

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. จากการศึกษาของผู้เขียนในบทที่ 1-4 สามารถสรุปและวิเคราะห์ เป็น 3 ประเด็น ดังนี้

ประเด็นแรก หลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) มีความจำเป็นอย่างยิ่งต่อการพิสูจน์หาราคาตลาด

ประเด็นที่สอง ไม่มีทบทวนปฏิบัติตามกฎหมาย ไทยเกี่ยวกับหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้เพื่อกำหนดราคาโอนอย่างแน่นอนและชัดเจน

ประเด็นที่สาม การนำหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้มาใช้กำหนดราคาโอนให้เป็นที่ไปตามราคาตลาด

2. สำหรับประเด็น แรก การนำหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้มาประกอบการพิสูจน์หาราคาตลาด จะเพิ่มความน่าเชื่อถือของผล ของราคาตลาดเป็นอย่างมาก ในการคำนวณหาราคาตลาดนั้น มีความจำเป็นอย่างยี่ งที่ต้องนำหลักเกณฑ์ พิจารณาประกอบกับวิธีการคำนวณ หลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้เป็นหลักเกณฑ์หนึ่งที่ต้องพิจารณาควบคู่ไปกับวิธีการคำนวณหาราคา ตลาด เนื่องจาก หลักความสามารถในการเปรียบเทียบ กันได้ส่งผลต่อราคาหรือกำไร ภายใต้วิธีการคำนวณหาราคาตลาดแต่ละวิธี ซึ่ง ปัจจัยที่แสดงถึงความสามารถในการเปรียบเทียบได้แต่ละปัจจัยมีน้ำหนักไม่เท่ากัน วิธีคำนวณหาราคาตลาดวิธีหนึ่งอาจให้ความสำคัญปัจจัยหนึ่งมากกว่าอีกปัจจัยหนึ่ง

หลักความสามารถในการเปรียบเทียบ กันได้ที่เป็นสากลและเป็นที่ยอมรับ คือ หลักความสามารถในการเปรียบเทียบ กันได้ตามแนวทางของ OECD และตามแนวทางของ ประเทศสหรัฐอเมริกา

หลักความสามารถในการ เปรียบเทียบ กันได้ตามแนวทางของ OECD ประกอบด้วย

- 1) ลักษณะของทรัพย์สินหรือบริการ
- 2) การวิเคราะห์หน้าที่งานต่างๆ
- 3) รูปแบบและเงื่อนไขของสัญญา
- 4) สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ
- 5) กลยุทธ์ทางธุรกิจ

ส่วนหลัก ความสามารถในการเปรียบเทียบ กันได้ตามแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกา ประกอบด้วย

- 1) การวิเคราะห์หน้าที่งานต่างๆ
- 2) รูปแบบและเงื่อนไขของสัญญา
- 3) ความเสี่ยงต่างๆ
- 4) เงื่อนไขทางเศรษฐกิจ
- 5) ทรัพย์สินหรือบริการ

ผู้เขียนพบว่าปัจจัยที่เป็นหลักความสามารถในการเปรียบเทียบ กันได้ตามแนวทางทั้งสองแล้วไม่มีความแตกต่างกัน

3. สำหรับประเด็นที่สอง ไม่มียกข้อยกเว้นตามกฎหมาย ไทยเกี่ยวกับหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้เพื่อกำหนดราคาโอนอย่างแน่นอนและชัดเจน ผู้เขียนพบว่าบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมีเพียงบทบัญญัติเกี่ยวกับการป้องกันการกำหนดราคาโอน ที่ไม่สอดคล้องกับราคาตลาดอยู่ในมาตรา 65 ทวิ (4) ซึ่งครอบคลุมธุรกรรม การโอนทรัพย์สิน ให้บริการ ให้กู้ยืม โดยไม่คิดค่าตอบแทน, ค่าบริการ, ดอกเบี้ย หรือคิดค่าตอบแทน, ค่าบริการ, ดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรเท่านั้น โดยพิจารณาประกอบกับ คำสั่งที่ ป.113/2545 เรื่องการเสียภาษีเงินได้ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ในคำสั่งดังกล่าวได้กำหนดวิธีการคำนวณหาราคาตลาดไว้ ซึ่งมีลักษณะคล้ายกับวิธีการคำนวณหาราคาตลาดตามแนวทางของ OECD นอกจากนี้ คำสั่งที่ ป.113/2545 กำหนดวิธีการจัดทำเอกสารแสดงการวิเคราะห์ราคาตลาด โดย การจัดทำเอกสารนี้แสดงให้เห็นถึงหลักความสามารถในการเปรียบเทียบ กันได้บางประการ แต่ยังไม่มีความแน่นอนและชัดเจน และปัญหาที่สำคัญของ คำสั่งที่ ป.113/2545 คือคำสั่งนี้เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงาน ภาษีในการหาราคาตลาดเท่านั้น ไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย เป็นผลให้การจัดทำเอกสารแสดงการวิเคราะห์ราคาตลาดไม่มีผลบังคับแก่ผู้เสียภาษี ดังนั้นผู้ เสียภาษีอาจไม่จัดทำเอกสารดังกล่าวก็ได้ นอกจากนี้มีบทบัญญัติมาตรา 65ทวิ (7) มาตรา65ตรี (13) มาตรา65ตรี (15) มาตรา65ตรี (20) เกี่ยวกับเรื่องปรับปรุงด้านรายจ่าย และบทบัญญัติมาตรา 70 ที่ถือว่าการส่งออกสินค้าหรือทรัพย์สินต่างๆถือเป็นการขายในประเทศไทยและราคาของการขายให้ถือตามราคาตลาด

ในส่วนของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยกับประเทศ คู่สัญญาอื่น รวมทั้งสิ้น 52 ฉบับนั้น มีการกำหนดให้เจ้าพนักงานภาษีสามารถปรับปรุง ยอดรายรับ รายจ่ายของสถานประกอบการถาวรให้สอดคล้องกับราคาตลาดตามหลัก Arm's Length Principle ตามข้อ 7 และ

ปรับปรุงราคาโอนในธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์หรือเป็นวิสาหกิจในเครือเดียวกัน ตามข้อ 9 รวมถึงการปรับปรุงดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิที่จ่ายให้แก่คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ตามข้อ 11 และข้อ 12 และหากผู้เสียภาษีที่ถูกปรับปรุงราคาโอนเห็นว่าการดำเนินการที่ไม่เป็นธรรมไม่เป็นไปตามอนุสัญญาทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ ผู้เสียภาษีก็สามารถร้องขอให้รัฐคู่สัญญาดำเนินการแก้ไขได้ โดยรัฐอาจทำความตกลงร่วมกัน และรัฐคู่สัญญาสามารถร้องขอให้รัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งแลกเปลี่ยนข้อสนเทศและเอกสารระหว่างกันได้ด้วย ตามข้อ 25 และ 26 ของอนุสัญญา เห็นได้ว่าตามบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดเรื่องการปรับปรุงราคาโอนระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน แต่ไม่มีการกล่าวถึงหลัก ความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ในกรณีคำนวณหาราคาตลาด

3. ประเด็นที่สาม แนวทางปฏิบัติในการนำหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้มาใช้ พิสูจน์การ กำหนดราคาโอน เจ้าพนักงานภาษีควรเปิดกว้างโดยคำนึงถึงประโยชน์ เศรษฐศาสตร์ของการดำเนินธุรกิจจริง ซึ่งอาจได้รับผลกระทบจากปัจจัยภายนอกอื่นๆอันมีผลต่อความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ เช่น ต้นทุนแฝงในลูกหนี้การค้า เจ้าหนี้การค้า สินค้าคงคลัง วงจรธุรกิจของสินค้า ซึ่งวิถียุคนี้จำเป็นต้องช่วยการปรับปรุงรายการดังกล่าวนี้เพื่อลดความแตกต่าง ระหว่างธุรกรรมที่ถูกต้องตรวจสอบกับธุรกรรมอิสระเพื่อให้ได้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือ ถูก ต้อง และแม่นยำ ซึ่งจะเป็นธรรมต่อทั้งกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี

ข้อเสนอแนะ

1. จากประเด็นการวิเคราะห์ที่กล่าวมาข้างต้น ผู้เขียนจึงพิจารณาเสนอทางแก้ไขตามลำดับ ดังนี้

1.1 กรมสรรพากรควรปรับปรุงบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรเรื่องเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนให้มีความชัดเจน โดยเฉพาะหลัก ความสามารถในการเปรียบเทียบ กันได้ในการกำหนดราคาโอน กรมสรรพากรอาจนำหลัก ความสามารถในการเปรียบเทียบ กันได้ที่เป็นสากลและเป็นที่ยอมรับมาประยุกต์และปรับใช้ในบทบัญญัติกฎหมายไทย

1.2 กำหนดปัจจัยที่เป็นหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ ประกอบด้วย

1) ลักษณะของทรัพย์สินหรือบริการ 2) การวิเคราะห์หน้าที่งานต่างๆ 3) รูปแบบและเงื่อนไขของสัญญา 4) สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ 5) กลยุทธ์ทางธุรกิจ เพื่อพิจารณาประกอบการการคำนวณหาราคาตลาด

1.3 กำหนดหลักการพื้นฐานเพื่อพิจารณา ประกอบด้วยหลัก ความสามารถในการ เปรียบเทียบกันได้ ซึ่งประกอบด้วย 1) ทางปฏิบัติทางการค้า 2) หลักการทางเศรษฐกิจ 3) การ วิเคราะห์สถิติ

1.4 กำหนดหลัก การตีความลักษณะของธุรกรรมที่สามารถ เปรียบได้ ว่า หากมี ลักษณะเหมือนกันอย่างเพียงพอก็สามารถนำมาเปรียบเทียบได้ และหากมีความแตกต่างกันเพียง เล็กน้อยก็ให้เจ้าพนักงานภาษีทำการปรับปรุงเพื่อให้ธุรกรรมนั้นมีลักษณะพึงเปรียบเทียบได้

1.5 กำหนดตัวอย่างประกอบปัจจัยที่เป็นหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ ให้เกิดความชัดเจนเพื่อให้เจ้าพนักงาน ภาษีและผู้เสียภาษีนำไปใช้ได้โดยสะดวก ลดปัญหาข้อ โต้แย้งระหว่างเจ้าพนักงาน ภาษีและผู้เสียภาษี เช่น ปัจจัย การวิเคราะห์หน้าที่งานต่างๆ เช่น การ วิจัยและพัฒนา , การออกแบบและประดิษฐ์ผลิตภัณฑ์ , การผลิตและขั้นตอนการประดิษฐ์ , การ ผลิตแยก, ประกอบสินค้า, การซื้อและการจัดการวัตถุดิบ เป็นต้น หรือกรณีรูปแบบและเงื่อนไขของ สัญญา เช่น รูปแบบของการจ่ายค่าตอบแทนซึ่ง เป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีหรือที่ผู้เสียภาษีต้องจ่าย , จำนวนการขายหรือการซื้อโดยเฉพาะ , ขอบเขตและเงื่อนไขของการรับประกันโดยผู้ขายหรือผู้ซื้อ เป็นต้น ตามแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกาให้ตัวอย่างการวิเคราะห์ความสามารถในการ เปรียบเทียบกันได้อย่างละเอียด การให้ข้อมูลและตัวอย่างอย่างละเอียดและเพียงพอจะทำให้เกิด ความชัดเจนต่อผู้ใช้กฎหมายทั้งกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี

1.6 กำหนดให้การจัดทำเอกสารแสดงการวิเคราะห์ราคาตลาดเป็นหน้าที่ของผู้เสีย ภาษีที่ต้องจัดทำและนำส่งแก่กรมสรรพากร เพื่อเป็นหลักฐานแสดงการกำหนดราคาโอนว่าเป็นไป ตามราคาตลาด ทั้งยังช่วยให้เจ้าพนักงาน ภาษีมีข้อมูลที่สามารถนำไปเปรียบเทียบได้กับธุรกรรม อื่นระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน เป็นการแก้ปัญหาการขาดข้อมูลที่เปรียบเทียบได้อีก ประการหนึ่ง

1.7 พิจารณาถึงการใช้หลักการหาราคาตลาด (Use of Arm's Length Principle) อย่างละเอียดรอบคอบ โดยคำนึงถึง หลักเกณฑ์พิจารณาประกอบวิธีการคำนวณหาราคาตลาด ซึ่ง มีองค์ประกอบต่างๆ ดังนี้

- การวิเคราะห์ความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้
- การรับรู้ธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริงโดยคำนึงถึงสาระยิ่งกว่ารูปแบบ
- การประเมินผลของธุรกรรมแบบแยกเป็นรายธุรกรรมกับการประเมินผลแบบ ธุรกรรมรวม
- การใช้พิสัยของราคาตลาด

- การใช้ข้อมูลหลายปี
- ผลขาดทุน
- ผลกระทบของนโยบายทางการเมือง
- การแสดงเจตนาหักกลบลบหนี้
- การใช้ราคาตลาดการ

องค์ประกอบต่างๆเหล่านี้จะถูกนำมาพิจารณาเปรียบเทียบในธุรกรรมระหว่าง คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันและคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่ง การนำองค์ประกอบต่างๆมา พิจารณาจะมีน้ำหนักไม่เท่ากันขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นรายธุรกรรมไป