

บทที่ 3

มาตรการทางกฎหมายที่ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรของไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ

ก่อนที่จะพิจารณารายละเอียดเรื่องปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) นั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องศึกษาถึงเนื้อหาสาระของบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรตามมาตราดังกล่าวซึ่งถือเป็นบทบัญญัติหนึ่งที่มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ โดยบทบัญญัตินี้ตั้งกล่าวให้อำนาจพิเศษเพื่อให้เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินรายได้ของผู้เสียภาษีให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงได้ แต่อย่างไรก็ดี ในบรรดาบทบัญญัติตาม ประมวลรัษฎากรที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน นับว่าบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) ค่อนข้างจะมีปัญหาเกิดขึ้นมากที่สุด เนื่องมาจากความไม่ชัดเจนในเนื้อหาสาระของกฎหมายในการให้อำนาจแก่ เจ้าพนักงานประเมิน

ในบทนี้จะทำการศึกษา มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร รวมถึงแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและแนวคำพิพากษาของศาลที่เกี่ยวข้อง และศึกษามาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนดคราตาโอนของต่างประเทศตามแนวปฏิบัติของ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย และประเทศญี่ปุ่น

3.1 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ตามกฎหมายไทย

ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 หัวข้อ 2.3.3 ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ไม่มีบทบัญญัติทั่วไปเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ คงมีแต่การนำบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมาปรับใช้เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ในบางกรณี ในงานวิจัยนี้ได้ศึกษาเฉพาะกรณีการนำมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดคราตาโอน พร้อมทั้งศึกษาแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรจากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรหรือคำสั่งกรมสรรพากร และศึกษาจากแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา

3.1.1 บทบัญญัติกฎหมายตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

3.1.1.1 ความหมายของคำสำคัญในมาตรา 65 ทวิ (4)

มาตรา 65 ทวิ บัญญัติว่า “การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนในส่วนนี้ให้เป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้

(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือกู้ยืมเงิน”

เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจประเมินรายได้ก็ต่อเมื่อการคิดค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยเงินกู้ยืมนั้นต่ำกว่าราคาตลาดหรือไม่คิดค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย โดยไม่มีเหตุอันสมควร

จากถ้อยคำในมาตรา 65 ทวิ (4) มีคำสำคัญที่ต้องพิจารณาเพื่อให้เกิดความชัดเจนในการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการประเมินรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล คือ คำว่า “ราคาตลาด” และ “เหตุอันสมควร”

1. ความหมายของคำว่า “ราคาตลาด”

ในหมวดภาษีเงินได้นิติบุคคล ประมวลรัษฎากรมิได้มีการให้คำนิยามเรื่อง “ราคาตลาด” ไว้เฉพาะเจาะจง ในทางปฏิบัติจึงเป็นการยากที่จะกำหนดขอบเขตความหมายของคำว่า “ราคาตลาด” จนกระทั่งเมื่อวันที่ 16 พฤษภาคม 2545 กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ซึ่งได้มีการกำหนดนิยามราคาตลาดไว้ว่า

“ราคาตลาด” หมายถึง ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือ

ดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

และได้กำหนดความหมายของคำว่า “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” ว่าหมายความว่า “คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน ในการจัดการ ควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือทางอ้อม”

นอกจากนี้ยังมีแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรและคำวินิจฉัยของศาลฎีกาซึ่งให้ความหมายของคำว่า “ราคาตลาด” ดังนี้

“ราคาตลาด” หมายถึง ราคาค่าตอบแทนที่คู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า โดยใช้ราคา ณ วันที่โอนที่ดิน¹

“คำว่า ราคาตลาด ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) คงมีความหมายทำนองเดียวกันกับคำว่าราคาตลาดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79/3 ละมาตรา 91/1 (3) คือเป็นราคาสินค้าหรือบริการที่มีการซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง”²

ตัวอย่างเช่น มีบริษัทแห่งหนึ่ง สั่งซื้อสินค้าและจ่ายค่าตอบแทนให้กับอีกบริษัทหนึ่ง โดยที่บริษัททั้งสองแห่ง ไม่มีความสัมพันธ์ใด ๆ นอกเหนือจากการเป็นผู้ซื้อและผู้ขายในท้องตลาด ไม่ได้เป็นกลุ่มบริษัทภายในเครือเดียวกัน ค่าตอบแทนจากการซื้อขายสินค้านี้ดังกล่าว จึงเรียกว่า “ราคาตลาด”

เมื่อพิจารณาความหมายของราคาตลาดจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกา แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 จะเห็นได้ว่าราคาตลาดนั้น ไม่ใช่ราคาที่ยกขึ้นโดยไป แต่เป็นราคาที่ขึ้นอยู่กับปัจจัยแวดล้อมต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็น ผู้ซื้อ ผู้ขาย ประโยชน์ที่จะได้รับ ความเป็นอิสระในการทำธุรกรรม รวมถึงเวลาทำธุรกรรมในขณะนั้น ๆ ด้วย³ และทั้งนี้ ศาลฎีกาก็อาจยอมรับว่าราคาตลาดนั้นอาจอยู่ในช่วงราคาได้ และปรับเปลี่ยนได้ตามสภาพของสินค้า โดยราคาตลาดของสินค้านั้นอาจไม่มีราคาตายตัวหรือราคาเดียว การขายสินค้าแต่ละชนิดในราคาสูงต่ำผิดกันก็อาจอยู่ในกรอบของราคาตลาดได้⁴

2. ความหมายของคำว่า “เหตุอันสมควร”

คำว่า “เหตุอันสมควร” นั้นในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (4) ก็มีได้ให้ความหมายไว้เช่นกัน จึงต้องอาศัยการพิจารณาตามข้อเท็จจริงเป็นกรณีไป โดยอาจพิจารณาจากหลักใหญ่ ๆ ว่า การปฏิบัติดังกล่าวนี้เป็นประโยชน์ต่อการดำเนินธุรกิจของบริษัทหรือไม่ ถ้าเป็นประโยชน์แล้ว

¹ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6477 ลงวันที่ 2 สิงหาคม 2549 - บริษัทฯ ขายสิ่งปลูกสร้างให้แก่บริษัทในเครือเดียวกัน บริษัทฯ ต้องคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่โอนตามราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งคำว่า “ราคาตลาด” หมายถึง ราคาค่าตอบแทนที่คู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า โดยใช้ราคา ณ วันที่โอนที่ดิน

² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5639/2550.

³ จาก “ การประเมินรายได้ ตามมาตรา 64 ทวิ (4),” โดย อวยพร ต้นละมัย, 2553, *สรรพากรศาสตร์*, 37(4), น. 54.

⁴ จาก *ปัญหาและภาระภาษีอันเกิดจากการประเมินรายได้ตามมาตรา 65 ทวิ(4)* (สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 8), โดย บัญชา เสถียรจริยวงศ์, 2548, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ก็น่าจะถือว่ามีเหตุอันสมควร แต่หากว่าเป็นไปในทางกลับกัน คือเสียประโยชน์ก็ถือว่าไม่เป็นเหตุอันสมควร⁵

การดำเนินการใด ๆ ภายใต้บทบัญญัติ มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ในบางกรณีเจ้าพนักงานประเมินก็ถูกจำกัดอำนาจไว้ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น กระทำไปโดยมีเหตุอันสมควร ซึ่งจะเป็นเหตุอันสมควรอันเกิดจากข้อเท็จจริง หรือแนวทางปฏิบัติที่ได้ถูกวางไว้โดยบุคคลในหน่วยงานของรัฐ อาทิ อธิบดีกรมสรรพากร เพื่อประโยชน์ในการส่งเสริมเศรษฐกิจ หรือส่งเสริมการประกอบกิจการของผู้ประกอบการ ดังนี้

(1) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 57/2538 อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกแนวทางปฏิบัติให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีอากรสำหรับเหตุอันสมควร ในกรณีที่บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์แยกธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์ออกจากกันเป็นสองบริษัท โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขตามคำสั่งกรมสรรพากรถือว่าเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) เพื่อสนับสนุนให้ธุรกิจหลักทรัพย์แยกธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์ออกจากกัน

(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539 อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกแนวทางปฏิบัติให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีอากรเกี่ยวกับการพิจารณาการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรสำหรับบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ซึ่งประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการ คั่นคว้า วิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

(3) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกแนวทางปฏิบัติให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีอากร กรณี การให้บริการ โดยที่ไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาดตามลักษณะที่กำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรนี้ให้ถือว่าเป็นการให้บริการโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

(4) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกแนวทางปฏิบัติให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีอากรสำหรับเหตุอันสมควรที่สถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้สามารถกระทำได้เพื่อดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) และกรณีคำนวณรายได้รายจ่าย ตามมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร โดยคำสั่งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2556 เป็นต้นไป

⁵ จาก *กลยุทธ์การวางแผนภาษี* (น. 217), โดย กิตติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศ์, 2538, กรุงเทพฯ: การเงินธนาคาร.

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า “เหตุอันสมควร” สามารถถูกกำหนดได้โดยอธิบดีกรมสรรพากรภายใต้เงื่อนไขใด ๆ ที่อธิบดีกำหนดแนวทางปฏิบัติให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถตีความได้ว่ามีเหตุอันสมควร แต่อย่างไรก็ตามการพิจารณาว่ากรณีใดเป็นเหตุอันสมควรหรือไม่นั้น ในอีกด้านหนึ่งเจ้าพนักงานประเมินก็ยังคงต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงต่าง ๆ เป็นรายการกันไป

ตัวอย่างคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและคำพิพากษาฎีกากรณีมีเหตุอันสมควร

(1) กรณีขายสินค้าให้กับบุคคลอื่นที่เป็นอิสระ บริษัทขายรถยนต์ให้บุคคลบางรายเป็นกรณีพิเศษในราคาต่ำกว่าทุน ถือเป็นการขายต่ำกว่าราคาตลาด แต่ถ้าเป็นการขายให้ลูกค้าทั่วไป เพื่อเพิ่มยอดขาย แนะนำสินค้าใหม่ และระบายสินค้าคงสต็อก และพิสูจน์ได้ว่าเป็นการขายตามปกติ ประเพณีการค้าทั่วไป เพื่อให้อยู่รอดทางการค้า แม้จะต่ำกว่าทุนแต่ก็ได้รับการชดเชยต้นทุนจากผู้ผลิตและผู้จำหน่ายในรูปของส่วนลดจากการซื้อรถยนต์ ถือเป็นการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดที่มีเหตุอันสมควร⁶

หนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้ ตีความได้ว่าการขายสินค้าให้แก่คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กันในราคาต่ำกว่าราคาตลาดเพื่อให้อยู่รอดทางการค้า ถือเป็นเหตุอันสมควร

(2) กรณีโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ บริษัทฯ โอนหุ้นซึ่งได้ถือไว้เป็นทรัพย์สินของบริษัทฯ ให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ ในราคามูลค่าที่ปรากฏในบัญชี (Book Value) ณ วัน โอน หากบริษัทฯ ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขของข้อ 1 (1) ถึง (6) ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.64/2539 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล การโอนทรัพย์สินที่เข้าลักษณะเป็นการโอนทรัพย์สิน โดยมีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 25 กันยายน พ.ศ. 2539 แล้ว การโอนทรัพย์สินของบริษัทฯ ถือเป็นการโอนทรัพย์สิน โดยมีเหตุอันสมควรตาม มาตรา 64 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁷

หนังสือตอบข้อหารือนี้ ตีความได้ว่าหากบริษัทหรือนิติบุคคลได้โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.64/2539 ย่อมถือเป็นการโอนทรัพย์สิน โดยมีเหตุอันสมควร

(3) กรณีการโอนหุ้น บริษัทฯ ทำการปรับปรุงโครงสร้าง การถือหุ้น โดยให้ผู้ถือหุ้นนำหุ้นในบริษัทฯ แลกกับหุ้นออกใหม่ในบริษัท ค. จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่ ผู้ถือหุ้นได้ ร่วมกันจัดตั้งขึ้นเพื่อถือหุ้นในบริษัทฯ โดยเฉพาะและอยู่ระหว่างการจดทะเบียนกับกระทรวงพาณิชย์ เพื่อวัตถุประสงค์ในการนำเข้าบริษัท ค. จำกัด เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งหากสัดส่วน

⁶ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/521 ลงวันที่ 20 มิถุนายน 2540.

⁷ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/1751 ลงวันที่ 6 มีนาคม 2543.

การถือหุ้น จำนวนหุ้น และราคาหุ้นในบริษัท ค. จำกัด ของผู้ถือหุ้นทุก ๆ รายมีจำนวนหุ้นและราคาหุ้นเช่นเดียวกันกับสัดส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทฯ ก่อนการโอน ถือได้ว่าผู้ถือหุ้นเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นำหุ้นในบริษัทฯ แลกกับหุ้นออกใหม่ของบริษัท ค. จำกัดตามราคาทุน (พาร์) เป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁸

หนังสือตอบข้อหารือนี้ ตีความได้ว่า การโอนหุ้นตามราคาต้นทุน (ราคาพาร์) ของหุ้นเดิมที่มีอยู่ก่อนการโอนเพื่อวัตถุประสงค์ในการนำบริษัท ค. จำกัด เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแต่เพียงอย่างเดียวโดยผู้ถือหุ้นมิได้รับประโยชน์อื่นใด เป็นการบริหารงานตามปกติของธุรกิจถือได้ว่าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรแล้ว

(4) กรณีการขายสินค้าในราคาต่ำกว่าทุน บริษัทฯ ประสงค์จะขายสินค้าใกล้หมดอายุ สินค้าหมดอายุ สินค้าที่เหลือจากการส่งออก สินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน วัตถุดิบและบรรจุภัณฑ์ที่มีตำหนิไม่สามารถนำไปใช้ในการผลิต โดยขายในราคาต่ำกว่าทุน ถือเป็นการโอนขายทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด หากได้มีการตรวจสอบสภาพสินค้าตามเงื่อนไขที่บริษัทฯ กำหนดไว้ และได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจ และมีการลงลายมือชื่อเป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี และได้ขายสินค้าไปในราคาต่ำกว่าต้นทุน ถือได้ว่าบริษัทฯ โอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยมีเหตุอันสมควร ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁹

หนังสือตอบข้อหารือนี้ ตีความได้ว่า การขายสินค้าในราคาต่ำกว่าราคาตลาด เนื่องจากสินค้าใกล้หมดอายุ สินค้าหมดอายุ สินค้าที่เหลือจากการส่งออก สินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน วัตถุดิบและบรรจุภัณฑ์ที่มีตำหนิไม่สามารถนำไปใช้ในการผลิต และมีการตรวจสอบตามเงื่อนไขที่กำหนด ถือว่ามีเหตุอันสมควร

(5) กรณีการโอนกิจการให้แก่บริษัทในเครือเดียวกัน โจทก์ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประเภทบริษัทการค้าระหว่างประเทศ มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน การที่โจทก์จำเป็นต้องโอนกิจการด้านการตลาดภายในประเทศ พนักงานของโจทก์อีกกว่า 700 คน รวมทั้งสินทรัพย์และหนี้สินจำนวน 300 ล้านบาทเศษ ไปให้บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด ก็เพื่อไปทำกิจการด้านการส่งสินค้าออกไปจำหน่ายต่างประเทศให้ได้ตามเงื่อนไขของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และแม้โจทก์กับบริษัท ปูนซีเมนต์ไทย จำกัด จะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน แต่ก็มีส่วนได้เสียผูกพันกันอยู่ เนื่องจากเป็นบริษัทในเครือซีเมนต์ไทยเดียวกัน โดยบริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด เป็นผู้ถือหุ้นของโจทก์ในขณะนั้นเกือบร้อยละ 70 ของหุ้นจดทะเบียนทั้งสิ้น 120,000,000 บาท ดังนั้น ที่โจทก์โอนขายที่ดินให้แก่บริษัทปูนซีเมนต์ไทย

⁸ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/1911 ลงวันที่ 10 มีนาคม 2543.

⁹ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/134 ลงวันที่ 29 มกราคม 2542.

จำกัด ในราคาตามบัญชีซึ่งต่ำกว่าราคาตลาด จึงเป็นการโอนโดยมีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินย่อมไม่มีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่โอน¹⁰

คดีนี้ ดีความได้ว่า การโอนกิจการให้แก่บริษัทในเครือเดียวกัน ตามเงื่อนไขของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เป็นการโอนโดยมีเหตุอันสมควร

เมื่อพิจารณาแนวคำวินิจฉัยตามหนังสือตอบข้อหารือและคำพิพากษาฎีกาข้างต้นจะเห็นได้ว่าการหาราคาตลาดและเหตุอันสมควร ไม่ได้ถูกจำกัดความหมายไว้ในมาตรา 65 ทวิ (4) ในทางปฏิบัติจึงมีการตีความหมายที่หลากหลายขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นรายกรณีไป ดังนั้น “ราคาตลาด” และ “เหตุอันสมควร” จึงมิใช่คำศัพท์สามัญธรรมดาที่จะเข้าใจกันได้โดยทั่วไป

3.1.1.2 วัตถุประสงค์ของมาตรา 65 ทวิ (4)

บทบัญญัติดังกล่าวนี้ ถูกบัญญัติขึ้นเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ โดยการสมยอมโอนหรือขายทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมระหว่างกันในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด¹¹ โดยการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการใช้ดุลยพินิจเพื่อตีราคาค่าตอบแทนจากการโอนทรัพย์สิน ค่าบริการจากการให้บริการ และดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมเงิน หากปรากฏข้อเท็จจริงว่าธุรกรรมเหล่านั้นกระทำต่ำกว่าราคาตลาด หรือไม่มีการคิดราคาทรัพย์สิน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย โดยไม่มีเหตุอันสมควร ทำให้รายได้ของกิจการน้อยลง¹² เนื่องมาจากข้อสันนิษฐานทางกฎหมายที่ว่า การประกอบกิจการโดยปกติของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ย่อมต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรในเชิงพาณิชย์

ทั้งนี้ การพิจารณาว่าเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ มีหลักการในการพิจารณา ดังนี้¹³

1. ผู้เสียภาษีต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ (รายละเอียดปรากฏในหัวข้อ 2.2.2.1)
2. ผู้เสียภาษีได้กระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้

¹⁰ คำพิพากษาฎีกาที่ 2513/2537.

¹¹ จาก คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาษีสรรพากร เล่ม 1, โดย ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, และ สารีพร ทองประคำ, 2549, กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.

¹² จาก การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (น. 3-22-33), โดย ปรีดี บุญยัง, 2540, กรุงเทพฯ: ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษี.

¹³ จาก “การประเมินเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี,” โดย กัมปนาท บุญรอด, 2557, สรรพากรศาสตร์, 61(9), น. 26.

ซึ่งการพิจารณาว่าธุรกรรมใดเป็นกระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่นั้น เจ้าพนักงานประเมินจะต้องมีการตีความในองค์ประกอบที่สำคัญ 3 ส่วน ดังนี้

2.1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีมีการกระทำถูกต้องตามรูปแบบของกฎหมาย

(2.1.1) มีการโอนหรือขายทรัพย์สินหรือให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีดอกเบี้ย หรือ

(2.1.2) มีการโอนหรือขายทรัพย์สินหรือให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยมีค่าตอบแทน หรือให้กู้ยืมเงินมีดอกเบี้ย แต่ต่ำกว่าราคาตลาด

2.2 การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีตาม ข้อ 2.1 ไม่มีเหตุอันสมควร

2.3 การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีตาม ข้อ 2.1 ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย¹⁴

หากเจ้าพนักงานประเมินตีความแล้วพบว่าการดำเนินธุรกรรมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีเป็นไปตามองค์ประกอบข้อ 2.1 - 2.3 ข้างต้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้ให้เป็นไปตามราคาตลาดได้

3.1.1.3 แนวปฏิบัติในการใช้บทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) การที่เจ้าพนักงานประเมินจะสามารถใช้อำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรได้ ต้องปรากฏว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับหรือควรจะได้รับรายได้จาก 3 ธุรกรรม คือ ธุรกรรมการโอนขายสินค้าหรือทรัพย์สิน หรือ ธุรกรรมการให้บริการ หรือ ธุรกรรมการให้กู้ยืม ซึ่งในแต่ละธุรกรรมเจ้าพนักงานประเมินมีแนวปฏิบัติในการพิจารณา ดังจะกล่าวต่อไปนี้

- (1) แนวปฏิบัติในการพิจารณาธุรกรรมการโอนขายสินค้าหรือทรัพย์สิน
- (2) แนวปฏิบัติในการพิจารณาธุรกรรมการให้บริการ
- (3) แนวปฏิบัติในการพิจารณาธุรกรรมการให้กู้ยืม

¹⁴ เจตนารมณ์ของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ขอกล่าวรายละเอียดต่อไปในบทที่ 3 หัวข้อ 3.1.2.

(1) แนวปฏิบัติในการพิจารณาธุรกรรมการโอนขายสินค้าหรือทรัพย์สิน

หากพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 138 ประกอบกับมาตรา 137 ทรัพย์สินในที่นี้อาจหมายความถึง ทรัพย์สินทุกชนิดทั้งวัตถุที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง¹⁵ โดยทรัพย์สินที่มีรูปร่างอาจเป็นการขายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วน ไม่ว่าจะเป็ทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ เช่น เครื่องจักร เครื่องเสียง รถยนต์ หุ่น วัตถุดิบ หรือผลิตภัณฑ์ ฯลฯ หรือประเภทสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดิน โรงงาน หรือสำนักงาน เป็นต้น ส่วนทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง เช่น เทคโนโลยีและเครื่องหมายการค้าสามารถทำโดยการตั้งราคาผ่านการโอนเทคโนโลยีและเครื่องหมายการค้า ถ้าผู้ใดต้องการใช้เทคโนโลยีหรือได้รับอนุญาตให้ใช้เครื่องหมายการค้าเพื่อที่จะส่งเสริมการขายแล้ว ผู้นั้นต้องจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ผู้เป็นเจ้าของเทคโนโลยีหรือเครื่องหมายการค้า นั้น¹⁶

โดยปกติบริษัทหรือนิติบุคคลจะเสียภาษีมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับกำไรที่ได้รับซึ่งกำไรที่ได้รับมาจากค่าตอบแทนในการโอนหรือขายทรัพย์สินเหล่านั้น ราคาซื้อขายจึงเป็นเครื่องกำหนดว่าจะมีกำไรเท่าใด หากบริษัทหรือนิติบุคคลทำการยกย้ายถ่ายเทกำไรและตั้งราคาซื้อขายระหว่างกัน โดยมีได้เป็นไปตามราคาตลาดโดยสุจริตตามราคาที่แท้จริงย่อม ถือเป็น การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ดังนั้นตามมาตรา 65 ทวิ (4) จึงให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนให้เป็นไปตามราคาตลาด

ผู้วิจัยได้ศึกษาแนวปฏิบัติในการพิจารณาธุรกรรมการโอนขายสินค้าหรือทรัพย์สิน จากคำพิพากษาฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรแยกเป็นกรณี ดังนี้

ก. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่น โดยไม่มีค่าตอบแทนและไม่มีเหตุอันสมควร

ผู้วิจัยได้พบหนังสือข้อหารือของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่น โดยไม่มีค่าตอบแทนและไม่มีเหตุอันสมควร ดังต่อไปนี้

¹⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 137 บัญญัติว่า “ทรัพย์สิน หมายความว่า วัตถุมีรูปร่าง”

มาตรา 138 บัญญัติว่า “ทรัพย์สิน หมายความว่า รวมทั้งทรัพย์สินและวัตถุไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้.”

¹⁶ จาก การกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมบริการภายในกลุ่มบริษัท (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหบัณฑิต) (น. 14), โดย สุวินัย วัฒนากร, 2552, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ผลิตลูกอม เพื่อส่งออกไปจำหน่ายต่างประเทศ แต่การบรรจุหีบห่อยังไม่ได้มาตรฐาน บริษัทจึงระงับการส่งออกและมีความประสงค์ที่จะนำลูกอมดังกล่าวออกไปแจกประชาชนบางกลุ่มต่อไป เช่นนี้เจ้าพนักงานประเมินถือว่าไม่มีเหตุอันสมควรและเป็นการ โอนทรัพย์สินซึ่งไม่มีค่าตอบแทนเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมิน โดยถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนั้นมียาได้เท่ากับราคาตลาดของลูกอมในวันที่มีการแจกจ่ายแก่ประชาชน ถึงแม้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะไม่ได้มีการส่งออกไปจำหน่ายต่างประเทศก็ตาม¹⁷

คำวินิจฉัยของข้อหาหรือข้างต้น ผู้วิจัยพบว่า เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาว่าการนำลูกอมที่บรรจุหีบห่อที่ไม่ได้มาตรฐานออกมาแจกจ่ายแก่ประชาชนบางกลุ่ม ไม่ถือเป็นเหตุอันสมควรที่จะทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียหายต้อง โอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่นโดยไม่มีค่าตอบแทน ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรจึงมีอำนาจประเมินราคาลูกอมให้เป็นไปตามราคาตลาด

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้นำเข้าหรือเป็นผู้ผลิตเครื่องกีฬา แล้วนำสินค้าเครื่องกีฬาไปแจกจ่ายให้แก่สมาคมกีฬา เพื่อให้นำไปโฆษณาอันเป็นการส่งเสริมการขาย เจ้าพนักงานประเมินถือว่าเป็นการ โอนทรัพย์สิน โดยไม่มีค่าตอบแทน โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่แจกจ่ายสินค้านั้น ตามนัยมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁸

คำวินิจฉัยของข้อหาหรือข้างต้น ผู้วิจัยพบว่าเจ้าพนักงานประเมินพิจารณาว่าการนำสินค้าไปแจกจ่ายเพื่อการโฆษณาและส่งเสริมการขาย ถือว่าเป็นการ โอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่นโดยไม่มีค่าตอบแทนและไม่มีเหตุอันสมควร ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรจึงมีอำนาจประเมินราคาสินค้าเครื่องกีฬาให้เป็นไปตามราคาตลาด

ข. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่น โดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ผู้วิจัยได้พบว่าศาลฎีกาและเจ้าพนักงานประเมิน ได้มีการตีความกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่น โดยมีค่าตอบแทน ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรไว้ดังต่อไปนี้

¹⁷ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/14312 ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2520.

¹⁸ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/3768 ลงวันที่ 28 มีนาคม 2529.

(1) โจทก์ขายคอมพิวเตอร์ อุปกรณ์และซอฟต์แวร์

ให้แก่บริษัทในเครือโดยสินค้าดังกล่าวเป็นสินค้าใหม่ที่อยู่ในสมัย ไม่เคยถูกใช้งานและไม่เสื่อมสภาพ แต่โจทก์ขายในลักษณะเป็นสินค้าดกรุ่น กำหนดราคาขายเท่ากับราคาทุนหักด้วยเงินสำรองสินค้าล้าสมัยหรือดกรุ่น เมื่อโจทก์ไม่ได้นำสืบราคาในท้องตลาดของคอมพิวเตอร์ที่ขายแต่ละรุ่น การที่โจทก์ขายสินค้าไปในราคาต่ำกว่าราคาทุน จึงเป็นการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร¹⁹

จากคำพิพากษาศาลฎีกาคดีนี้ ศาลฎีกาพิจารณาว่า โจทก์ไม่มีเหตุจำเป็นที่จะต้องขายคอมพิวเตอร์ อุปกรณ์และซอฟต์แวร์ในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ดังนั้นจึงเป็นการขายต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินให้เป็นไปตามราคาตลาด

(2) การที่บริษัทโจทก์ขายรถยนต์บรรทุกให้ตัวแทนจำหน่าย ในราคาต่ำกว่าราคามาตรฐานที่บริษัทโจทก์กำหนด ทำให้โจทก์ขายโดยขาดทุนกำไรในยอดขายส่วนนี้ ซึ่งมีใช่เป็นยอดขายหลักของโจทก์ ในเมื่อโจทก์สามารถขายรถยนต์ได้เป็นจำนวนมากโดยมีกำไรอย่างเห็นได้ชัดเจนจึงไม่มีเหตุผลหรือความจำเป็นที่จะต้องขายในราคาต่ำกว่า และต้องถือว่าราคามาตรฐานของรถยนต์ที่โจทก์กำหนดไว้ในการขายให้ ตัวแทนทั่วไปเป็นราคาตลาด โจทก์จะอ้างว่าขายในราคาต่ำกว่าราคาตลาดเพื่อให้บริษัทตัวแทนจำหน่ายมีโอกาสแข่งขันกับบริษัทอื่นในการประกวดราคาขายให้แก่หน่วยงานราชการหรือรัฐวิสาหกิจในราคาต่ำนั้น ย่อมเป็นข้ออ้างที่รับฟังไม่ขึ้น เพราะโจทก์สามารถขายรถยนต์ได้ในราคาสูงเป็นส่วนใหญ่ โดยไม่ปรากฏว่ามีปัญหา จึงไม่มีเหตุสมควรที่จะขายรถยนต์ในราคาต่ำกว่าราคาตลาดอีก²⁰

จากคำพิพากษาศาลฎีกาคดีนี้ ศาลฎีกาไม่เห็นด้วยกับข้อกล่าวอ้างของ โจทก์กรณีความจำเป็นต้องขายรถยนต์บรรทุกให้ตัวแทนจำหน่าย ในราคาต่ำกว่าราคาตลาดเพื่อเพื่อให้บริษัทตัวแทนจำหน่ายมีโอกาสแข่งขันกับบริษัทอื่น ดังนั้นจึงถือว่าโจทก์ขายรถยนต์บรรทุกต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรจึงมีอำนาจประเมินให้เป็นไปตามราคาตลาด

(3) กรณีบริษัทฯ มีรายได้จากการขายที่ดินพร้อม อาคาร โรงงาน บริษัทฯ ต้องนำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากราคาขายตามที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่าต่ำกว่าราคาต้นทุนที่ซื้อมาและต่ำกว่าราคาประเมินของกรมที่ดิน โดยบริษัทฯ อ้างว่าอาคารและอุปกรณ์โรงงานได้รับความเสียหายอย่างมาก

¹⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 51/2539.

²⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3661/2545.

ประกอบกับสถานการณ์ทางการเมือง การลงทุนยังไม่เอื้ออำนวยและหาผู้ซื้อไม่ได้ก็ไม่อาจรับฟังได้ ดังนั้นหากบริษัทฯ ขายที่ดินพร้อมอาคารโรงงานในราคาต่ำกว่าราคาประเมินของกรมที่ดิน โดยไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนจากการขายที่ดินพร้อมอาคารโรงงาน ตามราคาประเมินทุนทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนที่ดินพร้อมอาคารโรงงานนั้นได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร²¹

ตามหนังสือตอบข้อหารือนี้ เจ้าพนักงานประเมินได้พิจารณาข้อกล่าวอ้างของผู้เสียหาย อากรเรื่องความเสียหายของอาคารและอุปกรณ์โรงงานประกอบกับสถานการณ์ทางการเมือง ยังไม่เหตุอันสมควรเพียงพอที่จะทำให้ผู้เสียหายอากรกำหนดราคาขายที่ดินพร้อมอาคารโรงงานในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจในการประเมินให้ไปไปตามราคาตลาด

ก. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่น โดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร

ผู้วิจัยได้พบว่า ศาลฎีกาและเจ้าพนักงานประเมินได้มีการตีความกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่น โดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร ดังนี้

(1) โจทก์ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประเภท บริษัทรักษากระหว่างประเทศ มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน โดยปีแรกโจทก์จะต้องส่งสินค้าออกไปจำหน่ายต่างประเทศ มีมูลค่าไม่น้อยกว่า 300 ล้านบาท ปีที่สองไม่น้อยกว่า 400 ล้านบาท ปีที่สามกับปีต่อ ๆ ไป ต้องไม่น้อยกว่า 500 ล้านบาท การที่โจทก์จำเป็นต้องโอนกิจการด้านการตลาดภายในประเทศพนักงานของโจทก์อีกกว่า 700 คน รวมทั้งสินทรัพย์และหนี้สินจำนวน 300 ล้านบาทเศษ ไปให้บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด ก็เพื่อไปทำกิจการด้านการส่งสินค้าออกไปจำหน่ายต่างประเทศให้ได้ตามเงื่อนไขของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และแม้โจทก์กับบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด จะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน แต่ก็มีส่วนได้เสียผูกพันกันอยู่ เนื่องจากเป็นบริษัทในเครือซิเมนต์ไทยเดียวกัน โดยบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด เป็นผู้ถือหุ้นของโจทก์ ในขณะนั้นเกือบร้อยละ 70 ของหุ้นจดทะเบียนทั้งสิ้น 120,000,000 บาท ดังนั้นที่โจทก์โอนขายที่ดินให้แก่บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด ในราคาตามบัญชีซึ่งต่ำกว่าราคาตลาด จึงเป็นการโอนโดยมี

²¹ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0702/2461, 18 กุมภาพันธ์ 2558, ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการรับรู้อยู่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์.

เหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินย่อมไม่มีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาด ในวันที่โอน²²

คดีนี้จะเห็นได้ว่าศาลฎีกายอมรับการโอนทรัพย์สินที่ต่ำกว่าราคาตลาด เพื่อไปทำกิจการด้านการส่งสินค้าออกไปจำหน่ายต่างประเทศให้ได้ตามเงื่อนไขของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน โดยที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีการตกลงเงื่อนไขกันมาก่อนเพื่อการส่งเสริมการลงทุน ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีการโอนทรัพย์สินต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร

(2) บริษัทประกอบกิจการผลิตอาหารทะเลเพื่อส่งออก ในแต่ละปีมีสินค้าคงเหลือค้างสต็อกเป็นจำนวนมาก จึงไปขายในราคาต่ำกว่าราคาทุนการขายสินค้าดังกล่าวเป็นการขายสินค้าต่ำกว่าราคาต้นทุน ซึ่งมีใช่เป็นการทำลายสินค้า แต่เป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด หากมีการตรวจสอบสภาพสินค้าตามเงื่อนไขที่บริษัทกำหนดไว้ และได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจในการพิจารณาให้เป็นสินค้าใกล้หมดอายุ หมดอายุ ไม่ได้มาตรฐาน พร้อมทั้งจะต้องมีบุคคลร่วมสังเกตการณ์ ประกอบด้วยฝ่ายคลังสินค้าและฝ่ายบัญชี โดยลงลายมือชื่อเป็นพยานในการทำลาย เพื่อใช้เป็นพยานหลักฐานในการบันทึกบัญชี และได้ขายสินค้าไปในราคาต่ำกว่าต้นทุน ถือได้ว่าบริษัทโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (4)²³

ตามหนังสือตอบข้อหารือนี้ จะเห็นได้ว่า เจ้าพนักงานประเมินยอมรับการขายสินค้าที่ต่ำกว่าราคาตลาด ในกรณีที่เป็นสินค้าใกล้หมดอายุ หมดอายุ เสื่อมสภาพ ล้าสมัย แต่ต้องมีหลักฐานที่ชัดเจนว่ามีการตรวจสอบสภาพสินค้าตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ซึ่งจะสอดคล้องกับเรื่องการทำลายสินค้าที่กรมสรรพากรได้วางแนวปฏิบัติไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 79/2541²⁴

(3) มาตรา 65 ทวิ (4) ไม่ได้นิยามคำว่าราคาตลาดไว้ แต่เมื่อพิจารณาถึงความหมายในทางการค้าทั่วไป คำว่าราคาตลาดในมาตรา 65 ทวิ (4) คงมีความหมายทำนองเดียวกับคำว่าราคาตลาดตามมาตรา 79/3 และมาตรา 91/1 (3) กล่าวคือเป็นราคาสินค้าหรือบริการที่มีการซื้อขายตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง เนื่องจากโจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายรถยนต์ ช. แต่เพียงผู้เดียว จึงไม่มีราคารถยนต์จากผู้จำหน่ายรถยนต์ ช. รายอื่นมาเปรียบเทียบเป็นราคาตลาดได้ ดังนั้น

²² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2513/2537.

²³ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/004009, 18 มกราคม 2542.

²⁴ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 79/2541 วาง แนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการทำลายของเสีย สินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิ สินค้าที่หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซาก.

หากไม่มีข้อเท็จจริงอย่างอื่นราคาตลาดของรถยนต์ ซ จึงควรเป็นราคาตั้งขายปลีก (Price List) แก่บุคคลทั่วไป โจทก์นำสืบได้ว่าเมื่อปี 2550 รัฐบาลไทยประกาศให้ค่าเงินบาทลอยตัวทำให้เกิดภาวะวิกฤตอย่างรุนแรงอันมีผลกระทบกับบริษัทรถยนต์ในประเทศไทยทุกบริษัท โดยยอดขายลดลงจากเดิมเนื่องจากการปรับโครงสร้างทางการเงินและการประกาศเพิ่มภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์นำเข้า บริษัทจำหน่ายรถยนต์จัดรายการส่งเสริมการขายกระตุ้นผู้บริโภคในช่วงปี 2550 ถึงปี 2551 สรุปได้ว่า บริษัทรถยนต์จัดรายการส่งเสริมการขายด้วยการไม่คิดดอกเบี้ยให้ส่วนลดต่ำกว่าราคาที่ตั้งไว้เป็นจำนวนมากพร้อมของแถมและรับแลกรถยนต์เก่าโดยให้ราคาสูงหรือในกรณีซื้อรถยนต์ของยี่ห้อ ม. ด้วยเงินสด ลดให้ 2,000,000 บาท เป็นต้น เห็นได้ว่าราคาสินค้าย่อมเปลี่ยนแปลงไปตามภาวะเศรษฐกิจตลอดจนอุปสงค์และอุปทานในสินค้า ทั้งการบริหารกิจการของบริษัทโจทก์ในขณะมีวิกฤตเศรษฐกิจ

ดังนั้นในการจำหน่ายรถยนต์ที่ได้กำไรน้อยหรือขาดทุนโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดค่าใช้จ่ายในการต้องปิดโชว์รูม และเพื่อนำเงินสดมารักษาสภาพคล่องของบริษัทขณะนั้น ย่อมมีเหตุรับฟังได้ แม้โจทก์จะขายรถยนต์ ซ. ใหม่ต่ำกว่าราคาทุนซื้อต่ำกว่าราคาทุนซื้อบวกอะไหล่และขายต่ำกว่าราคาใบจองก่อนหักส่วนลด แต่เมื่อเปรียบเทียบกับราคาของยี่ห้อ ม. มีการลดราคาจาก 5,650,000 บาท เหลือ 3,670,000 บาท และรถยนต์ยี่ห้อ ร. ให้ดอกเบี้ยฟรี 50 เดือน พร้อมอุปกรณ์ตกแต่งกว่า 100,000 บาท รถยนต์ยี่ห้อ อ. เพิ่มค่ารถเก่าของลูกค้าที่นำมาและซื้อ 100,000 ถึง 600,000 บาท เห็นได้ว่ารถ ซ. ขายใหม่ทั้ง 55 คัน ที่โจทก์ขายให้แก่ลูกค้าโดยไม่ปรากฏว่ามีการสมยอมราคากัน แม้จะต่ำกว่าราคาขายปลีกตามที่โจทก์ตั้งไว้อันเป็นราคาตลาดในภาวะเศรษฐกิจปกติไปมากบ้างน้อยบ้าง แต่ถือได้ว่าเป็นการขายโดยมีเหตุอันสมควรแล้ว จึงมิใช่กรณีโจทก์ขายรถยนต์ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) ที่จะนำเอาราคาตั้งขายปลีกที่ปรากฏตามใบจองมาเป็นราคาตลาดในวันโอนรถยนต์และปรับปรุงรายได้จากการขายรถยนต์ใหม่ว่า โจทก์มีรายได้บันทึกบัญชีขาดไป²⁵

คดีนี้ ศาลตีความว่าการที่โจทก์ขายรถยนต์ ซ. ต่ำกว่าราคาตั้งขายปลีกอันเนื่องจากภาวะวิกฤติของเศรษฐกิจอย่างรุนแรง โดยไม่ปรากฏว่ามีการสมยอมราคากัน จึงเป็นการขายต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร

นอกจากนี้ผู้วิจัยได้พบว่ากรมสรรพากรได้มีการวางแนวทางปฏิบัติสำหรับการโอนทรัพย์สินที่จะถือได้ว่าเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรไว้ในบางกรณี ดังนี้

²⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 5639/2550.

(ก) การโอนทรัพย์สินกรณีแยกบริษัทเงินทุน หลักทรัพย์ออกจากกันโดยโอนทั้งทรัพย์สินและหนี้สินไปยังบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่โดยมีวัตถุประสงค์ในการประกอบธุรกิจหลักทรัพย์ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.57/2538

(ข) การโอนทรัพย์สินให้บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ ซึ่งผู้รับโอนมีวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการผลิตสินค้าหรือประกอบกิจการให้บริการ คั่นคว่ำ วิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539

(ค) การโอนทรัพย์สินอันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่กระทำระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นลูกหนี้ต้องโอนทรัพย์สินหรือให้บริการแก่สถาบันการเงินดังกล่าว โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนหรือค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด ให้ถือว่า การโอนทรัพย์สินหรือการให้บริการดังกล่าวมีเหตุอันสมควร ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.150/2558

(2) แนวปฏิบัติในการพิจารณาธุรกรรมการให้บริการ

ธุรกรรมการให้บริการ หมายถึง รูปแบบการให้บริการทั่ว ๆ ไป รวมถึงการให้บริการด้านการบริหาร การวางแผน การประสานงาน การควบคุมทางด้านงบประมาณ การเงิน กฎหมาย บัญชีและคอมพิวเตอร์ การช่วยเหลือในด้านการผลิต การจัดจำหน่าย การตลาด การโฆษณา การฝึกอบรม การวิจัยและการพัฒนา การป้องกันและการบริหารการลงทุน เป็นต้น

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ดำเนินธุรกรรมให้บริการ แต่ไม่คิดค่าตอบแทนหรือค่าบริการ หรือคิดค่าตอบแทน ค่าบริการในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินค่าตอบแทนหรือค่าบริการดังกล่าวให้เป็นไปตามราคาตลาดได้ พิจารณาจากคำพิพากษาฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรดังนี้

(1) กรณีบริษัทฯ ให้เช่าอาคารและให้บริการส่วนกลางของอาคารแก่มหาวิทยาลัยฯ โดยไม่มีค่าตอบแทน เพื่อเป็นการบริจาคให้แก่สถานศึกษาของทางราชการ ส่วนค่าสาธารณูปโภคอื่น ๆ เช่นค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา บริษัทเรียกเก็บค่าบริการตามปกติที่มหาวิทยาลัยฯ ได้ใช้ไปจริง กรณีนี้สัญญาเช่าอาคารและให้บริการส่วนกลางของอาคารระหว่างบริษัทฯ กับมหาวิทยาลัยฯ เป็นสัญญาต่างตอบแทน ดังนั้น กรณีบริษัทฯ ให้เช่าอาคารและให้บริการส่วนกลางของอาคารแก่มหาวิทยาลัยฯ โดยไม่มีค่าตอบแทน ถือว่าเป็นการให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินค่าตอบแทนนั้นตามราคาตลาดในวันที่ให้บริการ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร²⁶

²⁶ หนังสือกรมสรรพากรที่ กก 0706/7413 ลงวันที่ 4 สิงหาคม 2547.

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรนี้ เจ้าพนักงานประเมิน ตีความว่าการที่บริษัทฯ ให้สถานศึกษาของทางราชการเช่าอาคารและให้บริการส่วนกลางของอาคาร โดยไม่มีค่าตอบแทน แต่คิดค่าบริการสาธารณูปโภคตามปกติถือว่าไม่มีเหตุอันสมควร

(2) โจทก์กำหนดค่าบริการสำหรับลูกค้าผู้เข้าพักโรงแรมของโจทก์ต่ำกว่าวันละ 800 บาทต่อคนต่อวัน แต่จากการนำสืบไม่ปรากฏว่ามีการขายบริการให้แก่ลูกค้าในราคาดังกล่าว กลับมีพยานหลักฐานว่าขายบริการให้ลูกค้าสูงกว่าราคาดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินค่าบริการตามราคาตลาดในวันที่ให้บริการตามมาตรา 65 ทวิ (4) และที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินค่าบริการที่โจทก์กำหนดต่ำกว่า 800 บาท ต่อคน ต่อวัน ให้เป็นอัตรา 800 บาทต่อคนต่อวัน ถือเป็นราคาตลาดที่เป็นคุณแก่โจทก์อย่างมาก²⁷

คดีนี้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ให้เช่าได้แจ้งว่าได้รับค่าบริการให้เช่าต่ำกว่าค่าบริการที่ผู้ให้เช่าได้รับจริง ทั้งที่แท้จริงแล้วคิดค่าบริการสูงกว่าราคาดังกล่าว ศาลจึงตีความว่าไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่าบริการนั้นให้เป็นไปตามราคาตลาด

(3) กรณีที่กระทรวงกลาโหม และกระทรวงพลังงานทำบันทึก ข้อตกลงความร่วมมือ เพื่อสนับสนุนการบริการจัดการด้านพลังงานของกระทรวงกลาโหมให้มีประสิทธิภาพ โดยในส่วนของกระทรวงพลังงานได้มอบให้รัฐวิสาหกิจในสังกัดกระทรวงพลังงาน คือ ปตท.สผ. เป็นผู้ดำเนินการเจาะหลุมสำรวจในพื้นที่ของกรมการพลังงานทหารและ ปตท.สผ. คิดค่าบริการ โดยไม่มีค่าไหนั้น เป็นการให้บริการเพื่อประโยชน์ของทางราชการ และถือได้ว่าค่าบริการดังกล่าวมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร²⁸

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรนี้ เจ้าพนักงาน ประเมินตีความว่าการที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้บริการ โดยไม่คิดค่าบริการจากผู้รับบริการซึ่งเป็นหน่วยงานราชการ ถือว่าเป็นการให้บริการ โดยไม่คิดค่าบริการที่มีเหตุอันสมควร

ทั้งนี้ผู้วิัจพบว่าสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร สำหรับกรณี การให้บริการ โดยไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด โดยมีเหตุอันสมควร ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 ซึ่งมีแนวทางปฏิบัติ ดังนี้

“เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำ ผู้เสียหายสำหรับการพิจารณาเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการ ให้บริการโดยไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

²⁷ คำพิพากษาฎีกาที่ 1065/2541.

²⁸ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0702/1250 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2552.

ข้อ 1 ให้ถือว่า การให้บริการโดยไม่มีค่าบริการ หรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด ที่เข้าลักษณะดังต่อไปนี้ เป็นการให้บริการโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

(1) ผู้ให้บริการต้องให้บริการแก่ผู้รับบริการตาม (2) เฉพาะการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ของโครงการพิเศษที่จัดตั้งขึ้นโดยรัฐบาล

(2) ผู้รับบริการต้องเป็นหน่วยงานราชการ สำนักงานหรือหน่วยงานหรือกองทุนที่มีใช้นิติบุคคลหรือคณะกรรมการซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยรัฐบาล กระทรวง ทบวง กรม เพื่อกระทำการตามนโยบายรัฐบาล”

ตัวอย่าง

บริษัท ก. จำกัด ผู้จำหน่ายรถยนต์ได้ให้คณะกรรมการซึ่งจัดตั้งขึ้นตามโครงการเตรียมการจัดประชุมระหว่างประเทศของรัฐบาลยืมใช้รถยนต์โดยไม่มีค่าตอบแทนจำนวน 10 คัน เพื่อใช้เป็นพาหนะของผู้นำต่างประเทศที่เดินทางเข้ามาร่วมประชุมในการจัดประชุมระหว่างประเทศ ซึ่งประเทศไทยรับเป็นเจ้าภาพจัดการประชุม การให้ยืมใช้รถยนต์ ดังกล่าวถือเป็นการให้บริการโดยไม่มีค่าบริการ โดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 2 คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป²⁹

(4) บริษัทฯ ได้ทำสัญญาค้ำประกันสินเชื่อกับบริษัท อ. โดยไม่คิดค่าธรรมเนียมการค้ำประกัน ถือว่าเป็นการให้บริการโดยไม่มีค่าบริการและไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมิน ค่าบริการนั้นให้เป็นไปตามราคาตลาด ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร³⁰

(5) บริษัทฯ ประกอบกิจการให้บริการโทรศัพท์แก่ประชาชนทั่วไปและบริษัทฯ ได้จัดรายการ เพื่อส่งเสริมการขายเป็นการทั่วไปโดยยกเว้นการเรียกเก็บค่าบริการต่าง ๆ รวมทั้งมีการลด แลก แจก แถมฟรี เพื่อจูงใจและส่งเสริมให้ลูกค้ามาใช้บริการของบริษัทฯ เพิ่มมากขึ้น เจ้าพนักงานประเมินวินิจฉัยว่า บริษัทฯ ต้องนำค่าตอบแทน ค่าบริการตามราคาตลาดในวันที่โอน หรือให้บริการดังกล่าวไปรวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ หากบริษัทฯ โอนทรัพย์สินหรือให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือค่าบริการ หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร³¹

²⁹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม พ.ศ. 2546

³⁰ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/1927 ลงวันที่ 7 มีนาคม 2549.

³¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706(กม.07)/451 ลงวันที่ 4 พฤษภาคม 2547.

จากคำพิพากษาฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่า แนวคำวินิจฉัยตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ในพิจารณา “เหตุอันสมควร” ยังมีความคลุมเครืออย่างมากและมีเพียงบางกรณีเท่านั้นที่อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับการพิจารณาการให้บริการ โดยมีเหตุอันสมควร อีกทั้งธุรกรรมการให้บริการบางประเภทไม่สามารถกำหนดราคาตลาดได้ วิธีการหา “ราคาตลาด” จึงขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและการตีความหมายของเจ้าพนักงานประเมิน

(3) แนวปฏิบัติในการพิจารณาการให้กู้ยืม การประกอบกิจการของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ย่อมมีวัตถุประสงค์ในการค้ากำไร เพื่อนำไปจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นและผู้เป็นหุ้นส่วน หากมีเงินทุนเหลือจากการนำไปใช้เป็นเงินทุนหมุนเวียนก็ควรนำไปหาประโยชน์

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำเงินของตนหรือนำเงินที่กู้ยืมจากผู้อื่นโดยเสียดอกเบี้ย นำไปให้ผู้อื่นกู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาตลาดจึงถือได้ว่าไม่มีเหตุอันสมควร เนื่องจากย่อมกระทบเงินทุนหมุนเวียนของกิจการและประโยชน์อื่นที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล รวมถึงผู้ถือหุ้นควรจะได้รับ

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (4) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาดในวันที่ให้กู้ยืมเงิน และเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า อัตราดอกเบี้ยเงินฝากและอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ของสถาบันการเงินเป็นราคาตลาดการเงินในการให้กู้ยืมที่มีพระราชบัญญัติดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืมของสถาบันการเงิน (ฉบับที่ 3) พุทธศักราช 2535 ควบคุมอยู่

กรมสรรพากรจึงได้วางแนวทางปฏิบัติในการประเมิน ราคาตลาดจากอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไว้ ดังนี้

ก. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

(1) กรณีนำเงินของบริษัทฯที่มีอยู่ไปให้กู้ยืม

โดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้เจ้าพนักงานประเมิน ประเมินดอกเบี้ยที่ควรจะได้รับตามอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำในเวลาที่มีการกู้ยืม³²

(2) กรณีนำเงินที่บริษัทฯกู้ยืมมาจากผู้อื่นโดยเสียดอกเบี้ย ไปให้กู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้เจ้าพนักงานประเมิน ประเมินดอกเบี้ยที่ควรจะได้รับตามอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ในเวลาที่มีการกู้ยืม³³

³² หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0702/560 ลงวันที่ 21 มกราคม 2558.

(3) กรณีให้กู้ยืมไม่เต็มปี ให้คิดตามส่วนของวันที่ให้กู้ยืม³⁴

ข. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือกู้ยืมเงิน บริษัทฯ ต้องคิดดอกเบี้ยตามอัตราดอกเบี้ยที่ได้ตกลงกัน แต่ทั้งนี้ อัตราดอกเบี้ยดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าราคาตลาด

(1) กรณีบริษัทนำเงินทุนหมุนเวียนของบริษัทมาให้บริษัทในเครือกู้ยืม บริษัทสามารถคิดดอกเบี้ยกับบริษัทในเครือในอัตราไม่ต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารประเภทเงินฝากประจำ³⁵

(2) กรณีบริษัทกู้เงินจากแหล่งเงินทุนภายนอกมาให้บริษัทในเครือกู้ยืม บริษัทสามารถคิดดอกเบี้ยกับบริษัทในเครือในอัตราไม่ต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ในเวลาที่บริษัทได้กู้ยืมเงินมา³⁶

(3) กรณีบริษัทไม่สามารถแยกแหล่งเงินทุนได้ว่ามาจากแหล่งเงินทุนหมุนเวียนหรือแหล่งเงินทุนภายนอก บริษัทต้องคิดดอกเบี้ยกับบริษัทในเครือในอัตราไม่ต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ในเวลาที่บริษัทได้กู้ยืมเงินมา³⁷

นอกจากนี้ยังมีคำพิพากษาของศาลฎีกาซึ่งสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรดังกล่าวข้างต้น ได้แก่

(1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 551/2537 โจทก์นำ

รายได้จากกิจการของบริษัทฯ ไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนและลูกจ้างกู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ย แม้โจทก์จะอ้างว่าเพื่อเป็นการจูงใจและยึดเหนี่ยวตัวบุคคลไว้ก็ตาม ถือเป็นการให้กู้ยืมโดยไม่มีดอกเบี้ย โดยไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดดอกเบี้ยในเงินที่โจทก์นำออกให้กู้ในอัตราร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปีเทียบกับดอกเบี้ยเงินฝากประจำของธนาคารพาณิชย์³⁸

(2) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7232/2540 โจทก์ให้

บริษัทในเครือและประธานกรรมการโจทก์กู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 10 ต่อปี ในขณะที่โจทก์กู้ยืมเงินจากบุคคลอื่น และเสียดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 11 ถึง 18 ต่อปี แม้จะอ้างว่าจำเป็นต้องช่วยเหลือบริษัทในเครือขาดทุนก็ตาม แต่ก็ไม่มีหลักฐานสนับสนุนการที่โจทก์

³³ แหล่งเดิม.

³⁴ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/936 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2532.

³⁵ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0702/8010 ลงวันที่ 4 กันยายน 2556.

³⁶ แหล่งเดิม.

³⁷ แหล่งเดิม.

³⁸ กรมสรรพากร. สืบค้น 14 กุมภาพันธ์ 2558, จาก <http://www.rd.go.th/publish/17151.0.html>

ให้บริษัทในเครือและประธานกรรมการกู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำมาก ในขณะที่โจทก์ต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราที่สูงกว่าให้แก่เจ้าหนี้อื่นของโจทก์ จึงเป็นกรณีไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 15 ต่อปี ตามราคาตลาดในวันกู้ยืมเงินได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร³⁹

ก. กรณีพิจารณาว่ามีเหตุสมควรหรือไม่ที่จะให้กู้โดยไม่มีดอกเบี้ยหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด

ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรพิจารณาเหตุอันสมควร โดยอ้างอิงประโยชน์ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควรจะได้รับหรือมิควรเสียไป ตามปกติวิสัยของผู้ประกอบการค้าหากำไร ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น เพื่อพิจารณาว่ากรณีใดเป็นเหตุอันสมควรหรือไม่ จึงขอแยกการวินิจฉัยของกรมสรรพากรเป็น 2 กรณี คือ กรณีมีเหตุสมควรและกรณีไม่มีเหตุอันสมควร ดังต่อไปนี้

(1) กรณีมีเหตุอันสมควร

(1.1) บริษัท A ได้ทำสัญญาร่วมทุนกับ ปตท. เพื่อขยายและดำเนินการโรงกลั่นน้ำมัน โดยบริษัท A ไม่คิดดอกเบี้ยและค่าใช้จ่ายใด ๆ กรณีดังกล่าวเป็นผลที่เกี่ยวข้องจากสัญญาร่วมทุนกันระหว่างคู่กรณีซึ่งมีผลประโยชน์ร่วมกัน หรือเอื้ออำนวยประโยชน์ซึ่งกันและกันในการขยายและดำเนินการโรงกลั่นน้ำมัน ซึ่งเป็นประโยชน์ของรัฐ จึงถือได้ว่ามีเหตุอันสมควรไม่อยู่ในข่ายที่จะถูกประเมินดอกเบี้ยขึ้นเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁰

หนังสือตอบข้อหารือนี้ เจ้าพนักงานตีความว่าการให้ยืมเงินตรงโดยไม่มีดอกเบี้ย เนื่องจากสัญญาร่วมทุนระหว่างคู่กรณีซึ่งมีผลประโยชน์ร่วมกัน ถือว่ามีเหตุอันสมควร

(1.2) บริษัทให้สวัสดิการแก่พนักงานกู้ยืมเงินซื้อคอมพิวเตอร์โน้ตบุค (Notebook) เพื่อใช้ในการปฏิบัติงานโดยไม่มีดอกเบี้ย ถือได้ว่าเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีดอกเบี้ย โดยมีเหตุอันสมควรไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁴¹ หนังสือตอบข้อหารือนี้ เจ้าพนักงานตีความว่าการให้สวัสดิการแก่พนักงานโดยการให้กู้ยืมเงินซื้อเครื่องคอมพิวเตอร์เพื่อใช้ในการทำงาน โดยไม่มีคิดดอกเบี้ยถือว่ามีเหตุอันสมควร

³⁹ แหล่งเดิม.

⁴⁰ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/24594 ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2523.

⁴¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/9419 ลงวันที่ 25 กันยายน 2546.

(1.3) บริษัทได้จัดให้มีสวัสดิการเงินกู้ฉุกเฉิน

จำนวนตามสมควรแก่พนักงาน ผู้ได้รับความเดือดร้อนด้านการเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ย ตามระเบียบของบริษัทที่ได้ประกาศที่ Hr 021/2549 เรื่อง การ การขอรับสวัสดิการเงินกู้ฉุกเฉิน บริษัท ก. จำกัด ถือได้ว่าเป็นการให้กู้เงินโดยไม่มีดอกเบี้ยโดยมีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁴²

หนังสือตอบข้อหารือนี้ เจ้าพนักงานตีความว่าการให้สวัสดิการแก่พนักงานโดยการให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยถือว่ามีเหตุอันสมควร

(2) กรณีไม่มีเหตุอันสมควร

เจ้าพนักงานประเมินต้องใช้ดุลยพินิจวินิจฉัยตามข้อเท็จจริงเป็นรายกรณีไปซึ่งมีหลายรูปแบบ ผู้วิจยขอแยกแนวคำพิพากษาฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ตามลักษณะแห่งการให้กู้ยืม ดังนี้

(2.1) การให้กู้ยืมเงินโดยตรง

(2.2) การโอนเงินให้กันโดยไม่มีมูลเหตุแห่งหนี้

(2.3) การที่ผู้ถือหุ้นยังส่งใช้มูลค่าหุ้นไม่ครบ แต่ระบุไว้ในงบการเงินว่าใช้ครบแล้ว

(2.1) การให้กู้ยืมเงินโดยตรง

2.1.1 กรณีให้ผู้อื่นกู้ยืมเงิน

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน

นิติบุคคลนำเงินของตนหรือนำเงินที่กู้ยืมจากผู้อื่นโดยเสียดอกเบี้ย นำไปให้ผู้อื่นกู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาดตลาดจึงถือได้ว่าไม่มีเหตุอันสมควร เนื่องจากข้อมกระทบเงินทุนหมุนเวียนของกิจการและประโยชน์อื่นที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล รวมถึงผู้ถือหุ้นควรจะได้รับ เนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ข้อมมีวัตถุประสงค์ในการค้ากำไร เพื่อนำไปจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นและผู้เป็นหุ้นส่วน หากมีเงินทุนเหลือจากการนำไปใช้เป็นเงินทุนหมุนเวียน ก็ควรนำไปหาประโยชน์

ตัวอย่างเช่น

กรณีบริษัทฯ นำเงินทุนหมุนเวียนบางส่วน (เงินฝาก) ไปให้บริษัท B จำกัด ซึ่งถือหุ้น บริษัทฯ ร้อยละ 42.499 กู้ยืมเงินโดยมีการทำสัญญาและออกตั๋วสัญญาใช้เงิน หรือตั๋ว P/N ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2550 จำนวน 1 ฉบับ มูลค่าเงินในตั๋วสัญญาใช้เงิน จำนวน 30,000,000 บาท บริษัท B จำกัด ผู้ออกตั๋วสัญญาใช้เงินหรือตั๋ว P/N เป็นผู้กำหนดอัตราดอกเบี้ยในตั๋วสัญญาใช้เงินหรืออัตราดอกเบี้ยเงินฝากเพื่อเป็นผลตอบแทนให้แก่บริษัทฯ ตามอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น โดยมีเงื่อนไขว่า

⁴² หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/4260 ลงวันที่ 24 เมษายน 2550.

บริษัทฯ สามารถดึงเงินออกทั้งจำนวน หรือบางส่วนได้เมื่อทวงถามและการชำระคืนตัวสัญญา ใช้เงินเพื่อเรียกชำระคืนภายในสองวันทำการ โดยบริษัทฯ ต้องบอกกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษร โดยใช้แบบฟอร์มขอชำระคืนให้กับ บริษัท B จำกัด

กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้บริษัท B จำกัด กู้ยืมเงิน หากการให้กู้ยืมเงินดังกล่าวไม่มีดอกเบี้ย หรือมีดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่ให้กู้ยืมเงิน ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁴³

2.1.2 กรณีให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงิน

แม้จะเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน แต่บริษัทแต่ละบริษัทย่อมเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน โดยต่างก็ประกอบธุรกิจเพื่อหวังผลกำไรเป็นค่าตอบแทน ดังนั้นการช่วยเหลือกันทางการเงิน หากกระทำโดยเกินปกติทางการค้าและกระทบถึงผลประโยชน์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเกินกว่าปกติ ย่อมถือว่าเป็นการให้กู้ยืมเงิน โดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ตัวอย่างเช่น

ก. โจทก์และบริษัทในเครือต่างเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน โดยต่างฝ่ายต่างประกอบธุรกิจเพื่อหวังผลกำไรเป็นการตอบแทน หากโจทก์จำเป็นต้องขอความช่วยเหลือทางการเงินแก่บริษัทในเครือ โจทก์สามารถรับเป็นผู้ค้ำประกันในการกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินให้ การที่โจทก์กู้ยืมเงินผู้อื่นมาโดยเสียดอกเบี้ยและนำมาให้บริษัทในเครือของโจทก์กู้ยืมเงินหรือจ่ายตรงแก่บริษัทในเครือก่อน โดยไม่คิดดอกเบี้ย เป็นการปฏิบัติเกินกว่าปกติที่พึงปฏิบัติต่อกันในทางการค้าและกระทบถึงผลประโยชน์ของโจทก์เกินกว่าปกติ เข้าลักษณะเป็นการให้กู้ยืมเงิน โดยไม่คิดดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁴

ข. โจทก์กู้ยืมเงินเงินสถาบันการเงินในอัตราร้อยละ 13 ถึง 17 ต่อปี แล้วให้บริษัทในเครือกู้โดยคิดดอกเบี้ยเพียงร้อยละ 10 ต่อปี มิใช่ปกติวิสัยผู้ทำการค้าทั่วไป การที่โจทก์อ้างว่าการคิดดอกเบี้ยในราคาต่ำนั้น เพื่อเป็นการช่วยเหลือบริษัทในเครือ หากบริษัทในเครือมีกำไร โจทก์ก็จะได้เงินปันผลด้วย โจทก์มิได้แสดงให้เห็นว่าเงินปันผลที่โจทก์จะได้รับจากบริษัทในเครือมีจำนวนคุ้มค่ากับอัตราดอกเบี้ยส่วนต่างที่โจทก์ต้องแบกรับภาระแทนบริษัทในเครือทั้งเป็น

⁴³ หนังสือกรมสรรพากรที่ ทค 0702/560 ลงวันที่ 21 มกราคม 2558.

⁴⁴ จาก “การประเมินภาษีกรณีบริษัทในเครือกู้ยืม โดยไม่คิดดอกเบี้ย: คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2499/2542,” โดย ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, 2543, วารสารภาษี บัญชีและกฎหมายธุรกิจ.

ข้อเท็จจริงในอนาคตที่มีโอกาสการณได้ ในขณะที่โจทก์ให้กู้ยืม จึงไม่สามารถนำมาเป็นเหตุอันสมควรได้ จึงเป็นการให้กู้ยืมโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร⁴⁵

2.1.3 กรณีให้กรรมการ กรรมการผู้จัดการ หุ่นส่วนผู้จัดการ ผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน พนักงาน ลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลกู้ยืมเงินบริษัทตั้งขึ้นเพื่อประกอบธุรกิจการค้า มีผู้ที่เกี่ยวข้องและมีผลประโยชน์ร่วมกัน ผู้จัดการ พนักงานและลูกจ้าง ได้รับค่าจ้างจากรายได้ของบริษัท รายได้ของบริษัทส่วนที่เหลือจากรายจ่ายเป็นผลกำไรคือส่วนที่ผู้ถือหุ้นได้รับหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ผู้ที่เกี่ยวข้องและมีผลประโยชน์ร่วมกัน กู้ยืมเงินโดยมีดอกเบี้ยต่ำหรือไม่มีดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินดอกเบี้ยตามมาตรา 65 ทวิ (4)

ตัวอย่างเช่น

ข้ออ้างตามอุทธรณ์ของโจทก์ที่ว่าโจทก์ให้หุ้นส่วนผู้จัดการกู้ยืมเงินในปี 2528 และ 2529 โดยคิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1.5 และ 1.25 ต่อปี ตามลำดับ เนื่องจากหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นผู้เสียสละเข้าเป็นผู้ค้าประกัน โจทก์ตั้งแต่โจทก์เริ่มดำเนินการโดยไม่เคยได้รับประโยชน์สำหรับการค้าประกันเลย จึงเป็นหน้าที่ทางคุณธรรมที่โจทก์ให้แก่หุ้นส่วนผู้จัดการ โดยการให้กู้ยืมเงินดังกล่าวโดยคิดอัตรดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด ข้ออ้างดังกล่าว ศาลวินิจฉัยว่า อาจเป็นเหตุที่โจทก์เห็นว่าสมควร แต่เหตุอันสมควร มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้กำหนดไว้ จึงต้องพิจารณาเหตุอื่นที่ปรากฏในคดีประกอบด้วย ปรากฏว่าหุ้นส่วนผู้จัดการของโจทก์มีหน้าที่ต้องจัดการงานของหุ้นส่วนด้วยความระมัดระวังให้มากเสมือนการจัดการงานของตนเองและไม่มีสิทธิได้รับบำเหน็จในการจัดการงานของห้างหุ้นส่วน เว้นแต่จะตกลงกันเป็นอย่างอื่น จึงเห็นได้ว่าเป็นหน้าที่ของหุ้นส่วนผู้จัดการที่ต้องระมัดระวังจัดการงานให้กิจการห้างหุ้นส่วน ซึ่งในการปฏิบัติหน้าที่ของหุ้นส่วนผู้จัดการ เช่นนี้ แม้จะเห็นว่าเป็นผู้ช่วยเหลือโจทก์ แต่โจทก์จะตอบแทนด้วยการกู้ยืมเงินจากผู้อื่นหรือเอาเงินของโจทก์ที่มีอยู่ให้หุ้นส่วนผู้จัดการกู้ยืม โดยคิดดอกเบี้ยในอัตราต่ำมาก ในขณะที่โจทก์ต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราสูงกว่าให้แก่เจ้าหนี้ จึงเป็นกรณีที่ไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาดในวันกู้ยืมเงินได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร อุทธรณ์โจทก์ฟังไม่ขึ้น⁴⁶

(2.2) การโอนเงินให้กันโดยไม่มีมูลเหตุแห่งหนี้ โดยไม่มีเหตุอันสมควร ถือเป็นกรณีกู้ยืมเงินลักษณะหนึ่ง ซึ่งหากไม่มีดอกเบี้ยหรือมีดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้ดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงินได้

⁴⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 956/2544.

⁴⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 495/2534.

ตัวอย่างเช่น

การที่โจทก์ตกลงให้บริษัท เช่น ทรลดีพาทเมนท์ส โตร์ จำกัด สั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศเพื่อนำมาขายให้แก่โจทก์ โดยโจทก์โอนเงินล่วงหน้าจำนวนมากเกินกว่ามูลค่าสินค้าที่ได้รับ เมื่อหักกลบลบหนี้เงินที่จ่ายล่วงหน้ากับค่าสินค้าที่รับมาแล้ว ยังคงมีเงินเหลืออยู่ในแต่ละรอบบัญชี ทำให้ บริษัท เช่น ทรลดีพาทเมนท์ส โตร์ จำกัด ได้รับประโยชน์ ไม่ต้องจ่ายเงินทุน หรือไม่ต้องกู้ยืมเงินจากผู้อื่น ส่วนเงินที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัทและห้าง ๆ อื่น รวม 4 ราย เป็นเงินทุนหมุนเวียนเกี่ยวกับค่าวัตถุดิบและวัสดุโรงงานกับค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เพื่อผลิตสินค้าขายให้แก่โจทก์ แต่บริษัทและห้าง ๆ ดังกล่าวผลิตสินค้าขายให้แก่บริษัทอื่นด้วย ถือเป็นเงินที่โจทก์จ่ายให้เพื่อนำไปใช้เป็นทุนในการดำเนินกิจการ ไม่ใช่จ่ายเป็นค่าซื้อสินค้าล่วงหน้า การกระทำได้กล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับจากเงินดังกล่าวได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁷

(2.3) ผู้ถือหุ้นยังส่งใช้มูลค่าหุ้นไม่ครบ แต่ระบุไว้ในงบการเงินว่าใช้ครบแล้ว กรมสรรพากรได้วางแนวปฏิบัติว่า หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลระบุในงบการเงินหรือลงบัญชีว่า “ได้รับชำระค่าหุ้นครบตามทุนจดทะเบียนแล้ว” ไม่ว่าจะมีการบันทึกบัญชีลูกหนี้ค่าหุ้นค้างชำระ หรือบัญชีลูกหนี้เงินลงทุนหรือผู้เป็นหุ้นส่วนไว้หรือไม่ แต่ข้อเท็จจริงผู้ถือหุ้นผู้ถือหุ้นยังมีได้ ชำระค่าหุ้นครบตามจำนวนที่จดทะเบียนไว้ เงินทุนหมุนเวียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนย่อมขาดหายไป กรณีจึงถือได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนได้ให้ผู้ถือหุ้นกู้ยืมเงินโดยไม่มีดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁸

ตัวอย่างเช่น

โจทก์มีทุนจดทะเบียน 10,000,000 บาท และจดทะเบียนไว้ว่า ทุนจดทะเบียนเรียกชำระเต็มแล้ว โจทก์คำนวณรายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2536 โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยแสดงในงบดุลว่ามีลูกหนี้ค่าหุ้นค้างชำระ 1,200,000 บาท โดยโจทก์มิได้เรียกเก็บดอกเบี้ยจากบัญชีลูกหนี้ค่าหุ้นดังกล่าว ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1122 บัญญัติว่า “ถ้าและเงินอันจะพึงใช้เป็นค่าหุ้นตามเรียกนั้น ผู้ถือหุ้นคนใดมิได้ส่งใช้ตามวันกำหนดไซ้ ผู้นั้นจำต้องเสียดอกเบี้ยนับแต่วันที่กำหนดให้ส่งใช้จนถึงวันที่ได้ส่งเสร็จ” ดังนั้นการที่โจทก์ไม่เรียกเก็บดอกเบี้ยจากผู้ถือหุ้นที่ค้างชำระค่าหุ้นย่อมทำให้โจทก์มีกำไรสุทธิน้อยลง เจ้าพนักงานจึงมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยจากบัญชีลูกหนี้ค่าหุ้น

⁴⁷ คำพิพากษาฎีกาที่ 495/2534.

⁴⁸ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/2905, 22 มีนาคม 2547, ภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีค่าหุ้นค้างชำระ.

โดยถือเสมือนว่าโจทก์ให้ผู้ถือหุ้นกู้เงินเนื่องจากโจทก์ลงบัญชีว่าได้รับชำระค่าหุ้นครบตามทุนจดทะเบียน 10,000,000 บาท แล้ว ทั้งนี้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁹

จากการศึกษาแนวปฏิบัติในการใช้บทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) ตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นจะเห็นได้ว่าบทบัญญัตินี้ดังกล่าวยังไม่มีความชัดเจนเพียงพอ เนื่องจากถ้อยคำหรือข้อความในบทบัญญัติมีความหมายไม่ชัดเจน มีข้อสงสัยหรือมีความหมายหลายนัยและจึงต้องมีการพิจารณาควบคู่กับคำสั่งกรมสรรพากร

ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าควรมีการศึกษาถึงความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ของบทบัญญัติดังกล่าวรวมถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งกรมสรรพากรต่าง ๆ ด้วย เนื่องจากการตีความตามเจตนารมณ์ เป็นการหยั่งทราบความหมายของถ้อยคำในบทกฎหมายจากเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายนั้น ๆ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินสามารถหยั่งทราบเจตนารมณ์ของกฎหมายหรือความมุ่งหมายของธุรกรรมที่สร้างขึ้น เจ้าพนักงานประเมินก็จะสามารถพิจารณาได้ว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่ ด้วยเหตุนี้การศึกษาเกี่ยวกับการตีความตามเจตนารมณ์นี้สำคัญมาก เพราะกฎหมายต่าง ๆ ย่อมมีความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ไม่เหมือนกัน⁵⁰

3.1.2 เจตนารมณ์ของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร โดยหลักทั่วไปการตีความกฎหมายภาษีอากรจะต้องตีความโดยเคร่งครัดและคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร กล่าวคือหากกฎหมายภาษีอากรบัญญัติถ้อยคำหรือเนื้อหาสาระไว้โดยเฉพาะแล้วก็ต้องตีความตามถ้อยคำหรือเนื้อหาสาระที่บัญญัติไว้เฉพาะนั้น⁵¹ และที่สำคัญจะต้องตีความตามตัวอักษร (The Letter of Law) ควบคู่กับการตีความตามเจตนารมณ์ (The Spirit of Law)⁵²

⁴⁹ คำพิพากษาฎีกาที่ 3543/2542.

⁵⁰ จาก *ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป* (น. 128-129), หยุต แสงอุทัย, 2519, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

⁵¹ จาก *คำอธิบายกฎหมายมหาชนการคลังและภาษีอากร* (น. 104), โดย สุกฤษณ์ พินิจภูวดล, 2544, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

นอกจากที่กล่าวข้างต้น รศ.ดร.จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ได้ให้ความเห็นว่า “การตีความกฎหมายภาษีตามตัวอักษรเป็นการสนับสนุนหลักความแน่นอนชัดเจน” จาก “คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี,” โดยจรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2556, *สรรพากรศาสตร์*, 60(5), น. 95

⁵² จาก “การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความตามตัวอักษรหรือตีความตามเจตนารมณ์,” โดย ชัยสิทธิ์ ตรีชาธรรม ดุลยลักษณ์ ตรีชาธรรม, 2552, *วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์*, 21(1), น. 13.

เจตนารมณ์ของกฎหมายนั้น สามารถค้นหาได้จากเจตนารมณ์ของผู้บัญญัติกฎหมาย และเจตนารมณ์ของกฎหมายในขณะที่มีการตีความ แต่กฎหมายที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมบ่อยครั้ง เช่น ประมวลรัษฎากร เป็นการยากลำบากในการที่จะค้นหาเจตนารมณ์ของผู้บัญญัติกฎหมายในขณะที่แก้ไขเพิ่มเติมแต่ละครั้ง⁵³ ดังนั้นจึงต้องพิจารณาจากเจตนารมณ์ของกฎหมายในขณะที่มีการตีความ ซึ่งจะสอดคล้องกับกาลเวลาสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป⁵⁴ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

บทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรนี้เจตนารมณ์เป็นส่วนสำคัญ เนื่องจากหากเจ้าพนักงานประเมินสามารถเข้าใจและรับรู้ได้ถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายมาตราดังกล่าว ก็จะสามารถพิจารณาได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้กระทำการอันเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่อย่างไร ซึ่งจากการศึกษาของผู้วิจัยสามารถแยกเจตนารมณ์ของบทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรออกได้เป็น 2 ส่วน ดังนี้

เจตนารมณ์ของกฎหมายส่วนแรก คือ ประสงค์ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถทำธุรกรรมการ โอนหรือขายทรัพย์สิน หรือให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน โดยมีค่าตอบแทน

⁵³ จาก เอกสารประกอบงานวิชาการรำลึกศาสตราจารย์จิติ ดิงศภัทย์ ครั้งที่ 13 “100 ปี ชาตกาล ศาสตราจารย์จิติ ดิงศภัทย์.” (น. 4), โดย ชานินทร์ กรัยวิเชียร, 2551, กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

⁵⁴ แหล่งเดิม.

นอกจากนี้ วิธีการค้นหาเจตนารมณ์ของกฎหมาย สามารถค้นหาได้จากมีสิ่งซึ่งจะช่วยให้เราตีความหรือแสวงหาเจตนารมณ์ที่ถูกต้องของกฎหมายอยู่หลายประการดังนี้

- (1) ชื่อของกฎหมายจะบอกให้ทราบได้ว่ากฎหมายนี้จะว่าด้วยเรื่องใด
- (2) คำขึ้นต้นของกฎหมายไม่ว่าจะเป็นพระราชปรารภหรือคำปรารภ มักแสดงเหตุผลในความเป็นมาของกฎหมายฉบับนั้น
- (3) หมายเหตุท้ายกฎหมาย คือข้อความที่พิมพ์อยู่ในตอนท้ายของกฎหมายขณะลงพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษา จะแสดงผลของการมีกฎหมายฉบับนั้น
- (4) การพิจารณามาตราต่าง ๆ ในกฎหมายประกอบกัน หรือพิจารณากฎหมายอื่นในเรื่องที่คล้ายคลึงกันหลาย ๆ ฉบับประกอบกัน
- (5) พิจารณาจากสภาพการณ์ที่เป็นไปได้หรือในขณะที่กฎหมายฉบับนั้นใช้บังคับ กล่าวคือ พิจารณาสถานการณ์นอกเหนือจากตัวบทกฎหมาย เช่น บทความทางวิชาการ คำพิพากษาของศาลหรือข่าวทางหน้าหนังสือพิมพ์
- (6) รายงานการประชุมในการร่างหรือพิจารณากฎหมายนั้น สามารถนำมาเป็นแนวทางสังเกตเพื่อแสวงหาเจตนารมณ์ของกฎหมายได้

อ้างอิงจาก โดยอาจารย์หมื่น มัณยารมย์. เอกสารประกอบการสอนวิชา หลักการพื้นฐานของกฎหมายแพ่ง (LW103) บทที่ 8 การตีความกฎหมาย. สืบค้นจาก www.dpu.ac.th/law/upload/content/files/8.doc

ที่ต่ำกว่าราคาตลาดหรือโดยไม่มีค่าตอบแทนได้ หากมีเหตุอันสมควร⁵⁵ โดยการทำธุรกรรมดังกล่าว มิได้มีวัตถุประสงค์เพื่อการพาณิชย์⁵⁶

ตัวอย่างเช่น

กรณีขายสินค้าต่ำกว่าราคาทุนเพื่อความอยู่รอดของธุรกิจอันเนื่องมาจากการประสบปัญหาวิกฤตเศรษฐกิจอย่างรุนแรง โดยไม่ได้หวังผลกำไรในเชิงพาณิชย์⁵⁷ ขายสินค้าคงรุ่น ขายสินค้าใกล้หมดอายุ สินค้าหมดอายุ สินค้าที่เหลือจากการส่งออก สินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน วัตถุดิบและบรรจุภัณฑ์ที่มีตำหนิไม่สามารถนำไปใช้ในการผลิต โดยขายในราคาต่ำกว่าราคาตลาด⁵⁸ หรือกรณีการโอนหุ้นตามราคาต้นทุน (ราคาพาร์) ของหุ้นเดิมที่มีอยู่ก่อนการโอน เพื่อวัตถุประสงค์ในการนำบริษัทเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแต่เพียงอย่างเดียว โดยผู้ถือหุ้นมิได้รับประโยชน์อื่นใดเป็นการบริหารงานตามปกติของธุรกิจ⁵⁹

เจตนารมณ์ของกฎหมายส่วนที่สอง ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถใช้อำนาจปรับปรุงการกำหนดราคาโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่ต่ำกว่าราคาตลาดได้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าเป็นธุรกรรมดังกล่าวเป็นธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทำธุรกิจระหว่างกันย่อมแสวงหากำไรต่อกัน⁶⁰ ดังนั้นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะทำธุรกรรมการโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาด หรือโดยไม่มีค่าตอบแทนต่อกันไม่ได้ เว้นแต่มีเหตุอันสมควร

ตัวอย่างเช่น

บริษัท เอ ประกอบกิจการผลิตอาหารทะเลส่งออก ได้ขายสินค้าให้แก่ บี โดยสินค้านั้น มีมูลค่า 1,000,000 บาท ตามราคาตลาดแต่ปรากฏว่าในแต่ละปีมีสินค้าคงเหลือค้างสต็อก

⁵⁵ “เหตุอันสมควร” ต้องพิจารณาประกอบกับข้อเท็จจริงและคำสั่งกรมสรรพากรต่าง ๆ.

⁵⁶ จากข้อสันนิษฐานทางกฎหมายที่ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยอมจัดตั้งขึ้นเพื่อแสวงหากำไร ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 3 ลักษณะ 22 หุ้นส่วนและบริษัท. มาตรา 1012 บัญญัติว่า “สัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น.”

⁵⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5639/2550.

⁵⁸ หนังสือกรมสรรพากรที่ ทค 0811/134 ลงวันที่ 29 มกราคม 2542.

⁵⁹ หนังสือกรมสรรพากรที่ ทค 0811/1911 ลงวันที่ 10 มีนาคม 2543.

⁶⁰ เจตนารมณ์ส่วนนี้ได้มาจาก การพิจารณามาตราต่าง ๆ ในกฎหมายประกอบกัน หรือพิจารณาจากตัวบทกฎหมายอื่น ๆ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกันหลาย ๆ ฉบับประกอบกัน.

เป็นจำนวนมาก บริษัท เอ จึงขายให้แก่บริษัท บี ในราคาต่ำกว่าราคาทุนในมูลค่า 800,000 บาท เป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด

กรณีนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) สิ่งที่เจ้าพนักงานประเมินต้องพิจารณาคือการกระทำของบริษัท เอ สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายหรือไม่ โดยไม่ต้องนำเรื่องนิติสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลมาพิจารณา โดยปกติการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลย่อมต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อการพาณิชย์แสวงหากำไร ด้วยเหตุนี้เป็นการโอนหรือขายทรัพย์สินหรือให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินที่มีไม่เชิงพาณิชย์ ด้วยการโอนหรือขายหรือให้บริการหรือให้กู้ยืม โดยต่ำกว่าราคาตลาดนั้นต้องมีเหตุอันสมควร

ดังนั้นหากข้อเท็จจริงปรากฏว่า การที่บริษัท เอ ได้ขายสินค้าให้แก่บริษัท บี ในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด เนื่องจากเป็นสินค้าใกล้หมดอายุ จึงไม่ได้หวังผลกำไรและมีการตรวจสอบสภาพสินค้าตามเงื่อนไขที่บริษัทกำหนดไว้ และได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจในการพิจารณาให้เป็นสินค้าใกล้หมดอายุ หมดอายุ ไม่ได้มาตรฐาน ถือว่าไม่เป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ เพราะบริษัท เอ ขายสินค้าในราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจประเมินราคาค่าตอบแทนของบริษัท เอ ตามราคาตลาด

จากการค้นหาเจตนารมณ์ของมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรสรุปได้ว่าหากผู้เสียภาษีไม่ต้องการให้เจ้าพนักงานประเมินปรับปรุงรายได้ ผู้เสียภาษีต้องแสดงให้เห็นว่าเจตนารมณ์ที่แท้จริงของธุรกรรมไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ และสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายทั้งสองส่วนที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น ดังนั้นเพื่อให้สามารถนำไปใช้ได้อย่างถูกต้องเหมาะสมและเป็นการป้องกันการเป็นคดีความ จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องศึกษาและทำความเข้าใจถึงเจตนารมณ์ของกฎหมาย

จากการศึกษาผู้วิจัยเห็นได้ว่าการนำมาตรา 65 ทวิ (4) ไปปรับใช้กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีอาจจะต้องเกี่ยวข้องกับคำสั่งกรมสรรพากรหลายฉบับ ผู้วิจัยจึงขอศึกษาถึงเจตนารมณ์ของคำสั่งกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง โดยแบ่งตามประเภทของธุรกรรมที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาดังนี้

3.1.2.1 ธุรกรรมการขายและโอนทรัพย์สิน

(1) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2545 เรื่อง “การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด” ซึ่งเป็นแนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานเพื่อตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีทำให้อกฎหมายและข้อกำหนดต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนมีความชัดเจนยิ่งขึ้น เนื่องจาก

ราคาหรือค่าตอบแทนอาจถูกกำหนดระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน (ทั้งการถือหุ้นระหว่างกัน การมีอำนาจควบคุมต่อกัน หรือการมีบอร์ดบริหารชุดเดียวกัน) ซึ่งอาจมีการอาศัยความสัมพันธ์บิดเบือนราคาโอนหรือขาย หรือค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ย ให้เป็นราคาที่แตกต่างจากราคาโดยทั่วไปตามกลไกธุรกิจที่เรียกเก็บระหว่างคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ ซึ่งสามารถพิจารณาสาระสำคัญได้ดังนี้⁶¹

ประการแรก ต้องเป็นกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากรหรือตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ โดยมีลูกจ้าง ตัวแทน ผู้กระทำการแทนตามมาตรา 76 ทวิและในการทำธุรกรรมระหว่างกันของนิติบุคคลดังกล่าวไม่มีค่าตอบแทนหรือมีแต่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้ดังกล่าวได้ตามมาตรา 65 ทวิ

นอกจากนี้คำสั่งดังกล่าวได้ให้คำนิยาม “ราคาตลาด” หรือ “Arm Length’s Price” หมายถึง ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตทางการค้า กรณีการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการหรือให้กู้ยืมที่มีลักษณะประเภทและชนิดเดียวกัน ณ วันโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืม และคำว่า “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” หมายถึง คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุมหรือร่วมทุน โดยตรงและทางอ้อม

ประการที่สอง มีการวางแนวทางวิธีการต่าง ๆ ในการหาราคาตลาดเป็นไปตามหลัก Arm’s Length Principle ตามคู่มือราคาโอน (Transfer Pricing Guideline For Multinational Enterprise and Tax Administration)⁶² ด้วยการปรับใช้วิธีการต่าง ๆ ได้แก่

- 1) วิธีการเปรียบเทียบราคาที่ไม่ได้มีการควบคุม(Comparable Uncontrolled Price Method)
- 2) วิธีการขายต่อ (Resale Price Method)
- 3) วิธีการทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method)

⁶¹ จาก “ การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ (Tax Avoidance of Transnational Corporations),” โดย สุพัตรา อนันตพงศ์, 2548, *วารสารธรรมนิติ ฉบับเอกสารภาษีอากร*, น. 77-78, กรุงเทพฯ: ธรรมนิติเพรส.

⁶² คู่มือราคาโอนขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและพัฒนา (The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) ซึ่งถือเป็นแนวทางมาตรฐานสากลที่ยอมรับกันทั่วโลก (อ้างถึงใน “การพิสูจน์ราคาโอนระหว่างประเทศ,” โดย พนิท ชีรภาพวงศ์, *วารสารบัญชีและกฎหมายธุรกิจ*, น. 22).

4) วิธีการอื่น ๆ (Other Methods) ซึ่งต้องเป็นวิธีที่ได้รับรองโดยสากลและเหมาะสมกับสภาพการณ์ตามข้อเท็จจริง

ประการที่สาม การตรวจสอบภาษีของเจ้าพนักงานประเมินมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเอกสารต่าง ๆ เพื่อสนับสนุนการกำหนดราคาตลาดและให้คำนิยาม “กิจการในกลุ่มเดียวกัน” ว่าคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุนโดยตรงและทางอ้อม⁶³

ประการสุดท้าย เป็นแนวทางแก้ไขปัญหาที่เกิดจากการตรวจสอบราคาโอนหากผู้เสียภาษีต้องการที่จะทำความเข้าใจกับกรมสรรพากรเพื่อความแน่นอนในการกำหนดราคาตลาดของธุรกรรมภายในกลุ่ม สามารถร้องขอเพื่อทำความเข้าใจกำหนดราคาล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangements - APAs)⁶⁴ เพื่อลดข้อขัดแย้งในอนาคต⁶⁵

เจตนารมณ์ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 คือ ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด หากปรากฏว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกระทำธุรกรรมโดยไม่มีรายได้ตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือกระทำธุรกรรมโดยมีรายจ่ายสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร และสามารถคำนวณหาราคาตลาดได้และเป็นที่ยอมรับตามหลักสากล จะเห็นได้จากวิธีการหาราคาซื้อขายโดยสุจริตต่าง ๆ ที่อยู่บนพื้นฐานของคู่มือ OECD ที่ใช้เพื่อการพิจารณาราคาโอน รวมถึงสามารถตรวจสอบโดยอาศัยเอกสารหลักฐานตามที่ระบุไว้ในข้อ 4 นอกจากนี้ยังประสงค์ให้

⁶³ จาก คำสั่งกรมสรรพากรที่ 113/2545 ข้อ 4.

⁶⁴ ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Agreements: APAs) คือ การทำความเข้าใจในเรื่องวิธีการกำหนดค่าตอบแทนสำหรับการโอนสินค้า การให้บริการ และการให้กู้ยืมเงินระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกัน ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท คือ

1. ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการ ล่วงหน้าประเภทฝ่ายเดียว (Unilateral APA) คือ ข้อตกลงระหว่างผู้เสียภาษีกับสรรพากร

2. ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการ ล่วงหน้าประเภททวิภาคี (Bilateral APA) คือ ข้อตกลงระหว่างสรรพากร 2 ประเทศ

3. ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการ ล่วงหน้าประเภทพหุภาคี (Multilateral APA) คือ ข้อตกลงระหว่างสรรพากรมากกว่า 2 ประเทศขึ้นไป

อ้างอิงจาก “ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Agreement: APA),” โดย จิตรา ณีชนะนันท์, 2552, วารสารสรรพากรศาสตร์, 56(2)

⁶⁵ จาก คำสั่งกรมสรรพากรที่ 113/2545 ข้อ 5.

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถทำข้อตกลงการกำหนดคราคาล่วงหน้ากับกรมสรรพากร สำหรับการทำธุรกรรมระหว่างตนกับคู่สัญญาได้

(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 57/2538 ลงวันที่ 2 สิงหาคม 2538 ในเบื้องต้นตามแนวทางปฏิบัติของคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวข้อ 2 เป็นการพิจารณา “เหตุอันสมควร” กรณีการโอนทรัพย์สินอันเป็นผลเนื่องมาจากการแยกบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ออกเป็นบริษัทเงินทุนและบริษัทหลักทรัพย์ซึ่งได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่เพื่อรับโอนกิจการโดยเฉพาะและการโอนทรัพย์สินจะต้องโอนในราคาที่ไม่ต่ำกว่ามูลค่าที่ปรากฏในบัญชี (Book Value) ณ วันที่โอน นอกจากนี้การรวมกิจการจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขข้ออื่นที่กำหนดในคำสั่งกรมสรรพากรด้วย จึงจะถือว่า การโอนทรัพย์สินดังกล่าว เป็นการโอนทรัพย์สิน โดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ

(4) แห่งประมวลรัษฎากร

เจตนารมณ์ของกฎหมาย คือ ให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำกรณีบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์แยกธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์ออกจากกันเป็นสองบริษัท สำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากทรัพย์สินที่รับโอนจากบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์เดิม⁶⁶ โดยมีการกำหนดลักษณะของการโอนทรัพย์สิน โดยมีเหตุอันสมควรในข้อ 2 ของคำสั่งนี้

(3) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539 ลงวันที่ 25 กันยายน 2539 ในเบื้องต้นตามแนวทางปฏิบัติของคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวให้ถือว่าการโอนทรัพย์สินที่เข้าลักษณะต่อไปนี้เป็นการโอนทรัพย์สิน โดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

- 1) บริษัทผู้ขายโอนทรัพย์สินให้กับบริษัทผู้ซื้อ ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนขึ้นใหม่เพื่อรับโอนกิจการ
- 2) บริษัทผู้ซื้อ มีวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการค้นคว้า วิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี
- 3) ทรัพย์สินที่โอนจะต้องมีราคาไม่ต่ำกว่ามูลค่าที่ปรากฏในบัญชี (Book Value) ของบริษัทผู้ขาย ณ วันที่โอน และ
- 4) การรวมกิจการจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขข้ออื่นที่กำหนดในคำสั่งกรมสรรพากรด้วย จึงจะถือว่า การโอนทรัพย์สินดังกล่าว เป็นการโอนทรัพย์สิน โดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

เจตนารมณ์ตามคำสั่งนี้ กล่าวคือ คำสั่งนี้อธิบัตกรมสรรพากรออกมาเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับบริษัทซึ่งได้โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้ง

⁶⁶ เจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 57/2538 ได้มาจากอารัมภบทของคำสั่งนี้.

ขึ้นใหม่ ซึ่งประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการ คั้นคว่ำ วิจัยและพัฒนา เทคโนโลยี⁶⁷

(4) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2558 ตาม คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว ข้อ 2 กรณีลูกหนี้โอนทรัพย์สินให้กับเจ้าหนี้สถาบันการเงินโดยไม่มี ค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด อันเป็นผลมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของ เจ้าหนี้สถาบันการเงินตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด โดยการปรับปรุง โครงสร้างหนี้จะต้องมีขึ้นภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

มาตรการข้างต้นสามารถนำมาใช้โดยอนุโลมในกรณีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ของเจ้าหนี้อื่นที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน แต่ทั้งนี้เจ้าหนี้นี้ดังกล่าวจะต้องดำเนินการเจรจาร่วมกันกับ สถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้และมีการทำความเข้าใจเป็นหนังสือร่วมกับเจ้าหนี้ สถาบันการเงินด้วย

เจตนารมณ์ของกฎหมาย คือ เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการ ตรวจสอบและแนะนำสำหรับการพิจารณาเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) กรณีสถาบันการเงินซึ่ง เป็นเจ้าหนี้ได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ กับลูกหนี้ของสถาบันการเงิน⁶⁸ โดยการ โอน ทรัพย์สินให้แก่สถาบันการเงินผู้เป็นเจ้าหนี้ เนื่องจากได้ทำสัญญาหรือข้อตกลงเพื่อปรับปรุง โครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ประกาศกำหนด โดยการ โอนทรัพย์สินนั้นไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่า ราคาตลาด ให้ถือว่ากรณีดังกล่าวมีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมิน ค่าตอบแทนเพื่อถือเป็นรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการคำนวณกำไรสุทธิ⁶⁹ ทั้งนี้เฉพาะการโอนทรัพย์สินที่ได้กระทำภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

3.1.2.2 ชุกรกรมการให้บริการ

(1) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2546 ตามแนวทางปฏิบัติของคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว ให้ถือว่าผู้รับบริการที่มีลักษณะและมี วัตถุประสงค์ตามแนวทางปฏิบัติเป็นการให้บริการที่เข้าลักษณะการให้บริการที่มีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร เจตนารมณ์ของกฎหมาย คือ ประสงค์ให้เจ้าพนักงาน กรมสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำสำหรับการพิจารณาเหตุอันสมควร

⁶⁷ เจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539 ได้มาจากอารัมภบทของคำสั่งนี้.

⁶⁸ เจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 ได้มาจากอารัมภบทของคำสั่งนี้.

⁶⁹ จาก “ข้อสังเกตเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีอากรสำหรับเงินได้จาก การ โอนทรัพย์สินเพื่อแก้ไขปัญหา เศรษฐกิจในบางกรณี,” โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2542 (10 ตุลาคม), *สรรพากรศาสตร์*, 46, น. 47.

กรณีการให้บริการโดยไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด แก่ผู้รับบริการที่เป็นหน่วยราชการ สำนักงานหรือหน่วยงานหรือกองทุนที่มีใช้นิติบุคคลหรือคณะกรรมการซึ่งจัดขึ้นโดยรัฐบาล กระทรวง ทบวง กรม เพื่อกระทำการกิจการตามนโยบายรัฐบาลและเป็นการดำเนินการตามวัตถุประสงค์พิเศษ⁷⁰

3.1.2.3 ชุกรกรรมการให้กู้ยืม

(1) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2558 ตามคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว ข้อ 1 กรณีสถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้ได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้ของสถาบันการเงินตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ดังกล่าวเป็นเหตุให้สถาบันการเงินดังกล่าวต้องปรับลดอัตราดอกเบี้ยหรือกระทำการอย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ถือว่ากรณีมีเหตุอันสมควรที่สถาบันการเงินดังกล่าวสามารถดำเนินการได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่กระทำระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

มาตรการข้างต้นสามารถนำมาใช้โดยอนุโลมในกรณีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่นที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน แต่ทั้งนี้เจ้าหนี้นี้ดังกล่าวจะต้องดำเนินการเจรจา ร่วมกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้และมีการทำความตกลงเป็นหนังสือร่วมกับเจ้าหนี้สถาบันการเงินด้วย

เจตนารมณ์ของกฎหมาย คือ เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำสำหรับการพิจารณาเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) กรณีสถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้หรือเจ้าหนี้อื่นที่ไม่ใช่สถาบันการเงินได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้ของสถาบันการเงิน⁷¹

จากการศึกษามาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร รวมถึงแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและแนวคำพิพากษาของศาลที่เกี่ยวข้องตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ว่า วิธีการดำเนินการโดยเจ้าพนักงานประเมินว่ากรณีใดเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ เจ้าพนักงานประเมินต้องมีการตีความการกระทำในส่วนที่สำคัญ 3 ประการ คือ

- 1) การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นไปตามรูปแบบของกฎหมาย
- 2) การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของ

กฎหมาย

⁷⁰ เจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 127/2546 ได้มาจากอารัมภบทของคำสั่งนี้.

⁷¹ เจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 ได้มาจากอารัมภบทของคำสั่งนี้.

3) การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีเหตุผลอันสมควร
 ดังนั้น หากเจ้าพนักงานประเมินตีความแล้วพบว่า การกระทำของบริษัทหรือ
 ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นไปตามรูปแบบของกฎหมาย แต่ไม่เป็นไปตามองค์ประกอบข้อ (2) และ
 ข้อ (3) เจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินให้เป็นไปตามราคาตลาดได้

3.2 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในต่างประเทศ

มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในหลายประเทศได้ถูกบัญญัติเป็น
 กฎทั่วไปไว้ในกฎหมาย เรียกว่า “กฎทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (General
 Anti-Tax Avoidance Rules หรือ GAARs)” อาทิ ประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย ได้บัญญัติมาตรการ
 ทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (ภายในประเทศ) ไว้ใน Part Iva แห่งพระราชบัญญัติ
 การประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 (Income Tax Assessment Act 1936: Itaa 1936) ตั้งแต่มาตรา
 177a ถึงมาตรา 177g⁷² โดยมาตรการทั่วไปนี้ หากธุรกรรมใดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อ
 ประโยชน์ทางภาษี (Tax Benefit) อธิปไตยกรมสรรพากรมีอำนาจที่จะปฏิเสธหรือเปลี่ยนแปลง
 ประโยชน์ทางภาษีนั้นได้⁷³

นอกจากนี้ในอีกหลายประเทศได้มีการนำมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับ
 ไม่ได้ มาบัญญัติเป็นมาตรการเฉพาะเรื่องในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (Specific Anti-Tax
 Avoidance Rules หรือ SAARS) ไว้ในกฎหมายด้วย เช่น กฎหมายเฉพาะเรื่องการป้องกันมิให้มีการ
 ใช้สิทธิประโยชน์จากดินแดนปลอดภาษี (Anti-Tax Haven) การตั้งบริษัทด้วยทุนจากหุ้นต่ำแต่การ
 ก่อหนี้สูง (Thin Capitalization) และการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)⁷⁴ เป็นต้น

ตามประมวลกฎหมายรัชฎากรของไทยไม่มีบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เป็นมาตรการ
 ต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ไว้ (ดังที่ได้เคยกล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อ 2.3) แต่อย่างไร
 ก็ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัชฎากร ก็ถูกนำมาใช้เพื่อเป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษี
 ที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนดราคาโอนได้ ซึ่งในหลายประเทศก็มีมาตรการในการต่อต้าน

⁷² Retrieved January 18, 2015, from [http://law.atolaw.gov.au/atolaw/view.htm?](http://law.atolaw.gov.au/atolaw/view.htm?Docid=TXR/TR9720/NAT/ATO/00001)

Docid=TXR/TR9720/NAT/ATO/00001

⁷³ จาก มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่บริสุทธิ์ (เอกสารวิชาการของการ
 อบรมหลักสูตร “ผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง (บ.ย.ส)” รุ่นที่ 13) (น. 63), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม,
 2552, กรุงเทพฯ: วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม.

⁷⁴ แหล่งเดิม.

การหลบหลีกภาษีในลักษณะดังกล่าวเช่นกัน อาทิ ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน⁷⁵ ประเทศญี่ปุ่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย ตามกฎหมายของประเทศเหล่านี้ หากมีการทำธุรกรรมใด ๆ ระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์ต่อกัน โดยมีราคาโอนต่ำกว่าราคาตลาดระหว่างคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ต่อกัน ก็จะต้องปรับปรุงราคาโอนให้เป็นไปตามตามราคาตลาด (Arm's Length Price) นั้น⁷⁶ ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ขอศึกษาเฉพาะมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนดราคาโอนตามแนวปฏิบัติของประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเครือรัฐออสเตรเลียและประเทศญี่ปุ่น ดังนี้

3.2.1 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนดราคาโอนตามแนวปฏิบัติของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ดำเนินนโยบายการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่เข้มงวดที่สุดในโลก โดยเนื้อหาของกฎหมายภายในนั้นมีความใกล้เคียงกับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของ OECD⁷⁷ มากที่สุด ซึ่งจากการกำหนดหลักการของประเทศสหรัฐอเมริกา ยังส่งผลให้ประเทศอื่น ๆ เริ่มให้ความสำคัญในเรื่องดังกล่าว

มาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้กรณีการกำหนดราคาโอนของประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถสรุปได้ดังนี้

3.2.1.1 กฎหมายแม่บทมาตรา 482 แห่งประมวลรัษฎากรประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code: IRC) กฎหมายแม่บทที่เกี่ยวข้องกับมาตรการต่อต้านการกำหนดราคาโอนตามประมวลรัษฎากรประเทศสหรัฐอเมริกา ได้แก่ มาตรา 482⁷⁸ มีสาระสำคัญคือ ให้อำนาจ

⁷⁵ จาก “การวางแผนสำหรับนักลงทุนไทยในประเทศจีน,” (น.41) โดย Edwin Van der Bruggen, *สรรพากรศาสตร์*, 47(11).

⁷⁶ มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้หรือไม่บริสุทธิ์ (เอกสารวิชาการของการอบรมหลักสูตร “ผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง (บ.ย.ส)” รุ่นที่ 13) (น. 34). เล่มเดิม.

⁷⁷ ย่อมาจาก องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Cooperation and Development - OECD) เป็นองค์กรระหว่างประเทศของกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วและยอมรับระบอบประชาธิปไตยและเศรษฐกิจการค้าเสรีในการร่วมกันและพัฒนาเศรษฐกิจของภูมิภาคยุโรปและโลก สืบค้นจาก https://en.wikipedia.org/wiki/Organisation_for_Economic_Co-operation_and_Development

⁷⁸ กฎหมาย Internal Revenue Code มาตรา 482 ได้กำหนดว่า “In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is

กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service: IRS) มีหน้าที่รวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนของผู้เสียภาษีในธุรกรรมระหว่างประเทศ บรรจุวิธีการหาราคาตลาดและยังได้กำหนดเพิ่มวิธีการพิจารณาราคาตลาดและประเมินราคาโอนในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินประเภทที่ไม่มีรูปร่าง (Intangible Property) ดังนั้น IRS จึงได้กำหนดหลักเกณฑ์ให้ผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทข้ามชาติมีหน้าที่ต้องเปิดเผยและรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการเงินได้และรายละเอียดของธุรกรรมระหว่างประเทศเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีของ IRS (IRS Revenue Agents) เก็บข้อมูลดังกล่าวไว้ในฐานข้อมูลเพื่อใช้วิเคราะห์และศึกษารายละเอียดในธุรกรรมระหว่างประเทศ อันจะก่อให้เกิดประโยชน์ในการปรับปรุงนโยบายการต่อต้านการหลบหลีกภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา และเพื่อตรวจสอบความถูกต้องของผู้เสียภาษีในการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศ⁷⁹

ในทางปฏิบัติ มาตรา 482 แห่งประมวลรัษฎากรประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรของกรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกา สามารถพิจารณาราคาตลาดในธุรกรรมของหน่วยธุรกิจที่มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงระหว่างกันไม่ว่าอยู่ในเครือเดียวกันหรือถูกควบคุมดูแลไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมโดยกลุ่มผลประโยชน์เดียวกัน ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินภาษีมีอำนาจในการพิจารณาปรับเปลี่ยนราคาที่ถูกคำนวณอย่างไม่เป็นไปตามราคาตลาดขึ้นใหม่ได้เพื่อวัตถุประสงค์ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีในธุรกรรมดังกล่าว ทั้งนี้หน่วยธุรกิจประเภทที่อาจถูกตรวจสอบ โดยเจ้าพนักงานประเมินภาษีนั้นให้หมายความรวมถึงหน่วยธุรกิจทุกประเภทที่เป็นหน่วยภาษี ตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยไม่คำนึงว่าหน่วยธุรกิจนั้นจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศสหรัฐอเมริกาหรือไม่⁸⁰ และแม้ว่าจะจะเป็นหน่วยธุรกิจที่มีการยื่นแบบแสดงรายการผู้เสียภาษีแยกกันกับกลุ่มผลประโยชน์ในเครือเดียวกันก็ตาม ในการนี้เมื่อพิจารณารายละเอียดของกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาพบว่าแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ออกกฤษฎะระเบียบ (Treasury Regulation) เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมในการหาราคาตลาด โดยมีวัตถุประสงค์ในการนำหลักการและเหตุผลในมาตรา 482 ไปปรับใช้ในทางปฏิบัติ

necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses. In the case of any transfer (or license) of intangible property (within the meaning of section 936 (h)(3)(B)), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible.” สืบค้นจาก <http://www.ustransferpricing.com/S482.html>

⁷⁹ กฎหมาย Internal Revenue Code มาตรา 482, 6038A, 6038C และ 6503(k).

⁸⁰ กฎหมาย Internal Revenue Code มาตรา 482.

3.2.1.2 กฎหมายลำดับรองภายใต้มาตรา 482 หากพิจารณาจากบทบัญญัติมาตรา 482 แห่งประมวลรัษฎากรประเทศ สหรัฐอเมริกา จะเห็นว่าไม่มีการบัญญัติคำว่า “Arm’s Length Price” ลงในกฎหมายแม่บท แต่จะพบในกฎหมายลำดับรองที่ออกโดยอำนาจของฝ่ายปกครอง โดย Treasury Regulation ที่ออกตามความในมาตรา 482 ได้กำหนดวิธีการและขั้นตอนในการหาราคา Arm’s Length ไว้ ทั้งหมด 4 ขั้นตอน ซึ่งหากวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้ในขั้นตอนแรกไม่สามารถปรับใช้เพื่อหาราคา Arm’s Length ได้หรือประเภทของธุรกรรมนั้นไม่อาจใช้วิธีการดังกล่าวในการหาราคาประเมินได้ให้เลือกใช้ วิธีการในลำดับต่อไปซึ่งวิธีการหาราคาตลาดสรุปได้ดังนี้

1) วิธีการเปรียบเทียบราคาที่ไม่มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method: CUP Method) คือ วิธีการที่ให้ทำการเปรียบเทียบกับค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บในทางการค้า ระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินที่มีประเภท และชนิด เดียวกันและอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน ซึ่งหากวิธี CUP ยังไม่สามารถประเมินราคาหาราคา Arm’s Length ได้ให้ใช้วิธีการในลำดับต่อไป

2) วิธีการขายต่อ (Resale Price Method: RPM) คือ วิธีการที่ให้นำค่าตอบแทนในการโอน ทรัพย์สินหรือค่าบริการซึ่งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็นคู่สัญญาที่เป็น อิสระต่อกันหักออกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณราคาขายต่อของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการ โอนทรัพย์สินหรือ ให้บริการในลักษณะหรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน ซึ่งหากวิธีการขายต่อ ไม่สามารถประเมินราคาหาราคา Arm’s Length ได้ให้ใช้วิธีการในลำดับต่อไป

3) วิธีบวกกำไร (Cost Plus Method: CPM) คือ วิธีการที่ให้นำต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการที่ขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการบวกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม ให้คำนวณจากการคูณต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการ โอนทรัพย์สินหรือ ให้บริการในลักษณะหรือประเภทหรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน ซึ่งหากวิธีการบวกกำไรไม่สามารถประเมินราคาหาราคา Arm’s Length ได้ให้ใช้วิธีการในลำดับต่อไป

4) วิธีการอื่น ๆ (Other Methods) ในกรณีที่ไม่สามารถคำนวณหาราคา Arm’s Length ได้ตามวิธีการทั้งสามในข้างต้น โดยการกำหนดขั้นตอนและลำดับก่อนหลังในการพิจารณาหาราคา Arm’s Length นี้ ถือว่าเป็นการกำหนดที่ละเอียดและเข้มงวดมากกว่าแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกำหนดราคาโอนของ OECD ซึ่งต่อมาประเทศสหรัฐอเมริกา ยังได้บัญญัติหลักการที่กำหนดให้

เจ้าพนักงานประเมินภาษีสามารถเลือกใช้วิธีการต่าง ๆ ตามความเหมาะสมของธุรกรรมที่ทำการประเมินได้ โดยให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการพิจารณาวิธีการ โดยวิเคราะห์จากข้อเท็จจริงที่ตรวจพบในลักษณะการดำเนินการของธุรกรรมว่าวิธีใดจะเป็นวิธีที่ดีที่สุด⁸¹ ในการหาราคา Arm's Length หรือวิธีการที่ให้ผล Arm's Length ที่เหมาะสมเชื่อถือได้ ซึ่งผลของการกำหนดราคาโอนที่น่าเชื่อถือที่สุดนั้น ถ้าหาราคาโอนของผู้เสียภาษีเป็นไปตามหลักเกณฑ์ Arm's Length เจ้าหน้าที่จะไม่มีการปรับปรุงราคา หากว่าเจ้าหน้าที่ภาษีอาจได้ทำการปรับปรุงราคา ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยอาจโต้แย้งและพิสูจน์ให้ได้ว่าได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขของ Arm's Length แล้ว⁸²

อย่างไรก็ดี ในทางกลับกันกฎหมายฉบับดังกล่าวยังได้เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีสามารถชี้แจงความจำเป็นและเหตุผลในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการในอัตราเช่นว่านั้นได้โดยผู้เสียภาษีสามารถนำเอกสารหรือหลักฐานเพื่อพิสูจน์ให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีเห็นว่าการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการในอัตรดังกล่าวจะสร้างผลตอบแทนหรือผลกำไรที่เหมาะสมในการดำเนินธุรกิจดังกล่าวได้อย่างไร และในระยะเวลาเท่าไรจึงจะได้ผลตอบแทนจากการใช้กลยุทธ์ในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการในอัตรดังกล่าว (Market Penetration Strategies) ซึ่งหากการพิสูจน์กลยุทธ์ในทางตลาดนี้ สามารถพิสูจน์ให้เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีเห็นว่าการกำหนดราคาดังกล่าวมีความสมเหตุสมผล ธุรกรรมดังกล่าวย่อมไม่เป็นธุรกรรมประเภทที่มีการกำหนดราคาโอนอย่างไม่เหมาะสมตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา

นอกจากนี้ เพื่อให้มาตรา 482 สามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพประเทศสหรัฐอเมริกา ยังกำหนดหลักการในการตรวจสอบผู้เสียภาษีในการรายงานข้อมูลทางภาษี

⁸¹ วิธีที่ดีที่สุด (The Best Method Rule) ตามความใน Treasury Regulations Section 1.482-1(c) Allocation of Income and Deductions among Taxpayers กำหนดว่า The Best Method Rule คือ “ ...In general, the arm's length result of a controlled transaction must be determined under the method that, under the facts and circumstances, provides the most reliable measure of an arm's length result. Thus, there is no strict priority of methods, and no method will invariably be considered to be more reliable than others. An arm's length result may be determined under any method without establishing the inapplicability of another method, but if another method subsequently is shown to produce a more reliable measure of an arm's length result; such other method must be used. Similarly, if two or more applications of a single method provide inconsistent results, the arm's length result must be determined under the application that, under the facts and circumstances, provides the most reliable measure of an arm's length result...”

สืบค้นจาก http://www.ustransferpricing.com/best_method_rule.html

⁸² การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ (Tax Avoidance of Transnational Corporations) (น. 71). เล่มเดิม.

อันเกี่ยวกับ การกำหนดราคาโอนในธุรกรรมที่อยู่ในกลุ่มผลประโยชน์เดียวกัน โดยแยกเป็นประเภทของธุรกรรม เช่น ตามความในมาตรา 1.482-2 กำหนดหลักเกณฑ์การตรวจสอบราคาโอนในกรณีการให้กู้ยืมและการให้บริการ⁸³ และมาตรา 1.482.3 จนถึง มาตรา 1.482.6 ได้กำหนดเนื้อหาโดยละเอียดเกี่ยวกับการหาราคา Arm's Length ในธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการโอนอสังหาริมทรัพย์⁸⁴ เป็นต้น

3.2.2 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนดราคาโอนตามแนวปฏิบัติของประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย

ประเทศเครือรัฐออสเตรเลียได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายสำหรับเป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีในปี ค.ศ. 1981 ปรากฏในพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ (The Income Tax Assessment Act 1936 (ITAA) ซึ่งเป็นกฎหมายหลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศ โดยได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมทั้งในบทบัญญัติที่เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรโดยเฉพาะและบทบัญญัติที่เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรโดยทั่วไป กล่าวคือ

3.2.2.1 บทบัญญัติที่เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรโดยเฉพาะ ตามกฎหมายของประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรโดยเฉพาะ ได้ถูกบัญญัติไว้ใน Division 13 Part III แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 อันประกอบด้วย มาตรา 136 Aa ถึง 136 Ag ซึ่งบัญญัติขึ้นเพื่อพิจารณาการหลบหลีกภาษีอากรทั้งในกรณีการกำหนดราคาต่ำและการกำหนดราคาสูงในธุรกรรมการขายสินค้า ทรัพย์สิน หรือให้บริการที่ขายโดยบริษัท ออสเตรเลีย รวมถึงกรณีการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่ไม่เหมาะสม ที่นำมาหักออกจากรายได้ในประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย เนื่องจากมีการยกย้ายภาระหน้าที่ในการเสียภาษีอากรระหว่างประเทศด้วยการกำหนดราคาโอนในการขายให้ หรือให้ใช้สิทธิของสินค้าหรือบริการซึ่งเป็นการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์ต่อกันในประเทศต่าง ๆ ที่แตกต่างกัน การกำหนดราคาโอนใช้กับบริษัทข้ามชาติ⁸⁵ ด้วยวิธีการถ่ายเทกำไรของบริษัทที่อยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีสูงไปยังบริษัทที่มีความสัมพันธ์ต่อกันซึ่งอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ เป็นผลให้ประเทศหนึ่งได้รับกำไรทั้งหมด

⁸³ กฎหมาย Internal Revenue Code มาตรา 1.482-2 Determination of taxable income in specific situations.

⁸⁴ กฎหมาย Internal Revenue Code มาตรา 1.482-3 จนถึงมาตรา 1.482-6 กำหนดหลักการเกี่ยวกับ Methods to determine taxable income in connection with a transfer of tangible property.

⁸⁵ บริษัทข้ามชาติ หมายถึง บริษัทธุรกิจเอกชนในประเทศใดประเทศหนึ่งซึ่งมีอำนาจการบริหาร และการกำหนดนโยบายสูงสุดในประเทศแม่และมีการดำเนินกิจการหรือสาขาครอบคลุมในหลาย ๆ ประเทศ (อ้างถึงใน *หลักความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ* (น. 183), โดย จุฑาทิพ คล้ายทับทิม, 2551, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

ไม่เป็นสัดส่วนหรือมากเกินไปเมื่อเทียบกับกำไรรวมของกลุ่มบริษัททำให้ประเทศซึ่งบริษัทที่ถ่ายเทกำไรซึ่งตั้งอยู่ได้รับชำระภาษีน้อยลง⁸⁶

บทบัญญัติ Division 13 ไม่ยอมรับการดำเนินกิจการระหว่างสาขาของกิจการเดียวกันหรือระหว่างสาขากับสำนักงานใหญ่ เนื่องจากถือว่าสาขาและสำนักงานใหญ่เป็นนิติบุคคลเดียวกันและไม่สามารถแสวงหากำไรจากตัวเองได้ โดยให้อำนาจอธิบดีในการใช้ดุลยพินิจเพื่อพิจารณาวิธีการใด ๆ ที่เหมาะสม หรือที่ดีที่สุด และเป็นที่ยอมรับของนานาชาติ เพื่อใช้วัดการติดต่ออย่างอิสระของรายการค้าแต่ละสถานการณ์ ซึ่งในปัจจุบันกรมสรรพากรของประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย (Australia Taxation Office: ATO) ยอมรับวิธีการพิจารณาการติดต่ออย่างอิสระตามแนวรายงานของ OECD ในฐานะเป็นแนวทางที่นานาประเทศยอมรับตามมติของสภาผู้แทนราษฎรของประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย

กรมสรรพากรของประเทศเครือรัฐออสเตรเลียมองเห็นว่าการกำหนดราคาโอนเป็นการปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมเพราะทำให้การหักค่าใช้จ่ายมากขึ้นแต่การประเมินเงินได้ลดลง

ตัวอย่างเช่น ถ้าบริษัทต่างประเทศขายสินค้าให้กับประเทศเครือรัฐออสเตรเลียที่มีความสัมพันธ์กันด้วยราคาสูง บริษัทเครือรัฐออสเตรเลียจะหักจ่ายได้มากกว่าที่ควรจะมีสิทธิ ในขณะที่เดียวกันบริษัทต่างประเทศนั้นก็มิรายได้เกินกว่าที่ควรจะเป็น ถ้าบริษัทต่างประเทศตั้งอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ กลุ่มบริษัทดังกล่าวโดยรวมจะเสียภาษีน้อยกว่ากรณีที่ขายสินค้ากันตามราคาปกติ

ในทำนองกลับกันหากบริษัทในประเทศเครือรัฐออสเตรเลียขายสินค้าให้แก่บริษัทต่างประเทศในราคาต่ำ ก็จะทำให้บริษัทในประเทศเครือรัฐออสเตรเลียมีรายได้ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น ทำให้ประเทศเครือรัฐออสเตรเลียเก็บภาษีได้น้อยลง ในขณะที่บริษัทต่างประเทศก็ได้รับหักค่าใช้จ่ายน้อยลงเช่นเดียวกัน กลุ่มบริษัทโดยรวมก็จะเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็น

ดังนั้นจึงมีมาตรา 136 Aa (3)(C)(D)⁸⁷ กำหนดการพิจารณาค่าตอบแทนที่เป็นการติดต่ออย่างอิสระ คือ การเปรียบเทียบค่าตอบแทนส่วนที่ได้รับหรือควรจะได้รับจากการให้หรือโอนหรือได้รับซึ่งทรัพย์สิน เปรียบเทียบกับธุรกรรมของบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกันที่สามารถเปรียบเทียบได้

⁸⁶ การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ (*Tax Avoidance of Transnational Corporations*) (น. 72). เล่มเดิม.

⁸⁷ Section 136 AA(3) - In this Division, unless the contrary intention appears:

“ ... (c) a reference to the arm’s length consideration in respect of the supply of property is a reference to the consideration that might reasonably be expected to have been received or receivable as

นอกจากนี้ได้กำหนดคู่มือผู้ปฏิบัติการไว้ใน Division.13 มาตรา 136ad (1) ถึง (3) เกี่ยวกับสิ่งที่ได้มาซึ่งทรัพย์สินและการเข้าถือสิทธิในทรัพย์สิน ภายใต้ข้อตกลงระหว่างประเทศ ซึ่งคำว่า “ทรัพย์สิน” ได้จำกัดความว่าให้รวมถึง

- 1) สิทธิในการดำเนินคดี
- 2) สิทธิหรืออำนาจตามกฎหมายในอสังหาริมทรัพย์ หรือหลักความยุติธรรมที่ได้รับทรัพย์สินหรือมีอยู่เหนือทรัพย์สินนั้น

- 3) สิทธิใดๆ ที่จะได้รับเป็นเงินได้ และ

- 4) การให้บริการ

คำว่า “ข้อตกลงระหว่างประเทศ” ตามมาตรา 136 Ac คือ “ข้อตกลง” มีองค์ประกอบดังนี้

- 1) ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ได้มาซึ่งทรัพย์สินภายใต้ข้อตกลงนอกเหนือจากธุรกิจที่ปรากฏในประเทศหรือรัฐอิสระโดยผ่านสถานประกอบการถาวรหรือ Pe ของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในหรือรัฐอิสระ หรือ

- 2) ผู้มีถิ่นที่อยู่ซึ่งดำเนินธุรกิจนอกหรือรัฐอิสระได้มาซึ่งทรัพย์สินภายใต้ข้อตกลงดังกล่าว และทรัพย์สินที่ได้มาเกี่ยวกับธุรกิจนั้น

เงื่อนไขในการบังคับใช้บทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน จะต้องมีความเกี่ยวพันระหว่างคู่สัญญาภายใต้ข้อตกลงระหว่างประเทศ และอธิบดีกรมสรรพากรจะต้องพิจารณาว่าคู่สัญญาใดที่ไม่ได้ทำธุรกรรมในราคาตลาดและคำนวณหาราคาซื้อขายโดยสุจริต (Arm's Length Price) ตามคู่มือ Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprise And Tax Administration ขององค์การ OECD ซึ่งสามารถเลือกใช้วิธี ดังนี้

- (1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่มีการควบคุม (CUP)

- (2) วิธีการขายต่อ (RPM)

- (3) วิธีบวกกำไร (CPM)

- (4) วิธีการแบ่งแยกกำไร (PSM)

consideration in respect of the supply if the property had been supplied under an agreement between independent parties dealing at arm's length with each other in relation to the supply;

(d) a reference to the arm's length consideration in respect of the acquisition of property is a reference to the consideration that might reasonably be expected to have been given or agreed to be given in respect of the acquisition if the property had been acquired under an agreement between independent parties dealing at arm's length with each other in relation to the acquisition; and ...”

ทั้งนี้ อธิบดีกรมสรรพากรต้องใช้ดุลยพินิจในการปรับใช้บทบัญญัติดังกล่าวตามสิ่งที่ได้มาซึ่งสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีโดยเฉพาะ จึงต้องปฏิบัติด้วยความรอบคอบ

ส่วนการกำหนดราคาโอนในธุรกรรมรูปแบบอื่น ๆ ได้ปรากฏอยู่ใน แนวคำวินิจฉัยภาษีอากร (Taxation Ruling⁸⁸) ได้แก่⁸⁹

(1) คำวินิจฉัยภาษีอากรที่ TR 92/11⁹⁰ เรื่องเกี่ยวกับการใช้ประโยชน์จากกฎเกณฑ์การกำหนดราคาโอนเกี่ยวกับการจัดการในเรื่องกู้ยืมเงินและการให้เครดิตที่สมดุลการจ่ายดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำหรือไม่เสียดอกเบี้ยเลยจากการกู้ยืมโดยสมาชิกคนใด ๆ ในกลุ่มบริษัทข้ามชาติไปยังต่างประเทศ การประเมินค่าของดอกเบี้ยที่จ่ายไปน้อยกว่าอัตราทางการค้าที่เสนอให้แก่ผู้กู้ยืมที่ไม่ใช่สมาชิกภายในกลุ่ม อัตราดอกเบี้ยแสดงให้เห็นถึงการจ่ายเงินจากการให้กู้ยืม ไปยังผู้ให้กู้

มุมมองของอธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) เห็นว่าการจัดให้มีการกำหนดราคาโอนนั้นอาจปรับใช้แก่การให้กู้ยืมและการให้เครดิตที่สมดุลกันระหว่างบริษัท แม้ว่าปราศจากมูลเหตุจูงใจในการประหยัดภาษี

(2) คำวินิจฉัยภาษีอากรที่ TR 97/20⁹¹ เรื่องเกี่ยวกับการบังคับใช้และการพิจารณาวิธีการคำนวณหาราคาซื้อขายโดยสุจริต (Arm's Length Price) ซึ่งได้ประกาศเพื่อใช้เป็นแนวทางในการเลือกวิธีการเพื่อคำนวณราคาซื้อขายโดยสุจริต ซึ่งใช้บังคับสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในเครือ โดยคำวินิจฉัยนี้ไม่ได้กำหนดลำดับความสำคัญของแต่ละวิธีการดังเช่นในประเทศสหรัฐอเมริกา แต่ก็ได้เปิดกว้างถึงขอบเขตที่จะยอมรับ หากปรากฏว่าวิธีที่ผู้เสียภาษีอากรเลือกเป็นวิธีที่เหมาะสม

ทั้งนี้ แม้ว่ากรมสรรพากรของประเทศหรือรัฐออสเตรเลียจะได้อำหนดไว้ในคำวินิจฉัยว่าจะดำเนินตามแนวทางขององค์การ Oecd ในเรื่องวิธีการคำนวณราคาตลาด แต่กรมสรรพากรของประเทศหรือรัฐออสเตรเลียก็เชื่อว่าสามารถที่จะเลือกใช้วิธีอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในคู่มือ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration ขององค์การ

⁸⁸ Taxation Rulings เทียบได้กับแนวปฏิบัติทางภาษีอากรหรือคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.

⁸⁹ การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ (*Tax Avoidance of Transnational Corporations*) (น. 72-75). เล่มเดิม.

⁹⁰ Taxation Ruling TR 92/11. Income tax: application of the Division 13 transfer pricing provisions to loan arrangements and credit balances. Retrieved April 15, 2015, from <http://law.atolaw.gov.au/atolaw/view.htm?docid=TXR/TR9211/NAT/ATO/00001>

⁹¹ Taxation Ruling TR 97/20. Income tax: arm's length transfer pricing methodologies for international dealings. Retrieved April 15, 2015, from <http://law.atolaw.gov.au/atolaw/view.htm?Docid=TXR/TR9720/NAT/ATO/00001>

OECD ก็ได้ แต่ธุรกรรมหรือบริษัทที่จะนำมาเปรียบเทียบจะต้องเป็นเรื่องที่เป็นไปได้ในทางธุรกิจ และต้องมีความคล้ายกันในเรื่องของโครงสร้างต้นทุน กลยุทธ์ในการดำเนินธุรกิจ เงื่อนไขและเหตุผลในด้านตลาดและเศรษฐกิจ

3.2.2.2 บทบัญญัติที่เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรโดยทั่วไป

ปรากฏอยู่ใน Part IV A แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ตั้งแต่มาตรา 177a ถึง 177g โดยจะถูกนำมาใช้เมื่อปรากฏว่ามีการปฏิบัติใด ๆ ที่มีวัตถุประสงค์ที่แท้จริงหรือวัตถุประสงค์หลัก เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์ทางภาษีอากรและวิธีการดังกล่าวมีลักษณะเป็น “แผนการหรืออุบาย” (Scheme)

(1) เงื่อนไขการปรับใช้บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ตาม Part IV A ต้องมีการกระทำที่ครบองค์ประกอบสำคัญ 3 ประการ คือ

- 1) ต้องมีแผนการหรืออุบาย (Scheme)
- 2) แผนหรืออุบายดังกล่าวก่อให้เกิดผลประโยชน์ในทางภาษี (Tax Benefit)
- 3) แผนหรืออุบายดังกล่าวได้เกิดขึ้นหรือดำเนินไป โดยมีวัตถุประสงค์ที่แท้จริงหรือวัตถุประสงค์หลัก เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์ทางภาษีอากร (Sole or Dominant Purpose)

(2) องค์ประกอบของ Part IV A

1) แผนการหรืออุบาย (Scheme) ตามมาตรา 177a(1)⁹² และ มาตรา 177a(3)⁹³ ได้ให้คำนิยาม “Scheme” ไว้ว่า เป็นข้อตกลง การเตรียมการ ไม่ว่าจะแสดงออกโดยชัดแจ้งหรือโดยทางอ้อมและไม่ว่าจะตั้งใจให้มีผลหรือไม่มีผลโดยวิธีทางกฎหมายและแบบแผนใด ๆ ข้อเสนอการกระทำ หรือพฤติกรรมใด ๆ ซึ่งรวมทั้งการกระทำหรือพฤติกรรมฝ่ายเดียว ทั้งที่เกิดขึ้นในประเทศหรือนอกประเทศ

⁹² Section 177A (1) Scheme means:

(a) any agreement, arrangement, understanding, promise or undertaking, whether express or implied and whether or not enforceable, or intended to be enforceable, by legal proceedings; and

(b) any scheme, plan, proposal, action, course of action or course of conduct.

⁹³ Section 177A (3) Unilateral scheme means:

The reference in the definition of scheme in subsection (1) to a scheme, plan, proposal, action, course of action or course of conduct shall be read as including a reference to a unilateral scheme, plan, proposal, action, course of action or course of conduct, as the case may be.

อธิบดีกรมสรรพากร (The Commissioner) เป็นผู้มีอำนาจในการใช้ดุลยพินิจเพื่อพิจารณาสภาพของแผนการหรืออุบายทั้งหมดว่าผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายเป็นผู้ที่เข้าข่ายได้รับประโยชน์ทางภาษีอากรหรือไม่⁹⁴

2) ผลประโยชน์ในทางภาษี (Tax Benefit)

แผนการที่ได้ทำขึ้นนั้นต้องก่อให้เกิดผลประโยชน์ในทางภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยผ่านวิธีการของ Scheme ซึ่งมาตรา 177C (1)(A) และ มาตรา 177C (1)(B)⁹⁵ ได้กำหนดหลักเกณฑ์ของผู้เสียภาษีที่ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับแผนการ ดังนี้

ก. จำนวนเงินที่ไม่ได้นำมารวมไว้ในเงินได้พึงประเมิน ซึ่งจำนวนเงินดังกล่าวควรจะนำมารวมไว้ หรือคาดว่าจะได้นำมารวมไว้ในเงินได้พึงประเมินนั้น

ข. ค่าใช้จ่ายที่ยินยอมให้เป็นค่าใช้จ่ายตามกฎหมายในปีภาษีนั้น แต่ปรากฏว่าค่าใช้จ่ายจำนวนดังกล่าวนี้ทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน ไม่ได้ระบุว่าเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามกฎหมายในปีภาษีนั้น ๆ

จากข้อมูลข้างต้นสรุปได้ว่าประโยชน์ทางภาษีอากรเกิดขึ้นเมื่อเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษี ถูกตัดออกไปให้เหลือยอดต่ำกว่าความเป็นจริงโดยวิธีการเพิ่มค่าใช้จ่ายที่เกินกว่าที่เป็นจริงหรือที่กฎหมายไม่ได้กำหนดให้เป็นค่าใช้จ่ายได้

3) วัตถุประสงค์ (Purpose of Scheme) ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาวัตถุประสงค์ปรากฏอยู่ในมาตรา 177D ซึ่งกำหนดว่าปัจจัยต่อไปนี้จะต้องได้รับการพิจารณาก่อนที่จะวินิจฉัยโดยวัตถุประสงค์ได้ว่าแผนการดังกล่าวทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์หลักสำหรับการได้รับประโยชน์ทางภาษี ทั้งนี้ไม่จำเป็นว่าวัตถุประสงค์หลัก จะต้องเป็นวัตถุประสงค์ของผู้เสียภาษีแต่รวมถึง

⁹⁴ จาก “ กฎหมายต่อต้านการเลี่ยงภาษีของออสเตรเลีย,” โดย สุทธิพงษ์ ศรีสอาด, *สรรพากรศาสตร์*, 42(7), น. 33

⁹⁵ Section 177C (1) Subject to this section, a reference in this Part to the obtaining by a taxpayer of a tax benefit in connection with a scheme shall be read as a reference to:

(a) an amount not being included in the assessable income of the taxpayer of a year of income where that amount would have been included, or might reasonably be expected to have been included, in the assessable income of the taxpayer of that year of income if the scheme had not been entered into or carried out; or

(b) a deduction being allowable to the taxpayer in relation to a year of income where the whole or a part of that deduction would not have been allowable, or might reasonably be expected not to have been allowable, to the taxpayer in relation to that year of income if the scheme had not been entered into or carried out

วัตถุประสงค์ของบุคคลอื่น⁹⁶ มาตรา 177D (2)⁹⁷ ได้กำหนดปัจจัย 8 ประการที่คณะกรรมการและศาลจะต้องคำนึงถึงในการพิจารณาว่าแผนที่ทำขึ้นนั้นเกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์หลักหรือไม่ ได้แก่

1. สถานการณ์ที่มีการทำแผนหรือดำเนินการตามแผน
2. รูปแบบและสาระสำคัญของแผน
3. ระยะเวลาที่แผนเกิดขึ้นและดำเนินอยู่
4. ผลที่จะประสบความสำเร็จได้โดยแผนการ
5. ความเปลี่ยนแปลงใด ๆ ทางสถานะการเงินของผู้เสียภาษีอากรที่เกิดขึ้น

จากแผนการ

6. ความเปลี่ยนแปลงใด ๆ ทางสถานะการเงินของบุคคลอื่น

⁹⁶ 177D(1) This Part applies to a scheme if it would be concluded (having regard to the matters in subsection (2)) that the person, or one of the persons, who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme did so for the purpose of:

- (a) enabling a taxpayer (a relevant taxpayer) to obtain a tax benefit in connection with the scheme; or
- (b) enabling the relevant taxpayer and another taxpayer (or other taxpayers) each to obtain a tax benefit in connection with the scheme;

⁹⁷ 177D(2) For the purpose of subsection (1), have regard to the following matters:

- (a) the manner in which the scheme was entered into or carried out;
- (b) the form and substance of the scheme;
- (c) the time at which the scheme was entered into and the length of the period during which the scheme was carried out;
- (d) the result in relation to the operation of this Act that, but for this Part, would be achieved by the scheme;
- (e) any change in the financial position of the relevant taxpayer that has resulted, will result, or may reasonably be expected to result, from the scheme;
- (f) any change in the financial position of any person who has, or has had, any connection (whether of a business, family or other nature) with the relevant taxpayer, being a change that has resulted, will result or may reasonably be expected to result, from the scheme;
- (g) any other consequence for the relevant taxpayer, or for any person referred to in paragraph (f), of the scheme having been entered into or carried out;
- (h) the nature of any connection (whether of a business, family or other nature) between the relevant taxpayer and any person referred to in paragraph (f).

7. ผลลัพธ์อื่นใดสำหรับผู้เสียหายที่เกี่ยวข้องหรือบุคคลอื่นใดที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้เสียหาย

8. ลักษณะของความเกี่ยวข้องระหว่างผู้เสียหายที่เกี่ยวข้องและบุคคลโดยพิจารณาจากปัจจัยที่ (3.6)

จะเห็นได้ว่าปัจจัยสามประการแรก พิจารณาแผนการในลักษณะรูปแบบ สารสำคัญ ตลอดจนวิธีการและระยะเวลาที่แผนนั้นเกิดขึ้นหรือดำเนินอยู่ ส่วนสามข้อต่อมาพิจารณาเกี่ยวกับผลทางการเงินของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับแผนการ ความสัมพันธ์และสถานภาพซึ่งมีผลต่อแผนการ และในสองข้อสุดท้าย พิจารณาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่เป็นผลจากแผนการ

(3) อำนาจของอธิบดีในฐานะเจ้าพนักงานประเมิน (The Commissioner)

เมื่อปรากฏว่าผู้เสียหายอากรได้รับประโยชน์ทางภาษีอากรอันเกิดจากแผนการ อธิบดีมีอำนาจดำเนินการดังต่อไปนี้

1) อธิบดีมีอำนาจระงับประโยชน์ทางภาษีอากรนั้นทั้งหมดหรือบางส่วน ตามมาตรา 177F(1)(2)

2) อธิบดีมีอำนาจแก้ไขยอดเงินได้พึงประเมินเพื่อชดเชยเงินที่ได้ยื่นไว้เดิม ตามมาตรา 177F(3)

3) อธิบดีมีอำนาจพิจารณาคำร้องของผู้เสียหายอากรนั้น โดยต้องตอบเป็นหนังสือถึงผู้ยื่นคำร้องภายในเวลาที่กำหนด ตามมาตรา 177F(6)

4) อธิบดีมีอำนาจทำการแก้ไขหรือปรับปรุงเงินได้พึงประเมินเพื่อประเมินภาษีแก่ผู้เสียหายอากรรายที่ถูกระงับประโยชน์ทางภาษีอากรใหม่ได้ ภายใน 6 ปี นับแต่วันสุดท้ายของการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี และผู้เสียหายจะต้องรับผิดชอบภาระเบี้ยปรับอีก 2 เท่า ของจำนวนภาษีที่ได้ประเมินเรียกเก็บเพิ่มเติม ตามมาตรา 177G

ตามที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าประเทศเครือรัฐออสเตรเลียมีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ทั้งมาตรการสำหรับธุรกรรมภายในประเทศและมาตรการสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศแยกต่างหากจากกัน ทั้งนี้บัญญัติมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนดคราอาโอน กรมสรรพากรของประเทศเครือรัฐออสเตรเลียได้บัญญัติเป็นกฎหมายลักษณะพิเศษใช้เป็นมาตรการสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศแยกต่างหากจากภาษีเงินได้ทั่วไปที่ใช้บังคับภายในประเทศ

3.2.3 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนด ราคาโอนตาม แนวปฏิบัติของประเทศญี่ปุ่น

รัฐบาลญี่ปุ่นได้มีออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนไว้ดังนี้⁹⁸

(1) Special Taxation Measure Law ข้อ 66-4 และกฎหมายประกอบที่ออกในปี 1986 ประกาศใช้ในปี ค.ศ. 1986 และได้แก้ไขเพิ่มเติมปี ค.ศ. 1991 เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและถูกต้อง ในการจัดเก็บภาษี สำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศ

(2) Transfer Pricing Administration Guidelines ที่ออกในปี 2001 และถูกปรับปรุง แก้ไขครั้งล่าสุดในปี 2007 ซึ่งเกี่ยวกับการเรียกเอกสารพิสูจน์ราคาตลาด

(3) Tax Reform Bill 2012

3.2.3.1 Special Taxation Measure Law⁹⁹

ข้อ 66-4 ยอมรับหลักการ Arm's Length โดยได้กำหนดว่า เมื่อบริษัทญี่ปุ่นเข้าทำ ธุรกรรมกับบริษัทในเครื่องต่างประเทศ และบริษัทญี่ปุ่นได้จ่ายเกินกว่า หรือได้รับชำระราคาต่ำกว่า ราคาซื้อขายโดยสุจริตหรือที่เรียกกันโดยทั่วไปว่าราคาตลาด (Arm's Length Price) บริษัทดังกล่าว จะถูกดำเนินการปรับปรุงราคาเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

กล่าวคือ ถ้ามีการลดลงของกำไรของบริษัทหรือการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายของบริษัท ทำให้เงินได้ที่ต้องเสียภาษีลดลง เนื่องจากธุรกรรมที่ทำกับบริษัทในเครื่องต่างประเทศไม่ได้อยู่บน พื้นฐานของราคาตลาด ธุรกรรมที่ทำกับบริษัทในเครื่องต่างประเทศดังกล่าวจะถูกดำเนินการ ตามหลักการของราคาตลาด โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อคำนวณเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในการจัดเก็บภาษี จากบริษัท

โดยหลักการนี้ใช้บังคับเฉพาะกับธุรกรรมระหว่างประเทศเท่านั้น ไม่รวมถึงธุรกรรม การกำหนดราคาโอนภายในประเทศ โดยหลักการนี้มุ่งหมายที่จะควบคุมธุรกรรมระหว่างบริษัท กับบริษัทในเครื่องต่างประเทศเท่านั้น

นิยามของคำสำคัญ

(ก) ความหมายของบริษัทในเครื่องต่างประเทศ (Foreign Related Person) ตามหลักการนี้ ได้ให้ความหมายว่า หมายถึง บริษัทในเครื่องต่างประเทศที่มีความสัมพันธ์เป็นพิเศษกับบริษัท ในประเทศในลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้¹⁰⁰

⁹⁸ Quantera Global. (n.d.). *The Transfer Pricing Specialists*. Retrieved April 24, 2015, from http://www.quanteraglobal.com/wp-content/uploads/2014/04/QG_Transfer-Pricing-in-Japan_19May2014.pdf

⁹⁹ Retrieved May 11, 2015, from http://www.sozeishiryokan.or.jp/corporation_tax/z_pdf/corporation_tax2014.pdf#page=738.

(1) ความสัมพันธ์ที่บริษัทหนึ่งมีมูลค่าหุ้นหรือทุนมากกว่าร้อยละ 50 ของมูลค่าหุ้นหรือทุนคงเหลือในอีกบริษัทหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม

(2) ความสัมพันธ์ในลักษณะที่ร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นที่ออกและคงเหลือหรือร้อยละ 50 ของจำนวนทุนคงเหลือของแต่ละบริษัท ในระหว่างบริษัททั้งสองนั้นเป็นบุคคลคนเดียวกันไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยอ้อม

(3) ความสัมพันธ์ของ 3 บริษัทที่มีลักษณะที่แต่ละบริษัทสามารถกำหนดนโยบายทางธุรกิจที่สำคัญทั้งหมดหรือบางส่วนของอีกบริษัทหนึ่ง

(ง) ความหมายของคำว่า ราคาซื้อขายโดยสุจริต (Arm's Length Price) ตามหลักการนี้หมายความว่า ราคาที่ถูกคำนวณโดยวิธีการต่าง ๆ ตามที่กำหนดไว้ใน Special Taxation Law Cabinet Order ข้อ 39-12 ดังต่อไปนี้ ขึ้นอยู่กับประเภทของธุรกรรมแล้วแต่กรณี

1.1 วิธีการเปรียบเทียบราคาที่ไม่มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method: CUP)

1.2 วิธีการขายต่อ (Resale Price Method: RPM)

1.3 วิธีบวกกำไร (Cost Plus Method: CPM)

1.4 วิธีการแบ่งแยกกำไร (Profit Split Method: PSM)

1.5 วิธีเปรียบเทียบกำไรส่วนเพิ่มสุทธิของธุรกรรม (Transaction Net Margin Method: TNMM)

(1) ธุรกรรมประเภทอื่น ๆ นอกจากการซื้อขายและขายสินค้าใช้วิธีการดังนี้

2.1 วิธีการอื่นใดที่คล้ายคลึงกับวิธีการตาม 1.1 - 1.3 ข้างต้น

2.2 วิธีการอื่นใดที่คล้ายคลึงกับวิธีการตาม 1.4 และ 1.5 ข้างต้นและวิธีการตาม

(2.2) จะนำมาใช้ก็ต่อเมื่อวิธีการตาม (2.1) ไม่สามารถนำมาใช้ได้

ประเทศญี่ปุ่น ยอมรับวิธีการคำนวณราคาซื้อขายโดยสุจริตดังกล่าว เช่นเดียวกับวิธีการที่เสนอโดยองค์กร OECD นอกจากนี้หน่วยงานจัดเก็บภาษีของญี่ปุ่นอาจยอมรับวิธีการคำนวณอื่นด้วย

¹⁰⁰ Takuma Mimura, Tomohiko Kaneko and Susan Eisenhauer. (2011, February, 22). "Japan's 2014 Tax Reform would Expand Definition of foreign Related Corporation. Retrieved February 22, 2015, from <http://www.deloitte.12hna.com>

3.2.3.2 Transfer Pricing Administration Guidelines กำหนดว่าเมื่อมีปัญหาเรื่องการกำหนดราคาโอน ให้มีการพิจารณา ดังต่อไปนี้

(1) สัดส่วนกำไรสุทธิของบริษัท สำหรับธุรกรรมที่ทำกับบริษัทในเครือต่างประเทศต่ำกว่าธุรกรรมที่บริษัทนั้นกระทำกับบุคคลอิสระอื่นหรือไม่ เมื่อธุรกรรมได้กระทำในตลาดเดียวกัน ขนาดหรือระดับทางการค้าและเงื่อนไขอื่น ๆ คล้ายกัน

(2) สัดส่วนกำไรสุทธิของบริษัท สำหรับธุรกรรมที่ทำกับบริษัทในเครือต่างประเทศต่ำกว่าธุรกรรมที่บริษัทอิสระอื่นกระทำกับบริษัทอิสระอื่นหรือไม่ เมื่อธุรกรรมได้กระทำในตลาดเดียวกัน ขนาดหรือระดับทางการค้าและเงื่อนไขอื่น ๆ คล้ายกัน

(3) สัดส่วนกำไรสุทธิของบริษัท สำหรับธุรกรรมที่ทำกับบริษัทในเครือต่างประเทศต่ำกว่าธุรกรรมที่บริษัทต่างประเทศนั้นได้รับหรือไม่ โดยเมื่อได้มีการพิจารณาหน้าที่งานและความเสี่ยงของบริษัทและบริษัทในเครือที่เกี่ยวข้องในธุรกรรมนั้น

(4) เมื่อมีปัญหาเรื่องการกำหนดราคาโอน หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศญี่ปุ่นมีอำนาจเรียกเอกสารทั้งหมด รวมทั้งสมุดบัญชี การวิเคราะห์หน้าที่งานความเสี่ยงและการวิเคราะห์ทางเศรษฐศาสตร์ รวมถึงมีอำนาจเรียกเอกสารพิสูจน์ราคาตลาดของต่างประเทศ ซึ่งเป็นเอกสารเกี่ยวกับบริษัทในเครือหรือที่เกี่ยวข้องกับบริษัทในเครือ หากผู้เสียภาษีฝ่าฝืนกรมสรรพากรญี่ปุ่นมีอำนาจที่จะปรับปรุงรายการเสียภาษี ตามราคา Arm's Length ที่กำหนดโดยกรมสรรพากรญี่ปุ่นเอง

ในกรณีที่มีการปรับปรุงจำนวนภาษีเพิ่มขึ้น ผู้เสียภาษีอาจต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 10 ในกรณีทั่วไปและร้อยละ 15 ในกรณีที่คำนวณภาษีที่ปรับปรุงมีจำนวนมากกว่า 5 ล้านเยน หรือมากกว่าจำนวนยอดภาษีที่ชำระไว้พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและร้อยละ 35 หากเป็นกรณีพยายามหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ทั้งนี้เป็นไปตามบทบัญญัติทั่วไปในเรื่องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.2.3.3 Tax Reform Bill 2012¹⁰¹ เป็นกฎหมายที่กำหนดให้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่น รวมถึงชาวต่างชาติที่อาศัยในประเทศญี่ปุ่นนับรวมจำนวนวันได้ไม่น้อยกว่า 1,825 วัน ในช่วงเวลา 10 ปีที่ผ่านมาและมีสินทรัพย์นอกประเทศรวมกันไม่น้อยกว่า 50 ล้านเยน ต้องรายงานข้อมูลทรัพย์สินดังกล่าวในเดือนมีนาคม 2557 เว้นแต่เป็นผู้ย้ายถิ่นฐานเป็นการถาวรจากญี่ปุ่น ต่อมาในเดือนมีนาคม 2556 ญี่ปุ่นได้ออกประกาศ Circular 2013

¹⁰¹ จาก การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการเสียภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย (รายงานผลการวิจัย) (น. 97-98), โดย ปรณาคินทร์ กัตัญญตานนท์, วรปรานี สิทธิธรรม, สุมาพร ศรีสุนทร และพุดพิงศ์ นิลสุ่ม, 2557, กรุงเทพฯ: สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง.

ตามความในกฎหมาย Tax Reform Bill 2012 เพื่อกำหนดรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับการรายงานข้อมูลเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายสำหรับผู้เสียภาษี ซึ่งกำหนดหลักการสำคัญไว้ ดังนี้

ประการแรก คือ การเปิดเผยข้อมูล (Disclosure of Information) โดยเจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกเอกสารจากผู้เสียภาษีเพื่อการคำนวณราคาซื้อขายโดยสุจริต

ประการที่สอง กฎหมายกำหนดให้บริษัทในประเทศ ต้องแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับต่างประเทศ (Foreign-Based Information) ข้อมูลนี้ไม่ใช่บทบังคับเด็ดขาด เนื่องจากข้อมูลบางอย่างไม่สามารถรวบรวมจากต่างประเทศได้

ประการสุดท้าย บริษัทในประเทศต้องยื่นแบบแสดงรายการประจำปีโดยระบุรายละเอียดของบริษัทในเครื่องต่างประเทศ โดยที่สำนักงานบริหารภาษีแห่งชาติ (The National Tax Administration) หรือกรมสรรพากรประเทศญี่ปุ่นได้จัดตั้งแผนกพิเศษเพื่อติดตามการกระทำการกำหนดราคาโอน โดยกำหนดโครงการบังคับใช้และแนวทางปฏิบัติเป็นการล่วงหน้า