



รายงานการศึกษาส่วนบุคคล
(Individual Study)

เรื่อง กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนกับการส่งเสริม
การจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างรัฐ

จัดทำโดย นายวินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ
รหัส 11005

รายงานนี้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรม
หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 11 ปี 2562
สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ
ลิขสิทธิ์ของกระทรวงการต่างประเทศ



รายงานการศึกษาส่วนบุคคล
(Individual Study)

เรื่อง กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนกับการส่งเสริม
การจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างรัฐ

จัดทำโดย นายวินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ
รหัส 11005

หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 11 ปี 2562
สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ
รายงานนี้เป็นความคิดเห็นเฉพาะบุคคลของผู้ศึกษา



เอกสารรายงานการศึกษาส่วนบุคคลนี้ อนุมัติให้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรม
หลักสูตรนักบริหารการทูตของกระทรวงการต่างประเทศ

ลงชื่อ.....

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ภัทเรก ศรีโชติ)
อาจารย์ที่ปรึกษา

ลงชื่อ.....

(เอกอัครราชทูต ดร. อภิชาติ ชินวรรณโณ)
อาจารย์ที่ปรึกษา

ลงชื่อ.....

(รองศาสตราจารย์ ดร.กฤตินี ณัฏฐวุฒิสิทธิ)
อาจารย์ที่ปรึกษา

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เข้าใจถึงบทบาทที่เปลี่ยนแปลงไปของรัฐไทยในการส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างรัฐ อันเนื่องมาจากการกำหนดราคาโอน โดยศึกษาว่ากฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนที่จะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป มีผลต่อการส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างไทยกับรัฐอื่นเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมหรือไม่ อย่างไร

ประเทศไทยเป็นประเทศที่มีการลงทุนจากต่างประเทศจำนวนมาก โดยเฉพาะจากบริษัทข้ามชาติระดับโลก (Multinational Corporation : MNC) ซึ่งมักมีการทำธุรกรรมกันระหว่างบริษัทในกลุ่ม ส่งผลให้มีความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน อันเนื่องมาจากความแตกต่างของอัตราภาษีแต่ละประเทศ จึงเป็นช่องทางในหลบเลี่ยงภาษีของกลุ่มไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่าได้ ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ อันเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นในระดับนานาชาติ

การกำหนดราคาโอน หรือ Transfer Pricing คือ การที่คู่สัญญาทำธุรกรรมระหว่างกัน โดยอาจมีการกำหนดราคาซื้อขายสินค้าหรือให้บริการที่แตกต่างไปจากราคาตลาด ซึ่งมีผลกระทบต่ออัตรากำไรของบริษัทและส่งผลกระทบต่อภาษีของบริษัทและกลุ่มบริษัทกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนมีจุดประสงค์ในการลดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐอันเนื่องมาจากความแตกต่างของกฎหมายภาษีแต่ละรัฐ เนื่องจากก่อนหน้าที่จะมีกฎหมายดังกล่าว ในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน กรมสรรพากรอ้างอิงมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันควร เนื่องจากไม่มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยตรง จึงใช้ข้อบทที่มีความใกล้เคียงมาปรับใช้

ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปรับใช้กฎหมายที่ใกล้เคียงกันคือ เมื่อมีประเด็นการปรับปรุงกำไรของบริษัทจะสามารถปรับเพิ่มกำไรขึ้นได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) อย่างไรก็ดีตามหากผลการตรวจสอบมีผลให้ต้องปรับปรุงกำไรลดลง จะไม่สามารถทำได้เนื่องจากกฎหมายไม่ได้ให้อำนาจไว้ ซึ่งข้อจำกัดดังกล่าวไม่สอดคล้องกับหลักต่างตอบแทนระหว่างประเทศ และหลักการภาษีระหว่างประเทศที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วโลก ดังนั้น เมื่อประเทศไทยมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะ ซึ่งให้อำนาจเจ้าพนักงานในการปรับปรุงกำไรเพิ่มขึ้นและลดลงได้ จึงเป็นแนวทางที่สอดคล้องกับหลักการการกำหนดราคาโอนที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วโลกขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD)

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เป็นการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายประมวลรัษฎากรเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่หลายแห่งที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม มีข้อกำหนด ทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินในการทำธุรกรรมระหว่างกันแตกต่างจากที่ควรกำหนดหากบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ ทำให้สามารถถ่ายโอนกำไรระหว่างกันเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี ที่พึงต้องเสียและมีแนวโน้มที่จะใช้วิธีการดังกล่าวเพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่องจนอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้และสถานะทางการคลังของรัฐ เพื่อป้องกันและ

แก้ไขปัญหาดังกล่าว จึงต้องกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ ให้สอดคล้องกับหลักการและแนวปฏิบัติที่เป็นสากล และมีผลใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป ซึ่งได้กำหนดให้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน กำหนดนิยามของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและ กำหนดระยะเวลาขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการตรวจสอบประเด็นด้านการกำหนดราคาโอน โดยเปรียบเทียบการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ และการดำเนินการของผู้เสียภาษี ก่อนและหลังการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน พ.ศ.2561 นั้น ผลปรากฏว่า กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนที่จะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 ส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างไทยกับรัฐอื่น และเสริมสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ตามหน่วยงานจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศ รวมทั้ง กรมสรรพากรกำลังประสบกับความท้าทายในการป้องกันการถ่ายโอนกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่าของบริษัทข้ามชาติระดับโลกที่ประกอบธุรกิจดิจิทัล ถึงแม้จะมีการบัญญัติกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนที่จะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 แต่รูปแบบการดำเนินธุรกิจที่เปลี่ยนไป ซึ่งมีความแตกต่างจากการดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาติที่เข้ามาลงทุนในประเทศไทยแบบดั้งเดิม อาจส่งผลกระทบต่อวิธีการคำนวณหาราคาตลาดที่เหมาะสมของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการปรับปรุงรายได้และรายจ่าย เพื่อหากำไรสุทธิที่แท้จริง

บริษัทข้ามชาติที่ประกอบธุรกิจดิจิทัล หรือบริษัทที่กำลังปรับตัวมาเป็น Tech Company การดำเนินธุรกิจในลักษณะ Over-the-Top ที่เป็น Global Business และภาคการเงินที่บทบาทของรัฐจะลดลงด้วย Crypto Currency และ Blockchain Technology นับเป็นความท้าทายที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐทั่วโลกกำลังเผชิญอย่างหลีกเลี่ยงได้ จึงนับว่าเป็นประเด็นที่ควรได้รับการศึกษา ค้นคว้าและวิจัยต่อไปในอนาคตอย่างจริงจัง

การยกระดับความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างรัฐ กรณีการกำหนดราคาโอน เป็นแสดงออกอย่างถึงความมุ่งมั่นของประเทศไทยในการกำหนดแนวทางการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่สอดคล้องกับแนวปฏิบัติสากล และหลักการต่างตอบแทนในทางระหว่างประเทศ จึงเป็นเรื่องที่นักการทูตควรจะได้รับข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ในทางการทูตหรือทางการกงสุลทั้งกับภาครัฐและเอกชนในประเทศที่เป็นคู่ค้ากับประเทศไทย ไม่ว่าในฐานะผู้ลงทุนในประเทศไทย หรือผู้รับการลงทุนจากภาคเอกชนของไทย

กิตติกรรมประกาศ

รายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้ สำเร็จลุล่วงดีด้วยความกรุณาในการให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งจากผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ภัทรเรก ศรโชติ เอกอัครราชทูต ดร. อภิชาติ ชินวรรณ และรองศาสตราจารย์ ดร. กฤตินี ณีภูธรูฒิสิริ ที่ช่วยแนะนำและชี้แนะในการศึกษา ค้นคว้า และจัดทำรายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้ให้สำเร็จลุล่วง และบรรลุล่วงวัตถุประสงค์ของการศึกษา

ผู้เขียนขอขอบคุณ นางสาวจิตรา ณีศะนันท์ ผู้อำนวยการกองสำรวจและติดตามธุรกิจนอกระบบ กรมสรรพากร ที่ให้คำแนะนำในการจัดทำรายงานส่วนบุคคลฉบับนี้ ในฐานะผู้มีเชี่ยวชาญเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน การตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอน และแนวทางการระงับและป้องกันข้อพิพาทกรณีประเด็นการกำหนดราคาโอน และขอขอบคุณนางสาวพรพรรณ ฉ่ำสุภาพ นักตรวจสอบภาษีชำนาญการ กองบริหารการเสียภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ และ นางสาวปรวรรณ มาเมืองบน นักวิชาการภาษีปฏิบัติการ กองมาตรฐานการจัดเก็บภาษี กรมสรรพากร ที่ได้สละเวลาในการให้ความคิดเห็น และสนับสนุนข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดทำรายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้

ขอขอบคุณผู้บริหารและทีมงานจากสถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศที่ให้ความสะดวกและอนุเคราะห์ผู้เขียนเป็นอย่างดีตลอดระยะเวลาเข้าฝึกอบรม

ท้ายที่สุดนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ดร. เอกนิติ นิติทัณฑ์ประภาศ อธิบดีกรมสรรพากร ที่สนับสนุนให้ผู้เขียนเข้ารับการฝึกอบรมในหลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 11 ปี 2562 และให้ความเห็นชอบในการจัดทำรายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้ และการศึกษารวมถึงการจัดทำรายงานตลอดหลักสูตรของผู้เขียนคงไม่ได้ดำเนินไปด้วยความเรียบร้อยหากไม่ได้คุณปิยวรรณ วิเศษสุวรรณภูมิ ภรรยาของผู้เขียนที่รับภาระดูแล ด.ช. วณิช วิเศษสุวรรณภูมิ ลูกชายคนเดียวของเรา เป็นส่วนใหญ่ในช่วงเวลาเปลี่ยนผ่านสำคัญ เพราะเริ่มการศึกษาในระดับชั้นประถม 1 เพียงวันเดียว ก่อนการเปิดอบรมหลักสูตร นบท. 11

วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ

สิงหาคม 2562

สารบัญ

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร	ง
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
สารบัญ	ช
สารบัญตาราง	ฅ
สารบัญภาพ	ญ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ภูมิหลัง ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	2
1.3 ขอบเขตการศึกษา วิธีการดำเนินการศึกษา และระเบียบวิธีการศึกษา	2
1.4 คำถามการศึกษา	2
1.5 สมมติฐานการศึกษา	2
1.6 ประโยชน์ของการศึกษา	3
1.7 นิยามศัพท์	3
บทที่ 2 แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง	5
2.1 แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	5
2.2 สรุปกรอบแนวคิด	13
บทที่ 3 ผลการศึกษา	14
3.1 ประเด็นการกำหนดราคาโอนในประเทศไทย	14
3.2 กรณีศึกษา	18
3.3 เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่างของก่อนและหลังมีกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอน ตาม พ.ร.บ.แก้ไขประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 47 พ.ศ. 2562	32
บทที่ 4 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	37
4.1 สรุปผลการศึกษา	37
4.2 ข้อเสนอแนะ	39
4.3 ความท้าทายในการบริหารจัดการปัญหาเกี่ยวกับการหลบเลี่ยงภาษีระหว่าง (International Tax Avoidance) อันเนื่องมาจากความเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (Technology Disruption)	40
4.4 บทบาทของนักการทูตกับกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอน	40
บรรณานุกรม	42

ภาคผนวก		
ก.	บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน	44
ข.	คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด	47
ค.	OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Executive Summaries 2015 Final Report : Action 13 Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting	50
ประวัติผู้เขียน		53

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1	เปรียบเทียบผลของการประเมินกำไรและผลกระทบทางภาษีระหว่างก่อนและหลังบังคับใช้ กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนที่จะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562	19
ตารางที่ 2	กรณีศึกษาที่ 1 : แสดงการคำนวณต้นทุนรวมของบริษัท ABC จำกัด	20
ตารางที่ 3	กรณีศึกษาที่ 1 : แสดงการผลการคัดเลือกรายที่มีความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) กับบริษัท ABC จำกัด	22
ตารางที่ 4	กรณีศึกษาที่ 1 : แสดงผลการคัดเลือกบริษัทตัวเปรียบเทียบช่วงราคาตลาด (Arm's Length Price Range : ALP) ของอัตรากำไรสุทธิต่อต้นทุนรวม	22
ตารางที่ 5	กรณีศึกษาที่ 1 : แสดงการผลการพิจารณาการคัดเลือกรายที่มีความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) กับบริษัท ABC จำกัด	24
ตารางที่ 6	กรณีศึกษาที่ 1 : แสดงผลการคัดเลือกบริษัทตัวเปรียบเทียบช่วงราคาตลาด (Arm's Length Price Range : ALP) ของอัตรากำไรสุทธิต่อต้นทุนรวมใหม่	24
ตารางที่ 7	กรณีศึกษาที่ 1 : แสดงผลการปรับปรุงกำไรของบริษัท ABC จำกัด	25
ตารางที่ 8	กรณีศึกษาที่ 1 : แสดงการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท ABC จำกัด หลังปรับปรุงกำไร	25
ตารางที่ 9	กรณีศึกษาที่ 1 : แสดงการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของบริษัท ABC จำกัด หลังปรับปรุงกำไร	26
ตารางที่ 10	กรณีศึกษาที่ 2 : แสดงผลประกอบการบริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด (KSL)	29
ตารางที่ 11	กรณีศึกษาที่ 2 : แสดงผลปรับปรุงกำไรทั้งเพิ่มขึ้นและลดลง บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด (KSL)	29

สารบัญภาพ

ภาพที่ 1	ตัวอย่างการซื้อขายสินค้าของคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน และใช้ราคาตลาดในการซื้อ-ขายสินค้า	5
ภาพที่ 2	ตัวอย่างการซื้อขายสินค้าของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน และใช้ราคาโอนในการซื้อ-ขายสินค้าเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี	6

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ภูมิหลัง ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ประเทศไทยเป็นประเทศที่มีการลงทุนจากต่างประเทศจำนวนมาก โดยเฉพาะจากบริษัทข้ามชาติระดับโลก (Multinational Corporation : MNC) ซึ่งมักมีการทำธุรกรรมกันระหว่างบริษัทในกลุ่ม ส่งผลให้มีความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน อันเนื่องมาจากความแตกต่างของอัตราภาษีแต่ละประเทศ จึงเป็นช่องทางในหลบเลี่ยงภาษีของกลุ่มไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่าได้ ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ อันเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นในระดับนานาชาติ

การกำหนดราคาโอน หรือ Transfer Pricing คือ การที่คู่สัญญาทำธุรกรรมระหว่างกัน โดยอาจมีการกำหนดราคาซื้อขายสินค้าหรือให้บริการที่แตกต่างไปจากราคาตลาด ซึ่งมีผลกระทบต่ออัตรากำไรของบริษัทและส่งผลกระทบต่อเสถียรภาพของเศรษฐกิจและกลุ่มบริษัท

ประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นหนึ่งในสมาชิกโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting : BEPS) ภายใต้กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) จึงทำให้ไทยมีข้อผูกมัดต้องรับหลักการในแผนปฏิบัติการที่นำเสนอโดยองค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development : OECD) อย่างน้อย 4 หลักการมาใช้บังคับ ซึ่ง 1 ใน 4 หลักการนั้นคือ ปฏิบัติการที่ 13 หรือ BEPS Action 13 เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Reporting : CbCR) ซึ่งนำมาสู่การออกกฎหมายพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เรื่อง มาตรการการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หรือ Transfer Pricing ซึ่งจะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป

กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนมีจุดประสงค์ในการลดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐอันเนื่องมาจากความแตกต่างของกฎหมายภาษีแต่ละรัฐ เนื่องจากก่อนหน้านี้จะมีกฎหมายดังกล่าว ในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน กรมสรรพากรอ้างอิงมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันควร เนื่องจากไม่มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยตรง จึงใช้ข้อบทที่มีความใกล้เคียงมาปรับใช้

ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปรับใช้กฎหมายที่ใกล้เคียงกันคือ เมื่อมีประเด็นการปรับปรุงกำไรของบริษัทจะสามารถปรับเพิ่มกำไรขึ้นได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) อย่างไรก็ตามหากผลการตรวจสอบมีผลให้ต้องปรับปรุงกำไรลดลง จะไม่สามารถทำได้เนื่องจากกฎหมายไม่ได้ให้อำนาจไว้ ซึ่งข้อจำกัดดังกล่าวไม่สอดคล้องกับหลักการภาษีระหว่างประเทศที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วโลก ดังนั้น เมื่อประเทศไทยมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะซึ่งให้อำนาจเจ้าพนักงานในการปรับปรุงกำไร

เพิ่มขึ้นและลดลงได้ จึงเป็นแนวทางที่สอดคล้องกับหลักการการกำหนดราคาโอนที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วโลกขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD)

นอกจากกฎหมายจะให้อำนาจในการปรับปรุงกำไรเพิ่มขึ้นและลดลงแล้ว กฎหมายการกำหนดราคาโอนยังกำหนดให้บริษัทที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขต้องรายงานข้อมูลความสัมพันธ์และมูลค่าธุรกรรม ซึ่งสอดคล้องกับมาตรการป้องกันการวางแผนภาษีที่จะมีผลให้เกิดการเคลื่อนย้ายกำไรเพื่อเสียภาษีในประเทศที่ภาระภาษีต่ำกว่าในปฏิบัติการที่ 13 ซึ่งประเทศสมาชิกอาเซียนอื่น ๆ รวมถึงประเทศสมาชิก OECD และ ประเทศนอกกลุ่ม OECD ได้ตกลงเข้าร่วมเป็นสมาชิกโครงการป้องกันการถูกกีดกันก่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศภายใต้กรอบความร่วมมือ

กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนจึงเป็นมาตรการส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างรัฐ อีกทั้งเป็นการส่งเสริมการลงทุนของนักลงทุนต่างชาติเนื่องจากบริษัทข้ามชาติจะได้รับการปฏิบัติและอยู่ภายใต้กฎหมายที่เป็นหลักสากลและเป็นหลักการเดียวกันกับประเทศอื่น ๆ ที่มีกฎหมายการกำหนดราคาโอนเช่นเดียวกัน

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

เพื่อให้เข้าใจถึงบทบาทที่เปลี่ยนแปลงไปของประเทศไทยในการส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างรัฐ อันเนื่องมาจากการกำหนดราคาโอน

1.3 ขอบเขตการศึกษาวิธีการดำเนินการศึกษา และระเบียบวิธีการศึกษา

ศึกษาสภาพปัญหาการกำหนดราคาโอนที่เกิดขึ้นในกลุ่มผู้เสียภาษีที่เป็นบริษัทในเครือของบริษัทข้ามชาติ ที่อยู่ในการกำกับดูแลของกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ กรมสรรพากร ในช่วง 5 ปีที่ผ่านมา โดยคำนึงถึงการรักษาข้อมูลความลับของผู้ประกอบการ ตามมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร

1.4 คำถามการศึกษา

กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนที่จะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป มีผลต่อการส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างไทยกับรัฐอื่น เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมหรือไม่ อย่างไร

1.5 สมมติฐานการศึกษา

กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนที่จะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป ส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างรัฐ อันเนื่องมาจากการกำหนดราคาโอน มากยิ่งขึ้น

เนื่องจากก่อนที่จะมีกฎหมายดังกล่าว การตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอน เจ้าพนักงานสรรพากรอ้างอิงกฎหมายบทที่ใกล้เคียงกันมาปรับใช้สำหรับกรณีการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอน ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัท

หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับเจ้าพนักงานสรรพากรในการยึดถือปฏิบัติ

จากแนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานสรรพากรที่อ้างอิงกฎหมายและแนวปฏิบัติดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาทั้งในการด้านตีความกฎหมาย และแนวการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานสรรพากรในการตรวจสอบและปรับปรุงเพิ่มรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร รวมถึงสิทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการขอคืนภาษีอากรที่ชำระไว้เกินซึ่งถูกจำกัดไว้ด้วยอายุความตามกฎหมายเพียง 3 ปี เนื่องจากการปรับใช้ตัวบทกฎหมายที่ใกล้เคียงกัน จึงต้องอาศัยการตีความและขาดความชัดเจนในการปฏิบัติ อีกทั้งบทกฎหมายที่ใกล้เคียงกันนั้นให้อำนาจเจ้าพนักงานในการประเมินรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตามกฎหมายดังกล่าวไม่ได้ให้อำนาจในการปรับปรุงลดรายได้หรือเพิ่มรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้

กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนที่จะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป เป็นกฎหมายที่ตราขึ้นสำหรับกรณีการกำหนดราคาโอน โดยเฉพาะ กำหนดอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานสรรพากรและผู้เสียภาษีไว้อย่างความชัดเจน รวมถึงการให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากรในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายทั้งเพิ่มขึ้นและลดลงซึ่งเป็นสาระสำคัญที่เพิ่มเติมขึ้น อีกทั้งยังกำหนดอายุความพิเศษสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการขอคืนภาษีอากรที่ชำระไว้เกินในกรณีที่มีการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอนซึ่งสาระสำคัญดังกล่าวสอดคล้องกับหลักการและมาตรฐานสากลที่นานาประเทศยอมรับ

1.6 ประโยชน์ของการศึกษา

ทราบถึงที่เปลี่ยนไปของแนวทางการสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐอันเนื่องมาจากกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอน เพื่อเป็นประโยชน์ที่เกี่ยวข้องด้านการลงทุนระหว่างประเทศ และเป็นประโยชน์ในการสร้างความรู้ความเข้าใจกับผู้เกี่ยวข้องในวงกว้างต่อไป

1.7 นิยามศัพท์

การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) หมายถึง การที่คู่สัญญาทำธุรกรรมระหว่างกัน โดยกำหนดราคาซื้อ-ขาย สินค้าหรือให้บริการที่แตกต่างไปจากราคาตลาด

กิจการในกลุ่มเดียวกัน หมายถึง กิจการในกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Agreement : APA) หมายถึง การทำความตกลงในเรื่องวิธีการกำหนดคำตอบแทนสำหรับการโอนสินค้า การให้บริการ และการให้กู้ยืมเงินระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกัน

ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าฝ่ายเดียว (Unilateral Advanced Pricing Agreement) หมายถึง ข้อตกลงระหว่างผู้เสียภาษีกับสรรพากร

ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าประเภททวิภาคี (Bilateral Advanced Pricing Agreement) หมายถึง ข้อตกลงระหว่างสรรพากร 2 ประเทศ

ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าประเภทพหุภาคี (Multilateral Advanced Pricing Agreement) หมายถึง ข้อตกลงระหว่างสรรพากรมากกว่า 2 ประเทศขึ้นไป

คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน หมายถึง คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน ในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรง หรือโดยทางอ้อม

ราคาตลาด (Arm's Length Price) หมายถึง ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือ ดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะประเภท และชนิดเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

บทที่ 2

แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

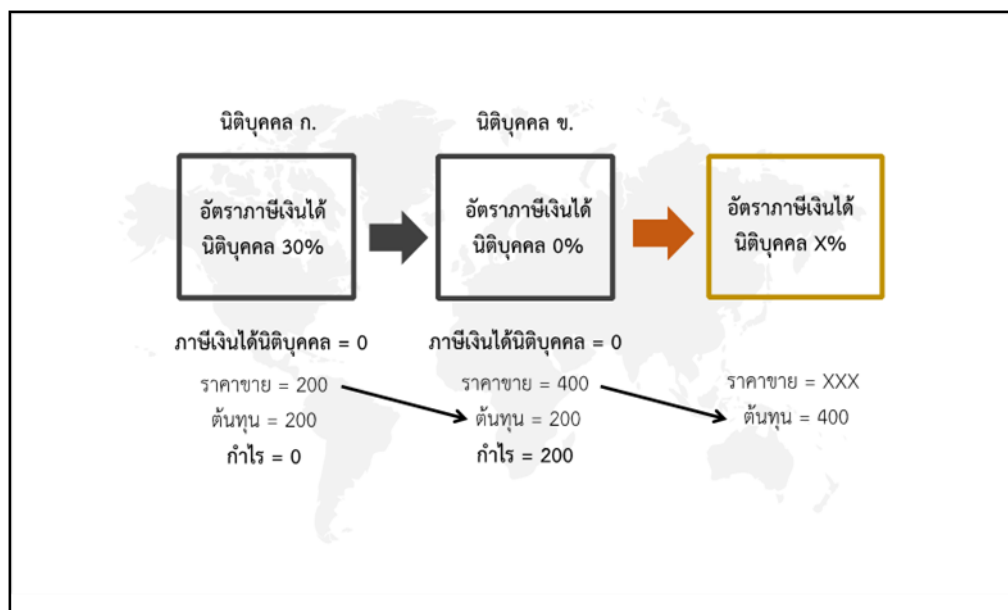
2.1.1 การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

เป็นหลักการกำหนดราคาซื้อ-ขาย สินค้าหรือให้บริการที่แตกต่างไปจากราคาตลาดของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์และทำธุรกรรมระหว่างกัน ซึ่งราคาโอนอาจเป็นราคาที่สอดคล้องกับราคาตลาด หรือเป็นราคาที่ถูกบิดเบือนจากราคาตลาด

การกำหนดราคาโอนที่ไม่สอดคล้องกับราคาตลาดของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน เป็นบริษัทหรือกิจการในกลุ่มเดียวกัน มีการทำธุรกรรมระหว่างกัน และใช้การกำหนดราคาโอนเพื่อโอนย้ายกำไรจากการซื้อ-ขายสินค้าหรือให้บริการไปยังคู่สัญญาที่ตั้งอยู่ ณ ประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่า ทำให้ผลรวมภาษีเงินได้ของคู่สัญญาลดลง ถือเป็นกระทำเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีประเภทหนึ่ง



ภาพที่ 1 ตัวอย่างการซื้อ-ขายสินค้าของคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน และใช้ราคาตลาดในการซื้อ-ขายสินค้า



ภาพที่ 2 ตัวอย่างการซื้อ-ขายสินค้าของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน และใช้ราคาโอนในการซื้อ-ขายสินค้า เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี

อย่างไรก็ตามคู่สัญญาที่ประสงค์ในการซื้อ-ขาย ด้วยราคาโอนที่แตกต่างไปจากราคาตลาดสามารถจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า (Advanced Pricing Agreement : APA) ซึ่งเป็นการทำความเข้าใจในเรื่องวิธีการกำหนดค่าตอบแทนสำหรับการโอนสินค้า การให้บริการ และการให้กู้ยืมระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกัน โดยจัดทำคำขอให้มิข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าต่อสรรพากรในประเทศที่คู่สัญญาเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Agreement : APA) สามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้

- 1) ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าฝ่ายเดียว (Unilateral Advanced Pricing Agreement) หมายถึง ข้อตกลงระหว่างผู้เสียภาษีกับสรรพากร
- 2) ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าประเภททวิภาคี (Bilateral Advanced Pricing Agreement) หมายถึง ข้อตกลงระหว่างผู้เสียภาษีกับสรรพากร 2 ประเทศ
- 3) ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าประเภทพหุภาคี (Multilateral Advanced Pricing Agreement) หมายถึง ข้อตกลงระหว่างผู้เสียภาษีสรรพากรมากกว่า 2 ประเทศขึ้นไป

2.1.2 แนวทางการกำหนดมาตรการเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)

เป็นมาตรการหลักที่องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development : OECD) ได้จัดทำเพื่อเป็นแนวปฏิบัติสำหรับการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติ ซึ่ง แนวทางการกำหนดมาตรการเกี่ยวกับ

การกำหนดราคาโอนขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) ฉบับปี 2017 ได้อธิบายวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมสำหรับธุรกรรมข้ามชาติด้วย หลักราคาอิสระ (Arm's Length Principle) เพื่อใช้เปรียบเทียบราคาของธุรกรรมระหว่างบริษัทข้ามชาติในเครือวิสาหกิจเดียวกันกับราคาของธุรกรรมของคู่สัญญาอิสระ

การเปรียบเทียบราคาโอน (Transfer Pricing) กับราคาหลักราคาอิสระ (Arm's Length Principle) คำนึงถึงความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของธุรกรรม (Comparability analysis) เพื่อความน่าเชื่อถือของธุรกรรม และการเปรียบเทียบจะมีประโยชน์สูงสุดเมื่อธุรกรรมที่นำมาเปรียบเทียบ มีความใกล้เคียงของลักษณะทางเศรษฐกิจ ลักษณะของตลาด คุณสมบัติของสินค้า และเป็นธุรกรรมที่อยู่ภายใต้สถานการณ์เดียวกัน ซึ่งแนวทางการกำหนดมาตรการเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) ฉบับปี 2017 ได้กำหนดหลักการในการเปรียบเทียบของธุรกรรม 5 ด้าน (Five Comparability Factors) ดังต่อไปนี้

- 1) ลักษณะของสินค้าหรือบริการ (Characteristic of property or services)
- 2) การวิเคราะห์หน้าที่หรือกิจการที่ทำ (Functional analysis)
- 3) เงื่อนไขตามสัญญา (Contractual terms)
- 4) สภาพแวดล้อมและลักษณะทางเศรษฐกิจ (Economic circumstance)
- 5) กลยุทธ์ทางธุรกิจ (Business strategies)

2.1.3 แนวทางการกำหนดมาตรการเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของประเทศไทย

2.1.3.1 คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545

เป็นแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด เป็นแนวปฏิบัติที่แสดงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายและอำนาจของเจ้าพนักงานสรรพากรในการถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีในประเด็นการกำหนดราคาโอน มีสาระสำคัญดังนี้

1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตน โดยไม่มีรายได้ตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตน โดยมีรายได้สูงกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ไม่ได้ปรับปรุงรายได้หรือรายได้ให้เป็นไปตามราคาตลาด เพื่อเสียภาษีเงินได้ ให้เจ้าพนักงานประเมิน ทำการประเมินรายได้หรือรายได้ ให้เป็นไปตามราคาตลาด

2) การคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของเจ้าพนักงานประเมิน ให้ถือปฏิบัติ โดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) โดยให้ทำการเปรียบเทียบกับค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บ ในทางการค้าระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน ที่มีประเภทและชนิดเดียวกัน และอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

(2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) โดยให้นำค่าตอบแทนในการโอนทรัพย์สินหรือค่าบริการ ซึ่งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขาย ได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่น ซึ่งเป็นคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน หักออกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม ให้คำนวณจากการคูณราคาขายต่อของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าว ด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สิน หรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกัน ให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

(3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) โดยให้นำต้นทุนของทรัพย์สิน หรือบริการที่ขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้า หรือบริการบวกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม ให้คำนวณจากการคูณต้นทุนของทรัพย์สิน หรือบริการดังกล่าว ด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สิน หรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกัน ให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

(4) วิธีอื่น (Other Methods) หากวิธีตาม (1) (2) และ (3) ไม่อาจนำมาใช้ในการคำนวณรายได้ หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด ของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ให้ใช้วิธีอื่น ซึ่งเป็นวิธีที่ได้รับรองโดยสากล และมีความเหมาะสมตามสภาพข้อเท็จจริงในทางการค้าที่เกี่ยวข้องกับกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินนั้น

3) การตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับวิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเอกสารหลักฐานดังต่อไปนี้ ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จัดทำขึ้นจริงในแต่ละขั้นตอนของการกระทำธุรกรรมและเก็บรักษาไว้ ณ สำนักงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(1) เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้งโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ

(2) งบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน

(3) เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี และเหตุผลในการใช้กลยุทธ์ดังกล่าว

(4) เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(5) เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(6) นโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์และข้อมูลทางการตลาด รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดยต้องคำนึงถึงหน้าที่งานทรัพย์สิน และความเสียหายของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง

(7) เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา

(8) กรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดงรายละเอียดวิธีอื่น ๆ นอกเหนือจากวิธีตาม (7) และเหตุผลที่ไม่เลือกวิธีดังกล่าว โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นในขณะเดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีตาม (7)

(9) เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและเท่าที่ในการเจรจาของผู้เสียภาษีสำหรับธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(10) เอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา (ถ้ามี)

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จัดทำเอกสารหลักฐานตามวรรคหนึ่ง โดยมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่า วิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นวิธีที่เหมาะสมถูกต้อง ให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติตามวิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

2.1.3.2 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน พ.ศ. 2561

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เป็นการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายประมวลรัษฎากรเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่หลายแห่งที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม มีข้อกำหนด ทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินในการทำธุรกรรมระหว่างกันแตกต่างจากที่ควรกำหนดหากบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ ทำให้สามารถถ่ายโอนกำไรระหว่างกันเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี ที่พึงต้องเสียและมีแนวโน้มที่จะใช้วิธีการดังกล่าวเพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่องจนอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้และสถานะทางการคลังของรัฐ เพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาดังกล่าว จึงต้องกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ ให้สอดคล้องกับหลักการและแนวปฏิบัติที่เป็นสากล และมีผลใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 มีสาระสำคัญดังนี้

1) กำหนดอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน กำหนดนิยามของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและ กำหนดระยะเวลาขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

มาตรา 71 ทวิ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้

กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่า มีการถ่ายโอนกำไร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้นเพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 65 หรือเงินได้ พึ่งประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 หรือมาตรา 70 ทวิ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ เงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันใน ลักษณะ ดังต่อไปนี้

(1) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่า โดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนใน นิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็น หุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(3) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะ ที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่ กำหนดโดยกฎกระทรวง

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายใน สามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือภายในหกสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดี กำหนด

2) กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายงานข้อมูลเกี่ยวกับ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละ รอบระยะเวลาบัญชี เอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นต่อการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรม ระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีความสัมพันธ์กัน ระยะเวลาการนำส่งข้อมูลและเอกสารหลักฐาน รวมถึงผู้มีหน้าที่การจัดทำหรือยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน ตามมาตรา 71 ตรี แห่ง ประมวลรัษฎากร ดังนี้

มาตรา 71 ตรี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มี ความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง ไม่ว่าความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ตลอดระยะเวลา บัญชีหรือมีธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบ

ระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 69

ภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดี อาจส่งหนังสือแจ้งความแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับกรวิเคราะห้ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่อธิบดีประกาศกำหนด และผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ เว้นแต่กรณีที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีจะอนุญาตให้ขยายกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปก็ได้ แต่ต้องไม่เกินหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ได้รับหนังสือแจ้งความเป็นครั้งแรกให้ผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความนั้น

ความในมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้จากกิจการหรือ เนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกินจำนวนหรือมีลักษณะอื่นใดตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวต้องกำหนดไว้ไม่น้อยกว่าสองร้อยล้านบาท

3) กำหนดโทษสำหรับผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามมาตรา 71 ตรีหรือแสดงข้อมูลไม่ถูกต้อง ครบถ้วน โดยไม่มีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 35 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

มาตรา 35 ตรี ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 71 ตรี หรือยื่นรายงาน หรือเอกสารหรือหลักฐานตามมาตรา 71 ตรี โดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท

2.1.4 แนวทางการระงับและป้องกันข้อพิพาทกรณีประเด็นการกำหนดราคาโอน

กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอน อาจทำให้เกิดข้อพิพาทซึ่งก่อให้เกิดภาษีซ้อน เนื่องจากความเห็นที่ขัดแย้งกันระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี หรือ ระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมนั้น เมื่อเกิดข้อพิพาทขึ้นอาจใช้กระบวนการทางศาลภายในประเทศ และอาจใช้แนวทางการระงับข้อพิพาทอันเป็นมาตรการสากลซึ่งเป็นที่ยอมรับโดยแนวทางหลักในการการระงับและป้องกันภาษีซ้อนสำหรับกรณีประเด็นการกำหนดราคาโอนตามมาตรการสากลมี 2 แนวทาง ดังนี้

2.1.4.1 แนวทางระงับข้อพิพาทเมื่อเกิดภาษีซ้อน

ตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบของ OECD ในข้อบทที่ 25 เรื่อง กระบวนการเพื่อดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Article 25 Mutual agreement procedure of Model Tax Convention on Income and on Capital) ได้กำหนดเงื่อนไขสำหรับการร้องขอ ให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีดำเนินการเพื่อตกลงร่วมกันไว้ว่า ในกรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งพิจารณาเห็นว่าการกระทำของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ มีผลหรือจะมีผลให้ตนเองต้องเสียภาษีอากร โดยไม่เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญา บุคคลผู้ได้รับผลกระทบนั้น อาจยื่นเรื่องราวของตนเป็นลายลักษณ์อักษรต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาที่ตนมีถิ่นที่อยู่ โดยไม่ต้องคำนึงถึงทางแก้ไขที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภายในของรัฐแต่ละรัฐนั้นเพื่อเรียกร้องให้ทบทุนการเสีย

ภาษีอากรนั้น การจะมีผลคำร้องดังกล่าวต้องยื่นภายในเวลา 3 ปี นับจากที่ได้รับแจ้งครั้งแรกถึงการกระทำที่ก่อให้เกิดการปฏิบัติทางภาษีอันไม่เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญา และถ้าข้อคัดค้านนั้นปรากฏแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจว่ามีเหตุผลสมควรและถ้าตนไม่สามารถที่จะหาทางแก้ไขที่น่าพอใจได้เอง เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจะต้องพยายามแก้ไขกรณีนั้นโดยความตกลงร่วมกันกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพื่อเว้นการเก็บภาษีอันไม่เป็นไปตามอนุสัญญานี้

แนวทางระงับข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีซ้อนเป็นแนวทางสากลที่ช่วยบรรเทาปัญหาที่เกิดขึ้นกับผู้เสียภาษีเมื่อมีความเห็นที่ไม่ตรงกันระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศ ซึ่งเป็นแนวทางตามความตกลงของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ดังนั้นจึงเป็นแนวทางที่จะช่วยสร้างความชัดเจนให้ผู้เสียภาษีที่ได้รับผลกระทบจากข้อขัดแย้งที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน

2.1.4.2 แนวทางป้องกันการเกิดภาษีซ้อน

การจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า หรือ Advance Pricing Arrangement (APA) เป็นแนวทางในการป้องกันการเกิดข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนของผู้เสียภาษีเมื่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐมีความเห็นที่ขัดแย้งกัน และอาจส่งผลกระทบต่อให้เกิดภาษีซ้อน ซึ่งเป็นแนวทางดังกล่าวจะช่วยบรรเทาความเสี่ยงและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากภาษีซ้อนระหว่างประเทศให้แก่ผู้เสียภาษี อันเกิดจากปัญหาการแบ่งส่วนกำไรของผู้เสียภาษีที่เป็นบริษัทข้ามชาติระหว่างผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ แนวคิดของการจัดทำข้อตกลงดังกล่าวเป็นความพยายามที่จะช่วยให้ความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษี และ ลดต้นทุนและเวลาที่อาจสูญเสียไปการโต้แย้งกันในข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน

เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมของกิจการในกลุ่มเดียวกัน อันอาจก่อให้เกิดภาษีซ้อนได้ ในบางรัฐอาจให้สิทธิผู้เสียภาษีที่สามารถร้องขอให้หน่วยจัดเก็บภาษีของรัฐจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าได้ ซึ่งข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าอาจแบ่งได้ 3 ประเภท ได้แก่

1) ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าฝ่ายเดียว (Unilateral Advanced Pricing Agreement) คือ การทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าระหว่างผู้เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน กับหน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐฝ่ายเดียว โดยอาศัยเขตอำนาจรัฐเพียงฝ่ายเดียว

2) ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าประเภททวิภาคี (Bilateral Advanced Pricing Agreement) คือ การทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าระหว่างผู้เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน กับหน่วยงานทางภาษีของรัฐสองฝ่าย

3) ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าประเภทพหุภาคี (Multilateral Advanced Pricing Agreement) คือ การทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าระหว่างผู้เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน กับหน่วยงานทางภาษีของรัฐมากกว่าสองฝ่ายขึ้นไป

สำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากระบวนการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าอาศัยบทบัญญัติในข้อบทที่ 25 เรื่องกระบวนการเพื่อดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันของอนุสัญญาภาษีซ้อน กระบวนการของการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าเริ่มต้นจากผู้เสียภาษีร้องขอให้มีการเจรจาระหว่างบริษัท

คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันฝ่ายหนึ่งหรือมากกว่า กับหน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐฝ่ายหนึ่งหรือมากกว่า โดยประเด็นที่พิจารณาสำหรับข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ามีประเด็นสำคัญหลายประการ เช่น ธุรกิจที่จะกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า ช่วงระยะเวลาที่จะกำหนดราคาออนไลน์ วิธีการกำหนดราคาออนไลน์ รวมถึงอัตรากำไรที่กำหนด ซึ่งการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าในอนาคตจำเป็นต้องอาศัยข้อมูลที่มีอยู่ในช่วงปีที่ผ่านมา และใช้สมมติฐานในการวิเคราะห์ผลของราคาออนไลน์ในอนาคต

2.2 สรุปกรอบแนวคิด

การดำเนินการตรวจสอบการกำหนดราคาออนไลน์เป็นแนวทางสากลที่นานาประเทศยอมรับและปฏิบัติ ซึ่งเห็นได้จากแนวทางปฏิบัติขององค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development : OECD) และรายงาน Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations โดยจุดประสงค์ในการกำหนดราคาออนไลน์ของธุรกรรมระหว่างประเทศเป็นไปตามมาตรฐานสากลและสอดคล้องกัน อันเนื่องมาจากธุรกรรมระหว่างประเทศเกี่ยวข้องกับการแบ่งส่วนกำไรซึ่งมีเป็นประเด็นระหว่างรัฐที่เกี่ยวข้องกับกำไร และผลประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีของรัฐ จึงต้องมีหลักการสากลที่ยึดถือปฏิบัติในทิศทางเดียวกัน

สำหรับประเทศไทย กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาออนไลน์ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เรื่อง มาตรการป้องกันการกำหนดราคาออนไลน์ระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing) ซึ่งมีผลใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป เป็นกฎหมายที่สอดคล้องกับมาตรการสากลสำหรับการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับประเด็นการกำหนดราคาออนไลน์

กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาออนไลน์ฉบับดังกล่าวถือได้ว่าเป็นกฎหมายที่สร้างความชัดเจนมากขึ้น อันเป็นการแก้ไขข้อบกพร่องในทางปฏิบัติและอำนาจของเจ้าพนักงานสรรพากร มีส่วนทำให้ส่งเสริมความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ และผู้เสียภาษีจะได้รับความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมากขึ้น ซึ่งสามารถส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศในประเทศไทยได้ในระยะยาว

บทที่ 3 ผลการศึกษา

3.1 ประเด็นการกำหนดราคาโอนในประเทศไทย

3.1.1 การกำหนดราคาโอนในประเทศไทย

การกำหนดราคาโอน คือ การที่คู่สัญญาทำธุรกรรมระหว่างกัน โดยหากการกำหนดราคาซื้อขายสินค้าหรือให้บริการแตกต่างไปจากราคาที่คู่สัญญาอิสระพึงกำหนด จะทำให้มีผลกระทบต่ออัตรากำไรของบริษัทและส่งผลต่อการเสียภาษีของบริษัทและกลุ่มบริษัท โดยทั่วไปการกำหนดราคาโอนจะเกิดขึ้นกับธุรกรรมระหว่างบริษัทคู่สัญญาที่อยู่คนละประเทศกันและมีอัตราภาษีที่แตกต่างกัน อย่างไรก็ดี การกำหนดราคาโอนอาจเกิดขึ้นกับคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันในประเทศเดียวกันได้ เนื่องจากการกำหนดราคากระหว่างกันในกลุ่มบริษัทเดียวกัน แต่หากบริษัทคู่สัญญาเหล่านั้นอยู่ในประเทศเดียวกันและเสียภาษีในอัตราเดียวกันอาจไม่เกิดความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงภาษีขึ้น ทั้งนี้ หากเป็นกรณีที่บริษัทคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้รับการลดอัตราภาษีหรือยกเว้นภาษี ถึงแม้จะเป็นบริษัทในประเทศเดียวกันก็อาจจะใช้ช่องทางการกำหนดราคาโอนกับธุรกรรมในประเทศในการวางแผนและหลีกเลี่ยงภาษีได้

ในประเทศไทยกรมสรรพากรเริ่มมีการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอนตั้งแต่ช่วงปี พ.ศ. 2545 เป็นต้นมา โดยที่ประเทศไทยไม่มีกฎหมายที่เป็นบทบัญญัติเฉพาะสำหรับประเด็นการกำหนดราคาโอน ดังนั้น ในการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอนของเจ้าหน้าที่สรรพากร จึงอ้างอิงบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่ใกล้เคียงกันมาปรับใช้ เช่น มาตรา 65 ทวิ (4) มาตรา 65 ทวิ (7) มาตรา 65 ตริ (15) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น อีกทั้ง เพื่อให้เจ้าหน้าที่มีแนวปฏิบัติสำหรับกรณีการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอน กรมสรรพากรจึงได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 โดยกำหนดแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด

3.1.2 สาเหตุที่มีประเด็นการตรวจสอบการกำหนดราคาโอน

การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศของบริษัทข้ามชาติมีความรุนแรงเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน โดย ผศ.ดร.อธิภัทร มุทิตาเจริญ อาจารย์คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ได้แสดงผลการศึกษาสัดส่วนกำไรต่อรายจ่ายบุคลากรของบริษัทข้ามชาติสหรัฐอเมริกาในประเทศไทย Tax Haven และประเทศอื่น ซึ่งมีสัดส่วนของรายจ่ายในประเทศ Tax Haven สูงกว่า 250% ตั้งแต่ปี ค.ศ. 2006 เป็นต้นมา บริษัทข้ามชาติที่หลบเลี่ยงภาษีมักอาศัยช่องทางการโยกย้ายกำไรโดยการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันด้วยราคาที่ไม่สมเหตุสมผลทำให้

มีเหตุต่อการเสียหายที่ลดลง โดยการกำหนดราคาโอนที่ไม่สอดคล้องกับราคาตลาดของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน เป็นบริษัทหรือกิจการในกลุ่มเดียวกัน มีการทำธุรกรรมระหว่างกัน และใช้การกำหนดราคาโอนเพื่อโอนย้ายกำไรจากการซื้อ-ขายสินค้าหรือให้บริการไปยังคู่สัญญาที่ตั้งอยู่ ณ ประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่า ทำให้ผลรวมภาษีเงินได้ของคู่สัญญาลดลง

3.1.3 กรณีที่ทำให้เกิดการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอน

ธุรกรรมที่มีความเสี่ยงประเด็นการกำหนดราคาโอนนั้น โดยทั่วไปมักเป็นธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันและเป็นธุรกรรมระหว่างประเทศ เนื่องจากการที่อัตราภาษีของแต่ละประเทศไม่เท่ากันจึงเป็นแรงจูงใจให้บริษัทวางแผนภาษีในการโยกย้ายกำไรไปยังบริษัทในประเทศที่อัตราภาษีต่ำกว่า เพื่อให้ค่าใช้จ่ายทางภาษีของกลุ่มบริษัทลดลงในขณะที่กำไรของกลุ่มบริษัทใกล้เคียงเดิม ดังนั้น การตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอนจึงมุ่งเน้นการตรวจสอบบริษัทที่มีธุรกรรมระหว่างประเทศกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันในต่างประเทศ เพราะเป็นธุรกรรมที่มีความเสี่ยงในประเด็นการกำหนดราคาโอน ธุรกรรมที่มักถูกตรวจสอบ เช่น ธุรกรรมซื้อขายสินค้า ธุรกรรมการให้บริการ ธุรกรรมการกู้ยืมหรือให้กู้ยืมเงิน ธุรกรรมค่าสิทธิ ธุรกรรมการโอนเทคโนโลยี เครื่องหมายการค้า หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น ๆ เป็นต้น

บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลที่สำคัญ คือ มาตรา 65 ทวิ (4) (7) และ มาตรา 65 ตรี (9) (10) (11) (13) (14) (15) มาตรา 70 ตรี และ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้

3.1.3.1 มาตรา 65 ทวิ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

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

บทบัญญัติดังกล่าวเป็นบทบัญญัติสำคัญสำหรับกรณีการกำหนดราคาโอน เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานในการประเมินราคาของธุรกรรมที่ไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือเป็นธุรกรรมที่มีการกำหนดราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

3.1.3.2 มาตรา 65 ทวิ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

บทบัญญัติดังกล่าวเป็นมาตรการป้องกันไม่ให้บริษัทกำหนดราคาต้นทุนของสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศแตกต่างไปจากราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกัน โดยเฉพาะการตั้งราคาสูงเกินกว่าที่ควร เพราะจะทำให้ต้นทุนมีราคาสูงและส่งผลกระทบต่อกำไรที่ลดลงของบริษัท

3.1.3.3 มาตรา 65 ตรี รายการต่อไปนี้อย่าให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ
(9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควร
จะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด
ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็น
เจ้าของและใช้เอง

(11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุน
ของตนเอง

(13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

(15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สิน
ในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

บทบัญญัติทั้งหมดข้างต้นให้อำนาจเจ้าพนักงานในการตัดรายจ่าย
ที่สร้างขึ้นซึ่งมิใช่รายจ่ายที่เกิดขึ้นจริง หรือสูงเกินกว่าความเป็นจริง ซึ่งสำหรับกรณีการกำหนด
ราคาโอน คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันอาจสร้างรายจ่ายต่าง ๆ ขึ้นมา หรือ บันทึกรายจ่ายสูงกว่า
ความเป็นจริง เพื่อทำให้กำไรของบริษัทลดลงอันเป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างหนึ่ง

3.1.3.4 มาตรา 70 ตรี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไป
ต่างประเทศให้แก่ หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือ
เดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่า การที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทย
ด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น

ความในวรรคก่อนมิให้ใช้บังคับในกรณีที่สินค้านั้น

1) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ

2) เป็นของผ่านแดน

3) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามา
ภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร

4) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่ง
ในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร

บทบัญญัติตามมาตราดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ป้องกันไม่ให้บริษัทส่ง
สินค้าออกไปยังบริษัทหรือผู้ที่มีความสัมพันธ์กันโดยไม่คิดค่าตอบแทนหรือคิดค่าตอบแทนแตกต่างไป
จากราคาตลาด เว้นแต่เป็นกรณีตามข้อยกเว้นที่กำหนดไว้

3.1.3.5 คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัท
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม
พ.ศ. 2545

คำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวเป็นแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่
สรรพากรในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือ

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด โดยสาระสำคัญดังนี้

1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตน โดยไม่มีรายได้ตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตน โดยมีรายได้สูงกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ไม่ได้ปรับปรุงรายได้หรือรายได้ให้เป็นไปตามราคาตลาด เพื่อเสียภาษีเงินได้ ให้เจ้าพนักงานประเมิน ทำการประเมินรายได้หรือรายได้ ให้เป็นไปตามราคาตลาด

2) การคำนวณรายได้หรือรายได้ เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของเจ้าพนักงานประเมิน ให้ถือปฏิบัติ โดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งตามที่ระบุไว้

3) การตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับวิธีคำนวณรายได้หรือรายได้ เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเอกสารหลักฐานดังต่อไปนี้ ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จัดทำขึ้นจริงในแต่ละขั้นตอนของการกระทำธุรกรรมและเก็บรักษาไว้ ณ สำนักงานของบริษัท

กรณีการตรวจสอบการกำหนดราคาโอนโดนเจ้าพนักงานสรรพากร การปรับปรุงกำไรและประเมินภาษีจากประเด็นการกำหนดราคาโอนมีแนวโน้มที่จะทำให้เกิดภาษีซ้อนขึ้น เนื่องจากกำไรที่ถูกปรับปรุงเพิ่มขึ้นมาได้ถูกบันทึกเป็นกำไรของบริษัทคู่สัญญาและเสียภาษีในอีกประเทศหนึ่งแล้ว

3.1.4 แนวทางการป้องกันการเกิดภาษีซ้อนจากประเด็นการกำหนดราคาโอน

การจัดภาษีซ้อนจากกรณีการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติ มี 2 แนวทาง ได้แก่ การป้องกันการเกิดภาษีซ้อนจากกรณีการกำหนดราคาโอน (Advance Pricing Arrangement) และการระงับข้อพิพาทจากกรณีการกำหนดราคาโอนที่เกิดขึ้นแล้ว (Mutual Arrangement Procedure)

3.1.4.1 การป้องกันการเกิดภาษีซ้อนจากกรณีการกำหนดราคาโอน (Advance Pricing Arrangement)

ประเทศไทยเป็นคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อน 61 ฉบับ และในทุกอนุสัญญาภาษีซ้อนมีข้อบทที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศ ซึ่งข้อบทดังกล่าวให้อิสระกับคู่สัญญาของอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งสองฝ่ายในการเจรจาข้อตกลงว่าด้วยการกำหนดราคาโอนของผู้เสียภาษีในรัฐนั้น เพื่อป้องกันการเกิดภาษีซ้อนจากประเด็นการกำหนดราคาโอนของประเทศไทย กรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรที่มีธุรกรรมกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และ

มีความประสงค์ที่จะทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากร ให้ยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาพร้อมเอกสารที่กรมสรรพากรกำหนดต่ออธิบดีกรมสรรพากร

การจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า กรมสรรพากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องจัดทำคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าประเภททวิภาคี (Bilateral Advanced Pricing Agreement) เท่านั้น และต้องยื่นหนังสือต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอให้มีการจัด Pre-Filing Meeting ภายใน 6 เดือนก่อนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแรก ที่ขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า ซึ่งเป็นการจัดประชุมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับกรมสรรพากร เพื่อหารือถึงเหตุผลและความจำเป็นที่ขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นั้นจะต้องยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้าเป็นหนังสือยื่นต่ออธิบดีกรมสรรพากรพร้อมเอกสารหลักฐานที่กรมสรรพากรกำหนด ก่อนหรือภายในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแรก ที่ขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

3.1.4.2 การระงับข้อพิพาทจากกรณีการกำหนดราคาโอนที่เกิดขึ้นแล้ว (Mutual Arrangement Procedure)

ในกรณีที่เกิดข้อพิพาทจากกรณีการกำหนดราคาโอนของบริษัทคู่สัญญาที่ฝ่ายหนึ่งอยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยนั้น บริษัทที่ได้รับผลกระทบจากการประเมินภาษีของสรรพากรต่างประเทศอาจร้องขอให้กรมสรรพากรพิจารณาทำการปรับปรุงกำไร เพื่อให้สอดคล้องกับการปรับปรุงกำไรของธุรกรรมระหว่างบริษัทในประเทศไทยและอีกประเทศหนึ่งได้ แต่หากกรมสรรพากรไม่สามารถพิจารณาปรับปรุงกำไรให้สอดคล้องกับการประเมินของสรรพากรอีกประเทศหนึ่งได้ กรมสรรพากรและสรรพากรอีกประเทศหนึ่งอาจเข้าร่วมเจรจาเพื่อหาข้อตกลงสำหรับกรณีการปรับปรุงกำไรที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนอันเป็นเหตุให้เกิดภาษีซ้อนขึ้นได้ ทั้งนี้ การพิจารณาปรับปรุงกำไรหรือการเจรจหาข้อตกลงร่วมกันระหว่างสรรพากรทั้งสองประเทศนั้นต้องอยู่ภายใต้กระบวนการของข้อบทที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยเป็นคู่สัญญานั้น

3.2 กรณีศึกษา

เพื่อประโยชน์ในการศึกษาตามคำถามของการศึกษา“ กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนที่จะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป มีผลต่อการส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างไทยกับรัฐอื่น เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมหรือไม่ อย่างไร” นั้น ผู้ศึกษาได้สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่สรรพากร สังกัดกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบการตรวจสอบการกำหนดราคาโอนและการเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาโอนเป็นการล่วงหน้า เกี่ยวกับกรณีการตรวจสอบประเด็นด้านการกำหนดราคาโอน โดยมีจุดประสงค์ เพื่อให้เข้าใจถึงแนวทางการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ การปรับใช้กฎหมายที่ใกล้เคียงกับประเด็นการกำหนดราคาโอนในอดีต การปรับใช้กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนฉบับใหม่ และผลกระทบที่เกิดขึ้นต่อผู้เสียภาษีและกรมสรรพากร

จากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่สรรพากรสังกัดกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ทำให้ทราบถึงกรณีศึกษาที่เกี่ยวข้องกับประเด็นการกำหนดราคาโอน และสามารถสรุปรูปแบบของกรณีที่เกี่ยวข้องกับการปรับปรุงกำไรอื่นเนื่องมาจากประเด็นการกำหนดราคาโอนได้เป็น 3 กรณี ดังต่อไปนี้

1) การประเมินภาษีจากการตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานสรรพากรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

2) กรณีการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า Advance Pricing Arrangement (APA)

3) กรณีการระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศ Mutual Agreement Procedure (MAP)

ทั้งนี้ จากกรณีทั้ง 3 ข้างต้น สามารถสรุปผลของการประเมินกำไรและผลกระทบทางภาษีเปรียบเทียบระหว่างการบังคับใช้กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนฉบับใหม่ และ ก่อนมีกฎหมายฉบับดังกล่าว ได้ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1 เปรียบเทียบผลของการประเมินกำไรและผลกระทบทางภาษี ระหว่างก่อนและหลังบังคับใช้กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนที่จะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562

การดำเนินการ	กฎหมายเดิม	กฎหมายใหม่
1. ปรับปรุงเพิ่มกำไร	ทำได้	ทำได้
2. ปรับปรุงลดกำไร : กฎหมายภายใน	ทำไม่ได้	ทำได้
3. ปรับปรุงลดกำไร : ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน	ทำได้	ทำได้
4. ประเมินภาษีเพิ่ม : อยู่ในอายุความประเมิน	ทำได้	ทำได้
5. ประเมินภาษีเพิ่ม : ไม่อยู่ในอายุความประเมิน	ทำไม่ได้	ทำไม่ได้
6. คืนภาษีที่ชำระไว้เกิน : อยู่ในอายุความขอคืนบททั่วไป 3 ปี	ทำได้	ทำได้
7. คืนภาษีที่ชำระไว้เกิน : พ้นกำหนดอายุความขอคืนบททั่วไป 3 ปี	ทำไม่ได้	ทำได้ มีบทบัญญัติเพิ่มเติม อายุความพิเศษ

3.2.1 กรณีศึกษาที่ 1

การประเมินภาษีจากการตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานสรรพากรตามมาตรา 65 ทวิ

(4) แห่งประมวลรัษฎากร

3.2.1.1 ข้อเท็จจริง

1) บริษัท ABC จำกัด มีผู้ถือหุ้นใหญ่ ร้อยละ 100 คือ บริษัท XYZ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทแม่ที่ตั้งบริษัทและดำเนินกิจการในประเทศญี่ปุ่น

2) บริษัท ABC จำกัด เป็นผู้ผลิตอุปกรณ์ที่ใช้ทางการแพทย์ โดยขายสินค้าผ่านบริษัท XYZ จำกัด เพื่อจำหน่ายสินค้าในตลาดต่างประเทศ และได้รับสิทธิในการใช้เทคโนโลยีในการผลิตจากบริษัทแม่

3) รอบระยะเวลาบัญชีปี 2555 บริษัทฯ มีผลกำไรจากการดำเนินงานจำนวน 257 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 3.88 ของต้นทุนรวม (ต้นทุนขาย + ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร) ดังนี้

ตารางที่ 2 กรณีศึกษาที่ 1 : แสดงการคำนวณต้นทุนรวมของบริษัท ABC จำกัด

รายการ	งบการเงิน (ล้านบาท)
ยอดขาย	6,879
หัก ต้นทุนขาย	5,551
กำไรขั้นต้น	1,328
หัก ค่าใช้จ่ายขายบริหาร	1,070
รวม ต้นทุนขาย + ค่าใช้จ่ายขายบริหาร	6,622
กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน	257
อัตรากำไร/ต้นทุนรวม (ROC)	3.88 %

4) บริษัท ABC จำกัด ได้ส่งมอบเอกสารการพิสูจน์ราคาโอน และการคัดเลือกบริษัทตัวเปรียบเทียบ โดยสรุป ดังนี้

(1) วิธีกำหนดราคาโอน

บริษัทเลือกใช้วิธีเปรียบเทียบกำไรตามลักษณะธุรกรรม (Transaction Net Margin Method : TNMM)

(2) ตัวชี้วัดความสามารถในการทำกำไร

บริษัท ABC จำกัด เลือกใช้อัตรากำไรต่อต้นทุนรวม (ROC) เป็นตัวชี้วัดผลกำไรที่เหมาะสมในการพิจารณาผลการดำเนินงานของบริษัท เนื่องจากกำไรต่อต้นทุนรวมใช้วัดผลกำไรจากการดำเนินงานที่ได้รับต่อทุกหนึ่งบาทที่ใช้ในการประกอบกิจการ และกำไรจากการดำเนินงานจะไม่ได้รับผลกระทบจากการจัดประเภททางบัญชีที่แตกต่างกัน เพราะมีความเป็นไปได้ที่ค่าใช้จ่ายหนึ่ง ๆ อาจจัดอยู่ภายใต้ต้นทุนขายหรือภายใต้ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

(3) การคัดเลือกบริษัทตัวเปรียบเทียบ

ก. ตัวทดสอบ (Tested party)

ข. เกณฑ์ในการคัดเลือกบริษัทตัวเปรียบเทียบ ดังนี้

- ฐานข้อมูลตาม Business On Line (“BOL”)
- กำหนดรายได้หลัก ตั้งแต่ 100 ล้านบาทขึ้นไปในปี 2555
- ข้อมูลงบการเงินรอบระยะเวลาบัญชีปี 2552-2555
- คัดเลือกรายบริษัทที่มีรหัสหมวดอุตสาหกรรมเดียวกัน

กับบริษัท ABC จำกัด คือ TSIC Code : 24230 การผลิตเภสัชภัณฑ์ เคมีภัณฑ์ที่ใช้รักษาโรค และ TSIC Code : 33100 การผลิตเครื่องมือและอุปกรณ์ในทางการแพทย์ เครื่องมือและอุปกรณ์ที่ใช้ในการวัด ตรวจสอบ ทดสอบ นำทาง และเพื่อการอื่น ยกเว้นเครื่องมือที่ใช้เกี่ยวกับสายตา

- ตัดรายบริษัทที่มีความแตกต่างในประเภทสินค้า/ธุรกิจ
- ตัดรายบริษัทที่มีงบการเงินน้อยกว่า 2 ปี ในระหว่างปี

2552-2555

- ตัดรายบริษัทที่มีผลขาดทุนติดต่อกันมากกว่า 2 รอบ

บัญชีในระหว่างปี 2552-2555

- ตัดรายบริษัทที่ไม่มีหมายเหตุประกอบงบการเงิน
- ตัดรายบริษัทที่มีรายการธุรกรรมกับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน

อย่างมีนัยสำคัญ

- ตัดรายบริษัทที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่ามีข้อมูล

ทางบัญชีบางอย่างไม่น่าเชื่อถือ และแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขที่กระทบต่องบการเงิน

ค. ในการค้นหาตัวเปรียบเทียบ ได้พิจารณาถึงความคล้ายกัน

ของหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยง (Function Asset Risk : FAR) ที่ประกอบกิจการผลิตผลิตภัณฑ์ทางการแพทย์ที่ใช้ครั้งเดียว เพื่อให้ได้มาซึ่งความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability)

ผลการคัดเลือก ราย บริษัทฯ ที่สามารถนำมาเปรียบเทียบ

กันได้ จำนวน 14 ราย ดังนี้

ตารางที่ 3 กรณีศึกษาที่ 1 : แสดงผลการคัดเลือกรายที่มีความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) กับบริษัท ABC จำกัด

ลำดับ	บริษัทตัวเปรียบเทียบ	ปี 2552 – 2555 ROC เฉลี่ยร้อยละ
1	บริษัท AAA จำกัด	4.70
2	บริษัท BBB จำกัด	4.67
3	บริษัท CCC จำกัด	4.79
4	บริษัท DDD จำกัด	3.88
5	บริษัท EEE จำกัด	1.20
6	บริษัท FFF จำกัด	11.99
7	บริษัท GGG จำกัด	7.51
8	บริษัท HHH จำกัด	(0.27)
9	บริษัท III จำกัด	19.58
10	บริษัท JJJ จำกัด	4.07
11	บริษัท KKK จำกัด	5.58
12	บริษัท LLL จำกัด	8.39
13	บริษัท MMM จำกัด	2.30
14	บริษัท NNN จำกัด	9.02

ง. ผลการคัดเลือกบริษัทตัวเปรียบเทียบช่วงราคาตลาด (Arm's Length Price Range: ALP) ของอัตรากำไรสุทธิต่อต้นทุนรวม (ROC) สำหรับปี 2552–2555 ดังนี้

ตารางที่ 4 กรณีศึกษาที่ 1 : แสดงผลการคัดเลือกบริษัทตัวเปรียบเทียบช่วงราคาตลาด (Arm's Length Price Range : ALP) ของอัตรากำไรสุทธิต่อต้นทุนรวม

รายการ	ALP (ร้อยละ)
Lower Quartile	3.93
Median	4.75
Upper Quartile	8.17

จ. อัตรากำไรสุทธิต่อต้นทุนรวม (ROC) ของบริษัท ABC จำกัด สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2555 คือ ร้อยละ 3.88

3.2.1.2 การพิจารณากรณีศึกษาที่ 1

1) การเลือกวิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Methodology)

การตรวจสอบราคาโอนระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกันว่าเป็นไปตามหลักการราคาที่คู่สัญญาเป็นอิสระพึงคิดต่อกันหรือไม่ นั้น เห็นว่าวิธีเปรียบเทียบกำไรตามลักษณะธุรกรรม (Transactional Net Margin Method : TNMM) ซึ่งเป็นวิธีอื่นตามข้อ 3 (4) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545ฯ เป็นวิธีที่เหมาะสม เนื่องจากไม่สามารถใช้วิธีตามข้อ 3 (1)-(3) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545ฯ ด้วยเหตุผล ดังต่อไปนี้

(1) วิธีเปรียบเทียบราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method : CUP) ใช้สำหรับการเปรียบเทียบค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือ ดอกเบี้ยที่เรียกเก็บในทางการค้า ระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน และอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกัน หรือคล้ายคลึงกัน หากมีความแตกต่าง ต้องสามารถปรับปรุงความแตกต่างที่เกิดขึ้นได้ ซึ่งในทางปฏิบัติไม่สามารถหาบริษัทอิสระอื่นที่มีการขายสินค้าหรือธุรกรรมที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขที่คล้ายคลึงกันที่จะนำมาเปรียบเทียบได้

(2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method : RPM) เหมาะสำหรับการเปรียบเทียบกำไรของผู้จัดจำหน่าย (Distributor) ที่มีการโอนขายโดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มมูลค่าในผลิตภัณฑ์ วิธีนี้เน้นการพิจารณาในระดับกำไรขั้นต้น จึงไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้

(3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method : CPM) ภายใต้วิธีการนี้ ราคาตลาดจะกำหนดจากกำไรส่วนเพิ่ม (Mark-up) ที่เหมาะสมบนต้นทุนขาย วิธีนี้เป็นการพิจารณาในระดับกำไรขั้นต้น ซึ่งไม่สามารถหาข้อมูลที่เชื่อถือที่จะแสดงการจัดประเภทบัญชีระหว่างต้นทุนขาย และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารได้ จึงไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้

(4) วิธีอื่น (Other Methods) เมื่อไม่สามารถนำวิธีการคำนวณตาม (1)-(3) มาใช้เปรียบเทียบราคาได้ จึงได้ใช้วิธีหาค่าไรสุทธิตามลักษณะของธุรกรรม (Transactional Net Margin Method : TNMM) ซึ่งเป็นวิธีที่รับรองโดยสากล โดยทดสอบผลการดำเนินงานของธุรกรรมระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน กับผลการดำเนินงานของบริษัทที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ที่ดำเนินธุรกิจคล้ายกัน และใช้บริษัทเป็นตัวทดสอบ (Tested party) เนื่องจากตามหลักการวิเคราะห์หน้าที่ ทรัพย์สิน และความเสี่ยงและพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างบริษัทแม่และบริษัท ABC จำกัด ซึ่งบริษัทมีความซับซ้อนน้อยกว่าและมีหน้าที่และความเสี่ยงจำกัด

2) ตัวชี้วัดความสามารถในการทำกำไร (Profit Level Indicator : PLI)

ในกระบวนการทดสอบด้วยวิธีหาค่าไรสุทธิตามลักษณะของธุรกรรม (Transactional Net Margin Method : TNMM) จะต้องใช้ดัชนีชี้วัดผลกำไรเพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่าง กำไรจากการดำเนินงาน และ ต้นทุนที่เกิดขึ้น หรือ รายได้ที่ได้รับ หรือสินทรัพย์ที่ใช้ อย่างใดอย่างหนึ่ง

อัตรากำไรต่อต้นทุนรวม (ROC) เป็นดัชนีชี้วัดความสามารถในการทำกำไรที่เหมาะสม เนื่องจากต้นทุนที่เกิดขึ้นเกิดจากการทำธุรกรรมกับบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ในขณะที่รายได้ของบริษัท ABC จำกัด มาจากธุรกรรมกับบริษัท XYZ จำกัด (บริษัทแม่) อีกทั้ง หน้าที่และ

กิจกรรมหลักของบริษัท ABC จำกัด คือการผลิต ต้นทุนรวมจึงเป็นตัวชี้วัดที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่งานสินทรัพย์ และความเสี่ยงของบริษัท ABC จำกัด

3) การคัดเลือกบริษัทตัวเปรียบเทียบ

เมื่อพิจารณาเอกสารการศึกษาตัวเปรียบเทียบ จำนวน 14 รายที่บริษัทฯ เสนอมา เห็นว่า มีตัวเปรียบเทียบ 6 ตัว ไม่สามารถที่จะนำมาเปรียบเทียบได้ด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

ตารางที่ 5 กรณีศึกษาที่ 1 : แสดงการผลการพิจารณาการคัดเลือกรายที่มีความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) กับบริษัท ABC จำกัด

ลำดับ	รายการ	เหตุผล
2	บริษัท BBB จำกัด	มีธุรกรรมกับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน โดยอ้างถึงข้อมูลจากเว็บไซต์ของบริษัท
3	บริษัท CCC จำกัด	ธุรกิจแตกต่าง เนื่องจากบริษัทมีการให้เช่าเครื่องฟอกไตเทียมโดยอ้างถึงข้อมูลจากงบการเงิน
5	บริษัท EEE จำกัด	ผลิตภัณฑ์แตกต่าง เนื่องจากมีการผลิตผลิตภัณฑ์ในกลุ่มยางสำหรับรถยนต์โดยอ้างถึงข้อมูลจากเว็บไซต์ของบริษัท
7	บริษัท GGG จำกัด	ผลิตภัณฑ์แตกต่าง เนื่องจากบริษัทมีการผลิตเครื่องมือแพทย์แบบคงทน (Durable good) โดยอ้างถึงข้อมูลจากเว็บไซต์บริษัท
8	บริษัท HHH จำกัด	ผลตอบแทนต่อต้นทุนรวมเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักขาดทุน
9	บริษัท III จำกัด	ธุรกิจแตกต่าง เนื่องจากบริษัทอาจมีส่วนร่วมในหน้าที่วิจัยและพัฒนา

ดังนั้น จึงคงเหลือตัวเปรียบเทียบ 8 บริษัท ซึ่งทำให้ได้ช่วงราคาตลาด (Arm's Length Price Range : ALP) สำหรับปี 2552- 2555 ตามผลการตรวจสอบ ดังนี้

ตารางที่ 6 กรณีศึกษาที่ 1 : แสดงผลการคัดเลือกบริษัทตัวเปรียบเทียบช่วงราคาตลาด (Arm's Length Price Range : ALP) ของอัตรากำไรสุทธิต่อต้นทุนรวมใหม่

รายการ	ALP (ร้อยละ)
Lower Quartile	4.02
Median	5.14
Upper Quartile	8.55

4) ในการทดสอบราคาโอน เมื่อทบทวนหลักเกณฑ์การคัดเลือกบริษัทตัวเปรียบเทียบและช่วงอัตรากำไรสุทธิของบริษัทแล้ว พบว่า บริษัท ABC จำกัด เป็นผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทาง

การแพทย์ที่ใช้ครั้งเดียว และมีส่วนแบ่งการตลาด (Market Share) ที่สูงกว่าบริษัทตัวเปรียบเทียบ ดังนั้น อัตรากำไรที่เหมาะสมของบริษัทฯ จึงควรอยู่ที่ Median ของช่วงอัตรากำไร เท่ากับร้อยละ 5.14

5) เมื่อเปรียบเทียบอัตรากำไรสุทธิต่อต้นทุนรวม สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2555 ของบริษัท ABC จำกัด ร้อยละ 3.88 กับอัตรากำไรที่เหมาะสม ปรากฏว่าบริษัท ABC จำกัด มีผลประกอบการที่ต่ำกว่า เป็นผลให้บริษัท ABC จำกัด ต้องปรับปรุงกำไรเพิ่มขึ้น จำนวน 79 ล้านบาท

ตารางที่ 7 กรณีศึกษาที่ 1 : แสดงผลการปรับปรุงกำไรของบริษัท ABC จำกัด

รายการ	จำนวนเงิน (ล้านบาท)
กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน	257
กำไรที่คำนวณที่อัตรา Median (5.14%)	336
กำไรที่ต้องปรับปรุงเพิ่ม	79

6) จากการปรับปรุงตามผลการตรวจสอบข้างต้น เป็นผลให้บริษัท ABC จำกัด มีภาวะภาษีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2555 ดังนี้

(1) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตารางที่ 8 กรณีศึกษาที่ 1 : แสดงการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท ABC จำกัด หลังปรับปรุงกำไร

รายการ	BOI	Non-BOI	รวม (ล้านบาท)
กำไรสุทธิทางภาษีก่อนปรับปรุง	132.99	143.95	276.94
กำไรที่ต้องปรับปรุงเพิ่ม	38.05	41.19	79.25
กำไรสุทธิหลังปรับปรุง	171.04	185.15	356.20
กำไรที่ต้องเสียภาษี			185.15
ภาษีที่คำนวณได้ (อัตราภาษีย้อยละ 23)			42.58
ภาษีที่ชำระไว้แล้ว			33.11
ภาษีที่ต้องชำระเพิ่ม			9.47
เงินเพิ่ม (58 เดือน)			8.24
รวมที่ต้องชำระเพิ่ม			17.71

(2) ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

จากการปรับปรุงกำไรเพิ่มขึ้นดังกล่าว บริษัทฯ ต้องคำนวณเสมือนว่า บริษัท ABC จำกัด ได้จ่ายเงินปันผล (Deemed dividend) ไปให้บริษัท XYZ จำกัด (บริษัทแม่) บริษัท ABC จำกัด มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

ตารางที่ 9 กรณีศึกษาที่ 1 : แสดงการคำนวณภาษีเงินหัก ณ ที่จ่ายของบริษัท ABC จำกัด หลังปรับปรุงกำไร

รายการ	(ล้านบาท)
กำไรสุทธิกิจการ Non-BOI ที่จำหน่ายออกไปต่างประเทศ	41.19
หัก ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระเพิ่ม	(9.47)
เงินปันผล	31.72
หัก ภาษี ณ ที่จ่าย ร้อยละ 10	3.17
เงินเพิ่ม (62 เดือน)	2.95
รวมเป็นภาษีชำระทั้งสิ้น	6.12

3.2.1.3 สรุปผลการศึกษา

สำหรับกรณีศึกษาที่ 1 นั้น เจ้าหน้าที่สรรพากรดำเนินการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอนบริษัท ABC สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี พ.ศ. 2555 ในเดือนมกราคม-มีนาคม พ.ศ. 2561 ตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏในกรณีศึกษาข้างต้น อัตรากำไรต่อต้นทุนรวมของบริษัท ABC จำกัด ต่ำกว่าช่วงอัตรากำไรของบริษัทที่นำมาเปรียบเทียบ จึงต้องปรับปรุงเพิ่มกำไรขึ้น ทำให้มีภาษีที่ต้องชำระเพิ่มขึ้น

กรณีดังกล่าวปรับใช้กฎหมายเดิมในการดำเนินการตรวจสอบ เนื่องจากกฎหมายใหม่ใช้บังคับกับรอบระยะเวลาบัญชี ปี พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป ดังนั้น เมื่อเป็นกรณีการปรับปรุงเพิ่มกำไรขึ้นสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี พ.ศ. 2555 สามารถทำได้โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายที่มีผลใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น และไม่แตกต่างกันหากเป็นกรณีการตรวจสอบสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี พ.ศ. 2562 เมื่อกฎหมายใหม่มีผลบังคับใช้

รอบระยะเวลาบัญชีปี 2555 มีกำหนดการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) เมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2556 ดังนั้น อายุความในการประเมิน 5 ปี สิ้นสุดเมื่อวันที่ 29 พฤษภาคม 2561 การตรวจสอบดำเนินการแล้วเสร็จ และบริษัท ABC จำกัด ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ภ.ง.ด. 50 ปรับปรุงกำไรเพิ่มขึ้น เมื่อวันที่ 30 มีนาคม 2561 จึงอยู่ในอายุความการประเมินภาษี และเป็นกรณีชำระภาษีเพิ่มขึ้น จึงไม่มีกรณีการขอคืนภาษีอากร และไม่มีประเด็นเรื่องอายุความขอคืนภาษี

3.2.2 กรณีศึกษาที่ 2

การจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า Advance Pricing Arrangement (APA)

3.2.2.1 ข้อเท็จจริง

1.) กรมสรรพากรและสรรพากรญี่ปุ่นบรรลุข้อตกลงตามสัญญา Japan Thailand Advance Pricing Arrangement (“APA”) Agreement สำหรับ บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด (KSL) และ ซ็องปีป คอร์ปอเรชั่น (SPC) เมื่อวันที่ 10 มกราคม 2561 มีสาระสำคัญสรุปได้ดังนี้

- (1) บริษัทภายใต้ข้อตกลง
 - ฝ่ายญี่ปุ่น : บริษัท ซ็องปีป คอร์ปอเรชั่น (“SPC”)
 - ฝ่ายไทย : บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด (“KSL”)

- (2) รอบระยะเวลาบัญชีภายใต้ข้อตกลง
 - ฝ่ายญี่ปุ่น : สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2557 ถึง 31

มีนาคม 2561 (5 ปี)

- ฝ่ายไทย : สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2556 ถึง 31

ธันวาคม 2560 (5 ปี)

- (3) ธุรกิจภายใต้ข้อตกลง
 - ก. การขายวัตถุดิบและชิ้นส่วนจาก SPC ให้แก่ KSL
 - ข. การขายเครื่องจักรและอุปกรณ์จาก SPC ให้แก่ KSL
 - ค. การขายสินค้าสำเร็จรูปจาก KSL ให้แก่ SPC
 - ง. การให้ลิขสิทธิ์เทคโนโลยีการผลิตจาก SPC ให้แก่ KSL

(“Royalty I”)

จ. การให้สิทธิด้านการขายผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปไปยังผู้จัดจำหน่ายในต่างประเทศ (กู้ดวิลล์) การให้ลิขสิทธิ์ทางเทคโนโลยีด้านการผลิต และการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับการขายผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป (“Royalty II”)

- (4) วิธีการทดสอบราคาโอน

ก. วิธีทดสอบ : วิธีคำนวณกำไรตามลักษณะธุรกรรม (Transactional Net Margin Method : TNMM)

ข. ตัวชี้วัดกำไร (Profit level indicator “PLI”): Total Cost Mark-Up “TCM”

- ค. บริษัทที่ถูกทดสอบ (Tested Party) : NTC

ง. ผลประกอบการที่ถูกทดสอบ (Tested PL) : งบกำไรขาดทุนของ KSL

- จ. ช่วงอัตรากำไรที่ตกลง (Arm’s Length Range for KSL) :

TCM 3.33%– 8.36%

(5) การทดสอบและการปรับปรุง

ก. การทดสอบ KSL

อัตรากำไรต่อต้นทุน (TCM) ของ KSL จะถูกทดสอบอีกครั้งกับช่วงอัตรากำไรที่ตกลงกันเป็นรายปี

ข. การปรับปรุงกำไร

ถ้าอัตรากำไรต่อต้นทุนของ KSL ในปีใด ๆ ไม่อยู่ในช่วงอัตรากำไรที่ตกลงกัน ให้ทำการปรับปรุงให้อยู่ในช่วงอัตรากำไรที่ตกลงกันเป็นรายปี เว้นแต่จะได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่นการปรับปรุงกำไรจะถือเสมือนเป็นการปรับปรุงสำหรับธุรกรรมที่ ง. หรือ จ. ของข้อตกลงนี้ หากจำนวนที่ปรับปรุงเพิ่มขึ้นนั้นเกินกว่าธุรกรรมเหล่านี้สำหรับปีที่เกี่ยวข้อง จำนวนที่เกินจะถือเสมือนเป็นการปรับปรุงไปที่ธุรกรรม ก. ข. หรือ ค. ของข้อตกลงนี้

(6) สมมติฐานที่สำคัญ

ถ้าหากมีเหตุการณ์ในข้อสมมติฐานใด ๆ ที่สำคัญดังต่อไปนี้ ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้านี้อาจถูกเพิกถอน ระบุ ยกเลิกหรือแก้ไขเพิ่มเติม

ก. ไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในสภาพเศรษฐกิจและการทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกันระหว่าง SPC และ KSL

ข. ไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในโครงสร้างการถือหุ้นระหว่าง SPC และ KSL

ค. ไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในกิจกรรมหลักทางธุรกิจของ SPC/KSL หน้าที่งาน และความเสี่ยงที่ได้อธิบายไว้ในคำขอข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าสำหรับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกัน

ง. ไม่มีเหตุขัดข้องใด ๆ ในตลาดญี่ปุ่น และ/หรือตลาดในประเทศหรือความสูญเสียอันเนื่องมาจากการก่อการร้ายสงครามภัยพิบัติทางธรรมชาติ และ/หรือวิกฤตเศรษฐกิจ

จ. ไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในหลักการบัญชี หรือ วิธีการและการจัดประเภทรายการ

2) ผลประกอบการของ บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด (KSL) ในรอบระยะเวลาบัญชีภายใต้ข้อตกลง (สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2556 ถึง 31 ธันวาคม 2559) เป็นดังนี้

ตารางที่ 10 กรณีศึกษาที่ 2 : แสดงผลประกอบการ บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด (KSL)

(หน่วย : ล้านบาท)	ปี 2556	ปี 2557	ปี 2558	ปี 2559
รายได้	6,093.22	6,290.77	6,456.58	7,377.43
ต้นทุนขาย	5,778.43	5,719.39	5,744.38	6,376.94
กำไรขั้นต้น	314.79	571.39	712.20	1,000.49
ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร	222.41	157.31	161.55	177.77
กำไรสุทธิ	6,000.83	5,876.70	5,905.92	6,554.71
TCM%	1.54%	7.05%	9.32%	12.55%

3) ผลจากการปฏิบัติตามข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด ต้องปรับปรุงกำไรทั้งเพิ่มขึ้นและลดลง และมีผลกระทบทางภาษี ดังนี้

ตารางที่ 11 กรณีศึกษาที่ 2 : แสดงผลปรับปรุงกำไรทั้งเพิ่มขึ้นและลดลง บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด (KSL)

(หน่วย : ล้านบาท)	ปี 2556	ปี 2557	ปี 2558	ปี 2559	รวม
กำไรที่ปรับปรุงเพิ่มขึ้น/(ลดลง)	103.98	ไม่ปรับปรุง	(52.52)	(256.56)	(205.10)
ภาษีเงินได้นิติบุคคลชำระเพิ่ม/(ขอคืน)	13.17	-	(4.95)	(21.82)	(13.60)
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย 15%ชำระเพิ่ม/(ขอคืน)	(15.59)*	-	7.87	38.48	30.76

*หมดอายุความขอคืนภาษี

3.2.3.2 ผลการดำเนินการ

ในการดำเนินการตามผลของข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า ผลประกอบการของบริษัทที่ถูกทดสอบจะถูกเปรียบเทียบกับช่วงอัตรากำไรที่ตกลงกัน เพื่อตรวจสอบว่าผลประกอบการอยู่ในช่วงของอัตรากำไรนั้นหรือไม่ หากไม่อยู่ในช่วงอัตรากำไร อาจปรับปรุงได้ 2 กรณี ได้แก่

1) กรณีที่ผลประกอบการต่ำกว่าช่วงอัตรากำไรที่ตกลงกัน สำหรับกรณีตามข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า จะปรับปรุงผลประกอบการของบริษัทให้ไปอยู่ที่ขอบล่างของช่วงอัตรากำไร กล่าวคือ ที่ อัตรากำไรต่อต้นทุนรวม 3.39%

2) ในทางตรงกันข้ามสำหรับกรณีที่ผลประกอบการของบริษัทอยู่สูงกว่าช่วงของอัตรากำไรที่ตกลงกัน กรณีตามข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า กำหนดให้ปรับปรุงไปยังขอบบนของช่วงอัตรากำไร กล่าวคือ ที่อัตรากำไรต่อต้นทุนรวม 8.36%

3.2.3.3 สรุปผลการศึกษา

กรณีศึกษาข้างต้นมีผลดำเนินการมีดังต่อไปนี้

1) รอบระยะเวลาบัญชีปี 2556

บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด มีผลประกอบการซึ่งคิดเป็นอัตรากำไรต่อต้นทุนรวม 1.54% ซึ่งน้อยกว่าอัตรากำไรของช่วงอัตรากำไรที่กำหนดตามข้อตกลงการกำหนดราคาโอนเป็นการล่วงหน้า ที่ 3.39%– 8.36% บริษัทฯ จึงต้องปรับปรุงกำไรเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนเงิน 103 ล้านบาท อย่างไรก็ตาม สำหรับตามข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า กำหนดให้การปรับปรุงกำไรที่เกิดขึ้นเป็นการปรับปรุงที่ธุรกรรมค่าสิทธิ ดังนั้น กรณีนี้การปรับปรุงกำไรเพิ่มขึ้นนั้นจึงคำนวณเสมือนว่าค่าสิทธิที่บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด เคยจ่ายให้กับบริษัทแม่ นั้นมากเกินไป จึงปรับลดค่าใช้จ่ายค่าสิทธิลง ทำให้มีกำไรเพิ่มขึ้น

การปรับลดค่าสิทธิที่บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด เคยจ่ายไปแล้ว และได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว ตามผลของข้อตกลงนี้ ส่งผลให้บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด มีค่าใช้จ่ายค่าสิทธิลดลง ดังนั้น ภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ถูกหักไปแล้วจึงเป็นการหักไว้มากเกินไป บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด จึงควรจะได้รับคืนภาษีจำนวนที่หักเกินไปนั้น

อย่างไรก็ดี การที่บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด จะได้รับคืนภาษีที่ชำระไว้เกินได้ บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด จะต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรภายใน 3 ปี นับแต่วันสิ้นสุดกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีนั้น ตามข้อเท็จจริงสำหรับกรณีนี้ กรมสรรพากรและสรรพากรผู้ป้อนบรรลู่ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าเมื่อเดือนมกราคม พ.ศ. 2561 และบริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด ไม่ได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรภายในกำหนดเวลา 3 ปี ซึ่งต้องขอคืนภายในเดือนมกราคม พ.ศ. 2560 สำหรับภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่ได้ชำระไว้แล้วของรอบระยะเวลาบัญชี ปี พ.ศ. 2555 ดังนั้น เมื่อพ้นกำหนดเวลาของอายุความขอคืนแล้ว บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด จึงไม่สามารถขอคืนภาษีที่หัก ณ ที่จ่ายไว้ก่อนหน้านี้แล้ว ทำให้บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด เสียสิทธิในการขอและได้รับภาษีที่ชำระไว้เกิน

ทั้งนี้ การปรับเพิ่มกำไรขึ้นตามผลของข้อตกลงการกำหนดราคาโอนเป็นการล่วงหน้าไม่ได้อ้างอิงบทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากร เนื่องจากไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ แต่เป็นการอ้างอิงตามหลักการตามกฎหมายภาษีระหว่างประเทศตามอนุสัญญาภาษีซ้อนในการจัดภาษีซ้ำซ้อน อย่างไรก็ตาม การคืนภาษีที่ชำระไว้แล้ว ยังคงต้องอ้างอิงถึงบทบัญญัติของกฎหมายภายในประเทศหากมีการบัญญัติไว้ชัดเจน นั่นคือ มาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรว่าด้วยอายุความขอคืนภาษี

2) รอบระยะเวลาบัญชีปี 2557

สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2557 บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด มีอัตรากำไรต่อต้นทุนรวมอยู่ที่ 7.05% ซึ่งอยู่ในช่วงของอัตรากำไรต่อต้นทุนรวมตามข้อตกลงที่ 3.33%–8.36% จึงไม่มีการปรับปรุงกำไรสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว

3) รอบระยะเวลาบัญชี ปี 2558 และ 2559

บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด มีผลประกอบการคิดเป็นอัตรากำไรต่อต้นทุนรวม สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2558 และ 2559 ที่ 9.32% และ 12.55% ตามลำดับ ซึ่งมากกว่าอัตรากำไรของช่วงอัตรากำไรที่กำหนดตามข้อตกลงการกำหนดราคาโอนเป็นการล่วงหน้าที 3.39%–8.36% ดังนั้น บริษัท กาสะลอง (ประเทศไทย) จำกัด จึงต้องปรับปรุงกำไรลดลงเป็นจำนวนเงิน 52 ล้านบาท และ 256 ล้านบาท ตามลำดับ

การปรับลดกำไรลงตามผลของข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าดังกล่าวอาศัยหลักการทางกฎหมายระหว่างประเทศ เนื่องจากการเป็นเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาโอนเป็นการดำเนินการตามข้อบทที่ 23 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยและญี่ปุ่น เรื่องการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร หากเป็นกรณีที่ไม่ได้อาศัยหลักการทางกฎหมายระหว่างประเทศจะไม่สามารถปรับลดกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้ เนื่องจากในอดีตไม่มีกฎหมายภายในให้อำนาจในการปรับลดกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

3.2.3 กรณีศึกษาที่ 3

กรณีการระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศ Mutual Agreement Procedure (MAP)

3.2.3.1 ข้อเท็จจริง

1) บริษัท ใจแอนด์ จำกัด จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายประเทศญี่ปุ่น เป็นบริษัทใหญ่ ถือหุ้นทั้งหมดใน บริษัท ใจเย็น จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อยจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายประเทศไทย

2) บริษัท ใจแอนด์ จำกัด ประกอบกิจการเป็นผู้จัดจำหน่าย อุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ ไปยังลูกค้าในภูมิภาคเอเชียโอเชียเนีย ส่วนบริษัท ใจเย็น จำกัด เป็นผู้ผลิตอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ โดยผลิตตามคำสั่งซื้อของบริษัท ใจแอนด์ จำกัด และสินค้าทั้งหมดขายส่งออกไปยังบริษัท ใจแอนด์ จำกัด

3) บริษัท ใจแอนด์ จำกัด ถูกตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่สรรพากรของประเทศญี่ปุ่น สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2554 และได้ประเมินกำไรของบริษัท ใจแอนด์ จำกัด สำหรับธุรกรรมการซื้อขายสินค้าจากบริษัท ใจเย็น จำกัด สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวเพิ่มขึ้นจำนวน 200 ล้านบาท จึงเป็นเหตุให้บริษัท ใจเย็น จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่ขายสินค้าให้แก่บริษัท ใจแอนด์ จำกัด ยื่นคำขอการระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศ (MAP) แก่กรมสรรพากรเพื่อพิจารณาปรับปรุงลดกำไรของบริษัท ใจเย็น จำกัด เพื่อให้สอดคล้องกับการปรับปรุงเพิ่มกำไรของบริษัท ใจแอนด์ จำกัด โดยบริษัท ใจเย็น จำกัด ได้ยื่นคำขอดังกล่าว เมื่อวันที่ 10 มีนาคม 2561 เพื่อให้พิจารณาปรับปรุงกำไรของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันเพื่อให้สอดคล้องกันอันเป็นแนวทางในการขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้น

3.2.3.2 การพิจารณา

กรมสรรพากรอาจรับคำร้องขอให้พิจารณาและเข้าร่วมเจรจากับสรรพากรญี่ปุ่น เพื่อหาแนวทางในการขจัดภาษีซ้อนของบริษัท ใจเย็น จำกัด องค์กรใดก็ตาม เนื่องจากอายุความในการคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตามคำร้องนั้นมีกำหนดเวลา 3 ปี

นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในวันที่บริษัท ใจเย็น จำกัด ยื่นคำร้องนั้นได้พ้นกำหนดระยะเวลาอายุความขอคืนภาษีดังกล่าวแล้ว ดังนั้น ถึงแม้ว่ากรมสรรพากรอาจมีข้อตกลงในการปรับปรุงกำไรลดลง แต่บริษัท ใจเย็น จำกัด จะไม่มีสิทธิขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระไว้เกินเนื่องจากพ้นกำหนดระยะเวลาอายุความขอคืนภาษีแล้ว อย่างไรก็ตาม หากประเด็นดังกล่าวเป็นกรณีของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2562 เป็นต้นไป ถึงแม้จะพ้นกำหนดระยะเวลาอายุความขอคืนตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว บริษัท ใจเย็น จำกัด ยังมีสิทธิขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินได้โดยอาศัยมาตรา 71 ทวิ วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร

3.3 เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่างของก่อนและหลังมีกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอน ตาม พ.ร.บ.แก้ไขประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 47 พ.ศ. 2562

ประเด็นการกำหนดราคาโอนนั้นปรากฏขึ้นในประเทศไทยในช่วงปี พ.ศ. 2535 ซึ่งเป็นผลมาจากการที่มีบริษัทข้ามชาติเข้ามาลงทุนจัดตั้งบริษัทที่เกี่ยวข้องกันในประเทศไทย และมีการกำหนดราคาโอนระหว่างกันที่ส่งผลกระทบต่อกำไรของบริษัทอันมีผลกระทบต่อจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ดังนั้น กรมสรรพากรจึงมีมาตรการในการรับมือกับประเด็นดังกล่าว ด้วยการตรวจสอบบริษัทข้ามชาติที่มีความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับประเด็นการกำหนดราคาโอน ทั้งนี้ เมื่อไม่มีบทบัญญัติเฉพาะสำหรับประเด็นการกำหนดราคาโอน จึงนำบทบัญญัติที่มีความใกล้เคียงมาปรับใช้ นั่นคือ มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้อำนาจเจ้าพนักงานในการประเมินค่าตอบแทนค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันควร และกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 เป็นแนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่สรรพากรสำหรับการตรวจสอบประเด็นด้านการกำหนดราคาโอน

อย่างไรก็ดี การปรับใช้บทกฎหมายที่ใกล้เคียงกับประเด็นการกำหนดราคาโอนดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติอยู่ในหลายประเด็น อีกทั้ง ทิศทางของประเทศอื่น ๆ ทั่วโลกนั้น ต่างมีกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น เพื่อแก้ไขและป้องกันปัญหาการตีความกฎหมายและการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน กรมสรรพากรจึงได้เสนอแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยเพิ่มเติมบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับประเด็นการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะ

เมื่อวันที่ 18 พฤศจิกายน พ.ศ. 2561 พระราชกิจจานุเบกษาประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ซึ่งมีผลใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป ซึ่งถือได้ว่าเป็นกฎหมายที่บัญญัติไว้สำหรับประเด็นการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะ โดยมีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

1) กำหนดอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน กำหนดนิยามของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และกำหนดระยะเวลาขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

2) กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นต่อการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีความสัมพันธ์กัน ระยะเวลาการนำส่งข้อมูลและเอกสารหลักฐาน รวมถึงผู้มีหน้าที่การจัดทำหรือยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน ตามมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

3) กำหนดโทษสำหรับผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามมาตรา 71 ตรีหรือแสดงข้อมูลไม่ถูกต้อง ครบถ้วน โดยไม่มีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 35 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ประเด็นที่มีความคล้ายและความแตกต่างอย่างของกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนตาม มีดังต่อไปนี้

3.3.1 ลำดับศักดิ์ของกฎหมาย

มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร มีลำดับศักดิ์ของกฎหมายเป็นพระราชบัญญัติ และมีฐานะเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับได้เป็นการทั่วไปกับบริษัทหรือผู้เสียภาษีที่เข้าลักษณะตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย อย่างไรก็ตาม คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 เป็นคำสั่งกรมสรรพากร ไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย แต่เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งทำให้ไม่มีผลในการบังคับใช้ได้ตามกฎหมายกับบริษัทหรือผู้เสียภาษี

3.3.2 การบังคับใช้

ในทางปฏิบัติสำหรับการบังคับใช้กฎหมายที่ใกล้เคียงกันกับประเด็นการตรวจสอบการกำหนดราคาโอนนั้น เกิดปัญหาในการบังคับใช้ขึ้นในหลายประเด็น ประเด็นที่สำคัญคือ การปรับปรุงกำไร เนื่องจากบทบัญญัติที่ใกล้เคียงกันที่นำมาใช้สำหรับการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอนนั้นคือ มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้อำนาจเจ้าพนักงานในการประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันควร แต่บทบัญญัตินี้ไม่ได้กล่าวถึงหรือให้อำนาจในการประเมินกรณีที่ค่าตอบแทนสูงกว่าราคาตลาด ซึ่งตามหลักการของการกำหนดราคาโอน การปรับปรุงกำไรสามารถทำได้ทั้งเพิ่มขึ้นและลดลง ดังนั้นการปรับใช้บทบัญญัตินี้ดังกล่าวจึงทำได้เพียงการปรับปรุงกำไรเพิ่มขึ้น และไม่สามารถปรับลดกำไรลงได้

อีกทั้ง คำนิยามของคำว่า ราคาตลาด นั้น เป็นประเด็นที่ทำให้เกิดปัญหาในการตีความและการปฏิบัติ เนื่องจากตามหลักการของการกำหนดราคาโอนมีความแตกต่างไปจากการตีความคำว่า ราคาตลาด ตามประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ที่เป็นบทบัญญัติเฉพาะสำหรับประเด็นการกำหนดราคาโอนนั้น ในบทบัญญัติตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรได้เพิ่มเติมอำนาจเจ้าพนักงานสรรพากรในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือ

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่าจะมีการถ่ายโอนกำไร ซึ่งทำให้เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการประเมินและปรับปรุงกำไรทั้งเพิ่มขึ้นและลดลง และบทบัญญัติตามมาตราดังกล่าวไม่ได้กล่าวถึงคำว่า ราคาตลาด แต่กล่าวถึง ข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันที่แตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนดหากดำเนินการโดยอิสระ ซึ่งเป็นหลักการเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนตามมาตรฐานสากล

3.3.3 การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่สรรพากร

เมื่อครั้งยังไม่มีกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนนั้น เจ้าหน้าที่สรรพากรยึดถือแนวทางในการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอนโดยอ้างอิง มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรในประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันควรเพื่อปรับเพิ่มกำไรของบริษัท และอ้างอิงคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 สำหรับแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด โดยสาระสำคัญของ ป. 113/2545ฯ นั้นได้ให้แนวทางปฏิบัติแก่เจ้าหน้าที่สรรพากรดังนี้

1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตน โดยไม่มีรายได้ตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตน โดยมีรายได้สูงกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ได้ปรับปรุงรายได้หรือรายได้ให้เป็นไปตามราคาตลาด เพื่อเสียภาษีเงินได้ ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินรายได้หรือรายได้ ให้เป็นไปตามราคาตลาด

2) การคำนวณรายได้หรือรายได้ เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของเจ้าพนักงานประเมิน ให้ถือปฏิบัติ โดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งตามที่ระบุไว้

3) การตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับวิธีคำนวณ รายได้หรือรายได้เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเอกสารหลักฐานดังต่อไปนี้ ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จัดทำขึ้นจริงในแต่ละขั้นตอนของการกระทำธุรกรรมและเก็บรักษาไว้ ณ สำนักงานของบริษัท

แนวทางปฏิบัติข้างต้น เป็นแนวทางที่ให้เจ้าหน้าที่สรรพากรยึดถือและปฏิบัติตาม การที่กรมสรรพากรออกคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว เป็นการใช้เทคนิคทางกฎหมายเพื่อจะไม่ต้องแก้ไขประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติและหากจะแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรจะต้องใช้เวลานานหลายปี ดังนั้น กรมสรรพากรจึงออกคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว เพื่อเป็นการบังคับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อาจมีประเด็นการกำหนดราคาโอนในทางอ้อม ด้วยการออกคำสั่งเป็นแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรให้ปฏิบัติตาม ทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องถือปฏิบัติตามด้วย อย่างไรก็ตาม เมื่อแนวทางปฏิบัติดังกล่าวไม่ถือเป็นกฎหมายหรือคำสั่งให้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลปฏิบัติตาม การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่สรรพากรจึงไม่ได้ถือว่ามีอำนาจตามประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ซึ่งได้บัญญัติกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนไว้เป็นการเฉพาะได้ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่สรรพากรตามประมวลรัษฎากรในการประเมินปรับปรุงกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และการเรียกขอเอกสารที่เกี่ยวข้องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เมื่อเป็นบทบัญญัติที่ตราเป็นพระราชบัญญัติจึงมีผลเป็นกฎหมายให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตาม

3.3.4 ผลกระทบต่อผู้เสียภาษี

บทบัญญัติตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ในมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดหน้าที่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี และยื่นต่อกรมสรรพากร ซึ่งอาจเป็นการเพิ่มภาระให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการรวบรวมข้อมูลและยื่นแสดงต่อกรมสรรพากร เพื่อให้เจ้าหน้าที่สรรพากรใช้ในการประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับประเด็นการกำหนดราคาโอนในเบื้องต้น ซึ่งในอดีตบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการข้อมูลดังกล่าว

ถึงแม้กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนจะกำหนดหน้าที่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเพิ่มขึ้น แต่กฎหมายดังกล่าวได้เพิ่มสิทธิให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันสำหรับกรณีการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอนในการขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินแม้จะพ้นกำหนดอายุความการขอคืนแล้ว ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ข้อกำหนดหลังนั้นเป็นอายุความพิเศษให้สำหรับกรณีการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะ โดยเพิ่มเติมจากอายุความขอคืนภาษีทั่วไปเพิ่มขึ้นอีก 60 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ซึ่งในอดีตการขอคืนภาษีไม่ว่ากรณีใด ๆ ก็ตาม อาศัยอายุความขอคืนตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดอายุความขอคืนภาษีภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งหากพ้นกำหนดแล้วจะไม่มีสิทธิขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินได้

กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนจึงมีผลกระทบต่อผู้เสียภาษีทั้งในด้านกำหนดหน้าที่เพิ่มขึ้นแต่ก็ได้ให้สิทธิในการขอคืนภาษีแม้จะพ้นกำหนดอายุความขอคืนภาษีตามบทบัญญัติทั่วไปแล้วก็ตาม

3.3.5 ประโยชน์ต่อกรมสรรพากรและรัฐ

กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนจะช่วยส่งเสริมความเท่าเทียมในการตรวจสอบและจัดเก็บภาษีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีประเด็นการกำหนดราคาโอน เนื่องจากในอดีตการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอนเป็นไปตามนโยบายการบริหารภายในของกรมสรรพากร เพราะไม่มีกฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อาจมีการกำหนดราคาโอน

แตกต่างกันไปจากที่ควรจะเป็นแต่ไม่ได้รับการตรวจสอบด้วยเหตุที่กรมสรรพากรไม่มีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนฉบับใหม่นี้ได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่เข้าเงื่อนไขในการจัดทำรายงานและยื่นรายงานข้อมูลธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันต่อกรมสรรพากร ซึ่งจะทำให้กรมสรรพากรมีข้อมูลที่สามารถจำแนกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความเสี่ยงในประเด็นการกำหนดราคาโอนได้ อันเป็นการทำให้เกิดความเป็นธรรมและทั่วถึงในการตรวจสอบและจัดเก็บภาษี

กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนฉบับใหม่นี้ถูกร่างโดยอ้างอิงจากหลักการของกฎหมายภาษีระหว่างประเทศและหลักการการกำหนดราคาโอนซึ่งเป็นมาตรฐานสากลที่นานาประเทศยอมรับเป็นการทั่วไป ซึ่งรวมถึงการปรับปรุงกำไรเพิ่มขึ้นและลดลง และการกำหนดหน้าที่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการจัดทำรายงานแสดงข้อมูลธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันและเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหากมีการร้องขอจากกรมสรรพากร ทำให้เป็นการส่งเสริมความมั่นใจให้กับนักลงทุนต่างชาติที่เข้ามาลงทุนในประเทศไทยว่าจะได้รับการปฏิบัติและตรวจสอบในประเด็นการกำหนดราคาโอนที่มีมาตรฐานสากลทัดเทียมกับต่างชาติ

บทที่ 4

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

4.1 สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการตรวจสอบประเด็นด้านการกำหนดราคาโอน โดยเปรียบเทียบการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ และการดำเนินการของผู้เสียภาษี ก่อนและหลังการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน พ.ศ. 2561 นั้น ผลปรากฏว่า กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนที่จะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 ส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างไทยกับรัฐอื่น และเสริมสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากยิ่งขึ้น เนื่องจากก่อนบังคับใช้กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนฉบับใหม่ ประเทศไทยไม่ได้มีกฎหมายที่เป็นบทบัญญัติเฉพาะสำหรับประเด็นการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะ ดังนั้นในการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอนเจ้าหน้าที่จะต้องอ้างอิงบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่ใกล้เคียงมาปรับใช้ในการปฏิบัติงาน ได้แก่ มาตรา 65 ทวิ (4) (7) และ มาตรา 65 ตริ (9) (10) (11) (13) (14) (15) มาตรา 70 ตริ แม้ว่ากรมสรรพากรมีการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับเจ้าพนักงานสรรพากรในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตาม มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งคำสั่งดังกล่าวไม่ได้มีสถานะทางกฎหมายที่จะบังคับใช้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการแสดงหรือเปิดเผยข้อมูลในการทำธุรกรรมของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน เจ้าหน้าที่สรรพากรจึงไม่สามารถตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอนหากไม่ได้รับข้อมูลที่เพียงพอ

การตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน พ.ศ. 2561 เพื่อกำหนดกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนที่จะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 นั้น ถือเป็นกฎหมายที่ได้บัญญัติขึ้นเพื่อลดความไม่เป็นธรรมในการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ สอดคล้องกับหลักการว่าด้วยการต่างตอบแทนระหว่างประเทศ (Reciprocity) และแนวปฏิบัติสากลตามหลักขององค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านการเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development : OECD) โดยกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนดังกล่าวได้เสริมสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ ดังนี้

4.1.1 การกำหนดอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการปรับปรุงรายได้และรายจ่าย ทั้งเพิ่มขึ้นและลดลง เพื่อให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับจริง รายจ่ายที่พึงได้จ่ายจริง และกำไรสุทธิที่แท้จริงของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นั้น ส่งผลให้กรมสรรพากรสามารถป้องกันการถ่ายโอน

กำไรและการหลบเลี่ยงภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่า ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐและการดำเนินธุรกิจของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีการทำธุรกรรมระหว่างประเทศมากยิ่งขึ้น

4.1.2 การนิยามลักษณะความสัมพันธ์บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน มีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควร อันได้แก่

1) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

3) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ในลักษณะ ที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

การให้คำนิยามข้างต้น นั้น เสริมสร้างความชัดเจนในการกำหนดความสัมพันธ์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นบริษัทหรือกิจการในกลุ่มเดียวกันและทำธุรกรรมระหว่างกัน ซึ่งเป็นการนิยามตามหลักการกำหนดราคาโอนตามมาตรฐานสากล ส่งผลให้การประเมินและการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการกำหนดราคาโอนของเจ้าหน้าที่สรรพากรเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับประเทศอื่น ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ และป้องกันการเกิดข้อพิพาทซึ่งก่อให้เกิดภาษีซ้อน เนื่องจากความเห็นที่ขัดแย้งกันระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีหรือระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมนั้น

4.1.3 การกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนบุคคลนั้นจัดทำและส่งรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีแก่กรมสรรพากร ส่งผลให้เจ้าหน้าที่สรรพากรมีข้อมูลที่สามารถใช้จำแนกและตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล อันนำมาสู่การป้องกันการถ่ายโอนกำไรระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งอาจมีการกำหนดราคาซื้อขายสินค้าหรือให้บริการที่แตกต่างไปจากราคาตลาด

ทั้งนี้ กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนที่จะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 ได้ให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีในการขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินด้วยการเพิ่มสิทธิให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันสำหรับกรณีการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอนในการขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินแม้จะพ้นกำหนดอายุความการขอคืนแล้ว มาตรา 71 ทวิ วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด หรือภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือข้อกำหนดหลังนั้นเป็นอายุความพิเศษให้สำหรับกรณีการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะ โดยเพิ่มเติมจากอายุความขอคืนภาษีทั่วไปเพิ่มขึ้นอีก 60 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ซึ่งในอดีตการขอคืนภาษีไม่ว่ากรณีใด ๆ ก็ตาม อาศัยอายุความขอคืนตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ซึ่งกำหนดอายุความขอคืนภาษีภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งหากพ้นกำหนดแล้วจะไม่มีสิทธิขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินได้

4.2 ข้อเสนอแนะ

การตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน พ.ศ. 2561 มีจุดประสงค์ คือ เพื่อบัญญัติกฎหมายสำหรับประเด็นการกำหนดราคาโอนของประเทศไทยให้สอดคล้องกับหลักการและแนวปฏิบัติสากล เนื่องจากในอดีต กรมสรรพากรไม่มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยตรงในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน เจ้าหน้าที่สรรพากรจึงใช้ข้อบทกฎหมายที่มีความใกล้เคียง และแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 ใช้ในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ตามหน่วยงานจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศ รวมทั้ง กรมสรรพากรกำลังประสบกับความท้าทายในการป้องกันการถ่ายโอนกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่าของบริษัทข้ามชาติระดับโลกที่ประกอบธุรกิจดิจิทัล ถึงแม้จะมีการบัญญัติกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนที่จะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 แต่รูปแบบการดำเนินธุรกิจที่เปลี่ยนไป ซึ่งมีความแตกต่างจากการดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาติที่เข้ามาลงทุนในประเทศไทยแบบดั้งเดิม อาจส่งผลกระทบต่อวิธีการคำนวณหาราคาตลาดที่เหมาะสมของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการปรับปรุงรายได้และรายจ่าย เพื่อหากำไรสุทธิที่แท้จริง ดังนั้น เพื่อเสริมสร้างความเป็นธรรมในการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติที่ประกอบธุรกิจดิจิทัล และความเป็นธรรมในการประกอบธุรกิจแก่บริษัทข้ามชาติในประเทศไทย กรมสรรพากรในฐานะหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มีหน้าที่ประเมินและตรวจสอบการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติดังกล่าวควรดำเนินการเชิงนโยบายและเชิงปฏิบัติ ดังนี้

4.2.1 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

กรมสรรพากรควรปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้สอดคล้องและครอบคลุมกับการประกอบธุรกิจดิจิทัลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลข้ามชาติ และควรกำหนดแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบและแนะนำการกำหนดราคาโอนให้สอดคล้องกับหลักปฏิบัติสากล

4.2.2 ข้อเสนอแนะในทางปฏิบัติ

กรมสรรพากรควรจัดตั้งคณะทำงานและประสานความร่วมมือกับหน่วยงานภายนอก เพื่อดำเนินการศึกษารูปแบบธุรกิจดิจิทัลของบริษัทข้ามชาติในปัจจุบันและรูปแบบธุรกิจดิจิทัลที่จะเกิดขึ้นในอนาคต และศึกษากฎหมาย ทฤษฎี กรอบการดำเนินงานเกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บภาษีธุรกิจดิจิทัลและวิธีการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดของสรรพากรประเทศต่าง ๆ รวมทั้งศึกษาแนวทางการระงับและป้องกันข้อพิพาทกรณีประเด็นการกำหนดราคาโอนของธุรกิจดิจิทัล

4.3 ความท้าทายในการบริหารจัดการปัญหาเกี่ยวกับการหลบเลี่ยงภาษีระหว่าง (International Tax Avoidance) อันเนื่องมาจากความเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี (Technology Disruption)

โครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting : BEPS) ภายใต้กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) ซึ่งประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นหนึ่งในสมาชิกนั้น เป็นความพยายามประชาคมโลกที่จะต่อสู้กับปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศของบริษัทข้ามชาติที่นับว่าเป็นผู้เล่นในการเมืองระหว่างประเทศ (Non-State Actor) ซึ่งนับได้ว่าเป็นภัยคุกคามต่อความมั่นคงทางการคลังของทุกประเทศทั่วโลก อย่างไรก็ตามในโลกที่เต็มไปด้วยความเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีอย่างรวดเร็ว หรือนับเป็นคลื่นลูกใหม่แห่งนวัตกรรม (Digital Disruption) ซึ่งเป็นโลกที่บริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่เป็นเจ้าของ Internet Platform อาทิ Amazon Google หรือ Facebook ในขณะที่บริษัทข้ามชาติที่ประกอบธุรกิจและอุตสาหกรรมอื่นก็จำเป็นต้องปรับกระบวนการทำงานของให้เป็น Tech Company หรือ Digital Company เพื่อความอยู่รอดด้วยเช่นกัน

นอกจากนี้ Digital Disruption ได้แสดงให้เห็นแล้วว่าการก่อให้เกิดธุรกิจที่มีลักษณะ Over-the-top business ขึ้นมากมาย เช่น Uber, Grab, Agoda หรือ Airbnb เป็นต้น ธุรกิจเหล่านี้มีการดำเนินการที่มีลักษณะเป็น Global business ที่สามารถก้าวข้ามเขตอำนาจรัฐ (Jurisdiction) ได้ด้วยโครงสร้างพื้นฐานด้านดิจิทัลของโลก (Digital Gateway) ที่มีการพัฒนาอย่างก้าวกระโดด ซึ่งแน่นอนว่าย่อมกระทบอำนาจในการจัดเก็บภาษีของแต่ละรัฐในการจัดเก็บภาษีจากกลุ่มบริษัทเหล่านี้

ในอีกมิติหนึ่ง Digital Disruption ยังนำไปสู่ที่ทิศทางของโลกธุรกิจที่ไร้คนกลางมากยิ่งขึ้น ซึ่งการไร้คนกลางนี้ย่อมรวมถึงสถานภาพความเป็นคนกลางของรัฐอีกด้วย Crypto Currency และ Blockchain Technology จะกระทบถึงสถานะ “ตัวกลาง” ของธนาคารของแต่ละประเทศอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ และแน่นอนว่าเมื่อระบบการเงินการธนาคารเปลี่ยนมือไปบริหารจัดการแบบไม่มีภาครัฐเป็นผู้ควบคุม (Regulator) ย่อมกระทบถึงการบริหารจัดการเก็บภาษีอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ เพราะไม่สามารถตรวจสอบเส้นทางการเงินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้อีกต่อ

ดังนั้น บริษัทข้ามชาติที่ประกอบธุรกิจดิจิทัล หรือบริษัทที่กำลังปรับตัวมาเป็น Tech Company การดำเนินธุรกิจในลักษณะ Over-the-Top ที่เป็น Global Business และภาคการเงินที่บทบาทของรัฐจะลดลงด้วย Crypto Currency และ Blockchain Technology นับเป็นความท้าทายที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐทั่วโลกกำลังเผชิญอย่างหลีกเลี่ยงได้ จึงนับว่าเป็นประเด็นที่ควรได้รับการศึกษา ค้นคว้าและวิจัยต่อไปในอนาคตอย่างจริงจัง

4.4 บทบาทของนักการทูตกับกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอน

การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศด้วยการกำหนดราคาโอนที่มักจะมาควบคู่กับการลงทุนจากผู้ประกอบการจากต่างประเทศที่ต้องการประหยัดภาษี (Tax Saving Schemes) ที่ผ่านมาประเทศไทยมักจะอยู่ในฐานะประเทศที่รับการลงทุน จึงต้องเป็นผู้ใช้อำนาจในการตรวจสอบภาษีกรณีการกำหนดราคาโอนเพื่อให้มีการปรับเพิ่มอัตรากำไรในประเทศไทย และประเมินให้ชำระภาษีให้กับกรมสรรพากรเพิ่มขึ้น โดยมีการกำหนดแนวทางตรวจสอบภาษีการกำหนดราคาโอนระหว่างประเทศในฐานะกฎหมายลำดับรองมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2545 และยังมีการใช้ช่องทางของอนุสัญญาภาษีซ้อน

ในการจัดทำข้อกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า อย่างไรก็ตามที่กล่าวมาในบทที่ 3 ยังมีประเด็นปัญหากรณีอายุความขอคืนภาษีที่อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐได้หากประเทศไทยต้องเป็นผู้คืนภาษีอันเนื่องมาจากการตรวจสอบภาษี หรือการตกลงราคาเป็นการล่วงหน้า อันเนื่องมาจากการกำหนดราคาโอน ดังนั้นเมื่อมีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน พ.ศ. 2561 ส่งผลให้การขอคืนภาษีอันเนื่องมาจากการกำหนดราคาโอนของประเทศไทยสอดคล้องกับหลักการและแนวปฏิบัติสากล และหลักการต่างตอบแทนในทางระหว่างประเทศมากยิ่งขึ้น

การยกระดับความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างรัฐ กรณีการกำหนดราคาโอน เช่นนี้ ถือเป็นแสดงออกอย่างถึงความมุ่งมั่นของประเทศไทยในการกำหนดแนวทางการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่สอดคล้องกับแนวปฏิบัติสากล และหลักการต่างตอบแทนในทางระหว่างประเทศ จึงเป็นเรื่องที่นักการทูตควรจะได้รับข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ในทางการทูตหรือทางการกงสุลทั้งกับภาครัฐและเอกชนในประเทศที่เป็นคู่ค้ากับประเทศไทย ไม่ว่าในฐานะผู้ลงทุนในประเทศไทย หรือผู้รับการลงทุนจากภาคเอกชนของไทย หวังเป็นอย่างยิ่งว่าการศึกษาฉบับจะได้มีส่วนทำหน้าที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาษีอากรระหว่างประเทศในเรื่องการกำหนดราคาโอนให้กับนักการทูตที่สนใจ

บรรณานุกรม

หนังสือ

- Feinschreiber, R and Kent, M. Transfer Pricing Handbook Guidance for the OECD Regulations. Hoboken, NJ : John Wiley & Sons, Inc, 2012.
- Organization for Economic Co-operation and Development. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Paris, OECD Publishing, 2017.

บทความในวารสาร

- จิตรา ณีตะนันท์. การกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือ. สรรพากรสาส์น, (พฤษภาคม 2551) : 83-96.
- _____. ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Agreement). สรรพากรสาส์น, (กุมภาพันธ์ 2552) : 37-44.
- จิตรา ณีตะนันท์ และเสาวคนธ์ มีแสง. การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ. สรรพากรสาส์น, (กุมภาพันธ์ 2551) : 53-69.

การสัมภาษณ์

- จิตรา ณีตะนันท์. ผู้อำนวยการกองสำรวจและติดตามธุรกิจนอกระบบ กรมสรรพากร. สัมภาษณ์, 1 กรกฎาคม 2562.
- พรพรรณ ฉ่ำสุภาพ. นักตรวจสอบภาษีชำนาญการ กองบริหารการเสียภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ กรมสรรพากร. สัมภาษณ์, 1 กรกฎาคม 2562.
- อรนัญ ырรองเมธ. นักตรวจสอบภาษีชำนาญการพิเศษ กองบริหารการเสียภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ กรมสรรพากร. สัมภาษณ์, 1 กรกฎาคม 2562.

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน

มาตรา 35 ตรี “ ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 71 ตรี หรือยื่นรายงาน หรือเอกสารหรือหลักฐานตาม มาตรา 71 ตรี โดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสอง แสนบาท ”

มาตรา 65 ทวิ “ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

...

(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือ ดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

...

(7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมี อำนาจประเมินโดยเทียบกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

...”

มาตรา 65 ตรี “รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

...

(9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มี การจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบ ระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบ ระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง

(11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง

...

(13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

(15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มี เหตุผลอันสมควร

...”

มาตรา 70 ตรี “ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่ หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่า การที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือ ราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น

ความในวรรคก่อนมิให้ใช้บังคับในกรณีที่สินค้านั้น

- (1) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- (2) เป็นของผ่านแดน
- (3) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร
- (4) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร ”

มาตรา 71 ทวิ “ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่าการถ่ายโอนกำไร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้นเพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 65 หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 หรือมาตรา 70 ทวิ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะดังต่อไปนี้

(1) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(3) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด ”

มาตรา 71 ตรี “ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง ไม่ว่าความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ตลอดระยะเวลาบัญชีหรือมีธุรกรรมระหว่าง

กันในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 69

ภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดี อาจส่งหนังสือแจ้งความแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่อธิบดีประกาศกำหนด และผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ เว้นแต่กรณีที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีจะอนุญาตให้ขยายกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปก็ได้ แต่ต้องไม่เกินหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ได้รับหนังสือแจ้งความเป็นครั้งแรก ให้ผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความนั้น

ความในมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกินจำนวนหรือมีลักษณะอื่นใดตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวต้องกำหนดไว้ไม่น้อยกว่าสองร้อยล้านบาท”

ภาคผนวก ข.

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545

เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด กรมสรรพากรจึงมีคำสั่ง ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้จะยังไม่ได้ รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำ รายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 2 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตนโดยไม่มีรายได้ตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตนโดยมีรายจ่ายสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ได้ปรับปรุงรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาดเพื่อเสียภาษีเงินได้ ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมิน รายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด

คำว่า “ราคาตลาด” ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน ที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

คำว่า “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” หมายความว่า คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ข้อ 3 ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดให้ถือปฏิบัติโดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) โดยให้ทำการเปรียบเทียบกับค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บใน ทางการค้า

ระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีประเภทและชนิดเดียวกันและอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

(2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) โดยให้นำค่าตอบแทนในการโอนทรัพย์สินหรือค่าบริการซึ่งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็นคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันหักออกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม

จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณราคาขายต่อของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

ตัวอย่าง

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

ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้โดย

ราคาสินค้าขายต่อให้แก่บริษัททั่วไป = 90 บาท

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

ราคาตลาด = 72 บาท

(3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) โดยให้นำต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการที่ขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการบวกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม

จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

ตัวอย่าง

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

ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้โดย

ต้นทุนสินค้าขายให้แก่บริษัทในเครือ = 50 บาท

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

ราคาตลาด = 83.34 บาท

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

ข้อ 4 ในการตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับวิธีคำนวณ รายได้หรือรายจ่าย

เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามข้อ 3 ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตาม ข้อ 1 ให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเอกสารหลักฐานดังต่อไปนี้ ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จัดทำขึ้นจริงในแต่ละขั้นตอนของการกระทำธุรกรรมและเก็บรักษาไว้ ณ สำนักงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(1) เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้งโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ

(2) งบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน

(3) เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี และเหตุผลในการใช้ กลยุทธ์ดังกล่าว

(4) เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(5) เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(6) นโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์และข้อมูลทางการตลาด รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดยต้องคำนึงถึงหน้าทำงาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง

(7) เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา

(8) กรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดง รายละเอียดวิธีอื่น ๆ นอกเหนือจากวิธีตาม (7) และเหตุผลที่ไม่เลือกวิธีดังกล่าว โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นในขณะเดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีตาม (7)

(9) เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและท่าทีในการเจรจาของผู้เสียภาษีสำหรับธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(10) เอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา (ถ้ามี)

คำว่า“กิจการในกลุ่มเดียวกัน” ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า กิจการในกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ได้จัดทำเอกสารหลักฐานตามวรรคหนึ่ง โดยมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่า วิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามข้อ 3 ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นวิธีที่เหมาะสมถูกต้อง ให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติตามวิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

ข้อ 5 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ประสงค์จะทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากรสำหรับการกระทำธุรกรรมใดที่ทำกับคู่สัญญาของตน ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นหนังสือพร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องดำเนินการตามข้อตกลงการกำหนดราคา

สั่ง ณ วันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545

ศุภรัตน์ คุ้มมันกุล

อธิบดีกรมสรรพากร

ภาคผนวก ค.**OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Executive Summaries 2015****Final Report****Action 13****Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting**

This report contains revised standards for transfer pricing documentation and a template for Country-by-Country Reporting of income, taxes paid and certain measures of economic activity.

Action 13 of the Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS Action Plan, OECD, 2013) requires the development of “rules regarding transfer pricing documentation to enhance transparency for tax administration, taking into consideration the compliance costs for business. The rules to be developed will include a requirement that MNEs provide all relevant governments with needed information on their global allocation of the income, economic activity and taxes paid among countries according to a common template”.

In response to this requirement, a three-tiered standardised approach to transfer pricing documentation has been developed.

First, the guidance on transfer pricing documentation requires multinational enterprises (MNEs) to provide tax administrations with high-level information regarding their global business operations and transfer pricing policies in a “master file” that is to be available to all relevant tax administrations. Second, it requires that detailed transactional transfer pricing documentation be provided in a “local file” specific to each country, identifying material related party transactions, the amounts involved in those transactions, and the company’s analysis of the transfer pricing determinations they have made with regard to those transactions. Third, large MNEs are required to file a Country-by-Country Report that will provide annually and for each tax jurisdiction in which they do business the amount of revenue, profit before income tax and income tax paid and accrued. It also requires MNEs to report their number of employees, stated capital, retained earnings and tangible assets in each tax jurisdiction. Finally, it requires MNEs to identify each entity within the group doing business in a particular tax jurisdiction and to provide an indication of the business activities each entity engages in.

Taken together, these three documents (master file, local file and Country-by-Country Report) will require taxpayers to articulate consistent transfer pricing positions and will provide tax administrations with useful information to assess

transfer pricing risks, make determinations about where audit resources can most effectively be deployed, and, in the event audits are called for, provide information to commence and target audit enquiries. This information should make it easier for tax administrations to identify whether companies have engaged in transfer pricing and other practices that have the effect of artificially shifting substantial amounts of income into tax-advantaged environments. The countries participating in the BEPS project agree that these new reporting provisions, and the transparency they will encourage, will contribute to the objective of understanding, controlling, and tackling BEPS behaviours.

The specific content of the various documents reflects an effort to balance tax administration information needs, concerns about inappropriate use of the information, and the compliance costs and burdens imposed on business. Some countries would strike that balance in a different way by requiring reporting in the Country-by-Country Report of additional transactional data (beyond that available in the master file and local file for transactions of entities operating in their jurisdictions) regarding related party interest payments, royalty payments and especially related party service fees. Countries expressing this view are primarily those from emerging markets (Argentina, Brazil, People's Republic of China, Colombia, India, Mexico, South Africa, and Turkey) who state they need such information to perform risk assessment and who find it challenging to obtain information on the global operations of an MNE group headquartered elsewhere. Other countries expressed support for the way in which the balance has been struck in this document. Taking all these views into account, it is mandated that countries participating in the BEPS project will carefully review the implementation of these new standards and will reassess no later than the end of 2020 whether modifications to the content of these reports should be made to require reporting of additional or different data.

Consistent and effective implementation of the transfer pricing documentation standards and in particular of the Country-by-Country Report is essential. Therefore, countries participating in the OECD/G20 BEPS Project agreed on the core elements of the implementation of transfer pricing documentation and Country-by-Country Reporting. This agreement calls for the master file and the local file to be delivered by MNEs directly to local tax administrations. Country-by-Country Reports should be filed in the jurisdiction of tax residence of the ultimate parent entity and shared between jurisdictions through automatic exchange of information, pursuant to government-to-government mechanisms such as the multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, bilateral

tax treaties or tax information exchange agreements (TIEAs). In limited circumstances, secondary mechanisms, including local filing can be used as a backup. These new Country-by-Country Reporting requirements are to be implemented for fiscal years beginning on or after 1 January 2016 and apply, subject to the 2020 review, to MNEs with annual consolidated group revenue equal to or exceeding EUR 750 million. It is acknowledged that some jurisdictions may need time to follow their particular domestic legislative process in order to make necessary adjustments to the law.

In order to facilitate the implementation of the new reporting standards, an implementation package has been developed consisting of model legislation which could be used by countries to require MNE groups to file the Country-by-Country Report and competent authority agreements that are to be used to facilitate implementation of the exchange of those reports among tax administrations. As a next step, it is intended that an XML Schema and a related User Guide will be developed with a view to accommodating the electronic exchange of Country-by-Country Reports.

It is recognised that the need for more effective dispute resolution may increase as a result of the enhanced risk assessment capability following the adoption and implementation of a Country-by-Country Reporting requirement. This need has been addressed when designing government-to-government mechanisms to be used to facilitate the automatic exchange of Country-by-Country Reports.

Jurisdictions endeavour to introduce, as necessary, domestic legislation in a timely manner. They are also encouraged to expand the coverage of their international agreements for exchange of information. Mechanisms will be developed to monitor jurisdictions' compliance with their commitments and to monitor the effectiveness of the filing and dissemination mechanisms. The outcomes of this monitoring will be taken into consideration in the 2020 review.

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-สกุล	นายวินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ
ประวัติการศึกษา	<ul style="list-style-type: none"> - นิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับ 2) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ - ประกาศนียบัตรวิชาว่าความ สภานายความ เนติบัณฑิตไทย สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา - M.Soc.Sc. in Public Policy (เกียรตินิยมอันดับ 1) มหาวิทยาลัย Waikato ประเทศนิวซีแลนด์ (ทุนรัฐบาลนิวซีแลนด์) - Ph.D. in Economics มหาวิทยาลัย Sydney ประเทศออสเตรเลีย (ทุนกองทุนเพื่อการพัฒนาปิโตรเลียมใน ประเทศไทย)
ประวัติการทำงาน	
พ.ศ. 2558	ผู้อำนวยการศูนย์สารนิเทศ กรมสรรพากร
พ.ศ. 2559	นักวิชาการภาษีเชี่ยวชาญ กองมาตรฐานการจัดเก็บภาษี กรมสรรพากร
พ.ศ. 2560	ผู้อำนวยการกองบริหารการเสียภาษีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก กรมสรรพากร
พ.ศ. 2561	ผู้อำนวยการกองมาตรฐานการจัดเก็บภาษี กรมสรรพากร
หน้าที่พิเศษ	
พ.ศ. 2554-2559	คณะกรรมการบริหารความเสี่ยง บริษัท ธนรัักษ์พัฒนาสินทรัพย์ จำกัด
งานวิจัย	
พ.ศ. 2551-2552	นักวิจัย โครงการวิจัย “บทบาทศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิ ผู้เสียภาษีอากร ในศตวรรษที่ 21” คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ และศาลภาษีอากรกลาง
ตำแหน่งปัจจุบัน	ผู้อำนวยการกองบริหารทรัพยากรบุคคล กรมสรรพากร