

ปัญหาการนำหลักการตั้งราคาโอน มาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร



นายสมศักดิ์ อนรรฆเสลา

สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์ ภาควิชานิติศาสตร์

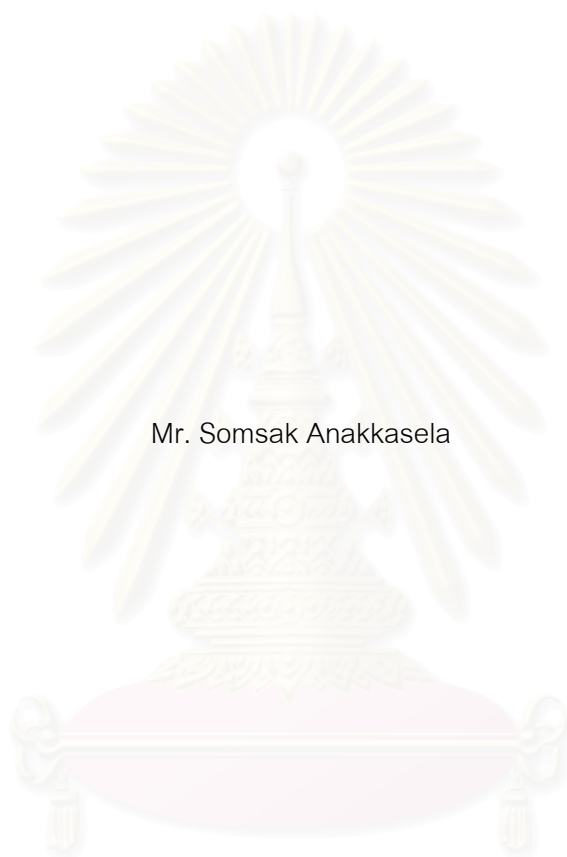
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2543

ISBN 974-131-046-3

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Problem in applying transfer pricing principle to corporate income tax under the Revenue Code



Mr. Somsak Anakkasela

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws in Business Law

Department of Law

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2000

ISBN 974-131-046-3

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาการนำหลักการตั้งราคาโอน มาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล ตาม ประมวลรัษฎากร
โดย	นายสมศักดิ์ อนรรฆเสลา
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ์ เข็อบุญชัย

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยรับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบัณฑิต

..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(รองศาสตราจารย์ ธงทอง จันทรางศุ)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ศักดา ธนิตกุล)

..... อาจารย์ที่ปรึกษา
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ์ เข็อบุญชัย)

..... กรรมการ
(อาจารย์ พิภพ วีระพงษ์)

..... กรรมการ
(อาจารย์ ดร. พล ธีรคุปต์)

สมศักดิ์ อนรรฆเสลา : ปัญหาการนำหลักการตั้งราคาโอน มาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร (Problem in applying transfer pricing principle to corporate income tax under the Revenue Code) อ. ที่ปรึกษา : ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ เชื้อบุญชัย, 215 หน้า. ISBN 974-131-046-3.

การตกลงราคาระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันไม่เป็นไปตามกลไกตลาด แต่จะเป็นไปตามนโยบายธุรกิจของบริษัทข้ามชาติที่ต้องการมีต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดจึงเกิดการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน มาตรา 65ทวิ และมาตรา 65ตรี แห่งประมวลรัษฎากรไม่มีประสิทธิผลในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ผู้เขียนได้ทำการศึกษากฎหมายป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาตามประมวลรัษฎากร เปรียบเทียบกับราคาตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ

จากการศึกษาพบว่า ประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้คำนิยามราคาตลาดตามมาตรา 65ทวิ(4) และราคาไม่เกินปกติมาตรา 65ตรี(15)ไว้ว่าควรหมายถึงราคาอะไร และกรณีไม่มีราคาตลาดสำหรับรายการค่านั้นๆ หรือยากที่จะหาราคาตลาดสำหรับรายการค่านั้นๆ ควรใช้ราคาอะไรในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน กรมสรรพากรให้ความสำคัญแก่รูปแบบตามกฎหมายมากกว่าเนื้อหาทางธุรกิจการค้า และมักถือว่าราคาตลาดของสินค้าที่ขายควรสูงกว่าราคาต้นทุน แต่ศาลได้ให้ความหมายของราคาตลาดว่าควรเป็นราคาตามความเป็นจริงที่ประชาชนทั่วไปสามารถซื้อขายได้ตามปกติ และควรเป็นราคาที่อ้างอิงได้หรือน่าเชื่อถือ หากไม่สามารถหาราคาตลาดได้ วิธีการกำหนดราคาที่เหมาะสม หรือสมเหตุสมผล ก็ถือได้ว่าเป็นราคาตลาดได้ ซึ่งใกล้เคียงกับความหมายราคาตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ ซึ่งหมายถึงราคาที่บุคคลที่เป็นอิสระจากกันทั้งที่จะซื้อขายกัน เป็นราคาที่สะท้อนความต้องการที่แท้จริงของผู้ซื้อที่จะซื้อและผู้ขายที่จะขายตามกลไกตลาด แต่ราคาติดต่ออย่างอิสระตามวิธีอื่นนอกจากราคาตามวิธี CUP แล้วเป็นราคาที่คำนวณขึ้นหรือกำหนดขึ้น ไม่ใช่ราคาที่มีการซื้อขายกันจริง ในขณะที่ราคาตลาดตามกฎหมายไทยจะต้องเป็นราคาที่มีการซื้อขายกันจริง หากมีการถ่ายเทกำไรระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันโดยการตั้งราคาโอน ภาระภาษีของบริษัทในเครือเดียวกันและการจัดเก็บภาษีของรัฐที่เป็นแหล่งเงินได้ย่อมถูกบิดเบือน รัฐจึงควรสามารถปรับปรุงกำไรของบุคคลที่เกี่ยวข้องกันเพื่อแก้ไขการบิดเบือนนี้ได้ทำให้บุคคลที่เกี่ยวข้องกันและบุคคลที่เป็นอิสระจากกันมีภาระภาษีเท่ากันอันสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีในแนวราบ ข้อตกลงราคาระหว่างบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกันย่อมเป็นไปตามกลไกตลาด เจ้าพนักงานสรรพากรจึงควรตรวจสอบเฉพาะรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้อง

บทบัญญัติประมวลรัษฎากรในปัจจุบันยังมีปัญหาการตีความ “ราคาตลาด” และไม่สามารถนำหลักการติดต่ออย่างอิสระมาใช้อย่างครบถ้วน ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรให้สอดคล้องกับหลักการติดต่ออย่างอิสระของ เพื่อให้การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนมีประสิทธิผลในระยะยาว

ภาควิชา นิติศาสตร์
สาขาวิชา นิติศาสตร์
ปีการศึกษา 2543

ลายมือชื่อนิติ
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา

408 61319 34: MAJOR LAW

KEY WORD: TRANSFER PRICING / ARM'S LENGTH BASIS / ANTI-TAX AVOIDANCE

SOMSAK ANAKKASELA : PROBLEM IN APPLYING TRANSFER PRICING PRINCIPLE TO CORPORATE INCOME TAX UNDER THE REVENUE CODE.

THESIS ADVISOR : ASSISTANT PROFESSOR TITHIPHAN CHUERBOONCHAI, 215 pp. ISBN 974-131-046-3.

Pricing among the related companies of a multinational corporation is not driven by market forces but according to their business policy to minimize their taxation costs. This results in tax avoidance. Section 65bis and Section 65ter of the Revenue Code are not effective in anti-tax avoidance.

The author studied the transfer pricing provisions under the Revenue Code and compared them with the arm's length basis. The study found that the Revenue Code does not define the meanings of market price under Section 65bis(4) and normal price under Section 65ter(15). Where there is no market price or where it is difficult to identify market price for a transaction, the Code is silent as to what price should be applied. The Revenue Department focuses on legal form of the transaction over its business substance and will generally always regard that the market price is higher than its acquisition cost. However, there is a Supreme Court precedent that defines "market price" as an actual price that the public normally agree to buy and sell and the price must be referable and reliable. This is consistent with an arm's length price at which independent contracting parties will agree to buy and sell and reflects the real price driven by market forces. Nevertheless, the arm's length prices other than CUP are not actual prices but are in existence by computation. Meanwhile, the market price under Thai law is an actual price. If there is profit shifting among related persons, the tax burden of related companies and tax collection by the State are distorted. The State should be entitled to adjust taxable profits of the related persons to remedy the distortion and equalize the tax burden of the related person and independent person under the horizontal equity principle. Transfer pricing between related persons is not driven by market forces. Therefore, the Revenue Department should audit only the related party transactions.

The Revenue Code is open to legal interpretation of "market price" and the arm's length basis is not fully applied under the Revenue Code. The author therefore proposes to amend the Revenue Code to adopt the arm's length basis so that provisions of the anti-tax avoidance by transfer pricing are effective.

Department Law

Field of study Law

Academic Year 2000

Student's signature

Advisor's signature

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วง โดยได้รับความกรุณาจากท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์
ธิตินันท์ เชื้อบุญชัย ที่กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ให้คำแนะนำและตรวจร่างวิทยา
นิพนธ์ของผู้เขียน และอาจารย์ พิภพ วีระพงษ์ ที่กรุณารับเป็นกรรมการวิทยานิพนธ์ ให้คำปรึกษา
แนะนำในการเรียบเรียงเนื้อหาวิทยานิพนธ์ ค้นคว้าและวิเคราะห์กฎหมาย ซึ่งผู้เขียนขอกราบ
ขอบพระคุณมา ณ โอกาสนี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ศักดา ธนิตกุล ประธาน
กรรมการวิทยานิพนธ์ และท่านอาจารย์ ดร. พล ธีรคุปต์ กรรมการวิทยานิพนธ์ ซึ่งได้กรุณารับเป็น
กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ วิจารณ์และให้ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงเนื้อหาของวิทยานิพนธ์ให้ดียิ่ง
ขึ้น

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณคุณอนุพันธ์ กิจนิชชีวะ ผู้บังคับบัญชาของผู้เขียนที่ให้
การสนับสนุนการเขียนวิทยานิพนธ์เรื่องนี้ และกรุณาวิจารณ์ และให้ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงเนื้อ
หาของวิทยานิพนธ์ให้สมบูรณ์เป็นวิทยานิพนธ์กฎหมาย และผู้เขียนขอขอบคุณเพื่อนร่วมงานทุกคน
ของผู้เขียนที่ให้คำแนะนำและให้กำลังใจตลอดมา และสุดท้ายนี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณครอบครัว
ของผู้เขียนที่ให้ความสนับสนุนและให้กำลังใจผู้เขียน โดยเฉพาะภรรยาของผู้เขียนที่ช่วยเหลือในการ
สอบทานข้อความในวิทยานิพนธ์ จนผู้เขียนสามารถเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้สำเร็จลุล่วง

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
คำย่อ	ฎ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมา และความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....	2
1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย.....	2
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....	2
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย.....	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย.....	3
บทที่ 2 การป้องกันการหลีกเลียงภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยการตั้งราคาโอน.....	4
2.1 การขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ และมาตรา 65ทวิ(4)	5
2.1.1 เจตนารมณ์ของมาตรา 65 ทวิ(4) ขอบเขตอำนาจของกรมสรรพากร และ มาตรการคุ้มครองผู้เสียภาษี ภายใต้มาตรา 65 ทวิ (4).....	5
2.1.2 นิยาม "ราคาตลาด" และ "เหตุอันสมควร".....	10
2.1.3 วิธีการในการหาราคาตลาดและพิจารณาเหตุอันสมควรของกรมสรรพากร.	15
2.1.4 วิธีการในการหาราคาตลาด และพิจารณาเหตุอันสมควรของศาลฎีกา.....	30
2.2 การซื้อทรัพย์สิน หรือซื้อบริการ.....	45
2.2.1 การซื้อทรัพย์สิน และมาตรา 65ตรี(15)	45
2.2.2 การซื้อบริการ และมาตรา 65ตรี(13)	49
2.2.3 การนำเข้าสินค้า และมาตรา 65ทวิ(7)	57
2.3 รายการค้าเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีตัวตน (Intangibles)	60
2.3.1 ความหมายของทรัพย์สินไม่มีตัวตน	60
2.3.2 การตั้งราคาโอนสำหรับรายการเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีตัวตน	63
2.4 การตั้งราคาโอนกับ มาตรา 65ตรี(19)	68

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
2.5 การตั้งราคาโอนกับ มาตรา 70ตรี	69
บทที่ 3 หลักการตั้งราคาโอน และปัญหาเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน ในต่างประเทศ	71
3.1 นโยบายและเป้าหมายทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ การตั้งราคาโอนของบริษัท ข้ามชาติ และความสำคัญของการควบคุมการตั้งราคาโอน	71
3.1.1 นโยบายและเป้าหมายทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ	71
3.1.2 การตั้งราคาโอนของบริษัทข้ามชาติ	73
3.1.3 ความสำคัญของการควบคุมการตั้งราคาโอน	74
3.2 แนวความคิดเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน และรายการที่เกี่ยวข้องกัน.....	79
3.2.1 วิวัฒนาการของ แนวความคิดการตั้งราคาโอน ของOECD.....	79
3.2.2 แนวความคิดเกี่ยวกับราคาติดต่ออย่างอิสระ (Arm-length price) และ หลักการตั้งราคาโอน ตาม ข้อ 9 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	80
3.2.3 ความหมายของ "บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน".....	86
3.2.4 ปัญหาการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง (Corresponding adjustment) ภายใต้ข้อ ตกลงร่วมกัน ตามข้อ 25 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน	93
3.3 วิธีการหาราคาติดต่ออย่างอิสระ (Arm's length price) ตามแนวตั้งเดิม (Traditional methods)	100
3.3.1 วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price).....	100
3.3.2 วิธีกำหนดจากราคาขายต่อ (Resale Price Method)	103
3.3.3 วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method)	105
3.4 วิธีการอื่น (Other method)	107
3.4.1 วิธีแบ่งกำไร (Profit Split Method)	109
3.4.2 วิธีกำไรสุทธิจากรายการค้า Transactional Net Margin Method	111
3.5 วิวัฒนาการของ กฎหมายการตั้งราคาโอนในต่างประเทศ	114
3.5.1 วิวัฒนาการของกฎหมายการตั้งราคาโอน ของสหรัฐอเมริกา	117
3.5.2 วิวัฒนาการของกฎหมายการตั้งราคาโอนของออสเตรเลีย	118

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.5.3	วิวัฒนาการของกฎหมายการตั้งราคาโอนของอังกฤษ 122
3.5.4	วิวัฒนาการของกฎหมายการตั้งราคาโอนของมาเลเซีย 124
3.6	ปัญหาเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในต่างประเทศ 126
3.6.1	ปัญหาเกี่ยวกับการเลือกใช้วิธี Comparable Profit Method หรือ Transactional Net Margin Method และ วิธี Profit Split Method 126
3.6.2	ปัญหาเกี่ยวกับการการระการพิสูจน์ และเอกสารประกอบรายการ 130
3.6.3	ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับ 139
3.6.4	ปัญหาเกี่ยวกับข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า Advance Pricing Arrangements 147
3.7	แนวความคิดการตั้งราคาโอนในทางบัญชี 155
3.8	ความสัมพันธ์ของการตั้งราคาโอน ในทางภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีศุลกากร .. 158
3.8.1	ราคาศุลกากร 159
3.8.2	วิธีการประเมินราคาตามความตกลงแกตต์ 1994 (GATT Valuation Agreement)..... 161
3.8.3	วิธีการประเมินราคาศุลกากรตามข้อตกลงแกตต์ 1994 (GATT Valuation Agreement) กับ ราคาที่ติดต่ออย่างอิสระ Arm length price ของ OECD 164
บทที่ 4	ปัญหาการนำหลักการติดต่ออย่างอิสระมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล และแนวทางการแก้ปัญหาสำหรับกรมสรรพากร 166
4.1	เปรียบเทียบ ความหมายของราคาตลาดของไทย กับความหมายของราคาตลาด หรือ ราคาติดต่ออย่างอิสระ ของ OECD และต่างประเทศ 166
4.2	ผลกระทบต่ออำนาจดุลยพินิจของกรมสรรพากร และมาตรการคุ้มครองผู้เสียภาษีภายหลังการนำหลักการติดต่ออย่างอิสระมาใช้ 168
4.3	การนำแนวความคิดเรื่องราคาติดต่ออย่างอิสระมาใช้ ภายใต้ประมวลรัษฎากร ฉบับปัจจุบัน 170
4.3.1	การกำหนดนิยามราคาตลาด และวิธีการหารราคาตลาด หรือราคาติดต่ออย่างอิสระโดยการออกเป็นคำสั่งกรมสรรพากร เพื่อให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติตาม 171

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
4.3.2 เอกสารประกอบรายการ และมาตรา 17	173
4.3.3 ภาระการพิสูจน์ และการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง (Corresponding adjustment)	175
4.3.4 เบี้ยปรับ และลักษณะความผิดเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน	178
4.3.5 ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangements) ...	179
4.3.6 การตรวจสอบการตั้งราคาโอน	180
4.3.7 ปัญหาการตั้งราคาโอนที่เกี่ยวข้องกับ มาตรา 65ตรี(19)	181
4.3.8 ปัญหาการตั้งราคาโอนที่เกี่ยวข้องกับ มาตรา 70ตรี	182
บทที่ 5 สรุป และข้อเสนอแนะ	184
รายการอ้างอิง	192
ภาคผนวก	200
ประวัติผู้เขียน	215

คำย่อ

ป.พ.พ	หมายถึง	ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
พ.ร.ก.	หมายถึง	พระราชกำหนด
พ.ร.ฎ.	หมายถึง	พระราชกฤษฎีกา
พ.ร.ฎ.	หมายถึง	พระราชกฤษฎีกา
พ.ร.บ.	หมายถึง	พระราชบัญญัติ
อนุสัญญาภาษีซ้อน	หมายถึง	อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และป้องกันการหลีกเลียงรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และจากทุน
ATO	หมายถึง	Australian Taxation Office ของประเทศออสเตรเลีย
CP	หมายถึง	วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม
CPM	หมายถึง	วิธีกำไรเปรียบเทียบ ของประเทศสหรัฐอเมริกา
CUP	หมายถึง	วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม
IRC	หมายถึง	Internal Revenue Code ของประเทศสหรัฐอเมริกา
IRS	หมายถึง	Internal Revenue Service ของประเทศสหรัฐอเมริกา
OECD	หมายถึง	องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา
RP	หมายถึง	วิธีกำหนดจากราคาขายต่อ
TNMM	หมายถึง	วิธีกำไรสุทธิจากรายการค้า

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมา และความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากร เป็นต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายในทางธุรกิจ เป้าหมายทางธุรกิจ ที่ต้องการกำไรสูงสุด คือ การเพิ่มรายได้ และลดค่าใช้จ่าย ดังนั้นนโยบายการบริหารของกลุ่มบริษัทที่เกี่ยวกับภาษีอากร คือ การลดภาษีอากร ของกลุ่มบริษัทให้ต่ำที่สุด

การค้าระหว่างบริษัทในเครือ ของกลุ่มบริษัท ซึ่งอยู่ภายใต้ันโยบายการบริหารเดียวกัน ผู้บริหารระดับสูงกลุ่มเดียวกัน ราคาโอนในรายการค้า ระหว่างบริษัทในเครือ ของกลุ่มบริษัท ไม่เกิดโดยการเจรจาต่อรองที่อิสระ จึงไม่ได้เป็นไปตามกลไกตลาด ในระบบการค้าเสรี ราคาที่ตกลงกันจึงอาจไม่ใช่ราคาตลาดที่แท้จริง ราคาที่ตกลงกันจึงเป็นราคาที่ถูกรับรองเพื่อสนองนโยบายการบริหาร จึงเกิดการกำหนดราคาโอน หรือการตั้งราคาโอนเพื่อประโยชน์ในทางภาษีอากร หรือเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

โดยทั่วไปลักษณะการตั้งราคาโอนเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของกลุ่มบริษัทในประเทศ คือ การถ่ายเทกำไรจากบริษัทที่มีกำไรไปยังบริษัทที่ขาดทุน ทำให้กำไรที่ต้องเสียภาษีของกลุ่มบริษัท ลดลง ในขณะที่ลักษณะการตั้งราคาโอนเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ คือ การถ่ายเทกำไรจากบริษัทที่อยู่ประเทศที่มีอัตราภาษีสูง ไปยังบริษัทที่อยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ ทำให้ภาษีที่ต้องเสียของกลุ่มบริษัท ลดลง

ในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มี กฎหมายป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยเฉพาะ ประมวลรัษฎากรของไทย มีเพียงบางมาตราเท่านั้นที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการตั้งราคาโอน มาใช้ได้ และการใช้กฎหมายของกรมสรรพากร ในการตอบข้อหารือ หรือการตรวจสอบภาษีอากร ยังไม่มีการนำหลักการตั้งราคาโอนมาใช้ หรือมีการนำมาใช้น้อยมาก จึงเกิดปัญหาการใช้หลักการตั้งราคา ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

บทบัญญัติเกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการตั้งราคาโอน กำหนดให้รายการค้า ต้องทำในราคาตลาด แต่ไม่มีการกำหนดนิยาม ของราคาตลาด เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ หรือ วิธีการหาราคาตลาด ดังนั้นจึงก่อให้เกิดปัญหาแก่ผู้เสียภาษีที่ไม่มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษี และต้องการปฏิบัติตามกฎหมายให้ถูกต้อง และเป็นปัญหาแก่เจ้าพนักงานประเมิน ในการหาราคาตลาด ในการตรวจสอบภาษี เป็นไปอย่างไม่เป็นระบบ และไม่มีประสิทธิผล

ปัจจุบัน ขนาดทางการค้าของบริษัทข้ามชาติมีขนาดถึง 60% ของการค้าระหว่างประเทศ ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีการตั้งราคาโอนในประเทศไทยทวีความรุนแรงขึ้น

ผู้เขียนจึงเห็นว่าปัญหาดังกล่าวน่าจะได้มีการศึกษา วิเคราะห์กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลียงภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการตั้งราคาโอนระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน โดยเฉพาะรายการค้าเกี่ยวกับการขายสินค้าหรือทรัพย์สินและการให้บริการ เพื่อหาแนวทางนำหลักการตั้งราคาโอนที่เหมาะสมและมีประสิทธิผลมาใช้เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ภายใต้ประมวลรัษฎากรเป็นไปโดยสะดวก เป็นธรรม และประหยัด

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

จากการที่ระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยใช้ราคาตลาด เป็นมาตรการป้องกันการหลีกเลียงภาษีโดยการตั้งราคาโอน แต่ไม่มีบทบัญญัติให้ความหมายของราคาตลาดหรือวิธีการกำหนดราคาเสมือนราคาตลาดในกรณีที่ไม่สามารถหาราคาตลาด และไม่ได้มีการนำแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนตามราคาติดต่ออย่างอิสระ (Arm's length price) ซึ่งเป็นมาตรการป้องกันการหลีกเลียงภาษีโดยการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่ใช้อยู่ในหลายประเทศ มาใช้กำหนดราคาเสมือนราคาตลาด จึงมีปัญหาในการใช้กฎหมาย เพื่อป้องกันการหลีกเลียงภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ จึงมีความประสงค์ที่จะทำการศึกษา ค้นคว้า และวิจัย ว่าการนำหลักการราคาติดต่ออย่างอิสระ (Arm's length price) มาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้ประมวลรัษฎากรมีปัญหาอะไรบ้าง การศึกษาวิจัยนี้จะนำเสนอแนวปฏิบัติที่เหมาะสมเพื่อแก้ไขปัญหาในเรื่องดังกล่าว เพื่อให้เกิดประสิทธิผลในการป้องกันการหลีกเลียงภาษีโดยการตั้งราคาโอน

1.3 สมมติฐาน ของการศึกษาวิจัย

ประมวลรัษฎากร มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลียงภาษี โดยการตั้งราคาโอน ในมาตรา 65ทวิ และมาตรา 65ตรี แต่บทบัญญัติดังกล่าวไม่มีประสิทธิผลในการป้องกันการหลีกเลียงภาษี โดยการตั้งราคาโอน

1.4 ขอบเขตการศึกษาวิจัย

การศึกษานี้ จะศึกษาแนวความคิดในการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ปัญหาในการนำหลักการตั้งราคาโอนมาใช้กับระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทย ปัญหาในการปฏิบัติตามหลักการตั้งราคาโอนภายใต้ประมวลรัษฎากร และ อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทย กับประเทศต่าง ๆ และมีการเปรียบเทียบกฎหมาย

การศึกษานี้ จะไม่ศึกษาการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าทางการเงิน และการเฉลี่ยค่าใช้จ่าย ภายในกลุ่มบริษัท

1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

การศึกษาวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้า และรวบรวมข้อมูล จากประมวลรัฐฎากร อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ คำอธิบาย บทความ ตลอดจนหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร และเอกสารตำราต่างประเทศที่เกี่ยวข้อง ว่ากล่าวถึง แนวความคิดการตั้งราคาโอน และการใช้ราคาตลาด เป็นราคาโอนในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ไว้แตกต่างกัน หรือเหมือนกันอย่างไร ปัญหาการนำหลักการตั้งราคาโอนมาใช้ในต่างประเทศ และในประเทศไทย เมื่อรวบรวมและเรียบเรียงแล้ว จะใช้แนวอนุมานเชิงพิจารณา และทำการ วิเคราะห์ หาหลักเกณฑ์ ตลอดจนสรุปประเด็นปัญหาต่าง พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็น และข้อเสนอ ในการแก้ปัญหการนำหลักการตั้งราคาโอนมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

(1) ทำให้ทราบโดยละเอียดถึง กฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัฐฎากร และ อนุสัญญาภาษีซ้อน การตีความกฎหมาย การบังคับใช้กฎหมายที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน รวมถึงความสัมพันธ์ สอดคล้อง ของกฎหมาย และการตีความในเรื่องที่เกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน

(2) ทำให้ทราบถึง หลักการตั้งราคาโอนของ OECD และหลักกฎหมายของต่างประเทศที่ใช้ในการเปรียบเทียบกฎหมาย ในเรื่องดังกล่าว

(3) เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ ปัญหาการใช้หลักการตั้งราคาโอน เปรียบเทียบปัญหาดังกล่าวในต่างประเทศ และแนวทางในการปรับปรุงกฎหมาย หรือแนวทางในการออกกฎหมายอนุบัญญัติของกรมสรรพากร

บทที่ 2

การป้องกันการหลีกเลียงภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยการตั้งราคาโอน

ตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จากกำไรสุทธิ ได้แก่

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย ให้เสียภาษีจากกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย

ผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 ต้องคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 และมาตรา 65ทวิ

ตามมาตรา 65 กำไรสุทธิ คำนวณได้จากกำไรได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65ทวิ และมาตรา 65ตรี

การหลีกเลียงภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยการตั้งราคาโอน อาจเกิดขึ้นได้โดยการตั้งราคาขายสินค้าหรือบริการต่ำกว่าที่ควรจะเป็น และ/หรือ ตั้งราคาซื้อสินค้าหรือบริการสูงกว่าที่ควรจะเป็น ซึ่งการกระทำเหล่านี้จะทำให้กำไรสุทธิที่พึงเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลดลง และทำให้ภาษีที่รัฐพึงจัดเก็บได้ลดลง มาตรา 65ทวิและมาตรา 65ตรี มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลียงภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยการตั้งราคาโอน ดังต่อไปนี้

(1) มาตรา 65ทวิ (4) ห้ามการขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

(2) มาตรา 65ตรี (15) ห้ามการซื้อทรัพย์สิน ในราคาสูงกว่าปกติ โดยไม่มีเหตุอันสมควร

(3) มาตรา 65ตรี (13) ห้ามรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(4) มาตรา 65ทวิ (7) ห้ามการซื้อสินค้านำเข้า ในราคาสูงกว่าราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

ในบทที่ 2 นี้ ผู้เขียนจะศึกษาบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลียงภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยการตั้งราคาโอน ดังกล่าวข้างต้น โดยจะศึกษามาตรา 65ทวิ (4) เป็นพิเศษ เนื่องจากเป็นบทบัญญัติที่มีการใช้โดยกรมสรรพากรและศาลมากที่สุด และแยกศึกษาการป้องกันการหลีกเลียงภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยการตั้งราคาโอน ที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินไม่มีตัวตน

(Intangibles) เป็นพิเศษ เนื่องจากทรัพย์สินไม่มีตัวตนมีลักษณะพิเศษ และมีการพิจารณาเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนค่อนข้างน้อย และศึกษาการตั้งราคาโอนกับมาตรา 65ตรี (19) และมาตรา 70ตรี

2.1 การขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ และมาตรา 65ทวิ (4)

มาตรา 65ทวิ (4) บัญญัติว่า

“ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาด ในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน”

ดังนั้นรายได้จากการขายทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิตามมาตรา 65 จะต้องไม่ต่ำกว่าราคาตลาด เว้นแต่มีเหตุอันสมควร หากเจ้าพนักงานประเมินอาศัยอำนาจตามมาตรา 65ทวิ (4) ประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย ในราคาตลาด จะทำให้กำไรที่ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น และผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น และต้องเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีกตามมาตรา 22 พร้อมเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน ของเงินภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 27

ในส่วนี้ จะศึกษาเจตนารมณ์ หรือขอบเขตของบทบัญญัติตามมาตรา 65ทวิ (4) ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการตั้งราคาโอน นิยาม “ราคาตลาด” และ “เหตุอันสมควร” และการใช้กฎหมายมาตรา 65ทวิ (4) ของกรมสรรพากรและศาลฎีกา

2.1.1 เจตนารมณ์ของมาตรา 65ทวิ (4) ขอบเขตอำนาจของกรมสรรพากร และมาตรการคุ้มครองผู้เสียภาษี ภายใต้มาตรา 65ทวิ (4)

2.1.1.1 เจตนารมณ์ของมาตรา 65ทวิ (4)

มาตรา 65ทวิ ถูกบัญญัติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการกำหนดเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มิใช่บทบัญญัติป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุม การตั้งราคาโอน เนื่องจากไม่มี ข้อความใดที่ให้คำจำกัดความ ของการตั้งราคาโอน หรือกำหนดวิธี หรือลักษณะการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยการตั้งราคาโอน

มาตรา 65ทวิ บัญญัติขึ้นครั้งแรก เมื่อ พ.ศ.2494 โดยพรบ.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ.2494 ใช้บังคับแก่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดลงในหรือ ภายหลังจากวันที่ 25 เมษายน 2494 มาตรา 65ทวิ มีทั้งหมด 7 อนุมาตรา

ส่วนที่เป็นการป้องกันการหลีกเลียงภาษีโดยการตั้งราคาโอน จะอยู่ที่มาตรา 65ทวิ (5) ซึ่งกำหนดว่า "ในกรณีโอนทรัพย์สินใด ๆ ต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร หรือโดยไม่มีค่าตอบแทน เจ้าพนักงานประเมินอาจประเมินราคาทรัพย์สินนั้นตามราคาตลาดได้"

มาตรา 65ทวิ (5) เมื่อ พ.ศ.2494 ต่างจากมาตรา 65ทวิ (4) ในปัจจุบัน คือ ยังไม่มีการกล่าวถึงการตั้งราคาโอนรายการค้าที่เป็นการให้บริการ และการให้กู้ยืม และราคาตลาด ที่พนักงานประเมินอาจใช้ประเมินราคาค่าตอบแทนการโอนทรัพย์สินนั้น ไม่ได้กำหนดไว้ชัดเจนว่าเป็นราคาตลาด ณ วันที่โอน หรือราคาตลาด ณ เวลาใด

ต่อมา ใน พ.ศ.2502 ได้มีการตรา พ.ร.บ.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่16) พ.ศ.2502 ใช้บังคับแก่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดลงในหรือ ภายหลังจากวันที่ 5 พฤศจิกายน 2502 จัดเรียง อนุมาตราของมาตรา 65ทวิ ใหม่ โดยย้ายส่วนที่เป็นการป้องกันการหลีกเลียงภาษีโดยการตั้งราคาโอน มาอยู่ที่มาตรา 65ทวิ (4) ซึ่งมีข้อความแก้ไข ต่างจากมาตรา 65ทวิ (5) เดิม โดยบัญญัติขึ้นใหม่ ดังต่อไปนี้

"ในกรณีโอนทรัพย์สินใด ๆ ซึ่งไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจประเมินราคาทรัพย์สินนั้นตามราคาตลาด ในวันที่มีการโอนได้"

มาตรา 65ทวิ (4) ที่บัญญัติขึ้นใหม่ ยังคงไม่มีการกล่าวถึงการตั้งราคาโอน รายการค้าที่เป็นการให้บริการและการให้กู้ยืม มาตรา 65ทวิ (4) ในขณะนั้นจึงยังไม่ใช้กับการให้บริการหรือการให้กู้ยืม* แต่ได้จำกัดอำนาจเจ้าพนักงานประเมิน กรณีการโอนทรัพย์สิน โดยไม่มีค่าตอบแทน แต่มีเหตุอันสมควร และระบุไว้ชัดแจ้ง ให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ราคาตลาด ในวันที่มีการโอน ประเมินราคาทรัพย์สิน เพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีเงินได้

¹ สวัสดิโกษา, ชุน และสนั่น เกตุทัต, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์และการเมือง, 2494), หน้า 157

* คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3819/2534 ภาษีเงินได้นิติบุคคลคดีนี้พิพากษาเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2522 ซึ่งพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) มาตรา 15 ใช้บังคับและบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา 65ทวิ (4) เกี่ยวกับกรณีโอนทรัพย์สิน ซึ่งไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนแต่ต่ำกว่าราคาตลาด ที่เจ้าพนักงานประเมินอาจประเมินราคาทรัพย์สินนั้นตามราคาตลาดในวันที่มีการโอนได้ ไม่สามารถปรับใช้กับกรณีการเช่าได้ เพราะการเช่ามิใช่การโอนทรัพย์สิน เมื่อบริษัทเตียงจิราธิวัฒน์ จำกัด โจทก์ลงรายการรับตามที่ได้รับค่าเช่ามาจริง เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจที่จะกำหนดค่าเช่าขึ้นใหม่เป็นรายได้พึงประเมินได้

ต่อมา มาตรา 65 ทวิ (4) ได้มีการแก้ไข ในปี พ.ศ.2521 โดย พรก. (ฉบับที่ 5) พ.ศ.2521 ใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มใน หรือหลัง 1 มกราคม 2522 เป็นต้นไป มาตรา 65 ทวิ (4) มีข้อความที่แก้ไขใหม่ดังต่อไปนี้

"ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาด ในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน"

มาตรา 65 ทวิ (4) ที่แก้ไขใหม่ได้ใช้มาจนถึงปัจจุบัน โดยได้เพิ่ม ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ในกรณีการให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าบริการ หรือดอกเบี้ยแต่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

มาตรา 65 ทวิ (4) มีวัตถุประสงค์ ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการขายสินค้า ให้บริการ หรือให้กู้ยืม ในราคาต่ำกว่าราคาตลาด หรือไม่คิดราคา มาตรา 65 ทวิ (4) เป็นมาตรการทางด้านการควบคุมรายได้ ที่พึงเสียภาษี ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มาตรา 65 ทวิ (4) ในปัจจุบันนี้ ครอบคลุมทุกประเภทรายได้ รวมถึงรายได้ที่เกิดขึ้นใน หรือ นอกประเทศ

แต่มีข้อควรพิจารณาว่า เจ้าพนักงานประเมินอาจไม่มีอำนาจประเมินกรณีการให้เช่าทรัพย์สิน โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดได้ เนื่องจากความหมายของคำว่าบริการนั้นประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ไม่ได้ให้คำนิยามไว้ในการพิจารณาความหมายของคำในบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร ในกรณีที่ไม่มีนิยามศัพท์ไว้เป็นพิเศษ โดยปกติศาลจะถือตามความหมายตามพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถานซึ่งได้ให้ความหมายของคำว่า"บริการ" หมายถึง "ปฏิบัติรับใช้ ให้ความสะดวกต่างๆ" ซึ่งโดยนัยดังกล่าวย่อมไม่รวมถึงการให้เช่าทรัพย์สิน²

² เกรียงเดช มาจำเนียร, "มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร" (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, พ.ศ.2542), หน้า 31

2.1.1.2 ขอบเขตอำนาจของกรมสรรพากร และ มาตรการคุ้มครองผู้เสียภาษี ภายใต้มาตรา 65 ทวิ (4)

หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี คือ การที่บุคคลสมควรเสียภาษีตามความต้องการของรัฐ ตามระดับความสามารถในการเสียภาษี หลักความเป็นธรรมในแนวราบ Horizontal equity มีหลักการว่า ผู้เสียภาษีในสภาวะเดียวกัน ควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีที่เหมือนกัน เช่น หากผู้เสียภาษีมีรายได้เท่ากัน มีความเท่าเทียมกันในทางเศรษฐกิจ ควรจะเสียภาษีเท่ากัน และในทางกลับกันหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง Vertical equity ที่มีหลักการว่า ผู้เสียภาษีในสภาวะต่างกัน ควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีที่ต่างกัน เช่น หากผู้เสียภาษีมีรายได้เพิ่มขึ้น ก็ควรจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น

ภาษีเงินได้เป็นภาษีทางตรงที่จัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษี อันเป็นเงื่อนไขประการหนึ่งเกี่ยวกับหลักความเป็นธรรมในการเก็บภาษี ซึ่งระบุว่า การเก็บภาษีควรพิจารณาจากความสามารถในการจ่ายภาษีของผู้เสียภาษี ความสามารถอาจพิจารณาจากรายได้ ทรัพย์สิน หรือรายจ่าย อย่างใดอย่างหนึ่ง หากฐานของการจ่ายภาษีตามความสามารถคือรายได้ ผู้ที่มีรายได้มากควรเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย ภาษีที่เป็นธรรมควรเพิ่มตามรายได้ที่เพิ่มขึ้น³

เงินได้ เป็นดัชนีวัด "ความสามารถในการเสียภาษี" ที่ดีที่สุด เนื่องจากมันสะท้อนถึงระดับอำนาจที่จะได้ทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจมาครอบครอง สำหรับอุปโภคบริโภค และเพื่อการอื่น ๆ การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี คือการโยกย้ายทรัพยากรทางเศรษฐกิจ จากมือของเอกชน ไปสู่มือของรัฐบาล เพื่อว่ารัฐบาลสามารถใช้ทรัพยากรเหล่านั้นในการให้บริการสาธารณะ

การตกลงราคาที่มีผลทำให้กำไรที่พึงจะมีของผู้เสียภาษีลดลง เป็นการบิดเบือนความสามารถในการเสียภาษี และไม่เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษี

กำไรที่พึงมีของผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ย่อมมาจาก รายได้ที่พึงมี หักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง และเหมาะสม รายได้ที่พึงมี ควรกำหนดจากราคาขายสินค้า หรือให้บริการ ซึ่งเป็นผลมาจากกลไกตลาดที่เสรี หรือ เป็นราคาที่เกิดขึ้นจากการตกลงอิสระ ที่บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้อง

³ วันรักษ์ มิ่งมณีนาคิน และคณะ, พจนานุกรม ศัพท์เศรษฐกิจศาสตร์, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539), หน้า 1

⁴ ไกรยุทธ วีระยาคินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2521), หน้า 2

กัน ฟังจะตกลงรายการค้าอย่างเดียว หรือที่เหมือนกัน ภายใต้เงื่อนไขอย่างเดียวกัน หรือเหมือนกัน (Arm's Length price)

กรณีมาตรา 65 ทวิ (4) ใช้ราคาตลาดเป็นบรรทัดฐานในการวัดระดับความสามารถในการเสียภาษี ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะประเมินรายได้เพื่อเสียภาษี ในราคาที่ไม่ต่ำกว่าราคาตลาด เพื่อมิให้ผู้เสียภาษีหลบเลี่ยงภาษี โดยการตกลงยอมรับราคาหรือค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาด หรือราคาตามปกติที่ควรจะเป็น ซึ่งทำให้กำไรของผู้เสียภาษีสลดลง และทำให้รัฐเก็บภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิลดลง มาตรา 65 ทวิ (4) จึงเป็นกฎหมายป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี บัญญัติขึ้นเพื่อป้องกันมิให้ความสามารถในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ถูกบิดเบือนจากการตั้งราคาโอน เพื่อให้การจัดเก็บภาษีสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี และหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี

ตามมาตรา 69 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2539 ฉบับปัจจุบัน กำหนดให้บุคคลมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร แต่อย่างไรก็ดี กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจ ที่มีผลกระทบต่อทรัพย์สินของประชาชนผู้เสียภาษี อำนาจการจัดเก็บภาษีของรัฐ จึงควรมีจำกัดเท่าที่กฎหมายจะให้โดยชัดแจ้ง การตีความกฎหมายภาษีอากร จะต้องตีความโดยเคร่งครัด ในกรณีที่อาจตีความได้เป็นหลายนัย จะต้องตีความไปในทางที่เป็นประโยชน์แก่ประชาชนผู้เสียภาษี ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาในเรื่องนี้ คือ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2317/2519

เมื่อกฎหมายไม่ชัดแจ้ง ก็ต้องตีความโดยเคร่งครัด ในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษี การตีความในปัญหาใดถ้าผู้เสียภาษีเขาเสียเปรียบ ศาลก็มักจะตีความในทางที่ผู้เสียภาษีไม่เสียเปรียบ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7125/2540

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติต่อรัฐ จึงต้องบังคับโดยเคร่งครัดในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบกระเทือนต่อสิทธิและทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้น เมื่อโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น แต่เจ้าพนักงานประเมินให้โจทก์เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย ถึงแม้ว่า ว. ผู้รับมอบอำนาจโจทก์ จะทำบันทึกยอมชำระภาษีอากรตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินพร้อมยื่นคำร้องขอเดี่ยปรับ และเจ้าพนักงานประเมินลดเบี่ยปรับให้แล้วก็ตาม โจทก์ก็หาไม่เห็นว่าต้องเสียภาษีอากรเพิ่มขึ้นตามบันทึกที่ ว.ทำไว้แต่อย่างใดไม่ จำเลยจึงไม่อาจใช้บันทึกดังกล่าว บังคับโจทก์ให้ต้องชำระภาษีอากรตามนั้น

มาตรา 65ทวิ (4) บัญญัติให้อำนาจกรมสรรพากร ในการประเมินเงินได้ของผู้เสียภาษี เพื่อการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นของกรมสรรพากร ไม่เป็นการขัดกับรัฐธรรมนูญ เนื่องจากมาตรา 65ทวิ (4) เป็นกฎหมายป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี อันเป็นหน้าที่ของบุคคลตามกฎหมายรัฐธรรมนูญ อำนาจการประเมินเงินได้ เพื่อการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นตามมาตรา 65ทวิ (4) จึงเป็นการป้องกันมิให้บุคคลหลีกเลี่ยงหน้าที่ในการเสียภาษี นอกจากนี้บทบัญญัติในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มิได้ห้ามมิให้รัฐประเมินเงินได้ของบุคคล เพื่อการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น แต่อย่างไรก็ดี อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินที่จะประเมินเงินได้ เพื่อการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจึงควรมีจำกัด เพียงเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี เจ้าพนักงานประเมิน ควรมีอำนาจประเมินภาษี ต่อเมื่อพบว่าผู้เสียภาษีได้หลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยการขายสินค้า หรือให้บริการในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมิน จึงมีหน้าที่หาราคาตลาด เพื่อประเมินว่าราคาของผู้เสียภาษีได้ตกลงซื้อขายหรือให้บริการนั้น ต่ำกว่าราคาตลาดเพียงใด

ในการใช้อำนาจประเมินภาษี เจ้าพนักงานประเมินจึงต้องกล่าวอ้างว่าราคาซื้อขายหรือให้บริการนั้นไม่ใช่ราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีภาระการพิสูจน์ตามที่กล่าวอ้าง ผู้เสียภาษี ย่อมไม่มีหน้าที่พิสูจน์ว่าราคาขายสินค้า หรือให้บริการนั้น ไม่ต่ำกว่าราคาตลาด แต่ถ้าหากเจ้าพนักงานประเมินพิสูจน์ได้ว่าราคาขายสินค้าหรือให้บริการนั้นต่ำกว่าราคาตลาด เจ้าพนักงานประเมินย่อมสามารถประเมินภาษีได้ เว้นแต่กรณี จะถือได้ว่าราคาที่ตกลงกันนั้นต่ำกว่าราคาตลาด โดยมีเหตุผลอันสมควร หากผู้เสียภาษีไม่ต้องการที่จะถูกประเมินภาษี ผู้เสียภาษีจึงมีหน้าที่พิสูจน์ว่าราคาที่ตกลงกัน มีเหตุอันสมควร ที่จะต่ำกว่าราคาตลาด

2.1.2 นิยาม "ราคาตลาด" และ "เหตุอันสมควร"

มาตรา 65ทวิ (4) นี้เป็นมาตรการป้องกันการตั้งราคาโอนสำหรับรายได้ ครอบคลุมรายการค้าทั้งภายในประเทศ และระหว่างประเทศ แต่ไม่ได้ให้ นิยามคำว่าราคาตลาด วิธีการหาราคาตลาด และ ความหมายของ "เหตุอันสมควร" การหาความหมายของ "ราคาตลาด" และ "เหตุอันสมควร" ตามมาตรา 65ทวิ (4) จึงต้องตีความ ตามความหมายของถ้อยคำ ที่เป็นข้อความโดยคำนึงถึงเหตุผล และเจตนารมณ์ของกฎหมายพร้อมกันไปด้วย

2.1.2.1 นิยาม "ราคาตลาด"

คำว่า "ราคาตลาด" ไม่ใช่เป็นคำศัพท์กฎหมายโดยเฉพาะ เป็นคำที่มีการใช้ในสาขาวิชาอื่น เช่น วิชาสถิติ หรือเศรษฐศาสตร์

ราคาตลาดยุติธรรม (Fair market value) ตาม Black's Law Dictionary Version 6 หมายถึง มูลค่าซึ่งทรัพย์สิน จะเปลี่ยนมือจากผู้ซื้อที่เต็มใจจะซื้อ และผู้ขายที่เต็มใจจะขาย โดยไม่อยู่ภายใต้การบังคับ ให้ซื้อหรือขาย และทั้งสองฝ่ายรู้และเข้าใจข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องอย่างมีเหตุผล

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ให้นิยาม "ราคาตลาดยุติธรรม" ในทางบัญชี ดังนี้

ราคาตลาดยุติธรรม (fair market value) หมายถึง

(ก) มูลค่าที่พิจารณาจากราคาที่เป็นผลจากการต่อรองโดยปกติทางธุรกิจ ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกัน โดยทั่วไปราคานี้จะคงอยู่ชั่วระยะเวลาหนึ่ง

(ข) มูลค่าที่ประมาณขึ้น ในกรณีไม่มีการขายหรือการแจ้งราคาสินค้า

5

ความหมายของราคาตลาดยุติธรรม ในทางบัญชี คือ ราคาจากการติดต่ออย่างอิสระ (Arm's length price) และจะต้องประมาณการขึ้น หากไม่มีการซื้อขายกันเป็นปกติ

ราคาตลาดในทางเศรษฐศาสตร์ หมายถึง ราคาสินค้าและบริการที่กำหนดโดยอุปสงค์และอุปทานของตลาด ในกรณีของตลาดแข่งขันสมบูรณ์ ผู้ขายแต่ละรายจะต้องขายตามราคาตลาด (Price taker) ส่วนในตลาดแข่งขันไม่สมบูรณ์ ผู้ขายแต่ละรายจะมีอิทธิพลต่อราคาตลาด (Price searcher) มากน้อยแล้วแต่ตลาดของการผูกขาด⁶

แม้ว่ากฎหมายภาษีเงินได้ไม่ได้ให้คำนิยามของราคาตลาด แต่ได้มีการให้ความหมายของราคาตลาด และการใช้ราคาตลาดในการประเมินภาษี ในกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามประมวลรัษฎากร คือ

มาตรา 79/3 ของหมวดภาษีมูลค่าเพิ่ม

“.....

⁵ คณะอนุกรรมการบัญญัติศัพท์บัญชี, ศัพท์บัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพมหานคร : สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2538), หน้า 47

⁶ วันรักษ์ มิ่งมณีนาคิน และคณะ, พจนานุกรม ศัพท์เศรษฐศาสตร์, พิมพ์ครั้งที่ 4, หน้า 188

การขายสินค้า หรือการให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร มูลค่าของฐานภาษี ให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือการให้บริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

.....

ราคาตลาด ตามมาตรานี้ ให้ ถือราคาเฉลี่ยของราคาตลาดที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในวันที่ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามที่ได้มีการตรวจสอบราคาตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่ไม้อาจทราบราคาตลาดได้แน่นอน ให้อธิบดีโดยอนุเมตริฐมนตรี มีอำนาจประกาศใช้เกณฑ์คำนวณ เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด ”

มาตรา 91/1(3) ของหมวดภาษีธุรกิจเฉพาะ

“ “ราคาตลาด” หมายความว่า ราคาที่ซื้อขายกันหรือที่คิดค่าบริการกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง”

มาตรา 91/16

“..... เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ

.....

(3) กำหนดราคาขายสินค้าโดยเทียบเคียงกับราคาขายในวันเดียวกัน หรือใกล้เคียงกันของสินค้าประเภท หรือชนิดเดียวกัน ตามราคาตลาดที่อาจเทียบเคียงกันได้”

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าความหมายของ "ราคาตลาด" ตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ คือราคาสินค้า หรือบริการที่มีการซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไป ในขณะใดขณะหนึ่ง และให้อำนาจอธิบดีโดยอนุเมตริฐมนตรีกำหนดเกณฑ์คำนวณ เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด หากจะต้องใช้ราคาตลาดเป็นราคาประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะใช้ราคาเฉลี่ยของราคาตลาด ในขณะที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น หรือใช้ราคาตลาดที่อาจเทียบเคียงกันได้ ในการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ

นอกจากนี้ พ.ร.บ.ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514 ซึ่งเป็นกฎหมายจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการปิโตรเลียม โดยจัดเก็บกำไรสุทธิ ซึ่งมีวิธีการคำนวณคล้ายกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 มาตรา 65ทวิ และมาตรา 65ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดความหมายของราคาตลาดในมาตรา 4 ดังนี้

“ราคาตลาด” หมายถึง ราคาในตลาดเปิดเผย หากไม่มีราคาดังกล่าว หมายความว่า ราคาที่พึงคิดกันระหว่างบุคคลซึ่งเป็นอิสระต่อกันโดยไม่มีความสัมพันธ์ในด้านทุนหรือการจัดการ

มาตรา 57 แห่ง พ.ร.บ.ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514 มีลักษณะคล้าย มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมาตรา 57 บัญญัติว่า เพื่อประโยชน์ในการประเมิน ภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจดังนี้

มาตรา 57(3) ปรับปรุงจำนวนรายได้แต่ละรายนรายจ่ายของบริษัทเพื่อให้ ได้จำนวนที่บริษัทควรได้รับและจ่าย ถ้าหากบริษัทได้ดำเนินการโดยอิสระ แต่บริษัทมิได้ดำเนินการ โดยอิสระเพราะมีความสัมพันธ์ในด้านทุนหรือการจัดการกับบริษัทหรือบุคคลอื่น

มาตรา 57(4) กำหนดราคาหรือมูลค่าของทรัพย์สินหรือกิจการปิโตรเลียม ตามราคาตลาดในวันโอน เมื่อการโอนทรัพย์สินหรือกิจการปิโตรเลียมนั้นไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่า ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร

จะเห็นได้ว่าราคาตลาดตาม พ.ร.บ.ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เพื่อประโยชน์ ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนหมายถึงราคาที่พึงคิดกันระหว่างบุคคลที่เป็น อิสระจากกัน ไม่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุนหรือการจัดการ

ราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) จึงควรหมายถึงราคาตลาดที่ บุคคลทั่วไป พึงจะตกลงซื้อขายสินค้า หรือบริการกัน ซึ่งกำหนดโดยกลไกตลาดตามปกติ หรือในการแข่งขัน ที่สมบูรณ์ ซึ่งผู้ซื้อ หรือผู้ขายรายใดรายหนึ่ง ไม่มีอิทธิพลต่อราคาที่จะซื้อขายกัน อาจกล่าวได้ว่า ราคาตลาดเป็นราคาที่เกิดจากการตกลงอย่างอิสระมากที่สุดในภาวะตลาดที่เป็นปกติ เป็นราคาที่ผู้ ซื้อ และผู้ขายทุกรายพึงซื้อขายกันเป็นปกติ ราคาตลาดจึงเป็นบรรทัดฐานที่เหมาะสม ในการพิจารณาว่ามีการหลบเลี่ยงภาษีในภาวะตลาดปกติ โดยการทำให้กำไรที่พึงมีของผู้เสียภาษีต่ำกว่า ที่ควรจะเป็นหรือไม่

หากผู้ขายมีอิทธิพลต่อราคาตลาด ในตลาดผูกขาด หรือมีเหตุการณ์พิเศษ อื่น เกิดขึ้นในตลาดสินค้าหรือบริการนั้นๆ เช่น การทุ่มตลาด (dumping) การอุดหนุน(subsidy) ราคาที่ซื้อขายกันในตลาดตามปกติ หรือราคาตลาดนั้นอาจไม่เหมาะสม ที่จะใช้อ้างอิงในการวัด ระดับความสามารถในการเสียภาษี เพื่อการประเมินภาษีเงินได้ ผู้เสียภาษีรายใดรายหนึ่งโดย เฉพาะ

2.1.2.2 นิยาม "เหตุอันสมควร"

“เหตุอันสมควร” เป็นศัพท์กฎหมายคำหนึ่ง ตาม Black Law Dictionary Version 6 เหตุอันสมควร หรือ "Justification" หมายถึง ความยุติธรรม เหตุอันจะอ้างได้ตาม กฎหมาย หรือเหตุผลที่จะกระทำ หรืองดเว้นการกระทำ เหตุอันสมควรยังหมายถึงการอธิบายหรือชี้แจงโดยมีข้อมูลสนับสนุน

“เหตุอันสมควร” ตามมาตรา 65 ทวิ (4) เป็นเหตุยกเว้น มิต้องชำระราคาตลาด ในการขายสินค้า หรือให้บริการ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ใช้ราคาตลาดเป็น มาตรฐานในการวัดรายได้หรือความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี กรณีที่ยกเว้น มิต้องชำระราคาตลาด จึงเป็นกรณีที่ราคาตลาดมิใช่ มาตรฐานที่เป็นธรรมในการวัดรายได้ หรือความสามารถในการเสียภาษี ราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดในกรณีนั้น ๆ แสดงระดับ หรือความสามารถในการเสียภาษีเป็นแท้จริง มิได้มีการบิดเบือนกำไรที่พึงมี ดังนั้นกรณีการขายสินค้าหรือบริการที่ต่ำกว่าราคาตลาด โดยมีเหตุอันสมควร จึงเป็นกรณีที่เชื่อได้ว่าการยอมรับ หรือตกลงราคานั้นๆ ไม่มี การบิดเบือนกำไร หรือถ่ายเทกำไร

โดยปกติ ราคาสินค้าหรือบริการระหว่างบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกัน หรือราคาที่เกิดจากการติดต่ออย่างอิสระ ควรเป็นราคาตลาด แต่ถ้าหากมีเหตุการณ์พิเศษเกิดขึ้นที่กระทบต่อการกำหนดราคา ทำให้บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ไม่สามารถตกลงราคากันที่ราคาตลาด ซึ่งเป็นราคาที่พึงซื้อพึงขายในภาวะปกติ กรณีราคาที่ตกลงกันที่ไม่ใช่ราคาตลาดนั้น ยังคงถือได้ว่าเป็นราคาที่มิได้บิดเบือนความสามารถในการเสียภาษี เจ้าพนักงานประเมินไม่ควรใช้อำนาจประเมินราคาซื้อขายสินค้าหรือบริการนั้นตามราคาตลาด อาจกล่าวได้ว่าการขายสินค้าหรือบริการที่ต่ำกว่าราคาตลาด โดยมีเหตุการณ์พิเศษเกิดขึ้น หรือมีเหตุอันสมควร ถือเป็นราคาที่เกิดจากการติดต่ออย่างอิสระ โดยสุจริตระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย

เหตุการณ์พิเศษที่จะถือได้ว่าเป็นเหตุอันสมควรนี้ ควรพิจารณาความเป็นอิสระหรือสุจริตในการตกลงราคา กรณีที่เหตุการณ์พิเศษนี้เกิดขึ้นจากความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ย่อมไม่อาจถือได้ว่าเป็นเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4)

เหตุปัจจัยที่อาจถือได้ว่าเป็นเหตุอันสมควร เช่น

1) การแทรกแซงราคาของรัฐบาล

การแทรกแซงราคาของรัฐบาลอาจเกิดขึ้นในลักษณะการควบคุมราคา หรือการให้เงินอุดหนุนแก่บางกลุ่มกิจการโดยเฉพาะ หรือการควบคุมการบริวรรตเงินตรา ซึ่งปัจจัยเหล่านี้เป็นปัจจัยที่ควบคุมไม่ได้ หากราคาที่รัฐบาลแทรกแซงต่ำกว่าราคาตลาด ย่อมถือได้ว่าเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด โดยมีเหตุอันสมควร หรืออาจกล่าวได้ว่าราคาตลาดได้เปลี่ยนแปลงเป็นราคาที่ถูกแทรกแซงสำหรับตลาดที่รัฐบาลมีอำนาจแทรกแซงราคา

2) ข้อตกลงรายการค้าที่ควรรวมพิจารณา กับรายการค้าอื่นๆ

มีข้อตกลงรายการค้าหลายกรณีที่ควรรวมพิจารณา กับรายการค้าอื่นๆ เช่น สัญญาซื้อขายสินค้าหรือบริการระยะยาว ซึ่งมีระยะเวลาเป็นปัจจัยที่ผูกมัดคู่สัญญา อันมีผลต่อราคา กล่าวคือ สัญญาซื้อขายระยะยาว ผู้ขายย่อมมีความเสี่ยงในการขายลดลง ราคาที่พึงขาย จึงควรต่ำกว่าราคาสำหรับสัญญาระยะสั้น หรือข้อตกลงเป็นชุด (Package deals) ในกรณี

การตกลงรายการค้าหลายอย่างรวมกัน ไม่ควรพิจารณารายการค้าแต่ละรายการแยกต่างหากจากกัน แต่ควรพิจารณารายการค้าต่างๆ เข้าด้วยกัน หรือรวมกัน เช่น สัญญาการโอนกิจการ หรือการตั้งราคาสำหรับ ชุดหรือกลุ่มของสินค้าไม่สามารถทำได้ เช่น สัญญาให้ความรู้ในการผลิต (Know-how) และการขายชิ้นส่วนสำคัญในการผลิต

3) รายจ่ายเพื่อเจาะตลาด หรือรักษาตลาด

ในกรณีผู้ผลิตต้องการขยายตลาด ต้องการให้สินค้าของตนสามารถขายได้ในตลาดใหม่ ๆ จึงต้องมีรายจ่ายทางการตลาดในการเจาะตลาดใหม่ เช่น ค่าโฆษณา หรือการให้ส่วนลดแก่ลูกค้า หรือในกรณีที่การแข่งขันในตลาดสินค้าที่ผู้ผลิตกำลังผลิตอยู่มีการแข่งขันที่รุนแรงขึ้น ซึ่งจะต้องมีการโต้ตอบทางการตลาด เพิ่มกิจกรรมทางการตลาด หรือให้ส่วนลดแก่ลูกค้า เพื่อรักษาส่วนแบ่งทางการตลาดที่ตนมีอยู่

ต้นทุนในการเจาะตลาดใหม่ หรือรักษาตลาดนี้เป็นภาระของผู้ผลิตมากกว่า เป็นของผู้จัดจำหน่าย เนื่องจากผู้ผลิตมีส่วนได้เสียในการเจาะตลาดใหม่ หรือรักษาตลาด มากกว่าผู้จัดจำหน่าย

รายจ่ายในการเจาะตลาดหรือรักษาตลาด สามารถทำได้ใน 2 แนวทาง คือ การจ่ายเงินค่าการตลาด เพื่อเจาะตลาดใหม่ และการลดราคา

2.1.3 วิธีการในการหาราคาตลาด และพิจารณาเหตุอันสมควรของกรมสรรพากร

ผู้ใช้กฎหมายภาษีอากร อาจแบ่งได้เป็น 2 ฝ่าย คือ ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี และผู้มีหน้าที่เสียภาษี ภายใต้มาตรา 5 แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากร ในฐานะหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี ตามประมวลรัษฎากร จึงเป็นผู้ใช้กฎหมายภาษี ในด้านเจ้าพนักงานของรัฐ ปัญหาการใช้และการตีความกฎหมายภาษี จึงเกิดจากความเข้าใจ และแนวการตีความกฎหมายของกรมสรรพากร ที่อาจแตกต่างจากผู้เสียภาษี

นอกจากกรมสรรพากร แล้วยังมี คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ซึ่งตั้งขึ้นตามมาตรา 13 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นอีกหน่วยงานของรัฐ ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ตามมาตรา 13 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

- (1) กำหนดขอบเขตในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินและพนักงานเจ้าหน้าที่
- (2) กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาในการตรวจสอบ และประเมินภาษีอากร

- (3) วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากร ที่กรมสรรพากรขอความเห็น
- (4) ให้คำปรึกษาหรือเสนอแนะแก่รัฐมนตรี ในการจัดเก็บภาษีอากร แต่อย่างไรก็ดี คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ยังไม่เคยมีคำวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากร ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

ในทางปฏิบัติ กรณีผู้เสียภาษี มีปัญหาการใช้และการตีความกฎหมาย ตามประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรมีหน้าที่ในการตอบปัญหานั้น และหนังสือที่กรมสรรพากรตอบ ขอรหัสของผู้เสียภาษี ย่อมผูกพันกรมสรรพากรในการใช้ และการตีความกฎหมายในภายหลัง แม้ว่าจะไม่กฎหมายรองรับการตอบข้อหาหรือนั้น แต่ย่อมผูกพันตามหลักกฎหมายปิดปากและหลัก สุจริต หนังสือตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากร จะตอบข้อหาหรือเฉพาะเรื่องที่ถาม และใช้อ้างอิงได้ เฉพาะผู้ที่มีหนังสือหรือกรมสรรพากร

นอกจากนี้ กรมสรรพากรยังได้มีหนังสือให้ความเห็น หรือวางแนวทางการ ใช้กฎหมาย โดยไม่มีการหารือจากผู้เสียภาษี 2 ประเภท คือ

- (1) หนังสือเวียน ที่ให้ใช้กับผู้เสียภาษีทั่วไป
- (2) คำสั่งกรมสรรพากร เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทาง

ปฏิบัติ

การศึกษาการใช้กฎหมายมาตรา 65 ทวิ (4) ในส่วนที่เกี่ยวกับ วิธีการในการหาราคาตลาด และพิจารณาเหตุอันสมควรของกรมสรรพากร จึงต้องศึกษาจากคำสั่งกรมสรรพากร หนังสือเวียนและแนวหนังสือตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากร

การพิจารณาเหตุอันสมควรของกรมสรรพากร สามารถสรุป จากคำสั่งกรมสรรพากรหนังสือเวียน และแนวหนังสือตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากร ได้ดังต่อไปนี้

2.1.3.1 วิธีการหาราคาตลาด ของกรมสรรพากร

การหาราคาตลาด สำหรับแต่ละรายการค้า ของกรมสรรพากร ตามแนวหนังสือตอบข้อหาหรือ สามารถแยกได้ดังต่อไปนี้

- 1) การใช้ราคาสินค้าที่แลกเปลี่ยน

กรณีเป็นการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ ใช้ราคาค่าตอบแทนของสิ่งที่จะแลกเปลี่ยนกัน เช่นค่าโรงแรมและอาหาร แลกกับค่าโฆษณา หรือ กรณีการก่อสร้างอาคารและยกกรรมสิทธิ์ให้กรมธนารักษ์ เพื่อรับสิทธิการเช่าอาคารนั้น

หนังสือตอบข้อหาหรือเลขที่ กค. 0804/3444 ลงวันที่

กรณีบริษัทฯ ประกอบกิจการโรงแรมจัดที่พักและเลี้ยงอาหารแก่นักแสดงกายกรรม โดยไม่คิดเงินแต่ได้โฆษณาในหนังสือพิมพ์โดยไม่ต้องเสียค่าโฆษณา ต้องตีราคาค่าโฆษณาเป็นค่าตอบแทนในการให้ที่พักและค่าอาหารดังกล่าวเป็นรายได้ของบริษัทฯ ด้วย

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0802/639 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2529 ตามมติ กพอ. ครั้งที่ 7/2529 เมื่อวันที่ 5 มิถุนายน 2529 วาระ 5

กรณีบริษัทฯ ประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้างทำสัญญาปลูกสร้างอาคารบนที่ดินราชพัสดุและยกกรรมสิทธิ์ให้เมื่อก่อสร้างแล้วเสร็จ โดยได้รับสิทธิที่จะโอนสิทธิการเช่าอาคารได้ ค่าตอบแทนจากการโอนสิทธิการเช่าต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ค่าตอบแทนดังกล่าวไม่ควรต่ำกว่าราคาต้นทุนก่อสร้างตามแบบมาตรฐานของกรมธนารักษ์ บอกด้วยค่าธรรมเนียมของกรมธนารักษ์ ถ้าต่ำกว่าให้ใช้อำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งปรก.

2) การใช้ราคาประเมินของกรมที่ดิน สำหรับการโอน หรือขายที่ดิน กรณีการขายที่ดิน ใช้ราคาประเมินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการโอนที่ดิน ของกรมที่ดิน

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0802/701 ลงวันที่ 3 กันยายน 2527 และ หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0802/11083 ลงวันที่ 23 มิถุนายน 2537

กรณีที่บริษัทฯ ขายที่ดินต่ำกว่าราคาประเมินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามกฎหมายว่าด้วยที่ดิน ควรออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีผู้ซื้อเพื่อทราบราคาขายที่แท้จริง หากไม่ได้ราคาขายที่แท้จริง ก็ให้ประเมินตามราคาตลาดในวันที่โอนที่ดิน หากไม่ได้ราคาตลาดในวันที่โอนในปีที่ขาย ก็ให้หาราคาตลาดในปีก่อนที่ขายและปีถัดไปเพื่อเทียบหาราคาในปีที่ขาย หรือใช้ราคาประเมินของกรมที่ดิน เป็นราคาตลาด

นอกจากนี้ตามข้อ 4 (1) ของระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการรับชำระและนำส่งภาษีอากรจากการขายอสังหาริมทรัพย์ พศ. 2542 ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พศ. 2542 ในส่วนนิยาม "ราคาขาย" หมายความว่ารวมถึง "ราคาที่เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดตามมาตรา 49 ทวิ มาตรา 65 ทวิ (4) และมาตรา 123 ตี แห่งประมวลรัษฎากร โดยราคาที่กำหนดตามมาตรา 65 ทวิ (4) และมาตรา 123 ตี แห่งประมวลรัษฎากร ให้เปรียบเทียบระหว่างจำนวนทุนทรัพย์ในการจดทะเบียนสิทธิ และนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนกับราคาประเมินทุนทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายที่ดิน จำนวนใดสูงกว่าให้ถือจำนวนนั้นเป็นราคาขาย..." จากนิยามตามระเบียบกระทรวงการคลังดังกล่าว จึงเป็นการรับรองว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายที่ดิน เป็นราคาตลาดของที่ดิน ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

แต่อย่างไรก็ดี กรมสรรพากร ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรมที่ดิน เป็นราคาตลาด เพื่อประเมินราคาสำหรับที่ดินแต่ละแปลง แยกต่างหากจากกัน แม้ว่าการขายที่ดินนั้น จะเป็นการขายเหมา หรือขายรวมกันไป เช่น กรณีตาม หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค.0802/11083 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2537 กรณีเป็นการกำหนดราคาที่ดินในโครงการที่อยู่อาศัย ในราคาสูง แต่กำหนดราคาที่ดิน ในโครงการสวนเกษตร ในราคาต่ำ เพื่อประโยชน์ ในการขอรับสิทธิเพื่อที่อยู่อาศัย แม้ว่าราคารวมกันของทั้ง 2 แปลง จะสูงกว่าราคารวมกัน ของราคาประเมินทุนทรัพย์ กรมสรรพากรจะแยกพิจารณาราคาที่ดินแต่ละแปลง และหากราคาที่ดินในโครงการสวนเกษตร ต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์สำหรับที่ดินผืนนั้นๆ กรมสรรพากรจะใช้อำนาจตามมาตรา 65ทวิ (4) ประเมินราคาที่ดินในโครงการสวนเกษตร ให้เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรมที่ดิน

3) ราคาหุ้น หรือหลักทรัพย์

กรมสรรพากร หาราคาตลาดของหุ้นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ โดยกำหนดจากราคาปิด ของตลาดหลักทรัพย์ หรือราคาตามบัญชีของบริษัทนั้น ๆ และในกรณีหุ้นบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ จะกำหนดจากราคาตามบัญชี

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0811(กม)/252 ลงวันที่ 24 กันยายน 2539

บริษัทฯ นำเงินไปลงทุนซื้อหุ้นของนิติบุคคลอื่น ต่อมาได้ขายหุ้นเหล่านั้นไป บริษัทฯ ต้องกำหนดราคาขายดังกล่าวดังนี้

(ก) กรณีการขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ ต้องกำหนดราคาขายตามราคาที่ซื้อขายกันจริงในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งเป็นราคาที่ขายให้กับประชาชนทั่วไป

(ข) กรณีการขายหุ้นนอกตลาดหลักทรัพย์โดยไม่มีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไปในขณะที่ขายให้ถือมูลค่าหุ้นโดยกำหนดจากมูลค่าทรัพย์สินสุทธิ (มูลค่าทรัพย์สินหักด้วยหนี้สินทั้งหมด) หาดด้วยจำนวนหุ้นที่ได้จดทะเบียนไว้ในแต่ละนิติบุคคลนั้น และให้ถือราคาดังกล่าวเป็นราคาตลาดตาม มาตรา 65ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

4) การใช้ราคาตามบัญชี ของทรัพย์สิน

กรมสรรพากรได้ออกหนังสือเวียน ที่ให้ใช้กับผู้เสียภาษีทั่วไป ซึ่งอนุญาตให้ใช้ราคาตามบัญชีของทรัพย์สินที่จะโอนกัน เพื่อสนับสนุนการควบ โอนกิจการ หากกรณีเข้าเงื่อนไขตามที่กำหนด คือ หนังสือที่ กค.0802/18695 ลงวันที่ 16 ตุลาคม 2533 เรียง ผู้ว่าราชการจังหวัด ทุกจังหวัด เพื่อให้ความเห็นเกี่ยวกับการโอนทรัพย์สิน โดยมีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65ทวิ (4) เพื่อให้เจ้าหน้าที่สรรพากรถือปฏิบัติ หนังสือฉบับนี้กำหนดให้การโอนทรัพย์สินที่เข้าลักษณะดังต่อไปนี้ เป็นการโอนทรัพย์สิน โดยมีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65ทวิ (4)

- (1) ผู้รับโอนต้องเป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ เพื่อการรับโอนกิจการโดยเฉพาะ และ ผู้รับโอนต้องเป็นบริษัทที่มีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการผลิตสินค้า และต้องได้รับโอนทรัพย์สินก่อนเริ่มประกอบกิจการ และ
- (2) ผู้โอนต้องถือหุ้นในบริษัทผู้รับโอนไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทผู้รับโอน และ
- (3) ผู้โอนและผู้รับโอน ต้องดำเนินการโอนและรับโอนทรัพย์สินในราคาไม่ต่ำกว่าราคาตามมูลค่าที่ปรากฏในบัญชี (Book Value) ณ วันที่โอน และ
- (4) ผู้โอนจะต้องไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ณ วันที่โอน เว้นแต่ได้จัดให้มีธนาคาร หรือหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรค้าง และค่าใช้จ่ายในการบังคับหนี้ดังกล่าวแล้ว และ
- (5) ผู้โอนต้องแจ้งการโอนทรัพย์สินดังกล่าวให้กรมสรรพากรทราบล่วงหน้าก่อนวันที่โอนไม่น้อยกว่า 7 วัน

กรณีการโอนกิจการในราคาตามบัญชี ที่ไม่เป็นไปตามหนังสือเวียนที่ กค.0802/18695 ลงวันที่ 16 ตุลาคม 2533 แม้ว่าการโอนเป็นเพียงการเปลี่ยนตัวนิติบุคคลใหม่ กล่าวคือ ผู้ถือหุ้นของบริษัทผู้โอน ถือหุ้นในบริษัทผู้รับโอนตามสัดส่วนเดิม และผู้รับโอน จะรับโอนพนักงานซึ่งจะรวมถึงสิทธิตามกฎหมายแรงงาน เช่น การนับอายุงาน หรือสวัสดิการที่ได้จากนายจ้างเดิม กรมสรรพากรไม่ถือว่ามีเหตุอันสมควร

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0802/19670 ลงวันที่

5 พฤศจิกายน 2533

กิจการร่วมค้ามีความประสงค์จะตั้งเป็นบริษัทขึ้น โดยบริษัทผู้ร่วมทุน ยังคงถือหุ้นในสัดส่วนคงเดิมในบริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่ แล้วรับโอนกิจการทั้งหมดของกิจการร่วมค้า รวมทั้งหนี้สินทรัพย์สิน พนักงานที่ไปทำงานในกิจการร่วมค้าดังกล่าวด้วย สำหรับราคาทรัพย์สินที่จะโอนไปนั้นจะคิดราคาตลาดตามที่ปรากฏในทางบัญชี ณ วันโอน การโอนทรัพย์สินดังกล่าวหากปรากฏว่าราคาโอนต่ำกว่าราคาตลาด ยังถือไม่ได้ว่าเป็นการโอนทรัพย์สินต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

แต่ก็มีกรณีที่กรมสรรพากร ยอมให้ใช้ราคาตามบัญชี ในการโอนหุ้น ให้บริษัทที่จัดตั้งขึ้นใหม่ เพื่อประกอบกิจการ เป็น Holding company ตามหนังสือตอบข้อหารือ ที่ กค.0802/21557 ลงวันที่ 25 กันยายน 2538 ข้อเท็จจริงการโอนทรัพย์สิน ตามหนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้ กับหนังสือเวียน ที่ กค.0802/18695 ลงวันที่ 16 ตุลาคม 2533 ต่างกันคือ ผู้รับโอนไม่ได้เป็นบริษัทที่มีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการผลิตสินค้า แต่เป็นบริษัท ที่ประกอบกิจการ Holding company และทรัพย์สินที่โอน จะเป็นหุ้นที่ถืออยู่ในบริษัท ในเครือ

แต่กรณีตามหนังสือตอบข้อหารือ ที่ กค. 0802/21557 ลงวันที่ 25 กันยายน 2538 ที่ยอมให้ใช้ราคาตามบัญชีในการโอนทรัพย์สิน และหนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค.0802/19670 ลงวันที่ 5 พฤศจิกายน 2533 ที่ไม่ยอมให้ใช้ราคาตามบัญชีในการโอนทรัพย์สิน กรมสรรพากรมิได้ให้เหตุผล ว่ากรณีเป็นเช่นไร จึงยอม หรือไม่ยอมให้ใช้ราคาตามบัญชี เป็นราคาโอนทรัพย์สิน ในการโอนกิจการ จึงไม่สามารถวิเคราะห์ได้ว่ากรมสรรพากรใช้หลักการและเหตุผลอย่างไรในการพิจารณาเหตุอันสมควร ที่ไม่ต้องใช้ราคาตลาดในการโอนทรัพย์สิน

แต่อย่างไรก็ดี แม้ไม่ใช่เป็นการโอนกิจการ กรมสรรพากรก็ยอมให้ใช้ราคาตามบัญชีของทรัพย์สินนั้น เป็นราคาตลาด ได้ในกรณีไม่สามารถหาราคาตลาดที่แท้จริงของทรัพย์สินนั้น ๆ

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0802/19905 ลงวันที่

14 ธันวาคม 2532

การโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาด ณ วันที่โอน และในกรณีที่ไม่มีราคาตลาด ก็ถือตามราคาที่ปรากฏในบัญชี(Book Value) ณ วันที่โอนได้

2.1.3.2 กรณีมีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65ทวิ (4)

จากการวิเคราะห์ หนังสือตอบข้อหารือ กรณี "มีเหตุอันสมควร" และ "ไม่มีเหตุอันสมควร" ตามมาตรา 65ทวิ (4) มีดังต่อไปนี้

1) เป็นเหตุจำเป็นทางธุรกิจ หรือประเพณีการค้า

เหตุจำเป็นทางธุรกิจ หรือประเพณีการค้า ที่กรมสรรพากรพิจารณาว่าเป็นเหตุอันสมควรที่จะกำหนดค่าตอบแทนการซื้อขายสินค้า หรือให้บริการต่ำกว่าราคาตลาด แบ่งได้เป็น

(ก) การขายสินค้าในราคาเหมา หรือการแข่งขันในทางการค้า

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0804/22599 ลงวันที่

2 พฤศจิกายน 2522

ในกรณีบริษัท เหมาขายสินค้าสำเร็จรูป และวัตถุดิบที่มีคุณภาพไม่ดีในราคาต่ำกว่าราคาตลาด บริษัทขอที่จะกระทำได้เมื่อมีเหตุอันสมควร และสามารถแสดงหลักฐานที่เป็นเหตุอันสมควร และสามารถแสดงหลักฐานที่เป็นเหตุอันสมควรได้โดยชัดแจ้ง

กรณีความจำเป็นต้องกำหนดค่าตอบแทนต่ำ เนื่องจากการแข่งขันในทางการค้า ก็ถือได้ว่ามีเหตุอันสมควร แต่กรณีจะต้องมีหลักฐานพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจ ว่า

กรณีมีเหตุจำเป็นในการแข่งขันในทางการค้า อันจะถือได้ว่ามีเหตุอันสมควร ตาม หนังสือตอบข้อ
หารือเลขที่ กค.0804/13494 ลงวันที่ 13 กรกฎาคม 2522

กรณีธนาคารออกเงินให้ลูกค้ากู้คิดอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่า
อัตราที่กฎหมายกำหนดอ้างว่าธนาคารฯ กู้เงินมาจากต่างประเทศเสียดอกเบี้ยต่ำและต้องการแข่ง
ขันในทางการค้ากับบริษัทอื่นเพื่ออ้างประโยชน์ในทางอ้อม เมื่อไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ตามข้ออ้าง
เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ยได้ตามราคาตลาดในวันที่ให้กู้ยืม
เงินนั้นตามมาตรา 65 ทวิ (4)

(ข) เป็นการขายตามข้อผูกพัน ตามสัญญา

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค.0804/12637 ลงวันที่
13 กันยายน 2517 ตามมติ กพอ. ครั้งที่ 10/2517

กรณีที่บริษัทฯ ซื้อที่ดินมาแล้วแบ่งขายตามสัญญาให้แก่
บริษัทฯ ที่ผลิตผลิตภัณฑ์ที่มีความสัมพันธ์ในกระบวนการผลิตของบริษัทฯ ซึ่งจำเป็นต้องตั้งโรงงาน
ในที่ดินติดต่อกันและประสานงานกัน มีแผนงานกันอย่างใกล้ชิด แม้จะขายต่ำกว่าราคาตลาดก็เป็น
การขายตามข้อผูกพัน มีเหตุอันสมควรไม่ต้องด้วยมาตรา 65 ทวิ (4) แห่ง ประมวลรัษฎากร

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0802/พ.3954 ลงวันที่
3 มีนาคม 2537

การที่บริษัท ได้ทำสัญญาดำเนินการดาวเทียมสื่อสาร
ภายในประเทศ กับกระทรวงคมนาคม โดยกระทรวงฯ ตกลงให้บริษัทมีสิทธิในการบริหารกิจการ
การให้บริการวงจรรดาวเทียมเพื่อการสื่อสารภายในประเทศ และมีสิทธิเก็บค่าใช้วงจรรดาวเทียม
ส่วนบริษัท ตกลงให้กระทรวงฯ หรือส่วนราชการที่กระทรวงเห็นชอบ ใช้วงจรรดาวเทียมที่บริษัทฯ จัด
ตั้งขึ้นตลอดอายุสัมปทาน 30 ปี โดยไม่ต้องเสียค่าตอบแทนใดๆ กรณีถือได้ว่าเป็นการให้บริการ
โดยไม่มีค่าตอบแทน โดยมีเหตุอันสมควร

กรณีตามหนังสือตอบข้อหารือข้างต้น สัญญาให้สัมปทาน
ดำเนินการดาวเทียมสื่อสารภายในประเทศ เป็นสัญญาต่างตอบแทน ควรจะถือได้ว่าเป็นข้อตกลง
ลง ให้กระทรวงฯ ใช้บริการวงจรรดาวเทียม โดยไม่คิดค่าตอบแทน เพื่อแลกเปลี่ยนกับสิทธิในการให้
บริการวงจรรดาวเทียม ค่าสิทธินี้จึงควรมีมูลค่าเท่ากับราคาค่าบริการ ที่บริษัท จะไม่เรียกเก็บจาก
กระทรวงฯ

แต่อย่างไรก็ดี มีหลายกรณีที่ เป็นข้อตกลงตามสัญญาที่กรม
สรรพากร ไม่ยอมรับให้เป็นเหตุอันสมควรที่จะกำหนดค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด เช่น

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0804/13494 ลงวันที่
13 กรกฎาคม 2522

ในกรณีการที่บริษัทให้เช่าเครื่องจักร 5 ปี โดยกำหนดค่าเช่าเท่ากับ ราคาเครื่องจักร บวกดอกเบี้ย 15% เมื่อสัญญาเช่าสิ้นสุดลง บริษัทได้ค่าเช่าเท่ากับราคาเครื่องจักร บวกดอกเบี้ย 15% บริษัทจึงโอนขายเครื่องจักรให้ผู้เช่าต่ำกว่าราคาตลาดของเครื่องจักร

ในกรณีนี้กรมสรรพากร วินิจฉัยว่า กรณีบริษัทโอนเครื่องจักรในราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยยกเอาสาเหตุจากความพึงพอใจในผลกำไรที่ตนได้รับจากการนำเครื่องจักรดังกล่าวออกให้เช่า แม้จะได้มีการตกลงกับผู้เช่าไว้ก่อนก็ตาม ไม่ถือว่ามีเหตุอันสมควร

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0802/19905 ลงวันที่

14 ธันวาคม 2532

บริษัท ทำสัญญาให้เช่ารถยนต์โดยสาร 2 ปี โดยตกลงกันว่าเมื่อองค์การฯ ชำระค่าเช่าครบกำหนดแล้วบริษัท จะโอนกรรมสิทธิ์รถยนต์โดยสารให้กับองค์การฯ โดยไม่คิดมูลค่า เข้าลักษณะเป็นการโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาด ณ วันที่โอน และในกรณีที่ไม่มีราคาตลาด ก็ถือตามราคาปรากฏในบัญชี(Book Value) ณ วันที่โอนได้

(ค) เป็นการแถมหรือให้โดยไม่มีค่าตอบแทนเพื่อส่งเสริมการขาย

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0804/22599 ลงวันที่

2 พฤศจิกายน 2522 ตามมติ กพอ. ที่ 17/2527 เมื่อวันที่ 13 กันยายน 2527 วาระที่ 5 และหนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0802/13722 ลงวันที่ 1 ตุลาคม 2527

สินค้าที่บริษัทฯ ผลิตและแถมให้แก่ลูกค้าในการขายสินค้าเพื่อส่งเสริมการขายนั้น อันเป็นวิธีปฏิบัติทางการค้าที่บริษัทฯ ใช้เป็นการทั่วไป นอกจากนี้ การแถมสินค้าเช่นนั้น เป็นการขายโดยตรง โดยรวมราคาขายอยู่ในราคาสินค้าตามปกติอยู่แล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) ประเมินราคาของแถม ไม่ได้ เพราะเป็นการโอนโดยมีเหตุอันสมควร

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0811/16116 ลงวันที่

26 พฤศจิกายน 2540

ในกรณีบริษัท จัดสถานที่เป็นศูนย์รวมขนาดใหญ่ ให้กับบุคคลทั่วไปในการขายสินค้า ตามโครงการตลาดนัดคนเคยรวาย โดยไม่คิดค่าตอบแทนจากบุคคลดังกล่าว เนื่องจากสภาพการณ์ของเศรษฐกิจ และเพื่อประโยชน์ในการส่งเสริมการขายสินค้าของบริษัท เข้าลักษณะเป็นการให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทน โดยมีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

แต่ในกรณี การบริจาค หรือแจกสินค้าให้แก่สมาคม หรือนักกีฬาเพื่อส่งเสริมการขาย ก็ไม่ถือว่ามีเหตุอันสมควร

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค.0802/3768 ลงวันที่

28 มีนาคม 2529

บริษัทผู้นำเข้า หรือผู้ผลิตเครื่องกีฬา นำสินค้าเครื่องกีฬา ไปแจกจ่ายให้แก่สมาคมกีฬา หรือนักกีฬา เพื่อให้นำไปโฆษณาอันเป็นการส่งเสริมการขาย ถือได้ว่าเป็นการโอนทรัพย์สิน โดยไม่มีค่าตอบแทนโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่แจกจ่ายสินค้านั้น ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

และในบางกรณีการแจกสินค้า กรมสรรพากรไม่ถือว่ามีเหตุอันสมควร เช่น

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค.0804/13494 ลงวันที่

13 กรกฎาคม 2522

ในกรณีบริษัทผลิตรายการวิทยุ แต่หีบห่อไม่ได้มาตรฐาน บริษัทฯ จึงนำลูกอมนั้นไปแจกจ่ายแก่บุคคลบางกลุ่ม ถือได้ว่าเป็นการโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องตีราคาตลาดสำหรับสินค้านั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิด้วย

นอกจากนี้ในการพิจารณา เหตุอันสมควรสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีหลักเกณฑ์เช่นเดียวกันกับภาษีเงินได้นิติบุคคล กรมสรรพากรยังแยกพิจารณา การแจกสินค้า เพื่อการส่งเสริมการขายร่วมกันของผู้ผลิต และผู้ขาย เช่น กรณี ผู้ขายได้รับสินค้าจากผู้ผลิต โดยไม่มีค่าตอบแทน เพื่อนำไปแจกแก่ประชาชนผู้มาใช้บริการของห้างฯ ผู้ขาย เพื่อส่งเสริมการขาย ไม่ถือว่ามีเหตุอันสมควร ที่จะไม่ต้อนำมูลค่าของที่แจก มาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค.0802(ก)/พ. 11316 ลงวันที่

3 ธันวาคม 2535

ในกรณีห้างได้รับ สินค้าจากผู้ผลิตโดยไม่มีค่าตอบแทน และนำไปแจกแก่ประชาชนผู้มาใช้บริการของห้างฯ ผู้ขาย เพื่อส่งเสริมการขาย ไม่ถือว่ามีเหตุอันสมควร ที่จะไม่ต้อนำมูลค่าของที่แจก มาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่การนำสินค้านั้นไปแจก พร้อมกับการขายหรือให้บริการ ตาม ข้อ 2 (2) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ 40

และมีกรณีที่กรมสรรพากร ถือว่าการแจกสินค้าตัวอย่าง ถือได้ว่าเป็นการขายสินค้า โดยไม่มีค่าตอบแทน โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้อนำมูลค่าของสินค้าตัวอย่างที่แจก มาเป็นฐานภาษี ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่กรณี บริษัท ไม่ต้อนำมูลค่าสินค้าตัวอย่างที่แจกมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามหนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค.0802(ก)/พ.10184 ลงวันที่ 13 พฤศจิกายน 2535

(ง) เป็นวิธีการ หรือการตกลงค่าตอบแทนในลักษณะอื่น

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค.0802/2706 ลงวันที่ 27

กุมภาพันธ์ 2528

กรณีบริษัทฯ ทำสัญญาเป็นตัวแทนจัดสรรที่ดินแทนเจ้าของที่ดินโดยต้องทอดรองเงินค่าแบ่งแยก ค่าทำถนนในวงเงินไม่เกินร้อยละ 40 ของราคาที่ดินที่ขายทั้งหมด บริษัทฯ ได้ค่าตอบแทนร้อยละ 15 ของยอดขาย ดังนี้เป็นกรณีมีเหตุอันสมควรที่ไม่คิดดอกเบี้ย เพราะได้คิดค่าตอบแทนในรูปค่าบำเหน็จสูงกว่าการให้กู้ยืมแล้ว ใช้อำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) ไม่ได้

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค.0802/1193 ลงวันที่

26 มกราคม 2530

บริษัทรับเหมาก่อสร้างขยายโรงกลั่นน้ำมัน ให้แก่บริษัทลูกค้าได้ตกลงเก็บรักษาดูแลเครื่องจักร และวัสดุสำหรับใช้ในการก่อสร้างขยายโรงกลั่นน้ำมันแทนกลุ่มผู้ให้กู้ยืมเงินในต่างประเทศโดยไม่คิดค่าตอบแทน ถือว่าเป็นการให้บริการโดยมีเหตุอันสมควร เพราะบริษัทได้รับประโยชน์จากสัญญารับเหมาก่อสร้างอยู่แล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) ไม่ได้

(จ) การขายสินค้าที่ใกล้หมดอายุ สินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน

กรณีการขายสินค้าที่ไม่ใช่สินค้าที่มีคุณภาพตามปกติ เช่น สินค้าที่ใกล้หมดอายุ สินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน ในราคาต่ำกว่าต้นทุน กรมสรรพากร ถือว่าเป็นการโอนทรัพย์สิน โดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยมีเหตุอันสมควร

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0811/00409 ลงวันที่

18 มกราคม 2542

กรณีบริษัทฯ ประสงค์จะขายสินค้าที่ใกล้หมดอายุ สินค้าหมดอายุ สินค้าที่เหลือจากการส่งออก สินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน วัตถุดิบและบรรจุภัณฑ์ที่มีตำหนิไม่สามารถนำไปใช้ในการผลิต โดยขายในราคาต่ำกว่าต้นทุน มิใช่เป็นการทำลายสินค้า กรมสรรพากร ถือว่าเป็นการโอนทรัพย์สิน โดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยมีเหตุอันสมควร หากได้มีการตรวจสอบสภาพสินค้าตามเงื่อนไขที่บริษัท กำหนดไว้ และได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจ พร้อมทั้งจะต้องมีบุคคลร่วมสังเกตการณ์ ประกอบด้วยฝ่ายคลังสินค้า และฝ่ายบัญชี โดยลงลายมือชื่อเป็นพยานในการขาย เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี

แต่กรณีตามหนังสือข้อหารือดังกล่าว น่าจะถือได้ว่าราคาขายที่ต่ำกว่าต้นทุน นั้นคือราคาตลาดของสินค้าที่ไม่ได้คุณภาพเหล่านั้น เนื่องจากโดยปกติ สินค้าเหล่านั้น ไม่ใช่สินค้าที่จะพึงขายได้ในท้องตลาดตามปกติ และผู้ผลิตจะต้องทำลายสินค้าเหล่านั้น

อยู่แล้วหากไม่มีผู้ต้องการจะซื้อ ราคาที่พึงขายได้ย่อมต่ำกว่าต้นทุนการผลิต นอกจากนี้กรณี ไม่ปรากฏว่าบริษัท จะสามารถขายสินค้าเหล่านั้นให้กับผู้อื่น ในราคาที่สูงกว่าได้

2) การให้กู้ยืม เพื่อเป็นสวัสดิการแก่พนักงานลูกจ้าง

กรมสรรพากรวางแนวทาง กรณีการให้กู้ยืมแก่พนักงานลูกจ้าง โดยไม่มีการคิดดอกเบี้ย ถือเป็นกรณีไม่มีเหตุอันสมควร แต่กรณีคิดดอกเบี้ยในอัตราต่ำกว่าราคาตลาด เพื่อเป็นสวัสดิการแก่พนักงาน ถือว่ามีเหตุอันสมควร

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0802/9691 ลงวันที่

13 สิงหาคม 2528

กรณีบริษัทฯ ตั้งกองทุนเพื่อให้พนักงานกู้ยืมเงินในอัตราร้อยละ 10 ของเงินเดือน โดยไม่คิดดอกเบี้ยและค่าใช้จ่ายใด ๆ กรณีดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดเงินได้ บริษัทฯ ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจทำการประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) ได้

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0804/13425 ลงวันที่

12 กรกฎาคม 2522 และ หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0802/7548 ลงวันที่

10 พฤษภาคม 2526

กรณีที่ธนาคารคิดดอกเบี้ยจากการให้พนักงานของตนกู้ยืมเงินในอัตราต่ำกว่าราคาตลาดเพื่อเป็นสวัสดิการสงเคราะห์แก่พนักงาน ถือได้ว่ามีเหตุอันสมควร ไม่อยู่ในบังคับใช้อำนาจประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4)

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0802/7548 ลงวันที่

10 พฤษภาคม 2526

กรณีที่ธนาคารตั้งโครงการเงินกู้เพื่อซื้อบ้าน ในการช่วยเหลือพนักงานโดยคิดดอกเบี้ยอัตราต่ำเพียงร้อยละ 7 ต่อปีซึ่งต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยปกติ ไม่ถือว่าเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยมีดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

สวัสดิการที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้างหรือ "สวัสดิการแรงงาน" หมายถึง การที่ฝ่ายนายจ้างช่วยเหลือลูกจ้าง ให้ผลประโยชน์หรือบริการต่างๆ แก่ฝ่ายลูกจ้าง เพื่อที่จะทำให้ลูกจ้างได้รับความสุข ความสะดวกสบาย ความพึงพอใจ ตลอดจนความปลอดภัยในการทำงาน ไม่ว่าจะเป็นความต้องการทางด้านร่างกาย หรือจิตใจตลอดเวลาที่มีความสัมพันธ์ในฐานะ

นายจ้างและลูกจ้างต่อกัน ทั้งนี้เพื่อที่จะทำให้ประสิทธิภาพในการทำงานเป็นไปอย่างดี ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการของนายจ้าง⁷

การให้“สวัสดิการ”แก่พนักงาน จึงเป็นภาระหรือค่าใช้จ่ายของนายจ้างการให้กู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราตลาดจึงเป็นภาระทางศีลธรรม หรือหน้าที่ตามข้อตกลงสภาพการจ้างของนายจ้าง กล่าวคือหากนายจ้างไม่ได้ใช้เงินของตนเองให้กู้ยืมแก่ลูกจ้าง เพื่อเป็นสวัสดิการแล้ว นายจ้างอาจตกลงจ่ายชดเชยลูกจ้างสำหรับดอกเบี้ยที่ลูกจ้างต้องจ่าย ในการกู้ยืมจากผู้อื่นในอัตราตลาด

แต่ในกรณีการให้พนักงานกู้ยืมผ่านสหกรณ์ออมทรัพย์ ซึ่งไม่ต่างจากการที่บริษัทให้กู้ยืมโดยตรง ไม่ว่าจะในกรณีไม่มีดอกเบี้ย หรือมีดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด กรมสรรพากรถือว่าไม่มีเหตุอันสมควร

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0802/3713 ลงวันที่

7 มีนาคม 2539

พนักงานของบริษัทฯ รวมตัวกันจัดตั้ง “สหกรณ์ออมทรัพย์พนักงาน” เพื่อเป็นสวัสดิการแก่พนักงาน โดยบริษัทฯ ให้สหกรณ์ฯ กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือมีดอกเบี้ยแต่ต่ำกว่าราคาตลาด จึงถือไม่ได้ว่าเป็นการกระทำโดยมีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามราคาตลาดได้ตามมาตรา 65ทวิ (4) แห่ง ประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ตาม หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค.0811/16254 ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน 2540 การให้กู้ยืม อัตราดอกเบี้ยต่ำ แก่พนักงานของบริษัทในเครือเดียวกัน หรือแก่พนักงานที่โอนย้ายไปยังบริษัทในเครือ เป็นผลให้ความเป็นพนักงาน หรือลูกจ้างของบริษัทสิ้นสุดลง บริษัทไม่อาจถือได้ว่าเป็นการให้กู้ยืม เพื่อเป็นสวัสดิการแก่พนักงานของตน ไม่สามารถคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาตลาดได้ กรณี เป็นการให้ความสำคัญกับการเป็นหน่วยภาษี หรือนิติบุคคลที่แยกต่างหากจากกัน ของบริษัทในเครือเดียวกัน

3) นโยบายของรัฐบาล หรือเพื่อประโยชน์สาธารณะ

กรณีการขายสินค้า หรือให้บริการ หรือให้กู้ยืม ตามนโยบายของรัฐบาล ในอัตราค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด กรณีถือว่ามีเหตุอันสมควร

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0804/24594 ลงวันที่

18 ธันวาคม 2523

⁷ สุดาศิริ วดวงศ์, อธิบายกฎหมายคุ้มครองแรงงาน. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ 2543), หน้า178

กรณีบริษัทโรงกลั่นน้ำมันได้จ่ายเงินทอดรองจำนวนหนึ่ง ให้แก่การปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นองค์การของรัฐบาล เพื่อชำระค่าหุ้นที่ซื้อจากตนตามสัญญา ร่วมทุนกันกับผู้ถือหุ้นฝ่ายเอกชนของบริษัทฯ ในการขยายกิจการและดำเนินการโรงกลั่นน้ำมันตามนโยบายของรัฐบาล โดยไม่คิดดอกเบี้ย ถือว่ามีเหตุอันสมควร ไม่อยู่ในบังคับตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งปรก.

กรณีการโอนทรัพย์สิน แก่องค์การสาธารณกุศล โดยไม่ค่าตอบแทน กรณีถือว่ามีเหตุอันสมควร

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0804/3358 ลงวันที่

22 กุมภาพันธ์ 2520

กรณีที่บริษัทฯ มีที่ดินหลังจากทำการขุดแร่แล้วเหลืออยู่ ต่อมาทางราชการได้มีหนังสือขอให้ที่ดินนั้นเป็นสวนสาธารณะ เพื่อใช้เป็นแหล่งเพาะพันธุ์ปลา สร้างสะพานยื่นออกไปในสระน้ำ และสร้างศาลากลางน้ำเพื่อจัดเป็นสถานที่พักผ่อนหย่อนใจของประชาชน บริษัทฯ เห็นว่าที่ดินดังกล่าวไม่ได้ใช้ประโยชน์แล้ว จึงโอนที่ดินดังกล่าวให้แก่ทางราชการ เพื่อจัดสร้างสวนสาธารณะดังกล่าว แม้บริษัทฯ จะไม่ได้รับค่าตอบแทนเพราะเป็นการโอนให้เปล่าก็ตาม ถือได้ว่าเป็นการโอนไปโดยไม่มีเหตุอันสมควรไม่อยู่ในบังคับมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งปรก. และบริษัทฯ มีสิทธิ์นำราคาต้นทุนของที่ดินนั้นมาหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งหมด แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0802/6488 ลงวันที่

20 เมษายน 2537

บริษัทได้โอนกรรมสิทธิ์ที่ดินสองโฉนดให้แก่มูลนิธิชัยพัฒนา โดยไม่มีค่าตอบแทน เพื่อนำไปจัดสร้างอุทยานเพื่อเฉลิมพระเกียรติสมเด็จพระศรีนครินทราบรมราชชนนี ถือเป็นการโอนทรัพย์สิน โดยไม่มีค่าตอบแทนที่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานจึงไม่มีอำนาจประเมินค่าตอบแทนนั้นตามราคาตลาด ในวันที่โอนตามมาตรา 65 ทวิ (4)

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค. 0802/7557 ลงวันที่

6 พฤษภาคม 2537 และ หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค.0802/13820 ลงวันที่ 9 สิงหาคม 2537

กรณีที่บริษัทฯ บริจาคหุ้นซึ่งเป็นทรัพย์สินของบริษัท ให้แก่มูลนิธิซีเมนต์ไทย ซึ่งเป็นองค์การ หรือสถานสาธารณกุศล ตามประกาศกระทรวงการคลัง ถือเป็นการโอนทรัพย์สินของบริษัท ที่ไม่มีค่าตอบแทน โดยมีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

แต่มีกรณี ที่กรมสรรพากรให้ความเห็นขัด กับหนังสือตอบข้อหารือข้างต้น คือ ตาม หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค.0802/17998 ลงวันที่ 15 กันยายน 2536

การโอนที่ดิน น้อมเกล้าฯ ถวายที่ดิน แต่พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เพื่อใช้เป็นสถานที่ทดลอง ของโครงการส่วนพระองค์สวนจิตรลดา การโอนที่ดินเข้าลักษณะเป็นการขาย ตามมาตรา 39 บริษัทฯ ผู้โอนที่ดินจะต้องนำราคาที่ดินที่โอน โดยถือตาม ราคาตลาด ณ วันที่ที่มีการโอนนั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษี

ในกรณีนี้ กรมสรรพากรให้ความเห็นว่าจะต้องนำมูลค่าที่ดิน มารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี จึงหมายความว่า กรณีไม่ถือว่าเป็นการโอนทรัพย์สิน ไม่มีค่าตอบแทน โดยไม่มีเหตุอันสมควร แม้ว่าจะเป็นการโอนที่ดิน น้อมเกล้าฯ ถวายที่ดิน แต่พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว

2.1.3.3 ปัญหาวิธีการในการหาราคาตลาด และพิจารณาเหตุอันสมควรของกรมสรรพากร

ปัญหาวิธีการในการหาราคาตลาด และพิจารณาเหตุอันสมควรของกรมสรรพากร สรุปได้ดังต่อไปนี้

(1) กรมสรรพากรไม่ได้ตีความ “ราคาตลาด” หรือให้เหตุผล หรือวางแนวทางการพิจารณาอย่างชัดเจน ในการตอบข้อหารือเกี่ยวกับราคาตลาด หรือราคาต่ำกว่าราคาตลาดที่มีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) จึงขาดแนวทางสำหรับผู้เสียภาษี ในการพิจารณา ราคาตลาด หรือราคาต่ำกว่าราคาตลาดที่มีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) ผู้เสียภาษีต้องขอหนังสือตอบข้อหารือทุกกรณี หากต้องการหลีกเลี่ยงปัญหาการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีกับกรมสรรพากร

(2) กรมสรรพากร ตอบข้อหารือในเรื่องที่มีลักษณะคล้ายกัน แต่ให้ความเห็นต่างกัน เช่น หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค.0804/12637 ลงวันที่ 13 กันยายน 2517 กรมสรรพากรยอมรับการขายที่ดินต่ำกว่าราคาตลาด เป็นการขายตามข้อผูกพันที่มีกันมาก่อน ถือว่ามีเหตุอันสมควร แต่ในขณะที่ ตามหนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค.0804/13494 ลงวันที่ 13 กรกฎาคม 2522 กรมสรรพากร ไม่ยอมรับเหตุอันสมควร ที่ผู้ให้เช่า จะต้องขายเครื่องจักร ในราคาต่ำกว่าราคาตลาดให้แก่ผู้เช่า เมื่อสิ้นสุดสัญญา หรือในกรณีการโอนที่ดินให้แก่มูลนิธิ สาธารณกุศล ถือเป็นการโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนที่มีเหตุอันสมควร แต่การน้อมเกล้าฯ ถวายที่ดินแก่พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว ผู้โอนจะต้องนำมูลค่าที่ดินมารวมคำนวณ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

(3) กรมสรรพากร ให้ความสำคัญแก่รูปแบบตามกฎหมายมากกว่า รูปแบบทางธุรกิจการค้า จึงพิจารณารายการแต่ละรายการแยกต่างหากจากกัน แม้ว่ารายนามัน

จะสัมพันธ์กัน เช่น การที่ผู้ผลิตให้สินค้า ไม่คิดมูลค่าแก่ผู้ขาย โดยไม่คิดค่าตอบแทน เพื่อนำไปแจกแก่ลูกค้าของผู้ขาย กรมสรรพากรถือว่า การให้สินค้าของผู้ผลิต ไม่มีเหตุอันสมควรหรือในกรณีการให้กู้ยืม ในอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด เพื่อเป็น สวัสดิการแก่พนักงานลูกจ้าง กรณีถือว่ามีเหตุอันสมควร แต่ถ้าหากการให้กู้ยืมนั้น ผ่านสหกรณ์ออมทรัพย์พนักงาน กรณีถือว่ามีเหตุอันสมควร

(4) กรมสรรพากรยอมรับ ราคาตามบัญชีของทรัพย์สิน และหนี้สิน ในการคำนวณหาราคาตลาดของหุ้นในบริษัทนั้นๆ แต่ไม่ยอมรับราคาตามบัญชี ของทรัพย์สิน ในการพิจารณาราคาตลาด ของทรัพย์สินนั้น ๆ ทั้งที่ผลการโอนทรัพย์สิน หรือการโอนหุ้นในบริษัทเจ้า ของทรัพย์สินนั้น ผู้รับโอนย่อมมีสิทธิในทรัพย์สินนั้นเหมือนกัน แต่มีแนวทางในการพิจารณาราคาตลาดสำหรับการโอน ที่ต่างกัน

(5) กรมสรรพากร มักถือว่าราคาตลาดของสินค้าที่ขาย ควรสูงกว่าราคาต้นทุน กรณีหากมีความจำเป็นต้องขายสินค้านั้นไปในราคาที่ต่ำกว่าต้นทุน เช่น สินค้าที่ใกล้หมดอายุ หรือไม่ได้มาตรฐาน กรมสรรพากรจะถือว่าเหตุอันสมควร ที่จะขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาด ในกรณีนี้ความจำเป็นต้องขายสินค้าต่ำกว่าต้นทุน ไม่ใช่เหตุอันสมควรที่จะขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาด แต่โดยสภาพของสินค้านั้นเอง เป็นเหตุให้ราคาพึงขาย หรือราคาตลาดนั้นต่ำกว่าต้นทุน

(6) กรมสรรพากรไม่มีการแยกพิจารณา รายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน หรือรายการค้าระหว่างบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกันเป็นอิสระจากกัน เพื่อพิจารณาว่าผู้เสียภาษีสุจริตในการตั้งราคาโอน หรือมีเจตนาในการตั้งราคาโอนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ และมีหลายกรณีที่ดูเหมือนว่า กรมสรรพากรใช้อำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) เพื่อประโยชน์ในการขยายฐานภาษี เพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น ซึ่งเป็นการใช้กฎหมายที่ขัดกับเจตนารมณ์ในการบัญญัติ มาตรา 65 ทวิ (4) เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยการตั้งราคาโอน เช่น กรณีการแจกสินค้าให้แก่ประชาชนทั่วไป เพื่อส่งเสริมการขาย หรือการที่ผู้ผลิตให้สินค้า ไม่คิดมูลค่าแก่ผู้ขาย โดยไม่คิดค่าตอบแทน เพื่อนำไปแจกให้แก่ประชาชนทั่วไป เพื่อส่งเสริมการขาย หรือในกรณีกรมสรรพากร ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรมที่ดิน เป็นราคาตลาด เพื่อประเมินราคาสำหรับที่ดินแต่ละแปลง แยกต่างหากจากกัน แม้ว่าการขายที่ดินนั้น จะเป็นการขายเหมา หรือขายรวมกันไป เช่น กรณีตาม หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค.0802/11083 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2537 กรณีเป็นการกำหนดราคาที่ดินในโครงการที่อยู่อาศัย ในราคาสูง แต่กำหนดราคาที่ดิน ในโครงการสวนเกษตร ในราคาต่ำ เพื่อประโยชน์ ในการขอรับสินเชื่อเพื่อที่อยู่อาศัย แม้ว่าราคารวมกันของทั้ง 2 แปลง จะสูงกว่าราคารวมกัน ของราคาประเมินทุนทรัพย์ กรมสรรพากรไม่ยอมรับการพิจารณา

ราคารวม แต่จะแยกพิจารณาราคาที่ดินแต่ละแปลง และอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) ประเมินราคาที่ดินโครงการเกษตร เพื่อจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น

2.1.4 วิธีการในการหาราคาตลาด และพิจารณาเหตุอันสมควรของศาลฎีกา

กฎหมายภาษีอากร เป็นกฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจ ที่ให้อำนาจแก่รัฐในการจัดเก็บภาษีจากประชาชน หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของกรมสรรพากร ก็สามารถอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะประกอบด้วยผู้แทนจากกรมสรรพากร ผู้แทนอัยการสูงสุด และผู้แทนกระทรวงมหาดไทย ซึ่งหากผู้เสียภาษี ยังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็สามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้น ต่อศาลได้ ภายในกำหนดเวลา 30 วันเช่นเดียวกัน

การนำคดีภาษีอากรขึ้นสู่ศาล เป็นการระงับข้อพิพาทระหว่างกรมสรรพากร และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กับประชาชนผู้เสียภาษี อันเป็นการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของรัฐบาล อย่างหนึ่ง ซึ่งการควบคุมโดยองค์กรตุลาการให้หลักประกันแก่เอกชนได้ดีกว่าระบบอื่น ⁸ ในการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายปกครองหรือรัฐบาล ดังนั้นกระบวนการพิจารณาของศาลจึงเป็นการคุ้มครอง หรือให้หลักประกันแก่ผู้เสียภาษีที่ดีที่สุด คำวินิจฉัยของศาลจึงมีทั้งที่เห็นด้วย และไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของกรมสรรพากร

นอกจากนี้ในคำพิพากษาของศาล ศาลจะต้องให้เหตุผลประกอบคำพิพากษาของตนเสมอ การแสดงข้อเท็จจริง และข้อกฎหมายที่เป็นมูลเหตุในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทไปทางใดทางหนึ่ง ย่อมจะเป็นการวางกรอบการใช้กฎหมายภาษีอากร แก่ผู้เสียภาษี และกรมสรรพากร คำพิพากษาที่มีคุณภาพ มีเหตุผลดี ไม่มีคำพิพากษาอื่นมาคัดค้านหรือโต้แย้ง จะเป็นคำพิพากษาบวรทัดฐาน คือ เป็นคำพิพากษาดั่งตัวอย่างที่คนอื่นปฏิบัติตาม และเป็นที่ยึดมั่นกันทั่วไป คำพิพากษาบวรทัดฐานนั้นย่อมกลายเป็นกฎหมายจารีตประเพณีอย่างหนึ่ง⁹

⁸ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, “หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครอง” ใน คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง, (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2539), หน้า 174

⁹ สมยศ เชื้อไทย, วิชากฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป ตามแนวคำสอนของ ดร.ปรีดี เกษมทรัพย์, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ประกายพรึก, 2534), หน้า 64-65

จากผลที่กฎหมายไม่ได้ให้นิยามราคาตลาด หรือราคาต่ำกว่าราคาตลาดที่มีเหตุอันสมควร เพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีตามมาตรา 65 ทวิ (4) และกรมสรรพากรเองก็ไม่มีแนวทางที่เหมาะสมในการพิจารณาราคาตลาด เมื่อคดีภาษีขึ้นสู่ศาล ย่อมเป็นหน้าที่ของศาล ที่จะต้องพิจารณาว่า ราคาที่เอียงกันระหว่างกรมสรรพากร และผู้เสียภาษี นั้นราคาใด เหมาะสมที่จะถือว่าเป็นราคาตลาด และเหตุการณ์ใดที่จะยอมรับได้ว่าเป็นเหตุอันสมควร ที่จะไม่ใช้ราคาตลาดได้

2.1.4.1 ราคาตลาด ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

คำพิพากษาศาลฎีกา มีลักษณะสำคัญอย่างหนึ่งที่ต่างจากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร คือ ศาลจะใช้เหตุผลในการให้ความหมาย หรือลักษณะของราคาตลาด เพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษี ที่จะเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

ราคาตลาดที่ใช้ในการประเมินภาษีตามมาตรา 65 ทวิ (4) ตามแนวศาลฎีกา มีลักษณะดังต่อไปนี้

(1) ทรัพย์สินที่ต่างกัน ควรมีราคาที่แตกต่างกัน เช่น ราคาที่ดินที่ใกล้ถนน และที่ดินที่ไกลจากถนน ราคาควรจะต่างกัน จะใช้ราคาที่ดินที่อยู่ใกล้ถนน มาประเมินภาษีกรณีการขายที่ดินส่วนที่อยู่ไกลจากถนนไม่ได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2090/2530)

(2) ราคาตลาดจะต้องเป็นราคาที่แน่นอน ไม่ใช่เป็นเพียงราคาที่มีผู้เสนอซื้อ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2722/2530) ควรเป็นราคาที่ประชาชนทั่วไปสามารถซื้อขายได้ตามปกติ

(3) ราคาตลาดในประเทศ อาจขึ้นอยู่กับราคาตลาดโลก เช่น ราคาตลาดแร่ ย่อมขึ้นอยู่กับราคาตลาดโลกของแร่ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2891/2538)

(4) ราคาตลาด คือ ราคาตามที่สมควร (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5656/2536) กรณีเป็นสินค้าไม่มีราคาตลาด หากวิธีการกำหนดราคาขายที่เหมาะสม ถือว่าราคาขายนั้นไม่ต่ำกว่าราคาตลาด (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2891/2538)

(5) ราคาขาย หรือราคาตลาดอย่างน้อยเท่ากับราคาทุน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3451/2538) สินค้าใหม่ ไม่เคยถูกใช้งาน และไม่เสื่อมสภาพ ไม่ควรมีราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 51/2539)

(6) ราคาตลาดของสินค้านั้นอาจไม่มีราคาตายตัวหรือราคาเดียว ขึ้นอยู่กับสภาพของสินค้าและตลาดโดยทั่วไป การขายสินค้าแต่ละชนิดในราคาสูงต่ำติดกันก็อาจอยู่ในกรอบของราคาตลาดได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4960/2538) ดังนั้นราคาตลาดอาจมีลักษณะเป็นช่วงราคาที่ยอมรับได้ว่าเป็นราคาตลาด (Arm's length range)

(7) การหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินที่บริษัทนำมาใช้งาน ในกิจการของบริษัท ไม่ใช่วิธีการหาราคาตลาดที่เหมาะสม สำหรับสินค้าที่ล้าสมัย (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 51/2539) แม้ว่าการหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาอาจสะท้อนการด้อยค่าลงของทรัพย์สิน ซึ่งมูลค่าหลังการหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคานั้นอาจเป็นมูลค่าที่ใกล้เคียงกับราคาที่ยังซื้อขายกันของทรัพย์สินที่ใช้งานแล้ว

(8) ราคาตลาด สำหรับการคำนวณราคาสินค้าคงเหลือตามประมวล รัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (6) ไม่ถือเป็นราคาตลาด ตามมาตรา 65 ทวิ (4) (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 51/2539)

(9) ราคาทรัพย์สินที่เอาประกันภัย เป็นวงเงินความเสียหายที่คู่สัญญา ประกันภัยตกลงกัน มิใช่ราคาตลาดของทรัพย์สินนั้น (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 123/2540)

2.1.4.2 วิธีการหาราคาตลาดของศาลฎีกา

ในการพิจารณาคดีภาษีอากร ศาลจะต้องพิจารณาทั้งข้อกฎหมาย และข้อเท็จจริงเกี่ยวกับราคาตลาด ศาลจะต้องพิจารณาข้อกฎหมายว่าราคาตลาด ควรหมายถึงราคาอะไร วิธีการหาราคาตลาดของกรมสรรพากรเพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษี หรือการกำหนดราคาขายของผู้เสียภาษี เหมาะสมและเป็นธรรมหรือไม่ ภายใต้กรอบมาตรา 65 ทวิ (4) การพิจารณาของศาล จะต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี และไม่เป็นการจำกัดอำนาจกรมสรรพากรจนเกินกว่าที่จะบริหารการจัดเก็บภาษี ให้ได้ตามที่รัฐบาลจัดตั้งงบประมาณรายรับ เพื่อการบริหารราชการแผ่นดิน

ในส่วนที่เกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับราคาตลาด ศาลจะต้องพิจารณาว่า ราคาที่ผู้เสียภาษีนำสืบ นำเชื่อถือเพียงใด และหากพิจารณากับราคาตลาดที่กรมสรรพากรกล่าวอ้าง และใช้ในการประเมินภาษี ราคาใดน่าจะเป็นราคาที่เหมาะสมกว่ากันเพียงใด

เป็นที่น่าสังเกตว่าปัญหาการประเมินภาษีตามมาตรา 65 ทวิ (4) ที่นำขึ้นมาสู่ศาล มักจะเป็นปัญหาข้อเท็จจริง มากกว่าปัญหาข้อกฎหมาย และในหลายกรณีปัญหาข้อเท็จจริง จะเป็นการพิจารณาหาราคาขาย หรือราคาตลาดของกรมสรรพากร เพื่อประเมินภาษี ในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการไม่บันทึกรายได้จากการขายสินค้า หรือให้บริการ หรือการบันทึกรายได้ นั้น ต่ำกว่าที่เป็นจริง

แต่อย่างไรก็ดี ราคาสำหรับรายได้ที่หลบหนีภาษี หรือการบันทึกรายได้ต่ำกว่าที่เป็นจริง หรือการกำหนดราคาโอนที่ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น ย่อมอยู่บนหลักเกณฑ์เดียวกันในการพิจารณาความเหมาะสมของราคา หรือรายได้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีได้

ราคาตลาดตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา สามารถแยกได้ดังต่อไปนี้

1) ราคาที่ดิน ถือตามราคาประเมินของกรมที่ดิน

ในกรณีการขายที่ดิน ศาลจะถือตามราคาประเมินหรือราคาปานกลางที่ทางราชการกำหนดเพื่อใช้ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เป็นราคาตลาด

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2090/2530

ศาลฎีกาเห็นว่า ราคาประเมินหรือราคาปานกลางที่ทางราชการกำหนดเพื่อใช้ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ซึ่งเป็นราคาตลาดนั้น ถือเอาความสะดวกในการไปมาหรือระยะใกล้ไกลของที่ดินกับถนนสาธารณะเป็นหลักในการกำหนดราคา ดังนั้น ราคาตลาดสำหรับที่ดินที่โจทก์ขายทั้ง 10 โฉนดก็ต้องใช้หลักเดียวกัน คือถือเอาความสะดวกในการไปมาหรือระยะใกล้ไกลของที่ดินกับถนนสาธารณะ จะถือว่าที่ดินส่วนที่ไม่อยู่ริมถนนแจ้งวัฒนะในระยะ 80 เมตร มีราคาเท่ากับที่ดินในระยะ 80 เมตร หาได้ไม่ แม้จะเป็นที่ดินผืนเดียวติดต่อกัน การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงเป็นการไม่ชอบ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2222/2530

โจทก์ก็ไม่มีพยานหลักฐานอื่นใดมาสืบแสดงให้ศาลเห็นถึงราคาขายที่ดินโฉนดที่ 67906 ที่แท้จริงว่าเป็นเงินเท่าใด แต่เมื่อเจ้าพนักงานที่ดินได้ประเมินราคาที่ดินโฉนดที่ 67906 ในขณะที่จดทะเบียนกรรมสิทธิ์ขายเพื่อเสียค่าธรรมเนียมจดทะเบียนขายเป็นเงิน 693,000 บาท โจทก์เองก็ยอมเสียค่าธรรมเนียมค่าจดทะเบียนขายที่ดินในราคาดังกล่าว โดยมีได้แย้งคัดค้านแต่ประการใด อีกประการหนึ่ง หลังจากซื้อที่ดินจากโจทก์เมื่อปี 2518 แล้ว ต่อมาปี 2521 ได้มีการขายที่ดินในราคา 1,848,000 บาท จะเห็นได้ว่าระยะเวลาเพียงประมาณ 3 ปี ที่ดินโฉนดที่ 67906 มีราคาสูงขึ้นอีกมาก ฉะนั้น ราคาที่ดินโฉนดที่ 67906 ที่เจ้าพนักงานที่ดินประเมินไว้เป็นเงิน 693,000 บาท จึงเป็นราคาที่น่าจะเหมาะสมในขณะนั้น ทั้งโจทก์ก็นำสืบไม่ได้แน่ชัดว่า รายได้จากการขายที่ดินโฉนดที่ 67906 โจทก์ได้นำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่รัฐถูกต้องเรียบร้อยแล้ว ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ทำการประเมินรายได้จากการขายที่ดินของโจทก์เพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามราคาประเมินของเจ้าพนักงานที่ดินจึงเป็นการชอบ

2) ราคาหุ้นใช้ราคาตามบัญชี

ราคาตลาดหุ้นของบริษัท ไม่ควรต่ำกว่าราคาตามบัญชี ที่คำนวณจากมูลค่าทรัพย์สิน หักด้วยหนี้สิน แล้วหารด้วยจำนวนหุ้น เหตุที่อาจถือราคาตามบัญชี เป็นราคาตลาดของหุ้น เนื่องจากหากมีการเลิกบริษัท มูลค่าทรัพย์สินของบริษัทที่ขายได้ หักด้วยหนี้สินที่มีอยู่ ย่อมต้องแบ่งคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัท ตามมาตรา 1269 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและ

พาณิชย์ ราคาตามบัญชีของทรัพย์สิน เป็นราคาทุนเดิมที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา หักด้วยค่าเสื่อมราคา (ถ้ามี) ซึ่งโดยปกติย่อมไม่ควรต่ำกว่าราคาตลาด หรือราคาที่เหมาะสมของทรัพย์สินนั้น

นอกจากนี้ตามหลักการบัญชี งบดุล ซึ่งแสดงทรัพย์สิน หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น เป็นงบการเงินที่แสดงฐานะการเงินของบริษัท มูลค่าทรัพย์สินที่แสดงในงบดุล จึงต้องไม่ต่ำกว่าราคาที่คาดว่าจะขายได้ หรือมูลค่าที่จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แก่บริษัท ในอนาคต

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2722/2530

การที่โจทก์ขายหุ้นของบริษัท พ. จำกัด ให้แก่บริษัท ย. จำกัด ในราคาหุ้นละ 15 บาท ทั้ง ๆ ที่ราคาหุ้นเดิมมีมูลค่าถึงหุ้นละ 1,000 บาท พฤติการณ์จึงเห็นได้ชัดว่า ส่อไปทางซื้อขายหุ้นกันโดยสมยอม ราคาหุ้นที่โจทก์ขายดังกล่าวจึงเป็นราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร วิธีการคำนวณมูลค่าของหุ้น จำเลยได้ใช้วิธีการเช่นเดียวกันกับโจทก์ ผิดกัน แต่เพียงว่าโจทก์นำราคาที่น่าขาย ก. เสนอขอซื้อกิจการของบริษัท พ. จำกัด มาเป็นหลักในการคำนวณมูลค่าของหุ้นซึ่งยังเป็นราคาไม่แน่นอน ส่วนจำเลยนำเอาทรัพย์สินและหนี้สินของบริษัท ดังกล่าวที่มีอยู่ตามงบดุลซึ่งเป็นจำนวนที่แน่นอนแล้วมาเป็นหลักในการคำนวณมูลค่าของหุ้น จึงน่าจะเป็นวิธีการที่ชอบด้วยเหตุผล

3) ราคาค่าก่อสร้าง อาจใช้ราคากลาง หรือข้อมูลของกรมโยธาธิการ ในการกำหนดราคา

กรมโยธาธิการ เป็นหน่วยงานของรัฐมีหน้าที่ในการดำเนินการเกี่ยวกับการก่อสร้างโครงสร้างพื้นฐาน เช่น ถนน สะพาน รวมถึงการให้บริการและคำปรึกษา เกี่ยวกับงานออกแบบ งานก่อสร้าง ของหน่วยงานราชการอื่น ในการควบคุมการประกวดราคาค่าก่อสร้างของกรมโยธาธิการ ต้องมีการศึกษาและกำหนดราคากลางเพื่อเป็นราคาขั้นสูง เพื่อพิจารณาราคาที่เสนอ ของผู้ร่วมประมูลงานก่อสร้าง ราคากลางของกรมโยธาธิการ จึงอาจใช้เทียบเคียงเป็นราคาตลาด

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4107/2530

เนื่องจากโจทก์ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2522-2524 ไว้ เจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 จึงได้คิดคำนวณราคาจากผู้ซื้อที่สามารถตรวจสอบได้และจากเกณฑ์คำนวณของกรมโยธาธิการคิดเป็นราคาขายตึกแถวพร้อมที่ดินของโจทก์ ค่าให้การของนาง พ. และนาง อ. จำนวนเงินที่ซื้อขายก็ตรงกับหนังสือสัญญาซื้อขาย จากเหตุผลของการคำนวณราคาขายตึกแถวและทาว์นเฮ้าส์ซึ่งได้หักค่าใช้จ่ายและบวกกำไรให้ร้อยละ 25 แล้ว จึงมาคำนวณเป็นรายรับของโจทก์นั้น น่าเชื่อได้ว่าการคำนวณรายรับของโจทก์ได้ตรงตามความเป็นจริงมากที่สุดแล้ว เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 ไม่จำ

ต้องแสวงหาพยานหลักฐานจากผู้ซื้อตึกแถวและทาว์นเฮ้าส์ของโจทก์จนครบทุกคน จึงจะสามารถทำการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์ได้ เพราะมีฉะนั้นแล้วเจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 ก็ย่อมจะไม่มีโอกาสทำการประเมินตามที่กฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้เลย ซึ่งการแปลกฎหมายดังกล่าวออกอุทธรณ์วินิจฉัยชี้ว่า ย่อมไม่มีทางจะปฏิบัติได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5519/2534

เจ้าพนักงานของจำเลยได้คัดหลักฐานเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายและภาษีการค้าหัก ณ ที่จ่าย ที่โจทก์ถูกทางราชการหักภาษีไว้ แม้ว่าเอกสารดังกล่าว จะต้องห้ามมิให้รับฟังเป็นพยานหลักฐานตาม ป. วิแพ่ง เนื่องจากไม่มีการรับรองสำเนาถูกต้องจากหัวหน้าหน่วยราชการที่จะเก็บรักษาต้นฉบับ แต่โจทก์ก็ได้คัดค้านความถูกต้องของเอกสารก่อนวันสืบพยานหรือก่อนศาลพิพากษาศาลย่อมมีอำนาจรับฟังเอกสารดังกล่าวแทนต้นฉบับไว้ เมื่อโจทก์ไม่มีหลักฐานใดมาแสดงว่าเป็นรายจ่ายของโจทก์ จึงต้องถือว่าโจทก์มีเงินกำไรสุทธิที่จะต้องเสียภาษีตามจำนวนที่เป็นรายรับของโจทก์ การที่เจ้าพนักงานประเมินคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์โดยยินยอมให้มีการหักค่าใช้จ่ายด้วยการนำเอาข้อมูลจากกรมโยธาธิการที่เป็นหน่วยงานที่ควบคุมงานก่อสร้างสถานที่ราชการที่โจทก์ดำเนินการมาเป็นแนวทางตรวจสอบกิจการก่อสร้างของโจทก์แล้วคำนวณกำไรสุทธิด้วยการหักค่าใช้จ่ายให้แก่โจทก์เป็นค่าวัสดุก่อสร้าง ร้อยละ 50 และค่าแรงก่อสร้างร้อยละ 30 รวมจำนวนถึงร้อยละ 80 นับว่าเป็นการกระทำโดยมีเหตุสมควรและเป็นธรรมแก่โจทก์ กรณีเช่นนี้เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะกระทำได้

มีข้อสงสัยเกิดว่ากรณีการกำหนดรายได้ จากค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง บวกด้วยกำไร 25% ตามคำพิพากษาศาลฎีกา 4107/2530 เป็นการกำหนด หรือประมาณการรายได้ ตามวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost plus) แต่ในกรณีการกำหนดต้นทุน จากรายได้ในอัตรา 80% ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5519/2534 มีลักษณะคล้ายกับวิธีกำหนดจากราคาขายต่อ (Resale price) และทั้งสองวิธีให้ผลกำไรที่เท่ากัน คือกำไร 20% ของรายได้ จะเท่ากับ 25% ของต้นทุน (20% / 80%)

- 4) ราคาขายลูกหนี้ คำนวณจากยอดเงินที่คาดว่าจะเก็บได้ หักส่วนลด

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5656/2536

บริษัทค้าสากลซีเมนต์ไทย จำกัด โจทก์ทำสัญญาโอนลูกหนี้การค้าโดยให้ส่วนลดแก่บริษัท ป. ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของโจทก์ เพื่อสำรวจหนี้สูญในอัตราร้อยละ 15 และชดเชยค่าดอกเบี้ยอีกในอัตราร้อยละ 2.5 และตามสัญญาดังกล่าวยังมีการโอนลูกหนี้ตามตัวแลกเงินของลูกค้าตามบัญชี โดยให้ส่วนลดเป็นการชดเชยค่าดอกเบี้ยให้แก่บริษัท ป. ในอัตราร้อยละ 2.5 ดังนี้

แม้ว่าสิทธิเรียกร้องในหนี้ตามบัญชีลูกหนี้การค้าและลูกหนี้ตามตัวแลกเงินเป็นทรัพย์สินที่ยังไม่แน่นอนว่าผู้รับโอนจะได้รับชำระหนี้หรือไม่ ลูกหนี้บางรายอาจไม่อยู่ในฐานะที่จะชำระหนี้ได้ ย่อมต้องมีค่าใช้จ่ายในการติดตามทวงถามหรือฟ้องร้องบังคับคดี นอกจากนี้ผู้รับโอนจะยังไม่ได้ประโยชน์ตามสัญญาจนกว่าหนี้จะถึงกำหนดชำระและผู้รับโอนได้รับชำระหนี้แล้ว การให้ส่วนลดแก่ผู้รับโอนในการโอนลูกหนี้ทั้งสองประเภทจึงมีเหตุผล

ส่วนลดในอัตราร้อยละ 1.5 สำหรับการโอนลูกหนี้การค้าที่โจทก์คิดคำนวณจากสถิติการเก็บหนี้จากลูกหนี้การค้าย้อนหลังเป็นเวลาหลายปีจึงเป็นอัตราที่สมควร ส่วนที่โจทก์ให้ส่วนลดในอัตราร้อยละ 2.5 สำหรับทั้งการโอนลูกหนี้การค้าและลูกหนี้ตามตัวแลกเงินเพื่อชดเชยการที่หนี้ยังไม่ถึงกำหนดชำระนั้น โจทก์กำหนดขึ้นโดยคิดคำนวณจากระยะเวลาโดยเฉลี่ยของหนี้ที่โอนทั้งหมดว่าจะถึงกำหนดชำระภายใน 2 เดือนนับแต่วันฟ้อง จึงกำหนดอัตราร้อยละ 2.5 ต่อระยะเวลา 2 เดือน ซึ่งก็คืออัตราร้อยละ 15 ต่อปี ถือได้ว่าเป็นอัตราที่สมควรเช่นกัน จึงถือได้ว่าเป็นการโอนทรัพย์สินต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรมิได้

5) ราคาตลาดแร่ ขึ้นอยู่กับราคาตลาดโลกของแร่ และประเภทส่วนผสมของแร่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2891/2538

สินค้าที่บริษัทไทยแลนด์สเมลดิงแอนด์รีไฟนิงโจทก์ขายเป็นตะกรันของแร่ดีบุกซึ่งมีโลหะแทนทาลัมเพนตอกไซด์เจือปนอยู่ระหว่างร้อยละ 11-12.5 และมีโคลัมเบียมเพนตอกไซด์ ร้อยละ 7 เป็นอย่างต่ำ เป็นสินค้าที่ไม่มีผู้ใดทำการซื้อขายกันมาก่อน โจทก์เป็นผู้ขายแต่เพียงรายเดียว จึงไม่มีราคาตลาดอันอาจถือเป็นมาตรฐานนำมาเทียบเคียงได้

เห็นได้ว่าการคิดราคาของโจทก์ไม่ได้อยู่ที่การกำหนดราคาตนเองระหว่างโจทก์กับผู้ซื้อเท่านั้น แต่ขึ้นอยู่กับราคาตลาดโลกของแร่แทนทาลัมที่ม่คุณสมบัติใกล้เคียงโดยมีสารแร่แทนทาลัมเพนตอกไซด์เจือปนอยู่เช่นเดียวกับตะกรันที่โจทก์ขาย ผิดกันก็แต่ส่วนผสมของสารดังกล่าวแตกต่างกันเท่านั้น ซึ่งความแตกต่างของส่วนผสมของสารแทนทาลัมเพนตอกไซด์อันนี้ทำให้ราคาสินค้าตะกรันที่โจทก์ขายต่ำกว่าราคาแร่แทนทาลัมเพราะมีสารดังกล่าวเพียงร้อยละ 11-12.5 ส่วนแร่แทนทาลัมที่ระบุไว้ในหนังสือเมทล บุลเลทินมีถึงร้อยละ 25/40 ซึ่งจำเลยเองก็รับว่าสินค้านี้จะมีราคาสูงหรือต่ำขึ้นอยู่กับจำนวนสารแทนทาลัมเพนตอกไซด์ที่เจือปนอยู่ หากมีมากราคาจะสูง ถ้าน้อยราคาจะต่ำ ดังนั้นการที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยประเมินราคาตะกรัน ณ วันส่งออกเท่ากับราคาแร่แทนทาลัม ณ วันนั้นที่ระบุในหนังสือเมทล บุลเลทิน จึงไม่ถูกต้อง วิธีการกำหนดราคาขายของโจทก์และผู้ซื้อเหมาะสมแล้ว สินค้าตะกรันที่โจทก์ขายไม่เป็นการขายต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร การประเมินรายรับจากการขายสินค้าตะกรันของเจ้าพนักงานประเมินเป็นการไม่ชอบ

2.1.4.3 กรณีอื่นๆ ที่ศาลพิจารณากำหนดราคา หรือรายได้ เพื่อเสียภาษี

ในกรณีการหลบหนีภาษี ซึ่งไม่มีหลักฐานเกี่ยวกับราคาขาย หรือคำนวณค่าใช้จ่ายมาหักเพื่อคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี หรือหลักฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายไม่ครบถ้วนถูกต้องหลักฐานหรือไม่น่าเชื่อถือ ซึ่งกรณีเหล่านี้ไม่ใช่กรณีตามมาตรา 65 ทวิ (4) แต่ศาลต้องพิจารณาการกำหนดราคา เพื่อประเมินรายได้เพิ่มขึ้น ของกรมสรรพากร ว่าเหมาะสมเพียงใด

1) การประเมินโดยกำหนดอัตรากำไรถ้อยเฉลี่ย ตามข้อมูลทางบัญชีที่มีอยู่

กรณีมีรายรับที่ไม่ได้นำมารวมเสียภาษี ศาลยอมให้กรมสรรพากรใช้อัตรากำไรขั้นต้นทางบัญชีของผู้เสียภาษีเอง ในการประเมินกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีสำหรับรายรับที่หลบหนีภาษี

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5948/2534

โจทก์นำเช็คไปขายลดให้กับสถาบันการเงินเพื่อนำเงินไปหมุนเวียนในกิจการค้าของโจทก์ อันได้แก่เช็คของลูกค้า เช็คของโจทก์ และเช็คที่ไม่ทราบว่าเป็นของผู้ใด การที่โจทก์นำเช็คไปขายลดได้ จะต้องมีการนำเงินไปเข้าบัญชีเพื่อให้ธนาคารจ่ายเงินตามเช็ค เงินที่นำไปเข้าบัญชีก็ได้มาจากการประกอบกิจการของโจทก์ที่จะต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิ ในการคำนวณกำไรสุทธิเจ้าพนักงานได้คำนวณโดยใช้อัตราต้นทุนหรือกำไรขั้นต้นคำนวณตามวิธีการทางบัญชี ซึ่งโจทก์รับว่าการคำนวณกำไรสุทธิตามหลักการดังกล่าวเป็นการคำนวณกำไรสุทธิที่จะประเมินภาษีได้ถูกต้อง เช่นนี้จึงไม่มีเหตุที่จะเพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4183/2533

เมื่อได้หลักฐานจากบริษัท ๓ ว่าโจทก์ซื้อเหล็กจากบริษัทดังกล่าว แต่ไม่ได้นำมาลงบัญชีประมาณ 16 ล้านบาทเศษ และได้หลักฐานการนำเข้าเหล็กจากต่างประเทศจากกรมศุลกากรอีกประมาณ 15 ล้านบาทเศษ รวมทั้งหมด 31 ล้านบาทเศษ แล้วนำมาคำนวณหาต้นทุนการผลิต โดยคำนวณทั้งค่าวัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการผลิตได้ต้นทุนการผลิต 33 ล้านบาทเศษ เมื่อบวกกำไรขั้นต้น 9 เปอร์เซ็นต์ โดยดูจากงบกำไรขาดทุนของโจทก์แล้ว ยอดขายจะเป็น 36 ล้านบาทเศษ ซึ่งการคำนวณดังกล่าวเป็นการคำนวณโดยอาศัยหลักทางบัญชีรวมทั้งอัตราส่วนตามข้อมูลของโจทก์ แสดงว่าการคำนวณหาต้นทุนการผลิตจนได้ยอดขายเป็น 36 ล้านบาทเศษ ของผู้ตรวจสอบภาษีนั้น หาได้คำนวณโดยการคาดคะเนไม่แต่เป็นการคำนวณตามหลักทางบัญชีและตามความจริงเท่าที่ปรากฏ ซึ่งเป็นการประเมินโดยอาศัยพยานหลักฐานตามที่

บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรทุกประการหาใช่เป็นการคำนวณหาต้นทุนเพื่อนำไปสู่การคำนวณหา
กำไรโดยไม่มีกฎหมายสนับสนุนดังโจทก์อุทธรณ์ไม่

2) การประเมินโดยเทียบเคียงกับกำไรของกิจการที่ใกล้เคียงกัน

กรมสรรพากรไม่สามารถนำสืบได้ว่ากิจการที่นำมาเทียบเคียง
เปรียบเทียบกันได้เพียงใด ศาลไม่ยอมรับการนำอัตรากำไรขั้นต้นถัวเฉลี่ยของกิจการที่ใกล้เคียงกัน
การจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิเป็นการจัดเก็บจากกำไรที่ได้รับตามความเป็นจริง ไม่มีบทบัญญัติใด
ที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินใช้อัตรากำไรสุทธิของนิติบุคคลอื่นมาเป็นหลักเกณฑ์

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2737/2532

โจทก์ทำสัญญาฉบับบริษัท ท กับบริษัท น มีลักษณะเหมือนกันใน
ระยะเวลาใกล้เคียงกันแต่ในรายบริษัท น สามารถคำนวณหากำไรสุทธิได้ คือ อัตรากำไร 21.87%
แต่ในรายบริษัท ท โจทก์ไม่ได้นำเสนอกำไรขาดทุน ข้อเท็จจริงจากพยานโจทก์ได้ความว่า โครงการ
ติดตั้งและประกอบเครื่องจักรของบริษัท ท มีเครื่องจักรขนาดกำลังผลิต 4,000 ต้นต่อวันเป็น
จำนวนมากและต้องทำการติดตั้งหลายแห่ง และจะเหมือนกับโครงการดังกล่าวของบริษัท น หรือ
ไม่ พยานไม่ทราบ และจากพยานหลักฐานของฝ่ายจำเลยก็ไม่ได้ความว่าจำนวนเครื่องจักร กำลัง
ของเครื่องจักร ตลอดจนสถานที่ติดตั้งในโครงการของบริษัท น มากหรือน้อยใกล้เคียงกับบริษัท ท
เพียงใด ซึ่งรายละเอียดในเรื่องเหล่านี้ ย่อมเป็นเครื่องบ่งชี้ถึงรายรับและรายจ่ายของโจทก์อันจะมี
ผลถึงการคำนวณกำไรสุทธิ ดังนั้น จึงไม่สามารถที่จะเอากำไรสุทธิที่โจทก์ได้รับจากการทำสัญญากับ
บริษัท น ในอัตรา 21.87 % มาเป็นหลักเกณฑ์ในการหากำไรสุทธิในคดีนี้ได้ บทบัญญัติมาตรา
76 ทวิ เป็นการจัดเก็บจากกำไรที่ได้รับตามความเป็นจริง ไม่มีบทบัญญัติใดที่ให้อำนาจเจ้า
พนักงานประเมินใช้อัตรากำไรสุทธิของนิติบุคคลอื่นมาเป็นหลักเกณฑ์ เช่นนี้การที่เจ้าพนักงาน
ประเมินทำการประเมิน โดยใช้อัตรากำไรสุทธิ 21.87 % มาใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการคำนวณหา
กำไรสุทธิของโจทก์ในคดีนี้ จึงเป็นการไม่ชอบ

3) การประเมินโดยอาศัยหลักเกณฑ์ของราชการ

ราคาสินค้าหรือบริการหลายประเภทอยู่ภายใต้การควบคุมราคา
หรือกำกับดูแลราคา ของหน่วยงานของรัฐ จึงมีราคาอ้างอิงสำหรับสินค้า หรือบริการนั้น ๆ ซึ่งศาล
อาจใช้เป็นราคาตลาดสำหรับสินค้า หรือบริการนั้น ๆ เช่น ราคายาง ตามประกาศกระทรวงเกษตร
และสหกรณ์ คำนายหน้าจัดส่งคนงานออกไปทำงานในต่างประเทศ ตามประกาศกระทรวงแรงงาน
และสวัสดิการสังคม

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3071/2531

ในปัญหาที่ว่ากรณีที่จำเลยกำหนดต้นทุนของยางที่โจทก์ขายให้
โจทก์โดยให้ถือราคายางเฉลี่ยรายเดือนตามประกาศกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ชอบหรือไม่นั้น

เห็นว่าเมื่อใบรับเงินที่โจทก์กล่าวอ้างทั้งหมดรับฟังไม่ได้ ราคาขายที่โจทก์ซื้อตามที่ระบุไว้ในใบรับเงินเหล่านั้น ย่อมรับฟังไม่ได้ตามไปด้วย เมื่อจำเลยกำหนดราคาขายขึ้นมาโดยอาศัยประกาศกระทรวงเกษตรและสหกรณ์เป็นหลักเช่นนี้ ย่อมเป็นการกำหนดราคาที่มีเหตุผล ทั้งราคาขายตามประกาศดังกล่าวก็ระบุไว้โดยละเอียดเป็นรายเดือนทุกเดือน ในปี 2524 ถึง 2526 ตามประเภทของยาง การกำหนดราคาขายที่จำเลยกระทำในกรณีนี้จึงชอบแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1894/2536

โจทก์ประกอบธุรกิจเป็นตัวแทนจัดส่งคนงานออกไปทำงานในต่างประเทศ ซึ่งตามกฎหมายจัดหางานและคุ้มครองคนงานได้กำหนดว่า ผู้รับอนุญาตจัดหางานจะเรียกหรือรับเงินค่าบริการจากลูกจ้างหรือ นายจ้างหรือจากทั้งสองฝ่ายได้ เมื่อรวมแล้วจะต้องไม่เกินอัตราร้อยละ 25 ของจำนวนค่าจ้างที่ลูกจ้างจะได้รับจากนายจ้างเป็นรายเดือนหรือในระยะเวลาสามสิบวันแรกที่ลูกจ้างเข้าทำงานเมื่อโจทก์นำสืบว่า โจทก์ได้ปฏิบัติตามกฎหมาย โดยได้รับค่าจ้างจากการจัดหางานให้คนงานไม่เกินกว่าที่กฎหมายดังกล่าวกำหนดไว้ การที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินว่าโจทก์ได้รับค่าบริการจากคนงานทุกรายรายละ 32,000 บาท แล้วนำมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีการค้า จึงไม่ถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย

2.1.4.4 เหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

เหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) เป็นการเปิดช่องให้ศาลใช้อำนาจดุลพินิจ ในการที่จะไม่ประเมินภาษี ตามมาตรา 65 ทวิ (4) เมื่อราคาสินค้าหรือบริการนั้นต่ำกว่าราคาตลาด หากเห็นว่ากรณีมีเหตุอันสมควร

เหตุอันสมควรต้องเป็นเหตุผลที่เพียงพอ ที่จะเชื่อได้ว่าผู้เสียภาษี จำต้องทำเช่นนั้น (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2187/2532)

กรณีมีเหตุอันสมควร มีดังต่อไปนี้

1) รายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน

กรณีปริมาณการขายเป็นจำนวนมาก และผู้ซื้อก็คือบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน โดยไม่ต้องเสียค่านายหน้า เป็นเหตุอันสมควรที่จะขายทรัพย์สินต่ำกว่าราคาตลาด (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3796-3797/2525) หรือการโอนกิจการ หรือปรับโครงสร้างธุรกิจ และการเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน มีส่วนได้เสียผูกพันกันอยู่ ถือเป็นเหตุอันสมควร (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2513/2537)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3796-3797/2525

บริษัทโจทก์ขายหุ้นของบริษัทอื่นที่โจทก์เป็นเจ้าของในราคาต่ำกว่าราคาตลาด แต่เป็นเพราะขายเป็นจำนวนมาก คือ 12,000 หุ้น และผู้ซื้อก็คือบริษัทที่โจทก์เอง เป็นผู้ถือหุ้นด้วย ทั้งการซื้อขายรายนี้ไม่ต้องเสียค่านายหน้า เป็นเหตุผลที่สมควรยิ่งกว่าขายให้กับผู้ซื้อคนอื่นที่ไม่มีผลประโยชน์เกี่ยวข้องกัน ดังนี้ ถือไม่ได้ว่าเป็นการโอนทรัพย์สินซึ่งมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 64 ทวิ (4)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2513/2537

บริษัทค้าซากซีเมนต์ไทย จำกัด โจทก์จำเป็นต้องโอนกิจการด้านการตลาดภายในประเทศ พนักงานของโจทก์อีกกว่า 700 คน รวมทั้งสินทรัพย์และหนี้สินจำนวน 300 ล้านบาทเศษ ไปให้บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด ก็เพื่อไปทำกิจการด้านการส่งสินค้าออกไปจำหน่ายต่างประเทศให้ได้ตามเงื่อนไขของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และแม้โจทก์กับบริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด จะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน แต่ก็มีส่วนได้เสียผูกพันกันอยู่เนื่องจากเป็นบริษัทในเครือซีเมนต์ไทยเดียวกัน โดยบริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด เป็นผู้ถือหุ้นของโจทก์ในขณะนั้นเกือบร้อยละ 70 ของหุ้นจดทะเบียนทั้งสิ้น 120,000,000 บาท ดังนั้นที่โจทก์โอนขายที่ดินให้แก่บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด ในราคาตามบัญชีซึ่งต่ำกว่าราคาตลาด จึงเป็นการโอนโดยมีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินย่อมไม่มีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่โอน

2) กรณีการขายเพื่อได้สิทธิบางอย่าง ต่างหากจากราคาขาย

การขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดเพื่อแลกสิทธิบางอย่าง ถือเป็น การขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร เช่น การขายกากน้ำตาลต่ำกว่าราคาตลาด เพื่อแลกกับสิทธิการเป็นผู้ขายส่งสุราพิเศษแต่ผู้เดียวในภาคใต้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 525/2537

เหตุที่โจทก์ต้องขายกากน้ำตาลให้แก่บริษัท ส. ในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด ก็เพราะโจทก์มีความผูกพันต้องขายตามสัญญาแต่งตั้งผู้รับซื้อและขายส่งสุราพิเศษ การที่บริษัททั้งสองมีผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่เป็นกลุ่มเดียวกัน ก็ได้หมายความว่าโจทก์กับบริษัท ส. จะทำสัญญาให้มีผลผูกพันกันจริง ๆ ไม่ได้ เพราะบริษัททั้งสองเป็นคนละนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน และเมื่อพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่โจทก์จะพึงได้รับจากสัญญาดังกล่าว คือสิทธิการเป็นผู้ขายส่งสุราพิเศษแต่ผู้เดียวในภาคใต้รวม 22 จังหวัดแล้ว ทำให้พยานหลักฐานของโจทก์มีน้ำหนักมากยิ่งขึ้น การที่โจทก์ขายกากน้ำตาลให้บริษัท ส. ต่ำกว่าราคาตลาดจึงมีเหตุอันสมควร

แต่กรณีนี้ไม่ควรถือได้ว่า เป็นการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาด ควรถือว่าราคากากน้ำตาลที่ได้รับจริง รวมกับราคาค่าสิทธิการเป็นผู้ขายส่ง เป็นราคาขายที่แท้จริงของราคากากน้ำตาล

กรณีโจทก์ ได้สิทธิผูกขาดการขายสุรา จึงไม่มีเหตุผลที่จะขายในราคาทุน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2187/2532

โจทก์เป็นเอเยนต์จำหน่ายขายส่งสุราขาว และสุราผสมในเขตจังหวัดสมุทรปราการ และเป็นผู้ขายสุราแม่โขง และสุรากลวงทองในเขตจังหวัดนั้นด้วย การที่โจทก์ได้ตั้งบริษัท ป. เป็นตัวแทนอีกช่วงหนึ่ง และได้ขายสุราแม่โขง และสุรากลวงทอง ให้แก่บริษัท ป. ในราคาเท่าทุนโดยอ้างว่าเพื่อประโยชน์ของโจทก์เองในการที่จะไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการตั้งร้านค้าในเขตจังหวัดสมุทรปราการ และเพื่อจูงใจให้บริษัท ป. ซื้อสุราขาว และสุราผสมของโจทก์ในราคาขายปลีกนั้น แต่เมื่อโจทก์เป็นเอเยนต์สุราขาว และสุราผสม ในเขตจังหวัดสมุทรปราการแล้ว ผู้อื่นก็ไม่สามารถนำสุราขาวและสุราผสมมาจำหน่ายในเขตจังหวัดนั้นได้ ข้ออ้างของโจทก์ไม่มีเหตุผลเพียงพอ เจ้าพนักงานประเมินจึงใช้หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (4) ประเมินราคาตามราคาตลาดได้

3) เหตุผล หรือความจำเป็นทางธุรกิจ

ในการแข่งขันทางธุรกิจ การส่งเสริมการขาย เป็นกิจกรรมทางการตลาดที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ โดยเฉพาะในช่วงที่ต้องการเพิ่มส่วนแบ่งทางการตลาด นอกจากนี้การส่งเสริมการขาย อาจทำเพื่อวัตถุประสงค์อื่น เช่น การลดราคาเครื่องวิทยุติดตามตัว เพื่อให้ได้รายได้จากค่าบริการรายเดือน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7125/2540) หรือ ในกรณีที่ต้องจ่ายเงินทดรองจ่าย เพื่อประโยชน์ในทางการค้าของโจทก์ ก็ถือว่าเป็นการให้กู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ย โดยมีเหตุอันสมควร (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4961/2536) แต่ถ้าการจ่ายเงินทดรองจ่ายนั้นเป็นการปฏิบัติเกินกว่าปกติที่พึงปฏิบัติต่อกันในทางการค้า ก็ย่อมเป็นกรณีเป็นการให้กู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ย โดยไม่มีเหตุอันสมควร (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 938/2540)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7125/2540

โจทก์ได้รับสัมปทานการบริการวิทยุติดตามตัว ตั้งแต่ปี 2533 โจทก์ดำเนินธุรกิจจนถึงก่อนสิ้นปี 2535 มีลูกค้าเพียงประมาณ 700 ราย ในขณะที่เดียวกันผู้ได้รับสัมปทานรายอื่นมีลูกค้าตั้งแต่ 10,000 รายถึง 100,000 ราย รายได้หลักที่โจทก์มุ่งหวังอยู่ที่ค่าบริการรายเดือนที่ลูกค้าใช้บริการ มิใช่อยู่ที่กำไรจากการขายเครื่องรับวิทยุติดตามตัวอันเป็นรายได้รอง โจทก์จึงจำเป็นต้องหาลูกค้าให้ได้มากที่สุด เพื่อโจทก์ จะได้รับค่าบริการจากลูกค้ารายเดือน การที่โจทก์ โฆษณาโดยระบุว่าลูกค้าที่มาใช้บริการในช่วงตั้งแต่เดือนธันวาคม 2535 ถึงวันที่ 31 มีนาคม

2536 จำนวน 1,500 รายแรก โจทก์จะขายวิทยุติดตามตัวในราคาเครื่องละ 1,500 บาทนั้น ความสำคัญคือช่วงส่งเสริมการขายตั้งแต่เดือนธันวาคม 2535 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2536 ส่วนข้อความที่ระบุว่าขายเครื่องละ 1,500 บาทเพียง 1,500 เครื่องแรก เป็นเพียงกลยุทธ์กระตุ้นให้ลูกค้าสามารถจดจำเลขหมาย 1500 อันเป็นหมายเลขใหม่ของโจทก์ และรีบมาใช้บริการเท่านั้น มิใช่ว่าโจทก์เจตนา จะส่งเสริมการขายเพียง 1,500 เครื่องเท่านั้น หากเป็นเช่นนั้นก็ไม่สมประโยชน์ที่โจทก์ส่งเสริมการขาย เพื่อให้ลูกค้าในช่วงดังกล่าวมากที่สุดดังจะเห็นได้จากกลยุทธ์ดังกล่าวโจทก์ส่งเสริมการขายตั้งแต่วันที่ 18 ธันวาคม 2535 ปราบกฏว่า ในเดือนธันวาคม 2535 โจทก์ขายวิทยุติดตามตัวได้ถึง 2,435 เครื่อง แม้เมื่อโจทก์ขายครบ 1,500 เครื่องแล้วโจทก์เปลี่ยนวิธีการขายโดยโจทก์ไม่เก็บค่าบริการรายเดือนเป็นเวลา 6 เดือนก็ตาม แต่จำนวนเงินที่ผู้ใช้บริการต้องชำระแก่โจทก์ยังคงเท่ากับ 1,500 เครื่องแรก และยังคงอยู่ในระยะเวลาที่โจทก์กำหนด เป็นช่วงส่งเสริมการขายโดยโจทก์ขายแก่บุคคลทั่วไปไม่จำกัดเฉพาะบุคคลใดบุคคลหนึ่งเช่นนี้ นับว่าโจทก์ขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุสมควร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4961/2536

โจทก์ และบริษัทคู่ค้าได้ตกลงให้มีการส่งเสริมการขาย โดยโจทก์จ้างให้ผู้โฆษณาทำการโฆษณาสินค้าแล้วโจทก์จ่ายเงินตรงไปก่อน และมีได้คิดดอกเบี้ยในจำนวนเงินที่จ่ายตรงไป ในเมื่อเงินดังกล่าวโจทก์ได้จ่ายตรงไปในการโฆษณาเพื่อประโยชน์ในทางการค้าของโจทก์ ย่อมเห็นได้ว่าเป็นการดำเนินกิจการของโจทก์เพื่อให้สินค้าแพร่หลายแก่ประชาชน และจะทำให้โจทก์ได้รับผลประโยชน์ที่จะได้กำไรจากการขายสินค้า จำเลยจะถือเอาดอกเบี้ยที่โจทก์ควรจะได้รับจากเงินตรงมาคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 938/2540

บริษัทสรรพสินค้าชิดลม จำกัดโจทก์จ่ายเงินเป็นค่าซื้อสินค้าล่วงหน้าเกินกว่ามูลค่าราคาสินค้าที่สั่งซื้อให้แก่บริษัท ข. ซึ่งมีผู้บริหารเป็นบุคคลกลุ่มเดียวกับโจทก์โดยไม่ปรากฏหลักฐานทางบัญชีของโจทก์ว่าเป็นการจ่ายเงินล่วงหน้าเพื่อซื้อสินค้าชนิดใด สั่งซื้อเมื่อใด และจำนวนเท่าใด ทั้งที่โจทก์ยังมีภาระหนี้สินโดยเป็นหนี้เงินกู้เจ้าหนี้ต่างประเทศและในประเทศอยู่ และการที่โจทก์มีข้อตกลงให้บริษัท ข. สั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศเพื่อนำมาขายให้แก่โจทก์ โดยโจทก์โอนเงินล่วงหน้าจำนวนมากเกินกว่ามูลค่าสินค้าที่ได้รับ และเมื่อหักกลบลบหนี้เงินที่จ่ายล่วงหน้ากับค่าสินค้าที่รับมาแล้วยังคงมีเงินเหลืออยู่ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี แม้เงินที่จ่ายล่วงหน้าจะได้โอนเข้าบัญชีกระแสรายวันของบริษัท ข. ซึ่งเปิดบัญชีไว้โดยเฉพาะจะนำไปใช้จ่ายทางอื่นไม่ได้ แต่ก็ทำให้บริษัท ข. ได้รับประโยชน์ไม่ต้องจ่ายเงินทุนหรือไม่ต้องกู้ยืมเงินจากผู้อื่น การที่โจทก์จ่ายเงินล่วงหน้าดังกล่าวถือได้ว่าเป็นการปฏิบัติเกินกว่าปกติที่พึงปฏิบัติต่อกันในทางการค้า ส่วนเงินที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัทอื่น ๆ เป็นเงินทุนหมุนเวียนเกี่ยวกับค่าวัตถุดิบและวัสดุ

โรงงานกับค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เพื่อผลิตสินค้าขายให้แก่โจทก์ แต่ก็ปรากฏว่าบริษัทนั้น ๆ ผลิตสินค้าขายให้แก่บุคคลอื่นด้วยจึงเป็นเงินที่โจทก์จ่ายให้เพื่อนำไปใช้เป็นทุนในการดำเนินกิจการ ดังนั้น เงินที่โจทก์จ่ายทั้งสองกรณีดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีเหตุอันสมควรที่โจทก์จะไม่คิดดอกเบี้ย เจ้าพนักงานประเมินยอมมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับจากเงินดังกล่าวได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ซึ่งมีผลบังคับใช้อยู่ในขณะนั้น

2.1.4.5 ปัญหาวิธีการในการหาราคาตลาด และพิจารณาเหตุอันสมควรของศาลฎีกา

ปัญหาวิธีการในการหาราคาตลาด และพิจารณาเหตุอันสมควรของศาลฎีกา สรุปได้ดังต่อไปนี้

(1) ศาลตีความ “ราคาตลาด” หมายถึงราคาที่พึงซื้อพึงขายตามปกติในท้องตลาดและมีแนวทางในการหาราคาตลาด ในทำนองเดียวกันกับกรมสรรพากร เช่น การใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรมที่ดิน เป็นราคาตลาดของที่ดิน การใช้ราคาตามบัญชีของบริษัท เป็นราคาตลาดของหุ้นบริษัทนั้นๆ แต่อย่างไรก็ได้ ศาลยังมีได้วางแนวทางทั่วไปว่าราคาตลาดควรกำหนดขึ้นอย่างไร จึงจะเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีและกรมสรรพากร และเหตุผลที่ยอมรับราคาตลาดในแต่ละคดีนั้นก็ยังไม่อธิบายไว้ให้ละเอียดและชัดเจนว่า เหตุใดจึงถือว่าเป็นวิธีกำหนดราคาตลาดที่ชอบด้วยเหตุผล หรือเหมาะสม

นอกจากนี้ศาลยังไม่แยกพิจารณารายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกับรายการค้าระหว่างบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกัน และยังไม่พิจารณาถึงแนวความคิดการตั้งราคาโอนของ OECD หรือ ราคาโอนตามข้อ 9 เรื่องวิสาหกิจในเครือเดียวกัน ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศอื่น จึงไม่สามารถทราบได้ว่าศาลมีแนวความเห็นอย่างไรเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน ของ OECD หรือ ราคาโอนระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกัน ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

(2) ศาลให้ความสำคัญกับราคาตามความเป็นจริง มากกว่าราคาอ้างอิง กล่าวคือ หากสามารถหาราคาตลาดที่มีการซื้อขายทั่วไปได้ก็จะใช้ราคานั้นเป็นราคาตลาด หากไม่สามารถหาราคาตลาดที่แท้จริงได้ ราคาอ้างอิงที่กำหนดขึ้นจากวิธีการที่ชอบด้วยเหตุผล ก็ถือได้ว่าเป็นราคาตลาดได้ เช่น การอ้างอิงราคาค่าก่อสร้าง ตามราคาควบคุมของกรมโยธาธิการตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4107/2530

(3) ศาลปฏิเสธวิธีการเทียบเคียงกับกำไรของกิจการที่ใกล้เคียงกัน ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2737/2532 เนื่องจากการจัดเก็บภาษีต้องจัดเก็บจากกำไรตามความ

เป็นจริง ไม่มีบทบัญญัติใดที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินใช้อัตราค่าไรสุทธิของนิติบุคคลอื่นมาเป็นหลักเกณฑ์การประเมิน ย่อมเป็นการตีความกฎหมายที่เคร่งครัดเกินไป และขัดแย้งกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4107/2530 ซึ่งยอมรับราคาควบคุมของกรมโยธาธิการ เป็นราคาตลาดค่าก่อสร้าง ทั้งที่ไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินใช้ราคาควบคุมของกรมโยธาธิการเป็นราคาตลาดเช่นกัน

กำไรของกิจการที่ใกล้เคียงกันควรจะอ้างอิงเป็นราคาตลาดได้มากกว่าราคาควบคุมของกรมโยธาธิการ เนื่องจากวิธีการเทียบเคียงกับกำไรขั้นต้น เป็นการเทียบเคียงการตั้งราคาตามความเป็นจริง กับกิจการอื่นที่ใกล้เคียงกัน ในขณะที่ราคาควบคุมของกรมโยธาธิการ เป็นเพียงประมาณการราคากลาง หรือราคาขั้นสูง เพื่อประโยชน์ในการควบคุมราคา ซึ่งไม่สะท้อนราคาค่าก่อสร้างและอัตราค่าไรขั้นต้นตามความเป็นจริง ดังนั้นการเปรียบเทียบกำไรของกิจการที่ใกล้เคียงกันเป็นสิ่งที่เปรียบเทียบกันได้มากกว่าการเปรียบเทียบกับราคาประมาณการขึ้นของกรมโยธา

แต่อย่างไรก็ตาม เหตุผลที่ศาลปฏิเสธการประเมินของกรมสรรพากรโดยเทียบเคียงกับกำไรของกิจการที่ใกล้เคียงกัน น่าจะเป็นผลมาจากการที่เจ้าพนักงานประเมินไม่สามารถนำสืบได้จำนวนเครื่องจักร กำลังเครื่องจักร จำนวนโครงการของกิจการที่นำมาเทียบเคียงนั้นต่างหรือเหมือนกันกับโจทก์เพียงใด จึงไม่สามารถทราบได้ว่ารายรับรายจ่ายของกิจการที่นำมาเทียบเคียงและโจทก์ต่างกันเพียงใด ดังนั้นหากเจ้าพนักงานประเมินสามารถนำสืบได้ว่ากิจการที่นำมาเทียบเคียงเปรียบเทียบกันได้กับผู้เสียภาษี กิจการที่นำมาเทียบเคียงและโจทก์ควรมีรายรับและรายจ่ายในทำนองเดียวกัน จึงควรมีอัตราค่าไรใกล้เคียงกัน การใช้อัตราค่าไรขั้นต้นของกิจการที่ใกล้เคียงกันน่าจะถือได้ว่า เป็นวิธีการกำหนดราคาที่เหมาะสม หรือวิธีการที่ชอบด้วยเหตุผล

(4) ศาลเห็นว่าในการซื้อขายทรัพย์สินของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เป็นเหตุควรให้กำหนดราคาซื้อขายต่ำกว่าราคาตลาดเนื่องจากผู้ซื้อและผู้ขาย มีความเกี่ยวข้องกันและการเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน ยังมีส่วนได้เสียผูกพันกันอยู่นั้น เป็นแนวความคิดที่ค่อนข้างจะขัดแย้งกับเจตนารมณ์ของมาตรา 65 ทวิ (4) ที่บัญญัติขึ้นเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ราคาโอนระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกันซึ่งบริษัทหนึ่งมีอำนาจควบคุมหรืออิทธิพลเหนืออีกบริษัทหนึ่ง ย่อมไม่ได้กำหนดขึ้นโดยตรงจากผลทางการตลาด (market force) หากบริษัทผู้ขายมีกำไร ในขณะที่อีกบริษัทผู้ซื้อขาดทุน ราคาโอนระหว่างทั้งสองบริษัทอาจต่ำกว่าราคาตลาด มีการถ่ายเทกำไรผ่านการตั้งราคาโอนนั้น รายการค้าระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน จึงควรถูกพิจารณาเป็นพิเศษว่าราคาโอนระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกันนั้นเป็นราคาตลาดหรือไม่ นอกจากนี้การที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความเกี่ยวข้องกัน ไม่ใช่เหตุจำเป็นที่จะงดเว้นการใช้

ราคาตลาด ซึ่งเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี และเป็นเหตุผลที่ขัดกับหลักการเรื่องหน่วยภาษี ที่แยกต่างหากจากกัน ระหว่างผู้ถือหุ้นและบริษัท

(5) การพิจารณากรณีที่ถือว่าไม่ต่ำกว่าราคาตลาด และกรณีที่ถือว่าต่ำกว่าราคาตลาดแต่มีเหตุอันสมควรนั้น ยังปะปนกันอยู่ โดยเฉพาะในกรณีที่เกี่ยวข้องกับสิทธิหรือทรัพย์สินไม่มีตัวตน ศาลไม่แยกราคาทรัพย์สินไม่มีตัวตนจากราคาขายทรัพย์สินมีตัวตน แต่ถือเป็นการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร เช่น การขายกากน้ำตาลในราคาต่ำกว่าราคาตลาด เพื่อแลกสิทธิในการเป็นผู้แทนจำหน่ายสุรา ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 525/2537 กรณีนี้ไม่ควรถือได้ว่า เป็นการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาด ควรถือว่าราคากากน้ำตาลที่ได้รับจริง รวมกับราคาค่าสิทธิการเป็นผู้แทนจำหน่ายสุรา เป็นราคาขายที่แท้จริงของราคากากน้ำตาล

2.2 การซื้อทรัพย์สิน หรือซื้อบริการ

การหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยการตั้งราคาโอนอาจเกิดขึ้นได้โดยตั้งราคาซื้อสินค้าหรือบริการสูงกว่าที่ควรจะเป็น ในส่วนนี้ผู้เขียนจะศึกษาบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการตั้งราคาโอนทางด้านรายจ่าย หรือรายการค้าเกี่ยวกับการซื้อทรัพย์สินหรือบริการดังต่อไปนี้

- (1) มาตรา 65ตรี (15) ห้ามการซื้อทรัพย์สิน ในราคาสูงกว่าปกติ โดยไม่มีเหตุอันสมควร
- (2) มาตรา 65ตรี (13) ห้ามรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ
- (3) มาตรา 65ทวิ (7) ห้ามการซื้อสินค้านำเข้า ในราคาสูงกว่าราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

2.2.1 การซื้อทรัพย์สิน และมาตรา 65ตรี (15)

มาตรา 65ตรี (15)

“ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สิน ในส่วนที่เกินปกติ”

มาตรา 65ตรี ถูกบัญญัติขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการกำหนดเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มิใช่บทบัญญัติป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุม การตั้งราคาโอน เนื่องจากไม่มี ข้อความใดที่ให้คำจำกัดความ ของการตั้งราคาโอน หรือกำหนดวิธี หรือลักษณะการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยการตั้งราคาโอน

มาตรา 65ตรี (15) ห้ามมิให้หักรายจ่ายการซื้อทรัพย์สิน ส่วนที่สูงเกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เป็นกฎหมายควบคุมการตั้งราคาโอนทางด้านรายจ่าย เพราะถ้าหากผู้เสียภาษีลงรายจ่ายสำหรับค่าซื้อทรัพย์สินสูง ย่อมทำให้ราคาต้นทุนของทรัพย์สินที่จะนำไปหักค่าเสื่อมราคาในปีต่อ ๆ ไปสูง กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็จะน้อยลง¹⁰ ส่วนรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สิน ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายจ่ายทรัพย์สินนั้น ๆ จึงอยู่ในข้อห้ามของกฎหมายเช่นเดียวกัน

ความหมายของ "ทรัพย์สิน" ตามมาตรา 65ตรี (15) ครอบคลุมความรวมถึง ทรัพย์สินทุกประเภท ทั้งที่มีตัวตนและไม่มีตัวตน ทรัพย์สินที่มีตัวตน หมายถึง ทรัพย์สินที่จับต้องได้ เช่น ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร และอุปกรณ์ รวมทั้งสินค้า

มาตรา 65ตรี (15) มีบทบัญญัติคล้ายมาตรา 65ทวิ (4) ซึ่งเป็นกฎหมายควบคุมการตั้งราคาโอนทางด้านรายได้ แต่มีลักษณะที่แตกต่างกันหลายอย่าง เช่น

มาตรา 65ตรี (15) ไม่ได้ครอบคลุม การจ่ายค่าบริการ ส่วนที่สูงเกินปกติ และการให้กู้ยืม ในอัตราดอกเบี้ยที่สูงกว่าราคาตลาด โดยที่มาตรา 65ทวิ (4) ครอบคลุมรายได้จากการขายสินค้า การให้บริการ และการให้กู้ยืม

มาตรา 65ตรี (15) ไม่ใช่ราคาตลาดเป็นฐานราคาประเมิน แต่ใช้คำว่า "ในส่วนที่เกินกว่าปกติ" ซึ่งน่าจะมีความหมายในทำนองเดียวกันกับการใช้ราคาตลาดเป็นฐานในการประเมิน กล่าวคือ ส่วนของราคาที่สูงเกินกว่าราคาตลาด ย่อมถือว่าเป็นส่วนที่เกินกว่าปกติ

มาตรา 65ตรี (15) บัญญัติขึ้นตาม พ.ร.บ.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ.2494 เมื่อวันที่ 24 เมษายน 2494 และไม่มีบทแก้ไขใด ๆ จนถึงปัจจุบัน แต่มีการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับ มาตรา 65ตรี (15) น้อยมาก

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร มีเพียงฉบับเดียว คือ

หนังสือตอบข้อหารือ เลขที่ กค.0802/6739 ลงวันที่ 21 เมษายน 2526

บริษัทฯ ให้ส่วนลดพิเศษแก่ลูกค้า เนื่องจากลูกค้าซื้อสินค้ามาก หากมีข้อตกลงดังกล่าว ควรให้ถือเป็นรายได้ได้ ในกรณีบริษัทฯ ให้ส่วนลดเนื่องจากสินค้าเสื่อมคุณภาพ หากมีหลักฐานว่าได้ส่งสินค้าผิดคุณภาพไปให้ผู้ซื้อจริง ก็ให้ถือเป็นรายจ่ายได้ และกรณีบริษัทฯ ให้เครดิตผู้ซื้อไม่เท่ากัน เป็นเหตุให้ต้องจ่ายส่วนลดจากการได้รับชำระหนี้ก่อนกำหนด หากบริษัทมีหลักฐานพิสูจน์ได้ว่ามีข้อตกลงกันเช่นนั้น หรือมีระเบียบกำหนดไว้เป็นการทั่วไป ก็ให้เป็นไปตามนั้นได้

¹⁰ ปรีดี บุญยัง, การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล, (กรุงเทพมหานคร : ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, กรกฎาคม 2540), หน้า 4-70

คำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องกับ มาตรา 65ตรี (15) คือ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3137/2523

โจทก์ฎีกาว่า เงินจำนวน 22,781,000 บาท เป็นค่าทรัพย์สินของบริษัท ช ตามข้อตกลงและความเป็นจริง ไม่ใช่กำไรของโจทก์ พิเคราะห์แล้วปรากฏว่า พยานโจทก์เบิกความถึงเหตุที่โจทก์ต้องจ่ายเงินจำนวนนี้แตกต่างกัน ความแตกต่างดังกล่าวทำให้ฟังไม่ได้แน่ชัดว่าจ่ายเป็นค่าอะไร ได้ความว่าบริษัท ช เกี่ยวข้องกับบริษัทโจทก์อย่างใกล้ชิดโดยได้ร่วมประกอบกิจการกับโจทก์ โรงงานของโจทก์ตั้งอยู่บนที่ดินของบริษัท ช นาย จ กรรมการผู้จัดการของบริษัท ช สาขาประเทศไทยก็เป็นกรรมการคนหนึ่งของบริษัทโจทก์ และเป็นผู้ลงชื่อทั้งในฐานะแทนโจทก์และแทนบริษัท ช ในปี 2510 บริษัทโจทก์มีกำไร ส่วนบริษัท ช ยังขาดทุนอยู่มาก หากเงินจำนวนนี้อยู่ที่โจทก์ โจทก์ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในเงินจำนวนนี้ด้วย แต่เมื่อโอนไปให้บริษัท ช บริษัทนั้นหาต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ ตามพฤติการณ์เชื่อว่า การจ่ายเงินจำนวนนี้เพื่อให้โจทก์เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลงดังจำเลยนำสืบ มิใช่เป็นค่าทรัพย์สินของบริษัท ช โจทก์ขายกิจการและโรงงานไป แต่ได้จ่ายเงินเกี่ยวกับการขายเป็นการขายเกี่ยวกับการขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65ตรี (15)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1870/2530

โจทก์ซื้อเครื่องบินมาราคา 34,000,000 บาทเศษ และได้ซื้ออุปกรณ์อีกเป็นเงิน 2,000,000 บาทเศษ ชำระเงินผ่านธนาคารกรุงเทพ แต่ตามเอกสารระบุชนิดของสินค้าว่าเป็นเครื่องจำลองและทดสอบอุปกรณ์เกี่ยวกับการบิน ซึ่งมีได้แสดงโดยเฉพาะเจาะจงว่าเป็นอุปกรณ์ของเครื่องบินลำที่โจทก์ซื้อมาราคา 34,000,000 บาทนั้น นาย ส. เบิกความว่าเป็นอุปกรณ์อีกส่วนหนึ่งของเครื่องบิน แต่นาย พ. เบิกความว่า เป็นอุปกรณ์ภาคพื้นดิน ซึ่งตามถ้อยคำของนาย พ. นี้ว่าจะไม่ใช่อุปกรณ์ที่เกี่ยวกับเครื่องบินลำที่โจทก์ซื้อมาโดยเฉพาะ ทั้งในเอกสารหมายเลข จ. 3 ก็ไม่ปรากฏข้อความเชื่อมโยงเกี่ยวเนื่องถึงการซื้อขายเครื่องบินลำดังกล่าว ฝ่ายจำเลยมีคำให้การของนาย ส. มีข้อความในข้อ 2 อธิบายว่าราคาเครื่องบินพร้อมอุปกรณ์ 32,488,172.26 บาท ค่าธรรมเนียมดอกเบียธนาคารและอากรแสตมป์รวม 1,819,369.04 บาท รวมเป็นเงิน 34,307,541.30 บาท ซึ่งจะเห็นได้ว่าราคานี้รวมค่าอุปกรณ์เครื่องบินด้วยแล้ว ดังนั้นที่โจทก์อ้างว่าซื้ออุปกรณ์อีกส่วนหนึ่งเป็นเงินประมาณ 2,200,297.30 บาท รวมทั้งหมดเป็นต้นทุนของราคาเครื่องบิน 36,507,838.60 บาท นั้น จึงรับฟังไม่ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2096/2537

ศาลฎีกาเห็นว่า การรับซื้อมันเส้นของโจทก์ได้มีการชั่งน้ำหนักหาราคาขาย มีการจ่ายเงินในวันรุ่งขึ้น พร้อมทั้งหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ได้ลงบัญชีสต็อกและบัญชีรายวันซื้อมันเส้นไว้ถูกต้อง

ต้อง ซึ่งจำเลยสามารถตรวจสอบรายการทางบัญชีได้จากเอกสารต่าง ๆ ที่โจทก์เก็บรักษาไว้ การที่ผู้ขายไม่ให้ความร่วมมือกับจำเลยไม่ใช่เป็นการสมยอมกัน ผู้ขายอาจมีหลักฐานไม่ครบถ้วน เพราะจำเลยตรวจสอบภายหลังที่มีการซื้อขายหลายปี เมื่อจำเลยไม่สามารถแยกบัญชีรายละเอียดออกมาได้ และทำการวิเคราะห์โดยการสุ่มตัวอย่าง โดยเอาราคารับซื้อมันเส้นของสมาชิกสมาคมการค้ามันสำปะหลังไทย ที่ออกเป็นข่าวสารมาเก็ตรีวิวมาเป็นราคาเปรียบเทียบกับราคารับซื้อมันเส้นของโจทก์ แต่ข้อมูลจากข่าวสารมาเก็ตรีวิวเป็นราคาที่ไม่ตรงกับความจริงไม่น่าเชื่อถือ ราคาดังกล่าวออกมาเพื่อให้สมาชิกและกรรมการสมาคมกำหนดราคารับซื้อเป็นแนวทางในการค้า ทั้งยังอ้างพรางความจริงมิให้ตลาดในต่างประเทศรู้ความเคลื่อนไหวตลาดในเมืองไทยเช่นนี้ พยานหลักฐานของโจทก์ย่อมมีน้ำหนักมากกว่าพยานจำเลย ข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า ราคามันสำปะหลังเส้นหรือมันเส้นที่โจทก์ระบุไว้ในเอกสารหลักฐานการซื้อขายมันเส้น ใบรับสินค้า การจ่ายเงิน การหักภาษี ณ ที่จ่าย การลงบัญชีสต็อก บัญชีรายวันซื้อมันเส้น เหล่านี้แสดงให้เห็นว่าเป็นราคาซื้อขายอันแท้จริง เมื่อโจทก์ซื้อมันสำปะหลังสูงบ้างต่ำบ้าง ด้วยราคาอันแท้จริงตามปกติรายวันของการซื้อขายเจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่อาจนำราคาซื้อซึ่งกำหนดโดยสมาคมการค้ามันสำปะหลังไทยที่ได้ข้อมูลมาไม่ถูกต้อง ไม่น่าเชื่อถือมาเป็นเกณฑ์ราคาเฉลี่ย ที่โจทก์รับซื้อมันสำปะหลังสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2524-2525

จากแนวหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และคำพิพากษาศาลฎีกา สามารถวิเคราะห์ได้ดังต่อไปนี้

(1) กรมสรรพากร และศาลฎีกา ยังไม่ได้วินิจฉัย ความหมาย "ค่าซื้อทรัพย์สินส่วนที่เกินปกติ" นั้น มีความหมายอย่างไร มีเพียงคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 2096/2537 ที่กล่าวถึงราคาท้องตลาด การใช้เกณฑ์ราคาเฉลี่ย หรือสถิติราคา เป็นแนวทางในการวินิจฉัยว่า ราคาซื้อสินค้า หรือมันสำปะหลังนั้น มีส่วนเกินปกติ ที่ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่าย ตามมาตรา 65ตรี (15) แต่อย่างไรก็ดี จากแนวคำพิพากษานั้น น่าจะสรุปได้ว่า ราคาที่ "ส่วนเกินปกติ" น่าจะเป็นราคาที่สูงกว่าราคาตลาดทั่วไป

(2) การวินิจฉัยของศาลฎีกา ในส่วนที่เกี่ยวกับมาตรา 65ตรี (15) ยังไม่ได้วินิจฉัยเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาของผู้ซื้อตกลงจ่ายให้แก่ผู้ขาย ซึ่งมีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกัน ว่าเป็นราคาโอนที่เกินปกติ หรือสูงกว่าราคาตลาดหรือไม่ การวินิจฉัยยังคงจำกัดในปัญหาข้อเท็จจริงว่าการบันทึกรายจ่ายของผู้ซื้อ บันทึกรายราคาที่สูงเกินกว่าหลักฐานการจ่ายที่แท้จริง อันเป็นการหลบหนีภาษี (Tax evasion) แต่อย่างไรก็ดีแม้ว่าศาลยังไม่ได้วินิจฉัยเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาว่าอย่างไรจึงจะถือเป็นราคาที่ไม่เกินปกติ แนวคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 2096/2537 ถือว่าราคาเกินปกติ คือราคาที่สูงกว่าราคาตลาด แนวทางการพิจารณาวิธีการราคาของศาล ควรเป็นไปในแนวทางเดียวกับการวินิจฉัยวิธีการกำหนดราคาตาม มาตรา 65ทวิ (4)

2.2.2 การซื้อบริการ และมาตรา 65ตรี (13)

มาตรา 65ตรี (13) "รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่าย เพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ"

ตามปกติรายจ่าย ที่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธินั้นจะต้องเป็นรายจ่ายที่จ่าย หรือจะต้องจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อประกอบธุรกิจตามวัตถุประสงค์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล รายจ่ายใดที่มีได้เกี่ยวข้องกับธุรกิจจะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ การพิจารณาว่ารายจ่ายใดจะเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการ หรือเพื่อหากำไรหรือไม่ย่อมขึ้นอยู่กับความจำเป็น สมควร หลักฐาน ข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ตลอดจนสภาพของกิจการเป็นแต่ละกรณีไป¹¹

คำว่า "เพื่อกิจการ" หรือ "เพื่อหากำไร" ควรจะตีความหมายในทางที่กว้าง มิฉะนั้นรายจ่ายหลายอย่างที่บริษัทต่างๆ จ่ายอยู่เสมอ เช่น รายจ่ายในการประชาสัมพันธ์ ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือให้บริการโดยตรง ก็จะถูกเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ หรือผลขาดทุนจากการลงทุน

มีหนังสือตอบข้อหารือจากกรมสรรพากร มาตรา 65ตรี (13) ที่เกี่ยวข้องกับกาตั้งราคาโอนของค่าบริการ คือ

หนังสือตอบข้อหารือ ที่ กค .0811/4895 ลงวันที่ 16 มิถุนายน 2543

กรณี บริษัทฯ ได้ขายสินค้า ได้แก่ชิ้นส่วนไฟฟ้าที่ใช้ในการประกอบรถจักรยานยนต์ให้กับบริษัท เอส และบริษัท วาย ต่อมาบริษัทฯ ได้รับหนังสือร้องขอให้ลดราคา และบริษัทฯ ได้มีมติที่ประชุมคณะกรรมการ ลดราคาสินค้าให้กับบริษัทฯ ดังกล่าว เนื่องจากภาวะการแข่งขันในตลาดรถจักรยานยนต์สูงมาก โดยคู่แข่งพยายามขายราคาเดิม โดยขอให้ผู้ผลิตชิ้นส่วนต่าง ๆ ลดราคาชิ้นส่วนลงเพื่อเพิ่มยอดขาย และเพื่อส่งเสริมการขาย นอกจากนี้ เกิดภาวะน้ำท่วมเกือบทั่วประเทศประมาณ 60 จังหวัด ทำให้ยอดขายลดลง และบริษัท เอสต้องช่วยซ่อมบริการฟรี ซึ่งสรรพากรจังหวัดเห็นว่าการลดราคาของบริษัทฯ เนื่องจากบริษัทถูกค้ำทั้งสอง เป็นบริษัทในเครือ กรณีไม่มีเหตุอันควร เจ้าพนักงานฯ มีอำนาจประเมินโดยนำส่วนลดดังกล่าวมาบวกกลับเป็นรายได้ ตามมาตรา 65ทวิ (4)

แต่สำนักงานกฎหมาย กรมสรรพากร เห็นว่าการลดราคาสินค้าของบริษัทฯ เป็นการลดราคาสินค้าลงภายหลังจากการขายแล้ว จึงเป็นการลดราคาสินค้าลงตามความพึงพอใจหรือคาด

¹¹ ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สามเจริญพานิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด : 2538), หน้า 2-103

คะเนว่าลูกค้าของบริษัทฯ จะแข่งขันกับคู่แข่งไม่ได้เท่านั้น ไม่ใช่เป็นการลดราคาโดยการทั่วไป จึงถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65ตรี (3) และ (13)

จากหนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้จะเห็นได้ว่า ส่วนลดที่ให้แก่ลูกค้า อาจถูกพิจารณาเป็นการลดราคาขายให้ต่ำลง อันอาจจะต่ำกว่าราคาตลาด ตามมาตรา 65ทวิ (4) หรือ อาจเป็นรายจ่ายประเภทหนึ่ง ซึ่งหากการลดราคานี้ ไม่ใช่เป็นการลดราคาทั่วไป มีลักษณะเป็นการให้พิเศษเป็นการส่วนตัว ซึ่งจะต้องเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65ตรี (3) และ(13) ในกรณี การให้ส่วนลด ควรจะถือเป็นรายการเกี่ยวเนื่องจากการขายสินค้า ที่ให้แก่ลูกค้าไม่ต้องจ่ายราคาค่า สินค้าเต็มจำนวน การให้ส่วนลด เป็นการลดรายได้ ไม่ควรถือเป็นรายจ่าย ดังนั้นในการพิจารณา รายการให้ส่วนลดนี้ ควรอยู่ภายใต้มาตรา 65ทวิ (4)

คำพิพากษาศาลฎีกา มาตรา 65ตรี (13) ที่เกี่ยวข้องกับกรตั้งราคาโอนของค่าบริการ สรุปได้ดังต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4184/2533

โจทก์บริษัทไซมิสทินซินดิเกต จำกัด ประกอบกิจการทำเหมืองแร่มาประมาณ 70 ปีแล้ว โจทก์ได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัท ฟ. มาดำเนินกิจการของโจทก์ สัญญาดังกล่าวไม่น่าเชื่อถือ เพราะโจทก์ประกอบกิจการมานานปี และส่วนใหญ่ก็ประกอบแต่เฉพาะกิจการเหมืองแร่ตั้งแต่ต้น จนปัจจุบัน มีผลกำไรดีแสดงว่าย่อมมีความรู้ความชำนาญในกิจการ สำหรับบริษัท ฟ. เพิ่งเริ่มตั้ง ขึ้น เมื่อวันที่ 22 สิงหาคม 2515 และมาเริ่มทำสัญญารับจ้างจัดการกับโจทก์ในปี พ.ศ.2516 โดยที่ ผู้รับจ้างนั้นไม่เคยผ่านประสบการณ์ในงานที่ตนจะรับจ้างมาก่อนเลย และสัญญานั้นมีนาย ท. ลง ชื่อแทนโจทก์และบริษัท ฟ. โดยไม่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าได้รับความยินยอมจากคู่สัญญาให้ทำเช่นนั้นได้ จึงเป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติ ป.พ.พ. มาตรา 1167 พฤติการณ์แสดงให้เห็นว่า ไม่ต้องการผล ที่จะบังคับให้มีการปฏิบัติตามสัญญาอย่างจริงจัง โจทก์ลงทุนทำกิจการไม่ใช่บ่อยกลับไม่มี พนักงานของตนเอง แล้วว่าจ้างให้ผู้อื่นจัดการระยะสั้น ๆ โดยกำหนดไม่เกิน 1 ปี แล้วถ้าผู้รับจ้างไม่ จัดการต่อ โจทก์จะดำเนินการอย่างไร ซึ่งถ้าการนี้เป็นไปตามปกติธรรมดาของการประกอบธุรกิจ แล้ว จะไม่มีการกระทำอย่างลักษณะที่โจทก์กับบริษัท ฟ. กระทำกันเกิดขึ้นได้ เพราะเป็นการเสี่ยง ต่อความเสียหายที่จะเกิดขึ้นอย่างเห็นได้ชัด

นอกจากนี้ยังมีการทำสัญญาเพิ่มเติมโดยเพิ่มค่าจ้างจาก 1 ล้านบาท เป็น 12 ล้านบาท ซึ่งเป็นสิ่งผิดปกติวิสัยที่คนทั่วไปจะทำ ยิ่งถ้าเป็นผู้ที่ประกอบธุรกิจเพื่อหากำไรเช่นโจทก์แล้ว การลงบัญชีจ่ายค่าจ้างจัดการของโจทก์ นำไปรวมลงเฉพาะตอนปลายปีเดือนเดียวบ้าง หรือบาง เดือนก็ลงบางเดือนก็ไม่ได้ลงบัญชี ค่าจ้างที่กำหนดไว้ในสัญญาก็ไม่ตรงกับค่าจ้างที่โจทก์จ่าย โดย

โจทก์จะลงบัญชีค่าจ้างจัดการตามรายได้ เดือนใดมีรายได้มากก็ลงบัญชีจ่ายค่าจ้างจัดการมาก เดือนใดมีรายได้น้อยก็ลงบัญชีจ่ายค่าจ้างน้อย หรือไม่มีค่าจ้างเลย

นอกจากนี้สัญญาที่ให้มีได้ระบุถึงงานที่ต้องจัดการตามสัญญาว่ามีอะไรบ้าง ความสำเร็จของงานต้องเป็นอย่างไร อันเป็นการขาดสาระสำคัญของค่าจ้าง และสัญญาจ้างจัดการนั้นมีได้ระบุให้จ่ายค่าจ้างตามผลงาน

ประการสุดท้าย คือผู้รับมอบอำนาจโจทก์ได้ยอมรับในชั้นแรกว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินถูกต้อง แต่กลับมาโต้แย้งภายหลังว่าไม่ถูกต้อง ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์มีได้จ้างบริษัท ฟ. จัดการและจ่ายค่าจ้างกันจริงตามที่กล่าวอ้าง เชื่อว่าสัญญาจ้างจัดการที่โจทก์ทำขึ้นทุกฉบับไม่น่าเชื่อถือ เป็นกรณีทำขึ้นเพื่อโอนกำไรไปยังบริษัท ฟ. ผู้รับจ้างจัดการ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4483/2533

โจทก์บริษัทบางรันทินเทรดดิ้ง จำกัด ทำหนังสือจ้างจัดการให้ บริษัท ฟ. ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน บริหารและดำเนินกิจการทำเหมืองแร่ของโจทก์ตามประทานบัตรที่โจทก์ได้รับสัมปทาน จากการพิจารณาความที่ปรากฏในสัญญาปรากฏว่าเป็นสัญญาที่คู่กรณีไม่อาจจะปฏิบัติต่อกันได้เลย เพราะสัญญาไม่มีข้อกำหนดถึงงานที่จะต้องทำว่ามีแค่ไหนเพียงใด จะต้องทำให้สำเร็จเมื่อใด และตามสัญญาแต่ละฉบับมีกำหนดระยะเวลาในการจัดการในช่วงสั้น ๆ ไม่มีข้อที่จะเป็นการแน่นอนว่าเมื่อหมดสัญญาในช่วงหนึ่งแล้วต่อจากนั้นการดำเนินการของโจทก์จะทำประการใด นอกจากนั้นสัญญาบางฉบับยังเป็นสัญญาย้อนหลังเป็นการลดค่าธรรมเนียมจัดกิจการที่ผ่านพ้นมาแล้วถึง 10 ล้านบาท ข้อสัญญาอย่างนี้นั้นโดยปกติทั่วไปย่อมจะเห็นได้ว่าจะไม่มีผู้ประกอบกิจการที่แสวงกำไรโดยสุจริตรายใดจะเกิดขึ้นเพราะเห็นได้ชัดว่าเป็นการให้ค่าตอบแทนกันนอกเหนือจากสัญญา โดยไม่มีข้อกำหนดเป็นเงื่อนไขในสัญญาที่จะต้องให้ค่าตอบแทนกันเช่นนี้ แสดงให้เห็นว่าสัญญาจ้างจัดการดังกล่าวได้ทำขึ้นเป็นการอำพรางเพื่อเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษี มิได้มีการจ้างจัดการและจ่ายค่าจ้างจัดการกันจริงแต่ประการใด จึงเป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ถือไม่ได้ว่าเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามมาตรา 65 ตรี (13)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4184/2533 และ 4483/2533 เป็นคดีที่เกี่ยวข้องกับการว่าจ้าง บริษัท ฟ. รายเดียวกัน ให้ดำเนินการจัดการ แทนโจทก์ ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน ศาลให้เหตุผลในทำนองเดียวกันในการวินิจฉัยว่า สัญญาจ้างจัดการนั้นได้ทำขึ้นเพื่อเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษี

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4924/2533

บริษัท อ. ได้ให้คำแนะนำในด้านการบริหารแก่โจทก์ การหาตัวแทนจำหน่ายสินค้า โจทก์ในต่างประเทศ การฝึกอบรมพนักงานของโจทก์ หาแหล่งเงินกู้ยืมอัตราต่ำ โจทก์จึงต้องเสียค่า

บริการให้แก่ บริษัท อ. การคิดค่าบริการของบริษัท อ. จะส่งใบแจ้งหนี้เรียกเก็บเงินค่าบริการจาก โจทก์ ในรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2519 บริษัท อ. ส่งใบแจ้งหนี้ ระบุว่า เป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าเช่า ค่าภาษี ค่าแสงสว่างและค่าทำความร้อน ของบริษัท อ. เพื่อเรียกเก็บเงินค่าบริการจากโจทก์ ซึ่งจำเลยโต้แย้งว่ามีได้จ่ายเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะ เป็นค่าใช้จ่ายของงานที่ทำในต่างประเทศ ไม่เกี่ยวข้องกับสำนักงานของโจทก์ที่อยู่ในประเทศไทย นอกจากใบแจ้งหนี้แล้ว ไม่พบหลักฐานว่าโจทก์มีข้อผูกพันที่จะต้องจ่ายเงินให้แก่บริษัท อ. แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาความของพยานโจทก์ ก็ไม่อาจทราบได้ว่าโจทก์จ่ายเงินให้บริษัท อ. เป็นค่าอะไรบ้าง เอกสารที่โจทก์นำสืบ เมื่ออ่านข้อความแล้วไม่อาจทราบได้เลยว่าเป็นค่าบริการ เมื่อโจทก์จ่ายเงินได้ดังกล่าว โจทก์จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินดังกล่าว แต่ก็ไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้หัก ภาษี ณ ที่จ่ายในการจ่ายเงิน จำนวนดังกล่าวแต่อย่างไร จึงเป็นข้อสนับสนุนว่า เงินดังกล่าวมิใช่เป็นเงินค่าบริการของ บริษัท อ. ข้อนำสืบของโจทก์รับฟังไม่ได้ว่าเป็นเงินที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัทดังกล่าว เพื่อเป็นค่าบริการสำหรับกิจการของโจทก์ จึงมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์ และมีใช้จ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยเฉพาะ ไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3608/2534

ค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปต่างประเทศของนาย ฉ. กรรมการผู้จัดการของโจทก์ นั้น ไม่ปรากฏว่ามีรายงานการประชุมของโจทก์ว่าให้ไปปรึกษากับบริษัท น. และบริษัท อ. ดังโจทก์กล่าวอ้าง ฉะนั้น ค่าใช้จ่ายดังกล่าวจึงฟังไม่ได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะ

สำหรับค่าจัดการบริหารงานร่วมตามสัญญาดังกล่าว บริษัท อ. ต้องส่งกรรมการมาทำงานเต็มเวลา 2 คน แม้ในสัญญาจะมีได้กำหนดว่าโจทก์ต้องจ่ายค่าตอบแทนให้กรรมการดังกล่าวคนละเท่าใดก็ตาม แต่ก็เป็นที่เห็นได้ว่าการทำงานของกรรมการดังกล่าวย่อมต้องมีค่าตอบแทนเป็นธรรมดา การที่โจทก์จ่ายให้ปีละ 180,000 สำหรับกรรมการ 2 คน คำนวณแล้วจะได้คนละ 7,500 บาทต่อเดือน ซึ่งเห็นว่าเป็นจำนวนตามสมควร และได้ความว่ากรรมการทั้ง 2 คนดังกล่าวเป็นผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวกับการบริหารและการตลาด การที่มาทำงานให้โจทก์จึงเป็นการทำงานเพื่อประโยชน์ในกิจการของโจทก์โดยเฉพาะ และได้ความว่าโจทก์ได้จ่ายเงินจำนวนนี้ไปจริงโดยมีใบเสร็จรับเงินของบริษัท อ. เป็นหลักฐาน ดังนั้น เงินจำนวนดังกล่าวจึงถือเป็นค่าใช้จ่ายในอันที่จะนำมาคำนวณกำไรสุทธิได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3406/2534

โจทก์ทำสัญญาให้บริษัท ท. เป็นตัวแทนในการส่งแป้งมันสำปะหลังไปจำหน่ายยังต่างประเทศโดยมีข้อตกลงว่า โจทก์จะต้องเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการจำหน่ายและจัดส่งผลิตภัณฑ์แป้งมันสำปะหลังที่บริษัท ท. ทดรองจ่ายไปก่อน และจะต้องจ่ายค่าบำเหน็จให้แก่บริษัท ท. ในอัตราร้อยละ 1 ของมูลค่าผลิตภัณฑ์แป้งมันสำปะหลัง ตามสมุดบัญชีลูกหนี้-เจ้าหนี้ของโจทก์

ในปี 2517 และ 2518 ก็ปรากฏว่ามีบริษัท ท. ปรากฏอยู่ในบัญชี มีรายการจ่ายเกี่ยวกับค่าธรรมเนียม ค่าธรรมเนียมขนถ่าย ค่าเรือ ค่าชิปปิ้งและค่าเช่า ซึ่งค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เหล่านี้เป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการส่งมันสำปะหลังไปจำหน่ายยังต่างประเทศ

การที่บริษัท ท. ดำเนินการในเรื่องการส่งออกในนามของบริษัท ท. เองก็ดี การขอคืนอากรขาเข้าบริษัท ท. ก็ขอคืนในนามของตนเองก็ดี โจทก์จ่ายค่าบำเหน็จนายหน้า ให้แก่บริษัท ท. เพียงปีเดียวคือ ปี 2519 เนื่องจากในปี 2520 โจทก์ขาดทุน จึงมีหนังสือถึงบริษัท ท. ของดจ่ายค่านายหน้า หรือที่บริษัท ท. เป็นบริษัทในเครือเดียวกับโจทก์นั้นก็ดี จำเลยจึงเชื่อว่า บริษัท ท. มิได้เป็นตัวแทนของโจทก์ แต่เชื่อว่าโจทก์ขายแป้งมันสำปะหลังให้แก่บริษัท ท. แล้วบริษัท ท. จึงส่งไปจำหน่ายยังต่างประเทศ ค่าใช้จ่ายในการส่งแป้งมันสำปะหลังไปจำหน่ายยังต่างประเทศและค่าบำเหน็จ จึงไม่ใช่รายจ่ายเพื่อกิจการของโจทก์

ข้อเท็จจริงดังกล่าวไม่ใช่ข้อที่จะนำมาชี้ให้เห็นว่าบริษัท ท. มิได้เป็นตัวแทนในการส่งแป้งมันสำปะหลังไปจำหน่ายยังต่างประเทศแทนโจทก์ จำเลยทั้งสี่ไม่มีพยานมานำสืบหักล้างข้อเท็จจริงตามคำเบิกความของพยานโจทก์ เพียงแต่ถือเอาตามข้อสันนิษฐานของเจ้าหน้าที่ประเมินว่าไม่น่าจะมีการแต่งตั้งตัวแทน พยานหลักฐานของโจทก์ตามที่ได้กล่าวมานั้นมีเหตุผลและน้ำหนักให้เชื่อได้ว่า โจทก์ตั้งบริษัท ท. เป็นตัวแทนในการส่งสินค้าแป้งมันสำปะหลังไปจำหน่ายยังต่างประเทศ โดยโจทก์ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการส่งออกต่าง ๆ ที่บริษัท ท. ออกทตรงไปรวมทั้งค่าบำเหน็จให้แก่บริษัท ท. ค่าใช้จ่ายตามที่โจทก์นำมาถือเป็นรายจ่ายของโจทก์นั้น จึงเป็นค่าใช้จ่ายที่โจทก์ได้จ่ายไปจริงเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะ มิใช่ค่าใช้จ่ายที่กำหนดขึ้นเองดังข้อสันนิษฐานของเจ้าพนักงานประเมิน โจทก์จึงมีสิทธิที่จะนำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5816/2534

โจทก์บริษัททองไทย (1956) จำกัด มีข้อตกลงกับบริษัทในเครือว่าจะช่วยเหลือสนับสนุนเรื่องการเงินโดยไม่ดอกเบีย บริษัทในเครือจะต้องนำเงินไปผลิตสินค้าเหล็กเส้น สี และผลิตภัณฑ์ทองเหลืองมาจำหน่ายให้แก่โจทก์แต่เพียงผู้เดียว และหากบริษัทในเครือ มีเงินเหลือจะต้องนำมาฝากไว้กับโจทก์โดยไม่คิดดอกเบี้ยเช่นกัน

โจทก์มีแต่ ข. เป็นพยานเบิกความ ไม่มีเอกสารอื่นใดมาสนับสนุนว่าโจทก์ได้รับประโยชน์จากการที่โจทก์ให้บริษัทในเครือยืมเงินไปมากกว่าดอกเบี้ยที่จะได้จากบริษัทในเครือของโจทก์เท่าใด จึงฟังไม่ได้ว่าโจทก์ได้รับประโยชน์จากบริษัทในเครือของโจทก์มากกว่าที่จะได้รับดอกเบี้ยจากเงินที่โจทก์ได้ให้ยืมไปนั้น ทั้งการที่โจทก์ให้บริษัทในเครือของโจทก์กู้ยืมไปนั้นก็เพื่อบริษัทในเครือของโจทก์ไปผลิตสินค้ามาให้โจทก์จำหน่าย แม้โจทก์จะได้ผลกำไรจากการจำหน่ายสินค้านั้นด้วย ก็ยังถือไม่ได้ว่าดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายให้แก่สถาบันการเงินที่โจทก์ได้กู้ยืมเงินมา เป็นรายจ่ายเพื่อ

หากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์ จึงต้องห้ามมิให้นำมาหักเป็นรายจ่ายตามในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65ตรี (13)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6501/2534

โจทก์ได้กู้เงินจากบริษัท อ. จำนวนร้อยละ 90 ของราคาสินค้าชำระเป็นค่าสินค้าให้แก่ผู้ขาย ดอกเบี้ยเงินกู้ที่โจทก์ชำระแก่บริษัท อ. จึงเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์ หากำไรรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65ตรี (13) ไม่ การที่โจทก์มีเงินแล้วไม่เอาชำระหนี้เงินกู้แก่บริษัท อ. และการที่โจทก์เอาเงินที่มีอยู่ให้บริษัทในเครือใช้โดยไม่คิดดอกเบี้ยไม่ใช่สาเหตุที่จะทำให้ค่าดอกเบี้ยที่โจทก์ต้องจ่ายแก่บริษัท อ. อันเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์มาตั้งแต่ต้นกลายเป็นมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์ขึ้นมาได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2860-2861/2536

โจทก์ประกอบการค้าประเภทซื้อมาและขายไปโดยมีบริษัท อ. เป็นผู้ผลิตสินค้า การผลิตสินค้าและปรับปรุงเปลี่ยนแปลงรูปแบบของสินค้าให้มีคุณภาพดีขึ้นนั้น เป็นหน้าที่ของบริษัท อ. ผู้ผลิตโดยตรง กล่าวคือหากสินค้ามีคุณภาพไม่ดี และมีราคาแพงกว่าสินค้าบริษัท อื่น ทำให้ไม่สามารถแข่งขันในตลาดได้ ก็เป็นหน้าที่ของบริษัท อ. ผู้ผลิตที่จะต้องเปลี่ยนแปลงปรับปรุงคุณภาพและกำหนดราคาสินค้าใหม่ เพื่อให้แข่งขันในตลาดได้ มิใช่เป็นหน้าที่ของโจทก์ การที่โจทก์ร้องขอให้บริษัท อ. เปลี่ยนแปลงรูปแบบสินค้าโดยจ่ายค่าออกแบบผลิตภัณฑ์สินค้าให้บริษัท อ. มีค่าใช้จ่ายที่โจทก์ต้องปฏิบัติในฐานะผู้ซื้อสินค้าจากบริษัท อ. นอกจากนี้สินค้าที่บริษัท อ. ผลิตก็มีค่าใช้จ่ายให้แก่วางจำหน่ายแต่เพียงรายเดียว ยังจำหน่ายไปให้ผู้ซื้ออื่นในต่างประเทศอีกด้วย

ทั้งการที่โจทก์นำสืบว่า โจทก์จ่ายค่าออกแบบผลิตภัณฑ์นั้น ก็เพื่อให้ บริษัท อ. ขายสินค้าให้โจทก์ในราคาเดิม ซึ่งหมายความว่า โจทก์ต้องขายสินค้าได้มากขึ้น และจะมีกำไรเพิ่มขึ้นนั้น ก็ปรากฏจากแบบยื่นรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์ รอบระยะเวลาบัญชีปี 2525 โจทก์มีกำไรสุทธิน้อยกว่ากำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2524 ก่อนการออกแบบปรับปรุงรูปแบบสินค้า การที่โจทก์อ้างว่ากำไรเบื้องต้นปี 2525 มากกว่าปี 2524 นั้นเห็นว่าการที่จะพิเคราะห์ว่าโจทก์ได้รับผลประโยชน์เพิ่มขึ้น หรือลดลงหรือไม่เพียงใด ตามปกติธรรมดาที่ย่อมจะต้องคำนวณจากผลกำไรสุทธิ หากำไรเบื้องต้นดังที่โจทก์อุทธรณ์ไม่

ดังนั้นค่าออกแบบผลิตภัณฑ์สินค้านี้จึงเป็นรายจ่ายที่โจทก์กำหนดขึ้นเอง และเป็นรายจ่ายมิใช่เพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65ตรี (13)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4011/2536

โจทก์บริษัทอีสต์เอเชียติก จำกัดทำสัญญาโอนขายทรัพย์สิน หนี้สิน และกิจการของโจทก์โดยทรัพย์สินที่ขายรวมทั้งหนี้สินของลูกหนี้การค้าทั่วไปของโจทก์ด้วย ตามสัญญาดังกล่าวได้กำหนดว่า โจทก์ต้องชดใช้หนี้สูญ คือ หนี้ที่โอนแล้วผู้รับโอนเรียกเก็บไม่ได้ภายใน 4 สัปดาห์นับแต่วันที่ได้ตกลงกัน ดังนี้ หมายจ่ายส่วนลดหนี้ที่สงสัยว่าจะสูญ อันเป็นหมายจ่ายส่วนลดในการขาย (โอน) ลูกหนี้การค้าทั่วไปที่สงสัยว่าจะสูญ เนื่องจากผู้รับโอนเรียกเก็บเงินตามเวลาจากลูกหนี้ที่รับโอนไม่ได้ ซึ่งโจทก์เป็นผู้ออกใบลดหนี้ของลูกหนี้การค้าทั่วไปที่สงสัยว่าจะสูญให้แก่ผู้รับโอนตามสัญญาดังกล่าว การลดหนี้รายนี้จึงเป็นการปฏิบัติตามข้อผูกพันในสัญญา มิใช่การจำหน่ายหนี้สูญ จึงเป็นหมายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ สำหรับหมายจ่ายส่วนลดหนี้ที่สงสัยว่าจะสูญนี้ แม้จะมีการตกลงให้ส่วนลดสำหรับหนี้ที่เรียกเก็บไม่ได้เพิ่มเติม อีกทั้งการตกลงหลังจากทำสัญญาโอนขายทรัพย์สิน หนี้สินและกิจการของโจทก์ถึงปีเศษ ก็เป็นเรื่องปกติธรรมดาในทางการค้า เพราะผู้รับโอนต้องใช้เวลาในการติดตามหนี้สินก่อนจึงจะทราบแน่ชัดว่าหนี้รายใดเรียกเก็บไม่ได้ เมื่อโจทก์ให้ส่วนลดสำหรับลูกหนี้การค้าทั่วไปเป็นการปฏิบัติตามข้อผูกพันในสัญญา จึงเป็นหมายจ่ายที่โจทก์ได้จ่ายไปเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ โจทก์จึงนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อการคำนวณกำไรสุทธิได้

หมายจ่ายส่วนลดค่าเช่าซื้อ อันเป็นหมายจ่ายส่วนลดในการขาย (โอน) ลูกหนี้เช่าซื้อที่โจทก์ลดให้แก่ผู้รับโอน สำหรับการโอนลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อ โดยคำนวณส่วนลดร้อยละ 12 นั้น ส่วนลดดังกล่าวมีการคิดส่วนลดเป็นการเหมาจากราคาค่าเช่าซื้อทั้งหมดเนื่องมาจากโจทก์เลิกกิจการ จึงไม่ต้องคำนึงว่ามีหนี้ค่าเช่าซื้อบางส่วนที่ถึงกำหนดชำระแล้วหรือไม่ เพราะสิทธิเรียกร้องตามสัญญาเช่าซื้อเป็นหนี้ที่ค้างชำระและเป็นหนี้ที่จะถึงกำหนดในอนาคต ส่วนลดนี้จึงเป็นหมายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ โจทก์นำมาเป็นหมายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1710/2538

บริษัท อ. ประกอบกิจการให้คำแนะนำวางนโยบายการประกอบกิจการของโจทก์บริษัทอินทร์เคปไทย จำกัด ทั้งยังช่วยเหลือด้านการบริหาร และการตลาดของโจทก์ในต่างประเทศ โดยได้รับค่าตอบแทนจากโจทก์ ซึ่งบริษัทดังกล่าวจะส่งใบแจ้งหนี้มายังโจทก์โดยเรียกเก็บเงินไม่เท่ากันทุกครั้ง ขึ้นอยู่กับการช่วยเหลือและการทอรองจ่ายเงินไปแทนโจทก์

โจทก์อ้างว่าหมายจ่ายที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัท อ. เป็นค่าจ้างที่บริษัทดังกล่าวให้บริการแก่โจทก์ในต่างประเทศในการเรียกเก็บหนี้สิน การชำระหนี้ของลูกค้าโจทก์ในต่างประเทศ การจัดหาข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับการเงินและการตลาดของโจทก์ แต่เอกสารที่โจทก์อ้างเป็นเพียงเอกสารการติดต่อระหว่างโจทก์กับบริษัท อ. ซึ่งโจทก์ส่งประกอบคำชี้แจงซึ่ง ข. ผู้รับมอบอำนาจโจทก์ให้ถ้อยคำไว้ในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ว่า ค่าใช้จ่ายตามหนังสือชี้แจงดังกล่าวไม่ได้เป็นส่วนหนึ่ง

ของค่าใช้จ่ายสำนักงานใหญ่ ทั้งโจทก์ไม่มีหลักฐานแสดงว่า ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นไปเพื่อกิจการของโจทก์แค่นั้นเพียงใด จึงรับฟังไม่ได้ว่ารายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะ และมีค่าใช้จ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะของโจทก์ จึงไม่อาจนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ตามมาตรา 65ตรี (13)(14) แห่งประมวลรัษฎากร

แนวคำพิพากษาศาลฎีกา เกี่ยวกับการตั้งราคาโอนสำหรับค่าบริการ

ตามที่กล่าวข้างต้น มาตรา 65ตรี (15) ไม่สามารถป้องกันการตั้งราคาโอน สำหรับค่าบริการที่สูงกว่าราคาตลาด ศาลฎีกา และกรมสรรพากรใช้มาตรา 65ตรี (13) ในการอุดช่องโหว่ของกฎหมาย ถือว่า รายจ่ายค่าบริการที่สูงกว่าราคาปกติ หรือรายจ่ายที่มีเจตนาลดกำไรของตนเองเพื่อหลบหนีภาษี หรือรายจ่ายนั้นไม่น่าเชื่อถือได้ว่าได้ให้บริการกันจริง ไม่ใช่เป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ รายจ่ายค่าบริการ ที่ศาลและกรมสรรพากร เคยวินิจฉัยว่ารายจ่ายค่าบริการที่ไม่ใช่เป็นรายจ่ายเพื่อกิจการ หรือเพื่อหากำไร ส่วนใหญ่จะเป็นรายจ่ายเกี่ยวกับการให้บริการบริหาร หรือให้คำปรึกษาของบริษัทแม่ หรือบริษัทในเครือ

แนวคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนสำหรับค่าบริการ สามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

(1) รายจ่ายตามสัญญาที่มีลักษณะผิดปกติวิสัยที่คนทั่วไปจะทำ เว้นเสียแต่จะเกิดขึ้นเพื่อลดกำไรที่ต้องเสียภาษีของตนเอง (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4184/2533) ศาลจะถือว่าไม่ใช่เป็นรายจ่ายเพื่อกิจการ เป็นการพิจารณาความน่าเชื่อถือของสัญญาที่สร้างขึ้นว่ามีเจตนาที่แท้จริง ที่จะให้บริการจัดการตาม ข้อความในสัญญา หรือเป็นการทำสัญญากันขึ้นระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน เพื่อถ่ายเทกำไรจากบริษัทหนึ่งไปสู่อีกบริษัทหนึ่ง อันจะมีผลทำให้กำไรเพื่อเสียภาษีของกลุ่มบริษัทลดลง

(2) รายจ่ายค่าบริการให้คำแนะนำ ระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน เป็นรายจ่ายค่าบริการที่มีการตั้งราคาโอน เพื่อถ่ายเทกำไรระหว่างกลุ่มบริษัทได้ง่าย หรือเป็นรายจ่ายที่มักจะขาดเอกสารประกอบรายการ ทำให้ศาลไม่เชื่อมีการให้บริการให้คำแนะนำ และไม่ถือว่าเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการโดยเฉพาะ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4184/2533 และ 4483/2533 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4924/2533)

(3) ศาลจะพิจารณาว่า อย่างเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการ จากความเป็นไปได้ในทางธุรกิจ เช่น

(ก) ผู้รับจ้างบริการจัดการ ควรจะต้องมีประสบการณ์ ในงานที่จ้าง (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4184/2533)

- (ข) การแก้ไขเพิ่มเติมค่าจ้างขึ้นถึง 10 เท่าย่อมไม่น่าเป็นไปได้ในการเจรจาตกลงทางธุรกิจ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4184/2533)
- (ค) ค่าจ้างที่ตามสมควร ตามความเชี่ยวชาญของผู้รับจ้าง (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3608/2534)
- (ง) ข้อตกลงคิดส่วนลด หรือราคาเป็นการเหมาจากราคาทั้งหมด เนื่องจากผู้ขายเลิกกิจการ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4011/2536)
- (จ) การเปรียบเทียบกำไรที่ได้มากขึ้น กับดอกเบี้ยรับที่ขาดไป (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5816/2534)
- (ฉ) ผู้ว่าจ้างควรมีหลักฐานในการให้บริการจัดการของผู้รับจ้าง (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1710/2538)

นอกจากนี้จากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2860 - 2861/2534 ที่วินิจฉัยว่า รายจ่ายค่าออกแบบผลิตภัณฑ์ ควรเป็นรายจ่ายของผู้ผลิต หรือผู้ขาย ไม่ใช่หน้าที่ของผู้ซื้อ ซึ่งแสดงให้เห็นว่า ศาลพิจารณาหน้าที่ตามปกติ ในทางการค้า(Function analysis) ในการวินิจฉัยว่ารายจ่ายนั้นควรเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการของใคร

แต่ในการพิจารณาความน่าเชื่อถือของสัญญา ระหว่างบริษัทในเครือ ศาลไม่ได้ให้ความสำคัญ ของการที่บริษัทผู้รับจ้าง จะมีอิทธิพล หรือมีอำนาจครอบงำ บริษัทผู้ว่าจ้างที่เป็นบริษัทลูก (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3406/2534) นอกจากนี้ในการพิจารณาผลประโยชน์ที่ได้จากรายจ่ายนั้น เช่น การจ่ายค่าออกแบบแทนผู้ผลิต เพื่อซื้อสินค้าในราคาเดิม ศาลไม่รับฟังกำไรเบื้องต้น (ราคาขาย หักราคาต้นทุน) ที่เพิ่มขึ้น แต่พิจารณาจากกำไรสุทธิ ซึ่งได้หักค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร รวมถึงกำไรขาดทุนจากกิจการอื่น ๆ (ถ้ามี) ซึ่งอาจไม่เป็นธรรม และไม่ได้วินิจฉัยผลประโยชน์ที่ได้โดยตรง จากรายจ่ายค่าออกแบบนั้นๆ หรือเปรียบเทียบกำไรขั้นต้นกรณีผู้ซื้อไม่ต้องจ่ายค่าออกแบบ

2.2.3 การนำเข้าสินค้า และมาตรา 65ทวิ (7)

ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65ทวิ (7) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภท และชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้"

บทบัญญัติตามมาตรา 65ทวิ (7) ดังกล่าว ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินราคาสินค้าที่นำเข้ามาในประเทศไทย โดยเปรียบเทียบราคาโอน หรือราคาที่น่าจะ

มาในประเทศไทย กับราคาสินค้าอย่างเดียวกันที่นำเข้าไปในประเทศอื่น กล่าวคือ ราคาสินค้าที่นำเข้ามาในประเทศไทย จะต้องไม่สูงกว่า ราคาที่นำเข้ามาโดยประเทศอื่น มาตรา 65 ทวิ (7) นี้บัญญัติขึ้นเพื่อป้องกันการหลีกเลียงภาษี โดยการกำหนดราคาทุนของสินค้าที่นำเข้าสูงเกินกว่าปกติ ซึ่งทำให้ผู้ซื้อหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีได้มากขึ้น เช่น บริษัทต่างประเทศแห่งหนึ่ง มีบริษัทในเครือในประเทศไทย และประเทศอื่น ๆ เช่น ประเทศมาเลเซีย บริษัทต่างประเทศนั้น ได้ส่งสินค้าเข้ามาจำหน่ายแก่บริษัทในเครือทั้งในประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย แต่ปรากฏว่าราคาที่คิดเอาจากบริษัทในเครือที่ประเทศไทย คือ 10 บาทต่อหน่วย ในขณะที่ราคาที่คิดเอาจากบริษัทในเครือที่ประเทศมาเลเซีย คือ 8 บาทต่อหน่วย เจ้าพนักงานประเมินอาจตีราคาทุนสินค้าที่นำเข้ามาในประเทศไทย ให้ลดลงเหลือหน่วยละ 8 บาท โดยเปรียบเทียบกับราคาที่ส่งเข้าไปจำหน่ายในประเทศมาเลเซีย

การพิจารณาราคาทุนของสินค้าที่นำเข้า ในกรณีนี้อาจพิจารณาจากราคาสินค้าที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่น โดยผู้ขายคนเดียวกันกับที่ส่งเข้ามาประเทศไทย เนื่องจากกรณีย่อมเป็นไปได้ยากที่ผู้ขายคนอื่นจะส่งของประเภทและชนิดเดียวกัน เข้าไปจำหน่ายในประเทศอื่น ในการพิจารณาราคาทุนของสินค้าที่นำเข้า อาจเป็นการพิจารณาที่ราคาทุนที่ผู้ซื้อจะต้องจ่ายให้แก่ผู้ขาย หรือเป็นราคาตามที่สำแดงในเอกสารการนำเข้า หรือเป็นราคาศุลกากร ที่เจ้าพนักงานศุลกากรเห็นชอบและรับราคานั้น

การเปรียบเทียบราคาตามมาตรา 65 ทวิ (7) ควรเป็นการเปรียบเทียบราคาซื้อขายสินค้านำเข้ามายังประเทศไทย และที่นำเข้าไปยังประเทศอื่น เนื่องจากการพิจารณาราคาตามมาตรา 65 ทวิ (7) เป็นส่วนหนึ่งการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ ราคาที่พิจารณาจึงควรเป็นราคาที่แท้จริงที่ผู้ซื้อ หรือผู้เสียภาษีพึงต้องชำระให้แก่ผู้ขาย ในขณะที่ราคาตามที่สำแดงในเอกสารนำเข้า และราคาศุลกากร เป็นราคาเพื่อประโยชน์ทางศุลกากร เพื่อใช้ราคานั้นเป็นฐานในการคำนวณอากรขาเข้า ราคาทางศุลกากรจึงอาจไม่ใช่ราคาที่แท้จริง

การพิจารณาราคาที่สำแดง หรือราคาโอนตามกฎหมายศุลกากร มีเจตนารมณ์เพื่อป้องกันการหลีกเลียงอากรขาเข้า ราคาโอนตามกฎหมายศุลกากร จึงประสงค์ที่จะกำหนดให้สูง เพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีนำเข้าได้มาก การตรวจสอบราคาโอนทางศุลกากร จึงมุ่งตรวจสอบ หาราคานำเข้า หรือราคาซื้อที่ต่ำกว่าราคาตลาด หรือราคาที่ซื้อขายจริงโดยสุจริต โดยที่ก่อนการนำวิธีการประเมินราคาศุลกากรตามข้อตกลงแกตต์ 1994 มาใช้ การกำหนดราคาศุลกากร หรือการประเมินราคาศุลกากรนั้น สามารถกระทำได้หลายวิธีด้วยการอาศัยข้อมูลราคาจากแหล่งต่าง ๆ เช่น ราคาที่ขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศนำเข้า ราคาที่ขายในตลาดภายในของประเทศผู้ผลิต ราคาที่ขายไปยังประเทศอื่นที่ไม่ใช่ประเทศนำเข้าราคาขายในตลาดภายในของประเทศที่สาม ราคาส่งออกของประเทศนำเข้า ราคาขายในตลาดภายในของประเทศนำเข้า การเลือกใช้ราคาสูง

สุดจากการเปรียบเทียบราคาของนำเข้าในช่วงระยะเวลาที่กำหนด ราคาขั้นต่ำ ราคาเฉลี่ย ราคาที่สมมุติขึ้นมาหรือกำหนดขึ้นตามอำเภอใจ เป็นต้น

ในขณะที่ราคาโอนสำหรับสินค้านำเข้า เพื่อประโยชน์ภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65ทวิ (7) ประสงค์ที่จะกำหนดให้ต่ำ เพื่อมิให้หัก เป็นรายจ่ายได้มาก ดังนั้นหากมีการตั้งราคาโอน เพื่อการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการตั้งราคานำเข้าสูงกว่าราคาตลาด แนวทางการพิจารณาราคาโอนตามมาตรา 65ทวิ (7) ของกรมสรรพากรย่อมแตกต่างจากการพิจารณาการตั้งราคาโอนทางศุลกากรของกรมศุลกากร และไม่สามารถอ้างอิงกันได้

ปัญหา

มาตรา 65ทวิ (7) มีลักษณะที่ต่างจาก มาตรา 65ตรี (15) ที่สำคัญประการหนึ่งคือ มาตรา 65ทวิ (7) ไม่มีข้อยกเว้นอำนาจเจ้าพนักงานประเมิน หากกรณีมีเหตุอันสมควร ดังนั้นแม้ว่าผู้ซื้อจะมีเหตุอันสมควรที่ต้องนำเข้าสินค้าในราคาที่สูงกว่าราคาที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่น เจ้าพนักงานประเมินยังคงมีอำนาจประเมินราคา โดยเปรียบเทียบราคาที่นำเข้า กับราคาที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่น

ในสภาพความเป็นจริง ราคาสินค้านำเข้าไปในแต่ละประเทศ ควรจะต่างกัน เนื่องจาก ราคาสินค้านำเข้าตามปกติ เป็นราคารวมค่าขนส่ง ค่าประกันภัย หรือราคา CIF และในการพิจารณาราคาศุลกากร ราคานำเข้าควรรวมถึงค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่พึงเป็นหน้าที่ของผู้ขายในการส่งออกสินค้านั้นด้วย ระยะทางจากประเทศต้นกำเนิด หรือประเทศผู้ขายไปยังประเทศปลายทาง หรือประเทศผู้ซื้อแต่ละประเทศมีระยะทางที่แตกต่างกัน ก่อให้เกิดค่าขนส่งในการส่งของเข้าไปในแต่ละประเทศไม่เท่ากัน ทำให้ราคาที่ส่งเข้าไป แตกต่างกันได้ หากเจ้าพนักงานประเมินมิได้คำนึงถึงสภาพความเป็นจริงเช่นนี้ และใช้ราคานำเข้าตามปกติ เป็นราคาเปรียบเทียบ ย่อมไม่เป็นธรรมแก่ผู้ซื้อ แต่อย่างไรก็ดีในทางปฏิบัติ เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้ใช้อำนาจตามมาตรา 65ทวิ (7) เนื่องจากมีปัญหาขาดข้อมูลเกี่ยวกับราคาของประเภทและชนิดเดียวกันที่นำเข้าไปในประเทศอื่น และการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคล เจ้าพนักงานประเมินจะมุ่งประเด็นการตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนในการบันทึกรายได้ ความสัมพันธ์ระหว่างวัตถุดิบ ผลผลิต และรายได้ และความถูกต้องครบถ้วนของเอกสารหลักฐาน ของรายจ่าย ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมิน ไม่ได้ให้ความสำคัญกับการตั้งราคาโอน จึงมักจะยึดถือราคาต้นทุนสินค้านำเข้าตามใบกำกับสินค้าที่สำแดงในเอกสารการนำเข้าที่แสดงต่อกรมศุลกากร นอกจากนี้ในทางปฏิบัติ ไม่มีปัญหาการใช้มาตรา 65ทวิ (7) จึงไม่มีแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร หรือคำพิพากษาศาลฎีกา เกี่ยวกับมาตรา 65ทวิ (7)

2.3 รายการค่าเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีตัวตน (Intangibles)

ทรัพย์สินไม่มีตัวตน มีลักษณะพิเศษแตกต่างจากทรัพย์สินมีตัวตนทั่วไปเกี่ยวกับการมีอยู่ของทรัพย์สินไม่มีตัวตนและการวัดมูลค่าของทรัพย์สินไม่มีตัวตน การตั้งราคาโอนสำหรับรายการค่าเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีตัวตนเป็นเรื่องที่ทำได้ยากกว่ารายการค่าเกี่ยวกับทรัพย์สินมีตัวตนทั่วไป ในส่วนนี้ผู้เขียนจะศึกษาในเบื้องต้นเกี่ยวกับความหมายของทรัพย์สินไม่มีตัวตน และรายการค่าเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีตัวตน

2.3.1 ความหมายของทรัพย์สินไม่มีตัวตน

ความหมายของทรัพย์สินไม่มีตัวตนในส่วนนี้ พิจารณาได้ 3 แนวทาง คือ ความหมายตามประมวลรัษฎากร ความหมายตาม OECD และความหมายในทางบัญชี

2.3.1.1 ความหมายตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรไม่มีนิยามของทรัพย์สินไม่มีตัวตนหรือวิธีการทางภาษีสำหรับรายการค่าเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีตัวตนโดยเฉพาะ มาตรา 40(3) กำหนดให้เงินได้พึงประเมิน รวมถึงค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น คำว่า "สิทธิอย่างอื่น" หมายถึงสิทธิในทรัพย์สินไม่มีตัวตน ในทำนองเดียวกันกับกู้ดวิลล์และลิขสิทธิ์ เช่น ชื่อทางการค้า เครื่องหมายการค้า สิทธิบัตร และความลับทางการค้า (คำพิพากษาฎีกาที่ 1271/2531) หากบริการนั้นเป็นเพียงส่วนประกอบและสนับสนุนและทำให้สามารถใช้ประโยชน์หรือได้รับประโยชน์จากสิทธิในทรัพย์สินไม่มีตัวตน อันก่อให้เกิดค่าสิทธิ ค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อการดังกล่าวอาจถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40(3)¹²

ตามตามวรรค 3 ของข้อ 12แม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ซึ่งประเทศไทยใช้เป็นแม่แบบในการตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนกับนานาประเทศ "ค่าสิทธิ" หมายถึงเงินที่ชำระในการรับทุกชนิดที่เป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้ หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ใด ๆ รวมทั้งการใช้ฟิล์มภาพยนตร์ การใช้สิทธิบัตร เครื่องหมาย

¹² อนุพันธ์ กิจนิจชีวะ, "ความหมายของสิทธิ ตามกฎหมายไทยและการจัดเก็บภาษีเงินได้" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, พศ.2533), หน้า 125

การค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แขนผัง สูตรหรือกรรมวิธีลับใด ๆ หรือเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ในทางอุตสาหกรรม ทางพาณิชย์ หรือทางเครื่องมือวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม ทางพาณิชย์ หรือทางวิทยาศาสตร์ และในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับบางประเทศ ค่าสิทธิ รวมถึงกำไรจากการโอนสิทธิหรือทรัพย์สินไม่มีตัวตน เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและสหรัฐอเมริกา

ในการตีความเกี่ยวกับ “ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม ทางพาณิชย์ หรือวิทยาศาสตร์” มักตีความรวมถึงค่าตอบแทนเพื่อให้ความช่วยเหลือหรือบริการทางเทคนิคด้วย (คำพิพากษากฎีกาที่ 3867/2531 และ 3874/2531)

นอกจากนี้มาตรา 65ตรี (5) ห้ามมิให้หักรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน และมาตรา 65ทวิ (2) กำหนดให้ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในมาตรา 65ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน โดยมาตรา 4(4) กำหนดให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินไม่มีตัวตน คือ “ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร กู๊ดวิลล์ เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น”

กรณีจึงถือได้ว่าประมวลรัษฎากรประสงค์จัดเก็บภาษีจากเงินได้เกี่ยวกับค่าสิทธิ หรือเกี่ยวเนื่องจากค่าสิทธิ และยอมรับการเป็นทรัพย์สินของค่าสิทธิ ลักษณะค่าสิทธิที่กล่าวถึงในมาตรา 40(3) และพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 145 มีลักษณะเป็นทรัพย์สินไม่มีตัวตน และเป็นทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย หรือมีกฎหมายรองรับ

2.3.1.2 ความหมายตาม OECD

ตามบทที่ 6 ของแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD เกี่ยวกับข้อพิจารณาพิเศษสำหรับทรัพย์สินไม่มีตัวตน ได้กล่าวถึงลักษณะของทรัพย์สินไม่มีตัวตน หมายถึง

- (1) สิทธิเกี่ยวกับการใช้ทรัพย์สินทางอุตสาหกรรม เช่น สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ชื่อทางการค้า แบบหรือแบบจำลอง
- (2) ลิขสิทธิ์ สิทธิในทรัพย์สินเกี่ยวกับศิลปะ ทรัพย์สินทางปัญญา เช่น ความรู้เฉพาะอย่าง ความลับทางธุรกิจ

ทรัพย์สินไม่มีตัวตนเหล่านี้ บางครั้งอาจมีมูลค่ามากแม้ว่าจะไม่มีต้นทุนในทางบัญชี หรืออาจมีความเสี่ยงสูงมากเช่นกันเกี่ยวกับการใช้ทรัพย์สินไม่มีตัวตนนั้น เช่น ความรับผิดตามสัญญาหรือความรับผิดในตัวสินค้า (product liability) และความเสียหายของสิ่งแวดล้อม

ในการพิจารณาเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน ทรัพย์สินไม่มีตัวตนอาจแบ่งได้เป็น 2 กลุ่ม คือ

- (1) ทรัพย์สินไม่มีตัวตนทางการผลิต (Manufacturing intangibles) ซึ่งเกิดจากกิจกรรมทางการผลิต หรือการวิจัยและพัฒนาเกี่ยวกับการผลิต เช่น สิทธิบัตร ความรู้ทางเทคนิค
- (2) ทรัพย์สินไม่มีตัวตนทางการตลาด (Marketing intangibles) ซึ่งเกิดจากกิจกรรมทางการตลาด การจำหน่ายจ่ายโอนสินค้า การบริการหลังการขาย เช่น เครื่องหมายการค้า ชื่อทางการค้า รายชื่อลูกค้า
- (3) ทรัพย์สินไม่มีตัวตนแบบผสม (Hybrid intangibles) คือทรัพย์สินไม่มีตัวตนทางการผลิตและทางการตลาด เช่น ชื่อเสียงของบริษัท ที่มีประวัติการผลิตสินค้าที่มีคุณภาพ และชื่อทางการค้าเป็นที่รู้จักของผู้บริโภค

2.3.1.3 ความหมายตามบัญชี

ตามร่างมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ(International Accounting Standard)ฉบับที่ 38 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ทรัพย์สิน หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง “สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้ และไม่มีรูปธรรม ซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่กิจการถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้ผู้อื่นเช่า หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงาน”

กิจการมักใช้ทรัพยากร หรือก่อให้เกิดหนี้สินเพื่อซื้อ พัฒนา รักษา ระดับหรือยกระดับทรัพยากรที่ไม่มีตัวตนต่าง ๆ เช่น ความรู้ทางวิทยาศาสตร์ ความรู้ทางด้านเทคนิค การออกแบบและการนำระบบหรือขั้นตอนใหม่มาปฏิบัติ รวมถึงใบอนุญาต สินทรัพย์ทางปัญญา ความรู้ทางการตลาด และเครื่องหมายการค้า ซึ่งรวมถึงชื่อผลิตภัณฑ์และชื่อสิ่งพิมพ์ ตัวอย่างของรายการไม่มีตัวตนข้างต้นได้แก่ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ภาพยนตร์ รายชื่อลูกค้า สิทธิในการให้บริการสินเชื่อเพื่อที่อยู่อาศัย ใบอนุญาตทำการประมง โควตานำเข้าสินค้า

สิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ(Franchise) ความสัมพันธ์กับลูกค้าหรือกับผู้ขายสินค้า ความจงรักภักดีต่อสินค้า ส่วนแบ่งทางการตลาด และสิทธิทางการตลาด

2.3.2 การตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีตัวตน

ในส่วนนี้ผู้เขียนแยกพิจารณารายการค้าทรัพย์สินไม่มีตัวตนเป็น 2 ส่วนคือ ลักษณะรายการค้าเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีตัวตนที่มีอยู่ในปัจจุบัน และแนวนั่งสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและคำพิพากษาศาลฎีกา เกี่ยวกับการตั้งราคาโอนสำหรับทรัพย์สินไม่มีตัวตน

2.3.2.1 ลักษณะรายการค้าเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีตัวตน

รายการค้าเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีตัวตน อาจแบ่งได้เป็น 5 ประเภท¹³ คือ

1) การให้ใช้สิทธิ (License)

การให้ใช้สิทธิเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีตัวตน คือสัญญาที่เจ้าของทรัพย์สินไม่มีตัวตน เรียกว่าผู้ให้ใช้สิทธิอนุญาตให้อีกบุคคลหนึ่ง เรียกว่าผู้รับอนุญาตใช้สิทธิ โดยได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าใช้สิทธิ (Royalty)

การให้ใช้สิทธิเป็นรูปแบบรายการค้าที่เป็นที่นิยมมากที่สุด และสามารถวัดความเหมาะสมหรือเปรียบเทียบค่าตอบแทนการใช้สิทธิกับประโยชน์ที่ผู้ขอใช้สิทธิได้ง่ายที่สุด

2) การขายหรือแลกเปลี่ยน

การโอนสิทธิทั้งหมดเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีตัวตน ถือเป็นการขายทรัพย์สินไม่มีตัวตน หากค่าตอบแทนในการโอนหรือขายทรัพย์สินไม่มีตัวตนจะจ่ายตามระยะเวลาการผลิตสินค้าที่ใช้เทคโนโลยีหรือค่าตอบแทนนั้นขึ้นอยู่กับผลการใช้ทรัพย์สินไม่มีตัวตนนั้น ก็จะไม่ถือว่าเป็นการขายทรัพย์สินไม่มีตัวตนนั้น

ตัวอย่างการขายทรัพย์สินไม่มีตัวตน คือ การขายหรือโอนสิทธิบัตร การโอนความรู้เฉพาะอย่างหรือข้อมูลทางการตลาดหรือการผลิต การโอนขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์

¹³ Eric N. Roose, "Tax considerations in international licensing of intellectual property", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. --, (1997) : 306-316

3) ข้อตกลงเฉลี่ยค่าใช้จ่าย (Cost sharing arrangement)

การทำวิจัยและพัฒนาเป็นสิ่งที่จำเป็นโดยเฉพาะกับบริษัทข้ามชาติที่มีกิจการหลากหลายและครอบคลุมตลาดทั่วโลก แต่การทำวิจัยและพัฒนาเป็นกิจกรรมที่มีความเสี่ยงสูงเกี่ยวกับการประสบความสำเร็จในการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีใหม่ๆ และการทำวิจัยและพัฒนาต้องอาศัยระยะเวลา ดังนั้นบริษัทในกลุ่มบริษัทข้ามชาติซึ่งต้องการเทคโนโลยีใหม่ๆ จึงนิยมร่วมกันทำข้อตกลงเฉลี่ยค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา และเมื่อการวิจัยและพัฒนาได้เทคโนโลยีใหม่ขึ้นมา บริษัทเหล่านั้นก็จะได้รับสิทธิในการใช้เทคโนโลยีนั้น ข้อตกลงเฉลี่ยค่าใช้จ่ายจึงเป็นรายการค้าเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีตัวตนประเภทหนึ่ง

4) การใช้สิทธิผ่านการให้บริการหรือขายสินค้า

การให้บริการที่อาศัยทักษะ ความรู้เฉพาะอย่าง ประสบการณ์ของผู้ให้บริการซึ่งทำให้บริการนั้นแตกต่างจากบริการทั่วไป หรือการขายสินค้าที่มีเครื่องหมายการค้า หรือชื่อทางการค้าที่เป็นที่รู้จักของประชาชน ถือเป็นรายการค้าที่เกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีตัวตนอย่างหนึ่ง เนื่องจากบริการและการขายสินค้าเหล่านั้นจะมีราคาสูงกว่าราคาค่าบริการหรือสินค้าทั่วไป เนื่องจากส่วนหนึ่งของราคาที่ซื้อเป็นราคาสำหรับทรัพย์สินไม่มีตัวตน

2.3.2.2 แนวหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและคำพิพากษาศาลฎีกา เกี่ยวกับการตั้งราคาโอนสำหรับทรัพย์สินไม่มีตัวตน

ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติเฉพาะสำหรับการควบคุมการตั้งราคาโอนทรัพย์สินไม่มีตัวตน แต่กรมสรรพากรสามารถอาศัย มาตรา 65 ทวิ (4) ในการควบคุมราคาโอนในด้านรายได้ และมาตรา 65 ตี (15) ในการควบคุมราคาโอน ในด้านรายจ่าย หากกรมสรรพากรได้พิจารณาค่าแห่งสิทธิที่บริษัทในเครือของบริษัทข้ามชาติจ่ายให้แก่บริษัทในเครือเดียวกันของตน และเห็นว่าค่าตอบแทนนั้นไม่ได้กำหนดบนหลักการใดๆ หรือเห็นว่าเป็นอัตราที่เกินสมควรหรือเกินปกติตามมาตรา 65 ตี (15) กรมสรรพากรก็สามารถห้ามมิให้บริษัทในประเทศไทยหักส่วนเกินนั้นเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตี (15) ได้

แต่กรมสรรพากรและศาลฎีกายังไม่เคยวินิจฉัยเกี่ยวกับราคาโอน หรือข้อตกลงทางการค้า ที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินไม่มีตัวตนว่าเป็นราคาเกินปกติ หรือสูงกว่าราคาตลาดหรือไม่ กรมสรรพากรและศาลฎีกาวินิจฉัยเพียงว่ารายการค้าใดถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(3) หรือค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แม้ว่าในหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และคำพิพากษาศาลฎีกาได้กล่าวถึงค่าตอบแทนสำหรับค่าแห่งสิทธิเหล่านั้น

ตัวอย่างหนังสือตอบข้อหาหรือที่เกี่ยวกับค่าแห่งสิทธิ ที่มีการกล่าวถึงจำนวนเงินค่าตอบแทนการใช้สิทธิ แต่ไม่ได้วินิจฉัยเกี่ยวกับราคาโอนหรือวิธีการตั้งราคาโอน มีดังนี้

หนังสือตอบข้อหาที่ กค 0802/พ.8037 ลงวันที่ 10 พฤษภาคม 2536

บริษัท ม. ได้รับเงินค่าตอบแทนในการใช้เครื่องหมายการค้าของลูกค้าในประเทศไทย ปีละหนึ่งครั้งประมาณ 1,500,000บาท ค่าตอบแทนที่ได้รับเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (3)

หนังสือตอบข้อหาที่ กค 0802/26204 ลงวันที่ 24 ธันวาคม 2536

บริษัท ก. เป็นบริษัทที่ประกอบกิจการศูนย์การค้า บริษัทฯ ตกลงว่าจ้างให้บริษัท ก. ออกแบบตกแต่งศูนย์การค้า โดยบริษัท ก. เป็นผู้กำหนด Shopping Center Concept บริษัทก. จะได้รับค่าออกแบบตกแต่งศูนย์การค้าเป็นเงิน 108 ล้านบาท การออกแบบตกแต่งนี้มีลักษณะเป็นการให้ข้อเสนอเทศที่ได้จากประสบการณ์ในการประกอบกิจการศูนย์การค้าของบริษัท ก. ซึ่งนอกเหนือจากการให้บริการวิชาชีพโดยทั่วไป การจ่ายค่าตอบแทนการออกแบบตกแต่งภายในนี้ถือเป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 วรรคสามแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและญี่ปุ่น เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าตอบแทนดังกล่าวบริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย 15% ของค่าตอบแทนตามมาตรา 70

หนังสือตอบข้อหาที่ กค 0802(กม)/2233 ลงวันที่ 22 พฤศจิกายน 2537

บริษัท ด. มีข้อตกลงกับบริษัทในประเทศได้วันซึ่งเป็นเจ้าของผลิตภัณฑ์ถุ่มีเอียง ในการจ่ายค่าสิทธิ ในอัตราไม่เกิน 10% ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าตอบแทนดังกล่าวบริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย 15% ของค่าตอบแทนตามมาตรา 70

หนังสือตอบข้อหาที่ กค 0802/24174 ลงวันที่ 3 พฤศจิกายน 2538

บริษัทฯ ได้ทำสัญญาความช่วยเหลือทางเทคนิคกับบริษัท เอ. ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น และประกอบกิจการผลิตชิ้นส่วนรถยนต์ในประเทศญี่ปุ่น บริการตามสัญญานี้จะรวมถึงการให้คำปรึกษาทางเทคนิคเพื่อแก้ปัญหาการผลิต การให้ข้อมูลทางเทคนิคที่จำเป็นในการผลิตชิ้นส่วนรถยนต์ และการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคโดยการส่งวิศวกรผู้เชี่ยวชาญเข้ามาให้คำปรึกษาทางเทคนิค ฝึกอบรมพนักงาน และช่วยคัดเลือก จัดหา และติดตั้งอุปกรณ์และเครื่องมือต่างๆ ที่ใช้ในการผลิต

บริษัทฯ จะต้องจ่ายค่าตอบแทนให้บริษัท เอ. เป็นเงิน 10 ล้านบาท รวมทั้งต้องชำระค่าที่พัก ค่าอาหารและค่าเดินทางของผู้เชี่ยวชาญที่เข้ามาให้ความช่วยเหลือในประเทศไทย การบริการนี้มีลักษณะเป็นการให้ใช้ แบบแผนผัง หรือข้อเสนอเทศที่ได้จากประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ดังนั้นค่าตอบแทนการให้บริการรวมถึงค่าที่พัก ค่า

อาหารและค่าเดินทางของผู้เชี่ยวชาญถือเป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 วรรคสามแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและญี่ปุ่น เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าตอบแทนดังกล่าวบริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย 15% ของค่าตอบแทนตามมาตรา 70

หนังสือตอบข้อหาที่ กค 0802/19845 ลงวันที่ 5 กันยายน 2538

บริษัทฯ ตกลงว่าจ้างให้บริษัท M ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศฝรั่งเศส จัดทำและติดตั้งระบบ Videotex โดยบริษัท M มีหน้าที่ต้องจัดหาอุปกรณ์ Videotex จากต่างประเทศและส่งผู้เชี่ยวชาญเข้ามาทำการติดตั้งอุปกรณ์ดังกล่าวในประเทศไทย พร้อมทั้งให้บริการฝึกอบรมพนักงาน โดยได้รับค่าตอบแทนสำหรับงานในส่วนนี้เป็นจำนวน 1,167,079 เหรียญสหรัฐ และบริษัท M จะจัดหาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่จำเป็นสำหรับการทำงานของอุปกรณ์พร้อมทั้งทำการติดตั้งโปรแกรมดังกล่าว โดยได้รับค่าตอบแทนสำหรับงานในส่วนนี้เป็นจำนวน 813,944 เหรียญสหรัฐ

ค่าตอบแทนในส่วนงานจัดทำและติดตั้งระบบ Videotex และให้บริการฝึกอบรมพนักงานถือเป็นกำไรจากธุรกิจ บริษัท M ส่งพนักงานเข้ามาปฏิบัติงานในประเทศไทยเป็นระยะเวลาไม่เกิน 6 เดือน จึงยังไม่ถือว่าบริษัท M ประกอบกิจการโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย บริษัท M. ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยจากค่าตอบแทนที่ได้รับตามสัญญาดังกล่าว ตามข้อ 7 วรรคแรกแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฝรั่งเศส

แต่ค่าจัดหาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ถือเป็นค่าตอบแทนในการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เป็นค่าตอบแทนการใช้สิทธิในงานวรรณกรรม เป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 วรรคสองแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฝรั่งเศส บริษัทฯ ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย 5% จากค่าตอบแทนดังกล่าว

ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวกับค่าแห่งสิทธิ ที่มีกรกล่าวถึงจำนวนเงินค่าตอบแทนการใช้สิทธิ มีดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 994/2531

บริษัท ด. เข้าทำสัญญาให้บริการทางวิศวกรรมกับโจทก์ เป็นผลให้มีการจัดส่งวิศวกรเข้ามาศึกษาออกแบบจัดซื้อเครื่องจักรและอุปกรณ์ สำหรับโรงงานแห่งที่สองของโจทก์ พร้อมทั้งให้การอบรมแนะนำเทคนิคในการผลิตโดยโจทก์ได้จ่ายค่าตอบแทนเป็นค่าบริการเป็นเงิน 9,300,043.52 บาท แม้ว่าบริษัท ด. เป็นบริษัทที่มีความชำนาญทางวิศวกรรมเกี่ยวกับการก่อสร้างโรงงานผลิตแก๊สที่โจทก์กำลังจะก่อสร้าง เจ้าหน้าที่ของบริษัท ด. จะมีความรู้ความชำนาญทางด้านวิศวกรรมเป็นพิเศษ ก็หาทำให้บริการดังกล่าวกลายเป็นการให้ข้อมูลในกรรมวิธีในการผลิตสินค้า

อันจะทำให้เป็นค่าแห่งสิทธิ กรณีดังกล่าวเป็นการให้บริการทางวิศวกรรม เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3867/2531

บริษัท ฮ. ส่งผู้เชี่ยวชาญมาให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคแก่โจทก์ในการผลิตกระดาษตามสัญญาที่บริษัท ฮ. ทำไว้กับโจทก์ และในเวลาดังกล่าวโจทก์ได้ส่งเงินค่าธรรมเนียมสำหรับการให้ความช่วยเหลือดังกล่าวจำนวน 28,150,296.89บาท ตามพฤติการณ์น่าเชื่อว่าบริษัท ฮ. ส่งผู้เชี่ยวชาญมาให้คำแนะนำและควบคุมกรรมวิธีและแบบแผนในการผลิตกระดาษคราฟท์และกระดาษอื่นๆ ของโจทก์ เงินค่าธรรมเนียมดังกล่าวถือเป็นค่าสิทธิตามความหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและญี่ปุ่น ซึ่งระบุว่าค่าสิทธิหมายถึงค่าสิทธิหรือเงินอื่นใดที่จ่ายให้เป็นค่าตอบแทนการใช้หรือสิทธิในการใช้สิทธิหรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร แบบแผน กรรมวิธี และสูตรลับ ฯลฯ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6489/2534

โจทก์ บริษัท จ.ทำสัญญากับบริษัท ข. ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายแคนาดา โดยบริษัท ข.ยินยอมให้โจทก์มีสิทธิผลิตสินค้า เครื่องหอม และเครื่องสำอางภายใต้ชื่อเครื่องหมายการค้า วาสเซอริน พอนด์ส และแองเจิลเฟช และบริษัท ข. ได้จัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทย เพื่อให้คำแนะนำแก่โจทก์ในข้อปฏิบัติและกรรมวิธีในการผลิตเครื่องสำอางตามเครื่องหมายการค้าดังกล่าว ให้คำแนะนำทางด้านเทคนิคและความช่วยเหลืออื่นๆ เพื่อให้โจทก์สามารถผลิตและบรรจุผลิตภัณฑ์ รวมทั้งการจัดส่งและคำอธิบายทั้งหลายเกี่ยวกับสูตรและคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดซื้อและติดตั้งเครื่องจักร อุปกรณ์ โดยโจทก์ต้องจ่ายค่าสิทธิสำหรับปี 2523 และ 2524 เป็นเงิน 7,535,648 บาท และ 4,388,774 บาทตามลำดับ

คดีฟังได้ว่าสำนักงานสาขาประเทศไทยอันเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับบริษัทดังกล่าวได้กระทำการอันเป็นเหตุให้ได้เงินค่าสิทธินั้นในประเทศไทย สำนักงานสาขาประเทศไทยเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 66 กรณีนี้จึงมิใช่เงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 70 โจทก์ไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2642/2538

โจทก์ บริษัท ค. ได้รับอนุญาตให้ใช้เครื่องหมายการค้าจากบริษัท คาร์เนชั่น ประเทศสหรัฐอเมริกา โดยโจทก์ต้องจ่ายค่าตอบแทนเป็นค่าสิทธิในการใช้ชื่อและเครื่องหมายการค้าให้บริษัท คาร์เนชั่น 5% ของยอดขายสุทธิ หลังจากวันที่ 1 กรกฎาคม 2528 บริษัท คาร์เนชั่น ได้โอนสิทธิในเครื่องหมายการค้าให้แก่บริษัทไซซิเอโต้เดส์ โปรดยุต์ส เนสท์เล่เอส อา โจทก์ตกลงจ่ายค่าสิทธิให้แก่บริษัทไซซิเอโต้เดส์ โปรดยุต์ส เนสท์เล่เอส อา ในอัตรา 4%ของยอดขายสุทธิ

และโจทก์ได้ทำสัญญาการใช้ความรู้ทางวิศวกรรมกับบริษัท เนสท์เท็ค จำกัด โดยจะต้องจ่ายค่าตอบแทนให้แก่บริษัท เนสท์เท็ค จำกัดอีก 2.5% ของยอดขายสุทธิ

ค่าตอบแทนดังกล่าวถือเป็นค่าตอบแทนที่โจทก์ได้สิทธิในการผลิตครีมเทียม ตามสูตรและความรู้ที่ได้รับตามข้อแนะนำเกี่ยวกับกรรมวิธีการผลิตของบริษัทเนสท์เท็ค จำกัด ตลอดเวลาของอายุสัญญาที่ได้ทำกันไว้ ซึ่งโจทก์ต้องรักษาไว้เป็นความลับและสงวนบรรดาเอกสารทั้งปวงที่เกี่ยวกับสูตรและรูปร่างดังกล่าวแก่บริษัท เนสท์เท็ค จำกัด เมื่อสิ้นอายุสัญญาหรือสัญญาเลิก เงินได้ดังกล่าวจึงเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40 (3) ที่โจทก์ต้องหักภาษี และนำส่งต่อจําเลยตามมาตรา 70(2)

จากแนวนหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและคำพิพากษาศาลฎีกา จะเห็นได้ว่า ประเด็นแห่งปัญหาหรือคดีเป็นเรื่องประเภทเงินได้พึงประเมินว่าค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40(3) หรือไม่ แม้ว่าจะปรากฏข้อเท็จจริงเกี่ยวกับจำนวนเงินค่าตอบแทน แต่กรมสรรพากรและศาลฎีกายังไม่เคยพิจารณาหรือยกประเด็นเกี่ยวกับค่าตอบแทนนั้นว่าเป็นค่าตอบแทนที่เหมาะสม หรือมีการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการถ่ายเทกำไรผ่านการตั้งราคาโอนหรือไม่ จากแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร จะเห็นได้ว่ากรมสรรพากรค่อนข้างพอใจกับภาษีที่จัดเก็บจากค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 70 ในอัตรา 15% จึงไม่ได้พิจารณาว่าในกรณีสัญญาให้ใช้สิทธิที่ทำขึ้นระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ค่าแห่งสิทธินั้นกำหนดขึ้นเกินสมควร เพื่อประโยชน์ในการหักเป็นรายจ่ายของบริษัทในประเทศไทยในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 ในอัตรา 30% ของกำไรสุทธิ โดยที่บริษัทข้ามชาตินั้นยอมเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย 15% แต่สามารถเพิ่มค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี 30% จึงเกิดการประหยัดภาษี 15% (30%-15%)

2.4 การตั้งราคาโอนกับ มาตรา 65ตรี (19)

มาตรา 65ตรี (19) ห้ามมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หักรายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาบัญชีแล้ว ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้เนื่องจากภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีหลักการจัดเก็บจากกำไรสุทธิ หากยอมให้นำรายจ่ายซึ่งกำหนดจ่ายจากผลกำไรมาถือเป็นรายจ่ายได้แล้ว ก็จะมีการกำหนดรายจ่ายต่าง ๆ ขึ้น เช่น เงินบำเหน็จ หรือโบนัสที่จ่ายให้แก่กรรมการผู้จัดการ ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน หรือจ่ายให้แก่พนักงาน ซึ่งจะทำให้กำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลน้อยกว่าที่ควรจะเป็น เป็นกฎหมายจึงบัญญัติเป็นข้อห้ามไว้¹⁴

“ผลกำไร” ในที่นี้หมายถึงกำไรสุทธิของบริษัท ไม่หมายรวมถึง ยอดขาย หรือกำไรขั้นต้นของสินค้าหรือบริการ หรือของแผนกใดแผนกหนึ่งของบริษัท แต่ผลกำไรในที่นี้ศาลขยายความรวมถึง เงินปันผลด้วย เนื่องจากเงินปันผลเป็นเงินจ่ายจากกำไรสุทธิ ดังนั้นแม้ไม่ได้ระบุให้จ่ายจากกำไรสุทธิแต่ระบุให้จ่ายเป็นสัดส่วนของเงินปันผล ย่อมมีผลในทางปฏิบัติเหมือนกับกรณีที่ระบุให้จ่ายจากกำไรสุทธินั้นเอง (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 949/2509)

เจตนารมณ์ของมาตรา 65ตรี (19) คือการห้ามหักรายจ่ายที่มีลักษณะเหมือนกับการจ่ายเงินกำไร หรือจ่ายปันผล ทั้งนี้ไม่ว่าการจ่ายนั้นจ่ายตามข้อผูกพันสัญญาอื่นใดก็ตาม¹⁵ บทบัญญัติมาตรา 65ตรี (19) จึงมีลักษณะเหมือนกฎหมายป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการตั้งราคาซื้อขาย (ส่วนใหญ่เป็นค่าบริการ) ตามผลกำไรทำให้กำไรที่พึงเสียภาษีมีจำนวนลดลง

2.5 การตั้งราคาโอนกับ มาตรา 70ตรี

มาตรา 70ตรี กำหนดให้การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่ หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนในเครือเดียวกัน ตัวการตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แต่ไม่รวมถึงกรณีที่สินค้านั้น

- (1) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- (2) เป็นของผ่านแดน
- (3) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่นำสินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร
- (4) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วส่งกลับคืนเข้ามาในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร

บทบัญญัติตามมาตรา 70ตรี กำหนดให้การส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรโดยมิใช่เพื่อขาย ถือเป็นการขายในประเทศไทย โดยถือเอาราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรจึงต้องนำมูลค่าสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 และให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากรประเมินรายได้ตามราคาตลาด เพื่อเป็นการป้องกันการหลบหนีภาษีอากร

¹⁴ ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, หน้า 2-104

¹⁵ ปรีดี บุญยัง, การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล, หน้า 4-83

หากสินค้าที่ส่งออกไปเข้าเงื่อนไขได้รับยกเว้น ไม่ถือเป็นการขายในประเทศ แต่ภายหลังไม่เข้าเงื่อนไข เช่น สินค้าที่ส่งออกไปและคาดว่าจะส่งกลับเข้ามาภายใน 1 ปี แต่เมื่อครบ 1 ปี ยังไม่ได้ส่งคืนเข้ามา สินค้าที่ส่งออกไปนั้นจะถือว่าขายตั้งแต่ส่งออกและบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องรับผิดชอบปรับเงินเพิ่ม

มาตรา 70ตรี บัญญัติขึ้นเนื่องจากสินค้าที่ส่งออกไปนั้นอยู่นอกเขตอำนาจรัฐของประเทศไทย ซึ่งกรมสรรพากรของไทยอาจไม่สามารถติดตามเก็บภาษีจากการจำหน่ายโอนสินค้านั้นได้ในภายหลัง จึงบัญญัติให้สินค้าที่ส่งออกไปนั้นต้องเสียภาษีในทันทีที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร

บทบัญญัติตามมาตรา 70ตรี มีปัญหาตีความว่า

(ก) “ราคาตลาด” หมายถึงราคาขายในประเทศไทย หรือราคาที่ส่งไปขายต่างประเทศ

(ข) เมื่อมีการขายสินค้าที่ส่งออกไปนั้นในภายหลังในราคาที่ต่างจากราคาที่ได้นำไป

คำนวณเสียภาษีเมื่อมีการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร จะต้องนำส่วนต่างมาปรับปรุงกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอีกหรือไม่¹⁶

ปัญหาความหมายของราคาตลาด ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 536/2521 วินิจฉัยไว้ว่า ราคาตลาดตามมาตรา 70ตรี ไม่ให้บวกค่าระวางและค่าประกันภัยเข้ากับราคาสินค้าในวันที่ส่งออก ราคาตลาดตามมาตรา 70ตรี จึงควรหมายถึงราคาตลาดสินค้าที่ขายในประเทศไทย

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹⁶ ปรีดี บุญยัง, การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล, หน้า 2-27 – 2-28

บทที่ 3

หลักการตั้งราคาโอน และปัญหาเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในต่างประเทศ

การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการตั้งราคาโอน มีอยู่ในกฎหมายภาษีอากรของนานาประเทศ พัฒนาการของกฎหมายเกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนจะควบคู่ไปกับการขยายตัวของการค้าระหว่างประเทศของบรรษัทข้ามชาติ เป้าหมายหลักของกฎหมายในต่างประเทศคือการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างประเทศระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน

ในบทที่ 3 นี้ ผู้เขียนจะศึกษานโยบายและเป้าหมายทางธุรกิจของบรรษัทข้ามชาติซึ่งเป็นเหตุก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างประเทศ ความสำคัญของการควบคุมการตั้งราคาโอน แนวความคิดเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน และรายการที่เกี่ยวข้องกัน วิวัฒนาการของแนวความคิดการตั้งราคาโอนและกฎหมายการตั้งราคาโอนในต่างประเทศ วิธีการหาค่าติดต่ออย่างอิสระ (Arm's length price) ตามแนวทางของ OECD ปัญหาเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในต่างประเทศ แนวความคิดการตั้งราคาโอนในทางบัญชีและความสัมพันธ์ของการตั้งราคาโอน ในทางภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีศุลกากร

3.1 นโยบายและเป้าหมายทางธุรกิจของบรรษัทข้ามชาติ แนวความคิดการตั้งราคาโอน และความสำคัญของการควบคุมการตั้งราคาโอน

กลุ่มบริษัทของบรรษัทข้ามชาติ เป็นกลุ่มธุรกิจขนาดใหญ่ที่มีขนาดการค้าระหว่างประเทศสูงถึง 60% ของการค้าระหว่างประเทศทั้งหมด การตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ไม่ได้เป็นไปตามกลไกตลาด แต่กำหนดภายใต้การควบคุมหรือนโยบายของบริษัทแม่ ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะศึกษา นโยบายและเป้าหมายทางธุรกิจของบรรษัทข้ามชาติในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน แนวความคิดการตั้งราคาโอนของ OECD และความสำคัญของการควบคุมการตั้งราคาโอนในปัจจุบันและแนวโน้มในอนาคต

3.1.1 นโยบายและเป้าหมายทางธุรกิจของบรรษัทข้ามชาติ

บรรษัทข้ามชาติ คือ การรวมกลุ่มของบริษัทที่ถือสัญชาติต่างกัน แต่มารวมกันอยู่ภายใต้บริษัทแม่ โดยมีเจ้าของร่วมกัน มียุทธศาสตร์ร่วมกัน และใช้ทรัพยากรเงินและมนุษย์ร่วมกัน หากเปรียบเทียบกับการลงทุนในธุรกิจอื่นโดยทั่วไปแล้ว โครงสร้างของธุรกิจชนิดนี้มักจะมีขนาดใหญ่มาก บรรษัทข้ามชาติ มีสาขาตั้งอยู่ในหลายประเทศ สาขาในแต่ละประเทศอาจจะทำหน้าที่ในการผลิตในแต่ละขั้นตอนแตกต่างกันไป ส่วนทางด้านการตลาดก็จะมีลักษณะเป็นนานาชาติ สินค้าที่ผลิตขึ้นมาจะถูกนำออกขายทั่วโลก การตกลงการค้ากับบุคคลภายนอกกลุ่มบรรษัทข้ามชาติมักจะ

ทำขึ้นในนามของทุกบริษัทในกลุ่ม เป็นสัญญาระดับโลก (Global contract) ดังนั้นกิจกรรมของ บริษัทข้ามชาติจึงกระทำคาบเกี่ยวกันอยู่ในหลายประเทศ เกี่ยวข้องกับการใช้เทคโนโลยีระดับสูง และเงินลงทุนมาก ส่วนการขายก็มีลักษณะค่อนข้างผูกขาด

Organization for Economic Co-operation and Development ("OECD") ได้ให้ความหมายของบริษัทข้ามชาติไว้ว่า บริษัทข้ามชาติหมายถึง กลุ่มของบุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่มีสถานประกอบธุรกิจในประเทศต่างๆ มากกว่า 2 ประเทศ¹ OECD ได้ประมาณการไว้ว่ารายการค้าระหว่างประเทศ จำนวนมากกว่า 60% เป็นรายการค้าระหว่างกิจการในบริษัทข้ามชาติ และเชื่อว่าสัดส่วนธุรกรรมระหว่างประเทศของบริษัทข้ามชาติจะเพิ่มขึ้น

บริษัทข้ามชาติไม่ได้หมายรวมถึงบริษัทขนาดใหญ่ ที่เพียงแต่ส่งสินค้าของตนไปขายยังต่างประเทศเท่านั้น แต่จะจัดส่งเงินทุน เทคโนโลยี ความสามารถในการจัดการและการตลาดรวม ๆ กันไปเพื่อทำการผลิตและทำการตลาดในต่างประเทศแข่งขันกับบริษัทท้องถิ่นในประเทศ บริษัทข้ามชาติจึงมีบทบาทสำคัญในการโยกย้ายทุน เทคโนโลยีและความรู้ต่าง ๆ จากดินแดนหนึ่งไปยังอีกดินแดนหนึ่ง ซึ่งจะทำให้เกิดประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรมากขึ้น หรือนำเอาทรัพยากรที่ถูกทิ้งไว้ไม่ได้ใช้มาปรุงแต่งให้เป็นประโยชน์ นอกจากนี้บริษัทข้ามชาติยังได้เข้าไปมีบทบาททั้งทางด้าน การเมือง การบริหารและสังคมของประเทศที่ตนเข้าไปตั้งอยู่ด้วย

การตัดสินใจ การวางนโยบายที่สำคัญ ๆ ของบริษัทข้ามชาตินั้นมาจากบริษัทแม่ทั้งสิ้น เพราะบริษัทข้ามชาติดำเนินกิจการอยู่ในหลายประเทศ จำต้องมีหน่วยงานกลางทำหน้าที่ควบคุม เมื่อเป็นเช่นนี้การตัดสินใจใด ๆ ก็ตามของบริษัทข้ามชาติก็มักจะคำนึงถึงตนเองและสภาพแวดล้อมระหว่างประเทศมากกว่าที่จะคำนึงถึงประเทศที่ตนเข้าไปดำเนินการอยู่ บ่อยครั้งนโยบายและจุดมุ่งหมายของบริษัทข้ามชาติอาจจะขัดแย้งกับนโยบายของประเทศที่ตนไปตั้งอยู่ หรือผลประโยชน์เฉพาะของบริษัทในเครือของตนที่ตั้งอยู่ในประเทศนั้นๆ

นอกจากนี้การดำเนินธุรกิจบริษัทข้ามชาติยังเป็นการเข้ามาถึงเอาทรัพยากรไปจากประเทศด้อยพัฒนา เมื่อบริษัทข้ามชาติสามารถสร้างผลกำไรจากการลงทุนในประเทศด้อยพัฒนา และบางครั้งก็มีการนำเงินทุนออกนอกประเทศด้อยพัฒนาไปเป็นจำนวนมาก ทั้งนี้ก็เพราะว่าการลงทุนต่างประเทศของบริษัทข้ามชาติถือว่าการลงทุนของประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ และคนที่ถือหุ้นส่วนใหญ่ก็คือคนในประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ เมื่อมีการแบ่งกำไรกำไรจะถูกส่งกลับไปให้ผู้ถือหุ้น

¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. (Paris : OECD Publications, 1995), p. G-4

ที่อยู่ในประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ จึงทำให้มีการเคลื่อนย้ายเงินทุนออกจากประเทศที่สาขาของ บริษัทนั้นตั้งอยู่

การที่บริษัทข้ามชาติมีสาขาหรือบริษัทในเครืออยู่ในหลายประเทศและมีปริมาณ การค้าขนาดใหญ่ ทำให้บริษัทข้ามชาติสามารถมีอิทธิพลเหนือราคาของสินค้าในตลาดต่างประเทศ ได้ บริษัทข้ามชาติสามารถปรับราคาสินค้าเมื่อมีการขนย้ายข้ามเขตแดนเพื่อให้เป็นประโยชน์กับตน ได้ เช่น หากในประเทศใดจะต้องเสียภาษีมากบริษัทข้ามชาติก็จะปรับราคาซื้อสินค้าจากบริษัทใน เครือของตนให้สูงขึ้น เพื่อจะได้มีกำไรที่ต้องเสียภาษีในประเทศนั้นน้อยลง และในที่สุดทำให้กำไร รวมของบริษัทข้ามชาติเพิ่มมากยิ่งขึ้น ซึ่งทำให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีแก่ประเทศด้อยพัฒนา ที่บริษัทข้ามชาติเข้าไปตั้งอยู่

3.1.2 การตั้งราคาโอน ของบริษัทข้ามชาติ

ราคาโอน หมายถึง ราคาสินค้าที่ซื้อขายกันระหว่างหน่วยธุรกิจต่าง ๆ ที่อยู่ในบริษัท เดียวกัน หรือระหว่างองค์การธุรกิจต่าง ๆ ที่อยู่ในเครือบริษัทเดียวกัน การตั้งราคาโอนจึงหมายถึง การกำหนดราคาสินค้าที่ซื้อขายระหว่างกันเองในบริษัทหรือในบริษัทเดียวกัน การตั้งราคาโอนเกี่ยว ข้องกับการกำหนดราคาสินค้าที่ซื้อขายกันระหว่างบริษัทแม่กับบริษัทในเครือ หรือระหว่างบริษัทใน เครือเดียวกัน ซึ่งกระจายอยู่ในประเทศต่าง ๆ ราคาโอนที่ถูกกำหนดขึ้นนี้อาจแตกต่างไปจากราคาที่ ซื้อขายกันในตลาดโลก (world market price) หรือราคาที่เหมาะสมในกรณีที่เป็นผู้ซื้อ และผู้ขายไม่มีความเกี่ยวข้องกัน หรือเป็นราคาที่เกิดจากการติดต่อกันโดยอิสระ (arm's-length prices) ดังนั้นการตั้งราคาโอน จะเกี่ยวข้องกับการจัดสรรรายได้ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ในแต่ละ ประเทศที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติตั้งอยู่

ในรายงาน Transfer pricing and multinational enterprise: Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs ของ OECD ปี 1979 กล่าวถึงรายการค้าระหว่างประเทศของ บริษัทในเครือเดียวกันที่มีการตั้งราคาโอน แบ่งเป็น 4 ประเภท คือ

- (1) การโอนสินค้า
- (2) การโอนสิทธิบัตร Know how และเครื่องหมายการค้า
- (3) การโอนบริการทั่วไป
- (4) การให้กู้ยืมภายในกลุ่มบริษัท

บริษัทข้ามชาติใช้กลยุทธ์ ทางด้านการตั้งราคาโอนเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ เช่น

- (ก) เพื่อประโยชน์ทางการตลาดให้มีหรือรักษาอำนาจตลาด (market power)
- (ข) เพื่อลดผลกระทบของการควบคุมราคาของรัฐบาล
- (ค) เพื่อลดรายจ่ายทางด้านภาษีหรือรายจ่ายอื่น ๆ

(ง) เพื่อหลีกเลี่ยงการควบคุมการปริวรรตเงินตราต่างประเทศและ ดำเนินนโยบายทางการเงินในการบริหารเงินตราต่างประเทศ ลดการเสี่ยงภัยจากการเปลี่ยนแปลงค่าเงินตรา

แม้ว่าบริษัทแม่จะมีอำนาจหรืออิทธิพลในการกำหนดราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน แต่ก็มีข้อจำกัดหลายอย่างในการตั้งราคาโอนทั้งจากภายนอกและภายในบริษัท ข้อจำกัดภายนอกบริษัท คือ การควบคุม หรือป้องกันการตั้งราคาโอนของรัฐบาลประเทศที่บริษัทในเครือตั้งอยู่ เช่น กฎหมายป้องกันการผูกขาด ซึ่งห้ามการกำหนดหรือรักษาระดับราคาซื้อหรือขายสินค้าหรือค่าบริการอย่างไม่เป็นธรรม กฎหมายการทุ่มตลาด ซึ่งห้ามการนำเข้าสินค้าเพื่อประโยชน์ในทางพาณิชย์ โดยมีราคานำเข้าต่ำกว่ามูลค่าปกติของสินค้าชนิดเดียวกัน กฎหมายหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน ซึ่งรัฐบาลแต่ละประเทศจะต้องมีกฎหมายขึ้นขึ้นเพื่อป้องกันรายได้ภาษีของตนเอง ที่อาจจะลดลงโดยการตั้งราคาโอนของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ แต่ในหลายประเทศที่กำลังพัฒนา ยังไม่กระตือรือร้นที่จะมี หรือบังคับใช้กฎหมายนี้ เนื่องจากเกรงว่ากฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนนี้อาจมีผลกระทบต่อการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ ซึ่งมีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศกำลังพัฒนาเหล่านั้น

นอกจากนี้ยังมีข้อจำกัดภายในบริษัทที่เกี่ยวข้องกับการวัดและประเมินค่าการปฏิบัติงานของแต่ละสาขา การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์และการวางนโยบายในการตั้งราคาโอนที่ทำจากหน่วยงานกลางของบริษัทแม่อาจมีผลทางลบต่อการวัดผลการดำเนินงานของพนักงานบริษัทในเครือที่ดำเนินอยู่ในแต่ละประเทศที่บริษัทข้ามชาติเข้าไปลงทุน ทำให้ผู้บริหารของบริษัทในเครือเหล่านั้นลังเลที่จะปฏิบัติตามนโยบายของบริษัทแม่ในการตั้งราคาโอน

3.1.3 ความสำคัญของควบคุมการตั้งราคาโอน

ก่อนทศวรรษที่ 1960 ปัญหาการตั้งราคาโอน ยังไม่มีความสำคัญมาก เนื่องจากการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศยังขยายตัวไม่มากเนื่องจากข้อจำกัดทางด้านเทคโนโลยี และแนวความคิดเกี่ยวกับตั้งราคาโอนเพิ่งเริ่มเกิดขึ้น และใช้เป็นเครื่องมือในทางบัญชีบริหาร เพื่อประโยชน์ในการวัดผลการดำเนินงาน จากผลการสำรวจของ National Association of Accountants ("NAA") 40% ของบริษัทที่สุ่มตัวอย่าง ใช้ราคาโอน ที่สูงกว่าต้นทุน โดยบวกกำไรขั้นต้น ที่จะทำได้อัตราผลตอบแทนจากการขายหรือการลงทุนอยู่ในอัตราที่ต้องการ² แต่ตั้งแต่ทศวรรษที่ 1970 วัตถุประสงค์

² Emmanuel C.R. and Mehafdi, M. ,*Transfer Pricing*. (London: Academic Press, 1994), p. 36

หลักในการใช้ระบบราคาโอนได้เปลี่ยนจากการวัดผลการดำเนินงาน เป็นการถ่ายเทกำไร ระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันที่ตั้งอยู่คนละประเทศ เพื่อให้ต้นทุนภาษีต่ำที่สุด และหลายประเทศเริ่มต้นตัวในการสร้างกฎหมายป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน ซึ่ง OECD และประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นหน่วยงานที่มีบทบาทมากที่สุดในการพัฒนากฎหมายป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน

นอกจากนี้การเปลี่ยนแปลงของโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ ที่กระจายการลงทุนไปยังต่างประเทศ เพื่อกระจายกิจกรรมทางธุรกิจ ตามแหล่งทรัพยากรและความสามารถในการแข่งขันของแต่ละประเทศ เพื่อให้เกิดการประหยัดสูงสุดในการใช้ทรัพยากร รวมถึงระบบการจัดการสมัยใหม่ที่จัดระเบียบการทำงานใหม่ การรวมศูนย์การจัดซื้อ การจัดการ และหน้าที่การบริหารอื่นๆ ในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ทำให้รายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันมีมากขึ้น

หน่วยงานกลาง ของบริษัทแม่ ซึ่งทำหน้าที่ในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์และการวางนโยบาย ให้แก่บริษัทในเครือทั่วโลก มักจะละเลยปัญหาภาษีที่เกี่ยวข้องกับการตั้งราคาโอน จากผลการสำรวจของ Ernst and Young ในปี 1999 ในการสำรวจผู้บริหารของบริษัทข้ามชาติจำนวนเกือบ 575 คนจาก 19 ประเทศ คือ ออสเตรเลีย แคนาดา ฝรั่งเศส เยอรมัน อิตาลี ญี่ปุ่น เกาหลี เนเธอร์แลนด์ สวีเดน สวิสเซอร์แลนด์ อังกฤษ สหรัฐอเมริกา อาเจนตินา บราซิล เดนมาร์ก ฟินแลนด์ เม็กซิโก นอร์เวย์และสเปน พบว่า 30% ของบริษัทข้ามชาติที่สำรวจ ให้ความสำคัญกับปัญหาภาษีของการตั้งราคาโอน และถือว่าการตั้งราคาโอน เป็นส่วนหนึ่งของการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ และอีก 37% เห็นว่าการตั้งราคาโอนเป็นปัญหาในการปฏิบัติตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ (Compliance driven matter) นอกจากนี้ในส่วนของปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศที่สำคัญในปัจจุบัน และที่คาดว่าจะสำคัญในอนาคต ปรากฏว่าผู้บริหารบริษัทแม่ของบริษัทข้ามชาติเห็นว่า ปัญหาเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน เป็นปัญหาที่สำคัญในปัจจุบัน ถึง 78% และคาดว่าจะมีความสำคัญต่อไปในอนาคตถึง 61% ในขณะที่ปัญหาภาษีอื่นๆ ลดความสำคัญลงอย่างเห็นได้ชัด ในขณะที่ผู้บริหารบริษัทย่อยของบริษัทข้ามชาติให้ความสำคัญกับปัญหาเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนบริษัทแม่ โดยเห็นว่าการตั้งราคาโอนเป็นปัญหาที่สำคัญในปัจจุบัน 85% และคาดว่าจะมีความสำคัญต่อไปในอนาคตสูงขึ้นไปถึง 97% ในขณะที่ปัญหาภาษีอื่นๆ ลดความสำคัญลงอย่างเห็นได้ชัด (โปรดดูตารางข้างล่างประกอบ)³

³ Ernst & Young International Ltd., Ernst & Young Transfer Pricing : Global Survey, available from : www.ey.com, pp. 8-11

ปัญหาภาษีอากร	ความสำคัญในปัจจุบัน (%)		คาดว่าจะสำคัญในอนาคต (%)	
	บริษัทแม่	บริษัทย่อย	บริษัทแม่	บริษัทย่อย
การจัดภาษีซ้อน	83	80	18	19
การตั้งราคาโอน	78	85	61	97
Controlled foreign corporation (CFC) rules	69	56	4	ไม่มีข้อมูล
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	64	65	8	ไม่มีข้อมูล
การขยายตัวของเครือข่ายสนธิสัญญาภาษีซ้อน	55	62	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ภาษีอากรของพนักงานต่างด้าว	51	55	2	ไม่มีข้อมูล
ภาษีศุลกากร	50	72	5	11

และจากผลการสำรวจนี้ยังพบว่า บริษัทข้ามชาติมากกว่าครึ่งหนึ่ง (57%) กำลังถูกตรวจสอบการตั้งราคาโอน โดยที่ประเทศที่มีการตรวจสอบการตั้งราคาโอนมากที่สุด คือ ประเทศเนเธอร์แลนด์ จำนวน 84% และประเทศที่มีการตรวจสอบการตั้งราคาโอนน้อยที่สุด คือ อาเจนตินา จำนวน 5% นอกจากนี้จากผลการสำรวจจะเห็นได้ว่าประเทศที่มีกฎหมายภาษีเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนที่สมบูรณ์แล้ว หรือประเทศที่พัฒนาแล้ว จะมีสัดส่วนการตรวจสอบการตั้งราคาโอนมากกว่าประเทศที่เพิ่งตื่นตัวเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน สิ่งนี้แสดงให้เห็นว่าหากประเทศใดมีกฎหมายภาษีเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน และมีความเข้าใจในปัญหาการตั้งราคา ประเทศนั้นจะให้ความสำคัญกับการตรวจสอบการตั้งราคาโอน และมีการตรวจสอบการตั้งราคาโอนในสัดส่วนที่สูง (โปรดดูตารางข้างล่าง)

สถาบันวิจัยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประเทศ	จำนวนบริษัท ทั้งหมด	จำนวนบริษัทที่ ถูกตรวจสอบ	สัดส่วนบริษัท ที่ถูกตรวจ
ออสเตรเลีย	25	19	76%
แคนาดา	25	20	80%
เยอรมัน	24	19	79%
ญี่ปุ่น	27	14	52%
เกาหลี	36	7	19%
เนเธอร์แลนด์	25	21	84%
อาเจนตินา	19	1	5%
บราซิล	24	4	17%
อังกฤษ	51	36	71%
สหรัฐอเมริกา	97	68	70%
อื่น	<u>222</u>	<u>119</u>	54%
รวม	<u>575</u>	<u>328</u>	57%

ตามสถิติการตรวจสอบภาษีของสรรพากรญี่ปุ่น(National Tax Authority) สำหรับปีงบประมาณสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 1996 พบว่าตลอดระยะเวลา 10 ปีนับจากที่ญี่ปุ่นมีกฎหมายการตั้งราคาโอน เจ้าพนักงานตรวจสอบภาษีตรวจสอบการตั้งราคาโอนและได้ประเมินภาษีเพิ่มเติมเป็นจำนวน 130 ราย และภาษีที่ประเมินเพิ่มเติมมีมูลค่า 194.8 พันล้านเยน⁴ เฉลี่ยแล้วสามารถประเมินภาษีได้ถึง 1.5 พันล้านเยนต่อราย หากพิจารณาเฉพาะปี 1998 และ 1999 จำนวนรายที่ถูกประเมินภาษีและจำนวนเงินภาษีที่ประเมินเพิ่มเติม เนื่องจากการตรวจสอบการตั้งราคาโอนเพิ่มขึ้นดังต่อไปนี้

⁴ Price Waterhouse's worldwide transfer pricing group, "OECD : global theory, local practice", International Tax Review, Vol.8 No.5, (May 1997): 34

ปีงบประมาณ	จำนวนรายที่ ประเมินภาษี	จำนวนเงินภาษีที่ ประเมินได้(พันล้านบาท)	จำนวนเงินภาษีที่ประเมินได้ เฉลี่ยต่อราย(พันล้านบาท)
ปีงบประมาณ 30 มิถุนายน 1998	63	94.3	1.5
ปีงบประมาณ 30 มิถุนายน 1999	59	58.9	1.0

นอกจากนี้ ประสิทธิภาพการตรวจสอบการตั้งราคาโอน ของเจ้าพนักงานสรรพากรของประเทศไทย ที่แสดงอัตราส่วนเงินภาษีที่จัดเก็บได้ เปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายที่เสียไปในการจัดเก็บ ในอัตราส่วนที่สูงกว่า กรณีการตรวจสอบภาษีอื่นๆ มาก (โปรดดูตารางข้างล่าง)

ประเภทวิธีการจัดเก็บภาษี	สัดส่วนภาษีที่เก็บได้ ต่อ ต้น ทุนการจัดเก็บภาษี
การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	6:1
การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	10:1
การตรวจสอบภาษีทั่วไป	29:1
การตรวจสอบการตั้งราคาโอน	240: 1

ในส่วนกฎหมายการตั้งราคาโอนของประเทศไทย ปัจจุบันกรมสรรพากรของประเทศไทย ได้ตระหนักปัญหาภาษีของบริษัทข้ามชาติ และได้จัดตั้งศูนย์บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ (Large Business Tax Administration Office “LTO”) สำหรับบริการผู้เสียภาษีที่มีรายได้ ต่อปีเกินกว่า 500 ล้านบาท ซึ่งในปัจจุบัน มีอยู่ประมาณ 2,500 ราย โดยมีอำนาจและหน้าที่เสมือนสรรพากรพื้นที่ในปัจจุบัน และศูนย์นี้จะรายงานตรงต่ออธิบดีกรมสรรพากร เจ้าหน้าที่ส่วนใหญ่ของ LTO จะจัดสรรมาจากสำนักตรวจสอบ ในการบริการผู้เสียภาษีของศูนย์บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ รวมถึงการตรวจสอบภาษี ซึ่งน่าจะเป็นไปได้ว่าวัตถุประสงค์อย่างหนึ่งของการจัดตั้ง LTO คือ การตรวจสอบภาษีเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนของธุรกิจขนาดใหญ่

จากบทสัมภาษณ์อธิบดีกรมสรรพากร ตามสรรพากรสาส์น ปีที่ 47 ฉบับที่ 7 เดือนกรกฎาคม 2543 กรมสรรพากรให้ความสำคัญแก่ปัญหาการตั้งราคาโอน โดยเสนอเรื่องของการตั้งราคาโอน เป็นหัวข้อในการประชุม SGATAR ที่ปักกิ่ง เมื่อ พ.ศ. 2540 และกรมสรรพากรได้ตั้งคณะทำงานศึกษาและกำหนดแนวทางการจัดเก็บภาษีอากรจากบริษัทข้ามชาติ(คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.17/2543)

นอกจากนี้ สำนักกฎหมายได้ตั้งคณะทำงาน เพื่อศึกษาพิจารณาช่องโหว่ข้อกฎหมายที่ไม่ทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถใช้วิธีการพิจารณาปัญหาการตั้งราคาโอน ตามแนวทางของ OECD Guideline

ในส่วนปัญหาบุคลากร กรมสรรพากรได้รับความร่วมมือจากรัฐบาลออสเตรเลียในการให้ความรู้ในเรื่องของการตั้งราคาโอน รวมทั้งมาตรการการดูแลติดตาม การควบคุม และประสานงานกับบริษัทขนาดใหญ่ต่างประเทศ โดยรัฐบาลออสเตรเลียให้การสนับสนุนค่าใช้จ่ายในการส่งคณะทำงานไปศึกษาดูงานสัมมนาอบรมที่ออสเตรเลีย และการจัดอบรมภายในประเทศโดยผู้เชี่ยวชาญจากออสเตรเลีย

3.2 แนวความคิดเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน

แนวความคิดเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน พัฒนาขึ้นเพื่อประโยชน์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ระหว่างประเทศโดยการตั้งราคาโอน ในส่วนจะศึกษาวิวัฒนาการของแนวความคิดการตั้งราคาโอนของ OECD แนวความคิดเกี่ยวกับราคาติดต่ออย่างอิสระ ความหมายของ “บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน” และปัญหาการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง

3.2.1 วิวัฒนาการของแนวความคิดการตั้งราคาโอนของ OECD

OECD ออก Transfer pricing and multinational enterprise: Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs ในปี 1979 รายงานดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ เพื่อนำเสนอข้อพิจารณา และอธิบาย แนวปฏิบัติที่ตกลงทั่วไป ในการตั้งราคาโอน ทางภาษี เพื่อให้ประเทศสมาชิกถือปฏิบัติ

ประเด็นหลักของรายงานฉบับนี้ คือ หลักการเรื่องการติดต่ออย่างอิสระ Arm's length principle และราคาติดต่ออย่างอิสระ (Arm's length price) อันเป็นหลักการที่มีที่มาจากข้อ 9 ของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อน

ราคาติดต่ออย่างอิสระ คือ ราคาที่จ่ายสำหรับสินค้าหรือบริการ ที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้สภาวะการณ์ที่เหมือนกัน หรือคล้ายคลึงกัน ระหว่างฝ่ายที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน (unrelated parties)

ต่อมาในปี 1984 OECD ได้อกรายงาน เรื่อง "Transfer pricing, Corresponding Adjustment and the Mutual Agreement Procedure" ที่อธิบาย วรรคสองของข้อ 9 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนแนว OECD เกี่ยวกับการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องกัน Corresponding adjustment และในปี

1995 OECD ได้ออกรายงานฉบับล่าสุด เรื่อง Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administrations แทนฉบับ ปี 1979 ซึ่งมีหลายส่วนคล้ายคลึงกับ Final Regulation ของสหรัฐอเมริกา

รายงานฉบับปี 1995 ได้ขยายความเนื้อหาในฉบับปี 1979 และเพิ่มส่วนที่เกี่ยวข้องกับ Arm's length range และปัญหาการปฏิบัติตามหลักการตั้งราคาโอน Transfer pricing compliance เช่น เรื่องเอกสารประกอบรายการ ภาวะการพิสูจน์ เบี้ยปรับ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า Advance Pricing Arrangement

3.2.2 แนวความคิดเกี่ยวกับราคาติดต่ออย่างอิสระ (Arm-length price) และหลักการตั้งราคาโอน ตาม ข้อ 9 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน

ผลจากความคิดโลกาภิวัตน์ และความสามารถของเทคโนโลยีสมัยใหม่ ทำให้การค้าและการลงทุนระหว่างประเทศขยายตัวเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว บทบาทของบริษัทแม่ของบริษัทข้ามชาติ เปลี่ยนจากผู้ผลิตสินค้า เป็นผู้คิดค้นผลิตภัณฑ์ใหม่

ตาม OECD report กิจกรรมที่เป็นอิสระจากกันโดยปกติจะตกลงเงื่อนไข ของความสัมพันธ์ทางการค้า และการเงิน (เช่น ราคาขายสินค้า หรือบริการ และเงื่อนไขการโอนสินค้า หรือให้บริการ) ตามกลไกตลาด (market forces) ส่วนบริษัทในเครือเดียวกัน จะไม่ได้ตกลงกันตามกลไกของตลาด บริษัทแม่จะมีอำนาจในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการในการจำหน่าย หรือโอนให้แก่หรือระหว่างบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือ ราคาที่กำหนดขึ้นโดยบริษัทแม่ดังกล่าวอาจจะถือไม่ได้ว่าเป็นราคาที่เหมาะสมหรือราคาจริง (True price) ของสินค้าหรือบริการนั้น ๆ

คณะกรรมการของ OECD ศึกษาหลักการตั้งราคาโอนเพื่อประโยชน์ร่วมกันทั้งของเจ้าพนักงานสรรพากรและผู้เสียภาษีในการหลีกเลี่ยงภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ หากรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันได้ตกลงกันตามเงื่อนไขทางการค้าในตลาดเปิดปกติ เจ้าพนักงานสรรพากรไม่ควรจะมีอำนาจในการปรับปรุงกำไรจากรายการค้านั้น⁵ หากกฎหมายการตั้งราคาโอนของแต่ละประเทศไม่อยู่บนหลักการติดต่ออย่างอิสระ ย่อมก่อให้เกิดปัญหาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ และขยายผลเป็นอุปสรรคที่สำคัญต่อการลงทุนระหว่างประเทศ

⁵ OECD, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, (Paris : OECD Publications, 1977), p. 88

การหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน จะเกี่ยวข้องกับรายการค้าที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน เช่น การขายสินค้า ให้บริการ หรืออุดหนุน (subsidy) อาจเป็นรายการค้าระหว่างประเทศ หรือเป็นรายการค้าภายในประเทศ ปัญหาภาษีที่เกี่ยวข้องกับการตั้งราคาโอนระหว่างประเทศ จะเป็นปัญหาเกี่ยวกับภาษีซ้อน และการถ่ายเทกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี ในประเทศที่มีอัตราภาษีที่สูง ในขณะที่ปัญหาการตั้งราคาโอนภายในประเทศ จะเป็นปัญหาเกี่ยวกับการถ่ายเทกำไร จากบริษัทที่มีกำไรไปยังบริษัทในเครืออีกแห่งหนึ่งที่ขาดทุนเพื่อลดภาระค่าใช้จ่ายของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน ราคาติดต่ออย่างอิสระ เป็นราคาโอนที่ใช้วัดผลประกอบการที่น่าเชื่อถือมากที่สุด การใช้ราคาติดต่ออย่างอิสระ (Arm's length price) จะเป็นวิธีที่เป็นธรรมที่สุดในการจัดสรรกำไร และจัดเก็บภาษีของแต่ละรัฐ หลักการติดต่ออย่างอิสระจะทำให้บริษัทที่เกี่ยวข้องกัน และบริษัทที่เป็นอิสระ ได้รับการปฏิบัติเพื่อประโยชน์ทางภาษี บนพื้นฐานที่เป็นธรรมมากขึ้น⁶

ราคาติดต่ออย่างอิสระ เป็นราคาที่กำหนดบนหลักการ และพื้นฐานการติดต่ออย่างอิสระ อันเป็นผลมาจากหลักการในการจัดเก็บภาษีจากรายการค้าระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกัน ตามวรรคแรก ของข้อ 9 เรื่อง วิสาหกิจในเครือเดียวกัน ของ OECD Model Tax Convention และ ของ UN ซึ่งบัญญัติไว้เป็นอย่างเดียวกัน

วรรคแรกของข้อ 9 กำหนดว่า

“ในกรณีที่ วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อม ในการจัดการการควบคุมหรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

หรือ กลุ่มบุคคลเดียวกันเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมในการจัดการการควบคุมหรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และในแต่ละกรณีได้มีการวางหรือตั้งบังคับเงื่อนไขระหว่างวิสาหกิจทั้งสองในด้านความสัมพันธ์ทางการพาณิชย์หรือการเงิน ซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงมีระหว่างวิสาหกิจอิสระ เงินได้หรือกำไรใด ๆ ซึ่งควรจะมิแก่วิสาหกิจหนึ่งหากมิได้มีเงื่อนไขเหล่านั้น แต่มิได้มีขึ้นโดยเหตุแห่งเงื่อนไขเหล่านั้น อาจรวมเข้าเป็นกำไรของวิสาหกิจนั้น และเก็บภาษีได้ตามนั้น”

อนุสัญญาในข้อบทนี้ให้อำนาจแก่รัฐคู่สัญญาในการปรับปรุงกำไรของวิสาหกิจเสียใหม่ หากปรากฏว่าวิสาหกิจของรัฐหนึ่งมีความสัมพันธ์กับวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่งในลักษณะวิสาหกิจในเครือเดียวกันทำให้ผลกำไรของวิสาหกิจนั้น ๆ ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น เมื่อรัฐคู่สัญญาได้ปรับปรุงกำไรของวิสาหกิจนั้นโดยถูกต้องเป็นกำไรที่แท้จริงแล้วก็สามารถเก็บภาษีได้ตามนั้น

⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. I-3

หลักเกณฑ์ในการพิจารณารายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันมีดังต่อไปนี้

(1) ความสัมพันธ์ในลักษณะวิสาหกิจในเครือเดียวกันหมายถึงลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งใน 2 กรณีนี้ คือ

(ก) วิสาหกิจหนึ่งเข้าควบคุมหรือจัดการอีกฝ่ายหนึ่ง

(ข) วิสาหกิจทั้งสองฝ่ายได้ถูกควบคุมหรือจัดการตามนโยบายของ

กลุ่มบุคคลเดียวกัน หรือมีบริษัทแม่ร่วมกัน (Sister companies)

(2) เมื่อมีความสัมพันธ์พิเศษแตกต่างจากวิสาหกิจทั่ว ๆ ตาม ก. หรือ ข. แล้ว วิสาหกิจทั้งสองได้ตกลงกันที่จะดำเนินการค้า หรือมีรายการค้าระหว่างกันเพื่อประโยชน์ทางภาษี ความสัมพันธ์ดังกล่าวอาจเกิดขึ้นในรูปของการตั้งราคาสินค้าที่ถูกหรือแพงไปกว่าราคาปกติที่ซื้อขายกันในตลาดเสรี หรือได้มีการบริการให้แก่กันโดยมิได้คิดมูลค่าในค่าบริการนั้น ๆ หรือให้เงินทุนไปดำเนินการแต่ไม่คิดดอกเบี้ย ซึ่งการกระทำเหล่านี้ถือว่าเป็นเงื่อนไขพิเศษ ซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงมีระหว่างวิสาหกิจอิสระ กล่าวคือวิสาหกิจที่เป็นอิสระย่อมไม่ยอมรับหรือยอมตกลงเงื่อนไขการค้าลักษณะนั้น

เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ทั้งสองประการแล้ว ปรากฏว่าวิสาหกิจทั้งสองได้ดำเนินการระหว่างกันเป็นเหตุให้กำไรที่เกิดขึ้นไม่ใช่กำไรที่พึงมี หรือกำไรที่แท้จริงแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรสามารถปรับปรุงกำไรของวิสาหกิจนั้นให้ตรงตามความเป็นจริง เสมือนว่าวิสาหกิจนั้นเป็นอิสระ ปราศจากเงื่อนไขความสัมพันธ์พิเศษต่าง ๆ การปรับปรุงกำไรเพื่อให้เกิดความยุติธรรมสำหรับผู้เสียภาษีเกิดขึ้นได้สองลักษณะ คือ ทำให้กำไรที่รายงานไว้แล้วลดลง และทำให้เพิ่มขึ้น⁷

การปรับปรุงกำไรนี้จะทำได้ก็ต่อเมื่อ เจ้าพนักงานสรรพากรพิจารณาแล้ว เห็นว่ากำไรจากรายการค้าของวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกัน แตกต่างจากกำไรบนพื้นฐานการติดต่ออย่างอิสระเท่านั้น และในข้อ 9 นี้ไม่ได้กำหนดวิธีการที่จะปรับปรุงกำไรดังกล่าว วิธีการปรับปรุงกำไรตามข้อ 9 OECD เปิดกว้างให้แต่ละรัฐตกลงกันเอง ในลักษณะทวิภาคี⁸

"เงื่อนไขอันพึงมีระหว่างวิสาหกิจอิสระ" ตามวรรคแรกของข้อ 9 คือ หลักการติดต่ออย่างอิสระที่ราคา หรือเงื่อนไขทางการค้า หรือการเงินระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันจะต้องไม่แตกต่างจากราคา หรือเงื่อนไขการค้าอันพึงมีระหว่างบริษัทที่เป็นอิสระจากกัน ไม่เกี่ยวข้องกันทั้งในด้าน

⁷ พิชชาติ เกษเรือง, คำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อน, (กรุงเทพฯ : บริษัท พิมพ์ดี จำกัด, 2538), หน้า 136-137

⁸ OECD, Model Double Taxation Convention on Income and on capital, p. 88

การจัดการ ควบคุม หรือร่วมทุน อำนาจในการปรับปรุงกำไรให้ตรงตามความเป็นจริง จึงเป็นการปรับปรุงราคาโอน ให้เป็นราคาติดต่ออย่างอิสระนั่นเอง

หลักการติดต่ออย่างอิสระนี้ เป็นหลักการทางบัญชีอย่างหนึ่ง ซึ่งกำหนดให้กิจการที่เกี่ยวข้องกันต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการค้าระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกันว่ากำหนดบนพื้นฐานหลักการติดต่ออย่างอิสระหรือไม่ เพื่อประโยชน์ในการใช้งบการเงินของผู้ใช้งบการเงิน

การติดต่ออย่างอิสระ (Arm's - length) ทางบัญชี หมายถึง⁹

- (1) การติดต่อทางการค้าในสภาพที่มีความเป็นอิสระไม่มีความเกี่ยวพันระหว่างกัน
- (2) การติดต่อกันอย่างตรงไปตรงมาโดยไม่มีการลำเอียงหรือให้ผลประโยชน์กัน หรือเป็นการผิดธรรมดา

หลักการติดต่ออย่างอิสระในทางบัญชีนี้มีความหมายในทำนองเดียวกับหลักการติดต่ออย่างอิสระ ตามความหมายของ OECD อันเป็นหลักการที่ไม่ต้องการให้ความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดราคาหรือเงื่อนไขทางการค้าอื่นๆ

เหตุผลในทางเศรษฐศาสตร์ที่เจ้าพนักงานสรรพากรควรมีอำนาจปรับปรุงกำไรจากรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน คือ หากราคาโอนสำหรับรายการค้านั้นไม่ได้สะท้อนว่าเป็นผลมาจากกลไกตลาดที่แท้จริง ไม่อยู่บนพื้นฐานการติดต่ออย่างอิสระ ภาวะภาษีของบริษัทในเครือเดียวกันและการจัดเก็บภาษีของรัฐที่เป็นแหล่งเงินได้ย่อมถูกบิดเบือน การแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีรัฐจึงควรสามารถปรับปรุงกำไรของบริษัทในเครือเดียวกัน เพื่อแก้ไขการบิดเบือนนี้ได้ ทำให้บริษัทในเครือเดียวกัน และกิจการที่เป็นอิสระจากกันมีภาวะภาษีของรายการค้าอย่างเดียวกันเท่ากัน หรือใกล้เคียง อันสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี ในแนวราบ (Horizontal equity) ดังนั้นหากรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันได้ตกลงกันตามเงื่อนไขทางการค้าในตลาดเปิดปกติ เจ้าพนักงานสรรพากรไม่ควรีอำนาจในการปรับปรุงกำไรจากรายการค้าค้านั้น¹⁰

นอกจากนี้ในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารงาน ผู้บริหารของบริษัทในเครือของบริษัทข้ามชาติ ย่อมพอใจกับการตั้งราคาโอนบนพื้นฐานการติดต่ออย่างอิสระ ซึ่งสามารถใช้วัดผลการทำงานที่แท้จริง ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละบริษัทในเครือได้เป็นอย่างดี

⁹ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ศัพท์บัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 6, มิถุนายน 2538 หน้า 14

¹⁰ OECD, Model Double Taxation Convention on Income and on capital, p. 88

แต่บรรษัทข้ามชาติอาจมีปัญหาในทางปฏิบัติ ในการใช้หลักการติดต่ออย่างอิสระ เช่น ในกรณีรายการค้าที่ไม่มีกลไกตลาด กล่าวคือเป็นรายการค้าที่จำกัดหรือผูกขาดเฉพาะในกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกันหรือ มีการใช้กลยุทธ์ทางการค้าบางอย่าง ทำให้ราคาตลาดไม่ใช่ราคาที่เหมาะสมในการทำการตลาดเช่นนั้น หรือมีรายการค้าหลายอย่างที่กิจการที่เป็นอิสระจะไม่เข้าทำรายการนั้น เช่น กิจการที่เป็นอิสระคงจะไม่ขายทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน เช่น สิทธิในผลการวิจัย ในราคาคงที่ หากความเป็นไปได้ในการทำกำไรของทรัพย์สินไม่มีตัวตนนั้นไม่สามารถประมาณการได้อย่างเหมาะสม หรือยังอาจมีวิธีการอื่นในการใช้ประโยชน์ทรัพย์สินไม่มีตัวตนนั้นๆ ในกรณีเช่นนี้กิจการที่เป็นอิสระคงไม่ต้องการรับความเสี่ยงที่จะขาย เนื่องจากราคาที่ขายนั้นอาจไม่สะท้อนมูลค่ากำไรที่อาจเป็นไปได้ของทรัพย์สินไม่มีตัวตน และในทำนองเดียวกันเจ้าของทรัพย์สินไม่มีตัวตนนั้นก็คงไม่อยากทำสัญญาให้ใช้ทรัพย์สินไม่มีตัวตนนั้นแก่บุคคลอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกัน เนื่องจากเกรงว่าบุคคลอื่นนั้นอาจทำให้มูลค่าของทรัพย์สินนั้นด้อยค่าลง ในทางกลับกัน ย่อมอยากทำสัญญาให้ใช้สิทธินั้นกับบริษัทที่เกี่ยวข้อง ซึ่งการใช้ทรัพย์สินสามารถดูแลตรวจสอบได้อย่างใกล้ชิดดีกว่า

โดยปกติเจ้าของทรัพย์สินไม่มีตัวตนที่เป็นอิสระคงมีทางเลือก 2 ทาง คือ หนึ่ง ขายทรัพย์สินไม่มีตัวตนนั้นเพื่อลดความเสี่ยง และได้กำไรที่แน่นอน หรือ สอง ใช้ประโยชน์ทรัพย์สินไม่มีตัวตนนั่นเอง และรับความเสี่ยงในผลกำไรที่อาจแตกต่างจากการขายทรัพย์สินไม่มีตัวตนนั้น ในกรณีรายการค้าที่กิจการที่เป็นอิสระโดยปกติจะไม่ทำรายการค้าประเภทนั้น การใช้หลักการติดต่ออย่างอิสระ จะมีความยุ่งยากมาก เนื่องจากผู้เสียภาษีจะหาตัวอย่างได้น้อยหรือ ไม่สามารถหาตัวอย่างของเงื่อนไขการค้าที่จะตกลงกันโดยกิจการที่เป็นอิสระจากกัน

ขั้นตอนการใช้หลักการติดต่ออย่างอิสระ

ในการใช้หลักการติดต่ออย่างอิสระ มีขั้นตอนดังต่อไปนี้

(1) ประเมินหรือสอบทานรายการค้าและกิจกรรมทางธุรกิจที่ไม่มีการควบคุมของกิจการที่เป็นอิสระจากกัน ที่คล้ายคลึง หรือเป็นอย่างเดียวกันกับรายการค้าและกิจกรรมทางธุรกิจระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน

(2) เปรียบเทียบเงื่อนไขรายการค้าและกิจกรรมทางธุรกิจนั้นกับ เงื่อนไขรายการค้าและกิจกรรมทางธุรกิจระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน หากเป็นรายการที่เปรียบเทียบกันได้ควรมีเงื่อนไขทางการค้า รวมถึงราคาสินค้าหรือบริการเป็นอย่างเดียวกัน

ปัจจัยที่มีผลต่อความน่าเชื่อถือของราคาติดต่ออย่างอิสระมี 2 อย่างคือ ระดับการเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูล และคุณภาพของข้อมูลและสมมุติฐานที่ใช้ในการวิเคราะห์

ในการปฏิบัติตามขั้นตอนดังกล่าว ผู้เสียภาษี และกรมสรรพากร จะต้องใช้ข้อมูลเป็นจำนวนมาก และข้อมูลหลายอย่างของกิจการที่เป็นอิสระอาจไม่สามารถหามาได้ เนื่องจากข้อ

มูลเหล่านั้นมักจะเป็นความลับ หรือหากหามาได้ก็อาจไม่ครบถ้วนทำให้ยากที่จะเข้าใจ และอาจจะยากที่จะหารายการค่าและกิจกรรมทางธุรกิจที่ไม่มีการควบคุม ของกิจการที่เป็นอิสระจากกัน ที่คล้ายคลึงกับรายการค่าและกิจกรรมทางธุรกิจระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ข้อจำกัดเกี่ยวกับข้อมูลเพื่อใช้ในการเปรียบเทียบจึงเป็นอุปสรรคอีกอย่างหนึ่งในการใช้หลักการติดต่ออย่างอิสระ

การเปรียบเทียบกันได้ หมายถึง ความแตกต่างระหว่างกิจกรรมที่เปรียบเทียบ ไม่มีผลกระทบที่สำคัญต่อเงื่อนไขที่ตรวจสอบ เช่น ราคา หรือกำไรขั้นต้น หรือสามารถทำรายการปรับปรุงที่เหมาะสมถูกต้อง เพื่อขจัดผลกระทบจากความต่างนั้นได้ รายการเปรียบเทียบกันได้จะต้องมีลักษณะที่เกี่ยวข้องเชิงเศรษฐกิจ ที่เปรียบเทียบกันได้อย่างพอเพียง เช่น ราคา ขนาดของรายการ คุณสมบัติของสินค้า ในหลักการติดต่ออย่างอิสระ กิจการที่เป็นอิสระจะต้องพิจารณาทางเลือกทั้งหมดที่มีอยู่ ว่าความแตกต่างระหว่างแต่ละทางเลือกมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่อมูลค่าของเขา เช่น ก่อนการซื้อสินค้าโดยปกติ กิจการที่เป็นอิสระจะต้องพิจารณาว่าเขาจะสามารถซื้อสินค้าอย่างเดียวกันนี้ในราคาที่ต่ำกว่าจากคนอื่นได้หรือไม่

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อเปรียบเทียบกันได้ หรือสิ่งที่ควรเปรียบเทียบ คือ

1) ลักษณะของสินค้าหรือบริการ

ลักษณะของสินค้าที่เป็นทรัพย์สินมีตัวตน ควรพิจารณาถึง ลักษณะทางกายภาพของทรัพย์สินนั้น คุณภาพและความเชื่อถือได้ในคุณภาพ จำนวนที่มีอยู่และปริมาณที่จะซื้อขาย¹¹

2) การวิเคราะห์หน้าที่ หรือกิจกรรมที่ทำ (Functional analysis)

การวิเคราะห์หน้าที่ (Functional analysis) ซึ่งเป็นการพิจารณากิจกรรมที่ทำและความรับผิดชอบของกิจการที่เป็นอิสระ กับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การเปรียบเทียบหน้าที่ที่กระทำเป็นการพิจารณาความเสี่ยงของแต่ละฝ่าย ซึ่งในตลาดเปิดเสรี การรับความเสี่ยงที่สูงสมควรได้รับการชดเชยด้วยผลตอบแทนที่สูง

3) เงื่อนไขตามสัญญา

เงื่อนไขตามสัญญา หมายถึง เงื่อนไขที่กำหนดหน้าที่ ความรับผิดชอบ และผลตอบแทนระหว่างคู่สัญญา การเปรียบเทียบกันได้ของเงื่อนไขตามสัญญา จึงขึ้นอยู่กับความเหมือนหรือแตกต่างของหน้าที่ ความรับผิดชอบ และผลตอบแทนระหว่างคู่สัญญา

¹¹ Securla, L., "Transfer Pricing" In Tolley's International Tax Planning (Fourth Edition), Dixon, J. (Surrey: Tolley Publishing, 1999), pp. 33-34

- 4) สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ หรือตลาด
สภาพแวดล้อมทางตลาด รวมถึงที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของตลาด ขนาดของตลาด ระดับของอุปสงค์และอุปทานของตลาด กำลังซื้อของผู้บริโภค¹²
- 5) กลยุทธ์ทางธุรกิจ
กลยุทธ์ทางธุรกิจเกี่ยวกับการคิดค้นและพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ ระดับการกระจายตัวของธุรกิจ ความเสี่ยงทางธุรกิจ การประเมินการเปลี่ยนแปลงทางการเมือง การเจาะตลาดใหม่ การดำเนินกลยุทธ์เหล่านี้ อาจทำให้กำไรที่มีของกิจการที่ดำเนินกลยุทธ์นั้นลดลงได้

3.2.3 ความหมายของ "บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน"

หลักการติดต่ออย่างอิสระในการตั้งราคาโอน ตามข้อ 9 ของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กำหนดขึ้นเพื่อใช้พิจารณารายการค่าของบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน หรือมีความสัมพันธ์กัน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ อำนาจการปรับปรุงกำไรของรัฐที่จัดเก็บภาษี สามารถทำได้กับรายการค่าของบุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่เชื่อได้ว่าราคาโอนสำหรับรายการค่าระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกันไม่ได้กำหนดหรือตกลงกันบนพื้นฐานการติดต่ออย่างอิสระ หากเจ้าพนักงานสรรพากรไม่สามารถระบุได้อย่างมีเหตุผล หรือชัดเจนว่า อย่างใดอย่างหนึ่งจะถือว่าคู่สัญญาทั้งสองเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน หรือบริษัทในเครือเดียวกัน ย่อมทำให้กฎหมายป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการตั้งราคาโอนไม่มีประสิทธิภาพ

ดังนั้นความหมายของ กิจการหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน หรือบริษัทในเครือเดียวกัน จึงมีความสำคัญที่จะต้องพิจารณา วิเคราะห์ความหมาย และขอบเขตการเกี่ยวข้องกัน

ตามวรรคแรก ของ ข้อ 9 เรื่อง วิสาหกิจในเครือเดียวกัน ให้นิยามของวิสาหกิจในเครือเดียวกัน คือ

(ก) วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อม ในการจัดการควบคุมหรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือ

(ข) กลุ่มบุคคลเดียวกันเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมในการจัดการควบคุมหรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะเห็นได้ว่าความสัมพันธ์ หรือการเกี่ยวข้องกัน ในที่นี้ คือการเกี่ยวข้องกันใน 2 ด้าน คือ

- (1) การจัดการ ควบคุม

¹² OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p I-13

(2) การร่วมทุน หรือลงทุน

แต่ในวรรคแรกของข้อ 9 ไม่ได้ให้ความหมาย ขอบเขต หรือคำอธิบาย (Commentary) เกี่ยวกับการเกี่ยวข้องกัน ในการจัดการ ควบคุม หรือร่วมทุน ว่าอย่างไร จึงจะถือว่ามีความเกี่ยวข้องกัน เป็นวิสาหกิจในเครือเดียวกัน ซึ่งตามข้อ 3(2) ของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อน กำหนดไว้ว่า

"ในการใช้บังคับอนุสัญญานี้โดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง คำใด ๆ ที่มีได้นิยามไว้ในอนุสัญญาฯ ให้มีความหมายซึ่งคำนั้นมีอยู่ตามกฎหมายของรัฐนั้นเกี่ยวกับภาษีที่อนุสัญญานี้ใช้บังคับเว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น"

ดังนั้นความหมายของ "บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน" จึงขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ

3.2.3.1 บุคคลที่เกี่ยวข้องกันตามกฎหมายต่างประเทศ

โดยปกติความสัมพันธ์ทางด้านการควบคุมจัดการโดยตรงอันเป็นผลมาจากการร่วมทุนที่เกินกว่ากึ่งหนึ่ง ของทุกประเทศ ถือว่าความสัมพันธ์นั้นเป็นเหตุให้บุคคลเหล่านั้นมีความเกี่ยวข้องกัน รายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันนั้นอาจไม่ได้ตกลงตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ จึงอาจถูกตรวจสอบการตั้งราคาโอนและปรับปรุงกำไรเพื่อการจัดเก็บภาษี แต่การควบคุมทางอ้อมหรือการมีอำนาจการควบคุมในกรณีไม่มีการร่วมทุนเกินกว่ากึ่งหนึ่ง อันอาจเกิดการควบคุมเงื่อนไขการค้าของรายการค้าระหว่างกันได้นั้น ของแต่ละประเทศกำหนดไว้หลากหลายแตกต่างกันขึ้นอยู่กับนโยบายภาษีของแต่ละประเทศในการจัดการกับการตั้งราคาโอน

ผลจากการที่ความหมายของบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศแตกต่างกัน และขอบเขตกฎหมายการตั้งราคาโอนของแต่ละประเทศแตกต่างกัน ทำให้การตีความ ความหมายของบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ย่อมแตกต่างกันเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีที่ต่างกัน และทำให้เกิดปัญหาในการทำการปรับปรุงกำไรที่เกี่ยวข้อง เมื่อสรรพากรประเทศหนึ่งได้ทำการปรับปรุงกำไรของรายการค้าที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน เนื่องจากการตั้งราคาโอนที่ไม่ถูกต้อง แต่สรรพากรอีกประเทศหนึ่งอาจไม่ยอมรับการปรับปรุงกำไรนั้น เนื่องจากรายการค้านั้นไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของอีกบริษัทหนึ่ง เนื่องจากความหมายของบุคคลที่เกี่ยวข้องกันของทั้งสองประเทศแตกต่างกัน เช่น กรณีรายการค้าระหว่างบริษัทเนเธอร์แลนด์ และบริษัทญี่ปุ่น ทั้งสองไม่ใช่บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน เนื่องจากความสัมพันธ์ทางด้านการควบคุมหรือการร่วมทุน แต่เกี่ยวข้องกัน ตามเงื่อนไขสัญญาบางอย่าง การเกี่ยวข้องกันตามสัญญานี้ ก่อให้เกิดการพึ่งพาอาศัยซึ่งกันและกันในการดำเนินนโยบายทางธุรกิจ ซึ่งกฎหมายการตั้งราคาโอนของญี่ปุ่นถือว่าเงื่อนไขสัญญาลักษณะนี้ถือเป็นการควบคุมอย่างหนึ่งนอกเหนือจากการควบคุมของผู้ถือหุ้น รายการค้าที่เกิดขึ้นนี้จึงถูกตรวจสอบการตั้งราคาโอนโดยสรรพากรญี่ปุ่น ในขณะที่กฎหมายเนเธอร์แลนด์ตีความความ

หมายบุคคลที่เกี่ยวข้องเพื่อประโยชน์ในการตั้งราคาโอนอย่างเคร่งครัด บุคคลที่เกี่ยวข้องกันตามกฎหมายเนเธอร์แลนด์มีได้ 3 แบบ คือ การควบคุมโดยตรงเนื่องจากการเข้าถือหุ้นข้างมากในอีกฝ่ายหนึ่ง การควบคุมทั้งสองฝ่ายโดยผู้ถือหุ้นกลุ่มเดียวกัน การควบคุมเนื่องจากความสัมพันธ์ทางครอบครัวของผู้บริหารของทั้งสองฝ่าย ทั้งบริษัทเนเธอร์แลนด์และญี่ปุ่นในกรณีนี้จึงไม่ถือว่าเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกันตามกฎหมายเนเธอร์แลนด์ หากรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันตามสัญญาฉบับนี้ ถูกปรับปรุงราคาโดยสรรพากรญี่ปุ่น แต่สรรพากรเนเธอร์แลนด์อาจปฏิเสธการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องอันสัญญาภาษีซ้อนระหว่างญี่ปุ่นและเนเธอร์แลนด์ จึงไม่สามารถแก้ปัญหาภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจในกรณีเช่นนี้¹³ นอกจากนี้ความหมายคำว่า "ควบคุม" ยังรวมถึงการมีส่วนร่วมได้เสียร่วมกันในการเจรจาและตกลงรายการค้า เช่น ตามกฎหมายการตั้งราคาโอนของออสเตรเลีย (Division 13, Section 136AD(1) of the Income Tax Assessment Code) หากคู่สัญญามี "ความเกี่ยวพันกัน" (any connection between) รายการค้านั้นอาจถูกตรวจสอบการตั้งราคาโอน "ความเกี่ยวพันกัน" ของคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย หมายถึง

- (1) การถือหุ้นทางตรงหรือทางอ้อมของอีกฝ่ายหนึ่ง
- (2) การมีผู้ถือหุ้น หรือมีเจ้าของร่วมกันของทั้งสองฝ่าย
- (3) การที่ฝ่ายหนึ่งสามารถได้ประโยชน์ในอีกฝ่ายหนึ่ง โดยการมีข้อตกลงที่จะเลือกปฏิบัติ (Option Agreement)

- (4) การมีกรรมกรร่วมกัน
- (5) การมีผู้บริหารระดับสูงร่วมกัน
- (6) การเข้าทำสัญญาร่วมมือกันของทั้งสองฝ่าย (Involving in cartel)¹⁴

ตามกฎหมายการตั้งราคาโอนของสหรัฐอเมริกา มาตรา 482 สรรพากรสหรัฐฯ (Internal Revenue Service) หรือ IRS สามารถปรับปรุงราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบริษัทที่ไม่เกี่ยวข้องกันได้ หากมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าคู่สัญญาที่ไม่เกี่ยวข้องกันนี้ ถูกควบคุมโดยการมีผลประโยชน์ร่วมกัน ("controlled by the same interest") เช่น การเข้าทำสัญญาเพียงเพื่อที่อาจจะ

¹³ Carmine Rotondaro, "The Notion of "Associated Enterprises": Treaty Issues and Domestic Interpretations-An Overview", International Transfer Pricing Journal, IBFD Publications BV, Vol.7 No.1, (January/February 2000): 4-5.

¹⁴ Taxation Ruling TR94/14, Para 274

ถ่ายเทกำไรหรือโอนค่าใช้จ่ายของตนให้อีกฝ่ายหนึ่ง¹⁵ นอกจากนี้ IRS ได้ออกบันทึกแนะนำเลขที่ FSA 199920012 ลงวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 1999 ขยายความหมายของ "การควบคุม" ตามมาตรา 482 ว่าการที่บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกันเข้าร่วมมือกันวางแผนภาษีเกี่ยวกับแยกค่าเช่า (lease stripping) โดยการโอนสิทธิการรับเงินค่าเช่า หรือวิธีการอื่นที่จะเร่งหรือเลื่อนการจ่ายหรือรับเงินค่าเช่า ซึ่งข้อตกลงหรือการวางแผนภาษีดังกล่าวจะเพิ่มรายจ่ายค่าเสื่อมราคาให้แก่บริษัทสหรัฐฯ และสร้างรายได้ค่าเช่าแก่บุคคลในต่างประเทศ ถือว่าเป็นรายการค้าที่อยู่ในบังคับมาตรา 482 เนื่องจากบุคคลที่เข้าร่วมมือกันวางแผนที่จะถ่ายเทรายได้และสร้างค่าใช้จ่าย ถือว่าเป็นบุคคลที่ถูกควบคุมด้วยการมีผลประโยชน์ร่วมกันตามมาตรา 482¹⁶

นิยามคำว่า "ควบคุม" ตามกฎหมายอังกฤษใกล้เคียงกับ ข้อ 9 ของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนมากที่สุด มาตรา 840 ของ the Income and Corporate Tax Act บัญญัติว่า

"การควบคุม หมายถึง อำนาจของบุคคลหนึ่งที่จะทำให้กิจการของอีกฝ่ายหนึ่งดำเนินไปตามความต้องการของบุคคลนั้น โดย

- (1) การถือหุ้น หรือมีสิทธิออกเสียงในบริษัทอีกฝ่ายหนึ่ง
- (2) การมีอำนาจตามข้อบังคับของบริษัท หรือข้อตกลงใดๆ

และในกรณีข้างหุ้นส่วน การควบคุม หมายถึงสิทธิในการได้ส่วนแบ่งในทรัพย์สินหรือกำไรของห้างมากกว่าครึ่งหนึ่ง"

"ควบคุม" ตามความหมายการควบคุมของกฎหมายอังกฤษ จึงหมายถึงอำนาจการควบคุมโดยนิตินัย และพฤตินัย

3.2.3.2 บุคคลที่เกี่ยวข้องกันตามกฎหมายอื่นของประเทศไทย

ลักษณะการเกี่ยวข้องกันในการควบคุมจัดการและการร่วมทุน ตามข้อ 9 นี้มีลักษณะในการทำงานเดียวกันกับ บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน (Related party) ในทางบัญชี ซึ่งหมายถึงกิจการหรือบุคคลที่ถือว่าความเกี่ยวข้องกันนั้น กิจการหนึ่งต้องมีอำนาจควบคุมหรืออิทธิพลเหนืออีกกิจการหนึ่ง ในการตัดสินใจด้านการเงินและการดำเนินงาน¹⁷ กล่าวคือ บุคคลที่เกี่ยวข้อง คือ บริษัทในเครือเดียวกันที่มีความสัมพันธ์ทางด้านทุนหรือการควบคุมจัดการ

¹⁵ Carmine Rotondaro, "The Notion of "Associated Enterprises": Treaty Issues and Domestic Interpretations-An Overview", *International Transfer Pricing Journal*: 6

¹⁶ Transfer pricing group, Ernst & Young, the Netherlands, "IRS broaden definition of "control" under Sec.482", *Tax News Service*, Issue 37 Vol.33, IBFD Publication BV, (13 September 1999): 316

¹⁷ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, *ศัพท์บัญชี*, หน้า 79

ตามมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 47 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เนื่องจากกิจการที่เสนอรายงานมีความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งความสัมพันธ์นั้นจะมีผลกระทบต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการที่เสนอรายงาน เนื่องจากกิจการที่เสนอรายงานอาจประกอบกิจกรรมกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งจะไม่เกิดขึ้นหากบุคคลหรือกิจการนั้นไม่เกี่ยวข้องกับกิจการที่เสนอรายงาน และรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจมีจำนวนที่แตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญกับรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน การปรับปรุงงบการเงิน ให้แสดงรายการค้าบนพื้นฐานการติดต่ออย่างอิสระ เป็นสิ่งที่ทำได้ยาก ผลของความยุ่งยากนั้น ทำให้มาตรฐานการบัญชี เปลี่ยนมาเน้นถึงการเปิดเผยรายการค้าและความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องแทนการปรับปรุงงบการเงิน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ให้คำนิยามไว้ดังนี้

"บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง บุคคลหรือกิจการที่สามารถควบคุมบุคคลหรือกิจการอื่น หรือสามารถใช้อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญในการตัดสินใจด้านการเงินหรือการดำเนินงานของบุคคลหรือกิจการอื่น"

"การควบคุม หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น ซึ่งโดยทั่วไป การมีสิทธิในการออกเสียงเกินกว่า 50% ในบริษัท ถือได้ว่าผู้ถือหุ้นกลุ่มนั้นมีอำนาจควบคุมบริษัท"

"อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ หมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการแต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมนโยบายดังกล่าว เช่น การมีตัวแทนเป็นกรรมการอยู่ในคณะกรรมการของบริษัท การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย การมีรายการค้าระหว่างกันอย่างเป็นสาระสำคัญ การแลกเปลี่ยนผู้บริหาร หรือการพึ่งพาข้อมูลทางด้านเทคนิคระหว่างกัน"

จะเห็นได้ว่าความสัมพันธ์ทางด้านการควบคุมจัดการของบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน หรือบริษัทในเครือเดียวกันในทางบัญชี มี 2 ลักษณะ คือ

(ก) การควบคุมโดยตรง เมื่อฝ่ายหนึ่งถือหุ้นมีเสียงข้างมากในอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งจะมีขึ้นพร้อมกับความสัมพันธ์ทางด้านการร่วมทุน

(ข) การมีอิทธิพลเหนืออีกฝ่ายหนึ่ง หรือการควบคุมทางอ้อม เมื่อฝ่ายหนึ่งไม่ได้ถือหุ้นมีเสียงข้างมากในอีกฝ่ายหนึ่ง แต่มี อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งอาจชักจูงให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นตัดสินใจไปในทิศทางที่ผู้มีอิทธิพลเหนือมันต้องการได้

ในขณะที่ มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดความหมาย "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนในเครือเดียวกัน" เพื่อใช้กับมาตรา 70ตรี ซึ่งกำหนดให้การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่ หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนในเครือเดียวกัน ตัวการตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่าเป็นการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย มาตรา 70ตรี เป็นมาตราเดียวในประมวลรัษฎากรที่กล่าวถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนในเครือเดียวกัน

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนในเครือเดียวกัน” ตามมาตรา 39 หมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปซึ่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะดังต่อไปนี้

(ก) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นผู้ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

(ข) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่ง มีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง มีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(ค) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่ง มีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(ง) บุคคลเกินกว่ากึ่งจำนวนกรรมการ หรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นกรรมการหรือเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

จะเห็นได้ว่าความสัมพันธ์ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนในเครือเดียวกัน ตามประมวลรัษฎากร เป็นความสัมพันธ์ทางด้านการควบคุมโดยตรงและการร่วมทุน ไม่ได้รวมถึงการมีอิทธิพลอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญเหนืออีกฝ่ายหนึ่ง

หากพิจารณาข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง การจัดทำและส่งงบการเงินและรายงานเกี่ยวกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียน พ.ศ.2542 ลงวันที่ 22 พฤศจิกายน 2542 เพื่อให้บริการเงินและการเปิดเผยข้อมูล ของบริษัทจดทะเบียน เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน และสร้างความมั่นใจในความถูกต้อง เชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงินของบริษัท การเปิดเผยข้อมูลรายการค้าที่บริษัทจดทะเบียนมีกับบุคคลที่มีผลประโยชน์ร่วมจึงมีความสำคัญสำหรับผู้ใช้งบการเงิน ข้อ 3 ของข้อบังคับนี้ได้กำหนดไว้ว่า

“ผู้มีอำนาจควบคุม” ถือเป็นบุคคลที่มีผลประโยชน์ร่วม หากผู้มีอำนาจควบคุมนั้นมีรายการค้าระหว่างกันหรือมีธุรกิจที่คล้ายคลึงหรือแข่งขันกันหรือมีความเกี่ยวข้องกับอื่นใดที่อาจก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์กับบริษัทจดทะเบียนอย่างมีนัยสำคัญ

“ผู้มีอำนาจควบคุม” หมายความว่า ผู้ถือหุ้นหรือบุคคลอื่นซึ่งโดยพฤติการณ์มีอิทธิพลต่อการกำหนดนโยบายการจัดการ หรือการดำเนินงานของบริษัทอย่างมีนัยสำคัญ

ไม่ว่าอิทธิพลดังกล่าวจะสืบเนื่องจากการเป็นผู้ถือหุ้นหรือได้รับมอบอำนาจตามสัญญา หรือการอื่นใดก็ตามโดยเฉพาะอย่างยิ่งคือ บุคคลที่เข้าลักษณะข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) บุคคลที่มีสิทธิออกเสียงไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม เกินร้อยละ 25 ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของบริษัท

(2) บุคคลที่ตามพฤติการณ์สามารถควบคุมการแต่งตั้ง หรือถอดถอน กรรมการของบริษัทนั้นได้

(3) บุคคลที่ตามพฤติการณ์สามารถควบคุมผู้ซึ่งรับผิดชอบในการจัดการ หรือการดำเนินงานของบริษัทให้ปฏิบัติตามคำสั่งของตนในการกำหนดนโยบายหรือการดำเนินงานของบริษัท

(4) บุคคลที่ตามพฤติการณ์มีการดำเนินงานในบริษัทหรือมีความรับผิดชอบในการดำเนินงานของบริษัท เยี่ยงกรรมการ ผู้จัดการ พนักงานระดับผู้จัดการฝ่ายขึ้นไป รวมทั้งบุคคลที่มีตำแหน่งซึ่งมีอำนาจหน้าที่เช่นเดียวกับบุคคลดังกล่าวของบริษัทนั้น

จะเห็นได้ว่าความหมายของผู้มีอำนาจควบคุมตามข้อบังคับนี้ ใกล้เคียงกับการมีส่วนร่วมในการจัดการควบคุม อันอาจทำให้ข้อตกลงทางการค้าที่ทำกับอีกฝ่ายหนึ่ง แตกต่างจากที่พึงจะมีกับบุคคลที่เป็นอิสระจากกันตาม ข้อ 9 ของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อน นอกจากนี้ขอบเขตความหมายของการควบคุมนี้เป็นไปในทำนองเดียวกันกับ การควบคุมตามกฎหมายการตั้งราคาโอนของประเทศสหรัฐอเมริกา อังกฤษ และออสเตรเลีย

3.2.4 ปัญหาการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง Corresponding adjustment ภายใต้ข้อตกลงร่วมกัน ตามข้อ 25 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน

เมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรตรวจพบว่าการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันไม่ถูกต้อง หรือไม่ปฏิบัติตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ เจ้าพนักงานสรรพากรสามารถปรับปรุงราคาโอนเพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีได้ และเมื่อรัฐจัดเก็บภาษีได้ทำการปรับปรุงราคาโอนแล้ว รัฐอีกรัฐหนึ่งจะต้องทำการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง (Corresponding adjustment) เพื่อไม่ให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน เช่น เมื่อรัฐจัดเก็บภาษี ปรับปรุงราคาขายสินค้าของผู้ขายในรัฐจัดเก็บภาษี

ในส่วนนี้จะศึกษาการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง ปัญหาในการทำรายการปรับปรุง และปัญหาในการดำเนินการวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกันในการแก้ปัญหาภาษีซ้อนที่เกิดจากการปรับปรุงกำไรเนื่องจากการตั้งราคาโอนที่ไม่เหมาะสม

3.2.4.1 การปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง

บทบัญญัติในวรรคสอง ของข้อ 9 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับนานาประเทศสอดคล้องกับข้อความในวรรคสอง ของข้อ 9 ของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อน OECD

บทบัญญัติในวรรคสอง ของข้อ 9 ของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD บัญญัติว่า

“ในกรณีที่ผลกำไรที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งต้องเสียภาษีให้แก่รัฐนั้นได้รวมอยู่ในยอดกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งและยอดกำไรที่รวมนั้นเป็นกำไรที่จะมีแก่วิสาหกิจของรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก ถ้าเงื่อนไขต่างๆ ที่กำหนดขึ้นระหว่างวิสาหกิจทั้งสองเป็นเงื่อนไขที่มีขึ้นระหว่างวิสาหกิจอิสระ รัฐอีกรัฐหนึ่งนั้นจะปรับปรุงจำนวนภาษีที่จัดเก็บจากกำไรเหล่านั้นให้เหมาะสม ในการกำหนดการปรับปรุงเช่นนั้นต้องคำนึงถึงบทบัญญัติอื่น ๆ แห่งอนุสัญญานี้ด้วยตามควร และหากมีความจำเป็นให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองปรึกษาหารือซึ่งกันและกัน”

บทบัญญัติในวรรคนี้กำหนดว่า หากรัฐหนึ่งได้ตรวจสอบภาษีของบริษัทที่เข้าข่ายเป็นบริษัทในเครือเดียวกันตามวรรคแรกของข้อ 9 แล้วเห็นว่าราคาโอนที่บริษัทในเครือเดียวกันได้ตกลงกันนั้นไม่ใช่ราคาติดต่ออย่างอิสระ รัฐนั้นจึงได้ปรับปรุงกำไรของบริษัทในเครือเดียวกันนั้นอันเป็นผลให้มีการเสียภาษีเพิ่มขึ้น (หรือลดลง) รัฐของคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งต้องปรับปรุงการจัดเก็บภาษีซึ่งได้จัดเก็บไปแล้วเสียใหม่ให้ถูกต้องตรงกับที่รัฐอีกรัฐหนึ่งนั้นได้จัดเก็บไปแล้ว การปรับปรุงกำไรตามวรรคสองนี้เรียกว่า “การปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง” (Corresponding adjustment) ผลของการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องนี้มักจะเป็นการขอคืนภาษีที่ได้เสียไว้เกิน การปรับปรุงกำไรนี้จึงทำให้ความซ้ำซ้อนของภาษีเชิงเศรษฐกิจหมดไป อันนำมาซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ

ในทางปฏิบัติการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องนี้อาจทำได้โดย

(ก) รัฐที่ปรับปรุงกำไรตามวรรคหนึ่งของข้อ 9 จะแจ้งให้อีกรัฐหนึ่งทราบว่าได้มีเหตุการณ์เช่นนั้นเกิดขึ้น ควรจะได้ปรับปรุงกำไรของบริษัทในเครือเดียวกันที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้น หรือ

(ข) บริษัทที่ได้รับการปรับปรุงกำไร แจ้งให้บริษัทในเครือของตนทราบ และให้ขอให้สรรพากรของอีกรัฐหนึ่งแก้ไขกำไรให้ถูกต้อง

โดยปกติเมื่ออีกรัฐหนึ่งทราบว่าตนจะต้องปรับปรุงกำไรตามวรรคสอง ของข้อ 9 แล้วก็จะดำเนินการตรวจสอบการตั้งราคาโอนนั้นอีกครั้งหนึ่ง บริษัทที่ต้องการปรับปรุงกำไรต้องจัดหาข้อมูลต่าง ๆ เตรียมไว้ให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบ หรือหากกำไรที่ปรับปรุงนั้นเป็นจำนวนเงินไม่มาก รัฐที่ต้องทำการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง อาจดำเนินการปรับปรุงผ่านกระบวนการปรึกษาหารือและ

ตกลงร่วมกันกับอีกรัฐหนึ่ง โดยไม่ต้องทำการตรวจสอบภาษีซ้ำอีกตามที่ OECD แนะนำไว้ในตอนท้ายของวรรคสองนี้

มีข้อสังเกตและประเด็นบางประการสำหรับการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องตามวรรคสองนี้ คือ

(1) การปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง ไม่เป็นการบังคับให้รัฐที่สอง จะต้องปรับปรุงกำไรตามรัฐแรกเสมอไป รัฐที่สองย่อมจะปรับปรุงกำไรให้สอดคล้องกับการปรับปรุงกำไรของรัฐแรก หากเห็นว่าการปรับปรุงกำไรนั้นสอดคล้องตามหลักการติดต่ออย่างอิสระและจำนวนเงินที่ปรับปรุงนั้นเหมาะสม

(2) หากรัฐที่สองตกลงให้มีการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง ก็จะทำให้เกิดปัญหาตามมาว่าการปรับปรุงนั้นควรทำในปีภาษีที่รายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันนั้นเกิด หรือในปีภาษีที่รัฐที่สองยินยอมให้มีการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง

การปรับปรุงที่ทำในปีภาษีที่รายการค้านั้นเกิดขึ้น อาจมีปัญหาในการขอคืนภาษี หากการปรับปรุงนั้นเกิดขึ้นหลังจากที่การขอคืนภาษีนั้นขาดอายุความ เช่น ในกรณีของประเทศไทย อายุความขอคืนภาษีเงินได้ตามมาตรา 27ตรี แห่งประมวลรัษฎากร คือ 3 ปีนับจากวันยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หากมีการตรวจสอบราคาโอนของบริษัทในเครือของบริษัทข้ามชาติ และมีการปรับปรุงกำไรตามวรรคหนึ่งของข้อ 9 โดยสรรพากรต่างประเทศ และมีการขอปรับปรุงที่เกี่ยวข้องตามวรรคสองของข้อ 9 ในประเทศไทยภายหลัง 3 ปีนับจากที่บริษัทในประเทศไทยได้ยื่นแบบรายการเสียภาษี แม้ว่าสรรพากรไทยจะเห็นด้วยกับการปรับปรุงลดกำไรที่เกิดขึ้นในประเทศไทย บริษัทในประเทศไทยก็ไม่สามารถยื่นขอคืนภาษีที่เสียเกินจากการแสดงกำไรสุทธิไว้เกินได้ เนื่องจาก การขอคืนภาษีนั้นขาดอายุความ

ในกรณีการปรับปรุงที่ทำในปีภาษีที่รัฐที่สองยินยอมให้มีการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง เพื่อลดภาษีที่พึงเสียในปัจจุบัน ก็อาจมีปัญหาในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี หากกฎหมายภายในเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีไม่เปิดช่องให้ทำเช่นนั้นได้ เช่น ในกรณีของประเทศไทย การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 จะต้องคำนวณกำไรสุทธิตาม มาตรา 65ทวิ ซึ่งไม่มีบทบัญญัติใดอนุญาตให้บริษัทสามารถหักกำไรที่สรรพากรไทยยินยอมให้มีการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

(3) ในกรณีที่มีการปรับปรุงราคาโอนเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีต่างไปจากราคาโอนที่เกิดขึ้นจริง (Compensating adjustment) กล่าวคือ ผู้เสียภาษีทำการปรับปรุงกำไรโดยสมัครใจในการยื่นแบบเสียภาษี เมื่อเห็นว่าราคาโอนที่เกิดขึ้นจริงไม่ใช่ราคาติดต่ออย่างอิสระ การปรับปรุงราคาโอนโดยสมัครใจนี้ไม่ใช่การปรับปรุงกำไรโดยรัฐตามวรรคแรกของข้อ 9 จึงไม่ผูกพันที่รัฐอีกรัฐจะต้องทำการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง

(4) ผู้เสียภาษีมักจะต้องรับผิดชอบในภาษีที่ชำระไว้ขาด อันเป็นผลมาจากการปรับปรุงกำไรเนื่องจากการตั้งราคาโอนที่ไม่เหมาะสม ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบในดอกเบี้ยหรือเงินเพิ่มพร้อมกับภาษีที่ชำระไว้ขาด ในขณะที่ผลการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องมักจะเป็นการคืนภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ซึ่งหลายประเทศรวมทั้งประเทศไทยมีบทบัญญัติให้จ่ายดอกเบี้ยสำหรับภาษีที่ได้รับคืนล่าช้า หากอัตราดอกเบี้ยสำหรับภาษีที่ชำระไว้ขาดตามกฎหมายของรัฐหนึ่ง สูงกว่าอัตราดอกเบี้ยสำหรับภาษีที่ต้องคืนให้แก่ผู้เสียภาษีตามกฎหมายของรัฐหนึ่ง ย่อมเป็นภาระค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นของบรรษัทข้ามชาติ หากการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องล่าช้า ประเด็นหนึ่งที่น่าจะรวมอยู่ในการตกลงร่วมกันตามข้อ 25 คือ การยกเว้นไม่เรียกเก็บดอกเบี้ยสำหรับภาษีที่ชำระไว้ขาดในรัฐหนึ่งและภาษีที่ต้องคืนในอีกรัฐหนึ่ง

(5) กฎหมายภายในของหลายประเทศ มีบัญญัติเกี่ยวกับการปรับปรุงขั้นที่สอง (Secondary adjustment) อันเป็นผลมาจากการปรับปรุงขั้นที่หนึ่ง (Primary adjustment) เช่น เมื่อมีการปรับปรุงกำไรเพิ่มขึ้นเนื่องจากการตั้งราคาโอนที่ไม่เหมาะสม กำไรที่ปรับปรุงเพิ่มอาจถือเป็นการจำหน่ายกำไรหรือจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นตามกฎหมายภายในของรัฐนั้น กำไรส่วนเกินที่รวมอยู่ในราคาโอนจึงต้องเสียภาษีจำหน่ายกำไรหรือเงินปันผล เจ้าพนักงานสรรพากรของรัฐนั้นย่อมมีอำนาจประเมินภาษีจากการจำหน่ายกำไรหรือเงินปันผล ซึ่งเรียกกันว่าการปรับปรุงขั้นที่สอง หรือกำไรส่วนเกินนั้นอาจถือเป็นการให้กู้ยืมที่จะต้องคิดดอกเบี้ยรับ

วรรคสองของข้อ 9 ไม่ได้กล่าวถึงการปรับปรุงขั้นที่สองนี้ ดังนั้นการปรับปรุงขั้นที่สองนี้อาจจะก่อให้เกิดปัญหาภาษีซ้อนได้ หากกฎหมายภายในอีกรัฐหนึ่งไม่ถือว่ากำไรส่วนเกินที่ได้รับถือเป็นเงินปันผล ภาษีเงินปันผลไม่สามารถนำไปเครดิตภาษีในรัฐนั้นได้ โดยเฉพาะในประเทศที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการเครดิตภาษีบริษัทสำหรับเงินปันผลทุกทอด (Hypothetical dividend)

ตามประมวลรัษฎากร มีบทบัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากรทำการปรับปรุงขั้นที่สองได้ คือ มาตรา 70 ทวิ ที่ถือว่ารายจ่ายต้องห้ามที่จ่ายให้แก่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นของผู้เสียภาษี ถือเป็นการจำหน่ายกำไร นอกจากนี้ศาลฎีกามีการนำหลักการปรับปรุงขั้นที่สองมาใช้ลงโทษผู้เสียภาษีที่มีเจตนาชัดเจนในการหลีกเลี่ยงภาษี คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4184/2533 เมื่อฟังได้ว่ามิได้มีการจ้างจัดการกันจริง การที่โจทก์จ่ายค่าจ้างจัดการให้แก่บริษัท ฟ. ถือว่าเป็นการให้กู้ยืมซึ่งเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยจากเงินให้กู้ยืมนี้ได้

3.2.4.2 วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยทำกับนานาประเทศ จะมีข้อตกลงเกี่ยวกับวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน ซึ่งมีข้อความส่วนใหญ่ใกล้เคียงกับ ข้อ 25 วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน ของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ที่บัญญัติไว้ดังต่อไปนี้

“ในกรณีที่บุคคล(ผู้มีถิ่นที่อยู่)ได้พิจารณาเห็นว่า การกระทำของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใด หรือทั้งสองรัฐ มีผลหรือจะมีผลให้ตนต้องเสียภาษีอากร โดยไม่เป็นไปตามความตกลงนี้ ผู้นั้นอาจยื่นเรื่องราวของตนต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่ แม้จะมีทางแก้ไขตามกฎหมายแห่งชาติของรัฐเหล่านั้นอยู่แล้วก็ตามหรือถ้าในกรณีของเข้านี้ดำเนินมาภายใต้วรรค 1 ของข้อ 24 ให้แก่รัฐผู้ทำสัญญานั้นซึ่งเขาเป็นคนชาติ กรณีนี้ต้องให้เสร็จสิ้นลงภายในเวลา 3 ปี จากคำบอกกล่าวครั้งแรกของการกระทำที่มีผลในการทางภาษีอากรที่ไม่เป็นไปตามบทบังคับในความตกลงนี้

ถ้าข้อคัดค้านนั้น ปรากฏแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจว่า มีเหตุผลสมควรและถ้าตนไม่สามารถที่จะหาทางแก้ไขที่เหมาะสมได้เอง ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพยายามแก้ไขกรณีนั้นโดยความตกลงร่วมกันกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพื่อการเว้นการเก็บภาษีอันไม่เป็นไปตามความตกลงนี้ (ความตกลงใด ๆ จะครอบคลุมไปอย่างทั่วถึง แม้ว่าจะมีเวลาจำกัดตามกฎหมายท้องถิ่นของรัฐผู้ทำสัญญาก็ตาม)

ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ พยายามแก้ไขซึ่งข้อยุ่งยากอันเกิดขึ้นเกี่ยวกับการใช้ความตกลงนี้โดยความตกลงร่วมกัน เจ้าหน้าที่ดังกล่าวข้างมาหรือเพื่อขจัดการเก็บภาษีซ้อน ในบรรดากรณีที่มีได้บัญญัติไว้ในความตกลงนี้

เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ อาจติดต่อกันโดยตรงเพื่อให้มีความตกลงตามความหมายแห่งวรรคก่อน (เมื่อเห็นเป็นการสมควรที่จะแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกันด้วยวาจาเพื่อให้มีความตกลงกัน การแลกเปลี่ยนความคิดเห็นนั้นอาจกระทำโดยทางคณะกรรมการอันประกอบด้วยผู้แทนของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ)”

ข้อ 25 วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับนานาประเทศ แตกต่างแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ดังนี้

(ก) บุคคลที่จะยื่นเรื่องราวตามวรรคแรก จะต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อการเสียภาษีของอีกรัฐหนึ่งเท่านั้น

(ข) ความตอนท้ายในวงเล็บของวรรคสองจะไม่มีข้อยกเว้นเรื่องข้อจำกัดของเวลา เพื่อให้ข้อจำกัดของเวลาตามกฎหมายภายในของไทยสามารถมีผลใช้บังคับ

(ค) วิธีการในการทำความตกลงร่วมกันสามารถตกลงกันเป็นกรณี ๆ ไป ความตอนท้ายในวงเล็บของตามวรรค 4 จึงไม่จำเป็น

ข้อ 25 เรื่องวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน กำหนดขึ้นเพื่อการเจรจาตกลงร่วมกันของเจ้าพนักงานสรรพากรของทั้งสองรัฐ ในการแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อน การตีความบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนและความร่วมมือกันในการขจัดภาษีซ้อนสำหรับเหตุการณ์ที่ไม่ได้กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน

วรรค 9 ของคำบรรยาย (Commentary) ข้อ 25 ระบุไว้อย่างชัดเจนว่า บทบัญญัติข้อ 25 นี้เป็นข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่กำหนดขึ้นเพื่อแก้ปัญหาภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจและเขตอำนาจรัฐที่เกิดขึ้นจากการปรับปรุงราคาโอนตามข้อ 9 การที่รัฐอีกรัฐหนึ่งไม่ทำการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องเนื่องตามวรรคสอง ของข้อ 9 ถือเป็นกรปฏิบัติที่ไม่เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถยื่นเรื่องต่อเจ้าพนักงานสรรพากรของรัฐที่ตนมีถิ่นที่อยู่ตามข้อ 25 วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกันได้

มีข้อสังเกตและประเด็นบางประการสำหรับการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องเนื่องตามวรรคสองของข้อ 9 และการตกลงร่วมกันตามข้อ 25 ดังต่อไปนี้

(1) การตั้งราคาโอนในปัจจุบันมีความซับซ้อน การตรวจสอบการตั้งราคาโอนจึงเป็นเรื่องที่ยาก และเมื่อมีความแตกต่างของภาษาในการสื่อสารระหว่างเจ้าหน้าที่ของทั้งสองรัฐ ทำให้การตกลงร่วมกันในการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องทำได้ยากยิ่งขึ้น และใช้ระยะเวลายาวนานในการบรรลุข้อตกลงร่วมกัน

(2) ผู้เสียภาษีมั้สิทธิทักท้วงการปฏิบัติไม่เป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนตามวรรคหนึ่งของข้อ 25 แต่ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิเข้าร่วมในกระบวนการตกลงร่วมกันเพื่อทำการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง แต่อย่างไรก็ดี ในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานสรรพากรของรัฐอีกรัฐหนึ่ง จำเป็นต้องการข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้เสียภาษี และตัวผู้เสียภาษีเองก็ยินดีที่จะให้ความร่วมมือเพื่อหลีกเลี่ยงการเข้าใจผิดเกี่ยวกับข้อเท็จจริงของการตั้งราคาโอน

นอกจากนี้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยทำกับนานาประเทศ จะมีข้อตกลงเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ ซึ่งสอดคล้องกับ ข้อ 26 การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ ของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ที่บัญญัติไว้ดังต่อไปนี้

ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ แลกเปลี่ยนข้อสนเทศอันจำเป็นแก่การปฏิบัติตามความตกลงนี้ หรือตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญา เกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในขอบข่ายของความตกลงนี้ เท่าที่ภาษีอากรตามกฎหมายนั้นเป็นไปตามความตกลงนี้ การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศไม่ถูกจำกัดโดยบทของข้อ 1 ข้อสนเทศใด ๆ ที่ได้รับโดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ให้ถือเป็นความลับโดยลักษณะเดียวกันกับข้อสนเทศที่ใช้ภายใต้กฎหมายภายในของรัฐนั้น และมีใช้เปิดเผยแก่บุคคล หรือเจ้าหน้าที่ใด ๆ (นอกจากศาลและองค์กรของฝ่ายบริหาร) หรือรวมทั้งการประกัน หรือการเก็บภาษีอากร การบังคับให้เป็นไปตามกฎหมายหรือการดำเนินการตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินการอุทธรณ์ ของภาษีที่อยู่ภายใต้ความตกลงนี้ บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ใด ๆ จะใช้ข้อสนเทศเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวนี้เท่านั้น และจะไม่เปิดเผยข้อสนเทศต่อสาธารณชนในการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลหรือการตัดสินเกี่ยวการพิจารณาตามกฎหมาย

ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม มิให้แปลความบทของวรรค 1 เป็นการตั้งข้อผูกพัน บังคับรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใดให้

(ก) ดำเนินมาตรการด้านบริหาร โดยขัดกับกฎหมายหรือวิธีปฏิบัติด้านบริหารของรัฐนั้น หรือของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

(ข) ให้รายละเอียดอันมีอาจจัดหาได้ ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหารตามปกติของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้น หรือของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

(ค) ให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือวิชาชีพ หรือกรรมวิธีการค้า หรือข้อสนเทศ ซึ่งหากเปิดเผยจะเป็นการขัดความสงบเรียบร้อย

ตามข้อ 26 นี้ รัฐบาลไทยอาจเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียหายในประเทศ ไทย เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศกับรัฐบาลต่างประเทศคู่สัญญา โดยที่การเปิดเผยข้อมูลนั้น จะต้องไม่เป็นการบังคับให้รัฐบาลไทยเปิดเผยข้อมูลใดๆ ที่จะเป็นการขัดต่อกฎหมายภายใน ประเทศไทยมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการห้ามเปิดเผยความลับของผู้เสียหาย คือ มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 10 บัญญัติว่า “เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของผู้เสียหายอากร หรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใดหรือยังให้ทราบกันโดยวิธีใด เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย”

มาตรา 10 ทวิ บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร อธิบดีมีอำนาจเปิดเผยรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) ชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สถานภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกประเมินเพิ่มเติมของผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้น

(2) ชื่อผู้เสียหายอากรและจำนวนภาษีอากรที่เสีย

(3) ชื่อผู้สอบบัญชี และพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต

ทั้งนี้ตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด”

ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วย การเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับผู้เสียหาย พ.ศ.2525 ฉบับลงวันที่ 21 ธันวาคม 2525 ให้อำนาจอธิบดีในการเปิดเผย ชื่อผู้เสียหายอากร และจำนวนเงิน เพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดการจัดเก็บภาษี

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ตกลงทำไว้กับนานาประเทศ เป็นสนธิสัญญาหรือสัญญาระหว่างประเทศก่อให้เกิดสิทธิหน้าที่ซึ่งกันและกันระหว่างรัฐภาคีตามหลักกฎหมายระหว่างประเทศ เมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลใช้บังคับแล้วประเทศไทยกับรัฐภาคีคู่สัญญา

จะต้องผูกพันปฏิบัติตามข้อกำหนดต่าง ๆ ของอนุสัญญาว่าด้วยสิทธิมนุษยชนไทยจึงมีหน้าที่ต้องอนุวัติการให้เป็นไปตามสนธิสัญญา กล่าวคือรัฐบาลไทยจะต้องดำเนินการต่าง ๆ เพื่อให้กฎหมายภายในของประเทศไทยสอดคล้องกับข้อกำหนดในอนุสัญญาภาคีข้อ

มาตรา 224 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติให้ หนังสือสัญญาใดที่ทำไว้กับนานาประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศจะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อให้การเป็นไปตามสัญญา ต้องได้รับความเห็นชอบของรัฐสภา

แต่รัฐบาลไทยไม่ได้ใช้วิธีการออกเป็นพระราชบัญญัติ ยกเว้นบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร เพื่ออนุวัติการให้เป็นไปตามอนุสัญญาภาคีข้อ แต่อาศัยบทบัญญัติตามมาตรา 3(2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติให้ บรรดาระษฎากรประเภทต่างๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้จะตราพระราชกฤษฎีกา เพื่อยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา หรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ รัฐบาลไทยจึงอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรออกพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 18 เพื่อยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้ หรือจะได้ออกกับรัฐบาลต่างประเทศ ดังนั้นจึงถือได้ว่ารัฐบาลไทยได้ดำเนินการเว้นการจัดเก็บภาษีซ้อนตามอนุสัญญาภาคีข้อ โดยการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ส่วนนั้น (แม้ว่าอาจมีปัญหาคัดกับ รัฐธรรมนูญ มาตรา 224 ซึ่งกำหนดให้การอนุวัติการให้เป็นไปตามสัญญาระหว่างประเทศจะต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา)

แต่การออกพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในมาตรา 3 เป็นเพียงการยกเว้นภาษีเท่านั้น มิได้ครอบคลุมถึงข้อบังคับส่วนอื่นของอนุสัญญาภาคีข้อ เช่น ข้อ 26 การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ ดังนั้นจึงถือได้ว่ารัฐบาลไทยอนุวัติการให้เป็นไปตามอนุสัญญาภาคีข้อเฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับยกเว้นการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ ข้อบังคับส่วนอื่นที่ไม่เกี่ยวกับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาคีข้อจึงไม่มีผลบังคับใช้ในสถานะเป็นกฎหมายภายในของประเทศไทย หรือเป็นผลยกเว้นประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานกรมสรรพากรไม่มีสิทธิเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการต่างๆ ของผู้เสียภาษีรวมถึงรายงานการตั้งราคาโอนของบริษัทข้ามชาติในประเทศไทย ให้แก่รัฐบาลต่างประเทศคู่สัญญา มิฉะนั้นจะเป็นความผิดตามมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศตามข้อ 26 ไม่สามารถกระทำได้ทั้งสิ้น และอาจก่อให้เกิดปัญหาในการดำเนินการตามข้อ 25 เรื่องการตกลงร่วมกัน หากผู้เสียภาษีไม่ให้ความร่วมมือในการให้ข้อมูลแก่รัฐบาลต่างประเทศ

3.3 วิธีการหาราคาติดต่ออย่างอิสระ ตามแนวดั้งเดิม (Traditional methods)

OECD ได้เสนอแนะวิธีการหาราคาติดต่ออย่างอิสระ ไว้ใน Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1979, "Transfer Pricing and Multinational Enterprises" มีทั้งหมด 4 วิธี คือ

- (ก) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price)
- (ข) วิธีกำหนดจากราคาขายต่อ (Resale Price Method)
- (ค) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method)
- (ง) วิธีอื่น ๆ (Other Method)

โดยปกติ วิธีการหาราคาติดต่ออย่างอิสระ 4 วิธี ตามแนว OECD นำมาจากแนวทางของสหรัฐอเมริกาที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงการคลัง (Treasury Regulation) ตามความใน มาตรา 482 ของ Internal Revenue Code ต่างกันเพียงว่าสหรัฐอเมริกา กำหนดให้ใช้วิธีการทั้ง 4 วิธีตามลำดับก่อนหลัง แต่ OECD ไม่ได้กำหนดเงื่อนไขให้ต้องใช้ตามลำดับก่อนหลัง

วิธีการหาราคาติดต่ออย่างอิสระ 3 วิธีแรก ถือเป็นวิธีดั้งเดิม ที่ใช้การเปรียบเทียบรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ซึ่งถือว่าเป็นรายการค้าที่อยู่ภายใต้การควบคุมเปรียบเทียบกับรายการค้ากับบุคคลที่เป็นอิสระ ไม่อยู่ภายใต้การควบคุม ทั้ง 3 วิธีเป็นวิธีหารายการค้าระหว่างบุคคลที่เป็นอิสระที่เหมือนหรือคล้ายกัน แล้วจึงเปรียบเทียบราคาและเงื่อนไขทางการค้านั้นมาเปรียบเทียบกับราคาและเงื่อนไขทางการค้าของรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ทั้ง 3 วิธีนี้จึงเป็นวิธีการที่สอดคล้อง เป็นไปตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ ตามข้อ 9 ของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กล่าวคือ ราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือ จะถือว่าเป็นราคาติดต่ออย่างอิสระได้ หากสามารถเปรียบเทียบได้กับราคาซื้อขายของบุคคลที่เป็นอิสระจากกัน ไม่อยู่ภายใต้การควบคุม

ในขณะที่วิธีที่ 4 หรือวิธีอื่น ๆ เป็นวิธีเปรียบเทียบราคาโดยวิเคราะห์เปรียบเทียบกำไรที่ได้ของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กับกิจการอื่นที่เป็นอิสระไม่อยู่ภายใต้การควบคุม

3.3.1 วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price) หรือ ราคา CUP

วิธีนี้จะเปรียบเทียบราคาโอนกับราคาของสินค้าหรือบริการที่เหมือนหรือคล้ายกัน และมีได้มีการควบคุม กล่าวคือเป็นการกำหนดราคาโดยอิงกับสินค้าหรือบริการในตลาดที่เหมือนหรือคล้ายกัน ภายใต้สภาพเศรษฐกิจที่เหมือนหรือคล้ายคลึงระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่ไม่มีความเกี่ยวข้องระหว่างกัน วิธีนี้ก็คือการใช้ราคาตลาดของรายการค้านั้น เป็นราคาเปรียบเทียบนั่นเอง ราคา CUP นี้จะมีได้ 2 ลักษณะ คือ

- (1) ราคาเปรียบเทียบจากภายใน (Internal CUP)
- (2) ราคาเปรียบเทียบจากภายนอก (External CUP)

ราคาเปรียบเทียบจากภายใน คือ ราคาที่ได้จากการขายที่ผู้ขายที่เป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ขายสินค้าหรือบริการที่เหมือน หรือคล้ายกันให้แก่ลูกค้าที่เป็นบุคคลภายนอกไม่เกี่ยวข้องกับกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน ราคาเปรียบเทียบจากภายในจึงเป็นราคาเปรียบเทียบที่หาได้ง่าย แต่สภาพความเป็นจริง เป็นไปได้น้อยมากที่บรรษัทข้ามชาติจะขายสินค้าอย่างเดียวกัน ภายใต้เงื่อนไขการค้าเหมือนกันให้กับบริษัทในเครือ และบุคคลภายนอกที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ดังนั้นจึงเป็นปัญหาสำหรับบรรษัทข้ามชาติที่จะต้องปรับปรุงส่วนที่แตกต่างกัน จึงจะทำให้สามารถใช้ Internal CUP ได้

18

ราคาเปรียบเทียบจากภายนอก คือ ราคาขายที่ผู้ขายที่เป็นบุคคลอื่น ขายสินค้าหรือบริการที่เหมือน หรือคล้ายกันให้แก่ลูกค้าที่เป็นบุคคลที่เป็นอิสระไม่เกี่ยวข้องกับผู้ขาย ราคาเปรียบเทียบจากภายนอกเป็นราคาที่มีอยู่จริงมากกว่าราคาเปรียบเทียบจากภายใน แต่เป็นราคาที่ยาก เนื่องจากข้อตกลงซื้อขายหรือรายการค้าของบุคคลภายนอกที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ย่อมเป็นความลับทางการค้าที่ไม่เปิดเผยต่อสาธารณะ¹⁹ ข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินหรือ ข้อมูลสถิติการค้า ย่อมไม่เพียงพอที่จะวิเคราะห์หาราคาเปรียบเทียบจากภายนอก

วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม จะถือเป็นราคาติดต่ออย่างอิสระ ได้ถ้า การเปรียบเทียบกันได้ของรายการค้านั้น ไม่มีความแตกต่าง หรือถ้ามีความแตกต่างกัน สามารถทำการปรับปรุงที่ถูกต้องและสมเหตุสมผล เพื่อขจัดความแตกต่างออกไปได้

ในกรณีที่รายการค้าที่นำมาเปรียบเทียบกันยังมีความแตกต่างอยู่ ราคาสำหรับรายการค้าที่เป็นอิสระ จะต้องมีการปรับปรุง เพื่อขจัดความแตกต่าง จึงจะสามารถใช้ราคาที่ปรับปรุงแล้วนั้นเป็นราคาติดต่ออิสระได้ ความแตกต่างกันของรายการค้า บางอย่างสามารถปรับปรุงได้ง่าย เช่น ความแตกต่างในเรื่องของปริมาณการขาย ระยะเวลาชำระราคา แต่ความแตกต่างบางอย่างนั้น ปรับปรุงได้ยาก เช่น ความแตกต่างในเรื่องคุณภาพของสินค้า ที่ตั้งของตลาด ระดับตลาดของสินค้า หรือในส่วนของที่เกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีตัวตน เช่น ชื่อเสียงของชื่อทางการค้า ตัวอย่างเช่น บรรษัทข้ามชาติแห่งหนึ่งขายสินค้า A จำนวน 10,000 ตัน ให้กับบริษัทในเครือในราคา 100 บาทต่อตัน และขายสินค้าอย่างเดียวกัน จำนวน 5,000 ตัน ให้กับบริษัทที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ในราคา 120 บาทต่อ

¹⁸ Pagan, J.C. and Wilkie, J.S., Transfer Pricing Strategy in a Global Economy, (Amsterdam: IBFD Publications BV, 1993), p. 104

¹⁹ Ibid, p. 105

ตัน ในกรณีนี้ จะต้องพิจารณาว่าปริมาณการซื้อที่แตกต่างกันจะมีผลต่อราคาหรือไม่ กล่าวคือ ผู้ขายโดยปกติ มีการให้ส่วนลดเนื่องจากปริมาณการซื้อแก่ลูกค้าหรือไม่ หากมีการให้ส่วนลดเนื่องจากปริมาณ บริษัทผู้ขาย จะต้องคำนวณส่วนลดเนื่องจากปริมาณสั่งซื้อที่ต่างกัน และปรับปรุงราคา โดยการหักส่วนลดนั้นนอกจากราคา 120 บาท ราคาที่ปรับปรุงแล้วจึงเป็นราคา Internal CUP ที่จะใช้เปรียบเทียบกับ ราคาโอน 100 บาทที่ขายให้กับบริษัทในเครือ

ในการเปรียบเทียบรายการค้า และพิจารณาหารายการปรับปรุง บรรษัทข้ามชาติควรคำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่จะมีผลกระทบต่อราคาดังนี้

1) ข้อจำกัดการได้เปรียบเสียเปรียบทางเศรษฐกิจ

ราคาสินค้าที่จะเปรียบเทียบกับกันได้นั้นจะต้องเป็นราคาของสินค้าที่ขายในตลาดที่มีสภาพทางเศรษฐกิจที่เปรียบเทียบกับกันได้ ราคาของประเทศหนึ่งอาจจะแตกต่างไปจากราคาของอีกประเทศหนึ่ง ราคาของสินค้าหนึ่งๆจะเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาทั้งในประเทศเดียวกันเอง และในต่างประเทศ ปัจจัยที่ทำให้ราคาสินค้าในแต่ละประเทศแตกต่างกันมีหลายปัจจัย เช่น อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ภาษี บรรยากาศการแข่งขัน เป็นต้น

2) ข้อจำกัดของสภาพตลาดในระดับเดียวกัน

ระดับราคาจะแตกต่างกันในตลาดที่แตกต่างกัน เช่น ระดับราคาในตลาดแข่งขันสูงและตลาดผู้ซื้อน้อยราย หรือตลาดผู้ขายน้อยรายหรือตลาดผูกขาดจะแตกต่างกัน นอกจากนี้ยังต้องคำนึงถึงด้วยว่าสินค้านั้นขายในราคาขายส่งหรือราคาขายปลีก และปัจจัยอื่นที่ต้องนำพิจารณาด้วยก็คือ ยอดขายแต่ละครั้ง ระยะเวลาที่ขายเงื่อนไขการขาย ค่าใช้จ่ายในการโฆษณา การบรรจุหีบห่อ และอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

3) ข้อจำกัดของสินค้าที่เปรียบเทียบกับกันได้

สินค้าที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันย่อมสามารถจะเปรียบเทียบราคากันได้ง่าย ราคาสินค้าที่ทดแทนกันได้อาจจะช่วยให้การเปรียบเทียบราคาสินค้าเป็นไปได้มากขึ้น ราคาของสินค้าที่เป็นสินค้าสำเร็จรูปหรือประเภทอะไหล่ที่มีลักษณะเฉพาะสูงนั้นยากที่จะหาสินค้าอื่นมาเปรียบเทียบได้

อนึ่งเป็นที่น่าสังเกตว่า สินค้าที่มีค่าใช้จ่ายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการทดลองค้นคว้าและพัฒนา (Research and Development) หรือค่าสิทธิสูงย่อมมีการตั้งราคาสูงกว่าสินค้าชนิดเดียวกัน ซึ่งได้ผลผลิตลอกเลียนแบบโดยไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการทดลองหรือแม้แต่ค่าสิทธิแต่อย่างใด

4) ข้อควรพิจารณาอื่น ๆ ที่อาจเป็นไปได้ที่จะใช้วิธี CUP

ยังมีปัญหาพิเศษบางประการที่อาจเป็นอุปสรรคในการใช้วิธีราคา CUP เช่น การโอนสินค้าระหว่างบริษัทในเครือโดยไม่มี การจ่ายค่าตอบแทนหรือจ่ายค่าตอบแทนต่ำกว่าปกติ

ในสภาวะการณ์ที่มีปัญหาทางการเงิน ผู้ซื้ออาจต้องการงดการจ่ายค่าตอบแทนทั้งหมดหรือบางส่วน หรือในกรณีการที่ผู้ขายลดราคาสินค้าของตนให้ต่ำลงมากเพื่อที่จะเจาะตลาดใหม่ หรือในบางกรณีมีการเข้าแทรกแซงของรัฐบาล เป็นต้น ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมินต้องคำนึงถึงเรื่องเหล่านี้ด้วยในการพิจารณาราคาติดต่ออย่างอิสระ

วิธี CUP เป็นวิธีที่เหมาะสมกับการซื้อขายสินค้าเกษตร สินค้าอุตสาหกรรมที่มีความหลากหลายน้อย สามารถหารายการค้าที่เปรียบเทียบกันได้หาได้ง่าย รวมถึงรายการทางการเงิน วิธี CUP นี้ถือเป็นวิธีที่เป็นราคาที่เกิดจากการติดต่ออย่างอิสระมากที่สุด น่าเชื่อถือมากที่สุด เนื่องจากเป็นวิธีที่เปรียบเทียบกับรายการค้าที่เป็นอิสระโดยตรง OECD จึงสนับสนุนให้ใช้ความพยายามที่ดีที่สุด ปรับปรุงข้อมูลที่มีอยู่ให้เหมาะสมที่จะใช้วิธี CUP²⁰ นอกจากนี้วิธี CUP เป็นวิธีที่ประเทศสมาชิก OECD และประเทศอื่น ๆ เชื้อถือและยอมรับอย่างกว้างขวาง²¹

3.3.2 วิธีกำหนดจากราคาขายต่อ (Resale Price Method)

วิธีกำหนดจากราคาขายต่อ (Resale Price Method) หรือวิธี RP นี้ใช้ในกรณีมีการโอนสินค้าระหว่างกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันโดยกำหนดราคาโอนโดยอิงกับราคาขายที่ผู้ซื้อจะนำสินค้าไปขายต่อให้กิจการอื่นที่ไม่มีความเกี่ยวข้องระหว่างกัน กล่าวคือ ราคาโอนจะเท่ากับราคาขายต่อหักด้วยกำไรขั้นต้นซึ่งเป็นจำนวนเงินที่คาดว่า ผู้ขายต่อต้องการเพื่อให้คุ้มกับต้นทุนและมีกำไรพอสมควร อัตรากำไรขั้นต้นนี้จะต้องเปรียบเทียบกันได้กับอัตรากำไรขั้นต้นที่ผู้ขายต่อที่เป็นอิสระไม่เกี่ยวข้องกันกับผู้ขายพึงต้องการ

อัตรากำไรขายต่อ คือ ผลตอบแทนสำหรับผู้ขายต่อในการทำหน้าที่ต่างๆ กระทั่งสินค้าที่ซื้อมานั้นขายออกไปได้ เช่น ค่าใช้จ่ายในการตลาด ค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษาสินค้า วิธีนี้จะมีประโยชน์มากที่สุด สำหรับการขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อที่เป็นผู้แทนจำหน่ายสินค้า และประกอบธุรกิจด้านการตลาด²²

²⁰ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, pp. II-3

²¹ Campos, "Transfer Pricing Survey of Major Trading Nations", Bulletin: International Bureau of Fiscal Documentation, vol. 50, (1996): 213

²² Becker, H., "The New OECD Report on Transfer Pricing-A First Overview and Comment", International Tax review, vol.22 (1994): 361

กรณีผู้ขายต่อประกอบธุรกิจนายหน้าขายสินค้าตามปกติ อัตรากำไรขายต่ออาจเปรียบเทียบกับค่านายหน้าในการขาย ซึ่งโดยปกติจะคำนวณเป็นอัตราส่วนจากยอดที่ขายด้วยในการพิจารณาการเปรียบเทียบกันได้ของอัตรากำไรขายต่อแก่ผู้ขายต่อ จะต้องพิจารณาว่ารายการค้าหรือบทบาทหน้าที่ของผู้ขายต่อที่นำมาเปรียบเทียบกับนั้น ไม่มีความแตกต่างกัน หรือหากมีความแตกต่างกัน ก็สามารถปรับปรุงเพื่อขจัดความแตกต่างกันได้

วิธีการกำหนดราคาติดต่ออย่างอิสระ โดยวิธี RP นี้จะเหมาะสมกับสินค้าที่ผู้ซื้อ (ผู้ขายต่อ) มิได้ทำการตัดแปลงหรือเปลี่ยนสภาพสินค้านั้นเป็นสินค้าใหม่ก่อนที่จะขายต่อ และวิธีนี้เหมาะสมสำหรับการกำหนดราคาอินเทอร์เน็ตพรีเซ็นต์ไม่มีตัวตน เช่น สิทธิต่างๆ และบริการต่างๆ ด้วย แต่อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติมักมีปัญหาในการพิจารณาว่า ค่าตอบแทนเท่าใดจะเหมาะสมแก่ผู้ขายต่อ เพราะสินค้าบางอย่างผู้ขายได้บวกเพิ่มมูลค่าของสินค้าในอัตราที่ไม่เท่ากันและในบางครั้งสินค้านั้นได้ถูกนำไปแปรสภาพไปเป็นสินค้าใหม่อีก ก็จะทำให้การกำหนดอัตรากำไรและต้นทุนการผลิตหรือต้นทุนการเก็บรักษาสินค้านั้นยากมากยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ ยังมีปัจจัยอื่นที่ต้องนำมาพิจารณาในการกำหนดราคาจากราคาขายต่ออีกก็คือ การแปรสภาพของตลาด อัตราการแลกเปลี่ยน การเพิ่มค่าของทุน เช่น ค่าแรง และการคิดค่าสิทธิ ค่าการตลาดหรือค่าโฆษณาในระดับการขายต่อของผู้ขาย เป็นต้น

นอกจากนี้อัตรากำไรที่กำหนดขึ้นโดยผู้ขายสำหรับการดำเนินธุรกิจทั่ว ๆ ไปนั้น ยังแตกต่างกันขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

1) บทบาทและหน้าที่ของผู้ขายในการขายต่อ

สิ่งที่เปรียบเทียบกันได้ของวิธี RP นี้ขึ้นอยู่กับบทบาทหน้าที่ของผู้ขายต่อ ลักษณะของสินค้าและตัวสินค้าเองมีความสำคัญน้อยกว่า เนื่องจากราคาติดต่ออย่างอิสระคือราคาที่ให้ผลตอบแทนที่เหมาะสมกับงานหรือกิจกรรมที่ผู้ขายได้กระทำไป บทบาทหน้าที่ของผู้ขายต่อเป็นงานหรือกิจกรรมทางการตลาดไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า สิ่งที่เปรียบเทียบกันได้ของวิธีนี้จึงไม่น่าจะเกี่ยวข้องกันกับตัวสินค้า

ผู้ขายต่อมีหลายลักษณะ เช่น ซื้อสินค้ามาและขายไป เช่น ห้างสรรพสินค้าต่าง ๆ หรือซื้อสินค้ามาขายแล้ว ยังต้องรับประกันสินค้าให้สินเชื่อ โฆษณาสินค้า และอย่างอื่น บทบาทและหน้าที่ของผู้ขายต่อเกี่ยวกับสินค้าที่ขายนั้นจะเป็นตัวกำหนดอัตรากำไรที่จะนำไปลบออกอัตรากำไรขายต่อที่เปรียบเทียบกันได้สามารถกำหนดขึ้นได้ง่าย หากผู้ขายต่อไม่ได้เพิ่มมูลค่าเพิ่มในสินค้าที่ขายต่อมาก หรือผู้ขายต่อสามารถขายสินค้าออกไปได้ภายในระยะเวลาอันสั้น

ในกรณีผู้ขายต่อ มีค่าใช้จ่ายในการทำการตลาดสูง หรือเป็นผู้เชี่ยวชาญในการตลาดด้านนั้น ๆ อัตรากำไรขายต่อย่อมสูงได้ แต่ถ้าหากการทำการตลาด หรือการส่งเสริมการขายนั้นเป็นประโยชน์โดยตรงต่อเครื่องหมายการค้า หรือชื่อทางการค้าของผู้ขายที่เป็นเจ้าของเครื่อง

หมายการค่า หรือชื่อทางการค่านั้น วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) อาจเหมาะสมกว่าวิธี RP

2) ความผูกพันของผู้ขายกับสินค้าที่ขาย

ถ้าหากผู้ขายมีสิทธิจัดจำหน่ายสินค้าแต่ผู้เดียวในเขตนั้น การกำหนดอัตรากำไรจะสูงกว่าผู้ขายต่อที่ขายสินค้าที่มีผู้แข่งขันมาก ซึ่งจะต้องดำเนินการให้สามารถขายสินค้าได้โดยวิธีการต่าง ๆ อัตรากำไรที่กำหนดถ้าสูงไปจะทำให้ขายสินค้าได้ยาก ซึ่งจะแตกต่างจากอัตรากำไรโดยผู้ขายผู้เดียวในเขตนั้น

3.3.3 วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method)

วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) หรือวิธี CP นี้ใช้การบวกกำไรส่วนเพิ่มเข้ากับราคาทุนของผู้ขายสินค้าหรือบริการโดยอิงกับกำไรส่วนเพิ่มในสินค้าหรือบริการของผู้ขายรายเดียวกันซึ่งได้ขายสินค้าหรือบริการอย่างเดียวกันให้แก่ผู้ซื้อรายอื่นที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน กล่าวคือ วิธี CP คือ ราคาทุนในการผลิตสินค้า หรือให้บริการบวกด้วยกำไรที่ต้องการ หรือกำไรที่ควรจะได้จากการขายสินค้า หรือให้บริการนั้น ๆ

วิธี CP จะต้องพิจารณาการเปรียบเทียบกันได้ของกิจกรรมหรือหน้าที่ของผู้ขายในการผลิตสินค้าหรือให้บริการ อันก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่จะใช้เป็นฐานในการบวกกำไรส่วนเพิ่ม กิจกรรมหรือหน้าที่ที่แตกต่างกัน มีความเสี่ยงต่างกัน ควรใช้อัตรากำไรส่วนเพิ่มที่ต่างกัน เช่นเดียวกับวิธี CUP และวิธี RP หากกิจกรรมหรือหน้าที่ของบุคคลที่เป็นอิสระไม่อยู่ภายใต้การควบคุมไม่แตกต่างจากจากผู้ขาย หรือหากมีความแตกต่างกัน ผู้ขายสามารถทำการปรับปรุงอัตรากำไรส่วนเพิ่ม เพื่อขจัดความแตกต่างกันออกไปได้

ตัวอย่าง เช่น บริษัท A ขายเครื่องปั๊มขนมปังให้แก่ผู้แทนจำหน่ายซึ่งเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ในขณะที่บริษัท B ขายเครื่องรีดผ้าให้แก่ผู้แทนจำหน่ายที่เป็นบุคคลไม่เกี่ยวข้องกัน สำหรับอุตสาหกรรมเครื่องใช้ไฟฟ้าขนาดเล็กกำไรขั้นต้นในการผลิตเครื่องปั๊มขนมปังและเครื่องรีดผ้าโดยปกติควรเหมือนกัน ดังนั้น บริษัท A อาจใช้อัตรากำไรขั้นต้นของบริษัท B เป็นอัตรากำไรขั้นต้นที่บุคคลที่เป็นอิสระพึงบวกในต้นทุนในการกำหนดราคาโอน แต่อย่างไรก็ดีหากบริษัท A มีประสิทธิภาพมากกว่าบริษัท B ในการผลิต จึงมีต้นทุนการผลิตต่ำกว่า ดังนั้นหากบริษัท A เปลี่ยนมาผลิตเครื่องรีดผ้าแทนเครื่องปั๊มขนมปัง บริษัทสามารถตั้งราคาโอนเท่ากับราคาขายของบริษัท B ซึ่งเป็นราคาที่มีอัตรากำไรขั้นต้นสูงกว่าราคาตามวิธี CP ได้ ดังนั้นหากความแตกต่างของค่าใช้จ่ายในการผลิต เป็นผลเนื่องมาจากประสิทธิภาพของกิจการ ก็ควรจะต้องมีการปรับปรุงอัตรากำไรขั้นต้น

การกำหนดราคาติดต่ออย่างอิสระ โดยวิธี CP นี้มักจะใช้กับกรณีที่เป็นสินค้าถึงสำเร็จรูปซึ่งโอนขายกันภายในบริษัทในเครือของบริษัทข้ามชาติ หรือการรับจ้างผลิต การให้บริการ

ระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน การเฉลี่ยต้นทุนการวิจัยและพัฒนา²³หรือในกรณีการใช้อุปกรณ์ร่วมกันหรือการผลิตสินค้าพิเศษหรือสินค้าที่ไม่อาจคำนวณราคาทุนได้ล่วงหน้า เช่น การผลิตอาวุธหรืออุปกรณ์ทางทหาร

ข้อควรพิจารณาในส่วนที่เกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนและการกำหนดอัตรากำไรที่เหมาะสมสำหรับวิธี CP มีดังต่อไปนี้

1) ปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณต้นทุน

ต้นทุนในที่นี้หมายถึงราคาที่จ่ายไปเพื่อให้ได้สินค้าที่ขาย เงินเดือนและค่าจ้างและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการผลิตซึ่งรวมทั้งค่าใช้จ่ายในการผลิตทางอ้อมที่รับปันส่วนเข้ามาเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ปัญหาที่เกิดขึ้น คือ ผู้ขายอาจมีวิธีคิดต้นทุนเพื่อเป็นฐานราคาที่แตกต่างกันได้ เช่น การพิจารณาการปันค่าใช้จ่ายในการผลิต การแบ่งต้นทุน หรือเฉลี่ยค่าใช้จ่ายระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอันได้แก่ ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการวิจัย ซึ่งการแบ่งหรือเฉลี่ยค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะแบ่งตามสัดส่วนที่เกี่ยวข้อง ที่จะนำมาเป็นฐานต้นทุนในการคิดราคาตามวิธี CP ผู้ขายแต่ละรายอาจมีวิธีการปันส่วนที่แตกต่างกันได้ นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมและบำรุงรักษา และค่าขนส่ง อาจไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนในการผลิต จึงไม่นำมารวมเป็นฐานในการคำนวณราคาตามวิธี CP รวมถึงปัญหาในเรื่องระบบบัญชีที่แตกต่างกัน แต่ละบริษัทในแต่ละประเทศอาจจะมีระบบบัญชีที่แตกต่างกัน ทำให้การคำนวณต้นทุนการผลิตหรือต้นทุนขายต่างกัน เช่น วิธีการคิดสินค้าคงเหลือ การคิดค่าเสื่อม การปันส่วนค่าใช้จ่ายคงที่ เช่น ค่าเสียหายการผลิต และการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการวิจัยพัฒนาไม่เหมือนกัน อันจะเป็นเหตุให้ราคาต่อหน่วยแตกต่างกันไปด้วย

นอกจากนี้ยังต้องคำนึงถึงองค์ประกอบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ค่าใช้จ่ายที่มีการปันส่วนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน รวมทั้งความเสี่ยงที่อาจแตกต่างกันในการผลิตสินค้าหรือให้บริการแต่ละชนิด

2) ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดกำไรส่วนเพิ่มที่เหมาะสม (appropriate profit mark-up)

โดยหลักการแล้ว กำไรส่วนเพิ่ม จะหาได้โดยเทียบกับกำไรส่วนเพิ่มของผู้ขายสินค้าที่มีลักษณะคล้ายกันซึ่งซื้อขายกันอยู่ในท้องตลาด ถ้าผู้ขายไม่ได้ขายสินค้าให้กับบุคคลภายนอก กำไรเบื้องต้นของผู้ขายจะถูกกำหนดจากกำไรเบื้องต้นซึ่งผู้ขายอิสระได้รับจากกิจกรรมที่คล้ายคลึงกัน แต่ในทางปฏิบัติแล้ว กำไรส่วนเพิ่ม อาจกำหนดได้จากการประมาณผลตอบแทนที่ควร

²³ Becker H., "The New OECD Report on Transfer Pricing-A First Overview and Comment", International Tax review: 362

จะได้รับจากการลงทุน หรืออัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุนของอุตสาหกรรมประเภทเดียวกัน ซึ่งบางครั้งเป็นการยากที่จะหาข้อมูลเกี่ยวกับอุตสาหกรรมหรือสินค้าที่เปรียบเทียบกันได้ แต่อย่างไรก็ดี หากข้อมูลที่ได้เป็นข้อมูลของผลิตภัณฑ์หรืออุตสาหกรรมที่ใกล้เคียง ซึ่งควรจะมีอัตรากำไรที่ไม่แตกต่างกัน ก็อาจใช้ข้อมูลนั้นเป็นอัตรากำไรส่วนเพิ่มเพื่อคำนวณราคาตามวิธี CP ได้ เช่น ผู้ขายอาจหาอัตรากำไรส่วนเพิ่มของการขายเก้าอี้ เกรด A ของบุคคลที่เป็นอิสระจากกันไม่ได้ ก็อาจใช้อัตรากำไรส่วนเพิ่มของการขายเฟอร์นิเจอร์ เกรด A เป็นอัตรากำไรส่วนเพิ่มของการผลิตเก้าอี้ เกรด A ได้ นอกจากนี้ วิธี CP ยังมีความยากในการที่จะใช้วิธีนี้ เมื่อระดับต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่เกี่ยวข้องกับราคาตลาดของสินค้า เช่น ในกรณีที่มีการค้นพบผลิตภัณฑ์ใหม่ ซึ่งควรมีราคาตลาดที่สูงได้ แต่เจ้าของนวัตกรรมนั้นเสียค่าใช้จ่ายไปเพียงเล็กน้อย หรือในอีกด้านหนึ่ง บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกันย่อมไม่ยอมรับที่จะจ่ายราคาที่สูงขึ้นเนื่องจากค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นจากการไม่มีประสิทธิภาพของผู้ขายอีกฝ่ายหนึ่ง บุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่กำหนดราคาโอนตามวิธี CP ควรมีการตกลงล่วงหน้าเกี่ยวกับประเภทค่าใช้จ่ายที่จะยอมรับได้เป็นฐานในการคำนวณราคาโอน²⁴

3.4 วิธีการอื่น (Other method)

วิธีการอื่น (Other method) คือ วิธีการที่ไม่ได้พิจารณาราคาโอนจากรายการค้าแต่ละรายการ แต่จะเปรียบเทียบกำไรที่เกิดจากรายการระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน เรียกได้ว่าเป็นวิธีกำหนดจากกำไรของรายการค้า (Transactional profit method) ซึ่งปัจจุบันมีอยู่ 2 วิธีหลัก คือ วิธีกำไรสุทธิจากรายการค้า Transactional Net Margin Method และ วิธีแบ่งกำไร Profit Split Method วิธีการอื่นเป็นวิธีการที่อิงกับกำไร หรือกำหนดราคาโอนจากกำไร วิธีการอื่นนี้สามารถถือได้ว่าเป็นวิธีการที่เป็นไปตาม ข้อ 9 ของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD เนื่องจากวิธีนี้เป็นการประมาณการราคาติดต่ออย่างอิสระบนพื้นฐานที่ว่ากำไรจากรายการค้าที่อยู่ภายใต้การควบคุมสามารถเปรียบเทียบได้กับกำไรที่เกิดจากรายการค้าที่เปรียบเทียบกันได้ของบุคคลที่เป็นอิสระ

ราคาโอนตามวิธีการอื่น กำหนดขึ้นได้เมื่อผู้ขายสามารถคำนวณได้ว่ากำไรที่เหมาะสมที่ผู้ขายควรได้จากรายการค้านี้ ควรเป็นเท่าไร เมื่อได้กำไรที่ถือได้ว่าเป็นกำไรที่เกิดจากการติดต่ออย่างอิสระแล้ว จึงนำกำไรนั้นคำนวณกลับมาว่าราคาโอนสำหรับสินค้าหรือบริการนั้นควรเป็นเท่าไร เช่น กรณีการขายสินค้าจากผู้ผลิต Teddy bears ไปยังตัวแทนจำหน่ายที่เป็นบริษัทในเครือเดียวกัน หากการศึกษากำไรก่อนหักดอกเบี้ยและภาษีต่อยอดขายของตัวแทนจำหน่ายที่เป็นอิสระที่จะถือได้ว่าเป็น

²⁴ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, pp. II-12

กำไรจากการติดต่ออย่างอิสระ คือ 12% ค่าใช้จ่ายในการขายและดำเนินงานไม่รวมดอกเบี้ยและภาษีเท่ากับประมาณ 20% ของยอดขาย ราคาโอนที่ผู้ผลิตควรขายให้แก่ตัวแทนจำหน่ายที่เกี่ยวข้องกัน คือ 68% ของราคาขาย (100-12-20) เพื่อที่ว่าตัวแทนจำหน่ายสามารถมีกำไรเท่ากับ 12% ของราคาขาย เช่นเดียวกับกำไรที่ตัวแทนจำหน่ายที่เป็นอิสระพึงได้

ตาม OECD Report วิธีกำหนดจากกำไรของรายการค้า ควรใช้เมื่อวิธีการดั้งเดิมที่อิงตามรายการค้า ไม่สามารถใช้ได้เพียงลำพัง หรือไม่สามารถใช้ได้เลย²⁵ วิธีกำหนดจากกำไรอาจไม่ได้สะท้อนถึงราคาที่แท้จริงของสินค้าและบริการ ราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันควรกำหนดขึ้นตามสินค้าหรือบริการที่ขายให้แก่กัน การขายสินค้าหรือให้บริการเป็นส่วนหนึ่งของการประกอบธุรกิจเท่านั้น ในขณะที่กำไรเป็นผลสุดท้ายของการประกอบธุรกิจของบริษัท กำไรจึงอาจไม่ใช่สิ่งที่เหมาะสมในการกำหนดราคา

นอกจากนี้วิธีกำหนดจากกำไรของรายการค้ายังเป็นวิธีที่ใช้ทดสอบความสมเหตุสมผลของการตั้งราคาตามวิธีดั้งเดิม ตัวอย่างเช่น กรณีการขายสินค้าจากผู้ผลิต Teddy bears ไปยังตัวแทนจำหน่ายที่เกี่ยวข้องกัน จากการวิเคราะห์กิจกรรมและหน้าที่ (Functional analysis) พบว่าตัวแทนจำหน่ายมีหน้าที่เพียงการจำหน่ายสินค้าอย่างเดียว และในการค้นหารายการค้าที่เปรียบเทียบกันได้ ไม่พบว่ามีผู้แทนจำหน่ายที่เป็นอิสระคนใดจำหน่าย teddy bears เพียงอย่างเดียว แต่พบว่ามีกำไรขั้นต้นจากการจำหน่ายของเด็กจะประมาณ 15% ของราคาขาย ดังนั้นบริษัทจึงใช้วิธีราคาขายต่อการกำหนดราคาโอนที่อัตรากำไรขั้นต้น 15% เนื่องจากรายการเปรียบเทียบกันได้นี้ยังไม่ใช่รายการเปรียบเทียบได้ที่เหมือนกันอย่างสมบูรณ์ จึงควรที่จะทำการทดสอบด้วยวิธีอื่นด้วย เช่น วิธีแบ่งกำไร²⁶

อัตราส่วนกำไรที่ใช้เป็นปัจจัยในการกำหนดราคาโอนมีหลายอัตรา ตาม TR97/20 สรรพากรออสเตรเลียไม่ยอมรับวิธีกำหนดจากกำไรของรายการค้า ที่คำนวณสำหรับกิจการทั้งหมด (on a "whole-of-entity" basis) เว้นแต่รายการค้าส่วนใหญ่จะเกี่ยวข้องกับบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน นอกจากนี้วิธีกำหนดจากกำไรของรายการค้าสำหรับแต่ละประเภทรายการค้า อัตราส่วนกำไรที่จะใช้กำหนดราคาโอนอาจคำนวณร่วมกันได้ (on an aggregated basis) หากค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานไม่สามารถแยกหรือป็นส่วนตามประเภทรายการค้า หรือผู้เสียภาษีไม่สามารถหาข้อมูลสิ่งที่เปรียบ

²⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, pp. III-1

²⁶ Chris, International Transfer Pricing, (Oxfordshire : CCH Editions Limited, 1993), p.30

เทียบกันได้แยกตามประเภทรายการค้า หรือข้อจำกัดเนื่องจากลักษณะการบริหารการขาย เช่น การขายสินค้าในราคาที่มีกำไรต่ำ ไปพร้อมกับการขายสินค้าที่มีอัตรากำไรสูง²⁷

3.4.1 วิธีแบ่งกำไร Profit Split Method

วิธีแบ่งกำไร เป็นวิธีหนึ่งของวิธีกำไรสุทธิจากรายการค้า ซึ่งสร้างเงื่อนไขการติดต่ออย่างอิสระ ด้วยการแบ่งกำไรระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันตามวิธีการที่คาดว่าบุคคลที่เป็นอิสระจากกันที่กระทำหน้าที่เหมือนกันภายใต้สภาวะการณ์เดียวกันพึงกระทำ กำไรที่แบ่งให้แต่ละบริษัท จะใช้เป็นปัจจัยหลักในการกำหนดราคาโอน การตั้งราคาโอนตามวิธีนี้เริ่มต้นโดยการหากำไรรวมทั้งหมด ที่เกิดจากรายการค้าที่ควบคุม ของบริษัทในเครือเดียวกัน แล้วแบ่งกำไรรวมนั้นระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันที่เกี่ยวข้องกับรายการค้ารวมนั้น บนพื้นฐานหลักการทางเศรษฐกิจที่ควรจะได้ และสะท้อนข้อตกลงที่ติดต่ออย่างอิสระ อัตราส่วนการแบ่งกำไรจะขึ้นอยู่กับการมีส่วนร่วมในการก่อให้เกิดกำไร หรือบทบาทหน้าที่ของแต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ตามการวิเคราะห์กิจกรรมและหน้าที่

วิธีการนี้เหมาะสมสำหรับสภาวะการณ์ที่รายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันมีความซับซ้อนมากและไม่สามารถวิเคราะห์รายการค้าแยกจากกันได้ตามลำดับ กำไรรวมที่ได้ถือเป็นกำไรของทุกบริษัทที่เกี่ยวข้องกับรายการค้านั้น หากกำไรนั้นสามารถแบ่งให้แก่ทุกบริษัทที่เกี่ยวข้องเสมือนบุคคลที่เป็นอิสระจากกันที่เข้าร่วมกิจการร่วมค้า จะพึงแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้านั้น เช่น รายการค้าที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินเทคโนโลยีสูง หรือทรัพย์สินไม่มีตัวตน ในสถานการณ์เช่นนั้น บุคคลที่เป็นอิสระมักจะจัดตั้งกิจการร่วมค้า หรือห้างหุ้นส่วนเพื่อดำเนินการรายการค้าที่แบ่งแยกไม่ได้ นั่นแล้วนำกำไรที่ได้มาแบ่งปันกัน

ข้อดีของวิธีแบ่งกำไร คือ วิธีนี้จะไม่อิงกับรายการค้าที่เปรียบเทียบกันได้เป็นสำคัญ ซึ่งเป็นข้อมูลที่ได้ยาก วิธีนี้เพียงหาอัตราส่วนการแบ่งกำไรที่บุคคลที่เป็นอิสระพึงจะแบ่งกำไรตามการวิเคราะห์กิจกรรมและหน้าที่ ดังนั้นวิธีแบ่งกำไร จึงมีความยืดหยุ่นในการใช้ข้อมูลมากกว่าวิธีดั้งเดิม นอกจากนี้ในส่วนรายการค้าที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินไม่มีตัวตน ที่มักจะหารายการเปรียบเทียบกันได้ยากมาก วิธีแบ่งกำไรจึงเหมาะสมการกำหนดราคาโอนสำหรับรายการลักษณะนี้

ข้อเสียของวิธีแบ่งกำไร คือ วิธีนี้จะเกี่ยวข้องสัมพันธ์กับรายการค้าที่จะกำหนดราคาโอนน้อยที่สุดเมื่อเทียบกับวิธีการตั้งราคาโอนวิธีอื่น ๆ และในความเป็นจริง ข้อมูลเกี่ยวกับการแบ่ง

²⁷ Philip Anderson and Melissa Heath, "Australia : Practical Application of Transactional Profit Methods", *International Transfer Pricing Journal*, IBFD Publications BV, Vol.7 No.5, (September/October 2000): 182

กำไรที่อาจเปรียบเทียบได้ อาจหาได้ไม่ง่าย ข้อมูลเหล่านั้นมักเป็นความลับและบุคคลที่เป็นอิสระทั่วไปที่เข้าร่วมธุรกิจกับผู้อื่นอาจจะไม่ใช้วิธีแบ่งกำไรตามหน้าที่และกิจกรรมในการกำหนดราคา หรือแบ่งกำไรจากกิจการร่วมค้า และการหาข้อมูลรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทในเครือที่เกี่ยวข้องกับรายการค่านั้น ๆ อาจหาได้ยาก เนื่องจากปัญหาหาวิธีการบัญชีที่ต่างกัน และบริษัทในเครือเดียวกันมักจะกระจายอยู่ในหลายประเทศ จึงมีความแตกต่างของเงินตราที่ใช้ และสภาพเศรษฐกิจ

นอกจากนี้การแบ่งกำไรของบุคคลที่เป็นอิสระที่ต้องการจากการกิจการร่วมค้า มักจะอิงกับประมาณการกำไร เพราะเป็นไปไม่ได้ที่ผู้ลงทุนจะทราบกำไรที่แท้จริงก่อนการประกอบกิจการ การใช้วิธีแบ่งกำไรในกำหนดราคาโอนนี้ก็เช่นกัน ที่จะต้องอิงกับประมาณการกำไร หากเจ้าพนักงานสรรพากรตรวจสอบการตั้งราคาโอนจึงต้องยอมรับความจริงเรื่องนี้ มิฉะนั้นวิธีแบ่งกำไรนี้ ย่อมใช้ไม่ได้ การใช้วิธีจึงอาจเป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีได้

วิธีแบ่งกำไรมี 2 แนวทางหลัก ๆ คือ

- (1) วิธีวิเคราะห์การมีส่วนร่วม (Contribution analysis)
- (2) วิธีวิเคราะห์กำไรขาดทุนส่วนที่เหลือ (Residual analysis)

วิธีวิเคราะห์การมีส่วนร่วม จะแบ่งกำไรตามกิจกรรมหน้าที่ของแต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ความเสี่ยงที่รับต่างกัน และการใช้ทรัพยากรของแต่ละคน อัตราส่วนการแบ่งกำไรตามกิจกรรมหน้าที่ต้องเปรียบเทียบกันได้กับการแบ่งกำไรของบุคคลที่เป็นอิสระ ซึ่งในการคำนวณกำไรรวมที่จะแบ่งกันนั้น จะต้องคำนวณกำไรขั้นต้นของรายการค่านั้น แล้วจึงหักด้วยค่าใช้จ่ายดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง การใช้วิธีนี้อาจจะยากที่จะต้องกำหนดสัดส่วนหรือมูลค่าของการมีส่วนร่วมของแต่ละฝ่ายที่ก่อให้เกิดกำไร และในการคำนวณค่าใช้จ่ายดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งแต่ละฝ่ายอาจมีโครงสร้างธุรกิจต่างกัน จึงมีค่าใช้จ่ายดำเนินงานที่เกิดขึ้นต่างกัน ซึ่งยากที่จะกำหนดหรือระบุค่าใช้จ่ายดำเนินงานของแต่ละฝ่ายว่าเท่าไรที่จะเกี่ยวข้องกับรายการค่านั้น

วิธีวิเคราะห์กำไรขาดทุนส่วนที่เหลือ จะมี 2 ขั้นตอน คือ ในขั้นแรก แต่ละฝ่ายจะปันส่วนกำไรที่ตนควรได้รับ ตามอัตราส่วนผลตอบแทนเบื้องต้นสำหรับรายการค้าที่ตนมีส่วนเกี่ยวข้อง อัตราส่วนผลตอบแทนเบื้องต้นนี้อาจคำนวณจากอัตราส่วนผลตอบแทนจากการลงทุนหรือจากการขายที่มีอยู่ในตลาด หรือที่บุคคลที่เป็นอิสระใช้ทั่วไปสำหรับรายการค้าลักษณะนั้น ๆ หลังจากนั้นให้รวมกำไรที่ได้ตามขั้นตอนแรก แล้วหักออกจากกำไรรวมจริง ผลลัพธ์ที่ได้ อาจเป็นทั้งกำไร หรือขาดทุนส่วนที่เหลือที่จะต้องนำไปปันส่วนให้แต่ละฝ่ายตามข้อเท็จจริงและสถานการณ์ขณะนั้น วิธีนี้สะท้อนความจริงของการเจรจาต่อรองทางธุรกิจของบุคคลที่เป็นอิสระจากกันในตลาดการค้าเสรี ที่ผู้ขายย่อมหวังราคาขายสูงสุดในขณะที่ผู้ซื้อย่อมต้องการราคาขายต่ำสุด ผู้ซื้อและผู้ขายย่อมมีการเจรจาต่อรองราคา การซื้อขายเกิดขึ้นได้ เมื่อการเจรจาต่อรองประสบความสำเร็จ และราคาที่ได้ย่อมเป็นราคาที่อยู่ระหว่างราคาสูงสุดและต่ำสุด การเจรจาต่อรองจึงเป็นการแบ่งส่วนความแตกต่างของ

ราคาสูงสุดและต่ำสุดซึ่งในที่นี้ก็คือกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เหลือนั่นเอง การแบ่งกำไรขาดทุนส่วนที่เหลือในขั้นตอนที่ 2 จึงเป็นการแสดงให้เห็นว่าบุคคลที่เป็นอิสระจะแบ่งส่วนแตกต่างของราคาสูงสุดและต่ำสุดได้อย่างไร

ออสเตรเลีย สนับสนุนวิธี แบ่งกำไร ตาม TR97/20 วิธีแบ่งกำไรตามแนวทางวิธีวิเคราะห์กำไรส่วนที่เหลือ เป็นวิธีที่สรรพากรออสเตรเลีย (ATO) เนื่องจาก ATO เห็นว่าแต่ละกิจกรรมที่ได้กระทำไปควรได้รับผลตอบแทนขั้นต่ำก่อน ตามส่วนงานที่ได้กระทำและความเสี่ยงที่ต้องรับผิดชอบ และเมื่อได้ปันส่วนผลตอบแทนขั้นต้นแล้วกำไรหรือขาดทุนส่วนเหลือของกลุ่มบริษัท จึงค่อยเฉลี่ยให้แต่ละบริษัทต่อไป

ในทางปฏิบัติ วิธีแบ่งกำไร เป็นวิธีเบื้องต้นที่นิยมใช้ในการทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangement) หรือเจรจาต่อรองกับเจ้าพนักงานตรวจสอบในระหว่างการถูกตรวจสอบการตั้งราคาโอน²⁸

3.4.2 วิธีกำไรสุทธิจากรายการค้า Transactional Net Margin Method

วิธีการนี้ของ OECD จะเหมือนกับวิธีกำไรที่เปรียบเทียบกันได้ (Comparable Profit Method) ของสหรัฐอเมริกา แนวความคิดของวิธีการนี้คือบริษัทในอุตสาหกรรมอย่างเดียวกันอยู่ภายใต้สภาวะการณ์เหมือนกัน ควรจะมีกำไรที่คล้ายคลึงกัน ตลอดระยะเวลาหนึ่ง²⁹

วิธีการนี้จะตรวจสอบกำไรสุทธิ ที่สัมพันธ์กับพื้นฐานที่เหมาะสม (Appropriate base) เช่น ต้นทุน, การขาย หรือ ทรัพย์สิน ที่ผู้เสียภาษี พึงรับรู้กำไรจากรายการค้าที่ถูกควบคุม ดังนั้นวิธีการนี้จึงคล้ายคลึงกับวิธีกำหนดจากราคาขายต่อ และวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มที่กำหนดราคาจากอัตรากำไรที่พึงได้ แต่สิ่งที่ต่างกันคือวิธีกำไรสุทธิจากรายการค้าไม่ได้พิจารณาที่ตัวสินค้าหรือบริการที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน แต่จะพิจารณาในระดับที่สูงกว่า คือ ในระดับประเภทของธุรกิจหรืออุตสาหกรรมนั้นๆ เช่น ในการขายสารเคมี A วิธีกำหนดจากราคาขายต่อ หรือวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม จะต้องหากำไรขั้นต้นของสารเคมี A ที่บุคคลที่เป็นอิสระจะตกลงซื้อขายกัน แต่วิธีกำไรสุทธิจากรายการค้าจะหาอัตราส่วนกำไรที่เหมาะสมของธุรกิจสารเคมี เพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการกำหนดราคาโอน อัตรากำไรที่ใช้อาจเป็นกำไรสุทธิหรือกำไรขั้นต้นก็ได้

²⁸ Ibid, p180

²⁹ Deloris R. Wright, "TNNM-The OECD's response to CPM: Are they really different?" European Taxation, vol.35 (1995): 306

กำไรจากรายการค้าที่ถูกควบคุม ควรเท่ากับหรือใกล้เคียงกับกำไรสุทธิที่บุคคลนั้น พึงได้จากรายการที่ไม่ถูกควบคุมอื่นที่สามารถเปรียบเทียบกันได้ หรือกำไรจากรายการค้าที่เปรียบเทียบกันได้ ที่บุคคลที่เป็นอิสระพึงต้องการ ผู้เสียภาษีที่จะใช้วิธีนี้จะต้องวิเคราะห์กิจกรรมและหน้าที่ Functional analysis ของบริษัทในเครือเดียวกัน หรือบุคคลที่เป็นอิสระ เพื่อให้แน่ใจว่าเป็นรายการที่เปรียบเทียบกันได้ หรือหากมีความแตกต่างก็สามารถทำการปรับปรุงส่วนที่แตกต่างได้

โดยปกติความแตกต่างของสินค้าจะมีผลกระทบต่อราคาและความแตกต่างของกิจกรรมหน้าที่ควรมีผลกระทบต่อกำไรขั้นต้น แต่ความแตกต่างของสินค้าและบริการจะกระทบกำไรสุทธิ น้อยกว่าที่จะกระทบกับราคาหรือกำไรขั้นต้น กิจกรรมที่มีสินค้าแตกต่างกัน หรือมีกำไรขั้นต้นต่างกัน จึงอาจมีกำไรสุทธิในระดับเดียวกัน ความแตกต่างในกิจกรรมจะมีผลต่อการเปลี่ยนแปลงของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ดังนั้นจึงเป็นข้อดีของวิธีนี้ ที่ไม่จำเป็นต้องพิจารณาความแตกต่างของกิจกรรมที่ทำของแต่ละบริษัทในเครือ และอาจไม่จำเป็นต้องศึกษากิจกรรมและความรับผิดชอบของบริษัทในเครือเดียวกันทั้งหมด

แต่วิธีนี้มีข้อเสียหลายอย่าง เช่น ปัจจัยหลายอย่างอาจมีผลกระทบต่อกำไรสุทธิของผู้เสียภาษี แต่ไม่มีผลกระทบต่อราคา เช่น ความด้อยประสิทธิภาพของการบริหารงานซึ่งความแตกต่างในเรื่องประสิทธิภาพการบริหารงานไม่สามารถคำนวณหรือกำหนดมูลค่าเพื่อนำมาปรับปรุงราคาโอนได้ แต่ในทางกลับกันผู้เสียภาษีที่มีกิจกรรมหน้าที่เหมือนกันก็อาจมีกำไรที่ต่างกันได้อีก เนื่องจากปัจจัยภายนอก เช่น ความแตกต่างของสภาพตลาดหรืออุตสาหกรรม ความแตกต่างของนโยบายทางการตลาดโดยเฉพาะในสภาวะการเปิดหรือเจาะตลาดใหม่ หรือผู้เสียภาษีอาจไม่มีข้อมูลที่เหมาะสมที่จะพิจารณาเฉพาะเจาะจงเพียงพอที่วิเคราะห์กำไรของรายการค้าที่ไม่มีการควบคุม

เนื่องจากความไม่แน่นอนของกำหนดราคาที่ต้องกับอัตรากำไรที่ควรจะเป็น และกำหนดราคาที่ไม่ได้พิจารณาจากรายการค้ามากนัก วิธีนี้จึงเป็นวิธีที่ไม่นิยมหรือยอมรับในหลายประเทศสมาชิกของ OECD ในการกำหนดราคาโอนโดยตรง แต่จะแนะนำให้ใช้วิธีการนี้เป็นทางเลือกสุดท้าย หรือใช้ทดสอบราคาที่กำหนดตามวิธีดั้งเดิมที่ยังไม่สมบูรณ์หรือขาดข้อมูลที่เหมาะสม ดังนั้นจึงเป็นไปได้ที่หากผู้เสียภาษีใช้วิธีการนี้โดยตรงในกำหนดราคาโอนในประเทศหนึ่ง แต่อาจไม่เป็นที่ยอมรับในอีกประเทศหนึ่ง ปัญหามาตรฐานสำหรับรายการค้าระหว่างประเทศเกี่ยวกับการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องอาจเกิดขึ้นได้ง่าย หรืออาจจะยากในการคำนวณกำหนดรายการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง

ในการใช้วิธีการนี้ มีสิ่งที่คุณเสียภาษีควรพิจารณา คือ

1) มาตรฐานการเปรียบเทียบกันได้ที่นำมาใช้

สิ่งที่สำคัญที่สุดของวิธี TNMM คือการกำหนดมาตรวัดที่เปรียบเทียบกันได้ใน การเปรียบเทียบกำไรหรือผลการดำเนินงาน เช่น อัตราส่วนกำไรต่อยอดขาย อัตราส่วนกำไรต่อ ทรัพย์สิน

ตามที่ได้กล่าวข้างต้น ความแตกต่างของสินค้า หรือกิจกรรมหน้าที่จะมีผล กระทบในทางลบต่อกำไรสุทธิจากการประกอบการน้อยกว่าที่มีผลกระทบต่อราคา หรืออัตรากำไรขั้น ต้น และมีหลายปัจจัยที่ไม่เกี่ยวข้องกับรายการค้า จึงไม่ควรมีผลกระทบต่อราคาสินค้า เช่น สถานะ ของบริษัทในตลาด หรือการด้อยประสิทธิภาพของการบริหาร แต่กลับมีผลกระทบต่อกำไร ดังนี้ ปัจจัยที่ก่อให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนนอกเหนือจากกำไรที่เหมาะสมเหล่านี้ย่อมทำให้อัตรากำไรที่นำมาใช้ กำหนดราคาไม่น่าเชื่อถือ ราคาที่กำหนดจากวิธี TNMM ย่อมไม่สะท้อนหลักการติดต่ออย่างอิสระ อย่างแท้จริง นอกจากนี้วิธีการนี้ไม่สามารถใช้ได้ หากไม่สามารถกำหนดกำไรสุทธิของรายการที่ไม่ ถูกควบคุมของผู้เสียภาษีคนเดียวกัน หรือ กำไรสุทธิของรายการค้าอย่างเดียวกันที่เป็นของกิจการที่ เป็นอิสระ และก่อให้เกิดปัญหาความสม่ำเสมอของการคำนวณ

กำไรก่อนดอกเบี้ยและภาษี เป็นกำไรที่นิยมใช้ในการเปรียบเทียบกับยอด ขายหรือทรัพย์สินที่ใช้ในการดำเนิน เนื่องจากเป็นกำไรที่แยกส่วนการบริหารเงิน ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับ รายการค้า หรือไม่มีผลต่อการกำหนดราคาโอน ออกจากการดำเนินงานอื่น ๆ

ตามแนวปฏิบัติ TR 97/20 สรรพากรออสเตรเลีย ATO ได้กำหนดอัตรา ส่วนที่ควรต้องใช้ในวิธี TNMM คือ

- (ก) อัตราส่วนกำไรสุทธิก่อนภาษี ต่อยอดขาย
- (ข) อัตราส่วนกำไรสุทธิก่อนภาษี ต่อส่วนของผู้ถือหุ้น
- (ค) อัตราส่วนกำไรสุทธิก่อนภาษีหรือยอดขาย ต่อจำนวนลูกจ้าง

2) การปรับปรุงเพื่อขจัดความแตกต่าง

การพิจารณาอย่างถ่วงถ่วงและหลากหลาย จะมีอิทธิพลต่อการเลือกอัตรา ส่วนที่ใช้ในการกำหนดราคา เช่น การพิจารณาว่ามีการวัดความสามารถในการใช้ทรัพย์สินหรือไม่ และปัจจัยที่มีผลต่อค่าใช้จ่ายเฉพาะอย่าง นอกจากนี้ในการวิเคราะห์ ควรพิจารณาเฉพาะกำไรที่พึง มีตามปกติของบริษัทที่เกี่ยวข้องกับรายการที่ถูกควบคุม รายการผิดปกติทางบัญชี เช่น รายได้หรือ ค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้เกิดขึ้นในการดำเนินธุรกิจตามปกติ ไม่ควรนำมารวมพิจารณา ซึ่งรายการเหล่านี้ สามารถพบได้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

วิธีกำไรสุทธิจากรายการค้า ผู้ใช้วิธีมักละเลยความแตกต่างของลักษณะกิจ การหรือบริษัทที่ใช้เปรียบเทียบ หากความแตกต่างนั้นมีสาระสำคัญ และผู้ใช้ไม่ได้มีการปรับปรุงเพื่อ

ลดความแตกต่างกัน วิธีการตั้งราคาโอนนี้ย่อมไม่เหมาะสมที่จะใช้ ความแตกต่างของลักษณะกิจการที่มักจะต้องการปรับปรุง คือ

- (ก) การปรับปรุงเกี่ยวกับรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ
- (ข) การปรับปรุงเกี่ยวกับรายจ่ายรอดัตบัญญัติ เช่น ค่าความนิยม
- (ค) การปรับปรุงเกี่ยวกับกำไรขาดทุนจากการขายทรัพย์สิน
- (ง) การปรับปรุงเกี่ยวกับเงินทุนหมุนเวียนสุทธิ (Working capital) คือ

ลูกหนี้ เจ้าหนี้ และสินค้าคงเหลือ

3.5 วิวัฒนาการของ แนวความคิดการตั้งราคาโอน ในต่างประเทศ

ในปัจจุบัน หลักการตั้งราคาโอน มี 2 แนวทางที่สำคัญ คือ OECD และ สหรัฐอเมริกา แต่ทั้ง 2 แนวทาง มีหลักเกณฑ์ที่เหมือนกันคือ ข้อสมมติฐานที่ว่าราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ไม่ใช่เป็นผลมาจากกลไกตลาดที่แท้จริง การตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน จึงอาจมีการถ่ายเทกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี และหลักการติดต่ออย่างอิสระ (Arm's length principle) เป็นหลักการพื้นฐานในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน

ตารางข้างล่างแสดงหลักการและกฎหมายการตั้งราคาโอนโดยสรุป ของแต่ละประเทศ³⁰

ประเทศ	หลักการและกฎหมายการตั้งราคาโอนโดยสรุป
ออสเตรเลีย	ในกรณีที่คู่สัญญาไม่ได้ตกลงสัญญาอย่างอิสระ และผลตอบแทนที่ได้ไม่เป็นอย่างอิสระ ราคานั้นอาจถูกปรับปรุงได้ (Where parties to an agreement are not dealing at arm's length and the consideration which passed between them is not arm's length, the price may be adjusted.)
เบลเยียม	ข้อได้เปรียบ ที่ให้โดยเสนหา หรือผิดปกติ แก่บริษัทในเครือในต่างประเทศ จะถูกบวกกลับ เพื่อเพิ่มรายได้ที่ต้องเสียภาษีของหน่วยภาษี ในเบลเยียม และรายจ่ายบางอย่างที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้กฎหมายต่างประเทศ อาจหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ (Any abnormal or benevolent advantage granted to a foreign affiliated enterprise will be added back to increase the taxable income of the Belgium entity and certain payments made to entities which are entitled to favorable tax treatment under a foreign jurisdiction may not be deductible.)

³⁰ Chris Rolfe, International Transfer Pricing, pp. 23-24

ประเทศ	หลักการและกฎหมายการตั้งราคาโอนโดยสรุป
เดนมาร์ค	หลักการติดต่ออย่างอิสระ อาจใช้กับรายการค้าระหว่างคู่สัญญาที่ไม่อิสระจากกัน (The arm's length principle may be applied to transactions between dependent parties.)
ฝรั่งเศส	ข้อความสำคัญในกฎหมายฝรั่งเศส คือ "ความสมเหตุสมผล" แทนที่จะเป็นคำว่า "การติดต่ออย่างอิสระ" และการตัดสินใจที่ผิดปกติของผู้บริหารก็อาจถูกตรวจสอบ (The key word in the French provision is "reasonableness" rather than "arm's length". Any "abnormal" decision of management may also be subject to review.)
เยอรมัน	รายการรายได้ระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน โดยเฉพาะในกรณีรายการค้าระหว่างประเทศ จะต้องเป็นการติดต่ออย่างอิสระ (Revenue transactions between related parties, in particular international transactions, have to be subject to review.)
อิตาลี	เจ้าพนักงานสรรพากร อาจแทนมูลค่าตลาดยุติธรรมด้วยมูลค่าที่ใช้ในรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ราคาของรายการค้าระหว่างผู้อยู่ในประเทศและนอกประเทศที่อยู่ในกลุ่มบริษัทเดียวกันจะต้องเป็นมูลค่าปกติ (The tax authorities may substitute a fair market value instead of the value actually used in the case of transactions between related parties. Transaction prices between resident and non-related parties belonging to the same group must reflect the "normal value".)
ญี่ปุ่น	รายการรายได้ระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่ฝ่ายหนึ่งเป็นบุคคลในต่างประเทศซึ่งไม่ได้ตกลงกันบนพื้นฐานการติดต่ออย่างอิสระ อาจถูกตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานตรวจสอบภาษี เจ้าพนักงานสามารถประเมินภาษีเสมือนว่ารายการค้านั้นได้ตกลงระหว่างบริษัทที่ไม่เกี่ยวข้องกัน (Revenue transactions between related parties(one of which is foreign) that are not carried out on an arm's length basis may be challenged by the tax examiners. They can assess taxes as if the transactions were between unrelated parties.)

ประเทศ	หลักการและกฎหมายการตั้งราคาโอนโดยสรุป
แคนาดา	จำนวนเงินที่จ่ายหรือได้รับ แก่หรือจาก บริษัทในเครือในต่างประเทศต้องเป็นจำนวนเงินที่สมเหตุสมผล เสมือนว่าคู่สัญญานั้นได้ตกลงรายการค้าอย่างอิสระ (Amounts paid/received to/from foreign affiliated must represent reasonable amounts as if the parties were dealing at arm's length.)
เนเธอร์แลนด์	รายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่ตกลงกันบนหลักการการติดต่ออย่างอิสระอาจจะไม่ได้รับการพิจารณา หรืออาจถูกปรับปรุงให้เหมาะสมได้ (Transactions between related parties that are not on an arm's length basis may be disregarded or may be adjusted appropriately.)
สเปน	ราคาที่ใช้จะต้องเท่ากับราคาที่ได้ตกลงกันระหว่างบริษัทที่เป็นอิสระจากกัน ประกอบธุรกิจภายใต้สภาพตลาดปกติ (Prices will be imposed equivalent to those which would have been agreed upon between independent companies operating under normal market conditions.)
อังกฤษ	รายการค้าระหว่างบริษัทในประเทศอังกฤษ และนอกประเทศอังกฤษ ที่อยู่ภายใต้การควบคุมร่วมกัน ซึ่งไม่ได้ตกลงกันบนหลักการติดต่ออย่างอิสระ อาจถูกกำกับดูแล ซึ่งผลก็คือจะถูกจัดเก็บภาษีเสมือนว่ารายการค้านั้นได้ตกลงกันบนพื้นฐานการติดต่ออย่างอิสระ (Transactions between companies resident in the UK and companies not resident in the UK under common control which are not carried out on an arm's length basis may be subject to a direction, the effect of which is to levy tax as if the transactions had been on an arm's length basis.)
สหรัฐอเมริกา	รายได้รวม รายจ่าย รายการเครดิตและค่าลดหย่อน อาจถูกปรับปรุง เพื่อสะท้อนรายได้ที่ชัดเจนระหว่างกิจการที่เป็นเจ้าของ หรือควบคุมโดยผู้มีส่วนได้เสียเดียวกัน กฎเกณฑ์อย่างละเอียดจะวางแนวทางสำหรับรายการค้าบางอย่าง (Gross income, deductions, credits and allowances may be reallocated to reflect clearly income among business owned or controlled by the same interests. Comprehensive regulations provide guidelines for certain transactions.)

ในส่วนนี้จะศึกษาวิวัฒนาการของกฎหมายการตั้งราคาโอน ของสหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย อังกฤษ และมาเลเซีย เพื่อความเข้าใจเบื้องต้นของวิวัฒนาการของกฎหมายการตั้งราคาโอนของแต่ละประเทศ

3.5.1 วิวัฒนาการของกฎหมายการตั้งราคาโอน ของสหรัฐอเมริกา

สหรัฐอเมริกา เป็นประเทศแรกที่ประกาศใช้ กฎหมายและระเบียบควบคุม การตั้งราคาโอน และถือว่าเป็นประเทศที่มีความก้าวหน้าในเรื่อง การควบคุมการตั้งราคาโอน มากที่สุด

ในปี 1928 สหรัฐอเมริกา มีการแก้ไขมาตรา 482 ของ Internal Revenue Code ให้ อำนาจเจ้าพนักงานในการกำหนดเงินได้ หรือการหักค่าใช้จ่ายระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์ภายใน เพื่อให้แน่ใจว่าเงินได้ที่เกิดขึ้น จากรายการค้าระหว่างกันนั้น อยู่บนพื้นฐานการติดต่ออย่างอิสระ (Arm's length) หรือบนพื้นฐานราคาตลาด ต่อมาปี 1935 ได้มีการออกระเบียบ กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการในการปฏิบัติตาม มาตรา 482 เป็นครั้งแรก (Section 482 Regulation) สำหรับการโอนสินค้า หรือ บริการ หรือเงินได้ระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันภายในที่เกิดขึ้น ภายในประเทศ

ต่อมาในทศวรรษ ที่ 1960 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ เพิ่มเติม หลายฉบับ เพื่อให้ครอบคลุมรายการค้าระหว่างประเทศ เช่น The 1968 Regulation ในปี 1968 เป็นระเบียบที่ออกมาเพื่อ ควบคุมการโอนเงินได้ไปยังบริษัทในเครือที่อยู่ในต่างประเทศ ซึ่งได้กำหนดวิธีการ 4 วิธี เหมือน OECD ในการพิจารณาว่า เป็นรายการที่ติดต่ออย่างอิสระ หรือไม่

หลักเกณฑ์ การพิจารณาตามเกณฑ์ สัดส่วนของเงินได้ (Commensurate with income) และหลักเกณฑ์เรื่องค่าสิทธิ The Super Royalty Standard ในปี 1968 เพื่อพิจารณาการ โอนทรัพย์สินไม่มีตัวตน หรือการให้ใช้สิทธิ

จากผลการกดดันทางการเมืองที่จะต้องจัดเก็บภาษีมากขึ้น เนื่องจากฐานภาษีของ สหรัฐอเมริกาลดลงในทศวรรษที่ 1980 ในปี 1986 ได้มีการแก้ไข มาตรา 486 ให้สอดคล้องกับมาตรฐานรายได้ และในปี 1986 กระทรวงการคลังของสหรัฐอเมริกาได้ ออกประกาศ "The White Paper" กำหนดวิธีการพิจารณาการตั้งราคาโอน ของกิจการที่มีความสัมพันธ์ภายใน เพื่อกำหนดจำนวนเงิน ได้ที่ควรได้รับเมื่อเปรียบเทียบกับรายการลักษณะเดียวกัน ซึ่งกล่าวถึงวิธีการ 2 วิธี คือ วิธีการเปรียบเทียบ (Comparable) และวิธี Basic Arm's Length Return Method (BALRM) ประกาศ "The White Paper" เป็นประกาศที่เป็นจุดเริ่มต้นของวิธีการตั้งราคาโอนตามสัดส่วนกำไร

ผลจากโครงสร้างฐานภาษีที่ต่ำในประเทศสหรัฐอเมริกาของบริษัทข้ามชาติ ทำให้ สหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญกับวิธีการตั้งราคาโอนตามสัดส่วนกำไร เป็นการพิจารณาราคาโอนตาม ผลการดำเนินงานของบริษัท แทนที่จะเป็นการพิจารณาที่ราคาโอนตามรายการค้า ซึ่งทำให้แนว ความคิดการตั้งราคาโอนของสหรัฐอเมริกา แตกต่างจากของ OECD

ในปี 1991 กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service) ออกระเบียบ Advance Pricing Arrangement เป็นข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถ มาตกลง กับกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา เกี่ยวกับวิธีการตั้งราคาโอน ปี 1992 กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา ออกระเบียบ “Proposed Regulation” เพิ่มเติมจากวิธี Commensurate with Income โดย จะเน้นข้อเท็จจริง และสถานการณ์ของแต่ละกรณี เป็นองค์ประกอบสำคัญ ในการพิจารณา การตั้ง ราคาโอน

ต่อมา 1 กรกฎาคม 1994 กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา ได้ออกระเบียบ Final Regulation กำหนดหลักเกณฑ์ เพิ่มเติม ให้ผู้เสียภาษียื่นเอกสารเกี่ยวกับกระบวนการการตั้งราคา โอน พร้อมการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี และเพิ่มความยืดหยุ่นในการใช้วิธีการตั้งราคาโอน ให้ สามารถใช้ได้หลายวิธีขึ้น ตามหลักการวิธีที่ดีที่สุด (The Best Method) ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องเลือกวิธี การตั้งราคาโอน ที่จะใช้ทดสอบราคาโอนว่าเป็นราคาติดต่ออย่างอิสระ ในการเลือกวิธีที่ดีที่สุดนี้ ผู้ เสียภาษีจะต้องพิจารณา ข้อเท็จจริงและสภาวะแวดล้อมของรายการค้าเกี่ยวกับการเปรียบเทียบกัน ได้ และความถูกต้องครบถ้วนของข้อมูล เพื่อให้ได้การทดสอบราคาติดต่ออย่างอิสระที่น่าเชื่อถือมากที่สุด การเลือกวิธีที่ดีที่สุดควรขึ้นอยู่กับข้อมูลภายนอกที่น่าเชื่อถือ และรายการค้าที่ไม่ถูกต้องควมซึ่ง เปรียบเทียบกันได้กับรายการค้าของบริษัทในเครือเดียวกัน

ในปัจจุบันสหรัฐอเมริกา ยังคงพัฒนากฎระเบียบเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน เพื่อเพิ่ม ศักยภาพของเจ้าพนักงานสรรพากร ในการจัดการกับการตั้งราคาโอน โดยจะให้ความสำคัญกับปัญหา ดังต่อไปนี้

- (1) การลดลงของฐานภาษีที่เป็นไปได้
- (2) ผลกระทบทางลบต่อบริษัทข้ามชาติที่อยู่ในประเทศ ถ้ามีการปรับราคา โอนในจำนวนที่สูง และเบี่ยงปรับที่เกี่ยวข้องในสหรัฐอเมริกา
- (3) ความจำเป็นที่ต้องเข้าไปเกี่ยวข้องกับกรณีนี้ต้องมีปฏิบัติตามข้อตกลง ร่วมกันกับประเทศคู่สัญญาภาษีซ้อน เพื่อแก้ปัญหามาภาษีซ้อนจากการตั้งราคาโอน

3.5.2 วิวัฒนาการของกฎหมายการตั้งราคาโอนของออสเตรเลีย

ในปี 1982 ออสเตรเลีย เพิ่มบทบัญญัติใน Part III Division 13 แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีเงินได้ ค.ศ.1936 ประกอบด้วย มาตรา 136 AA ถึง มาตรา 136 AG มีทั้งหมด 28 มาตรา กำหนดหลักการเพื่อควบคุม การตั้งราคาโอน สำหรับสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างประเทศ ไม่ว่าจะราย การนั้นจะเกิดขึ้นโดยจงใจ หรือไม่

บทบัญญัติ Division 13 ไม่ยอมรับการดำเนินกิจกรรม ระหว่างสาขาของกิจการ เดียวกัน หรือระหว่างสาขากับสำนักงานใหญ่ เนื่องจากถือว่าสาขาและสำนักงานใหญ่ เป็นนิติบุคคล

เดียวกัน และไม่สามารถแสวงหากำไรจากตัวเองได้ แต่ในการใช้หลักเกณฑ์การติดต่ออย่างอิสระ กับ บรรษัทข้ามชาติ จะพิจารณาการประกอบธุรกิจของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน เป็นหน่วยภาษีแยก ต่างหากจากกัน (Separate entity approach)³¹

บทบัญญัติ Division 13 ไม่ได้กำหนดวิธีการพิจารณา วิธีการติดต่ออย่างอิสระ แต่กฎหมายให้อำนาจอธิบดี ในการใช้ดุลยพินิจ เพื่อพิจารณาวิธีการใด ๆ ที่ เหมาะสม หรือดีที่สุด และเป็นที่ยอมรับของนานาชาติ เพื่อใช้วัด การติดต่ออย่างอิสระ ของรายการค้าแต่ละสถานการณ์ ซึ่งในปัจจุบัน Australian Tax Office ("ATO") ยอมรับวิธีการพิจารณา การติดต่ออย่างอิสระ ตาม แนวรายงานของ OECD ในฐานะเป็นแนวทางที่นานาประเทศยอมรับ ตามมติของสภาผู้แทนราษฎร ของออสเตรเลีย

แต่อธิบดีกรมสรรพากร ก็ได้ได้อยู่ภายใต้ข้อผูกพันที่จะยอมรับวิธีการใด ๆ ที่ผู้เสีย ภาษี จะใช้เพื่อตั้งราคาโอนของตนเอง เว้นแต่ผู้เสียภาษี จะแสดงให้เห็นว่าวิธีการของตนนั้น เหมาะสม หรือถูกต้องที่สุดสำหรับกรณีของตนเองเท่านั้น ซึ่งขึ้นอยู่กับเอกสารประกอบรายการที่ผู้เสียภาษี นำมาแสดง หรือเตรียมพร้อมให้เจ้าพนักงานตรวจสอบได้ตลอด ทั้งในระหว่างทำรายการ และหลัง ทำรายการ

บทบัญญัติ Division 13 มุ่งพิจารณาการหลีกเลี่ยงภาษีในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) การตั้งราคาต่ำ ในการขายสินค้า ทรัพย์สิน หรือให้บริการ ที่ขายโดย บริษัทออสเตรเลีย
- (2) การตั้งราคาสูง ในการขายสินค้า ทรัพย์สิน หรือให้บริการ ที่ซื้อโดย บริษัทออสเตรเลีย
- (3) การปันส่วนค่าใช้จ่ายสำนักงานใหญ่ หรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่ไม่เหมาะสม ที่ นำมาหักออกจากรายได้ในออสเตรเลีย

ในมาตรา 136 AA(3)(c)(d) กำหนดการพิจารณาค่าตอบแทนที่เป็น การติดต่อ อย่างอิสระ คือ การเปรียบเทียบค่าตอบแทนส่วนที่ได้รับหรือควรได้รับจากการให้ หรือ โอน หรือได้รับ ซึ่งทรัพย์สิน เปรียบเทียบกับกิจกรรมของบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ที่สามารถเปรียบเทียบได้ ซึ่งการ พิจารณานี้มีปัญหาในทางปฏิบัติ คือ

- (1) ความเชื่อถือได้ของข้อมูล ความเป็นไปได้ในการได้มาของข้อมูล
- (2) การวิเคราะห์ข้อมูล กลไกราคา และระบบของกิจการ และข้อมูลทาง เศรษฐกิจอื่น เช่น กลยุทธ์ทางการตลาด ความเสี่ยงของธุรกิจ ตลาด และการแข่งขัน

³¹ Australian Taxation Office, Taxation Ruling TR 94/14, p. 3

หากพบว่ากิจกรรมของบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ไม่เป็นไปตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ อธิบดีมีอำนาจในการประเมิน หรือปรับปรุงกำไร โดยการเพิ่มขอมรายได้ หรือตัดหรือลดรายจ่าย ตามมาตรา 136 AD และ 136 AE

นอกจากนี้ ATO ยังได้ออกระเบียบวางกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการตั้งราคาโอน 6 ฉบับ เพื่อตีความการใช้กฎหมาย คือ

1) Taxation Ruling 94/14

Taxation Ruling 94/14 วางแนวปฏิบัติ สำหรับการ ใช้ บทบัญญัติ Division 13 ซึ่งรวมถึง

- (1) หลักการพื้นฐานของการใช้บทบัญญัติ Division 13
- (2) สถานการณ์ ที่บทบัญญัติ Division 13กำหนดให้ต้องพิจารณาการติดต่ออย่างอิสระ ในการโอนทรัพย์สินระหว่างประเทศ
- (3) การตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างประเทศ ระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน เพื่อให้แน่ใจได้ว่าจำนวนเงินภาษีเงินได้และภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ต้องเสียในออสเตรเลีย นั้นถูกต้อง

2) Taxation Ruling 95/23

Taxation Ruling 95/23 จะเป็นวิธีการปฏิบัติ สำหรับข้อตกลงราคาโอนล่วงหน้า Advance pricing arrangement ในระดับทวิภาคี และข้อตกลงฝ่ายเดียว โดยที่ข้อตกลงในระดับทวิภาคี จะใช้กับประเทศที่ออสเตรเลียได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนเอาไว้

3) Taxation Ruling 97/20

Taxation Ruling 97/20 เป็นคำอธิบายวิธีการตั้งราคาโอน ตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ สำหรับข้อตกลงการค้าระหว่างประเทศ วิธีการตั้งราคาโอนตาม Taxation Ruling 97/20 จะสอดคล้องกับแนวทางของ OECD เนื้อหาของ Taxation Ruling 97/20 จะประกอบด้วย

- (1) วิธีการตั้งราคาโอนที่ ATO ยอมรับ
- (2) เมื่อไรที่จะถือว่าวิธีใด เหมาะสม
- (3) ความเห็นของ ATO เกี่ยวกับหลักการที่เกี่ยวข้องกับการตั้งราคาโอน และปัญหาในการใช้หลักการเหล่านั้น รวมถึงการกล่าวถึงปัจจัยที่มีผลต่อการเปรียบเทียบกันได้

4) Taxation Ruling 98/11

ATO ออก Taxation Ruling 98/11 เมื่อวันที่ 24 มิถุนายน 1998 เพื่อกำหนดเอกสารประกอบรายการตั้งราคาโอนที่ผู้เสียภาษีจะต้องมี Taxation Ruling 98/11 ไม่ได้ให้รายละเอียดว่าเอกสารอะไรบ้างที่จะต้อง มี แต่ได้กำหนดมาตรฐาน"วิญญูชน" ที่ผู้เสียภาษีที่เป็น

วิญญูชนควรทราบได้ว่าเอกสารอะไรบ้างที่จะพึงมีในสภาวะแวดล้อมนั้น นอกจากนี้ ATO ยังให้แนวทาง 4 ขั้นตอนในการปฏิบัติตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ

4 ขั้นตอนในการปฏิบัติตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ คือ

(1) จัดประเภทรายการค้าระหว่างประเทศที่มีกับบริษัทในเครือเดียวกันอย่างถูกต้อง

(2) เลือกวิธีการตั้งราคาโอนที่เหมาะสมและเตรียมเอกสารประกอบเหตุผลที่เลือกวิธีการนั้น

(3) ใช้วิธีการนั้นกำหนดราคาโอนและเตรียมเอกสารประกอบรายการนั้น

(4) มีขั้นตอนการทบทวนการตั้งราคาโอน และปรับปรุงราคาหากมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ และเตรียมเอกสารประกอบ

5) Taxation Ruling 98/16

Taxation Ruling 98/16 เป็นระเบียบเกี่ยวกับเบี้ยปรับ ซึ่งแตกต่างกันตามลักษณะความผิดที่แบ่งออกเป็น 2 ลักษณะใหญ่ คือ ความผิดที่จงใจหลีกเลี่ยงภาษี และความผิดที่ไม่ได้จงใจหลีกเลี่ยงภาษี

6) Taxation Ruling 99/1

Taxation Ruling 99/1 วางระเบียบเกี่ยวกับค่าบริการที่เรียกเก็บระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ว่าควรตั้งราคาโอนให้สัมพันธ์กับบริการที่ให้ และสอดคล้องกับหลักการติดต่ออย่างอิสระอย่างไร นอกจากนี้ ATO ยังเน้นถึงความสัมพันธ์ของค่าบริการและประโยชน์ที่บุคคลที่เกี่ยวข้องกันต้องจ่ายให้แก่อีกฝ่ายหนึ่ง และความหมายของกิจกรรมของผู้ถือหุ้น (Stewardship activities) ซึ่งบริษัทแม่ที่เป็นผู้ถือหุ้นไม่สามารถเรียกเก็บค่าใช้จ่ายกิจกรรมเหล่านั้นจากบริษัทลูกได้

นอกจากนี้ ATO ยังมีระเบียบที่เป็นฉบับร่าง อีก 3 ฉบับ คือ

ก) Draft Taxation Ruling 95/D11

Draft Taxation Ruling 95/D11 เป็นร่างระเบียบเกี่ยวกับปัญหาการถ่ายเทกำไรระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน กับสถานประกอบการถาวรในออสเตรเลีย ซึ่งจะเป็นการพิจารณาเกี่ยวกับหลักหน่วยภาษีเดียว (Single entity approach) แหล่งที่มาของเงินได้ การใช้อำนาจตาม มาตรา 136AE(4) และ (7) รวมถึงความสัมพันธ์ของหลักการติดต่ออย่างอิสระกับหลักหน่วยภาษีเดียว

ข) Draft Taxation Ruling 95/D31

Draft Taxation Ruling 95/D31 เป็นระเบียบเกี่ยวกับการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง (Correlative adjustment) เพื่อบรรเทาภาระภาษีซ้อนจากการปรับปรุงกำไรของเจ้าพนักงาน

ภาษีในต่างประเทศ ซึ่ง ATO ยอมรับการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง เพื่อบรรเทาภาษีซ้อน เฉพาะกรณีที่มี อนุสัญญาภาษีซ้อน การปรับปรุง หรือการบรรเทาภาษีซ้อนสามารถทำได้ 3 ช่องทาง คือ

- (1) โดยวิธีการตกลงร่วมกัน ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน
- (2) โดยวิธีการขจัดภาษีซ้อน ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน
- (3) โดยวิธีอ้างอิงกำไรของกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

ค) Draft Taxation Ruling 97/D5

Draft Taxation Ruling 97/D5 อธิบายผลของการใช้อำนาจภายใต้บทบัญญัติ Division 13 รวมถึงการใช้อำนาจปรับปรุงกำไร ตามมาตรา 136AF

3.5.3 วิวัฒนาการของกฎหมายการตั้งราคาโอนของอังกฤษ

ในปี 1951 อังกฤษได้ออกกฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน มีจำนวน 4 มาตรา คือ มาตรา 770-773 และมีการปรับปรุงเล็กน้อยในปี 1988 ตามพระราชบัญญัติภาษีนิติบุคคลและเงินได้ (Income and

Corporate Tax Act 1988) ("ICTA 1988") และตั้งแต่ กรกฎาคม 1999 รัฐสภาของ อังกฤษ ได้ตราพระราชบัญญัติการเงิน Finance Act 1998 กฎหมายใหม่เป็นระบบประเมินตนเอง Self-assessment ซึ่งจะผลักรากะการปฏิบัติตามกฎหมายจากสรรพากรไปยังผู้เสียภาษี

ก่อนกรกฎาคม 1999 มาตรา 770-773 กำหนดให้รายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้อง ซ้ำกัน เนื่องจากการอยู่ภายใต้การควบคุมร่วมกัน หรือฝ่ายหนึ่งควบคุมอีกฝ่ายหนึ่ง จะต้องตกลง รายการ ที่ราคาติดต่ออย่างอิสระ ภายใต้การกำกับดูแลของสรรพากร ความหมายคำว่า "ควบคุม" จะนิยามไว้ที่ มาตรา 840 คือ การที่บุคคลฝ่ายหนึ่งเป็นผู้ถือหุ้นเสียงข้างมากในอีกฝ่ายหนึ่ง รวมถึง การที่บุคคลหนึ่งมีอำนาจครอบงำ อีกฝ่ายหนึ่งให้ประกอบการตามความต้องการของบุคคลนั้น มาตรา 770 จะไม่ใช้กับกิจการสาขาและสำนักงานใหญ่ เนื่องจากความเป็นนิติบุคคลเดียวกัน

สรรพากรมีอำนาจในการปรับปรุงกำไรที่ต้องเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน ให้ เป็นราคาติดต่ออย่างอิสระ ในกรณีพบว่าการจ่ายภาษีในอังกฤษต่ำไป กฎหมายนี้ให้อำนาจในการ ปรับปรุงกำไรที่จะทำให้อังกฤษจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นเท่านั้น

ในปี 1981 สรรพากรอังกฤษ ได้เผยแพร่แนวทางการตีความกฎหมายการตั้งราคา โอน รวมถึงแนวปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานสรรพากร เช่น อำนาจในการขอข้อมูล และการแลกเปลี่ยนข้อมูลกับประเทศอื่น

ในปี 1996 สรรพากรอังกฤษ ก็ได้ออกจลสรภาษี วางแนวทางปฏิบัติของเจ้า พนักงานสรรพากร ให้สอดคล้องกับแนวทางของ OECD รวมถึงวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการตกลงร่วมกัน ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ในจุลสารนี้แนะนำให้ผู้เสียภาษีศึกษาแนวทาง OECD ในการปฏิบัติตาม

กฎหมายการตั้งราคาโอนของอังกฤษ และให้ความเห็นเกี่ยวกับการขอข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า

กฎหมายการตั้งราคาโอนฉบับใหม่ของอังกฤษที่มีผลบังคับใช้ตั้งแต่ 1 กรกฎาคม 1999 เป็นกฎหมายที่รัฐบาลอังกฤษนำเสนอรัฐสภา ตามเอกสารที่ชื่อว่า "Modernisation of the Transfer Pricing Legislation" สาระสำคัญของกฎหมายใหม่ก็คือ

(1) ยกเลิกหลักการการกำกับดูแล และให้ผู้เสียภาษีประเมินตนเอง ในการปฏิบัติตามหลักการตั้งราคาโอนที่ราคาติดต่ออย่างอิสระ

(2) ขยายความขอบเขตและความหมายของ คำว่า "ควบคุม"

(3) ใช้หลักการ "การทำรายการค้ารายการเดียวหรือทำเป็นชุด" ซึ่งมีความหมายกว้าง และครอบคลุมรายการค้าทุกอย่าง และพิจารณาครอบคลุมกำไรทั้งหมดของกลุ่มบริษัท ไม่ได้พิจารณาเฉพาะกำไรที่พึงมีของรายการค้าใด รายการค้าหนึ่ง

(4) ผ่อนคลายกฎการตั้งราคาโอนเฉพาะอย่าง สำหรับการรายการค้าระหว่างประเทศ

วัตถุประสงค์หลักของการร่างกฎหมายใหม่นี้ คือ การปรับปรุงกฎหมายการตั้งราคาโอนของอังกฤษ ให้สอดคล้องกับแนวทางของ OECD และการนำหลักการประเมินตนเองของผู้เสียภาษี มาแทนหลักการกำกับดูแล และการตีความกฎหมายการตั้งราคาโอนของอังกฤษจะต้องสอดคล้องไปในแนวทางเดียวกันมากที่สุด กับแนวทางของ OECD

ลักษณะกฎหมายของอังกฤษในเรื่องการตั้งราคาโอน ค่อนข้างสั้นมาก เมื่อเปรียบเทียบกับสหรัฐอเมริกา หรือ ออสเตรเลีย เนื่องจากลักษณะระบบกฎหมาย Common law ของอังกฤษ ดังนั้นการศึกษากฎหมายการตั้งราคาโอน จะต้องศึกษาจากคำพิพากษาของศาล (Case law) แต่โดยปกติข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนจะเป็นการตกลงอย่างไม่เป็นทางการและแก้ปัญหาโดยการเจรจาต่อรองระหว่างสรรพากร และผู้เสียภาษี จึงมีคดีเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนน้อย แต่ได้มีการพัฒนาแนวปฏิบัติที่ดี เพื่อใช้อ้างอิงแทนแนวคำพิพากษาของศาล

คำพิพากษาศาล 3 คดีสำคัญดังต่อไปนี้ ได้สร้างหลักการเกี่ยวกับราคาติดต่ออย่างอิสระ

(ก) Watson v Hornby (1942)

(ข) Sharkey v Wernher (1955)

(ค) Petrotim Securities Ltd. v Ayres (1963)

คดีล่าสุดที่น่าสนใจ คือ คดี Ametalco UK v IR Commissioner (1996) และคดี Glaxo Group Ltd v IR Commissioner (1996) ในคดีของ Ametalco เป็นเรื่องการทดรองจ่ายเงินให้กับบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน โดยไม่คิดดอกเบี้ยเงินกู้ เจ้าพนักงานสรรพากร ประเมินดอกเบี้ยที่ควรคิด

จากเงินทดรองจ่ายนี้ เป็นเงินได้ของ Ametalco โดยอาศัยการตีความ คำว่า "การอำนวยความสะดวกทางธุรกิจทุกอย่าง" (Business facilities of whatever kind) ว่ารวมถึงการให้เงินทดรองจ่าย ซึ่งศาลได้พิพากษาเห็นชอบด้วยการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน

คดี กลุ่มบริษัท Glaxo เป็นเรื่องอายุความการประเมินภาษี สำหรับปีภาษีที่อยู่ระหว่างรอผลการอุทธรณ์ ตามปกติสรรพากร จะต้องตรวจสอบและให้ความเห็นชอบกับการยื่นแบบเสียภาษีของผู้เสียภาษี แต่ในกรณีนี้ มีแบบเสียภาษีหลายปี ของบริษัทในกลุ่ม Glaxo หลายบริษัท ยังไม่ได้รับความเห็น เจ้าพนักงานประเมิน เนื่องจากผลการประเมินอยู่ระหว่างการอุทธรณ์ เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า แบบการยื่นเสียภาษีที่ยังไม่ได้รับความเห็นชอบนั้น มีรายการค่าที่ไม่ได้มีการตั้งราคาโอนตามราคาติดต่ออย่างอิสระ จึงเพิ่มเติมการประเมินภาษีสำหรับปีภาษีที่ยังไม่ได้รับความเห็นชอบเหล่านั้น

Glaxo ได้ต่อสู้คดีว่าอำนาจตรวจสอบและให้ความเห็นชอบกับการยื่นแบบเสียภาษีของผู้เสียภาษี จะต้องกระทำภายใน ระยะเวลา 6 ปี หากสรรพากรจะประเมินภาษีเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน ก็จะต้องเป็นการประเมินใหม่ ไม่สามารถเพิ่มเติมการประเมินเดิมที่ผลยังไม่สิ้นสุดลงไม่ได้ ซึ่งศาลในคดีนี้ เห็นชอบด้วย โดยเห็นว่าการปรับปรุงราคาโอนสามารถทำได้ถ้าการประเมินนั้นยังไม่สิ้นสุดลง ดังนั้นสรรพากรจึงสามารถปรับปรุงการราคาโอนได้ สำหรับปีภาษีที่การประเมินยังไม่สิ้นสุดลง ภายในระยะเวลาไม่เกิน 6 ปี

ในปัจจุบันสรรพากรอังกฤษ กำลังร่างแนวปฏิบัติ สำหรับการใช้กฎหมายใหม่กับรายการทางการเงิน เพื่อเพิ่มกิจกรรมที่จะต้องพิจารณาการตั้งราคาโอน และระเบียบเกี่ยวกับการคิดเบี่ยงปรับเกี่ยวกับความผิดการตั้งราคาโอน นอกจากนี้กรมสรรพากรอังกฤษ เพิ่มความสำคัญปัญหาของการตั้งราคาโอน สำหรับรายการค้าระหว่างยังได้วางแผนจะเพิ่มบุคลากรทางด้านตรวจสอบการตั้งราคาโอน ภายใน 3 ปีข้างหน้าเพื่อจัดการกับการหลบหนี และหลีกเลี่ยงภาษี ดังนั้นผู้เสียภาษีอังกฤษ จะต้องถูกไต่สวนมากขึ้นเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน ในการตรวจสอบภาษีตามปกติ

3.5.4 วิวัฒนาการของกฎหมายการตั้งราคาโอนของมาเลเซีย

มาเลเซีย ไม่มีกฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนโดยเฉพาะ มีเพียงมาตรา 140 และ 141 ของ Income Tax Act 1967 ซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไปเกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยให้อำนาจอธิบดี กรมสรรพากร ประเมินภาษี ได้หากพบว่า

- (ก) มีการเปลี่ยนแปลงภาวะภาษี
- (ข) รายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ไม่เป็นไปตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ

อิสระ

(ค) ความสัมพันธ์ ระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ก่อให้เกิดการลดกำไร ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น

มาตรา 140(6) เป็นมาตราหลักเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน โดยกำหนดว่า "รายการค้าระหว่างบริษัทที่มีอำนาจควบคุมอีกฝ่ายหนึ่ง หรือทั้งสองฝ่ายอยู่ภายใต้การควบคุมของบุคคลเดียวกัน ถือว่าเป็นรายการค้าที่อาจจะทำให้จำนวนภาษีเงินได้ที่พึงจ่าย เปลี่ยนแปลงได้ โดยทางตรงหรือทางอ้อม อธิบดีกรมสรรพากรเห็นว่ารายการค้านั้นไม่ได้ตกลงกันบนเงื่อนไขที่บุคคลที่จะเป็นอิสระ จะพึงตกลงด้วย อธิบดีมีอำนาจปรับปรุงรายการนั้น"

บทบัญญัติมาตรา 140 และ 141 ไม่ได้กำหนดวิธีการได้มาซึ่งราคาติดต่ออย่างอิสระ ซึ่งสรรพากร มาเลเซียได้วางแนวนโยบาย ที่จะเน้นมาตรฐานการติดต่ออย่างอิสระตามแนวทางของ OECD และผู้เสียภาษีควรมีการตระเตรียมเอกสาร ที่สนับสนุนการปฏิบัติตามมาตรฐานการติดต่ออย่างอิสระ ซึ่งจากบทบัญญัตินี้ สรรพากรสามารถใช้บังคับให้รายการค้าระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกันจะต้องตกลงราคาติดต่ออย่างอิสระ ในขณะที่ยังไม่มีคดีเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน ข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนจะสิ้นสุดกันนอกศาลและไม่มี การเผยแพร่รายละเอียดของข้อโต้แย้ง

กรมสรรพากรของมาเลเซีย ได้ให้ความสำคัญกับการตั้งราคาโอน โดยเริ่มแนะนำ การตั้งราคาโอนในระบบภาษีของมาเลเซีย โดยการจัดสัมมนาเรื่อง Transfer pricing - a Malaysian perspective เมื่อวันที่ 14 พฤศจิกายน 1996 ซึ่งบรรยายโดยรองอธิบดี กรมสรรพากรของมาเลเซีย ในสัมมนานั้น สรรพากรมาเลเซีย ได้กล่าวถึงปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน ในประเทศมาเลเซีย การตั้งราคาโอนที่ไม่ถูกต้อง (Transfer pricing abuses) กฎระเบียบเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน หลักการติดต่ออย่างอิสระ วิธีการตั้งราคาโอนในแนวทางของ OECD เอกสารประกอบรายการ และบทลงโทษ

ในปัจจุบัน สรรพากรของมาเลเซียได้เพิ่มการตรวจสอบการตั้งราคาโอนในการตรวจสอบปกติ ซึ่งเป็นภาระของผู้เสียภาษีที่จะต้องพิสูจน์ว่าไม่มีการถ่ายเทกำไรโดยการตั้งราคาโอน แต่เจ้าพนักงานสรรพากร จะต้องมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่ามีการตั้งราคาโอนไม่ถูกต้อง จึงจะเลือกตรวจสอบการตั้งราคาโอน

มาเลเซีย ไม่ใช่สมาชิกของ OECD แต่นำแนวทางของ OECD และของอังกฤษมาปรับใช้ ส่วนในด้านวิธีการตั้งราคาติดต่ออย่างอิสระ นิยมวิธีดั้งเดิม ทั้ง 3 วิธี

ตั้งแต่ปีภาษี 1999 แบบเสียภาษีได้รับการแก้ไข ให้เพิ่มการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ที่เกิดขึ้นทั้งในและนอกประเทศมาเลเซีย รวมถึงข้อมูลทางการเงินของผู้เสียภาษี และข้อมูลเกี่ยวกับทิศทางการค้าและอุตสาหกรรม และในอนาคต มาเลเซีย จะนำระบบประเมินตนเองมาใช้ในปี 2001 ซึ่งจะเป็นภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีที่จะต้องพิสูจน์ การใช้หลักการติดต่ออย่างอิสระในการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน

3.6 ปัญหาเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในต่างประเทศ

การตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันจะต้องเป็นไปตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ ซึ่งมีปัญหาในทางปฏิบัติหลายประการในแต่ละประเทศแตกต่างกันไป ในส่วนนี้ผู้เขียนเลือกที่จะศึกษาปัญหาสำคัญเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในประเทศสหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย และอังกฤษ ในเรื่องดังต่อไปนี้

- (1) ปัญหาเกี่ยวกับการเลือกใช้วิธี Comparable Profit Method หรือ Transactional Net Margin Method และ วิธี Profit Split Method
- (2) ปัญหาเกี่ยวกับการภาระการพิสูจน์ และเอกสารประกอบรายการ
- (3) ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับ
- (4) ปัญหาเกี่ยวกับข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า Advance Pricing Arrangements

3.6.1 ปัญหาเกี่ยวกับการเลือกใช้วิธี Comparable Profit Method หรือ Transactional Net Margin Method และ วิธี Profit Split Method

ความแตกต่างกันของการตั้งราคาโอนของแต่ละประเทศสร้างปัญหาการปฏิบัติตามกฎหมายแก่บริษัทข้ามชาติที่มีบริษัทในเครือกระจายอยู่ในประเทศเหล่านั้นและความแตกต่างนี้อาจนำไปสู่ปัญหาภาษีซ้อน

การตั้งราคาโอนตามวิธีกำหนดจากกำไรของรายการค้าของสหรัฐและประเทศสมาชิก OECD อื่นๆ มีความแตกต่าง หลายประการ คือ

- 1) การใช้วิธีกำหนดจากกำไรของรายการค้า
สหรัฐอเมริกามีหลักการเรื่องวิธีที่ดีที่สุด ที่ไม่จำเป็นต้องพยายามใช้วิธีดั้งเดิมก่อนจึงจะใช้วิธีกำหนดจากกำไรได้ และสหรัฐอเมริกามีปัญหาการจัดเก็บภาษีเนื่องจากกลุ่มบริษัทข้ามชาติของสหรัฐอเมริกามีกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในประเทศต่ำกว่าที่เกิดขึ้นนอกประเทศ วิธีกำไรเปรียบเทียบ (CPM) พิจารณาว่า กำไรจากกิจการ เป็นผลมาจากปัจจัยหลายอย่าง ไม่ใช่เฉพาะการตั้งราคาโอนวิธี CPM เป็นวิธีที่สหรัฐอเมริกานำมาใช้เพื่อแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีต่ำในประเทศสหรัฐอเมริกา สรรพากรสหรัฐ (IRS) ให้ความสำคัญกับการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการทำกำไร (วิธี CPM) จึงสนับสนุนให้ใช้วิธีกำหนดจากกำไรของรายการค้า ในขณะที่ OECD แนะนำให้พยายามใช้วิธีดั้งเดิมก่อน หากไม่สามารถใช้วิธีดั้งเดิมที่เหมาะสมแล้ว จึงใช้วิธีกำหนดจากกำไรของรายการค้า

แต่อย่างไรก็ดี ศาลภาษีของสหรัฐอเมริกาพอใจกับวิธีดั้งเดิมที่อิงตามลักษณะรายการค้า มากกว่าวิธีกำหนดจากกำไร แม้ว่าวิธีดั้งเดิมจะไม่สมบูรณ์ ตัวอย่าง เช่น คดี Compaq Computer Corp V Commissioner, TC Memo. 1999-220 (2 July 1999) ในคดีนี้ Compaq ซื้อแผงวงจร (printed circuit board assemblies) จากบริษัทในเครือที่สิงคโปร์ แผงวงจรที่ซื้อไม่เหมือนกับแผงวงจรอื่นที่ซื้อจากบุคคลอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกัน แม้ว่าจะคล้ายคลึงกัน ปริมาณการใช้ต่างกัน และบริษัทในเครือที่สิงคโปร์จัดซื้อวัตถุดิบเอง แต่ Compaq จัดหาวัตถุดิบให้แก่บุคคลอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกัน Compaq ใช้วิธี CUP โดยมีการปรับปรุงส่วนที่แตกต่างกัน ศาลมีคำวินิจฉัยเห็นชอบกับวิธีของ Compaq แม้ว่ารายการค้าที่นำมาเปรียบจะมีความแตกต่างกันในสาระสำคัญ คือการจัดหาวัตถุดิบ และยังไม่มีการปรับปรุงเกี่ยวกับความแตกต่างทางด้านภูมิศาสตร์ คือ ผู้ขายที่ไม่เกี่ยวข้องกันอยู่ที่สหรัฐอเมริกา ในขณะที่ผู้ขายที่เป็นบริษัทในเครือ อยู่ที่สิงคโปร์ แต่คดีนี้เป็นคดีที่รายการค้าเกิดขึ้นก่อนการแก้ไขกฎหมายในปี 1994 ที่นำหลักการวิธีที่ดีที่สุดมาใช้³²

เหตุผลหลักในการเลือกใช้วิธีกำหนดจากกำไรของรายการค้าของอังกฤษคือ

- (ก) ไม่มีราคาตามวิธี CUP
- (ข) ข้อมูลที่ใช้กับวิธีกำหนดจากอัตรากำไรขั้นต้น คือวิธี Resale price และ Cost plus นำเชื่อถือน้อยกว่าข้อมูลที่ใช้ในการตั้งราคาตามวิธีกำหนดจากกำไรของรายการค้า
- (ค) ในการใช้วิธีแบ่งกำไร กิจกรรมของกลุ่มบริษัทนั้นซับซ้อนเกินกว่าที่จะใช้วิธี Resale price หรือ Cost plus

นอกจากนี้ ในการพิจารณาเลือกบริษัทเพื่อตรวจสอบการตั้งราคาโอนของสรรพากรอังกฤษ จะพิจารณากำไรของบริษัทเป็นหลัก การตั้งราคาโอนตามวิธี TNMM ซึ่งคำนึงถึงกำไรของบริษัทจึงเป็นที่นิยมอย่างมาก³³ เพื่อลดความเสี่ยงในการตรวจสอบการตั้งราคาโอน

วิธี TNMM เป็นที่นิยมมากขึ้นในอังกฤษ โดยเฉพาะในธุรกิจจัดจำหน่ายสินค้า โดยใช้แทนวิธี Cost plus วิธีแบ่งกำไรไม่เป็นที่แพร่หลาย นอกเหนือไปจากการใช้ในการทำข้อตกลง

³² Deloris R. Wright, "United State : Practical Application of Transactional Profit Methods", International Transfer Pricing Journal, IBFD Publications BV, Vol.7 No.5, (September/October 2000): 199-200

³³ Andrew Casley and Victoria Horrocks, "United Kingdom : Practical Application of Transactional Profit Methods", International Transfer Pricing Journal, IBFD Publications BV, Vol.7 No.5, (September/October 2000): 136-139

ลงราคาออนไลน์ล่วงหน้า เนื่องจากความยุ่งยากในการจัดเตรียมข้อมูลกิจกรรมของบริษัทในเครือที่เกี่ยวข้องทั้งหมด และความไม่คุ้นเคยกับวิธีนี้ของสรรพากรอังกฤษ

วิธี TNMM เป็นวิธีที่เป็นที่นิยมมากที่สุดของออสเตรเลียเช่นเดียวกัน เนื่องจากวิธีนี้เป็นวิธีที่อยู่บนพื้นฐานความเป็นจริงของธุรกิจ และข้อจำกัดในการใช้วิธีดั้งเดิม ที่เกิดจากข้อจำกัดของข้อมูล ที่มีเพียงข้อมูลตามงบการเงิน ซึ่งไม่ได้แสดงข้อมูลเกี่ยวกับอัตรากำไรขั้นต้นของสินค้าแต่ละประเภทหรือแต่ละกลุ่มธุรกิจ นอกจากนี้ ATO ได้ให้ความสำคัญกับความเป็นจริงในทางการค้า ว่าราคาโอนควรสะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงของบริษัทออสเตรเลีย³⁴ เมื่อ ATO ให้ความสำคัญกับผลการดำเนินงาน หรือความสามารถในการทำกำไร วิธี TNMM จึงได้รับการยอมรับมากขึ้น

OECD สนับสนุนวิธี CUP กับรายการทรัพย์สินไม่มีตัวตน และใช้วิธีแบ่งกำไรสำหรับรายการโอนทรัพย์สินไม่มีตัวตนที่มีมูลค่าสูงมาก ซึ่งยากในการใช้วิธี CUP³⁵

2) การเลือกใช้วิธี CPM

วิธี CPM ของสหรัฐอเมริกา และวิธีกำไรสุทธิจากรายการค้า Transactional Net Margin Method (TNMM) ของ OECD เป็นวิธีการที่อยู่พื้นฐานเดียวกัน คือ การจัดสรรกำไรที่พึงมีตามลักษณะของรายการค้า

ความแตกต่างระหว่างวิธี CPM และวิธี TNMM คือ การพิจารณาสิ่งที่จะเปรียบเทียบกันได้ของวิธี CPM คือ บริษัทที่ดำเนินธุรกิจ หรือมีรายการค้าเหมือนกับฝ่ายที่เกี่ยวข้องกันที่จะต้องกำหนดราคาโอนที่มีผลกำไรเท่ากันหรือใกล้เคียงกัน แต่วิธี TNMM จะพิจารณาสิ่งที่จะเปรียบเทียบกันได้ในระดับรายการค้า ไม่ใช่ในระดับบริษัท หรือผู้ประกอบการ นอกจากนี้ ความหมายของ "ที่คล้ายกันอย่างกว้างๆ" (broadly similar) ตามมาตรา 482 ของกฎหมายภาษีเงินได้สหรัฐอเมริกา ที่ใช้กำหนดสิ่งที่จะเปรียบเทียบกันได้ ยังสามารถตีความได้ 2 แนวทางคือ หนึ่ง บริษัทที่คล้ายกันอย่างกว้างๆ หมายถึงบริษัททั่วไปทุกบริษัท ดังนั้นข้อมูลที่จะใช้ในการกำหนดอัตรากำไรติดต่อย่างอิสระ จึงเป็นข้อมูลรายการค้าของทุกบริษัท ทำให้ช่วงอัตรากำไรติดต่อย่างอิสระกว้างมาก ในขณะที่แนวทางที่สอง เห็นว่า บริษัทที่คล้ายกันอย่างกว้างๆ ควรจำกัดเฉพาะบริษัทที่ดำเนินธุรกิจอย่างเดียวกัน หรืออยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกันกับบริษัทที่จะตั้งราคาโอน อันเป็นการตีความอย่างแคบ และทำให้วิธี CPM ใกล้เคียงกับวิธี TNMM มากขึ้น

³⁴ ATO, IR98/11, p. 14

³⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. VI-10

อัตราส่วนกำไรที่ใช้ในการกำหนดราคาโอนของวิธี CPM จึงเป็นอัตราส่วนอัตราเดียวสำหรับบริษัทนั้นๆ ในกำหนดราคาโอนสำหรับรายการค้ากับบริษัทในเครือเดียวกัน แต่วิธี TNMM จะต้องหาอัตราส่วนกำไรสำหรับแต่ละประเภทรายการค้า เช่น บริษัท A ขายสินค้ายา และเคมีภัณฑ์ วิธี TNMM จะต้องหาอัตราส่วนกำไรสำหรับการกำหนดราคาโอนสินค้ายา และเคมีภัณฑ์แยกต่างหากจากกัน และหากสามารถหาอัตราส่วนกำไร แยกตามประเภทยาและเคมีภัณฑ์ได้ละเอียดยิ่งขึ้น บริษัท A ก็จะต้องใช้อัตราส่วนกำไรที่แยกตามประเภทของยาและเคมีภัณฑ์นั้นในการกำหนดราคาโอน ดังนั้นจะเห็นได้ว่ากำหนดราคาโอนตามวิธี CPM จะหยابกว่าวิธี TNMM แต่อย่างไรก็ดี หากการหาอัตราส่วนกำไรตามวิธี TNMM ไม่สามารถแยกตามนั้นในการประเภทการค้าได้ สิ่งที่ยังเปรียบเทียบกันได้ของ TNMM จึงอาจเป็นสิ่งที่เปรียบเทียบกันได้ในระดับบริษัท ดังนั้นแล้วราคาโอนตามวิธี TNMM จะไม่แตกต่างจากราคาโอนตามวิธี CPM

สหรัฐอเมริกา สนับสนุนวิธี CPM มากกว่าวิธีแบ่งกำไร Profit Split แต่ในทางตรงกันข้าม OECD สนับสนุนวิธี Profit Split โดยเฉพาะรายการค้าที่เป็นการโอนทรัพย์สินไม่มีตัวตน OECD ไม่แนะนำให้ใช้วิธี CPM หรือ TNMM นอกจากนี้ประเทศสมาชิก OECD หลายประเทศไม่ยอมรับวิธี CPM เช่น ออสเตรเลีย โดยสรรพากรออสเตรเลีย (ATO) ปฏิเสธ วิธี CPM ดังนั้นในการแก้ปัญหาความขัดแย้งนี้ ในทางปฏิบัติบริษัทสหรัฐอเมริกา จึงนิยมใช้วิธี TNMM ซึ่งก็คือ CPM ในการหาสิ่งที่เปรียบเทียบกันได้อย่างแคบ

3) วิธีหาอัตราส่วนกำไรติดต่ออย่างอิสระ หรือการตั้งราคาโอน

วิธี TNMM ใช้อัตราส่วนกำไรหลายอย่าง ที่อาจเป็นกำไรต่อยอดขาย ต่อทรัพย์สิน หรือต่อต้นทุน ในขณะที่ สหรัฐฯ ยอมให้ใช้อัตราส่วนกำไรที่เป็น กำไรจากการดำเนินงานต่อทรัพย์สินที่ใช้ในการดำเนินงาน ในการคำนวณราคาตามวิธี CPM สหรัฐฯ จะใช้ข้อมูลที่อยู่ในช่วงข้อมูลระหว่าง 25% ถึง 75% ข้อมูลในช่วงที่ต่ำกว่า 25% หรือสูงกว่า 75% ถือเป็นข้อมูลที่ไม่เหมาะสมใช้ศึกษาเปรียบเทียบ ในขณะที่ OECD แนะนำให้ใช้ข้อมูลทั้งหมด³⁶ หากจะต้องมีการปรับปรุงรายการค้าที่ถูกควบคุม วิธี CPM จะกำหนดจำนวนที่จะต้องปรับปรุงรายการค้าตามอัตราถ่วงเฉลี่ยของช่วงราคาติดต่ออย่างอิสระ แต่ TNMM ไม่ใช้ช่วงราคาติดต่ออย่างอิสระ ดังนั้นผู้ใช้วิธี TNMM สามารถเปรียบเทียบราคาโอนกับราคาใดราคาหนึ่งที่ได้จากการคำนวณตามวิธีการติดต่ออย่างอิสระ

นอกจากนี้การตั้งราคาโอนตามวิธีกำหนดจากกำไรของรายการค้าโดยปกติ จะกำหนดตามประมาณการหรืองบประมาณ ซึ่ง OECD แนะนำให้กำหนดปีต่อปี ตามข้อมูลที่มีอยู่

³⁶ Deloris R. Wright, "TNM-The OECD's response to CPM: Are they really different?" European Taxation, 312

ในขณะนั้น และไม่ควรมีการเปลี่ยนแปลงราคาเว้นแต่จะมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญทางการตลาดเกิดขึ้น ในออสเตรเลีย ATO แนะนำให้ใช้ข้อมูลระยะเวลา 5 ปีรวมปีปัจจุบัน ในการใช้วิธี TNMM ราคาโอนตามวิธี TNMM ควรมีการทบทวนเพื่อปรับปรุงทุก ๆ ปี ตาม TR97/20 วิธีแบ่งกำไร จะกำหนดตามประมาณการกำไร ATO เชื่อว่าราคาติดต่ออย่างอิสระควรมีการเจรจาใหม่ทันที หากผลการดำเนินงานที่แท้จริงไม่เป็นไปตามที่ได้ประมาณการไว้ ดังนั้นผู้เสียภาษีควรทบทวนการตั้งราคาโอนอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง

แต่กฎเกณฑ์ ของสหรัฐอเมริกา กำหนดให้บริษัทจะต้องแสดงให้เห็นได้ว่า ผลการตั้งราคาโอนนั้นเหมาะสม ตามข้อมูลที่เกิดขึ้นภายหลังการตั้งราคา(on an after-the-fact basis)³⁷ ซึ่งเป็นการสร้างความลำบากแก่ผู้เสียภาษีที่จะต้องตรวจสอบประมาณการที่ใช้ในการตั้งราคาโอนกับผลการดำเนินงานอยู่เสมอ เพื่อหลีกเลี่ยงผลต่างระหว่างข้อมูลที่ใช้ในการตั้งราคาโอนกับผลการดำเนินงานที่แท้จริง

3.6.2 ปัญหาเกี่ยวกับการภาวะการพิสูจน์ และเอกสารประกอบรายการ

ภาวะการพิสูจน์ เป็นปัจจัยสำคัญ ในการพิจารณา เมื่อมีการตรวจสอบการตั้งราคาโอน และจะสัมพันธ์ กับเอกสารประกอบรายการการตั้งราคาโอน ภาวะการพิสูจน์เกี่ยวกับตรวจสอบการตั้งราคาโอนขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ

OECD แบ่งลักษณะภาวะการพิสูจน์ เป็น3กรณี คือ

(ก) เจ้าพนักงานสรรพากรมีภาวะการพิสูจน์

(ข) ภาวะการพิสูจน์ตกเป็นของผู้เสียภาษี หากไม่สามารถแสดงเอกสารประกอบรายการตั้งราคาโอนที่เหมาะสม หรือได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีที่เป็นเท็จ

(ค) ผู้เสียภาษีมีภาวะการพิสูจน์

หากเจ้าพนักงานสรรพากรจะประเมินภาษีใด ๆ ก็มีภาวะการพิสูจน์ว่ารายการประเมินภาษีหรือปรับปรุงราคาและจำนวนเงินที่จะประเมินภาษีนั้นถูกต้องตามหลักการ

ภาวะการพิสูจน์เกี่ยวกับการตั้งราคาโอนของบางประเทศมีดังต่อไปนี้³⁸

³⁷ Deloris R. Wright, "United State : Practical Application of Transactional Profit Methods", International Transfer Pricing Journal, IBFD Publications BV, (September/October 2000): 202

³⁸ Chris Rolfe, International Transfer Pricing, p.113

ประเทศ	ภาระการพิสูจน์
ออสเตรเลีย	ภาระการพิสูจน์อยู่ที่ผู้เสียหาย
เบลเยียม	ภาระการพิสูจน์ขึ้นอยู่กับแต่ละสถานการณ์ เจ้าพนักงานสรรพากรมีหน้าที่พิสูจน์ว่ามีผลประโยชน์ที่ผิดปกติแก่บริษัทในเครือในต่างประเทศ แต่ในกรณีการหักค่าใช้จ่ายทั่วไป และรายจ่ายที่จ่ายให้แก่บุคคลที่ได้ประโยชน์ทางภาษี (อัตราภาษีต่ำหรือไม่ต้องเสียภาษี) ภาระการพิสูจน์รายจ่ายนั้นเป็นภาระของผู้เสียหาย
เดนมาร์ค	ภาระการพิสูจน์อยู่ที่เจ้าพนักงานสรรพากร
ฝรั่งเศส	ภาระการพิสูจน์ขึ้นอยู่กับแต่ละประเด็นทางกฎหมายหรือหลักการที่เป็นข้อพิพาท
ญี่ปุ่น	ภาระการพิสูจน์อยู่ที่ผู้เสียหายที่จะต้องแสดงให้เห็นว่าราคาที่เจ้าพนักงานสรรพากรประเมินนั้นไม่ถูกต้อง
สวีเดน	ภาระการพิสูจน์อยู่ที่เจ้าพนักงานสรรพากร
อังกฤษ	ภาระการพิสูจน์อยู่ที่ผู้เสียหาย
สหรัฐอเมริกา	ภาระการพิสูจน์อยู่ที่ผู้เสียหายที่จะต้องแสดงให้เห็นว่าเจ้าพนักงานสรรพากรใช้อำนาจตามอำเภอใจ หรือใช้ดุลยพินิจที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

นอกจากนี้ผู้เสียหายในสหรัฐอเมริกา มีหน้าที่พิสูจน์ว่าแบบแสดงรายการเสียภาษีนั้นถูกต้อง เจ้าหน้าที่สรรพากรมีภาระการพิสูจน์ เฉพาะในกรณีที่มีความผิดฐานทุจริต ที่ต้องรับผิดชอบทางอาญา

เอกสารประกอบรายการ คือ เอกสารที่เกี่ยวข้องกับการวิธีการตั้งราคาโอน และการตั้งราคาโอน หน้าที่ในการเตรียมเอกสารประกอบรายการ ขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของประเทศสมาชิก เกี่ยวกับภาระการพิสูจน์ การตั้งราคาโอน ส่วนใหญ่เจ้าพนักงานสรรพากรมีภาระการพิสูจน์ผู้เสียหายไม่ต้องพิสูจน์ความถูกต้องของราคาโอน เว้นแต่เจ้าพนักงานสรรพากร จะพิสูจน์ในเบื้องต้นว่าการตั้งราคาโอน ไม่เป็นไปตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ แม้ว่าภาระการพิสูจน์ จะอยู่ที่เจ้าพนักงานสรรพากร ผู้เสียหายยังมีหน้าที่ต้องเตรียมเอกสารประกอบรายการ ในกรณีที่ผู้เสียหายเตรียมเอกสารประกอบรายการที่ไม่เพียงพอ เจ้าพนักงานสรรพากรไม่มีข้อมูล เอกสารเพียงพอที่จะตรวจสอบการตั้งราคาโอน ภาระการพิสูจน์ อาจผลัดไปที่ผู้เสียหาย

ขนาดของเอกสารประกอบรายการ ควรขึ้นอยู่กับสภาพความเป็นจริงของรายการ กล่าวคือ ควรเป็นเอกสารในสภาวะแวดล้อมของธุรกิจนั้นที่ควรจะมี และควรพิจารณา ต้นทุนของผู้

เสียภาษี ที่จะต้องเตรียมเอกสารและประโยชน์ที่เจ้าพนักงานสรรพากรจะได้จากการตรวจสอบเอกสารนั้น การตรวจสอบการตั้งราคาโอนควรอยู่บนพื้นฐานข้อมูลที่มีสมควรจะมีอยู่ (information reasonably available) เอกสารที่เจ้าพนักงานสรรพากรจะเรียกจากผู้เสียภาษีหรือผู้เสียภาษีควรมีประกอบรายการ ควรเป็นเอกสารที่ผู้เสียภาษีมีอยู่ หรือควรมีในการประกอบธุรกิจตามปกติ เช่น สมุดบัญชี ใบแจ้งหนี้ ใบสั่งซื้อ งบการเงิน เอกสารการลงบัญชีอื่น ๆ แต่อย่างไรก็ดี ผู้เสียภาษีอาจจะต้องเตรียมเอกสารเพิ่มเติมบางอย่างเพื่อแสดงให้เห็นว่ามีกรตั้งราคาโอนอย่างไร สำหรับรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือ เช่น นโยบายการตั้งราคาโอน รายการสิ่งที่เปรียบเทียบกันได้ การวิเคราะห์ความเสี่ยงและกิจกรรมหน้าที่ การวิเคราะห์ทางเศรษฐกิจ และเหตุผลการเลือกใช้วิธีการตั้งราคาโอนนั้น³⁹ เจ้าพนักงานสรรพากรควรมีอำนาจให้ข้อมูลลับของผู้เสียภาษี เช่น ความลับทางการค้า ความลับทางวิทยาศาสตร์ เปิดเผยต่อสาธารณะ

เอกสารที่ผู้เสียภาษีต้องเตรียมประกอบรายการตั้งราคาโอน ควรเป็นข้อมูลที่มีอยู่ในเวลาที่จะต้องตั้งราคาโอน และเจ้าพนักงานสรรพากรไม่ควรเรียกเอกสารประกอบรายการสำหรับการตั้งราคาโอนมากกว่า 1 วิธีเพื่อตรวจสอบหลักการติดต่ออย่างอิสระ แม้ว่าข้อมูลจะมีอยู่อย่างจำกัด เช่น ราคาของผู้ขายอิสระที่เปรียบเทียบกันได้ หรือข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทแม่ที่บริษัทลูกไม่มีอำนาจร้องขอ เจ้าพนักงานสรรพากรก็ต้องพิจารณาว่าราคาโอนนั้นเป็นราคาติดต่ออย่างอิสระหรือไม่

รายละเอียดของข้อมูลที่ใช้ในการตั้งราคาโอน OECD ไม่สามารถกำหนดรายละเอียดและลักษณะของข้อมูลที่เจ้าพนักงานสรรพากรควรเรียกให้ผู้เสียภาษีจะต้องมีให้ตรวจสอบ เนื่องจากข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตั้งราคาโอนแต่ละรายการค้าย่อมแตกต่างกันตามสภาพข้อเท็จจริงแต่ละรายและสถานการณ์ในขณะนั้น แต่ข้อมูลทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษี บริษัทในเครือเดียวกัน ลักษณะรายการค้าระหว่างกัน และหลักการในการตั้งราคาโอน ควรต้องมีไว้พร้อมให้ตรวจสอบ

ในปี 1979 OECD แนะนำว่าข้อมูลที่ผู้เสียภาษีควรเปิดเผย เป็นปกติอย่างน้อยปีละครั้ง นอกเหนือจากงบการเงินแล้วควรมีข้อมูลดังต่อไปนี้⁴⁰

(1) โครงสร้างของกิจการ ที่แสดงชื่อและที่ตั้งของบริษัทแม่ และบริษัทในเครือ สัดส่วนการถือหุ้นในบริษัทในเครือ ทั้งทางตรงและทางอ้อม รวมถึงการถือหุ้นไขว้กัน

³⁹ Campos, "Transfer Pricing Survey of Major Trading Nations", Bulletin: International Bureau of Fiscal Documentation, vol. 50, (1996): 213

⁴⁰ OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, (Paris : OECD Publications, 1979), p. 24

(2) พื้นที่ทางภูมิศาสตร์ที่มีการประกอบกิจการ และกิจกรรมหลักที่ทำของ บริษัทแม่และบริษัทในเครือ

(3) ผลการประกอบการและยอดขายตามพื้นที่ภูมิศาสตร์ และยอดขายรวมทุก บริษัทแยกตามประเภทธุรกิจที่สำคัญ

(4) การลงทุนใหม่ที่สำคัญแยกตามพื้นที่ทางภูมิศาสตร์ และตามประเภทธุรกิจ ที่สำคัญรวมทุกบริษัท

(5) รายงานแสดงที่มาของเงินทุนและการใช้ไปของเงินทุนรวมทุกบริษัท

(6) จำนวนพนักงานถาวรเฉลี่ยในแต่ละพื้นที่ทางภูมิศาสตร์

(7) ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาารวมทุกบริษัท

(8) นโยบายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน

(9) นโยบายบัญชี รวมถึงการจัดทำงบการเงินรวม และการนำเสนอข้อมูลต่อ

สาธารณะ

ตามรายงานของ OECD ในปี 1995 ข้อมูลเบื้องต้นที่ควรมี เปลี่ยนจากที่แนะนำไว้ ในปี 1979 ดังต่อไปนี้⁴¹

(1) ข้อสังเขปรูธุรกิจของผู้เสียภาษี

(2) โครงสร้างองค์กร

(3) ความเป็นเจ้าของที่เชื่อมโยงกันของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน

(4) มูลค่ายอดขายและผลการดำเนินงานในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมา

(5) ระดับรายการค้าของผู้เสียภาษีที่มีกับบริษัทในเครือในต่างประเทศ เช่น

จำนวนเงินยอดขายสินค้า ให้บริการ ให้เช่าทรัพย์สิน การให้ใช้และโอนทรัพย์สินไม่มีตัวตนและดอกเบี้ยเงินกู้ยืม

ตามมาตรา 6038A ของ Internal Revenue Code กำหนดให้ผู้เสียภาษีในสหรัฐอเมริกาต้องมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงข้อมูล (Form 5472) แสดงรายละเอียดรายรับรายจ่ายระหว่าง บริษัทในเครือเดียวกัน หากผู้เสียภาษีมีผู้ถือหุ้นเป็นชาวต่างประเทศถือหุ้นทางตรงหรือทางอ้อมเกินกว่า 25% ในขณะที่มาตรา 6038C จะใช้กับบริษัทต่างประเทศที่มีสาขาในสหรัฐอเมริกาแบบ แสดงข้อมูลในลักษณะเดียวกัน การไม่เตรียมเอกสารที่จำเป็น จะเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีต้องเสีย เบี้ยปรับ (มาตรา 662 ของ IRC)

⁴¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, pp. V-6 to V-7

ผู้เสียภาษีในสหรัฐอเมริกาที่มีหน้าที่ต้องนำส่งเอกสารที่เจ้าพนักงานสรรพากรร้องขอ ตามแบบขอเอกสาร Information Document Request Form 4564 เป็นจำนวนมาก ภายใน 30 วัน หรือ 60 วัน แล้วแต่ประเภทของเอกสาร เมื่อมีการขอเอกสารเพื่อตรวจสอบภาษี

ตามมาตรา 6662 ของ ประกาศกระทรวงการคลัง ผู้เสียภาษีสหรัฐอเมริกาที่มีหน้าที่ ต้องจัดเตรียมเอกสารดังต่อไปนี้

(1) สรุปลักษณะธุรกิจของผู้เสียภาษี รวมถึงการวิเคราะห์เชิงเศรษฐกิจและ ปัจจัยทางกฎหมายที่มีผลต่อการตั้งราคาโอนทรัพย์สินหรือบริการ

(2) รายละเอียดโครงสร้างองค์กรของผู้เสียภาษี (รวมถึงฝั่งองค์กร) ที่รวมถึง บุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่มีรายการค้าระหว่างกันตามมาตรา 482 และบริษัทในเครือในต่างประเทศที่มี รายการค้าที่มีผลกระทบโดยตรงหรือโดยอ้อมต่อราคาทรัพย์สินหรือบริการในสหรัฐอเมริกา

(3) เอกสารประกอบรายการที่ต้องจัดทำตามมาตรา 482

(4) คำอธิบายวิธีการตั้งราคาโอนที่เลือกและเหตุผลที่เลือกวิธีนั้น

(5) คำอธิบายวิธีที่พิจารณาแล้วว่าอาจเป็นอีกทางเลือกหนึ่งและเหตุผลที่ไม่ เลือกวิธีนั้น

(6) คำอธิบายรายการค้าที่ถูกควบคุม (รวมถึงเงื่อนไขการขาย) และข้อมูลภายใน ที่ใช้ในการวิเคราะห์รายการค้านั้นๆ

(7) คำอธิบายสิ่งที่เปรียบเทียบกันได้ที่ใช้ มีการประเมินความเปรียบเทียบกัน ได้อย่างไร และรายการปรับปรุงควรทำอย่างไรเพื่อขจัดส่วนที่แตกต่าง (ถ้ามี)

(8) การวิเคราะห์เชิงเศรษฐกิจและการประมาณการที่ใช้ในการตั้งราคาโอน

(9) คำอธิบาย หรือข้อสรุปของข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่ผู้เสียภาษีได้ภายหลังสิ้นสุด รอบระยะเวลาบัญชีแต่ก่อนยื่นเสียแบบแสดงรายการเสียภาษีซึ่งอาจช่วยพิจารณาว่าวิธีการตั้งราคา โอนที่เลือกใช้สมเหตุสมผลหรือไม่ และ

(10) สารบัญทั่วไปของเอกสารหลักและพื้นฐาน และคำอธิบายระบบบันทึกข้อมูลที่ใช้ในการจัดแบ่งและเข้าถึงเอกสารข้อมูลเหล่านั้น

ในขณะที่ในอังกฤษ และออสเตรเลีย ผู้เสียภาษีมีหน้าที่พิสูจน์ การตั้งราคาโอนของตนนั้นถูกต้อง ตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะอังกฤษ ภาระการพิสูจน์ของผู้เสีย ภาษีมักค่อนข้างมาก เนื่องจากระบบภาษีของอังกฤษได้เปลี่ยนเป็นระบบภาษีแบบประเมินตนเอง แต่ หน้าที่การเตรียมเอกสารประกอบรายการของทั้งอังกฤษและออสเตรียมีไม่มากเท่ากับสหรัฐ อเมริกา เป็นเอกสารประกอบรายการตามแนวทางของ OECD ที่กำหนดให้การเตรียมเอกสาร ประกอบรายการมีเท่าที่จำเป็น และเป็นประโยชน์เท่านั้น

ตามเอกสารแนะนำ Tax Bulletin ฉบับเดือนตุลาคม 1998 ของสรรพากรอังกฤษ (Inland Revenue) เอกสารหลัก 5 อย่างที่ผู้เสียภาษีอังกฤษต้องเตรียม

- (1) บัญชีรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน
- (2) ประเภทรายการค้า และเงื่อนไขทางการค้า
- (3) วิธีที่ใช้ในการคิดค่าตอบแทน
- (4) คำอธิบายเหตุผลที่พิสูจน์ว่าราคาโอนที่ตั้งตามวิธีนั้นจะเป็นราคาติดต่ออย่างอิสระ รวมถึงหลักฐานเกี่ยวกับรายการค้าที่เปรียบเทียบกันได้
- (5) ข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น สัญญาทางการค้า งบประมาณและประมาณการต่างๆ

ในออสเตรเลียเอกสารประกอบรายการตั้งราคาโอนเป็นกลยุทธ์ที่สำคัญของ ATO ในการจัดการกับการตั้งราคาโอน โดยที่ผู้เสียภาษีออสเตรเลียต้องจัดทำเอกสารประกอบรายการ และเก็บไว้พร้อมให้เจ้าพนักงานสรรพากร เรียกตรวจสอบได้ ตามมาตรา 262A ของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ผู้เสียภาษีจะต้องมีเอกสารประกอบรายการสำหรับการซื้อขายทรัพย์สินตามสัญญา ระหว่างประเทศ และคำตอบแทนที่ได้รับหรือจ่าย

TR98/11 ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติที่ ATO วางระเบียบเกี่ยวกับเอกสารประกอบรายการตั้งราคาโอนและการทบทวนราคาโอน แนะนำให้ผู้เสียภาษีเตรียมเอกสารประกอบรายการที่เหมาะสมและพอเพียง เพื่อประโยชน์ดังต่อไปนี้

- (1) เอกสารประกอบรายการเป็นสิ่งที่กฎหมายกำหนดให้มี และจำเป็นต้องมีในการกำหนดราคาโอน
- (2) ผู้เสียภาษีไม่ต้องรับผิดชอบปรับจากการกระทำความผิด หากผู้เสียภาษีได้เตรียมเอกสารประกอบรายการที่แสดงให้เห็นว่าได้ปฏิบัติตามหลักการติดต่ออิสระโดยสุจริต
- (3) ผู้เสียภาษีจะสามารถพิสูจน์ราคาโอนได้ดีขึ้น เมื่อถูกตรวจสอบ
- (4) เอกสารประกอบรายการที่พอเพียงจะลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบและการประเมินภาษี

ATO ไม่ได้กำหนดเอกสารรายการใดที่จะต้องมี ผู้เสียภาษีต้องใช้วิจารณญาณเกี่ยวกับวิญญูชนตัดสินใจเองว่าควรมีเอกสารอะไรบ้าง แต่ ATO ได้แนะนำว่าเอกสารที่ควรต้องมีประกอบด้วย

- (1) งบประมาณ แผนธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน
- (2) นโยบายตั้งราคาโอน เอกสารเกี่ยวกับความสามารถในการทำกำไรของสินค้าแต่ละชนิด ข้อมูลทางการตลาด และการมีส่วนร่วมในการก่อให้เกิดกำไรของแต่ละบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน

- (3) เอกสารเกี่ยวกับเหตุผลในการเข้าทำรายการค้ากับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน
- (4) เอกสารเกี่ยวกับเหตุผลที่ผู้เสียภาษีเลือกวิธีการตั้งราคาโอนแต่ละวิธี
- (5) รายละเอียดของวิธีการตั้งราคาโอน
- (6) เอกสารอธิบายโครงสร้างและลักษณะธุรกิจของบริษัทและกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่บริษัทสังกัด

(7) เอกสารแสดงรายละเอียดยอดขายและผลการดำเนินงาน และลักษณะของรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน

(8) เอกสารเกี่ยวกับกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษีและเหตุผลการใช้กลยุทธ์นั้น

(9) เอกสารที่แสดงว่าผู้เสียภาษีได้มีการเจรจาตกลงรายการค้ากับบริษัทที่เกี่ยวข้องและหลักการในการเจรจาต่อรอง และ

(10) เอกสารที่จัดทำขึ้นเมื่อมีการจัดทำแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีและการพิจารณาการติดต่ออย่างอิสระทางภาษี

นอกจากนี้ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นแบบ Schedule 25A พร้อมแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี การกรอกแบบ Schedule 25A จะให้ข้อมูลแก่ ATO เกี่ยวกับระดับของเอกสารประกอบรายการที่มีอยู่จะเป็นปัจจัยสำคัญในการเลือกตรวจสอบการตั้งราคาโอนและพิจารณาเบี้ยปรับหากผู้เสียภาษีมีความผิดเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน

แบบ Schedule 25A คือ เอกสารเปิดเผยการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างประเทศ Thin Capitalization และส่วนได้เสียในบริษัทในต่างประเทศ หรือ Controlled foreign companies

ข้อมูลสำคัญเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนที่ต้องแสดงในแบบ Schedule 25A ฉบับปี 2000 คือ

(1) อุตสาหกรรมของธุรกิจหลัก 3 ประเภทที่มีกับบริษัทในเครือในต่างประเทศ และที่ตั้งสำนักงานหลัก 3 แห่งของบรรษัทข้ามชาติ

(2) จำนวนเงินค่าใช้จ่ายและรายได้ที่เกิดจากรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน แยกตามประเภทรายการค้า

(3) การให้บริการหรืออินเทอร์เน็ตให้แก่บริษัทในเครือในต่างประเทศโดยมีค่าตอบแทนที่ไม่ใช่ตัวเงิน หรือโดยไม่คิดค่าตอบแทน

(4) สัดส่วนมูลค่ารายการค้าระหว่างประเทศที่ผู้เสียภาษีมีเอกสารประกอบรายการเป็นลายลักษณ์อักษรในการเลือกและใช้วิธีการตั้งราคาโอนที่เห็นว่าเหมาะสมที่สุด

(5) วิธีการตั้งราคาโอนวิธีหลัก 4 วิธี เรียงตามลำดับในการพิจารณารายการค้าระหว่างประเทศและสัดส่วนมูลค่ารายได้และรายจ่ายที่เกิดจากวิธีเหล่านั้น

(6) รายการค้าที่เกี่ยวกับเงินลงทุนระหว่างผู้เสียภาษีและบริษัทในเครือในต่างประเทศ ยกเว้นกรณีการซื้อขายหุ้นที่เกิดขึ้นตามปกติในทางการค้าของผู้เสียภาษี

(7) ข้อมูลเกี่ยวกับการเข้าร่วมในการจัดการควบคุม หรือถือหุ้นในบริษัทผู้เสียภาษี โดยบุคคลที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในออสเตรเลีย การเข้าถือหุ้นนี้ หมายถึงการถือหุ้นในบริษัทผู้เสียภาษีตั้งแต่ 10% ขึ้นไป

ปัจจุบันสรรพากรของมาเลเซียยังไม่มีกฎระเบียบเกี่ยวกับเอกสารประกอบรายการตั้งราคาโอน แบบเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ผู้เสียภาษีมมาเลเซียจะต้องยื่นต่อสรรพากรมาเลเซีย ยังไม่มีรายการเกี่ยวกับรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน

บริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ที่มีบริษัทในเครือกระจายอยู่ทั่วประเทศ ส่วนใหญ่ต้องการจัดทำเอกสารประกอบรายการตั้งราคาโอนที่เป็นมาตรฐานเดียวใช้ได้กับรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันทั่วโลก (Global transfer pricing documentation approach) เพื่อประโยชน์ในการบริหารควบคุมบริษัทในเครือ การวางแผนภาษี และประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเตรียมเอกสารของกลุ่มบริษัทฯ เอกสารประกอบรายการตั้งราคาโอนที่ผู้เสียภาษีแต่ละประเทศต้องมีส่วนใหญ่จะคล้ายกันจึงเป็นไปได้ที่จะสร้างระบบเอกสารประกอบรายการเป็นมาตรฐานอย่างเดียวกันทั่วโลก เช่น บริษัทสหรัฐฯ โดยปกติจะยึดหลักปฏิบัติในการตั้งราคาโอนตามกฎหมายสหรัฐฯ สำหรับจัดทำเอกสารประกอบรายการค้าในออสเตรเลีย ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติที่ใช้ได้ เป็นที่ยอมรับของ ATO หากบริษัทสหรัฐฯ ได้วิเคราะห์รายการที่เกิดขึ้นในออสเตรเลียอย่างเหมาะสม⁴² ตามรายงานผลการสำรวจของ Ernst&Young เกี่ยวกับปัญหาการตั้งราคาโอน พบว่าบริษัทข้ามชาติส่วนใหญ่ต้องการมีเอกสารประกอบรายการตั้งราคาโอนที่จัดทำขึ้นเป็นมาตรฐานใช้ได้ทั่วโลก (Global transfer pricing documentation) โดยที่มีถึง 68% ที่ต้องการมาก และเพียง 32% ที่มีความต้องการต่ำหรือไม่ต้อง การ โปรดดูตารางข้างล่าง

⁴² Philip Anderson, "Comparative Survey on Documentation", International Transfer Pricing Journal, vol 5 No4, International Bureau of Fiscal Documentation, (July/August 1998): 183

ความต้องการใช้เอกสารประกอบรายการตั้งราคาโอนฉบับเดียวใช้ได้ทั่วโลก		
ประเทศ	ต้องการมากถึงปานกลาง	ต้องการน้อยถึงไม่ต้องการ
ออสเตรเลีย	60%	40%
แคนาดา	72%	28%
เยอรมัน	84%	16%
เนเธอร์แลนด์	52%	48%
อาเจนตินา	53%	47%
บราซิล	70%	30%
อังกฤษ	76%	24%
สหรัฐอเมริกา	68%	32%
รวม ถัวเฉลี่ย	68%	32%

แต่ในทางปฏิบัติบรรษัทข้ามชาติเหล่านั้นไม่สามารถจัดทำเอกสารประกอบรายการที่เป็นมาตรฐานใช้ได้ทั่วโลก แต่จะต้องมีการปรับปรุงเพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของแต่ละประเทศ หรือทำขึ้นใหม่เฉพาะประเทศนั้น ๆ โดยที่มีเพียงประมาณ 19% ที่สามารถใช้เอกสารประกอบรายการมาตรฐานเดียวกันทั่วโลก 27% จะต้องมีการแก้ไขเอกสารมาตรฐานให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของแต่ละประเทศ และ 46% จะต้องทำขึ้นใหม่เฉพาะประเทศนั้น ๆ โปรดดูตารางข้างล่างประกอบ

การใช้เอกสารประกอบรายการตั้งราคาโอนฉบับเดียวใช้ได้ทั่วโลก			
ประเทศ	สามารถใช้ได้เลย	ต้องมีการแก้ไข	ต้องจัดทำใหม่เป็นรายประเทศ
ออสเตรเลีย	16%	12%	60%
แคนาดา	12%	24%	52%
เยอรมัน	16%	28%	56%
เนเธอร์แลนด์	24%	24%	52%
อาเจนตินา	11%	37%	37%
บราซิล	13%	33%	50%
อังกฤษ	27%	25%	45%
สหรัฐอเมริกา	17%	27%	46%
รวม ถัวเฉลี่ย	19%	27%	46%

สาเหตุที่เจ้าพนักงานสรรพากรของแต่ละประเทศมักจะไม่ยอมรับการจัดทำเอกสารประกอบรายการที่จัดทำโดยขึ้นเพื่อใช้ได้ทั่วโลก ไม่ได้จัดทำขึ้นเฉพาะสำหรับแต่ละประเทศนั้นมีหลายสาเหตุ คือ ความต้องการเอกสารประกอบรายการที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศ การติดต่อประสานงานที่ไม่เพียงพอระหว่างบริษัทในเครือที่กระจายอยู่ทั่วโลกทำให้หน่วยงานส่วนกลางของบริษัทข้ามชาติขาดความเข้าใจอย่างพอเพียงในกฎหมายการตั้งราคาโอนของแต่ละประเทศจึงมีผลทำให้เอกสารที่จัดทำไม่สนองความต้องการเฉพาะอย่างของแต่ละประเทศ⁴³

ในทางปฏิบัติ การวิเคราะห์การตั้งราคาโอนเป็นเรื่องที่ทำได้ง่ายและต้องอาศัยเอกสารจำนวนมาก ดังนั้นทั้งเจ้าพนักงานสรรพากรและผู้เสียภาษีควรที่จะจริงจังต่อกัน ช่วยเหลือกันในการพิสูจน์การตั้งราคาโอนนั้นว่าเป็นราคาติดต่ออย่างอิสระหรือไม่ โดยไม่ต้องคำนึงถึงภาระการพิสูจน์ว่าเป็นของฝ่ายใด⁴⁴

3.6.3 ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับ

เจ้าพนักงานกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีมักมีความลำบากในการได้ข้อมูลที่เพียงพอที่ใช้พิจารณาหลักการติดต่ออย่างอิสระ เนื่องจากหลักการติดต่ออย่างอิสระจะต้องประเมินรายการที่ไม่มีการควบคุม และกิจกรรมของกิจการที่เป็นอิสระ และมีความเหมือน หรือคล้ายคลึงกับรายการของบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน แล้วเปรียบเทียบรายการนั้น กับรายการของบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน

แนวปฏิบัติตามหลักการตั้งราคาโอน (Transfer pricing compliance practice) ของประเทศสมาชิก OECD มี องค์ประกอบสำคัญ 3 ประการ คือ

(1) ลดโอกาสที่จะปฏิบัติตามผิด (non-compliance) เช่น การหักภาษี ณ ที่จ่าย และการรายงานข้อมูล

(2) ให้ความช่วยเหลือในการปฏิบัติตาม เช่น การให้ความรู้ และประชาสัมพันธ์

(3) มีมาตรการลงโทษ กรณีไม่ปฏิบัติตาม

เบี้ยปรับเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุดที่จะทำให้ปฏิบัติตามกฎหมายการตั้งราคาโอน เบี้ยปรับควรกำหนดให้เห็นว่า การชำระภาษีขาด และการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายมีต้นทุนสูงกว่าการปฏิบัติตามกฎหมาย เบี้ยปรับทางแพ่งและเงินเพิ่มหรือดอกเบียเป็นมาตรการทางการเงินที่เป็นที่

⁴³ Ernst & Young International, *Ernst & Young Transfer Pricing : Global Survey*, pp. 18-20

⁴⁴ Wichmann, M., 1996, "Key Statements on Compliance Practices in the OECD 1995 Transfer Pricing Guidelines", *International Tax Review*, vol 24, (1996): 413

นิยมในการลงโทษผู้เสียภาษี แต่ค่าปรับทางอาญาไม่ใช่แนวทางหลักที่จะส่งเสริมการปฏิบัติตามกฎหมาย

มาตรการลงโทษด้วยเบี้ยปรับเป็นหนึ่งในมาตรการในการบริหารการจัดเก็บภาษี ดังนั้นเจตนารมณ์ในการกำหนดเบี้ยปรับของต่างประเทศ มีลักษณะที่เหมือนและแตกต่างกันตามระบบกฎหมายและนโยบายภาษีของแต่ละประเทศ และมีหลายอัตราสำหรับปรับใช้ในแต่ละกรณีความผิด

แนวปฏิบัติที่ OECD แนะนำเกี่ยวกับเบี้ยปรับจากการตั้งราคาโอนที่ไม่เหมาะสม (mischief) แยกพิจารณาเบี้ยปรับสำหรับความผิดในการเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน ความผิดในการชำระภาษีขาดเนื่องจากการตั้งราคาที่ไม่ถูกต้อง และความผิดในการไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในเวลาที่กำหนดหรือไม่ให้ข้อมูลที่ถูกต้อง แก่เจ้าพนักงานในการตรวจสอบการตั้งราคาโอน และหลายประเทศสมาชิกของ OECD ลงโทษเฉพาะการชำระภาษีขาดที่เกิดจากการจงใจในการกระทำความผิด หรือประมาท ไม่ลงโทษในกรณีไม่มีเจตนากระทำความผิด (no fault penalty)

เนื่องจากลักษณะปัญหาการตั้งราคาโอนเป็นเรื่องที่ซับซ้อน OECD จึงสนับสนุนให้ประเทศสมาชิกจัดการระบบเบี้ยปรับที่ยุติธรรม และไม่เป็นภาระเกินสมควรสำหรับผู้เสียภาษี แต่ยังคงมีประเทศสมาชิกที่ยัง มีเบี้ยปรับลักษณะ "no fault penalty" นอกจากนี้ยังมีมาตรการลงโทษอื่นที่ OECD สนับสนุน เช่น การผลัดภาระการพิสูจน์ไปให้แก่ผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบ

ข้อพิจารณาที่ OECD แนะนำในการกำหนดเบี้ยปรับให้แก่ประเทศสมาชิก คือ⁴⁵

(1) เบี้ยปรับประเภท "no fault" จำนวนพอสมควร ควรใช้กับการชำระภาษีขาด เนื่องจากการกระทำผิดโดยไม่เจตนา

(2) ไม่ควรมีเบี้ยปรับ ในกรณีการชำระภาษีขาดแม้ว่าจะได้ใช้ความพยายามอย่างดีที่สุดและสุจริตในการปฏิบัติตามหลักการติดต่ออย่างอิสระในการตั้งราคาโอน โดยเฉพาะในกรณีที่การตั้งราคาโอนที่ไม่ถูกต้องนั้นเกิดจากข้อมูลที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถจะมีได้

ตามรายงานผลการสำรวจของ Ernst & Young เกี่ยวกับปัญหาการตั้งราคาโอน กฎระเบียบใหม่ๆ เกี่ยวกับการตั้งราคาโอนจะเน้นในเรื่องของเอกสารประกอบรายการตามมาตรฐานการติดต่ออย่างอิสระและเบี้ยปรับหากไม่สามารถปฏิบัติตามกฎระเบียบเหล่านั้น⁴⁶ เบี้ยปรับหรือการลง

⁴⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, pp IV-7 to IV-10

โทษที่ไม่เท่าเทียมกันของแต่ละประเทศ ทำให้เกิดการเบี่ยงเบนในการตั้งราคาโอนที่เป็นประโยชน์ต่อสรรพากรของประเทศที่มีเบี่ยปรับสูง เช่น สหรัฐอเมริกา เพื่อหลีกเลี่ยงความผิดที่มากกว่าในประเทศของคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง

เบี่ยปรับในสหรัฐอเมริกา

ระเบียบเรื่องเบี่ยปรับของสหรัฐอเมริกา กำหนดขึ้นเพื่อสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีใช้ความพยายามที่เหมาะสม (Reasonable effort) ที่จะกำหนดราคาโอน และเตรียมเอกสารประกอบวิธีการตั้งราคาโอนที่แสดงถึงหลักการติดต่ออย่างอิสระของราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือ

47

เอกสารประกอบรายการจะต้องเตรียมบนหลักเวลาเดียวกับการตั้งราคาโอน (Contemporaneous basis) มิใช่เอกสารที่สร้างขึ้นภายหลังรายการค้าหรือภายหลังการยื่นแบบเสียภาษี สรรพากรสหรัฐอเมริกา (IRS) มีทัศนคติเชิงลบต่อผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน โดย IRS เชื่อว่าผู้เสียภาษี ไม่ได้หาข้อมูลเกี่ยวกับการตั้งราคาของบุคคลอิสระที่เปรียบเทียบกันได้เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้ากับบริษัทในเครือเดียวกัน แต่จะตั้งราคาโอนตามนโยบายภายใน แล้วจึงหารายการที่เปรียบเทียบกันได้ซึ่งแสดงผลของราคาที่สูงที่สุดกับราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน และเตรียมเอกสารประกอบรายการตามนั้น ดังนั้น IRS จึงให้ความสำคัญกับเอกสารประกอบรายการที่พึงมี ในขณะที่มีการตั้งราคาโอน (Contemporaneous documentation) การที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำส่งเอกสารประกอบรายการภายใน 30 วันตามที่ IRS ร้องขอ เป็นข้อสันนิษฐานว่าผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้ความพยายามที่เหมาะสมที่ตั้งราคาโอนอันเป็นเหตุดเบี่ยปรับ

ตามมาตรา 6662(e) และ 6662(h) ของ Internal Revenue Code เบี่ยปรับของสหรัฐอเมริกา มี 2 อัตรา คือ 20% และ 40% ของภาษีที่ชำระไว้ขาด อัตราเบี่ยปรับขึ้นอยู่กับขนาดของภาษีที่ชำระไว้ขาด เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะพิสูจน์ด้วยเอกสารประกอบรายการที่พึงมีในขณะนั้นว่าผู้เสียภาษีได้ใช้ความพยายามที่เหมาะสมหรือมีเหตุผลที่ดีพอแล้วในการเลือกวิธีการตั้งราคาโอนนั้น

⁴⁶ Ernst & Young International Ltd, Ernst & Young Transfer Pricing : Global Survey , p3

⁴⁷ Robert Feinschreiber, Transfer pricing handbook, Second Edition, (New York: John Wiley&Sons, 1998), pp 21-23

เบี้ยปรับของสหรัฐอเมริกาจึงไม่เป็นเบี้ยปรับในลักษณะ "no fault" penalty กล่าวคือจะไม่มีเบี้ยปรับสำหรับผู้เสียภาษีที่ไม่ได้มีเจตนากระทำผิด กล่าวคือ แม้ว่าราคาโอน นั้นจะพิสูจน์ได้ภายหลังว่า ไม่ใช่ราคาที่ติดต่อย่างอิสระ ผู้เสียภาษี ก็ไม่ต้องรับโทษเบี้ยปรับ หากผู้เสียภาษีพิสูจน์ได้ว่า

(1) การตั้งราคาโอน อยู่บนพื้นฐานข้อมูลที่มีอยู่ และการวิเคราะห์ลักษณะการติดต่อย่างอิสระนั้นน่าเชื่อถือ

(2) ผู้เสียภาษีได้ตระเตรียมเอกสารประกอบรายการตามที่กำหนด
เบี้ยปรับอัตรา 20% ของภาษีที่ชำระไว้ขาด จะใช้ในกรณีความผิดดังต่อไปนี้

(ก) ราคาโอนสูงกว่าราคาติดต่อย่างอิสระ 1 เท่า (ราคาโอนเท่ากับ 200% ของราคาติดต่อย่างอิสระ) หรือต่ำกว่าครึ่งหนึ่งของราคาติดต่อย่างอิสระ (ราคาโอนเท่ากับ 50% ของราคาติดต่อย่างอิสระ) หรือ

(ข) ราคาที่ปรับปรุงตามมาตรา 482 ทำให้มีภาษีชำระไว้ขาดเกิน 5 ล้านเหรียญสหรัฐฯ หรือเกิน 10% ของยอดรายรับรวมของผู้เสียภาษี

เบี้ยปรับอัตรา 40% ของภาษีที่ชำระไว้ขาด จะใช้ในกรณีความผิดดังต่อไปนี้

(ก) ราคาโอนสูงกว่าราคาติดต่อย่างอิสระ 3 เท่า (ราคาโอนเท่ากับ 400% ของราคาติดต่อย่างอิสระ) หรือต่ำกว่า 75% ของราคาติดต่อย่างอิสระ (ราคาโอนเท่ากับ 25% ของราคาติดต่อย่างอิสระ) หรือ

(ข) ราคาที่ปรับปรุงตามมาตรา 482 ทำให้มีภาษีชำระไว้ขาดเกิน 20 ล้านเหรียญสหรัฐฯ หรือเกิน 20% ของยอดรายรับรวมของผู้เสียภาษี หรือ

(ค) ขายสินค้าหรือให้บริการโดยไม่คิดมูลค่า

(ง) ไม่มีการจัดเตรียมเอกสารประกอบการตั้งราคาโอนหรือรายงานการศึกษา
ราคาโอน

เหตุผลอันสมควร หรือการกระทำโดยสุจริต (reasonable cause and acted in good faith) อันเป็นเหตุยกเว้นเบี้ยปรับตามมาตรา 6664(c) แต่ไม่ได้ให้ความหมายไว้ กระทรวงการคลังสหรัฐฯ ได้ออกกฎระเบียบที่ 1.6664-4 เมื่อวันที่ 30 ธันวาคม 1991 แก้ไขเพิ่มเติมวันที่ 13 มกราคม 1993 วางแนวทางในการพิจารณาเหตุผลอันสมควร หรือการกระทำโดยสุจริตไว้ว่า การพิจารณานั้นจะต้องพิจารณาเป็นกรณี ๆ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ในขณะนั้น ปัจจัยที่สำคัญที่สุดที่จะต้องพิจารณาคือความตั้งใจและพยายามของผู้เสียภาษีที่จะประเมินภาวะภาษีของตนอย่างเหมาะสมเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้อง การที่ผู้เสียภาษีเชื่อถือตามคำแนะนำของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ (a professional) เช่น นักประเมินราคา ทนายความ นักบัญชีที่ปรึกษาภาษี ไม่ได้แสดงให้เห็นว่าผู้เสียภาษีมีเหตุผลอันสมควรหรือได้กระทำโดยสุจริต การเชื่อถือที่ปรึกษาภาษีจะต้องอยู่

บนพื้นฐานความสมเหตุสมผลและการกระทำโดยสุจริต จึงจะถือได้ว่าผู้เสียภาษีมีเหตุอันสมควรหรือกระทำโดยสุจริตตามมาตรา 6664(c)

กฎกระทรวงการคลังฉบับนี้แยกความสมเหตุสมผลเป็น 2 ประเภท คือ

(1) ความพยายามอย่างสมเหตุสมผล (reasonable effort) ที่จะคำนวณภาระภาษีที่ถูกต้อง

(2) ความเชื่ออย่างสมเหตุสมผล (reasonable belief) ว่าราคานั้นเป็นผลจากการติดต่ออย่างอิสระ

ปัจจัยที่แสดงความพยายามอย่างสมเหตุสมผลที่จะคำนวณภาระภาษีที่ถูกต้อง คือ การมีเอกสารประกอบรายการที่พึงมีในขณะนั้น ที่แสดงการวิเคราะห์ให้เห็นว่าราคาโอนที่ตั้งขึ้นเป็นผลจากการติดต่ออย่างอิสระตามมาตรา 482 และจะต้องพร้อมให้เจ้าพนักงานสรรพากรตรวจสอบเอกสารนั้น กล่าวคือจะต้องสามารถส่งมอบเอกสารต่างๆ ให้เจ้าพนักงานประเมินได้ภายใน 30 วัน หากผู้เสียภาษีไม่สามารถส่งมอบเอกสารประกอบรายการได้ภายในเวลาที่กำหนด เจ้าพนักงานสรรพากรสามารถประเมินจำนวนเงินราคาโอนที่จะหักเป็นรายจ่ายได้ หรือบันทึกเป็นมูลค่าทรัพย์สินที่ได้มาหรือจ่ายโอนออกไป

การพิจารณาความเชื่ออย่างสมเหตุสมผลว่าราคานั้นเป็นผลจากการติดต่ออย่างอิสระ ขึ้นอยู่กับความรู้และประสบการณ์ของผู้เสียภาษี IRS เชื่อว่าผู้บริหารของบริษัทผู้เสียภาษีเป็นผู้ที่เข้าใจรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือและรู้ดีที่สุดที่ว่าราคาควรจะเป็นเท่าใด การมีเพียงแต่การศึกษาราคาโอนของบุคคลที่เป็นอิสระไม่ได้แสดงให้เห็นว่าผู้เสียภาษีได้เชื่ออย่างสมเหตุสมผลว่าราคาที่ได้จากการศึกษานั้นเป็นผลจากการติดต่ออย่างอิสระ

อีกปัจจัยหนึ่งที่อาจใช้วัดความเชื่ออย่างสมเหตุสมผลว่าราคานั้นเป็นผลจากการติดต่ออย่างอิสระ คือ ความเชื่อว่าจะชนะคดี หากจะต้องอุทธรณ์ราคาประเมินของเจ้าพนักงานสรรพากรหรือผู้คดีในชั้นศาล ความเชื่อนั้นจะต้องมีไม่ต่ำกว่า 50% ที่จะชนะคดี ซึ่งเป็นมาตรฐานปกติที่บุคคลหนึ่งๆ จะตัดสินใจว่าจะสู้คดีหรือไม่ เนื่องจากการสู้คดีในชั้นศาลจะมีค่าใช้จ่ายค่อนข้างสูง หากบุคคลนั้นไม่เชื่อมั่นว่าความเป็นไปได้ที่ตนจะชนะคดีนั้นเกิน 50% ย่อมจะไม่สู้คดี⁴⁸

นอกจากนี้การเปลี่ยนแปลงที่กระทบต่อราคาที่ผู้เสียภาษีสามารถควบคุมได้และที่ไม่สามารถควบคุมได้ ก็เป็นปัจจัยที่จะใช้พิจารณาความเชื่ออย่างสมเหตุสมผลว่าราคานั้นเป็นผลจากการติดต่ออย่างอิสระ ดังนั้นกฎกระทรวงฉบับนี้จึงแนะนำผู้เสียภาษีเกี่ยวกับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงดังนี้

(ก) ระบุสมมติฐานในการคำนวณราคาโอน

⁴⁸ Robert Feinschreiber, *Transfer pricing handbook*, p 356

- (ข) พิจารณาการเปลี่ยนแปลงใดที่อาจจะเกิดขึ้นได้แล้วจะมีผลกระทบต่อ
สมมติฐาน
- (ค) สอบทานความสมเหตุสมผลของราคาโอน เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนั้นเกิด
ขึ้น
- (ง) ปรับปรุงราคาโอนนั้นทันที เมื่อการเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้ราคาโอนไม่เป็น
ราคาติดต่อย่างอิสระ

เบี่ยงปรับในออสเตรเลีย

เบี่ยงปรับในออสเตรเลีย จะมีหลายอัตรา ตั้งแต่ 2% ถึง 110% ของภาษีที่เสียไว้ขาด
หรือภาษีที่หลีกเลี่ยง ขึ้นอยู่กับลักษณะความผิด และความหนักเบาของความผิด⁴⁹ เช่น

- (1) เป็นการกระทำความผิดเนื่องจากการไม่ระมัดระวังให้ดี หรือมีวัตถุประสงค์
หลีกเลี่ยงภาษี หรือมีเจตนาหลบหนีภาษี
- (2) เจตนาขัดขวางการตรวจสอบ หรือเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ ก่อนหรือ
ระหว่างการตรวจสอบ
- (3) กรณีเป็นความผิด แต่มีเหตุอันสมควร (reasonably arguable position)
มาตรา 226F ถึง มาตรา 226M จะกำหนดเบี่ยงปรับเนื่องจากการชำระภาษีขาด ซึ่ง
เป็นการลงโทษความประพฤติที่ผิดหรือควรตำหนิ และมาตรา 227(3) ให้อำนาจอธิบดี
(Commissioner) ที่จะลดหรืองดเบี่ยงปรับได้

ถ้าหากเป็นการปรับปรุงราคาเนื่องจากการมีเจตนาวางแผนหลีกเลี่ยงภาษี อัตรา
เบี่ยงปรับคือ 50% และหากผู้เสียภาษีตั้งใจปิดบังเจ้าพนักงานสรรพากรหรือได้กระทำความผิดอย่าง
เดียวกันในปีก่อน อัตราเบี่ยงปรับจะเพิ่มขึ้นอีก 20%ถึง60% แต่วรรค19ของTR98/16วางหลักว่า การ
วางแผนภาษีเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอที่สรรพากรออสเตรเลียจะถือว่าผู้เสียภาษีมีเจตนาหลีกเลี่ยง
ภาษี และใช้อัตราเบี่ยงปรับส่วนเพิ่มนี้ สรรพากรออสเตรเลียจะต้องแสดงให้เห็นว่าผู้เสียภาษีมีเจตนา
หลีกเลี่ยงภาษีจริง

ถ้าหากเป็นการปรับปรุงราคาเนื่องจากการไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี อัตราเบี่ยงปรับ
คือ 25% และหากผู้เสียภาษีสามารถอ้างเหตุอันสมควรได้ (has a reasonably arguable position)

⁴⁹ Philip Anderson, "Comparative Survey on Documentation", International Transfer Pricing Journal : 183

อัตราเบี้ยปรับจะลดลงเหลือ 10% และถ้าหากผู้เสียภาษีเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจก่อนการออกหมายเรียกตรวจสอบ อัตราเบี้ยปรับจะลดลงเหลือ 2%

การงดเบี้ยปรับตาม TR98/16 จะทำได้ในกรณีดังต่อไปนี้

(ก) ผู้เสียภาษีได้พยายามโดยสุจริตที่จะปฏิบัติตามหลักการติดต่ออย่างอิสระในการจัดเตรียมแบบเสียภาษี

(ข) ผู้เสียภาษีได้ใช้ความพยายามอย่างดีที่สุดที่จะเตรียมเอกสารประกอบกระบวนการเลือกและใช้วิธีติดต่ออย่างอิสระในขณะที่ตกลงรายการค้าหรือจัดเตรียมแบบเสียภาษี

(ค) ผู้เสียภาษีสามารถแสดงให้เห็นได้ว่าไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และ

(ง) ผู้เสียภาษีให้ความร่วมมืออย่างดีกับเจ้าพนักงานสรรพากรในการตรวจสอบภาษี

นอกจากนี้กรณีผู้เสียภาษีมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งมีโทษเบี้ยปรับในอัตรา 50% จะสามารถลดลงเหลือ 25% ได้หากผู้เสียภาษีสามารถอ้างเหตุอันสมควร วรรค 30 ของ TR98/11 ได้วางแผนการพิจารณาเหตุอันสมควรที่จะลดเบี้ยปรับว่า จะพิจารณาจากผู้เสียภาษีมีกระบวนการและวิธีการตั้งราคาโอนอย่างไร ผู้เสียภาษีจะอ้างเหตุอันสมควรได้ หากเอกสารประกอบรายการระบุกระบวนการในการตั้งราคาโอนและเงื่อนไขรายการค้าและได้มีการปฏิบัติจริงตามนั้น และเอกสารนั้นได้บันทึกข้อเท็จจริงและเจตนาของผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีไม่มีเอกสารประกอบรายการที่พึงมีในขณะนั้น ผู้เสียภาษีย่อมไม่สามารถอ้างเหตุอันสมควรใดๆ ได้

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าสรรพากรออสเตรเลียจะไม่พิจารณาเบี้ยปรับสำหรับการขาดเอกสารประกอบรายการ แต่ในกรณีผู้เสียภาษีสละเพราะขาดความระมัดระวังในการเตรียมเอกสารนั้นๆ หรือไม่มีเอกสารประกอบรายการเลย ผู้เสียภาษีย่อมไม่มีสิ่งใดจะนำไปแสดงเจตนาสุจริตในการตั้งราคาโอนต่อเจ้าพนักงานสรรพากร ซึ่งย่อมต้องถูกสันนิษฐานว่าผู้เสียภาษีมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี เบี้ยปรับก็จะเพิ่มสูงถึง 50% ได้

เบี้ยปรับในอังกฤษ

อังกฤษไม่มีอัตราเบี้ยปรับเฉพาะสำหรับความผิดเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน เบี้ยปรับที่ใช้อยู่จึงเป็นเบี้ยปรับทั่วไปสำหรับการชำระภาษีไว้ขาด ตามมาตรา 95, มาตรา 95A และมาตรา 96 นอกจากนี้ผู้เสียภาษียังจะต้องเสียดอกเบี้ยสำหรับภาษีที่ชำระไว้ขาดด้วย อัตราดอกเบี้ยจะกำหนดโดยสรรพากรอังกฤษซึ่งจะเป็นอัตราที่ใกล้เคียงกับอัตราดอกเบี้ยธนาคารพาณิชย์ทั่วไป เบี้ยปรับของอังกฤษมีทั้งที่กำหนดเป็นจำนวนเงินแน่นอนและที่คำนวณตามจำนวนเงินภาษีขึ้นอยู่กับการประเภทความผิด

เบี้ยปรับของอังกฤษ มีทั้งกรณีการไม่ตั้งราคาโอนที่ราคาติดต่ออย่างอิสระ หรือการเตรียมเอกสาร เบี้ยปรับที่เกี่ยวข้องกับความผิดในการตั้งราคาโอน มีดังต่อไปนี้

(ก) ไม่แสดงหรือเตรียมข้อมูลหรือเอกสารที่ต้องนำส่งเจ้าพนักงานสรรพากร ตามหมายเรียก ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับ เป็นเงิน 50 ถึง 300 ปอนด์

(ข) ยื่นแบบเสียภาษีที่ไม่ถูกต้อง การคำนวณภาษีไม่เป็นไปตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ โดยประมาทหรือโดยทุจริต หรือถ้าทราบข้อผิดพลาดในภายหลังแต่ไม่รายงานให้เจ้าพนักงานสรรพากรทราบภายในเวลาที่เหมาะสม เป็นเหตุให้ชำระภาษีไว้ขาด ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับไม่เกิน 100% ของจำนวนเงินภาษีที่ชำระไว้ขาด

ในการยื่นแบบเสียภาษีโดยทุจริตเป็นความผิดอาญาด้วย แต่ในทางปฏิบัติไม่มีการลงโทษอาญาสำหรับความผิดจากการตั้งราคาโอน ส่วนความหมายของ "โดยประมาท" Inland Revenue ของอังกฤษได้ให้แนวทางการพิจารณาไว้ว่า การที่ผู้เสียภาษีสามารถแสดงให้เห็นว่าได้ใช้ความพยายามอย่างสุจริตและเพียงพอที่จะปฏิบัติตามกฎหมาย ผู้เสียภาษีก็ไม่ต้องรับโทษเบี้ยปรับ แม้ว่าจะมีการปรับปรุงราคาโอน ดังนั้นจึงเป็นภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีที่จะต้องใช้วิจรรณญาณเยี่ยงวิญญูชน ในการจัดทำแบบเสียภาษีตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ Tax Bulletin ฉบับเดือนธันวาคม 1998 ได้ให้แนวทางแก่ผู้เสียภาษีไว้ดังนี้

(ก) ผู้เสียภาษีต้องใช้ความรู้ทางธุรกิจและวิจรรณญาณในการตกลงรายการค้า และตั้งราคาโอนตามมาตรฐานการติดต่ออย่างอิสระ

(ข) ผู้เสียภาษีต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าเขาได้ใช้ความพยายามอย่างสุจริต และเพียงพอที่จะปฏิบัติตามมาตรฐานการติดต่ออย่างอิสระ เช่น โดยการเตรียมเอกสารประกอบรายการที่มีคุณภาพ อย่างน้อยตามที่กำหนดไว้ใน Tax Bulletin ฉบับเดือนตุลาคม 1998

(ค) มีการว่าจ้างผู้ประกอบวิชาชีพอิสระช่วยเหลือเมื่อจำเป็น เบี้ยปรับ 100% สามารถลดลงได้ ขึ้นอยู่กับตัวผู้เสียภาษีเองในการเปิดเผยข้อมูล ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบ และขนาดและสาระสำคัญของราคาที่ปรับปรุง ในการพิจารณาขนาดของราคาที่ปรับปรุง เจ้าพนักงานสรรพากรจะเปรียบเทียบจำนวนเงินที่ปรับปรุงกับยอดขายและกำไรของธุรกิจนั้น รวมถึงการเปรียบเทียบกับปริมาณและมูลค่าของรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน

เบี้ยปรับในมาเลเซีย

เนื่องจากมาเลเซียยังไม่มีกฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนโดยตรง เป็นเพียงแนวความคิดของสรรพากรมาเลเซียที่จะนำหลักการตั้งราคาโอนของ OECD มาใช้ในการตรวจสอบการ

หลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน และอาศัยอำนาจของอธิบดีตามบทบัญญัติทั่วไปเกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีที่จะปรับปรุงกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หากพบว่ารายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ไม่เป็นไปตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ

ดังนั้นในปัจจุบันมาเลเซียจึงยังไม่มีเบี้ยปรับสำหรับความผิดเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนโดยเฉพาะ เบี้ยปรับทั่วไปในกรณีที่พบว่าผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายเทกำไร มีอัตราสูงสุดไม่เกิน 300% ของภาษีที่ชำระไว้ขาด แต่โดยปกติอัตราเบี้ยปรับที่เจ้าพนักงานสรรพากรใช้จะอยู่ในช่วง 120% ถึง 150% เบี้ยปรับภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีด้วย

3.6.4 ปัญหาเกี่ยวกับข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า Advance Pricing Arrangements

Advance Pricing Arrangement คือ ข้อตกลงที่กำหนดเงื่อนไขการตั้งราคาโอนที่กำหนดไว้ล่วงหน้ากับกรมสรรพากรสำหรับรายการค้าที่อยู่ในการควบคุมสำหรับระยะเวลาช่วงหนึ่ง เงื่อนไขการตั้งราคาโอนอาจเป็นวิธีการตั้งราคาโอนที่คิดว่าเหมาะสมสำหรับรายการค้านั้นๆ รายการที่เปรียบเทียบกันได้ การปรับปรุงเพื่อความเหมาะสม และข้อสมมติฐานที่สำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคตที่ใช้ในการตั้งราคาโอน ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าอาจเป็นข้อตกลงทวิภาคีหรือข้อตกลงฝ่ายเดียวระหว่างบรรษัทข้ามชาติกับกรมสรรพากรในประเทศที่ตั้งของบริษัทแม่และประเทศรับการลงทุนที่ตั้งของบริษัทลูก หรือเป็นข้อตกลงระหว่างทั้งสองประเทศ หรือข้อตกลงฝ่ายเดียว (unilateral) ระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากรประเทศในประเทศหนึ่ง ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า อาจเป็นข้อตกลงที่ครอบคลุมทุกรายการค้า หรือเป็นข้อตกลงเฉพาะบางรายการค้า

ปัญหาที่สำคัญของการทำ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า คือ ในข้อตกลงที่ผู้เสียภาษีจะทำกับเจ้าพนักงานสรรพากร ผู้เสียภาษีควรเจาะจงรายการค้าใดบ้างที่จะตกลงราคาโอนล่วงหน้าสำหรับระยะเวลาหนึ่งๆ เนื่องจากเงื่อนไขการตั้งราคาโอนตาม ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าขึ้นอยู่กับข้อสมมติฐานที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตซึ่งมีความไม่แน่นอน และผู้เสียภาษีจะต้องระวังที่จะไม่ใช้วิธีการอื่น เงื่อนไขการค้าอื่น หรือใช้ข้อสมมติฐานอื่น นอกเหนือจากที่ระบุไว้ในข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า

ตามแนวทางของ OECD การทำ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า ผู้เสียภาษีจะเป็นฝ่ายเริ่มต้นยื่นข้อเสนอทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าและเจรจาต่อรองกับเจ้าพนักงานสรรพากร เมื่อข้อเสนอ นั้นเป็นที่ยอมรับแล้วทางสรรพากรจะต้องตอบรับยืนยันว่าจะไม่มีการปรับราคาโอนหากผู้เสียภาษีปฏิบัติตามเงื่อนไข ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า และทั้งสองฝ่ายต้องกำหนดข้อตกลงในการแก้ไขเปลี่ยนแปลง ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าและการยกเลิก ข้อตกลง

การตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า หลังจากนั้นเจ้าพนักงานสรรพากรก็จะต้องมีขั้นตอนในการติดตามการปฏิบัติตาม ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า โดยอาจให้ผู้เสียภาษียื่นรายงานการปฏิบัติตาม ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า และข้อสมมติฐานที่สำคัญมีการเปลี่ยนแปลงเพียงใดหรือไม่ หรือเจ้าพนักงานสรรพากรอาจรวมการตรวจสอบการปฏิบัติตาม ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า เป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบภาษีตามปกติ ในการตรวจสอบการปฏิบัติตาม ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า เจ้าพนักงานสรรพากรจะตรวจสอบทั้งความน่าเชื่อถือและถูกต้องของข้อมูลในข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริง และการใช้วิธีการตั้งราคาออนไลน์ตาม ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า ว่าได้ใช้วิธีการนั้นโดยถูกต้องและสม่ำเสมอหรือไม่

หลายประเทศได้นำระบบข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้ามาใช้ เพื่อกำจัดความไม่แน่นอนในการยอมรับราคาโอน และลดความเสี่ยงในเบี้ยปรับ จากการสำรวจของ Ernst and Young ในปี 1999 เกี่ยวกับจำนวนผู้เสียภาษีที่ใช้ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า ในปัจจุบันและคาดว่าจะใช้ในอนาคต มีผลการสำรวจดังต่อไปนี้

การใช้ ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า		
	เคยใช้และใช้ ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า อยู่ในปัจจุบัน	จะใช้ ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า ในอนาคตต่อไป
ใช่	12%	45%
ไม่ใช่	88%	39%
ไม่แน่ใจ	0%	16%

39% ที่จะไม่ใช้ ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า เนื่องจากเห็นว่ากระบวนการทำข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า เป็นสิ่งไม่จำเป็น การจัดทำข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า ยุ่งยากและซับซ้อน ใช้เวลาและเสียค่าใช้จ่ายมาก และต้องเปิดเผยข้อมูลมากเกินไป⁵⁰

ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า เป็นประโยชน์ต่อทั้งผู้เสียภาษีและสรรพากร และจะเป็นประโยชน์อย่างมากหากกลไกการหาราคาติดต่ออิสระตามปกติล้มเหลวหรือทำได้ยาก เนื่องจากข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้าเป็นข้อตกลงที่ยอมรับโดยผู้เสียภาษีและสรรพากร การนำข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้ามาใช้จึงมีประโยชน์ดังต่อไปนี้

⁵⁰ Ernst and Young International, Ernst & Young Transfer Pricing : Global Survey, pp. 29-30

(1) จะช่วยลดค่าใช้จ่ายและเวลาในการตรวจสอบและดำเนินคดีภาษี เจ้าพนักงานสรรพากรไม่ต้องยึดหลักการติดต่ออย่างอิสระในการตรวจสอบรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ซึ่งเป็นสิ่งที่ยุ่งยากในการนำหลักการติดต่ออย่างอิสระมาใช้ การตรวจสอบรายการค้าที่มีข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า เจ้าพนักงานสรรพากรเพียงตรวจสอบข้อเท็จจริงรายการค้านั้นกับข้อสมมติฐานที่แสดงไว้ในข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า และตรวจสอบว่าผู้เสียภาษีได้ยึดถือเงื่อนไขตาม ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า ในการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันหรือไม่

(2) ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าที่เป็นข้อตกลงทวิภาคีที่มีสรรพากรของทั้งสองประเทศที่คู่สัญญาการค้าระหว่างประเทศตั้งอยู่จะสามารถแก้ปัญหาภาษีซ้อนที่เกิดจากการไม่รับราคาโอนของทั้งสองประเทศ และข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้ายังลดความไม่แน่นอนเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางภาษีสำหรับรายการค้าระหว่างประเทศของบริษัทในเครือเดียวกัน⁵¹ ข้อตกลงทวิภาคีจึงมีประโยชน์ในการแบ่งปันกำไรเพื่อเสียภาษีในประเทศภาคี ซึ่งเป็นประโยชน์อย่างมากสำหรับสรรพากรประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันและต้องให้ความร่วมมือกันในการป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้อน

(3) การนำ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า มาใช้จะลดความเสี่ยง หรือความไม่แน่นอนเกี่ยวกับดุลยพินิจของเจ้าพนักงานสรรพากรเกี่ยวกับการปฏิบัติตามหลักการติดต่ออย่างอิสระของผู้เสียภาษี เนื่องจากความซับซ้อนของรายการค้าระหว่างประเทศ และการขาดแคลนข้อมูลเพื่อค้นหาสิ่งที่ยืนยันได้ อาจทำให้ผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานสรรพากรมีความเห็นต่างกัน มีความเข้าใจแตกต่างกันเกี่ยวกับความสามารถในการก่อให้เกิดกำไรของกิจกรรมหน้าที่ของผู้เสียภาษีตามข้อตกลงรายการค้าที่มีกับบริษัทในเครือเดียวกันและการไม่ยอมรับรายงานการศึกษาการตั้งราคาโอนของผู้เสียภาษีหรือไม่เห็นด้วยกับบางส่วนของรายงานดังกล่าว ซึ่งย่อมนำไปสู่ความขัดแย้งและการประเมินภาษี

(4) เกิดความร่วมมือกันที่ตีระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานสรรพากร การสอบทานข้อมูลที่ยื่นเสนอในการขอข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า จะมีการร่วมมือกันที่ดีมากกว่าการสอบทานข้อมูลลักษณะเดียวกันในระหว่างการตรวจสอบภาษีหรือการดำเนินคดีภาษี

(5) เจ้าพนักงานสรรพากรจะมีพัฒนาการเกี่ยวกับความเข้าใจและความรู้เฉพาะเรื่อง เช่น การค้าระหว่างประเทศ เนื่องจากการให้ข้อมูลในการจัดทำ ข้อตกลงการตั้งราคา

⁵¹ Borkowski, S.C. "Advance Pricing (Dis)Agreements: Differences in Tax Authority and Transnational Corporation Opinions", International Tax Journal, vol. 22, (1996): 26

ออนไลน์ล่วงหน้า และทัศนคติเชิงร่วมมือกันของผู้เสียภาษี การพัฒนาการความรู้ทันสมัยในธุรกิจหรืออุตสาหกรรมเฉพาะด้านหรือรายการค้าเฉพาะอย่างของเจ้าพนักงานสรรพากรจะทำให้เจ้าพนักงานสรรพากรให้บริการทางภาษีที่ดีขึ้นแก่ผู้เสียภาษีคนอื่นที่มีรายการค้าที่คล้ายคลึงกัน

แต่ ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า มีข้อเสียหลายอย่างคือ

(1) ในทางตรงข้ามกับข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้าที่เป็นข้อตกลงทวิภาคี ผู้เสียภาษีอาจเกิดปัญหาการเสียภาษีซ้อนหาก ถ้าข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า เป็นข้อตกลงฝ่ายเดียว(Unilateral)ระหว่างผู้เสียภาษีกับสรรพากรประเทศใดประเทศหนึ่ง ในขณะที่สรรพากรอีกประเทศหนึ่งอาจไม่เห็นด้วยกับราคาที่ตกลงไว้ในข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า

(2) ผู้เสียภาษีจะต้องให้ข้อมูลจำนวนมากแก่เจ้าพนักงานสรรพากร ซึ่งข้อมูลที่ทำให้อาจรวมถึงข้อมูลลับ เช่น ความลับทางการค้า กระบวนการผลิต ดังนั้นบริษัทข้ามชาติจึงมีความเสี่ยงที่จะต้องเปิดเผยข้อมูลที่อ่อนไหวเหล่านี้ แม้ว่าจะมีข้อตกลงที่เจ้าพนักงานสรรพากรห้ามเปิดเผยความลับของผู้เสียภาษี

(3) การจัดทำ ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า จะต้องเสียค่าใช้จ่ายมากหากการเจรจาต่อรอง ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า กับเจ้าพนักงานสรรพากรยืดเยื้อใช้เวลานาน หากผู้เสียภาษีต้องการข้อตกลงที่มีระดับความสะดวกยิ่งมากในการใช้ตั้งราคาออนไลน์ ยิ่งจำเป็นต้องให้ข้อมูลในรายละเอียดจำนวนมากแก่เจ้าพนักงานสรรพากรในการพิจารณาข้อตกลงราคาออนไลน์ล่วงหน้า การเปิดเผยข้อมูลจำนวนมากต้องสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและเวลาและยังเป็นการลดอำนาจต่อรองกับเจ้าพนักงานสรรพากรในอนาคต⁵² ในการจัดทำ ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า ครั้งต่อไปหรือในการตรวจสอบการตั้งราคาออนไลน์ในอนาคต นอกจากนี้หากการเจรจาตกลง ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า ล้มเหลว เจ้าพนักงานสรรพากรที่รับทราบข้อมูลของผู้เสียภาษีไป ย่อมได้เปรียบผู้เสียภาษีในการตรวจสอบภาษี แม้ว่าเจ้าพนักงานสรรพากรจะไม่ได้ใช้ข้อมูลนั้นโดยตรง

(4) การจัดทำ ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า ต้องทำบนข้อสมมติฐานเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งมีความไม่แน่นอน หากข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า ที่จัดทำไม่ยืดหยุ่นเพียงพอหรือไม่ใกล้เคียงความเป็นจริง(Realistic)เพียงพอ ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า ที่ตกลงไว้กับสรรพากรอาจปฏิบัติตามได้ยากและไม่เป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี

(5) ในปัจจุบัน การทำ ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า จำกัดเฉพาะในกลุ่มบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ ที่มีการปฏิบัติตามกฎหมายที่ดี และถูกตรวจสอบเป็นปกติอยู่แล้ว บริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่เหล่านี้จึงนิยมที่จะทำ ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า เพื่อหลีกเลี่ยง

⁵² Chris Rolfe, *International Transfer Pricing*, pp. 114-115

ปัญหาและข้อขัดแย้งกับเจ้าพนักงานสรรพากรเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน การทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า เป็นเรื่องที่ยุ่งยากและสิ้นเปลืองเวลาจึงทำให้กำลังคนของสรรพากรถูกใช้ในการจัดการด้านภาษีกับกลุ่มบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ ทำให้เกิดการละเลยผู้เสียภาษีขนาดย่อม

(6) ตามหลักการทำ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า ผู้เสียภาษีควรสามารถลดภาระในการจัดทำเอกสารประกอบรายการเนื่องจากการทำ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าเป็นการตกลงหลักการหรือวิธีการตั้งราคาโอน ไม่มีปัญหาข้อเท็จจริงที่ต้องพิสูจน์ ดังนั้นเอกสารที่จำเป็นสำหรับการทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าควรมีน้อยกว่าเอกสารประกอบรายการที่ต้องมีการพิสูจน์ปัญหาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ในระหว่างการตรวจสอบการตั้งราคาโอนตามปกติ แต่ในความเป็นจริงเจ้าพนักงานสรรพากรมักจะขอข้อมูลที่มากกว่าที่ขอในการตรวจสอบตามปกติ เช่น ข้อมูลสิ่งที่เปรียบเทียบกันได้ซึ่งไม่สามารถหาได้ในแหล่งข้อมูลสาธารณะ การวิเคราะห์ตลาดในเชิงลึก ข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการตั้งราคาโอนของกลุ่มบริษัทในเครือของผู้เสียภาษีที่เป็นข้อมูลของบริษัทแม่ของผู้เสียภาษีเท่านั้นจึงจะมีได้ ซึ่งเป็นการเพิ่มภาระให้แก่ผู้เสียภาษี

สหรัฐอเมริกา เป็นประเทศแรกที่นำระบบข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้ามาใช้ในปี 1991 และวางแนวทางในการพิจารณา ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าที่เสนอโดยผู้เสียภาษีไว้อย่างละเอียดและเป็นระบบ นอกจากนี้ยังได้กำหนดค่าธรรมเนียมในการทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าประมาณ 5,000 – 25,000 เหรียญสหรัฐฯ ขึ้นอยู่กับขนาดของผู้เสียภาษีและลักษณะของข้อเสนอ

สหรัฐอเมริกาสนับสนุนให้ใช้ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า โดยมีการตกลง ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า สำเร็จในปีงบประมาณ 1998 จำนวน 164 ราย ในขณะที่อีก 168 ราย อยู่ระหว่างเจรจาตกลงกัน

กระบวนการจัดทำ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า ประกอบด้วย

- (ก) ผู้เสียภาษียื่นข้อเสนอในการทำ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า ต่อ IRS
- (ข) IRS สอบทานและรับข้อเสนอหรือปรับปรุงข้อเสนอบางส่วน
- (ค) ทั้งสองฝ่ายดำเนินการจัดทำข้อตกลง

ในส่วนของดำเนินการจัดทำข้อตกลงเป็นส่วนที่ซับซ้อนและยุ่งยากมากที่สุด หลักการเบื้องต้นในการจัดทำ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า คือหลักการติดต่ออย่างอิสระตามมาตรา 482 ของ IRC นอกจากนี้วิธีการตั้งราคาโอนที่จะเป็นข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า จะต้องต้องมีข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเพียงพอสนับสนุนวิธีการนั้นและสามารถตรวจสอบได้

ข้อควรระวังในการจัดทำ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า กับ IRS ในสหรัฐอเมริกา คือ⁵³

- (1) ทรัพย์สินไม่มีตัวตนเป็นองค์ประกอบต้นทุนที่สำคัญ ซึ่งบริษัทสหรัฐอเมริกา มักเป็นเจ้าของ
- (2) ข้อจำกัดของกฎหมายในสหรัฐอเมริกาและในต่างประเทศเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนและการจัดทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า แตกต่างกันมาก
- (3) อัตราภาษีสุทธิของแต่ละประเทศเหล่านั้นต่างกัน
- (4) รายการค้าที่จะพิจารณาเป็นรายการค้าที่เพียงคาดว่าจะเกิดขึ้น

เมื่อ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า เป็นที่ตกลงสำเร็จเรียบร้อยแล้วผู้เสียภาษีจะต้องใช้วิธีการตั้งราคาโอนตามข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าในการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน หากราคาโอนที่เกิดขึ้นจริงต่างจากช่วงราคาโอนที่ควรจะเป็นตามข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าผู้เสียภาษีจะต้องทำการปรับปรุงราคาในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี (Compensating adjustment) นอกจากนี้แล้วผู้เสียภาษีจะต้องยื่นรายงานประจำปี เพื่อรายงานผลการประกอบการที่มีการจัดทำ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า และการปฏิบัติตามเงื่อนไขและข้อตกลงในข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า รายงานประจำปีนี้จะต้องยื่นต่อ IRS เพื่อสอบทานภายใน 90 วัน การไม่ยื่นรายงานประจำปีจะเป็นเหตุให้ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า ถูกยกเลิกได้ การตรวจสอบการตั้งราคาโอนของบริษัทที่ได้มีการจัดทำ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า จะจำกัด 5 ประเด็น คือ

- (1) การปฏิบัติตามเงื่อนไขใน ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า
- (2) ความมีสาระสำคัญของรายการค้า
- (3) ความถูกต้องในการตั้งราคาโอน
- (4) ความสมบูรณ์ครบถ้วนของข้อสมมติฐานที่สำคัญ
- (5) การสม่ำเสมอของวิธีการในการตั้งราคาโอน

ในการส่งเสริมการทำ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า ให้แพร่หลายกับผู้เสียภาษีทุกระดับ IRS ได้ออกประกาศในต้นปี 1998 เกี่ยวกับแนวทางการจัดทำ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า ที่ง่ายขึ้นสำหรับผู้เสียภาษีขนาดย่อมที่มีรายได้รวมน้อยกว่า 200 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ แนวทางพิเศษสำหรับผู้เสียภาษีขนาดย่อมนี้กำหนดให้กระบวนการทำ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าไม่

⁵³ Robert Feinschreiber, Transfer pricing handbook, pp 582-591

อ้อมค้อม (Streamline) และเร็วขึ้น นอกจากนี้ IRS จะให้ความช่วยเหลือมากกว่าในการดำเนินการจัดทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า ตามปกติ

แม้ว่าสหรัฐอเมริกาจะเป็นประเทศที่มีความหนาแน่นในการจัดทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า มากที่สุดแต่การจัดทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าในสหรัฐอเมริกายังมีปัญหา และข้อขัดแย้งระหว่าง IRS และผู้เสียภาษีหลายประการ

(1) ความสม่ำเสมอและเสมอภาคในการประเมินผลการปฏิบัติตาม ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า และการตรวจสอบรายการค้าในประเทศและนอกประเทศ

(2) ระยะเวลาการจัดทำ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า ซึ่งใช้เวลานาน และ IRS ไม่ยอมตกลงที่จะประมาณการเวลาที่คาดว่าจะเสร็จเป้าหมาย และผู้เสียภาษีมักจะไม่สามารถได้ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าทันตามเวลาที่ควรจะได้ ทำให้ราคาโอนที่ตั้งต่างจากราคาโอนตามข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าและถูกตรวจสอบเพื่อปรับปรุงราคาโอน

(3) ข้อมูลที่ IRS ขอจากผู้เสียภาษีในการพิจารณาข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าที่เหมาะสม ควรเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับรายการค้าที่ต้องการที่จะทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า แต่ IRS มักจะขอข้อมูลมากเท่ากับการตรวจสอบภาษีทั่วไป ซึ่งผู้เสียภาษีมักจะไม่สะดวกใจที่จะให้ตามที่ IRS ร้องและเป็นเหตุผลสำคัญที่ทำให้การทำ ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าล้มเหลว

(4) ปัญหาการขอคืนข้อมูลจาก IRS ภายหลังจากที่ผู้เสียภาษีขอลงชื่อเสนอจัดทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า ก่อนการบรรลุข้อตกลง ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า

(5) ราคาโอนที่ตกลงตามข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า ยังไม่ใช่ราคาที่ศาลการให้ความเห็นชอบ ผู้เสียภาษีจึงยังมีหน้าที่จะต้องพิสูจน์ราคาโอนนั้นตามเงื่อนไขและ ข้อบังคับของศาลการ

ออสเตรเลีย ให้ความสำคัญกับการมีข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้ามาก ซึ่งมีแนวทางการพิจารณาการตั้งราคาโอนล่วงหน้าเหมือนประเทศสหรัฐอเมริกา การจัดทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าเพิ่งเริ่มเป็นนิยม และ ATO ได้ออกหนังสือแนวปฏิบัติสาธารณะ (Public Ruling) TR95/23 เพื่อวางแนวกระบวนการจัดทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าเพื่อให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตาม ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าในออสเตรเลียสามารถทำได้ทั้งในระดับทวิภาคีระหว่าง ATO กับสรรพากรประเทศอื่นและเป็นข้อตกลงฝ่ายเดียวระหว่าง ATO กับผู้เสียภาษี แต่ ATO สนับสนุนการทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าที่เป็นทวิภาคีมากกว่าที่เป็นข้อตกลงฝ่ายเดียว เพื่อประโยชน์ในการลดความเสี่ยงเกี่ยวกับภาษีซ้อนและเพิ่มความแน่นอนเกี่ยวกับราคาโอนที่จะใช้ให้แก่ผู้เสียภาษี แต่ ATO จะทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า ที่เป็นทวิภาคีเฉพาะกับสรรพากรประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับออสเตรเลียเท่านั้น

ในการจัดทำข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้าตาม TR95/23 ผู้เสียภาษีต้องยื่นเอกสารหรือข้อมูลดังต่อไปนี้

- (ก) วิธีการตั้งราคาออนไลน์ที่เสนอ
- (ข) เอกสารประกอบรายการที่สนับสนุนวิธีการที่เลือก
- (ค) เงื่อนไขที่จะใช้กำหนดไว้ในข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า
- (ง) ระยะเวลาที่จะปฏิบัติตาม ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้า

เมื่อข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์นี้เป็นที่ยอมรับของ ATO ผู้เสียภาษีจะต้องรายงานประจำปี เพื่อรายงานผลการปฏิบัติตามข้อตกลง รายละเอียดของผลที่เกิดขึ้นจริง และการปฏิบัติตามข้อตกลงและเงื่อนไข ที่ให้ไว้

ในกรณีผู้เสียภาษีขนาดเล็ก อาจทำหนังสือหรือเกี่ยวกับปัญหาการตั้งราคาออนไลน์ ซึ่งผู้เสียภาษีจะใช้หนังสือที่ตอบข้อหารือ (Letter of comfort) เป็นหลักปฏิบัติได้ แต่อย่างไรก็ดีในขณะนี้แนวทางในการทำหนังสือหารือนี้ ยังอยู่ระหว่างการร่างเป็นแนวปฏิบัติสำหรับผู้เสียภาษี

ก่อนปี 1999 อังกฤษยังไม่มีระบบข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ หรือระบบตอบข้อหารืออย่างเป็นทางการ ข้อหารือที่ทำได้จะจำกัดเฉพาะในสถานการณ์เฉพาะมากๆ เท่านั้น และข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ไม่ได้เฉพาะในกรณีที่ดำเนินการผ่านข้อตกลงร่วมกัน ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น จนกระทั่ง พ.ร.บ.การเงิน ปี 1999 (Finance Act 1999) ผ่านความเห็นชอบของรัฐสภา ในเดือนสิงหาคม 1999 อังกฤษจึงเริ่มมีระบบข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ของอังกฤษจะรวมถึงบทบัญญัติหลักการติดต่ออย่างอิสระตามมาตรา 770A การกำหนดกำไรของสาขาหรือตัวแทนซึ่งประกอบธุรกิจในอังกฤษ และรายได้ที่เกิดขึ้นนอกประเทศอังกฤษและถือเป็นรายได้ของสาขาในต่างประเทศของบริษัทอังกฤษ

ตามนโยบายของสรรพากรอังกฤษ ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ควรรวมถึงข้อตกลงเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าพนักงานสรรพากรและข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ควรจัดทำเป็นแบบทวิภาคี กระบวนการจัดทำข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ เริ่มต้นด้วยการแสดงเจตนาของผู้เสียภาษีว่าสนใจที่จะทำข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์กับสรรพากร หลังจากนั้นผู้เสียภาษีจะต้องยื่นคำขออย่างเป็นทางการพร้อมกับข้อมูลดังต่อไปนี้

(ก) คู่สัญญาที่เป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่จะทำข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์ล่วงหน้ากับสรรพากรอังกฤษ และข้อมูลทางการเงินย้อนหลัง 5 ปี

(ข) รายละเอียดปัญหาการตั้งราคาออนไลน์ที่อยู่ภายใต้ข้อตกลงการตั้งราคาออนไลน์และการวิเคราะห์กิจกรรมหน้าที่และความเสี่ยงของแต่ละคู่สัญญา รวมถึงประมาณข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับรายการค้าที่เกี่ยวข้องกัน

(ค) รายละเอียดโครงสร้างองค์กรทั่วโลก เจ้าของบริษัทและธุรกิจของกลุ่มบริษัทของผู้เสียภาษี

(ง) รายละเอียดข้อมูลทางบัญชีที่สนับสนุนวิธีการตั้งราคาโอนที่จะใช้ในข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า

(จ) รายละเอียดปัญหาทางภาษีหรือข้อเรียกร้องที่เจ้าพนักงานสรรพากรมีต่อผู้เสียภาษีเกี่ยวกับรายการค้าที่จะอยู่ภายใต้ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า

(ฉ) ระยะเวลาที่จะใช้ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า ซึ่งโดยปกติจะอยู่ในช่วง 3-5 ปี

(ช) ข้อสมมติฐานที่จะใช้ในการกำหนดหรือหาวิธีการตั้งราคาโอนที่จะเชื่อถือได้

(ซ) คำขอเป็นข้อตกลงแบบทวิภาคีหรือการยืนยันว่าจะไม่คัดค้านการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า กับสรรพากรประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับอังกฤษกรณีข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าที่จะทำไม่ใช่ข้อตกลงทวิภาคี

การเจรจาและจัดทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าของอังกฤษน่าจะใช้เวลาานพอสมควร ดังนั้นอาจมีการขอให้ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้ามีผลย้อนหลังช่วงหนึ่งเมื่อบรรลุข้อตกลงการจัดทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า และข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าควรมีข้อตกลงเกี่ยวกับการเพิกถอน การยกเลิก ข้อสงวนของเจ้าพนักงานสรรพากร เมื่อมีการปกปิดข้อมูลหรือมีการเปลี่ยนแปลงที่มีผลกระทบทำให้ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าไม่เหมาะสมต่อไป นอกจากนี้การให้ข้อมูลที่เป็นเท็จหรือหลอกลวงในการจัดทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า เป็นความผิดที่ต้องรับโทษเบี้ยปรับ

ในประเทศมาเลเซียยังไม่มีข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า

3.7 แนวความคิดการตั้งราคาโอนในทางบัญชี

การตั้งราคาโอนในทางบัญชี เริ่มต้นจากแนวความคิด ของการบัญชีต้นทุน ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการวัดผลการดำเนินงานของ ส่วนงาน (Division) ที่เป็น ศูนย์กำไร (profit center) มีผลการดำเนินงาน หรือกำไรของแต่ละส่วนงาน มาจากรายได้ หักค่าใช้จ่าย ของส่วนงานนั้น ๆ ซึ่งเมื่อสินค้าหรือผลผลิตที่ส่วนงานนั้นทำขึ้นมา (output) เป็นวัตถุดิบ หรือสินค้ากึ่งสำเร็จรูป (Semi-finished goods) ไม่ได้ขายให้บุคคลภายนอก แต่ขายให้กับอีกส่วนงานหนึ่ง จึงเกิดความจำเป็นที่จะต้องกำหนดราคาที่จะใช้ในการโอนสินค้า หรือผลผลิตนั้น

ในกรณีที่ส่วนงานนั้นอาจขายผลผลิตนั้นให้กับอีกส่วนงานหนึ่งหรือบุคคลภายนอกก็ได้ ย่อมทำให้เกิดปัญหาในการตั้งราคาโอน ที่จะก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อกิจการ หรือทำให้เป้าหมายของ

กิจการบรรลุผล สิ่งจูงใจของผู้จัดการศูนย์กำไร จะไม่ไปด้วยกันกับผลประโยชน์สูงสุดของกิจการทั้งหมด ถ้ากิจการนั้นไม่สามารถตั้งราคาโอนที่เหมาะสม

การตั้งราคาโอน มีแนวปฏิบัติ 3 ลักษณะ คือ

- (1) การตั้งราคาโอนบนฐานต้นทุน (Cost-based transfer pricing)
- (2) การตั้งราคาโอนบนฐานราคาตลาด (Market-based transfer pricing)
- (3) การตั้งราคาโอนตามที่ตกลงกัน (Negotiated transfer pricing)

จากการสำรวจ ของนิตยสาร Journal of Management Accounting Research ในปี 1990 เกี่ยวกับการตั้งราคาโอน ในสหรัฐอเมริกา แคนาดา และญี่ปุ่น ผลการสำรวจ มีดังต่อไปนี้

วิธีที่ใช้	สหรัฐฯ	แคนาดา	ญี่ปุ่น
การตั้งราคาโอนบนฐานต้นทุน	45%	47%	47%
การตั้งราคาโอนบนฐานราคาตลาด	33%	35%	34%
การตั้งราคาโอนตามที่ตกลงกัน	22%	18%	19%
รวม	100%	100%	100%

จะเห็นได้ว่าการตั้งราคาโอน ในทางปฏิบัติ เกือบทั้งหมด นิยมใช้ต้นทุนเป็นฐานในการตั้งราคาโอน

3.7.1 แนวความคิด เกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนกิจกรรม (Activity Based Accounting)

กิจการที่ต้องการความเป็นเลิศ ในการประกอบธุรกิจ จะต้องให้ความสำคัญกับกลยุทธ์ของการบริหาร"ต้นทุน" ระบบบัญชีต้นทุนจะต้องไม่บิดเบือนต้นทุนผลิตภัณฑ์ และต้องให้ข้อมูลเกี่ยวกับโอกาสหรือช่องทางในการเพิ่มประสิทธิภาพในการผลิตและการดำเนินงานแก่ผู้บริหาร ระบบบัญชีต้นทุนดั้งเดิมที่ใช้ในการกำหนดราคาโอน ไม่สามารถให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เพียงพอแก่ผู้บริหารในการแข่งขันทางการค้า โดยเฉพาะราคาโอนที่แข่งขันได้กับผู้ประกอบการอื่น จึงได้เริ่มพัฒนาแนวความคิดระบบต้นทุนกิจกรรมขึ้นในกลางทศวรรษ 1980

ระบบการบริหารต้นทุนนี้ เน้นการบริหารกิจการ โดยการแบ่งงานของบริษัทออกเป็นกิจกรรมต่างๆ และถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์นั้น เป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมต่างๆ อีกทีหนึ่ง กิจกรรม คือ การกระทำที่เปลี่ยนหรือใช้ทรัพยากรของกิจการออกมาเป็นผล การบัญชีต้นทุนกิจกรรม นอกจากเน้นการระบุกิจกรรมของกิจการแล้ว ยังพยายามระบุต้นทุนของกิจกรรมเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ และเพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานด้วย

เป้าหมายของระบบต้นทุนกิจกรรม คือการวัดผล และตีราคาทรัพยากรที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม ของการผลิตและส่งมอบสินค้าและบริการให้แก่ลูกค้า⁵⁴ ระบบต้นทุนกิจกรรมจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมและกระบวนการทางธุรกิจซึ่งเกี่ยวข้องกับสินค้า บริการและลูกค้า ที่ถูกต้องมากกว่าระบบต้นทุนแบบเดิม ระบบต้นทุนกิจกรรม จะเน้นกิจกรรมตามส่วนงาน (organizational activities) เป็นองค์ประกอบหลักในการวิเคราะห์ต้นทุนของกิจการ โดยเชื่อมโยงการใช้ทรัพยากรของแต่ละส่วนงาน ในการทำกิจกรรม

ข้อมูลอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยผลิตภัณฑ์ต้นทุน นอกจากใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ แล้วยังเป็นข้อมูลสำคัญในการควบคุม และลดต้นทุนกิจกรรม เช่น ต้นทุนต่อหน่วยของการประกอบชิ้นส่วนด้วยมือ สูงกว่าต้นทุนการประกอบชิ้นส่วนด้วยเครื่องจักร ผู้บริหารอาจได้แนวทางในการพัฒนาผลิตภัณฑ์ โดยลดชิ้นส่วนที่ต้องใช้มือประกอบให้น้อยลง

3.7.2 ประโยชน์ของระบบต้นทุนกิจกรรม

จุดมุ่งหมายหลัก ของการบัญชีต้นทุนกิจกรรม มิใช่เพื่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ แต่เพื่อใช้ในส่วนของการวางแผน และควบคุม ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมมีประโยชน์มากแก่กิจการในปัจจุบันซึ่งแต่ละกิจการไม่จำเป็นต้องทำกิจกรรมทั้งหมดด้วยตนเอง เช่นกิจการผลิตเครื่องคอมพิวเตอร์ ไม่จำเป็นต้องผลิตชิ้นส่วนคอมพิวเตอร์ทั้งหมดและประกอบเครื่องคอมพิวเตอร์เอง เราสามารถวิเคราะห์ และแบ่งกิจการผลิตเครื่องคอมพิวเตอร์ เป็นแต่ละกิจกรรม แล้วพิจารณาต้นทุนของแต่ละกิจกรรมเพื่อการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาของแต่ละกิจกรรมที่จะขายหรือให้บริการแก่ลูกค้า หรือตัดสินใจเกี่ยวกับการซื้อกิจกรรมนั้นจากบุคคลภายนอก หรือทำกิจกรรมนั่นเอง

การตั้งราคาตามระบบต้นทุนเดิม มักจะเป็นการตั้งราคาจากต้นทุนการผลิตสินค้า นั้นบวกด้วยกำไรที่ต้องการ ซึ่งอาจไม่ได้คำนึงถึงความต้องการของสินค้านั้น ในเชิงเศรษฐศาสตร์

สินค้าเฉพาะอย่าง Specialty products เช่น ปากกาที่มีกลิ่นหอมเวลาเขียน ซึ่งลูกค้ายินดีจ่ายเงินมากกว่าปากกาทั่วไป ในอัตราที่เพิ่มขึ้นมากกว่าต้นทุนการผลิตปากกาที่มีกลิ่นหอมที่เพิ่มขึ้น เช่น ต้นทุนการผลิตเพิ่มขึ้น 5-8% แต่ลูกค้ายินดีซื้อในราคาที่เพิ่มขึ้น 20% จากการสำรวจบริษัทที่เริ่มใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม บริษัทเหล่านั้นสามารถปรับราคาขายได้เพิ่มขึ้นอีก 50%

การตั้งราคาที่ได้กำไรสูงสุดของนักเศรษฐศาสตร์ คือการหาจุดสมดุลย์ ของความต้องการสินค้าของผู้บริโภค และต้นทุนในการผลิตสินค้า ซึ่งในความเป็นจริงการตั้งราคาตามแนว

⁵⁴ Robert S. Kaplan and Anthony A. Atkinson, Advanced Management Accounting : Third Edition, Prentice Hall International, Inc Page 97

ความคิดของนักเศรษฐศาสตร์ มีข้อจำกัด หรือความยุ่งยากในการประมาณการเส้นอุปสงค์ (Demand curve) ที่แสดงปริมาณความต้องการในแต่ละระดับราคา และในการประมาณการเส้นต้นทุน (Cost curve) ที่แสดงต้นทุนในการผลิตสินค้า ในแต่ละระดับปริมาณสินค้า

แนวความคิดระบบต้นทุนกิจกรรม ที่ให้ข้อมูลต้นทุนที่ผันแปรตามกิจกรรม หรือปริมาณของกิจกรรม ทำให้กิจการสามารถประมาณการเส้นต้นทุนนี้ขึ้นได้ ประโยชน์ของการจัดการที่คำนึงถึง หรือสัมพันธ์กับสินค้าและลูกค้า จะให้ประโยชน์แก่กิจการในการเพิ่มการใช้กำลังการผลิต ซึ่งรวมถึงการลดการใช้ทรัพยากรที่ไม่คุ้มค่า และการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ให้แก่ประโยชน์หรือกำไรสูงสุด

วิวัฒนาการของการตั้งราคาออนไลน์จากเดิมเป็นการตั้งราคาตามต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดของแต่ละส่วนงาน หรือหน่วยทางธุรกิจ (Profit center) เป็นการตั้งราคาออนไลน์ตามกิจกรรมตามระบบต้นทุนกิจกรรม เป็นการเปลี่ยนการตั้งราคาที่ยึดกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง โดยไม่คำนึงถึงความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากร ความเหมาะสมของราคาออนไลน์กับสินค้าและบริการที่ซื้อขายกันระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน ที่อาจแบ่งแยกเป็นกิจกรรมย่อย ๆ ได้ ซึ่งเป็นการละเลยการตั้งราคาในเชิงเศรษฐศาสตร์ ที่จะทำให้อะไรก็ได้กำไรสูงสุด การตั้งราคาออนไลน์ตามระบบต้นทุนกิจกรรมจึงเป็นการตั้งราคาที่ยึดอยู่บนพื้นฐานของแต่ละกิจกรรม หรือองค์ประกอบของรายการค้า (transaction base) จะเห็นได้ว่าวิวัฒนาการของการตั้งราคาออนไลน์ในทางบัญชี เป็นไปในทิศทางเดียวกับการตั้งราคาออนไลน์ทางภาษี ที่พัฒนาจากวิธีดั้งเดิม เป็นวิธีกำหนดจากกำไรของรายการค้า ที่จะวิเคราะห์กิจกรรมและหน้าที่ และกำหนดราคาที่เหมาะสมสำหรับกิจกรรมหน้าที่เหล่านั้น

ปัญหาสำคัญของ การตั้งราคาออนไลน์ คือ การขาดข้อมูลในการวิเคราะห์ และข้อมูลเกี่ยวกับรายการค้าที่เปรียบเทียบกันได้ หรือกิจกรรมที่เปรียบเทียบกันได้ของบุคคลที่เป็นอิสระ ข้อมูลทางบัญชีเป็นข้อมูลที่สำคัญสำหรับการจัดการภาษีอากร หากระบบต้นทุนกิจกรรม เป็นที่นิยมย่อมเกิดฐานข้อมูลต้นทุนของแต่ละกิจกรรม อันเป็นประโยชน์ในการใช้วิเคราะห์กิจกรรมหน้าที่ของบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน

3.8 ความสัมพันธ์ของการตั้งราคาออนไลน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีศุลกากร

ราคาออนไลน์หรือราคาศุลกากรตามกฎหมายภาษีศุลกากรกำหนดขึ้นเพื่อมิให้ผู้นำเข้าหรือผู้ซื้อสำแดงราคาสินค้านำเข้าในราคาที่ต่ำเกินสมควรเพื่อหลีกเลี่ยงอากรขาเข้า ซึ่งผู้เสียภาษีมียหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้และกฎหมายศุลกากร การศึกษาเปรียบเทียบการตั้งราคาออนไลน์ทั้งทางภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีศุลกากรไปพร้อมกันย่อมเป็นประโยชน์แก่ในการตั้งราคาออนไลน์ที่ถูกต้องตามกฎหมายภาษีเงินได้และกฎหมายศุลกากร

ในส่วนนี้จะศึกษาความหมายของราคาศุลกากร วิธีการประเมินราคาศุลกากรตามความตกลงแกตต์ 1994 (GATT Valuation Agreement) และศึกษาเปรียบเทียบวิธีการประเมินราคาศุลกากรตามข้อตกลงแกตต์ 1994 (GATT Valuation Agreement) กับราคาที่ติดต่อย่างอิสระ Arm length price ของ OECD

3.8.1 ราคาศุลกากร

การเก็บอากรศุลกากรอาจจัดเก็บโดยใช้อัตราอากรตามราคา หรืออัตราอากรตามสภาพ ก่อนการแก้ไข มาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 โดยพระราชบัญญัติศุลกากร(ฉบับที่17) พ.ศ.2543 ราคาที่ใช้ในการจัดเก็บอากรศุลกากรตามราคา ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 คือ "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" หรือ "ราคา" ซึ่งหมายถึง "ราคาขายส่งเงินสด(ในส่วนของขาเข้า ไม่รวมค่าอากร) ซึ่งจะพึงขาย ของประเภทและชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลา และที่ที่นำของเข้า หรือ ส่งของออก แล้วแต่กรณี โดยไม่มีหักทอน หรือลดหย่อนราคาอย่างใด"

"ราคาขายส่งเงินสด (ในส่วนของขาเข้า ไม่รวมค่าอากร)" นั้นหมายถึง ราคาทุนที่ได้รวมกำไรไว้แล้ว ราคาทุนดังกล่าวนี้ เป็นราคารวมของราคาต้นทุนหรือค่าของสิ่งของนั้น ๆ ส่วนหนึ่งรวมเข้ากับค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่ผลิตสินค้าชิ้นนั้น ๆ ออกมาจนกระทั่งถึงตัวผู้ซื้อ ค่าใช้จ่ายนั้นก็คือ ค่าแรงงาน ค่าบรรจุ ค่าภาษีอากร ค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ตลอดจนดอกเบี้ยภายในประเทศ รวมถึงค่าประกันภัยและค่าระวางบรรทุกแล้ว ดังนั้นราคาขายส่งเงินสด คือราคา C.I.F. (Cost, Insurance, Freight) ราคาของที่ขนส่งมาโดยเส้นทางหรือวิธีแตกต่างกันหรือมาจากคนละแห่ง หรือผ่านคนกลางแตกต่างกัน จึงอาจจะแตกต่างกันตามความเป็นจริงของแต่ละกรณีได้ด้วย ราคาไม่มีหักทอนหรือลดหย่อนราคาอย่างใดในข้อนี้หมายถึงราคาที่ตามปกติวิสัยจะพึงขายเป็นการทั่วไปไม่ว่าผู้ซื้อจะเป็นผู้ใด หรืออีกนัยหนึ่ง เป็นราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีความสัมพันธ์กันเป็นพิเศษมากไปกว่าการติดต่อซื้อขายกันตามปกติวิสัย ราคาที่ลดให้แก่ลูกค้าเป็นการทั่วไป ย่อมเป็นราคาอันแท้จริงในท้องตลาด

ถ้าไม่พึงสอบทราบราคาอันแท้จริงในท้องตลาดได้ ให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกแสดง "ค่าแห่งของ" ประเภทและชนิดเดียวกันซึ่งจะพึงส่งมอบได้ ณ ที่ที่นำของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณี แต่ในส่วนของขาเข้า ไม่รวมค่าอากร ดังนั้น"ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" กับ "ค่าแห่งของ" ที่สำแดงในใบขนสินค้าต่างกัน มิใช่ราคาเดียวกัน "ค่าแห่งของ" นี้มาตรา 10 บัญญัติกำหนดเดียวกับนิยามของ "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" โดยนำของประเภทและชนิดเดียวกันมาเป็นข้อคำนึงเพื่อให้ได้ราคาอันแท้จริงในท้องตลาดหรือค่าแห่งของนั้น เพียงแต่ "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" มีกฎหมายบัญญัติหลักเกณฑ์ในการหาราคาดังกล่าวไว้ชัดเจนและละเอียดมากกว่ากรณี "ค่าแห่งของ"

การกำหนดราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยสำหรับของที่ต้องเสียอากรตามราคา มีบัญญัติไว้ใน มาตรา 9 ว่า "ของที่ต้องเสียอากรตามราคานั้น อธิบดีกรมศุลกากรจะประกาศเป็นครั้งคราวก็ได้" ตามปกติ การคำนวณค่าอากรต้องใช้ "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 2 วรรคสิบสอง อย่างไรก็ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 9 ให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรที่จะประกาศว่าของที่ต้องเสียอากรตามราคาประเภทหนึ่งประเภทใดนั้นใช้ราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยเป็นเงินเท่าใด เมื่อประกาศแล้ว มาตรา 9 ให้ถือราคาที่ประกาศเป็นเกณฑ์ประเมินเงินอากรสำหรับของนั้นแทนราคาอันแท้จริงในท้องตลาดนับตั้งแต่วันประกาศเป็นต้นไป จนกว่าจะมีประกาศยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงราคาในท้องตลาดเป็นรายเฉลี่ยนั้น

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ราคาศุลกากรก่อนการแก้ไขกฎหมายในปี 2543 อาจหมายถึงราคาอันแท้จริงในท้องตลาด ค่าแห่งของ หรือราคาที่ยกมาตามมาตรา 9

ต่อมาได้มีการตราพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 แก้ไขความหมายราคาศุลกากร และกำหนดการประเมินราคาศุลกากรเพื่อการจัดเก็บอากรศุลกากร ตาม "ความตกลงว่าด้วยการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ" (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994) (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า "ความตกลง") โดยที่ความตกลงดังกล่าวได้กำหนดให้ใช้ "ราคาศุลกากร" ที่เป็นการประเมินราคาตามราคาซื้อขายจริง ที่สุจริตเป็นเกณฑ์ในการประเมินเงินอากรสำหรับของนำเข้า ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายเดิมที่ให้ใช้ "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" เป็นเกณฑ์ ซึ่งใช้ราคานำเข้าสูงสุดในช่วงเวลาหนึ่ง ๆ เป็นเกณฑ์

ความตกลงฯ นี้เป็นพันธกรณีหนึ่งในจำนวนอีกหลาย ๆ พันธกรณีที่ประเทศไทยต้องรับมาปฏิบัติ ในฐานะประเทศที่ให้การรับรองความตกลงการจัดตั้งองค์การการค้าโลก (World Trade Organization) ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2538 แต่ประเทศกำลังพัฒนาสามารถขอชะลอการใช้ความตกลงฯ นี้ออกไปเป็นระยะเวลา 5 ปี ซึ่งเป็นที่คาดว่าภายในระยะเวลาดังกล่าวจะมีประเทศต่าง ๆ ประมาณ 120 ประเทศนำระบบการประเมินราคาตามความตกลงแกตต์มาใช้ในเวลานั้น อาจกล่าวได้ว่าเกือบทั่วโลกมีการใช้ระบบการประเมินราคาศุลกากรเพียงระบบเดียวเท่านั้น

ประเทศไทยก็ได้ใช้สิทธิในฐานะประเทศกำลังพัฒนา ขอชะลอการใช้ความตกลงฯ ดังกล่าว จนกระทั่งได้มีการตราพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 เพื่อนำการประเมินราคาศุลกากรตามข้อตกลงดังกล่าวมาใช้บังคับ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2543 เป็นต้นไป

ความตกลงฯ นี้ เป็นผลมาจากการเจรจาทางการค้าหลายฝ่ายรอบกรุงโตเกียว ในปี ค.ศ. 1973 - 1979 ซึ่งได้ข้อยูติว่า ควรคิดค้นระบบที่จะช่วยส่งเสริมและเอื้ออำนวยต่อการค้าระหว่างประเทศให้มีมากยิ่งขึ้น ด้วยการกำหนดวิธีการประเมินราคาศุลกากรที่เป็นระบบ มีขั้นตอนที่เรียบ

ง่าย ชัดเจน ทำให้ผู้นำของเข้าสามารถคาดหมายหรือทราบถึง ต้นทุนค่าภาษีอากรที่ตนต้องชำระได้ อย่างแน่นอนเป็นการล่วงหน้า นอกจากนี้ยังเป็นการป้องกันไม่ให้นำระบบการประเมินราคาศุลกากร ไปใช้บนพื้นฐานของการเลือกปฏิบัติ หรือการกำหนดเอาเองตามอำเภอใจอีกด้วย

ความตกลงฯ นี้ อาศัยหลักการของ "ราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระ" โดยมีความตั้งใจที่จะให้เป็นระบบประเมินราคาศุลกากรที่มีความยุติธรรม มีรูปแบบเดียวกันและมีความเป็นกลาง นอกจากนี้ยังเป็นระบบที่มีความสอดคล้องกับความเป็นจริงในทางการค้าอีกด้วย

3.8.2 วิธีการประเมินราคาตามความตกลงแกตต์ 1994 (GATT Valuation Agreement)

มาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร(ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 ให้นิยามคำว่า "ราคาศุลกากร" หรือ "ราคา" แห่งของ อย่างใดนั้น หมายถึงว่า

- (1) ราคาซื้อขายของนำเข้า
- (2) ราคาซื้อขายของนำเข้าที่เหมือนกัน
- (3) ราคาซื้อขายของนำเข้าที่คล้ายกัน
- (4) ราคาหักทอน
- (5) ราคาคำนวณ
- (6) ราคาย้อนกลับ

ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ราคาและการกำหนดราคา ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 พ.ศ.2543

ข้อ 3 ของกฎกระทรวง กำหนดให้การพิจารณากำหนดราคาศุลกากรจะต้องเริ่มต้น จากวิธีที่ 1 คือ การใช้ราคาซื้อขายของนำเข้า หากไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 1 ได้แล้ว จึงจะพิจารณากำหนดราคาศุลกากรโดยวิธี 2 ซึ่งเป็นการใช้ราคาซื้อขายของนำเข้าที่เหมือนกัน และหากยังไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 2 ได้อีก ให้พิจารณากำหนดราคาซื้อขายของนำเข้าที่คล้ายกัน ตามวิธีถัดมาตามลำดับจนกระทั่งถึงวิธีที่ 6 ซึ่งเป็นการใช้วิธีย้อนกลับ ในกรณีที่ไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 1 ถึง 5 ได้แล้ว

3.8.2.1 ราคาซื้อขายของนำเข้า

กฎของการประเมินราคาศุลกากรตามวิธีแรกนี้กำหนดว่า "ราคาศุลกากรของของนำเข้าจะต้องเป็นราคาซื้อขาย" ซึ่ง "ราคาซื้อขาย" คือราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระสำหรับของที่นำเข้า เมื่อมีการขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศนำเข้า โดยมีการปรับราคาแล้วตามข้อกำหนดต่าง ๆ ที่ได้ระบุไว้และต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด

เงื่อนไขข้อหนึ่งที่จะใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคา
ศุลกากรได้นั้น ผู้ซื้อและผู้ขายต้องไม่มีความสัมพันธ์กัน* เว้นแต่หากพิจารณาแล้วจากวิธีปฏิบัติทาง
การค้าของการขายของที่นำเข้าเห็นว่าความสัมพันธ์นั้นไม่มีอิทธิพลต่อราคา แต่ถ้าความสัมพันธ์นั้น
มีอิทธิพลต่อราคา ผู้นำเข้าต้องพิสูจน์ได้ว่าราคาซื้อขายของนำเข้าที่ผู้นำเข้าสำแดงใกล้เคียงกับราคา
ที่ใช้ในการทดสอบ (ข้อ 16 ของกฎกระทรวง) หากมีความใกล้เคียงกันอย่างมาก ก็สามารถรับราคา
ซื้อขายของนำเข้านั้นเป็นราคาศุลกากรได้ แต่ถ้าไม่ใกล้เคียงกับราคาที่ใช้ในการทดสอบหรือไม่มี
ราคาที่ใช้ในการทดสอบ ก็ไม่อาจรับราคาซื้อขายของนำเข้านั้นมาเป็นราคาศุลกากรได้

ราคาที่ใช้ในการทดสอบ (test value) ตามข้อ 16 ของกฎกระทรวง ได้แก่

(ก) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน หรือ ของที่คล้ายกัน ที่ขายให้กับ
บุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์กันเพื่อส่งออกไปยังประเทศนำเข้าเดียวกัน

(ข) ราคาหักทอนของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน

(ค) ราคาคำนวณของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน

เมื่อไม่อาจกำหนด ราคาศุลกากรโดยใช้ราคาซื้อขายตามวิธีแรกนี้ก็จะต้อง
พิจารณาวิธีถัดมา คือการใช้ราคาซื้อขายของนำเข้าที่เหมือนกันมากำหนดเป็นราคาศุลกากร

3.8.2.2 การใช้ราคาซื้อขายของนำเข้าที่เหมือนกัน

วิธีการต่อมาที่สามารถนำมาใช้เพื่อกำหนดราคาศุลกากร เมื่อไม่อาจใช้
ราคาซื้อขายตามวิธีแรกได้แล้ว คือการใช้ราคาซื้อขายของนำเข้าที่เหมือนกันซึ่งกำหนดให้เป็นวิธีที่ 2

* ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในกรณีดังต่อไปนี้ เป็นความสัมพันธ์กันที่อาจมีผลต่อราคา
(ข้อ 4 ของกฎกระทรวง)

1. บุคคลหนึ่งเป็นกรรมการ หรือพนักงานระดับ ผู้บริหารในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง
2. บุคคลหนึ่งเป็นหุ้นส่วนเพื่อกระทำกิจการร่วมกับอีกบุคคลหนึ่ง
3. บุคคลหนึ่งเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง
4. บุคคลหนึ่ง เป็นเจ้าของ ควบคุมหรือครอบครองจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงตั้งแต่ร้อยละ
5 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
5. บุคคลหนึ่งควบคุมอีกบุคคลหนึ่ง โดยทางตรงหรือทางอ้อม
6. บุคคลทั้งสองถูกควบคุมโดยบุคคลที่สาม โดยทางตรงหรือทางอ้อม
7. บุคคลทั้งสองร่วมกันควบคุมบุคคลที่สาม โดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือ
8. บุคคลเหล่านั้นเป็นสมาชิกของครอบครัวเดียวกัน

ราคาซื้อขาย "ของที่เหมือนกัน" หมายถึงราคาซื้อขายของที่เหมือนกันในทุกด้านกับของที่นำเข้า ไม่ว่าจะเป็นทางกายภาพ คุณภาพและชื่อเสียง และต้องผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่นำเข้าด้วย ความแตกต่างด้านรูปร่างภายนอกที่ถือว่าเป็นความแตกต่างเพียงเล็กน้อย ได้แก่ สี ขนาด ป้ายชื่อ และแบบ ไม่เป็นเหตุให้ไม่เป็นของที่เหมือนกัน

3.8.2.3 การใช้ราคาซื้อขายของนำเข้าที่คล้ายกัน

เมื่อไม่อาจใช้ราคาซื้อขายตามวิธีที่ 2 ได้แล้ว ให้ใช้วิธีที่ 3 ซึ่งเป็นการใช้ราคาซื้อขายของนำเข้าที่คล้ายกัน

ราคาซื้อขาย "ของที่คล้ายกัน" หมายถึง ราคาซื้อขายของที่อาจจะไม่เหมือนกันในทุกด้าน แต่มีลักษณะหรือใช้วัสดุที่เป็นส่วนประกอบอย่างเดียวกัน ผลิตในประเทศเดียวกันและทำหน้าที่อย่างเดียวกันหรือทดแทนกันได้ ในทางการค้า โดยให้คำนึงถึง คุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้าของของที่นำเข้ากับของนั้น

3.8.2.4 ราคาหักทอน

หากไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 1 การใช้ราคาซื้อขายของนำเข้า วิธีที่ 2 การใช้ราคาซื้อขายของนำเข้าที่เหมือนกันและวิธีที่ 3 การใช้ราคาซื้อขายของนำเข้าที่คล้ายกัน ให้กำหนดราคาศุลกากรของของที่นำเข้าโดยใช้ราคาหักทอน

ราคาหักทอน จะเป็นราคาขายต่อในประเทศ หักด้วยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ผู้นำเข้าพึงมีในการขายของนำเข้าในประเทศ

3.8.2.5 ราคาคำนวณ

การกำหนดราคาศุลกากรของของนำเข้าโดยวิธี "ราคาคำนวณ" เป็นราคาที่ประกอบด้วย ผลรวมของค่าใช้จ่ายในการผลิตของนำเข้า บวกด้วยกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่พึงเกิดขึ้นตามปกติจากการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้า โดยผู้ผลิตรายอื่น ๆ เพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร

3.8.2.6 ราคาย้อนกลับ

วิธีราคาย้อนกลับ เป็นการกำหนดราคาศุลกากร โดยย้อนกลับไปที่หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาตามวิธีที่ 1 ถึงวิธีที่ 5 มาใช้ตามลำดับโดยผ่อนปรน หรือผ่อนผันหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้ และการกำหนดราคาดังกล่าวอย่างสมเหตุสมผลใช้วิธีการที่สมเหตุสมผล

จากรายงานการสำรวจขององค์การศุลกากรโลก เมื่อปี พ.ศ.2537 มีสมาชิกจำนวน 34 ประเทศที่ตอบแบบสอบถาม พบว่ามีการใช้วิธีการของ "ราคาซื้อขาย" เพื่อใช้กำหนด

ราคาศุลกากร เป็นจำนวนสูงถึงร้อยละ 90 ส่วนวิธีการที่ใช้มาก เป็นอันดับถัดไป คือ วิธีการของ "ราคาย้อนกลับ" สำหรับวิธีการอื่น ๆ ที่เหลือ พบว่ามีการใช้โดยประเทศสมาชิกต่าง ๆ น้อยมาก⁵⁵

3.8.3 วิธีการประเมินราคาศุลกากรตามข้อตกลงแกตต์ 1994 (GATT Valuation Agreement) กับ ราคาที่ติดต่ออย่างอิสระ Arm length price ของ OECD

ตามหลักการวิธีการประเมินราคาศุลกากรตามข้อตกลงแกตต์ 1994 (GATT Valuation Agreement) ในกรณีผู้ซื้อ และผู้ขายมีความสัมพันธ์กันที่อาจมีผลต่อการกำหนดราคาศุลกากร ในการพิจารณาราคาศุลกากร ที่สำแดง กรมศุลกากรจะต้องพิจารณา ตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย หรือวิธีปฏิบัติทางการค้าของผู้ซื้อและผู้ขาย หากผู้ขาย ขายสินค้าประเภทเดียวกันให้บุคคลที่ไม่สัมพันธ์กันในราคาใกล้เคียงกับราคาที่ขายให้ผู้ซื้อที่มีความสัมพันธ์กัน หรือราคาที่ขายให้ผู้ซื้อที่มีความสัมพันธ์กัน เป็นราคาที่คุ้มกับต้นทุนค่าใช้จ่ายและมีกำไรพอสมควร ย่อมถือได้ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย ไม่มีผลต่อราคาของที่นำเข้า และสามารถรับราคานั้นได้

หากตรวจสอบแล้วพบว่า ราคานั้นได้รับอิทธิพลจากความสัมพันธ์กัน ผู้ซื้อจะต้องพิสูจน์ได้ว่าราคาที่สำแดงนั้นใกล้เคียงกับราคาทดสอบ(Test value) ดังต่อไปนี้

- (1) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน หรือ ของที่คล้ายกัน ที่ขายให้กับบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์กันเพื่อส่งออกไปยังประเทศนำเข้าเดียวกัน
- (2) ราคาหักทอนของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน
- (3) ราคาคำนวณของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน

หากเปรียบเทียบราคาทดสอบ กับราคาติดต่ออย่างอิสระ (Arm length price) ของ OECD ซึ่งหมายถึง ราคาที่พึงจ่ายสำหรับสินค้าหรือบริการที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกัน ภายใต้สภาวะการณ์ที่เหมือนกัน หรือคล้ายคลึงกัน ระหว่างผู้ซื้อผู้ขายที่ไม่เกี่ยวข้องกัน (Unrelated parties) ดังนั้นจะเห็นว่าราคาทดสอบราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน หรือ ของที่คล้ายกัน ที่ขายให้กับบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน จะเหมือนกับราคาตามวิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (CUP) ราคาหักทอนจะเหมือนกับราคาขายต่อ (Resale) และราคาคำนวณ จะเหมือนกับราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus)

แต่หลักการตั้งราคาโอนตาม OECD มีความแตกต่างจากหลักการประเมินราคาของ GATT คือ

⁵⁵ กรมศุลกากร, การประเมินราคาศุลกากรตามความตกลงแกตต์ 1994, (กรุงเทพฯ : กรมศุลกากร, 2541), หน้า 122

1) ภาวะการพิสูจน์

การเปรียบเทียบกับราคาทดสอบเป็นภาระหน้าที่ของผู้ซื้อ หรือผู้เสียภาษี ที่นำเข้าสินค้า แต่ภาวะการพิสูจน์การตั้งราคาโอนตาม OECD ขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ ซึ่งอาจเป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษี หรือเจ้าพนักงานสรรพากรก็ได้

2) การเลือกใช้วิธีการตั้งราคาโอน

ตามแนวทางของ GATT ผู้ซื้ออาจขอใช้วิธีราคาคำนวณ ก่อนวิธีราคาหัก ทอน แล้วแต่ความพอใจของผู้ซื้อ หรือผู้เสียภาษี แต่ตามแนวทางของ OECD ผู้เสียภาษีควร พิจารณาใช้วิธีราคาขายต่อก่อนถ้าหากไม่สามารถใช้ราคาขายต่อหรือราคาขายต่อไม่เหมาะสมกับ รายการค้านั้นๆ แล้วจึงใช้ราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มและหากผู้เสียภาษีเลือกวิธีตั้งราคาโอนวิธีใดวิธี หนึ่ง ผู้เสียภาษีจะต้องให้เหตุผลชี้แจงได้ว่าวิธีที่เลือกนั้นทำไมจึงเหมาะสม ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิเลือก ตามความต้องการหรือตามอำเภอใจ

การตรวจสอบราคาโอนสำหรับสินค้าที่นำเข้าของเจ้าพนักงานสรรพากร มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันมิให้ผู้ซื้อหักค่าสินค้านำเข้าในราคาที่สูงเกินสมควรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติ บุคคล แต่ในขณะที่เจ้าพนักงานศุลกากรตรวจสอบราคาโอนสำหรับสินค้าที่นำเข้า เพื่อมิให้ผู้นำเข้า หรือผู้ซื้อสำแดงราคาสินค้านำเข้าในราคาต่ำเกินสมควรเพื่อหลีกเลี่ยงอากรขาเข้า แต่วิธีการตั้ง ราคาโอนทางภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีศุลกากรมีหลักการคล้ายคลึงกัน ต้องใช้ข้อมูลอย่างเดียวกั นในการกำหนดราคา และผู้เสียภาษีมียหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้และกฎหมายศุลกากร การพิจารณากฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนทั้งทางภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีศุลกากรไป พร้อมกันย่อมเป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีในการตั้งราคาโอนเดียวที่อาจเหมาะสมและใช้ได้สำหรับการ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีศุลกากร ราคาโอนที่ตั้งขึ้นอาจใช้ได้ทั้งสองวัตถุประสงค์และผู้ เสียภาษีไม่ต้องเสียภาษีจากราคาประเมินโดยไม่จำเป็น นอกจากนี้เจ้าพนักงานสรรพากรและ ศุลกากรอาจอาศัยข้อมูลร่วมกันได้ในการตรวจสอบการตั้งราคาโอน แม้จะมีวัตถุประสงค์ที่ต่างกัน

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 4

ปัญหาการนำหลักการติดต่ออย่างอิสระมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล และแนวทางการแก้ปัญหาสำหรับกรมสรรพากร

ปัญหาในการนำหลักการติดต่ออย่างอิสระมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล แยกพิจารณาได้ 3 ประเภท คือ

- (1) ปัญหาความหมายของราคาตลาดและราคาติดต่ออย่างอิสระ
- (2) ผลกระทบต่ออำนาจดุลยพินิจของกรมสรรพากรและมาตรการคุ้มครองผู้เสียภาษี
- (3) การนำแนวความคิดเรื่องราคาติดต่ออย่างอิสระมาใช้ภายใต้ประมวลรัษฎากรฉบับ

ปัจจุบัน

ในบทที่ 4 จะแยกศึกษาแต่ละปัญหาและแนวทางการแก้ปัญหาดังต่อไปนี้

4.1 เปรียบเทียบ ความหมายของราคาตลาดของไทย กับความหมายของราคาตลาด หรือ ราคาติดต่ออย่างอิสระ ของ OECD และต่างประเทศ

จากการศึกษาความหมายราคาตลาดในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในบทที่ 2 พบว่า ราคาตลาดตามมาตรา 65ทวิ (4) หรือราคาปกติตามมาตรา 65ตรี (15) ควรหมายถึงราคาที่บุคคลทั่วไป พึงจะตกลงซื้อขายสินค้า หรือบริการกันตามความเป็นจริง ซึ่งกำหนดโดยกลไกตลาดตามปกติ หรือในการแข่งขันที่สมบูรณ์ ซึ่งผู้ซื้อ หรือผู้ขายรายใดรายหนึ่ง ไม่มีอิทธิพลต่อราคาที่จะซื้อขายกัน

แต่จากแนวนั่งสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรพบว่ากรมสรรพากรไม่เคยให้นิยามของราคาตลาด ในการวินิจฉัยว่าราคาตามที่ผู้เสียภาษีหรือเป็นราคาตลาดหรือไม่ กรมสรรพากรก็ไม่ได้ให้เหตุผล หรือวางแนวทางการพิจารณาอย่างชัดเจน ในการตอบข้อหารือ กรมสรรพากรมักถือว่าราคาตลาดของสินค้าที่ขายควรสูงกว่าราคาต้นทุน ราคาตลาดที่กรมสรรพากรยอมรับจะต้องเป็นราคาสามารถอ้างอิงได้ เช่น ราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรมที่ดิน เป็นราคาตลาดของที่ดิน ในบางกรณีมีการยอมรับเป็นการยอมรับราคาตลาดตามแนวคำวินิจฉัยของศาล เช่น การยอมรับราคาตามบัญชีของทรัพย์สิน และหนี้สิน ในการคำนวณหาราคาตลาดของหุ้น

นอกจากนี้เจตนารมณ์ของบทบัญญัติตามมาตรา 65ทวิ (4) และมาตรา 65ตรี (15) คือการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาขายต่ำหรือตั้งราคาซื้อสูง แต่การพิจารณาว่าราคาที่ตกลงกันเป็นราคาตลาดหรือไม่ กรมสรรพากรไม่มีการแยกพิจารณารายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันหรือรายการค้าระหว่างบุคคลที่เป็นอิสระจากกัน เพื่อพิจารณาว่าผู้เสียภาษีมีเป้าหมายทางธุรกิจที่อาจมีอิทธิพลต่อการตั้งราคาโอนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ และมีหลายกรณีที่ดูเหมือนว่า กรม

สรรพากรใช้อำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) เพื่อประโยชน์ในการขยายฐานภาษี เพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น เช่น กรณีการแจกสินค้าให้แก่ประชาชนทั่วไป เพื่อส่งเสริมการขาย หรือการที่ผู้ผลิตให้สินค้า ไม่คิดมูลค่าแก่ผู้ขาย โดยไม่คิดค่าตอบแทน เพื่อให้นำไปแจกให้แก่ประชาชนทั่วไป เพื่อส่งเสริมการขาย

ศาลฎีกามีการพิจารณาความหมายของราคาตลาดในการพิจารณาคดีภาษีอากรมากกว่าที่กรมสรรพากรพิจารณาในการตอบข้อหารือผู้เสียภาษี ราคาตลาดตามแนวศาลฎีกา จะต้องเป็นราคาที่แน่นอน ไม่ใช่เป็นเพียงราคาที่มีผู้เสนอซื้อ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2722/2530) ควรเป็นราคาที่ประชาชนทั่วไปสามารถซื้อขายได้ตามปกติ ราคาตลาด คือ ราคาตามที่สมควร (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5656/2536) กรณีเป็นสินค้าไม่มีราคาตลาด หากวิธีการกำหนดราคาขายที่เหมาะสม ถือว่าราคาขายนั้นไม่ต่ำกว่าราคาตลาด (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2891/2538) ราคาตลาดของสินค้านั้น อาจไม่มีราคาตายตัวหรือราคาเดียว ขึ้นอยู่กับสภาพของสินค้าและตลาดโดยทั่วไป การขายสินค้าแต่ละชนิดในราคาสูงต่ำผิดกันก็อาจอยู่ในกรอบของราคาตลาดได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4960/2538) ดังนั้นราคาตลาดอาจมีลักษณะเป็นช่วงราคาที่ยอมรับได้ว่าเป็นราคาตลาด (Arm's length range) นอกจากนี้ราคาตลาดในประเทศ อาจแปรผันตามราคาตลาดโลก เช่น ราคาตลาดแร่ ย่อมขึ้นอยู่กับราคาตลาดโลกของแร่ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2891/2538)

นอกจากนี้ศาลเห็นว่าในการซื้อขายทรัพย์สินของกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นเหตุควรให้กำหนดราคาซื้อขายต่ำกว่าราคาตลาด เนื่องจากผู้ซื้อและผู้ขายมีความเกี่ยวข้องกันและการเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกันยังมีส่วนได้เสียผูกพันกันอยู่นั้น เป็นแนวความคิดที่ค่อนข้างจะขัดแย้งกับเจตนารมณ์ของกฎหมายมาตรา 65 ทวิ (4) ซึ่งบัญญัติขึ้นเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) จึงควรเป็นเหตุที่ผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีแม้ว่าราคาซื้อขายนั้นต่ำกว่าราคาตลาด กรณีผู้ซื้อและผู้ขายมีความเกี่ยวข้องกันและยังมีส่วนได้เสียผูกพันกันอยู่นั้นไม่ควรถือเป็นเหตุผลอันสมควรที่จะดเว้นใช้ราคาตลาด นอกจากนี้ราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันไม่ได้กำหนดขึ้นโดยตรงจากผลทางการตลาด (market force) ถ้าหากำไรผ่านการตั้งราคาโอนนั้น จึงอาจมีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

แต่อย่างไรก็ดี ราคาตลาดตามแนวทางกรมสรรพากรและศาลฎีกาควรหมายถึง ราคาของสินค้าหรือบริการตามความเป็นจริงที่ประชาชนทั่วไปสามารถซื้อขายได้ตามปกติในตลาดทั่วไป และควรเป็นราคาที่อ้างอิงได้หรือนำเชื่อถือ ซึ่งความหมายราคาตลาดนี้ใกล้เคียงกับความหมายราคาติดต่ออย่างอิสระของ OECD ซึ่งหมายถึงราคาที่กำหนดตามเงื่อนไขทางการค้าในตลาดเปิดตามปกติ¹

¹ OECD, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, (Paris : OECD Publications, 1977), pp 88-89

นอกจากนี้ราคาติดต่ออย่างอิสระตามวิธี CUP ซึ่งหมายถึงราคาที่พึงซื้อขายกันระหว่างบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ผู้ซื้อหรือผู้ขายไม่สามารถควบคุมหรือมีอิทธิพลเหนืออีกฝ่ายหนึ่ง ควรมีความหมายเดียวกันกับราคาตลาดตามกฎหมายไทย

แต่ราคาตลาดตามกฎหมายไทยเป็นมาตรการทั่วไปที่ใช้ทดสอบรายการค้าโดยทั่วไปเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน ในขณะที่ราคาติดต่ออย่างอิสระของ OECD เป็นมาตรการที่บัญญัติเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน และราคาติดต่ออย่างอิสระอื่นนอกจากวิธี CUP เช่น ราคาตามวิธี Resale price วิธี Cost Plus หรือ วิธีอื่น ไม่ใช่ราคาที่มีการซื้อขายจริงในท้องตลาด แต่เป็นราคาสมมุติขึ้นหรือเป็นราคาที่คำนวณขึ้นเพื่อใช้เป็นราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่ยอมรับได้ว่าเป็นราคาที่ไม่มีการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน หรือใช้ทดสอบราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน

ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าราคาติดต่ออย่างอิสระที่กำหนดขึ้นตามหลักการเรื่องราคาติดต่ออย่างอิสระตามข้อ 9 แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD หมายถึงราคาตลาดหรือราคาเสมือนราคาตลาดที่คำนวณหรือกำหนดขึ้นเพื่อใช้เป็นราคาโอนหรือทดสอบราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน

4.2 ผลกระทบต่ออำนาจดุลยพินิจของกรมสรรพากร และมาตรการคุ้มครองผู้เสียภาษีภายใต้หลักการนำหลักการติดต่ออย่างอิสระมาใช้

มาตรา 65ทวิ (4) ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะประเมินรายได้เพื่อเสียภาษีในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด เพื่อมิให้ผู้เสียภาษีหลบเลี่ยงภาษีโดยการตกลงยอมรับราคาหรือค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาดหรือราคาตามปกติที่ควรจะเป็น ซึ่งทำให้กำไรของผู้เสียภาษีลดลงและทำให้รัฐเก็บภาษีเงินได้จากรายได้ที่สูญหายไป แต่อย่างไรก็ดี อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินที่จะประเมินเงินได้เพื่อการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจึงควรมีจำกัดเพียงเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี เจ้าพนักงานประเมินควรมีอำนาจประเมินภาษีต่อเมื่อพบว่าผู้เสียภาษีได้หลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยการขายสินค้าหรือให้บริการในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมินจึงมีหน้าที่หาราคาตลาดเพื่อประเมินว่าราคาที่ผู้เสียภาษีได้ตกลงซื้อขายหรือให้บริการนั้นต่ำกว่าราคาตลาดเพียงใด การประเมินภาษีหรือการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานสรรพากรตามมาตรา 65ทวิ(4) จึงเกี่ยวข้องกับการพิจารณาและวินิจฉัยปัญหา 2 ลักษณะ คือ

(1) ปัญหาข้อกฎหมาย คือ ปัญหาตีความกฎหมาย วินิจฉัยว่าราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) หมายถึงราคาอะไร ราคาต่ำกว่าราคาตลาดที่มีเหตุอันสมควรหมายถึงราคาในกรณีใดบ้าง หากไม่สามารถหาราคาตลาดของสินค้าหรือบริการนั้นได้ควรใช้ราคาอะไรในการประเมินภาษีและควรได้ราคานั้นมาอย่างไร ซึ่งประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติให้ความหมาย หรือคำอธิบายราคาตลาด และในทางปฏิบัติตามแนวนั่งสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรยังไม่ได้ให้เหตุผลว่าเหตุใดจึงยอมรับหรือไม่ยอมรับราคาตามที่คุณเสียภาษีหรือว่าเป็นราคาตลาด หรือเป็นราคาไม่ต่ำกว่าราคาตลาด หรือวางแนวทางที่ชัดเจนในวิธีการคำนวณหาราคาตลาดคืออะไร และคำพิพากษาศาลฎีกา มักจะเป็นการวินิจฉัยว่าราคาที่เจ้าพนักงานสรรพากรประเมินเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีหรือไม่ ศาลยังไม่ได้วินิจฉัยในข้อกฎหมายว่าราคาประเมินนั้นเหตุใดเป็นราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) ดังนั้นมาตรา 65 ทวิ(4) จึงยังมีปัญหาข้อกฎหมายว่าราคาตลาดคืออะไร เจ้าพนักงานสรรพากรจึงมีอำนาจดุลยพินิจพิจารณาว่าราคาตลาดสำหรับรายการค้าที่ตนตรวจสอบอยู่นั้นคือราคาอะไรหรือราคาที่ตรวจสอบอยู่นั้นเป็นราคาตลาด หรือต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่

(2) ปัญหาข้อเท็จจริง คือ ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการตั้งราคาซื้อขายของผู้เสียภาษีหรือข้อมูลที่ใช้ในตั้งราคาโอน และข้อเท็จจริงตามที่คุณเสียภาษีกล่าวอ้างน่าเชื่อถือเพียงไร ซึ่งในทางปฏิบัติแล้วปัญหาข้อเท็จจริงเป็นปัญหาหลักที่ศาลยกขึ้นพิจารณาพร้อมกับการพิจารณาว่าราคาใดเป็นราคาที่เป็นธรรมระหว่างราคาของเจ้าพนักงานสรรพากรที่ใช้ในการประเมินภาษี หรือราคาที่คุณเสียภาษีข้อมูลตามความเป็นจริง

ปัญหาข้อกฎหมายว่าราคาตลาดหมายถึงราคาอะไร หรือจะหาราคาตลาดได้อย่างไร ไม่ควรเป็นปัญหาที่เจ้าพนักงานสรรพากรควรมีอำนาจดุลยพินิจ เนื่องจากปัญหาข้อกฎหมายเป็นปัญหาที่ควรวินิจฉัยโดยอาศัยตัวบทกฎหมายมาประกอบกรวินิจฉัยซึ่งควรจะต้องมีความชัดเจน หากความหมายราคาตลาดไม่มีความชัดเจนแน่นอนและเจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจดุลยพินิจในการพิจารณาว่าราคาตลาดหมายถึงอะไร ย่อมเป็นการใช้อำนาจดุลยพินิจที่ไม่เหมาะสม และอาจเกิดการใช้อำนาจนั้นเกินขอบเขตจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีเนื่องจากกรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษี เจ้าพนักงานสรรพากรจึงมีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบภาษีของผู้เสียภาษีเพื่อจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม เจ้าพนักงานสรรพากรจึงมีส่วนได้เสียในตีความกฎหมายในทางที่จะทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้น

การไม่มีอำนาจดุลยพินิจของเจ้าพนักงานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับปัญหาข้อกฎหมายว่าราคาตลาดหมายถึงอะไร ย่อมเป็นมาตรการคุ้มครองผู้เสียภาษีซึ่งต้องเสียภาษีภายใต้กฎหมายรัฐธรรมนูญ เกิดความแน่นอนในการพิจารณาภาระภาษีของผู้เสียภาษี อันเป็นหลักประกันว่าผู้เสียภาษีมีหน้าที่เสียภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายบัญญัติไว้อย่างชัดเจนให้ต้องเสียภาษี และเมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรมีแนวทางที่ชัดเจนในการคำนวณหาราคาตลาดตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ ซึ่งเป็นหลักการที่

เหมาะสมในเชิงเศรษฐศาสตร์ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี และเป็นแนวทางที่นานาประเทศยอมรับ เจ้าพนักงานสรรพากรย่อมสามารถฝึกฝนและพัฒนาความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบการตั้งราคาโอนของบริษัทข้ามชาติ ซึ่งจะทำให้บริษัทข้ามชาติหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนได้น้อยลง กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาติได้มากขึ้น โดยอาศัยการมีภาษีบนหลักการและตามแนวทางราคาติดต่ออย่างอิสระที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วไป

หากราคาตลาดตามมาตรา 65ทวิ (4) หมายถึงราคาที่ไม่เกี่ยวข้องกันพึงตกลงซื้อขายกัน และหากผู้ซื้อและผู้ขายเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ราคาโอนควรกำหนดหรือคำนวณขึ้นตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ ตามข้อ 9 เรื่องวิสาหกิจในเครือเดียวกันของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ปัญหาข้อกฎหมายในการตีความเกี่ยวกับความหมายของราคาตลาดย่อมหมดไป เจ้าพนักงานสรรพากรย่อมเหลือเพียงปัญหาข้อเท็จจริงว่า ผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติตามแนวทางที่กรมสรรพากรวางไว้ในการคำนวณหาราคาติดต่ออย่างอิสระเพื่อใช้เป็นราคาตลาดในการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันหรือไม่ ข้อมูลและเอกสารประกอบรายการตั้งราคาโอนเหมาะสมและน่าเชื่อถือเพียงไร

4.3 การนำแนวความคิดเรื่องราคาติดต่ออย่างอิสระมาใช้ภายใต้ประมวลรัษฎากรฉบับปัจจุบัน

บทบัญญัติในมาตรา 65ทวิ (4) และ 65ตรี (15) ได้ใช้ราคาตลาดเป็นมาตรฐานในการป้องกันกีดกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน ทางด้านรายได้และรายจ่าย แต่การป้องกันกีดกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนทางด้านรายจ่ายตามมาตรา 65ตรี (15) จำกัดเฉพาะการซื้อขายทรัพย์สิน การป้องกันกีดกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนทางด้านรายจ่ายเกี่ยวกับค่าบริการและดอกเบี้ยเงินกู้ ย่อมต้องอาศัยบทบัญญัติทั่วไปในการป้องกันกีดกันการหลีกเลี่ยงภาษีทางด้านรายจ่ายตามมาตรา 65ตรี (13) โดยถือว่ารายจ่ายเกี่ยวกับค่าบริการและดอกเบี้ยเงินกู้ ที่สูงกว่าราคาตลาด ส่วนที่เกินนั้นเป็นมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะตามมาตรา 65ตรี (13) ต้องห้ามหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ปัญหากฎหมายมาตรา 65ทวิ (4) และมาตรา 65ตรี (15) ไม่มีประสิทธิผลในการป้องกันกีดกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน คือ ความหมายและวิธีหาราคาตลาดหรือราคาไม่เกินปกติไม่ชัดเจนแน่นอนและมาตรา 65ตรี (15) ไม่ครอบคลุมรายจ่ายค่าบริการ การนำหลักการเกี่ยวกับราคาติดต่ออย่างอิสระ ตามข้อ 9 แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD มาใช้เพื่อแก้ปัญหาดังกล่าวควรพิจารณาปัญหาดังต่อไปนี้ คือ

4.3.1 การกำหนดนิยามราคาตลาด และวิธีการหาราคาตลาด หรือราคาติดต่ออย่างอิสระโดยการออกเป็นคำสั่งกรมสรรพากร เพื่อให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติตาม

กรมสรรพากรสามารถวางแนวทางการตีความกฎหมาย เกี่ยวกับราคาตลาดตาม มาตรา 65ทวิ (4) ราคาปกติตามมาตรา 65ตรี (15) รวมถึงรายจ่ายส่วนที่สูงเกินกว่าราคาติดต่ออย่างอิสระ อันจะถือเป็นรายจ่ายที่มีไซ่เพื่อกำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะตามมาตรา 65ตรี(13) เพื่อประโยชน์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน โดยการออกคำสั่งกรมสรรพากร เพื่อให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติตาม

คำสั่งกรมสรรพากรนี้จะตีความว่า “ราคาตลาด” ตามมาตรา 65ทวิ (4) และราคาไม่เกินไปกติ ตามมาตรา 65ตรี (15) หมายถึง ราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายที่ไม่เกี่ยวข้องกันพึงตกลงซื้อขายกัน และหากผู้ซื้อผู้ขายเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ผู้ซื้อและผู้ขายควรตั้งราคาโอนตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ และราคาที่ได้นั้นก็ถือว่าเป็นราคาตลาดหรือเสมือนราคาตลาดนั้น ปัญหาที่ต้องพิจารณาคือ คำสั่งกรมสรรพากรให้นำราคาโอนตามหลักการติดต่ออย่างอิสระมาใช้หากกรณีไม่สามารถหาราคาตลาดสำหรับรายการค้านั้นได้นี้ขัดกับบทบัญญัติของมาตรา 65ทวิ (4) และมาตรา 65ตรี (15) หรือไม่

ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4107/2530 ศาลได้วินิจฉัยว่าการคำนวณราคาขายตึกแถวและทาวน์เฮ้าส์ เท่ากับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นบวกกำไรร้อยละ 25 เป็นการคำนวณรายรับของโจทก์ได้ตรงตามความเป็นจริงมากที่สุดแล้ว เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 ไม่จำเป็นต้องแสวงหาพยานหลักฐานจากผู้ซื้อตึกแถวและทาวน์ของโจทก์จนครบทุกคน จึงจะสามารถทำการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์ได้ เพราะมิฉะนั้นแล้วเจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 ก็ย่อมจะไม่มีโอกาสทำการประเมินตามที่กฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้เลย ซึ่งการแปลกฎหมายดังกล่าวที่ศาลอุทธรณ์วินิจฉัยไว้ย่อมไม่มีทางจะปฏิบัติได้

การกำหนดรายได้ จากค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง บวกด้วยกำไร 25% เป็นการกำหนด หรือประมาณการรายได้ ตามวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost plus) ซึ่งเป็นวิธีตั้งราคาโอนตามหลักการติดต่ออย่างอิสระของ OECD วิธีหนึ่ง ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่าศาลยอมรับวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost plus) เนื่องจากเป็นวิธีที่จะกำหนดรายได้ของโจทก์ตรงตามความเป็นจริงมากที่สุด นอกจากนี้ศาลยังให้ความเห็นเพิ่มเติมอีกว่า หากการตีความกฎหมายเคร่งครัดตามตัวอักษร กรมสรรพากรย่อมไม่มีโอกาสทำการประเมินตามที่กฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้เลย

นอกจากนี้ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5519/2534 ศาลได้วินิจฉัยไว้ว่า เมื่อโจทก์ไม่มีหลักฐานใดมาแสดงว่าเป็นรายจ่ายของโจทก์ การที่เจ้าพนักงานประเมินคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์

โดยยินยอมให้มีการหักค่าใช้จ่ายด้วยการนำเอาข้อมูลจากกรมโยธาธิการที่เป็นหน่วยงานที่ควบคุมงานก่อสร้างสถานที่ราชการที่โจทก์ดำเนินการ โดยคำนวณกำไรสุทธิด้วยการหักค่าใช้จ่ายให้แก่โจทก์เป็นค่าวัสดุก่อสร้าง ร้อยละ 50 และค่าแรงก่อสร้างร้อยละ 30 รวมจำนวนถึงร้อยละ 80 นับว่าเป็นการกระทำโดยมีเหตุสมควรและเป็นธรรมแก่โจทก์ กรณีเช่นนี้เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะกระทำได้

ในกรณีการกำหนดต้นทุน จากรายได้ในอัตรา 80% ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5519/2534 มีลักษณะคล้ายกับวิธีกำหนดจากราคาขายต่อ (Resale price) ซึ่งเป็นวิธีตั้งราคาอินตามหลักการติดต่ออย่างอิสระของ OECD วิธีหนึ่ง และเหตุผลที่ศาลยอมรับวิธีกำหนดรายจ่ายตามวิธีนี้เนื่องจากเป็นวิธีที่มีเหตุสมควรและเป็นธรรมแก่โจทก์

ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสองคดี อาจกล่าวได้ว่าศาลยอมรับวิธีกำหนดราคาหรือรายได้รายจ่ายที่จะให้ผลตรงตามความเป็นจริงมากที่สุดหรือเป็นวิธีที่มีเหตุสมควรและเป็นธรรมเพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีของกรมสรรพากรหรือป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาอิน และศาลยอมรับวิธีมีลักษณะคล้ายกับวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มและวิธีกำหนดจากราคาขายต่อ

ดังนั้นการตีความ “ราคาตลาด” ตามมาตรา 65 ทวิ (4) และ “ราคาไม่เกินปกติ” ตามมาตรา 65 ตี (15) ให้หมายความรวมถึงราคาติดต่ออย่างอิสระตามแนวทางของ OECD ในกรณีรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันนั้นไม่มีราคาตลาด ย่อมไม่ถือเป็นการตีความที่ผิดกฎหมาย แต่ถือเป็นการตีความตามเจตนารมณ์กฎหมาย เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมาย ถ้าหากการตีความนี้ผิดกฎหมาย กรมสรรพากรย่อมไม่มีโอกาสประเมินภาษีรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่มีราคาตลาด หรือหารราคาตลาดได้ยาก ซึ่งย่อมเป็นการตีความกฎหมายที่ไม่สามารถปฏิบัติได้

นอกจากนี้หากพิจารณาลักษณะกฎหมายภาษีอากรที่ติดอย่างหนึ่ง คือ ภาระภาษีที่ก่อให้เกิดขึ้นจะต้องเป็นธรรม บุคคลที่เท่าเทียมกันควรเสียภาษีเป็นจำนวนเงินเท่ากัน และบุคคลที่แตกต่างกันควรเสียภาษีต่างกันตามความเหมาะสม² กฎหมายภาษีอากรจะต้องมีความชัดเจนเพื่อให้ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีอย่างเท่าเทียมกันและสม่ำเสมอ ดุลยพินิจในการตีความกฎหมายของเจ้าพนักงานสรรพากรควรมีจำกัดเฉพาะกรณี หากบทบัญญัติกฎหมายส่วนใดมีความไม่แน่นอนและจะต้องตีความกฎหมายแล้ว กรมสรรพากรควรที่จะเป็นผู้ตีความกฎหมายเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรปฏิบัติในแนวทางอย่างเดียวกัน ดังนั้นเมื่อเกิดความไม่แน่นอนเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติ หากไม่สามารถราคาตลาดได้แล้ว กรมสรรพากรไม่ควรปล่อยให้เกิดช่องว่างของกฎหมายโดยไม่ดำเนินการใดๆ กรม

² วิทย์ ตันติกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, (ม.ป.ท.), 2528, หน้า 21-24

สรรพากรควรวินิจฉัยยับยั้งบัญชีของกฎหมายมาตรา 65 ทวิ (4) และมาตรา 65 ตี (15) เพื่อตีความ เป็นแนวทางให้เจ้าพนักงานถือปฏิบัติ และเป็นแนวทางปฏิบัติให้แก่ผู้เสียภาษีทางอ้อม การออกคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อตีความ "ราคาตลาด" ให้หมายความว่ารวมถึงราคาติดต่ออย่างอิสระในกรณีไม่สามารถหาราคาตลาดได้ จึงเป็นการสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษี

4.3.2 เอกสารประกอบรายการ และมาตรา 17

เอกสารประกอบรายการ เป็นส่วนสำคัญที่แสดงถึงเจตนาของผู้เสียภาษีที่จะไม่มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน และความน่าเชื่อถือของราคาโอนที่ผู้เสียภาษีใช้สำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันว่าเป็นราคาที่สะท้อนถึงผลการติดต่ออย่างอิสระ

เอกสารประกอบรายการสามารถแบ่งได้เป็น 2 ส่วน คือ

(ก) เอกสารประกอบรายการที่ผู้เสียภาษีควรมีและจัดทำขึ้นในขณะที่มีรายการค้ากับบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน และเก็บรักษาไว้ที่ตัวผู้เสียภาษี เพื่อพร้อมให้เจ้าพนักงานสรรพากรตรวจสอบ

(ข) แบบแสดงข้อมูลเกี่ยวกับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่ผู้เสียภาษีต้องจัดทำขึ้นเพื่อแนบไปกับแบบแสดงรายการเสียภาษี

เอกสารประกอบรายการที่ผู้เสียภาษีจัดทำขึ้นในขณะที่มีรายการค้ากับบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึงเอกสารเกี่ยวกับการศึกษาแนวทางและวิธีการเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนที่จะถือได้ว่าเป็นราคาติดต่ออย่างอิสระ ประเภทและปริมาณสินค้าหรือบริการที่มีการตกลงซื้อขายกัน เงื่อนไขและข้อตกลงเกี่ยวกับราคาโอนและเงื่อนไขทางการค้าอื่นๆ สำหรับรายการค้านั้น ๆ เช่น ระยะเวลาในการชำระราคา เอกสารส่วนใหญ่จึงเป็นเอกสารทางบัญชีประกอบรายการรับและจ่ายของบริษัท

ประมวลรัษฎากร ไม่ได้กำหนดประเภทหรือลักษณะของเอกสารประกอบรายการ รายได้และรายจ่ายเพื่อการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตี ในทางปฏิบัติเอกสารประกอบรายการที่เจ้าพนักงานสรรพากรเรียกจากผู้เสียภาษีเพื่อการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงเป็นเอกสารที่โดยปกติบริษัทจะต้องจัดทำตามกฎหมายบัญชี เพื่อบันทึกรายได้และรายจ่าย คือ สมุดบัญชีต่างๆ และเอกสารประกอบรายการ

เอกสารประกอบรายการอีกส่วนหนึ่ง คือ แบบแสดงข้อมูลเกี่ยวกับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่ผู้เสียภาษีต้องจัดทำขึ้นเพื่อแนบไปกับแบบแสดงรายการเสียภาษี เป็นข้อมูลเบื้องต้นที่เจ้าพนักงานสรรพากรได้จากผู้เสียภาษี เพื่อการวิเคราะห์การเสียภาษี และการวิเคราะห์เพื่อประโยชน์ในการสุ่มตรวจสอบ

วรรคแรกของมาตรา 68 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี ให้บริษัทห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำบัญชีงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตามมาตรา 65”

และมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า “การยื่นรายการ ให้ยื่นภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหมวดว่าด้วยภาษีอากรต่าง ๆ และตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนด

อธิบดีต้องการรายงานประจำปี หรือบัญชีงบดุล หรือบัญชีอื่น ๆ ประกอบการแสดงรายการใด ก็ให้สั่งเรียกได้ กับให้อธิบดีมีอำนาจสั่งผู้ต้องเสียภาษีอากรให้มีสมุดบัญชีพิเศษ และให้กรอกข้อความที่ต้องการลงในสมุดบัญชานั้นได้ เพื่อสะดวกแก่การคำนวณเงินภาษีอากรที่ต้องเสียตามลักษณะนี้ เมื่ออธิบดีมีคำสั่งตามที่ว่ามานี้ ผู้ยื่นรายการหรือผู้ต้องเสียภาษีอากรต้องปฏิบัติตามเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร

(1) ให้อธิบดีโดยอนุมนตรีรัฐมนตรีมีอำนาจสั่งบุคคลเป็นการทั่วไปให้มีบัญชีพิเศษ และให้กรอกข้อความที่ต้องการลงในบัญชานั้น คำสั่งเช่นนี้ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(2) ให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดให้ผู้ยื่นรายการหรือผู้เสียภาษีหรือผู้ต้องเสียภาษีอากรทำบัญชีงบดุลหรือบัญชีอื่น ๆ แสดงรายการหรือแจ้งข้อความใด ๆ และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนด”

บัญชีงบดุลตามมาตรา 68 ทวิ และมาตรา 17 คือ งบการเงินที่มีผู้สอบบัญชีตามมาตรา 3 สัตต ตรวจสอบและรับรอง

นอกจากนี้ตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร ให้อธิบดีโดยอนุมนตรีรัฐมนตรีมีอำนาจสั่งบุคคลเป็นการทั่วไปให้มีบัญชีพิเศษ และให้กรอกข้อความตามที่ต้องการ แต่ในปัจจุบันบัญชีพิเศษที่บริษัทห้างหุ้นส่วนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 65 จะต้องจัดทำมีเพียงแบบแจ้งข้อความเกี่ยวกับกิจการของบริษัทห้างหุ้นส่วนตามประกาศอธิบดีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 35 โดยมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 16 เมษายน 2533 เป็นต้นไป

ประกาศฉบับนี้กำหนดให้บริษัทห้างหุ้นส่วนต้องรับรองว่ามีเหตุการณ์ดังต่อไปนี้หรือไม่

(1) กิจการขายสินค้า บริการ หรือทรัพย์สินให้กู้ยืม หรือให้เช่าทรัพย์สินโดยไม่มียอดตอบแทนหรือมีแต่ต่ำกว่าราคาตลาด อันถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้ง

(2) กิจการซื้อทรัพย์สิน รวมทั้งรายจ่ายเพื่อซื้อทรัพย์สินดังกล่าว และค่าบริการในราคาที่เกินปกติอันถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้ง

(3) กิจการตั้งเจ้าหนี้ หรือลูกหนี้โดยไม่มีตัวตน หรือมีตัวตน แต่จำนวนเงินเกินความเป็นจริง อันถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้ง

(4) กิจการเกิดผลขาดทุนสุทธิติดต่อกันเกินกว่า 3 รอบระยะเวลาบัญชีแต่มีการขยายกิจการ

(5) การหักภาษี ณ ที่จ่าย (ภาษีเงินได้และภาษีการค้า ณ ที่จ่าย) และนำส่งการจัดทำบัญชีพิเศษ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง ให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้หรือภาษีการค้า ณ ที่จ่าย มีบัญชีพิเศษ ลงวันที่ 31 พฤษภาคม 2531 กิจการได้ดำเนินการแล้วหรือไม่

จะเห็นได้ว่าข้อ 1 และข้อ 2 ของแบบแจ้งข้อความเกี่ยวกับกิจการของบริษัทห้างหุ้นส่วน เป็นคำถามเกี่ยวกับราคาโอน แต่แบบแจ้งข้อความฯ นี้เป็นการรับรองเพียงว่ามีหรือไม่มี โดยไม่ได้แสดงรายละเอียดใด ๆ เพิ่มเติมที่จะเป็นข้อมูลให้แก่เจ้าพนักงานสรรพากร เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์การเสียภาษีและการวิเคราะห์เพื่อเลือกตรวจสอบภาษี

หากจะนำหลักการตั้งราคาโอนมาใช้ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจเพียงพอตามมาตรา 17(1) และ (2) ที่จะมีคำสั่งให้ผู้เสียภาษีจัดทำเอกสารประกอบรายการเพื่อพร้อมให้เจ้าพนักงานสรรพากรตรวจสอบ และเอกสารประกอบรายการที่ต้องยื่นพร้อมแบบแสดงรายการเสียภาษี เอกสารประกอบรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่อธิบดีอาจกำหนดให้ผู้เสียภาษีจัดทำควรกำหนดเพียงเท่าที่จำเป็นที่เจ้าพนักงานควรมีเพื่อการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ เพื่อไม่เป็นภาระแก่ผู้เสียภาษี

4.3.3 ภาระการพิสูจน์ และการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง Corresponding adjustment

4.3.3.1 ภาระการพิสูจน์

ในการใช้อำนาจประเมินภาษี เจ้าพนักงานประเมินจึงต้องกล่าวอ้างว่าราคาซื้อขายหรือให้บริการนั้นไม่ใช่ราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีภาระการพิสูจน์ตามที่กล่าวอ้าง ผู้เสียภาษี ย่อมไม่มีหน้าที่พิสูจน์ว่าราคาขายสินค้า หรือให้บริการนั้น ไม่ต่ำกว่าราคาตลาด แต่ถ้าหากเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบเอกสารประกอบรายการค้าและพิจารณาทำให้การของผู้เสียภาษีตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วเห็นว่าราคาขายสินค้าหรือให้บริการนั้นต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินย่อมสามารถประเมินภาษีได้ตามมาตรา 20 แห่งประมวลรัษฎากร หากผู้เสียภาษีไม่ต้องกรทที่จะถูกประเมินภาษี ผู้เสียภาษีจึงมีหน้าที่พิสูจน์ในชั้นตรวจสอบ เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรเชื่อว่าราคาที่ตกลงนั้นเป็นราคาตลาด หรือเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคา โดยมีเหตุอันสมควร และหากมีการประเมินภาษีตามมาตรา 20 ผู้เสียภาษีที่ไม่พอใจผลการประเมิน สามารถอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามมาตรา 30(1) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อคณะกรรมการดังกล่าววินิจฉัยแล้ว หากผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจ จึงจะอุทธรณ์ต่อศาลได้ ตามมาตรา 30(2) แห่งประมวลรัษฎากร

ในการกำหนดหน้าที่นำสืบในคดีภาษีอากรนั้น ข้อกำหนดคดีภาษีอากร มิได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษ จึงเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 84 อย่างไรก็ตาม ในการบรรยายฟ้อง โจทก์ต้องกล่าวถึงการแจ้งการประเมินให้เสียภาษีของเจ้าพนักงานสรรพากรไม่ชอบอย่างไร โดยจะต้องอธิบายตั้งแต่การถูกตรวจสอบภาษีเป็นอย่างไร ประเด็นภาษีใดเป็นเหตุให้ตนต้องเสียภาษีเพิ่ม และตนไม่เห็นฟ้องด้วยอย่างไร การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และตนไม่เห็นฟ้องด้วยในสาระสำคัญประการใด ดังนั้นโจทก์ในคดีภาษีอากรจึงมีภาระการพิสูจน์ข้อเท็จจริงตามที่กล่าวในคำฟ้อง โดยมีหน้าที่นำสืบว่า การประเมินของเจ้าพนักงานในข้อใด ไม่ชอบด้วยกฎหมายหมายอย่างไร แต่ศาลภาษีอากรอาจกำหนดให้คู่ความฝ่ายใดนำพยานเข้าสืบในประเด็นข้อใด ก่อนหรือหลังก็ได้ ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรข้อ 16 วรรคแรก

หลักการติดต่ออย่างอิสระของ OECD ไม่ได้วางกฎเกณฑ์ใด ๆ เกี่ยวกับภาระการพิสูจน์เพื่อให้แต่ละประเทศสมาชิกกำหนดภาระการพิสูจน์เกี่ยวกับการตั้งราคาโอนเอง ตามสภาวะแวดล้อมทางกฎหมายและระบบกฎหมายของแต่ละประเทศ

กรณีการนำหลักการติดต่ออย่างอิสระมาใช้ การพิสูจน์ว่าราคาซื้อขายกันนั้นเป็นราคาตลาด หรือหากไม่มีราคาตลาดราคาโอนนั้นเป็นราคาติดต่ออย่างอิสระ นั้นย่อมเกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการค้าของผู้เสียภาษี ซึ่งอาจเป็นข้อมูลลับที่ไม่ควรเปิดเผยในสาธารณะ และผู้เสียภาษีเป็นผู้ที่เกี่ยวข้องกับรายการค่านั้นโดยตรง มีความรู้เฉพาะอย่างสำหรับรายการค้า ผู้เสียภาษีย่อมสามารถพิสูจน์ความเหมาะสมของราคาโอนได้ง่ายกว่าเจ้าพนักงานสรรพากร แต่อย่างไรก็ดีภาระการพิสูจน์เกี่ยวข้องกับระบบกฎหมายและโครงสร้างภาษีที่เกี่ยวข้องกับหลักการเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษี และสิทธิในการบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร ดังนั้นปัญหาภาระการพิสูจน์เกี่ยวกับการตั้งราคาโอน ควรมีการศึกษาเฉพาะเรื่องในรายละเอียดต่อไป

4.3.3.2 การปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง

ในกรณีเจ้าพนักงานสรรพากรมีการประเมินภาษีตามมาตรา 20 บุคคลที่เกี่ยวข้องกันของผู้เสียภาษีที่เป็นคู่สัญญารายการค้าที่เจ้าพนักงานสรรพากรไม่ยอมรับราคาโอน อาจมีปัญหาเกี่ยวกับการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจแยกพิจารณาได้ 2 กรณี คือ

1) ในกรณีผู้เสียภาษีและบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน เป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย

ในกรณีการประเมินภาษี เนื่องจากราคาขายต่ำไป คู่สัญญาที่เป็นผู้ซื้อ ไม่สามารถปรับปรุงเพิ่มราคาซื้อของตน เนื่องจากราคาซื้อที่จะหักเป็นรายจ่าย หรือราคาขายที่จะ

ถือเป็นรายได้ ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวล รัชฎาการต้องเป็นราคาตามสัญญา มีการรับจ่ายตามความเป็นจริง และในทำนองเดียวกัน ในกรณี การประเมินภาษี เนื่องจากราคาซื้อสูงไป คู่สัญญาที่เป็นผู้ขายไม่สามารถปรับลดราคาขายของตนได้เช่นกัน กรณีการปรับปรุงราคาขายในแบบแสดงรายการเสียภาษี อาจทำได้ในกรณีราคาขายต่ำกว่าราคาตลาด ผู้เสียภาษีอาจปรับปรุงราคาขายให้สูงขึ้นเพื่อป้องกันการใช้อำนาจประเมินตาม มาตรา 65 ทวิ (4)

2) ในกรณีผู้เสียภาษีอยู่ในประเทศไทยและบุคคลที่เกี่ยวข้องกันนั้น อยู่ในประเทศไทย

ตามวรรคสอง ข้อ 9 ของ อนุสัญญาภาษีซ้อน เจ้าพนักงาน สรรพากรที่เสนอการปรับปรุงราคาโอนครั้งแรก primary adjustment มีหน้าที่ต้องพิสูจน์ให้เจ้า พนักงานสรรพากรของอีกรัฐหนึ่ง ซึ่งต้องทำการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง Corresponding adjustment แน่ใจว่า รายการปรับปรุงนั้น สมควร (justified) ทั้งในหลักการและจำนวนเงิน ดังนั้นในกรณีบุคคลที่ เกี่ยวข้องกันผู้นั้น เป็นผู้ที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย สามารถทำการ ปรับปรุงที่เกี่ยวข้องเนื่องได้ และในทางตรงกันข้าม ในกรณีมีการปรับปรุงครั้งแรกในต่างประเทศและ บุคคลที่เกี่ยวข้องกันคู่สัญญาเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย กรมสรรพากรผูกพันตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ จะต้องให้มีการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องในประเทศไทยโดยการยกเว้นภาษีเงินได้ตาม พรฎ. ฉบับที่ 18 แต่การปรับปรุงที่เกี่ยวข้องนั้นมีปัญหาเกี่ยวกับรอบระยะเวลาบัญชีที่ควรมีการปรับปรุงและระยะ เวลาขอคืนภาษีตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 หัวข้อ 3.2.3

ในกรณีเป็นการปรับปรุงครั้งแรกในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับ ประเทศไทย การปรับปรุงเกี่ยวเนื่องในประเทศไทยไม่สามารถทำได้ เนื่องจากกรคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัชฎาการต้องเป็นราคาตามสัญญา มีการรับ จ่ายตามความเป็นจริง

แต่อย่างไรก็ดีปัญหาเกี่ยวกับการปรับปรุงเกี่ยวเนื่อง ยังมีปัญหาเกี่ยวกับ ความตกลงร่วมกัน และการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามอนุสัญญาภาษีซ้อน และการปรับปรุงขั้นที่สอง (Secondary adjustment) ซึ่งจะไม่กล่าวถึงโดยละเอียดในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ปัญหาเกี่ยวกับการ ปรับปรุงเกี่ยวเนื่อง ควรมีการศึกษาเฉพาะเรื่องในรายละเอียดต่อไป

4.3.4 เบี้ยปรับ และลักษณะความผิดเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน

เบี้ยปรับเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุดที่จะทำให้อำนาจให้ปฏิบัติตามกฎหมายการตั้งราคาโอน³ โดยการแสดงให้เห็นว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายมีต้นทุนสูงกว่าการปฏิบัติตามกฎหมาย เบี้ยปรับตามแนวทางของ OECD แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

- (1) เบี้ยปรับเนื่องจากไม่มีเจตนากระทำความผิด "No fault penalty"
- (2) เบี้ยปรับทั่วไป

ประมวลรัษฎากรไม่ได้แยกเบี้ยปรับเป็น 2 ประเภทตามแนวทางของ OECD เบี้ยปรับในกรณีเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ขาด แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ เบี้ยปรับกรณียื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ถูกต้องตามมาตรา 22 ในอัตรา 100% ของภาษีที่ชำระไว้ขาด และเบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและไม่ได้ชำระภาษีตามมาตรา 26 ในอัตรา 200% ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ นอกจากนี้ผู้เสียภาษียังต้องรับผิดเสียเงินเพิ่มอีก 1.5% ต่อเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 27 หากผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเพิ่มเติมโดยไม่มีการตรวจสอบตามมาตรา 19 ในกรณีนี้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 22 หรือมาตรา 26 แต่ยังคงต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27

แต่อย่างไรก็ดี มาตรา 27 ทวิ ให้อำนาจอธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรี ในการลดหรืองดเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 ซึ่งกรมสรรพากรอาจอาศัยอำนาจนี้ในการลดหรืองดเบี้ยปรับสำหรับการเสียภาษีไว้ขาด อันเป็นผลจากการปรับปรุงราคาโอนแต่ผู้เสียภาษีไม่มีเจตนากระทำความผิด

อธิบดีกรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับภาษีเงินได้ โดยออกเป็นคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทบ.81/2542 ซึ่งมีหลักเกณฑ์ที่สำคัญดังต่อไปนี้

- (ก) การพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับทำได้ หากเห็นว่าบุคคลที่ต้องเสียเบี้ยปรับไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยอย่างดี
- (ข) การลดเบี้ยปรับตามมาตรา 22 หรือมาตรา 26 เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีอำนาจลดได้ แต่ต้องให้เสียเบี้ยปรับไม่น้อยกว่า 50% ของเบี้ยปรับ

ดังนั้นหากกรมสรรพากรต้องการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามหลักการติดต่ออย่างอิสระในการตั้งราคาโอน กรมสรรพากรควรส่งเสริมให้ความรู้แก่ผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการตั้งราคา

³ OECD Committee on Fiscal Affairs, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (Paris : OECD Publications, 1995), p IV-7.

โอนตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ และอาศัยอำนาจตามมาตรา 27 ทวิ พิจารณางดหรือมีอัตราเบี้ยปรับที่ลดลงสำหรับการเสียภาษีไว้ขาดอันเป็นผลจากการปรับปรุงราคาโอนผู้เสียภาษีไม่มีเจตนากระทำความผิดหรือหลีกเลี่ยงภาษี และได้ใช้ความพยายามอย่างดีที่สุดและสุจริตในการปฏิบัติตามหลักการติดต่ออย่างอิสระในการตั้งราคาโอน

แต่อย่างไรก็ดี เบี้ยปรับเป็นการลงโทษการกระทำความผิด การงดหรือลดเบี้ยปรับต้องคำนึงถึงความยุติธรรมของระบบกฎหมายภาษีทั้งระบบ ซึ่งจะไม่กล่าวถึงโดยละเอียดในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ปัญหาเกี่ยวกับการงดหรือลดเบี้ยปรับกรณีผู้เสียภาษีได้ตั้งราคาโอนโดยสุจริต ควรมีการศึกษาเฉพาะเรื่องในรายละเอียดต่อไป

4.3.5 ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า Advance Pricing Arrangements

การวิเคราะห์การตั้งราคาโอนว่าเป็นราคาติดต่ออย่างอิสระหรือไม่นั้น เป็นเรื่องที่ยากมาก โดยเฉพาะในปัญหาข้อเท็จจริงว่าวิธีการตั้งราคาโอนอย่างไรจึงจะเหมาะสมกับรายการค้านั้นๆ และเป็นวิธีการตั้งราคาโอนที่สะท้อนถึงผลการติดต่ออย่างอิสระ เจ้าพนักงานสรรพากรและผู้เสียภาษี จึงควรช่วยกันในการพิสูจน์ความเหมาะสมของการตั้งราคาโอน ซึ่งเจ้าพนักงานสรรพากรและผู้เสียภาษีในต่างประเทศนิยมอาศัยข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า ลดปัญหาข้อขัดแย้งระหว่างเจ้าพนักงานสรรพากรและผู้เสียภาษี

ในปัจจุบันกรมสรรพากรได้มีหนังสือตอบข้อหารือ หรือปัญหาการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีต้องการความเห็นของกรมสรรพากร เพื่อเป็นหลักปฏิบัติต่อไป ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า มีลักษณะคล้ายหนังสือตอบข้อหารือที่ผู้เสียภาษีได้จากกรมสรรพากร แต่ข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า เป็นการวินิจฉัยปัญหาข้อเท็จจริง ในขณะที่หนังสือตอบข้อหารือเป็นการวินิจฉัยปัญหาข้อกฎหมาย ตามข้อเท็จจริงที่ผู้เสียภาษีอธิบายแก่กรมสรรพากร

การตอบข้อหารือของกรมสรรพากรมีวัตถุประสงค์เพื่อให้คำแนะนำแก่ผู้เสียภาษีในปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรให้ถูกต้อง และเป็นการลดความเสี่ยงของผู้เสียภาษีที่จะต้องรับโทษเบี้ยปรับเงินเพิ่ม แม้ว่าการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรไม่มีกฎหมายรองรับ แต่ผูกพันกรมสรรพากรตามหลักสุจริต หรือหลักกฎหมายปิดปาก แต่กรมสรรพากรอาจไม่สามารถอาศัยหลักการและกระบวนการเดียวกันในการทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า เนื่องจากข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าไม่ใช่เป็นเพียงหนังสือให้ความเห็นเกี่ยวกับข้อกฎหมาย แต่เป็นข้อตกลงระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรลงลายมือชื่อของทั้งสองฝ่ายว่าวิธีการตั้งราคาโอนอย่างไรจึงเหมาะสมกับรายการค้าที่จะมีระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ข้อตกลงนี้มีผลเป็นการยกเว้นการตรวจสอบการตั้งราคาโอนตามกฎหมายหรือจำกัดการใช้อำนาจดุลยพินิจของเจ้าพนักงานสรรพากร กรมสรรพากรจะตรวจสอบเพียงว่าการตั้งราคาโอนของผู้เสียภาษีเป็นไปตามข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าที่ได้ทำไว้กับ

กรมสรรพากรหรือไม่ ซึ่งภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้อำนาจกรมสรรพากรให้กระทำเช่นนั้นได้

นอกจากนี้ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรซึ่งมีอำนาจตามมาตรา 13 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรดังต่อไปนี้

- (1) กำหนดขอบเขตในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินและพนักงานเจ้าหน้าที่
- (2) กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาในการตรวจสอบ และประเมินภาษีอากร
- (3) วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากร ที่กรมสรรพากรขอความเห็น
- (4) ให้คำปรึกษาหรือเสนอแนะแก่รัฐมนตรี ในการจัดเก็บภาษีอากร

แต่อำนาจของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ไม่ครอบคลุมถึงอำนาจการทำข้อตกลงการค้าอัตราโอนล่วงหน้ากับผู้เสียภาษี อำนาจการวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรหรือกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการตรวจสอบ ก็จำกัดเพียงการวินิจฉัยปัญหาข้อกฎหมาย แต่ถ้าหากกรมสรรพากรตอบข้อหารือของผู้เสียภาษีครอบคลุมถึงปัญหาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน หนังสือตอบข้อหารือที่ออกโดยกรมสรรพากรยังคงผูกพันกรมสรรพากรตามที่ได้ให้ความเห็นไว้ตามหลักสุจริตและหลักกฎหมายปิดปาก

4.3.6 การตรวจสอบการตั้งราคาโอน

ก่อนที่จะประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 20 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานสรรพากรจะต้องอาศัยอำนาจตามมาตรา 19 ออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวนและตรวจสอบบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นว่าผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไว้ถูกต้องหรือไม่

การตรวจสอบการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ จะเป็นการตรวจสอบว่าการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ของผู้เสียภาษีนั้นได้คำนวณไว้ถูกต้องตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตี หรือไม่ การตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่เหมาะสมหรือไม่ถูกต้อง ย่อมขัดกับมาตรา 65 ทวิ (4) หรือมาตรา 65 ตี (15) ดังนั้น การตรวจสอบการตั้งราคาโอนจึงเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติ เจ้าพนักงานสรรพากรอาศัยอำนาจตามมาตรา 19 ตรวจสอบการตั้งราคาโอนโดยรวมเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคล

การตั้งราคาโอนตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ จะแตกต่างจากการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติ ซึ่งเป็นการตรวจสอบว่าผู้เสียภาษีได้บันทึกกำไรได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการไว้ครบถ้วน และค่าใช้จ่ายที่นำมาหักในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีมีเอกสารประกอบ

รายการถูกต้องตามมาตรา 65 ทวิ และค่าใช้จ่ายตามมาตรา 65 ตริ ไม่ได้นำมาหักออกจากกำไรในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี การตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลทั่วไปจึงเป็นการตรวจสอบความเป็นจริงเกี่ยวกับประเภทและลักษณะของรายได้และค่าใช้จ่ายโดยจะตรวจสอบเอกสารประกอบรายการแต่ละรายการ แต่การตรวจสอบการตั้งราคาโอนไม่ใช่เป็นเพียงการตรวจสอบเอกสารประกอบรายการรายได้และค่าใช้จ่ายว่ามีอยู่จริงเพียงใดหรือไม่ แต่จะเป็นการตรวจสอบความเหมาะสมเกี่ยวกับวิธีการตั้งราคาโอน ซึ่งจะเป็นการทดสอบหรือวิเคราะห์เชิงเศรษฐศาสตร์เกี่ยวกับสินค้าหรือบริการที่ซื้อขายกัน ความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้ขายควรได้รับ เพื่อให้แน่ใจว่าราคาโอนนั้นเป็นราคาพึงซื้อพึงขายระหว่างบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกัน เจ้าพนักงานตรวจสอบจึงต้องมีความรู้ ความเข้าใจเชิงเศรษฐศาสตร์ ความเข้าใจในธุรกิจที่ตรวจสอบ และความชำนาญในการตรวจสอบการตั้งราคาโอน

4.3.7 ปัญหาการตั้งราคาโอนที่เกี่ยวข้องกับ มาตรา 65 ตริ(19)

มาตรา 65 ตริ (19) ห้ามมิให้ผู้เสียภาษี หักจ่ายค่าที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาบัญชีแล้ว ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เจตนารมณ์ของกฎหมายคือการห้ามหักจ่ายที่มีลักษณะเหมือนกับการจ่ายเงินกำไร หรือจ่ายปันผล เนื่องจากจ่ายที่จ่ายจากกำไร จะทำให้กำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลน้อยกว่าที่ควรจะเป็น บทบัญญัติมาตรา 65 ตริ (19) จึงมีลักษณะเหมือนกฎหมายป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการตั้งราคาซื้อขายตามผลกำไรทำให้กำไรที่พึงเสียภาษีมีจำนวนลดลง

แต่อย่างไรก็ดี การห้ามหักจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรไม่เป็นมาตรการที่ดีที่สุดที่จะป้องกันการโอนหรือถ่ายเทกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี เนื่องจากกำไรอันเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีคำนวณได้จากรายได้พึงมีของกิจการหักด้วยรายจ่ายตามสมควรที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น การกำหนดจ่ายจากผลกำไรไม่ได้วัดว่ารายจ่ายนั้นเป็นรายจ่ายตามสมควรหรือไม่ ในทางตรงกันข้ามการกำหนดจ่ายตามผลกำไรหรือผลการดำเนินงานเป็นเครื่องมือที่สำคัญของเจ้าของกิจการในการควบคุมจัดการผู้บริหารของกิจการ กล่าวคือผู้บริหารของกิจการเป็นผู้ดำเนินงานจัดการกิจการ หากผลการดำเนินงานเป็นไปได้ดีตามแผนงาน ผู้บริหารย่อมสมควรได้รับค่าตอบแทนตามที่กำหนดในแผนงาน ดังนั้นการกำหนดจ่ายค่าตอบแทนผู้บริหารตามผลกำไรหรือผลการดำเนินงาน ย่อมเป็นรายจ่ายที่จ่ายตามผลงานซึ่งควรถือเป็นรายจ่ายที่สมควรและเกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการ นอกจากนี้ในสภาพความเป็นจริงของหลายกิจการ ที่เจ้าของกิจการและผู้บริหารกิจการแยกต่างหากจากกัน ความจำเป็นในการกำหนดจ่ายค่าตอบแทนตามผลกำไรหรือผลการดำเนินงานย่อมมีมากขึ้น เช่น กิจการโรงแรม

ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับวิธีการหาราคาติดต่ออย่างอิสระ การตั้งราคาโอนสำหรับสินค้าหรือบริการที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรอาจเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตริ (19) วิธีกำไรของ

รายการค้า ซึ่งเป็นวิธีการตั้งราคาโอนจากกำไรแบ่งออกได้เป็น 2 วิธี คือวิธีกำไรสุทธิจากรายการค้า (TNMM) และ วิธีแบ่งกำไร (Profit Split) ซึ่งทั้งสองวิธีนั้นไม่ขัดกับมาตรา 65ตรี(19) เนื่องจากกำไรที่มักใช้ในการตั้งราคาโอนตามวิธีกำไรสุทธิจากรายการค้า มักเป็นกำไรขั้นต้นของสินค้าหรือบริการที่อยู่ภายใต้การควบคุม หรือกำไรขั้นต้นของอุตสาหกรรมนั้นๆ ไม่ใช่กำไรสุทธิที่ได้ ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 65ตรี (19) และในขณะที่มีรายการค้าและตั้งตั้งราคาโอนนั้น ผู้เสียภาษีไม่สามารถทราบได้ว่าในรอบระยะเวลาบัญชีนี้ตนจะมีกำไรสุทธิเท่าไร การตั้งราคาโอนตามวิธีกำไรสุทธิจากรายการค้า จะคำนวณจากประมาณการกำไร ราคาโอนที่กำหนดขึ้นจึงไม่ได้กำหนดจากกำไรสุทธิตามมาตรา 65ตรี (19)

นอกจากนี้ราคาโอนตามวิธีนี้จะกำหนดตามอัตราส่วนทางการเงินที่คำนวณขึ้นจากกำไรของบุคคลที่เป็นอิสระที่มีรายการค้าอย่างเดียวกัน และเหมาะสมที่จะใช้อ้างอิงที่ปัจจัยกำหนดราคา เช่น ROA อัตราส่วนผลตอบแทนจากการใช้ทรัพย์สิน ซึ่งกรมสรรพากรเคยให้ความเห็นไว้ว่าการใช้สัดส่วนของกำไรต่อทรัพย์สิน (ROA) ของปีก่อนเป็นฐานในการคำนวณเงินโบนัสจ่ายในปีปัจจุบัน ไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65ตรี (19) (หนังสือตอบข้อหารือที่ กค.0811/2883 ลงวันที่ 11 เมษายน 2543)

ในกรณีวิธีแบ่งกำไร วิธีการตั้งราคาโอนนี้จะกำหนดราคาโอนจากกำไรรวมของบริษัทที่เกี่ยวข้องกันกับรายการค้านั้นทั้งหมด ไม่ใช่เป็นกำไรเฉพาะของผู้เสียภาษี และกำไรที่ใช้กันยังเป็นกำไรที่เกิดจากการประมาณการหรืองบประมาณที่กำหนดขึ้นเพื่อประโยชน์ในการตั้งราคาโอน ยังไม่ใช่กำไรที่เกิดขึ้นจริง ดังนั้นราคาซื้อสินค้าหรือบริการที่ตั้งขึ้นตามวิธีแบ่งกำไร จึงไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65ตรี (19)

นอกจากนี้เจตนารมณ์ของมาตรา 65ตรี (19) ซึ่งไม่ให้หักรายจ่ายที่กำหนดจากกำไร คือการไม่ให้หักค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะการจ่ายในทำนองเดียวกับกับเงินปันผล คือการจ่ายจากหรือจ่ายตามกำไรหรือผลการดำเนินงาน เช่น เงินโบนัส ค่าตอบแทนกรรมการ มาตรา 65ตรี(19) ในขณะที่รายจ่ายค่าสินค้าหรือบริการจ่ายสำหรับสินค้าหรือบริการที่ตนได้รับ ราคาสินค้าหรือบริการจึงกำหนดจ่ายหรือตั้งขึ้นตามลักษณะ คุณภาพและปริมาณสินค้าหรือบริการที่ซื้อขาย ไม่มีลักษณะเป็นรายจ่ายที่จ่ายตามผลการดำเนินงานหรือกำไร

ดังนั้นหากนำหลักการติดต่ออย่างอิสระมาใช้ในการกำหนดราคาโอนสำหรับการซื้อสินค้าหรือบริการ ไม่ต้องห้ามหักเป็นรายจ่ายในทางภาษีตามมาตรา 65ตรี (19)

4.3.8 ปัญหาการตั้งราคาโอนที่เกี่ยวข้องกับ มาตรา 70ตรี

บทบัญญัติมาตรา 70ตรี เป็นบทบัญญัติพิเศษที่กำหนดขึ้นเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการส่งสินค้าหรือทรัพย์สินออกนอกเขตอำนาจรัฐที่จะจัดเก็บภาษีได้ (Taxing

jurisdiction) โดยถือว่าการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรถือเป็นการขาย มาตรา 70ตรี เป็นบทบัญญัติภายใต้ส่วน 3 การเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรจึงต้องนำมูลค่าสินค้าที่ถือว่าขายตามมาตรา 70ตรี มารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 โดยต้องคำนวณรายได้จากการขายตามราคาตลาด และหักรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นตามมาตรา 65 เสมือนเป็นรายการขายสินค้าตามปกติ

ราคาตลาดที่ใช้กำหนดรายได้ตามมาตรา 70ตรี เป็นราคาที่ใช้กำหนดรายได้เพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 ราคาตลาดตามมาตรา 70ตรี จึงควรมีความหมายอย่างเดียวกันกับราคาตลาดตามมาตรา 65 ตรี (4) ซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไปที่ใช้ควบคุมรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการตามมาตรา 65 ดังนั้นหากตีความ “ราคาตลาด” ตามมาตรา 65 ตรี (4) ตามราคาติดต่ออย่างอิสระของ OECD ราคาตลาดตามมาตรา 70ตรี ก็ควรกำหนดหรือตั้งขึ้นตามหลักการติดต่ออย่างอิสระเช่นเดียวกัน



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 5

สรุป และข้อเสนอแนะ

เงินได้เป็นดัชนีวัด "ความสามารถในการเสียภาษี" ที่ดีที่สุด การตกลงราคาที่มีผลทำให้กำไรที่พึงจะมีของผู้เสียภาษียลดลง จึงเป็นการบิดเบือนความสามารถในการเสียภาษีและไม่เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษี มาตรา 65ทวิ (4) ใช้ราคาตลาดเป็นบรรทัดฐานในการวัดระดับความสามารถในการเสียภาษีโดยให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะประเมินรายได้เพื่อเสียภาษีในราคาที่ไม่ต่ำกว่าราคาตลาดเพื่อมิให้ผู้เสียภาษีหลบเลี่ยงภาษีโดยการตกลงยอมรับราคาหรือค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาด หรือราคาตามปกติที่ควรจะเป็นซึ่งทำให้กำไรของผู้เสียภาษียลดลง และทำให้รัฐเก็บภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิลดลง

มาตรา 65ทวิ (4) นี้เป็นมาตรการป้องกันการตั้งราคาโอนสำหรับรายได้ ครอบคลุมรายการค้าทั้งภายในประเทศ และระหว่างประเทศ แต่ไม่ได้ให้นิยามคำว่า "ราคาตลาด" หรือกำหนดวิธีการหาราคาตลาด และ ความหมายของ "เหตุอันสมควร" วิธีปฏิบัติกรณีไม่สามารถหา "ราคาตลาด"

มาตรา 65ตรี (15) เป็นมาตรการป้องกันการตั้งราคาโอนสำหรับรายจ่ายค่าซื้อทรัพย์สิน โดยห้ามหัก "ค่าซื้อทรัพย์สิน ส่วนที่เกินปกติ" เป็นรายจ่าย กรมสรรพากร และศาลฎีกา ก็ยังไม่ได้วินิจฉัย ความหมาย "ค่าซื้อทรัพย์สิน ส่วนที่เกินปกติ" นั้น มีความหมายอย่างไร แต่อย่างไรก็ดี จากแนวคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 2096/2537 สรุปได้ว่าราคาที่มี "ส่วนเกินปกติ" ควรหมายถึงราคาที่สูงกว่าราคาตลาดที่ซื้อขายทั่วไป

จากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเกี่ยวกับปัญหาตามมาตรา 65ทวิ (4) กรมสรรพากร ให้ความสำคัญแก่รูปแบบตามกฎหมายมากกว่ารูปแบบทางธุรกิจการค้า จึงพิจารณารายการแต่ละรายการแยกต่างหากจากกัน โดยไม่คำนึงถึงสภาพความเป็นจริงในการดำเนินธุรกิจ กรมสรรพากร มักถือว่าราคาตลาดของสินค้าที่ขาย ควรสูงกว่าราคาต้นทุน และได้ตอบข้อหารือในเรื่องที่มีลักษณะคล้ายกัน แต่ให้ความเห็นต่างกัน เช่น การขายสินค้าตามข้อตกลงที่ให้ไว้ล่วงหน้า บางกรณีถือว่ามีเหตุอันสมควร แต่บางกรณีไม่ถือว่ามีเหตุอันสมควร

ตามคำพิพากษาศาลฎีกา ศาลได้ให้ความหมายของราคาตลาดว่าควรเป็นราคาตามความเป็นจริงที่ประชาชนทั่วไปสามารถซื้อขายได้ตามปกติ และควรเป็นราคาที่อ้างอิงได้หรือน่าเชื่อถือ หากไม่สามารถหาราคาตลาดได้ วิธีการกำหนดราคาที่เหมาะสม หรือสมเหตุสมผล ก็ถือได้ว่าเป็นราคาตลาดได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2891/2538)

แต่อย่างไรก็ดี ราคาตลาดตามแนวศาลฎีกาใกล้เคียงกับความหมายราคาติดต่ออย่างอิสระของ OECD ซึ่งหมายถึงราคาที่บุคคลที่เป็นอิสระจากกันพึงจะซื้อขายกัน เป็นราคาที่สะท้อน

ความต้องการที่แท้จริงของผู้ซื้อที่จะซื้อและผู้ขายที่จะขายตามกลไกตลาด แต่ราคาติดต่อย่างอิสระตามวิธีอื่นนอกจากราคาตามวิธี CUP แล้วเป็นราคาที่คำนวณขึ้นหรือกำหนดขึ้น ไม่ใช่ราคาที่มีการซื้อขายกันจริง ในขณะที่ราคาตลาดตามกฎหมายไทยจะต้องเป็นราคาที่มีการซื้อขายกันจริง

ในกรณีรายจ่ายค่าบริการ มาตรา 65ตรี (15) ไม่สามารถป้องกันการตั้งราคาออนไลน์ สำหรับค่าบริการที่สูงกว่าราคาตลาด ศาลฎีกาและกรมสรรพากรใช้มาตรา 65ตรี (13) ในการอุดช่องว่างของกฎหมายโดยถือว่า รายจ่ายตามสัญญาที่มีลักษณะผิดปกติวิสัยที่คนทั่วไปจะทำ เว้นเสียแต่จะทำขึ้นเพื่อลดกำไรของตนเองรายจ่ายค่าบริการที่สูงกว่าราคาปกติ หรือรายจ่ายที่มีเจตนาลดกำไรของตนเองเพื่อหลบหนีภาษี หรือรายจ่ายนั้นไม่น่าเชื่อถือว่าได้ให้บริการกันจริง ไม่ใช่เป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะตามมาตรา 65ตรี (13)

แต่ตั้งแต่ทศวรรษที่ 1970 วัตถุประสงค์หลักในการใช้ระบบราคาออนไลน์ได้เปลี่ยนจากการวัดผลการดำเนินงาน เป็นการถ่ายเทกำไร ระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันที่ตั้งอยู่คนละประเทศ เพื่อให้ต้นทุนภาษีต่ำที่สุด และหลายประเทศเริ่มต้นตัวในการสร้างกฎหมายป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาออนไลน์

ข้อตกลงทางการค้าสำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องยอมเป็นไปตามกลไกตลาด ผู้ซื้อหรือผู้ขายไม่สามารถกำหนดราคาซื้อขายโดยไม่สุจริตอันนำไปสู่การหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาออนไลน์

ราคาซื้อขายระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันไม่เป็นไปตามกลไกตลาดโดยที่ผู้ซื้อหรือผู้ขายฝ่ายหนึ่งมีอิทธิพลเหนืออีกฝ่ายหนึ่งในการกำหนดราคาซื้อขาย ผู้ซื้อและผู้ขายขาดความอิสระในการเจรจาตกลงราคาสำหรับรายการค้าระหว่างกัน ทำให้ราคาออนไลน์สะท้อนผลการเจรจาตกลงตามกลไกตลาด หรือผู้ซื้อและผู้ขายอาจมีความสัมพันธ์พิเศษอื่นที่นำไปสู่การหลีกเลี่ยงภาษีโดยผ่านการตั้งราคาออนไลน์ เช่น การได้ผลประโยชน์ร่วมกันจากการตั้งราคาออนไลน์ที่ทำให้ภาระภาษีของทั้งสองฝ่ายน้อยลง

ในกรณีบุคคลที่เกี่ยวข้องกันนั้นเป็นบริษัทในเครือเดียวกันของบริษัทข้ามชาติ ราคาซื้อขายระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันจะเป็นราคาออนไลน์ที่ตั้งขึ้นตามนโยบายธุรกิจของบริษัทข้ามชาติที่ต้องการมีต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด

ดังนั้นการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาออนไลน์จะเกิดขึ้นกับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน การตรวจสอบการตั้งราคาออนไลน์เพื่อประเมินภาษีจึงควรตรวจสอบรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันคณะกรรมการของ OECD เห็นว่าเพื่อประโยชน์ร่วมกันทั้งของเจ้าพนักงานสรรพากรและผู้เสียภาษีในการหลีกเลี่ยงภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ หากรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันได้ตกลงกันตามเงื่อนไขทางการค้าในตลาดเปิดปกติ (ตามราคาตลาด) เจ้าพนักงานสรรพากรไม่ควรใช้อำนาจในการปรับปรุกำไรจากรายการค้านั้น หากกฎหมายการตั้งราคาออนไลน์ของแต่ละ

ประเทศไม่อยู่บนหลักการติดต่ออย่างอิสระ ย่อมก่อให้เกิดปัญหาภาษีซ้อนระหว่างประเทศและขยายผลเป็นอุปสรรคที่สำคัญต่อการลงทุนระหว่างประเทศ

เหตุผลในทางเศรษฐศาสตร์ที่สนับสนุนการใช้ราคาติดต่ออย่างอิสระในการป้องกันกีดกันภาษี คือ หากราคาโอนสำหรับรายการค่านั้นไม่อยู่บนพื้นฐานการติดต่ออย่างอิสระ อาจเกิดการถ่ายเทกำไรระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ภาวะภาษีของบริษัทในเครือเดียวกันและการจัดเก็บภาษีของรัฐที่เป็นแหล่งเงินได้ย่อมถูกบิดเบือน รัฐจึงควรสามารถปรับปรุงกำไรของบุคคลที่เกี่ยวข้องกันเพื่อแก้ไขการบิดเบือนนี้ได้ทำให้บุคคลที่เกี่ยวข้องกันและกิจการที่เป็นอิสระจากกันมีภาวะภาษีของรายการค้าอย่างเดียวกันเท่ากันหรือใกล้เคียงอันสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี ในแนวราบ (Horizontal equity)

การตั้งราคาโอนตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ เป็นวิธีที่เป็นธรรมที่สุดในการจัดสรรกำไรและจัดเก็บภาษีของแต่ละรัฐ¹ หลักการติดต่ออย่างอิสระ จึงเป็นหลักการที่ดีที่สุดในปัจจุบันที่จะใช้วัดรายได้รายจ่ายเพื่อประโยชน์ในการป้องกันกีดกันภาษีโดยการตั้งราคาโอน แต่หลักการนี้มีลักษณะนามธรรมและเกี่ยวข้องกับข้อมูลสารสนเทศจำนวนมากจึงมีปัญหาในการปฏิบัติตามและความน่าเชื่อถือของราคาโอนที่ได้จากการปฏิบัติตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ ปัจจัยที่มีผลต่อความน่าเชื่อถือมี 2 อย่างคือ ระดับการเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลและคุณภาพของข้อมูลและสมมติฐานที่ใช้ในการวิเคราะห์

ราคาติดต่ออย่างอิสระ เป็นราคาที่กำหนดบนหลักการที่ผู้ซื้อและผู้ขายพึงเป็นอิสระจากกัน ราคาที่ได้จากการติดต่ออย่างอิสระจึงสะท้อนเงื่อนไขทางการค้าและราคาที่พึงซื้อขายในตลาดเปิดตามปกติ หลักการติดต่ออย่างอิสระจึงไม่สัมพันธ์กับส่วนได้เสียในการลงทุนของประเทศที่พัฒนาแล้วซึ่งเป็นประเทศของนักลงทุน (Capital exporting countries) หรือการรับการลงทุนของประเทศกำลังพัฒนาที่ต้องการเงินทุน (Capital importing countries) ซึ่งวรรคแรก ของข้อ 9 เรื่องวิสาหกิจในเครือเดียวกัน ของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งเป็นแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ร่างขึ้นโดยสมาชิกประเทศ OECD ซึ่งเป็นกลุ่มประเทศนักลงทุนและ แม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN ซึ่งร่างขึ้นโดยกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาที่ต้องการการลงทุนจากประเทศพัฒนาแล้ว ได้บัญญัติไว้เป็นอย่างเดียวกัน จึงไม่มีความแตกต่างกันในการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศพัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนาสำหรับการจัดเก็บภาษีจากรายการค้าระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกันตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ ดังนั้นการนำหลักการติดต่ออย่าง

¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. I-3

อิสระตามแนวทางของ OECD หรือหลักกฎหมายการตั้งราคาโอนของประเทศพัฒนาแล้วมาใช้กับ
ประมวลรัษฎากร ไม่มีผลต่อส่วนได้เสียของประเทศไทยในฐานะประเทศรับการลงทุน

ปัญหา

จากการศึกษาผู้เขียนเห็นว่าปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้ง
ราคาโอนตามมาตรา 65 ทวิ (4) และมาตรา 65 ตี (15) สามารถแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้คือ

1) นิยามราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) และราคาไม่เกินปกติตามมาตรา 65 ตี (15)

ประมวลรัษฎากรในหมวดภาษีเงินได้ หรือส่วนการเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้น
ส่วนนิติบุคคลไม่ได้ให้คำนิยามราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) และราคาไม่เกินปกติมาตรา 65
ตี (15) ไว้ว่าควรหมายถึงราคาอะไร ทำให้เกิดความไม่แน่นอนในการใช้กฎหมาย แม้ว่าจากแนว
คำพิพากษาศาลฎีกา ราคาตลาดควรหมายถึงราคาตามความเป็นจริงที่ประชาชนทั่วไปสามารถ
ซื้อขายได้ตามปกติ และควรเป็นราคาที่อ้างอิงได้หรือน่าเชื่อถือ เมื่อกฎหมายเปิดช่องให้ตีความ
นิยามราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) และราคาไม่เกินปกติมาตรา 65 ตี (15) เจ้าพนักงาน
สรรพากรจึงมีอำนาจดุลยพินิจอย่างไม่มีขอบเขตในการพิจารณาราคาซื้อขายของผู้เสียภาษีว่าสูง
หรือต่ำกว่าราคาตลาดหรือไม่ ซึ่งไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเนื่องจากกรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บ
ภาษี เจ้าพนักงานสรรพากรจึงมีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบภาษีของผู้เสียภาษีเพื่อจัดเก็บภาษี
เพิ่มเติม จึงย่อมตีความกฎหมายในทางที่จะทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้น

2) กรณีไม่มีราคาตลาดสำหรับรายการค้านั้นๆ

ตามคำพิพากษาศาลฎีกา ราคาตลาดหมายถึงราคาตามความเป็นจริงที่ประชา
ชนทั่วไปสามารถซื้อขายได้ตามปกติ และควรเป็นราคาที่อ้างอิงได้หรือน่าเชื่อถือ หากสินค้าหรือ
บริการนั้นไม่ใช่เป็นสินค้าหรือบริการที่มีการซื้อขายตามปกติในท้องตลาด เช่น วัตถุดิบในการผลิต
สินค้าเฉพาะอย่าง สินค้ากึ่งสำเร็จรูป กรณีจึงไม่มีราคาตลาดสำหรับรายการค้านั้นๆ หรือยากที่จะ
หาราคาตลาดสำหรับรายการค้านั้นๆ ซึ่งย่อมเกิดช่องว่างของกฎหมายว่าเจ้าพนักงานสรรพากร
ควรใช้ราคาใดเป็นฐานในการตรวจสอบราคาซื้อขายหรือประเมินภาษี หรือเจ้าพนักงานสรรพากร
ไม่มีอำนาจประเมินในกรณีนั้น

3) ปัญหาการนำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้ามาใช้

กรมสรรพากรไม่สามารถอาศัยหลักการและกระบวนการเดียวกันในการตอบข้อ
หารือในการทำข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้า เนื่องจากข้อตกลงการตั้งราคาโอนล่วงหน้าไม่ใช่

เป็นเพียงหนังสือให้ความเห็นเกี่ยวกับข้อกฎหมาย แต่เป็นสัญญาทางปกครองระหว่างผู้เสียภาษี และกรมสรรพากรลงลายมือชื่อของทั้งสองฝ่ายว่าวิธีการตั้งราคาโอนอย่างไรจึงเหมาะสมกับรายการค้าที่จะมีระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน และข้อตกลงนี้มีผลเป็นการยกเว้นหลักการตั้งราคาโอนตามกฎหมาย ซึ่งภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้อำนาจกรมสรรพากรให้กระทำเช่นนั้นได้

นอกจากนี้ ประเทศไทยยังมีปัญหาเกี่ยวกับการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องตามวรรคสองของข้อ 9 (Corresponding adjustment) ในการขอคืนภาษี ปัญหาในการดำเนินการตามข้อ 25 เรื่องการตกลงร่วมกันและปัญหาเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ ตามข้อ 26 ซึ่งยังไม่ได้ศึกษาในรายละเอียดในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ข้อเสนอแนะ

5.1 การแก้ปัญหาในระยะสั้น

ก) นิยามราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) และราคาไม่เกินปกติตามมาตรา 65 ตริ (15)

การนิยาม “ราคาตลาด” ให้ชัดเจน เป็นการตัดอำนาจดุลยพินิจของเจ้าพนักงานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับปัญหาข้อกฎหมายว่าราคาตลาดหมายถึงอะไร เป็นมาตรการคุ้มครองผู้เสียภาษีซึ่งต้องเสียภาษีภายใต้กฎหมายรัฐธรรมนูญ เกิดความแน่นอนในการพิจารณาภาระภาษีของผู้เสียภาษี อันเป็นหลักประกันว่าผู้เสียภาษีมีหน้าที่เสียภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายบัญญัติไว้อย่างชัดเจนให้ต้องเสียภาษี

ในการแก้ปัญหาระยะสั้น กรมสรรพากรจึงควรตีความนิยาม “ราคาตลาด” ตามมาตรา 65 ทวิ (4) และ “ราคาไม่เกินปกติ” ตามมาตรา 65 ตริ (15) ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาให้หมายถึงราคาตามความเป็นจริงที่ประชาชนทั่วไปสามารถซื้อขายได้ตามปกติ และควรเป็นราคาที่อ้างอิงได้หรือน่าเชื่อถือ

ราคาตามวิธี CUP ตามหลักการติดต่ออย่างอิสระของ OECD มีความอย่างเดียวกันกับราคาตลาดตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา และศาลยังได้เคยให้ความเห็นว่า หากไม่สามารถหาราคาตลาดได้ วิธีการกำหนดราคาที่เหมาะสม หรือสมเหตุสมผล ก็ถือได้ว่าเป็นราคาตลาดได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2891/2538)

นอกจากนี้ วิธีการตั้งราคาที่ศาลเคยให้ความเห็นชอบตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4107/2530 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5519/2534 มีลักษณะและอยู่บนหลักการเดียวกันกับ วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost plus) และวิธีกำหนดจากราคาขายต่อ (Resale price) ซึ่งเป็นวิธีตั้ง

ราคาโอนตามหลักการติดต่ออย่างอิสระของ OECD ดังนั้นหากกรมสรรพากรจะตีความนิยาม “ราคาตลาด” ตามมาตรา 65ทวิ (4) และ “ราคาไม่เกินปกติ” ตามมาตรา 65ตรี (15) ให้ความหมาย ความรวมถึง ราคาที่กำหนดถึงตามหลักการติดต่ออย่างอิสระของ OECD ย่อมสอดคล้องกับแนว คำพิพากษาศาลฎีกา และแก้ปัญหาในกรณีสินค้าหรือบริการนั้นไม่ใช่เป็นสินค้าหรือบริการที่มีการ ซื้อขายตามปกติในท้องตลาด เช่น วัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าเฉพาะอย่าง สินค้าสำเร็จรูป จึงไม่มี ราคาตลาดสำหรับรายการค้านั้นๆ หรือยากที่จะหาราคาตลาดสำหรับรายการค้านั้นๆ ซึ่งจะทำให้ กฎหมายมีความชัดเจน สร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีหรือป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดย การตั้งราคาโอน

หากพิจารณาหลักการติดต่ออย่างอิสระ และสิทธิในการปรับปรุงกำไรของรัฐที่จัด เก็บภาษี สามารถทำได้กับรายการค้าของ “วิสาหกิจในเครือเดียวกัน” ตามข้อ 9 ของอนุสัญญา ภาษีซ้อน จะเห็นได้ว่า การหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนควรเกิดขึ้นจากรายการค้าระหว่าง บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน กรณีรายการค้าระหว่างบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกัน เป็นอิสระจากกัน ราคาที่ตกลงซื้อขายกันย่อมถือได้ว่าเป็นราคาตลาด เจ้าพนักงานสรรพากรไม่จำเป็นต้องตรวจสอบราคาซื้อขาย เพื่อประโยชน์ในการประเมินตามมาตรา 65ทวิ (4) และมาตรา 65ตรี (15) ดังนั้น กรมสรรพากรควร ออกคำสั่งให้เจ้าพนักงานสรรพากรปฏิบัติตาม เพื่อเพิ่มประสิทธิผลในการตรวจสอบเพื่อป้องกันการ หลีกเลี่ยงภาษี โดยการให้เจ้าพนักงานสรรพากรตรวจสอบเฉพาะรายการค้าระหว่างบุคคลที่ เกี่ยวข้อง และกำหนดนิยามคำว่า “บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน” ให้ชัดเจน เพื่อให้แน่ใจได้ว่า “บุคคลที่ไม่ เกี่ยวข้องกัน” เป็นอิสระจากกันและราคาซื้อขายระหว่างบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกันนั้นยอมรับได้ว่าเป็น ราคาตลาด

ข) เอกสารประกอบรายการ

อธิบดีกรมสรรพากรอาจอาศัยอำนาจตามมาตรา 17(1) และ(2) โดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง มีคำสั่งให้ผู้เสียภาษีที่มีรายการค้ากับบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน จัดทำ เอกสารประกอบรายการเพื่อพร้อมให้เจ้าพนักงานสรรพากรตรวจสอบ และเอกสารประกอบรายการ ที่ต้องยื่นพร้อมแบบแสดงรายการเสียภาษีตามความเหมาะสม

5.2 การแก้ไขปัญหาระยะยาว

บทบัญญัติประมวลรัษฎากรในปัจจุบันยังมีปัญหาในการนำหลักการตั้งราคาโอนตาม ราคาติดต่ออย่างอิสระมาใช้อย่างครบถ้วน จึงควรมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อให้การป้องกันการ หลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนมีประสิทธิผลในระยะยาว และกฎหมายเกี่ยวกับการป้องกันการ หลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนมีพัฒนาการอย่างเป็นระบบ

5.2.1 การแยกบทบัญญัติเกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลียงภาษีจากบทบัญญัติเกี่ยวกับการคำนวณภาษี

มาตรา 65ทวิ และมาตรา 65ตรี เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ซึ่งมาตรา 65ทวิ และมาตรา 65ตรี ได้รวมบทบัญญัติเกี่ยวกับอำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงราคาโอน เป็นมาตรการการป้องกันการหลีกเลียงภาษี โดยการตั้งราคาโอน คือ มาตรา 65ทวิ (4) มาตรา 65ทวิ (7) และมาตรา 65ตรี (15)

บทบัญญัติเกี่ยวกับอำนาจเจ้าพนักงานประเมิน หรือบทบัญญัติเกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลียงภาษี ควรบัญญัติขึ้นโดยเฉพาะแยกต่างหากจากบทบัญญัติเกี่ยวกับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่นเดียวกับกับกฎหมายภาษีอากรอื่น เช่น ภาษีเงินได้จากกิจการปิโตรเลียมตาม พ.ร.บ.ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514 ซึ่งบัญญัติอำนาจเจ้าพนักงานประเมินไว้ในหมวด 6 ในการประเมินภาษี ซึ่งรวมถึงการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายเพื่อให้ได้จำนวนที่บริษัทควรได้รับ หากบริษัทได้ดำเนินการโดยอิสระ หรือกฎหมายภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามประมวลรัษฎากร บัญญัติอำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษี ไว้ที่มาตรา 91/15 และมาตรา 91/16 ซึ่งมาตรา 91/16(6) บัญญัติให้เจ้าพนักงานมีอำนาจกำหนดดอกเบี้ย ราคาทรัพย์สิน หรือค่าบริการตามราคาตลาด เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามมาตรา 91/15

การแยกบทบัญญัติเกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลียงภาษีจากบทบัญญัติการคำนวณภาษี เป็นประโยชน์ต่อกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี ในการศึกษาและใช้กฎหมายภาษีอากร เนื่องจากบทบัญญัติเกี่ยวกับการคำนวณภาษีและบทบัญญัติเกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลียงภาษีมีเจตนารมณ์หรือวัตถุประสงค์ที่ต่างกัน โครงสร้างกฎหมายภาษีอากรที่ดี จะแยกเป็นกฎหมายเป็นส่วน ๆ ดังต่อไปนี้²

- (1) ผู้เสียภาษีอากร
- (2) สุรานภาษี
- (3) อัตราภาษี
- (4) วิธีการชำระภาษีอากร
- (5) วิธีหาข้อยุติในการคำนวณเงินภาษีอากร

² วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, หน้า 11

(6) การบังคับ หรือบดบังโทษในกรณีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร บทบัญญัติเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่กำหนดให้จัดเก็บจากกำไรสุทธิ ในขณะที่อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน จะอยู่ในส่วนของวิธีหาข้อยุติในการคำนวณเงินภาษีอากรซึ่งจะเป็นส่วนที่เกี่ยวข้องกับอำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีและการยุติข้อโต้แย้งเกี่ยวกับเงินภาษีในชั้นศาล

ดังนั้นหากจะปรับปรุงบทบัญญัติเกี่ยวกับการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีแล้ว ก็ควรที่จะแยกบทบัญญัตินั้นออกจากบทบัญญัติเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี โดยที่อาจจะบัญญัติไว้เป็นมาตรา 65 วรรค 3 ภาษีเงินได้ ส่วน 3 การเก็บภาษีจากบริษัท และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

5.2.2 กฎหมายป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน

เนื่องจากนิยามคำว่า “ราคาตลาด” หรือ “ราคาไม่เกินสมควร” ไม่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรฉบับปัจจุบัน จึงต้องมีการตีความกฎหมายตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา ซึ่งในระยะยาวนิยามของคำอาจมีการเปลี่ยนแปลงตามความเห็นของกรมสรรพากรหรือศาล และผู้เสียภาษีอาจโต้แย้งความเห็นหรือการตีความของกรมสรรพากร ทำให้กฎหมายป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนมีความไม่แน่นอน ผู้เสียภาษีขาดความแน่นอนในการปฏิบัติตามกฎหมายในระยะยาว ซึ่งความไม่แน่นอนของกฎหมายนี้ย่อมสร้างความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ดังนั้นจึงควรมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรบัญญัตินิยามคำว่า “ราคาตลาด” และ “ราคาไม่เกินสมควร” ให้ชัดเจนว่าหมายถึง “ราคาตามความเป็นจริงที่ประชาชนทั่วไปสามารถซื้อขายสินค้าหรือบริการอย่างเดียวกันได้ตามปกติ และในกรณีไม่อาจทราบราคาตลาดได้แน่นอน ให้อธิบดีโดยอนุเมตริรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศใช้กฎเกณฑ์คำนวณ เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาติดต่ออย่างอิสระ”

นอกจากนี้ บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรยังไม่ได้ให้อำนาจกรมสรรพากรในการทำข้อตกลงราคาโอนล่วงหน้า การแก้ไขประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับกฎหมายป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนจึงควรเพิ่มอำนาจนี้แก่กรมสรรพากร

นอกจากนี้ควรมีการบัญญัติ นิยามคำว่า “บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน” เพื่อให้การปฏิบัติตามข้อ 9 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนมีความชัดเจน และเพิ่มประสิทธิผลในการตรวจสอบการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กรมศุลกากร. การประเมินราคาศุลกากรตามความตกลงแกตต์ 1994. กรุงเทพฯ : กรมศุลกากร, 2541.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลัง ว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2537.

เกรียงเดช มาจำเนียร. มาตรการป้องกันการเล็งภาษีอากร. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543.

โกเมนทร์ สืบวิเศษ. รวมแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร เกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิตาม มาตรา 65ตรีและมาตรา 65ตรี แห่งประมวลรัษฎากร. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์อักษรสาสน์, 2540.

ไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์. หลักการวิเคราะห์ภาวะภาษี ฉบับพิศดาร. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช, 2525.

ไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์. ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2521.

คณะอนุกรรมการบัญญัติศัพท์บัญชี. ศัพท์บัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ : สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2538.

จรัส แฮยมสร้อยทอง. การป้องกันการหลีกเลี่ยง และการหนีภาษีเงินได้นิติบุคคล ของบรรษัทข้ามชาติ โดยวิธีการตั้งราคาโอน. วิทยานิพนธ์ ปริญญามหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2530.

ชูชาติ อิศวโรจน์. คำอธิบายกฎหมายศุลกากร. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541.

ดุษฎา คุณพนิชกิจ. การบัญชีต้นทุนกิจกรรมกับความเป็นเลิศของกิจการ. รายงานสำนักงาน ก.บข. 16 (มีนาคม 2536): 10-12.

ธนะศักดิ์ จรรยาพูน. ปัญหากฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับหุ่นยนต์. วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2538.

ธานินทร์ ทรัพย์วิเชียร และ วิชา มหาคุณ. การตีความกฎหมาย. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: ชวนการ
พิมพ์. 2523.

ถาวรทอง ทองสวัสดิ์. บทบาทของเศรษฐกิจในความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ. ใน ความสัมพันธ์
ระหว่างประเทศ. หน้า 561-630. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมธิราช,
2535.

ปรีดี บุญยัง. การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล. กรุงเทพฯ : ศูนย์ศึกษากฎหมาย
ภาษีอากร, 2540.

ปรีดี บุญยัง. ภาษีเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศ. กรุงเทพฯ: ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร,
2539.

พล ธีรคุปต์. การเลี้ยงภาษีและข้อจำกัดตามกฎหมาย. สรรพากรศาสตร์ 37 (กุมภาพันธ์ 2533): 50-
54.

พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย,
2540.

พิชัย ไชยวงษา. วิเคราะห์การนำวิธีการเก็บภาษีแบบ Unitary Method มาใช้เก็บภาษีเงินได้นิติ
บุคคลจากนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 66 และ 76ทวิ. วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529.

พิชาติ เกษเรือง. คำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อน. กรุงเทพฯ : บริษัท พิมพ์ดี จำกัด, 2538.

พิภพ วีระพงษ์. ประมวลกฎหมาย ระเบียบ และคำสั่งว่าด้วยอนุสัญญาภาษีซ้อน. พิมพ์ครั้งที่ 1.
กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2533.

ไพจิตร โจนวานิช. ภาษีสรรพากร- คำอธิบายประมวลรัษฎากร. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์สามเจริญพานิช,
2530.

รัตนา สายคณิต. เศรษฐกิจการลงทุนระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์
มหาวิทยาลัย, 2530.

วันรักษ์ มิ่งมณีนาคิน และคณะ. พจนานุกรม ศัพท์เศรษฐศาสตร์. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ : สำนัก
พิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539.

วิทย์ ต้นติกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. (ม.ป.ท.), 2528.

วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์. บัญชีภาษีอากร. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์อักษรสาส์น, 2526.

สนั่น เกตุทัต. วิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทย. สรรพากรสาส์น 30 (พ.ย.-ธ.ค. 2526):
33-56.

สมชัย ฤชุพันธ์. เศรษฐกิจด้วยภาษีอากรในเมืองไทย. กรุงเทพฯ:
สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526.

สมยศ เชื้อไทย. วิชากฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป ตามแนวคำสอนของ ดร.ปรีดี เภษมทรัพย์. กรุงเทพฯ
: สำนักพิมพ์ประกายพรึก, 2534.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. ศัพท์บัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ:
พี. เอ. ลีฟวิง, 2539.

สวัสดิโกษา, ชุน และสนั่น เกตุทัต. คำอธิบายประมวลรัษฎากร. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์และการเมือง, 2494.

สุจินต์ สุทธิการณัญญ. Transfer Pricing กับ กิจการข้ามชาติ (MNEs). สรรพากรสาส์น 46
(ตุลาคม 2542): 31-42.

สุทธิพงษ์ ศรีสอาด. Transfer Pricing(2). สรรพากรสาส์น. 44 (พฤศจิกายน 2540): 85-92.

สุทธิพงษ์ ศรีสอาด. Transfer Pricing. สรรพากรสาส์น. 44 (ตุลาคม 2540): 101-108.

สุทธิพงษ์ ศรีสอาด. Transfer Pricing. เอกสารภาษีอากร. 17 (พฤศจิกายน 2540): 48-49.

อนุพันธ์ กิจนิชชีวะ. ความหมายของสิทธิ ตามกฎหมายไทยและการจัดเก็บภาษีเงินได้. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533.

อรรรรณ ภาณิตพจมาน. แนวทางในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2540.

ภาษาอังกฤษ

Adrian Preston. Transfer pricing - an International guide to tax. (Supplementary to International Tax Review). London: Euromoney Publications, 1997.

Andrew Casley and John Henshall. United Kingdom : Confidentiality of Taxpayer Information. International Transfer Pricing Journal. 7 (January-February 2000): 22-28.

Andrew Casley and Victoria Horrocks. United Kingdom : Practical Application of Transactional Profit Methods. International Transfer Pricing Journal Vol.7 No.5. (September/October 2000): 136-139.

Becker. H.. The New OECD Report on Transfer Pricing-A First Overview and Comment. International Tax review vol.22 (1994): 361-362.

Borkowski. S.C. Advance Pricing (Dis)Agreements: Differences in Tax Authority and Transnational Corporation Opinions. International Tax Journal vol. 22 (1996): 23-34.

- Campos G. Transfer Pricing Survey of Major Trading Nations. Bulletin: International Bureau of Fiscal Documentation vol. 50 (1996): 212-222.
- Carmine Rotondaro. The Notion of "Associated Enterprises": Treaty Issues and Domestic Interpretations-An Overview. International Transfer Pricing Journal Vol.7 No.1 (January/February 2000): 2-9.
- Chris Rolfe. International Transfer Pricing. Oxfordshire: CCH Interenational, 1993.
- Cym H. Lowell and Jack P. Governale. APA Drafting. Journal of International Taxation (November 1998): 8-17.
- Damien Lockie. Australian Transfer Pricing. Journal of International Taxation (November 1998): 19-25.
- David Lewis. Advance Pricing Arrangements-Practical Experience in an Australian Context. In. Tax Planing International Transfer Pricing 1(October 2000): 19-20.
- Deloris R. Wright. TNNM-The OECD's response to CPM: Are they really different?. European Taxation vol.35 (1995): 306-312.
- Deloris R. Wright. United State : Practical Application of Transactional Profit Methods. International Transfer Pricing Journal Vol.7 No.5 (September/October 2000): 199-202.
- Emmanuel. C.R. and Mehafdi. M. Transfer Pricing. London: Academic Press, 1994.
- Encik Lim Heng How. Transfer Pricing : A Malasia Perspective. Kuala Lumpur : Inland Revenue Officers' Union of Malaysia, 1996. (Mimeographed)
- Eric N. Roose. Tax Considerations in International Licensing of Intellectual Property. Asia Pacific Tax Bulletin (September 1997): 306-320.

Ernst & Young International Ltd. Ernst & Young Transfer Pricing : Global Survey.
available from : www.ey.com.

Glenn B. Davis. IRS priorities include intangibles guidance, services, expanded use of Section 482 principles. Tax Management Transfer Pricing Report. 8 (2000): 979-980.

Graeme S. Cooper. Tax Avoidance and the Rule of Law. Amsterdam: IBFD Publications BV, 1997.

Helmut Becker. The Future of Transfer Pricing. Bulletin: International Bureau of Fiscal Documentation. 50 (November-December 1996): 535-537.

Hubert Hamaekers. The New OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Asia Pacific Tax Bulletin (January / February 1996): 15-25.

Janice McCart. Global Transfer Pricing Documentation – Are We There?. Tax Planing International Transfer Pricing 1(September 2000): 12-14.

Jozef Blomme. The Choice of a Transfer Pricing Method. International Transfer Pricing Journal 7 (March-April 2000): 42-43.

Michael W. Maher. Clyde P. Stickney and Roman L. Weit. Managerial Accounting. Fifth Edition. Orlando: Dryden Press, 1994.

OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris : OECD Publications, 1977.

OECD Committee on Fiscal Affairs. Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Paris : OECD, 1979.

OECD Committee on Fiscal Affairs. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris : OECD Publications, 1995.

Pagan. J.C. and Wilkie. J.S.. Transfer Pricing Strategy in a Global Economy. Amsterdam: IBFD Publications BV, 1993.

Paul E. Schick. United State : Confidentiality of Taxpayer Information. International Transfer Pricing Journal 7 (January-February 2000): 28-36.

Philip Anderson and Melissa Heath. Australia : Practical Application of Transactional Profit Methods. International Transfer Pricing Journal Vol.7 No.5. (September/October 2000): 176-183.

Philip Anderson. Comparative Survey on Documentation. International Transfer Pricing Journal vol 5 No4. (July/August 1998): 183

Price Waterhouse's worldwide transfer pricing group. OECD : global theory, local practice. International Tax Review Vol.8 No.5. (May 1997): 33-39.

Price Waterhouse's worldwide transfer pricing group. OECD : global theory, local practice (part 2). International Tax Review Vol.8 No.6 (June 1997): 17-22.

PricewaterhouseCoopers. Corporate taxes 1999-2000 - A Worldwide Summary. New York: John Wiley&Sons, 1999.

Richard Coomvbes and Dick McAlonan. APAs-The New U.K. Regime v. The Mature U.S. Regime. Tax Planing International Transfer Pricing 1(October 2000): 3-6 .

Rijkele betten and Carmine Rotondaro. The Concept of An Arm's Length Range. International Bureau of Fiscal Documentation 5 (July / August 1998): 174-179.

Robert E. Culbertson. Tax Policy Forum. Tax Notes International(August 1995): 370-382.

Robert Feinschreiber. Transfer pricing handbook : Second Edition. New York: John Wiley&Sons, 1998.

Robert S. Kaplan and Anthony A. Atkinson. Advanced Management Accounting : Third Edition. Upper Saddle River: Prentice Hall International, 1998.

Secular. L.. Transfer Pricing. In Tolley's International Tax Planning (Fourth Edition) pp. 33-34. Surrey: Tolley Publishing, 1999.

Sylvain Plasschaert R.F.. Transnational Corporations : transfer pricing and taxation. New York: United Nations Transnational Corporations and Management Division, 1994.

Transfer pricing group. Ernst & Young. the Netherlands. IRS broaden definition of "control" under Sec.482. Tax News Service. Issue 37 Vol.33. (13 September 1999): 316

United Nation. International Income Taxation and Developing Countries. New York: UN Publication Sales, 1988.

United Nation. Model Taxation Convention between Developed and developing Countries. New York: UN Publication Sales, 1988.

Wichmann. M.. Key Statements on Compliance Practices in the OECD 1995 Transfer Pricing Guidelines. International Tax Review 24(1996): 410-415.



ภาคผนวก

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาคผนวก ก

สาระสำคัญของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.17/2543

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.17/2543 เป็นคำสั่งแต่งตั้งคณะทำงาน เพื่อศึกษาการจัดเก็บภาษีบริษัทข้ามชาติ คณะทำงานฯ มีบทบาทหน้าที่คือ

- 1) ศึกษาปัญหาและอุปสรรคทางด้านภาษีอากรที่เกี่ยวกับบริษัทข้ามชาติ เช่น การตั้งราคาโอน การกำหนดสัดส่วนหนี้สินต่อทุน การทำรายการค้าผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ และรายการค้าระหว่างประเทศอื่น ๆ และนำเสนอแนวปฏิบัติทางภาษีอากรที่เหมาะสมต่อกรมสรรพากรเพื่อให้การบริหารจัดเก็บภาษีบริษัทข้ามชาติเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ
- 2) ศึกษาและเสนอแนวทางปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย ระเบียบ คำสั่ง และคู่มือที่เกี่ยวข้องกับการบริหาร จัดเก็บภาษีบริษัทข้ามชาติเพื่อให้เจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีใช้เป็นแนวทางปฏิบัติ
- 3) ปฏิบัติงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีบริษัทข้ามชาติตามที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

นอกจากนี้ คณะทำงานฯ ได้จัดตั้งคณะทำงานกลุ่มย่อย เพื่อทำงานดังมีรายละเอียดต่อไปนี้คือ

- 1) ศึกษาค้นคว้าเอกสารและหนังสือต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตั้งราคาโอน เพื่อพิจารณากรณีที่เกี่ยวข้องกับการตั้งราคาโอนโดยเฉพาะ
- 2) ศึกษาเรื่องการประเมินความเสี่ยง โดยคัดเลือกกรณีตัวอย่างซึ่งมีรายการค้ากับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน จำนวน 3 ราย และกำหนดขั้นตอนการพิจารณาการตั้งราคาโอน ทำให้พบปัญหาอุปสรรคในการประเมินความเสี่ยง ยกตัวอย่างเช่นการคัดเลือกราย การรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ ความรู้ความชำนาญของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบในการพิจารณาโครงสร้างการถือหุ้นของบริษัท การตั้งราคาโอน การหาราคาติดต่ออิสระ ซึ่งจากการศึกษาเรื่องการประเมินความเสี่ยง ทำให้ได้ข้อเสนอแนะดังนี้
- 3) จัดตั้งคณะตรวจสอบซึ่งเน้นทางด้าน การตั้งราคาโอนโดยเฉพาะ โดยอยู่ในความรับผิดชอบของศูนย์บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่
- 4) จัดทำแนวทางการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้สามารถทำการคัดเลือกรายเพื่อตรวจสอบได้อย่างเป็นระบบ
- 5) ให้ศูนย์บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่จัดทำฐานข้อมูลของแต่ละอุตสาหกรรมอย่างเป็นระบบ โดยควรมีการรวบรวมอัตราส่วนของแต่ละอุตสาหกรรม เพื่อนำมาใช้เป็นตัวเปรียบเทียบในการประเมินความเสี่ยงเพื่อคัดเลือกรายที่มีความเสี่ยงมาทำการตรวจสอบ

6) ให้นิติบุคคลที่มีรายการเกี่ยวข้องกับต่างประเทศออกแบบสอบถามการประกอบกิจการ โดยให้แบบสอบถามดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของการยื่นแบบแสดงรายการ ภงด.50 ส่วนรายชื่ออยู่ใน ข่ายการตรวจสอบการตั้งราคาโอน ให้จัดเตรียมเอกสารประกอบการพิจารณาของเจ้าหน้าที่เพื่อ ความสะดวกรวดเร็ว



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาคผนวก ข

หลักการของบัญชีต้นทุนกิจกรรม

หลักการของบัญชีต้นทุนกิจกรรม คือ

1) การวิเคราะห์กิจกรรม

ในขั้นแรกนั้นจะต้องมีการวิเคราะห์ว่าในการดำเนินงานของกิจการนั้นประกอบด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง จากการวิเคราะห์ในขั้นนี้ผู้บริหารจะได้ข้อมูลที่สำคัญยิ่งอย่างหนึ่งในการพิจารณาว่าจากกิจกรรมทั้งหมดของกิจการนั้นกิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า และกิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า

2) การระบุต้นทุนกิจกรรม หรือบันทึกต้นทุนกิจกรรม

ต้นทุนกิจกรรม คือ ต้นทุนของทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ในการกระทำกิจกรรมนั้น ซึ่งต้นทุนเหล่านี้จะเก็บสะสมไว้ตามรหัสบัญชี เป็นหน่วยต้นทุน(cost element)ของแต่ละกิจกรรม ต้นทุนใดที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมเพียงกิจกรรมเดียวก็จะระบุเข้ากิจกรรมนั้นได้โดยตรง หากต้นทุนนั้นเกิดเนื่องมาจากกิจกรรมหลายกิจกรรม ก็จะต้องอาศัยการปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนของกิจกรรมเหล่านั้น เช่น เงินเดือนวิศวกรควบคุมงาน ซึ่งจากการวิเคราะห์กิจกรรม พบว่าวิศวกรคนนั้นได้มาจ้างมาเพื่อประกอบกิจกรรม 2 อย่าง คือ กิจกรรมควบคุมการผลิตตามปกติ และกิจกรรมซ่อมบำรุงเครื่องจักร เงินเดือนของวิศวกรก็ต้องแบ่งให้แก่กิจกรรมทั้ง 2 ซึ่งอาจใช้เกณฑ์สัดส่วนเวลาทำงานของวิศวกรในแต่ละกิจกรรม สัดส่วนเวลานี้สามารถประมาณได้โดยการสัมภาษณ์วิศวกรคนนั้น

การระบุต้นทุนแต่ละกิจกรรมควรจะต้องแยกต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร เพื่อให้ง่ายในส่วนของการอธิบาย และการคำนวณต่อไป แต่การระบุต้นทุนกิจกรรมนี้ ไม่ใช่เป็นการจัดสรรต้นทุนที่แน่นอนให้แก่แต่ละกิจกรรม เป็นเพียงการประมาณการต้นทุนของแต่ละกิจกรรม เพื่อประโยชน์ในการบริหารต้นทุน

3) การระบุตัวหลักต้นทุน ของแต่ละกิจกรรม(Cost driver)

ตัวหลักต้นทุน เช่น จำนวนชิ้นงาน เป็นตัวเชื่อมการดำเนินงานของแต่ละกิจกรรม เข้ากับความต้องการกิจกรรมนั้นของแต่ละผลิตภัณฑ์ โดยเป็นตัวกำหนดต้นทุนของแต่ละกิจกรรม ให้แก่แต่ละผลิตภัณฑ์ บริการและลูกค้าที่ต้องการกิจกรรมนั้นๆ หรือได้ประโยชน์จากกิจกรรมนั้น ๆ กล่าวคือ ตัวหลักต้นทุน คือ หน่วยวัดการเกิดขึ้นของค่าใช้จ่ายของแต่ละกิจกรรม เมื่อสามารถระบุตัวหลักต้นทุน ได้แล้วก็จะสามารถคำนวณต้นทุนกิจกรรม ต่อหน่วยตัวหลักต้นทุน

การเลือกตัวหลักต้นทุน อาจแบ่งเป็น 3 ประเภท คือ

(ก) ตัวหลักต้นทุนตามรายการค้า Transaction driver เช่น จำนวนชิ้นงาน จำนวนครั้งที่ใช้งาน ตัวอย่างเช่น การวางแผนการผลิต อาจใช้จำนวนครั้งที่วางแผน การประมวลผลใบสั่งซื้ออาจใช้

จำนวนใบสั่งซื้อที่ได้รับ หรือการบำรุงรักษาเครื่องจักร อาจใช้จำนวนชิ้นส่วนที่ใช้ไป ตัวผลักดันตามรายการค้า เป็นตัวผลักดันที่ง่ายที่สุดในการกำหนด แต่มีความถูกต้องน้อยที่สุด

(ข) ตัวผลักดันตามระยะเวลา Duration driver หมายถึง ระยะเวลาที่ใช้ไปในการทำกิจกรรมนั้น เช่น จำนวนชั่วโมงที่ตรวจสอบ จำนวนชั่วโมงแรงงาน ตัวผลักดันตามระยะเวลา มีความถูกต้องมากกว่า ตัวผลักดันตามรายการค้า แต่ควรใช้ตัวผลักดันตามระยะเวลาเมื่อระยะเวลาเป็นปัจจัยสำคัญของกิจกรรมและมีผลต่อผลผลิตที่ได้

(ค) ตัวผลักดันอย่างละเอียด หรือตามค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น Intensity or direct charging driver มีความถูกต้องมากที่สุด แต่สิ้นเปลืองมากที่สุด ต้องเก็บข้อมูลการใช้ทรัพยากรในแต่ละกิจกรรม ควรใช้กับกิจกรรมที่ต้นทุนสูงและผันแปรตามเวลาที่ทำกิจกรรมนั้น เช่น กิจกรรมเกี่ยวกับวิศวกรรมในการปรับปรุงและสนับสนุนการผลิต อาจใช้ต้นทุนตามจำนวนครั้งที่ใช้วิศวกร ต้นทุนตามชั่วโมงทำงานของวิศวกร ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงแต่ละครั้งที่ทำกิจกรรมนั้น

4) การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ หรืออัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุน

เมื่อเราสามารถแบ่งแยกหรือกำหนดประเภทกิจกรรม บันทึกต้นทุนของแต่ละกิจกรรม และกำหนดตัวผลักดันต้นทุนได้แล้ว เราก็จะสามารถคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยตัวผลักดันต้นทุนได้โดย คำนวณจากต้นทุนสะสมของกิจกรรมนั้นหารด้วยจำนวนกิจกรรม เช่น ต้นทุนการขนย้ายวัสดุเทียบเท่ากับ 400,000บาท จำนวนชิ้นส่วนที่ขนย้ายเท่ากับ 200,000ชิ้น อัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยตัวผลักดันต้นทุนจะเท่ากับ 2 บาทต่อชิ้น

ตัวอย่างข้างล่างแสดงการวิเคราะห์กิจกรรม ตัวหลักต้นทุน และอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยตัวหลักต้นทุน ของการผลิตแผงวงจรไฟฟ้า¹

กิจกรรม	ตัวหลักต้นทุน	อัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยตัวหลักต้นทุน
การขนย้ายวัตถุดิบ	จำนวนชิ้นงาน	2 บาทต่อชิ้น
การขึ้นแบบ	จำนวนแผงวงจร	70 บาทต่อแผง
การประกอบชิ้นส่วนด้วยเครื่องจักร	จำนวนชิ้นส่วนที่ต้องใช้เครื่องจักรประกอบ	5.56 บาทต่อชิ้น
การประกอบชิ้นส่วนด้วยมือ	จำนวนชิ้นส่วนที่ต้องใช้มือประกอบ	15 บาทต่อชิ้น
การบัดกรี	จำนวนแผงวงจร	40 บาทต่อแผง
การทดสอบคุณภาพ	จำนวนชั่วโมงของการทดสอบ	100 บาทต่อชั่วโมง

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹ ดนุชา คุณพนิชกิจ, “การบัญชีต้นทุนกิจกรรมกับความเป็นเลิศของกิจการ”, รายงานสำนักงาน ก.บ.ข., ฉบับที่ 3 ปีที่16, กรมทะเบียนการค้า, (มีนาคม 2536): 10-12

ภาคผนวก ค

ราคาศุลกากรตามกฎหมายฉบับที่ 132 พศ. 2543

ราคาศุลกากรตามกฎหมายฉบับที่ 132 พศ.2543 หมายถึง

1 ราคาซื้อขายของนำเข้า

กฎของการประเมินราคาศุลกากรตามวิธีแรกนี้กำหนดว่า "ราคาศุลกากรของของนำเข้าจะต้องเป็นราคาซื้อขาย" ซึ่ง "ราคาซื้อขาย" คือราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระสำหรับของที่นำเข้า เมื่อมีการขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศนำเข้า โดยมีการปรับราคาแล้วตามข้อกำหนดต่าง ๆ ที่ได้รับไว้และต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด

ในการพิจารณาว่าราคานั้นเป็น "ราคาซื้อขาย" หรือไม่ จะต้องตรวจสอบองค์ประกอบของราคาตามที่นิยามไว้ให้ครบถ้วนแล้วจะให้ป็นราคาศุลกากร คือ

- 1.1 เป็นราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระ
- 1.2 เป็นการนำเข้าตามสัญญาซื้อขาย
- 1.3 เป็นการขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศนำเข้า
- 1.4 มีการปรับราคาแล้วตามข้อกำหนดต่าง ๆ ที่ระบุไว้
- 1.5 เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด

ในการปรับราคาตาม 1.4 จะต้องนำรายการต่าง ๆ ต่อไปนี้รวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้าบนพื้นฐานข้อมูลที่เป็นจริงและคำนวณเป็นมูลค่าได้เท่านั้น (ข้อ 13 ของกฎกระทรวง)

(1) ค่าใช้จ่ายที่ผู้ซื้อจะต้องรับภาระ แต่ยังไม่ได้รวมไว้ในราคาซื้อขาย (ข้อ 10 ของกฎกระทรวง)

(ก) ค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนและนายหน้า แต่ไม่รวมค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนเนื่องจากการซื้อ

(ข) ค่าภาษีนำเข้า

(ค) ค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อ

(2) วัสดุเสริม(assets) คือ ของและบริการที่จัดทำโดยผู้ซื้อ โดยทางตรงหรือทางอ้อมให้แก่ผู้ขาย โดยไม่คิดราคา หรือในราคาที่ลดให้ เพื่อใช้ในการผลิตและการขายเพื่อส่งออกของที่นำเข้า ได้แก่ วัสดุ ส่วนประกอบ ชิ้นส่วน เครื่องมือ แม่พิมพ์ แบบพิมพ์ วัสดุสิ้นเปลือง หรือการให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบ แบบแปลน และภาพร่าง ที่กระทำขึ้นนอกราชอาณาจักร (ข้อ 11 ของกฎกระทรวง)

(3) ค่าสิทธิ และค่าธรรมเนียมใบอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า อันเป็นเงื่อนไขในการขายของนั้น (ข้อ 9(1) ของกฎกระทรวง)

(4) รายได้ซึ่งผู้ขายได้รับจากการที่ผู้ซื้อนำเข้าของที่นำเข้าไปใช้ หรือขายต่อ

- (5) ค่าประกันภัย ค่าขนส่ง ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ
ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรต้องอยู่ภายใต้ เงื่อนไขดังต่อไปนี้
- (1) ผู้ซื้อจะต้องไม่ถูกจำกัดในการจำหน่ายหรือการใช้ของนั้น เว้นแต่จะเป็นข้อจำกัดที่
- ก กำหนดขึ้นโดยบทบัญญัติของกฎหมายหรือ โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ
 - ข เป็นการห้ามของที่นำเข้านั้นไปขายต่อในสถานที่หรือพื้นที่บางแห่ง
 - ค ไม่มีผลกระทบอย่างมากต่อราคาของของที่นำเข้า
- (2) การขายหรือราคาขายต้องไม่ขึ้นอยู่กับการขึ้นหรือสิ่งตอบแทนบางประการที่มีอาจกำหนดเป็นมูลค่าได้
- (3) ผู้ขายต้องไม่ได้รับรายได้จากการที่ผู้ซื้อนำเข้าไปใช้หรือขายต่อในภายหลัง เว้นแต่จะเป็นกรณีที่สามารถนำมารวมไว้ในราคานำเข้าแล้ว
- (4) ผู้ซื้อและผู้ขายต้องไม่มีความสัมพันธ์กัน* เว้นแต่หากพิจารณาแล้วจากวิธีปฏิบัติทางการค้าของการขายของที่นำเข้าเห็นว่าความสัมพันธ์นั้นไม่มีอิทธิพลต่อราคา แต่ถ้าความสัมพันธ์นั้นมีอิทธิพลต่อราคา ผู้นำเข้าต้องพิสูจน์ได้ว่าราคาซื้อขายของนำเข้าที่ผู้นำเข้าสำแดงใกล้เคียงกับราคาที่ใช้ในการทดสอบ (ข้อ 16 ของกฎกระทรวง) หากมีความใกล้เคียงกันอย่างมาก ก็สามารถรับราคาซื้อขายของนำเข้านั้นเป็นราคาศุลกากรได้ แต่ถ้าไม่ใกล้เคียงกับราคาที่ใช้ในการทดสอบหรือไม่มีราคาที่ใช้ในการทดสอบ ก็ไม่อาจรับราคาซื้อขายของนำเข้านั้นมาเป็นราคาศุลกากรได้
- ราคาที่ใช้ในการทดสอบ (test value) ตามข้อ 16 ของกฎกระทรวง ได้แก่

* ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในกรณีดังต่อไปนี้ เป็นความสัมพันธ์กันที่อาจมีผลต่อราคา (ข้อ 4 ของกฎกระทรวง)

1. บุคคลหนึ่งเป็นกรรมการ หรือพนักงานระดับ ผู้บริหารในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง
2. บุคคลหนึ่งเป็นหุ้นส่วนเพื่อกระทำกิจการร่วมกับอีกบุคคลหนึ่ง
3. บุคคลหนึ่งเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง
4. บุคคลหนึ่ง เป็นเจ้าของ ควบคุมหรือครอบครองจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงตั้งแต่ร้อยละ 5 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
5. บุคคลหนึ่งควบคุมอีกบุคคลหนึ่ง โดยทางตรงหรือทางอ้อม
6. บุคคลทั้งสองถูกควบคุมโดยบุคคลที่สาม โดยทางตรงหรือทางอ้อม
7. บุคคลทั้งสองร่วมกันควบคุมบุคคลที่สาม โดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือ
8. บุคคลเหล่านั้นเป็นสมาชิกของครอบครัวเดียวกัน

(ก) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน หรือ ของที่คล้ายกัน ที่ขายให้กับบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์กันเพื่อส่งออกไปยังประเทศนำเข้าเดียวกัน

(ข) ราคาหักทอนของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน

(ค) ราคาคำนวณของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน

สาเหตุในการปฏิเสธราคาซื้อขายที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร ตามวิธีที่ 1 มักเกิดจากเหตุการณ์ดังต่อไปนี้

(1) ไม่มีการขาย

(2) มีข้อจำกัดในการจำหน่ายหรือใช้ของนั้นโดยผู้ซื้อ

(3) ผู้ขายกำหนดราคาขายให้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือผลตอบแทนบางประการ ซึ่งทำให้ไม่อาจกำหนดราคาได้

(4) มีการชำระเงินได้จากการขายต่อ การจำหน่ายหรือการใช้ของไปให้ผู้ขายและไม่อาจปรับราคาได้

(5) ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน และความสัมพันธ์นั้นมีอิทธิพลต่อราคา และราคาของนำเข้าไม่ใกล้เคียงกันอย่างมากกับราคาที่ใช้ในการทดสอบ หรือไม่มีราคาที่ใช้ในการทดสอบ

(6) ไม่อาจปรับราคาได้ เนื่องจากไม่มีข้อมูลที่เป็นจริงหรือข้อมูลที่นับจำนวนได้

(7) มีเหตุอันควรสงสัยถึงความถูกต้องแท้จริงของการสำแดงรายการหรือเอกสารใด ๆ

เมื่อไม่อาจกำหนด ราคาศุลกากรโดยใช้ราคาซื้อขายตามวิธีแรกนี้ก็จะต้องพิจารณาวิธีถัดมา คือการใช้ราคาซื้อขายของนำเข้าที่เหมือนกันมากำหนดเป็นราคาศุลกากร

2 การใช้ราคาซื้อขายของนำเข้าที่เหมือนกัน

วิธีการต่อมาที่สามารถนำมาใช้เพื่อกำหนดราคาศุลกากร เมื่อไม่อาจใช้ราคาซื้อขายตามวิธีแรกได้แล้ว คือการใช้ราคาซื้อขายของนำเข้าที่เหมือนกันซึ่งกำหนดให้เป็นวิธีที่ 2

ราคาซื้อขาย"ของที่เหมือนกัน" หมายถึงราคาซื้อขายของที่เหมือนกันในทุกด้านกับของที่นำเข้า ไม่ว่าจะ เป็นทางกายภาพ คุณภาพและชื่อเสียง และต้องผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่นำเข้าด้วยความแตกต่างด้านรูปร่างภายนอกที่ถือว่าเป็นความแตกต่างเพียงเล็กน้อย ได้แก่ สี ขนาด ป้ายชื่อ และแบบ ไม่เป็นเหตุให้ไม่เป็นของที่เหมือนกัน

ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน ที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(ก) เป็นราคาซื้อขายของนำเข้าที่เหมือนกัน ซึ่งได้ขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร

และได้ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือในเวลาใกล้เคียงกันกับของนำเข้า

(ข) เป็นราคาซื้อขายของนำเข้าที่เคยรับเป็นราคาศุลกากรมาแล้ว

(ค) เป็นราคาซื้อขายของในระดับการค้าและปริมาณเดียวกันกับของที่นำเข้า

(ง) ไม่เป็นราคาซื้อขายของที่รวม หรือประกอบด้วยมูลค่าการให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ งานออกแบบ แบบแปลน และภาพร่าง ที่ได้กระทำขึ้นในราชอาณาจักร

หากไม่มีการขายของที่ระดับ การค้าเดียวกันหรือปริมาณเดียวกันอย่างเห็นได้ชัดแล้ว จะต้องมีการปรับราคาโดยคำนึงถึงความแตกต่างในส่วนของต้นทุน การประหยัดต้นทุนเนื่องจากปริมาณ และหากการใช้วิธีนี้ถ้าพบว่าราคาซื้อขายของนำเข้าที่เหมือนกันมากกว่าหนึ่งราคาแล้ว จะต้องใช้ราคาต่ำที่สุดเป็นราคาศุลกากรของของนำเข้าที่กำลังประเมินราคา (ข้อ 20 ของกฎกระทรวง)

3 การใช้ราคาซื้อขายของนำเข้าที่คล้ายกัน

เมื่อไม่อาจใช้ราคาซื้อขายตามวิธีที่ 2 ได้แล้ว ให้ใช้วิธีที่ 3 ซึ่งเป็นการใช้ราคาซื้อขายของนำเข้าที่คล้ายกัน

ราคาซื้อขาย "ของที่คล้ายกัน" หมายถึง ราคาซื้อขายของที่อาจจะไม่เหมือนกันในทุกด้าน แต่มีลักษณะหรือใช้วัสดุที่เป็นส่วนประกอบอย่างเดียวกัน ผลิตในประเทศเดียวกันและทำหน้าที่อย่างเดียวกันหรือทดแทนกันได้ ในทางการค้า โดยให้คำนึงถึง คุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้าของของที่นำเข้ากับของนั้น

วิธีที่ 2 และวิธีที่ 3 เป็นการประเมินราคาที่มีหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้เป็นราคาศุลกากรอย่างเดียวกัน ต่างกันเพียงวิธีที่ 3 เป็นวิธีการใช้ราคาเปรียบเทียบกับราคาของที่คล้ายกัน ในขณะที่วิธีที่ 2 เป็นการเปรียบเทียบกับราคาของที่เหมือนกัน

4 ราคาหักทอน

หากไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 1 การใช้ราคาซื้อขายของนำเข้า วิธีที่ 2 การใช้ราคาซื้อขายของนำเข้าที่เหมือนกันและวิธีที่ 3 การใช้ราคาซื้อขายของนำเข้าที่คล้ายกัน ให้กำหนดราคาศุลกากรของของที่นำเข้าโดยใช้ราคาหักทอน หรือหากผู้นำเข้าประสงค์จะใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอน ก็อาจร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้
ราคาหักทอน จะเป็นราคาขายต่อในประเทศ หักด้วยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(ก) ค่านายหน้า หรือ กำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไป ตามปกติที่เกี่ยวข้องกับการขายของนั้น ในราชอาณาจักร

(ข) ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขนส่ง และการประกันภัย และค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวกับการขนส่งของนั้น ที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักร

(ค) ค่าใช้จ่ายต่างๆ เกี่ยวกับการขนส่งของนำเข้าไปยังท่าหรือที่ที่นำของเข้า

(ง) อากรศุลกากรและภาษีอื่น ๆ ซึ่งจะต้องชำระในราชอาณาจักร เนื่องจากการนำเข้าหรือการขายของนั้น

ราคาที่นำมาคำนวณราคาหักทอน จะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) เป็นราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้า หรือของนำเข้าที่เหมือนกันหรือของนำเข้าที่คล้ายกัน ที่ได้ขายไปในราชอาณาจักร ผู้นำเข้าไม่ต้องเลือกใช้ราคาตามลำดับ การเลือกใช้ราคาขึ้นอยู่กับข้อมูลราคาและการขายที่มีอยู่

(ข) เป็นการขายไปในสภาพเดียวกับที่นำเข้าและในปริมาณรวมที่มากที่สุด ในเวลาเดียวกันหรือในเวลาใกล้เคียงกันกับการนำเข้าของที่กำลังประเมิน แต่ไม่เกิน 90 วันหลังจากการนำเข้าของนั้น

(ค) เป็นการขายระหว่างบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน และไม่เป็นผู้จัดหาวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการเพื่อใช้ในการผลิตและการขายเพื่อส่งออกของที่นำเข้ามายังราชอาณาจักร ให้แก่ผู้ขาย

5 ราคาคำนวณ

การกำหนดราคาศุลกากรของของนำเข้าโดยวิธี"ราคาคำนวณ" เป็นราคาที่ประกอบด้วย ผลรวมของรายการดังต่อไปนี้

(1) ต้นทุนหรือมูลค่าของวัสดุ และการจัดทำ หรือกรรมวิธีอื่น ๆ ที่นำมาใช้ในการผลิตของนำเข้า

(2) กำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่พึงเกิดขึ้นตามปกติจากการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้า โดยผู้ผลิตรายอื่น ๆ เพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร

(3) ค่าภษณะบรรจ

(4) ค่าแรงงานและวัสดุในการบรรจุหีบห่อ

(5) มูลค่าวัสดุเสริม ซึ่งผู้ซื้อจัดหามาให้ เพื่อใช้เกี่ยวเนื่องกับการผลิต

(6) ค่าประกันภัย และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เกี่ยวกับการขนส่งของนำเข้าไปยังท่าหรือที่ที่นำเข้าของเข้า

(7) มูลค่าการให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ งานออกแบบ แบบแปลน และภาพร่าง ที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิตของที่นำเข้า ที่ได้กระทำขึ้นในราชอาณาจักร โดยคิดมูลค่าของการให้บริการนั้นจากผู้ผลิต (ถ้ามี)

ค่าใช้จ่ายในส่วนนี้จะต้องกำหนดบนพื้นฐานของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการผลิตของที่กำลังประเมินราคา ซึ่งจัดหามาให้โดยผู้ผลิตหรือในนามของผู้ผลิต และบัญชีทางการค้าของผู้ผลิตซึ่งมีเงื่อนไขว่าบัญชีนั้นต้องสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปในประเทศที่ผลิตนั้น

หากไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ "ราคาหักทอน" หรือ "ราคาคำนวณ" ได้แล้วให้กำหนดราคาศุลกากรจากวิธีที่ 6 ที่เรียกว่า "ราคาย้อนกลับ"

6 ราคาย้อนกลับ

วิธีราคาย้อนกลับ เป็นการกำหนดราคาศุลกากร โดยย้อนกลับไปใช้หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาตามวิธีที่ 1 ถึงวิธีที่ 5 มาใช้ตามลำดับโดยผ่อนปรน หรือผ่อนผันหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้ และการกำหนดราคาดังกล่าวอย่างสมเหตุสมผลใช้วิธีการที่สมเหตุสมผล

วิธีนี้เป็นการใช้วิธีการที่สมเหตุสมผล สอดคล้องกับหลักการของบทบัญญัติทั่วไปของความตกลงฯ นี้ และมาตรา 7 ของแกตต์ 1994 และบนพื้นฐานของข้อมูลที่มีอยู่ในประเทศนำเข้า ซึ่งราคาศุลกากรควรขึ้นอยู่ กับ ราคาศุลกากรที่เคยกำหนดไว้ก่อนหน้านี้ให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

แต่ราคาย้อนกลับ จะต้องไม่กำหนดโดยใช้รายการดังต่อไปนี้ (ข้อ 31 ของกฎกระทรวง)

- (1) ราคาขายภายในประเทศของของที่ผลิตในประเทศนำเข้า
- (2) ระบบราคาที่กำหนดให้รับราคาที่สูงกว่าจากสองราคาที่ให้เลือก
- (3) ราคาขายในตลาดภายในของประเทศส่งออกของของที่จะกำหนดราคาศุลกากร
- (4) ต้นทุนการผลิตที่มีใช้ราคาคำนวณ ตามวิธีคำนวณ
- (5) ราคาส่งออกไปยังประเทศที่สาม
- (6) ราคาศุลกากรขั้นต่ำ หรือ
- (7) ราคาที่กำหนดขึ้นตามอำเภอใจ หรือราคาที่ไม่เป็นจริง

ภาคผนวก ง

แนวคำสังกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน ตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ

คำสังกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน เพื่อประโยชน์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการตั้งราคาโอน ควรกล่าวถึงเรื่องดังต่อไปนี้

- 1) หลักการและเหตุผลเกี่ยวกับปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน
- 2) กำหนดนิยาม ราคาตลาด ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา
- 3) ความหมายของ "บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน"
- 4) ความหมายของราคาติดต่ออย่างอิสระตามวิธี CUP ที่ถือเป็นราคาตลาด และวิธีอื่นๆ ที่จะถือเป็นราคาเสมือนราคาตลาดในกรณีไม่มีราคาตลาด หรือราคาตามวิธี CUP และวิธีการหาราคาติดต่ออย่างอิสระตามแนวทางของ OECD
- 5) ขั้นตอนที่ควรปฏิบัติในการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน

โดยควรมีเนื้อหาดังต่อไปนี้

- 1) หลักการและเหตุผลเกี่ยวกับปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน

หลักการและเหตุผลเกี่ยวกับปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาโอน ควรกล่าวถึงความจริงที่การตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันไม่เป็นไปตามกลไกตลาด เป็นราคาโอนที่ตั้งขึ้นตามนโยบายธุรกิจของบริษัทข้ามชาติที่ต้องการมีต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด หรือการตั้งราคาโอนระหว่างบุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่ใช่บริษัทในเครือเดียวกันแต่มีเหตุผลพิเศษอื่นที่นำไปสู่การหลีกเลี่ยงภาษีโดยผ่านการตั้งราคาโอน ทำให้กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีไม่ถูกต้อง และขัดกับเจตนารมณ์กฎหมายของมาตรา 65 ทวิ(4) และมาตรา 65 ตี(15)

- 2) ความหมายของ "บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน"

ความหมายของบุคคลที่เกี่ยวข้องกันไม่ควรจำกัดเฉพาะบริษัทในเครือเดียวกัน ที่หมายถึงบริษัทหนึ่งมีความสัมพันธ์กันทางด้านควบคุมหรือมีอิทธิพลเหนืออีกบริษัทหนึ่ง แต่ควรรวมถึงกรณีอื่นที่คู่สัญญาทั้งสอง ขาดความอิสระในการเจรจาตกลงราคาสำหรับรายการค้าระหว่างกัน ทำให้ราคาโอนไม่สะท้อนผลการเจรจาตกลงตามกลไกตลาด

"บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน" หมายถึง บุคคลที่สามารถควบคุมบุคคลหรือกิจการอื่น หรือสามารถใช้อิทธิพลอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญในการตัดสินใจด้านการเงินหรือการดำเนินงานของบุคคลหรือกิจการอื่น

"การควบคุม" หมายถึง อำนาจของบุคคลหนึ่งในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการ เพื่อให้กิจการของอีกฝ่ายหนึ่งดำเนินไปตามความต้องการของบุคคลนั้น

"การมีอิทธิพลเหนืออีกฝ่ายหนึ่ง" หมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งอาจชักจูงให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นตัดสินใจไปในทิศทางที่ผู้มีอิทธิพลเหนือนั้นต้องการได้ โดยเฉพาะกรณีที่เข้าลักษณะข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) ตามพฤติการณ์สามารถควบคุมการแต่งตั้ง หรือถอดถอนกรรมการของบริษัทนั้นได้

(2) ตามพฤติการณ์สามารถควบคุมผู้ซึ่งรับผิดชอบในการจัดการ หรือการดำเนินงานของบริษัทให้ปฏิบัติตามคำสั่งของตนในการกำหนดนโยบายหรือการดำเนินงานของบริษัท

3) ความหมายของราคาติดต่ออย่างอิสระตามวิธี CUP ที่ถือเป็นราคาตลาด และวิธีอื่น ๆ ที่จะถือเป็นราคาเสมือนราคาตลาดในกรณีไม่มีราคาตลาด หรือราคาตามวิธี CUP และวิธีการหาราคาติดต่ออย่างอิสระตามแนวทางของ OECD

ความหมายของราคาติดต่ออย่างอิสระตามวิธี CUP ที่ถือเป็นราคาตลาด เป็นวิธีที่ดีที่สุดที่ผู้เสียภาษีควรใช้ในการตั้งราคาโอน หากผู้เสียภาษีสามารถหาราคา CUP ไม่ได้ ควรใช้ราคาติดต่ออย่างอิสระวิธีดั้งเดิมอื่น คือ วิธี Resale price และวิธี Cost plus หรือวิธีกำไรจากรายการค้าเมื่อไม่สามารถใช้วิธีดั้งเดิมได้และวิธีอื่น

วิธีการหาราคาติดต่ออย่างอิสระควรสอดคล้องกับหลักการติดต่ออย่างอิสระตามข้อ 9 ของแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD

ในการใช้วิธีกำไรสุทธิจากรายการค้า (TNMM) ควรให้ความสำคัญในการศึกษากิจกรรมและหน้าที่ (Functional analysis) และผลตอบแทนที่เหมาะสมสำหรับแต่ละกิจกรรมและหน้าที่ตามหลักการกิจกรรมที่มีความเสี่ยงสูงควรมีผลตอบแทนสูง ในการศึกษาความเสี่ยงของแต่ละกิจกรรมควร ศึกษาความเสี่ยงในระดับกลุ่มบริษัท ที่จะทำให้ทราบได้ว่าความเสี่ยงที่แท้จริงของกิจกรรมนั้น ๆ เป็นอย่างไร ไม่ควรเป็นการศึกษาความเสี่ยงในระดับบริษัท ที่จำกัดเฉพาะบริษัทนั้น ๆ เนื่องจากความเสี่ยงของกิจกรรมอย่างเดียวกันของบริษัทที่เกี่ยวข้องกันอาจไม่เท่ากับความเสี่ยงของกิจกรรมนั้นของบุคคลที่เป็นอิสระ เช่น ความเสี่ยงเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยน ในกรณีซื้อหรือขายสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ บุคคลที่เป็นอิสระย่อมมีความเสี่ยงในอัตราแลกเปลี่ยนเต็มที่ ในขณะที่บริษัทที่เกี่ยวข้องกันอาจมีความเสี่ยงในอัตราแลกเปลี่ยนลดลง เมื่อบริษัทที่เกี่ยวข้องกันอีกบริษัทหนึ่งมีความเสี่ยงในทางตรงกันข้าม เช่น บริษัทที่เกี่ยวข้องกันในประเทศไทยขายสินค้าเป็นเงินดอลลาร์

ลาร์สหรัฐ และบริษัทที่เกี่ยวข้องกันอีกบริษัทหนึ่งในสหรัฐอเมริกาขายสินค้าเป็นเงินบาทไทย ความเสี่ยงในอัตราแลกเปลี่ยนของทั้งสองบริษัทย่อมมีความผันผวนตรงกันข้าม กล่าวคือ หากเงินบาทไทยแข็งตัวขึ้นบริษัทในประเทศไทยจะเกิดขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน ในขณะที่อีกบริษัทหนึ่งในสหรัฐอเมริกาจะเกิดกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน ความเสี่ยงรวมเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนของกลุ่มบริษัทที่เกี่ยวข้องกันย่อมน้อยกว่าความเสี่ยงเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนของบุคคลที่เป็นอิสระ

4) ขั้นตอนที่ควรปฏิบัติในการตั้งราคาโอน

ขั้นตอนที่ควรปฏิบัติในการตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกันมี 4 ขั้นตอนดังต่อไปนี้

(1) จัดประเภทรายการค้าระหว่างประเทศที่มีกับบริษัทในเครือเดียวกันอย่างถูกต้องและเหมาะสม

(2) เลือกวิธีการตั้งราคาโอนที่เหมาะสม โดยผู้เสียภาษีต้องใช้ความรู้ทางธุรกิจและพิจารณาณในการตกลงรายการค้าและตั้งราคาโอนตามหลักการติดต่ออย่างอิสระและเตรียมเอกสารประกอบเหตุผลที่เลือกวิธีการนั้น

(3) ใช้วิธีการนั้นกำหนดราคาโอนและเตรียมเอกสารประกอบรายการนั้น ซึ่งผู้เสียภาษีต้องใช้ความพยายามอย่างสุจริตและเพียงพอที่จะปฏิบัติตามมาตรฐานการติดต่ออย่างอิสระ เช่น การเตรียมเอกสารประกอบรายการที่น่าเชื่อถืออย่างน้อยตามที่อธิบดีกำหนด หรือมีการว่าจ้างผู้ประกอบวิชาชีพอิสระช่วยเหลือเมื่อจำเป็น

(4) มีขั้นตอนการทบทวนการตั้งราคาโอน และปรับปรุงราคาหากมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ และเตรียมเอกสารประกอบ

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

ชื่อ	นายสมศักดิ์ อนรรฆเสลา
วันเดือนปีเกิด	29 พฤษภาคม 2508
สถานที่เกิด	กรุงเทพ
วุฒิการศึกษา	ปริญญาตรี บัญชีบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีการศึกษา 2530 ปริญญาโท บัญชีมหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีการศึกษา 2533 ปริญญาตรี นิติศาสตร์บัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีการศึกษา 2538 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและเนติบัณฑิตไทย สำนักอบรมศึกษา กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา สมัยที่ 51 ปีการศึกษา 2541
การทำงาน	ผู้จัดการอาวุโส - PricewaterhouseCoopers Legal and Tax Consultants

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย