

การนำการกำหนดราคาโอนมาใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร THE APPLICATION OF TRANSFER PRICING METHODS IN CUSTOMS VALUATION

ปวันรัตน์ แยมพินิจ*

Pawanrat Yampinit

บทคัดย่อ

บทความนี้ศึกษาวิธีการปรับราคาโอนและผลจากการปรับราคาโอนของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันที่กระทบต่อประเด็นทางศุลกากรในประเทศไทย รวมทั้งอธิบายวิธีการกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากรสำหรับคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน และวิเคราะห์ความแตกต่างในการกำหนดราคา อีกทั้งวิเคราะห์ให้เห็นความเป็นไปได้ในการใช้ข้อมูลเรื่องราคาโอนมาประกอบการกำหนดราคาศุลกากรเนื่องจากความสอดคล้องกันของวัตถุประสงค์ในการกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากร

คำสำคัญ

ราคาศุลกากร, ราคาโอน, การปรับราคาโอน, ราคาตลาด

ABSTRACT

This article examines and analyses how a transfer pricing adjustment is made and how related parties should handle price adjustments from a customs perspective in Thailand. The examination includes describing the valuation methods available for transfer pricing and customs valuation with regards to related parties and the differences in connection to the valuation. In addition, possibilities of how transfer pricing documentation may be used to support customs valuation due to the similarity of both valuations concept are described and analysed.

* นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ : payoon_goy@hotmail.com

Graduate student of Master of Laws Program in Tax Law, Faculty of
Law, Thammasat University. Email address : payoon_goy@hotmail.com

Keywords

Customs Valuation, Transfer Pricing, Transfer Pricing Adjustment, arm's length

บทนำ

ในกิจกรรมการค้าระหว่างประเทศ อุปสรรคสำคัญประการหนึ่งคือ ภาษี โดยเฉพาะในการนำเข้าส่งออก มีภาษีอากรเข้ามาเกี่ยวข้องกับสองระดับ ได้แก่ ภาษีศุลกากร และภาษีเงินได้นิติบุคคล ระดับแรก เมื่อมีการนำสินค้าเข้ามาในประเทศ ต้องเสียอากรสำหรับสินค้านำเข้ามานั้น ตามกฎหมายศุลกากร และเมื่อบริษัทชำระค่าสินค้านำเข้าแล้ว รายจ่ายนั้นก็จะถูกนำไปคำนวณในการยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่กรมสรรพากร ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเงินได้ เป็นการเสียภาษีในระดับที่สอง

ปัจจุบัน ในการค้าระหว่างประเทศ พบว่าผู้นำเข้าและผู้ส่งออกส่วนใหญ่ล้วนเป็นบริษัทข้ามชาติ โดยทำการค้าระหว่างบริษัทในเครือหรือบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน ด้วยความสัมพันธ์ระหว่างกันนี้ก่อให้เกิดการกำหนดราคาโอน หรือ ราคาระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งทำให้ราคาซื้อขายระหว่างบริษัทในเครือนั้น แตกต่างจากราคาซื้อขายกับคู่สัญญาที่เป็นอิสระ เนื่องจากจุดมุ่งหมายอันสูงสุดของบรรดาบริษัทข้ามชาติคือการได้มาซึ่งผลประโยชน์ หรือ กำไรสูงสุด บริษัทเหล่านี้จึงใช้ความได้เปรียบของบริษัทในเครือเพื่อลดต้นทุน และบริหารงานให้เกิดกำไรสูงสุด จึงมีการตั้งกฎเกณฑ์เรื่องราคาโอน สำหรับการตั้งราคาซื้อขายระหว่างบริษัทในเครือ เพื่อให้ราคาซื้อขายระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันนั้น ใกล้เคียงกับคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันตามกลไกของราคาตลาด โดยหลักเกณฑ์เป็นไปตามองค์การ เพื่อความร่วมมือ และพัฒนาทางเศรษฐกิจ หรือ OECD ซึ่งประเทศไทยก็ได้รับเอาหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาใช้ด้วย เมื่อมีการปรับราคาโอนย้อนหลังสำหรับภาษีเงินได้ของบริษัท โดยการเพิ่มหรือลดรายจ่ายในการนำเข้าสินค้าลง มีผลเป็นการขัดกับราคานำเข้าของศุลกากร อันเป็นความผิดตามกฎหมายศุลกากรที่มีลักษณะพิเศษในเรื่องการไม่คำนึงถึงเจตนา ทำให้ให้เกิดความไม่แน่นอนอันเป็นอุปสรรคทางการค้า

บทความนี้จะกล่าวถึง ประเด็นทางศุลกากรที่เกิดขึ้นจากราคาโอน และแนวทางในการนำหลักการทั้งสองนี้มาใช้ร่วมกัน เพื่อประโยชน์ในการประเมินราคา และการเสียภาษี ทั้งต่อเอกชนผู้เสียภาษี และหน่วยงานรัฐที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี

1. ความสัมพันธ์ระหว่างราคาโอนทางภาษีเงินได้และราคาศุลกากร

เมื่อมีการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้นำเข้าต้องเสียภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาตามกฎหมายศุลกากร และค่าใช้จ่ายในการนำเข้าสินค้านำเข้ามานั้นจะถูกรวมเป็นรายจ่ายสำหรับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรต่อไป ดังนั้น ภาษีอากรทั้งสองประเภทนั้นจึงมีความเกี่ยวเนื่องกัน

1.1 ราคาศุลกากร

ราคาศุลกากร หมายถึง มูลค่าที่ศุลกากรใช้เป็นฐานคำนวณค่าภาษีอากรที่กำหนดไว้โดยพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากรสำหรับของที่มีการนำเข้ามาใน

ราชอาณาจักร หรือ ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ปัจจุบัน ประเทศไทยใช้ราคาศุลกากรที่เรียกว่า "ระบบราคาแกตต์ (GATT Valuation)" ขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) ในการกำหนดราคาสินค้าขาเข้า ซึ่งเป็นการปฏิบัติตามพันธกรณีความตกลงว่าด้วยการนำมาตรการ 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on tariffs and Trade 1994)¹ โดยระบบราคาแกตต์กำหนดให้ราคาศุลกากรต้องกำหนดขึ้นโดยใช้วิธีใดวิธีหนึ่งของการประเมินราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรที่มีอยู่ 6 วิธี และกำหนดให้ใช้วิธีเหล่านี้ตามลำดับ² ดังนี้

วิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้า (Transaction Value)

เป็นวิธีที่เป็นหัวใจของระบบราคาแกตต์ โดยเป็นการกำหนดราคาศุลกากรอยู่บนพื้นฐานของราคาซื้อขายของที่นำเข้า ซึ่งเป็นราคาซื้อขายที่ผู้ซื้อสินค้าได้ชำระจริง หรือ ที่จะต้องชำระให้กับผู้ขายในต่างประเทศสำหรับของที่นำเข้า โดยได้มีการปรับราคาหรือได้นำมูลค่าหรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ไปรวมด้วย เช่น ค่าวัสดุเสริม ค่านายหน้า หรือค่าสิทธิ เป็นต้น ทั้งนี้ ราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้น จะอยู่ภายใต้เงื่อนไขบางประการ เช่น การซื้อขาย ผู้ซื้อและผู้ขายต้องไม่มีความสัมพันธ์กัน หรือ การซื้อขายนั้นต้องไม่มีเงื่อนไขอย่างอื่น

วิธีที่ 2 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน (Identical Goods)

ราคาซื้อขายของที่มีลักษณะเหมือนกันทุกด้านกับของที่นำเข้า ไม่ว่าจะเป็นทางกายภาพ คุณภาพ และชื่อเสียง และต้องผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของนำเข้าด้วย ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้มาอย่างทำหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมาอย่างทำหรือที่ที่นำเข้า

วิธีที่ 3 ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (Similar Goods)

ราคาซื้อขายของที่ไม่เหมือนกันทุกด้านกับของที่นำเข้า แต่มีลักษณะหรือใช้วัสดุที่เป็นส่วนประกอบเหมือนกัน ผลิตในประเทศเดียวกัน และทำหน้าที่อย่างเดียวกันหรือทดแทนกันได้ในการค้า ทั้งนี้ โดยพิจารณาถึงคุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้าของของที่นำเข้กับของนั้น

¹ มาโนช รอดสม, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากร และกฎหมายว่าด้วยพิธีกีดกันการค้า, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท จี-อาร์ต จำกัด, 2555), น. 312.

² Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariff and Trade 1994

วิธีที่ 4 ราคาหักทอน (Deductive)

ราคาที่กำหนดขึ้นโดยใช้ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้า หรือ ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่เหมือนหรือของที่คล้ายกันที่ได้ขายไปในประเทศไทย โดยหักทอนค่าใช้จ่ายบางส่วนออกไป เช่น ค่านายหน้า หรือกำไรและค่าใช้จ่าย ค่าขนส่งและค่าประกันภัยที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักร ค่าภาษีอากรในประเทศไทย มูลค่าเพิ่มของสินค้าที่เกิดขึ้นจากการประกอบ หรือ ผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติม

วิธีที่ 5 ราคาคำนวณ (Computed)

ราคาที่กำหนดขึ้นจากต้นทุนการผลิตของสินค้าที่นำเข้าบวกกับกำไร และค่าใช้จ่ายทั่วไปที่รวมอยู่ตามปกติในการขายจากประเทศส่งออกมายังประเทศไทย รวมทั้งค่าภาษีเงินได้ ค่าประกันภัย และค่าขนส่ง

วิธีที่ 6 ราคาย้อนกลับ (Fall Back)

การกำหนดราคาโดยนำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการกำหนดราคาตามวิธีที่ 1-5 มาใช้โดยผ่นอุปสรรค เพื่อการกำหนดราคาอย่างสมเหตุสมผล

1.2 ราคาโอน

“ราคาโอน” (Transfer Pricing) หมายถึง ราคาตอบแทนที่เรียกเก็บระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน³ โดยการกำหนดราคาโอนมีวัตถุประสงค์ เพื่อหาราคาตลาดที่แท้จริงของสินค้าหรือบริการ ในการนี้ องค์การ เพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจ และการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ได้กำหนดหลักการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาด (Arm's Length Principle) เพื่อให้เกิดความแน่นอนในการหาราคาตลาด และเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยวิธีการหาราคาตลาดตามแนวทางของ OECD ได้แก่

(1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่ได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method : CUP)

วิธีนี้จะนำราคาทรัพย์สินหรือบริการของธุรกรรมที่มีการควบคุมมาเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่ได้มีการควบคุมที่สามารถเปรียบเทียบได้ ถ้ามีความแตกต่างระหว่างราคาทั้งสองที่นำมาเปรียบเทียบกับกัน บ่งชี้ได้ว่าเงื่อนไขทางการค้าและความสัมพันธ์ทางการเงินของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันไม่ใช่ราคาตลาด และให้นำราคาของธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุมมาใช้แทนราคาธุรกรรมที่ถูกควบคุม⁴

³ พนิต ธีรภาพวงศ์, ราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ, (กรุงเทพมหานคร: Tax Research Center), น. 16.

⁴ Organization For Economic Co-operation and Development: OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, France, 1995, paragraph 2.6.

(2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method: RP)

วิธีนี้จะนำราคาสินค้าที่ซื้อมาจากบริษัทในเครือเดียวกันที่ได้ขายต่อไปยังบริษัทอื่นหักด้วยกำไรจากการขายต่อที่เหมาะสม สิ่งที่เหลือหลังจากหักกำไรขั้นต้นคือราคาซื้อสินค้า และการปรับราคาค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องในการซื้อสินค้านั้น ถือว่าเป็นราคาตลาดของการซื้อสินค้าดังกล่าวในครั้งแรก⁵

(3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method: CP)

วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มจะนำต้นทุนของธุรกรรมระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายสินค้าหรือบริการที่มีความสัมพันธ์กันมาบวกกำไรที่เหมาะสมเมื่อคำนึงถึงหน้าที่ และเงื่อนไขทางการค้าเข้าไปในต้นทุน สิ่งที่ได้จะถือว่าเป็นราคาขายที่เป็นราคาตลาดของธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้น⁶

(4) วิธีแบ่งแยกกำไร (Profit Split Method: PS)

วิธีนี้จะแบ่งสรรกำไร หรือ ผลขาดทุนรวมจากการประกอบการของกิจการที่มีความเกี่ยวพันกัน ในสัดส่วนที่สัมพันธ์กับการมีส่วนร่วมในการก่อให้เกิดกำไรหรือผลขาดทุนที่มีอยู่ การมีส่วนร่วมนั้นพิจารณาและกำหนดจากหน้าที่งานที่ทำ ความเสี่ยงที่ต้องแบกรับ ทรัพยากรที่ใช้ และต้นทุนที่เกิดขึ้น

(5) วิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรม (Transactional Net Margin Method: TNMM)

วิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรมเป็นการตรวจสอบส่วนของกำไรสุทธิที่สัมพันธ์กับฐานที่เหมาะสม เช่น ต้นทุนการขาย และสินทรัพย์ ที่ผู้เสียภาษีได้จากรายธุรกรรมที่ถูกควบคุม⁷

1.3 ความสอดคล้องกันของวิธีการกำหนดราคาบุคลากรและราคาโอน

แม้ราคาโอน และราคาบุคลากรจะมีความแตกต่างทั้งในด้านที่มา และวัตถุประสงค์ แต่หากพิจารณาวิธีการกำหนดราคาโอนแล้ว มีบางส่วนที่คล้ายคลึงกับวิธีการกำหนดราคาบุคลากร ที่อาจสามารถนำมาใช้งานร่วมกันได้ โดยในข้อนี้จะทำการเปรียบเทียบหลักการของราคาบุคลากรและราคาโอนในแต่ละด้าน ดังนี้

(1) วัตถุประสงค์ และหลักการ (Objectives and Principle)

ในทางบุคลากร ราคาบุคลากรเป็นฐานในการคำนวณอากรสำหรับของที่เข้ามาในราชอาณาจักร โดยพิจารณาในขณะนำเข้า ดังนั้น สำหรับบุคลากรแล้ว ยิ่งราคาบุคลากรสูง ยิ่งสามารถเก็บอากรของสินค้าขาเข้านั้นได้สูงตามไปด้วย ในขณะที่ในทางภาษีเงินได้ กรมสรรพากรต้องการเก็บภาษีเงินได้ และราคาสินค้าที่นำเข้าเป็นส่วนหนึ่ง

⁵ *Ibid*, paragraph 2.14.

⁶ *Ibid*, paragraph 2.32.

⁷ *Ibid*, paragraph 2.26.

ของค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้น ถ้าสินค้านำเข้ามีราคาสูง เท่ากับ บริษัทมีค่าใช้จ่ายสูงขึ้นตามไปด้วย ส่งผลต่อเงินได้สุทธิในการคำนวณภาษี ทำให้เก็บภาษีได้น้อยลง

เห็นได้ว่า โดยวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติหน้าที่ของสององค์กรนี้ แม้จะมีหน้าที่หารายได้ให้รัฐ แต่เป็นการหารายได้บนฐานที่แตกต่างกัน และในฐานของการนำสินค้าเข้ามาในประเทศ เป้าประสงค์ในการดำเนินการกับสินค้าดังกล่าวขององค์กรจัดเก็บภาษีทั้งสองก็แตกต่างกันออกไป

(2) กฎหมายที่เกี่ยวข้อง (Legal Base)

กฎหมายที่เป็นฐานในการประเมินราคาทั้งสองประเภทนั้นแตกต่างกันโดยสิ้นเชิง โดยราคาศุลกากร การประเมินราคาศุลกากร เป็นไปตาม “มาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า” (Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade : GATT) และ “ความตกลงว่าด้วยการนำมาตรา 7 ของเกดต์ มาถือปฏิบัติ” (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade) ประกอบกับกฎหมายภายใน ซึ่งประเทศไทยได้รับหลักเกณฑ์ราคาเกดต์มาใช้และกำหนดเงื่อนไขเอาไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 พ.ศ. 2543 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และกำหนดราคาศุลกากร และประกาศกรมศุลกากรที่เกี่ยวข้อง

ส่วนราคาโอนเป็นไปตามหลักการขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development – OECD) ซึ่งได้กำหนดเอาไว้ใน OECD Model Tax Convention และได้จัดทำคู่มือ OECD Transfer Pricing Guidelines เพื่อเป็นแนวทางสำหรับประเทศสมาชิกและประเทศที่รับหลักการมาใช้ ประกอบกับกฎหมายภายในของแต่ละประเทศที่กำหนดวิธีการและรายละเอียดในการหาราคาตลาด (arms' length) ซึ่งประเทศไทย ได้วางหลักเกณฑ์ดังกล่าวเอาไว้ในประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากรที่ 113/2545

(3) เปรียบวิธีการกำหนดราคา

การกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากรนั้น แม้ว่าจะมีเพื่อวัตถุประสงค์และกฎหมายที่ใช้เป็นหลักแตกต่างกัน แต่ในรายละเอียดวิธีการกำหนดราคาทั้งสองประเภทนั้น อาจกล่าวได้ว่ามีจุดที่คล้ายคลึงอยู่ โดยสามารถเทียบเคียงวิธีการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันได้ ดังนี้

วิธีราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน กับวิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่ได้มีการควบคุม (Transaction value of identical or similar goods VS Comparable Uncontrolled Price Method) ทั้งสองวิธีนี้มีหลักการที่คล้ายคลึงกัน คือ เป็นการเปรียบเทียบราคาซื้อขายกับราคาของผู้นำเข้ารายอื่นที่เป็นอิสระต่อกัน

หรือไม่มีความสัมพันธ์กัน ของของที่มีลักษณะเหมือนหรือคล้ายกัน ภายใต้สถานการณ์เดียวกันหรือใกล้เคียงกัน

วิธีราคาหักทอน กับวิธีราคาขายต่อ (Deductive value VS Resale Price Method) ทั้งสองวิธีมีหลักการเหมือนกัน คือ ใช้ราคาขายของในประเทศไทยที่ขายให้กับผู้ซื้อในประเทศที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน มาหักลบด้วยกำไร และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ

วิธีราคาคำนวณ กับ วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Computed Value VS Cost Plus Method) ทั้งสองวิธีนี้ เป็นการคิดย้อนกลับไปที่ต้นทุน โดยคำนวณราคาจากผลรวมของต้นทุน ค่าใช้จ่ายในการผลิต ค่ากำไรและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ

2. ปัญหาศุลกากรเกี่ยวกับราคาโอน

ในส่วนนี้จะกล่าวถึงปัญหาศุลกากรที่เกิดขึ้นเนื่องจากการปรับราคาโอนหลังการนำเข้า ภายใต้พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และปัญหาศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับราคาโอน

2.1 ปัญหาเนื่องจากราคาอันเป็นฐานภาษีศุลกากรเปลี่ยนแปลงไปจากการปรับราคาโอน

(1) ภาระเงินเพิ่ม

ในการปรับราคาโอนภายหลังการนำเข้า ซึ่งในขณะนำเข้าผู้ประกอบการไม่สามารถทราบได้ว่า ภายหลังราคานั้นจะมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลง เมื่อผู้นำเข้าทำการปรับราคาสูงขึ้นโดยผลของการจัดทำราคาโอน และแจ้งต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรถึงการปรับราคาเพิ่มขึ้นดังกล่าวและขอชำระอากรส่วนที่ขาด กฎหมายจะถือว่า ผู้นำเข้ามิได้ชำระอากรให้ถูกต้องขณะนำเข้า เกิดความรับผิดตามมาตรา 10 ทวิ ของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แม้กระทำได้โดยเจตนาสุจริตก็ตาม ซึ่งนอกจากที่ผู้นำเข้าจะต้องชำระอากรส่วนที่ขาดแล้ว ผู้นำเข้าจะต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่ต้องชำระเพิ่มนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก ตามมาตรา 112 จัตวา เนื่องจากการชำระล่าช้าอีกด้วย

นอกจากนี้ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงราคาที่สำคัญในใบขนสินค้า ผู้นำเข้ายังมีความผิดฐานสำแดงข้อความอันเป็นเท็จ ตามมาตรา 99 ซึ่งเป็นฐานความผิดที่ไม่คำนึงว่าผู้กระทำจะมีเจตนากระทำความผิดหรือไม่⁸ กล่าวคือ กฎหมายศุลกากรในปัจจุบัน นอกจากสนับสนุนผู้นำเข้าที่ต้องการปฏิบัติพิธีการให้ถูกต้องแล้ว ยังมีลักษณะเป็นการลงโทษอีกด้วย

(2) การขอคืนอากรและความไม่เป็นธรรมเนื่องมาจากข้อกำหนดของศุลกากรในเรื่องการขอคืนอากรก่อนของออกจากอารักขาศุลกากร

⁸ พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 16.

การคืนเงินอากรเพราะเหตุที่เสียไว้เกิน กฎหมายได้กำหนดหลักการไว้ในมาตรา 10 วรรค 4 และ 5 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 โดยกรณีขอคืนเพราะเหตุอื่นเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคาของและอัตราอากร กฎหมายห้ามมิให้รับพิจารณาหลังจากได้เสียอากรและของนั้นได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว หากจะยื่นขอคืนอากรต้องยื่นก่อนการส่งมอบหรือส่งออก หรือต้องได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบ หรือ ส่งออกว่าประสงค์จะขอคืนอากรส่วนที่ชำระไว้ และผู้นำเข้าจะต้องยื่นคำร้องขอคืนอากรภายใน 2 ปี หรือ เป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ควรรู้ซึ่งในทางปฏิบัติ การปรับราคาไอนยอมเกิดขึ้นภายหลังของออกจากอารักขาศุลกากรไปแล้ว เป็นการยากที่ขณะผ่านพิธีการนำเข้า ผู้เสียภาษีจะทราบว่าจะเกิดการปรับราคาขึ้นภายหลัง และขอสงวนสิทธิเอาไว้ก่อนตามมาตรา 10 วรรค 5 จึงยากที่จะมีการขอสงวนสิทธิในเรื่องราคาเกิดขึ้น ดังนั้น ในทางปฏิบัติของประเทศไทยนั้น ผู้เสียภาษีแทบจะไม่สามารถขอคืนอากรเนื่องจากการปรับราคาลงโดยผลของราคาไอนได้เลย ซึ่งทำให้ผู้นำเข้าเสียสิทธิอันพึงได้ไป

2.2 ปัญหาการเก็บภาษีได้ไม่ครบถ้วน และความคลาดเคลื่อนในข้อมูลสถิติ

กรณีที่มีการปรับราคาไอนภายหลังการนำเข้าตามนโยบายเรื่องราคาไอนทำให้ราคาเพิ่มขึ้น แต่ผู้นำเข้าไม่ได้แจ้งให้กรมศุลกากรทราบ ไม่ว่าเนื่องจากไม่ต้องการชำระอากรศุลกากรเพิ่มเติม หรือไม่ต้องการเสียเงินเพิ่มร้อยละหนึ่ง หรือเพื่อจะได้ไม่ต้องโทษฐานสำแดงราคาอันเป็นเท็จตามมาตรา 99 ก็ตาม ส่งผลให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ครบถ้วนตามความเป็นจริง และทำให้รัฐสูญเสียรายได้อันพึงได้รับไป

ในทางกลับกัน กรณีปรับราคาไอนแล้วทำให้ราคาสินค้าต่ำลง และเนื่องจากข้อจำกัดด้านกฎหมายในการสงวนสิทธิก่อนของออกจากอารักขาศุลกากร ทำให้ผู้นำเข้าไม่สามารถขอคืนอากรที่ชำระไว้เกินได้ แม้จะดูเหมือนจะไม่ทำให้รัฐเสียรายได้ แต่การที่ข้อมูลไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงย่อมกระทบต่อข้อมูลสถิติด้านการนำเข้าส่งออกของประเทศ และข้อมูลการจัดเก็บรายได้ของกรมศุลกากร

3. ประเด็นเกี่ยวกับการนำราคาไอนมาใช้ในทางศุลกากร

ในการนำราคาไอนมาใช้ประกอบการกำหนดราคาศุลกากร เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี และก่อให้เกิดความชัดเจนในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ มีประเด็นที่ต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

3.1 ความสอดคล้องกับความตกลงแกตต์

เนื่องจากประเทศไทยได้รับหลักการประเมินราคาศุลกากรตามความตกลงแกตต์มาใช้ ซึ่งในความตกลงฯ ได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประเมินราคาศุลกากร รวมทั้งกำหนดลำดับในการใช้วิธีการประเมินแต่ละวิธี โดยในหลักเกณฑ์การรับราคาตามวิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้า ที่เป็นหัวใจหลักของการประเมินราคาศุลกากร ได้กำหนดเงื่อนไขเรื่องความสัมพันธ์ของผู้ซื้อและผู้ขายว่า หากความสัมพันธ์ดังกล่าวไม่

กระทบต่อราคาซื้อขายแล้ว ก็สามารถรับราคานั้นเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้⁹ ใน ส่วนของราคาโอน ถ้ามีการปรับราคาโอนระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันแล้ว อาจถือได้ว่า ความสัมพันธ์นั้นมีผลกระทบต่อการซื้อขาย และทำให้ไม่อาจรับราคานั้นเป็น ราคาตุลาการได้ แต่เมื่อพิจารณาในความตกลงแกตต์แล้ว มีการกำหนดเงื่อนไขการ พิจารณากรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันเอาไว้ในความเห็นขององค์การตุลาการ โลก (WCO Commentary) ที่ 23.1¹⁰ ให้ความเห็นว่า ควรนำการกำหนดราคาโอน ระหว่างบริษัทในเครือมาใช้ประกอบการพิจารณากำหนดราคาตุลาการด้วย ดังนั้น การ รับหลักเกณฑ์เรื่องราคาโอนมาใช้ในการประเมินราคาตุลาการจึงไม่ขัดต่อหลักการของ ความตกลงแกตต์แต่อย่างใด

3.2 ประเด็นที่ต้องพิจารณาเรื่องความเปรียบเทียบกันได้ระหว่างราคาโอน และ ราคาตุลาการ

แม้ว่าวิธีการกำหนดราคาโอนตาม OECD Guidelines วิธีกำหนดราคาตุลาการ ตามความตกลงแกตต์จะมีความคล้ายคลึงกัน แต่หากพิจารณาลงในรายละเอียด ปลีกย่อยของแต่ละวิธีการแล้ว จะมีข้อแตกต่างกันอยู่ ดังนั้น ในการนำหลักการทั้งสอง มาใช้ร่วมกัน จำเป็นต้องพิจารณารายละเอียดปลีกย่อยที่แตกต่างกันเหล่านี้ด้วยว่ามี ผลกระทบต่อผลการกำหนดราคาหรือไม่ และนำมาใช้ได้มากน้อยเพียงใด

3.3 แนวทางในการตัดสินของหน่วยงานภาษีและตุลาการในประเด็นเรื่องราคา โอน

เมื่อมีธุรกรรมการขายสินค้าไปยังประเทศที่นำเข้า ธุรกรรมนั้นจะถูกตรวจสอบ โดยหน่วยงานของประเทศที่นำเข้า ประเทศที่ส่งออก และโดยตุลาการของประเทศที่ นำเข้า ซึ่งแต่ละหน่วยงานต่างมีกฎหมาย ระเบียบ และสิทธิต่างกันที่จะลดหรือเพิ่มราคา ได้ ซึ่งความขัดกันนี้ นอกจากไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการแล้ว ยังไม่ถูกต้องตามหลัก กฎหมายด้วย โดยเฉพาะเมื่อประเทศนั้นรับหลักเรื่องราคาโอนมาใช้ในทางภาษี โดยขัด กับหลักเจตนาที่ดี ทั้งนี้ ในมาตรา 1.2 (a) ของความตกลงราคาแกตต์นั้น มีลักษณะ ประการหนึ่งคือ มีวัตถุประสงค์ทำนองเดียวกับ OECD Guidelines ดังนั้น จึงมีช่องให้ นำ OECD Guidelines มาใช้กับ มาตรา 1.2 (a) ได้

3.4 การรวมกลุ่มของธุรกรรม

การกำหนดราคาโอนอยู่ภายใต้หลักการพิจารณารายธุรกรรม ประเด็นที่ น่าสนใจเมื่อวิเคราะห์ราคาโอนในมุมมองของตุลาการคือเรื่องการรวมธุรกรรม ซึ่งใน

⁹ Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariff and Trade 1994 Article 1

¹⁰ Commentary 23.1 Examination of the Expression “Circumstances Surrounding the Sale” Under Article 1.2 (a) in Relation to the Use of Transfer Pricing Study

ความเป็นจริง บางครั้งหลายธุรกรรมจะมีความเชื่อมโยงกันอย่างใกล้ชิดหรือมีความต่อเนื่องกันจนไม่สามารถแยกหรือจำแนกจากกันเป็นรายธุรกรรมได้ จำเป็นต้องวิเคราะห์ธุรกรรมเหล่านั้นในรวมกัน เช่น เมื่อข้อมูลทางการเงินของบริษัทที่นำมาเปรียบเทียบนั้นไม่สามารถแยกออกจากกันได้ หรือเมื่อเงื่อนไขในทางบัญชีไม่อนุญาตให้พิจารณาแยกกัน ซึ่งกรณีราคาโอนสามารถพิจารณาธุรกรรมแบบรวมกลุ่มได้ และวิธีการกำหนดราคาโอนบางวิธี เช่น วิธีราคาขายต่อ วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม หรือวิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรม โดยทั่วไปแล้วจะพิจารณาธุรกรรมแบบรวม แต่ในทางศุลกากรนั้นต่างออกไป ดังตัวอย่างต่อไปนี้

บริษัท MN Manufacturing จำกัด เป็นโรงงานผลิตสินค้าจากประเทศ X ขายโทรศัพท์และคอมพิวเตอร์ให้แก่บริษัท MN Distributor จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทในเครือจากประเทศ M แม้ว่ายอดรวมทั่วโลกของธุรกรรมนี้จะเป็นราคาตลาด แต่ราคาแยกรายธุรกรรมนั้นไม่ใช่ กล่าวคือ ราคาซื้อขายของโทรศัพท์คือ 100 ในขณะที่ราคาตลาดคือ 200 เช่นเดียวกัน คอมพิวเตอร์มีราคาซื้อขายที่ 400 ในขณะที่ราคาตลาดคือ 300 ถ้าผู้จัดจำหน่ายขายสินค้าทั้งสองนี้ต่อในราคา 1,000 รายได้ที่ผู้จัดจำหน่ายแสดงคือมีกำไรขั้นต้น 500 ซึ่งคิดเป็นอัตรากำไรขั้นต้นร้อยละ 50¹¹

ในกรณีนี้ ถ้าราคารายธุรกรรมเป็นราคาตลาด ผลในทางภาษีเงินได้ก็ยังคงเป็นเช่นเดิม แต่หากมองในมุมของศุลกากร ประเด็นนี้จะทวีความสำคัญขึ้นมาทันทีเนื่องจาก โทรศัพท์และคอมพิวเตอร์มีฟังก์ชันต่างกัน ซึ่งอาจทำให้มีอัตราอากรต่างกันตามไปด้วย เช่นในตัวอย่าง สมมติว่าอัตราอากรขาเข้าสำหรับโทรศัพท์คือร้อยละ 30 ในขณะที่คอมพิวเตอร์คือร้อยละ 1 ถ้าใช้วิธีราคาซื้อขายที่แท้จริงในการประเมินราคาศุลกากรอากรขาเข้าที่บริษัท MN Distributor ต้องชำระคือ 34 แต่ถ้าใช้ราคาตลาด อากรขาเข้าจะเป็น 63

3.5 การประสานความร่วมมือกับกรมสรรพากร

เนื่องจากราคาโอนอยู่ภายใต้กฎหมายสรรพากร และปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบันก็เป็นประเด็นคาบเกี่ยวกันระหว่างอากรศุลกากรและภาษีเงินได้ กอปรกับกรมสรรพากรมีความเชี่ยวชาญในเรื่องราคาโอนเป็นอย่างดี อีกทั้งยังมีการกำหนดแนวทางปฏิบัติเรื่องราคาโอนเอาไว้อย่างชัดเจนแล้ว ในขณะเดียวกันทางกรมสรรพากรก็อาจจำเป็นต้องใช้ข้อมูลเรื่องราคาศุลกากรในการนำเข้าสู่เอกสารของผู้เสียภาษีในการพิจารณาภาษีเงินได้เช่นเดียวกัน การประสานความร่วมมือระหว่างหน่วยงานทั้งสองจึงเป็นเรื่องจำเป็น ทั้งความร่วมมือในการออกระเบียบร่วมกัน การยอมรับซึ่งกันและกัน และการแลกเปลี่ยน

¹¹ Anuschka Bakker and Belema Obuoforibo, Transfer Pricing and Customs Valuation: Two world to tax as one, (Amsterdam: IBFD, 2009) p. 185-186.

และแบ่งกันข้อมูลระหว่างกัน เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด เป็นประโยชน์ต่อทั้งเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานเอง และผู้เสียภาษี

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษา ในปัจจุบันมีความร่วมมือระหว่างองค์กรระหว่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง องค์การศุลกากรโลกและองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ซึ่งเป็นองค์กรหลักในการวางแผนทางและกำหนดทิศทางของงานด้านศุลกากร และด้านภาษีอากรในระดับโลก โดยการออกคู่มือ “Customs Valuation and Transfer Pricing” และสื่อประชาสัมพันธ์ต่าง ๆ เพื่อกระตุ้นให้บรรดาประเทศสมาชิกตระหนักถึงความสำคัญและความเป็นไปได้ในการร่วมมือกันระหว่างหน่วยงานด้านศุลกากรและหน่วยงานด้านภาษี ทั้งวางหลักการในการประสานความร่วมมือระหว่างหน่วยงานที่เกี่ยวข้องผ่านคู่มือ “WCO Guidelines for Strengthening Cooperation and Exchanging Information Between Customs and Tax Authorities at the National Level” รวมทั้งสนับสนุนโดยการส่งผู้เชี่ยวชาญไปให้ความรู้แต่ละภูมิภาคทั่วโลกแสดงให้เห็นว่า ในระดับโลก ประเด็นนี้กำลังเป็นที่สนใจ

สำหรับประเทศไทย กฎหมายปัจจุบันมีข้อจำกัดในกรณีการปรับราคาภายหลังการนำเข้า โดยมีความผิดตามกฎหมายศุลกากรที่เกิดขึ้น เนื่องจากลักษณะพิเศษของความผิดตามกฎหมายศุลกากรของไทย ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งไม่คำนึงถึงเจตนาในความผิดฐานสำแดงข้อความอันเป็นเท็จ ในมาตรา 99 ทำให้กรณีมีการปรับราคาภายหลังการนำเข้าถือเป็นความผิดในทุกกรณี ก่อให้เกิดอุปสรรคต่อผู้นำเข้าที่ประสงค์จะทำการปรับราคาด้วยตนเองและเข้ามาแจ้งเพื่อเสียอากรเพิ่มเติมกับกรมศุลกากรเพื่อความบริสุทธิ์ใจ ต้องถูกดำเนินคดีในความผิดฐานสำแดงราคาอันเป็นเท็จ มาตราดังกล่าวจึงเป็นผลร้ายต่อผู้ประสงค์จะปฏิบัติให้ถูกต้อง นอกจากนี้ ยังมีข้อติดขัดในเรื่องการขอคืนอากร ซึ่งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 กำหนดให้การขอคืนอากร ต้องมีการแจ้งสงวนสิทธิ์แก่เจ้าหน้าที่ขณะนำเข้า ซึ่งแทบจะไม่เกิดขึ้นจริงในทางปฏิบัติ ทำให้ผู้นำเข้าหมดสิทธิในการได้รับอากรที่ชำระเอาไว้เกินคืนจากศุลกากร ในขณะที่ หากปรับราคาแล้วเพิ่มขึ้น กฎหมายถือว่า ผู้นำเข้าชำระอากรขาด ก่อให้เกิดภาระที่จะต้องไปชำระภาษีเพิ่มเติม โดยต้องชำระเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน แม้ขณะนี้จะมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งมีการแก้หลักเกณฑ์ในหลายเรื่องให้มีความทันสมัย และสอดคล้องกับมาตรฐานโลกมากขึ้น แต่ในประเด็นเรื่องการปรับราคาโอนและมาตราที่เกี่ยวข้องนั้น ยังไม่ได้รับการใส่ใจเท่าที่ควร ขณะนี้ มีเพียงประเด็นการคืนอากรที่ผู้ประกอบการชำระไว้เกินเท่านั้น ที่ได้มีการแก้ไขให้สอดคล้องกับทางปฏิบัติมากขึ้น กล่าวคือ ผู้นำเข้าที่มีอากรที่ชำระไว้เกินขณะ

นำเข้า สามารถยื่นคำร้องขอคืนอากรได้ภายในระยะเวลาที่กรมศุลกากรกำหนด โดยไม่ต้องขอสงวนสิทธิ์ไว้ขณะนำเข้าอีกต่อไป

นอกจากนี้ประเทศไทยยังไม่ได้ความสำคัญกับประเด็นการนำราคาโอนมาใช้กับราคาศุลกากร และยังไม่มีการวางแผนที่จะปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวข้อง แต่จากกระแสของการแข่งขันทางการค้าในระดับโลก อาจอนุมานได้ว่า ในวันหนึ่ง ประเทศไทยอาจจำเป็นต้องมีมาตรการรองรับประเด็นดังกล่าว เพื่อให้สามารถทัดเทียมกับนานาประเทศในการแข่งขัน โดยเฉพาะเรื่องการอำนวยความสะดวกทางการค้า ซึ่งเป็นประเด็นที่เป็นที่จับตามองในขณะนี้

หากจะมีการสร้างมาตรการที่เกี่ยวข้อง ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะในประเด็นที่ต้องศึกษาต่อไป ดังนี้

(1) การประสานความร่วมมือระหว่างหน่วยงานศุลกากรและสรรพากร

ควรมีความร่วมมือระหว่างหน่วยงาน เพื่อร่วมมือกันสอดส่องพฤติการณ์ต้องสงสัย รวมทั้งมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารระหว่างกันเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของทั้งสองฝ่าย โดยในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูล อาจอ้างอิงตามบันทึกข้อตกลงร่วมกันระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารและร่วมมือกันในการป้องกันและปราบปรามการหนีภาษี และอาศัยบันทึกความตกลงนี้ในการขยายขอบเขตความร่วมมือระหว่างกัน

(2) ประเด็นกฎหมาย ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

มีการตราพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ขึ้นแทนที่กฎหมายฉบับเดิม ซึ่งจะมีผลใช้บังคับ ตั้งแต่วันที่ 13 พฤศจิกายน 2560 เป็นต้นไป โดยกฎหมายฉบับนี้มีการแก้ไขรูปแบบ ถ้อยคำให้เป็นปัจจุบัน และสอดคล้องกันทั้งฉบับ มีการแก้ไขถ้อยคำที่เป็นภาษาโบราณ เช่น ทวิ เบญจ เอกุณวิสติ ให้เป็นรูปแบบตัวเลข และมีการบัญญัติคำนิยามศัพท์ให้เหมาะสมขึ้น และมีการจัดหมวดหมู่ บทบัญญัติ ให้เป็นหมวดหมู่ใหม่ ทั้งนี้ในประเด็นที่เกี่ยวกับการปรับราคาโอน ยังไม่มีการกำหนดเอาไว้ในพระราชบัญญัติฉบับนี้ แต่มีบางประเด็นที่ได้มีการปรับปรุง ได้แก่ กรณีขอคืนอากรที่ได้ชำระไว้เกิน โดยบทบัญญัติใหม่ได้ขยายระยะเวลาสิทธิในการขอคืนอากรจากเดิมภายใน 2 ปีนับจากวันนำเข้า เป็นภายใน 3 ปีนับแต่วันที่นำเข้าในราชอาณาจักร นอกจากนี้ ในรายละเอียดของการคืนอากร บทบัญญัติใหม่ตัดเงื่อนไขที่ต้องแจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบของออกจากอารักขา ก่อน จึงจะมีสิทธิในการเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคาแห่งของ หรืออัตราอากร ซึ่งไม่สอดคล้องกับทางปฏิบัติและยากที่จะใช้ได้จริงในการปฏิบัติงาน ทำให้บทบัญญัติเรื่องการคืนอากรทั่วไปตามกฎหมายใหม่ สามารถใช้ได้จริง และก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้ประกอบการมากขึ้น

อย่างไรก็ดี เนื่องจากในขณะนี้ พระราชบัญญัติฉบับใหม่ยังไม่มีผลใช้บังคับ จึงไม่สามารถสรุปในประเด็นนี้ได้มากนัก คงต้องศึกษาศึกษาเพิ่มเติมเมื่อพระราชบัญญัติดังกล่าวมีผลใช้บังคับ และมีการประกาศใช้บรรดาอนุบัญญัติที่เกี่ยวข้องต่อไป

บรรณานุกรม

หนังสือ

พนิต ธีรภาพวงศ์. ราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ. กรุงเทพมหานคร : Tax Research Center.

มาโนช รอดสม. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร. กรุงเทพมหานคร : บริษัท จี-อาร์ต จำกัด, 2555.

เอกสารอื่น ๆ

พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 16.

BOOKS

Anuschka Bakker and Belema Obuoforibo. Transfer Pricing and Customs Valuation : Two world to tax as one. Amsterdam : IBFD, 2009.

Organization For Economic Co-operation and Development : OECD.
Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration. France, 1995.

OTHER DOCUMENT

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

Commentary 23.1 Examination of the Expression “Circumstances Surrounding the Sale” Under Article 1.2 (a) in Relation to the Use of Transfer Pricing Study