

แนวทางการนำข้อมูลด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากร
กรณีการกำหนดราคาศุลกากรในธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ
(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาวธันยรัตน์ ธีระพงศ์ภูเบศ

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2565

หัวข้อเอกัตศึกษา แนวทางการนำข้อมูลด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากร
กรณีการกำหนดราคาศุลกากรในธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

โดย นางสาวธันยรัตน์ ธีระพงศ์ภูเบศ

รหัสประจำตัว 648 02135 34

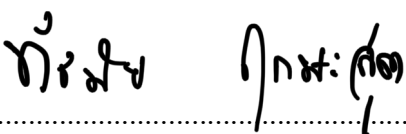
หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ ทักษิณ ฤกษ์สุต

ปีการศึกษา 2565

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา
(ศาสตราจารย์ ทักษิณ ฤกษ์สุต)

บทคัดย่อ

จากการขยายตัวของการค้าระหว่างประเทศและการเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ซึ่งในทางศุลกากร ธุรกรรมการซื้อขายระหว่างกันของกลุ่มบริษัทข้ามชาติดังกล่าว เข้าข่ายเป็นธุรกรรมการซื้อขายที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน ที่อาจเป็นมูลเหตุให้ไม่สามารถรับราคาศุลกากรตามวิธีการกำหนดราคาศุลกากรวิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ เนื่องจากราคาซื้อขายระหว่างกันดังกล่าว อาจมีความแตกต่างจากราคาซื้อขายกับคู่สัญญาอื่นๆ ที่เป็นอิสระต่อกัน

เพื่อรองรับแนวโน้มรูปแบบการดำเนินธุรกิจของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เพิ่มมากขึ้นดังกล่าว WCO โดยความร่วมมือจาก OECD จึงได้ตีพิมพ์คู่มือ WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing ขึ้น เพื่ออธิบายถึงการสำแดงราคาของธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือที่เรียกว่าราคาโอน ความเชื่อมโยงระหว่างราคาศุลกากรและราคาโอน และการนำข้อมูลที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากร โดยสนับสนุนให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสาร Transfer Pricing Study เอกสาร Transfer Pricing Documentation ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangement: APA) หรือเอกสารราคาโอนอื่นใดที่ระบุถึงรูปแบบความสัมพันธ์ทางการค้าระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย มาใช้ประกอบการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย ก่อนพิจารณากำหนดราคาศุลกากร พร้อมทั้งสนับสนุนให้หน่วยงานศุลกากรนำกลไกเรื่องการวินิจฉัยราคาศุลกากรล่วงหน้า (Advance Ruling on Customs Valuation) มาใช้ในกรณีธุรกรรมที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่ได้นำแนวทางของคู่มือดังกล่าวมาใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร

จากการศึกษาแนวทางการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรของสหราชอาณาจักร ประเทศแคนาดา ประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐเกาหลี และสาธารณรัฐประชาชนจีน พบว่า แม้แนวทางการนำมาประยุกต์ใช้ของแต่ละประเทศจะมีความแตกต่างกันไป แต่มีข้อสังเกตว่า ทุกประเทศต่างมีจุดร่วมที่เหมือนกันคือ การมีข้อกำหนดหรือแนวปฏิบัติที่ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร โดยในกรณีของสหราชอาณาจักร และประเทศแคนาดา มีการยอมให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารด้านราคาโอนมาใช้ในการประกอบการสำแดงราคาศุลกากรได้ กรณีของประเทศออสเตรเลีย และสาธารณรัฐเกาหลี มีการยอมให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการขอรับคำวินิจฉัยราคาล่วงหน้าได้ และในกรณีของสาธารณรัฐประชาชนจีน มีการยอมให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารด้านราคาโอนมาใช้ได้ทั้งในการประกอบการสำแดงราคาศุลกากรและการใช้ประกอบการขอรับคำวินิจฉัยราคาล่วงหน้า

สำหรับกรณีของประเทศไทย ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนวทางการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากร โดยเห็นควรให้มีการออกแนวปฏิบัติหรือเพิ่มถ้อยความยอมรับในกฎหมาย โดยการออกประกาศกรมศุลกากรฉบับใหม่ ที่มีสาระสำคัญว่าด้วยความสัมพันธ์ระหว่างราคาศุลกากรและราคาโอน และการให้การยอมรับการนำเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการพิจารณากำหนดราคาศุลกากร และเห็นควรให้มีการปรับถ้อยความในแบบคำร้องขอให้กำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้า ของประกาศกรมศุลกากรที่ 17/2561 ให้มีการเพิ่ม

ข้อความ “เอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอน” เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารที่มีความจำเป็นต่อการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้า ในกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน พร้อมเพิ่มเติมคำอธิบายของเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนที่สามารถนำมาใช้ประกอบการยื่นคำร้องได้ อีกทั้งเห็นควรให้มีการจัดทำโครงการความร่วมมือระหว่างหน่วยงานศุลกากรและสรรพากร ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาศุลกากรและราคาโอนล่วงหน้า ในรูปแบบกระบวนการปรึกษาหารือร่วมกันสามฝ่ายร่วมกับผู้นำเข้าตามแนวทางของสาธารณรัฐเกาหลีและสาธารณรัฐประชาชนจีน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการประเมินราคาศุลกากร ช่วยอำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ รวมทั้งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี เนื่องจากได้รับความอนุเคราะห์และสนับสนุนเป็นอย่างดีจากศาสตราจารย์ ทักษิณ ฤกษ์สุด ผู้เป็นอาจารย์ที่ปรึกษา ที่กรุณาเสียสละเวลาเพื่อให้คำปรึกษา ข้อเสนอแนะ ตลอดจนแนวทางปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ จนเอกัตศึกษานี้เสร็จสมบูรณ์เป็นที่เรียบร้อย และบรรลุวัตถุประสงค์ของการศึกษาได้อย่างดี ผู้ศึกษาจึงขอกราบขอบพระคุณท่านเป็นอย่างสูงไว้ ณ ที่นี้

ขอขอบพระคุณ ดร.จกมล คำไล่ ผู้เชี่ยวชาญด้านราคาตุลาการ กองมาตรฐานพิธีการและราคาตุลาการ กรมตุลาการ ที่กรุณาให้ความเห็นและชี้แนะแนวทางในการพัฒนาเนื้อหา ในเชิงเทคนิคด้านราคาตุลาการ ให้มีความครบถ้วน สมบูรณ์ ลุล่วงไปได้ด้วยดี

ขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูง ต่อบิดาและมารดา ซึ่งเป็นผู้มีพระคุณสูงสุดของผู้ศึกษา ที่คอยเป็นกำลังใจให้ผู้ศึกษา มีความมานะพยายามในการทำเอกัตศึกษาจนเสร็จสมบูรณ์ได้

สุดท้ายนี้ ผู้ศึกษาขอขอบคุณเพื่อน ๆ พี่ ๆ ส่วนมาตรฐานราคาตุลาการ 2 กองมาตรฐานพิธีการและราคาตุลาการ กรมตุลาการ เพื่อน ๆ พี่ ๆ หลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต (ศศ.ม.) สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ ที่ได้คอยให้กำลังใจและความช่วยเหลือมาโดยตลอด จนเอกัตศึกษานี้สามารถสำเร็จลุล่วงมาได้ หากมีความผิดพลาดประการใด ผู้ศึกษาขอน้อมรับไว้ด้วยความยินดี

นางสาวธันยรัตน์ ธีระพงศ์ภูเบศ

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ข
สารบัญ.....	ค
สารบัญตาราง.....	ง
สารบัญแผนภาพ.....	จ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา.....	3
1.3 สมมุติฐาน.....	3
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	3
1.5 วิธีการศึกษา.....	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
บทที่ 2 ความสัมพันธ์ระหว่างการกำหนดราคาบุคลากรและราคาโอนในธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ.....	5
2.1 การจัดเก็บอากรศุลกากรและหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี.....	5
2.2 การกำหนดราคาบุคลากร	7
2.3 การกำหนดราคาบุคลากรกรณีและผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน.....	8
2.4 ความหมายของธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติและการกำหนดราคาโอน.....	10
2.5 Arm’s Length Principle เพื่อการหาช่วงราคาตลาดที่เป็นธรรม.....	11
2.6 Transfer Pricing Documentation และ Transfer Pricing Study เพื่อการพิสูจน์ราคาโอน.....	14
2.7 ความสัมพันธ์ระหว่างการกำหนดราคาบุคลากรและราคาโอน.....	15
2.8 การกำหนดราคาโอนของของที่นำเข้าเพื่อการวางแผนภาษีอากรของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ.....	17
2.9 แนวทางการนำราคาโอนมาใช้ประกอบการพิจารณากำหนดราคาบุคลากร.....	19
2.10 ข้อมูลใน Transfer Pricing Study และ Transfer Pricing Documentation ที่เป็นประโยชน์ต่อการกำหนดราคาบุคลากร.....	20
2.11 การนำราคาโอนมาใช้ประกอบการพิจารณากำหนดราคาบุคลากรในประเทศไทย.....	22
บทที่ 3 กรณีศึกษาของคณะกรรมการด้านเทคนิคการประเมินราคาบุคลากร และการนำข้อมูลราคาโอนมาประยุกต์ใช้ในทางศุลกากรของต่างประเทศ.....	24
3.1 กรณีศึกษาโดยมติคณะกรรมการด้านเทคนิคการประเมินราคาบุคลากร.....	24
3.1.1 กรณีศึกษาที่ 14.1 (Case study 14.1).....	24
3.1.2 กรณีศึกษาที่ 14.2 (Case study 14.2)	27
3.2 แนวทางการนำราคาโอนมาประยุกต์ใช้เพื่อการกำหนดราคาบุคลากรของต่างประเทศ.....	29
3.2.1 สหราชอาณาจักร.....	29
3.2.2 ประเทศแคนาดา.....	31
3.2.3 ประเทศออสเตรเลีย.....	32
3.2.4 สาธารณรัฐเกาหลี.....	33
3.2.5 สาธารณรัฐประชาชนจีน.....	34

บทที่ 4 แนวทางและประโยชน์จากการนำราคาโอนมาใช้ประกอบการพิจารณากำหนดราคาศุลกากร ในประเทศไทย.....	39
4.1 การกำหนดราคาศุลกากรในรัฐธรรมนูญของกลุ่มบริษัทข้ามชาติในประเทศไทย.....	39
4.2 ปัญหาจากการไม่มีการนำราคาโอนมาประยุกต์ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร.....	41
4.3 วิเคราะห์แนวทางการนำข้อมูลด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรของต่างประเทศ เทียบเคียงกับแนวทางของประเทศไทย.....	43
4.4 ข้อเสนอการนำแนวทางของต่างประเทศมาประยุกต์ใช้กับประเทศไทย.....	44
4.5 ประโยชน์จากการยอมรับแนวคิดเรื่องการนำราคาโอนมาประยุกต์ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร...	46
4.6 การยอมรับแนวคิดเรื่องการนำราคาโอนมาประยุกต์ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรเพื่อการจัดเก็บ ภาษีอากรที่ดี.....	48
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	50
5.1 ความเป็นมาและประเด็นปัญหา	50
5.2 ประเด็นปัญหา.....	51
5.3 แนวทางการนำราคาโอนมาประยุกต์ใช้เพื่อกำหนดราคาศุลกากรของต่างประเทศ.....	52
5.4 แนวทางการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาประยุกต์ใช้ในประเทศไทย	53
5.5 ประโยชน์จากการยอมรับแนวคิดเรื่องการนำราคาโอนมาประยุกต์ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร...	54
5.6 ข้อเสนอแนะ.....	56
บรรณานุกรม.....	57

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 1	
แนวทางการยอมรับการนำข้อมูลด้านราคาโอนมาปรับใช้ในการกำหนด ราคาบุคลากรของต่างประเทศ	37
ตารางที่ 2	
รูปแบบการยอมรับการนำข้อมูลราคาโอนมาปรับใช้ในการกำหนด ราคาบุคลากรของต่างประเทศเปรียบเทียบกับประเทศไทย	44

สารบัญแนภาพ

	หน้า
แผนภาพที่ 1 ความสัมพันธ์ระหว่างการกำหนดราคาบุคลากรและราคาโอน	16

บทที่ 1 บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญ

ประเทศไทยในฐานะประเทศสมาชิกขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) มีพันธกรณีที่จะต้องนำวิธีการกำหนดราคาศุลกากรตาม “ความตกลงว่าด้วยการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ” (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994) หรือที่มักถูกเรียกสั้น ๆ ว่า Customs Valuation Agreement (CVA) ซึ่งมีวิธีการกำหนดราคาบนพื้นฐานของราคาซื้อขายของที่นำเข้า ตามที่ผู้ซื้อจ่ายหรือพึงจะต้องจ่ายให้กับผู้ขายในต่างประเทศ อันเป็นราคาที่สะท้อนต้นทุนที่แท้จริงของของที่นำเข้า ซึ่งสามารถกำหนดได้โดย 6 วิธี ดังนี้ วิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้า (Transaction Value) วิธีที่ 2 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน (Transaction Value of Identical Goods) วิธีที่ 3 ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (Transaction Value of Similar Goods) วิธีที่ 4 ราคาหักทอน (Deductive Value) วิธีที่ 5 ราคาคำนวณ (Computed Value) และวิธีที่ 6 ราคาย้อนกลับ (Fall Back Value)¹ โดยวิธีการกำหนดราคาศุลกากรที่หน่วยงานศุลกากรทั่วโลกใช้ถือปฏิบัติมากที่สุดคือวิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้า ซึ่งในกรณีของประเทศไทยมีการใช้มากถึงร้อยละ 99 ของการกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้า²

จากบริบทการค้าระหว่างประเทศในปัจจุบัน ภาคธุรกิจมีแนวโน้มจะดำเนินกิจการในรูปแบบกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises: MNEs) เพิ่มขึ้น ส่งผลให้หน่วยงานศุลกากรทั่วโลกต้องเผชิญกับการกำหนดราคาศุลกากรของของที่นำเข้าที่เกิดจากรูขุมล้อมการซื้อขายระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งอาจมีการตั้งราคาซื้อขายระหว่างกันที่บิดเบือนไปจากราคาซื้อทั่วไป โดยการสร้างราคาโอน (Transfer Pricing) ที่ไม่เป็นธรรม เพื่อความได้เปรียบในการแข่งขันและผลประโยชน์ทางภาษี

ในกรณีของรูขุมล้อมที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะสามารถรับราคาซื้อขายระหว่างกันดังกล่าวเป็นราคาศุลกากรตามวิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ ก็ต่อเมื่อผู้นำเข้าสามารถพิสูจน์ได้ว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายดังกล่าวไม่มีผลต่อราคา ซึ่งสามารถพิจารณาได้จากการเปรียบเทียบราคาซื้อขายของที่นำเข้ากับราคาทดสอบ (Test Value) หรือการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย (Circumstances Surrounding the Sale)

¹ การกำหนดราคาศุลกากรจะต้องกำหนดตามวิธีที่ 1 วิธีที่ 2 และวิธีที่ 3 ตามลำดับ หากไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีดังกล่าวได้ ให้กำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 4 หรือเมื่อยังไม่อาจกำหนดตามวิธีที่ 4 ได้ ให้กำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 5 และวิธีที่ 6 ตามลำดับ อย่างไรก็ตาม ตามความมาตรา 4 ของ ความตกลงว่าด้วยการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ ผู้นำเข้าสามารถขอให้หน่วยงานศุลกากรสลับลำดับการใช้วิธีที่ 5 และวิธีที่ 4 ได้หากหน่วยงานประเมินอากรเห็นชอบตามคำร้องของผู้นำเข้า

² WTO (2020). Trade Policy Review Body: Thailand, WT/TPR/S/400, p. 50 สืบค้นเมื่อวันที่ 4 สิงหาคม 2565 จาก <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=q:/WT/TPR/S400R1.pdf&Open=True>

อย่างไรก็ดี จากธุรกรรมการซื้อขายระหว่างกันภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ที่ส่วนใหญ่ มักเป็นการซื้อขายสินค้าที่มีเครื่องหมายการค้า หรือสินค้าที่มีลักษณะเป็นเอกลักษณ์เฉพาะภายในเครือ ทำให้การพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ด้วยวิธีเปรียบเทียบราคาซื้อขายของที่นำเข้ากับราคาทดสอบ กระทำได้ยาก เนื่องจากไม่มีของที่นำเข้าของผู้นำเข้ารายอื่นที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกันที่สามารถใช้ เปรียบเคียงกันได้ เกิดเป็นข้อจำกัดสำหรับเจ้าหน้าที่ศุลกากรในการพิจารณากำหนดราคาศุลกากร และ เป็นการเพิ่มภาระแก่ผู้นำเข้าในการจัดหาข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ดังกล่าว

เพื่อรองรับธุรกรรมการซื้อขายภายในเครือของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีแนวโน้มเพิ่มมากขึ้น องค์การศุลกากรโลก (World Customs Organization: WCO) โดยความร่วมมือจากองค์การ เพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) จึงได้ตีพิมพ์คู่มือ WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing ขึ้น ซึ่งเป็นคู่มือที่อธิบายถึงการสำแดงราคาของธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือ ที่เรียกว่าราคาโอน (Transfer Pricing) ความเชื่อมโยงระหว่างราคาศุลกากรและราคาโอน และการนำ ข้อมูลที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากร โดยสนับสนุนให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรนำข้อมูล ที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนที่ผ่านการรับรองจากหน่วยงานที่น่าเชื่อถือแล้ว เช่น เอกสาร Transfer Pricing Study เอกสาร Transfer Pricing Documentation ข้อตกลงการกำหนดราคา เป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangement: APA) หรือเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอน มาประกอบการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย เพื่อพิจารณาว่าความสัมพันธ์มีผลต่อการตั้งราคา ซื้อขายระหว่างกันหรือไม่ ก่อนพิจารณากำหนดราคาศุลกากร พร้อมทั้งสนับสนุนให้หน่วยงานศุลกากร นำกลไกเรื่องการวินิจฉัยราคาศุลกากรล่วงหน้า (Advance Ruling on Customs Valuation) มาใช้ในกรณีธุรกรรมที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน³

ทั้งนี้ แม้ประเด็นเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างราคาศุลกากรและราคาโอนจะได้รับความสนใจ และถูกหยิบยกเป็นประเด็นอภิปรายในเวทีการประชุมด้านราคาศุลกากรอยู่เสมอในช่วงหลายปีที่ผ่านมา อย่างไรก็ตาม ในประเทศไทยกลับมีงานศึกษาที่เกี่ยวข้องในประเด็นดังกล่าวน้อยมาก อีกทั้งกฎหมาย ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาศุลกากรที่กรมศุลกากรประกาศใช้อยู่ในปัจจุบัน กลับไม่พบถ้อยความ ที่ระบุถึงความเชื่อมโยงหรือการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนตามแนวทางของ WCO มาใช้ประโยชน์แต่อย่างใด ทำให้การนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ในทางศุลกากรจึงยังไม่เป็นที่รับรู้และใช้ประโยชน์ในประเทศไทยเท่าใดนัก

เอกัตศึกษาในหัวข้อนี้จึงมุ่งเน้นศึกษาทำความเข้าใจความสัมพันธ์ระหว่างการกำหนดราคาโอน และการกำหนดราคาศุลกากร และการนำข้อมูลในเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ ในการกำหนดราคาศุลกากร เพื่อเสนอแนวทางการนำมาปรับใช้กับการดำเนินงานของกรมศุลกากร ของประเทศไทย

³ สรุปลงมาจาก WCO (2018). WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing (New Edition 2018). สืบค้นเมื่อวันที่ 4 มิถุนายน 2565 จาก

<http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/wco-guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing.pdf?db=web>

1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา

(1) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการกำหนดราคาโอนและการกำหนดราคาศุลกากร ในบริษัทที่เกี่ยวข้องกับการตั้งราคาซื้อขายของที่นำเข้าของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

(2) ศึกษาแนวทางการนำราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในการกำหนดราคาศุลกากรของต่างประเทศ เพื่อเสนอแนวทางการนำมาปรับใช้กับการดำเนินงานของกรมศุลกากรของประเทศไทย

1.3 สมมุติฐาน

การยอมรับแนวคิดเรื่องการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรสำหรับธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprise: MNEs) จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการประเมินราคาศุลกากร ช่วยอำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ รวมทั้งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

1.4 ขอบเขตการศึกษา

เอกัตศึกษานี้มุ่งเน้นศึกษาทำความเข้าใจความสัมพันธ์ระหว่างการกำหนดราคาโอนและการกำหนดราคาศุลกากร ตลอดจนการนำข้อมูลและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากร ตามแนวทางของคู่มือ WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing ฉบับปรับปรุง พ.ศ. 2560 ความเห็น (Commentary) และกรณีศึกษา (Case Study) ที่จัดทำขึ้นโดยมติคณะกรรมการด้านเทคนิคการประเมินราคาศุลกากร (Technical Committee on Customs Valuation: TCCV) งานศึกษาวิจัยที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนและราคาศุลกากรทั้งในประเทศและต่างประเทศ และแนวปฏิบัติของหน่วยงานศุลกากรของประเทศสมาชิก WCO ที่มีการยอมรับและออกแนวทางปฏิบัติในการนำข้อมูลและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากร ในธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

1.5 วิธีการศึกษา

การศึกษานี้เป็นการศึกษาวิจัยจากเอกสารเชิงคุณภาพ (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้าข้อมูลทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศจากวิทยานิพนธ์ งานวิจัย บทความ กฎหมาย และเอกสารข้อมูลที่ได้จากอินเทอร์เน็ตในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการนำข้อมูลราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากร ในส่วนของการนำข้อมูลจากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอน มาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรในธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

(1) ทราบถึงความสัมพันธ์ระหว่างราคาโอนและราคาบุคลากร

(2) ทราบถึงแนวทางการนำข้อมูลและเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาบุคลากรตามแนวทางสากล เพื่อเสนอแนวทางการนำมาปรับใช้อย่างเหมาะสมกับการดำเนินงานของกรมบุคลากรของประเทศไทย

บทที่ 2

ความสัมพันธ์ระหว่างการกำหนดราคาบุคลากรและราคาโอน ในธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

จากการขยายตัวของการค้าระหว่างประเทศและการเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ทำให้ในปัจจุบัน ธุรกรรมการซื้อขายสินค้าและบริการระหว่างกันของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ กลายเป็นกลจักรสำคัญในการพัฒนาอุตสาหกรรมและเศรษฐกิจของโลก ทั้งในแง่ของการสร้างรายได้ การจ้างงาน ตลอดจนการถ่ายทอดองค์ความรู้และเทคโนโลยีต่าง ๆ ซึ่งในทางบุคลากร ธุรกรรม การซื้อขายระหว่างกันของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เข้าข่ายเป็นธุรกรรมที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน ที่อาจเป็นมูลเหตุให้ไม่สามารถรับราคาซื้อขายระหว่างกันดังกล่าวเป็นราคาบุคลากรตามวิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่น่าเข้าได้ เนื่องจากอาจมีการตั้งราคาแตกต่างไปจากราคาซื้อขายกับคู่สัญญาอื่นๆ อย่างไม่เป็นธรรม เพื่อการถ่ายโอนกำไรจากบริษัทในเครือที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่สูง ไปยังบริษัทในเครือที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำกว่า ส่งผลให้เกิดปัญหาอย่างมากต่อการ จัดเก็บภาษีอากรทั้งภายในประเทศและระหว่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งอากรบุคลากรและ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.1 การจัดเก็บอากรบุคลากรและหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

อากรบุคลากร เป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชน โดยจัดเก็บจาก การนำของเข้ามาในราชอาณาจักรหรือส่งออกป็นอกราชอาณาจักร หรือจากกรณีอื่น ๆ ตามที่บัญญัติ ในกฎหมายบุคลากรและกฎหมายอื่นที่กำหนดให้ถือเป็นอากรบุคลากร (เช่น อากรตอบโต้การทุ่มตลาด อากรตอบโต้การอุดหนุน) โดยในการจัดเก็บอากรบุคลากร นอกจากจะมีวัตถุประสงค์เพื่อนำไปใช้ในรายจ่ายของภาครัฐแล้ว ยังเป็นหนึ่งในเครื่องมือสำคัญที่รัฐใช้ในการปกป้องอุตสาหกรรมภายในประเทศ ควบคุมการบริโภคของประชาชน ตลอดจนส่งเสริมให้เกิดความก้าวหน้าทางธุรกิจการค้าระหว่างประเทศ การจัดเก็บอากรบุคลากรจึงมีบทบาทสำคัญอย่างยิ่งต่อการบริโภคของประชาชนตลอดจนการ ดำเนิน ธุรกิจของภาคเอกชน

เช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีอากรประเภทอื่น ๆ การจัดเก็บอากรบุคลากรก็ได้รับอิทธิพล และมีรากฐานมาจากหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีตามแนวคิดของ อัดัม สมิท (Adam Smith) ซึ่งเป็น แนวคิดที่ได้รับการยอมรับและเป็นหลักการสำคัญที่หน่วยงานภาครัฐในหลายประเทศใช้ในการออกแบบ กฎหมายภาษีอากร ซึ่งประกอบด้วยสาระสำคัญ 4 ประการ ได้แก่ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy)

(1) หลักความเป็นธรรม (Equity) หมายถึง ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บจากประชาชนต้องมีจำนวนที่กำหนดตามสัดส่วนแห่งความสามารถหรือหรือตามเงินได้ ทรัพย์สิน หรือการบริโภค⁴ ซึ่งในกรณีของอากรศุลกากรที่จัดเก็บจากของที่นำเข้า ย่อมให้ความยุติธรรมแก่ผู้เสียอากรทุกคนอย่างเท่าเทียม กล่าวคือ ผู้ที่นำเข้าของในประเภทพิกัดเดียวกัน ย่อมต้องเสียอากรในอัตราที่เท่ากัน และเสียในสัดส่วนที่แปรผันตามมูลค่าหรือปริมาณการนำเข้า เว้นแต่ได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนตามอัตราที่กฎหมายกำหนด โดยผู้นำเข้าทุกรายที่มีคุณสมบัติตรงตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้ ย่อมได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนโดยทั่วกัน

(2) หลักความแน่นอน (Certainty) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนแน่นอน ทั้งด้านผู้จัดเก็บและผู้เสียภาษี และต้องไม่ถูกกำหนดขึ้นตามอำเภอใจของผู้จัดเก็บ โดยผู้เสียภาษีสามารถรู้หรือเข้าใจได้ว่าตนต้องรับภาระภาษีเท่าใด เมื่อใด อย่างไร⁵ ดังที่ปรากฏในบทบัญญัติหรือหลักเกณฑ์ในกฎหมายในลำดับชั้นต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บอากรศุลกากร เช่น แนวทางการดำเนินพิธีการทางศุลกากร แนวทางการกำหนดราคาศุลกากร แนวทางการคำนวณอากรศุลกากร อัตราอากรศุลกากร ตลอดจนข้อกำหนดกฎหมายที่บังคับใช้และภาระความรับผิดชอบทางภาษีอากร ซึ่งล้วนแล้วมีแนวทางและบทบัญญัติในการบังคับใช้ที่ชัดเจน

(3) หลักความสะดวก (Convenience) หมายถึง การจัดเก็บภาษีทุกประเภทต้องเรียกเก็บตามเวลาและวิธีที่เหมาะสม เพื่อให้เกิดความสะดวกแก่ผู้จัดเก็บและผู้เสียภาษี⁶ ซึ่งในปัจจุบันกรมศุลกากรได้มีการนำระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่ทันสมัยมาประยุกต์ใช้เพื่ออำนวยความสะดวกในการให้บริการแก่ประชาชน เช่น การเปิดใช้ระบบการยิงใบขนสินค้าขาเข้าในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ (e-Import) การชดเชยเงินภาษีอากรในรูปแบบบัตรภาษีอิเล็กทรอนิกส์ การเปิดช่องทางการชำระค่าอากรที่หลากหลาย การมีช่วงเวลาในการชำระหรือขอคืนอากรที่เหมาะสม ตลอดจนการนำระบบการชำระภาษีออนไลน์ (e-payment) และการเปิดใช้ระบบบริการ Tax Single Sign On (SSO) ที่ช่วยให้ผู้ชำระภาษีอากรสามารถเข้าถึงการยื่นแบบและการชำระภาษีออนไลน์ของ 3 กรมภาษี ด้วยรหัสผ่านเดียวแบบ One-Stop Service

(4) หลักความประหยัด (Economy) หมายถึง ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเข้าสู่คลังควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ และต้องคำนึงถึงการประหยัดทั้งการดำเนินการจัดเก็บและการชำระภาษี⁷ ซึ่งในปัจจุบัน กรมศุลกากรโดยความร่วมมือกับหน่วยงานภาครัฐและภาคเอกชนที่เกี่ยวข้อง ได้เปิดใช้ระบบ National Single Window (NSW) เพื่อเชื่อมโยงฐานข้อมูล เพื่อการอำนวยความสะดวกให้ผู้ใช้บริการ สามารถทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์กับหน่วยงานภาครัฐได้อย่างปลอดภัย ไร้เอกสาร (Paperless) ที่ช่วยลดต้นทุนทั้งต่อหน่วยงานจัดเก็บและผู้เสียอากร เป็นต้น

⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล (2563). กฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ: วิญญูชน. หน้า 204

⁵ เรื่องเดียวกัน

⁶ เรื่องเดียวกัน

⁷ เรื่องเดียวกัน

2.2 การกำหนดราคาศุลกากร

การกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้า เป็นไปตามแนวทางของความตกลงในการนำ มาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994) หรือที่มักเรียกโดยย่อว่า Customs Valuation Agreement (CVA) ที่สมาชิกทั้งหมดของ WTO รวมทั้งประเทศไทย ต้องนำความตกลงดังกล่าวมาถือปฏิบัติด้วย ซึ่งตามบทบัญญัติแห่งความตกลงฯ ดังกล่าว ได้ให้นิยามความหมายของราคาศุลกากร (Customs Value) ไว้ว่า หมายถึงราคา ที่หน่วยงานศุลกากรใช้เป็นฐานในการประเมินอากรของของที่นำเข้า⁸ ซึ่งการกำหนดราคาศุลกากร จะต้องกำหนดขึ้นโดยใช้วิธีใดวิธีหนึ่งของการประเมินราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าที่มีอยู่ 6 วิธี ได้แก่ วิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้า (Transaction Value) วิธีที่ 2 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน (Transaction Value of Identical Goods) วิธีที่ 3 ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (Transaction Value of Similar Goods) วิธีที่ 4 ราคาหักทอน (Deductive Value) วิธีที่ 5 ราคาคำนวณ (Computed Value) และวิธีที่ 6 ราคาย้อนกลับ (Fall Back Value) โดยกำหนดให้ใช้วิธีเหล่านี้ตามลำดับ

ทั้งนี้ วิธีการกำหนดราคาศุลกากรที่หน่วยงานศุลกากรทั่วโลกใช้เป็นวิธีหลักและถือเป็น หัวใจสำคัญของการกำหนดราคาศุลกากร คือวิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้า ซึ่งอยู่บนพื้นฐาน ของราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระ⁹ สำหรับของที่นำเข้าเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออก ที่ได้มีการ ปรับราคาตามความแห่งมาตรา 8 ซึ่งเป็นการรวมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้าไว้ด้วยแล้ว เช่น ค่านายหน้าและค่าคนกลาง มูลค่าของวัสดุเสริม ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาต หรือรายได้ จากการขายต่อที่ส่งกลับคืนให้แก่ผู้ขายไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม โดยจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไข ดังต่อไปนี้ทุกประการ ที่หากไม่เป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง จะไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากร โดยใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามวิธีที่ 1 ได้¹⁰

(1) ผู้ซื้อจะต้องไม่มีข้อจำกัดในการจำหน่ายหรือการใช้ของนั้น เว้นแต่จะเป็นข้อจำกัด ที่กำหนดขึ้นโดยบทบัญญัติของกฎหมาย เป็นการห้ามนำของที่นำเข้านั้นไปขายต่อในสถานที่หรือพื้นที่ บางแห่ง หรือไม่มีผลกระทบอย่างมากต่อราคาของของที่นำเข้า

(2) การขายหรือราคาขายต้องไม่ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือสิ่งตอบแทนที่ทำให้มีอาจ กำหนด ราคาของของที่นำเข้านั้นได้ แต่หากสามารถกำหนดมูลค่าของเงื่อนไขหรือสิ่งตอบแทนได้ให้นำมา รวมไว้ในราคาซื้อขาย และรับเป็นราคาศุลกากรได้

⁸ กรมศุลกากร (2538). การประเมินราคาตามความตกลงแกตต์ (GATT VALUATION) (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ. หมวด 1 กฎของการประเมินราคาศุลกากร มาตรา 15 ข้อ 1 (ก). หน้า 28

⁹ ราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระ ให้หมายความรวมถึง การชำระราคาทั้งหมดที่ได้กระทำไปแล้วจริงหรือ ที่จะต้องกระทำอันเป็นเงื่อนไขของการขายของที่นำเข้านั้น โดยผู้ซื้อต่อผู้ขายหรือโดยผู้ซื้อต่อบุคคลที่สามเพื่อให้ เป็นไปตามข้อผูกพันของผู้ขาย

¹⁰ กรมศุลกากร (2538). มาตรา 1 ข้อ 1 หน้า 8

(3) ผู้ขายต้องไม่ได้รับรายได้จากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้หรือขายต่อในภายหลัง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม เว้นแต่จะสามารถปรับราคาและนำมารวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ จึงให้รับเป็นราคาศุลกากร

(4) ผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขายตามที่กำหนดในมาตรา 15¹¹ กรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน และผู้นำของเข้าพิสูจน์ได้ว่าความสัมพันธ์นั้นไม่มีผลต่อราคา สามารถกำหนดราคาซื้อขายนั้นเป็นราคาศุลกากรได้

2.3 การกำหนดราคาศุลกากรกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน

แม้ธุรกรรมที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน จะเป็นหนึ่งในมูลเหตุให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรมีเหตุอันควรสงสัยราคาซื้อขายตามสำแดง อันอาจนำไปสู่การปฏิเสธการรับราคาศุลกากรตามวิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ อย่างไรก็ตาม แม้ในกรณีที่ตรวจสอบแล้วพบว่า ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน (เช่น ในกรณีธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ) ความสัมพันธ์ดังกล่าวยังไม่เป็นมูลเหตุที่เพียงพอที่จะปฏิเสธราคาซื้อขายตามสำแดงแต่อย่างใด โดยกรณีเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีข้อสงสัยว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอาจมีผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้า เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะแจ้งให้ผู้นำของเข้ายื่นรายละเอียดหลักฐานเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการค้าของการขายของที่นำเข้า หรือสภาพแวดล้อมการขาย (Circumstances Surrounding the Sale) หรือจัดทำข้อมูลแสดงวิธีเปรียบเทียบราคาซื้อขายของที่นำเข้ากับราคาทดสอบ (Test Value) เพื่อพิสูจน์ว่าความสัมพันธ์นั้นไม่มีผลต่อราคาโดยมีรายละเอียดขั้นตอน ดังนี้

¹¹ ตามความ มาตรา 15 ข้อ 4 ของ CVA ได้ให้คำนิยามกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันก็ต่อเมื่อ

- (1) บุคคลเหล่านั้นเป็นพนักงานระดับหัวหน้าหรือผู้บริหารในธุรกิจของอีกฝ่ายหนึ่ง
- (2) บุคคลเหล่านั้นเป็นที่ยอมรับทางกฎหมายว่าเป็นหุ้นส่วนกันในเชิงธุรกิจ
- (3) บุคคลเหล่านั้นเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างกัน
- (4) บุคคลใดบุคคลหนึ่ง เป็นเจ้าของ ควบคุม หรือถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง ตั้งแต่ร้อยละห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (5) บุคคลหนึ่งควบคุมอีกบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (6) บุคคลทั้งสองถูกควบคุมโดยบุคคลที่สามไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (7) บุคคลทั้งสองร่วมกันควบคุมบุคคลที่สามไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (8) บุคคลเหล่านั้นเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกัน

ที่มา กรมศุลกากร (2538) มาตรา 15 ข้อ 4 หน้า 30

(1) การตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย

การตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย (Circumstances Surrounding the Sale) เป็นการตรวจสอบผลของความสัมพันธ์ที่อาจมีผลต่อราคา ตามความมาตราที่ 1 ข้อ 2 (a) ประกอบกับหมายเหตุการตีความมาตรา 1 วรรค 2 ข้อ 3 ของ CVA ที่ระบุว่า ในกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน เจ้าหน้าที่ศาลากรจะพิจารณาตรวจสอบสภาพแวดล้อมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขาย โดยพิจารณาว่า ราคาซื้อขายถูกกำหนดด้วยวิธีการที่สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติทางการค้าทั่วไปหรือไม่ โดยวิธีการที่ผู้ขายตกลงราคาเพื่อขายให้กับผู้ซื้อรายอื่น ๆ ที่ไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขายหรือไม่ ซึ่งพิจารณาได้จากความสัมพันธ์ทางการค้าระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย วิธีการที่ผู้ซื้อและผู้ขายก่อตั้งความสัมพันธ์ทางการค้าของทั้งสองฝ่าย ที่มาของราคาซื้อขาย ตลอดจนข้อมูลหรือหลักฐานอื่นใดที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีผลต่อราคา ทั้งนี้ กรณีการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย หากพบว่าความสัมพันธ์ไม่มีผลต่อราคา ให้รับราคาซื้อขายของที่นำเข้าเป็นราคาศุลกากรได้¹²

(2) การเปรียบเทียบราคาซื้อขายของที่นำเข้ากับราคาทดสอบ

การเปรียบเทียบราคาซื้อขายของที่นำเข้ากับราคาทดสอบ (Test Value) เป็นการตรวจสอบผลของความสัมพันธ์ที่อาจมีผลต่อราคา ตามความมาตราที่ 1 ข้อ 2 (b) ประกอบกับหมายเหตุการตีความมาตรา 1 วรรค 2 ข้อ 4 ของ CVA ที่กำหนดให้หน่วยงานศุลกากร ต้องให้โอกาสแก่ผู้เข้าได้แสดงให้เห็นว่า ราคาตามสำแดงมีความใกล้เคียงกับราคาทดสอบ โดยให้ใช้ตามความประสงค์ของผู้นำเข้า และจะใช้เพื่อความมุ่งหมายในการเปรียบเทียบเท่านั้น ทั้งนี้ ในการเปรียบเทียบราคา หากเจ้าหน้าที่ศุลกากรพบว่า ของที่กำลังกำหนดราคาศุลกากรอยู่นั้น มีราคาที่ใกล้เคียงกันอย่างมากกับราคาใดราคาหนึ่งของราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันที่ขายให้กับผู้ซื้อที่ไม่มีความสัมพันธ์กันเพื่อส่งออกหรือราคาหักทอนของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน ตามที่กำหนดโดยวิธีหักทอน หรือ ราคาคำนวณของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน ตามที่กำหนดโดยวิธีคำนวณ ซึ่งเกิดขึ้นในเวลาเดียวกันหรือภายในระยะเวลา 30 วันก่อนหรือหลังการนำเข้าของสำเร็จ ให้ถือว่าความสัมพันธ์ไม่มีผลต่อราคา และสามารถรับราคาซื้อขายของของที่นำเข้านั้นได้ โดยไม่ต้องตรวจสอบวิธีปฏิบัติทางการค้าของการขายอีก¹³

ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่ศุลกากรไม่จำเป็นต้องมีข้อสงสัยในราคาซื้อขายในธุรกรรมที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันเสมอไป เช่น ในกรณีที่เคยมีการตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายแล้วพบว่า ความสัมพันธ์ไม่มีผลต่อราคาซื้อขายแต่อย่างใด เจ้าหน้าที่ศุลกากรสามารถรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าเป็นราคาศุลกากรได้ทันที โดยไม่จำเป็นต้องตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายหรือเปรียบเทียบราคาอีก เว้นแต่มีข้อมูลเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม

¹² กรมศุลกากร (2538). มาตรา 1 ข้อ 2 (ก) หน้า 10 และหมายเหตุการตีความมาตรา 1 วรรค 2 ข้อ 3 หน้า 50

¹³ กรมศุลกากร (2538). มาตรา 1 ข้อ 2 (ข) หน้า 10 และหมายเหตุการตีความมาตรา 1 วรรค 2 ข้อ 4 หน้า 52

2.4.ความหมายของธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติและการกำหนดราคาโอน มีรายละเอียด ดังนี้

(1) **กลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises: MNEs)** ตามความหมายขององค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) หมายถึง บริษัทซึ่งเป็นบริษัทในเครือของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ที่ดำเนินกิจการในต่างประเทศตั้งแต่สองประเทศขึ้นไป โดยมีการควบคุมจากบริษัทแม่ (The Parent Company) ซึ่งตั้งเป็นสำนักงานใหญ่ในประเทศใดประเทศหนึ่ง (Home Country) โดยมักจะถือกรรมสิทธิ์ในหุ้นส่วนใหญ่ และมีอำนาจในการบริหารเหนือบริษัทในเครือที่เป็นลูกของตน (Subsidiaries) ในต่างประเทศหรือภายในประเทศ ซึ่งผลทางกฎหมายของการจัดตั้งบริษัทลูกนั้น ทำให้บริษัทลูกมีสภาพเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทแม่ สามารถดำเนินธุรกิจและนิติกรรมในนามของตนเองได้ ส่วนบริษัทแม่จะสามารถควบคุมบริษัทลูกได้โดยผ่านอำนาจในการถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกเป็นหลัก¹⁴

ทั้งนี้ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาธุรกรรมการซื้อขาย การให้บริการ และการกู้ยืมเงินกันระหว่างบริษัทในเครือที่มีความสัมพันธ์กันดังกล่าว ที่อาจมีการกำหนดราคากระหว่างกันแตกต่างไปจากราคาตลาดเพื่อผลประโยชน์ทางรายได้และภาษี โครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting : BEPS) OECD จึงได้จัดทำคู่มือแนวทางการแสดงราคาของธุรกรรมที่มีความสัมพันธ์กัน และเรียกราคาของธุรกรรมระหว่างกันดังกล่าวว่า ราคาโอน (Transfer Price)

(2) **ราคาโอน (Transfer Price)** หมายถึง ราคาที่กำหนดขึ้นเพื่อจุดประสงค์ในทางบัญชีสำหรับการกำหนดมูลค่าธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งอาจมีการกำหนดมูลค่าสูงกว่าหรือต่ำกว่าราคาที่พึงเป็น เพื่อการผ่องถ่ายรายจ่ายหรือทุนทรัพย์ระหว่างกัน¹⁵ ทั้งนี้ จากส่วนต่างของอัตราภาษีและความแตกต่างของข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรของแต่ละประเทศที่มีความแตกต่างกัน ทำให้ในปัจจุบัน การกำหนดราคาโอน กลายเป็นหนึ่งในกลยุทธ์ที่กลุ่มบริษัทข้ามชาตินำมาเพื่อใช้ถ่ายโอนรายได้หรือกำไรระหว่างกัน โดยเป็นหนึ่งในกลยุทธ์การกำหนดราคา (Pricing Strategy) เพื่อผลประโยชน์ทางภาษี

¹⁴ ภัทร ต่างวิวัฒน์ (2560). แนวทางทางการเตรียมความพร้อมของกรมสรรพากรสำหรับกฎหมายการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing). รายงานส่วนบุคคล รุ่น 9. สถาบันส่งเสริมการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการโครงการพัฒนา. หน้า 6 สืบค้นเมื่อ 18 สิงหาคม 2565 จาก <http://203.113.122.174/ULIB5/igp/>

¹⁵ OECD Glossary of Statistical Terms - Transfer price Definition สืบค้น 6 กันยายน 2565 จาก <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=2757>

2.5 Arm's Length Principle เพื่อการหาช่วงราคาตลาดที่เป็นธรรม

Arm's Length Principle เป็นหลักการพื้นฐานของการเปรียบเทียบเงื่อนไขของธุรกรรมที่คู่สัญญามีความสัมพันธ์กัน กับธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันที่สามารถเทียบเคียงกันได้ (Comparability)¹⁶ โดยเป็นหลักการเพื่อใช้หาราคาตลาด (Arm's Length Price) และช่วงราคาตลาด (Arm's Length Range) ซึ่งมีความหมายสอดคล้องกับทฤษฎีการกำหนดราคา (Price Determination) ในทางเศรษฐศาสตร์ ที่ราคาตลาดจะถูกกำหนดโดยปริมาณของสินค้าและบริการที่ผู้บริโภคต้องการซื้อในระยะเวลาหนึ่ง ตามอุปสงค์และอุปทาน ณ ระดับราคาซึ่งความต้องการซื้อเท่ากับความต้องการเสนอขาย เรียกว่าราคาดุลยภาพ (Equilibrium Price) และเรียกราคาดุลยภาพที่เกิดจากอุปสงค์และอุปทานของผู้ซื้อและผู้ขายที่หลากหลายว่า ราคาตลาด (Market Price)¹⁷ ทั้งนี้ OECD ได้ให้คำนิยามของคำว่า ราคาตลาด (Arm's Length Price) ว่าเป็นค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน¹⁸ พึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สินให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน¹⁹

กิจการในเครือของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่ประกอบธุรกิจในประเทศมากกว่า 1 ประเทศ อาจใช้ราคาโอนในการวางแผนภาษีให้ภาระภาษีของธุรกิจของตนทั้งหมดให้น้อยที่สุด โดยการทำสัญญาซื้อขายภายในกลุ่มของตนที่ดำเนินการอยู่ในหลายประเทศ ตามอัตราภาษีของแต่ละประเทศที่แตกต่างกัน เพื่อให้ผลกำไรที่ต้องเสียภาษีของกิจการในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราสูงกว่าลดลง และในขณะเดียวกันทำให้ผลกำไรในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าสูงขึ้น เพื่อให้ภาระภาษีโดยรวมของกิจการลดลง²⁰

ทั้งนี้ การตั้งราคาโอนที่แตกต่างไปจาก Arm's Length Price ยังเป็นที่ยอมรับได้ หากราคาที่ต่างออกไปดังกล่าวยังคงอยู่ในช่วงราคา Arm's Length Range เนื่องจากข้อเท็จจริงที่ว่า คู่สัญญาแต่ละรายต่างมีต้นทุนของสินค้า การรับรู้ข้อมูลของสินค้า และความต้องการและความยินดีจะจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าที่แตกต่างกัน ทำให้ในความเป็นจริง การซื้อขายที่เกิดขึ้นภายในตลาดเสรีจึงไม่ใช่ราคาดุลยภาพหรือราคาตลาด ณ ระดับราคาที่อยู่ระหว่างอุปสงค์และอุปทานต่อสินค้าเท่ากันเสมอไป หากแต่จะอยู่ในช่วงราคาที่ใกล้เคียงกัน ขึ้นอยู่กับความพึงพอใจในการเข้าทำสัญญาซื้อขายของคู่สัญญาที่แตกต่างกันตามต้นทุนและความสามารถในการเข้าถึงข้อมูลของสินค้า ดังนั้น หากกลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถพิสูจน์ได้ว่า ราคาโอนระหว่างกันยังอยู่ในช่วงราคา Arm's Length Range

¹⁶Arintass (2021). Arm's Length Principle in Transfer Pricing สืบค้นเมื่อ 5 กันยายน 2565 จาก <https://www.arintass.com/arms-length-principle-in-transfer-pricing/#:~:text=The%20basis%20of%20transfer%20pricing,transaction%20between%20two%20unrelated%20parties.>

¹⁷ ฌักทรี ต่างวิวัฒน์ (2560). หน้า 11

¹⁸ คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน หมายถึงคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

¹⁹ OECD Glossary of Statistical Terms - Arm's Length Principle Definition สืบค้นเมื่อ 18 กันยายน 2565 จาก <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7245>

²⁰ ฌักทรี ต่างวิวัฒน์ (2560). หน้า 11

ที่คู่ค้าอิสระรายอื่นในตลาดพึงตกลงซื้อขายกันตามปกติวิสัย ราคาโอนดังกล่าวย่อมเป็นราคาโอนที่เป็นธรรมและสามารถยอมรับได้

เพื่อการเทียบเคียงตรวจสอบผลของความสัมพันธ์ต่อการตั้งราคาว่ามีผลทำให้เกิดการตั้งราคาที่ไม่เป็นธรรมหรือไม่ OECD จึงได้กำหนดแนวทางการได้มาซึ่งช่วงราคา Arm's Length Price สำหรับกรณีการตั้งราคาของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีความสัมพันธ์กัน โดยให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาที่เหมาะสมที่สุดสำหรับประเภทของสินค้า รูปแบบของธุรกรรม ตลอดจนสถานการณ์ในแต่ละกรณี ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 5 วิธี ดังนี้²¹

(1) วิธีการเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม (Comparable Uncontrolled Price: CUP) เป็นการเปรียบเทียบราคาของธุรกรรมระหว่างราคาที่เรียกเก็บจากการโอนสินค้าหรือบริการสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุม (ธุรกรรมของคู่ค้าที่มีความสัมพันธ์กัน) กับราคาที่เรียกเก็บจากการโอนสินค้าหรือบริการสำหรับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม (ธุรกรรมของคู่ค้าอิสระรายอื่นที่เหมือนกันหรือสามารถเทียบเคียงได้กับธุรกรรมควบคุมที่ต้องการทดสอบ) โดยหากผลของการเปรียบเทียบราคาธุรกรรมที่ถูกควบคุมและราคาธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ย่อมบ่งชี้ได้ว่าเงื่อนไขทางการค้าและราคาโอนของคู่ค้าที่มีความสัมพันธ์กันไม่ใช่ราคาตลาด

(2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method: RPM) เป็นการเปรียบเทียบกำไรขั้นต้นที่จะได้รับจากการขายต่อ เปรียบเทียบระหว่างกำไรขั้นต้นที่ได้รับจากการซื้อสินค้าจากบริษัทในเครือที่มีความสัมพันธ์กัน ขายต่อให้กับคู่ค้าอิสระรายอื่นที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กัน และกำไรขั้นต้นที่ได้รับจากการซื้อสินค้าจากคู่ค้าอิสระที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กัน ขายต่อให้กับคู่ค้าอิสระที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กัน รายอื่นอีกทอดหนึ่ง โดยหากผลของการเปรียบเทียบกำไรขั้นต้นของทั้งสองกรณีมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ย่อมบ่งชี้ได้ว่าเงื่อนไขทางการค้าและราคาโอนของคู่ค้าที่มีความสัมพันธ์กันไม่ใช่ราคาตลาด

(3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method: CPM) เป็นการเทียบเคียงระหว่างอัตรากำไรส่วนเพิ่มจากต้นทุน ระหว่างธุรกรรมของคู่ค้าที่มีความสัมพันธ์กันกับธุรกรรมของคู่ค้าอิสระที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กัน โดยใช้หลักการเดียวกับวิธี Resale Price Method แต่เปลี่ยนจากกำไรขั้นต้น เป็นการกำหนดร้อยละกำไรส่วนเพิ่มจากต้นทุน โดยกำหนดให้อัตรากำไรส่วนเพิ่มจากต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการทำธุรกรรมของคู่ค้าอิสระที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กัน เป็นอัตรากำไรส่วนเพิ่มปกติที่คู่ค้าส่วนใหญ่ในตลาดพึงได้รับในกรณีที่มีความสัมพันธ์ไม่มีผลต่อการตั้งราคา ทั้งนี้ หากผลของการเปรียบเทียบอัตรากำไรส่วนเพิ่มของทั้งสองกรณีมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ย่อมบ่งชี้ได้ว่าเงื่อนไขทางการค้าและราคาโอนของคู่ค้าที่มีความสัมพันธ์กันไม่ใช่ราคาตลาด

(4) วิธีอัตรากำไรสุทธิเกี่ยวกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method: TNMM) เป็นการพิจารณาอัตรากำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมของคู่ค้าที่มีความสัมพันธ์กันว่ามีความเหมาะสมสอดคล้องกับอัตรากำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมของคู่ค้าอิสระรายอื่น ๆ ในตลาดหรือไม่ โดยพิจารณาจากความสมเหตุสมผลของสัดส่วนกำไรสุทธิต่อฐานต่าง ๆ เช่น กำไรสุทธิ/ต้นทุนขาย กำไรสุทธิ/ยอดขาย หรือกำไรสุทธิ/สินทรัพย์ของกิจการ โดยหากผลของการเปรียบเทียบกำไรสุทธิต่อ

²¹ ผนัทร ต่างวิวัฒน์ (2560). หน้า 12 - 15

ฐานต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากรูปร่างของคู่ค้าที่มีความสัมพันธ์กัน มีความแตกต่างจากกำไรสุทธิต่อฐานต่าง ๆ ในปีเดียวกันของของคู่ค้าอิสระรายอื่น ๆ ที่มีรูปแบบการดำเนินงาน การขยาย ต้นทุน และระดับความนิยมที่ใกล้เคียงกับคู่ค้าที่มีความสัมพันธ์กันที่ต้องการทดสอบ อย่างมีนัยสำคัญ ย่อมบ่งชี้ได้ว่าเงื่อนไขทางการค้าและราคาโอนของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันไม่ใช่ราคาตลาด

(5) วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม (Profit Split Method: PSM) เป็นการพิจารณาว่า สัดส่วนการแบ่งสรรกำไรจากการดำเนินงานให้แก่กันของคู่ค้าที่มีความสัมพันธ์กัน มีความเหมาะสมสอดคล้องกับการแบ่งสรรกำไรให้แก่กันของคู่ค้าอิสระรายอื่น ๆ ในตลาดหรือไม่ โดยพิจารณาจากสัดส่วนการแบ่งสรรผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการประกอบการ (Operating Profits or Losses) ของกิจการ ให้แก่บริษัทในเครือที่มีส่วนร่วมในการดำเนินการให้ได้มาซึ่งผลกำไรหรือขาดทุนดังกล่าว ตามหน้าที่งานที่กระทำ (Function Performed) ความเสี่ยงที่แบกรับ (Risk Assumed) ทรัพยากรที่ใช้ (Asset Used) ตลอดจนต้นทุนที่ใช้ เทียบเคียงกับผลกำไรหรือขาดทุนที่พึงได้รับจากการดำเนินการที่เหมือนกัน ร่วมกับคู่ค้าอิสระรายอื่นที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กัน โดยหากผลการแบ่งสรรกำไรที่ได้รับของทั้งสองกรณีมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ย่อมบ่งชี้ได้ว่าเงื่อนไขทางการค้าและราคาโอนของคู่ค้าที่มีความสัมพันธ์กันไม่ใช่ราคาตลาด

ทั้งนี้ ในการเปรียบเทียบราคาโอนกับช่วงราคา Arm's Length Range จะต้องคำนึงถึงความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของธุรกิจด้วย ซึ่งตามแนวทางการกำหนดมาตรการเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของ OECD ได้กำหนดปัจจัยที่ใช้ในการเปรียบเทียบธุรกรรม 5 ด้าน (Five Factors) ที่ควรนำมาประกอบการพิจารณาความสามารถในการเทียบเคียงได้ ดังนี้²²

- (1) ข้อตกลงตามสัญญาในการทำธุรกรรม (Contractual Term)
- (2) หน้าที่งานที่คู่สัญญาแต่ละรายรับผิดชอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมนั้น โดยคำนึงถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับ (Functional Analysis)
- (3) ลักษณะของทรัพย์สินหรือบริการที่ทำ (Characteristic of Property and Service)
- (4) บริบททางเศรษฐกิจขณะทำธุรกิจ (Economic Circumstances)
- (5) กลยุทธ์ทางธุรกิจซึ่งบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันใช้ในการทำธุรกรรม ระหว่างกัน (Business Strategy)

โดยหากทำการเปรียบเทียบราคาโอนของกลุ่มบริษัทข้ามชาติกับช่วงราคา Arm's Length Range ตามหลัก Comparability Analysis ดังกล่าวในข้างต้นแล้วพบว่า ราคาโอนยังอยู่ในช่วง Arm's Length Range ที่เป็นช่วงราคาตลาดปกติอยู่ ราคาโอนดังกล่าวย่อมถือเป็นราคาโอนที่มีความเป็นธรรมและเป็นที่ยอมรับได้ แต่ในทางกลับกันหากพิจารณาแล้วพบว่าราคาโอนธุรกรรมระหว่างกันของกลุ่มบริษัทข้ามชาติดังกล่าวมีความแตกต่างไปจากช่วง Arm's Length Range ย่อมอาจเป็นมูลเหตุให้เจ้าหน้าที่สงสัยได้ว่า การตั้งราคาโอนดังกล่าวอาจเป็นการตั้งราคาโอนที่ไม่เป็นธรรม ซึ่งต้องมีการพิสูจน์ข้อเท็จจริงและปรับราคาในลำดับถัดไป

²² สาโรช ทองประคำ (2564) เรื่องประมวลวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing). หน้า 11 สืบค้นวันที่ 30 สิงหาคม 2565 จาก <https://www.tfac.or.th/upload/9414/eeKZlm52XF.pdf>

2.6 Transfer Pricing Documentation และ Transfer Pricing Study เพื่อการพิสูจน์ราคาโอน

(1) เอกสารพิสูจน์ราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) เป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นเป็นการเฉพาะโดยกลุ่มบริษัทข้ามชาติผู้เสียภาษี หรือบริษัทที่ปรึกษาที่ได้รับมอบหมาย เพื่อแสดงหลักฐานและข้อมูลที่จำเป็นสำหรับวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกันภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ รวมไปถึงรูปแบบการดำเนินธุรกิจ โครงสร้างความสัมพันธ์และนโยบายการกำหนดราคาโอนระหว่างกัน²³ เพื่อนำส่งหน่วยงานสรรพากรของประเทศที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติมีถิ่นที่อยู่หรือเป็นแหล่งรายได้ สำหรับการวิเคราะห์ประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน เพื่อป้องกันการถูกกักต้อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ โดยมาตรการ 13 (Action 13: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting) ภายใต้โครงการ BEPS ของ OECD ว่าด้วยการจัดทำเอกสารราคาโอนและรายงานของแต่ละประเทศ ได้มีการแบ่งเอกสารพิสูจน์ราคาโอนเป็น 3 ระดับ²⁴ ได้แก่

1) เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local File) ซึ่งเป็นเอกสารแสดงข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมของกิจการในประเทศนั้น ๆ เป็นรายละเอียดเจาะจง ที่แสดงถึงข้อมูลพื้นฐานของบริษัท เช่น สถานะทางการเงิน ผลประกอบการ แนวนโยบายในการดำเนินกิจการและลักษณะของธุรกรรม ทั้งที่เข้าร่วมกับบริษัทคู่ค้าอิสระรายอื่น และคู่ค้าที่เป็นบริษัทในกลุ่มบริษัทข้ามชาติเดียวกัน

2) เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master File) ซึ่งเป็นเอกสารแสดงข้อมูลในภาพรวมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ที่ระบุถึงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการภายในกลุ่มบริษัท รวมถึงลักษณะการประกอบธุรกิจ การกำหนดราคา การจัดสรรรายได้ และแนวนโยบายการกำหนดราคาโอนของกลุ่มบริษัททั้งหมด โดยเอกสาร Master file จะถูกจัดทำโดยบริษัทแม่ และส่งต่อให้บริษัทลูกในทุกประเทศ เพื่อใช้เป็นเอกสารประกอบการยื่นพิสูจน์ราคาโอนต่อหน่วยงานสรรพากรประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้หรือถิ่นที่อยู่ของตน ตามเกณฑ์ที่แต่ละประเทศกำหนด

3) รายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Reporting: CbCR) ซึ่งเป็นเอกสารแสดงรายการเกี่ยวกับรายการระหว่างกันในกลุ่มในภาพรวมของกิจการทั่วโลกแยกเป็นรายการและแยกเป็นรายประเทศแสดงข้อมูลเกี่ยวกับการจัดสรรรายได้ จำนวนภาษีที่จ่าย และตัวชี้วัดทางเศรษฐกิจของกลุ่มบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ ซึ่งเป็นเอกสารเพิ่มเติมสำหรับบริษัทแม่ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ ที่มีรายได้รวมทั่วโลกต่อปีมากกว่า 750 ล้านยูโรขึ้นไป โดยจะต้องจัดทำส่งหน่วยงานสรรพากรของประเทศถิ่นกำเนิดของบริษัทแม่ ซึ่งจะถูกส่งต่อให้หน่วยงานสรรพากรของประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้หรือถิ่นที่อยู่ของบริษัทลูกภายในเครือข่ายผ่านทางช่องทางแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นกระบวนการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างหน่วยงานสรรพากรของแต่ละประเทศ

²³ WCO (2018). p 52

²⁴ KPMG (2019) เอกสารที่ต้องจัดทำภายใต้กฎหมายการกำหนดราคาโอน สืบค้นวันที่ 30 สิงหาคม 2565 จาก <https://home.kpmg/th/en/home/insights/2019/03/thailand-tax-updates-28march2019.html>

ปัจจุบัน เอกสารพิสูจน์ราคาโอน จึงเป็นชุดเอกสารสำคัญที่หน่วยงานสรรพากรทั่วโลก กำหนดให้นิติบุคคลที่เป็นกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เข้าเกณฑ์ตามที่แต่ละประเทศกำหนดทุกราย จะต้องยื่น เพื่อประกอบการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อตรวจสอบผลของความสัมพันธ์ต่อการตั้งราคาโอน ระหว่างกันของบริษัทในเครือว่ามีความเป็นธรรมสอดคล้องกับหลัก Arm's Length Principle หรือไม่ ก่อนพิจารณาคำนวณภาระภาษีเงินได้ หรือพิจารณาปรับราคาของธุรกรรมให้สอดคล้องกับ ช่วงราคาตลาด

(2) รายงานศึกษาราคาโอน (Transfer Pricing Study) เป็นรายงานศึกษาวิเคราะห์ธุรกรรม ระหว่างบริษัทคู่ค้าที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อวิเคราะห์ความเสี่ยงด้านราคาโอนของบริษัท ซึ่งเป็น การศึกษาวิเคราะห์ความเสี่ยงในทุกธุรกรรมที่บริษัทกระทำร่วมกับคู่ค้าที่มีความสัมพันธ์กันโดยละเอียด โดยเน้นการศึกษาตรวจสอบโครงสร้างการกำหนดราคาและโครงสร้างต้นทุนของบริษัท โดยวิเคราะห์ ความเสี่ยงจากหน้าที่ดำเนินการ สินทรัพย์ที่ใช้ (โดยเฉพาะสินทรัพย์ไร้ตัวตน) และความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจาก การทำธุรกรรมร่วมกับบริษัทในเครือที่มีความสัมพันธ์กัน เทียบเคียงกับธุรกรรมที่ทำกับคู่ค้าอิสระรายอื่น เพื่อยืนยันว่าการตั้งราคาโอนระหว่างกันดังกล่าวเป็นการตั้งราคาที่มีความเหมาะสม สอดคล้องกับ ช่วงราคาตลาดตามหลักการ Arm's Length Principle²⁵

ทั้งนี้ การจัดทำ Transfer Pricing Study เป็นเอกสารที่ถูกจัดทำขึ้นโดยบริษัทที่ปรึกษาหรือ สำนักงานบัญชี โดยความสมัครใจของบริษัทนิติบุคคลที่ทำธุรกรรมร่วมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อใช้เป็นหลักฐานยืนยันความเหมาะสมของราคาโอนระหว่างกัน เพิ่มเติมจากเอกสาร Transfer Pricing Documentation ที่เป็นเอกสารขั้นพื้นฐานที่หน่วยงานสรรพากรกำหนด ที่นอกจากจะถูกจัดทำ โดยผู้มีความเชี่ยวชาญสูงแล้ว Transfer Pricing Study ทุกฉบับจะต้องผ่านการรับรองความถูกต้อง โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้วย จึงถือว่าเป็นเอกสารที่มีความละเอียดและความน่าเชื่อถือสูงมาก ที่หน่วยงานสรรพากรทั่วโลกให้การยอมรับ

2.7 ความสัมพันธ์ระหว่างการกำหนดราคาบุคลากรและราคาโอน

ราคาบุคลากรเป็นราคาที่กำหนดขึ้นเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณอากรสำหรับของที่นำเข้า ดังนั้นสำหรับหน่วยงานบุคลากร ยิ่งราคาบุคลากรมีราคาที่สูงมากเท่าใด ย่อมส่งผลดีทำให้สามารถเก็บ อากรของของที่นำเข้านั้นได้สูงตามไปด้วย ในขณะที่ทางภาษีเงินได้ ราคาของของที่นำเข้ารวมถึงอากร บุคลากรถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนค่าใช้จ่ายของสินค้า ที่จะส่งผลกระทบต่อฐานในการคำนวณภาษีเงินได้ นิติบุคคล ดังนั้น เมื่อของที่นำเข้ามีราคาสูง และมีภาระค่าอากรบุคลากรที่สูง ย่อมทำให้เงินได้สุทธิของ บริษัทลดลง ทำให้บริษัทเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในจำนวนที่น้อยลง ดังแสดงในแผนภาพที่ 1 ที่แสดง ถึงความสัมพันธ์ระหว่างอากรบุคลากรและภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แปรผกผันกัน

²⁵ Edward Mendlowitz (2020). Transfer Pricing Study Importance. สืบค้นวันที่ 30 สิงหาคม 2565 จาก <https://www.withum.com/resources/pn-transfer-pricing-study-importance/>

แผนภาพที่ 1 ความสัมพันธ์ระหว่างการกำหนดราคาบุคลากรและราคาโอน

กรณีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสูงกว่าอัตราบุคลากร



กรณีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลต่ำกว่าอัตราบุคลากร



กรณีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสูงกว่าอัตราบุคลากร กลุ่มบริษัทข้ามชาติจะทำการตั้งราคาโอนระหว่างกัน โดยพิจารณาจากอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลและสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เกี่ยวข้องของประเทศกำเนิดของผู้ขายและประเทศผู้ซื้อ โดยในกรณีที่อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศกำเนิดของบริษัทผู้ขายสูงกว่าหรือมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่น้อยกว่าของประเทศผู้ซื้อ ก็จะพิจารณาคำตั้งราคาขายระหว่างกันให้ต่ำกว่าราคาซื้อขายกับบริษัทอื่น ๆ ที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กัน เพื่อให้เกิดรายรับจากการขายในประเทศผู้ขายน้อยลง ซึ่งจะช่วยให้ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทผู้ขายน้อยลง ในทางกลับกัน กรณีที่อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศกำเนิดของบริษัทผู้ขายต่ำกว่าหรือมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่มากกว่าของประเทศผู้ซื้อ ก็จะพิจารณาคำตั้งราคาขายระหว่างกันให้สูง เพื่อให้เกิดกำไรสูงในประเทศผู้ขายที่มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลต่ำกว่าแทน โดยช่วงราคาโอนที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติจะพิจารณาคำตั้งระหว่างกัน จะเป็นช่วงที่ทำให้ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทผู้ขายลดลงมากกว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทผู้ซื้อต้องเสียเพิ่มมากขึ้นจากผลกำไรที่มากขึ้นเนื่องจากต้นทุนที่ต่ำ

ทั้งนี้ ในบางรายการสินค้าที่มีอัตราบุคลากรสูงมาก จนทำให้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลต่ำกว่าอัตราบุคลากรโดยเปรียบเทียบ กลุ่มบริษัทข้ามชาติก็จะพิจารณาคำตั้งราคาโอนซื้อขายของที่นำเข้าระหว่างกันต่ำกว่าราคาปกติแทน โดยช่วงราคาโอนที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติจะพิจารณาคำตั้งระหว่างกัน จะเป็นช่วงที่ทำให้ภาระบุคลากรที่บริษัทผู้ซื้อลดลงมากกว่าภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะต้องชำระเพิ่มขึ้น

ดังนั้น ประเด็นเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างการกำหนดราคาโอนและราคาบุคลากรจึงถูกหยิบยกเป็นประเด็นถกเถียงกันเป็นวงกว้างในช่วงหลายปีที่ผ่านมา เนื่องจากวัตถุประสงค์ของการกำหนดราคาบุคลากรและการกำหนดราคาโอนกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความสัมพันธ์กันมีความคล้ายคลึงกันมาก กล่าวคือ ในขณะที่หน่วยงานบุคลากรพยายามพิจารณาว่า ราคาสำแดงของของที่นำเข้าได้รับอรรถประโยชน์จากความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาหรือไม่ หน่วยงานสรรพากรก็พยายามพิสูจน์ว่าราคารับนั้นเป็นราคาที่สอดคล้องกับราคาสินค้าและบริการในธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระ

ต่อกันหรือไม่ โดยทั้งสองหน่วยงานพยายามพิจารณาให้แน่ใจว่า ราคาถูกกำหนดเหมือนในกรณีที่ คู่สัญญาไม่มีความสัมพันธ์กันและมีการเจรจาต่อรองภายใต้เงื่อนไขธุรกิจทั่วไป²⁶

ทั้งนี้ แม้หน่วยงานสรรพากรและหน่วยงานศุลกากรจะมีหน้าที่หารายได้ให้รัฐเช่นกัน แต่การหารายได้ของหน่วยงานทั้งสองกลับเป็นการหารายได้บนฐานการคิดภาษี และวิธีการที่แตกต่างกัน กล่าวคือ หน่วยงานสรรพากรจัดเก็บภาษีเงินได้จากจากกำไรสุทธิ ในขณะที่หน่วยงานศุลกากรจัดเก็บจากราคาศุลกากรของของที่นำเข้า ทำให้ในขณะที่หน่วยงานสรรพากรจะกังวลว่า กลุ่มบริษัทข้ามชาติจะสร้างราคาโอนที่ไม่เป็นธรรมขึ้น โดยการกำหนดราคาโอนระหว่างกันที่สูง เพื่อให้มีผลกำไรสุทธิมาชำระภาษีเงินได้น้อย หน่วยงานศุลกากรกลับจะกังวลว่า กลุ่มบริษัทข้ามชาติจะสร้างราคาโอนที่ไม่เป็นธรรมขึ้น โดยการกำหนดราคาซื้อขายสินค้าระหว่างกันที่ต่ำ เพื่อเป็นฐานในการคิดอากรศุลกากรต่ำ จึงทำให้มุมมองเรื่องราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติของสรรพากรและศุลกากรมีความแตกต่างและขัดแย้งกัน อีกทั้งข้อเท็จจริงที่ว่าทั้งสองหน่วยงานต่างมีอำนาจในการปรับราคาเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นอิสระต่อกัน ซึ่งอาจทำให้เกิดการปรับราคาที่ไม่ตรงกันหรือขัดแย้งกันระหว่างหน่วยงานศุลกากรและสรรพากรได้ กล่าวคือ ด้วยวัตถุประสงค์ในการกำหนดราคาและกรรมวิธีในการคำนวณราคาที่แตกต่างกัน อาจส่งผลให้ในรายการนำเข้าของชนิดเดียวกันอาจมี “ราคา” ที่แตกต่างกันในทางศุลกากรและทางเงินได้นิติบุคคล ที่อาจทำให้เกิดข้อพิพาททั้งระหว่างหน่วยงานศุลกากรและสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานรัฐด้วยกัน หรือกลุ่มบริษัทข้ามชาติและหน่วยงานศุลกากรหรือสรรพากรซึ่งเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน เนื่องจากราคาโอนและราคาศุลกากรต่างมีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบต่อกันอย่างมีนัยสำคัญ

2.8 การกำหนดราคาโอนของของที่นำเข้าเพื่อการวางแผนภาษีอากรของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

ในการวางแผนภาษี กลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีกิจการเครือข่ายอยู่ในหลายประเทศจะอาศัยความสัมพันธ์ของธุรกิจในแต่ละประเทศ ในการโยกย้ายรายได้และผลกำไรระหว่างกัน โดยพิจารณาความแตกต่างของอัตราภาษีและสิทธิประโยชน์ทางภาษีของแต่ละประเทศที่เป็นถิ่นที่อยู่ของบริษัทในเครือ และดำเนินการตั้งราคาธุรกรรม (ราคาโอน) ระหว่างกันภายในเครือ ซึ่งอาจมีความแตกต่างไปจากราคาตลาดหรือราคาที่ทำให้การซื้อขายกับคู่ค้ารายอื่นที่เป็นอิสระต่อกัน เพื่อการถ่ายโอนกำไรเพื่อผลประโยชน์ทางภาษี โดยถ่ายโอนกำไรจากบริษัทแม่หรือลูกแห่งหนึ่งไปยังบริษัทลูกอีกแห่งหนึ่งที่ตั้งอยู่ในประเทศปลอดภาษีหรือประเทศที่มีอัตราภาษีที่ต่ำกว่า หรือมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่มากกว่า เพื่อลดภาระภาษี ทำให้ภาพรวมของทั้งกิจการมีกำไรเพิ่มขึ้นจากภาระภาษีโดยรวมของทั้ง กลุ่มบริษัทที่ลดลง

ในกรณีการซื้อขายของที่นำเข้า บริษัทโดยทั่วไปที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กันมีแนวโน้มที่จะตั้งราคาขายที่สูงเพื่อให้ได้มาซึ่งกำไรที่มากที่สุด แต่สำหรับกลุ่มบริษัทข้ามชาติ การตั้งราคาขายระหว่างกันอาจจะไม่ใช่ราคาที่สูงหรืออาจไม่เป็นไปตามราคาตลาดเสมอไป แต่จะเป็นราคาที่ทำให้เกิดผลประโยชน์สูงสุดกับกลุ่มบริษัท ดังนั้น การกำหนดราคาโอนของสินค้าจึงเป็นอีกหนึ่งวิธีที่บริษัทข้ามชาติ

²⁶ สำนักงานที่ปรึกษาการศุลกากร ณ กรุงบรัสเซลส์ กรมศุลกากร. (2561) วารสาร CPMU news ปีที่ 3 ฉบับที่ 12 ประจำเดือนธันวาคม 2561. หน้า 9

นิยมใช้ในการโยกย้ายกำไรเพื่อลดภาระทางภาษี กล่าวคือ บริษัทในเครือหรือบริษัทสาขาที่อยู่ในประเทศที่มีฐานภาษีนิติบุคคลต่ำจะนำเข้าสินค้า หรือวัตถุดิบราคาต่ำจากบริษัทแม่หรือบริษัทในเครือที่มีฐานภาษีนิติบุคคลสูงกว่า เพื่อผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูปส่งออกไปยังบริษัทอื่น ๆ ในเครือในราคาที่สูง ทำให้บริษัทในประเทศที่มีฐานภาษีนิติบุคคลต่ำมีกำไรมากกว่าต้นทุนวัตถุดิบที่ต่ำและราคาขายที่สูง ในขณะที่เดียวกันจะทำให้บริษัทแม่หรือบริษัทในเครือที่มีฐานภาษีนิติบุคคลสูงกว่ามีกำไรน้อยลง เพราะมีรายได้จากการขายวัตถุดิบราคาต่ำและรายจ่ายในการนำเข้าสินค้าสำเร็จรูปราคาสูง ซึ่งช่วยให้ภาระภาษีเงินได้โดยรวมของทั้งกลุ่มบรรษัทลดลงต่ำกว่าที่ควรจะเป็น อีกทั้งยังช่วยให้บริษัทในเครือผู้ทำหน้าที่เป็นผู้ซื้อดังกล่าว เมื่อถึงเวลาที่ต้องโอนกำไรกลับไปต่างประเทศ ทั้งในรูปแบบของเงินกำไรหรือเงินปันผล จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายลดลง เนื่องมาจากกำไรส่วนใหญ่ได้โอนออกไปในรูปแบบของสินค้าไปแล้ว

ทั้งนี้ นอกจากการซื้อขายวัตถุดิบหรือสินค้าที่เป็นผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป ที่อาจเป็นช่องทางในการตั้งราคาโอนที่อาจมีความแตกต่างจากราคาตลาดทั่วไปแล้ว สิทธิประโยชน์ด้านภาษี เช่น องค์กรความรู้ในการผลิต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ตลอดจนเครื่องมือการคำนวณที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ก็เป็นอีกหนึ่งช่องทางสำคัญ ที่ถูกใช้ในการถ่ายโอนกำไรจากประเทศที่มีอัตราภาษีสูงไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำเช่นกัน โดยอยู่ในรูปของค่าสิทธิ และค่าธรรมเนียมในการใช้ ที่ผู้ซื้อต้องจ่ายค่าตอบแทนให้กับผู้เป็นเจ้าของสิทธิในรูปแบบการชำระตามที่ได้ตกลงกันไว้ การโอนทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนเหล่านี้จึงเป็นอีกหนึ่งช่องทางที่กลุ่มบรรษัทข้ามชาติใช้ในการถ่ายโอนกำไรระหว่างกัน ซึ่งสามารถทำได้ทั้งในรูปของการถ่ายโอนสิทธิประโยชน์ไร้ตัวตนแยกออกมาเป็นรายการเฉพาะ และการถ่ายโอนสิทธิประโยชน์ไร้ตัวตนไปกับตัววัตถุดิบ หรือสินค้าสำเร็จรูป ดังนั้น การตั้งราคาโอนระหว่างกันของกลุ่มบรรษัทข้ามชาติจึงเป็นได้ทั้งการวางแผนภาษี การหลีกเลี่ยงภาษี หรือการหนีภาษีได้²⁷ โดยขึ้นกับเจตนาในการตั้งราคาโอน

²⁷ การวางแผนภาษี (Tax Planning) คือ การเตรียมแนวทางการปฏิบัติไว้ล่วงหน้าเพื่อก่อให้เกิดผลสำเร็จตามที่ต้องการ ซึ่งเป็นการกำหนดวิธีปฏิบัติในอนาคตเกี่ยวกับแนวทางการดำเนินกิจการ ตลอดจนรูปแบบรายการทางการเงินไว้ล่วงหน้า เพื่อช่วยลดต้นทุนการดำเนินกิจการหรือเพิ่มกำไรจากการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ป้องกันมิให้เกิดการเสียภาษีอากรผิดพลาด ตลอดจนช่วยให้ไม่ต้องเสียภาษีอากร หรือเสียภาษีอากรให้น้อยที่สุด โดยถูกต้องและครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้

การหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) คือ การที่ผู้เสียภาษีอาศัยช่องโหว่ (Loophole) ความคลุมเครือ (Ambiguity) หรือจุดบกพร่อง (Defection) ที่กฎหมายภาษีอากรเปิดช่องให้กระทำได้โดยไม่ผิดกฎหมายมาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการประกอบธุรกิจและการเสียภาษีอากร เพื่อให้จำนวนภาระภาษีอากรที่ต้องเสียน้อยลง ซึ่งมีความคล้ายคลึงและอาจถือเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนภาษีอากรด้วยเช่นกัน เนื่องจากเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายเช่นเดียวกับการวางแผนภาษี แต่มีได้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายเช่นเดียวกับการวางแผนภาษี โดยสามารถเป็นได้ทั้งการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) และการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ไม่อาจยอมรับได้ (Unacceptable Tax Avoidance) ขึ้นกับข้อเท็จจริงและเจตนาเป็นรายกรณีไป

การหนีภาษี (Tax Evasion) คือ การที่ผู้เสียภาษีเจตนาใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย เพื่อไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ต่างจากการวางแผนภาษีและหลีกเลี่ยงภาษีที่เป็นวิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย
 ทิมา ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม (2559). คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. (พิมพ์ครั้งที่ 13 แก้ไขเพิ่มเติม) กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา. หน้า 886 - 899

และข้อกำหนดภายในที่แตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ ส่งผลให้การกำหนดราคาโอนไม่ใช่เรื่องผิดกฎหมายหรือไม่ถูกต้องในตัวเองแต่อย่างใด โดยหากการกำหนดราคาโอนระหว่างกันภายในเครือเป็นไปเพื่อการกำหนดแนวนโยบายร่วมภายในบริษัทและเป็นการกำหนดราคาที่อยู่ในช่วงราคาตลาด การกำหนดราคาโอนดังกล่าวย่อมเป็นการวางแผนภาษีที่เป็นที่ยอมรับได้และชอบด้วยกฎหมายในทางกลับกัน หากการกำหนดราคาโอนระหว่างกันภายในกลุ่มบริษัท เป็นการกำหนดราคาโอนเพื่อการปล่อยกำไรจากประเทศที่เสียภาษีมากไปยังประเทศที่เสียภาษีน้อยกว่า โดยอาศัยช่องว่างทางกฎหมาย และความแตกต่างของอัตราภาษีนิติบุคคลของแต่ละประเทศที่ไม่เท่ากัน การตั้งราคาโอนดังกล่าวแม้ชอบด้วยกฎหมาย ก็ถือได้ว่าเป็นการตั้งราคาโอนที่ไม่เป็นธรรม เข้าข่ายเป็นการตั้งราคาโอนที่เป็นการหลีกเลี่ยงภาษี หรือในกรณีที่มีการจงใจสร้างราคาโอนที่ไม่เป็นธรรม โดยบิดเบือนไปจากราคาตลาด หรือมีความจงใจสำแดงรายการอันเป็นเท็จ เช่น การลงรายการค่าใช้จ่ายราคาโอนที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริง สร้างราคาโอนอันเป็นเท็จเพื่อผลประโยชน์ทางภาษี การตั้งราคาโอนในกรณีนี้จึงถือเป็นการตั้งราคาโอนที่ไม่เป็นธรรมและไม่ชอบด้วยกฎหมาย เข้าข่ายเป็นการหนีภาษี เป็นต้น

2.9 แนวทางการนำราคาโอนมาใช้ประกอบการพิจารณากำหนดราคาศุลกากร

เพื่อรองรับธุรกรรมการซื้อขายภายในเครือของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีแนวโน้มเพิ่มมากขึ้น ดังกล่าว องค์การศุลกากรโลก (World Customs Organization: WCO) โดยความร่วมมือจาก องค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) จึงได้ตีพิมพ์คู่มือ “WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing” ขึ้น ซึ่งมีการตีพิมพ์ครั้งแรกในปี พ.ศ. 2558 และครั้งที่สองฉบับปรับปรุง พ.ศ. 2560 โดยเป็นคู่มือที่อธิบายถึงการสำแดงราคาของธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือที่เรียกว่าราคาโอน (Transfer Pricing) ความเชื่อมโยงระหว่างราคาศุลกากรและราคาโอน โดยสนับสนุนให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนที่ผ่านการรับรองจากหน่วยงานที่น่าเชื่อถือแล้ว เช่น เอกสาร Transfer Pricing Study เอกสาร Transfer Pricing Documentation ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangement: APA) หรือเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอน มาประกอบการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย เพื่อพิจารณาว่าความสัมพันธ์มีผลต่อการตั้งราคาซื้อขายระหว่างกันหรือไม่ ก่อนพิจารณากำหนดราคาศุลกากร พร้อมทั้งสนับสนุนให้หน่วยงานศุลกากรนำกลไกเรื่องการวินิจฉัยราคาศุลกากรล่วงหน้า (Advance Ruling on Customs Valuation) มาใช้ในกรณีธุรกรรมที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน²⁸

นอกจากนี้ คณะกรรมการด้านเทคนิคการประเมินราคาศุลกากร (Technical Committee on Customs Valuation: TCCV) ของ WCO ได้ออกอรรถาธิบาย 23.1 (Commentary 23.1) เรื่อง การตรวจสอบ“สภาพแวดล้อมการขาย” ภายใต้มาตรา 1 ข้อ 2 (a) การใช้ผลการศึกษาราคาโอน (Transfer Pricing Study)²⁹ ซึ่งอรรถาธิบายดังกล่าวได้ให้ความเห็นว่า Transfer Pricing Study อาจเป็นประโยชน์ต่อการพิจารณาของหน่วยงานศุลกากร เกี่ยวกับธุรกรรมที่คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน

²⁸ สรุปความจาก WCO (2018).

²⁹ WCO (2018). ANNEX III: Commentary 23.1 Examination of the Expression “Circumstances Surrounding the Sale” Under Article 1.2 (a) in Relation to the Use of Transfer Pricing Studies.p81-82

โดยสามารถนำข้อมูลและผลการศึกษาราคาโอนของผู้นำเข้าที่ผ่านการรับรองจากหน่วยงานสรรพากรมาใช้ประกอบการพิจารณาเรื่องสภาพแวดล้อมการขายเพื่อใช้ประโยชน์ในการกำหนดราคาศุลกากรได้ ซึ่งมีได้ชัดต่อบทบัญญัติแนวทางการกำหนดราคาศุลกากรตาม CVA แต่อย่างไรก็ตาม โดยให้คำแนะนำว่า ข้อมูลการศึกษาราคาโอน จะสามารถใช้เป็นแหล่งข้อมูลที่ดีสำหรับหน่วยงานศุลกากรได้ หากข้อมูลการศึกษานั้นมีข้อมูลเกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมของการขาย

อย่างไรก็ดี ในกรณีอธิบายดังกล่าวได้ให้ข้อสังเกตว่า รายงานการศึกษาราคาโอนบางฉบับ อาจไม่มีข้อมูลเกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมการขาย หรืออาจมีไม่เพียงพอสำหรับพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการจัดทำและวิธีการกำหนดราคาศุลกากรของของที่นำเข้าตามแนวทางของ CVA และวิธีการกำหนดราคาตลาดตามแนวทางของ OECD ที่มีความแตกต่างกัน ดังนั้น การใช้เอกสารการศึกษาราคาโอนในการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายนั้น จึงควรพิจารณาเป็นรายกรณีไป

2.10 ข้อมูลใน Transfer Pricing Study และ Transfer Pricing Documentation ที่เป็นประโยชน์ต่อการกำหนดราคาศุลกากร

เมื่อพิจารณาจากคำแนะนำตามกรณีศึกษา 23.1 ประกอบกับแนวทางการพิสูจน์ความสัมพันธ์ที่อาจมีผลต่อราคาด้วยวิธีการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย ตามความของหมายเหตุการตีความมาตรา 1 จะพบว่า มีข้อมูลใน Transfer Pricing Study และ Transfer Pricing Documentation หลายอย่างที่สามารถนำมาใช้ประกอบการพิจารณาตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายของหน่วยงานศุลกากรได้³⁰ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบความสัมพันธ์ทางการค้าระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย วิธีการที่ผู้ซื้อและผู้ขายก่อตั้งความสัมพันธ์ทางการค้าของทั้งสองฝ่าย และที่มาของราคาซื้อขาย เพื่อแสดงว่าความสัมพันธ์ไม่มีผลต่อราคาซื้อขาย เช่น ช่วง Arm's Length อัตรากำไรของผู้สัญญาที่เป็นอิสระในอุตสาหกรรมเดียวกัน เพื่อพิจารณาว่าอัตรากำไรของบริษัทเป็นอัตรากำไรปกติหรือไม่ อัตรากำไรของบริษัทผู้ซื้อ เพื่อพิจารณาคำนวณย้อนกลับหาราคาต้นทุนของของที่นำเข้าเปรียบเทียบกับราคาที่สำคัญว่ามีความสอดคล้องกันหรือไม่ ตลอดจนโครงสร้างธุรกิจและนโยบายการค้าของบริษัท เพื่อพิจารณาเงื่อนไขการทำธุรกรรมและการตั้งราคาเปรียบเทียบระหว่างคู่ค้าที่มีความสัมพันธ์กันกับคู่ค้าอิสระรายอื่น ๆ ว่ามีความเหมือนกันหรือไม่ เป็นต้น

ทั้งนี้ ในคู่มือ ของ WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing ได้ยกตัวอย่างข้อมูลในเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรสามารถนำมาใช้อ้างอิงประกอบการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายได้ ดังนี้³¹

(1) คำอธิบายภาพรวมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Description of the MNE Group) ซึ่งระบุถึงรูปแบบการดำเนินธุรกิจ ภาพรวมโครงสร้างการจัดการองค์กร และภาพรวมของอุตสาหกรรมที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติประกอบกิจการ

³⁰ WCO (2018). P 63

³¹ WCO (2018). ANNEX X: Transfer Pricing Documentation :Example of Structure p.111-112

(2) ข้อมูลทางการเงิน (Financial Information) ซึ่งระบุถึงข้อมูลทางการเงินที่สำคัญของบริษัท รวมถึงงบกำไรขาดทุน งบดุล และรายละเอียดธุรกรรมทางการเงินระหว่างกันภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ และธุรกรรมทางการเงินกับคู่ค้าอิสระรายอื่น

(3) นโยบายการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Policy) ซึ่งระบุถึงวัตถุประสงค์และนโยบายที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ วิธีการได้มาซึ่งราคาโอน ธุรกรรมที่อยู่ภายใต้การควบคุมของนโยบายการกำหนดราคาโอน รายละเอียดการทบทวนและการปรับราคาโอน รวมไปถึงข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Arrangement : APA)³² ที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติได้เข้าทำกับหน่วยงานสรรพากร

(4) คำอธิบายรายการธุรกรรมระหว่างกัน (Description of the Related Party Transactions) ซึ่งระบุถึงรายละเอียดดังต่อไปนี้

(4.1) รายการธุรกรรมระหว่างกันของบริษัทในเครือ ตามประเภท จำนวน และบุคคลที่เกี่ยวข้อง

(4.2) การวิเคราะห์ลักษณะของผลิตภัณฑ์หรือบริการ ข้อกำหนดในสัญญา ตลอดจนเงื่อนไขและกลยุทธ์ทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องสำหรับธุรกรรมแต่ละประเภท

³² ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Arrangement : APA) เป็นการจัดทำข้อตกลงราคาโอนล่วงหน้ากับหน่วยงานสรรพากรในประเทศที่มีการจัดทำสนธิสัญญาภาษีซ้อน ในเรื่องวิธีการกำหนดค่าตอบแทนสำหรับธุรกรรมกรโอนสินค้า การให้บริการ และการให้กู้ยืมเงินระหว่างบริษัทในเครือที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อลดความเสี่ยงจากการไหลลพิษของเจ้าพนักงานสรรพากรและช่วยอำนวยความสะดวกทางการค้า โดยเป็นข้อตกลงที่บริษัททำไว้เป็นการล่วงหน้ากับหน่วยงานสรรพากรในประเทศที่คู่สัญญาเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ เพื่อกำหนดเงื่อนไขและวิธีคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งช่วง Arm's Length Range ที่เหมาะสมสำหรับการกระทำธุรกรรม โดยสามารถแบ่งประเภทของ APA ได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้

(1) ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าประเภทฝ่ายเดียว (Unilateral Advanced Pricing Arrangement) ซึ่งเป็นข้อตกลงระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยงานสรรพากร

(2) ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าประเภททวิภาคี (Bilateral Advanced Pricing Arrangement) ซึ่งเป็นข้อตกลงระหว่างหน่วยงานสรรพากร 2 ประเทศ

(3) ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าประเภทพหุภาคี (Multilateral Advanced Pricing Arrangement) ซึ่งเป็นข้อตกลงระหว่างหน่วยงานสรรพากรมากกว่า 2 ประเทศขึ้นไป

โดยในการจัดทำข้อตกลง APA ทั้ง 3 ประเภทดังกล่าว ผู้เสียภาษีต้องจัดทำคำขอให้มีการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าต่อหน่วยงานสรรพากรในประเทศที่บริษัทมีถิ่นกำเนิดหรือได้ขึ้นทะเบียนเป็นนิติบุคคลไว้ โดยให้บริษัทที่ประสงค์จะทำข้อตกลงดังกล่าวยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นหนังสือพร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องต่อหน่วยงานสรรพากร เพื่อเข้าสู่กระบวนการจัดทำข้อตกลงตามความสมัครใจ โดยระบุรายละเอียดที่จำเป็นต่อการพิจารณาว่าการกำหนดราคาโอนระหว่างกลุ่มบริษัทข้ามชาติในเครือ เป็นไปตามราคาตลาดและยังอยู่ในช่วงราคา Arm's Length Price หรือไม่

ที่มา: กรมสรรพากร. คู่มือผู้เสียภาษีในการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangement : APA) สืบค้นเมื่อวันที่ 20 สิงหาคม 2565 จาก

<https://www.rd.go.th/fileadmin/download/GUIDANCE-ON-APA-PROCESS-TH.pdf>

(4.3) การวิเคราะห์หน้าที่ที่สำคัญทางเศรษฐกิจที่ดำเนินการ สินทรัพย์ที่ใช้ และความเสี่ยงที่เกิดจากแต่ละฝ่ายในการทำธุรกรรม

(4.4) การวิเคราะห์สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้อง เช่น สภาวะตลาด

(5) วิธีการกำหนดราคาโอน (Selection of Transfer Pricing Method) ซึ่งระบุถึงเหตุผลในการเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาโอนดังกล่าว โดยอ้างอิงถึงข้อกำหนดทางกฎหมายในท้องถิ่น (ถ้ามี)

(6) การวิเคราะห์เปรียบเทียบและข้อมูล (Comparability Analysis and Data) ซึ่งระบุถึงความสามารถในการควบคุมระหว่างกันภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ประเภทธุรกรรมที่อยู่ภายใต้การควบคุม และไม่ได้อยู่ภายใต้การควบคุม การเปรียบเทียบราคาโอนกับช่วงราคาตลาดตามหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของธุรกิจ 5 ด้าน (Five Factors)

(7) บทสรุป (Conclusion) ซึ่งระบุถึงภาพรวมของนโยบายการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายกำหนดราคาโอนภายในประเทศ

ทั้งนี้ ตัวอย่างการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาประยุกต์ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะกล่าวโดยละเอียดอีกครั้งในหัวข้อที่ 3.3.1 ในบทที่ 3 กรณีศึกษาโดยมติคณะกรรมการด้านเทคนิคการประเมินราคาศุลกากร

2.11 การนำราคาโอนมาใช้ประกอบการพิจารณากำหนดราคาศุลกากรในประเทศไทย

แม้ตามคู่มือ “WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing” ทั้ง 2 ฉบับที่จัดทำขึ้นโดย WCO จะสนับสนุนให้หน่วยงานศุลกากรของประเทศสมาชิกนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จาก Transfer Pricing Study และ Transfer Pricing Documentation มาประกอบการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย เพื่อพิจารณาว่าความสัมพันธ์มีผลต่อการตั้งราคาซื้อขายระหว่างกันหรือไม่ และสนับสนุนให้หน่วยงานศุลกากรนำกลไกเรื่องการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้า (Advance Ruling on Customs Valuation) มาใช้ในกรณีธุรกรรมที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน อย่างไรก็ตาม การกำหนดราคาศุลกากรกรณีผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันของประเทศไทย กลับไม่มีข้อกำหนดที่กล่าวถึงการยอมรับแนวคิดเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างราคาศุลกากรและราคาโอน หรือการยอมรับให้นำข้อมูลที่มีประโยชน์ด้านราคาโอนมาประกอบการพิจารณากำหนดราคาศุลกากรตามแนวทางของคู่มือดังกล่าวของ WCO แต่อย่างใด

ในการกำหนดราคาศุลกากรด้วยวิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้า กรณีผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน เป็นไปตามความแห่งกฎกระทรวง เรื่องการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 16 (4) ซึ่งมีข้อกำหนดและแนวทางการพิจารณาสอดคล้องกับความในมาตรา 1 ของ CVA ทุกประการดังกล่าวแล้วในหัวข้อ 2.3 โดยไม่ได้มีการปรับหรือเพิ่มถ้อยความให้สอดคล้องกับคำแนะนำตามคู่มือ WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing เพื่อรองรับธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีแนวโน้มเพิ่มมากขึ้นแต่อย่างใด³³

³³ ดูเพิ่มเติม กฎกระทรวง เรื่องการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 16 (4) ประกอบ ข้อ 3 ข้อ 17 และ ข้อ 18

เช่นเดียวกับการให้บริการกำหนดราคาบุคลากรล่วงหน้า ตามหลักเกณฑ์ในประกาศกรมศุลกากรที่ 17/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยื่น การพิจารณา และการแจ้งผลการพิจารณา คำร้องขอทราบราคาบุคลากร ถิ่นกำเนิดแห่งของ และพิกัดอัตราศุลกากร ล่วงหน้า ซึ่งเป็นการให้บริการแก่ผู้ที่ต้องการทราบหลักเกณฑ์การกำหนดราคาบุคลากรของสินค้าก่อนที่จะมีการนำเข้ามาในราชอาณาจักร³⁴ ที่แม้จะมีประเด็นพิจารณาเรื่องผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน แต่ก็ไม่ได้มีการระบุที่ชัดเจนถึงการยอมรับเอกสารด้านราคาโอน เช่น เอกสาร Transfer Pricing Study หรือ เอกสาร Transfer Pricing Documentation เพื่อใช้ประกอบการยื่นคำร้องแต่อย่างใด มีเพียงช่องเอกสารอื่นๆ ที่เปิดกว้างให้ผู้ยื่นคำร้องยื่นเอกสารอื่น ๆ ตามแต่ที่ผู้ยื่นคำร้องเห็นสมควรเท่านั้น ดังนั้น เมื่อไม่มีการระบุที่ชัดเจน อาจทำให้ผู้ยื่นคำร้องบางรายไม่ทราบว่าสามารถใช้เอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนเป็นเอกสารประกอบการยื่นคำร้องได้ หรือแม้กรณีที่ผู้ยื่นคำร้องมีการยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนเป็นเอกสารประกอบการยื่นคำร้องด้วย เจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้ทำหน้าที่พิจารณาคำร้อง ก็อาจไม่ให้นำหนักในการพิจารณาข้อมูลในเอกสารด้านราคาโอนดังกล่าวเท่าที่ควรนัก เนื่องจากไม่มีกฎหมายหรือประมวลปฏิบัติข้อใดที่รองรับให้นำข้อมูลที่มีประโยชน์ด้านราคาโอนมาประกอบการพิจารณากำหนดราคาบุคลากร

เมื่อไม่มีการยอมรับแนวคิดเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างราคาบุคลากรและราคาโอน หรือการระบุถ้อยความที่ชัดเจนในการยอมรับให้นำข้อมูลที่มีประโยชน์ด้านราคาโอนมาประกอบการพิจารณา กำหนดราคาบุคลากร จึงทำให้ในขั้นตอนการพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ต่อราคาซื้อขายระหว่างกันของกลุ่มบริษัทข้ามชาติในประเทศไทย มีความซับซ้อนและต้องเรียกขอเอกสารเพิ่มเติมหลายฉบับเพื่อใช้ประกอบการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย อันเป็นการสร้างภาระให้ผู้ยื่นคำร้องเป็นอย่างมาก และในขณะเดียวกัน ย่อมทำให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรมีภาระต้องพิสูจน์ข้อเท็จจริงจากเอกสารหลายฉบับที่อาจไม่มีความน่าเชื่อถือเทียบเท่าเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอน เช่น เอกสาร Transfer Pricing Study ที่ผ่านการรับรองจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือ เอกสาร Transfer Pricing Documentation ที่ผ่านการรับรองของหน่วยงานสรรพากรแล้ว เป็นต้น ดังจะกล่าวโดยละเอียดอีกครั้งในบทที่ 4

³⁴ แบบคำร้องที่ 1 แบบท้ายประกาศกรมศุลกากรที่ 17/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยื่น การพิจารณา และการแจ้งผลการพิจารณาคำร้องขอทราบราคาบุคลากร ถิ่นกำเนิดแห่งของ และพิกัดอัตราศุลกากร ล่วงหน้า

บทที่ 3

กรณีศึกษาของคณะกรรมการด้านเทคนิคการประเมินราคาศุลกากร และการนำข้อมูลราคาโอนมาประยุกต์ใช้ในทางศุลกากรของต่างประเทศ

จากบริบทการค้าระหว่างประเทศในปัจจุบัน ที่ภาคธุรกิจมีแนวโน้มจะดำเนินกิจการในรูปแบบบริษัทข้ามชาติเพิ่มมากขึ้น ผนวกกับการออกคู่มือ WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing โดยความร่วมมือของ WCO และ OECD เพื่อรองรับธุรกรรมการซื้อขายของที่นำเข้าของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีความสัมพันธ์กันดังกล่าว ผนวกกับการที่คณะกรรมการด้านเทคนิคการประเมินราคาศุลกากรได้มีการเผยแพร่กรณีศึกษาที่ 14.1 และ 14.2 ที่กล่าวถึงตัวอย่างการนำข้อมูลราคาโอนมาประยุกต์ใช้ในทางศุลกากร ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการตรวจสอบผลของความสัมพันธ์ต่อราคา ทำให้หน่วยงานศุลกากรในหลายประเทศเริ่มให้ความสนใจในประเด็นเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างราคาศุลกากรและราคาโอน และแนวทางการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากร ดังนั้นในบทนี้ ผู้ศึกษาจะนำเสนอกรณีศึกษาดังกล่าว รวมถึงแนวทางของต่างประเทศโดยมีสาระสำคัญดังนี้

3.1 กรณีศึกษาโดยมติคณะกรรมการด้านเทคนิคการประเมินราคาศุลกากร

คณะกรรมการด้านเทคนิคการประเมินราคาศุลกากร (Technical committee on Customs Valuation: TCCV) ได้มีการเผยแพร่กรณีศึกษาที่ 14.1 (Case Study 14.1) และกรณีศึกษาที่ 14.2 (Case Study 14.2) ซึ่งเป็นกรณีศึกษาที่เกิดขึ้นจริงของประเทศสมาชิก WCO ที่มีประเด็นการพิจารณาราคาศุลกากรในกรณีของธุรกรรมที่ผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความสัมพันธ์กัน ที่ได้มีการนำข้อมูลเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการพิจารณา โดยมีข้อเท็จจริงและข้อพิจารณาของกรณีศึกษา ดังนี้

3.1.1 กรณีศึกษาที่ 14.1 (Case study 14.1)³⁵

บริษัท XCO เป็นผู้ผลิตเครื่องทวนสัญญาณวิทยุในประเทศ X ส่วนบริษัท ICO เป็นบริษัทลูกของบริษัท XCO และเป็นตัวแทนจำหน่ายเครื่องทวนสัญญาณวิทยุของบริษัท XCO ในประเทศ I โดยในธุรกรรมซื้อขายเครื่องทวนสัญญาณวิทยุระหว่าง XCO และ ICO มีเงื่อนไขว่า บริษัท ICO จะนำเข้าเฉพาะเครื่องทวนสัญญาณจากบริษัท XCO เท่านั้น เพื่อนำมาขายต่อภายในประเทศ I ในขณะที่บริษัท XCO จะไม่ขายเครื่องทวนสัญญาณประเภท/ชนิด เดียวกันกับที่ขายให้บริษัท ICO ให้กับบริษัทอื่นที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กัน

(1) ข้อเท็จจริง

ในปี 2555 บริษัท ICO ได้นำเข้าเครื่องทวนสัญญาณวิทยุจากบริษัท XCO ตามเงื่อนไขในข้างต้น และเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้รับราคาซื้อขายที่มีความสัมพันธ์กันดังกล่าวเป็นราคาศุลกากร เนื่องจากยังไม่มีข้อมูลที่แน่ชัดว่าความสัมพันธ์ดังกล่าวมีผลต่อราคาหรือไม่ จึงยังไม่สามารถปฏิเสธ

³⁵ WCO (2018). ANNEX VI :Technical Committee on Customs Valuation – Case Study 14.1.p 89 - 92

ราคาซื้อขายตามวิธีที่ 1 ได้ จึงได้ยอมให้บริษัท ICO นำสินค้าเครื่องทวนสัญญาณออกไปจากอารักขาของศุลกากรก่อน โดยให้บริษัท ICO วางประกันไว้ ตามมาตรา 13 ของ CVA

ต่อมาภายหลังการนำเข้า เจ้าหน้าที่ศุลกากรได้เรียกขอเอกสารที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมจากบริษัท ICO เพื่อพิสูจน์ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท XCO และบริษัท ICO ว่ามีผลต่อราคาหรือไม่ โดยบริษัท ICO ไม่ได้จัดหาข้อมูลราคาทดสอบตามมาตรา 1.2 (b) และ (c) ที่จะแสดงให้เห็นว่าความสัมพันธ์ไม่มีผลกระทบต่อราคาศุลกากรมาให้ แต่ได้จัดส่ง Transfer Pricing Study ประจำปี 2554 ของบริษัทมาเพื่อประกอบการพิจารณาเพิ่มเติมแทน ซึ่งใน Transfer Pricing Study ฉบับดังกล่าว บริษัทได้เลือกใช้วิธีอัตรากำไรสุทธิเกี่ยวกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method: TNMM) โดยเปรียบเทียบอัตรากำไรจากการดำเนินงานของบริษัท ICO กับผู้จำหน่ายอิสระรายอื่นในประเทศ I ที่มีการค้าในระดับเดียวกัน ในประเภทหรือชนิดเดียวกัน และมีธุรกรรมในช่วงเวลาเดียวกันกับบริษัท ICO ซึ่งพบว่าผู้จำหน่ายอิสระจำนวนทั้งสิ้น 8 ราย ที่มีลักษณะของธุรกรรมตรงกันกับเงื่อนไขดังกล่าว

เมื่อนำอัตรากำไรของผู้จำหน่ายอิสระที่มีลักษณะของธุรกรรมของบริษัท ICO ทั้ง 8 ราย มาคำนวณหา Arm's Length Range ของช่วงอัตรากำไรปกติจากการขายสินค้าประเภทหรือชนิดเดียวกันกับเครื่องทวนสัญญาณวิทยุที่บริษัท ICO นำเข้าจากบริษัท XCO เพื่อมาจำหน่ายในประเทศ I พบว่า มีค่าอยู่ระหว่าง 0.64% - 2.70 % และมีค่ามัธยฐาน เท่ากับ 1.93% ในขณะที่จากการสอบทานข้อมูลบันทึกทางการเงินของบริษัท ICO ที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าสินค้าเครื่องทวนสัญญาณวิทยุจากบริษัท XCO เพื่อนำมาจำหน่ายต่อในประเทศ I พบว่า บริษัท ICO มีอัตรากำไรสุทธิจากการขายเท่ากับ 2.5% ของยอดขาย โดยมีรายละเอียดข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้าของบริษัทที่ปรากฏอยู่ในเอกสาร Transfer Pricing Study ดังนี้

- ราคาขาย 100
- ต้นทุน 82
- กำไร 18
- รายจ่ายในการดำเนินการ 15.5
- กำไรจากการดำเนินการ 2.5
- อัตรากำไรจากการดำเนินการ 2.5% ของยอดขาย

ทั้งนี้ เอกสาร Transfer Pricing Study ของบริษัท ICO ฉบับนี้ ได้ผ่านการตรวจสอบแล้วจากหน่วยงานสรรพากรทั้งของประเทศ X และประเทศ I จากการเข้าทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าแบบทวิภาคี (Bilateral Advanced Pricing Agreement) สำหรับพิจารณาธุรกรรมทั้งหมดระหว่างบริษัท XCO และ ICO เพื่อรับรองการกำหนดราคาโอนระหว่าง XCO และ ICO เป็นการล่วงหน้า

(2) ข้อพิจารณา

บริษัท ICO จัดส่ง Transfer Pricing Study ประจำปี 2554 ของบริษัทมา เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาเพิ่มเติม และไม่ได้จัดส่งข้อมูลราคาทดสอบมาให้แต่อย่างใด ทำให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรต้องใช้วิธีการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย ในการพิสูจน์ความสัมพันธ์ดังกล่าว ซึ่งจากข้อมูลที่ปรากฏใน Transfer Pricing Study พบว่า บริษัท ICO มีอัตรากำไรจากการนำเข้าสินค้าเครื่องทวนสัญญาณวิทยุจากบริษัท XCO เพื่อจำหน่ายในประเทศ คิดเป็น 2.5% ของยอดขาย โดยเมื่อเทียบกับช่วง Arm's Length Range ของผู้ขายอิสระรายอื่น ที่มีอัตรากำไรอยู่ในช่วง 0.64% - 2.70 % พบว่าอัตรากำไรของบริษัท ICO ยังอยู่ในช่วงของ Arm's Length Range จึงอาจกล่าวได้ว่าอัตรากำไรที่บริษัท ICO ได้รับจากการขายสินค้าเครื่องทวนสัญญาณวิทยุในประเทศ I ที่ปรากฏในข้อมูลบันทึกทางการเงิน เป็นอัตรากำไรปกติของการขายสินค้าในประเภทหรือชนิดเดียวกัน

ราคาที่ใช้กำหนดราคาศุลกากร ในกรณีศึกษานี้ คือราคาซื้อขายสินค้าเครื่องทวนสัญญาณวิทยุ ระหว่างบริษัท XCO และบริษัท ICO ซึ่งราคาซื้อขายนี้ จะไปปรากฏในข้อมูลบันทึกทางการเงินของบริษัท ICO ในฐานะส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินค้า

จากข้อเท็จจริงที่ว่า เอกสาร Transfer Pricing Study นี้ ได้ผ่านการตรวจสอบจากหน่วยงานสรรพากรทั้งของประเทศ X และประเทศ I แล้ว จึงเชื่อได้ว่า ข้อมูลธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายเครื่องทวนสัญญาณวิทยุของบริษัท ICO และช่วงอัตรากำไรปกติ Arm's Length Range ที่ใช้เปรียบเทียบกับบริษัท ICO เป็นข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือ สามารถนำมาใช้อ้างอิงประกอบการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายได้

ในการพิจารณารับราคาซื้อขายสินค้า กรณีที่ผู้ซื้อผู้ขายมีความสัมพันธ์กันที่พิสูจน์แล้วว่าไม่มีผลต่อราคาแต่อย่างใด เจ้าหน้าที่ศุลกากรอาจพิจารณาราคาซื้อขาย เพื่อรับมาเป็นราคาศุลกากรจากการคำนวณย้อนกลับอัตรากำไรสุทธิ ซึ่งยอมรับว่าเป็นอัตรากำไรปกติ ประกอบกับจำนวนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่น่าเชื่อถือ เพื่ออนุมานย้อนกลับไปหาต้นทุนตามราคาตลาดของสินค้าเครื่องทวนสัญญาณวิทยุได้

ดังนั้น เจ้าหน้าที่ศุลกากรสามารถนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จาก Transfer Pricing Study ที่ผ่านการรับรองโดยหน่วยงานสรรพากรแล้วดังกล่าว นำมาคำนวณย้อนกลับไปหาต้นทุนตามราคาตลาดของสินค้า แล้วจึงนำราคาดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับราคาซื้อขายตาม Invoice

ตามกรณีตัวอย่าง หากต้นทุนเครื่องทวนสัญญาณวิทยุที่อนุมานจากการคิดราคาย้อนกลับได้ เท่ากับราคาซื้อขายตามที่บริษัท ICO สำแดงขณะนำเข้า ที่อนุมานอีกได้ว่า ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท XCO และบริษัท ICO ไม่มีผลต่อราคา จึงสามารถรับราคาตาม Invoice ที่สำแดงเป็นราคาศุลกากร ตามวิธีการกำหนดราคาศุลกากรวิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้

3.1.2 กรณีศึกษาที่ 14.2 (Case study 14.2)³⁶

บริษัท ACO ในประเทศ A เป็นสำนักงานใหญ่เจ้าของแบรนด์กระเป๋าหิ้ว โดยมีบริษัท XCO ในประเทศ X เป็นบริษัทลูกและเป็นผู้ขายกระเป๋าแบรนด์หิ้วของบริษัท ACO ให้กับบริษัท ICO ในประเทศ I ที่เป็นบริษัทลูกของบริษัท ACO เช่นกัน เพื่อนำไปขายต่อภายในประเทศ I โดยบริษัท ICO เป็นตัวแทนจำหน่ายกระเป๋าแบรนด์หิ้วของ ACO แต่เพียงผู้เดียวในประเทศ I ซึ่งนำเข้ามาจากบริษัท XCO ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน

บริษัท XCO และบริษัทอื่น ๆ ที่มีความสัมพันธ์กับบริษัท ACO จะไม่ขายกระเป๋าหิ้ว ที่เหมือนหรือคล้ายกับกระเป๋าที่ขายให้บริษัท ICO กับผู้ซื้ออิสระรายอื่นในประเทศ I เช่นเดียวกับบริษัท ICO ที่จะไม่นำเข้ากระเป๋าแบรนด์หิ้วจากผู้ขายรายอื่นนอกจากบริษัท XCO เช่นกัน โดยจะนำเข้ากระเป๋าแบรนด์หิ้วจาก XCO เท่านั้น เพื่อนำมาขายต่อภายในประเทศ

(1) ข้อเท็จจริง

ในปี 2555 บริษัท ICO ได้นำเข้ากระเป๋าหิ้วจากบริษัท XCO โดยสำแดงราคาตาม Invoice ที่ออกโดยบริษัท XCO ซึ่งไม่มีเอกสารทางการค้าประกอบการสำแดงรายการใดที่บ่งชี้ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรประเทศ I ปฏิเสธราคาซื้อขายตาม Invoice ดังกล่าวได้

ต่อมาในปี 2556 เจ้าหน้าที่ศุลกากรประเทศ I ได้เข้าตรวจสอบบัญชีย้อนหลัง เพื่อพิจารณาความถูกต้องของราคานำเข้าที่บริษัท ICO ได้เคยสำแดงไว้ โดยจากการตรวจสอบข้อมูลนโยบายการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Policy) ในรายงานราคาโอน (Transfer Pricing Report)³⁷ ของบริษัท ICO พบว่า มีการระบุถึงแนวทางการกำหนดราคาโอนในการซื้อขายกระเป๋าหิ้วของกลุ่มบริษัทในเครือไว้ว่า ราคานำเข้ากระเป๋าหิ้วทั้งหมด เป็นราคาที่กำหนดโดยใช้วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method: RPM) ซึ่งจะพิจารณาคำนวณราคานำเข้ากระเป๋าหิ้วในช่วงสิ้นปีของแต่ละปี จากราคาขายต่อและอัตรากำไรขั้นต้นที่ตั้งเป้าหมายไว้สำหรับปีถัดไป ตามคำแนะนำของบริษัท XCO ที่นอกจากจะเป็นผู้ขายแล้ว ยังเป็นผู้วางแผนกลยุทธ์ทางการตลาด ผู้ให้คำแนะนำด้านการบริหารสินค้าคงคลัง การตั้งราคาและการปรับลดราคา ทั้งยังเป็นผู้ลงทุนในสินทรัพย์ไร้ตัวตน เพื่อจะสร้างแบรนด์และมูลค่าให้กับกระเป๋าหิ้วที่ขายให้บริษัท ICO ในขณะที่บริษัท ICO ทำหน้าที่เพียงตัวแทนจำหน่ายกระเป๋าแบรนด์หิ้ว ในประเทศ I เท่านั้น โดยจากข้อมูลในเอกสาร Transfer Pricing Report ดังกล่าว บริษัท ICO ได้มีการกำหนดเป้าอัตรากำไรขั้นต้นสำหรับปี 2555 ไว้ที่ 40% จากยอดขายทั้งหมดที่จะเกิด

³⁶ WCO (2018). ANNEX VI :Technical Committee on Customs Valuation – Case Study 14.1.p 93 - 96

³⁷ รายงานราคาโอน (Transfer Pricing Report) เป็นเอกสารด้านราคาโอนที่บริษัทข้ามชาติจัดทำขึ้นเพื่อแสดงถึงแนวนโยบายการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Policy) ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ซึ่งเป็นเอกสารที่มีลักษณะใกล้เคียงกับรายงานศึกษาราคาโอน (Transfer Pricing Study)

ในปี 2555 อุตสาหกรรมจำหน่ายกระเป่าหุ้มในประเทศ I มีอัตราการแข่งขันที่สูงมาก ที่อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาข้อมูลรายได้ที่เกิดขึ้นจริง ในปี 2555 ของบริษัท ICO ที่ได้จากการจำหน่าย กระเป่าที่ซื้อและขายตามคำแนะนำของบริษัท XCO กลับพบว่า มีมูลค่าสูงกว่ารายได้ที่คาดการณ์ไว้มาก เนื่องจากกระเป่าส่วนมากสามารถขายได้ในราคาเต็ม และมีส่วนน้อยเท่านั้นที่ขายในราคาลดราคา โดยมีอัตรากำไรขั้นต้น สูงถึง 64% ของยอดขาย ซึ่งสูงกว่าอัตรากำไรเป้าหมายที่ระบุไว้ในนโยบายการ กำหนดราคาโอนใน Transfer Pricing Report ของบริษัท เจ้าหน้าที่ศุลกากรจึงขอให้บริษัท ICO จัดส่งข้อมูลหรือเอกสารเพื่อการพิสูจน์ราคาเพิ่มเติม เพื่อประกอบการพิจารณาทบทวนการรับราคา สำแดงที่เคยรับไว้

ในการยื่นเอกสารเพื่อพิสูจน์ความสัมพันธ์ที่อาจมีผลต่อราคาข้างต้น บริษัท ICO ไม่ได้จัดทำ ข้อมูลราคาทดสอบ แต่ได้ส่ง Transfer Pricing Report ประจำปี 2555 ซึ่งเลือกใช้วิธีการราคาขายต่อ (Resale Price Method: RPM) ในการหาช่วง Arm's Length Range เพื่อใช้เปรียบเทียบ โดยทำการ เปรียบเทียบอัตรากำไรขั้นต้นของบริษัท ICO กับผู้จำหน่ายอิสระรายอื่นในประเทศ I ที่มีรูปแบบของ ธุรกิจที่สามารถเทียบเคียงกับบริษัท ICO ได้ เพื่อพิสูจน์ว่าราคาขายต่อกระเป่าแบรนด์หุ้มโดยบริษัท ICO ตามคำแนะนำของบริษัท XCO สอดคล้องกับการกำหนดราคาตามปกติของอุตสาหกรรมประเภทเดียวกัน ในประเทศหรือไม่ โดยใน Transfer Pricing Report ดังกล่าวระบุว่า มีผู้แทนจำหน่ายอิสระที่สามารถ เทียบเคียงได้ทั้งสิ้น จำนวน 8 ราย โดยมีช่วง Arm's Length Range ที่แสดงช่วงอัตรากำไรขั้นต้นของ บริษัทในอุตสาหกรรมอยู่ระหว่าง 35% - 46% และมีค่ามัธยฐาน เท่ากับ 43%

ทั้งนี้ จากการเข้าตรวจสอบบัญชีย้อนหลังของบริษัท ICO ดังกล่าว ไม่พบเอกสารใด ที่แสดงให้เห็นว่า บริษัท ICO ได้ยื่นเอกสารขอปรับราคาโอน ต่อหน่วยงานสรรพากรของประเทศ I ในการปรับปรุงรายรับ รายจ่ายเพื่อการชำระภาษีเงินได้แต่อย่างใด

(2) ข้อพิจารณา

ตามกรณีศึกษาที่ บริษัท ICO เลือกจัดส่ง Transfer Pricing Report ประจำปี 2555 ของบริษัท เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาเพิ่มเติม และไม่ได้จัดส่งข้อมูลราคาทดสอบมาให้แต่อย่างใด ทำให้ ในกรณีนี้เจ้าหน้าที่ศุลกากรจึงต้องใช้วิธีการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายในการพิสูจน์ ความสัมพันธ์ต่อราคาดังกล่าว

จากข้อมูลที่ปรากฏใน Transfer Pricing Report ดังกล่าว พบว่า อัตรากำไรขั้นต้นของ บริษัท ICO ที่สูงถึง 64% เป็นอัตรากำไรขั้นต้นที่สูงกว่าช่วงอัตรากำไรขั้นต้นของบริษัทในอุตสาหกรรม ประเภทเดียวกัน ซึ่งอยู่ระหว่าง 35% - 46% อีกทั้ง เมื่อพิจารณาจากข้อเท็จจริงในปีดังกล่าวที่ว่า อุตสาหกรรมจำหน่ายกระเป่าหุ้มในประเทศ I มีอัตราการแข่งขันที่สูงมาก โดยทั่วไปกำไรขั้นต้นของ ผู้จำหน่ายในอุตสาหกรรม ควรมียอัตรากำไรที่ใกล้เคียงกัน ในกรณีนี้จึงอาจอนุมานได้ว่าบริษัท ICO ต้องมี ต้นทุนการนำเข้าสินค้าที่ต่ำกว่าคู่แข่งรายอื่น ๆ เป็นอย่างมาก จึงจะสามารถมีกำไรจากการขายสูงกว่า คู่ค้ารายอื่นอย่างมีนัยสำคัญได้ จึงอาจอนุมานต่อไปได้ว่าบริษัท ICO มีการสำแดงราคานำเข้าที่ต่ำ

ดังนั้น จากการที่ทั้งบริษัท XCO และบริษัท ICO เป็นบริษัทลูกของบริษัท ACO ที่มีความสัมพันธ์กัน ประกอบกับอัตรากำไรขั้นต้นของบริษัท ICO ที่สูงกว่าช่วงอัตรากำไรขั้นต้นของบริษัทในอุตสาหกรรมประเภทเดียวกัน และพฤติกรรมที่บริษัท ICO มิได้ได้ยื่นเอกสารขอปรับราคาโอนต่อหน่วยงานสรรพากรของประเทศ I ในการปรับปรุงรายรับรายจ่ายแต่อย่างใด จึงสามารถสรุปได้ว่าราคานำเข้ากระเป่าหูดังกล่าว ไม่ได้มาจากการตั้งราคาที่สอดคล้องกับวิธีตามปกติในอุตสาหกรรม ทำให้อัตรากำไรขั้นต้นปี 2555 ของบริษัท ICO เป็นการสำแดงราคาต่ำและควรมีการพิจารณาใหม่โดยใช้วิธีการกำหนดราคาสุทธการในลำดับถัดไป

จากข้อเท็จจริงและข้อพิจารณาตามกรณีศึกษาที่ 14.1 (case Study 14.1) และกรณีศึกษาที่ 14.2 (Case Study 14.2) ดังกล่าวในข้างต้นชี้ให้เห็นว่า ในกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน และได้มีการจัดทำเอกสารหรือรายงานผลการศึกษาราคาโอน ที่ผ่านการรับรองโดยหน่วยงานสรรพากรหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษี ให้สามารถใช้การกำหนดราคาล่วงหน้า ตามข้อตกลงกำหนดราคาล่วงหน้า (APA) นั้น เจ้าหน้าที่สุทธการสามารถนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องกับด้านราคาโอนดังกล่าว มาใช้ตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาผลของความสัมพันธ์ระหว่างกันต่อราคา ก่อนพิจารณากำหนดราคาสุทธการได้

3.2 แนวทางการนำราคาโอนมาประยุกต์ใช้เพื่อกำหนดราคาสุทธการของต่างประเทศ

จากบริบทการค้าระหว่างประเทศในปัจจุบัน ที่ภาคธุรกิจมีแนวโน้มจะดำเนินกิจการในรูปแบบบริษัทข้ามชาติเพิ่มมากขึ้น ผนวกกับการออกคู่มือ WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing โดยความร่วมมือของ WCO และ OECD ทำให้ในปัจจุบัน หน่วยงานสุทธการในหลายประเทศเริ่มให้ความสนใจในประเด็นเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างราคาสุทธการและราคาโอน และแนวทางการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางสุทธการ เพื่อช่วยอำนวยความสะดวกทางการค้าและลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในหลากหลายรูปแบบ โดยในเอกัตศึกษานี้จะยกตัวอย่างแนวทางการปรับใช้ของสหราชอาณาจักร ประเทศแคนาดา ประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐเกาหลี และสาธารณรัฐประชาชนจีน ซึ่งต่างมีแนวทางที่ต่างกันเพื่อนำมาใช้ประกอบการพิจารณาของประเทศไทย ดังต่อไปนี้

3.2.1 สหราชอาณาจักร

การจัดเก็บอากรสุทธการและภาษีเงินได้ของสหราชอาณาจักร ต่างอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของหน่วยงานสุทธการและสรรพากรแห่งสหราชอาณาจักร (HM Revenue and Customs หรือ HMRC) ซึ่งเป็นหน่วยงานประเภท Non-Ministerial Government Departments (NMGDs) ที่ทำหน้าที่กำกับดูแลการจัดเก็บภาษีอากร ค่าแรงขั้นต่ำ สวัสดิการเด็ก การป้องกันปรามการฟอกเงิน และนโยบายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อเสถียรภาพทางเศรษฐกิจและการคลัง

ด้วยขอบเขตอำนาจในการกำกับดูแลที่ครอบคลุมการจัดเก็บภาษีอากรในทุกประเภท ทำให้กฎหมายและแนวทางการจัดเก็บอากรศุลกากรและภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าสินค้าของสหราชอาณาจักรมีความเชื่อมโยงและเป็นไปในทิศทางที่สอดคล้องกัน โดยในส่วนของที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาศุลกากรและการคำนวณอากรศุลกากร มีกฎหมายสำคัญที่เกี่ยวข้อง 2 ฉบับ ได้แก่ Customs (Import Duty) (EU Exit) Regulations 2018) และ Notice 252: Valuation of Imported Goods for Customs Purposes, VAT and Trade Statistics

สำหรับการยอมรับการนำข้อมูลด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากร ในกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน ประกาศที่ 252 ดังกล่าว ได้กำหนดให้ผู้นำเข้าของเข้ามีหน้าที่ต้องพิสูจน์ว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ขายและผู้นำเข้าของเข้านั้นไม่มีผลต่อราคา โดยสามารถยื่นข้อมูลการเปรียบเทียบราคาซื้อขายของที่นำเข้ากับราคาทดสอบ หรือยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมการขาย เพื่อพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์³⁸ สำหรับกรณีการยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมการขาย ได้ระบุถึงการยอมรับให้ผู้นำเข้าสามารถนำรายงานศึกษาความเป็นไปได้ (Feasibility Study) หรือรายงานศึกษาราคาโอน (Transfer Pricing Study) ที่จัดทำโดยบุคคลที่สามที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กัน มาใช้เป็นหลักฐานยืนยันว่าราคาโอนอันเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าดังกล่าว เป็นราคาที่อยู่ในช่วง Arm's Length ในอุตสาหกรรมการนำเข้าสินค้าประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้าดังกล่าว ในระดับการค้าและปริมาณที่ใกล้เคียงกัน และไม่มีเงื่อนไขใดที่แตกต่างไปจากการซื้อขายกับคู่ค้าอิสระรายอื่นที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กัน³⁹

ทั้งนี้ ในประกาศฉบับดังกล่าว ยังได้ระบุถึงนิยามของคำว่า ราคาโอน และ Arm's Length ที่แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างราคาโอนและราคาศุลกากร รวมไปถึงมูลเหตุที่ HMRC สามารถยอมรับให้ใช้เอกสารข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอน มาประกอบการพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ก่อนการพิจารณากำหนดราคาศุลกากร อันจะช่วยสร้างความรู้ความเข้าใจการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอน มาใช้ประกอบการพิจารณาราคาศุลกากรที่ตรงกันของเจ้าหน้าที่ศุลกากรและผู้นำเข้า และส่งเสริมให้ผู้นำเข้ามีการนำเอกสารที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมายื่นประกอบการสำแดงราคา อันจะช่วยลดภาระในการจัดเตรียมข้อมูลเอกสารเพื่อพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ และอำนวยความสะดวกทางการค้าได้เป็นอย่างดี

³⁸ ดูเพิ่มเติม Notice 252: Valuation of Imported Goods for Customs Purposes, VAT and Trade Statistics (Notice 252) Section 28. Method 1 — buyer and seller related สืบค้นเมื่อวันที่ 20 ตุลาคม 2565 จาก <https://www.gov.uk/government/publications/notice-252-valuation-of-imported-goods-for-customs-purposes-vat-and-trade-statistics/notice-252-valuation-of-imported-goods-for-customs-purposes-vat-and-trade-statistics#method-1-buyer-and-seller-related>

³⁹ ดูเพิ่มเติม Notice 252. Section 28.1(b)

3.2.2 ประเทศแคนาดา

การจัดเก็บอากรศุลกากรของประเทศแคนาดา อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของหน่วยบริการชายแดนแคนาดา (Canada Border Services Agency: CBSA) ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลการตรวจคนเข้าเมืองและศุลกากร โดยในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาศุลกากรและการคำนวณอากรศุลกากร มีกฎหมายสำคัญที่เกี่ยวข้อง 3 ฉบับได้แก่ Customs Act R.S.C. 1985, c. 1 (2nd Supp.) และ Valuation for Duty Regulations SOR/86-792 และ Imported Goods Records Regulations SOR/86-1011

ทั้งนี้ สำหรับการยอมรับการนำข้อมูลด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากร CBSA ได้มีการออก Memorandum D13-4-5 Transaction Value Method for Related Persons ซึ่งเป็นบันทึกที่ว่าด้วยการกำหนดราคาศุลกากรด้วยวิธีราคาซื้อขายของที่นำเข้า ในกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันเป็นการเฉพาะ เพื่อเป็นแนวทางให้กับเจ้าหน้าที่และผู้นำเข้าในการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอน มาใช้ประโยชน์ในการกำหนดราคาศุลกากร⁴⁰ โดย Memorandum ฉบับนี้ ได้ให้นิยามความหมายของราคาโอนว่า เป็นราคาที่เรียกเก็บสำหรับสินค้าระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อผลประโยชน์ทางภาษี ที่สามารถยอมรับให้เป็นราคาศุลกากรตามการกำหนดราคาศุลกากรวิธี 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้เช่นกัน หากเอกสารข้อตกลงด้านราคาโอนของผู้นำเข้ามีข้อมูลที่เกี่ยวข้องและเป็นประโยชน์ในการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย⁴¹ และกำหนดให้กรณีธุรกรรมที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันและใช้ราคาโอนในการสำแดงราคาศุลกากรตามวิธีที่ 1 ต้องเก็บรักษาเอกสารการพิสูจน์ราคาโอนดังกล่าวเอาไว้ เนื่องจาก CBSA อาจจะต้องตรวจสอบเอกสารดังกล่าวได้ตลอดเวลาตามกฎว่าด้วยการเก็บรักษาข้อมูลของของที่นำเข้าแห่ง Imported Goods Records Regulations SOR/86-1011⁴²

อนึ่ง แม้ CBSA จะมีการยอมรับให้นำเอกสารหรืองานศึกษาที่เกี่ยวข้องกับพิสูจน์ราคาโอนมาใช้ประกอบการพิจารณาผลของความสัมพันธ์ต่อราคาซื้อขาย อย่างไรก็ตาม เอกสารราคาโอนที่นำมายื่นประกอบการพิจารณาดังกล่าวจะต้องมีข้อมูลที่เป็นประโยชน์สอดคล้องกับแนวทางการพิจารณาทางศุลกากรด้วย โดยขึ้นอยู่กับวิธีการกำหนดราคาโอนและรายละเอียดคำอธิบายของเอกสารเป็นสำคัญ ซึ่งใน Memorandum ฉบับดังกล่าว ได้ยกตัวอย่างไว้ เช่น วิธีการกำหนดราคาโอนกลุ่มวิธีการดั้งเดิม (Traditional Transaction Method) เช่น วิธีการเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม (Comparable Uncontrolled Price : CUP) ซึ่งมีความคล้ายคลึงกับการกำหนดราคาศุลกากรวิธีที่ 2 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน (Transaction Value of Identical Goods) ที่อาจสามารถนำมาใช้เพื่อยืนยันได้ว่าความสัมพันธ์ไม่มีผลต่อราคาและรับราคาโอนตามสำแดงเป็นราคาศุลกากรได้ หรือในวิธีการกำหนดราคาโอนกลุ่มที่ใช้กำไรในการคำนวณ (Transactional Profit Method) เช่น วิธีอัตรากำไรสุทธิเกี่ยวเนื่องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method: TNMM)

⁴⁰ Section 9(b)(ii). Memorandum D13-4-5 Transaction Value Method for Related Persons สืบค้นเมื่อวันที่ 20 ตุลาคม 2565 จาก <https://www.cbsa-asfc.gc.ca/publications/dm-md/d13/d13-4-5-eng.html>

⁴¹ Section 16. Memorandum D13-4-5 Transaction Value Method for Related Persons

⁴² Section 5. Memorandum D13-4-5 Transaction Value Method for Related Persons

อาจไม่สามารถยืนยันความสัมพันธ์ว่าไม่มีผลต่อราคาได้ ซึ่งผู้นำเข้าจะต้องให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมการขายอื่น ๆ เพิ่มเติมเมื่อมีการร้องขอ⁴³

3.2.3 ประเทศออสเตรเลีย

การจัดเก็บอากรศุลกากรของประเทศออสเตรเลีย อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของหน่วยงานพิทักษ์เขตแดนแห่งออสเตรเลีย (Australian Border Force: ABF)⁴⁴ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลการค้า การผ่านแดน และงานศุลกากรของประเทศออสเตรเลีย โดยในส่วนของที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาศุลกากร มีกฎหมายและระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาศุลกากรที่สำคัญ ได้แก่ Customs Act 1901 และ Practice Statement No: 2009/01 Customs Valuation

เช่นเดียวกับประเทศสมาชิกอื่น ๆ ของ WTO ประเทศออสเตรเลียได้มีการให้บริการออกคำวินิจฉัยราคาล่วงหน้า ((Valuation Advice Service: VA) ตามแนวปฏิบัติของมาตรา 3 ของความตกลงว่าด้วยการอำนวยความสะดวกทางการค้า (Agreement on Trade Facilitation: TFA) ที่ WTO แนะนำให้ประเทศสมาชิกรับไปถือปฏิบัติในการอำนวยความสะดวกทางการค้า⁴⁵ เพื่อใช้เป็นกลไกหลักในการอำนวยความสะดวกทางการค้า เรียกว่า Valuation Advice Service (VA) เพื่อเปิดโอกาสให้ผู้นำเข้าสามารถขอรับคำวินิจฉัยในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาศุลกากรจากเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ ซึ่งเป็นการให้บริการระบบวินิจฉัยราคาเฉพาะราย (Private Ruling System) และสามารถใช้อ้างอิงประกอบการสำแดงราคาศุลกากรสำหรับธุรกรรมการนำเข้าที่เหมือนกับธุรกรรมที่ขอยื่นรับคำวินิจฉัยไว้ทุกประการ⁴⁶

สำหรับการขอคำวินิจฉัยการกำหนดราคาศุลกากรในกรณีที่ธุรกรรมการซื้อขายภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เลือกใช้ราคาโอนในการกำหนดราคาซื้อขายระหว่างกัน ABF ได้มีการออกแนวปฏิบัติ Practice Statement No: B_IND08 Valuation - Transfer Pricing Policy ขึ้น เพื่อเป็นแนวทางให้กับเจ้าหน้าที่ศุลกากรและผู้นำเข้า ในการจัดเตรียมเอกสารที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้ประกอบการขอรับคำวินิจฉัยราคาล่วงหน้า สำหรับกรณีและผู้ซื้อและผู้ขายใช้ราคาโอนในการกำหนดราคาซื้อขายระหว่างกันที่เรียกว่า Transfer Pricing Valuation Advice⁴⁷

ภายใต้ Practice Statement ฉบับนี้ ABF ได้ให้การยอมรับว่า รายงานศึกษาราคาโอน (Transfer Pricing Study) ที่จัดทำโดยบุคคลที่สามที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กับบริษัท หรือ APA ที่บริษัทได้จัดทำไว้กับหน่วยงานสรรพากร อาจมีข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย เพื่อพิสูจน์ว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีผลต่อการกำหนดราคา โดยกำหนดให้เอกสารพิสูจน์ราคาโอนที่สามารถนำมาใช้ประกอบการขอคำวินิจฉัยล่วงหน้า จะต้องต้องมีข้อมูลที่แสดงถึง ภาพรวมของ

⁴³ Section 18 Memorandum D13-4-5 Transaction Value Method for Related Persons

⁴⁴ Australian Customs and Border Protection Service (CBPS) เดิม

⁴⁵ ดูเพิ่มเติม Agreement on Trade Facilitation Article 3

⁴⁶ Practice Statement No: 2009/01 Valuation Advice สืบค้นเมื่อวันที่ 20 ตุลาคม 2565 จาก https://www.abf.gov.au/imports/files/ig-valuation_advices.pdf

⁴⁷ Practice Statement No: B_IND08 Valuation - Transfer Pricing Policy สืบค้นเมื่อวันที่ 20 ตุลาคม 2565 จาก <https://www.abf.gov.au/imports/files/fact-sheets/valuation-transfer-pricing-policy.pdf>

อุตสาหกรรม โครงสร้างของบริษัท ภาพรวมห่วงโซ่อุปทานที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า แนวนโยบายของกลุ่มบริษัท อำนาจและลักษณะของการควบคุมธุรกรรมภายในกลุ่มบริษัท แนวทางการกำหนดนโยบายด้านราคาโอน ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่กำหนดราคาโอน วิธีการกำหนดราคาบุคลากรเพื่อได้มาซึ่งราคาโอน มาตรการอุดหนุนหรือแทรกแซงของหน่วยงานรัฐของประเทศที่ส่งออกที่มีผลกระทบต่อ การตั้งราคาโอน ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการปรับราคาโอน ตลอดจนรายละเอียดข้อมูลพิกัดของสินค้า และภาพรวมอุตสาหกรรมของของที่นำเข้าที่มีการใช้นโยบายด้านราคาโอน เป็นต้น⁴⁸ ซึ่งล้วนแล้วเป็นข้อมูลที่สามารถพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ต่อราคาซื้อขายได้

อนึ่ง ภายใต้ Practice Statement ฉบับดังกล่าว ยังได้ให้ข้อสังเกตไว้ว่า การนำเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาบุคลากรล่วงหน้า ต้องพิจารณาเป็นกรณีไป โดยขึ้นอยู่กับแต่ละกรณีของธุรกรรมที่มาขอรับคำวินิจฉัยราคาล่วงหน้า ว่ามีความสอดคล้องกับเอกสารด้านราคาโอนที่นำมายื่นประกอบมากน้อยเพียงใด ทั้งนี้ ผลของคำวินิจฉัยจะมีผลบังคับเป็นระยะเวลา 5 ปี นับแต่ที่ได้รับคำวินิจฉัยนั้น เว้นแต่จะถูกเพิกถอนโดย ABF⁴⁹

3.2.4 สาธารณรัฐเกาหลี

การจัดเก็บอากรศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลีอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของหน่วยงานศุลกากรสาธารณรัฐเกาหลี (Korea Customs Service : KCS) ซึ่งเป็นหน่วยงานภายใต้สังกัดของกระทรวงเศรษฐกิจและการคลัง (Ministry of Economy and Finance: MOEF) แห่งสาธารณรัฐเกาหลี โดยมี Customs Act และ Enforcement Decree of the Customs Act เป็นกฎหมายหลัก

เพื่อรองรับการกำหนดราคาบุคลากรในธุรกรรมการค้าขายของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีแนวโน้มเพิ่มมากขึ้น KCS และ สำนักงานภาษีแห่งชาติ (National Tax Service: NTS) จึงได้มีการพัฒนาความร่วมมือระหว่างกันในการเชื่อมโยงข้อมูลเชิงสถิติที่มีประโยชน์ระหว่างกัน พร้อมทั้งได้มีการดำเนินแผนงานต่าง ๆ ร่วมกัน เพื่อรองรับธุรกรรมการค้าขายของที่นำเขาระหว่างกันโดยการตั้งราคาโอนและลดข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากมุมมองการกำหนดราคาบุคลากรโดย KCS และราคาโอนโดย NTS ที่อาจมีความขัดแย้งกัน ซึ่งมีตัวอย่างโครงการและแผนงานร่วมกันดังต่อไปนี้⁵⁰

(1) Advance Customs Valuation Arrangement (ACVA)

ACVA เป็นการให้บริการด้านการออกคำวินิจฉัยราคาบุคลากรล่วงหน้าสำหรับกรณีธุรกรรมการค้าขายของที่นำเข้าที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน ซึ่งเป็นการปรึกษาหารือและหาแนวทางการกำหนดราคาบุคลากรร่วมกันระหว่าง KCS และผู้นำเข้า⁵¹ โดยในกระบวนการปรึกษาหารือก่อนการออกคำวินิจฉัย ผู้นำเข้าสามารถยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอน เช่น Transfer Pricing Study

⁴⁸ Clause 1.2 Practice Statement No: B_IND08 Valuation - Transfer Pricing Policy

⁴⁹ Clause 1.5.1 Practice Statement No: B_IND08 Valuation - Transfer Pricing Policy

⁵⁰ WCO (2018). Annex I : National Initiatives. Korea p.76 - 78

⁵¹ ดูเพิ่มเติม Article 37. Customs Act สืบค้นเมื่อวันที่ 20 ตุลาคม 2565 จาก

<https://www.law.go.kr/LSW/eng/engLsSc.do?menuId=2&query=customs%20#liBgcolor4>

และ Transfer Pricing Documentation หรือ APA ที่ได้เคยทำไว้กับ NTS เพื่อประกอบการพิจารณาได้

ทั้งนี้ ผู้นำเข้าที่เข้ารับบริการ ACVA จนได้ข้อยุติในวิธีการกำหนดราคาศุลกากรร่วมกันกับ KCS จะสามารถนำผลการวินิจฉัยที่ได้รับไปใช้อ้างอิงกับธุรกรรมการค้าที่มีลักษณะเหมือนกันกับธุรกรรมที่ขอรับคำวินิจฉัยได้ และจะได้รับการยกเว้นการตรวจสอบภายหลังการตรวจปล่อย⁵² อันจะช่วยสร้างความมั่นใจและความแน่นอนในการดำเนินธุรกิจให้แก่ภาคเอกชน และลดข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากการตรวจสอบภายหลังการตรวจปล่อย (Post Clearance Audits: PCA)⁵³ ได้เป็นอย่างดี

(2) Advance Tax-Duty Harmonization Scheme

ซึ่งเป็นแผนความร่วมมือด้านภาษีอากรระหว่าง KCS และ NTS ในการให้คำวินิจฉัยราคาล่วงหน้า โดยเป็นการปรึกษาหารือร่วมกันสามฝ่ายระหว่าง KCS NTS และผู้นำเข้า ถึงวิธีการกำหนดราคาศุลกากร (ACVA) วิธีการกำหนดราคาโอน (APA) และช่วงราคาตลาด (Arm's Length Range) ในธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีความสัมพันธ์กัน⁵⁴ ซึ่งภายใต้โครงการความร่วมมือด้านภาษีอากรนี้ ผู้นำเข้าสามารถขอยื่น ACVA และ APA พร้อมกันในคราวเดียว โดยยื่นแบบคำร้องต่อกระทรวงเศรษฐกิจและการคลัง ซึ่งเป็นหน่วยงานต้นสังกัดของ KCS และ NTS เพื่อลดความซ้ำซ้อนในการจัดเตรียมเอกสาร และแนวทางในการคำนวณช่วงราคาตลาดและการประเมินภาษีและอากรที่สอดคล้องกัน

3.2.5 สาธารณรัฐประชาชนจีน

การจัดเก็บอากรศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลีอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของหน่วยงานกระทรวงการศุลกากร แห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน (General Administration of China Customs: GACC) ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลงานด้านศุลกากร ทั้งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงานด้านพิธีการทางศุลกากร การประเมินและจัดเก็บอากร ตลอดจนการควบคุมคุณภาพของสินค้า พืช ปศุสัตว์ อาหาร และยาที่นำเข้ามาয়สาธารณรัฐประชาชนจีน โดยในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาศุลกากร มี Customs Law of the People's Republic of China และ Regulations of the People's Republic of China on Import and Export Duties เป็นกฎหมายที่สำคัญ

⁵² Cho, C. J. (2017). Understanding Korea's advance customs valuation arrangement and refund claim regimes. World Customs Journal, (11), 69-72.

⁵³ การตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย หมายถึง การเข้าตรวจสอบระบบบัญชีและข้อมูลทางการค้าทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับศุลกากรโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากร ณ สถานประกอบการของผู้นำเข้าหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องภายหลังการนำเข้า ซึ่งเป็นไปตามแนวทางของ TFA ที่ให้หน่วยงานศุลกากรตรวจปล่อยสินค้าในห้วงเวลาที่รวดเร็วเพื่ออำนวยความสะดวกทางการค้า แล้วจึงค่อยเข้าตรวจสอบความถูกต้องในภายหลัง โดยเทียบเคียงกับเอกสารทางบัญชีที่ได้ชำระจริงของบริษัท เพื่อสอบทานความถูกต้องของธุรกรรมที่ได้เคยสำแดงไว้กับหน่วยงานศุลกากร

⁵⁴ ดูเพิ่มเติม Article 37-2 Customs Act

ในการกำหนดราคาศุลกากรของธุรกรรมที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน GACC ได้นำแนวคิดเรื่องช่วงราคาตลาดตามแนวทางของ OECD มาประกอบการพิจารณาความน่าเชื่อถือของราคาที่สำแดง โดยในการสำแดงใบขนของสินค้า ผู้นำเข้าจะต้องทำการประเมินและรับรองตัวเองด้วยว่าราคาซื้อขายตามสำแดงเป็นราคาที่อยู่ในช่วงราคาตลาดหรือไม่ โดยสามารถแนบเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอน เช่น เอกสาร Transfer Pricing Study เอกสาร Transfer Pricing Documentation หรือเอกสารอื่น ๆ ที่มีข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ เพื่อประกอบการพิจารณา กำหนดราคาศุลกากร รวมไปถึงใช้เป็นเอกสารอ้างอิงประกอบการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย (PCA) โดย GACC ได้

อย่างไรก็ดี GACC จะพิจารณาเป็นรายกรณีไปว่า ราคาโอนที่สำแดงจะสามารถรับเป็นราคาศุลกากรได้หรือไม่ เนื่องจากแนวทางการกำหนดราคาศุลกากรตามแนวทางของ WCO และแนวทางการกำหนดราคาโอนตามแนวทางของ OECD มีส่วนที่แตกต่างกัน ทำให้ไม่สามารถรับราคาโอนเป็นราคาศุลกากรได้โดยทันทีในทุกกรณี ทั้งนี้ ขึ้นกับข้อเท็จจริงของธุรกรรมเป็นรายกรณีไป⁵⁵

ทั้งนี้ นอกจากการให้ผู้นำเข้ารับรองตนเองและยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอน เพื่อใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรวิธีที่ 1 แล้ว เพื่อการอำนวยความสะดวกทางการค้า และเพิ่มประสิทธิภาพในการประเมินและจัดเก็บภาษีและอากร GACC โดยความร่วมมือกับสำนักบริหารกิจการภาษีแห่งชาติจีน (State Tax Administration : STA) ได้ร่วมกันดำเนินโครงการความร่วมมือด้านศุลกากรและสรรพากรระหว่างกัน โดยริเริ่มโครงการนำร่อง (Pilot Project) ในการกำหนดราคาศุลกากรและราคาโอนร่วมกันในเซินเจิ้น (Shenzhen) ซึ่งเป็นเมืองหลวงศูนย์กลางทางการค้าและเมืองท่าสำคัญในมณฑลกวางตุ้ง และเป็นที่ตั้งของเขตเศรษฐกิจพิเศษเซินเจิ้น (Shenzhen Special Economic Zone: SSEZ) ที่เป็นเขตเศรษฐกิจพิเศษแห่งแรกและแห่งสำคัญของสาธารณรัฐประชาชนจีน

ภายใต้ความร่วมมือดังกล่าว เมื่อวันที่ 18 พฤษภาคม 2565 หน่วยงานศุลกากรแห่งเซินเจิ้น (Shenzhen Customs) และหน่วยงานบริหารกิจการภาษีแห่งเซินเจิ้น (Shenzhen Tax Administration) ได้ร่วมกันออกหนังสือเวียน ฉบับที่ 62 ว่าด้วยความร่วมมือในการกำหนดราคาโอนของของที่นำเข้า กรณีที่ ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน (Circular of Shenzhen Customs and the State Administration of Taxation and Shenzhen Taxation Bureau on Issues Concerning the Implementation of the Coordinated Management of Transfer Pricing of Related-Party Imported Goods)⁵⁶ ซึ่งเป็นประกาศที่ว่าด้วยกรอบความร่วมมือเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของของที่นำเข้า ระหว่างหน่วยงานศุลกากรและหน่วยงานบริหารกิจการภาษีแห่งเซินเจิ้น เพื่อลดข้อพิพาท

⁵⁵ Pwc (2019). Managing China Customs and Trade in the Era of a New Global Trade Order and Industry 4.0 Asia-Pacific Journal of Taxation. Vol. 23 No. 1 – 2019 p.40 – 43. สืบค้นเมื่อวันที่ 30 ตุลาคม 2565 จาก <https://maxlewis.com.sg/wp-content/uploads/2020/04/172.pdf>

⁵⁶ ดูเพิ่มเติม 深圳海关 国家税务总局深圳市税务局关于实施关联进口货物转让定价协同管理有关事项的通告 (深关税〔2022〕62号) สืบค้นเมื่อวันที่ 30 ตุลาคม 2565 จาก http://www.customs.gov.cn/shenzhen_customs/zfxgk15/2966748/tzgg23/tztg79/4350171/index.html

ในประเด็นเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน และรองรับนโยบายการกำหนดราคาโอนในธุรกรรมการค้าซื้อขายของที่นำเข้าภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีแนวโน้มขยายตัวมากยิ่งขึ้น⁵⁷

ตามความแห่งหนังสือเวียนฯ ฉบับดังกล่าว หน่วยงานศุลกากรและหน่วยงานบริหารกิจการภาษีแห่งเซินเจิ้น จะร่วมกันพิจารณากำหนดราคาของที่นำเข้าในธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีความสัมพันธ์กัน โดยบริษัทที่ประสงค์เข้ารับบริการตามความร่วมมือแห่งหนังสือเวียนฉบับดังกล่าว จะได้รับการวินิจฉัยวิธีการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้าจากหน่วยงานศุลกากรแห่งเซินเจิ้น และวิธีการกำหนดราคาโอนจากหน่วยงานบริหารกิจการภาษีแห่งเซินเจิ้น โดยเป็นกระบวนการปรึกษาหารือร่วมกันสามฝ่าย ซึ่งมีระยะเวลาในการพิจารณาแล้วเสร็จภายใน 10 วันทำการ และขยายเพิ่มเติมได้อีกไม่เกิน 5 วันทำการ

ทั้งนี้ เมื่อได้ผลการพิจารณาที่เป็นมิตรร่วมกันทั้งสามฝ่าย หน่วยงานศุลกากรแห่งเซินเจิ้น หน่วยงานบริหารกิจการภาษีแห่งเซินเจิ้น และบริษัทผู้ยื่นคำร้อง จะร่วมลงนามในบันทึกข้อตกลงความร่วมมือ Memorandum of Collaborative Management ซึ่งสามารถใช้เป็นเอกสารอ้างอิงประกอบการสำแดงราคาศุลกากรและราคาโอนในธุรกรรมการค้าซื้อขายของที่นำเข้าภายในกลุ่มบริษัทในเครือที่มีความสัมพันธ์กันได้ โดยมีผลบังคับใช้ถึง 3 ปี⁵⁸ ซึ่งในอนาคตหาก GACC พิจารณาขยายพื้นที่โครงการนำร่องนี้ไปยังเขตเศรษฐกิจของมณฑลอื่น ๆ ด้วยเช่นกัน จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ลดปัญหาด้านการจัดเก็บภาษีอากรที่ซ้ำซ้อน และช่วยอำนวยความสะดวกทางการค้าให้กับกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่ดำเนินธุรกิจในสาธารณรัฐประชาชนจีนได้เป็นอย่างดี

⁵⁷ China | Customs and Tax Authorities in Shenzhen launch collaborative management of transfer pricing related to goods imported from related parties สืบค้นเมื่อวันที่ 30 ตุลาคม 2565 จาก <https://taxnews.ey.com/news/2022-1001-china-customs-and-tax-authorities-in-shenzhen-launch-collaborative-management-of-transfer-pricing-related-to-goods-imported-from-related-parties?uAlertID=Sd%2FG8rua1oj6%2FL58EZ2Ai%3D%3D>

⁵⁸ Shenzhen Introduces Collaborative Mechanism for Customs and Tax Transfer Pricing on Imports Orbitax Tax News & Alerts สืบค้นเมื่อวันที่ 30 ตุลาคม 2565 จาก <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Shenzhen-Introduces-Collaborat-49946>

ตารางที่ 1 แนวทางการยอมรับการนำข้อมูลด้านราคาโอนมาปรับใช้ในการกำหนดราคาบุคลากรของต่างประเทศ

ประเทศ	แนวทางการยอมรับการนำข้อมูลราคาโอนมาปรับใช้ในการกำหนดราคาบุคลากร	ข้อสังเกต
สหราชอาณาจักร	การเพิ่มถ้อยความยอมรับเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนโดยระบุไว้ในประกาศที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาบุคลากร	(1) มีการยอมให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการสำแดงราคาบุคลากรได้ (2) หน่วยงานบุคลากรและสรรพากรเป็นหน่วยงานเดียวกันจึงสามารถยอมรับการนำข้อมูลที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางบุคลากรได้โดยสะดวก ไม่ต้องอาศัยการบูรณาการระหว่างหน่วยงานเหมือนประเทศที่มีหน่วยงานบุคลากรและสรรพากรที่เป็นอิสระต่อกันแต่อย่างใด
ประเทศแคนาดา	การออก Memorandum ที่มีถ้อยความยอมรับการนำข้อมูลที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางบุคลากร	(1) มีการยอมให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการสำแดงราคาบุคลากรได้ (2) แม้ว่าจะไม่ได้มีการระบุถ้อยความยอมรับในกฎหมายชัดเจนเหมือนอย่างกรณีของสหราชอาณาจักร แต่การออก Memorandum ที่ให้การยอมรับเป็นลายลักษณ์อักษรที่ชัดเจน สามารถช่วยเป็นแนวปฏิบัติให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติและเจ้าหน้าที่ที่มีความรับรู้ความเข้าใจในการนำเอกสารด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ที่ตรงกันได้
ประเทศออสเตรเลีย	(1) การให้บริการกำหนดราคาบุคลากรล่วงหน้าสำหรับกรณีและผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน ซึ่งยอมรับให้ใช้เอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนเป็นเอกสารประกอบการยื่นขอรับบริการได้ (2) ออก Practice Statement เพื่อเป็นแนวปฏิบัติให้เจ้าหน้าที่และผู้นำเข้ามีความรู้ความเข้าใจในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางบุคลากรที่ตรงกัน	(1) มีการยอมให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการขอรับบริการวินิจฉัยราคาบุคลากรล่วงหน้า (2) มีการให้บริการกำหนดราคาบุคลากรล่วงหน้าสำหรับกรณีและผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันเป็นการเฉพาะ แยกออกจากการให้บริการกำหนดราคาบุคลากรล่วงหน้าในกรณีทั่วไป

ประเทศ	แนวทางการยอมรับการนำข้อมูลราคาโอนมาปรับใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร	ข้อสังเกต
สาธารณรัฐเกาหลี	<p>(1) การให้บริการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้ากรณีและผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันเป็นการเฉพาะ</p> <p>(2) การให้คำวินิจฉัยราคาโอนและราคาศุลกากรล่วงหน้าที่เป็นการดำเนินการร่วมกันของหน่วยงานศุลกากรและสรรพากร</p>	<p>(1) มีการยอมให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการสำแดงราคาศุลกากรได้</p> <p>(2) มีการให้บริการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้าสำหรับกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันเป็นการเฉพาะ แยกออกจากการให้บริการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้าในกรณีทั่วไป</p> <p>(3) หน่วยงานศุลกากรและสรรพากรมีการบูรณาการร่วมกันในหลายด้าน ทั้งการเชื่อมโยงฐานข้อมูลเชิงสถิติระหว่างกัน และการจัดโครงการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ร่วมกัน ทำให้ไม่เป็นอุปสรรคต่อการทำงานร่วมกันแต่อย่างใด</p>
สาธารณรัฐประชาชนจีน	<p>(1) การให้ผู้นำเข้ารับรองตนเองในใบขนสินค้าว่าราคาที่สำคัญเป็นราคาที่อยู่ในช่วงราคาตลาด โดยอนุญาตให้ยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนประกอบได้</p> <p>(2) การให้บริการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้ากรณีและผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันเป็นการเฉพาะ โดยความร่วมมือระหว่างหน่วยงานศุลกากรและสรรพากร</p>	<p>(1) มีการยอมให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารด้านราคาโอนมาใช้ได้ทั้งในการประกอบการสำแดงราคาศุลกากรและการใช้ประกอบการขอรับคำวินิจฉัยราคาล่วงหน้า</p> <p>(2) มีการยอมรับให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติรับรองผลของความสัมพันธ์ต่อราคาของตนก่อนในเบื้องต้น เพื่อลดขั้นตอนการเรียกขอเอกสารเพิ่มจากเจ้าหน้าที่ในการพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์</p> <p>(3) มีการให้บริการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้าสำหรับกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันเป็นการเฉพาะ แยกออกจากการให้บริการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้าในกรณีทั่วไป</p> <p>(4) หน่วยงานศุลกากรและสรรพากรมีการเชื่อมโยงฐานข้อมูลเชิงสถิติระหว่างกัน และต่างมีแผนการดำเนินงานตามนโยบายของรัฐบาลกลาง ทำให้การบูรณาการร่วมกันสามารถทำได้โดยง่าย</p>

บทที่ 4

แนวทางและประโยชน์จากการนำราคาโอนมาใช้ประกอบการพิจารณากำหนดราคาศุลกากร ในประเทศไทย

ประเทศไทยในฐานะหนึ่งในฐานการผลิตและกระจายสินค้าที่สำคัญของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ และเป็นประเทศที่นิยมบริโภคสินค้าแบรนด์ระดับโลกสำคัญของ ASEAN ที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติให้ความสนใจเข้ามาลงทุนเปิดสาขา ทำให้ปัจจุบันธุรกรรมการค้าที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน กลายเป็นธุรกรรมที่มีสัดส่วนมูลค่ามหาศาลของการนำเข้าโดยรวมของประเทศ ที่แม้ WCO จะได้ตีพิมพ์คู่มือ WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing มาแล้วถึง 2 ฉบับ เพื่อรองรับธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีแนวโน้มเพิ่มมากขึ้นดังกล่าว อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กฎกระทรวงเรื่องการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่ประกาศใช้อยู่ในปัจจุบันของประเทศไทย กลับไม่พบถ้อยความที่ระบุถึงความเชื่อมโยงหรือการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนตามแนวทางของ WCO มาใช้ประโยชน์แต่อย่างใด ทำให้การนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากร จึงยังไม่เป็นที่รับรู้และใช้ประโยชน์เท่าใดนักในประเทศไทย

4.1 การกำหนดราคาศุลกากรในธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติในประเทศไทย

ตามความข้อ 3 แห่งกฎกระทรวงเรื่องการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560⁵⁹ ถือว่าความสัมพันธ์ของบริษัทในเครือของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เป็นความสัมพันธ์ที่อาจมีผลต่อการกำหนดราคาศุลกากร โดยตามความข้อ 16 (4) แห่งกฎกระทรวงฯ กำหนดให้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร ผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขายตามที่กำหนดในข้อ 3 เว้นแต่ความสัมพันธ์ดังกล่าวจะไม่ผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามข้อ 17 หรือตามข้อ 18 ซึ่งมีความดังนี้

⁵⁹ กฎกระทรวงเรื่องการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 3 ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในกรณีดังต่อไปนี้เป็นความสัมพันธ์ที่อาจมีผลต่อการกำหนดราคาศุลกากร

- (1) บุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือพนักงานซึ่งเป็นผู้บริหารในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง
- (2) บุคคลหนึ่งเป็นหุ้นส่วนเพื่อกระทำการร่วมกับอีกบุคคลหนึ่ง
- (3) บุคคลหนึ่งเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง
- (4) บุคคลหนึ่งเป็นเจ้าของ ผู้ควบคุมหรือถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง

ตั้งแต่ร้อยละห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

- (5) บุคคลหนึ่งควบคุมอีกบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (6) บุคคลทั้งสองถูกควบคุมโดยบุคคลที่สามไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (7) บุคคลทั้งสองร่วมกันควบคุมบุคคลที่สามไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (8) บุคคลหนึ่งเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกันกับอีกบุคคลหนึ่ง

บุคคลที่มีอำนาจควบคุมตาม (4) (5) (6) และ (7) หมายถึงบุคคลที่มีอำนาจที่จะยับยั้งหรือสั่งการต่ออีกบุคคลหนึ่งในทางนิตินัยหรือพฤตินัย

“ข้อ 17 ในกรณีที่พนักงานศุลกากรได้พิจารณาจากวิธีการปฏิบัติทางการค้าของการขายของที่นำเข้าแล้วเห็นว่า ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้า ให้พนักงานศุลกากรรับราคาซื้อขายของนั้นเพื่อใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรได้โดยจะไม่เรียกข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้นำเข้าของเข้าก็ได้

ถ้าพนักงานศุลกากรมีเหตุสงสัยว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอาจมีผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้า ให้แจ้งผู้นำของเข้าทราบและกำหนดระยะเวลาพอสมควรเพื่อให้ผู้นำของเข้ามาชี้แจงแสดงเหตุผลหรือนำพยานหลักฐานมาแสดงต่อพนักงานศุลกากรเพื่อพิสูจน์เหตุสงสัยดังกล่าว”

“ข้อ 18 ในกรณีที่การซื้อขายของที่นำเข้ากระทำโดยบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่กำหนดในข้อ 3 หากผู้นำของเข้าสามารถพิสูจน์ได้ว่าราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ผู้นำของเข้าสำแดงใกล้เคียงกันอย่างมากกับราคาคงต่อไปนี้ ให้พนักงานศุลกากรรับราคาคงดังกล่าวเพื่อใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรได้

(1) ราคาซื้อขายของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร ที่ผู้ซื้อไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย

(2) ราคาหักทอนของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน ตามที่กำหนดในหมวด 5

(3) ราคาคำนวณของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน ตามที่กำหนดในหมวด 6

ราคาตาม (1) (2) และ (3) จะต้องเป็นราคาที่เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับราคาซื้อขายของที่นำเข้า

ในการพิสูจน์ราคาตามวรรคหนึ่ง ให้พิจารณาถึงความแตกต่างของระดับการค้าและปริมาณของการขายของนั้น องค์ประกอบต่าง ๆ ตามข้อ 12 ข้อ 13 และข้อ 14 และต้นทุนต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นแก่ผู้ขายในการขายที่ผู้ซื้อไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย”

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาแนวทางการพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ตามความแห่งกฎกระทรวงฯ ข้อ 17 และ ข้อ 18 ในข้างต้น พบว่า ความตามข้อ 17 เป็นเรื่องว่าด้วยการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายและความตามข้อ 18 เป็นเรื่องการจัดทำข้อมูลแสดงวิธีเปรียบเทียบราคาซื้อขายของที่นำเข้ากับราคาทดสอบ ซึ่งตามความในข้อ 17 ที่ว่าด้วยการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย ไม่ได้มีการระบุที่ชัดเจนถึงการยอมรับให้นำเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์แต่อย่างใด และยังไม่เคยมีการออกคู่มือ หรือประกาศใดที่แสดงถึงการยอมรับให้นำเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากรด้วยเช่นกัน จึงทำให้แม้ถ้อยความตามข้อ 17 ของกฎกระทรวงฯ จะเปิดกว้างให้ผู้นำเข้าสามารถยื่นเอกสารใด ๆ มาเพื่อใช้พิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ได้แต่กระนั้น เมื่อไม่เคยมีการระบุถ้อยความหรือตัวอย่างที่ให้การยอมรับมาก่อน จึงทำให้ทั้งผู้นำของเข้าและเจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้มีหน้าที่ตรวจสอบปล่อยสินค้า ไม่ทราบถึงความเชื่อมโยงระหว่างราคาโอนและราคาศุลกากร และแนวทางการนำมาใช้ประโยชน์ในการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย ก่อนพิจารณา กำหนดราคาศุลกากรได้ ทำให้ในปัจจุบันจึงยังไม่เคยมีการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารด้านราคาโอนอย่างเอกสาร Transfer Pricing Study เอกสาร Transfer Pricing Documentation หรือ APA

มาใช้ประกอบการพิจารณากำหนดราคาบุคลากรในธุรกรรมการนำเข้าสินค้าของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ แต่อย่างไร

4.2 ปัญหาจากการไม่มีการนำราคาโอนมาประยุกต์ใช้ในการกำหนดราคาบุคลากร

การที่ประเทศไทยยังไม่มีกฎหมาย คู่มี้อ หรือประกาศที่เกี่ยวข้องกับการยอมรับราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางบุคลากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการการกำหนดราคาบุคลากรที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน เช่น ในกรณีธุรกรรมการซื้อขายระหว่างกันของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีสัดส่วนมูลค่าการนำเข้าสูง ส่งผลกระทบต่อการอำนวยความสะดวกทางการค้าของภาคธุรกิจและประสิทธิภาพในการพิจารณากำหนดราคาบุคลากรของเจ้าหน้าที่บุคลากรเป็นอย่างมาก ดังมีรายละเอียดในการวิเคราะห์ดังต่อไปนี้

(1) เป็นอุปสรรคต่อการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ จากการขาดเครื่องมือที่สามารถช่วยลดดุลยพินิจในการพิจารณาผลของความสัมพันธ์

ในการพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ต่อราคา แม้ผู้นำเข้าจะมีหน้าที่เป็นผู้จัดหาเอกสารที่เกี่ยวข้องเพื่อพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ แต่ผู้มีหน้าที่พิจารณาชี้ขาดว่าเอกสารที่ผู้นำเข้ายื่นประกอบเพิ่มเติมมานั้น มีความน่าเชื่อถือหรือสามารถนำมาใช้ประกอบการการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายได้หรือไม่คือเจ้าหน้าที่บุคลากร การที่ประเทศไทยยังไม่มีข้อกำหนดแนวปฏิบัติหรือการยอมรับการนำเข้าข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางบุคลากรที่แน่ชัด จึงทำให้เจ้าหน้าที่จำนวนมากไม่ทราบถึงความสัมพันธ์ระหว่างราคาโอนและราคาบุคลากรหรือแม้แต่เจ้าหน้าที่ที่พอทราบถึงความสัมพันธ์และแนวทางการนำมาใช้ประโยชน์ดังกล่าว ก็ยังไม่กล้าเรียกขอเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการพิจารณาความสัมพันธ์ เนื่องจากไม่มีข้อกำหนดหรือระเบียบปฏิบัติที่รองรับ และมีความเห็นว่าอาจไม่เพียงพอกับการพิจารณาผลของความสัมพันธ์⁶⁰

ทั้งนี้ แม้ในคู่มือของ WCO และความเห็นของผู้เชี่ยวชาญและเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานด้านราคาบุคลากรของกรมบุคลากรจะมีข้อสังเกตที่สอดคล้องกันว่า เอกสาร Transfer Pricing Study หรือเอกสาร Transfer Pricing Documentation บางฉบับ อาจไม่มีข้อมูลเกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมการขายหรืออาจมีไม่เพียงพอสำหรับพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการจัดทำและวิธีการกำหนดราคาบุคลากรและราคาโอนมีความแตกต่างกัน ทำให้การกำหนดราคาบุคลากรและราคาโอนไม่สามารถใช้เทียบเคียงกันได้ในทุกกรณี ซึ่งต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไป อย่างไรก็ตาม ทั้งข้อสรุปในคู่มือของ WCO และความเห็นของผู้เชี่ยวชาญและเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานด้านราคาบุคลากรของกรมบุคลากรต่างมีความเห็นที่ตรงกันว่า ราคาบุคลากรและราคาโอนต่างมีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบต่อถึงกัน และข้อมูลที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนหลายประการสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือประกอบการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายได้ เนื่องจากมีข้อมูลที่มีความสอดคล้องกับแนวทางการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายในทางบุคลากรและมีความน่าเชื่อถือสูง เนื่องจากการตรวจสอบ

⁶⁰ จากประสบการณ์การทำงานของผู้ศึกษา และการสอบถามเจ้าหน้าที่ส่วนมาตรฐานราคาบุคลากร และผู้เชี่ยวชาญด้านราคาบุคลากร กองมาตรฐานพิธีการและราคาบุคลากร กรมบุคลากร

ความถูกต้องจากหน่วยงานสรรพากรแล้ว การยอมรับให้มีการนำข้อมูลด้านราคาโอนมาใช้ ประกอบการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายได้ ย่อมเป็นการเพิ่มทางเลือกให้เจ้าหน้าที่ศุลกากร สามารถพิจารณานำไปใช้ประโยชน์เป็นรายกรณีได้ตามความเหมาะสม

ดังนั้นในมุมมองของผู้ศึกษา การไม่มีข้อกำหนด แนวปฏิบัติ หรือการยอมรับการนำข้อมูล ที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากรที่แน่ชัด ทำให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรขาด เครื่องมือที่อาจเป็นประโยชน์ในการพิจารณากำหนดราคาศุลกากรได้ กล่าวคือ แทนที่จะสามารถ พิจารณาผลของความสัมพันธ์ต่อราคา จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนที่อาจมีข้อมูล ที่เพียงพอต่อการพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ต่อราคาได้ กลับต้องใช้เวลาในการพิจารณาเอกสาร ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการซื้อขายจำนวนหลายฉบับ ที่ต้องอาศัยทั้งเวลา ดุลยพินิจ และความเชี่ยวชาญ ของเจ้าหน้าที่ในการพิจารณา อันอาจขัดต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความแน่นอนตามหลักการ จัดเก็บภาษีอากรที่ดีได้ เนื่องจากระดับดุลพินิจและระดับความเชี่ยวชาญที่แตกต่างกันของ เจ้าหน้าที่ จะส่งผลกระทบต่อตรงต่อการกำหนดราคาและภาระภาษีอากรที่ผู้นำเข้าจะต้องชำระ การไม่มีเครื่องมือและแนวทางที่ช่วยลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ จึงสร้างความเสี่ยงและความไม่แน่นอน แก่ผู้นำเข้า ทำให้อาจได้รับการประเมินอากรที่ไม่เป็นธรรม ไม่สอดคล้องกับต้นทุนและราคาที่ได้ชำระจริง

(2) เป็นการสร้างภาระต่อผู้นำเข้า

การกำหนดราคาศุลกากรในธุรกรรมที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน กรณีที่เจ้าหน้าที่ มีเหตุให้สงสัยว่าความสัมพันธ์ดังกล่าวอาจมีผลต่อการตั้งราคากระหว่างกัน ผู้ซื้อหรือผู้นำเข้ามีภาระ ต้องพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์โดยการเตรียมเอกสารข้อมูลรายละเอียดหลักฐานเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติ ทางการค้าของการขายของที่นำเข้ามา เพื่อการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย หรือจัดทำข้อมูลแสดง วิธีเปรียบเทียบราคาซื้อขายของที่นำเข้ากับราคาทดสอบ เพื่อพิสูจน์ว่าความสัมพันธ์นั้นไม่มีผลต่อ ราคา ซึ่งในกรณีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เป็นการยากยิ่งที่จะทำการตรวจสอบผลของความสัมพันธ์ ด้วยวิธีเปรียบเทียบราคาซื้อขายของที่นำเข้ากับราคาทดสอบ เนื่องจากระดับชื่อเสียงและประเภท สินค้าที่มีความจำเพาะที่ไม่อาจหาธุรกรรมที่มีลักษณะใกล้เคียงสำหรับใช้เปรียบเทียบได้ ทำให้ส่วนใหญ่ ผู้นำเข้าที่เป็นกลุ่มบริษัทข้ามชาติ จึงมักเลือกใช้วิธีการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายที่มีความยืดหยุ่น มากกว่าแทน

ในมุมมองของผู้ศึกษา การที่ประเทศไทยยังไม่มีแนวทางการยอมรับการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ ด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากร ซึ่งเป็นแนวทางที่ WCO มีความเห็นยอมรับ และเป็นแนวทาง ที่หลายประเทศเริ่มนำมาปรับใช้ จึงไม่เป็นการอำนวยความสะดวกทางการค้า และเป็นการสร้างภาระ ให้ผู้นำเข้าต้องจัดเตรียมเอกสารหลายฉบับ เกิดเป็นต้นทุนด้านเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดเตรียม ทั้งที่ในความเป็นจริง ในเอกสาร Transfer Pricing Study เอกสาร Transfer Pricing Documentation หรือ เอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติต้องจัดทำเพื่อยื่นต่อหน่วยงานสรรพากร เป็นปกติ มีข้อมูลที่เป็นประโยชน์หลายประการที่สามารถนำมาใช้ประกอบการตรวจสอบสภาพแวดล้อม การขายได้ ดังกล่าวแล้วในหัวข้อที่ 2.8 การไม่มีแนวทางการยอมรับการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้าน ราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากรของประเทศไทยในปัจจุบัน จึงทำให้มีความล่าช้าและขัดต่อ หลักความสะดวกและหลักความประหยัดตามแนวคิดหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

4.3 วิเคราะห์แนวทางการนำข้อมูลด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรในต่างประเทศ เทียบเคียงกับแนวทางของประเทศไทย

จากแนวทางการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรของสหราชอาณาจักร ประเทศแคนาดา ประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐเกาหลี และสาธารณรัฐประชาชนจีน ในหัวข้อ 3.2 ผู้ศึกษาพบว่า แม้แนวทางการนำมาประยุกต์ใช้ของแต่ละประเทศจะมีความแตกต่างกันไป แต่มีข้อสังเกตว่า ทุกประเทศต่างมีจุดร่วมที่เหมือนกันคือ การมีข้อกำหนดหรือแนวปฏิบัติที่ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร ที่ให้การยอมรับการนำเอกสารข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากร ซึ่งในทัศนะของผู้ศึกษาเห็นว่า เป็นจุดร่วมที่สำคัญ ที่ช่วยสร้างความรับรู้ความเข้าใจที่ตรงกันระหว่างเจ้าหน้าที่ศุลกากรและผู้นำเข้า และส่งเสริมให้เกิดการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรได้อย่างเป็นรูปธรรม จากกรณีข้อกำหนดหรือแนวปฏิบัติที่ชัดเจนรองรับ

ทั้งนี้ เนื่องจากในกรณีการนำเข้าสินค้า แม้ราคาศุลกากร และราคาโอน ต่างเป็นราคาที่สะท้อนถึงต้นทุนที่แท้จริงของสินค้าเช่นเดียวกัน อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี ด้วยวัตถุประสงค์ในการจัดทำและกรรมวิธีในการคำนวณราคาที่แตกต่างกัน ทำให้ในบางกรณี รายการนำเข้าของชนิดเดียวกันอาจมี “ราคา” ที่แตกต่างกันในทางศุลกากรและทางเงินได้นิติบุคคล ดังกล่าวแล้วในหัวข้อ 2.7 ดังนั้น เพื่อไม่ให้เกิดการประเมินราคาของชนิดเดียวกันที่แตกต่างกันในทางศุลกากรและทางเงินได้นิติบุคคล โครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรด้านศุลกากรและสรรพากร จึงเป็นอีกหนึ่งปัจจัยสำคัญในการส่งผลผลักดันให้เกิดการนำข้อมูลด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากรได้อย่างเป็นรูปธรรม และสามารถกระทำได้โดยสะดวก เช่น ในกรณีของสหราชอาณาจักร ที่หน่วยงานศุลกากรและหน่วยงานสรรพากรเป็นหน่วยงานเดียวกัน ทำให้การปรับเปลี่ยนถ้อยความในกฎหมาย หรือการเชื่อมโยงข้อมูลด้านราคาศุลกากรและรายได้นิติบุคคลของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เป็นไปได้โดยสะดวก หรือในกรณีของสาธารณรัฐเกาหลี และสาธารณรัฐประชาชนจีน ที่แม้หน่วยงานศุลกากรและสรรพากรจะเป็นคนละหน่วยงานแยกกัน แต่ได้มีโครงการความร่วมมือระหว่างกัน และมีระบบฐานข้อมูลที่เชื่อมโยงแลกเปลี่ยนถึงกันเป็นอย่างดี จนทำให้สามารถผลักดันให้เกิดโครงการความร่วมมือระหว่างกันที่หลากหลายและเป็นรูปธรรม

ทั้งนี้ แม้นานาประเทศจะเริ่มให้ความสนใจและเริ่มให้การยอมรับการนำข้อมูลที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ในทางศุลกากร ตามภูมิทัศน์ทางการค้าและความพร้อมของระบบงานด้านศุลกากรและสรรพากร ในกรณีของประเทศไทยกลับพบว่า ยังไม่มีข้อกำหนดหรือแนวปฏิบัติใดที่ระบุถึงความเชื่อมโยง หรือให้การยอมรับการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากรแต่อย่างใด ทำให้ในปัจจุบัน แม้กรมศุลกากรและกรมสรรพากรจะเริ่มมีระบบและโครงการความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่เชื่อมโยงถึงกันบ้างแล้วในบางส่วน (เช่น การเชื่อมโยงข้อมูลพื้นฐานของผู้ชำระภาษีอากร ผ่านระบบ National Single Window และระบบ Tax Single Sign On) ดังนั้น เมื่อไม่มีข้อกำหนดหรือแนวปฏิบัติใดที่เกี่ยวข้องกับด้านราคาศุลกากรและราคาโอนมารองรับ ย่อมทำให้การเชื่อมโยงในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ด้านราคาศุลกากรและราคาโอนขาดหายไป ซึ่งย่อมส่งผลให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เป็นผู้นำเข้าไม่สามารถยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการสำแดงราคาศุลกากร เหมือนอย่างกรณีของสหราชอาณาจักร ประเทศแคนาดา

และสาธารณรัฐประชาชนจีนได้ รวมถึงไม่สามารถให้บริการกำหนดราคาบุคลากรล่วงหน้ากรณีและผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันเป็นการเฉพาะ โดยอาศัยข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาประกอบการวินิจฉัยได้ เหมือนอย่างกรณีประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐเกาหลี และสาธารณรัฐประชาชนจีนได้ อีกทั้งยังไม่สามารถมีโครงการความร่วมมือระหว่างหน่วยงานบุคลากรและสรรพากรในประเทศที่เกี่ยวข้องกับราคาบุคลากรและราคาโอนเป็นการเฉพาะ เหมือนอย่างกรณีของสาธารณรัฐเกาหลี และสาธารณรัฐประชาชนจีนได้ด้วยเช่นกัน ดังแสดงในตารางที่ 2

ตารางที่ 2 รูปแบบการยอมรับการนำข้อมูลราคาโอนมาปรับใช้ในการกำหนดราคาบุคลากรของต่างประเทศเปรียบเทียบกับประเทศไทย

ประเทศ	การให้การยอมรับที่ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร	รูปแบบการนำมาใช้ประโยชน์		มีโครงการความร่วมมือระหว่างหน่วยงานบุคลากรและสรรพากร
		ใช้ประกอบการสำแดงราคาบุคลากร	ใช้ประกอบการขอรับการวินิจฉัยราคาบุคลากรล่วงหน้า	
สหราชอาณาจักร	✓	✓	✗	✗
ประเทศแคนาดา	✓	✓	✗	✗
ประเทศออสเตรเลีย	✓	✗	✓	✗
สาธารณรัฐเกาหลี	✓	✗	✓	✓
สาธารณรัฐประชาชนจีน	✓	✓	✓	✓
ประเทศไทย	✗	✗	✗	✗

4.4 ข้อเสนอการนำแนวทางของต่างประเทศมาประยุกต์ใช้กับประเทศไทย

จากการวิเคราะห์แนวทางการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางบุคลากรของต่างประเทศเปรียบเทียบกับกรณีของประเทศไทยดังกล่าวและในหัวข้อ 4.3 ได้ชี้ให้เห็นว่า การมีข้อกำหนดหรือแนวปฏิบัติที่ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร ที่ให้การยอมรับการนำเอกสารข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางบุคลากร เป็นหมวดหมู่ที่สำคัญที่ช่วยสร้างความรับรู้ความเข้าใจที่ตรงกันระหว่างเจ้าหน้าที่บุคลากรและผู้นำเข้า และช่วยส่งเสริมให้เกิดการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาบุคลากรอย่างเป็นทางการได้ โดยผู้ศึกษามีข้อเสนอแนวทางการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาบุคลากรของต่างประเทศ ที่สามารถนำมาประยุกต์ใช้กับประเทศไทยได้ ดังนี้

(1) การออกแนวปฏิบัติหรือเพิ่มถ้อยความยอมรับในกฎหมาย โดยการออกประกาศกรมศุลกากรฉบับใหม่ ที่มีสาระสำคัญว่าด้วยความสัมพันธ์ระหว่างราคาศุลกากรและราคาโอน และการให้การยอมรับการนำเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการพิจารณากำหนดราคาศุลกากร เนื่องจากสาระสำคัญตามที่เสนอดังกล่าวในข้างต้น มีรายละเอียดของเนื้อหาที่มากกว่าจะนำไปเพิ่มเติมในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 หรือกฎกระทรวงเรื่องการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้ อีกทั้งในการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติหรือกฎกระทรวง มีกระบวนการและระยะเวลาในการดำเนินการที่ยาวนานกว่าการออกกฎหมายในระดับประกาศกรมฯ จึงทำให้การออกประกาศศุลกากรฉบับใหม่ที่เกี่ยวข้องเป็นการเฉพาะ มีความเหมาะสมที่มากกว่า

(2) การให้การยอมรับการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการยื่นคำร้องขอรับการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้า โดยการปรับถ้อยความในส่วนของแบบคำร้องขอให้กำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้า⁶¹ ของประกาศกรมศุลกากรที่ 17/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยื่น การพิจารณา และการแจ้งผลการพิจารณาคำร้องขอทราบราคาศุลกากร ถิ่นกำเนิดแห่งของ และพิกัดอัตราศุลกากร ล่วงหน้า สำหรับกรณีการพิจารณากำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้า โดยเห็นควรให้มีการเพิ่มข้อความ “เอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอน” เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารที่มีความจำเป็นต่อการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้า กรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน พร้อมเพิ่มเติมคำอธิบายของเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนที่สามารถนำมาใช้ประกอบการยื่นคำร้องได้ในส่วนหมายเหตุของแบบคำร้อง เพื่อสร้างความรับรู้และความเข้าใจที่ตรงกันระหว่างเจ้าหน้าที่ศุลกากรและผู้ที่เกี่ยวข้องยื่นคำร้อง

ทั้งนี้ แม้ตามแนวทางของประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐเกาหลี และสาธารณรัฐประชาชนจีน จะมีการให้บริการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้า สำหรับกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันเป็นการเฉพาะ ที่ยอมรับให้ผู้ยื่นคำร้องสามารถใช้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการยื่นขอรับการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้าได้ อย่างไรก็ตาม จากข้อเท็จจริงของประเทศไทยที่ว่า นับตั้งแต่วันที่ 23 มกราคม 2561 ที่ประกาศกรมศุลกากรที่ 17/2561 มีผลบังคับใช้ มาจนถึงปัจจุบัน มีผู้ให้ความสนใจยื่นคำร้องเพื่อกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้าเพียง 2 รายเท่านั้น⁶² ดังนั้นในทัศนะของผู้ศึกษา การปรับแก้ถ้อยความที่ให้การยอมรับเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนเพื่อใช้ประกอบการยื่นขอรับการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้า ในกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน จึงมีความเพียงพอกับบริบทของประเทศไทยในปัจจุบัน โดยยังไม่มีมีความจำเป็นจะต้องเปิดให้บริการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้ากรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันเป็นการเฉพาะ เช่นกรณีของประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐเกาหลี และสาธารณรัฐประชาชนจีนแต่อย่างใด

⁶¹ แบบที่ 1 แนบท้ายประกาศกรมศุลกากรที่ 17/2561

⁶² ข้อมูล ณ วันที่ 20 ธันวาคม 2565 กองมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร กรมศุลกากร

(3) โครงการความร่วมมือระหว่างหน่วยงานศุลกากรและสรรพากร ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาศุลกากรและราคาออนไลน์ ตามแนวทางของสาธารณรัฐเกาหลี และสาธารณรัฐประชาชนจีน ในรูปแบบกระบวนการปรึกษาหารือร่วมกันสามฝ่ายร่วมกับผู้นำเข้า เพื่อลดความซ้ำซ้อนในการจัดเตรียมเอกสาร การได้มาซึ่งแนวทางในการคำนวณช่วงราคาตลาด ตลอดจนการประเมินภาษีและอากรที่สอดคล้องกันระหว่างกรมศุลกากรและกรมสรรพากร อันจะช่วยอำนวยความสะดวกทางการค้า และลดข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากการปรับราคาในภายหลังโดยหน่วยงานศุลกากรหรือสรรพากรได้

4.5 ประโยชน์จากการยอมรับแนวคิดเรื่องการนำราคาออนไลน์มาประยุกต์ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร

หากประเทศไทยมีการให้การยอมรับแนวคิดเรื่องการนำราคาออนไลน์มาประยุกต์ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร ย่อมช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการประเมินราคาศุลกากร และช่วยอำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติได้ ดังนี้

(1) ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการประเมินราคาศุลกากร

ในการพิจารณากำหนดราคาศุลกากรในธุรกรรมที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน ในการพิสูจน์ว่าความสัมพันธ์ดังกล่าวมีผลต่อราคาหรือไม่ นอกจากจะต้องพิจารณาว่า ราคาซื้อขายระหว่างกันดังกล่าวถูกกำหนดด้วยวิธีการที่สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติทางการค้าทั่วไป หรือโดยวิธีการที่ผู้ขายตกลงขายให้กับผู้ซื้อรายอื่น ๆ ที่ไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขายหรือไม่แล้ว เจ้าหน้าที่ศุลกากรยังจำเป็นต้องพิจารณาในประเด็นที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้จากผลของความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีอำนาจควบคุมกันได้ด้วย เช่น ประเด็นเรื่องค่าสิทธิค่าธรรมเนียม ประเด็นเรื่องรายได้จากการขายต่อ หรือแม้แต่ประเด็นเรื่องการโยกย้ายราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาบางส่วนไปเป็นค่าใช้จ่ายอื่นที่ไม่ต้องนำมารวมไว้ในราคาศุลกากร เช่น ค่าการตลาดและค่าโฆษณา⁶³

⁶³ ตามความของหมายเหตุการณตีความมาตรา 1 ของ CVA ที่ระบุไว้ว่า

หมายเหตุของมาตรา 1 ข้อ 2 “การกระทำต่าง ๆ ที่ผู้ซื้อกระทำลงไปโดยค่าใช้จ่ายของผู้ซื้อเอง นอกเหนือไปจากการกระทำต่าง ๆ ที่จะต้องมีการปรับราคาตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 8 แล้ว ไม่ถือว่าเป็นการชำระราคาทางอ้อมให้กับผู้ขาย ถึงแม้ว่าการกระทำเหล่านั้นอาจถือได้ว่าเป็นการกระทำเพื่อประโยชน์ของผู้ขายก็ตาม ดังนั้นต้นทุนของการกระทำต่าง ๆ เหล่านี้ จะต้องไม่นำไปรวมกับราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระในการกำหนดราคาศุลกากรแต่อย่างใด”

หมายเหตุของมาตรา 1 วรรค 1 (ข) ข้อ 2 “อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขหรือผลตอบแทนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตหรือการตลาดของผู้นำเข้าจะต้องไม่เป็นเหตุให้ปฏิเสธราคาซื้อขาย ตัวอย่างเช่น กรณีที่ผู้ซื้อได้จัดเตรียมงานทางด้านวิศวกรรมและแบบแปลน ซึ่งกระทำขึ้นในประเทศนำเข้าไปให้ผู้ขาย เช่นนี้จะต้องไม่เป็นเหตุให้ปฏิเสธราคาซื้อขายตามความมุ่งหมายของมาตรา 1 ในทำนองเดียวกัน หากผู้ซื้อได้กระทำการต่าง ๆ อันเกี่ยวเนื่องกับการตลาดของผู้นำเข้าโดยค่าใช้จ่ายของผู้ซื้อเอง ถึงแม้ว่าจะเป็นข้อตกลงกับผู้ขายด้วยก็ตาม มูลค่าของการกระทำต่าง ๆ เหล่านี้ ไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคาศุลกากรและการกระทำต่าง ๆ ดังกล่าวย่อมไม่เป็นเหตุให้ปฏิเสธราคาซื้อขายด้วยเช่นกัน” ที่กรมศุลกากร (2538). หมายเหตุของมาตรา 1 หน้า 46 - 48

ซึ่งล้วนแล้วเป็นประเด็นที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะต้องพิจารณาโดยรอบคอบ เนื่องจากอาจทำให้ราคาศุลกากรต่ำกว่าที่ควรจะเป็น อันจะส่งผลกระทบต่ออากรศุลกากร ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บได้ตามภาระอากรที่แท้จริงได้

ทั้งนี้ เนื่องจากการพิจารณาประเด็นอันสืบเนื่องจากผลของความสัมพันธ์ที่อาจส่งผลกระทบต่อราคาศุลกากรและอากรศุลกากรดังกล่าวในข้างต้น ล้วนแล้วแต่มีความละเอียดอ่อน โดยต้องใช้ความละเอียดรอบคอบและระยะเวลาในการพิจารณาอย่างถี่ถ้วน อีกทั้งจำเป็นต้องใช้ทักษะความเชี่ยวชาญของเจ้าหน้าที่เป็นอย่างมาก โดยระดับทักษะความเชี่ยวชาญที่แตกต่างกัน ย่อมส่งผลกระทบต่อดุลพินิจในการพิจารณาผลของความสัมพันธ์ ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อการประเมินราคาศุลกากรและอากรศุลกากรได้

โดยจากข้อเท็จจริงที่ว่าเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนเช่น เอกสาร Transfer Pricing Study เอกสาร Transfer Pricing Documentation หรือ APA เป็นเอกสารที่ได้ผ่านการรับรองจากหน่วยงานที่น่าเชื่อถือ ที่มีการสรุปสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประเด็นเรื่องผลของความสัมพันธ์ต่อราคาที่เกี่ยวข้องกับการพิสูจน์ผลของความสัมพัทธ์ต่อราคาในทางศุลกากรด้วยเช่นกัน ดังนั้นหากประเทศไทยมีการยอมรับให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติ สามารถนำข้อมูลหรือเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาประกอบการพิจารณาพิสูจน์ผลของความสัมพัทธ์ได้ ย่อมช่วยลดภาระในการพิจารณาเอกสารหลายฉบับ และลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ลงได้ ซึ่งจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการประเมินราคาศุลกากรและอากรศุลกากรให้มีความรวดเร็วและถูกต้องตามต้นทุนที่แท้จริงของสินค้ามากยิ่งขึ้นได้

(2) ช่วยอำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

ในกรณีที่เจ้าหน้าที่มีเหตุให้สงสัยผลของความสัมพัทธ์ต่อราคา กลุ่มบริษัทข้ามชาติ ผู้นำของเข้ามีหน้าที่จัดเตรียมเอกสารหลายฉบับเพื่อชี้แจงเพิ่มเติมตามประเด็นที่เจ้าหน้าที่ร้องขอ เช่น เอกสารสัญญาซื้อขาย เอกสารสัญญาจัดซื้อ/จัดหา สำเนาบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น (แบบ บอจ. 5) เอกสารความลับทางการค้า เอกสารแสดงการชำระค่าสิทธิค่าธรรมเนียม เอกสารแสดงการซื้อขายและการชำระเงินกับคู่ค้ารายอื่น หรือเอกสารที่เกี่ยวข้องอื่นใด ซึ่งล้วนแล้วเป็นการเพิ่มภาระในการจัดหา/จัดทำให้แก่ผู้นำเข้าเป็นอย่างมาก อีกทั้งเอกสารบางประเภท เช่น เอกสารความลับทางการค้าที่มีการระบุถึงนโยบายการกำหนดราคาโอนของบริษัทในเครือ โครงสร้างต้นทุนและโครงสร้างราคาสินค้า ซึ่งบริษัทลูกในประเทศไทยจะต้องทำเรื่องชี้แจงและขอเอกสารรับรองจากบริษัทแม่จากต่างประเทศ อาจมีระยะเวลาการดำเนินการจัดเตรียมเอกสารเพื่อพิสูจน์ผลของความสัมพัทธ์ที่ยาวนาน จนทำให้เกิดความล่าช้าในการตรวจปล่อยขึ้นได้ ซึ่งความล่าช้าดังกล่าวอาจทำให้บริษัทลูกของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเกิดความเสี่ยงในการละเมิดสัญญากับคู่ค้าภายในประเทศได้ เนื่องจากไม่สามารถส่งมอบสินค้าได้ทันตามที่กำหนด ซึ่งอาจนำไปสู่การบอกเลิกสัญญาหรือการชำระค่าปรับมูลค่ามหาศาลได้

ดังนั้น การยอมรับให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติ สามารถนำข้อมูลหรือเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนเช่น เอกสาร Transfer Pricing Study เอกสาร Transfer Pricing Documentation หรือข้อตกลง APA มาใช้ประกอบการพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์แทนการจัดเตรียมเอกสารหลายฉบับ จึงเป็นการช่วยอำนวยความสะดวกทางการค้าให้กับกลุ่มบริษัทข้ามชาติได้เป็นอย่างดี เนื่องจากลดภาระต้นทุนและระยะเวลาในการจัดเตรียมเอกสารของผู้นำเข้าได้ อีกทั้งช่วยลดความเสี่ยงในการละเมิดสัญญาเกี่ยวกับค่าภายในประเทศ เนื่องจากกระบวนการการตรวจสอบที่อาจต้องชะลอลง จากการรอเอกสารเพื่อพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ โดยกลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนซึ่งได้เคยจัดทำไว้เพื่อยื่นต่อหน่วยงานสรรพากร ยื่นต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรเพื่อพิจารณาได้โดยทันที โดยไม่จำเป็นต้องจัดเตรียมเอกสารใหม่แต่อย่างใด

4.6 การยอมรับแนวคิดเรื่องการนำราคาโอนมาประยุกต์ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรเพื่อการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

การมีข้อกำหนดหรือแนวปฏิบัติที่ชัดเจน ในการยอมรับการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากร ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย และการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้า จะสามารถช่วยให้บริษัทข้ามชาติที่เป็นผู้นำเข้า และเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่เป็นผู้ประเมินกำหนดราคาศุลกากรมีความเข้าใจถึงแนวปฏิบัติและเอกสารที่เกี่ยวข้องที่ใช้ยื่นประกอบการพิจารณาที่ตรงกัน อันจะช่วยอำนวยความสะดวกทางการค้าลดข้อพิพาทระหว่างผู้นำเข้าและเจ้าหน้าที่ และเพิ่มประสิทธิภาพในการประเมินราคาศุลกากรและการจัดเก็บอากรศุลกากรให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นได้ ตามหลักความเป็นธรรมและหลักความประหยัดของแนวคิดเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีได้ ดังนี้

(1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

การยอมรับการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากร จะช่วยลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในขั้นตอนการเรียกเอกสารเพิ่มเติมเพื่อพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ต่อราคาได้ เนื่องจากในเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอน เช่น เอกสาร Transfer Pricing Study เอกสาร Transfer Pricing Documentation หรือข้อตกลง APA ส่วนใหญ่มักมีข้อมูลการวิเคราะห์ผลของความสัมพันธ์หลายหัวข้อที่สามารถนำมาใช้ประกอบการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายในทางศุลกากรได้ ประกอบกับข้อเท็จจริงที่ว่า เอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนดังกล่าว เป็นเอกสารที่ผ่านการรับรองความถูกต้องโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และได้รับการตรวจสอบจากหน่วยงานสรรพากรเรียบร้อยแล้ว จึงเป็นเอกสารที่มีความละเอียดและความน่าเชื่อถือสูงมาก ทำให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรสามารถเลือกใช้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เพื่อยืนยันผลของความสัมพันธ์ต่อราคาได้โดยทันทีโดยไม่ต้องใช้ดุลพินิจส่วนตัวที่อาจมีความแตกต่างกันไปตามความเชี่ยวชาญของแต่ละบุคคลในการพิจารณาแต่อย่างใด อันจะช่วยสร้างความเป็นธรรมให้แก่กลุ่มบริษัทข้ามชาติให้มีภาระอากรศุลกากรที่จะต้องชำระตามต้นทุนที่แท้จริงของของที่นำเข้าได้

(2) หลักความประหยัด (Economy)

หากมีการยอมรับให้นำข้อมูลหรือเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ยื่นประกอบการพิจารณาผลของความสัมพันธ์ก่อนพิจารณารับราคาตุลาการ จะสามารถช่วยลดภาระในการจัดเตรียมเอกสารและภาระในการพิสูจน์ของผู้นำเข้าได้เป็นอย่างดี กล่าวคือ ผู้นำเข้าสามารถยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนซึ่งได้เคยจัดทำไว้เพื่อยื่นต่อหน่วยงานสรรพากร ยื่นต่อเจ้าหน้าที่ตุลาการเพื่อพิจารณาได้โดยทันที ซึ่งกรณีที่เอกสารด้านราคาโอนมีความครบถ้วนในประเด็นการพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ ผู้นำเข้าก็ไม่ต้องเสียเวลาและต้นทุนเกี่ยวเนื่องกับการจัดเตรียมเอกสารฉบับใหม่เพิ่มเติมแต่อย่างใด เช่นเดียวกับเจ้าหน้าที่ตุลาการ ที่จะสามารถพิจารณารูปแบบความสัมพันธ์และผลของความสัมพันธ์ได้โดยสะดวกจากเอกสารที่ได้มีการสรุปสาระสำคัญที่เป็นประโยชน์ ที่ผ่านการรับรองจากหน่วยงานที่น่าเชื่อถือแล้ว ซึ่งเป็นไปตามหลักความประหยัดตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ที่คำนึงถึงการประหยัดทั้งต้นทุนการดำเนินการจัดเก็บและการชำระภาษี

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 ความเป็นมาและประเด็นปัญหา

จากการขยายตัวของการค้าระหว่างประเทศและการเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ทำให้ในปัจจุบัน ธุรกิจการค้าขายสินค้าและบริการระหว่างกันของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ กลายเป็นกลจักรสำคัญในการพัฒนาอุตสาหกรรมและเศรษฐกิจโลก ทั้งในแง่ของการสร้างรายได้ การจ้างงาน ตลอดจนการถ่ายทอดองค์ความรู้และเทคโนโลยีต่าง ๆ

ทั้งนี้ ในทางศุลกากร ธุรกิจการค้าขายระหว่างกันของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เข้าข่ายเป็น ธุรกิจที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน ที่อาจเป็นมูลเหตุให้ไม่สามารถรับราคาซื้อขายระหว่างกัน ดังกล่าวเป็นราคาศุลกากรตามวิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ เนื่องจากอาจมีการตั้งราคา แตกต่างไปจากราคาซื้อขายกับคู่สัญญาอื่นๆ อย่างไม่เป็นธรรม เพื่อการถ่ายโอนกำไรจากบริษัทในเครือ ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่สูง ไปยังบริษัทในเครือที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำกว่า ส่งผลให้เกิดปัญหาอย่างมากต่อการจัดเก็บภาษีอากรทั้งภายในประเทศและระหว่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งอากรศุลกากรและภาษีเงินได้นิติบุคคล

เพื่อรองรับธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เพิ่มมากขึ้นดังกล่าว WCO โดยความร่วมมือ จาก OECD จึงได้ตีพิมพ์คู่มือ WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing ขึ้น เพื่ออธิบายการสำแดงราคาซื้อขายระหว่างกันของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เรียกว่าราคาโอน ความเชื่อมโยง ระหว่างราคาศุลกากรและราคาโอน และการนำข้อมูลที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ ในทางศุลกากร โดยสนับสนุนให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้อง ด้านราคาโอนที่ผ่านการรับรองจากหน่วยงานที่น่าเชื่อถือแล้ว เช่น เอกสาร Transfer Pricing Study เอกสาร Transfer Pricing Documentation ข้อตกลง APA หรือเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอน มาใช้ประกอบการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการค้า เพื่อพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ต่อราคา ก่อนการ พิจารณากำหนดราคาศุลกากร พร้อมทั้งสนับสนุนให้หน่วยงานศุลกากรนำกลไกเรื่องการวินิจฉัยราคา ศุลกากรล่วงหน้า (Advance Ruling on Customs Valuation) มาใช้ในกรณีธุรกรรมที่ผู้ซื้อและผู้ขาย มีความสัมพันธ์กัน

อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กฎกระทรวง เรื่องการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่ประกาศใช้อยู่ในปัจจุบันของประเทศไทย กลับไม่พบถ้อยความที่ระบุถึงความเชื่อมโยงหรือการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนตามแนวทาง ของ WCO มาใช้ประโยชน์แต่อย่างใด กล่าวคือ สำหรับการกำหนดราคาศุลกากรในธุรกรรม ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรมีเหตุสงสัยผลของความสัมพันธ์ต่อราคา กลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เป็นผู้นำเข้ามีหน้าที่ต้องเข้าชี้แจงและยื่นเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องต่อเจ้าหน้าที่ ศุลกากร เพื่อพิสูจน์ความสัมพันธ์ตามความในข้อ 17 ของกฎกระทรวงฯ ที่อย่างไรก็ดี ไม่ได้มีการระบุ ที่ชัดเจนถึงการยอมรับให้นำเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการยื่นพิสูจน์ผลของ ความสัมพันธ์แต่อย่างใด อีกทั้งประเทศไทย ยังไม่เคยมีการออกคู่มือ ประกาศ หรือเอกสารใด

ที่แสดงถึงการยอมรับให้นำเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากรด้วยเช่นกัน จึงทำให้แม้ถ้อยความตามข้อ 17 ของกฎกระทรวงฯ จะเปิดกว้างให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถยื่นเอกสารใด ๆ มาเพื่อใช้พิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ได้ แต่กระนั้น เมื่อไม่เคยมีการระบุถ้อยความหรือตัวอย่างที่ให้การยอมรับมาก่อน จึงทำให้ทั้งกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เป็นผู้นำเข้าและเจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้มีหน้าที่ตรวจปล่อยสินค้า ไม่ทราบถึงความเชื่อมโยงระหว่างราคาโอนและราคาศุลกากร และแนวทางการนำข้อมูลจากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย เพื่อพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ตามคำแนะนำของคู่มือ WCO แต่อย่างใด

5.2 ประเด็นปัญหา

การที่ประเทศไทยยังไม่มีกฎหมาย คู่มือ หรือประกาศที่เกี่ยวข้องที่ให้การยอมรับข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรทำให้ในปัจจุบัน กรมศุลกากรของไทยจึงยังไม่เคยมีการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอน มาใช้ประกอบการพิจารณากำหนดราคาศุลกากรในธุรกรรมการนำเข้าสินค้าของกลุ่มบริษัทข้ามชาติแต่อย่างใด ซึ่งไม่เป็นการช่วยส่งเสริมประสิทธิภาพในการประเมินราคาศุลกากรของเจ้าหน้าที่ และไม่เป็นการอำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ดังนี้

(1) ไม่ช่วยส่งเสริมประสิทธิภาพในการประเมินราคาศุลกากรของเจ้าหน้าที่ เนื่องจากขาดเครื่องมือที่สามารถช่วยลดดุลพินิจในการพิจารณาผลของความสัมพันธ์ได้ กล่าวคือ แทนที่เจ้าหน้าที่จะสามารถพิจารณาผลของความสัมพันธ์ต่อราคาจากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนร่วมกับเอกสารที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ เพียงไม่กี่ฉบับ กลับต้องใช้เวลาในการพิจารณาเอกสารที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการซื้อขายทั้งหมดจำนวนหลายฉบับ ที่ต้องอาศัยทั้งเวลา ดุลพินิจ และความเชี่ยวชาญในการพิจารณา ดังนั้น การไม่มีเครื่องมือที่ช่วยลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ จึงขัดต่อหลักความสะดวกตามแนวคิดหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี อีกทั้งยังสร้างความเสี่ยงให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติ ทำให้อาจได้รับการประเมินอากรที่ไม่เป็นธรรม ไม่สอดคล้องกับต้นทุนและราคาที่ได้ชำระจริง จากการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ ซึ่งขัดต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวคิดหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีด้วยเช่นกัน

(2) ไม่เป็นการอำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เนื่องจากต้องจัดเตรียมเอกสารหลายฉบับในการยื่นพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ เกิดเป็นต้นทุนด้านเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดเตรียม ทั้งที่โดยข้อเท็จจริง ในเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติต้องจัดทำเพื่อยื่นต่อหน่วยงานสรรพากร มีข้อมูลที่เป็นประโยชน์หลายประการที่อาจเพียงพอต่อการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายได้ ดังนั้น การไม่มีการยอมรับการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรของประเทศไทยในปัจจุบัน จึงขัดต่อหลักความสะดวกและหลักความประหยัดตามแนวคิดหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

5.3 การยอมรับการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรในต่างประเทศ

เพื่อเสนอแนะแนวทางการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรให้กับประเทศไทย ผู้ศึกษาจึงได้ศึกษาแนวทางการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรของสหราชอาณาจักร ประเทศแคนาดา ประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐเกาหลี และสาธารณรัฐประชาชนจีน โดยพบว่า แต่ละประเทศมีแนวทางการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาประยุกต์ใช้ที่แตกต่างกัน ดังนี้

สหราชอาณาจักร ได้ยอมรับให้ผู้นำเข้าสามารถยื่นรายงานศึกษาความเป็นไปได้ (Feasibility Study) หรือรายงานศึกษาราคาโอน (Transfer Pricing Study) ที่จัดทำโดยบุคคลที่สามที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กัน เพื่อใช้เป็นหลักฐานยืนยันว่าราคาโอนซื้อขายสินค้าระหว่างกัน เป็นราคาที่อยู่ในช่วง Arm's Length ในอุตสาหกรรมการนำเข้าสินค้าประเภทหรือชนิดเดียวกัน และความสัมพันธ์ไม่มีผลต่อราคา โดยได้มีการเพิ่มถ้อยความใน Notice 252: Valuation of Imported Goods for Customs Purposes, VAT and Trade Statistics เพื่อให้การยอมรับการนำเข้าเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการสำแดงได้

ประเทศแคนาดา ได้ให้การยอมรับว่าเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนอาจมีข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการกำหนดราคาศุลกากรได้ พร้อมระบุว่าราคาซื้อขายระหว่างกันของกลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถยอมรับให้เป็นราคาศุลกากรตามวิธีการกำหนดราคาศุลกากรวิธี 1 ได้ หากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนของผู้นำเข้ามีข้อมูลที่เกี่ยวข้องและเป็นประโยชน์ในการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายที่พิสูจน์ได้ว่าความสัมพันธ์ไม่มีผลต่อราคา โดยมีการออกบันทึกความตกลง Memorandum D13-4-5 Transaction Value Method for Related Persons เพื่อให้การยอมรับการนำเข้าเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการสำแดงได้

ประเทศออสเตรเลีย ได้มีการให้บริการวินิจฉัยราคาศุลกากรล่วงหน้าสำหรับกรณีและผู้ซื้อและผู้ขายใช้ราคาโอนในการกำหนดราคาซื้อขายระหว่างกัน ที่เรียกว่า Transfer Pricing Valuation Advice ซึ่งยอมรับให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถนำเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้อื่นประกอบการขอรับบริการได้ อีกทั้งได้มีการออกแนวปฏิบัติ Practice Statement No: B_IND08 Valuation - Transfer Pricing Policy เพื่อเป็นแนวทางให้กับเจ้าหน้าที่ศุลกากรและกลุ่มบริษัทข้ามชาติในการจัดเตรียมเอกสารที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้ประกอบการขอรับบริการ Transfer Pricing Valuation Advice ดังกล่าว

สาธารณรัฐเกาหลี ได้มีการให้บริการออกคำวินิจฉัยราคาศุลกากรล่วงหน้าสำหรับกรณีธุรกรรมการซื้อขายของที่นำเข้าที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน ที่เรียกว่า Advance Customs Valuation Arrangement (ACVA) ซึ่งยอมรับให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถนำเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้อื่นประกอบการขอรับบริการ อีกทั้งได้มีการพัฒนาความร่วมมือกับหน่วยงานสรรพากรภายใต้โครงการ Advance Tax-Duty Harmonization Scheme ที่ให้สิทธิกลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถยื่นขอรับคำวินิจฉัยราคาศุลกากรล่วงหน้า (ACVA) จากหน่วยงานศุลกากร และข้อตกลงการกำหนดราคา

เป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Arrangement : APA) จากหน่วยงานสรรพากรพร้อมกัน
ในคราวเดียวได้ เพื่อลดความซ้ำซ้อนในการจัดเตรียมเอกสาร

สาธารณรัฐประชาชนจีน ได้มีการกำหนดให้ผู้นำเข้าจะต้องทำการประเมินและรับรองตัวเอง
ในขั้นตอนการสำแดงใบขนสินค้า โดยต้องรับรองว่าราคาซื้อขายตามสำแดงเป็นราคาที่อยู่ในช่วงราคา
ตลาดหรือไม่ ซึ่งสามารถยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนเป็นหลักฐานประกอบการรับรองตนเอง
ได้ อีกทั้งได้มีการพัฒนาความร่วมมือกับหน่วยงานสรรพากร ในการกำหนดราคาศุลกากรและราคาโอน
ร่วมกับผู้นำเข้า ก่อนร่วมกันลงนามสามฝ่ายในบันทึกข้อตกลงความร่วมมือ Memorandum of
Collaborative Management ซึ่งสามารถใช้เป็นเอกสารอ้างอิงประกอบการสำแดงราคาศุลกากรและ
ราคาโอนสำหรับธุรกรรมการซื้อขายระหว่างกันภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติได้ โดยมีเมืองเซินเจิ้น
(Shenzhen) เป็นพื้นที่นำร่องในการทดลองดำเนินโครงการความร่วมมือระหว่างกันดังกล่าว ภายใต้
Circular No.62 of Shenzhen Customs and the State Administration of Taxation and Shenzhen
Taxation Bureau on Issues Concerning the Implementation of the Coordinated Management
of Transfer Pricing of Related-Party Imported Goods

5.4 ข้อเสนอแนะทางการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคา ศุลกากรสำหรับกรณีของประเทศไทย

จากแนวทางการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการ
กำหนดราคาศุลกากรในต่างประเทศดังกล่าวในข้างต้น ผู้ศึกษาพบว่า แม้แนวทางการนำมาประยุกต์ใช้
ของแต่ละประเทศจะมีความแตกต่างกันไป แต่มีข้อสังเกตว่า ทุกประเทศต่างมีจุดร่วมที่เหมือนกันคือ
การให้การยอมรับการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากร
ที่ประกาศโดยชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งในทัศนะของผู้ศึกษาเห็นว่าเป็นจุดร่วมที่สำคัญ ที่ช่วยสร้าง
ความรับรู้ความเข้าใจที่ตรงกันระหว่างเจ้าหน้าที่ศุลกากรและกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ตลอดจนช่วยส่งเสริม
ให้เกิดการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรได้อย่าง
เป็นรูปธรรม ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะทางการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้
ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรสำหรับกรณีของประเทศไทย เพื่อช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการ
ประเมินราคาศุลกากร ช่วยอำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ รวมทั้ง
เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ดังนี้

(1) การออกแนวปฏิบัติหรือเพิ่มถ้อยความยอมรับในกฎหมาย โดยการออกประกาศกรมศุลกากร
ฉบับใหม่ ที่มีสาระสำคัญว่าด้วยความสัมพันธ์ระหว่างราคาศุลกากรและราคาโอน และการให้การยอมรับ
การนำเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการพิจารณา กำหนดราคาศุลกากร

(2) การให้การยอมรับการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอน มาใช้
ประกอบการยื่นคำร้องขอรับการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้า โดยการปรับถ้อยความในส่วนของ
แบบคำร้องของประกาศกรมศุลกากรที่ 17/2561 ที่เห็นควรให้มีการเพิ่มความ “เอกสารที่เกี่ยวข้อง
ด้านราคาโอน” เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารที่มีความจำเป็นต่อการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้า สำหรับ
กรณีและผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน พร้อมเพิ่มเติมคำอธิบายในหมายเหตุของแบบคำร้อง ที่ระบุถึง

ตัวอย่างเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนที่สามารถนำมาใช้ประกอบการยื่นคำร้องได้ เพื่อสร้างความรับรู้และความเข้าใจที่ตรงกันระหว่างเจ้าหน้าที่ศุลกากร และผู้ที่ประสงค์จะยื่นคำร้อง

(3) การจัดทำโครงการความร่วมมือระหว่างหน่วยงานศุลกากรและสรรพากร ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาศุลกากรและราคาโอนล่วงหน้า ในรูปแบบกระบวนการปรึกษาหารือร่วมกันสามฝ่าย ร่วมกับกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เป็นผู้นำเข้า ตามแนวทางของสาธารณรัฐเกาหลี และสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อลดความซ้ำซ้อนในการจัดเตรียมเอกสาร และการได้มาซึ่งแนวทางในการคำนวณช่วงราคาตลาดและการประเมินราคาและภาษีอากรที่สอดคล้องกันระหว่างกรมศุลกากรและกรมสรรพากร

5.5 ประโยชน์จากการยอมรับแนวคิดเรื่องการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากร

จากการศึกษาแนวทางของต่างประเทศ และจากประสบการณ์การทำงานของผู้ศึกษา ผู้ศึกษา มีความเห็นว่า หากประเทศไทยมีการยอมรับแนวคิดเรื่องการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรในธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการประเมินราคาศุลกากร ช่วยอำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ รวมทั้งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ดังนี้

(1) ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการประเมินราคาศุลกากร เนื่องจากการพิจารณาประเด็นที่สืบเนื่องจากประเด็นเรื่องความสัมพันธ์ ซึ่งอาจส่งผลต่อราคาศุลกากรและอากรศุลกากร เช่น ประเด็นเรื่องค่าสิทธิค่าธรรมเนียม ประเด็นเรื่องรายได้จากการขายต่อ หรือประเด็นเรื่องการถ่ายโอนราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาบางส่วนไปเป็นค่าใช้จ่ายอื่นที่ไม่ต้องนำมารวมไว้ในราคาศุลกากร ล้วนแล้วมีความละเอียดอ่อน ที่ต้องใช้ระยะเวลาและความรอบคอบในการพิจารณาอย่างถี่ถ้วน อีกทั้งจำเป็นต้องใช้ทักษะความเชี่ยวชาญของเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาเป็นอย่างมาก โดยระดับทักษะความเชี่ยวชาญของเจ้าหน้าที่ที่แตกต่างกัน ย่อมส่งผลต่อดุลพินิจในการพิจารณาผลของความสัมพันธ์ที่แตกต่างกันด้วย ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อกรประเมินราคาศุลกากรและอากรศุลกากรให้เกิดความไม่เป็นธรรมได้

จากข้อเท็จจริงที่ว่าเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอน เช่น เอกสาร Transfer Pricing Study เอกสาร Transfer Pricing Documentation หรือข้อตกลง APA เป็นเอกสารที่ได้ผ่านการรับรองจากหน่วยงานที่น่าเชื่อถือ ที่มีการสรุปสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประเด็นผลของความสัมพันธ์ต่อราคาในทางสรรพากรเรียบร้อยแล้ว มีความเพียงพอต่อการพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ต่อราคาในทางศุลกากรด้วยเช่นกัน ดังนั้น หากประเทศไทยมีการยอมรับให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถนำข้อมูลหรือเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมาประกอบการพิจารณาพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ได้ ย่อมช่วยลดภาระในการพิจารณาเอกสารหลายฉบับ และลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ลงได้ ซึ่งจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการประเมินราคาศุลกากรและอากรศุลกากร ให้มีความรวดเร็วและถูกต้องตามต้นทุนที่แท้จริงของสินค้าที่นำเข้ามามากยิ่งขึ้นได้

(2) ช่วยอำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เนื่องจากในปัจจุบัน กรณีที่เจ้าหน้าที่มีเหตุให้สงสัยผลของความสัมพันธ์ต่อราคา กลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เป็นผู้นำเข้าจะต้อง จัดเตรียมเอกสารหลายฉบับเพื่อชี้แจงเพิ่มเติมตามประเด็นที่เจ้าหน้าที่ร้องขอ เช่น เอกสารสัญญาซื้อขาย เอกสารสัญญาจัดซื้อ/จัดหา สำเนาบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น (แบบ บอจ. 5) เอกสารความลับทางการค้า เอกสารแสดงการชำระค่าสิทธิค่าธรรมเนียม เอกสารแสดงการซื้อขายและการชำระเงินกับคู่ค้ารายอื่น หรือเอกสารที่เกี่ยวข้องอื่นใด ซึ่งล้วนแล้วเป็นการเพิ่มภาระในการจัดหา/จัดทำให้แก่กลุ่มบริษัทข้ามชาติ เป็นอย่างมาก อีกทั้งเอกสารบางประเภท อาจมีระยะเวลาการดำเนินการจัดเตรียมที่ยาวนาน จนเกิดความล่าช้าในการตรวจปล่อยขึ้นได้ ซึ่งความล่าช้าดังกล่าวอาจทำให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติเกิดความเสี่ยง ในการละเมิดสัญญากับคู่ค้าภายในประเทศ เนื่องจากไม่สามารถส่งมอบสินค้าได้ทันตามที่กำหนด ซึ่งอาจ นำไปสู่การบอกเลิกสัญญาหรือการชำระค่าปรับมูลค่ามหาศาลได้

ดังนั้น การยอมรับให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติ สามารถนำข้อมูลหรือเอกสารที่เกี่ยวข้องด้าน ราคาโอนมาใช้ประกอบการพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์แทนการจัดเตรียมเอกสารหลายฉบับ จึงเป็นการช่วย อำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติได้เป็นอย่างดี เนื่องจากจะช่วยลด ภาระต้นทุนค่าใช้จ่ายและระยะเวลาในการจัดเตรียมเอกสาร อีกทั้งยังช่วยลดความเสี่ยงในการละเมิด สัญญากับคู่ค้าภายในประเทศ จากกระบวนการการตรวจปล่อยที่อาจต้องชะงักลง เนื่องจากการรอ เอกสารเพื่อพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ที่อาจใช้เวลานานในการจัดเตรียม

(3) เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เนื่องจากการยอมรับการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากร โดยการมีข้อกำหนดหรือแนวปฏิบัติที่แน่ชัด ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายและการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้า จะช่วยให้บริษัทข้ามชาติที่เป็นผู้นำเข้าและเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่เป็นผู้ประเมินกำหนดราคาศุลกากร มีความเข้าใจที่ตรงกัน อันจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการประเมินราคาศุลกากรให้เพิ่มมากขึ้นได้ รวมทั้งช่วยอำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ตามหลักความเป็นธรรม หลักความสะดวกและหลักความประหยัด ของแนวคิดเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีได้ ดังนี้

(ก) หลักความเป็นธรรม เนื่องจากในเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอน ส่วนใหญ่มักมีข้อมูล การวิเคราะห์ผลของความสัมพันธ์หลายหัวข้อที่สามารถนำมาใช้ประกอบการตรวจสอบสภาพแวดล้อม การขายในทางศุลกากรได้ ประกอบกับข้อเท็จจริงที่ว่า เอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนดังกล่าว เป็นเอกสารที่ผ่านการรับรองความถูกต้องโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และได้รับการตรวจสอบจาก หน่วยงานสรรพากรเรียบร้อยแล้ว จึงเป็นเอกสารที่มีความละเอียดและความน่าเชื่อถือสูงมาก ทำให้ เจ้าหน้าที่ศุลกากรสามารถเลือกใช้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เพื่อยืนยันผลของความสัมพันธ์ต่อราคาได้ โดยทันที โดยไม่ต้องใช้ดุลพินิจส่วนตัวที่อาจมีความแตกต่างกันไปตามความเชี่ยวชาญของแต่ละบุคคล ในการพิจารณาแต่อย่างใด อันจะช่วยสร้างความเป็นธรรมให้แก่กลุ่มบริษัทข้ามชาติให้มีภาระ อากร ศุลกากรที่จะต้องชำระ ตามต้นทุนที่แท้จริงของสินค้าที่นำเข้าได้

(ข) หลักความสะดวกละหลักความประหยัด เนื่องจาก หากกลุ่มบริษัทข้ามชาติผู้นำเข้าจะสามารถยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนซึ่งได้เคยจัดทำไว้เพื่อยื่นต่อหน่วยงานสรรพากรให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรพิจารณาได้โดยทันที ซึ่งกรณีนี้เอกสารที่เกี่ยวข้องด้านราคาโอนมีความครบถ้วนในประเด็นการพิสูจน์ผลของความสัมพันธ์ กลุ่มบริษัทข้ามชาติก็จะต้องเสียเวลาและต้นทุนเกี่ยวเนื่องกับการจัดเตรียมเอกสารฉบับใหม่เพิ่มเติมแต่อย่างใด เช่นเดียวกับเจ้าหน้าที่ศุลกากร ที่จะสามารถพิจารณารูปแบบความสัมพันธ์และผลของความสัมพันธ์ได้โดยสะดวก จากเอกสารที่มีความน่าเชื่อถือสูง ย่อมเป็นการช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการประเมินราคาศุลกากร และช่วยอำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติให้มีความสะดวกรวดเร็วมากขึ้นได้

5.6 ข้อเสนอแนะ

นอกจากข้อเสนอในการให้การยอมรับการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรให้เป็นลายลักษณ์อักษรที่ชัดเจน โดยการปรับถ้อยความในกฎหมาย และข้อเสนอเชิงนโยบายให้มีการบูรณาการความร่วมมือระหว่างกรมศุลกากรและกรมสรรพากรดังกล่าวในข้างต้นแล้ว ผู้ศึกษายังมีความเห็นว่า การจะผลักดันให้เกิดการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากรให้สัมฤทธิ์ผลเป็นรูปธรรมได้นั้น จำเป็นต้องให้เจ้าหน้าที่และกลุ่มบริษัทข้ามชาติมีความรู้ความเข้าใจถึงความสัมพันธ์ระหว่างราคาโอนและราคาศุลกากร ตลอดจนแนวทางการประยุกต์ใช้ที่เพียงพอกับการนำมาปรับใช้กับธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริงได้เสียก่อน เนื่องจากลำพังข้อกฎหมายและโครงการความร่วมมือระหว่างหน่วยงานศุลกากรและหน่วยงานสรรพากร แม้จะเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการช่วยอำนวยความสะดวกทางการค้าที่หลายประเทศเริ่มให้ความสนใจและนำมาปรับใช้ อย่างไรก็ตาม หากปราศจากผู้ใช้งานและผู้บังคับใช้ที่มีความรู้ความเข้าใจ ย่อมทำให้เครื่องมือดังกล่าวไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้เท่าที่ควร

ดังนั้น นอกจากประเด็นทางข้อกฎหมายและข้อเสนอแนะเชิงนโยบายตามที่ได้เสนอไว้ในหัวข้อที่ 4.4 ผู้ศึกษายังมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติม 2 ประการ ดังนี้

(1) ให้มีการจัดทำคู่มือประชาชน และสื่อการเรียนรู้ในรูปแบบออนไลน์ ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างราคาโอนและราคาศุลกากร และกรณีตัวอย่างข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารด้านราคาโอนมาใช้ประกอบการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย เพื่อให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติผู้นำของเข้ามีความรู้ความเข้าใจและสามารถนำไปประยุกต์ใช้กับกรณีธุรกรรมของตนได้

(2) ให้มีการจัดอบรมเชิงปฏิบัติการ ให้ความรู้เรื่องความสัมพันธ์ระหว่างราคาโอนและราคาศุลกากร ตลอดจนแนวทางการนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากเอกสารด้านราคาโอนมาใช้ประโยชน์ในทางศุลกากรให้แก่เจ้าหน้าที่ศุลกากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งเจ้าหน้าที่ตรวจปล่อยสินค้า ผู้มีอำนาจในการประเมินราคาศุลกากร ให้มีความเชี่ยวชาญและสามารถนำไปปรับใช้กับการปฏิบัติงานจริงได้

บรรณานุกรม

กฎหมายและคำสั่งทางปกครอง

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

กฎกระทรวงเรื่องการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร. พ.ศ. 2560

ประกาศกรมศุลกากรที่ 17/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยื่น การพิจารณา และการแจ้งผลการพิจารณาคำร้องขอทราบราคาศุลกากร ถิ่นกำเนิดแห่งของ และพิกัดอัตราศุลกากร ล่วงหน้า

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

Agreement on Trade Facilitation

Customs Act (Korea)

Notice 252: Valuation of Imported Goods for Customs Purposes, VAT and Trade Statistics (United Kingdom)

Memorandum D13-4-5 Transaction Value Method for Related Persons (Canada)

Practice Statement No: 2009/01 Valuation Advice (Australia)

Practice Statement No: B_IND08 Valuation - Transfer Pricing Policy (Australia)

Circular of Shenzhen Customs and the State Administration of Taxation and Shenzhen Taxation Bureau on Issues Concerning the Implementation of the Coordinated Management of Transfer Pricing of Related-Party Imported Goods (China)

หนังสือ

กรมศุลกากร, การประเมินราคาตามความตกลงแกตต์ (GATT VALUATION), พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพฯ, 2538)

ศุภลักษณ์ พิณภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2563)

ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 13 แก้ไขเพิ่มเติม, (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2559)

วารสาร

สำนักงานที่ปรึกษาการศุลกากร ณ กรุงบรัสเซลส์ กรมศุลกากร. (2561) วารสาร CPMU news ปีที่ 3 ฉบับที่ 12 ประจำเดือนธันวาคม 2561.

Cho, C. J. (2017). Understanding Korea's advance customs valuation arrangement and refund claim regimes. World Customs Journal, (11), 69-72.

งานศึกษาวิจัย

ณภัทร ต่างวิวัฒน์ (2560). แนวทางทางการเตรียมความพร้อมของกรมสรรพากรสำหรับกฎหมายการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing). รายงานส่วนบุคคล รุ่น 9. สถาบันส่งเสริมการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี สำนักงานคณะกรรมการการพัฒนาระบบราชการโครงการพัฒนา. [ออนไลน์] แหล่งที่มา <http://203.113.122.174/ULIB5/igp/> [เข้าถึงเมื่อ 18 สิงหาคม 2565]

สาโรช ทองประคำ (2564) เรื่องประมวลรัฐฎากรเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing). [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.tfac.or.th/upload/9414/eeKZlm52XF.pdf> [เข้าถึงเมื่อ 20 สิงหาคม 2565]

ข้อมูลสารสนเทศ

Arintass (2021). Arm's Length Principle in Transfer Pricing [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.arintass.com/arms-length-principle-in-transfer-pricing/#:~:text=The%20basis%20of%20transfer%20pricing,transaction%20between%20two%20unrelated%20parties.> [เข้าถึงเมื่อ 5 กันยายน 2565]

Edward Mendlowitz (2020). Transfer Pricing Study Importance. [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.withum.com/resources/pn-transfer-pricing-study-importance/> [เข้าถึงเมื่อ 30 สิงหาคม 2565]

EY (2022). China | Customs and Tax Authorities in Shenzhen launch collaborative management of transfer pricing related to goods imported from related parties [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://taxnews.ey.com/news/2022-1001-china-customs-and-tax-authorities-in-shenzhen-launch-collaborative-management-of-transfer-pricing-related-to-goods-imported-from-related-parties?uAlertID=Sd%2FG8rua1oj6%2FL58EZ2AiA%3D%3D> [เข้าถึงเมื่อ 30 ตุลาคม 2565]

KPMG (2019). เอกสารที่ต้องจัดทำภายใต้กฎหมายการกำหนดราคาโอน [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://home.kpmg/th/en/home/insights/2019/03/thailand-tax-updates-28march2019.html> [เข้าถึงเมื่อ 30 สิงหาคม 2565]

OECD (2003). Glossary of Statistical Terms - Transfer price Definition [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=2757> [เข้าถึงเมื่อ 6 กันยายน 2565]

OECD (2007). Glossary of Statistical Terms - Arm's Length Principle Definition [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7245> [เข้าถึงเมื่อ 18 กันยายน 2565]

Orbitax (2022). Shenzhen Introduces Collaborative Mechanism for Customs and Tax Transfer Pricing on Imports Orbitax Tax News & Alerts [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Shenzhen-Introduces-Collaborat-49946> [เข้าถึงเมื่อ 30 ตุลาคม 2565]

- Pwc (2019). Managing China Customs and Trade in the Era of a New Global Trade Order and Industry 4.0 Asia-Pacific Journal of Taxation. Vol. 23 No. 1 – 2019 p.40 – 43. [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://maxlewis.com.sg/wp-content/uploads/2020/04/172.pdf> [เข้าถึงเมื่อ 30 ตุลาคม 2565]
- WCO (2018). WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing (New Edition 2018). [ออนไลน์] แหล่งที่มา <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/wco-guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing.pdf?db=web> [เข้าถึงเมื่อ 4 มิถุนายน 2565]
- WTO (2020). Trade Policy Review Body: Thailand, WT/TPR/S/400, [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=q:/WT/TPR/S400R1.pdf&Open=True> [เข้าถึงเมื่อ 4 สิงหาคม 2565]

