

บทที่ 3

กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน

3.1 การกำหนดราคาโอนตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน”

ในส่วนของกรณีโอนทรัพย์สิน ตามมาตรา 65 ทวิ (4) ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากร ที่จะตีราคาทรัพย์สินที่โอนไปเพิ่มขึ้นได้ ถ้าโอนไปโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทน แต่ค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร ทั้งนี้ ก็เพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีการสมยอมโอนหรือขายทรัพย์สินระหว่างกันในราคาต่ำกว่าราคาตลาด คำว่า ทรัพย์สิน ตามอนุมาตรานี้ หมายความรวมถึงสินค้าที่กิจการซื้อมาหรือผลิตเพื่อขายเองด้วย¹¹

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดำเนินกิจการให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน แต่ไม่คิดค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ที่ให้กู้ยืมเงินไปโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินค่าบริการหรือค่าดอกเบี้ยที่กิจการสมควรจะได้รับขึ้นได้ เช่น กิจการรับจ้างซ่อมรถ หากไม่คิดค่าบริการ หรือคิดค่าบริการต่ำไป เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าบริการที่สมควรได้รับตามราคาตลาดในวันให้บริการ หรือการให้เช่าทรัพย์สินโดยไม่คิดค่าเช่าหรือคิดค่าเช่าต่ำกว่าราคาตลาด หรือกรณีให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ย เจ้าพนักงานประเมินก็อาจคำนวณค่าเช่าและดอกเบี้ย ที่ควรได้รับจากการนั้นตามราคาตลาดในวันที่ให้เช่าและให้กู้ยืมเงินนั้น และถือเป็นรายได้รวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร¹²

3.2 การกำหนดราคาโอนตามมาตรา 65 ทวิ (7) แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (7) บัญญัติไว้ว่า “การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน โดยเทียบกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้”

¹¹ ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร (กรุงเทพฯ: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2544), หน้า 2-049.

¹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-055

เงื่อนไขข้อนี้ ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจำหน่ายในประเทศอื่นๆ ได้ หากราคาสินค้าที่นำเข้ามา นั้น มีราคาสูงหรือต่ำไปก็อาจประเมินราคาใหม่ ทั้งนี้ก็เพื่อป้องกันมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกำหนดราคาทุนของสินค้าที่ส่งมาจากต่างประเทศให้สูงเกินกว่าความเป็นจริง ซึ่งทำให้กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีน้อยลงหรือมีผลขาดทุนแทนการได้กำไร¹³

ตัวอย่าง เช่น บริษัทต่างประเทศแห่งหนึ่งมีสาขาในประเทศไทยและประเทศอื่นๆ ด้วย คือ ฮองกง มาเลเซีย และอินโดนีเซีย ได้ส่งสินค้าเข้ามาให้สาขาในประเทศไทยขาย โดยตั้งราคาทุนหรือราคาที่สาขาต้องซื้อจากสำนักงานใหญ่ไว้สูงเพื่อให้กำไรในประเทศไทยต่ำ เช่น สมมติว่าตั้งราคาทุนซื้อไว้หน่วยละ 10 บาท แต่ปรากฏว่าราคาทุนที่คิดเอาจากสาขาอื่นในประเทศใกล้เคียงคือ ฮองกง มาเลเซีย อินโดนีเซีย คิดในราคาหน่วยละเพียง 8 บาท เช่นนี้ เจ้าพนักงานประเมินอาจตีราคาต้นทุนสินค้าที่ส่งเข้ามาให้ลดลงเหลือหน่วยละ 8 บาท โดยเทียบเคียงราคาที่ส่งไปขายในประเทศอื่น

3.3 การกำหนดราคาโอนตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี กำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่มีให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล การที่กฎหมายต้องกำหนดขอบเขตจำกัดรายจ่ายไว้ก็เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ไม่ว่าโดยการแสดงรายจ่ายผิดจากความเป็นจริงหรือเกินสมควร หรือนำรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับกิจการถือเป็นรายจ่ายของกิจการ เพื่อลดกำไรสุทธิให้ต่ำลงหรือมีผลขาดทุนแทนกำไร เป็นเหตุให้เสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริงหรือไม่ต้องเสียภาษีเงื่อนไขต่างๆ เกี่ยวกับรายจ่ายที่กฎหมายไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่ายปัจจุบันมี 20 รายการ รายการที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนโดยตรง ดังนี้

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9) บัญญัติไว้ว่า “รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มี การจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้”

รายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มี การจ่ายจริง หมายถึง รายจ่ายใดๆ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้กำหนดขึ้นเองโดยมิได้มีการจ่ายจริงโดยมิได้รับเงินทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ เป็นการตอบแทน การที่กฎหมายต้องกำหนดข้อห้ามไว้ก็เพื่อป้องกันไม่ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกำหนดรายจ่ายปลอมขึ้น เท่ากับเป็นการให้อำนาจเจ้าพนักงานที่จะตรวจสอบและให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่พิสูจน์รายจ่ายนั้นๆ ว่าเป็นรายจ่ายจริงหรือไม่ ถ้าไม่มีการจ่ายจริงก็ถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

¹³ ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร (กรุงเทพฯ: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพฯ) จำกัด, 2544), หน้า

คำพิพากษาฎีกาที่ 2646-2649/2516 ธนาคารสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศหรือสาขาธนาคารในต่างประเทศส่งเงินที่รับฝากจากลูกค้ามาลงทุนในธนาคารสาขาในประเทศไทย เงินนั้นเป็นตั้งกระทรัพย์ เมื่อรับฝากจากลูกค้าแล้วก็ย่อมเป็นเงินหรือทรัพย์ของธนาคารสำนักงานใหญ่หรือสาขา ถือได้ว่าสำนักงานใหญ่หรือสาขานั้นเป็นผู้ส่งมาลงทุน แม้สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศมีพันธะผูกพันที่จะต้องเสียดอกเบี้ยแก่ผู้ฝาก และดอกเบี้ยนั้นเป็นรายจ่ายจริงก็ตามแต่ก็มีใช้รายจ่ายโดยตรงของธนาคารสาขาในประเทศไทย การที่ธนาคารสาขาในประเทศไทยส่งดอกเบี้ยไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศ จึงเป็นรายจ่ายเพื่อผ่อนภาระของสำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศ ถือได้ว่าเป็นรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยมิได้มีการจ่ายจริง และถือได้ว่าเป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของเอง ตามมาตรา 65 ตรี (9) (10) แห่งประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (10) บัญญัติไว้ว่า “ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของเองและใช้เอง”

เงื่อนไขนี้ เป็นข้อห้ามมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กำหนดรายจ่ายขึ้นเพื่อชดเชยหรือเป็นค่าตอบแทนการใช้ทรัพย์สิน ที่เป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั่นเอง ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้กิจการสร้างรายจ่ายขึ้นหรือถ่ายเทรายได้จากสาขาหนึ่งไปยังอีกสาขาหนึ่งที่เป็นกิจการเดียวกันในรูปค่าตอบแทนการใช้ทรัพย์สินของตนเอง โอกาสที่จะถ่ายเทกำไรจากสาขาในประเทศไทยไปให้สำนักงานในต่างประเทศโดยวิธีนี้ทำได้ง่าย กฎหมายจึงต้องกำหนดเป็นข้อห้ามไว้

ตัวอย่าง บริษัทตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้มาเปิดสำนักงานสาขาในประเทศไทย โดยปลูกสร้างอาคารสำนักงานสาขาในประเทศไทย และคิดค่าเช่าปีละ 600,000 บาท ค่าเช่าจำนวน 600,000 บาท ที่บริษัทสาขาในประเทศไทยจ่ายให้กับบริษัทสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศนั้น จะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทสาขาในประเทศไทยไม่ได้ เพราะตามกฎหมายถือได้ว่าบริษัทสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศกับบริษัทสาขาในประเทศไทยเป็นนิติบุคคลเดียวกัน การจ่ายเงินค่าเช่าดังกล่าวถือได้ว่าเป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินที่บริษัทเป็นเจ้าของเอง

สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ประเภทกิจการร่วมค้าที่เช่าทรัพย์สินจากบริษัทผู้ร่วมค้า ค่าเช่าทรัพย์สินดังกล่าวหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีสำหรับกิจการร่วมค้าได้ ไม่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (10) เพราะตามกฎหมายถือได้ว่าการร่วมค้าเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ร่วมค้า¹⁴

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (14) บัญญัติไว้ว่า “รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ” เงื่อนไขข้อนี้เป็นภาระเกี่ยวกับรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับกิจการในประเทศไทย

¹⁴ ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร (กรุงเทพฯ: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพฯ) จำกัด, 2544), หน้า

ไทยโดยเฉพาะ ทั้งนี้ เพื่อป้องกันมิให้นำรายจ่ายของกิจการในต่างประเทศหรือรายจ่ายของกิจการอื่น มาถือเป็นรายจ่ายของกิจการในประเทศไทย

ปัญหาค่าใช้จ่ายใด จะเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะหรือไม่ อาจพิจารณาแยกออกได้เป็น 2 กรณี คือ กรณีกิจการที่เป็นสาขาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกรณีที่มีได้เป็นสาขาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ

สำหรับกรณีแรก กิจการที่เป็นสาขาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย สาขาเหล่านี้ย่อมมีรายจ่ายซึ่งจ่ายโดยสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศหรือจ่ายโดยสาขาอื่นในต่างประเทศ แต่เป็นการจ่ายเพื่อกิจการในต่างประเทศด้วย รายจ่ายที่สำนักงานใหญ่จ่ายให้กิติหรือสาขาในประเทศอื่นๆ จ่ายให้กิติ หากมิใช่เพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะแล้ว ย่อมถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของกิจการในประเทศไทยไม่ได้

บางกรณี สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศจ่ายค่าใช้จ่ายบางอย่างเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยตรง โดยส่งหลักฐานการจ่ายเพื่อเบิกเงินหรือหักกลบหนี้ทางบัญชีกับสาขาในประเทศไทยตามรายการที่จ่าย ในกรณีเช่นนี้ไม่มีปัญหาเรื่องการหักเป็นค่าใช้จ่ายของสาขาในประเทศว่าจะหักได้หรือไม่ เพราะเป็นการจ่ายเพื่อกิจการของสาขาในประเทศไทยโดยตรง กรณีที่อาจมีปัญหาก็คือสำนักงานใหญ่จ่ายค่าใช้จ่ายให้สาขาต่างๆ ทั่วโลก รวมทั้งสาขาในประเทศไทยด้วย เช่น ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการบางอย่างเป็นบริการเพื่อกิจการสาขาทั่วโลกของสำนักงานใหญ่ กรณีเช่นนี้มีปัญหาว่าค่าใช้จ่ายรวมทุกสาขาของสำนักงานใหญ่ จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยตามอัตราส่วนโดยมีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมจะได้หรือไม่ เพียงใด

ประเด็นปัญหาดังกล่าว หากพิจารณาตามเงื่อนไขข้อนี้ อาจพิจารณาได้เป็น 2 นัย คือ นัยหนึ่ง อาจถือว่าแม้จะเป็นค่าใช้จ่ายของสาขาในประเทศไทยรวมอยู่ด้วย แต่ก็มิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะจึงหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ อีกนัยหนึ่ง อาจเห็นว่าเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะได้คือ เฉพาะบางส่วนในค่าใช้จ่ายรวมทั้งปวงนั้นเป็นค่าใช้จ่ายของสาขาในประเทศไทยรวมอยู่ด้วย เพราะเป็นข้อเท็จจริงที่ยอมรับกันทั่วไปว่า สำนักงานใหญ่หรือสาขาบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน อาจจำเป็นต้องจ่ายรายจ่ายบางอย่างเพื่อกิจการของสาขาในประเทศไทยได้ตามหลักที่ปฏิบัติในวงธุรกิจการค้าโดยทั่วไปและทั่วโลก อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรเคยยอมรับสภาพข้อเท็จจริงดังกล่าว ถ้าค่าใช้จ่ายที่สำนักงานใหญ่ต้องจ่ายเพื่อกิจการสาขาในประเทศไทย และสาขาในประเทศไทยสามารถพิสูจน์ได้ว่า มีการจ่ายเพื่อกิจการของสาขาในประเทศไทยโดยแท้จริง และมีจำนวนตามความจำเป็นและสมควรแล้วก็นับยอมให้ถือเป็น

รายจ่ายได้ เงื่อนไขต่างๆ ที่ต้องพิสูจน์ว่าเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทย ต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

1. ต้องไม่เป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการที่คิดเอากับบริษัทสาขาในประเทศไทยหรือรายจ่ายที่ได้หักรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทสาขาในประเทศไทยแล้ว
2. ต้องเป็นรายจ่ายที่ได้จ่ายเพื่อการบริหารกิจการของสาขาโดยส่วนรวมและไม่สามารถแบ่งส่วนให้เป็นของสาขาของบริษัทสาขาใดสาขาหนึ่ง
3. ต้องแสดงรายละเอียดแยกประเภทรายจ่าย พร้อมทั้งแสดงหลักฐานที่สามารถตรวจสอบรายได้รายจ่ายของทุกสาขาได้ และมีกรรมการหรือผู้จัดการที่มีอำนาจเต็มเซ็นรับรองมาเพื่อประกอบการพิจารณาด้วย
4. ไม่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร
5. เกณฑ์การถัวเฉลี่ยจะต้องเหมาะสมกับสภาพของกิจการเป็นเกณฑ์เดียวกันทุกสาขา และถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันโดยสม่ำเสมอ

ในทางปฏิบัติการพิสูจน์ตามนัยข้างต้น ต้องเสียเวลา และบางกรณีเป็นภาระของผู้เสียภาษีมาก ฉะนั้น หากผู้เสียภาษีสามารถพิสูจน์ได้ว่ามีรายจ่ายของสำนักงานใหญ่หรือสำนักงานสาขาอื่นที่จ่ายเพื่อกิจการที่ดำเนินการในประเทศไทย และใช้วิธีการคำนวณเฉลี่ยรายจ่ายมา ตามเกณฑ์ที่เหมาะสมและถูกต้องเป็นธรรมโดยสม่ำเสมอแล้ว เจ้าพนักงานประเมินอาจยอมให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ แต่ถ้าหากไม่สามารถแสดงหลักฐานหรือเกณฑ์ที่เหมาะสมได้เจ้าพนักงานประเมินก็อาจจะไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 13/2529)

สำหรับกรณีหลัง กิจการที่มีได้เป็นสาขาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ แต่จดทะเบียนเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทย กรณีเช่นนี้กฎหมายถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นเจ้าของทุนในต่างประเทศ ซึ่งโดยพฤตินัยก็เป็นบริษัทในเครือเดียวกัน และอาจมีความจำเป็นต้องพึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเจ้าของทุนในต่างประเทศ ให้ช่วยงานด้านบริหารจัดการในต่างประเทศ ซึ่งการจัดการต่างๆ นั้นย่อมต้องมีค่าใช้จ่ายบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเจ้าของทุนในต่างประเทศที่จ่ายค่าใช้จ่ายไปให้ ย่อมจะต้องคิดเอากับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทย เช่นเดียวกับกรณีเป็นสาขาและสำนักงานใหญ่เหมือนกัน แต่กรณีนี้โดยที่กิจการแยกเป็นนิติบุคคลต่างหากจากกัน ฉะนั้นค่าใช้จ่ายที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศคิดเอากับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย จึงมีรายการเกี่ยวเนื่องกันระหว่างนิติบุคคลในประเทศไทย การจ่ายค่าใช้จ่ายอาจเข้าลักษณะเป็นรายจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6) เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทยได้จ่ายเงินได้

ดังกล่าวไปให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยย่อมต้องมีหน้าที่หักภาษีเงินได้จากเงินที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

ปัญหาข้อนี้อาจสรุปได้ว่า หากพิจารณาตามลายลักษณ์อักษรโดยเคร่งครัดแล้ว รายจ่ายใดที่มีใบรับจ่ายเฉพาะเจาะจงเพื่อกิจการในประเทศไทยแล้ว ย่อมถือเป็นรายจ่ายของกิจการในประเทศไทยไม่ได้ แต่ถ้าพิจารณาด้านอนุโลมโดยถือรายจ่ายที่อำนวยความสะดวกให้สาขาต่างๆ หลายแห่ง ซึ่งไม่สามารถแบ่งแยกโดยเด็ดขาดได้ว่า เป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์ของกิจการสาขาใดโดยเฉพาะ และเป็นจำนวนเงินเท่าใดเช่นนี้ถ้ามีหลักฐานสามารถพิสูจน์ได้ว่าสาขาในประเทศไทย นั้นเฉลี่ยมาโดยถือหลักเกณฑ์ที่มีหลักฐานสนับสนุนเป็นธรรม ตามความจำเป็นโดยสมควรแล้วก็อาจถือเป็นรายจ่ายได้¹⁵

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (15) บัญญัติไว้ว่า “ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายที่เกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร”

เงื่อนไขข้อนี้ กำหนดเพื่อป้องกันมิให้มีการจ่ายเงินค่าซื้อทรัพย์สิน และหรือมีรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ซึ่งอาจเป็นช่องทางหลีกเลี่ยงภาษี เพราะจะมีผลเป็นการเพิ่มต้นทุนโดยตรงหรือเพิ่มรายจ่ายโดยอ้อม ซึ่งจะมีผลทำให้กำไรสุทธิลดน้อยลง

คำว่า “ทรัพย์สิน” หมายความว่า ทรัพย์สินทุกชนิดรวมทั้งสินค้าด้วย ฉะนั้นในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซื้อสินค้าในราคาที่สูงเกินปกติ ซึ่งย่อมจะเป็นผลให้ต้นทุนสูงและกำไรน้อยลง ถ้าไม่มีเหตุผลอันสมควรแล้วเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินราคาซื้อสินค้านั้นขึ้นใหม่ได้ และตามเงื่อนไขข้อนี้ยังรวมถึงรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินด้วยหากว่ามีรายจ่ายเกินปกติโดยไม่มีเหตุผลสมควรแล้วก็ถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

การที่จะเรียกได้ว่ามีเหตุผลสมควรหรือไม่ ย่อมขึ้นอยู่กับหลักฐานและข้อเท็จจริงแต่ละเรื่องแต่ละราย อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี หากการดำเนินการนั้นเป็นไปตามทางการแห่งธุรกิจปกติของกิจการ เหตุผลอันสมควรก็ย่อมถือเป็นรายจ่ายได้ กล่าวโดยสรุปก็คือ กฎหมายป้องกันมิให้สร้างรายจ่ายให้สูงเกินกว่าความเป็นจริงนั่นเอง

ข้อสังเกต รายจ่ายที่ห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามข้อนี้ หมายถึง ค่าซื้อทรัพย์สินหรือรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติเท่านั้น สำหรับในส่วนที่ไม่เกินปกติย่อมถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้¹⁶

¹⁵ ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร (กรุงเทพฯ: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2544), หน้า 2-152 - 2-155.

¹⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-156 - 2-157

3.4 การกำหนดราคาออนไลน์ตามมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ตรี บัญญัติไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขาบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น

ความในวรรคก่อนมิให้ใช้บังคับในกรณีที่สินค้านั้น

- (1) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- (2) เป็นของผ่านแดน
- (3) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร
- (4) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร แล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักร ภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร”

บทบัญญัติมาตรา 70 ตรี ดังกล่าวข้างต้น กำหนดให้ถือว่าการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยมิใช่เพื่อขาย แต่เป็นการส่งไปให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง กฎหมายให้ถือว่าเป็นการขายสินค้าในประเทศไทย ซึ่งเมื่อถือว่าเป็นการขายสินค้าในประเทศไทย บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถือว่ามีกำไรการขายสินค้านั้น ก็จำเป็นต้องแสดงรายการขายสินค้าเป็นเงินได้และคำนวณกำไรสุทธิ พร้อมทั้งต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามกำหนดเวลาในกฎหมายด้วย ถึงแม้ว่าจะมิใช่การขายสินค้าโดยแท้จริงของกิจการก็ตาม

ตัวอย่าง บริษัทแห่งหนึ่ง ทำสัญญาเป็นตัวแทนจัดซื้อข้าวในประเทศไทยให้แก่บริษัท เอ ซึ่งอยู่ในฮ่องกง โดยบริษัทในประเทศไทยจะส่งข้าวไปให้บริษัทต่างๆ ในฮ่องกงหรือในประเทศอื่นๆ ตามคำสั่งของบริษัท เอ กรณีเช่นนี้ ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ตรี ถือว่าการที่บริษัทในประเทศไทยส่งข้าวไปให้บริษัท เอ กรณีเช่นนี้ ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ตรี ถือว่าการที่บริษัทในประเทศไทยส่งข้าวไปให้บริษัท เอ ก็ดี เมื่อส่งออกจากประเทศไทย ถือว่าเป็นการขายสินค้าของบริษัทในประเทศไทยด้วย ต้องนำมูลค่าราคาขายสินค้าข้าวที่จัดส่งไปนั้นคำนวณเป็นรายได้เพื่อคำนวณกำไรสุทธิเสียภาษีในประเทศไทย การตีราคาสินค้าในกรณีนี้ กฎหมายกำหนดให้ใช้ราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปีที่ส่งไปนั้น

ปัญหาในเรื่องการตีราคาตามราคาตลาด กรณีนี้มีปัญหาว่าจะตีราคาอย่างไร ตามปกติราคาตลาดย่อมหมายถึง มูลค่าของสินค้าที่ส่งไปขายในราคาเงินสดที่มีการขายกันในประเทศไทยโดย

เทียบเคียงกับสินค้าประเภทและชนิดเดียวกัน สถานที่ใกล้เคียงกันและที่ทำการซื้อขายกันอยู่ในขณะนั้น หรือในช่วงระยะเวลาเดียวกันนั้น

ทั้งนี้ เว้นแต่จะเป็นของที่เข้าช้อยกเว้นดังกล่าวในมาตรา 70 ตรี (1) (2) (3) และ (4) ข้างต้น

คำพิพากษาฎีกาที่ 536/2521 ราคาตลาดที่ส่งไปต้องคำนวณจากราคาตลาดของสินค้าที่ขายในประเทศไทยเท่านั้น ไม่รวมค่าระวางและค่าประกัน

3.5 การกำหนดราคาโอนตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด¹⁷

กรมสรรพากร ได้ออกคำสั่ง ที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด สั่ง ณ วันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด โดยกำหนดให้การคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดให้ถือปฏิบัติโดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

1. วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) โดยให้ทำการเปรียบเทียบกับค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บในทางการค้าระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีประเภทและชนิดเดียวกัน และอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

2. วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) โดยให้นำค่าตอบแทนในการโอนทรัพย์สิน หรือค่าบริการซึ่งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันหักออกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม

จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณราคาขายต่อของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

¹⁷ กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง, “ประมวลรัษฎากร”, [ระบบออนไลน์] แหล่งที่มา

ตัวอย่าง

บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือในราคา 50 บาท บริษัท A ขายสินค้านั้นต่อให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไปในราคา 90 บาท ทั้งนี้ สมมติให้อัตรากำไรขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันในตลาดที่ขายสินค้าชนิดเดียวกันนั้น คือ 20% ของราคาขายต่อ

ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้โดย

ราคาสินค้าขายต่อให้แก่บริษัททั่วไป = 90 บาท

หัก กำไรขั้นต้น $(90 \times 20\%) = 18$ บาท

ราคาตลาด = 72 บาท

3. วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) โดยให้นำต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการที่ขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการบวกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม

จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

ตัวอย่าง

บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือในราคา 75 บาท ต้นทุนสินค้าขายคือ 50 บาท บริษัท ข. ขายสินค้าชนิดเดียวกันให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไปในราคา 100 บาท ต้นทุนสินค้าขายคือ 60 บาท ดังนั้น อัตรากำไรขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันคือ 40% ของราคาขายหรือ 66.67% ของต้นทุนสินค้า $(40/60)$

ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้โดย

ต้นทุนสินค้าขายให้แก่บริษัทในเครือ = 50 บาท

บวก กำไรขั้นต้น $(50 \times 66.67\%) = 33.34$ บาท

ราคาตลาด = 83.34 บาท

4. วิธีอื่น (Other Methods) หากวิธีตาม 1, 2 และ 3 ไม่อาจนำมาใช้ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือ ดอกเบี้ย ให้ใช้วิธีอื่นซึ่งเป็นวิธีที่รับรองโดยสากลและมีความเหมาะสมตามสภาพข้อเท็จจริงในทางการค้าที่เกี่ยวข้องกับกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินนั้น

การจัดเตรียมเอกสาร

ตามประกาศฉบับนี้ ได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะต้องจัดเตรียมเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนไว้ ณ สำนักงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยเอกสารหลักฐานดังกล่าวประกอบด้วย

1. เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้งโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ
2. งบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน
3. เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี และเหตุผลในการใช้ กลยุทธ์ดังกล่าว
4. เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน
5. เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน
6. นโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์และข้อมูลทางการตลาด รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดยต้องคำนึงถึงหน้าที่งาน ทรัพย์สินและความเสี่ยงของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง
7. เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา
8. กรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดง รายละเอียดวิธีอื่นๆ นอกเหนือจากวิธีตาม 7 และเหตุผลที่ไม่เลือกวิธีดังกล่าว โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นในขณะเดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีตาม 7
9. เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและท่าทีในการเจรจาของผู้เสียภาษีสำหรับธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน
10. เอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา (ถ้ามี)

3.6 การกำหนดราคาโอนตามมาตรฐานการบัญชี

3.6.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง การรับรู้รายได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น โดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (ฉบับปรับปรุงปี 1993) โดยมีเนื้อหาสาระสำคัญไม่แตกต่างกัน โดยในส่วนที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนได้แก่

“ข้อ 8 กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้ำรับ” โดย มูลค่ายุติธรรม ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขาย

ตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

3.6.2 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (ฉบับปรับปรุงรูปแบบปี 1994) โดยมีเนื้อหาสาระสำคัญไม่แตกต่างกัน โดยมาตรฐานฉบับนี้ได้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล ดังต่อไปนี้

1. รายการบัญชีที่กิจการอาจต้องเปิดเผยข้อมูลในงวดบัญชีที่รายการเหล่านี้มี

ผลกระทบ

- 1.1 การซื้อหรือขายสินค้าสำเร็จรูปหรือสินค้าระหว่างผลิต
- 1.2 การซื้อหรือขายอสังหาริมทรัพย์หรือสินทรัพย์อื่น
- 1.3 การให้หรือรับบริการ
- 1.4 การเป็นตัวแทน
- 1.5 การมีสัญญาเช่าระยะยาว
- 1.6 การให้หรือรับข้อมูลจากการวิจัยและพัฒนา
- 1.7 การให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์
- 1.8 การจัดหาเงินทุน (รวมถึงเงินกู้และส่วนทุนที่จ่ายในรูปของเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น)

1.9 การค้ำประกันหรือการให้หลักประกัน

1.10 การมีสัญญาการจัดการ

2. กิจการต้องเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในทุกกรณีที่มีการควบคุมเกิดขึ้น ไม่ว่ารายการบัญชีระหว่างกันจะเกิดขึ้นหรือไม่

3. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันรวมทั้งเปิดเผยถึงประเภทและองค์ประกอบของรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหากการเปิดเผยข้อมูลนั้นจำเป็นต่อความเข้าใจในงบการเงินที่น่าเสนอ ตามปกติองค์ประกอบของรายการบัญชีที่จำเป็นต่อความเข้าใจในงบการเงินที่น่าเสนอประกอบด้วยรายการต่อไปนี้

- 3.1 ปริมาณของรายการค้าไม่ว่าจะเป็นจำนวนเงินหรืออัตราร้อยละ
- 3.2 จำนวนเงินหรืออัตราร้อยละของยอดคงค้าง
- 3.3 นโยบายการกำหนดราคา
4. กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยรวมรายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันได้ด้วยกัน เว้นแต่การแยกเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะจำเป็นต่อความเข้าใจในผลกระทบที่รายการนั้นมีต่องบการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved