

บทที่ 3

หลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับราคาโอนตามแนวทางขององค์การเพื่อความ ร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD)

1. ความเป็นมา

องค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)¹ จัดตั้งขึ้นในปี 1961 มีบทบาทสำคัญในการส่งเสริมความแข็งแกร่งทางเศรษฐกิจในหมู่ประเทศสมาชิก ปรับปรุงประสิทธิภาพการบริหารจัดการ ส่งเสริมการค้าเสรีและให้ความช่วยเหลือเพื่อการพัฒนาทั้งในประเทศอุตสาหกรรมและประเทศกำลังพัฒนา

OECD เป็นเวทีความร่วมมือด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา ซึ่งภารกิจมีทั้งที่มีผลผูกพันและไม่มีผลผูกพันทางกฎหมายต่อประเทศสมาชิก กล่าวคือ OECD เป็นเวทีแลกเปลี่ยนข้อคิดเห็นระหว่างประเทศสมาชิกเกี่ยวกับการจัดการปัญหาต่างๆ ในยุคโลกาภิวัตน์บนพื้นฐานของการศึกษาวิจัยทางวิชาการ เพื่อนำไปสู่ข้อสรุปพร้อมระดับนโยบายในลักษณะ guidelines for best practices โดยมุ่งให้เกิดการปรับเปลี่ยนนโยบายภายในประเทศสมาชิกให้สอดคล้องกับ guidelines นั้นๆ²

เนื่องจากบรรษัทข้ามชาติเริ่มเข้ามามีบทบาทความสำคัญมากขึ้น ทั้งทางด้านเศรษฐกิจและความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี โดยเฉพาะอย่างยิ่งการติดต่อสื่อสาร ปัจจุบันการเจริญเติบโตของบรรษัทข้ามชาติทำให้เกิดความซับซ้อนในเรื่องภาษี ทั้งสำหรับเจ้าพนักงานภาษี

¹ปัจจุบัน OECD ประกอบไปด้วยสมาชิกทั้งสิ้น 30 ประเทศ ได้แก่ ออสเตรเลีย ออสเตรีย เบลเยียม แคนาดา สาธารณรัฐเช็ก เดนมาร์ก ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส เยอรมนี กรีซ ฮังการี ไอร์แลนด์ ไอร์แลนด์ อิตาลี่ ญี่ปุ่น สาธารณรัฐเกาหลี ลักเซมเบิร์ก เม็กซิโก เนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ นอร์เวย์ โปแลนด์ โปรตุเกส สาธารณรัฐสโลวัก สเปน สวีเดน สวิตเซอร์แลนด์ ตุรกี สหราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกา และ 1 องค์การ คือสหภาพยุโรป นอกจากนี้ OECD ยังร่วมมือและมีข้อตกลงต่างๆ กับประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิกกว่า 70 ประเทศ.

²<http://www.mfa.go.th/business/2026.php>, Retrieved on October 1, 2008.

และบริษัทข้ามชาติเอง เนื่องมาจากกฎเกณฑ์ทางภาษีในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกัน ซึ่งบริษัทข้ามชาติไม่สามารถถูกมองเพียงแง่เดียวได้ แต่มีความเกี่ยวข้องกันในทางระหว่างประเทศ

การใช้ Arm's Length Principle เกิดขึ้นเนื่องมาจากปัญหาทั้งของเจ้าพนักงานภาษีและบริษัทข้ามชาติ ที่ต้องแสดงเงินได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทหรือสถานประกอบการถาวร (permanent establish) ซึ่งกลุ่มบริษัทข้ามชาติต้องกระทำอยู่ภายใต้ขอบเขตแห่งกฎหมาย โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติเข้าไปดำเนินการประกอบกิจการ

ในกรณีที่บริษัทข้ามชาติต้องปรับใช้กฎหมายซึ่งอาจจะมีความแตกต่างกันในแต่ละประเทศ ความแตกต่างที่เกิดขึ้นนำไปสู่ภาระที่ล้นค่าของบริษัทข้ามชาติคือ การพิสูจน์ราคาที่เกิดจากการดำเนินการที่สูงกว่าการดำเนินการของบริษัทอื่นที่เหมือนกันภายในเขตทางภาษีเดียวกัน

ในกรณีของเจ้าพนักงานภาษีมักมีปัญหาทั้งทางนโยบายและการปฏิบัติ ดังนั้น หลายประเทศจึงมีวัตถุประสงค์ให้เกิดความสอดคล้องในการเสียภาษี เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากแหล่งเงินได้ประเภทเดียวกัน

ดังนั้น การพิจารณาขั้นแรกต้องคำนึงถึงระบบภาษีที่ประเทศนั้นๆ ใช้ว่าใช้ระบบใดเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีโดยจัดเก็บจากหลักถิ่นที่อยู่หรือจากหลักแหล่งเงินได้หรือใช้ทั้งสองหลักเป็นฐานในการเก็บภาษี

ในกรณีที่ประเทศใช้ระบบการจัดเก็บภาษีจากหลักถิ่นที่อยู่ ฐานภาษีจะครอบคลุมเงินได้ทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากผู้ซึ่งอาศัยอยู่ในประเทศนั้นๆ (แต่บุคคลนั้นต้องเป็นบุคคลในทางกฎหมาย เช่น นิติบุคคล หรือบุคคลธรรมดาที่อาศัยอยู่ในรัฐถิ่นที่อยู่ตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด) โดยไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะเกิดขึ้นจากแหล่งในประเทศหรือนอกประเทศ กรณีที่ประเทศจัดเก็บภาษีจากหลักแหล่งเงินได้ ประเทศนั้นจะเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นภายในประเทศซึ่งจ่ายเงินได้หรือมีการกระทำกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้เท่านั้น

โดยทั่วไปแล้ว การเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาตินั้นใช้ทั้งสองหลัก การปฏิบัติต่อแต่ละบริษัทภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาตินั้นถือว่าบริษัทนั้นเป็นหน่วยทางภาษีอีกหน่วยหนึ่งที่แยกจากกัน

เนื่องมาจากการแยกหน่วยทางภาษีของบริษัทข้ามชาติทำให้เกิดธุรกรรมภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ แต่ละหน่วยทางภาษีต้องถูกเก็บภาษีจากธุรกรรมที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตามความสัมพันธ์ระหว่างสมาชิกในกลุ่มบริษัทข้ามชาติอาจอยู่ภายใต้เงื่อนไขพิเศษภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ซึ่งจะส่งผลให้กำไรต้องถูกบิดเบือนไป เป็นผลให้เกิดความแตกต่างไปจากการดำเนินการของบริษัทที่เป็นอิสระซึ่งไม่มีความสัมพันธ์ต่อกันในตลาดเปิด ดังนั้นเพื่อให้เกิดความ

แน่นอนในการหาราคาตลาดและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี กลุ่มประเทศสมาชิก OECD จึงได้กำหนดหลักการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาด (The Arm's Length Principle)

หลักการภาษีอากรระหว่างประเทศที่ประเทศสมาชิก OECD เลือกใช้มีเพื่อวัตถุประสงค์ 2 ประการ คือ เพื่อให้มีการเสียภาษีที่เหมาะสมในแต่ละประเทศและหลีกเลี่ยงการเสียภาษีซ้ำซ้อน โดยส่งผลกระทบต่อที่น้อยที่สุดระหว่างเจ้าพนักงานภาษีและการส่งเสริมการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ เพราะเศรษฐกิจในยุคโลกาภิวัตน์นี้มีที่มาจากความร่วมมือระหว่างประเทศต่างๆ เพื่อบรรลุเป้าหมายที่ต้องการมากกว่าการแข่งขันทางภาษี OECD จึงมีหน้าที่ส่งเสริมการขยายตัวทางการค้าในแบบพหุภาคี บนพื้นฐานของการไม่เลือกปฏิบัติและเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์สูงสุดในการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ สร้างหลักการภาษีอากรระหว่างประเทศร่วมกัน

หลักการที่เกี่ยวกับการภาษีอากรของบรรษัทข้ามชาติปรากฏอยู่ใน อนุสัญญาภาษีแบบ OECD (The OECD Model Tax Convention) ซึ่งเป็นแบบพื้นฐานของการทำสนธิสัญญาภาษีเงินได้แบบทวิภาคี (bilateral income tax treaties) ระหว่างประเทศสมาชิก OECD และระหว่างประเทศที่ไม่เป็นสมาชิก OECD อีกทั้งหลักการในอนุสัญญาภาษีแบบ OECD นี้ยังปรากฏอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบสหประชาชาติ (The Model United Nations Double Taxation Convention) ระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนา

กระบวนการหลักเพื่อที่จะแก้ปัญหาดังกล่าวเกิดโดยการใช้หลักการภาษีอากรระหว่างประเทศกับบรรษัทข้ามชาติซึ่งประกอบด้วยสนธิสัญญาแบบทวิภาคีต่างๆ มาตราที่มีผลกระทบต่อภาษีอากรของบรรษัทข้ามชาติ ได้แก่ มาตรา 4 ที่ให้คำนิยามคำว่า ถิ่นที่อยู่ ("residence"), มาตรา 5 และมาตรา 7 ที่กล่าวถึงการเสียภาษีของสถานประกอบการถาวร, มาตรา 9 ซึ่งเกี่ยวข้องกับภาษีอากรจากกำไรของบริษัทที่มีความเกี่ยวข้องกัน (associated enterprises)³ และการใช้หลักการหาราคาตลาด, มาตรา 10, 11 และ 12 ซึ่งแสดงถึงการเสียภาษี

³“คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน” โดยทั่วไปคำนี้ถูกใช้อยู่ในบริบทของสนธิสัญญาทางภาษีในส่วนบทบัญญัติเกี่ยวกับราคาโอน ซึ่งหมายถึง “คู่สัญญาทางธุรกิจภายใต้การจัดการ การควบคุมหรือการเป็นเจ้าของทั่วไป บทบัญญัติในอนุสัญญาต้นแบบจะพิจารณาว่าคู่สัญญามีความสัมพันธ์กัน เมื่อคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งเข้าร่วมในการจัดการ ควบคุมหรือร่วมทุนไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมกับคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง หรือมีบุคคลคนเดียวกันในการจัดการ ควบคุมหรือร่วมทุนไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมในทั้งสองบริษัท

จากเงินปันผล, ดอกเบี้ย และค่าสิทธิ รวมถึงมาตรา 24, 25 และ 26 ซึ่งประกอบด้วยบทบัญญัติพิเศษที่เกี่ยวข้องกับการไม่เลือกปฏิบัติ (Non-Discrimination) อันเป็นการแก้ปัญหาข้อถกเถียงที่เกิดขึ้นและการแลกเปลี่ยนข้อมูล (Exchange of Information)

กลุ่มประเทศสมาชิก OECD ยังคงนำเอาหลักการหาราคาตลาดซึ่งปรากฏอยู่ในอนุสัญญาภาษีแบบ OECD (The OECD Model Tax Convention) (และในอนุสัญญาพหุภาคีที่มีผลผูกพันทางกฎหมายกับประเทศคู่สัญญา) และในรายงานปี 1979 มาเป็นแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการหาราคาตลาดที่จะนำไปกำหนดราคาโอนของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน แนวทางปฏิบัตินี้เป็นประโยชน์แก่เจ้าพนักงานประเมินภาษี และบริษัทข้ามชาติ โดยแนวทางปฏิบัติดังกล่าวระบุวิธีแก้ปัญหาการกำหนดราคาโอน และลดปัญหาที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานประเมินภาษีและบริษัทข้ามชาติ รวมถึงลดการฟ้องร้องดำเนินคดีซึ่งมีค่าใช้จ่ายสูง โดยรายงานในปี 1979 กล่าวถึงการวิเคราะห์วิธีการประเมินหาราคาตลาดที่มีความเหมาะสมและอภิปรายถึงการใช้วิธีเหล่านี้ในทางปฏิบัติ โดยคำนึงถึงเงื่อนไขทางการค้าและความสัมพันธ์ด้านการเงินภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

2. วิธีการคำนวณหาราคาตลาด (Arm's Length Price) ตามแนวทางของ OECD

วิธีการหาราคาตลาดตามแนวทางของ OECD สามารถแบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ

1) วิธีการดั้งเดิม (Traditional Transaction Methods) ซึ่งเป็นวิธีวิเคราะห์ที่อยู่บนพื้นฐานของราคาธุรกรรม ซึ่งประกอบด้วย วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่ได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method)

“Associated Enterprises” Generally used in the context of tax treaty transfer pricing provisions to refer to business enterprises under common management, control or ownership. Typical treaty provisions regard enterprises as associated when one enterprise participates directly or indirectly in the management, control or capital of both enterprises. Under these provisions a contracting state is permitted to adjust profits to reflect an Arm's Length result. (OECD Model Article 9).

2) วิธีอื่นๆ (Other Methods) ซึ่งเป็นวิธีวิเคราะห์หรือพิสูจน์ราคาตลาดที่อยู่บนพื้นฐานของกำไรของธุรกรรม ซึ่งประกอบด้วย วิธีแบ่งแยกกำไร (Profit Base Methods) และวิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรม (Transactional Net Margin Methods)

2.1 วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่ได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method: “CUP”)

วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่ได้มีการควบคุม จะเปรียบเทียบราคาทรัพย์สินหรือบริการของธุรกรรมที่มีการควบคุมกับราคาของธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุมที่สามารถเปรียบเทียบได้ กรณีที่มีความแตกต่างกันระหว่างสองราคา กรณีนี้อาจชี้ให้เห็นว่าเงื่อนไขทางการค้าและความสัมพันธ์ทางการเงินของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันไม่เป็นไปตามราคาตลาด และราคาของธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุมจะแทนที่ราคาของธุรกรรมที่มีการควบคุม⁴

การขายที่สามารถเปรียบเทียบได้ อาจเป็นการขายระหว่างบุคคลที่สาม จำนวน 2 ราย หรือเป็นการขายระหว่างหนึ่งในคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันและบุคคลที่สาม ตัวอย่างเช่น บริษัทหนึ่งขายสินค้าให้แก่บริษัทที่สองที่มีความสัมพันธ์กัน หากจะพิสูจน์ว่าราคาที่บริษัทหนึ่งขายให้แก่บริษัทที่สองเป็นราคาตลาดหรือไม่ ก็ต้องไปเปรียบเทียบกับราคาของบริษัทหนึ่งขายสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันให้แก่บริษัทสามซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กัน แต่ถ้าบริษัทหนึ่งไม่เคยขายสินค้าดังกล่าวให้แก่บริษัทอื่นๆที่ไม่มีความสัมพันธ์กันเลย ก็ต้องไปเปรียบเทียบกับราคาสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่บริษัทที่ขายให้แก่บริษัทห้าที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน ทั้งนี้การขายดังกล่าวที่จะนำมาเปรียบเทียบได้จะต้องอยู่ในตลาดทางภูมิศาสตร์ที่ไม่แตกต่างกันและในตลาดระดับเดียวกัน เช่น เป็นระดับขายส่งหรือขายปลีกเหมือนกัน จึงจะสามารถเปรียบเทียบได้อย่างแม่นยำและน่าเชื่อถือ⁵

อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า วิธีนี้เป็นการเปรียบเทียบราคาตลาดของสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และลักษณะอย่างเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันมาเปรียบเทียบกัน

⁴Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD, Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations, France, 1995, para. 2.6.

⁵ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, *อ่างแล้ว เจริงอรรถที่ 4*, น. 272.

โดยทั่วไปวิธีนี้จะเป็นวิธีที่น่าเชื่อถือมากที่สุดของการหาค่าตลาด ถ้าหากธุรกรรมหรือตัวสินค้ามีความเหมือนกันหรือมีความแตกต่างกันเพียงเล็กน้อยซึ่งสามารถปรับปรุงความแตกต่างนั้นได้ เนื่องจากวิธีเปรียบเทียบราคาที่ไม่ได้มีการควบคุมจะกำหนดระดับความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ที่ของสินค้าและหน้าที่งานไว้สูง กล่าวคือ บริษัทอิสระที่จะนำมาเปรียบเทียบกับบริษัทที่ตรวจสอบจะต้องมีหน้าที่งานที่ทำ (Functional analysis) ความเสี่ยงที่แบกรับ (Risks assumed) ทรัพย์สินที่ใช้ (Asset use) และตัวสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายกันอย่างยิ่ง จึงจะนำมาเปรียบเทียบกันได้ ดังนั้นการเปรียบเทียบกันได้จึงอาจกระทำโดยมีการปรับตัวเลขให้สมเหตุสมผลและไม่กระทบต่อราคาที่ยังเปรียบเทียบ การปรับปรุงดังกล่าว ได้แก่ การปรับปรุงเรื่องของคุณภาพผลิตภัณฑ์ เงื่อนไขของสัญญา ตลาดทางภูมิศาสตร์ ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่แฝงอยู่ และความเสี่ยงด้านเงินตราต่างประเทศ⁶ ดังนั้นจะเห็นได้ว่าระดับความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้เป็นปัจจัยสำคัญอย่างยิ่งที่จะนำมาพิจารณาหาค่าตลาดหรือราคามาตรฐานที่มีความเป็นธรรมและมีความเหมาะสมกับสภาพการณ์

กรณีดังกล่าวมีข้อสังเกตว่าวิธีเปรียบเทียบราคาที่ไม่ได้มีการควบคุม อาจนำไปใช้ตรวจสอบราคาตลาดสำหรับธุรกรรมการขาย การให้บริการ และการผลิต กล่าวคือ สามารถใช้ตรวจสอบราคาตลาดได้กับทุกธุรกรรม

แต่อย่างไรก็ตาม อาจเกิดกรณีที่ไม่สามารถนำวิธีเปรียบเทียบราคาที่ไม่ได้มีการควบคุมมาใช้ในการเปรียบเทียบได้ ซึ่งมีสาเหตุหลายประการ ดังนี้

- 1) กรณีสินค้าของบริษัทที่ถูกตรวจสอบมีเอกลักษณ์เฉพาะตัวและขายให้เฉพาะบริษัทในเครือเดียวกัน
- 2) กรณีสินค้าที่ได้มาจากการค้นคว้าที่ซับซ้อนซึ่งจะหาสินค้าของผู้อื่นเปรียบเทียบได้ยาก เพราะส่วนมากสินค้านี้มีกำไรสูง
- 3) กรณีสินค้ามีความคล้ายคลึงกัน แต่การขายในตลาดที่มีความแตกต่างกันก็ไม่สามารถนำราคามาเปรียบเทียบกันได้ เช่น การขายปลีก กับ การขายส่ง หรือการขายไปยังตลาด

⁶ เฟิงอ๋าง, น. 273.

ต่างภูมิภาคกัน เช่น การขายในประเทศ กับ การขายส่งออกไปต่างประเทศ หรือ การขายไปยังทวีปยุโรป กับ การขายไปยังทวีปแอฟริกา

4) กรณีการขายสินค้าในตลาดระดับเดียวกัน แต่การขายสินค้าในปริมาณที่ต่างกันก็เป็นผลให้ราคาที่น่าสนใจมาเปรียบเทียบกันมีความแตกต่างกันได้ เช่น การขายแบบเหมาหรือมีส่วนลดราคาย่อมดีกว่าการซื้อสินค้าจำนวนน้อย

5) กรณีสินค้าที่ขายในตลาดระดับเดียวกัน แต่หากมีเงื่อนไขทางการค้าที่แตกต่างกันก็ไม่สามารถนำราคามาเปรียบเทียบกันได้ เช่น การขายเงินสดกับการขายเงินเชื่อ หรือการขายพร้อมการขนส่งกับการขายที่ไม่รวมการขนส่ง ราคาย่อมมีความแตกต่างกัน

6) ข้อมูลราคาที่มีความเป็นอิสระต่อกันหายาก

2.2 วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method: "RP")

วิธีราคาขายต่อจะใช้ประเมินราคาของธุรกรรมที่ทำกับคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน (Related party transaction) ว่าสอดคล้องกับราคาตลาดหรือไม่ โดยการอิงกับกำไรขั้นต้นที่คำนวณได้จากธุรกรรมการขายต่อที่ทำกับบุคคลที่สามที่พึงเปรียบเทียบได้ (Comparable third party transaction)

วิธีราคาขายต่อเริ่มด้วยราคาซึ่งผลิตภัณฑ์ถูกซื้อมาจากวิสาหกิจในเครือเดียวกัน และถูกขายต่อให้วิสาหกิจที่เป็นอิสระ ราคาขายต่อนี้จะถูกหักด้วยราคาขั้นต้นที่เหมาะสม (กำไรจากการขายต่อ) ซึ่งแสดงถึงจำนวนที่ผู้ขายต่อพึงได้ เพื่อครอบคลุมค่าใช้จ่ายในการขายและค่าใช้จ่ายดำเนินการ และหน้าที่งานที่ทำ โดยคำนึงถึงทรัพย์สินที่ใช้ และความเสี่ยงที่แบกรับไว้ เป็นผลทำให้เกิดกำไรที่เหมาะสม จำนวนที่เหลือหลังจากหักกำไรขั้นต้นที่เกี่ยวข้องจากการขายต่อหลังจากการปรับปรุงต้นทุนที่รวมอยู่กับการซื้อผลิตภัณฑ์ เช่น ภาษีศุลกากร จะถือเป็นราคา

สำหรับการขายทรัพย์สินในช่วงแรกระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกัน วิธีนี้อาจเป็นประโยชน์มากที่สุดเมื่อนำไปใช้กับการดำเนินกิจการทางการตลาด⁷

วิธีราคาขายต่อมีความเหมาะสมนำไปใช้กับธุรกรรมที่ผู้ขายสินค้าไม่มีการดัดแปลงหรือเพิ่มมูลค่าในตัวสินค้าให้สูงมากขึ้น ในการกำหนดราคาขายต่อนั้นต้องพิจารณารายละเอียดเกี่ยวกับหน้าที่งานที่ทำ ความเสี่ยงที่กิจการแบกรับไว้ เงื่อนไขสัญญาของธุรกรรมที่ทำกับคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน กับของธุรกรรมที่ทำกับบุคคลที่สามที่สามารถนำมาเปรียบเทียบได้ ระดับความสามารถในการเปรียบเทียบจะมีมากขึ้น ถ้ามีการขายต่อโดยผู้ขายคนเดิมได้ขายไปให้กับบุคคลที่สาม ซึ่งเรียกว่า วิธีการขายต่อภายใน (Internal resale price method) เช่น บริษัทหนึ่งขายสินค้าให้แก่บริษัทสองซึ่งมีความสัมพันธ์กัน แล้วต่อมาบริษัทสองได้ขายต่อให้แก่บริษัทสามที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน ธุรกรรมที่บริษัทสองได้ขายต่อให้แก่บริษัทสามนี้สามารถนำมาเปรียบเทียบได้กับธุรกรรมที่บริษัทหนึ่งขายให้แก่บริษัทสอง กล่าวคือ จะนำกำไรและราคาของการขายต่อมาใช้เป็นเกณฑ์คำนวณหาราคาตลาดที่บริษัทหนึ่งขายให้แก่บริษัทสองต่อไป⁸

ในกรณีที่ไม่มีธุรกรรมการขายต่อให้แก่บุคคลที่สามที่พึงเปรียบเทียบได้ การเปรียบเทียบที่เหมาะสมอาจเอากำไรขั้นต้นมาจากธุรกรรมที่กระทำระหว่างบริษัทอิสระทั่วไปที่ไม่มีความสัมพันธ์กันที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ขายต่อรายเดิม ซึ่งเรียกว่า วิธีการขายต่อภายนอก (External resale price method) เช่น กรณีบริษัทหนึ่งขายสินค้าให้แก่บริษัทสอง แต่บริษัทสองไม่มีการขายต่อให้บุคคลอิสระที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน เป็นผลให้ไม่มีธุรกรรมที่จะนำมาเปรียบเทียบได้ จึงต้องไปหากำไรขั้นต้นของธุรกรรมการขายต่อสินค้าประเภทหรือชนิดเดียวกันของคู่สัญญารายอื่นที่ไม่มีความสัมพันธ์กันมาเปรียบเทียบ ซึ่งถ้าหากบริษัทสามมีการสินค้าประเภทหรือชนิดเดียวกันให้แก่บริษัทสี่ซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กัน ก็อาจนำกำไรขั้นต้นของธุรกรรมการขายต่อระหว่างบริษัทสามกับ

⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD, *supra note* 4, para. 2.14.

⁸ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 4*, น. 275.

บริษัทที่นำมาเปรียบเทียบ เพื่อหาราคาขายต่อของบริษัทสองได้ อันจะนำมาซึ่งการคำนวณหาราคาตลาดของสินค้าที่บริษัทหนึ่งขายให้แก่บริษัทสอง⁹

การคำนวณวิธีราคาขายต่อ จำเป็นต้องพิจารณาถึงความแตกต่างในเรื่องระดับของตลาด หน้าที่งานที่ทำ หรือตัวผลิตภัณฑ์ ดังนั้น การปรับปรุงราคาที่เหมาะสมผลในเรื่องของระยะเวลาหมุนเวียนของสินค้าคงคลัง เงื่อนไขของสัญญา ต้นทุนการขนส่ง และข้อแตกต่างอื่นๆที่สามารถวัดค่าได้ อาจมีขึ้นเพื่อชดเชยกับกรณีที่ไม่สามารถหาราคาที่นำมาเปรียบเทียบได้ระหว่างธุรกรรมที่ทำกับคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันกับธุรกรรมที่ทำกับบุคคลที่สาม

ยิ่งไปกว่านั้น วิธีราคาขายต่ออาจประเมินราคาตลาดโดยอ้างอิงกับกำไรขั้นต้นของการขายต่อให้บุคคลที่สาม ซึ่งหน่วยงานทางภาษีโดยทั่วไปจะไม่มีการจัดทำเกณฑ์มาตรฐาน (Benchmark) ของกำไรขั้นต้นเอาไว้ จึงจำเป็นต้องแสวงหากำไรของกิจกรรมการขายต่อของคู่สัญญาที่เป็นอิสระทั่วไปที่สามารถเปรียบเทียบได้ อย่างไรก็ตาม การใช้วิธีราคาขายต่อนั้นต้องการลักษณะที่เหมือนกันอย่างมากระหว่างธุรกรรมที่ถูกต้องตรวจสอบและธุรกรรมที่ฟังเปรียบเทียบได้ ทั้งนี้ เนื่องจากความแตกต่างระหว่างธุรกรรมทั้งสองที่จะนำมาเปรียบเทียบกันนั้น จะส่งผลให้ผลตอบแทนทางการตลาดมีความแตกต่างกัน เช่น ความแตกต่างเรื่องเงื่อนไขของสัญญาที่แสดงให้เห็นถึงยอดขาย กล่าวคือ หากยอดขายมีจำนวนสูงก็อาจมีส่วนลดราคาขายได้มากกว่าการซื้อขายในจำนวนที่น้อยกว่า ดังนั้น ในการปรับปรุงกำไรขั้นต้นมีความจำเป็นต้องวิเคราะห์กำไรขั้นต้นอย่างเหมาะสม ซึ่งในทางปฏิบัติการหาข้อมูลที่มาเปรียบเทียบตามวิธีราคาขายต่อทำได้ยาก

⁹ เฟิงอ๋าง, น. 276.

ตารางที่ 1 สูตรคำนวณหาราคาตลาดตามวิธีราคาขายต่อ

$\text{ราคาตลาด} = \text{ราคาขายต่อ} - (\text{อัตรากำไร} \times \text{ราคาขายต่อ})$	$\text{อัตรากำไรขั้นต้นจากการขายต่อ} = (\text{ราคาขาย} - \text{ราคาซื้อ}) / \text{ราคาขาย}$
$\text{Arm's Length Price} = (\text{Resale price}) - (\text{Resale price margin} \times \text{Resale Price})$	$\text{Resale price margin} = (\text{sale price} - \text{purchase price}) / (\text{sale price})$

ตัวอย่าง ตามคำสั่ง ป.113/2545

บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือราคา 50 บาท บริษัท A ขายสินค้านั้นต่อให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไปในราคา 90 บาท ทั้งนี้ สมมติให้อัตรากำไรขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันในตลาดที่ขายสินค้าชนิดเดียวกันนั้นคือ 20% ของราคาขายต่อ

ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้โดย

ราคาสินค้าขายต่อให้แก่บริษัททั่วไป = 90 บาท

หักกำไรขั้นต้น (90 x 20%) = 18 บาท

ราคาตลาด = 72 บาท

กรณีดังกล่าวมีข้อสังเกตว่าวิธีราคาขายต่อจะนำไปใช้ในการหาราคาตลาดสำหรับกิจกรรมการขาย (Distribution) ซึ่งบริษัทที่ถูกตรวจสอบเป็นผู้ซื้อไปเท่านั้น แต่ไม่สามารถนำไปใช้กับผู้ผลิตหรือผู้ให้บริการได้ และบริษัทที่ไม่มีการขายสินค้าต่อ หรือหากมีการขายต่อแต่มีการปรับปรุงเพิ่มราคาสินค้า ก็ไม่สามารถนำวิธีราคาขายต่อมาใช้ได้เช่นกัน เพราะการคำนวณวิธีราคาขายต่อ เป็นผลให้กำไรที่พึงได้รับสูงกว่าผู้ขายต่อรายอื่นๆ

2.3 วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method:"CP")

วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม คือวิธีเปรียบเทียบกำไรขั้นต้นของธุรกรรมที่ถูกควบคุม กับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม โดยเริ่มจากต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยผู้ขายทรัพย์สินหรือผู้ให้บริการใน ธุรกรรมที่ถูกควบคุมสำหรับทรัพย์สินที่ขายหรือให้บริการแก่คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน การบวก เพิ่มราคาที่เหมาะสมจะบวกเพิ่มจากต้นทุนเพื่อสร้างกำไรที่เหมาะสม เมื่อคำนึงถึงหน้าที่งานที่ทำ และเงื่อนไขการตลาดหลังจากบวกกำไรส่วนเพิ่มเข้ากับต้นทุนแล้ว สิ่งที่ได้จะถือเป็นราคาตลาด ของธุรกรรมที่ถูกควบคุม¹⁰

วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มนำมาใช้เพื่อที่จะประเมินกำไรส่วนเพิ่มที่ผู้ผลิตได้รับ จากการขายให้แก่คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน วิธีนี้กำหนดให้มีการเปรียบเทียบในรายละเอียด ของสินค้าที่ผลิต หน้าที่งานที่ทำ ความเสี่ยงที่กิจการแบกรับ ความซับซ้อนในขั้นตอนการผลิต โครงสร้างต้นทุนและทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง ระหว่างธุรกรรมที่ทำกับคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน และธุรกรรมที่ทำกับคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

ตารางที่ 2 สูตรคำนวณหาราคาตลาดตามวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม

ราคาตลาด = ต้นทุน + (อัตรากำไรขั้นต้น x ต้นทุน)	อัตรากำไรขั้นต้น = ราคาขาย - ต้นทุน / ต้นทุน
Arm's Length Price = (Costs) + (Cost plus mark-up x Costs)	Costs plus mark-up = (sale price - costs) / (Costs)

¹⁰Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD, *supra note* 4, para. 2.32

ตัวอย่างตามคำสั่ง ป.113/2545

บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือในราคา 75 บาท ต้นสินค้าขาย คือ 50 บาท บริษัท ข. ขายสินค้าชนิดเดียวกันให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไปในราคา 100 บาท ต้นทุนสินค้าขาย คือ 60 บาท ดังนั้น อัตรากำไรขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน คือ 40% ของราคาขาย หรือ 66.67% ของต้นทุนสินค้า (40/60)

ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้โดย

ต้นทุนสินค้าขายให้แก่บริษัทในเครือ	=	50	บาท
บวกกำไรขั้นต้น (50 x 66.67%)	=	33.34	บาท
ราคาตลาด	=	83.34	บาท

กรณีที่มีการขายที่เปรียบเทียบได้ระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน และการขายแก่บุคคลที่สามโดยผู้ขายรายเดียวกัน เรียกว่า วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มภายใน (Internal cost plus method) ในกรณีที่ผู้ผลิตที่ถูกตรวจสอบไม่มีการขายดังกล่าวให้แก่บุคคลที่สาม ความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ที่เหมาะสมอาจหาได้จากการขายของผู้ผลิตรายอื่นให้แก่บุคคลที่สามที่สามารถเปรียบเทียบได้ ซึ่งเรียกว่า วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มภายนอก (External cost plus method)¹¹

วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มอาจมีความไม่เหมาะสม หากมีข้อแตกต่างระหว่างธุรกรรมที่ทำกับคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน และที่ทำกับบุคคลที่สาม ในเรื่องเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง (เช่น กรรมวิธีการผลิต องค์ความรู้ทางเทคนิคต่างๆที่ใช้แตกต่างกัน) โครงสร้างต้นทุน ประสิทธิภาพทางธุรกิจ ประสิทธิภาพในการบริหารจัดการ หน้าที่งานที่ทำ และตัวผลิตภัณฑ์ เนื่องจากข้อแตกต่างเหล่านี้จะส่งผลต่อราคาที่มีความแตกต่างกัน ดังนั้น ในการนำธุรกรรมที่ทำกับบุคคลที่สามเปรียบเทียบกับธุรกรรมที่ทำกับคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน จึงต้องมีการปรับปรุงเรื่องเกี่ยวกับระยะเวลาหมุนเวียนของสินค้าคงคลังให้เท่ากัน เงื่อนไขของสัญญา ต้นทุนการขนส่ง และข้อแตกต่างอื่นๆที่สามารถวัดค่าได้

¹¹ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย, อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 4, น. 278.

วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม ผู้ผลิตสามารถนำไปวิเคราะห์กำไรส่วนเพิ่มบนต้นทุนการผลิตของตน รวมถึง การวิเคราะห์ธุรกิจประเภทการให้บริการ

กรณีดังกล่าวมีข้อสังเกตว่าวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มสามารถนำไปใช้สำหรับกิจกรรมการขาย การให้บริการ และการผลิต

แต่อย่างไรก็ตาม อาจเกิดกรณีที่ไม่สามารถนำวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มมาใช้ในการเปรียบเทียบเพื่อกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดได้ เนื่องจากปัญหาเกี่ยวกับเรื่องข้อมูลกำไรขั้นต้นของผู้ผลิต ผู้ขาย หรือผู้ให้บริการรายอื่นๆ ที่นำมาเปรียบเทียบ รวมถึงปัญหาโครงสร้างต้นทุนที่มีความซับซ้อนของบริษัท เช่น ต้นทุนการผลิต ต้นทุนขาย และค่าใช้จ่ายดำเนินงาน อาจมีผลต่อการบันทึกบัญชีที่มีความแตกต่างกัน เป็นผลให้โครงสร้างต้นทุนมีความแตกต่างกัน ดังนั้น ข้อมูลที่นำมาใช้ในการเปรียบเทียบต้นทุนจึงมีความไม่เหมาะสม

2.4 วิธีอื่นๆ (Other Methods)

วิธีอื่น ๆ นำมาใช้ต่อเมื่อ วิธีการดั้งเดิม (Traditional Transaction Methods) ไม่สามารถนำมาใช้ได้ เนื่องจากไม่มีความเหมาะสมกับสภาพข้อเท็จจริงของธุรกิจ ดังนั้น OECD จึงกำหนดวิธีอื่น ๆ วิเคราะห์หรืออยู่บนพื้นฐานของกำไรจากธุรกรรมหรือจากกิจการ ซึ่งประกอบด้วย 1) วิธีแบ่งแยกกำไร (Profit Split Method) และ 2) วิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรม (Transactional Net Margin Method)

วิธีอื่น ๆ นี้ นำมาใช้เมื่อ¹²

1. ไม่มีข้อมูลเพียงพอและเชื่อถือได้ในการกำหนดราคาตลาดเมื่อใช้วิธีการดั้งเดิม
2. สินค้าหรือบริการมีลักษณะเฉพาะ หรือเป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง

¹² สุชาติ ธารจิตาวงศ์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีค่าตอบแทนจากทรัพย์สินไม่มีรูปร่างที่ได้รับโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), น. 151.

3. ธุรกิจมีความซับซ้อน หรือธุรกรรมข้ามชาติที่ทำกับคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันมีความหลากหลาย และมีมูลค่าสูง

4. ใช้เพื่อทบทวนราคาตลาดที่คำนวณตามวิธีการดั้งเดิมทั้ง 3 วิธี ในกรณีที่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับข้อมูลหรือตัวเลขที่จะใช้เปรียบเทียบ

วิธีแบ่งแยกกำไร (Profit Split Method: "PS")

วิธีแบ่งแยกกำไรจะแบ่งสรรกำไรหรือผลขาดทุนโดยรวมที่เกิดจากการประกอบการ (Operating profits or loss) ของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ในสัดส่วนที่สัมพันธ์กับการมีส่วนร่วมช่วยเหลือสนับสนุนโดยคู่สัญญาแต่ละรายในการสร้างผลกำไรหรือขาดทุนที่มีอยู่ ความช่วยเหลือที่สัมพันธ์กันจะพิจารณาและกำหนดได้จากหน้าที่งานที่กระทำ (Function performed) ความเสี่ยงที่แบกรับ (Risk assumed) ทรัพย์สินที่ใช้ (Asset used) และต้นทุนที่เกิดขึ้น

วิธีแบ่งแยกกำไรเริ่มจากการแยกแยะกำไรที่จะถูกแบ่งให้วิสาหกิจในเครือเดียวกันจากธุรกรรมที่ถูกควบคุมซึ่งวิสาหกิจในเครือเดียวกันเข้าไปเกี่ยวข้องด้วย แล้วจึงแบ่งกำไรระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกันบนพื้นฐานทางเศรษฐกิจที่ถูกต้อง ซึ่งจะประมาณการแบ่งกำไรที่พึงคาดหวังและสะท้อนให้เห็นข้อตกลงที่ทำขึ้นตามราคาตลาด¹³

วิธีแบ่งแยกกำไรมี 2 ขั้นตอน

1) Comparable Profit Split วิธีนี้เป็นเปรียบเทียบธุรกรรมของคู่สัญญาที่ตรวจสอบกับธุรกรรมของคู่สัญญาที่เป็นอิสระที่สามารถเปรียบเทียบได้ โดยพิจารณาถึงอัตรากำไรหรือผลขาดทุนจากการประกอบกิจการของกิจกรรมทางธุรกิจระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน อย่างไรก็ตาม วิธีการนี้ก็มีข้อเสีย คือ ข้อมูลที่จะนำมาวิเคราะห์หายากและไม่สามารถหาได้จากแหล่งข้อมูลสาธารณะทั่วไป

2) Residual Profit Split วิธีนี้เป็นการแบ่งแยกกำไรซึ่งสามารถแบ่งเป็น 2 กลุ่ม

2.1) Residual Profit Split Approach

ขั้นตอนแรกจะพิจารณาจากการนำกำไรที่ได้โดยรวมของธุรกรรมมาป็นส่วนตามรายได้พื้นฐาน (Basic Returns)¹⁴ ของแต่ละคู่สัญญาในธุรกรรมนั้น รายได้ดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับ

¹³ Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD, *supra note* 4, para. 3.5.

¹⁴ Basic Returns คือ รายได้พื้นฐาน ไม่รวมรายได้จากทรัพย์สินที่มีลักษณะเฉพาะ (Unique) และมีมูลค่า (Valuables) ของแต่ละคู่สัญญา

หน้าที่งานที่แต่ละคู่สัญญาได้ทำในธุรกรรมนั้น โดยอ้างอิงภัยรายได้ของธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่ไม่มีมีความสัมพันธ์กันภายใต้สถานการณ์เดียวกัน

ขั้นต่อมา เป็นการแบ่งแยกส่วนที่เหลืออยู่ของกำไร ขาดทุน (Residual Profit / Loss) โดยอ้างอิงกับการแบ่งแยกส่วนที่เหลือของกำไร ขาดทุนของธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่ไม่มีมีความสัมพันธ์กันภายใต้สถานการณ์เดียวกัน

2.2) Contribution Analysis Approach

วิธีการนี้กำไรจะถูกแบ่งแยกระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน โดยพิจารณาจากมูลค่าที่สัมพันธ์กัน (Relative Value) กับหน้าที่งานที่คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันแต่ละฝ่ายได้กระทำในธุรกรรมนั้นๆ โดยการกำหนดมูลค่าที่สัมพันธ์กันกับหน้าที่งาน มีความจำเป็นต้องพิจารณาถึงรายละเอียดของธรรมชาติ และระดับของความมีส่วนร่วมในแต่ละหน้าที่งานที่แตกต่างกัน (เช่น ส่วนที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ หรือส่วนที่เกี่ยวข้องกับการลงทุน)

ตัวอย่างเช่น¹⁵

บริษัท ก. ข. และ ค. เป็นนิติบุคคลจัดตั้งขึ้นในประเทศต่างๆ บริษัท ก. ออกแบบและผลิตส่วนประกอบในส่วนสำคัญของผลิตภัณฑ์เครื่องใช้ไฟฟ้าซึ่งเป็นเครื่องใช้ไฟฟ้าที่มีคุณภาพทางเทคโนโลยีระดับสูง โดยผลิตภัณฑ์ดังกล่าว บริษัท ก. ได้ขายให้บริษัทลูกของตน คือ บริษัท ข. ในอีกประเทศ บริษัท ข. ได้ทำการพัฒนาผลิตภัณฑ์ดังกล่าวและผลิตออกมาเป็นเครื่องใช้ไฟฟ้าสำเร็จรูปเพื่อส่งออกขายให้บริษัท ค. ต่อไป ซึ่งบริษัท ค. นั้น มิได้เกี่ยวข้องกับบริษัท ก. หรือ บริษัท ข. แต่อย่างใด (บริษัท ค. จึงเป็นคู่สัญญาที่อิสระ) และหากปรากฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติมคือ สินค้าที่บริษัท ข. ผลิตขึ้นมาดังกล่าว เป็นสินค้าที่มีลักษณะโดดเด่นเฉพาะที่แตกต่างจากผู้อื่น และปราศจากคู่เปรียบเทียบ ย่อมหมายความว่า วิธีเปรียบเทียบราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) ไม่สามารถปรับใช้กับกรณีนี้ได้ ส่วนวิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) ไม่เหมาะสมเนื่องจากสินค้าได้มีการเปลี่ยนแปลงและเพิ่มมูลค่าอย่างมากในขั้นตอนของบริษัท ข. และในกรณีวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) ก็ไม่เพียงพอในการปรับหาดัชนีได้

¹⁵ สุชาติ ธารจิตาวงศ์, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่* 12, น. 162-165.

ดังนั้น กรณีดังกล่าวข้างต้นควรนำวิธีแบ่งแยกกำไรแบบ Residual Profit Split Approach มาปรับใช้เพื่อพิสูจน์หาราคาตลาดระหว่างบริษัท ก. และบริษัท ข. กับทาง กรมสรรพากร โดยพิจารณางบการเงินของทั้ง 2 บริษัท สามารถสรุปได้ดังนี้

	บริษัท ก.	บริษัท ข.
ยอดขาย	100	300
ยอดซื้อ	15	100
ต้นทุนการผลิต	20	35
กำไรขั้นต้น	65	165
ค่าวิจัยและพัฒนา	20	15
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	15	10
กำไรสุทธิ	30	140

ข้อเท็จจริง คือ บริษัท ข. ผลิตสินค้าที่มีลักษณะโดดเด่นแตกต่างจากผู้อื่น (เป็นผลให้ไม่มีคู่แข่งเปรียบเทียบ) แต่จากการค้นหาและเก็บข้อมูลจากหลายๆบริษัทที่ดำเนินการในหน้าที่งาน ทำนองเดียวกับบริษัท ก. และบริษัท ข. (เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้ากึ่งสำเร็จรูป Semi-finished Products) เช่นเดียวกับบริษัท ก. และเป็นผู้ผลิตสินค้าในขั้นตอนสุดท้าย (Final Products) เช่นเดียวกับบริษัท ข. แม้ว่าอาจเป็นสินค้าที่มีคุณภาพทางเทคโนโลยีระดับต่ำกว่าก็ตาม พบว่า สัดส่วนกำไรที่ได้ของบริษัทเหล่านี้ ซึ่งเป็นบริษัทที่ทำธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กันนั้น จะอยู่ในสัดส่วนเมื่อเทียบกับบริษัท ก. และบริษัท ข. คือ ร้อยละ 30 และร้อยละ 20 ตามลำดับ

ขั้นตอนที่ 1 คำนวณหากำไรโดยรวมของธุรกรรม

รายการ	จำนวนเงิน (หน่วย:บาท)
ยอดขายทั้งหมด	300
ต้นทุนของสินค้าที่ขาย (บริษัท ก.)	35
ต้นทุนของสินค้าที่ขาย (บริษัท ข.) – ยอดซื้อ	35
กำไรขั้นต้น	230
ค่าวิจัยและพัฒนา	35
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	25
กำไรสุทธิ	170

ขั้นตอนที่ 2 คำนวณหารายได้พื้นฐาน (Basic Returns)

ในขั้นตอนนี้ ข้อมูลที่ได้จากการเปรียบเทียบภายนอก จะถูกนำมาพิจารณาเพื่อคำนวณรายได้พื้นฐานของบริษัท ก. และบริษัท ข.

2.1 Basic Returns ของบริษัท ก. = 30% ของ (ต้นทุนของสินค้าที่ขาย + ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน)

$$= 30\% (35 + 15) = 15$$

2.2 ในการคำนวณ Basic Returns ของบริษัท ข. ปัญหาคือ จากข้อมูลที่ได้จากการเปรียบเทียบภายนอกนั้น ต้นทุนของสินค้าที่ขาย (Cost of Goods Sold: COGS) จะประกอบด้วยราคาซื้อซึ่งเป็นราคาตลาด แต่ในกรณีธุรกรรมระหว่างบริษัท ก. และบริษัท ข. นั้น เรายังไม่ทราบว่าราคาตลาดเป็นเท่าใด ดังนั้น Basic Returns ของบริษัท ข.

= 20% ของ (ต้นทุนของสินค้าที่ขาย – ราคาซื้อ) + ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน + Arm's Length Transfer Price

$$= 20\% (35 + 10 + TP)$$

$$= 9 + 0.2TP$$

ขั้นตอนที่ 3 คำนวณหากำไรส่วนที่เหลือ (Residual Profit)

สูตร Residual Profit = กำไรสุทธิ – (รายได้ของบริษัท ก.) + (รายได้ของบริษัท ข.)

$$= 170 - (15 + 9 + 0.2TP)$$

$$= 146 - 0.2TP$$

หากกรณีข้อมูลจากค่าวิจัยและพัฒนาของทั้งบริษัท ก. และบริษัท ข. มีความน่าเชื่อถือซึ่งเกิดจากความมีส่วนร่วม (Relative Contribution) ในทรัพย์สินทางปัญญาของแต่ละบริษัทอย่างแท้จริง จำนวน Residual Profit จะสามารถแบ่งปันได้อย่างอิงจากรายจ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนาทั้งหมด ดังนี้

	บริษัท ก.	บริษัท ข.
ค่าวิจัยและพัฒนา	20	15
ค่าวิจัยและพัฒนาทั้งหมด	35	35
สัดส่วนค่าวิจัยและพัฒนา ร้อยละ	57	43

คำนวณ Residual Profit Split

สำหรับบริษัท ก. = 57% ของ $(146 - 0.2TP) = 83.22 - 0.114TP$

สำหรับบริษัท ข. = 43% ของ $(146 - 0.2TP) = 62.78 - 0.086TP$

กำไรสุทธิของบริษัท ก.

1. รายได้พื้นฐาน = 15
2. กำไรส่วนที่เหลือ = $83.22 - 0.114TP$
3. กำไรสุทธิของบริษัท ก. = $98.22 - 0.114TP$

กำไรสุทธิของบริษัท ข.

1. รายได้พื้นฐาน = $9 + 0.2TP$
2. กำไรส่วนที่เหลือ = $62.78 - 0.086TP$
3. กำไรสุทธิของบริษัท ข. = $71.78 - 0.114TP$

การปรับเพื่อหาราคาตลาดระหว่างบริษัท ก. และบริษัท ข.

ราคาขายถ้าบริษัท ก. ไม่มีกำไร = $100 - 30 = 70$

ปรับแต่งราคาขายดังกล่าวขึ้นใหม่

= $70 +$ กำไรสุทธิของบริษัท ก. ที่กำหนดขึ้นล่าสุด

= $70 + 98.22 - 0.114TP = 168.22 - 0.114TP$

Arm's Length Transfer Price = $168.22 / 1.114 = 151$ ดังนั้น ปรับปรุงกำไรสุทธิ

	บริษัท ก.	บริษัท ข.
ยอดขาย	100	300
Arm's Length Adjustment	51	
ปรับปรุงยอดขายใหม่	151	
ยอดซื้อ	15	
Arm's Length Adjustment		51
ปรับปรุงยอดซื้อใหม่		151
ต้นทุนการผลิต	20	35
กำไรขั้นต้น	65	165
ปรับปรุงกำไรขั้นต้นใหม่	116	114
ค่าวิจัยและพัฒนา	20	15
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	15	10
กำไรสุทธิ	30	140
ปรับปรุงกำไรขั้นต้น	81	89

วิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรม (Transactional Net Margin Method: "TNMM")

วิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรมที่เหมาะสมจะตรวจสอบส่วนเพิ่มกำไรสุทธิที่สัมพันธ์กับฐานที่เหมาะสม เช่น ต้นทุนการขาย และสินทรัพย์ ซึ่งผู้เสียภาษีได้จากธุรกรรมที่ถูกควบคุม ดังนั้นวิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรมจะดำเนินการในวิธีที่เหมือนกับวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม และวิธีราคาขายต่อ ความเหมือนกันเป็นผลให้ข้อมูลที่น่ามาใช้มีความน่าเชื่อถือ ซึ่งกำไรส่วนเพิ่มสุทธิของผู้เสียภาษีจากธุรกรรมที่ถูกควบคุมควรจะถูกกำหนดขึ้นอย่างมีหลักการ โดยอิงกับกำไรส่วนเพิ่มสุทธิซึ่งผู้เสียภาษียุติกันได้รับจากธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่สามารถเปรียบเทียบกันได้ ในกรณีที่ไม่สามารถใช้วิธีนี้ กำไรสุทธิที่พึงได้รับของธุรกรรมที่สามารถเปรียบเทียบกันได้โดยวิสาหกิจอิสระอาจนำมาใช้เป็นแนวทางได้ การวิเคราะห์หน้าที่งานของวิสาหกิจในเครือเดียวกันกำหนดให้ระบุว่า ธุรกรรมต่างๆจะพึงเปรียบเทียบได้หรือไม่ และการปรับปรุงอะไรบ้างที่อาจจำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งผลที่น่าเชื่อถือได้¹⁶

¹⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD, *supra note* 4, Paragraphs 3.26.

ความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้จะมีผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของการใช้วิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรม ซึ่งวิธีนี้อาจถูกกระทบกระเทือนอย่างผกผัน อันเนื่องมาจากโครงสร้างต้นทุนที่หลากหลาย ประสบการณ์ทางธุรกิจที่แตกต่างกัน หรือข้อแตกต่างในประสิทธิภาพการบริหารจัดการ

อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า การใช้วิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรม เป็นการเปรียบเทียบกำไรส่วนเพิ่มสุทธิของธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันกับกำไรส่วนเพิ่มสุทธิของธุรกรรมระหว่างผู้ขายกับบุคคลที่สามที่สามารถนำมาเปรียบเทียบได้ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการพิสูจน์ว่าราคาของธุรกรรมที่ทำกับคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน (ทั้งด้านรายรับและรายจ่าย) จะสอดคล้องกับราคาตลาดหรือไม่ มิใช่การนำราคาของบริษัทที่ถูกตรวจสอบไปเปรียบเทียบกับราคาของบุคคลที่สามแต่อย่างใด ซึ่งวิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรมนี้สามารถใช้ได้กับทุกกิจกรรม

กรณีดังกล่าวเป็นที่น่าสังเกตว่าวิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรมมีความจำเป็นต้องใช้ความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้เกี่ยวกับหน้าที่งานน้อยกว่าวิธีต่างๆที่กล่าวมาแล้วข้างต้น นอกจากนี้ยังมีความจำเป็นต้องใช้ลักษณะตัวผลิตภัณฑ์ที่เหมือนกันน้อยกว่าวิธีที่ต้องใช้ราคาในการเปรียบเทียบ

ในกรณีที่มีความแตกต่างระหว่างบริษัทที่ถูกตรวจสอบกับบริษัทที่สามารถเปรียบเทียบได้ อาจจำเป็นต้องปรับปรุงข้อแตกต่างในเรื่องการแบ่งประเภทบัญชี ช่วงระยะเวลาการให้สินเชื่อที่แตกต่างกัน ยอดขายสินค้า ความเสี่ยงด้านเงินตราต่างประเทศ และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ

ตัวอย่างเช่น

บริษัท A เป็นผู้ขายสินค้าอยู่ในประเทศ B ซึ่งบริษัท A ซื้อสินค้า X (ทางบัญชีเป็น 50% ของราคาขาย) จากคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน และซื้อสินค้า Y (ทางบัญชีเป็น 50% ของราคาขาย) จากบริษัทแม่ของ A ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ

สินค้า X และสินค้า Y มีลักษณะเหมือนกัน ไม่มีความจำเป็นต้องทำการปรับปรุง สำหรับคุณภาพ การออกแบบ หรือวัสดุอื่นๆ เป็นผลให้งบกำไรขาดทุนของบริษัท A มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

	สินค้า X	สินค้า Y	รวม
ราคาขาย	10	10	20
ต้นทุนขาย	4	2	6
กำไรขั้นต้น	6	8	14
ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายทั่วไป	4	4	8
ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการ			
เงินได้จากการดำเนินงาน	2	4	6

สินค้า X ถูกซื้อจากผู้ผลิตที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน ราคาโอนสำหรับสินค้า Y อยู่บนพื้นฐานของราคาตลาด การเสียภาษีของบริษัท A ในประเทศ B เจ้าพนักงานภาษีในประเทศ B จะใช้วิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายการธุรกรรม (TNMM) เพื่อตรวจสอบการกำหนดราคาโอน ถ้าเจ้าพนักงานภาษีตรวจสอบการเสียภาษี เจ้าพนักงานภาษีต้องพิจารณาอัตราของเงินได้จากการดำเนินงานที่ขายมียอดรวม 6 ซึ่งแบ่งเป็น 20% และ 30% อัตรานี้จะชี้ให้เห็นถึงผลรวมกำไรของบริษัท โดยไม่คำนึงถึงการซื้อจากผู้ผลิตที่มีความสัมพันธ์กัน เจ้าพนักงานภาษีประเทศ B จะประเมินผู้ขายในประเทศ B ว่าควรมีการรายได้จากการดำเนินงาน 35% (7/20) ในกรณีนี้งบกำไรขาดทุน หลังจากมีการปรับปรุงโดยเจ้าพนักงานภาษีประเทศ B จะมีรายละเอียดดังนี้

	สินค้า X	สินค้า Y	รวม
ราคาขาย	10	10	20
ต้นทุนขาย	4	1	5
กำไรขั้นต้น	6	9	15
ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายทั่วไป	4	4	8
ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการ			
เงินได้จากการดำเนินงาน	2	5	7

เงินได้จากการดำเนินงานเป็น 35% ของราคาขาย (20\$)

เนื่องมาจากธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินค้า X ทำกับคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน จึงไม่ต้องถูกเปลี่ยนแปลง แต่การเปลี่ยนแปลงจะทำกับสินค้า Y ทำกับคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ถ้าธุรกรรมระหว่างบริษัทสามารถพิจารณาแยกจากกันระหว่างสินค้า X และสินค้า Y เจ้าพนักงานภาษีจะพิจารณากำไรที่บริษัท A ได้รับจากการซื้อขายระหว่างบริษัท หากไม่เกินราคาตลาด จะไม่มีการประเมินภาษี การตรวจสอบอยู่บนพื้นฐานของวิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรมที่ใช้กับธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันและไม่มีความสัมพันธ์กันของบริษัท A

3. หลักเกณฑ์พิจารณาประกอบวิธีการคำนวณหาราคาตลาด

เพื่อที่จะคำนวณหาราคาตลาดตามแนวทางของ OECD ได้อย่างถูกต้อง มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องคำนึงถึงหลักเกณฑ์พิจารณาประกอบวิธีการคำนวณหาราคาตลาด ประกอบกับข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมของแต่ละกรณี เนื่องจากมีหลายปัจจัยที่ส่งผลต่อราคาตลาด ซึ่งหลักเกณฑ์พิจารณาประกอบวิธีการคำนวณหาราคาตลาดสามารถจำแนกได้ ดังนี้

3.1 การวิเคราะห์ความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้¹⁷ (Comparability analysis)

การใช้หลักการหาราคาตลาด โดยทั่วไปแล้วตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของเงื่อนไขในธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับเงื่อนไขในธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน ดังนั้นในการตรวจสอบเปรียบเทียบจึงต้องพิจารณาถึงลักษณะทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกันเพราะหากมีความแตกต่างกันจะส่งผลต่อวิธีการคำนวณหาราคาหรืออัตรากำไร

การวิเคราะห์ระดับความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้มีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะหาราคาตลาด โดยเปรียบเทียบผลของธุรกรรมที่ถูกควบคุม (Controlled transaction)¹⁸ กับผลของ

¹⁷ *Ibid*, para.1.15

¹⁸ “ธุรกรรมที่ถูกควบคุม” เป็นสำนวนที่ถูกใช้ในบริบทของการกำหนดราคาโอนหมายถึง “ธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาสองฝ่ายที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งกันและกัน”

ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม (Uncontrolled transaction)¹⁹ ภายใต้สถานการณ์ที่สามารถเปรียบเทียบได้

นอกจากนี้ข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการเปรียบเทียบได้ต้องเป็นข้อมูลที่สามารถเข้าถึงได้ ไม่ใช่เป็นข้อมูลที่ได้มาโดยผิดกฎหมาย อีกทั้งข้อมูลนั้นต้องมีความสมบูรณ์และแม่นยำเพียงพอ เป็นข้อมูลที่น่าเชื่อถือ มิฉะนั้นอาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อราคาหรือกำไร

ปัจจัยที่แสดงถึงความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้มีหลายประการ ได้แก่ ลักษณะของทรัพย์สินหรือบริการ, การวิเคราะห์หน้าที่งานที่ทำ, เงื่อนไขของสัญญา, สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ, กลยุทธ์ทางธุรกิจ โดยจะศึกษาและวิเคราะห์อย่างละเอียดในบทที่ 4 และบทที่ 5

3.2 การรับรู้ธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริงโดยคำนึงถึงสาระยิ่งกว่ารูปแบบ²⁰ (Recognition of the actual transactions undertaken)

โดยปกติแล้ว การประเมินธุรกรรมที่ถูกควบคุม เจ้าพนักงานภาษีจะเริ่มพิจารณาจากธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริงโดยคำนึงถึงสาระยิ่งกว่ารูปแบบระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน โดยการพิจารณาโครงสร้างของธุรกรรมที่ถูกควบคุม ซึ่งสามารถแบ่งเป็น 2 กรณี คือ กรณีแรกเป็นการพิจารณาถึงองค์ประกอบทางเศรษฐกิจของธุรกรรมที่มีความแตกต่างกันในด้านรูปแบบ ส่วนกรณีที่สอง คือ การพิจารณารูปแบบและเนื้อหาของธุรกรรมที่เหมือนกัน แต่การพิจารณาระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันนั้นต้องมองโดยภาพรวม ซึ่งมีแตกต่างจากการพิจารณาระหว่าง

“Controlled transaction”: Expression used in the context of transfer pricing to refer to “transactions between two enterprises that are associated with respect to each other”(OECD)

¹⁹ “ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม” คำนี้ถูกใช้ในบริบทของการกำหนดราคาโอน หมายถึง “ธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาสองฝ่ายที่เป็นอิสระต่อกัน”

“Uncontrolled transaction”: Terms used in the context of transfer pricing to refer to “transactions between enterprises that are independent enterprises with respect to each other” (OECD)

²⁰ Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD, *supra note* 4, para.1.36.

คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน โดยต้องคำนึงถึงลักษณะทางการค้าอย่างเป็นทางการเป็นเหตุเป็นผลและโครงสร้างในปัจจุบัน

3.3 การประเมินผลของธุรกรรมแบบแยกเป็นรายธุรกรรมกับการประเมินผลแบบธุรกรรมรวม²¹ (Evaluation of separate and combined transactions)

เพื่อที่จะได้การประเมินราคาตลาดที่เป็นธรรมและมีความแน่นอนที่สุด หลักการหาราคาตลาดต้องขึ้นอยู่กับพื้นฐานของธุรกรรมเป็นรายธุรกรรม แต่อย่างไรก็ตาม อาจเกิดกรณีที่นำแต่ละธุรกรรมมาเชื่อมโยงกัน ซึ่งเป็นผลให้ไม่สามารถประเมินธุรกรรมได้อย่างเหมาะสม เช่น สัญญาระยะยาวสำหรับการขายสินค้า, การบริการ, สิทธิที่ให้กับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง

ในขณะที่บางรายธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันต้องนำมาพิจารณาเชื่อมโยงกันเมื่อมีการประเมินให้เป็นที่ไปตามราคาตลาด ส่วนธุรกรรมอื่นระหว่างคู่สัญญาอื่นประเภทเหมารวมอาจต้องประเมินเป็นแต่ละรายธุรกรรม กลุ่มบริษัทข้ามชาติอาจรวมธุรกรรมเดียวและกำหนดราคาเดียวสำหรับกำไร เช่น การอนุญาตให้ใช้สิทธิบัตร, ความรู้และทักษะ, เครื่องหมายการค้า, การจัดหาเทคนิคและการดำเนินการบริการ และการเข้าถึงอำนาจความสะดวกในการผลิต ซึ่งการจัดการเช่นนี้จะเป็นลักษณะแบบเหมารวม ดังนั้นราคาที่เกิดขึ้นจะรวมการขายสินค้า และการบริการต่างๆด้วย

3.4 การใช้พิสัยของราคาตลาด²² (Use of an Arm's Length range)

ในการกำหนดราคาโอนจะต้องมีการใช้วิธีการคำนวณที่มีความเหมาะสม หรือวิธีหาพิสัยของตัวเลขทั้งหมดที่มีความสัมพันธ์กันและมีความน่าเชื่อถือ ในกรณีที่มีความแตกต่างในตัวเลขซึ่งประกอบอยู่ในพิสัยอาจเป็นผลมาจากข้อเท็จจริงที่ถูกประมาณการขึ้นเมื่อมีการนำธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันมาเปรียบเทียบกับธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ดังนั้นการกำหนดราคาตลาดในปัจจุบันมีความจำเป็นต้องใช้การพิจารณาตัดสินอย่างละเอียดรอบคอบ²³

²¹ *Ibid*, para.1.42.

²² *Ibid*, para.1.45.

²³ *Ibid*, para.1.45.

นอกจากนี้พิสัยของตัวเลขอาจเป็นผลมาจากการใช้วิธีการคำนวณหาราคาตลาดมากกว่าหนึ่งวิธีในการประเมินธุรกรรมที่ถูกควบคุม เช่น การคำนวณ 2 วิธีอาจแสดงระดับความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ซึ่งใช้ประเมินราคาตลาดของธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่เหมือนกัน แต่อีกวิธีหนึ่งอาจแสดงผลลัพธ์หรือพิสัยของผลลัพธ์แตกต่างจากวิธีอื่น เนื่องมาจากความแตกต่างในลักษณะของวิธีคำนวณและข้อมูล, การใช้วิธีการเฉพาะซึ่งเกี่ยวเนื่องกัน

3.5 การใช้ข้อมูลหลายปี²⁴ (Use of multiple year data)

การตรวจสอบควรจะใช้ข้อมูลของทั้งปีที่ถูกรวบรวมและปีก่อน เพื่อที่จะได้รับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมของธุรกรรมที่ถูกควบคุม การวิเคราะห์ข้อมูลบางประการจะแสดงให้เห็นถึงข้อเท็จจริงที่มีผลต่อการกำหนดราคาโอน เช่น การใช้ข้อมูลจากปีก่อนจะแสดงให้เห็นถึงผลขาดทุนของผู้เสียภาษีซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของผลขาดทุนในอดีตของธุรกรรมที่เหมือนกัน อันเป็นผลโดยเฉพาะมาจากเงื่อนไขทางเศรษฐกิจในปีก่อน

ข้อมูลหลายปีจะเป็นประโยชน์ในการเปรียบเทียบได้ของธุรกิจที่มีความเกี่ยวข้องกัน และวงจรของผลิตภัณฑ์ ความแตกต่างของธุรกิจหรือวงจรของผลิตภัณฑ์อาจจะมีผลกระทบต่อลักษณะเงื่อนไขการกำหนดราคาโอนซึ่งจำเป็นต่อการประเมินในลักษณะการเปรียบเทียบได้ ข้อมูลจากปีก่อนจะแสดงถึงธุรกรรมหรือธุรกิจทั้งหมดที่สามารถเปรียบเทียบกันได้ซึ่งถูกระทบภายใต้เงื่อนไขทางธุรกิจที่มีลักษณะเหมือนกัน หรือถ้าหากเงื่อนไขมีลักษณะแตกต่างกันปีก่อนมีผลต่อราคาหรือถ้าก็ไม่ควรนำมาใช้ในการเปรียบเทียบ²⁵

การเลือกข้อมูลในช่วงระยะเวลาสั้นอาจมีผลเป็นตัวแปรในการเปรียบเทียบ เช่น ผลกระทบทางการตลาดในทางลบของช่วงระยะเวลาหนึ่งๆอาจมีผลต่อบริษัทหนึ่ง แต่ไม่มีผลต่อบริษัทหนึ่ง ดังนั้น การเลือกข้อมูลที่มีลักษณะเป็นช่วงเวลายาวกว่า ทำให้ข้อมูลดังกล่าวมีความแน่นอนมากขึ้น²⁶

²⁴ *Ibid*, para.1.49.

²⁵ *Ibid*, para.1.50.

²⁶ สุชาติ ธารจิตวงศ์, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่* 12, น. 153.

3.6 ผลขาดทุน (Losses)

ข้อมูลผลขาดทุนเป็นตัวแปรทางธุรกิจที่เจ้าพนักงานภาษีต้องนำมาพิจารณาประกอบด้วย เช่น ปัญหาผลขาดทุนจากการเริ่มต้นประกอบกิจการในช่วงแรก (Heavy Start-up Costs) หรือ สภาพเศรษฐกิจที่ไม่เอื้ออำนวยต่อการประกอบการ (Unfavorable Economic Conditions)

ผลขาดทุนบางกรณีอาจเกิดจากกลุ่มบริษัทข้ามชาติต้องการผลิตสินค้าหรือให้บริการอย่างเต็มที่เพื่อการแข่งขันและได้ผลกำไรทั้งหมด แต่บางผลิตภัณฑ์อาจก่อให้เกิดผลขาดทุนหนึ่งในบริษัทภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติอาจขาดทุนจากการผลิตสินค้า แต่ในขณะที่อีกบริษัทหนึ่งในกลุ่มบริษัทข้ามชาติอาจได้กำไรจากการผลิตสินค้า

ปัจจัยที่จะนำมาวิเคราะห์ผลขาดทุนคือ กลยุทธ์ทางธุรกิจที่มีความแตกต่างกันในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ อันเนื่องมาจากความหลากหลายทางประวัติศาสตร์, เหตุผลทางเศรษฐกิจและวัฒนธรรม เช่น ผู้ผลิตอาจขายสินค้าในราคาต่ำเป็นการชั่วคราวในกรณีที่มีการขาดทุนเพื่อที่จะเปิดตลาด, เพิ่มส่วนแบ่งการตลาด, แนะนำสินค้าหรือบริการใหม่, กำจัดคู่แข่ง เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม การกำหนดราคาต่ำนั้นจะมีเวลาจำกัด ด้วยวัตถุประสงค์เฉพาะที่จะเพิ่มกำไรในระยะยาว²⁷

3.7 ผลกระทบจากนโยบายทางการเมือง²⁸ (The effect of government policies)

เนื่องมาจากการแทรกแซงของรัฐบาล เช่น การควบคุมราคา, การควบคุมอัตราดอกเบี้ย, การควบคุมการจ่ายค่าสิทธิเกินสมควร, การให้เงินสนับสนุนพิเศษ, การควบคุมอัตราแลกเปลี่ยน, การต่อต้านการทุ่มตลาด ราคาที่ถูกลงจะส่งผลต่อราคาของสินค้าหรือบริการ

²⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD, *supra note* 4, para.1.54

²⁸ *Ibid*, para.1.55.

3.8 การแสดงเจตนาหักกลบลบหนี้²⁹ (Intentional set-offs)

หากธุรกรรมภายในในกลุ่มบริษัทข้ามชาติมีการตกลงในการตอบแทนการซื้อสินค้าหรือบริการ ด้วยการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการในทางกลับกัน การพิจารณาต้องกระทำเหมือนคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายไม่มีความสัมพันธ์กัน

3.9 การใช้ราคาศุลกากร (Use of customs valuations)

หลักการหาราคาตลาดที่ถูกนำมาใช้โดยเจ้าพนักงานศุลกากร เป็นกรณีการเปรียบเทียบระหว่างมูลค่าของสินค้าที่นำเข้าโดยคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน และมูลค่าของสินค้าที่นำเข้าเหมือนกันโดยคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน³⁰

อย่างไรก็ตาม โดยทั่วไป ทั้งเจ้าหน้าที่ศุลกากรและเจ้าพนักงานภาษีจะหามูลค่าของสินค้า ณ ช่วงเวลาที่มีการโอนหรือนำเข้ามา ดังนั้น มูลค่าทางศุลกากรที่เกิดขึ้นในขณะที่มีการโอนจะเป็นประโยชน์แก่เจ้าพนักงานภาษีในการประเมินราคาตลาดจากธุรกรรมที่ถูกควบคุม

โดยทั่วไป ผู้เสียภาษีที่นำเข้าสินค้ามีแนวโน้มที่จะตั้งราคาสินค้าต่ำเพื่อที่จะเสียอากรขาเข้าน้อย แต่สำหรับวัตถุประสงค์ทางภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีจะแสดงสินค้าชนิดเดียวกันในราคาสูงเพื่อที่จะเพิ่มราคาสินค้า ดังนั้นจึงเกิดความร่วมมือระหว่างภาษีเงินได้และภาษีศุลกากรภายในประเทศในการประเมินราคาโอนที่เกิดขึ้น โดยมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อกัน

4. สภาพการนำหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติตามแนวทางของ องค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) มาใช้ในประเทศไทย

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติของ OECD เห็นได้ว่าประเทศไทยได้นำวิธีการคำนวณหาราคาตลาดมาใช้กับธุรกรรมที่มีการกำหนดราคาโอน ตามคำสั่งที่ ป.113/2545 อันได้แก่ 1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่ได้มีการควบคุม 2) วิธีราคาขายต่อ 3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม และ 4) วิธีอื่นๆ แต่ในการคำนวณเพื่อหาราคาตลาดนั้นย่อมเห็นได้

²⁹ *Ibid*, para.1.60.

³⁰ *Ibid*, para.1.65.

ชัดเจนว่า เจ้าพนักงานภาษีจำเป็นต้องนำหลักเกณฑ์พิจารณาประกอบวิธีการคำนวณหาราคาตลาดมาใช้ในการประเมินธุรกรรมที่มีการกำหนดราคาโอนด้วย

หลักเกณฑ์พิจารณาประกอบวิธีการคำนวณหาราคาตลาดที่ควรกำหนดเป็นแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนยิ่งขึ้น ได้แก่

- 1) ความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้
- 2) การรับรู้ธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริงโดยคำนึงถึงสาระยิ่งกว่ารูปแบบ
- 3) การประเมินผลของธุรกรรมแบบแยกเป็นรายธุรกรรมกับการประเมินผลแบบ

ธุรกรรมรวม

- 4) การใช้พิสัยของราคาตลาด
- 5) การใช้ข้อมูลหลายปี
- 6) ผลขาดทุน
- 7) ผลกระทบของนโยบายทางการเมือง
- 8) การแสดงเจตนาหักกลบลบหนี้
- 9) การใช้ราคาสุทธการ

หลักเกณฑ์ทั้ง 9 ประการนี้ควรถูกกำหนดให้เป็นแนวทางปฏิบัติแก่เจ้าพนักงานภาษีที่ทำการประเมินธุรกรรมที่มีการกำหนดราคาโอนเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และราคาโอนที่มีการปรับปรุงให้เป็นไปตามราคาตลาดนั้นมีความถูกต้อง เหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน โดยอาจออกเป็นคำสั่ง ป. หรือ ทป. เพื่อเป็นหลักเกณฑ์ในการประเมินธุรกรรมที่มีการกำหนดราคาโอน

นอกจากนี้แนวทางปฏิบัตินี้ยังเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีที่เห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้เสียภาษีสามารถนำหลักเกณฑ์พิจารณาประกอบวิธีการคำนวณหาราคาตลาดมาใช้แสดงว่าราคาที่เกิดขึ้นสอดคล้องกับราคาตลาดหรืออยู่ในพิสัยราคาตลาด