

# *Transfer Pricing*

*การตั้งราคาโอนระหว่างกิจการในเครือ*

*Tax Assessment / Dispute / Solution*

Asia Business Connect (ABC)

ชินภัทร วิชาญทิพย์

[www.taxtanktv.com](http://www.taxtanktv.com)

3 กันยายน 2561

○ Introduction to Transfer Pricing

Concept

○ New Transfer Pricing Rules in Thailand

○ Transfer Pricing Assessment in  
Thailand

○ Transfer Pricing Dispute & Solution

# Transfer Pricing

Related Parties

Arm's Length Price

Related Transaction



# Related Parties



- Shareholding test (**Ownership**)
- Control test (**Management / Supervisory**)
- Contract test (**Exclusivity & Monopoly**)



# Arm's Length Price



- Independent parties
- Market price in the market
- Comparable benchmark
- Price evaluation method
- Auction / Bidding = Market Price



# Related Transactions

- Sale of goods
- Provision of service / License
- Intracompany loan
- Parental guarantee
- ESOP & Equity transaction

คำสั่งกรมสรรพากร

ป.113/2545

“**ไม่ใช่กฎหมาย**”

แต่เป็น Guideline

# ป.113/2545 Guideline

- “**ราคาตลาด**” ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า ราคาของ  
ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย
- ซึ่ง คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริต ในทาง  
การค้า
- กรณีอินเทอร์เน็ตฯ ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ  
ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่อินเทอร์เน็ตฯ  
ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน



○ “**คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน**”

หมายความว่า คู่สัญญาที่ไม่มี

ความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ

การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือ

โดยทางอ้อม

## ป.113/2545 Guideline

○ “การคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดให้  
ถือปฏิบัติโดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (**Comparable  
Uncontrolled Price Method**) โดยให้ทำการเปรียบเทียบกับ  
ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บในทางการค้า  
ระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันกรณีอินเทอร์เน็ตพาณิชย์สิน ให้บริการ  
หรือให้กู้ยืมเงินที่มีประเภทและชนิดเดียวกันและอยู่ภายใต้  
เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

## ป.113/2545 Guideline

○ “การคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดให้ถือปฏิบัติโดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

(2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) โดยให้นำค่าตอบแทนในการโอนทรัพย์สินหรือค่าบริการซึ่งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันหักออกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม

## ป.113/2545 Guideline

○ “การคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดให้ถือปฏิบัติโดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

(3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method)

โดยให้นำต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการที่ขายให้แก่ผู้ซื้อ  
สินค้าหรือบริการบวกด้วยจำนวนกำไรขั้นต่ำที่

**เหมาะสม**

## ป.113/2545 Guideline

- “การคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดให้ถือปฏิบัติโดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้
- **จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม** ให้คำนวณจากการคูณต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

## ป.113/2545 Guideline

○ “การคำนวณ รายได้ หรือ รายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดให้  
ถือปฏิบัติโดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

(4) วิธีอื่น (Other Methods) หากวิธีตาม (1) (2) และ (3) ไม่  
อาจนำมาใช้ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่ง  
ราคาตลาดของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือ ดอกเบี้ย ให้ใช้วิธีอื่น  
ซึ่งเป็นวิธีที่รับรองโดยสากลและมีความเหมาะสมตามสภาพ  
ข้อเท็จจริงในทางการค้าที่เกี่ยวข้องกับกรณีอินเทอร์เน็ตพียู  
ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินนั้น

## ป.113/2545 Guideline

○ “การคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดให้  
ถือปฏิบัติโดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

(5) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ประสงค์จะทำ

ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากร (Advance

Pricing Agreement) สำหรับการกระทำธุรกรรมใดที่ทำกับคู่สัญญาของ

ตน ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการ

กำหนดราคาเป็นหนังสือพร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร

เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ

บุคคลนั้นต้องดำเนินการตามข้อตกลงการกำหนดราคา

# ร่างกฎหมาย

## Transfer Pricing

เพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

มาตรา 71 ทวิ วรรคหนึ่ง / สอง / สาม

มาตรา 71 ตี วรรคหนึ่ง / สอง

มาตรา 35 ตี



# ร่างกฎหมาย

○ ร่างมาตรา 71 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

○ “กำหนดให้ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบพบว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางการพาณิชย์และการเงิน ระหว่างกัน แตกต่างกัน ไปจากที่ควรได้กำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ได้ดำเนินการโดยอิสระ.....

# ร่างกฎหมาย

○ ร่างมาตรา 71 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

○ ”.....เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจปรับปรุงรายได้และ  
รายจ่าย ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท  
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้รายได้ที่พึง  
ได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้าง  
หุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการ โดยอิสระ

# ร่างกฎหมาย

○ ร่างมาตรา 71 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

○”..... โดยในการปรับปรุงดังกล่าวจะคำนึงถึงการขจัด  
ภาระภาษีซ้อนให้แก่คู่สัญญาด้วย ซึ่งเป็นไปตาม  
มาตรฐานสากลและข้อตกลงตามสัญญาระหว่าง  
ประเทศที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศ  
ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดใน  
กฎกระทรวง

# ร่างกฎหมาย

○ ร่างมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

○ กำหนดให้มีคำนิยามของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” โดยให้หมายความว่า

○ (1) นิติบุคคลหนึ่ง ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วน ในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่า โดยทางตรงหรือทางอ้อม ไม่น้อยกว่า ร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด (1 Tier)

# ร่างกฎหมาย

○ ร่างมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

○ กำหนดให้มีคำนิยามของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” โดยให้หมายความว่า

○ (2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด (2 Tiers) หรือ

# ร่างกฎหมาย

○ ร่างมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

○ กำหนดให้มีค่านิยามของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” โดยให้หมายความว่า

○ (3) นิติบุคคลที่ มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่ง ไม่อาจดำเนินการโดยอิสระ จากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่ กำหนดโดยกฎกระทรวง (Control & Management)

# ร่างกฎหมาย

○ ร่างมาตรา 71 ทวิ วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร

○ กำหนดให้มี อายุความการขอคืนภาษี ไว้เฉพาะสำหรับกรณีที่  
เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของ  
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา  
71 ทวิ วรรคหนึ่ง โดยให้มี สิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีในสามปีนับ  
แต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษี ตามที่กฎหมาย  
กำหนด หรือ ภายในหกสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุง  
นั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ

# ร่างกฎหมาย

○ ร่างมาตรา 71 ตีร วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

○ กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ มีความสัมพันธ์กัน และมีรายได้เกินกว่ารายได้ขั้นต่ำ ตามจำนวนที่จะ

กำหนดในกฎกระทรวง

○ จัดทำรายงานข้อมูล เกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชี ตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 69



# ร่างกฎหมาย

○ ร่างมาตรา 71 ตี วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

○ กำหนดให้ ภายในห้าปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายงานตาม  
วรรคหนึ่ง เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดี

○ อาจแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มี  
ความสัมพันธ์กันซึ่งมีรายได้เกินกว่ารายได้ขั้นต่ำ ตาม  
จำนวนที่จะกำหนดในกฎกระทรวง

# ร่างกฎหมาย

○ร่างมาตรา 71 ตีร วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

○ยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับ  
วิเคราะห์การกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกัน  
ตามที่อธิบดีประกาศกำหนด

○และผู้ได้รับแจ้งต้องปฏิบัติตามภายในหกสิบวันนับแต่  
วันที่ได้รับแจ้ง เว้นแต่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามได้  
อธิบดีจะขยายกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปก็ได้ แต่ต้องไม่  
เกินหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง

# ร่างกฎหมาย

○ ร่างมาตรา ร่างมาตรา 35 ตีร แห่งประมวลรัษฎากร

○ กำหนด โทษปรับอาญา สำหรับผู้ใดที่ ไม่ยื่นรายงานหรือเอกสารหรือหลักฐาน ตามมาตรา 71 ตีร

○ หรือยื่นรายงานหรือเอกสารหรือหลักฐาน โดยแสดงข้อมูล ไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษ ปรับไม่เกินสองแสนบาท

เมื่อไม่มีกฎหมาย

Transfer Pricing

กรมสรรพากรใช้กฎหมายอะไร ?

# Transfer Pricing Assessment (การตรวจสอบภาษีในปัจจุบัน)

Sale of Goods

Service / License

Loan

Share



# TP Focus: Service Fee



## ○ Fee payments (Before Tax)

○ Royalties and license fee

○ Management fee / Consulting fee

○ Marketing fee / Procurement fee / Sourcing fee

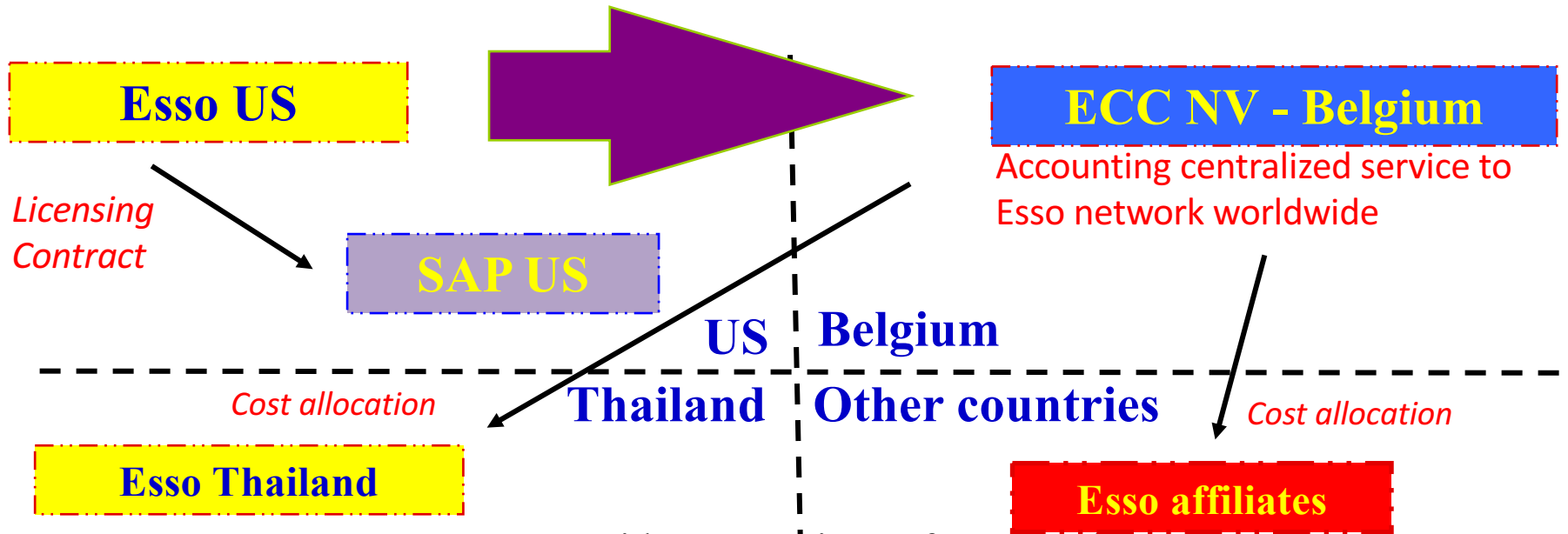
○ IT & Maintenance fee

○ Recruitment fee / Training fee

○ Interest / Guarantee fee

○ Cost allocation (Shared service / Centralized service)

# Esso (Thailand): Cost allocation



- Esso US engages SAP US to provide accounting software and system
- SAP US allows Esso US (Parent company) and its affiliates worldwide to use the software including maintenance service, consulting, training
- ECC has no right to be sublicensed but it is a centralize service provider among Esso affiliates worldwide
- ECC develops the platform system for centralized accounting service



## TP Focus: Tax Haven



- Tax Haven: Singapore, Hong Kong, Mauritius, Labuan, Seychelles, Cyprus, Ireland
- No tax on offshore source income
- No dividend tax
- No capital gain tax
- Low corporate and personal tax



Christieni Nielsen  
(Loss from investment)

Negative NBV

Intertec Holding (BVI)

Sale @ USD 1 with loss from investment

Indo-China Investment

Offshore



Loan

Shareholding with USD 50,000

Thailand

Conversion of loan THB 985 M to be equity of USD 21 M and then reduction of capital of USD 50,000

Christieni Nielsen

**ABB ASEA Brown Boveri Ltd  
(Switzerland)**

**ASEA Brown Boveri Holding Ltd  
(Thailand) – Registered capital = 1.2 M**

51%  
shares

48.93%  
shares

**ABB Engineering and Construction Ltd  
(Thailand) – Registered capital = 9.5 M  
Retained earning 101 M at liquidation**

49%  
shares

Subsidy  
72 M

**ABB Distribution Ltd  
(Thailand)  
Completed liquidation**

51%  
shares

217.35 M  
Loan

49%  
shares

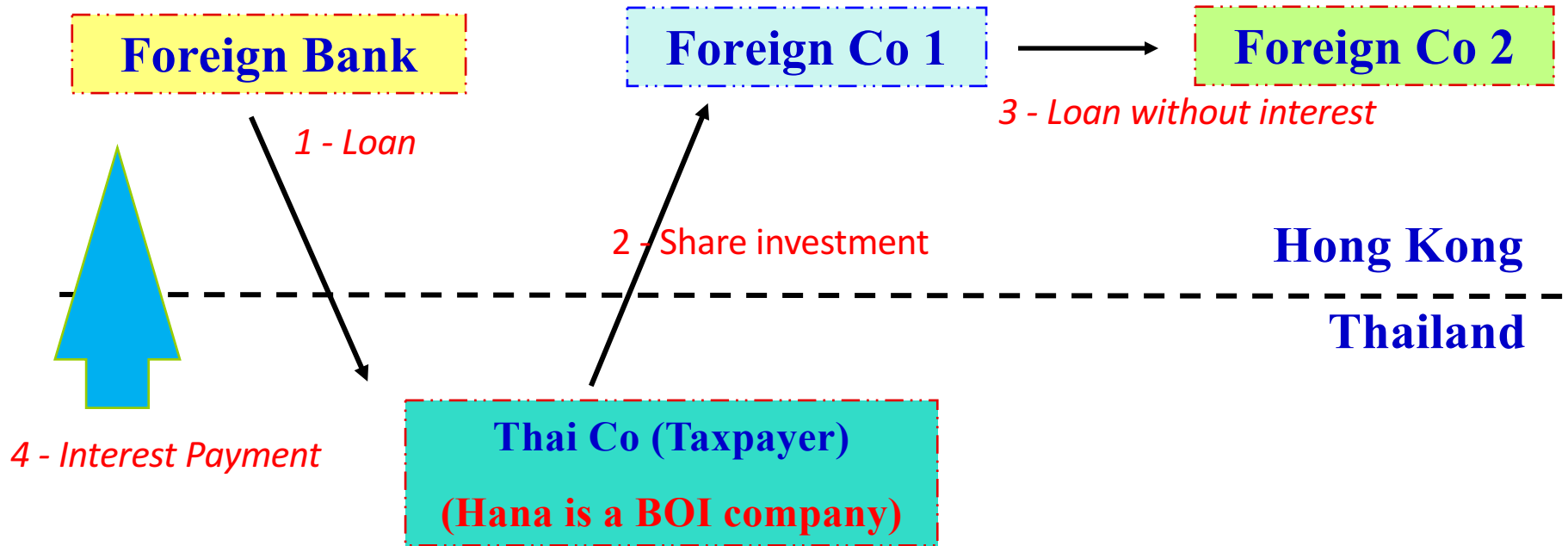
Subsidy  
27 M

**ABB Power Ltd  
(Thailand)  
Completed liquidation**

51%  
shares

78.62 M  
Loan

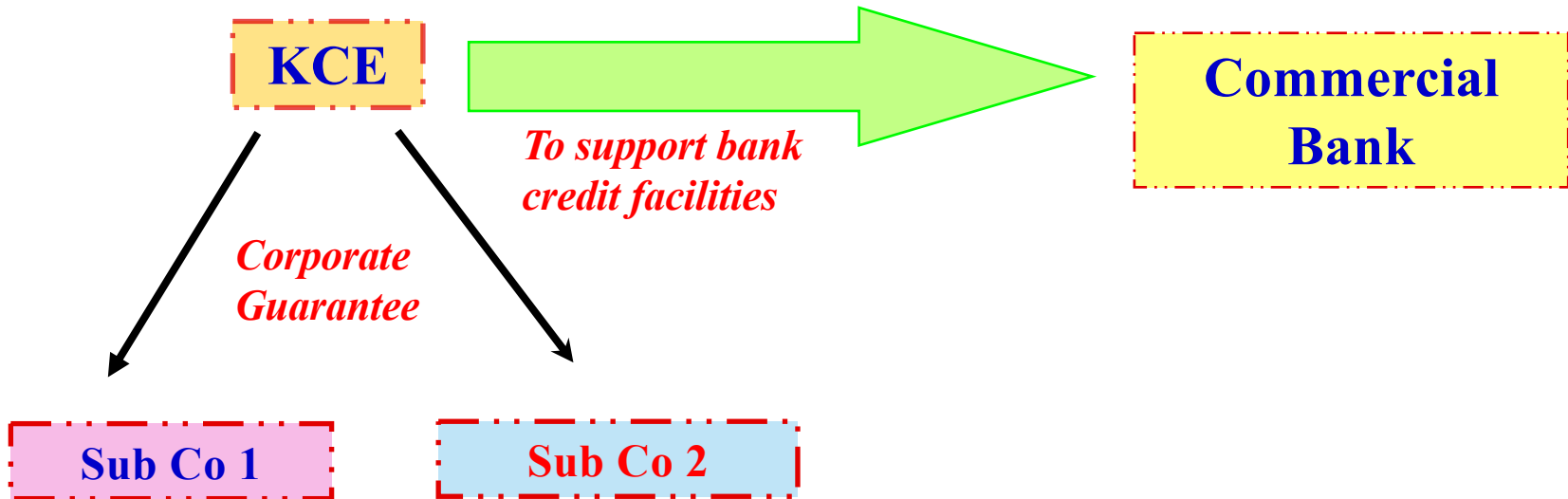
# Hana Semi-conductor Case (ฎีกา 1056/2549)



Thai Co, Foreign Co 1 and Co 2 are related companies

**Is this a part of Transfer Pricing (TP) transaction?**

# KCE Case: Corporate Guarantee

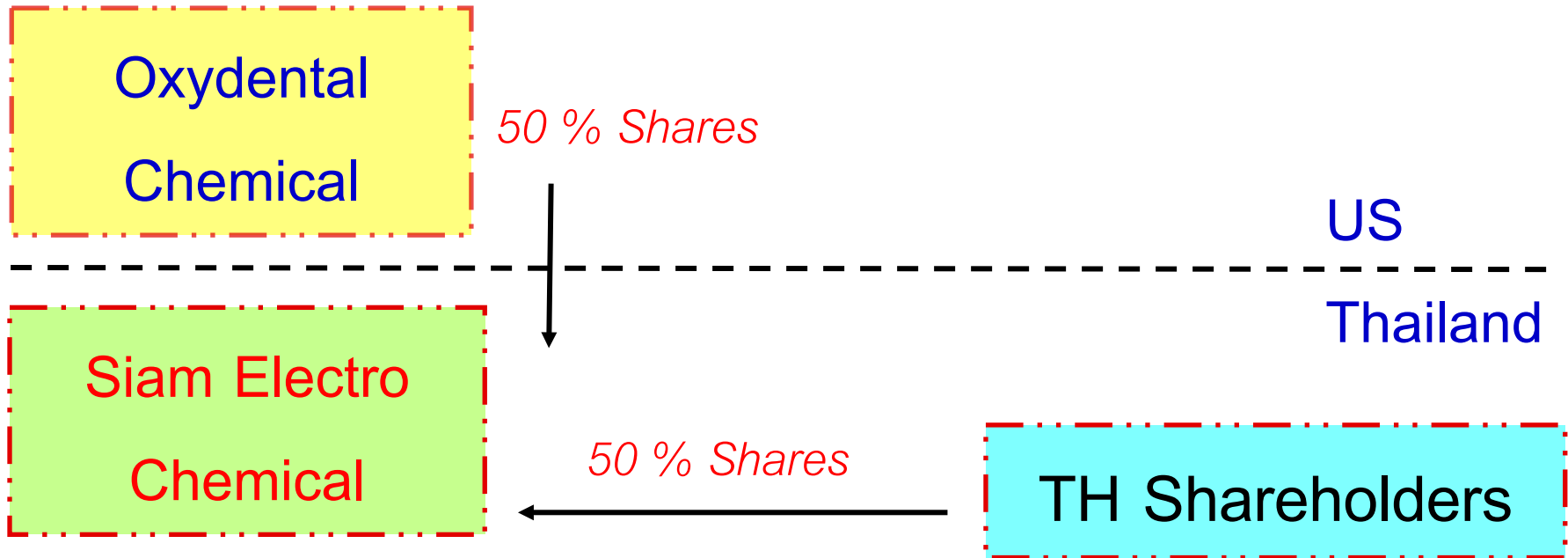


## Corporate Guarantee Agreement

- KCE provides the parental guarantee to its 2 subsidiary companies
- KCE write-off the bad debt on guarantee / **Deductible expense?**
- No guarantee fee chargeable: **CIT issue?** / **No SBT paid**

# Share Premium Case

(ฎีกา 5812/2557)

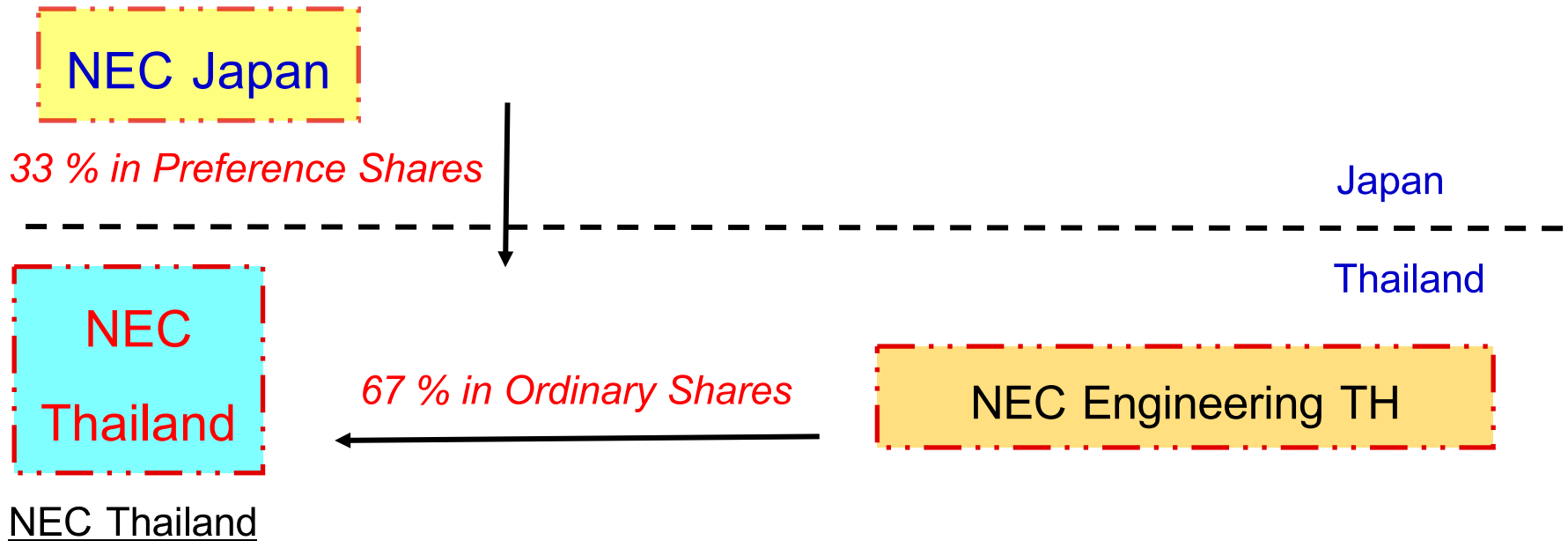


Siam Electro Chemical (EBT)

- Loss with negative book value of share
- Capital increase of THB 900 M
- 1,000 share ( par @100) with share premium of THB 900,000,000 by US shareholder

# NEC Case (Share Premium)

*(Substance over form - Subsidy) ฎีกา 2050/2559*



- Loss with negative book value of share
- Capital increase of THB 410 M
- 1 share (@1,000) with share premium of THB 409,999,000 by NEC JP

# Philips Electronics Marketing Fee

*Deemed royalties*  
*ฎีกา 15773/2555*

**Philips Export BV**

Marketing Service Agreement

**Netherlands**

**Thailand**

**Philips Electronics  
(Thailand)**

*Sale of Products*

**Thai End-Customer**

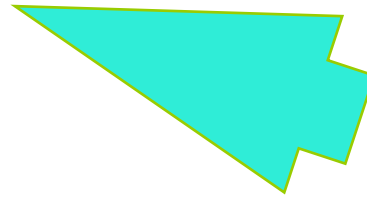
1. Marketing service provided outside Thailand
2. Trade secret is to support marketing service
3. Confidentiality is required / **Then, it is regarded a royalty**

**Is this a part of Transfer Pricing (TP) transaction?**

# Electrolux Case

(ฎีกา 5808/2557)

**Electrolux SWE**



*Marketing Service (No Agreement in writing)*

**Sweden**

**Service fee / Withholding Tax ???**

**Thailand**

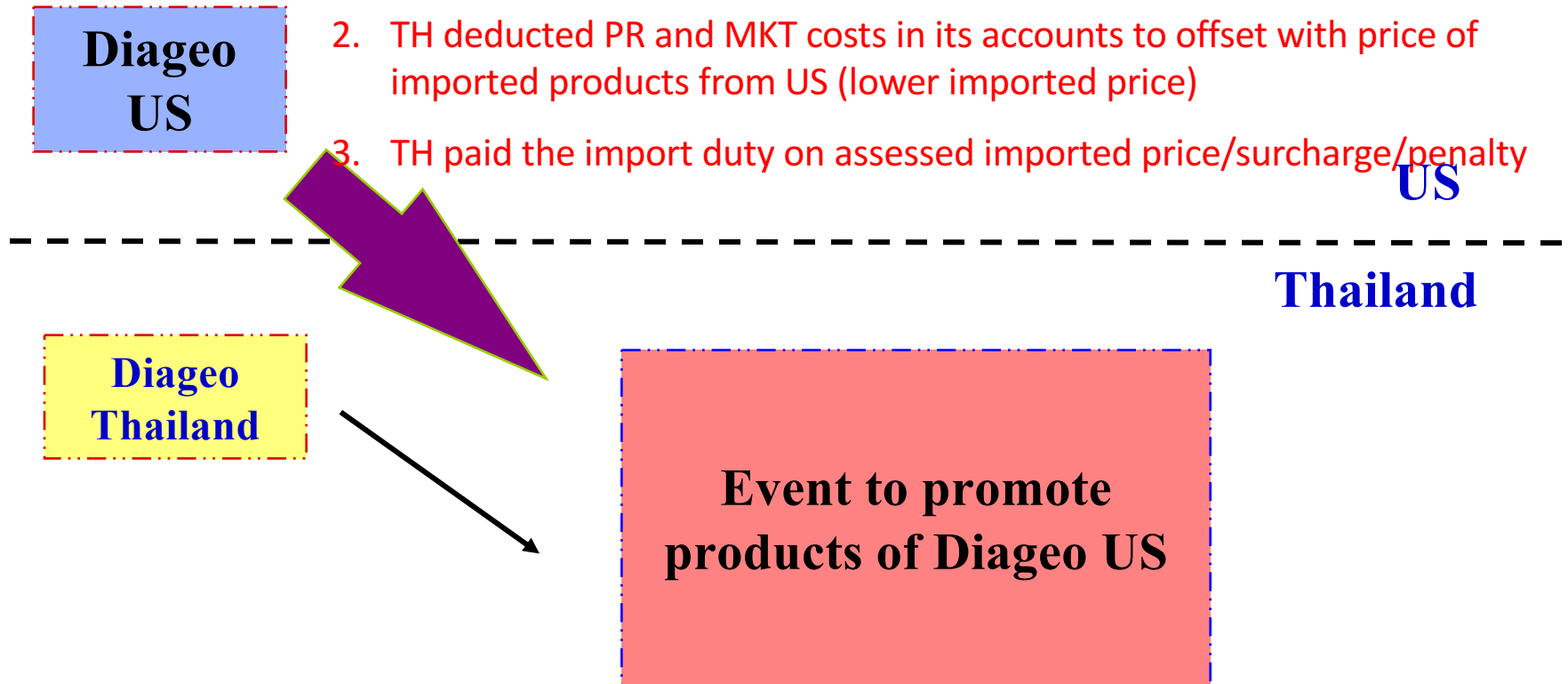
**Electrolux  
(Thailand)**



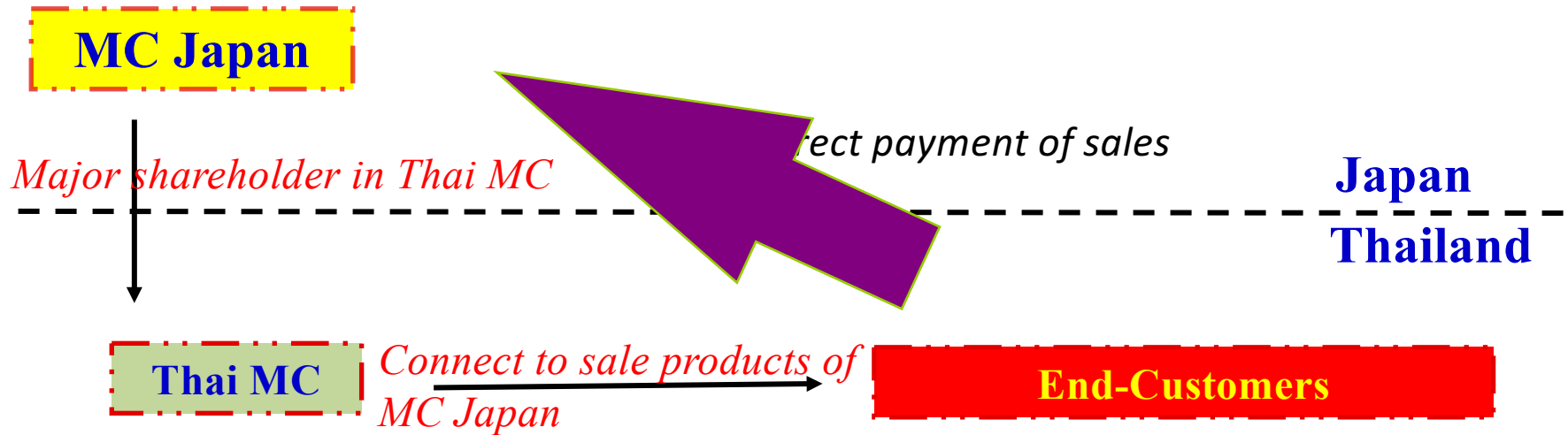
# Diageo:

## Non-deductible expenses

1. TH organized the event in Thailand to promote products of US
2. TH deducted PR and MKT costs in its accounts to offset with price of imported products from US (lower imported price)
3. TH paid the import duty on assessed imported price/surcharge/penalty



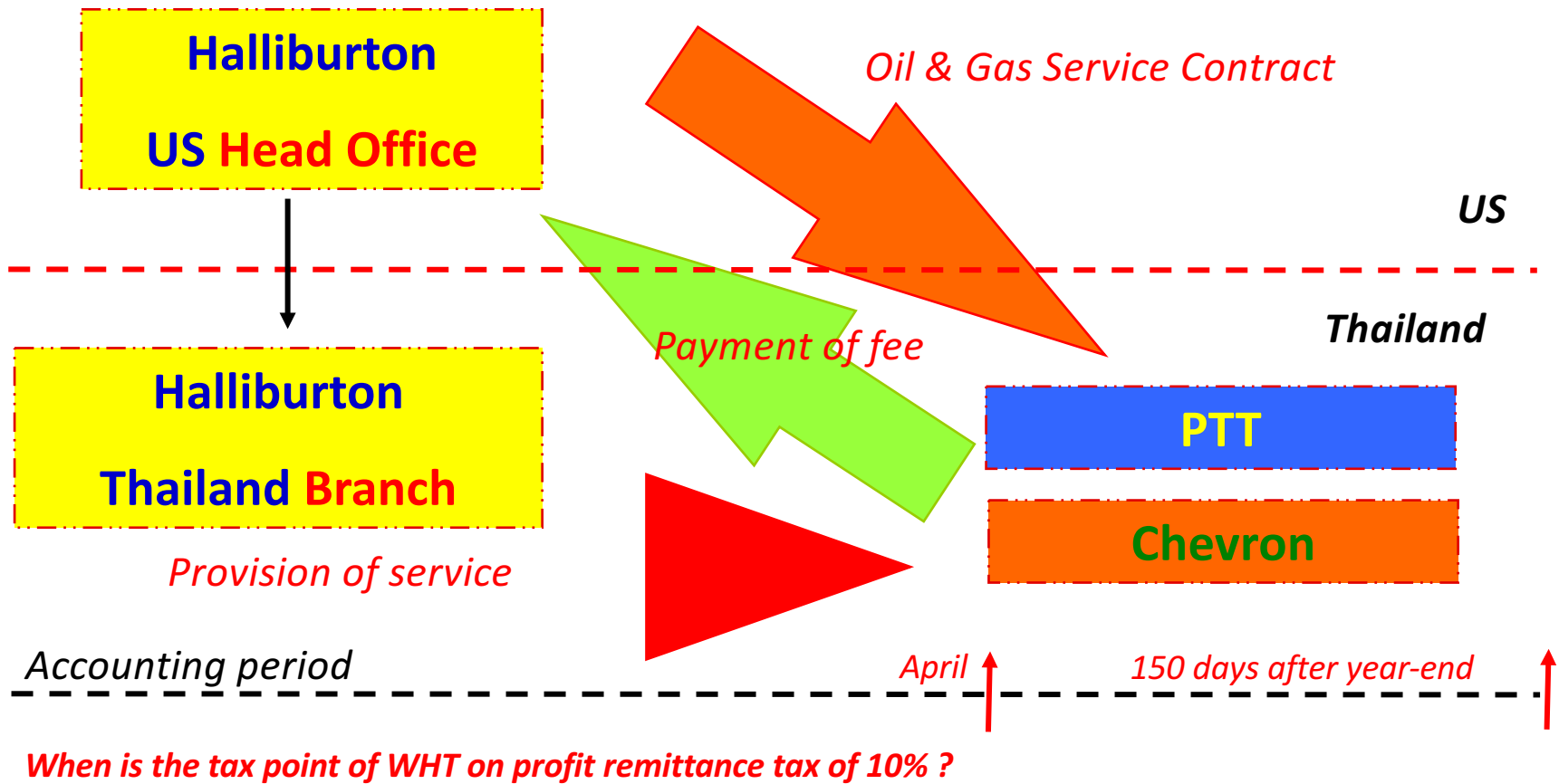
# Thai MC: PE Agent - Sales



## Thai MC

1. No conclusion of sales contract
2. No involvement in sales payment
3. But 'connect' to sale products of its parent company

# Halliburton: Profit Remittance



# Case Study

การตั้ง “ราคาโอน”

Transfer Pricing

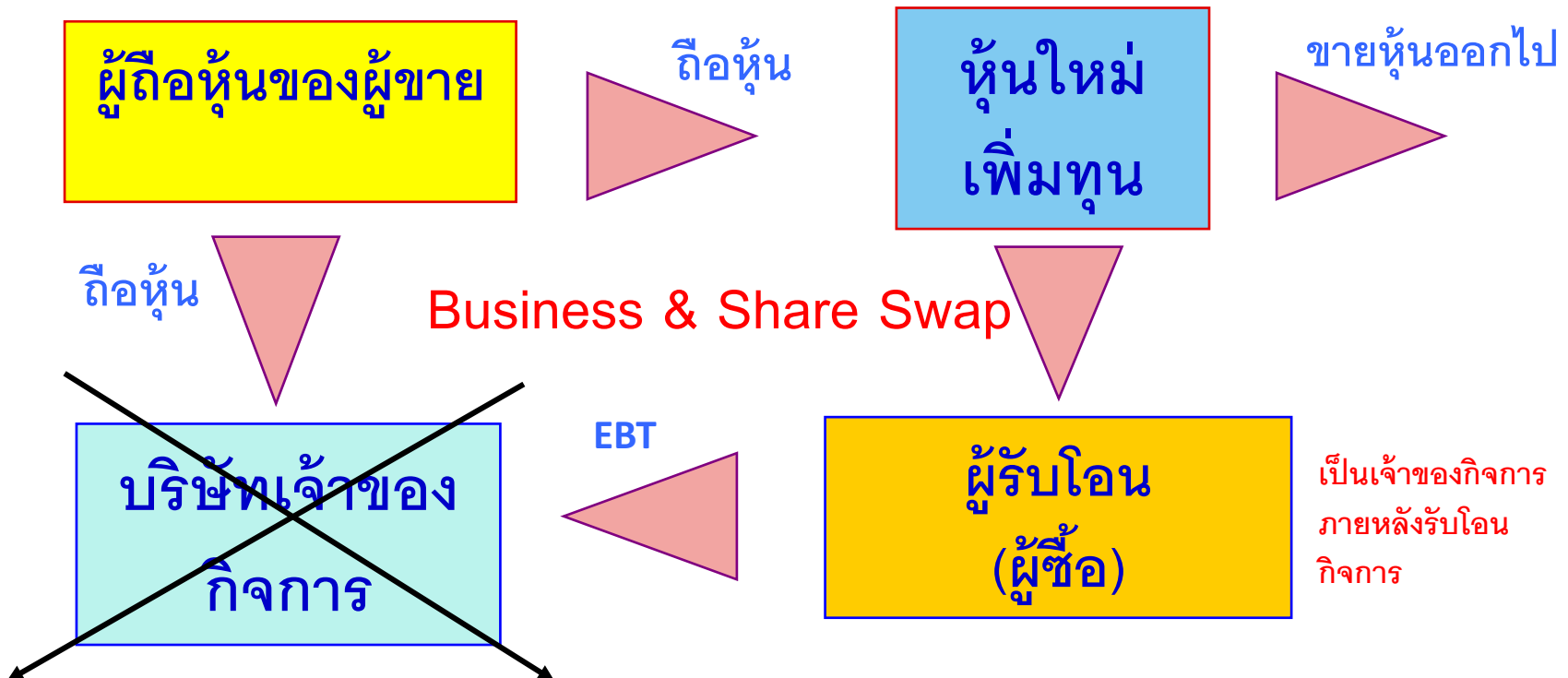
ในการปรับโครงสร้าง “กลุ่มบริษัท”

EBT / PBT

(Entire/Partial Business Transfer)

# การ “โอนกิจการทั้งหมด”

## EBT (Entire Business Transfer)



1. โอน สิทธิทรัพย์ / หนี้สิน ไปทั้งหมด
2. ราคาโอน = ราคาตลาด
3. ต้องจดทะเบียนเลิกบริษัท

1. ออกหุ้นใหม่ swap กับกิจการผู้ขาย
2. ราคารับโอน = ราคาตามบัญชีของผู้โอน
3. ผู้ถือหุ้นของผู้ขายไปถือหุ้นในบริษัทผู้ซื้อ

ภาษี / ค่าธรรมเนียมฯ	โอนกิจการทั้งหมด (EBT)	โอนกิจการบางส่วน (PBT)	ควบบริษัท (AMG)
ภาษีเงินได้บุคคล	ยกเว้น	-	ยกเว้น
ภาษีเงินได้บริษัท	ยกเว้น	-	ยกเว้น
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	ยกเว้น	ยกเว้น	ยกเว้น
ภาษีธุรกิจเฉพาะ	ยกเว้น	ยกเว้น	ยกเว้น
อากรแสตมป์	ยกเว้น	ยกเว้น	ยกเว้น
ค่าธรรมเนียมโอนที่ดิน	2 %	2 %	ยกเว้น

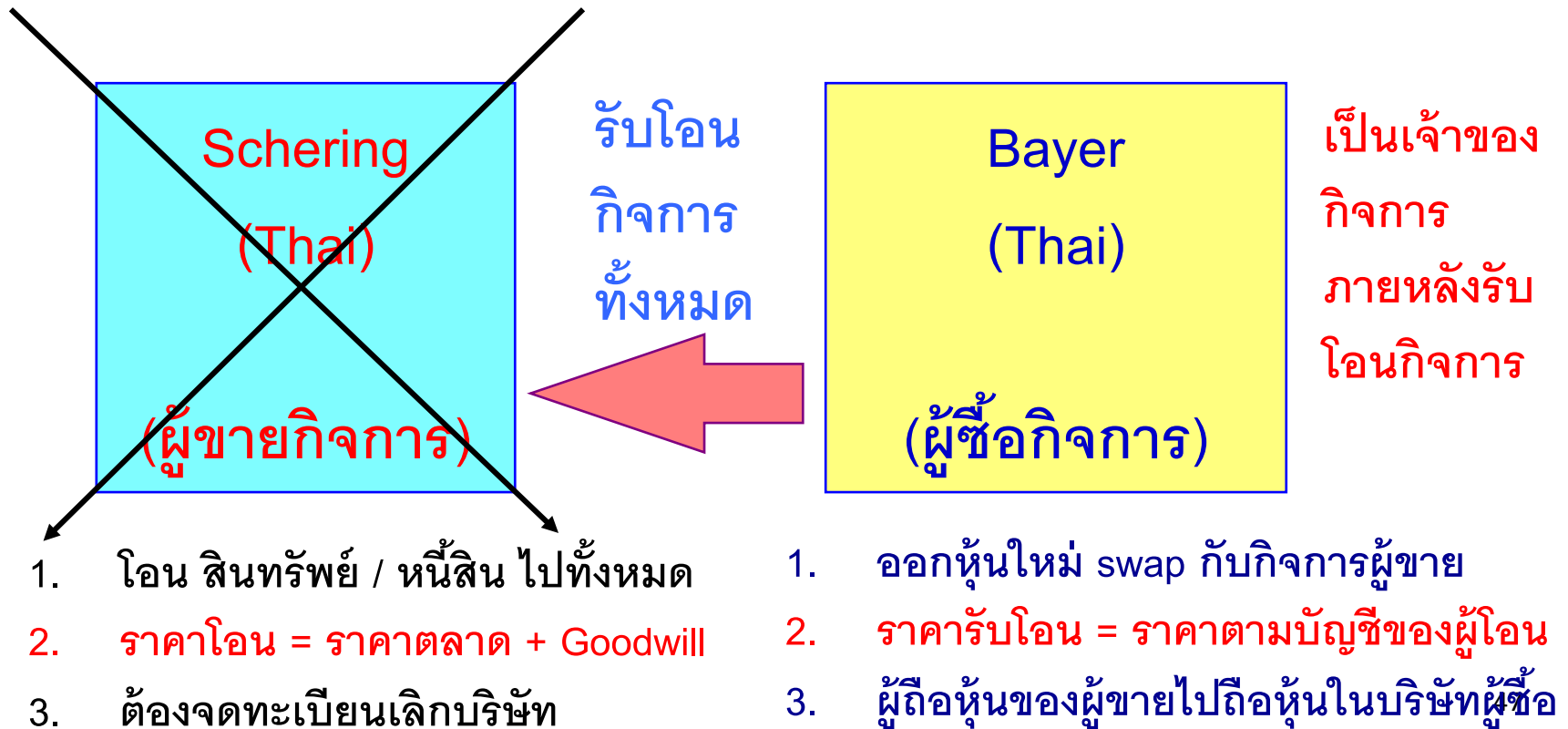
หมายเหตุ

ไม่สามารถนำ Tax Loss ของบริษัทที่โอนหรือควบกันมาใช้ได้ / แต่ไม่ห้าม Tax Loss ของบริษัทที่รับโอน

# การ “โอนกิจการทั้งหมด”

## Schering (Thai) EBT to Bayer (Thai): Case

### Entire Business & New Share Swap



## Goodwill Evaluation

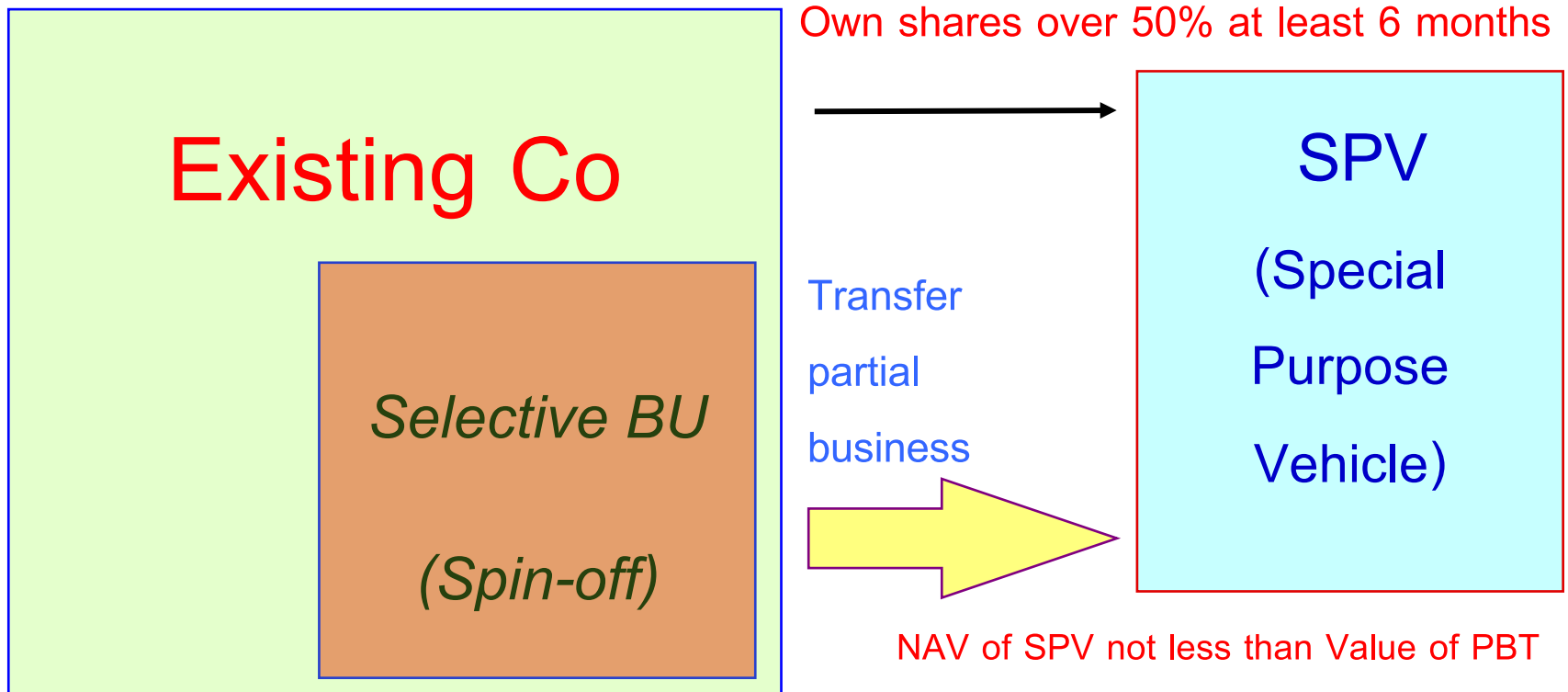
- Goodwill อะไร ? Goodwill Evaluation
- Goodwill: Accounting (IFRS #51) / Law / Tax
- ความเชื่อมโยง กับ Book Value / Fair Market Value
- Goodwill ในการซื้อขายกิจการ (M&A)
- Schering EBT (Entire Business Transfer) to Bayer (ฎีกา 8943/2560)
- No EBT tax exemption !!!



# การโอนกิจการบางส่วน

## Partial Business Transfer – PBT

1. Set up New Co to be IPO Co
2. Hold share to be associate companies
3. PBT: Exemption on VAT, SBT, SD



# Case Study

ราคาตลาด

รายการที่เกี่ยวข้องกัน

เมื่อผู้เสียภาษีชนะคดี

# Debt Appearance

Loss and dissolution

CNI  
A/S

Denmark

Shareholding with write-off investment

Thailand

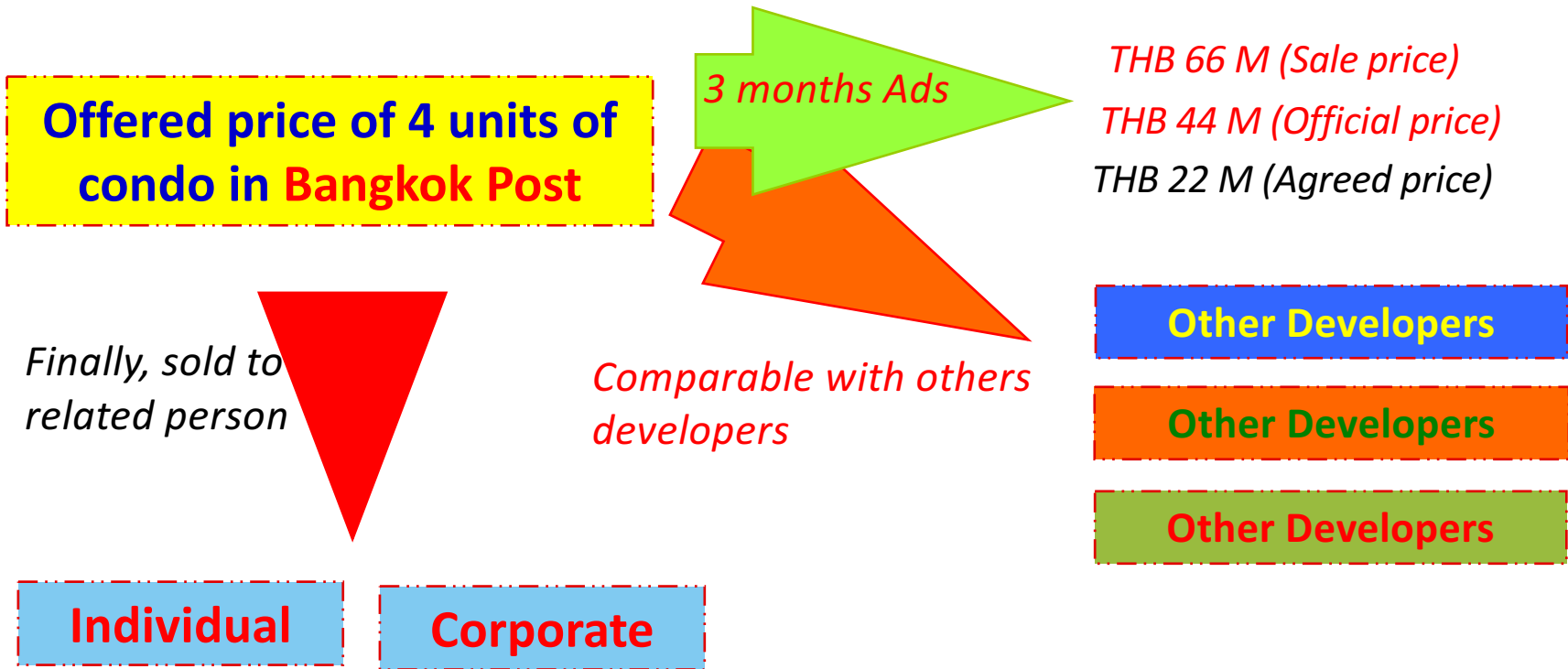
Intra-company loan

Without claim of loan  
and interest

Christienie Nielsen  
(CN)

Loss of THB 863,000,000

# Property Developer: Market Price

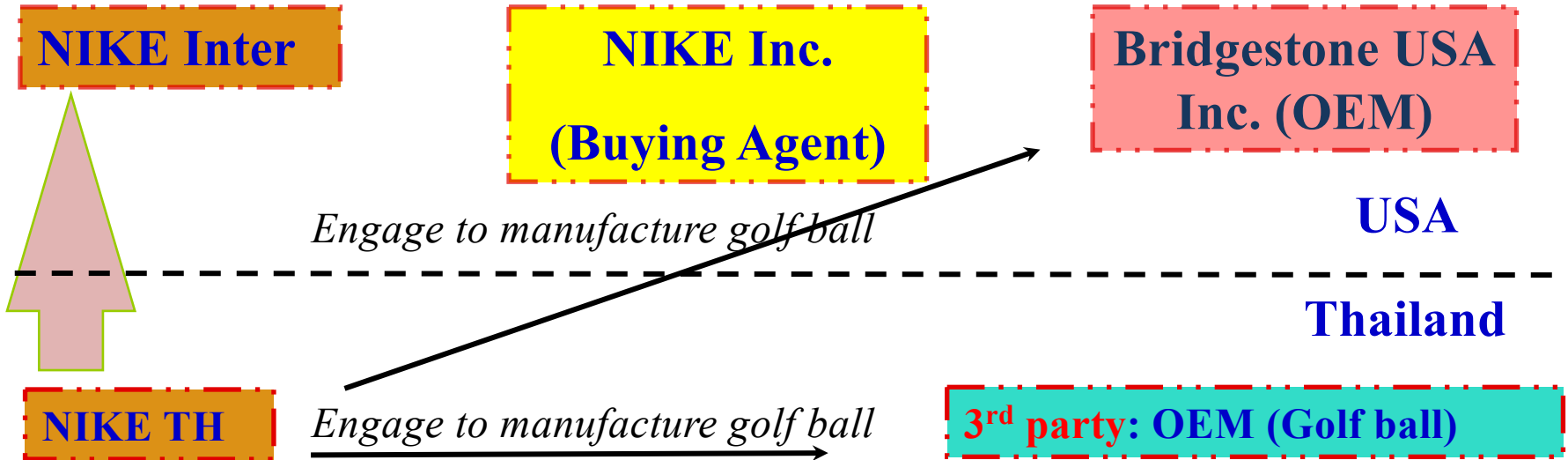


คำพิพากษาศาลฎีกา 21881/2555

บริษัทพัฒนาคอนโดมิเนียมขายห้องชุด (เหลือขาย 4 ห้องสุดท้าย) ให้แก่กรรมการ/  
บริษัทในเครือ ไปต่ำกว่า “ราคาประเมินราชการ”

# Nike Case

(Customs Valuation on Royalties)

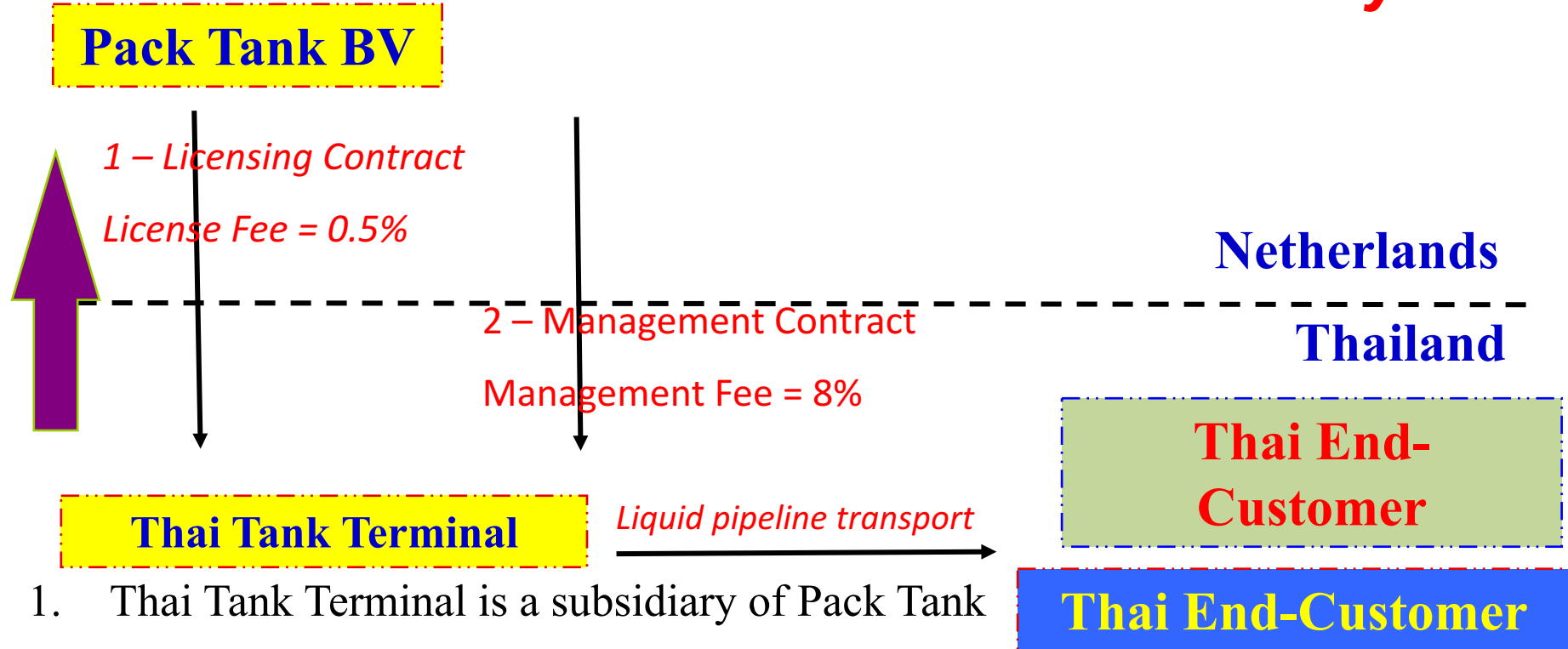


## Trademark License and Sole Distributorship Agreement

- For trademark usage of NIKE products in Thailand
- OEM pricing for golf ball in Thailand and US are not different (per unit)

# Thai Tank Terminal Management Fee

**Non-royalties**



1. Thai Tank Terminal is a subsidiary of Pack Tank
2. Licensing contract to use know-how and IP
3. Management contract for non-royalties services

**Is this a part of Transfer Pricing (TP) transaction?**

# TP: Safe Harbor

Economic substance

Business purpose

Documentation

Benchmark

# TP Documentation

1. Commercial Contract
2. Commercial papers
3. Reasonable transaction
4. Benchmarking Study
5. Functional Analysis



# Case Study

## *Transfer Pricing*

### *Dispute Management*

ตัวอย่างคดี “ราคาตลาด”

*Reasonable Ground*

# Case Study

## Market Price

○ที่ดิน (ความหมาย “ราคาตลาด”) (ฎีกา 7952/2551)

○“ราคาตลาด” หมายความว่า ราคาที่ซื้อขายกันหรือที่คิดค่าบริการตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง”

○แม้สัญญาซื้อขายที่ดินระบุว่าได้รับเงินเพียง 7,000,000 บาท แต่เมื่อราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและ

## Case Study

### Market Price

- ที่ดิน (ความหมาย “ราคาตลาด”) (ฎีกา 7952/2551)
- นิติกรรมซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนเป็นจำนวนเงิน 12,629,200 บาท
- คู่สัญญาซื้อขายทั้งสองฝ่ายได้ลงชื่อในบันทึกถ้อยคำการชำระภาษีอากรยอมให้เจ้าพนักงานที่ดินหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและอากรแสตมป์ โดยรับรองรายการว่าทุนทรัพย์ที่ถือเป็นเงินได้สำหรับคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และอากรแสตมป์เป็นเงิน 12,629,200 บาท

# Case Study

## Market Price

○ที่ดิน (ความหมาย “ราคาตลาด”) (ฎีกา 7952/2551)

○ประกอบกับ “ผู้เสียภาษี” ไม่ได้นำเสนอว่าที่ดินแปลงอื่นในบริเวณใกล้เคียงมีราคาต่ำกว่าราคาประเมินดังกล่าว

○จึงฟังได้ว่าราคาขายที่ดินแปลงพิพาทตามสัญญา 7,000,000 บาท นั้นต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร การที่เจ้าพนักงานประเมินใช้ราคาประเมินดังกล่าวเป็นฐานภาษีประเมินให้โจทก์ทั้งสองเสีย “ภาษีธุรกิจเฉพาะ” จึงชอบแล้ว

# Case Study

## Market Price

○รถยนต์ SAAB (ภูิก้า 5639/2550)

○ป.รัชฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ไม่ได้นิยามคำว่าราคาตลาดไว้ แต่เมื่อพิจารณาถึงความหมายในทางการค้าโดยทั่วไปแล้ว

○คำว่า "ราคาตลาด" ใน ป.รัชฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) คงมี  
ความหมายทำนองเดียวกันกับคำว่า "ราคาตลาด" ตาม ป.รัชฎากร มาตรา 79/3 และมาตรา 91/1 (3)

# Case Study

## Market Price

○รถยนต์ SAAB (ฎีกา 5639/2550)

○คือเป็น “ราคาสินค้าหรือบริการที่มีการซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง”

○โจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายรถยนต์ซาบแต่เพียงผู้เดียว จึงไม่มีราคารถยนต์ซาบจากผู้จำหน่ายรายอื่นมาเปรียบเทียบเป็นราคาตลาดได้

# Case Study

## Market Price

○รถยนต์ SAAB (ฎีกา 5639/2550)

○ดังนั้น หากไม่มีข้อเท็จจริงอย่างอื่นราคาตลาดรถยนต์  
ซาบจึงควรเป็นราคาตั้งขายปลีกแก่บุคคลทั่วไป

○แต่การที่โจทก์ขายรถยนต์ซาบต่ำกว่าราคาตั้งขายปลีกอัน  
เนื่องจากสภาวะวิกฤติของเศรษฐกิจอย่างรุนแรง โดยไม่  
ปรากฏว่ามีการสมยอมราคากัน จึงมิใช่เป็นราคาต่ำกว่า  
ราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร (Reasonable Ground)

# Case Study

## Market Price

### ○ เครื่องจักร (Seagate) (ฎีกา 6924/2553)

○ การขายเครื่องจักรพิพาทมีลักษณะเป็นการขายเศษซากของวัสดุต่าง ๆ (Scrap) ที่ประกอบกันเป็นเครื่องจักรมูลค่าของเครื่องจักรจำนวน 74,625,979.69 บาท

○ ศาลภาษีอากรกลางเห็นว่า เป็น "ราคาตลาด" โดยยึดถือตามราคาประเมินของกรมศุลกากรภายหลังการปรับลดแล้วจึงไม่ถูกต้อง



## Case Study

### Market Price

○ เครื่องจักร (Seagate) (ฎีกา 6924/2553)

○ เพราะไม่ปรากฏว่าเป็นราคาที่กำหนด โดยพิจารณาจากเครื่องจักรพิพาทในลักษณะของเศษซาก แม้ราคาจะต่ำกว่ามูลค่าทางบัญชี (Book Value) ของโจทก์

○ แต่ "มูลค่าทางบัญชี" เป็นการกำหนดจากราคาเครื่องจักรขณะที่มีการนำเข้า (CIF Price) แล้วหักด้วยค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา (Depreciation) ในแต่ละปีตามหลักเกณฑ์

# Case Study

## Market Price

○ เครื่องจักร (Seagate) (ฎีกา 6924/2553)

○ การคำนวณหา "มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน" โดยทั่วไปมิได้สะท้อนให้เห็นถึง "ราคาตลาดที่แท้จริง" ของเครื่องจักรพิพาทในขณะนั้น

○ แม้ชิ้นส่วนอุปกรณ์ของเครื่องจักรบางรายการจะมีลักษณะเหมือนเป็นชิ้นส่วนอุปกรณ์ที่สมบูรณ์ แต่เมื่อเครื่องจักร และอุปกรณ์ประกอบที่พิพาทไม่อาจใช้ประโยชน์เพื่อหามูลค่าทางเศรษฐกิจในปัจจุบันได้ต่อไป

# Case Study

## Market Price

○ เครื่องจักร (Seagate) (ฎีกา 6924/2553)

○ ชิ้นส่วนและอุปกรณ์ย่อยอมมีสภาพเป็นเพียงเศษซาก  
ของเครื่องจักรนั่นเอง (Scrap)

○ กรณีมี เหตุผลเพียงพอ ให้รับฟังได้ โจทก์ขาย

เครื่องจักรพิพาทในลักษณะเศษซากให้แก่บริษัท

ไทยริไซเคิล อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (Reasonable  
Ground)

# Case Study

## Market Price

○ เครื่องจักร (Seagate) (ฎีกา 6924/2553)

○ โดยราคาซื้อขายกันเป็นราคาซื้อขายตามความเป็นจริง ทั่วไปในขณะนั้นอัน ถือได้ว่าเป็นราคาตลาดของ เศษซากเครื่องจักรพิพาท ขณะความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของ โจทก์เกิดขึ้นตามประมวล รัชฎากร มาตรา 79/3

# Case Study

## Market Price

○ เม็ดพลาสติก (ฎีกา 7432/2559)

○ มาตรา 79/3 วรรคท้าย บัญญัติว่า "ราคาตลาดตาม  
มาตรานี้ ให้ถือราคาเฉลี่ยของราคาตลาดที่ซื้อขายกัน  
ตามความเป็นจริงทั่วไปในวันที่ความรับผิดชอบในการ  
เสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น..."

○ ดังนั้น มูลค่าของฐานภาษีของโจทก์จึง ต้องถือตาม  
ราคาตลาดในวันที่เจ้าพนักงานประเมินตรวจพบ

# Case Study

## Market Price

○เม็ดพลาสติก (ฎีกา 7432/2559)

○ว่ามีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบคือวันที่ 24 เมษายน 2550 ซึ่งตามใบกำกับภาษีขายขายสินค้าเม็ดพลาสติกไป 3 ครั้ง มีราคาเฉลี่ย 45.66 บาทต่อกิโลกรัม

○ราคาเฉลี่ยดังกล่าวจึงนำไปใช้ในการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้าที่ขาดไปจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ (Shortfall Stock & Output VAT)

# Case Study

## Market Price

○ สารเคมี (ฎีกา 7682/2547)

○ ผู้เสียหาย นำสืบแสดงให้เห็นว่า “ราคาตลาดของสารเคมี” ไม่อาจกำหนดให้แน่นอนตายตัวได้ ทั้งนำผู้ซื้อสินค้า และซื้อจากผู้อื่นมาสืบแสดงถึงราคาที่ได้ซื้อไปจากบริษัทอื่นว่าราคาดังกล่าวเป็น “ราคาตลาด” แล้ว (Concrete Proof & Comparable Benchmark)

# Case Study

## Market Price

○ สารเคมี (ฎีกา 7682/2547)

○ ส่วนกรมสรรพากรไม่มีพยานหลักฐานมานำสืบ  
หักล้างว่าราคาดังกล่าวไม่ใช่ราคาตลาดเพราะมี  
บริษัทอื่นขายไปในราคาสูงกว่า

○ กรมสรรพากรจึงไม่มีสิทธิให้เอาราคาทุนเป็นราคา  
ตลาด



# Case Study

## Market Price

○ **สินค้าเกษตร / มั่นเส้น (ฎีกา 3615/2540)**

○ **"ราคาซื้อขายมันเส้น" โดยทั่วไปไม่ได้มีราคาตายตัว  
หรือมีราคาเดียว (Fluctuate Pricing)**

○ **ราคาซื้อขายมันเส้น โดยเฉลี่ย ของสำนักงานพาณิชย์  
จังหวัดนครราชสีมาที่ กรมสรรพากรนำมาใช้เป็น  
เกณฑ์คำนวณ มีทั้งที่สูงและ (Government  
Benchmark)**

# Case Study

## Market Price

○ **สินค้าเกษตร / มันเส้น (ฎีกา 3615/2540)**

○ ต่ำกว่าราคาและผู้เสียภาษีระบุว่ารับซื้อมันเส้นจาก  
ผู้ค้าพืชไร่ (**Uncertain Benchmark**)

○ อีกทั้งผู้เสียภาษีตรวจสอบคุณภาพมันเส้นที่จะรับซื้อ  
ด้วยว่ามีค่าความชื้นและสิ่งปนเปื้อนเกินมาตรฐานที่  
กำหนดหรือไม่

# Case Study

## Market Price

○สินค้าเกษตร / มั่นเส้น (ฎีกา 3615/2540)

○โดยหากปรากฏว่ามั่นเส้นที่จะรับซื้อมีความชื้นหรือสิ่งปนเปื้อนเกินมาตรฐาน \_ ผู้เสียภาษีจะคำนวณน้ำหนักมั่นเส้นโดยตัดน้ำหนักตามเปอร์เซ็นต์ความชื้นหรือสิ่งปนเปื้อนที่เกินมาตรฐานและคำนวณเงินค่ามั่นเส้นที่ต้องจ่ายให้ผู้ขายจากน้ำหนักสุทธิภายหลังการตัดน้ำหนักดังกล่าวแล้ว (Pricing Basis)

# Case Study

## Market Price

○ **สินค้าเกษตร / มั่นเส้น (ฎีกา 3615/2540)**

- ส่วนการซื้อขายมันเส้นที่สำนักงานพาณิชย์จังหวัดนครราชสีมาจัดทำไม่ปรากฏว่าราคาซื้อขายมันเส้นได้นำมาจากการซื้อขายเช่นกรณีของผู้เสียหายหรือไม่
- ดังนั้น การที่โจทก์รับซื้อมันเส้นในราคาสูงหรือต่ำกว่าราคาเฉลี่ยของสำนักงานพาณิชย์จังหวัดนครราชสีมา ก็ **“อาจอยู่ภายในกรอบของราคาตลาด”** ได้

# Case Study

## Market Price

○สินค้าเกษตร / มั่นเส้น (ฎีกา 3615/2540)

○มิใช่แสดงว่าราคาและผู้เสียหายซื้อสูงเกินปกติโดยไม่มี  
เหตุผลอันสมควร (ไม่เป็น “รายจ่ายต้องห้าม”)

○นอกจากนี้ผู้เสียหายยังนำเสนอหลักฐานการจ่ายเงิน  
ค่ามันเส้นว่าผู้เสียหายจ่ายเป็นเช็ค โดยในใบสำคัญจ่ายจะ  
ระบุชื่อธนาคาร และหมายเลขเช็คซึ่งสามารถตรวจสอบ  
การเบิกจ่ายเงินได้ (Documentation & Commercial Paper)

## Case Study

### Market Price

○สินค้าเกษตร / มันเส้น (ฎีกา 3615/2540)

○จากบัญชีกระแสรายวัน รวมทั้งยังบันทึกรายการซื้อ  
มันเส้นในสมุดรายวันซื้อด้วย โดยกรมสรรพากรก็  
มิได้นำสืบโต้แย้งว่าเอกสารดังกล่าวไม่ถูกต้อง แต่  
กลับยอมรับว่าเมื่อได้ตรวจสอบบัญชีกระแสรายวัน  
แล้วพบว่ายอดเงินตามเช็คที่ส่งจ่ายและมีการนำมา  
เรียกเก็บแต่ละยอดตรงกับยอดเงินตามใบรับเงิน

# Case Study

## Market Price

○สินค้าเกษตร / มั่นเส้น (ฎีกา 3615/2540)

○สรุป *กรมสรรพากรไม่มีอำนาจประเมิน*  
*“รายจ่ายต้องห้าม”*

○ค่าซื้อทรัพย์สินสูงเกินไป

○รายจ่ายที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

# Case Study

## Market Price

○ เรือขุด (ฎีกา 123/2540)

○ เรือขุดแร่ที่มีการซื้อขายในคดีนี้ได้ ถูกออกแบบเป็นพิเศษโดยเฉพาะเพื่อใช้งานสำหรับขุดแร่บริเวณที่ได้รับสัมปทานโดยเฉพาะ

○ ข้ออ้างว่าหลังจากซื้อเรือขุดแร่แล้วได้ประกันภัยในราคาที่สูงใกล้เคียงกับราคาที่ซื้อมาโดยไม่แสดงหลักฐาน



# Case Study

## Market Price

○ เรือขุด (ฎีกา 123/2540)

○ นอกจากนี้ การกำหนด "ราคาเอาประกันภัย" ไม่อาจถือเป็นราคาอันสมควรได้เพราะคู่สัญญาประกันภัยสามารถตกลงวงเงินเอาประกันภัยเท่าใดก็ได้

○ เพียงแต่หากเกิดความเสียหายก็จะชดใช้ให้ตามความเสียหายที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น

# Case Study

## Market Price

○ เรือขุด (ฎีกา 123/2540)

○ ดังนั้น “ราคาทรัพย์สินที่เอาประกันภัย” จึง “มิใช่  
ราคาตลาด” ของทรัพย์สินที่เอาประกันภัยและ  
ไม่อาจเชื่อถือได้

○ ผู้เสียหาย \_ จึงไม่สามารถยก “มูลค่า  
ประกันภัย” มาอ้างเป็น “ราคาตลาด” ได้

## Case Study

### Market Price

○ **หุ้นบริษัท (ESOP) (ฎีกา 8306/2557)**

○ "กรรมการอิสระ" ได้รับใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้นสามัญ (Warrant) ของบริษัท ช. การช่าง

○ มีเงื่อนไขว่า มีราคาเสนอขายหน่วยละ 0 บาท (**หุ้นลม / ต่ำกว่าราคาตลาด**)

○ อัตราการใช้สิทธิ 1 หน่วยมีสิทธิซื้อหุ้นสามัญได้ 1 หุ้น  
ราคาการใช้สิทธิ 4.50 บาทต่อหน่วย (Exercise Price)

## Case Study

### Market Price

#### ○หุ้นบริษัท (ESOP) (ฎีกา 8306/2557)

○นอกจากนี้ ใบสำคัญแสดงสิทธินี้ยังมีอีกสถานะหนึ่ง ซึ่งเป็นหลักทรัพย์ที่บุคคลนำมาซื้อขายกันได้โดยตรง

○เมื่อเป็นหลักทรัพย์ที่ซื้อขายกันได้ก็ย่อมจะต้องคิดคำนวณได้เป็นเงินด้วย จึงถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน ตาม ป.รัชฎากร มาตรา 39

## Case Study

### Market Price

○ **หุ้นบริษัท (ESOP) (ฎีกา 8306/2557)**

○ **กรรมการอิสระของบริษัทได้รับจัดสรรหุ้น จึงถือเป็นเงินได้ตาม มาตรา 40 (2) ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย**

○ **Share Base Payment มีผลกระทบต่อบริษัทด้วย คือ Retain Earning ลดลง / มี “ค่าใช้จ่ายทางบัญชี” เพิ่มขึ้น / มี “รายจ่ายต้องห้าม” ทางภาษีเพิ่มขึ้น**

# Case Study

## Market Price

○ ถูงมือยาง (ฎีกา 5596/2551)

○ ราคาตลาดของสินค้าอาจไม่มีราคาตายตัวหรือราคาเดียว  
การขายสินค้าแต่ละครั้ง ในราคาสูงต่ำผิดกันก็อาจอยู่ใน  
กรอบของราคาตลาดได้ (Market Fluctuation)

○ แม้ใจทักจะขายสินค้าถูงมือยางให้ผู้ซื้อแต่ละรายในราคา  
ไม่เท่ากัน แต่การกำหนดราคาขายต่อหน่วยก็ต่างกันที่เลข  
ทศนิยมหลักที่ 3

# Case Study

## Market Price

○ ถูงมือยาง (ฎีกา 5596/2551)

○ เงื่อนไขการชำระเงินและปริมาณสินค้าที่ซื้อขายก็แตกต่างกัน (Commercial Term)

○ ทั้ง ราคาขายสินค้าต่อหน่วยเป็นเงินมาร์กเยอรมันและเงินดอลลาร์สหรัฐเมื่อคำนวณเป็นเงินไทยแล้วมีราคาไม่เท่ากันก็หาใช้กรณีใจทักขายสินค้าในราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร (Foreign Exchange)

# Case Study

## Market Price

○ ถูงมือยาง (ฎีกา 5596/2551)

○ เพราะค่าของเงินแต่ละประเทศที่โจทก์ได้รับมาแต่ละวันคำนวณราคาเป็นเงินไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมานั้นมีอัตราแลกเปลี่ยนที่แตกต่างกันตามค่าของเงินนั้น ๆ

○ นอกจากนี้การ ที่บริษัท R ซึ่งเป็นผู้ซื้อสินค้าของโจทก์รายหนึ่งถือหุ้นในบริษัทโจทก์

○ ย่อมทำให้บริษัททั้งสองมีความผูกพันกันอยู่อันเป็นเหตุสมควรที่โจทก์จะขายสินค้าให้แก่บริษัทดังกล่าวในราคาต่ำกว่าราคาที่ขายให้แก่ผู้ซื้อรายอื่น



# Case Study

## Market Price

○ ถูงมือยาง (ฎีกา 5596/2551)

○ การกระทำของโจทก์ในส่วนนี้ยังไม่อาจถือว่าเป็นการปฏิบัติเกินกว่าปกติที่พึงปฏิบัติต่อกันในทางการค้าและกระทบถึงผลประโยชน์ของโจทก์เกินกว่าปกติ

○ เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจประเมินราคาสินค้าถูงมือยางของโจทก์ดังกล่าวตาม ป.รัชฎากร มาตรา 65 ทวิ

(4)

# Case Study

## Market Price

- ทองคำ (ฎีกา 8306/2557)
- ผู้เสียภาษีรับซื้อทองคำเก่าโดยใช้ "ราคาตลาดโลก" แต่ไม่สามารถชี้แจงที่มาของราคาตลาดโลก ตามที่อ้างซึ่งมีหลายราคา
- ทั้งไม่สามารถนำสืบอัตราแลกเปลี่ยนเงินดอลลาร์สหรัฐที่ใช้อ้างอิงในการรับซื้อ
- ตลอดจนไม่สามารถชี้แจงถึงค่าความเสี่ยงที่อ้างคืออะไร และเป็นจำนวนเท่าใด

# Case Study

## Market Price

○ทองคำ (ฎีกา 8306/2557)

○การที่คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ใช้ “ราคา  
ประกาศของสมาคมค้าทองคำ” ในการคำนวณต้นทุน  
จึงมีเหตุผลและเป็นธรรม

Slide FREE Download ได้ที่

[www.taxtanktv.com](http://www.taxtanktv.com)



# Thank You

SIAM CITY LAW OFFICES LIMITED

SCL TAX CONSULTANTS LIMITED

CHAVALIT & ASSOCIATES LIMITED

SCL INTERNATIONAL LIMITED

CHAVALIT & PARTNERS LIMITED  
[HUA HIN]

**SCL**  
LAW GROUP

SCLH LEGAL & TAX CONSULTANTS LIMITED  
[MYANMAR]

SCL LAW OFFICES LIMITED  
[LAO PDR]

SCL LAW OFFICES LIMITED  
[CAMBODIA]

# Presenter Profile



Chinapat Visuttiapat  
ชินภัทร วิสุทธิแพทย

**Partner**  
SCL Law Group

E: [chinapat@siamcitylaw.com](mailto:chinapat@siamcitylaw.com)

**Tel: 092-286-4770**  
**LINE ID: chinapat.taxtank**

1. ประสบการณ์มากกว่า 25 ปีในงานให้คำปรึกษากฎหมาย ด้านภาษีอากร / IPO / M&A ตลอดจนสัญญาทางธุรกิจ รวมถึง Offshore Incorporation / Family Business
2. ให้คำปรึกษาแก่ลูกค้าทั้งในไทยและต่างประเทศร่วมกับ Partner อีก 13 คนและที่ปรึกษากฎหมายอีกกว่า 120 คนผ่านสำนักงานของ SCL ในไทย เมียนมาร์ / สเปน / ลาว / กัมพูชา
3. วิทยากรบรรยายเรื่องสัญญาธุรกิจและภาษีในงานสัมมนาและฝึกอบรม ตลอดเวลากว่า 15 ปี เป็น “อาจารย์พิเศษด้านภาษีอากร” และ กฎหมายธุรกิจใน หลักสูตรปริญญาตรี/โท ม. รามฯ / ม. ธรรมศาสตร์ / ม. แม่ฟ้าหลวง / ม. ศรีปทุม / ม. หอการค้าไทย / วิทยาลัยดุสิตธานี / จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย / ม. กรุงเทพ
4. วิทยากรประจำให้แก่ สถาบันกรรมการไทย (IOD) สมาคมบริษัทจัดการลงทุน (AIMC) ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ธนาคารฯ และ สมาคมธุรกิจต่างๆ
5. “คณะกรรมการภาษี” ของสภาหอการค้าแห่งประเทศไทย และ “ผู้ไกล่เกลี่ยคดีภาษี” ประจำศาลภาษีอากรกลาง
6. “กรรมการตรวจสอบ” (Audit Committee) บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ

Line ID: chinapat.taxtank



กฎหมายไม่กั๊ก

อ.บัณฑิต วิสุทธิแพทย์  
**TAX TANK TV**  
ช่องรายการ สาร: ความรู้ กฎหมายธุรกิจ



TAX TANK TV



TaxTank



<http://www.taxtanktv.com>

