

บทที่ 2

ปัญหาสำคัญเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนในประเทศไทย

1. บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร

หากพิจารณาประมวลรัษฎากร ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนเพื่อวัตถุประสงค์ในการหลบหลีกภาษีและหนีภาษีเงินได้นิติบุคคล มีอยู่ 3 มาตรา คือ มาตรา 65 ทวิ (4), (7) มาตรา 65 ตี (9) (10) (13) (14) (15) มาตรา 70 ตี และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545

1) มาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้”

(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือกู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

คำว่า “ทรัพย์สิน” ตามอนุมาตรานี้หมายความว่ารวมถึง สินค้าที่กิจการซื้อมาใช้ในกิจการเองหรือซื้อมาเพื่อผลิต, ขายเองด้วย

คำว่า “เหตุอันสมควร” ผู้เขียนเห็นว่าเป็นคำที่เปิดช่องให้เจ้าพนักงานภาษีสามารถใช้ดุลยพินิจอย่างกว้างขวางในการประเมินภาษี ดังนั้นในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีเหตุสมควรในการกำหนดค่าตอบแทน เจ้าพนักงานย่อมไม่มีอำนาจประเมิน ซึ่งสอดคล้องกับแนวความเห็นของศาลฎีกาว่า เหตุอันสมควรไม่สามารถกำหนดได้แน่นอน แต่ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริง พฤติการณ์ และประเภทของกิจการแต่ละรายไป¹ จึงควรจะมีการกำหนดขอบเขตให้ครอบคลุมไว้อย่างกว้างขวาง

บทบัญญัติมาตรานี้ใช้เฉพาะกับกรณีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ถ้านิติบุคคลไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียกำไรสุทธิ กรมสรรพากรจะนำมาตรานี้ไปใช้ในการปรับปรุงรายรับของนิติบุคคลไม่ได้ ดังนั้นมูลนิธิหรือสมาคมซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้จากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตามมาตรา 70 หรือผู้ประกอบการขนส่งระหว่าง

¹คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1259/2520

ประเทศตามมาตรา 67 จะไม่อยู่ในบังคับการปรับปรุงราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4)² แต่อย่างไรก็ตาม บทบัญญัตินี้มีผู้เห็นว่าได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินให้อำนาจทำการปรับปรุงราคา ค่าตอบแทนไม่ว่าจะเป็นราคาสินค้า ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยให้เป็นไปตามราคาตลาดได้ หรือกรณี que sí ผู้สัญญาไม่คิดค่าตอบแทนระหว่างกันเลย หรือมีการคิดค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร โดยประเมินตามราคาตลาดในวันที่ให้โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน เจ้าพนักงานประเมินมีขอบเขตการประเมินมาก เพราะสามารถปรับปรุงการกำหนดราคาโอนที่ต่ำกว่าราคาตลาดได้โดยไม่ต้องคำนึงว่าเป็นธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่

แนวคำวินิจฉัย

กรณีกำหนดดอกเบี้ยกู้ยืมเงินต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

กรณีการคิดอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมระหว่างบริษัทในกลุ่มสามารถใช้อัตราดอกเบี้ยเงินฝากประเภทประจำของธนาคารพาณิชย์เป็นเกณฑ์ในการคำนวณหาดอกเบี้ยอันควรจะได้รับจากการให้กู้ยืมเงิน ดังนั้น หากอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประเภทฝากประจำของธนาคารพาณิชย์ การคิดอัตราดอกเบี้ยดังกล่าวถือว่าไม่มีเหตุอันสมควร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/4078 ลงวันที่ 17 พฤษภาคม 2545)

จากกรณีดังกล่าวมีข้อสังเกตว่า แนวคำวินิจฉัยข้อหาหรือข้างต้นน่าจะถือเป็นการกำหนด Benchmarking หรือเกณฑ์มาตรฐาน³ ของอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมระหว่างกลุ่มบริษัทโดยปริยาย

² รัตนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, (กรุงเทพมหานคร: ชวนพิมพ์, 2550), น. 249.

³ “การกำหนดเกณฑ์มาตรฐาน หมายถึง กระบวนการเปรียบเทียบเงื่อนไขของธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันกับคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กันภายใต้สถานการณ์เดียวกัน

“Benchmarking”: The term is used to refer to the process of comparing the conditions of a particular transaction between related parties with those applying between unrelated parties in otherwise similar circumstances (*IBFD International Tax Glossary revised 5th edition*), p. 38.

กรณีกำหนดดอกเบี้ยกู้ยืมเงินต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร

กรณีที่กิจการร่วมค้ากู้ยืมเงินจากผู้เข้าร่วมทุนโดยไม่คิดดอกเบี้ยเนื่องจากกิจการร่วมค้าประสบภาวะขาดทุน มีหนี้สินจากการกู้ยืมเงินจากธนาคารและสถาบันการเงินต่างๆ มีภาระต้องจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้จำนวนมากจึงต้องกู้ยืมเงินจากผู้เข้าร่วมทุนโดยไม่คิดดอกเบี้ย เพื่อไม่ให้เกิดผลขาดทุนมากยิ่งขึ้น ถือว่ามีเหตุอันสมควร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/13409 ลงวันที่ 25 กันยายน 2527)

กรณีบริษัทลูกหนี้เงินกู้มีเจ้าหนี้มากมาย เจ้าหนี้ตกลงกันระงับการคิดดอกเบี้ยจากบริษัท ลูกหนี้ไว้ระยะหนึ่งก่อน เพื่อให้ลูกหนี้สามารถดำเนินกิจการต่อไปได้โดยไม่ให้ประสบผลขาดทุน ถือว่ามีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/1891 ลงวันที่ 14 ตุลาคม 2531 และมติ กพอ. ครั้งที่ 23 เมื่อวันที่ 24 กรกฎาคม 2522)

กรณีการโอนทรัพย์สินที่มีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

โจทก์ซื้อโรงงานน้ำตาลพร้อมอุปกรณ์เครื่องจักรต่างๆ รวมทั้งเครื่องกำเนิดไฟฟ้าพิพาทเมื่อวันที่ 3 ธันวาคม 2537 ในราคารวม 70,000,000 บาท ซึ่งในหนังสือสัญญาซื้อขายระบุแยกไว้ชัดเจนว่า เครื่องกำเนิดไฟฟ้าพิพาทราคา 5,000,000 ต่อมาวันที่ 30 มิถุนายน 2538 โจทก์ขายเครื่องกำเนิดไฟฟ้าพิพาทให้บริษัท อ. ในราคา 1,000,000 บาท ซึ่งในขณะที่ขายโจทก์ได้ระบุต้นทุนตามบัญชีซึ่งหักค่าเสื่อมราคาไว้แล้วเป็นเงิน 4,711,031.55 บาท เมื่อโจทก์ไม่ได้นำสืบว่าราคาขายดังกล่าวเป็นราคาตลาดหรือเป็นราคาอันสมควร จึงเป็นการโอนทรัพย์สินที่มีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร(คำพิพากษาฎีกาที่ 6693/2540)

จากคำพิพากษาดังกล่าวเห็นได้ว่า การโอนทรัพย์สินที่เกิดขึ้นมีมูลค่าต่ำกว่าราคาตลาด เพราะซื้อมาในราคา 70,000,000 บาท แต่ขายไปในปีต่อมาเพียง 1,000,000 บาท แม้ว่าได้หักค่าเสื่อมราคาไว้แล้วบางส่วนก็ตาม ราคาขายก็มีราคาต่ำกว่าราคาที่ซื้อมามาก อีกทั้งบริษัทผู้ขายที่โอนทรัพย์สินไปไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าการโอนทรัพย์สินไปโดยต่ำกว่าราคาตลาดมีเหตุอันสมควร กรณีดังกล่าวเจ้าพนักงานประเมินสามารถปรับปรุงราคาโอนที่เกิดขึ้นให้เป็นไปตามราคาตลาดได้

กรณีการขายสินค้าต่ำกว่าทุนโดยมีเหตุอันสมควร

บริษัทประกอบกิจการอาหารทะเลเพื่อส่งออก ในแต่ละปีมีสินค้าคงเหลือค้างสต็อกเป็นจำนวนมาก จึงขายไปในราคาต่ำกว่าทุน การขายสินค้าดังกล่าวเป็นการขายสินค้าต่ำกว่าราคาทุน ซึ่งมีใช้การทำลายสินค้า แต่เป็นการโอนทรัพย์สินที่มีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด หากได้มีการตรวจสอบสภาพสินค้าตามเงื่อนไขที่บริษัทกำหนดไว้ และได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจในการพิจารณาให้เป็นสินค้าใกล้หมดอายุ หมดอายุ ไม่ได้มาตรฐาน พร้อมทั้งต้องมีบุคคลร่วมสังเกตการณ์ ประกอบด้วยฝ่ายคลังสินค้าและฝ่ายบัญชี และได้ขายสินค้าไปในราคาต่ำกว่าทุน ถือว่าบริษัทโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (4) (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/00409 ลงวันที่ 18 มกราคม 2542)

แต่อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติมาตรานี้ยังคงมีความคลุมเครืออยู่มาก โดยเฉพาะเรื่องถ้อยคำ “ราคาตลาด” และคำว่า “เหตุอันสมควร” สินค้าและบริการบางประเภทอาจไม่สามารถกำหนดราคาตลาดได้ ขึ้นอยู่กับการตีความความหมายกว้างหรือแคบ หรือวิธีการใดในการหาราคาตลาด หรือกรณีที่มีราคาตลาดหลายราคาจะพิจารณาอย่างไร ซึ่งปัญหาดังกล่าวอาจพิจารณาตามแนวทางที่ศาลฎีกาพิพากษาไว้ เช่น กรณีสินค้าโภคภัณฑ์ ศาลฎีกาตัดสินว่า ราคาตลาดของโภคภัณฑ์เพื่อการคำนวณภาษีอาจไม่มีราคาตายตัวหรือราคาเดียว การกำหนดราคาสินค้าโภคภัณฑ์ที่สูงหรือต่ำผิดกันอาจทำได้ภายใต้กรอบของราคาตลาด⁴ นอกจากนี้ปัญหานี้ที่น่าสนใจอีกประการหนึ่งคือ กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินขาดข้อมูลในการเปรียบเทียบ และขาดความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบกิจการบริษัทข้ามชาติ ทำให้หลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้เพื่อหาราคาตลาดมีความจำเป็นอย่างยิ่ง เพื่อให้การประเมินราคาตลาดโดยเจ้าพนักงานประเมินมีความถูกต้อง แน่นนอน เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่คำนึงถึงสภาพแวดล้อมและความเหมาะสม

มาตรา 65 ทวิ (7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1403/2509

เงื่อนไขข้อนี้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจำหน่ายในประเทศไทย โดยเทียบเคียงราคาสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันกับที่ส่งเข้าไปจำหน่ายในประเทศอื่นๆ หากราคาสินค้าที่นำเข้ามา นั้น มีราคาสูงหรือต่ำไปอาจมีการประเมินราคาใหม่ ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกำหนดราคาทุนของสินค้าที่ส่งมาจากต่างประเทศให้สูงกว่าความเป็นจริง ซึ่งทำให้กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีน้อยลงหรือมีผลขาดทุนแทนการได้กำไร

ตัวอย่างเช่น บริษัทต่างประเทศแห่งหนึ่งมีสาขาในประเทศไทยและประเทศอื่นๆ คือ ฮองกง มาเลเซีย และอินโดนีเซีย ได้ส่งสินค้าเข้ามาให้สาขาในประเทศไทยขาย โดยตั้งราคาทุนหรือราคาที่สาขาต้องซื้อจากสำนักงานใหญ่ไว้สูงเพื่อให้กำไรในประเทศไทยต่ำ เช่น สมมติว่าตั้งราคาทุนซื้อไว้หน่วยละ 10 บาท แต่ปรากฏว่าราคาทุนที่คิดเอาจากสาขาอื่นในประเทศใกล้เคียงคือ ฮองกง มาเลเซีย และอินโดนีเซีย คิดในราคาหน่วยละเพียง 8 บาท เช่นนี้เจ้าพนักงานประเมินอาจตีราคาต้นทุนสินค้าที่ส่งเข้ามาให้ลดลงเหลือหน่วยละ 8 บาท โดยเทียบเคียงราคาที่ตั้งไปขายในประเทศอื่น⁵

เป็นที่น่าสังเกตว่า บทบัญญัติมาตรานี้ไม่รวมถึงบริการที่นำเข้ามาใช้ประโยชน์ในประเทศไทยแต่อย่างใด อีกทั้งบทบัญญัติข้อนี้ใช้เฉพาะสินค้าที่นำเข้ามาเท่านั้นผู้เขียนเห็นว่าไม่สามารถนำมาใช้กับธุรกรรมที่มีการกำหนดราคาโอนได้ทุกกรณี เนื่องจากสินค้าบางประเภทไม่สามารถหาต้นทุนที่แท้จริงได้ ปัญหาที่เกิดขึ้นมีองค์ประกอบของหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้มาเกี่ยวข้องแทบทั้งสิ้น กล่าวคือ ไม่สามารถหาธุรกรรมที่มีลักษณะที่พึงเปรียบเทียบได้มาใช้ในการตรวจสอบ

2) มาตรา 65ตรี แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเอง โดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถลงรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

คำว่า “รายจ่ายที่ไม่มีการจ่ายจริง” หมายถึงรายจ่ายใดๆ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง โดยมีได้รับเงินทรัพย์สินหรือประโยชน์

⁵ไพจิตร วจนวานิช ชุมพร เสนอไสย และสาโรช ทองประจำ, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์, 2546), น. 2-090.

ใดๆเป็นการตอบแทน การที่กฎหมายต้องกำหนดข้อห้ามไว้เพื่อป้องกันไม่ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกำหนดรายจ่ายปลอมขึ้น เท่ากับให้อำนาจเจ้าพนักงานที่จะตรวจสอบและให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่พิสูจน์รายจ่ายนั้นๆว่าเป็นรายจ่ายหรือไม่ ถ้าไม่มีการจ่ายจริงก็ถือเป็นรายจ่ายไม่ได้⁶

คำว่า “รายจ่ายที่ควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น” หมายถึง รายจ่ายที่มีใบรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่าย ปกติรายจ่ายที่เป็นของรอบระยะเวลาบัญชีใดจะต้องหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น จะนำไปหักในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นมิได้ ต้องห้ามตามข้อนี้ ข้อห้ามดังกล่าวกำหนดขึ้นเพื่อป้องกันมิให้กิจการคำนวณกำไรสุทธิบางปีมากน้อยตามชอบใจ อันจะเป็นช่องทางให้กิจการลดจำนวนกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆได้ตามต้องการ⁷

บทบัญญัติในอนุมาตรานี้ เป็นกรณีการควบคุมด้านรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทย โดยให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานในการตัดรายจ่ายต้องห้าม ซึ่งมีให้นำมารวมคำนวณกำไรสุทธิ อันเกิดจากการตั้งรายจ่ายที่ไม่เป็นการจ่ายจริง โดยนำเอารายจ่ายดังกล่าวบวกกลับในการคำนวณเงินได้เพื่อเสียภาษี

มาตรา 65ตรี (10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สิน ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นเจ้าของและใช้เอง

บทบัญญัติในอนุมาตรานี้ เป็นกรณีการควบคุมด้านรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทย โดยให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานในการตัดรายจ่ายต้องห้าม ซึ่งเกิดจากการกำหนดค่าตอบแทนในกรณีที่บริษัทเดียวกัน เช่น กรณีสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศกับสำนักงานสาขาในประเทศไทย ซึ่งถือว่าเป็นนิติบุคคลเดียวกัน เฉพาะกรณีที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย หากเป็นกรณีมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยจะถือว่าสาขาเป็นนิติบุคคลแยกต่างหาก หากค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สิน ซึ่งบริษัทเป็นเจ้าของและใช้เองเมื่อนำมาเปรียบเทียบกับของบริษัทยิสระแล้วสูงกว่าราคาตลาดเกินปกติ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการตัดรายจ่ายส่วนนี้ออกได้

⁶ เฟิงอ้าง, น. 2-150.

⁷ เฟิงอ้าง, น. 2-152.

มาตรา 65ตรี (13) ระบายซึ่งมิใช่ระบายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ บทบัญญัติในอนุมาตรานี้ เป็นกรณีการควบคุมด้านระบายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทย โดยให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานในการตัดระบายหากปรากฏว่า ระบายที่นำมาคำนวณมิใช่ระบายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ เนื่องจากระบายที่จะมาคำนวณภาษีนั้นจะต้องเป็นระบายที่จ่าย หรือจะต้องจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ทั้งนี้ ระบายใดจะเป็นระบายเพื่อกิจการขึ้นอยู่กับความจำเป็นและสมควร ประกอบกับหลักฐาน ข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ ตลอดจนสภาพของกิจการแต่ละกรณีไป⁸

เช่น กรณีโจทก์กู้ยืมเงินแล้วนำไปให้บริษัท ฟ. โดยไม่ปรากฏว่าโจทก์มีหน้าที่หรือข้อผูกพันในอันที่จะต้องจ่ายเงินตามจำนวนที่กู้ยืมมาให้แก่บริษัท ฟ. เงินกู้ยืมจึงมิใช่ระบายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายตามเงินกู้ยืม มิใช่ระบายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ จึงเป็นระบายต้องห้ามตามมาตรา 65ตรี (13)⁹

ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมินจำเป็นต้องตีความคำว่า “เพื่อกิจการ” หรือ “เพื่อหากำไร” อย่างกว้าง มิฉะนั้นระบายที่เกิดขึ้นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะไม่สามารถนำมาลงเป็นระบายได้ ซึ่งการพิจารณาว่าระบายใดเป็นระบายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ นั้นขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงประกอบด้วยเหตุผลความจำเป็นในการจ่ายเป็นรายๆไป

มาตรา 65ตรี (14) ระบายซึ่งมิใช่ระบายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ บทบัญญัติในอนุมาตรานี้ เป็นกรณีการควบคุมด้านระบายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทย โดยให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานในการตัดระบาย ซึ่งกรณีนี้มีลักษณะคล้ายกับระบายตามมาตรา 67ตรี (13) แต่กรณีนี้เป็นการระงับเกี่ยวกับระบายที่ไม่เกี่ยวกับกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ อันเป็นการป้องกันการนำระบายของกิจการในต่างประเทศ หรือของกิจการอื่นมาถือเป็นระบายของกิจการในประเทศไทย แต่อย่างไรก็ตาม เจ้าพนักงานภาษีจะอนุโลมโดยถือระบายที่อำนวยความสะดวกให้สาขาต่างๆหลายแห่ง ซึ่งไม่สามารถแบ่งแยกโดยเด็ดขาดได้ว่า เป็นระบายเพื่อประโยชน์ของกิจการสาขาในประเทศไทย ถ้าหาก

⁸ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, *อ้างแล้ว เซึ่งอรรถที่ 5*, น. 2-167.

⁹คำพิพากษาฎีกาที่ 4483/2533

พิสูจน์ได้ว่าสาขาในประเทศไทยได้รับประโยชน์จริง โดยคิดเฉลี่ยตามหลักฐานที่มีการสนับสนุน ซึ่งต้องพิจารณาตามความจำเป็นและสมควรประกอบด้วย

มาตรา 65ตรี (15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อและการขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

บทบัญญัติในอนุมาตรานี้เป็นกรณีการควบคุมด้านรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทย ซึ่งให้อำนาจเจ้าพนักงานภาษีในการตัดรายจ่าย โดยเป็นบทบัญญัติป้องกันมิให้มีการจ่ายเงินค่าซื้อทรัพย์สิน หรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เนื่องจากการกระทำดังกล่าวมีผลให้กำไรสุทธิลดน้อยลง อันเป็นช่องทางในการเลี่ยงภาษีได้ประการหนึ่ง

นอกจากนี้บทบัญญัติมาตรา 65ตรี (15) ระบุเฉพาะรายจ่ายในการซื้อขายเท่านั้น จึงไม่รวมถึงค่าบริการและดอกเบี้ยด้วย ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาตามมาว่าหากเป็นกรณีที่มีการกำหนดรายจ่ายที่เป็นค่าบริการหรือดอกเบี้ยสูงกว่าราคาตลาด เจ้าพนักงานจะใช้อำนาจตามมาตราใดในการประเมินเพื่อให้สอดคล้องกับราคาตลาดได้ ดังนั้นเพื่อขจัดข้อโต้แย้งที่ว่า เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตามกฎหมายหรือไม่ในการปรับลดรายจ่ายจำพวกค่าบริการ หรือดอกเบี้ยที่สูงกว่าราคาตลาดให้ต่ำลงจนสอดคล้องกับราคาตลาดนั้น กรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามมาตรา 65ตรี (20) ออกเป็นพระราชกฤษฎีกากำหนดจำนวนค่าบริการหรือดอกเบี้ยที่สูงกว่าราคาตลาดเป็นรายจ่ายต้องห้ามอย่างชัดเจน เพื่อเจ้าพนักงานภาษีมีอำนาจโดยชอบด้วยกฎหมายทำการปรับปรุงรายจ่ายได้¹⁰

3) มาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดนิติบุคคลใดส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่ หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้น เป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดโดยนำหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้มาพิจารณาประกอบ ในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น

ความในวรรคก่อนมิให้ใช้บังคับในกรณีที่สินค้านั้น

- (1) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- (2) เป็นของผ่านแดน

¹⁰ ธิพนธ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย, อ่างแล้ว เจริญรทที่ 4, น. 253.

(3) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร

(4) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร

จากบทบัญญัตินี้จะพบว่า เป็นการบัญญัติเพื่อป้องกันมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโอนสินค้าออกไปให้กับนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรืออยู่ภายใต้ความควบคุม โดยไม่เรียกเก็บค่าตอบแทนต่อกัน โดยบทบัญญัตินี้จะถือว่าการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ โดยมีค่าใช้จ่าย แต่เป็นการส่งไปให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทในเครือเดียวกัน ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง เป็นการขายในประเทศไทย ซึ่งมีผลให้บริษัทดังกล่าวต้องแสดงรายการขายสินค้าเป็นรายได้และคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย เว้นแต่เข้าข้อยกเว้นตามมาตรา 70ตรี (1)-(4) ทั้งนี้โดยในการตีราคาสินค้า กฎหมายได้กำหนดให้ใช้ราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีในปีที่ส่งไปด้วย

4) คำสั่งที่ ป.113/2545 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2545 เรื่อง “การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด” ซึ่งเป็นแนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานเพื่อตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีในการกำหนดราคาตลาด

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ได้อ้างอิงอำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่อยู่ในมาตรา 65 ทวิ (4) เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินปรับปรุงราคาให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งใช้เฉพาะรายรับในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ไม่รวมถึงการปรับปรุงด้านรายจ่าย ผู้ที่อยู่ในบังคับจะถูกปรับปรุงรายรับต้องเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศตามมาตรา 66 และมาตรา 76ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรเป็นผู้ที่อยู่ในบังคับการปรับปรุงราคาตามคำสั่ง ป.113/2545 ส่วนผู้ประกอบการขนส่งระหว่างประเทศ ตามมาตรา 67 และมูลนิธิหรือสมาคมและนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยและอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 จะไม่ตกอยู่ภายใต้คำสั่งที่ ป.113/2545

ประเภทของธุรกรรมที่ต้องถูกปรับปรุงราคาตามคำสั่งที่ ป.113/2545 ได้แก่ ธุรกรรมทุกประเภทไม่ว่าจะเป็น การขายสินค้า การให้บริการ หรือรับจ้างทำของ รวมถึงการให้กู้ยืมเงินที่ก่อให้เกิดเงินได้หลายประเภท เช่น ค่าตอบแทนในการซื้อขายสินค้า ค่าสิทธิ ค่าที่ปรึกษา ค่าเช่า ค่านายหน้า ค่าบริการต่างๆทุกชนิด หรือดอกเบี้ยเงินกู้ยืม เป็นต้น โดยไม่คำนึงถึงว่าธุรกรรม

ดังกล่าวเป็นธุรกรรมข้ามชาติหรือธุรกรรมระหว่างประเทศ (cross-border transaction) หรือ ธุรกรรมในประเทศ (domestic transaction)

ตามคำสั่งที่ ป.113/2545 ได้ให้คำนิยาม “ราคาตลาด” หมายถึง ราคาของ ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทาง การค้า กรณีการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สินให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

และคำนิยาม “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” หมายถึง คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

จากคำนิยามดังกล่าวข้างต้นเห็นได้ว่า คำนิยาม “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” ไม่มีความชัดเจน เพราะไม่ได้กำหนดจำนวนหรือสัดส่วนการถือหุ้นไว้แน่นอนว่าเป็นอัตราร้อยละเท่าใด จึงจะถือว่ามีจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน ที่ถือว่าไม่เป็นคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน ดังนั้น ในกรณีนี้ศาลอาญาอาศัยบทบัญญัติมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรในการตีความ ซึ่งได้กำหนด ความหมายของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน” ไว้¹¹ แต่ผู้เขียนเห็นว่า อิสระหรือไม่น่าจะพิจารณาจากหลักร่วมทุนเท่านั้น ตามมาตรา 39 กำหนดให้บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ต้องมีสัดส่วนการถือหุ้นร้อยละ 50 น่าจะเป็นสัดส่วนที่สูงเกินไป ผู้เขียนเห็นว่าหากมีสัดส่วนการถือหุ้นร้อยละ 30 น่าจะถือว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ในเครือเดียวกัน

¹¹ มาตรา 39 “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน”หมายความว่า บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปซึ่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะต่อไปนี้

(1) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นผู้ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

(2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่า ร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าหุ้นเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(3) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุน ทั้งหมด หรือ

(4) บุคคลเกินกว่ากึ่งจำนวนกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในนิติบุคคล หนึ่งเป็นกรรมการหรือเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในอีกนิติบุคคลหนึ่ง”

วิธีการคำนวณหาราคาตลาดที่กรมสรรพากรยอมรับ

คำสั่งที่ ป.113/2545 ได้อิงตามแนวทางปฏิบัติกรคำนวณหาราคาตลาดของ OECD (Organization for Economic Cooperation and Development หรือองค์การเพื่อการพัฒนาและความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือที่เรียกว่า OECD Guidelines) ซึ่งเป็นวิธีปฏิบัติสากล มีดังนี้

(1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method: “CUP”) โดยให้ทำการเปรียบเทียบกับค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บในทางการค้าระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีประเภทและชนิดเดียวกันและอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

(2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method: “RP”) โดยให้นำค่าตอบแทนในการโอนทรัพย์สินหรือค่าบริการซึ่งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันหักออกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม

(3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method: “CP”) โดยให้นำต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการที่ขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการบวกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม

จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สิน หรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภทหรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

(4) วิธีอื่นที่เหมาะสมหากวิธีตาม (1)-(3) ไม่สามารถนำมาใช้ ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ให้ใช้วิธีอื่นซึ่งเป็นวิธีที่ได้รับรองโดยสากลและมีความเหมาะสมตามสภาพข้อเท็จจริงในทางการค้าที่เกี่ยวข้องกับกรณีการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินนั้น

โดยแนวทางการกำหนดราคาโอนตาม ป.113/2545 มีความสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีที่รับรองอยู่ในปัจจุบันด้วย ซึ่งมาตรฐานการบัญชีที่มีเนื้อหาสาระเกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน มีดังนี้¹²

(1) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่อง การรับรู้รายได้ ได้ให้ความหมายของคำว่า “มูลค่ายุติธรรม” ไว้เช่นเดียวกับ Arm’s Length Price โดยคำนิยามข้อ 6 กำหนดว่า “มูลค่า

¹²ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประจำ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 5, น. 2-329.

ยุติธรรม หมายถึงจำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้เต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้และเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน” และในข้อ 8 กำหนดให้กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ

(2) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันได้อธิบายถึงบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน (related person) โดยคำนิยามข้อ 4 กำหนดว่า “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง บุคคลหรือกิจการที่สามารถควบคุมบุคคลหรือกิจการอื่นหรือสามารถใช้อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ ในการตัดสินใจด้านการเงินหรือการดำเนินงานของบุคคลหรือกิจการอื่น” และคำอธิบายในข้อ 9 เป็นไปตามหลักการหาราคาตลาด (Arm’s Length Principle) โดยกำหนดว่า “ตามปกติการโอนทรัพย์สินระหว่างบุคคลหรือกิจการจะเกิดขึ้นตามราคาที่ตั้งสองฝ่ายตกลงแลกเปลี่ยนกัน การต่อรองราคาที่ใช้ในการแลกเปลี่ยนของบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันมักทำขึ้นอย่างเป็นอิสระ ในขณะที่การต่อรองราคาของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน จะมีความยืดหยุ่นมากกว่าที่เกิดขึ้นจากรายการบัญชีระหว่างกิจการที่เสนอรายงานกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน

นอกจากนี้ ในข้อ 10 ถึงข้อ 13 เป็นเรื่องการกำหนดราคา ซึ่งมีหลักเกณฑ์เช่นเดียวกับวิธีคำนวณ Arm’s Length Price ของ OECD โดยในข้อ 10 กล่าวถึง การกำหนดราคาสำหรับรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องอาจทำได้หลายวิธี ส่วนข้อ 11 เป็นการกำหนดราคาโดยวิธีเปรียบเทียบกับราคาภายนอก หรือ Comparable Uncontrolled Price Method ส่วนข้อ 12 เป็นการกำหนดราคาโดยวิธีขายต่อ หรือ Resale Price Method และข้อ 13 เป็นการกำหนดราคาโดยวิธีราหุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม หรือ Cost Plus Method

กรมสรรพากรยอมรับ ข้อตกลงในการกำหนดราคาล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement หรือ APA)¹³ ซึ่งเป็นราคาที่กรมสรรพากรยอมรับสำหรับธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีจะทำใน

¹³“ข้อตกลงในการกำหนดราคาล่วงหน้า” เป็นข้อตกลงระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าพนักงานภาษีที่จะกำหนดราคาโอนในธุรกรรมระหว่างผู้เสียภาษีและคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ข้อตกลงในการกำหนดราคาล่วงหน้าจะจัดทำอยู่บนพื้นฐานของความตกลงร่วมกัน

ข้อตกลงในการกำหนดราคาล่วงหน้า สามารถจัดทำในลักษณะข้อตกลงแบบฝ่ายเดียว (ประกอบด้วย ผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานภาษีของประเทศหนึ่ง), ข้อตกลงแบบสองฝ่าย (ประกอบด้วย ผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานภาษีทั้งสองประเทศคู่สัญญา) หรือ

อนาคตนั้น โดยจะมีผลบังคับไปชั่วระยะเวลาหนึ่งอย่างน้อย 3-5 ปี กล่าวคือ หากหน้าที่งานที่ทำ (Function performed) ความเสี่ยงที่กิจการต้องแบกรับไว้ (Risk assumed) หรือทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการ (Assets used) และเงื่อนไขต่างๆทางเศรษฐกิจหรือสภาพแวดล้อมที่มีผลต่อการทำธุรกรรมที่มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญจากปีที่ทำข้อตกลงในการกำหนดราคาล่วงหน้า (APA) ปัจจัยเหล่านี้จะส่งผลให้ราคาที่กำหนดไว้ล่วงหน้าอาจไม่สอดคล้องกับราคาตลาดหรือสภาพแวดล้อมในขณะนั้น ผู้เสียภาษีต้องขอปรับปรุงราคาล่วงหน้ากับกรมสรรพากรเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพการณ์¹⁴

ในการตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับวิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เจ้าพนักงานจะพิจารณาจากเอกสารแสดงการวิเคราะห์ราคาตลาด (TP Documentation) เพื่อพิสูจน์ความน่าเชื่อถือของการกำหนดราคาโอน ซึ่งกำหนดขอบเขตของเนื้อหาและเอกสารที่จำเป็นต้องนำมาประกอบการพิจารณาเพื่อกำหนดราคาโอน โดยมีรายละเอียดดังนี้¹⁵

(1) เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้งโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ

(2) งบประมาณ แผนงานธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน

(3) เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษีและเหตุผลในการใช้กลยุทธ์ดังกล่าว

(4) เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(5) เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

ข้อตกลงแบบหลายฝ่าย (ประกอบด้วยผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานภาษีมากกว่าสองประเทศ คู่สัญญา) (แปลจาก OECD Transfer Pricing Guidelines)

¹⁴ อนุสนธิ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ่างแล้ว เริงอรุณที่ 4, น. 264.

¹⁵ ข้อ 4 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง “การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด”

(6) นโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์ และข้อมูลทางการตลาด รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดยต้องคำนึงถึงหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง

(7) เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา

(8) กรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดงรายละเอียดวิธีอื่น นอกเหนือจากวิธีตาม (7) และเหตุผลที่ไม่เลือกวิธีดังกล่าว โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นใน ขณะเดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีตาม (7)

(9) เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและท่าทีในการเจรจาของผู้เสีย ภาษีสำหรับธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน เช่น จดหมายหรือ e-mail ได้ตอบมติที่ประชุม เอกสารที่จัดทำระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน

(10) เอกสารอื่นที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา (ถ้ามี)

ทั้งนี้ การนำเสนอเอกสารการวิเคราะห์ราคาตลาดของผู้เสียภาษี (TP Documentation หรือ TP doc.) ไม่มีแบบฟอร์มเฉพาะตายตัวที่กำหนดโดยกรมสรรพากร จึง ไม่จำเป็นต้องมีเนื้อหาเรียงลำดับตามรายการข้างต้นให้ครบถ้วนด้วย และเมื่อจัดทำไว้แล้วอาจส่ง มอบให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรตามแต่จะถูกร้องขอ ถ้าเจ้าหน้าที่สรรพากรไม่ร้องขอ ก็ไม่ จำเป็นต้องส่งมอบ และ TP doc. ไม่ใช่เอกสารที่ต้องยื่นไปพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการแต่ อย่างใด¹⁶

เป็นที่น่าสังเกตว่าเอกสารทั้ง 10 รายการข้างต้นมีรายการเช่นเดียวกับการจัดทำ เอกสารตาม Taxation Ruling TR98/11 ของ Australian Taxation Office: ATO และเมื่อ พิจารณาเอกสารทั้ง 10 รายการอาจแยกได้เป็น 2 กลุ่มที่หนึ่งคือ กลุ่มแรกจะเป็นเอกสารที่ให้ ภาพรวมของกิจการข้ามชาติ โดยแสดงโครงสร้างความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน และ ลักษณะการประกอบธุรกิจ ส่วนกลุ่มที่สองจะเป็นเอกสารที่แสดงเหตุผลในการเลือกวิธีการกำหนด ราคา ทั้งนี้เอกสารทั้ง 10 รายการดังกล่าว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควรได้จัดทำขึ้นจริงใน แต่ละขั้นตอนของการทำธุรกรรม และเก็บรักษาไว้ ณ ที่ทำการบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

¹⁶ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว เซึ่งอรรถที่ 4, น. 266.

เพื่อพิสูจน์วิธีคำนวณการได้มาซึ่งราคาตลาดในขั้นตอนการตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินด้วย¹⁷

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีจัดเตรียมเอกสารดังกล่าว อาจอ้างถึงกระบวนการที่เรียกว่า The Four Step Process ซึ่งจะช่วยให้ผู้เสียภาษีสามารถรวบรวม และวิเคราะห์ข้อมูล รวมทั้งจัดทำเอกสารที่แสดงให้เห็นถึงการดำเนินงานในแต่ละขั้นตอนได้ โดยขั้นตอนดังกล่าว กรมสรรพากรได้พิมพ์เผยแพร่ในเอกสารคู่มือเรื่องราคาโอน โดยกระบวนการดังกล่าว ประกอบด้วยรายละเอียดดังนี้¹⁸

ขั้นตอนที่ 1 แสดงรายละเอียดของธุรกรรมระหว่างคู่สัญญา ดังนี้

1. ระบุขอบเขต ประเภท มูลค่า และกำหนดระยะเวลาของธุรกรรมระหว่างคู่สัญญา ประกอบด้วย

1.1 ข้อมูลขององค์กร ได้แก่ เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน แผนการดำเนินงาน รายงานการประชุมของคณะกรรมการ หรือกลุ่มผู้บริหารขององค์กร

1.2 ข้อมูลเกี่ยวกับปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบต่อกิจการ ได้แก่ ลักษณะของอุตสาหกรรมและสภาวะตลาด โครงสร้างและลักษณะของการแข่งขัน สถานภาพของผู้จำหน่าย ลูกค้า และคู่แข่งรายใหม่ รวมถึงปัจจัยทางเศรษฐกิจอย่างอื่น ที่มีผลกระทบต่อธุรกิจ

1.3 ข้อมูลเกี่ยวกับการเป็นเจ้าของและการใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง

1.4 ข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับธุรกรรมที่ทำกับคู่สัญญา โดยให้ระบุลักษณะของธุรกรรม ราคา และเงื่อนไขอื่นที่ระบุไว้ในสัญญา

2. ระบุกิจกรรมที่สำคัญในเชิงเศรษฐกิจ และแจกแจงลักษณะการดำเนินงานของแต่ละกิจการ ดังนี้

2.1 หน้าที่งานที่ทำ (Functional Performed) ให้ระบุหน้าที่งานหรือกิจกรรมที่ทำ และความสำคัญในเชิงเศรษฐกิจ

2.2 ทรัพย์สินที่ใช้ (Asset Used) ให้ระบุทรัพย์สินที่ใช้ทั้งทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง รวมทั้งทรัพยากรมนุษย์ และลักษณะการใช้ทรัพย์สินนั้นๆ

¹⁷พนิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ International Business Taxation, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), น. 145-146.

¹⁸เพ็งอึ้ง, น.147

2.3 ความเสี่ยงที่กิจการต้องรับภาระ (Risk Assumed)

ขั้นตอนที่ 2 เลือกวิธีการที่เหมาะสมที่สุดในการคำนวณราคาตลาด

1. จัดหาและแยกแยะข้อมูล ซึ่งอาจนำมาใช้เป็นแนวทางในการพิจารณากำหนดราคาตลาดสำหรับการทำธุรกรรมระหว่างคู่สัญญา

2. เลือกวิธีการที่เหมาะสมที่สุดในการคำนวณราคาตลาด ทั้งนี้ตามข้อเท็จจริงของแต่ละกิจการ

ขั้นตอนที่ 3 นำวิธีการที่เลือกในขั้นตอนที่ 2 มาคำนวณเพื่อหาราคาตลาด

ขั้นตอนนี้เป็นการนำวิธีการที่เลือกไว้ในขั้นตอนที่ 2 มาใช้คำนวณหาราคาตลาด เพื่อได้ราคาตลาดที่สมเหตุสมผลและมีความน่าเชื่อถือ ผู้ประกอบการควรจะต้องพิจารณารายละเอียดข้อมูลที่รวบรวมไว้ในขั้นตอนที่ 1 และเพื่อให้สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ สิ่งที่ต้องดำเนินการ ได้แก่

1. ปรับปรุงเพื่อขจัดความแตกต่างของข้อมูล เช่น นโยบายการบัญชีที่อาจมีความแตกต่างกัน

2. จะต้องจัดกลุ่มข้อมูลให้อยู่ในรูปแบบเดียวกัน

3. ควรใช้ข้อมูล 3-5 ปี เพื่อให้เห็นสิ่งผิดปกติที่อาจมีผลกระทบต่อการประกอบธุรกิจราคาตลาดที่คำนวณได้ในขั้นตอนนี้อาจเป็นราคาเดี่ยว (Single Price) หรือเป็นช่วงราคา (Range)

ขั้นตอนที่ 4 ทบทวนการดำเนินการในขั้นตอนที่ 1-3 เพื่อพิสูจน์ความเหมาะสมของวิธีการที่นำมาใช้

เมื่อได้ราคาตลาดจากขั้นตอนที่ 3 ไม่ว่าจะ เป็นราคาเดี่ยวหรือช่วงราคา ให้ผู้ประกอบการทบทวนการดำเนินการในขั้นตอนที่ 1-3 เพื่อพิสูจน์ความเหมาะสมของวิธีการที่นำมาใช้ หากราคาที่คำนวณได้มีความเหมาะสมให้นำราคานั้นไปใช้กับธุรกรรมที่ทำกับคู่สัญญา ทั้งธุรกรรมที่เกิดขึ้นในปัจจุบันหรือจะเกิดขึ้นในอนาคต

อย่างไรก็ดี หากเกิดการเปลี่ยนแปลงที่เป็นสาระสำคัญซึ่งจะมีผลกระทบต่อราคาตลาดที่คำนวณได้ เช่น ข้อมูลหรือวิธีการที่เลือกใช้เริ่มล้าสมัย หรือเกิดเหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งที่มีผลกระทบโดยตรงต่อสมมติฐานที่ตั้งไว้ หรืออาจปรากฏข้อมูลหรือแหล่งข้อมูลอื่นที่นำมาใช้เปรียบเทียบได้ดีกว่าข้อมูลที่เคยใช้เดิม เป็นต้น ผู้ประกอบการจะต้องดำเนินการในขั้นตอนที่ 1-4 อีกครั้งหนึ่ง

จะเห็นได้ว่าการจัดทำเอกสารแสดงการวิเคราะห์ราคาตลาดมีลักษณะบางประการ คล้ายปัจจัยซึ่งเป็นหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ เช่น การพิจารณาถึงลักษณะการดำเนินงานของแต่ละกิจการ โดยระบุถึงหน้าที่งานที่ทำ (Functions performed), ทรัพย์สินที่ใช้ (Asset used) ทั้งทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง รวมทั้งทรัพยากรมนุษย์ และลักษณะการใช้ทรัพย์สินนั้น, ความเสี่ยงคาดว่าจะได้รับ (Risks Assumed), การใช้ข้อมูลในช่วงระยะเวลาหลายปี (Use of multiple year data) เป็นต้น แต่การจัดทำเอกสารดังกล่าวยังไม่ครอบคลุมถึงปัจจัยบางประการที่เป็นหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ซึ่งส่งผลต่อราคาหรือกำไร อีกทั้งการจัดทำเอกสารเพื่อพิสูจน์ความน่าเชื่อถือของราคาโอนนั้นยังไม่ชัดเจน เนื่องจากกรมสรรพากร กำหนดของเขตของเนื้อหาและเอกสารที่จำเป็นต้องนำมาประกอบการพิจารณาเพื่อกำหนดราคาโอนไว้อย่างกว้าง

2. ข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อนเกี่ยวกับราคาโอน

จากการพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อน¹⁹ (Double Taxation Agreement) ที่ประเทศไทยทำกับประเทศคู่สัญญาอื่นทั้ง 52 ประเทศนั้น แสดงให้เห็นถึงบทบัญญัติที่ให้อำนาจรัฐคู่สัญญาทำการปรับปรุงราคาโอนได้ และกระบวนการที่ให้อำนาจแก่รัฐคู่สัญญาทำการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกัน เพื่อการปรับปรุงราคาโอนให้เป็นไปอย่างเหมาะสม นอกจากนี้ผู้เสีย

¹⁹“อนุสัญญาภาษีซ้อน” เป็นข้อตกลงระหว่างประเทศ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขจัดสถานะการเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง โดยตกลงกันให้รัฐใดรัฐหนึ่งมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทใดบ้าง โดยให้รัฐอีกรัฐหนึ่งทำหน้าที่จัดภาษีซ้อนหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนให้หมดไป ปัจจุบันนี้ประเทศไทยมีอนุสัญญาภาษีซ้อน 52 ฉบับซึ่งทำกับประเทศต่างๆ ดังนี้ 1) เกาหลี 2) คูเวต 3) แคนาดา 4) จีน 5) เซด 6) เซเชลส์ 7) ไชปรัส 8) ญี่ปุ่น 9) เดนมาร์ก 10) ตุรกี 11) นอร์เวย์ 12) นิวซีแลนด์ 13) เนเธอร์แลนด์ 14) เนปาล 15) บังกลาเทศ 16) บัลแกเรีย 17) บาร์เรน 18) เบลเยียม 19) ปากีสถาน 20) โปแลนด์ 21) ฝรั่งเศส 22) ฟินแลนด์ 23) ฟิลิปปินส์ 24) มอริเชียส 25) มาเลเซีย 26) เยอรมัน 27) ยูเครน 28) โรมานี 29) ลักเซมเบิร์ก 30) ลาว 31) เวียดนาม 32) ศรีลังกา 33) สเปน 34) สโลวีเนีย 35) สวิต 36) สวีเดน 37) สิงคโปร์ 38) อเมริกา 39) ออสเตรเลีย 40) ออสเตรเลีย 41) อังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ 42) อาร์เมเนีย 43) อิตาลี 44) อินเดีย 45) อินโดนีเซีย 46) อิสราเอล 47) อุซเบกิสถาน 48) เอมิเรตส์ 49) แอฟริกาใต้ 50) โอมาน 51) ฮองกง 52) ฮังการี. (ข้อมูล ณ วันที่ 31 ตุลาคม 2549)

ภาษีสามารถโต้แย้งการประเมินหรือการปรับปรุงราคาโอนของเจ้าพนักงานภาษี โดยการร้องขอต่อรัฐที่ตนมีถิ่นที่อยู่ให้ร่วมปรึกษาและแก้ไขปัญหากับรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งได้ ซึ่งรัฐคู่สัญญาต้องใช้ความพยายามในการแก้ปัญหาและทำความเข้าใจความตกลงร่วมกันเพื่อหาข้อยุติที่เหมาะสม

ข้อบทตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนสามารถแบ่งได้ ดังนี้
ประการแรก กรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดให้รัฐคู่สัญญาสามารถปรับปรุงยอดรายรับรายจ่ายของสถานประกอบการถาวรให้สอดคล้องกับราคาตลาดได้ ตามข้อ 7

ข้อ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนเกี่ยวกับกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) วรรค 1 และ วรรค 2 บัญญัติว่า

“1. เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งแต่ต้องเก็บจากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของ

(ก) สถานประกอบการถาวรนั้น

(ข) การขายของหรือสินค้าในอีกรัฐหนึ่งอันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกับของหรือสินค้าที่ขาย โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรนั้น หรือ

(ค) กิจกรรมธุรกิจอื่น ๆ ที่ประกอบการในอีกรัฐหนึ่งนั้นอันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกับการประกอบธุรกิจ โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร ข้อบทของอนุวรรค (ข) และ (ค) จะใช้บังคับ ถ้าเพียงแต่สามารถแสดงได้ว่าการขายหรือกิจกรรมต่าง ๆ นั้นไม่ได้ดำเนินการโดยสถานประกอบการถาวรเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่

2. ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติของวรรค 3 ในกรณีที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาให้ถือว่าเงินได้หรือกำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะได้รับ ถ้าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นวิสาหกิจอิสระอันแยกต่างหากและประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

ข้อบทดังกล่าวได้กำหนดขอบข่ายของกำไรจากธุรกิจที่ต้องเสียภาษีตามหลัก Attribution กล่าวคือ กรณีวิสาหกิจของประเทศหนึ่งมีสถานประกอบการถาวร (Permanent

Establishment: PE) และต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรจากธุรกิจในประเทศหนึ่ง (รัฐแหล่งเงินได้) จะให้เสียภาษีจากกำไรเพียงเท่าที่ถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น (Attribution to Permanent Establishment) ดังนั้นหากสถานประกอบการถาวรกำหนดค่าใช้จ่ายที่ต้องจ่ายตอบแทนแก่สำนักงานใหญ่ในจำนวนที่สูงเกินกว่าความเป็นจริงซึ่งเป็นการกำหนดราคาโอนประเทศผู้จัดเก็บภาษี (รัฐแหล่งเงินได้) สามารถปรับปรุงยอดรายรับ รายจ่ายของสถานประกอบการถาวรให้สอดคล้องกับราคาตลาดได้ (Arm's Length Price) ซึ่งเป็นไปตามหลัก Attribution นั้นเอง²⁰

ประการที่สอง กรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดให้รัฐคู่สัญญามีอำนาจในการปรับปรุงราคาโอนได้ ตามข้อ 9

บทบัญญัติข้อ 9 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน เกี่ยวกับวิสาหกิจเครือเดียวกัน (Associated Enterprises) บัญญัติว่า

“1. ในกรณีที่

(ก) วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อม ในการจัดการ การควบคุมหรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือ

(ข) กลุ่มบุคคลเดียวกันเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมในการจัดการ การควบคุมหรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และในแต่ละกรณีได้มีการวางหรือตั้งบังคับเงื่อนไขระหว่างวิสาหกิจทั้งสองในด้านความสัมพันธ์ทางการพาณิชย์หรือการเงินซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงมีระหว่างวิสาหกิจอิสระ เงินได้หรือกำไรใดซึ่งควรจะมีแก่วิสาหกิจหนึ่งหากมิได้มีเงื่อนไขเหล่านั้น แต่มิได้มีขึ้นโดยเหตุแห่งเงื่อนไขเหล่านั้นอาจรวมเข้าเป็นกำไรของวิสาหกิจนั้น และเก็บภาษีได้ตามนั้น

2. ตามบทบัญญัติของวรรค 1 ในกรณีที่เงินได้หรือผลกำไรที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งต้องเสียภาษีให้แก่รัฐนั้นได้รวมอยู่ในยอดเงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และยอดเงินได้หรือกำไรที่รวมนั้นเป็นเงินได้หรือกำไรที่ควรจะมีแก่วิสาหกิจของรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก ถ้าเงื่อนไขต่างๆที่กำหนดขึ้นระหว่างวิสาหกิจทั้งสองเป็นเงื่อนไขที่จะพึงมีขึ้นระหว่างวิสาหกิจอิสระ รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะปรับปรุงจำนวนภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้หรือกำไรเหล่านั้นให้เหมาะสม โดยการปรึกษาหารือและเห็นพ้องต้องกันระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ

²⁰ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประจำ, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 5*, น. 2-328.

ของรัฐคู่สัญญา โดยการกำหนดการปรับปรุงเช่นว่านั้นต้องคำนึงถึงบทบัญญัติอื่นๆแห่งอนุสัญญา นี้ด้วยตามสมควร”

จากบทบัญญัติข้อ 9 สามารถแยกการพิจารณาได้ ดังนี้

(1) กรณีตามข้อ 9 วรรค1 เป็นกรณีที่คู่สัญญาทางการค้าทั้งสองฝ่ายมีความสัมพันธ์กันในรูปแบบต่างๆ เช่น เป็นบริษัทในเครือเดียวกัน หรือคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งมีอำนาจจัดการในกิจการของคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งหรือถูกควบคุมโดยคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งจะกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ที่สูงกว่าราคาตลาด กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ กำหนดราคาสูงกว่าราคาที่เป็นอิสระต่อกันพึงเรียกเก็บต่อกัน เพื่อถ่ายเทกำไรจากคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งไปยังคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งมีความสัมพันธ์กัน โดยประเทศถิ่นที่อยู่ของคู่สัญญาที่ถ่ายเทกำไรจะมีอัตราภาษีสูงกว่าประเทศของคู่สัญญาที่เกิดกำไร ดังนั้น ข้อ 9 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงให้อำนาจเจ้าพนักงานภาษีสามารถปรับปรุงราคาโอนที่เกิดขึ้นได้ โดยประเมินราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด

แต่อย่างไรก็ตาม ข้อบทของอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือวิธีการหาราคาตลาดไว้ ดังนั้นเจ้าพนักงานภาษีต้องนำหลักกฎหมายภายในของประเทศคู่สัญญาและหลักบัญชีที่รับรองเป็นการทั่วไป รวมถึงแนวปฏิบัติในการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนที่สากลยอมรับมาปรับใช้กับการหาราคาตลาด

(2) กรณีตามข้อ 9 วรรค2 เป็นกรณีที่รัฐคู่สัญญาได้ทำการปรับปรุงราคาโอนที่เกิดขึ้นโดยข้อบทนี้ได้กำหนดให้ รัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งต้องยอมปรับลดกำไรของคู่สัญญาที่ได้รับกำไรลงตามความเหมาะสมเพื่อให้สอดคล้องกับการปรับลดรายจ่ายของรัฐแรก (corresponding adjustment) ซึ่งบางกรณีเมื่อรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งปรับลดกำไรลงมาแล้วอาจต้องคืนภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้

ประการที่สาม กรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้รัฐคู่สัญญาปรับลดดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิให้สอดคล้องกับราคาตลาดได้

ข้อ 11 วรรคท้าย เรื่องดอกเบี้ย (Interest) และข้อ 12 วรรคท้าย เรื่องค่าสิทธิ (Royalties)

ข้อ 11 วรรคท้าย บัญญัติว่า

“ในกรณีที่โดยเหตุผลแห่งความสัมพันธ์พิเศษระหว่างผู้จ่ายกับเจ้าของผู้รับประโยชน์หรือระหว่างบุคคลทั้งสองนั้นกับบุคคลอื่น ดอกเบี้ยจำนวนที่จ่ายนั้นเมื่อคำนึงถึงสิทธิเรียกร้องหนี้ อันเป็นมูลเหตุแห่งการจ่ายดอกเบี้ยแล้วมีจำนวนเกินกว่าจำนวนเงินซึ่งควรจะได้ตกลงกันระหว่างผู้

จ่ายกับเจ้าของผู้รับประโยชน์ หากไม่มีความสัมพันธ์เช่นนั้น บทบัญญัติของข้อนี้จะใช้บังคับเฉพาะแก่เงินจำนวนหลัง ในกรณีเช่นนั้นส่วนเกินของเงินที่ชำระนั้นให้คงเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐ ทั้งนี้โดยคำนึงถึงบทบัญญัติอื่นๆแห่งอนุสัญญานี้ด้วย”

ข้อ 12 วรรคท้าย บัญญัติว่า

“ในกรณีที่โดยเหตุผลแห่งความสัมพันธ์พิเศษระหว่างผู้จ่ายกับเจ้าของผู้รับประโยชน์ หรือระหว่างบุคคลทั้งสองนั้นกับบุคคลอื่น จำนวนค่าสิทธิที่จ่ายให้แก่กันหรือเงินที่ได้รับนั้นเมื่อคำนึงถึงการใช้สิทธิหรือข้อสนเทศอันเป็นมูลเหตุแห่งการจ่ายแล้วมีจำนวนเกินกว่าจำนวนเงินซึ่งควรจะได้ตกลงกันระหว่างผู้จ่ายและเจ้าของผู้รับประโยชน์ หากไม่มีความสัมพันธ์เช่นนั้น บทบัญญัติข้อนี้จะใช้บังคับกับเงินจำนวนหลัง ในกรณีเช่นนั้นส่วนเกินของเงินที่ชำระนั้นให้คงเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของแต่ละรัฐผู้ทำสัญญา ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงบทบัญญัติอื่นๆแห่งอนุสัญญานี้ด้วย”

ตามข้อบทดังกล่าวอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้รัฐคู่สัญญาที่มีการจ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิออกไปให้ผู้รับที่มีความสัมพันธ์กัน(วิสาหกิจในเครือเดียวกัน) ซึ่งหากตกลงเป็นจำนวนสูงกว่าที่ควรจะเป็นเยี่ยงวิสาหกิจอิสระทั่วไปจะพึงกำหนดจ่ายให้แก่กันตามหลักการหาราคาตลาด ทำให้ดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิมีจำนวนไม่สอดคล้องกับราคาตลาด (Arm's Length Price หรือ Market Price) ทั้งนี้ อาจมุ่งหมายให้มีรายจ่ายสูงเพื่อเหลือเป็นกำไรเสียภาษีให้แก่รัฐแหล่งเงินได้น้อยกว่าที่ควรจะเป็น กรณีเช่นนี้รัฐคู่สัญญาที่เป็นฝ่ายจ่ายเงินได้ดอกเบี้ยและค่าสิทธิมีสิทธิปรับลดรายจ่ายดอกเบี้ยและค่าสิทธิลงให้สอดคล้องกับจำนวนปกติตามราคาตลาดได้ และดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิดังกล่าวจะถูกบวกกลับเป็นกำไรในมือของผู้จ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิ ทำให้ผู้จ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิมีกำไรเพิ่มขึ้นและอาจต้องเสียภาษีให้รัฐแหล่งเงินได้เพิ่มขึ้นอีกด้วย สำหรับดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิส่วนเกินที่จ่ายออกไปแล้วนั้น

กรณีของประเทศไทย กรมสรรพากรอาจถือเป็นการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ และอาจต้องถูกประเมินภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรเพิ่มเติมอีก ถ้าหากปีที่ทำการจ่ายดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิส่วนเกินนั้นมีผลกำไรต้องเสียภาษี²¹

ประการที่สี่ กรณีอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินธุรกรรมที่มีการกำหนดราคาโอนโดยไม่เป็นธรรม

²¹ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ่างแล้ว เจริญรทที่ 4, น. 256-257.

ข้อ 25 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน เรื่อง วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure)

“1. ในกรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งพิจารณาเห็นว่า การกระทำของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ มีผลหรือจะมีผลให้ตนต้องเสียภาษีโดยไม่เป็นไปตามอนุสัญญานี้ ผู้นั้นอาจยื่นเรื่องราวของตนต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่ แม้จะมีทางแก้ไขดังที่กฎหมายแห่งชาติของรัฐเหล่านั้นบัญญัติไว้แล้วก็ตาม ในกรณีนี้ต้องยื่นเรื่องราวภายในสามปี นับจากวันที่ได้รับแจ้งถึงการกระทำที่ก่อให้เกิดภาษีอันไม่เป็นไปตามอนุสัญญานี้

2. ถ้าข้อคัดค้านนั้นปรากฏแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจว่ามีเหตุผลสมควร และถ้าตนไม่สามารถที่จะหาทางแก้ไขที่เหมาะสมได้เอง เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจะต้องพยายามแก้ไขกรณีนั้น โดยความตกลงร่วมกันกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพื่อเว้นการเก็บภาษีอันไม่เป็นไปตามอนุสัญญานี้

3. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะพยายามแก้ไขความยุ่งยากหรือข้อสงสัยใดๆ อันเกิดขึ้นเกี่ยวกับการตีความหรือการใช้บังคับอนุสัญญานี้โดยความตกลงร่วมกัน เจ้าหน้าที่ดังกล่าวอาจปรึกษาหารือกันเพื่อขอจัดการเก็บภาษีซ้อนในบรรดากรณีที่มีได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญานี้ด้วย

4. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐอาจติดต่อกันโดยตรง เพื่อความมุ่งประสงค์ให้มีความตกลงกันตามความหมายแห่งวรรคก่อนๆ นั้น เมื่อเห็นเป็นการสมควรที่จะแลกเปลี่ยนความคิดเห็นนั้นอาจกระทำโดยผ่านทางคณะกรรมการอันประกอบด้วยผู้แทนของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ

ข้อบทนี้กำหนดหลักเกณฑ์เพื่อให้ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการปรับปรุงราคาโอนและเห็นว่ารัฐคู่สัญญาดำเนินการโดยไม่เป็นธรรมหรือทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ เช่น การปรับปรุงราคาโอนโดยรัฐคู่สัญญาฝ่ายเดียวขณะที่รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งไม่ยอมปรับปรุงราคาตามด้วย หรือกรณีที่รัฐคู่สัญญาของรัฐหนึ่งรัฐใดปรับปรุงราคาโอนด้านรายรับของคู่สัญญาฝ่ายหนึ่ง โดยไม่ปรับปรุงด้านรายจ่ายในมือคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งด้วย เมื่อคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายเข้าข่ายต้องเสียภาษีให้แก่รัฐที่ทำการปรับปรุงนั้นก็ทำให้เกิดปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนในรัฐนั้นด้วย²² ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถร้องขอต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในรัฐที่ตนมีถิ่นที่อยู่ภายใน 3 ปี นับจากได้รับแจ้งถึงการกระทำที่ไม่เป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

²² อดทน (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ่างแล้ว เจริญรทที่ 4, น. 257.

เพื่อให้ช่วยดำเนินการแก้ปัญหาการถูกเก็บภาษีซ้ำซ้อน โดยรัฐถิ่นที่อยู่จะดำเนินการแก้ปัญหากับรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยวิธีทำความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement)

ประการที่ห้า กรณีอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้มีการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศระหว่างกัน เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการกำหนดราคาโอนและป้องกันการหลบหลีกภาษี

บทบัญญัติข้อ 26 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน เรื่อง การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ (Exchange of Information) บัญญัติว่า

“1. ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะแลกเปลี่ยน ข้อสนเทศหรือเอกสารอันจำเป็นแก่การปฏิบัติการตามอนุสัญญานี้ หรือเพื่อป้องกันการทุจริตหรือหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งอยู่ในบังคับของอนุสัญญานี้ ข้อสนเทศหรือเอกสารใดๆที่ได้รับโดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจะถือว่าเป็นความลับเช่นเดียวกับข้อสนเทศหรือเอกสารที่ได้รับภายใต้กฎหมายภายในรัฐนั้นๆ และจะเปิดเผยได้เฉพาะกับบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ (รวมทั้งศาลและองค์กรฝ่ายบริหาร) ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินหรือการจัดเก็บ การบังคับ หรือการดำเนินคดีในสวนที่เกี่ยวข้องหรือการวินิจฉัยคำอุทธรณ์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญานี้ บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ดังกล่าวจะใช้ข้อสนเทศหรือเอกสารนั้นเพียงเพื่อจุดประสงค์เช่นว่านั้นเท่านั้น บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ดังกล่าวอาจเปิดเผยข้อสนเทศหรือเอกสารในกระบวนการพิจารณาในศาลโดยเปิดเผย หรือคำวินิจฉัยของศาล

2. การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศหรือเอกสารจะต้องเป็นไปตามหลักปฏิบัติปกติหรือเป็นไปตามคำร้องขอในกรณีพิเศษอย่างหนึ่งอย่างใดหรือทั้งสองกรณี เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะตกลงกันในบัญชีหมวดหมู่ของข้อสนเทศหรือเอกสารซึ่งจะจัดหาให้ตามหลักปฏิบัติ

3. ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม มิให้แปลความบทของวรรค 1 เป็นการตั้งข้อผูกพันบังคับรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใดได้

ก) ดำเนินมาตรการด้านบริหาร โดยขัดกับกฎหมายหรือวิธีปฏิบัติทางการบริหารของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้น หรือของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

ข) ให้ข้อสนเทศหรือเอกสารอันมิอาจจัดหาได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหารตามปกติของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้น หรือของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

ค) ให้ข้อสนเทศหรือเอกสารซึ่งจะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือความลับทางวิชาชีพ หรือกรรมวิธีการค้า หรือข้อสนเทศซึ่งหากเปิดเผยจะเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อย

ข้อบทนี้รัฐคู่สัญญาสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อป้องกันการทุจริตหรือหลีกเลี่ยงภาษี โดยนำข้อมูลเหล่านี้มาพิจารณาประกอบการหาราคาตลาดเพื่อไม่ให้เกิดการตั้งราคาโอนหรือเป็นหลักฐานในการติดตามจัดเก็บภาษีให้ครบถ้วนถูกต้องตามกฎหมาย หรืออาจนำไปใช้เป็นหลักฐานทางภาษีอื่นๆ แต่รัฐคู่สัญญาที่ได้รับข้อมูลมีหน้าที่เก็บรักษาข้อมูลดังกล่าวเป็นความลับเช่นเดียวกับการเก็บรักษาข้อมูลตามกฎหมายของรัฐผู้รับข้อมูลเอง เว้นแต่จะมีอำนาจเปิดเผยได้เฉพาะกับบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาคดีในศาล หรือการวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือการประเมินภาษี หรือการจัดเก็บภาษีเท่านั้น และบุคคลผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องจะต้องใช้ข้อมูลในการปฏิบัติหน้าที่เท่านั้น โดยอาจเปิดเผยในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีในศาลหรือในคำพิพากษาของศาล

ตามรูปแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศคู่สัญญาอื่นเห็นได้ว่ามีข้อบทที่ให้อำนาจรัฐคู่สัญญาทำการปรับปรุงราคาโอนของวิสาหกิจในเครือเดียวกันให้เป็นราคาตลาด และให้รัฐคู่สัญญาอีกรัฐทำการปรับปรุงตามรัฐคู่สัญญาอีกรัฐแรกด้วย เพื่อไม่ให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อน และเมื่อผู้เสียภาษีถูกรัฐคู่สัญญาปรับปรุงราคาโอน ซึ่งเป็นการประเมินให้เป็นไปตามราคาตลาดที่ไม่เหมาะสมหรือไม่เป็นธรรมหรือไม่เป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ผู้เสียภาษีสามารถร้องขอต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในรัฐที่ตนมีถิ่นที่อยู่แก้ปัญหาที่เกิดขึ้นโดยทำความตกลงร่วมกันกับรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง นอกจากนี้รัฐคู่สัญญาสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลสนเทศและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการทางภาษี เพื่อเป็นประโยชน์ในการป้องกันการหลบหนีภาษี และเป็นหลักฐานในการจัดเก็บภาษี แม้ข้อบทของอนุสัญญามีข้อกำหนดเกี่ยวกับการปรับปรุงราคาโอน แต่ไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ในการปรับปรุงราคาโอนให้สอดคล้องกับราคาตลาด ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถนำหลักกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกับการหาราคาตลาดมาเป็นข้อโต้แย้งการประเมินที่ไม่ถูกต้องหรือไม่เป็นธรรมได้

3. ความชัดเจนแน่นอนเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรการในการตอบโต้การกำหนดราคาโอนยังไม่มี ความชัดเจนเพียงพอที่จะนำไปเป็นแนวทางปฏิบัติในการปรับปรุงธุรกรรมที่มีการกำหนดราคาโอนให้สอดคล้องกับราคาตลาดตามหลัก Arm's Length Principle เห็นได้จากมาตรา 65 ทวิ (4) (7) มาตรา 65 ตี (9) (10) (13) (14) (15) และมาตรา 70 ตี ที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

แม้จะมีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้าง
หุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากร
ถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษี ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงิน
ได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 65 แต่คำสั่งที่ ป.113/2545 ดังกล่าวไม่มี
สถานะเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง เป็นเพียงคำสั่งภายในกรมสรรพากรเท่านั้น

นอกจากนี้คำสั่งที่ ป.113/2545 ไม่กำหนดเกี่ยวกับเรื่อง หลักความสามารถในการ
เปรียบเทียบกันได้ ซึ่งเป็นหลักการสำคัญที่ต้องพิจารณาควบคู่ไปกับวิธีการคำนวณหาราคาตลาด
ซึ่งหากเจ้าพนักงานภาษีนำหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้มาใช้ในการกำหนดราคา
โอนจะช่วยให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และการคำนวณราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด
มีความถูกต้อง เหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นควรศึกษาหลัก
ความสามารถในการเปรียบเทียบได้ในการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดตามแนวทาง
ของ OECD และประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อนำมาปรับใช้ในกฎหมายไทย ดังจะศึกษาโดย
ละเอียดในบทต่อไป