



สภานิติบัญญัติแห่งชาติ



เอกสารประกอบการพิจารณา

ร่าง

พระราชบัญญัติ

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..)

พ.ศ.

(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

บรรจกระเบียบวาระการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ ๕๔/๒๕๖๑

วันพฤหัสบดีที่ ๒๓ สิงหาคม ๒๕๖๑

อ.พ. ๔๑/๒๕๖๑

จัดทำโดย

สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา

ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภานิติบัญญัติแห่งชาติ

www.senate.go.th

**บทสรุปสำหรับสมาชิกสภานิติบัญญัติแห่งชาติ**

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) เสนอโดยคณะรัฐมนตรี ชุดที่มี พลเอก ประยุทธ์ จันทร์โอชา เป็นนายกรัฐมนตรี ต่อประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ เมื่อวันที่ ๕ มิถุนายน ๒๕๖๑ เพื่อให้สภานิติบัญญัติแห่งชาติพิจารณาตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) มีหลักการและเหตุผล ดังนี้

๑.๑ หลักการ

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันได้กำหนดราคาในการโอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือการให้กู้ยืมเงินระหว่างกันแตกต่างจากที่ควรได้กำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ (เพิ่มมาตรา ๓๕ ตี มาตรา ๗๑ ทวิ และมาตรา ๗๑ ตี)

๑.๒ เหตุผล

โดยที่ในปัจจุบันบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่หลายแห่งที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม มีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินในการทำธุรกรรมระหว่างกันแตกต่างจากที่ควรกำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



ดำเนินการโดยอิสระ ทำให้สามารถถ่ายโอนกำไรระหว่างกันเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่พึงต้องเสีย และมีแนวโน้มที่จะใช้วิธีการดังกล่าวเพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่องจนอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ และสถานะทางการคลังของรัฐอย่างรุนแรง เพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาดังกล่าว สมควรกำหนด หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกรณีดังกล่าว จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

๑.๓ ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) มีเนื้อหารวมจำนวน ๕ มาตรา สรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

๑.๓.๑ กำหนดให้เพิ่มความผิดกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ไม่ได้จัดทำหรือยื่นรายงาน เอกสารหรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน ระยะเวลาที่กำหนด หรือยื่นรายงานหรือเอกสารหรือหลักฐานโดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มี เหตุอันควร (ร่างมาตรา ๓ เพิ่มมาตรา ๓๕ ตรี)

๑.๓.๒ กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงิน ระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ได้ดำเนินการโดยอิสระ เพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ

กำหนดความหมายและลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันให้ชัดเจน และให้สามารถออกกฎกระทรวงกำหนดลักษณะของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันเพิ่มเติมขึ้นได้ โดยลักษณะดังกล่าวต้องเป็นความสัมพันธ์ในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ที่ทำให้นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการได้โดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง

กำหนดให้ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงิน ระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการ โดยอิสระ แล้วมีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีได้ภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลา ยื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด หรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้นจาก เจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด



กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างกัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติของอธิบดีกรมสรรพากร อาจส่งหนังสือแจ้งความให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็น สำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันได้ภายในห้าปีนับแต่วันที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้ยื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างกัน ทั้งนี้ ผู้ที่ได้รับหนังสือแจ้งความดังกล่าวต้องปฏิบัติตามภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ เว้นแต่กรณีที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีกรมสรรพากรจะอนุญาตให้ขยายกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปก็ได้ แต่ต้องไม่เกินหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความนั้น

กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดมีรายได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกินจำนวนตามที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ต้องไม่น้อยกว่าสามสิบล้านบาท จะได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน (ร่างมาตรา ๔ เพิ่มมาตรา ๗๑ ทวิ และมาตรา ๗๑ ตรี)

๑.๓.๓ กำหนดให้บทบัญญัติมาตรา ๓ และมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๒ เป็นต้นไป (ร่างมาตรา ๕)

๑.๔ ข้อดีและข้อสังเกตของร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

ข้อดีของร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

“Transfer Pricing” คือ การที่คู่สัญญาทำธุรกรรมระหว่างกัน โดยอาจมีการกำหนดราคาซื้อ - ขายสินค้าหรือให้บริการที่แตกต่างไปจากราคาตลาด (Arm's Length Price) การกำหนด

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



ราคาโอนจึงเป็นปัญหาสำคัญอย่างหนึ่งของการจัดเก็บภาษีอากรของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ประเทศไทย และหลาย ๆ ประเทศทั่วโลกต่างให้ความสำคัญในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศ ซึ่งนับวันปัญหาดังกล่าวจะเพิ่มมากขึ้น เนื่องจากกลุ่มบริษัทข้ามชาติได้ขยายกิจการไปยังประเทศต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ทางธุรกิจ ในขณะที่บางประเทศมีกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรในลักษณะนี้ ที่ไม่ทันสมัย หรือไม่มี ทำให้ต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรไปเป็นจำนวนมาก ซึ่งประเทศไทย ก็ได้ให้ความสำคัญกับปัญหานี้ ดังนั้น การกำหนดให้มีบทบัญญัติสำหรับแก้ไขและป้องกันปัญหาการ หลีกเลี่ยงภาษีอากร ในกรณีการกำหนดราคาโอนระหว่างกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่อาจถูกนำมาใช้ถ่ายโอนกำไรในระหว่างกลุ่มนิติบุคคล เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่พึง ต้องเสีย อันเป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรทั้งในระดับภายในประเทศและ ระหว่างประเทศ จึงเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่ง โดยสามารถสรุปข้อดีของร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้ ดังนี้

๑. ช่วยให้ผู้เสียภาษีทราบภาระภาษีและหลักเกณฑ์การกำหนดราคาโอนที่ชัดเจน ลดความเสี่ยงในการเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีกับเจ้าหน้าที่ของรัฐ
๒. เป็นการแก้ไขและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี เสริมสร้างความเสถียรภาพของระบบ การจัดเก็บภาษีอากร ทำให้การตรวจสอบภาษีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น
๓. การจัดเก็บภาษีอากรตามประมาณการมีความสม่ำเสมอมากยิ่งขึ้น ลดปัญหา การหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการโต้แย้งเรื่องการกำหนดราคาโอน
๔. เป็นการสร้างความเชื่อมั่นต่อระบบจัดเก็บภาษี ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานสากล ส่งผลให้มีการค้าและการลงทุนในประเทศไทยมากขึ้น

ข้อสังเกตของร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

การที่คู่สัญญาทำธุรกรรมระหว่างกัน โดยอาจมีการกำหนดราคาซื้อ - ขายสินค้าหรือ ให้บริการที่แตกต่างไปจากราคาตลาด (Arm's Length Price) นั้น หากการตั้งราคาหรือการกำหนด ราคาโอนเป็นไปตามเหตุผลที่เหมาะสมและมีความเป็นไปได้ในการหาราคาดังกล่าว ปัญหาเรื่องนี้ย่อม ไม่เกิดขึ้นตามมา โดยเฉพาะในกรณีที่เป็นการกระหว่างประเทศของบริษัทข้ามชาติที่มีการจัดตั้งองค์กร หรือหน่วยงานหลากหลายรูปแบบ มีศูนย์ปฏิบัติการย่อยหลายแห่ง ราคาโอนที่สูงหรือต่ำกว่าราคา ตามธรรมชาติจึงย่อมทำให้รายจ่าย และผลกำไรขาดทุนของแต่ละองค์กรที่เกี่ยวข้องสูงหรือต่ำกว่า



ที่ควรจะเป็น ซึ่งย่อมส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐในท้ายที่สุด โดยทั่วไปเมื่อกล่าวถึง การกำหนดราคาโอนจึงมักมีความหมายในทางลบ คือ การสร้างราคาโอนให้ผิดไปจากที่ควรจะเป็น เพื่อเลี่ยงภาษี หรือทำให้กิจการเสียภาษีน้อยที่สุด

ที่ผ่านมา แม้ว่ากรมสรรพากรจะได้มีการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๕๕ เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีกำหนดราคาโอนให้เป็นไปในราคาตลาด ลงวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๕๕ มาเพื่อแก้ปัญหาและป้องกันกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่อยู่ในเครือเดียวกัน เพื่อให้ถือปฏิบัติในการเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง แต่ไม่ใช่เรื่องง่ายในทางปฏิบัติ เนื่องจากเป็นเรื่องของการคำนวณและเปรียบเทียบราคาภายใต้ “ข้อเท็จจริงและเหตุผลภายใต้สภาพแวดล้อมของธุรกิจอย่างแท้จริง” จึงจำเป็นสำหรับผู้เสียภาษีที่อยู่ในกลุ่ม “ธุรกรรมข้ามชาติ” ที่จะต้องพิสูจน์ราคาตลาดหรือราคาซื้อขายโดยสุจริต จึงเป็นการยากในการพิสูจน์ราคาโอนต่อเจ้าพนักงานประเมิน แต่คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวมิได้มีสถานะเป็นกฎหมาย ดังนั้น หากผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถพิสูจน์ราคาตลาดได้ เจ้าพนักงานประเมินก็ยังสามารถกลับไปใช้อำนาจดุลยพินิจตามมาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ทรี แห่งประมวลรัษฎากรได้ แต่เรื่อง “ราคาตลาด” ยังคลุมเครือ ไม่ชัดเจน ควรมีการใช้หลักเกณฑ์ตามหลักสากลในการหาราคา Arm’s Length Price*

๑.๕ กรมสรรพากรได้ทำการรับฟังความคิดเห็นเกี่ยวกับร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) ตามมาตรา ๗๗ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ทั้งนี้ จากการตรวจสอบเอกสารและหลักฐานที่เสนอมาพร้อมกับร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) แล้ว เห็นว่าได้มีการดำเนินการให้เป็นไปตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา ๗๗ แล้ว (ดังปรากฏอยู่ในส่วนข้อมูลประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติฯ หัวข้อการดำเนินการตามมาตรา ๗๗ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย หน้า - ๑ - ถึง - ๑๑ -)

* สมพรชัย ชัยประสิทธิ์, “ปัญหาทางกฎหมายในการนำไปใช้ในทางปฏิบัติภายใต้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๕๕ ที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกริก, ๒๕๕๐), น.๒.

คำนำ

เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) เสนอโดย คณะรัฐมนตรี ชุดที่มี พลเอก ประยุทธ์ จันทร์โอชา เป็นนายกรัฐมนตรี ต่อประธาน สภานิติบัญญัติแห่งชาติ เมื่อวันที่ ๕ มิถุนายน ๒๕๖๑ เพื่อให้สภานิติบัญญัติแห่งชาติพิจารณาตามบทบัญญัติของ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในราชการวงงาน ด้านนิติบัญญัติ โดยมุ่งเน้นสารประโยชน์ในเชิงอ้างอิงเบื้องต้น สำหรับเพื่อประกอบการพิจารณาของสมาชิก สภานิติบัญญัติแห่งชาติ

สำนักกฎหมาย
สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา
ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภานิติบัญญัติแห่งชาติ
สิงหาคม ๒๕๖๑

เอกสารประกอบการพิจารณา

จัดทำโดย

นายันท ผาสุข	เลขาธิการวุฒิสภา
นายทศพร แยมวงษ์	ผู้อำนวยการสำนักกฎหมาย
นายสุชาติ พันทองคำ	ผู้บังคับบัญชากลุ่มงานกฎหมาย ๒
นางสาวสุธีรา จินายน	นิติกรชำนาญการ
นางสาวกรรณิกา พัศระ	วิทยากรชำนาญการพิเศษ
นางสิริกัญย์ ส่องแสง	เจ้าพนักงานธุรการอาวุโส
นางสาวรัตติกาล น้อยนวม	เจ้าพนักงานธุรการชำนาญงาน
นางสาวกาญจนา พาลติหลุด	เจ้าพนักงานบันทึกข้อมูลชำนาญงาน
นายพัลลภ วงศ์พานิช	เจ้าพนักงานบันทึกข้อมูลชำนาญงาน

กลุ่มงานกฎหมาย ๒ สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา โทร. ๐ ๒๘๓๑ ๔๒๕๖

ผลิตโดย

กลุ่มงานการพิมพ์ สำนักการพิมพ์ โทร. ๐ ๒๒๔๔ ๑๗๔๑ - ๔๒

สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา

ท่านสมาชิกสภานิติบัญญัติแห่งชาติ และผู้สนใจที่มีความประสงค์หรือต้องการที่จะศึกษาเอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติเป็นการล่วงหน้าก่อนวันประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ สามารถสืบค้นข้อมูลเกี่ยวกับเอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติได้จากเว็บไซต์สภานิติบัญญัติแห่งชาติ www.senate.go.th

หรือขอรับเอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติได้ ณ ศูนย์บริการข้อมูลด้านกฎหมายวุฒิสภา อาคารรัฐสภา ๒ ชั้น ๑ หมายเลขโทรศัพท์ ๐ ๒๒๔๔ ๑๕๖๕

สารบัญ

หน้า

บทสรุปสำหรับสมาชิกสภานิติบัญญัติแห่งชาติ	ก
ส่วนที่ ๑ ความเป็นมาและสาระสำคัญของ	
ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ	
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))	๑
ส่วนที่ ๒ ตารางเปรียบเทียบประมวลรัษฎากร กับ	
ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ	
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))	
ที่ผ่านการตรวจพิจารณาจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา	๗
ส่วนที่ ๓ ข้อมูลประกอบการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	
(Transfer Pricing))	
- การดำเนินการตามมาตรา ๗๗ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย	- ๑ -
- คำชี้แจงตามหลักเกณฑ์ตรวจสอบความจำเป็นในการตราพระราชบัญญัติ (Checklist)	- ๑๒ -
- บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาประกอบร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม	
ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (เรื่องเสร็จที่ ๘๓๖/๒๕๖๑)	- ๒๑ -
- การวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมายต่อประชาชน	- ๒๖ -
- ข้อดีและข้อสังเกตของร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ	
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)	- ๒๘ -
- แนวคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติในประเทศไทย	- ๓๐ -
- บริษัทข้ามชาติกับการกำหนดราคาโอนและแนวทางเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน	
ของประเทศไทย	- ๓๖ -
- มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายต่างประเทศ	- ๔๕ -

- ก้าวต่อไปของหลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาโอนของไทย ข้อคิดจากหลักเกณฑ์ข้อบังคับใหม่
ในอินโดนีเซีย - ๖๑ -
- คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.๑๑๓/๒๕๔๕ เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด - ๗๓ -

ภาคผนวก

- : ประมวลรัษฎากร
(เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับประเด็นที่มีการแก้ไข) (๑)
- : หนังสือสำนักนายกรัฐมนตรี ที่ นร ๐๕๐๓/๑๖๖๐๕ ลงวันที่ ๕ มิถุนายน ๒๕๖๑
เรื่อง ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
กราบเรียน ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ) (๑๕)
- : ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ) (๑๗)
- : บันทึกวิเคราะห์สรุปสาระสำคัญของ
ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) (๒๑)
- : สรุปการรับฟังความคิดเห็นจากหน่วยงาน/ส่วนราชการที่เกี่ยวข้อง
/ภาคเอกชน/ภาคประชาชน (๒๓)
- : แผนการจัดทำกฎหมายลำดับรองและกรอบระยะเวลา
สำหรับร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) (๓๗)

ส่วนที่ ๑

ความเป็นมาและสาระสำคัญ

ของร่างพระราชบัญญัติ

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)



ความเป็นมาและสาระสำคัญ
ของร่างพระราชบัญญัติ
แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัท
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

ความเป็นมาของร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) เสนอโดยคณะรัฐมนตรี ชุดที่มี พลเอก ประยุทธ์ จันทร์โอชา เป็นนายกรัฐมนตรี ต่อประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ เมื่อวันที่ ๕ มิถุนายน ๒๕๖๑ เพื่อให้สภานิติบัญญัติแห่งชาติพิจารณาตามบทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

สาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

๑. หลักการและเหตุผล

๑.๑ หลักการ

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันได้กำหนดราคา

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
 (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))
 (คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



ในการโอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือการให้กู้ยืมเงินระหว่างกันแตกต่างจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ (เพิ่มมาตรา ๓๕ ตรี มาตรา ๗๑ ทวิ และมาตรา ๗๑ ตรี)

๑.๒ เหตุผล

โดยที่ในปัจจุบันบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่หลายแห่งที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม มีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินในการทำธุรกรรมระหว่างกันแตกต่างจากที่ควรกำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ ทำให้สามารถถ่ายโอนกำไรระหว่างกันเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่พึงต้องเสีย และมีแนวโน้มที่จะใช้วิธีการดังกล่าวเพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่องจนอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้และสถานะทางการคลังของรัฐอย่างรุนแรง เพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาดังกล่าว สมควรกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกรณีดังกล่าว จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

๒. ชื่อร่างพระราชบัญญัติ (ร่างมาตรา ๑)

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.”

๓. คำปรารภ

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

๔. วันใช้บังคับกฎหมาย (ร่างมาตรา ๒)

มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



๕. เนื้อหาของร่างพระราชบัญญัติ

๕.๑ กำหนดให้เพิ่มความผิดกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ไม่ได้จัดทำหรือยื่นรายงาน เอกสารหรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในระยะเวลาที่กำหนด หรือยื่นรายงานหรือเอกสารหรือหลักฐาน โดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันควร (ร่างมาตรา ๓ เพิ่มมาตรา ๓๕ ตริ)

มาตรา ๓ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๓๕ ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา ๓๕ ตริ ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา ๗๑ ตริ หรือยื่นรายงาน หรือเอกสาร หรือหลักฐานตามมาตรา ๗๑ ตริ โดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท”

๕.๒ กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ

กำหนดความหมายและลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

กำหนดระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอคืนภาษี ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายแล้วมีผลให้ได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหัก ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างกัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

กำหนดระยะเวลาในการยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็น สำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้จากการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกินจำนวนตามที่กำหนดใน กฎกระทรวงซึ่งไม่น้อยกว่าสามสิบล้านบาท ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน (ร่างมาตรา ๔ เพิ่มมาตรา ๗๑ ทวิ และมาตรา ๗๑ ตริ)

มาตรา ๔ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๗๑ ทวิ และมาตรา ๗๑ ตริ แห่ง ประมวลรัษฎากร

“มาตรา ๗๑ ทวิ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน มีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุง รายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและ รายจ่ายที่พึงได้จ่ายหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้น เพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้อง เสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(๑) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือ โดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(๒) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีก นิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(๓) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดย กฎกระทรวง

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ.

(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด หรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

มาตรา ๗๑ ตริ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสอง ไม่ว่าความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ตลอดระยะเวลาบัญชีหรือมีธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่ จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๙

ภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดี อาจส่งหนังสือแจ้งความแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่อธิบดีประกาศกำหนด และผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ เว้นแต่กรณีที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีจะอนุญาตให้ขยายกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปก็ได้ แต่ต้องไม่เกินหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ

ความในมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกินจำนวนตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวต้องกำหนดไว้ไม่น้อยกว่าสามสิบล้านบาท”

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



๕.๓ กำหนดเวลาการใช้บังคับของบทบัญญัติมาตรา ๓ และมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (ร่างมาตรา ๕)

มาตรา ๕ บทบัญญัติมาตรา ๓ และมาตรา ๔ ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๒ เป็นต้นไป

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....

ส่วนที่ ๒

ตารางเปรียบเทียบ

ประมวลรัษฎากร กับ

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

ที่ผ่านการตรวจพิจารณาจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

ตารางเปรียบเทียบ
ประมวลรัษฎากรกับร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
ที่ผ่านการพิจารณาจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

ประมวลรัษฎากร	ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	เหตุผลในการแก้ไขเพิ่มเติม
	<p style="text-align: center;">ร่าง พระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.</p> <p style="text-align: center;">_____</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p style="text-align: center;">โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p style="text-align: center;">มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.”</p>	

<p>ประมวลรัษฎากร</p>	<p>ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.</p> <p>มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป</p> <p>มาตรา ๓ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๓๕ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร</p> <p>“มาตรา ๓๕ ตรี ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามตามมาตรา ๗๑ ตรี หรือยื่นรายงาน หรือเอกสารหรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน โดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท”</p> <p>มาตรา ๔ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๗๑ ทวิ และมาตรา ๗๑ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร</p> <p>“มาตรา ๗๑ ทวิ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์ หรือการเงินระหว่างหุ้นส่วนกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการ โดยอิสระ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้ จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้น เพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้ พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ</p>
<p>เหตุผลในการแก้ไขเพิ่มเติม</p>	<p>กำหนดวันที่กฎหมายมีผลใช้บังคับ</p> <p>กำหนดความผิดกรณีที่ไม่ได้จัดทำ หรือยื่นรายงาน เอกสารหรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน หรือยื่นโดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร เพื่อเป็นมาตรการบังคับ และ เพื่อให้สอดคล้องกับฐานความผิดตามมาตรา ๓๕ แห่งประมวลรัษฎากร</p> <p>๓</p> <p>กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุง รายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ให้ได้จำนวนรายได้ ที่พึงได้รับหรือรายจ่ายที่พึงได้จ่าย เพื่อประโยชน์ ในการคำนวณภาษี</p>

<p>ประมวลรัชฎาการ</p>	<p>ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎาการ (ฉบับที่ ..) พ.ศ.</p> <p>ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้</p> <p>(๑) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของหุ้นทั้งหมด</p> <p>(๒) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของหุ้นทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของหุ้นทั้งหมด</p> <p>หรือ</p> <p>(๓) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านการจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง</p> <p>ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มิผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด หรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้นจาก</p>	<p>เหตุผลในการแก้ไขเพิ่มเติม</p> <p>กำหนดความหมายและลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อความชัดเจน</p>
-----------------------	--	---

เพื่อขยายระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอคืนภาษี
ในกรณีที่พ้นกำหนดระยะเวลาสามปี นับแต่วัน
สุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษี

<p>ประมวลรัชฎาภกร</p>	<p>ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎาภกร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.</p> <p>เจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด มาตรา ๗๑ ตรี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ ตามมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสอง ไม่ว่าจะมีความสัมพันธ์นั้นจะอยู่ ตลอดระยะเวลาบัญชีหรือไม่ จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และมูลค่าการของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่น รายงานภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๙</p> <p>ภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้นายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดี อาจส่งหนังสือแจ้งความแก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นเอกสารหรือ หลักฐานแสดงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของ ธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามที่อธิบดีประกาศกำหนด และผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้อง ปฏิบัติตามภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ เว้นแต่กรณีที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลา ดังกล่าวได้ อธิบดีจะอนุญาตให้ขยายกำหนดเวลาดังกล่าวออกไป ก็ได้ แต่ต้องไม่เกินหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ</p>	<p>เหตุผลในการแก้ไขเพิ่มเติม</p>	<p>กำหนดให้จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับ ความสัมพันธ์ระหว่างกัน และมูลค่าการของ ธุรกรรมระหว่างกัน เพื่อประโยชน์ในการพิจารณา ความเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน</p> <p>กำหนดให้ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน แสดงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างกันเพิ่มเติม เพื่อประโยชน์ในการปรับปรุงรายได้และรายจ่าย และการคำนวณภาษี ของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน</p>
-----------------------	--	----------------------------------	---

<p>ประมวลรัชฎาภกร</p>	<p>ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎาภกร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.</p>	<p>เหตุผลในการแก้ไขเพิ่มเติม</p>
	<p>ความในมาตรา ๓๖๖ แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎาภกร (ฉบับที่ ๖๖) พ.ศ. ๒๕๖๖ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎาภกร (ฉบับที่ ๖๖) พ.ศ. ๒๕๖๖ มาตรา ๕ บัญญัติมาตรา ๓ และมาตรา ๔ ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทร้อยถือหุ้นส่วนบุคคล ซึ่งประกอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๒ เป็นต้นไป</p> <p>ผู้รับสนองพระราชโองการ</p> <p>.....</p> <p>นายกรัฐมนตรี</p>	<p>กำหนดให้บริษัทร้อยถือหุ้นส่วนบุคคลที่มีรายได้ไม่เกินจำนวนตามที่กำหนดในกฎกระทรวงซึ่งไม่น้อยกว่าสามสิบล้านบาทไม่ต้องจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือถือหุ้นส่วนบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อมิให้เป็นภาระแก่บริษัทหรือถือหุ้นส่วนบุคคลขนาดเล็กและขนาดกลาง</p> <p>กำหนดให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือถือหุ้นส่วนบุคคลซึ่งประกอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๒ เป็นต้นไป</p>

ส่วนที่ ๓

ข้อมูลประกอบการพิจารณา

ร่างพระราชบัญญัติ

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

การดำเนินการตามมาตรา ๗๗ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย*

๑. สรุปความจำเป็นในการตรากฎหมาย

การแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเพื่อให้มีบทบัญญัติสำหรับแก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ในกรณีการกำหนดราคาโอนระหว่างกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing) ที่อาจถูกนำมาใช้ถ่ายโอนกำไรในระหว่างกลุ่มนิติบุคคลของตน (Profit Shifting) เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่พึงต้องเสีย อันเป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรทั้งในระดับภายในประเทศและระหว่างประเทศ จึงจำเป็นต้องนำมาตราการตรวจสอบภาษีตามมาตรฐานสากลมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย เพื่อแก้ไขและป้องกันปัญหาดังกล่าว และโดยที่กรมสรรพากรมีภารกิจที่จะต้องจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม เสริมสร้างความน่าเชื่อถือของระบบการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย และส่งเสริมให้เกิดความสมัครใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร ซึ่งหากยอมให้กลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้โดยง่าย จะมีผลให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร และยังทำให้ผู้เสียภาษีทั่วไปขาดความเชื่อมั่นในระบบจัดเก็บภาษี เพราะรู้สึกว่าการกฎหมายมีช่องว่างและไม่มีความเป็นธรรม^๑ จึงต้องตราพระราชบัญญัตินี้

๒. สรุปการรับฟังความคิดเห็นของผู้ที่เกี่ยวข้อง

เพื่อให้เป็นไปตามมติคณะรัฐมนตรี เรื่อง แนวทางการจัดทำและเสนอร่างกฎหมายตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา ๗๗ วรรคสอง กรมสรรพากรได้จัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นของผู้ที่เกี่ยวข้องต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) ที่ผ่านการตรวจพิจารณาของคณะกรรมการกฤษฎีกา โดยสรุปผลการรับฟังความคิดเห็นได้ ดังนี้^๒

๒.๑ วิธีในการรับฟังความคิดเห็น

กรมสรรพากรได้จัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นและข้อเสนอแนะต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) ผ่านระบบสารสนเทศของกรมสรรพากร www.rd.go.th

* เรียงเรียงโดย นางสาวกรรณิกา พัสระ วิทยากรชำนาญการพิเศษ กลุ่มงานกฎหมาย ๒ สำนักกฎหมาย

^๑ คำชี้แจงตามหลักเกณฑ์การตรวจสอบความจำเป็นในการตราพระราชบัญญัติ (Checklist)

^๒ สรุปผลเปิดรับฟังความคิดเห็นต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

๒.๒ จำนวนครั้งและระยะเวลาในการรับฟังความคิดเห็น

กรมสรรพากรจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นตั้งแต่วันที่ ๒๐ มิถุนายน - ๗ กรกฎาคม ๒๕๖๐

เป็นระยะเวลารวม ๑๘ วัน

๒.๓ พื้นที่หรือกลุ่มเป้าหมายในการรับฟังความคิดเห็น ดังนี้

หน่วยงานภาครัฐและเอกชน รวมทั้งประชาชน ร่วมกันแสดงความคิดเห็น

๒.๔ ประเด็นที่มีการแสดงความคิดเห็น โดยสามารถสรุปได้ ดังนี้

ประเด็นและ มาตราที่ เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
<p>๑. ประเด็น หลักการและ เหตุผลในการ เสนอร่างกฎหมาย</p>	<p>กรณีเห็นด้วย มีความเห็นว่า เพื่อให้เกิดความชัดเจน ในการตรวจสอบภาษี จัดปัญหาข้อโต้แย้งเกี่ยวกับราคาไอออน โดยนำวิธีการคำนวณที่เป็นมาตรฐานสากลมาใช้ และมี มาตราการป้องกันการค้าไอออนกำเริบระหว่างกันโดยไม่สมควร เนื่องจากในปัจจุบันมีธุรกิจข้ามชาติจำนวนมาก และเพื่อ ป้องกันปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้อน และในการจัดทำ TP Documentation ที่เป็นสากลทำให้ผู้เสียภาษีสามารถ กำหนดราคาได้โดยเหมาะสม กรมสรรพากรสามารถ ประเมินการผลจัดเก็บภาษีของกิจการข้ามชาติได้อย่างมี ประสิทธิภาพ</p> <p>กรณีไม่เห็นด้วย มีความเห็นว่า คำนิยามของ “บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนที่มีความสัมพันธ์กัน” มีช่องโหว่ในการกำหนด สัดส่วนการถือหุ้นร้อยละ ๕๐ ของทุนทั้งหมด และควร เพิ่มเติมหลักการเรื่องการปรับปรุงลำดับครอง ช้อยกเว้นและ หลักเกณฑ์ขั้นต่ำในการจัดทำเอกสารสำหรับวิเคราะห์ การกำหนดราคาไอออน และหลักการกำหนดโทษปรับ และอัตราโทษปรับในกรณีที่มีการปรับปรุงราคาไอออน</p>	<p>การพิจารณาสัดส่วนการถือหุ้น เป็นเพียงแคเงื่อนงำหนึ่งที่แสดง ความสัมพันธ์ระหว่างกันเท่านั้น โดยร่างกฎหมายที่เสนอนั้นยังเปิดช่อง ให้สามารถกำหนดเงื่อนไขอื่นเพิ่มเติมได้ตามความเหมาะสม และร่างกฎหมายที่เสนอนั้นครอบคลุมถึงการปรับปรุงลำดับครองอยู่แล้ว อีกทั้งยังเปิดช่องให้กำหนดช้อยกเว้นและหลักเกณฑ์ขั้นต่ำในการจัดทำ เอกสารสำหรับวิเคราะห์การกำหนดราคาไอออนได้อยู่แล้ว และเนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีบทกำหนดโทษปกติในกรณีที่มีการ เสียภาษีไว้โดยไม่ถูกต้องอยู่แล้ว จึงไม่มีความจำเป็นต้องกำหนดโทษ ปรับพิเศษเพิ่มขึ้นอีกสำหรับกรณีที่มีการปรับปรุงราคาไอออน</p>

ประเด็นและ มาตราที่ เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
<p>๒. ประเด็นตาม มาตรา ๗๑ ทวิ วรรคหนึ่ง</p>	<p>ประเด็นสำคัญที่มีการแสดงความคิดเห็น</p> <ul style="list-style-type: none"> - กรณีเจ้าพนักงานประเมินมีการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามร่างมาตรา ๗๑ ทวิ นั้น จะมีการคำนึงถึงการจัดภาวะภาษีซ้อนให้แก่คู่สัญญาด้วย หากเป็นดังนั้นการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของคู่สัญญาจะเกิดขึ้นในเวลาเดียวกันหรือไม่ สำหรับรายการค่าที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายอยู่ในประเทศไทยและกฎหมายเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีสมัครใจปรับปรุงเองหรือไม่ - ราคาที่ควรได้กำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระ คือ “ราคาตลาด” ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ หากใช่ ควรกำหนดให้ใช้ค่าเดียวกัน เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาในการตีความ และควรกำหนดนิยามของคำว่า “การดำเนินการโดยอิสระ” ให้ชัดเจน - การให้นำหลักการตรวจสอบตามมาตรฐานสากลมาใช้ในกรณี Transfer Pricing ซึ่งเป็นหลักการตรวจสอบที่สอดคล้องกับข้อตกลงตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น จะมีผลบังคับใช้ครอบคลุมถึงบริษัทในประเทศไทยด้วยหรือไม่ - เมื่อมีการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายตามร่างมาตรา ๗๑ ทวิ ควรอนุญาตให้ผู้เสียภาษีออกไปเพิ่มขึ้นและใบลดหนี้โดยไม่ต้องออกไปกำกับภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่มีผลกระทบต่อภาษีมูลค่าเพิ่ม 	<ul style="list-style-type: none"> - ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา ๗๑ ทวิ นั้น สำหรับรายการค่าที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายอยู่ในประเทศไทยจะมีการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายในเวลาเดียวกัน ซึ่งกรณีนี้กฎหมายไม่เปิดช่องให้ผู้เสียภาษีสามารถปรับปรุงรายได้และรายจ่ายเองได้ เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินเท่านั้น - ข้อตกลงที่พึงกำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระ ไม่ใช่ค่าเดียวกับคำว่า “ราคาตลาด” ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔) จึงไม่สามารถใช้แทนกันได้ โดยแนวทางการพิจารณาว่าอย่างไรเป็นการดำเนินการโดยอิสระนั้น จะอยู่ในหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคำนวณที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง - ร่างกฎหมายกำหนดหลักการตรวจสอบกรณี Transfer Pricing ไว้เป็นการทั่วไป จึงครอบคลุมถึงบริษัทในประเทศไทยด้วย - เมื่อเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายตามร่างมาตรา ๗๑ ทวิ จะไม่มีผลกระทบต่อภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

ประเด็นและ มาตราที่ เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
<p>๓. ประเด็นตาม มาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสอง</p>	<p>ประเด็นสำคัญที่มีการแสดงความคิดเห็น</p> <ul style="list-style-type: none"> - คำนิยามของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีความสัมพันธ์กัน” ไม่ควรม้นำร้อยละการถือหุ้นมาเป็นเกณฑ์หลักในการพิจารณา แต่ให้พิจารณาที่อำนาจควบคุมตามมาตรฐานการบัญชี ตามงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีรับรอง - กรณีเงื่อนไขหนึ่งที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างกัน ซึ่งกำหนดเรื่องการถือหุ้นไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละ ๕๐ ของหุ้นทั้งหมด นั้น การถือหุ้นทางอ้อมมีลักษณะอย่างไร 	<ul style="list-style-type: none"> - การพิจารณาร้อยละการถือหุ้น เป็นเพียงเงื่อนไขหนึ่งที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างกันเท่านั้น เช่นเดียวกับประเทศส่วนใหญ่ทั่วโลก มีการกำหนดเงื่อนไขในลักษณะดังกล่าวไว้ ซึ่งเงื่อนไขดังกล่าวไม่ใช่เป็นเงื่อนไขเดียว ร่างกฎหมายที่เสนอยังเปิดช่องให้สามารถกำหนดเงื่อนไขอื่นเพิ่มเติมได้ตามความเหมาะสม - การถือหุ้นทางอ้อมเป็นกรณีที่ไม่ได้ถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งโดยตรง แต่เป็นการถือหุ้นผ่านบุคคลอื่น ซึ่งในการพิจารณาสัดส่วนการถือหุ้นทางอ้อมดังกล่าวนั้น กรมสรรพากรจะได้มีคำชี้แจงเกี่ยวกับแนวทางในการพิจารณาถัดต่อไป
<p>๔. ประเด็นตาม มาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสาม</p>	<p>ประเด็นสำคัญที่มีการแสดงความคิดเห็น</p> <ul style="list-style-type: none"> - กรณีที่กฎหมายกำหนดอายุความขอคืนภาษีภายใน ๖๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงจากเจ้าพนักงาน เป็นหนังสือ เหตุใดจึงกำหนดไว้แค่ ๖๐ วัน เนื่องจากเห็นว่าการขอคืนภาษีในกรณีนี้เป็นสิทธิที่เกิดจากการดำเนินการของรัฐบาลและผลการดำเนินการนั้นโดยเอกชนมิได้มีความผิด แต่ประการใด และในทางปฏิบัติอาจมีเหตุขัดข้องซึ่งอาจทำให้ยื่นไม่ทันในกำหนดเวลา 	<ul style="list-style-type: none"> - การที่กฎหมายกำหนดอายุความขอคืนไว้เป็นพิเศษสำหรับกรณีนี้ ตามร่างมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสาม นั้น เพื่อประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี ซึ่งตามปกติจะมีอายุความในการขอคืนภาษีภายในกำหนด ๓ ปี นับแต่วันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเท่านั้น แต่ในกรณีนี้มีสิทธิเพิ่มขึ้น คือ หากเกินกำหนดเวลาปกติแล้ว ยังสามารถเลือกใช้สิทธิขอคืนได้ ภายใน ๖๐ วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงจากเจ้าพนักงาน ประเด็น ซึ่งเท่ากับเป็นการขยายเวลายื่นคำร้องขอคืนภาษีให้เป็นกรณีพิเศษอยู่แล้ว

ประเด็นและ มาตราที่ เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
๕. ประเด็นตาม มาตรา ๗๑ ตรี วรรคหนึ่ง	<p>ประเด็นสำคัญที่มีการแสดงความคิดเห็น</p> <ul style="list-style-type: none"> - การจัดทำรายงานตามร่างมาตรา ๗๑ ตรี วรรคหนึ่ง เป็นการเพิ่มภาระและค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้เสียภาษีอย่างมาก และในกรณีที่กำหนดให้จัดทำและยื่นเอกสารภายใน กำหนดเวลาตามมาตรา ๖๙ แห่งประมวลรัษฎากร จะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น เนื่องจากมีรายจ่ายค่อนข้างสูง และหากทำแล้วไม่ได้ใช้ก็จะสูญเปล่า ในขณะที่ระบบแสดงรายการ ควรกำหนดให้ระบุเพียงวิธีการหรือ หลักการที่ใช้ในการกำหนดราคาโอนเท่านั้น และหากเจ้าหน้าที่ร้องขอจึงจะต้องจัดทำและส่งเอกสารภายในเวลาที่กำหนดซึ่งไม่ควรน้อยกว่า ๖ เดือน 	<p>คำชี้แจง</p> <ul style="list-style-type: none"> - ร่างมาตรา ๗๑ ตรี วรรคหนึ่ง กำหนดให้จัดทำรายงานข้อมูลและยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๙ นั้น ข้อมูลในรายงานดังกล่าวเป็นข้อมูลเบื้องต้นทั่วไปที่ผู้เสียภาษีจะต้องมีอยู่แล้ว ไม่ใช่สิ่งที่มีความยุ่งยากในการจัดทำขึ้น และไม่จำเป็นต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดทำที่สูงแต่อย่างใด ทั้งนี้ รายงานดังกล่าวจะทำให้กรมสรรพากรได้ทราบข้อมูลเบื้องต้นที่สำคัญเพื่อประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีโดยใช้ Transfer Pricing

ประเด็นและ มาตราที่ เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
<p>๖. ประเด็นตาม มาตรา ๗๑ ตี วรรคสอง</p>	<p>ประเด็นสำคัญที่มีการแสดงความคิดเห็น</p> <ul style="list-style-type: none"> - เหตุใดต้องมีการกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดีสามารถเรียกเอกสาร TP Documentation ได้ภายใน ๕ ปี ในขณะที่หากใช้อำนาจตามมาตรา ๑๙ เจ้าพนักงานประเมินสามารถเรียกเอกสารได้เองภายในระยะเวลา ๒ ปีอยู่แล้ว - เอกสารที่จะต้องยื่นตามร่างมาตรา ๗๑ ตี วรรคสอง ควรระบุให้ชัดเจนว่ามีเอกสารใดบ้างที่เป็นพื้นฐาน ซึ่งหากผู้เสียภาษ้นำส่งโดยครบถ้วนแล้วต้องถือว่าให้ความร่วมมือครบถ้วน การที่ผู้เสียภาษีช่วยแปลภาษาอังกฤษหรือช่วยจัดเตรียมตัวเปรียบเทียบกับโดยคัดเลือกเฉพาะบริษัทในไทยสองประเด็นหลังนี้ควรถือเป็นการร้องขอในลักษณะส่วนตัว โดยประเมินค่าธรรมเนียมระหว่างเจ้าหน้าที่กับผู้เสียภาษี โดยระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีจะต้องเตรียมข้อมูลสำหรับสองประเด็นหลังนี้ไม่ควรนับรวมอยู่ในระยะที่กำหนดไว้ตามวรรคนี้ด้วย การจัดทำ TP Documentation ควรระบุเรื่องภาษาด้วย เพราะบริษัทข้ามชาติจะใช้ภาษาอังกฤษ และการเจรจากับรัฐคู่สัญญาที่เป็นเอกสารภาษาอังกฤษ และเพื่อเป็นการจูงใจให้ผู้เสียภาษีจัดทำ TP Documentation เป็นระยะเวลาที่กำหนด ควรพิจารณามาตรการหรือยกเว้นเบี้ยปรับ หากเจ้าพนักงานประเมินปรับปรุงราคาไอออนในกรณีผู้เสียภาษีได้จัดทำและนำส่งเอกสารตามกำหนดเวลาไว้ตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว 	<p>คำชี้แจง</p> <ul style="list-style-type: none"> - มาตรา ๗๑ ตี วรรคสอง เป็นการเรียกเอกสารโดยไม่มีเหตุในการออกหมายเรียก แต่มาตรา ๑๙ เป็นการเรียกเอกสารเมื่อมีการออกหมายเรียกแล้วเท่านั้น - รายละเอียดวิธีการจัดทำเอกสารและหลักฐานจะได้กำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร และเช่นเดียวกับประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก กรมสรรพากรจะได้พิจารณามาตรการงดหรือยกเว้นเบี้ยปรับหากเจ้าพนักงานประเมินปรับปรุงราคาไอออนในกรณีผู้เสียภาษีได้จัดทำและนำส่งเอกสารตามกำหนดเวลาไว้ตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว

ประเด็นและ มาตราที่ เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
๗. ประเด็นตาม มาตรา ๗๑ ตรี วรรคสาม	<p>ประเด็นสำคัญที่มีการแสดงความคิดเห็น</p> <ul style="list-style-type: none"> - การกำหนดรายได้ขั้นต่ำของนิติบุคคลที่จะต้องปฏิบัติตาม มาตรา ๗๑ ตรี โดยออกเป็นกฎกระทรวงนั้น ไม่เห็นด้วย เนื่องจากลำดับชั้นของกฎหมาย การเอกกฎกระทรวงซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองกำหนดรายละเอียดที่จะนำสู่การลงโทษ จึงเป็นการขัดต่อรัฐธรรมนูญ - การพิจารณารายได้ขั้นต่ำที่จะระบุในกฎกระทรวง ควรระบุให้ชัดเจนนอกจากรายงานตัวว่า ปีภาษีใดบ้างที่จะเข้าเงื่อนไขต้องยื่นรายงานความสัมพันธ์ระหว่างกัน - การกำหนดเงื่อนไขรายได้ขั้นต่ำของนิติบุคคลที่จะต้องปฏิบัติตามมาตรา ๗๑ ตรี นั้น หมายความว่าความถึงรายได้ทั้งหมดของนิติบุคคลนั้น หรือรายได้เฉพาะที่คำนวณจากธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเท่านั้น 	<ul style="list-style-type: none"> - กฎกระทรวงที่จะกำหนดรายได้ขั้นต่ำของนิติบุคคลที่มีหน้าที่ตาม มาตรา ๗๑ ตรี นั้น เป็นไปโดยเจตนาเพื่อยกเว้นมีนิติบุคคลที่มีรายได้ต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำต้องยื่นทำรายการงานและเอกสารตามมาตรา ๗๑ ตรี และเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการปรับเปลี่ยนจำนวนรายได้ขั้นต่ำให้มีความเหมาะสมกับปัจจุบันอยู่เสมอ จึงให้ใช้กฎกระทรวงในการกำหนด ทั้งนี้ ไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญแต่อย่างใด - ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นรายงานข้อมูลตามมาตรา ๗๑ ตรี วรรคหนึ่ง ทุกปี ภาษีที่มีรายได้ถึงจำนวนรายได้ขั้นต่ำที่กำหนดในกฎกระทรวง - ในการพิจารณารายได้ขั้นต่ำตามมาตรา ๗๑ ตรี วรรคสาม นั้น หมายความว่าความถึงรายได้ทั้งหมดของนิติบุคคลนั้น

ประเด็นและ มาตราที่ เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
<p>๘. ประเด็นและ มาตรา ๓๕ ตี</p>	<p>ประเด็นสำคัญที่มีการแสดงความคิดเห็น</p> <ul style="list-style-type: none"> - โทษปรับที่กำหนดไว้ไม่เกินไปสนน อาจจะต่ำเกินไป และไม่ผลักดันให้ผู้เสียหายทำตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการยื่นรายงาน เอกสาร และหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน ทั้งนี้เนื่องจากบริษัทขนาดใหญ่อาจยอมเสียค่าปรับสองแสนบาท เพราะง่ายกว่าการปฏิบัติตามกฎหมาย - บทลงโทษปรับอาญากรณีเจ้าหน้าที่เรียกให้นำส่งเอกสาร เป็นอัตราโทษต่อครั้งหรือต่อปีบัญญัติไม่ได้ปฏิบัติตามกฎหมาย ควรระบุให้ชัดเจน - เนื่องจากมาตรา ๓๕ ตี มีโทษปรับอาญา จึงควรมีคำนิยามของคำว่า “เหตุอันสมควร” ให้ชัดเจน เพื่อให้ผู้เสียหายมีแนวทางว่าการกระทำเช่นใดเป็นเหตุอันไม่สมควรที่จะต้องรับโทษตามมาตรา 	<ul style="list-style-type: none"> - เนื่องจากโทษปรับที่บัญญัติอยู่ในกฎหมายมาตรา ๒ หมวด ๒ ส่วนที่ ๓ ของประมวลรัษฎากร นั้น มีโทษปรับสูงสุดไม่เกินสองแสนบาท กรณีนี้จึงกำหนดไว้ไม่เกินสองแสนบาทเท่านั้น - โทษปรับอาญาจะพิจารณาตามฐานความผิดต่อครั้ง - ประเด็นนี้จะมีการศึกษาและวิเคราะห์ความเป็นในการกำหนดแนวทางในการพิจารณา “เหตุอันสมควร” ต่อไป

หมายเหตุ รายละเอียดสรุปการรับฟังความคิดเห็นเห็นร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการค้ากำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) โปรดศึกษาเพิ่มเติมจากเอกสารท้ายภาคผนวก (หน้า (๒๓) - (๓๕))

๓. สรุปการวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการตรากฎหมายอย่างรอบด้านและเป็นระบบ

ผลกระทบในด้านต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นจากการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) มีดังนี้^๕

ด้านเศรษฐกิจและสังคม

ด้านเศรษฐกิจ

เชิงบวก : ๑) แก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี เสริมสร้างความเสถียรภาพของระบบการจัดเก็บภาษีอากร

๒) การนำมาตราการตรวจสอบภาษีตามมาตรฐานสากลมาใช้กับกรณี Transfer Pricing จะทำให้เกิดความชอบธรรมในการตรวจสอบภาษี เป็นมาตรฐานสากลที่ยอมรับกันทั่วไป และหลีกเลี่ยงปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงบวก : ประชาชนทั่วไป เนื่องจากรัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น รวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน สามารถทราบภาระต้นทุนทางภาษีที่ชัดเจน ทราบเงื่อนไขการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐานสากล และมีหลักประกันในเรื่องการขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อน

เชิงลบ : เพิ่มภาระในการเปิดเผยข้อมูลและจัดทำเอกสาร

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงลบ : บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งมีรายได้เกินกว่าเกณฑ์รายได้ที่กฎหมายกำหนด จะมีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณราคาโอน

ด้านสังคม

เชิงบวก : ไม่มี

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงบวก :

เชิงลบ : ไม่มี

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงลบ : ไม่มี

ด้านอื่น ๆ

เชิงบวก :

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงบวก :

เชิงลบ : ไม่มี

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงลบ : ไม่มี

^๕ การวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมายต่อประชาชน

๔. การเปิดเผยผลการรับฟังความคิดเห็นและการวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อประชาชน

ได้มีการเปิดเผยผลการรับฟังความคิดเห็นและการวิเคราะห์ต่อประชาชนผ่านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศของกรมสรรพากร www.rd.go.th

๕. การนำผลการรับฟังความคิดเห็นมาประกอบการพิจารณาจัดทำร่างกฎหมาย

กรมสรรพากรได้นำผลการรับฟังความคิดเห็นมาประกอบการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) แล้ว เห็นควรยืนยันตามร่างพระราชบัญญัติฯ ที่ผ่านการตรวจพิจารณาจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

๖. ความเห็นต่อการดำเนินการตามมาตรา ๗๗ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

จากการตรวจสอบเอกสารและหลักฐานที่เสนอมาพร้อมกับร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) แล้ว เห็นว่าได้มีการดำเนินการให้เป็นไปตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา ๗๗

คำชี้แจงตามหลักเกณฑ์การตรวจสอบความจำเป็นในการตราพระราชบัญญัติ (Checklist)

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

กฎหมายใหม่ แก้ไข/ปรับปรุง ยกเลิก

ส่วนราชการหรือหน่วยงานผู้เสนอ.....กระทรวงการคลัง.....

๑. วัตถุประสงค์และเป้าหมายของภารกิจ

๑.๑ วัตถุประสงค์และเป้าหมายของภารกิจ

[การแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อให้มีบทบัญญัติสำหรับแก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ในกรณีการกำหนดราคาโอนระหว่างกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing) ที่อาจถูกนำมาใช้ถ่ายโอนกำไรในระหว่างกลุ่มนิติบุคคลของตน (Profit Shifting) เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่พึงต้องเสีย อันเป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรทั้งในระดับภายในประเทศและระหว่างประเทศ จึงจำเป็นต้องนำมาตราตรวจสอบภาษีตามมาตรฐานสากลมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย เพื่อแก้ไขและป้องกันปัญหาดังกล่าว

๑.๒ ความจำเป็นที่ต้องทำภารกิจ

[กรมสรรพากรมีภารกิจที่จะต้องจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม เสริมสร้างความน่าเชื่อถือของระบบการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย และส่งเสริมให้เกิดความสมัครใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร]

หากไม่ทำภารกิจนั้น และยอมให้กลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้โดยง่าย จะมีผลให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร และยังทำให้ผู้เสียภาษีทั่วไปขาดความเชื่อมั่นในระบบจัดเก็บภาษี เพราะรู้สึกว่าคุณภาษามีช่องว่างและไม่เป็นธรรม

๑.๓ การดำเนินการเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์มีกี่ทางเลือก มีทางเลือกอะไรบ้าง

(๑) การตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อกำหนดให้มีบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรสำหรับตรวจสอบภาษีในกรณี Transfer Pricing โดยเฉพาะ

ข้อดี สามารถนำวิธีการตรวจสอบภาษีตามมาตรฐานสากลมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อแก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในกรณี Transfer Pricing ทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้อง เกิดความเป็นธรรม เสริมสร้างความน่าเชื่อถือของระบบการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย ลดความขัดแย้งกับต่างประเทศ

(๒) การปรับใช้บทบัญญัติที่มีอยู่เดิมตามประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องแก้ไขกฎหมาย

ข้อดี ไม่ต้องออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

ข้อเสีย บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหาคกรณี Transfer Pricing โดยเฉพาะ ทำให้วิธีการตรวจสอบไม่เป็นไปตามมาตรฐานสากล และยังไม่สามารถแก้ไขปัญหาคกรณีโดยตรงจุด ทำให้การจัดเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันยังไม่สามารถทำได้มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ซึ่งอาจมีผลให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ตามประมาณการ

๑.๔ มาตรการที่บรรลุวัตถุประสงค์ของภารกิจคืออะไร

การตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อให้มีบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่สามารถนำวิธีการตรวจสอบภาษีตามหลักการสากลมาใช้ในการตรวจสอบภาษีสำหรับกรณี Transfer Pricing

๑.๕ การกีดกันจะแก้ไขปัญหหรือข้อบกพร่องนั้นได้เพียงใด

(๑) สามารถนำมาตรการตรวจสอบภาษีมาใช้ เพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในกรณีมีการใช้ Transfer Pricing เพื่อถ่ายโอนกำไรในระหว่างกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

(๒) ช่วยให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้อง ทัวถึง และเป็นธรรม เสริมสร้างความน่าเชื่อถือของระบบการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย และส่งเสริมให้เกิดความสมัครใจในการปฏิบัติตามกฎหมาย

(๓) แก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน เพราะเจ้าพนักงานประเมินสามารถปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย

๑.๖ ผลสัมฤทธิ์ของภารกิจคืออะไร

(๑) เจ้าพนักงานประเมินสามารถนำวิธีการตรวจสอบภาษีตามมาตรฐานสากลมาปรับใช้ในการตรวจสอบภาษีกรณี Transfer Pricing ทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ถูกต้อง และเป็นธรรม

(๒) กลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีความระมัดระวังในการกำหนดราคาโอนระหว่างกัน ลดปัญหาการถ่ายโอนกำไรโดยใช้ Transfer Pricing เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร

(๓) แก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน สอดคล้องกับข้อตกลงตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ

ตัวชี้วัดความสัมฤทธิ์ของกฎหมาย

(๑) การจัดเก็บภาษีจากกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับประมาณการ

(๒) กลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันให้ความร่วมมือปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด โดยเฉพาะในส่วนของ การเปิดเผยข้อมูลและการจัดทำเอกสาร

(๓) การขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อน โดยเจ้าพนักงานประเมินจะปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย

๑.๗ การทำภารกิจสอดคล้องกับพันธกรณีและความผูกพันตามหนังสือสัญญาที่ประเทศไทย มีต่อรัฐต่างประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศใด ในเรื่องใด.

ภารกิจดังกล่าวสอดคล้องกับสิทธิและหน้าที่ระหว่างรัฐคู่สัญญาตามข้อตกลงในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศต่างๆ รวมถึงปัจจุบัน ๖๐ ประเทศ ในข้อบทว่าด้วยการเก็บภาษีจากวิสาหกิจในเครือเดียวกัน (Associated Enterprises)

โดยการดำเนินการดังกล่าวจะเป็นผลดีต่อประเทศไทย ทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เป็นไปตามมาตรฐานสากล แก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีไม่เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน รวมทั้งลดข้อโต้แย้งกับหน่วยงานเก็บภาษีของต่างประเทศอีกด้วย

๒. ผู้ทำภารกิจ

๒.๑ เมื่อคำนึงถึงประสิทธิภาพ ต้นทุน และความคล่องตัวแล้ว เหตุใดจึงไม่ควรให้เอกชน ทำภารกิจนี้

การจัดเก็บภาษีเป็นหน้าที่ของภาครัฐโดยกรมสรรพากรที่จะดำเนินการเพื่อนำรายได้ภาษีไปใช้ในการจัดหางบประมาณเพื่อการพัฒนาประเทศ

ภารกิจนี้ไม่ควรทำร่วมกับภาคเอกชนเนื่องจากอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

๒.๒ เมื่อคำนึงถึงประสิทธิภาพและประโยชน์ที่จะเกิดแก่การให้บริการประชาชน ควรทำภารกิจนี้ร่วมกับหน่วยงานอื่นหรือไม่ เพราะเหตุใด

ในการตรวจสอบภาษีตามประมวลรัษฎากร เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรสามารถดำเนินการภายในกรอบอำนาจตามกฎหมายเท่านั้น จึงไม่สามารถทำภารกิจนี้ร่วมกับหน่วยงานอื่นได้แต่อย่างใด

๒.๓ ภารกิจดังกล่าวหากให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทำ จะได้ประโยชน์แก่ประชาชน มากกว่าหรือไม่

ในการตรวจสอบภาษีตามประมวลรัษฎากร เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรสามารถดำเนินการภายในกรอบอำนาจตามกฎหมายเท่านั้น จึงไม่สามารถมอบหมายให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการแทนได้

๓. ความจำเป็นในการตรากฎหมาย

๓.๑ การจัดทำภารกิจนั้นมีความสอดคล้องกับเรื่องใด อย่างไร

หน้าที่หลักของหน่วยงานของรัฐ (ตามภารกิจพื้นฐาน (Function)) ในเรื่องพันธกิจของหน่วยงานภาครัฐในการจัดเก็บภาษีอากร และการบัญญัติกฎหมายให้สอดคล้องกับความตกลงที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับรัฐต่างประเทศ

ยุทธศาสตร์ชาติ ในเรื่องการพัฒนาาระบบ กลไก มาตรการและความร่วมมือระหว่างประเทศทุกระดับ

แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ.ในเรื่อง.....-

แนวทางการปฏิรูปประเทศ ในเรื่อง.....-

๓.๒ การทำภารกิจนั้นสามารถใช้มาตรการทางบริหารโดยไม่ต้องออกกฎหมายได้หรือไม่.

ไม่สามารถใช้มาตรการทางบริหารเพียงอย่างเดียว เพราะเป็นการกำหนดอำนาจให้เจ้าพนักงานในการตรวจสอบภาษีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันโดยเฉพาะ ด้วยการนำวิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานสากลมาปรับใช้ในประเทศไทย

๓.๓ ในการทำภารกิจนั้น เหตุใดจึงจำเป็นต้องตรากฎหมายในขณะนี้

เพื่อแก้ไขและป้องกันปัญหา กรณีการถ่ายโอนกำไรในระหว่างกลุ่มนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ผ่านการใช้การกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกลุ่มนิติบุคคลของตน (Transfer Pricing) เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีที่พึงต้องชำระ

๓.๔ การใช้บังคับกฎหมายและระยะเวลาในการใช้บังคับกฎหมาย

(ก) การใช้บังคับกฎหมาย

ต้องใช้บังคับพร้อมกันทุกท้องที่ทั่วประเทศ เนื่องจาก เป็นกฎหมายที่บังคับใช้เป็นการทั่วไป

ททยอยใช้บังคับเป็นท้องที่ๆ ไป เนื่องจาก.....-

ใช้บังคับเพียงบางท้องที่ เนื่องจาก.....-

(ข) ระยะเวลาในการใช้บังคับกฎหมาย

ใช้บังคับทันทีที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เนื่องจาก เพื่อให้สามารถแก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี

มีการทอระยะเวลาในการบังคับใช้เป็นเวลาเท่าใด เพราะเหตุใด.....-

ควรกำหนดระยะเวลาการสิ้นสุดไว้ด้วยหรือไม่ เพราะเหตุใด.....-

๓.๕ เหตุใดจึงไม่สมควรตราเป็นกฎในลักษณะอื่น เช่น ข้อบัญญัติท้องถิ่น

เพราะไม่มีกฎหมายเปิดช่องให้สามารถกระทำได้

๓.๖ ลักษณะการใช้บังคับ

- ควบคุม (ข้ามไปข้อ ๓.๘) กำกับ/ติดตาม (ข้ามไปข้อ ๓.๘) ส่งเสริม
 ระบบผสม (ทั้งควบคุมและกำกับ/ติดตาม)

เหตุใดจึงต้องใช้ระบบดังกล่าว เนื่องจาก เป็นมาตรการตรวจสอบภาษีเพื่อแก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี และกำหนดหน้าที่ในการจัดทำและยื่นรายงานและข้อมูลที่จำเป็น จึงเป็นระบบที่มีลักษณะผสมระหว่างการควบคุมและการกำกับ/ติดตาม

๓.๗ การใช้ระบบอนุญาตในกฎหมาย

๓.๗.๑ เพราะเหตุใดจึงกำหนดให้ใช้ระบบอนุญาต หรือใช้ระบบอื่นที่มีผลเป็นการควบคุม
ไม่มี

๓.๗.๒ มีการกำหนดค่าธรรมเนียมการอนุญาตหรือไม่ ถ้ามี มีความจำเป็นอย่างไร คุ่มค่าต่อภาระที่เกิดแก่ประชาชนอย่างไร
ไม่มี

๓.๗.๓ มีหลักเกณฑ์การใช้ดุลพินิจในการอนุญาตหรือไม่ อย่างไร
ไม่มี

๓.๗.๔ มีขั้นตอนและระยะเวลาที่แน่นอนในการอนุญาตหรือไม่
ไม่มี

๓.๗.๕ มีการเปิดโอกาสให้อุทธรณ์การปฏิเสธคำขอ การให้ยื่นคำขอใหม่ หรือไม่ อย่างไร
ไม่มี

๓.๗.๖ มีการต่ออายุการอนุญาตหรือไม่
ไม่มี

๓.๘ การใช้ระบบคณะกรรมการในกฎหมาย

๓.๘.๑ กฎหมายที่จะตราขึ้นมีการใช้ระบบคณะกรรมการ หรือไม่ มีความจำเป็นอย่างไร
ไม่มีความจำเป็น เพราะเป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน

๓.๘.๒ คณะกรรมการที่กำหนดขึ้นมีอำนาจเข้าซ้อนกับคณะกรรมการอื่นหรือไม่
ไม่มี

๓.๘.๓ องค์ประกอบของคณะกรรมการมีผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง หรือนายกรัฐมนตรี หรือหัวหน้าส่วนราชการหรือไม่
ไม่มี

๓.๙ มีกรอบหรือแนวทางการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่หรือไม่ อย่างไร

การปรับใช้กฎหมายต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตามกฎหมาย

๓.๑๐ ประเภทของโทษที่กำหนด

- โทษทางอาญา โทษทางปกครอง ระบบผสม

๓.๑๑ การกำหนดโทษทางอาญาจะทำให้การบังคับใช้กฎหมายสัมฤทธิ์ผล เพราะเหตุใด

การกำหนดโทษปรับทางอาญา เพื่อให้ผู้เสียภาษีเกิดความเกรงกลัวไม่กล้าหลีกเลี่ยงกฎหมาย

๓.๑๒ ความผิดที่กำหนดให้เป็นโทษทางอาญาเป็นความผิดที่มีความร้ายแรงอย่างไร

การไม่จัดทำและยื่นเอกสารหรือหลักฐานตามที่กฎหมายกำหนด หรือยื่นข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วน โดยไม่มีเหตุอันสมควร เป็นความผิดที่มีเฉพาะโทษปรับเพียงอย่างเดียว โดยปรับสูงสุดไม่เกินสองแสนบาท

๔. ความซ้ำซ้อนกับกฎหมายอื่น

๔.๑ การดำเนินการตามภารกิจในเรื่องนี้มีกฎหมายอื่นในเรื่องเดียวกันหรือทำนองเดียวกัน หรือไม่มี

๔.๒ ในกรณีที่มีกฎหมายขึ้นใหม่ เหตุใดจึงไม่ยกเลิก แก้ไขหรือปรับปรุงกฎหมายในเรื่องเดียวกัน หรือทำนองเดียวกันที่มีอยู่
ไม่มี

๕. ผลกระทบและความคุ้มค่า

๕.๑ ผู้ซึ่งได้รับผลกระทบจากการบังคับใช้กฎหมาย.

ผู้มีหน้าที่ตามร่างกฎหมายหรือที่จะได้รับผลกระทบจากร่างกฎหมายนั้นโดยตรง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะตามที่กฎหมายกำหนด

ผู้ที่อยู่ในพื้นที่ที่อาจได้รับผลกระทบจากร่างกฎหมาย.....

๕.๒ ผลกระทบที่เกิดขึ้นแก่บุคคลดังกล่าว

ด้านเศรษฐกิจ

- เชิงบวก

(๑) แก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี เสริมสร้างความเสถียรภาพของระบบการจัดเก็บภาษีอากร

(๒) การนำมาตรการตรวจสอบภาษีตามมาตรฐานสากลมาใช้กับกรณี Transfer Pricing จะทำให้เกิดความชอบธรรมในการตรวจสอบภาษี เป็นมาตรฐานสากลที่ยอมรับกันทั่วไป และหลีกเลี่ยงปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงบวก

(๑) ประชาชนทั่วไป เนื่องจากรัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

(๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน สามารถทราบภาระต้นทุนทางภาษีที่ชัดเจน ทราบเงื่อนไขการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐานสากล และมีหลักประกันในเรื่องการจัดภาระภาษีซ้ำซ้อน

- เชิงลบ

เพิ่มภาระในการเปิดเผยข้อมูลและจัดทำเอกสาร

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงลบ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งมีรายได้เกินกว่าเกณฑ์รายได้ที่กฎหมายกำหนด จะมีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณราคาโอน

ด้านสังคม

- เชิงบวก.....

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงบวก.....

- เชิงลบ.....

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงลบ.....

ด้านอื่น ๆ

- เชิงบวก.....

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงบวก.....-.....

- เชิงลบ.....-.....

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงลบ.....-.....

๕.๓ สิทธิและเสรีภาพของบุคคลในเรื่องใดบ้างที่ต้องถูกจำกัด

ไม่มี

๕.๔ ประโยชน์ที่ประชาชนและสังคมจะได้รับ

๕.๔.๑ ประชาชนจะมีการดำรงชีวิตที่ดีขึ้นในเรื่องใด อย่างไร และเพียงใด หรือเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนมากน้อยเพียงใด

ไม่มีผลโดยตรง

๕.๔.๒ เศรษฐกิจหรือสังคมมีการพัฒนาอย่างยั่งยืนได้เพียงใด

สร้างความเชื่อมั่นต่อระบบจัดเก็บภาษี ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานสากล ส่งเสริมให้มีการค้าและการลงทุนในประเทศไทยมากขึ้น

การประกอบกิจการเป็นไปโดยสะดวกหรือลดต้นทุนของผู้ประกอบการได้มากน้อย เพียงใด

ช่วยให้ผู้เสียภาษีทราบภาระภาษีและหลักเกณฑ์การกำหนดราคาโอนที่ชัดเจน ลดความเสี่ยงในการเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีกับเจ้าหน้าที่ของรัฐ

ยกระดับความสามารถในการแข่งขันของประเทศได้มากน้อยเพียงใด

รักษาและส่งเสริมความสามารถในการแข่งขันของประเทศในด้านการลงทุนระหว่างประเทศและการเคลื่อนย้ายเงินทุน

ส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาได้มากน้อยเพียงใด

ส่งเสริมกิจการในภาคธุรกิจโดยรวม

๕.๔.๓ เสริมสร้างประสิทธิภาพหรือนวัตกรรมในการปฏิบัติราชการอย่างไร

แก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี เสริมสร้างความเสถียรภาพของระบบการจัดเก็บภาษีอากร ทำให้การตรวจสอบภาษีมียุทธศาสตร์ที่ประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

สามารถลดงบประมาณแผ่นดินได้มากน้อยเพียงใด

ไม่มีผลต่อโดยตรง

๕.๔.๔ วิธีการและระยะเวลาประเมินผลสัมฤทธิ์ ตลอดจนประโยชน์ที่ประชาชนและสังคม จะได้รับ ได้แก่

การจัดเก็บภาษีอากรตามประมาณการมีความสม่าเสมอมากยิ่งขึ้น ลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการโต้แย้งเรื่องการกำหนดราคาโอน

๕.๕ ความยุ่งยากที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามกฎหมาย

ผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์ที่ในการจัดทำรายงานและยื่นเอกสารหรือหลักฐานที่จำเป็นในการคำนวณราคาโอน โดยในช่วงแรกควรมีการประชาสัมพันธ์และให้ความรู้แก่ผู้เสียภาษี เพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ถูกต้อง

๕.๖ ความคุ้มค่าของภารกิจเมื่อคำนึงถึงงบประมาณที่ต้องใช้ ภาระหน้าที่ที่เกิดขึ้นกับประชาชน และการที่ประชาชนจะต้องถูกจำกัดสิทธิเสรีภาพเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับ

เนื่องจากปัญหาการถ่ายโอนกำไรในระหว่างกลุ่มนิติบุคคลของตนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่พึงต้องเสียนั้น ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรทั้งในระดับภายในประเทศและระหว่างประเทศ เมื่อพิจารณาภาระหน้าที่ที่เกิดขึ้นกับผู้เสียภาษีภายใต้กฎหมายนี้ ถือว่าต่ำมากเมื่อเปรียบเทียบกับความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากปัญหาดังกล่าวนั้น จึงเป็นมาตรการแก้ไขและป้องกันปัญหาดังกล่าวอย่างคุ้มค่า

๖. ความพร้อมของรัฐ

๖.๑ ความพร้อมของรัฐ

(ก) กำลังคนที่คาดว่าจะต้องใช้

เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรที่มีอยู่ในปัจจุบัน

(ข) คุณวุฒิและประสบการณ์ของเจ้าหน้าที่ที่จำเป็นต้องมี

กรมสรรพากรพิจารณาตามความเหมาะสม

(ค) งบประมาณที่คาดว่าจะต้องใช้ในระยะห้าปีแรกของการบังคับใช้กฎหมาย.....-.....

โดยเป็นงบดำเนินงานจำนวน.....-.....และงบลงทุนจำนวน.....-.....

๖.๒ ในกรณีที่เป็นการร่างกฎหมายที่มีผลต่อการจัดตั้งหน่วยงานหรืออัตรากำลัง มีความเห็นของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการกำหนดอัตรากำลังและงบประมาณหรือไม่ อย่างไร

ไม่มีการจัดตั้งหน่วยงานใหม่

๖.๓ วิธีการที่จะให้ผู้อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายมีความเข้าใจและพร้อมที่จะปฏิบัติตามกฎหมาย

วิธีการสร้างความรับรู้ความเข้าใจแก่ประชาชนผู้อยู่ภายใต้กฎหมาย

การเผยแพร่กฎหมายและแนวทางในการปรับใช้กฎหมายผ่านทางเว็บไซต์ของกรมสรรพากร และการจัดอบรมสัมมนาให้แก่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องและบุคคลทั่วไปที่มีความสนใจ

การเข้าถึงข้อมูลของประชาชน

ผ่านทางเว็บไซต์ของกรมสรรพากร สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และราชกิจจานุเบกษา

๗. หน่วยงานที่รับผิดชอบและผู้รักษาการตามกฎหมาย

๗.๑ มีหน่วยงานอื่นใดที่ปฏิบัติภารกิจซ้ำซ้อนหรือใกล้เคียงกันหรือไม่ มีข้อเสนอแนะในการ ดำเนินการ กับหน่วยงานนั้นอย่างไร

ไม่มี

๗.๒ มีความเกี่ยวข้องหรือมีผลกระทบต่อการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นหรือไม่ อย่างไร

ไม่มี

๗.๓ มีการบูรณาการการทำงานร่วมกับหน่วยงานอื่นหรือไม่ อย่างไร

ไม่มี

๗.๔ ผู้รักษาการตามกฎหมาย ได้แก่

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

การกำหนดให้ผู้ดำรงตำแหน่งดังกล่าวเป็นผู้รักษาการตามกฎหมายเนื่องจาก

กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานในสังกัดของกระทรวงการคลัง มีอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบ โดยตรงในการจัดเก็บภาษีเงินได้

๘. วิธีการทำงานและตรวจสอบ

๘.๑ ระบบการทำงานที่กำหนดสอดคล้องกับหลักการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดีหรือไม่

เกิดประโยชน์สุขของประชาชน

เกิดผลสัมฤทธิ์ต่อภารกิจของรัฐ

มีประสิทธิภาพและเกิดความคุ้มค่าในเชิงภารกิจของรัฐ

ไม่มีขั้นตอนการปฏิบัติงานเกินความจำเป็น

- มีการปรับปรุงภารกิจของส่วนราชการให้ทันต่อสถานการณ์
- ประชาชนได้รับการอำนวยความสะดวกและได้รับการตอบสนองความต้องการ
- มีการประเมินผลการปฏิบัติราชการอย่างสม่ำเสมอ

๘.๒ การเปิดเผยการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ของรัฐ

๘.๒.๑ ในกฎหมายมีการกำหนดขั้นตอนการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ของรัฐในเรื่องใดบ้าง.....
แต่ละขั้นตอนใช้เวลาดำเนินการเท่าใด.....

๘.๒.๒ หากมีการใช้ดุลพินิจ การใช้ดุลพินิจสอดคล้องกับหลักธรรมาภิบาลและหลักนิติธรรม อย่างไร
ต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายเท่านั้น

๘.๒.๓ ในการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ใช้หลักกระจายอำนาจ หรือมอบอำนาจเพื่อให้ประชาชน
ได้รับการบริการที่สะดวก รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพอย่างไร.....

๘.๓ มีระบบการตรวจสอบและคานอำนาจอย่างไรบ้าง

ตามกระบวนการปกติตามกฎหมาย

๘.๓.๑ มีระบบการตรวจสอบการปฏิบัติงานภายในหรือไม่ อย่างไร
ตามกระบวนการปกติตามกฎหมาย

๘.๓.๒ มีกระบวนการร้องเรียนจากบุคคลภายนอกหรือไม่ อย่างไร
ตามกระบวนการปกติตามกฎหมาย

๙. การจัดทำกฎหมายลำดับรอง

๙.๑ ได้จัดทำแผนในการจัดทำกฎหมายลำดับรอง กรอบระยะเวลา ตลอดจนกรอบสาระสำคัญของ
กฎหมายลำดับรองนั้น หรือไม่

กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

กฎกระทรวงกำหนดลักษณะความสัมพันธ์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

กฎกระทรวงกำหนดเกณฑ์รายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องจัดทำรายงานและ
เอกสารที่จำเป็นในการคำนวณราคาโอน

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดรายละเอียดของเอกสารและหลักฐานที่จำเป็นสำหรับการคำนวณ
ราคาโอน

ระเบียบในการขอคืนภาษี ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่าย

ได้ยกร่างกฎหมายลำดับรองในเรื่องใดบ้าง.....

๙.๒ มีกรอบในการตรานโยบายนิติเพื่อป้องกันการขยายอำนาจหน้าที่ของรัฐหรือเพิ่มภาระแก่ บุคคลเกิน
สมควรอย่างไร

กฎหมายไม่ได้เปิดช่องให้ขยายกรอบอำนาจของเจ้าหน้าที่ได้

๑๐. การรับฟังความคิดเห็น

- มีการรับฟังความคิดเห็น ไม่ได้รับฟังความคิดเห็น

๑๐.๑ ผู้ที่เกี่ยวข้องหรืออาจได้รับผลกระทบที่รับฟังความคิดเห็น

หน่วยงานภาครัฐ

สำนักงบประมาณ

สำนักงาน ก.พ.

- สำนักงาน ก.พ.ร. สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคม
- แห่งชาติ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับภารกิจ ได้แก่ กระทรวงพาณิชย์ ธนาคารแห่งประเทศไทย
- ภาคประชาชน/องค์กรอื่นที่เกี่ยวข้อง
- ประชาชนที่ได้รับหรืออาจได้รับผลกระทบ
- ประชาชนทั่วไป
- องค์กรอื่น ได้แก่.....

๑๐.๒ มีการเปิดเผยผลการรับฟังความคิดเห็นต่อประชาชนหรือไม่ อย่างไร

กรมสรรพากรได้จัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องผ่านทางเว็บไซต์ของกรมสรรพากร ตั้งแต่วันที่ ๒๐ มิถุนายน ๒๕๖๐ ถึงวันที่ ๗ กรกฎาคม ๒๕๖๐ เพื่อเปิดรับฟังความคิดเห็นของหน่วยงานภาครัฐ และเอกชน รวมทั้งประชาชน ให้ร่วมแสดงความคิดเห็น และเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาเปิดรับฟังความคิดเห็นดังกล่าว มีเอกชนเข้ามาร่วมแสดงความคิดเห็นรวมทั้งสิ้น ๔๙ ราย โดยมีผู้เห็นด้วยต่อหลักการและเหตุผลในการเสนอ ร่างกฎหมาย ๔๔ ราย คิดเป็นร้อยละ ๘๙.๘๐ ของผู้แสดงความคิดเห็นทั้งหมด และมีผู้ไม่เห็นด้วยต่อหลักการ และเหตุผลในการเสนอร่างกฎหมาย ๕ ราย คิดเป็นร้อยละ ๑๐.๒๐ ของผู้แสดงความคิดเห็นทั้งหมด

๑๐.๓ จัดทำสรุปผลการรับฟังความคิดเห็นและเสนอมาประกอบการพิจารณาของคณะรัฐมนตรี

- จัดทำ ไม่มีการจัดทำ

ในกรณีจัดทำสรุปผลการรับฟังความคิดเห็น มีสาระสำคัญในเรื่องดังต่อไปนี้หรือไม่

- วิธีการในการรับฟังความคิดเห็น
- จำนวนครั้งและระยะเวลาในการรับฟังความคิดเห็นแต่ละครั้ง
- พื้นที่ในการรับฟังความคิดเห็น
- ประเด็นที่มีการแสดงความคิดเห็น ๖
- ข้อคัดค้านหรือความเห็นของหน่วยงานและผู้เกี่ยวข้องในแต่ละประเด็น
- คำชี้แจงเหตุผลรายประเด็นและการนำผลการรับฟังความคิดเห็นมาประกอบการพิจารณา จัดทำร่างกฎหมาย

ขอรับรองว่าการเสนอร่างพระราชบัญญัติได้ดำเนินการตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วย การเสนอเรื่อง และการประชุมคณะรัฐมนตรีฯ และระเบียบว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการเสนอเรื่อง ต่อคณะรัฐมนตรีฯ แล้ว

ลงชื่อ



(นายสมชาย แสงรัตนมณีเดช)

ที่ปรึกษาด้านยุทธศาสตร์การจัดเก็บภาษีฯ ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมสรรพากร

วัน/เดือน/ปีที่จัดทำ

๖ ๕ ก.ย. ๒๕๖๐

หน่วยงานผู้รับผิดชอบ กองกฎหมาย กรมสรรพากร

เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ นายพชา วิฑูรภาพ

หมายเลขติดต่อ ๐๒-๒๗๒-๘๓๔๑

เรื่องเสร็จที่ ๘๓๖/๒๕๖๑

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
ประกอบร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้มีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ นร ๐๕๐๓/๑๕๙๒๕ ลงวันที่ ๑๑ พฤษภาคม ๒๕๕๘ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า คณะรัฐมนตรีได้มีมติเมื่อวันที่ ๗ พฤษภาคม ๒๕๕๘ อนุมัติหลักการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) ตามที่กระทรวงการคลังเสนอ และให้ส่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณาแล้วดำเนินการต่อไปได้ และให้กระทรวงการคลังรับความเห็นของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติไปพิจารณาดำเนินการต่อไปด้วย โดยคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาหลักการและความจำเป็นในการเสนอร่างพระราชบัญญัติดังกล่าว ที่กระทรวงการคลังเสนอแล้ว เห็นว่า ยังไม่สอดคล้องกับระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย อย่างไรก็ตาม หากกระทรวงการคลังยืนยันว่าหลักการของร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวไม่ขัดหรือแย้งกับหลักการของประมวลรัษฎากร และคณะรัฐมนตรีเห็นว่า ร่างพระราชบัญญัตินี้มีความจำเป็นสำหรับการแก้ไขปัญหาการหลบเลี่ยงภาษีอากรของกลุ่มกิจการข้ามชาติ (Multinational Enterprises) ก็อยู่ในอำนาจหน้าที่ของคณะรัฐมนตรีที่จะพิจารณาให้ดำเนินการต่อไปได้

ต่อมาสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้มีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ นร ๐๕๐๓/๒๗๖ ลงวันที่ ๔ มกราคม ๒๕๖๑ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า คณะรัฐมนตรีลงมติเห็นชอบร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวของกระทรวงการคลัง ที่สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณาแล้ว โดยมอบหมายให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาประสานงานกับกระทรวงการคลังเพื่อแก้ไขวันใช้บังคับในร่างมาตรา ๕ ตามข้อเสนอของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง แล้วให้เสนอคณะกรรมการประสานงานสภานิติบัญญัติแห่งชาติพิจารณาก่อนเสนอสภานิติบัญญัติแห่งชาติต่อไป

สำนักงานฯ ได้พิจารณาร่วมกับผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) แล้วเห็นสมควรแก้ไขร่างมาตรา ๕ จาก “ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๐ เป็นต้นไป” เป็น “ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๒ เป็นต้นไป” เพื่อให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีระยะเวลาในการเตรียมตัวและจัดเตรียมเอกสารและหลักฐานต่าง ๆ เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันต้องจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างกัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการ เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาความเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ ทั้งนี้ ในการตรวจ

พิจารณาร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวในครั้งแรก สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้เสนอให้คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ตรวจสอบพิจารณา โดยมีผู้แทนสำนักนายกรัฐมนตรี (สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ) และผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) เป็นผู้ชี้แจงรายละเอียด และสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นสมควรจัดทำบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาประกอบร่างพระราชบัญญัติฯ ดังต่อไปนี้

๑. หลักการของร่างพระราชบัญญัติที่กระทรวงการคลังเสนอ

กระทรวงการคลังได้เสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. มาเพื่อดำเนินการ โดยมีสาระสำคัญดังนี้

(๑) กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้หรือรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไป มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม และได้มีการกำหนดเงื่อนไขระหว่างกันทางด้านการพาณิชย์และการเงินแตกต่างไปจากที่ควรได้ กำหนด เพื่อปรับปรุงให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับหรือรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี (เพิ่มมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคหนึ่ง (ร่างมาตรา ๓))

(๒) กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีสำหรับจำนวนเงินที่ชำระไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ซึ่งได้ชำระไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้ว ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด (เพิ่มมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสอง (ร่างมาตรา ๓))

(๓) กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันจัดทำและยื่นเอกสารหรือหลักฐานที่แสดงความสัมพันธ์ในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม และวิธีการคำนวณรายได้และรายจ่ายระหว่างกันต่อเจ้าพนักงานประเมิน ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด (เพิ่มมาตรา ๗๑ ตริ วรรคหนึ่ง (ร่างมาตรา ๔))

(๔) กำหนดระวางโทษปรับไม่เกินสี่แสนบาทในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมิได้จัดทำและยื่นเอกสารหรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในระยะเวลาที่กำหนด หรือจัดทำเอกสารหรือหลักฐานไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร (เพิ่มมาตรา ๗๑ ตริ วรรคสอง (ร่างมาตรา ๔))

๒. ข้อสังเกตและความเห็นของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติพิจารณาแล้ว เห็นควรให้ความเห็นชอบร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอากร ป้องกันปัญหาการหลบเลี่ยงภาษีอากรทั้งในระดับภายในประเทศและระหว่างประเทศ สร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร รวมทั้งช่วยสร้างความเท่าเทียมในการแข่งขันทางธุรกิจ ทั้งนี้ มีความเห็นเพิ่มเติมว่า กรมสรรพากร

ควรเร่งออกกฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน รวมทั้งหลักการ วิธีการและเงื่อนไขในการคำนวณราคาตามวิธีการคำนวณราคาโอนของ OECD ที่กำหนดไว้ใน Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations เพื่อให้การใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานมีหลักเกณฑ์สากลรองรับอำนาจหน้าที่ที่เพิ่มขึ้นด้วย

๓.สาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติที่ผ่านการพิจารณาของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้ตรวจพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. โดยรับข้อสังเกตของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติมาประกอบการพิจารณาแล้ว สรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

(๑) ปรับปรุงอัตราโทษปรับในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมิได้จัดทำ หรือยื่นรายงาน เอกสารหรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในระยะเวลาที่กำหนด หรือยื่นรายงาน หรือเอกสารหรือหลักฐาน โดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร เป็นโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท เพื่อให้สอดคล้องกับระวางโทษในความผิดตามมาตรา ๓๗ และมาตรา ๓๗ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และนำไปกำหนดไว้ในส่วน ๓ บทกำหนดโทษของหมวด ๒ วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน (เพิ่มมาตรา ๓๕ ตริ (ร่างมาตรา ๓))

(๒) ปรับปรุงบทบัญญัติให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับ และรายจ่ายที่พึงได้จ่ายหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้น เพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ เพื่อให้ชัดเจนยิ่งขึ้นว่า ร่างมาตราดังกล่าวใช้บังคับเฉพาะกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวแล้ว ให้นำรายได้และรายจ่ายที่ได้ปรับปรุงไปใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี (เพิ่มมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคหนึ่ง (ร่างมาตรา ๔))

(๓) ปรับปรุงความหมายและลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยให้สามารถออกกฎกระทรวงกำหนดลักษณะของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันเพิ่มเติมขึ้นได้ (เพิ่มมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสอง (ร่างมาตรา ๔))

(๔) ปรับปรุงให้ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดได้ชำระภาษีไว้ หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง เป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้น จากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ (เพิ่มมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสาม (ร่างมาตรา ๔))

(๕) ปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดทำและยื่นเอกสารหรือหลักฐานโดยกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างกัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดี

กำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลา (เพิ่มมาตรา ๗๑ ตริ วรรคหนึ่ง (ร่างมาตรา ๔))

(๖) กำหนดเพิ่มเติมให้เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดี อาจส่งหนังสือแจ้งความแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ให้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างกันตามที่อธิบดีประกาศกำหนดภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายงานข้อมูล ทั้งนี้ ผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายในหกสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ เว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ (เพิ่มมาตรา ๗๑ ตริ วรรคสอง (ร่างมาตรา ๔))

(๗) กำหนดเพิ่มเติมให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกินจำนวนตามที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ต้องไม่น้อยกว่าสามสิบล้านบาท ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี (เพิ่มมาตรา ๗๑ ตริ วรรคสาม (ร่างมาตรา ๔))

(๘) กำหนดให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๒ เป็นต้นไป (ร่างมาตรา ๕)

นอกจากนี้ ได้แก้ไขเพิ่มเติมบันทึกหลักการและเหตุผลประกอบร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ให้ถูกต้องและเหมาะสมยิ่งขึ้น

๔. การดำเนินการตามมาตรา ๗๗ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

๔.๑ การรับฟังความคิดเห็น

กระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) ได้จัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นประกอบการจัดทำร่างพระราชบัญญัตินี้ผ่านทางเว็บไซต์ของกรมสรรพากร ตั้งแต่วันที่ ๒๐ มิถุนายน ๒๕๖๐ ถึงวันที่ ๗ กรกฎาคม ๒๕๖๐ เพื่อให้เป็นไปตามมติคณะรัฐมนตรีวันที่ ๔ เมษายน ๒๕๖๐ เรื่อง แนวทางการจัดทำและการเสนอร่างกฎหมายตามบทบัญญัติมาตรา ๗๗ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยด้วยแล้ว โดยมีผู้ร่วมแสดงความคิดเห็นจำนวนทั้งสิ้น ๔๔ ราย โดยผู้เข้าร่วมแสดงความคิดเห็น ๔๔ ราย ได้เห็นด้วยและไม่มีข้อขัดข้องกับการปรับปรุงแก้ไขเกี่ยวกับหลักการอันเป็นสาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัตินี้ และมีผู้เข้าร่วมแสดงความคิดเห็น ๕ ราย ไม่เห็นด้วยกับการปรับปรุงแก้ไขร่างพระราชบัญญัตินี้

๔.๒ การตรวจสอบความจำเป็นในการตราพระราชบัญญัติ

๔.๒.๑ ร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้มีความจำเป็นเพื่อให้มีบทบัญญัติสำหรับแก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ในกรณีการกำหนดราคาโอนระหว่างกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing) ที่อาจถูกนำมาใช้ถ่ายโอนกำไรในระหว่างกลุ่มนิติบุคคลของตนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ต้องเสีย

๔.๒.๒ ร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันได้กำหนดราคาในการโอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือการให้กู้ยืมเงินระหว่างกันแตกต่างจากที่ควรได้กำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ จึงไม่มีบทบัญญัติอันเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพตามมาตรา ๒๖ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

๔.๒.๓ ร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้มีการเปิดเผยผลการรับฟังความคิดเห็นและการวิเคราะห์ต่อประชาชนแล้ว

๔.๒.๔ ร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ไม่มีการใช้ระบบอนุญาตในกฎหมายและไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับคณะกรรมการแต่อย่างใด

๔.๒.๕ ร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้มีการกำหนดโทษอาญา เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกิดความเกรงกลัวไม่กล้าหลีกเลี่ยงกฎหมาย

๕. ประโยชน์ที่ประชาชนจะได้รับ

การแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรจะทำให้สามารถปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีหรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของกลุ่มกิจการข้ามชาติ (Multinational Enterprises) หรือกลุ่มกิจการภายในประเทศที่ประกอบด้วยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหลายนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม โดยใช้การกำหนดราคาซื้อขายสินค้า หรือบริการในการทำธุรกรรมระหว่างกันที่เรียกว่าราคาโอน (Transfer Pricing) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อถ่ายโอนรายได้หรือกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหนึ่งไปให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
พฤษภาคม ๒๕๖๑

การวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมายต่อประชาชน

๑. ผู้ซึ่งได้รับผลกระทบจากการบังคับใช้กฎหมาย.

- ผู้มีหน้าที่ตามร่างกฎหมายหรือที่จะได้รับผลกระทบจากร่างกฎหมายนั้นโดยตรง
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมใน
ลักษณะตามที่กฎหมายกำหนด
- ผู้ที่อยู่ในพื้นที่ที่อาจได้รับผลกระทบจากร่างกฎหมาย.....

๒. ผลกระทบที่เกิดขึ้นแก่บุคคลดังกล่าว

ด้านเศรษฐกิจ

- เชิงบวก

- (๑) แก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี เสริมสร้างความเสถียรภาพของระบบการ
จัดเก็บภาษีอากร
- (๒) การนำมาตรการตรวจสอบภาษีตามมาตรฐานสากลมาใช้กับกรณี Transfer Pricing จะ
ทำให้เกิดความชอบธรรมในการตรวจสอบภาษี เป็นมาตรฐานสากลที่ยอมรับกันทั่วไป
และหลีกเลี่ยงปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงบวก

- (๑) ประชาชนทั่วไป เนื่องจากรัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น
- (๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน สามารถทราบภาระต้นทุนทางภาษี
ที่ชัดเจน ทราบเงื่อนไขการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐานสากล และมีหลักประกันในเรื่อง
การจัดภาระภาษีซ้ำซ้อน

- เชิงลบ

เพิ่มภาระในการเปิดเผยข้อมูลและจัดทำเอกสาร

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงลบ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งมีรายได้เกินกว่าเกณฑ์รายได้ที่กฎหมาย
กำหนด จะมีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณราคาโอน

ด้านสังคม

- เชิงบวก.....-

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงบวก.....-

- เชิงลบ.....-

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงลบ.....-

ด้านอื่น ๆ

- เชิงบวก.....-

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงบวก.....-

- เชิงลบ.....-

ผู้ได้รับผลกระทบเชิงลบ.....-

๓. สิทธิและเสรีภาพของบุคคลในเรื่องใดบ้างที่ต้องถูกจำกัด

ไม่มี

๔. ประโยชน์ที่ประชาชนและสังคมจะได้รับ

๔.๑ ประชาชนจะมีการดำรงชีวิตที่ดีขึ้นในเรื่องใด อย่างไร และเพียงใด หรือเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนมากน้อยเพียงใด

ไม่มีผลโดยตรง

๔.๒ เศรษฐกิจหรือสังคมมีการพัฒนาอย่างยั่งยืนได้เพียงใด

สร้างความเชื่อมั่นต่อระบบจัดเก็บภาษี ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานสากล ส่งเสริมให้มีการค้าและการลงทุนในประเทศไทยมากขึ้น

การประกอบกิจการเป็นไปโดยสะดวกหรือลดต้นทุนของผู้ประกอบการได้มากน้อย เพียงใด

ช่วยให้ผู้เสียภาษีทราบภาระภาษีและหลักเกณฑ์การกำหนดราคาโอนที่ชัดเจน ลดความเสี่ยงในการเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีกับเจ้าหน้าที่ของรัฐ

ยกระดับความสามารถในการแข่งขันของประเทศได้มากน้อยเพียงใด

รักษาและส่งเสริมความสามารถในการแข่งขันของประเทศในด้านการลงทุนระหว่างประเทศ และการเคลื่อนย้ายเงินทุน

ส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา มากน้อยเพียงใด

ส่งเสริมกิจการในภาคธุรกิจโดยรวม

๔.๓ เสริมสร้างประสิทธิภาพหรือนวัตกรรมในการปฏิบัติราชการอย่างไร

แก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี เสริมสร้างควมมีเสถียรภาพของระบบการจัดเก็บภาษีอากร ทำให้การตรวจสอบภาษีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

สามารถลดงบประมาณแผ่นดินได้มากน้อยเพียงใด

ไม่มีผลโดยตรง

๔.๔ วิธีการและระยะเวลาประเมินผลสัมฤทธิ์ ตลอดจนประโยชน์ที่ประชาชนและสังคมจะได้รับ ได้แก่

การจัดเก็บภาษีอากรตามประมาณการมีความสม่ำเสมอมากขึ้น ลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการโต้แย้งเรื่องการกำหนดราคาโอน

๕. ความยุ่งยากที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามกฎหมาย

ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ในการจัดทำรายงานและยื่นเอกสารหรือหลักฐานที่จำเป็นในการคำนวณราคาโอน โดยในช่วงแรกควรมีการประชาสัมพันธ์และให้ความรู้แก่ผู้เสียภาษี เพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ถูกต้อง

๖. ความคุ้มค่าของภารกิจเมื่อคำนึงถึงงบประมาณที่ต้องใช้ ภาระหน้าที่ที่เกิดขึ้นกับประชาชน และการที่ประชาชนจะต้องถูกจำกัดสิทธิเสรีภาพเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับ

เนื่องจากปัญหาการถ่ายโอนกำไรในระหว่างกลุ่มนิติบุคคลของตนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่พึงต้องเสียนั้น ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรทั้งในระดับภายในประเทศและระหว่างประเทศ เมื่อพิจารณาภาระหน้าที่ที่ตกกับผู้เสียภาษีภายใต้กฎหมายนี้ ถือว่าต่ำมากเมื่อเปรียบเทียบกับความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากปัญหาดังกล่าวนั้น จึงเป็นมาตรการแก้ไขและป้องกันปัญหาดังกล่าวอย่างคุ้มค่า

ข้อดีและข้อสังเกตของร่างพระราชบัญญัติของร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

ข้อดีของร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

“Transfer Pricing” คือ การที่คู่สัญญาทำธุรกรรมระหว่างกัน โดยอาจมีการกำหนดราคาซื้อ - ขายสินค้าหรือให้บริการที่แตกต่างไปจากราคาตลาด (Arm's Length Price) การกำหนดราคาโอนจึงเป็นปัญหาสำคัญอย่างหนึ่งของการจัดเก็บภาษีอากรของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ประเทศไทยและหลาย ๆ ประเทศทั่วโลกต่างให้ความสำคัญในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศ ซึ่งนับวันปัญหาดังกล่าวจะเพิ่มมากขึ้น เนื่องจากกลุ่มบริษัทข้ามชาติได้ขยายกิจการไปยังประเทศต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ทางธุรกิจ ในขณะที่บางประเทศมีกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรในลักษณะนี้ที่ไม่ทันสมัย หรือไม่มี ทำให้ต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรไปเป็นจำนวนมาก ซึ่งประเทศไทยก็ได้ให้ความสำคัญกับปัญหานี้ ดังนั้น การกำหนดให้มีบทบัญญัติสำหรับแก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ในกรณีการกำหนดราคาโอนระหว่างกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่อาจถูกนำมาใช้ถ่ายโอนกำไรในระหว่างกลุ่มนิติบุคคล เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่พึงต้องเสีย อันเป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรทั้งในระดับภายในประเทศและระหว่างประเทศ จึงเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่ง โดยสามารถสรุปข้อดีของร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้ ดังนี้

๑. ช่วยให้ผู้เสียภาษีทราบภาระภาษีและหลักเกณฑ์การกำหนดราคาโอนที่ชัดเจน ลดความเสี่ยงในการเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีกับเจ้าหน้าที่ของรัฐ
๒. เป็นการแก้ไขและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี เสริมสร้างประสิทธิภาพของระบบการจัดเก็บภาษีอากร ทำให้การตรวจสอบภาษีมมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น
๓. การจัดเก็บภาษีอากรตามประมาณการมีความสม่ำเสมอมากยิ่งขึ้น ลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการโต้แย้งเรื่องการกำหนดราคาโอน
๔. เป็นการสร้างความเชื่อมั่นต่อระบบจัดเก็บภาษี ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานสากล ส่งผลให้มีการค้าและการลงทุนในประเทศไทยมากขึ้น

ข้อสังเกตของร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน
(Transfer Pricing))

การที่คู่สัญญาทำธุรกรรมระหว่างกัน โดยอาจมีการกำหนดราคาซื้อ - ขายสินค้าหรือให้บริการที่แตกต่างไปจากราคาตลาด (Arm's Length Price) นั้น หากการตั้งราคาหรือการกำหนดราคาโอนเป็นไปตามเหตุผลที่เหมาะสมและมีความเป็นไปได้ในการหาราคาดังกล่าว ปัญหาเรื่องนี้อย่าไม่เกิดขึ้นตามมา โดยเฉพาะในกรณีที่เป็นกิจการระหว่างประเทศของบริษัทข้ามชาติที่มีการจัดตั้งองค์กรหรือหน่วยงานหลากหลายรูปแบบ มีศูนย์ปฏิบัติการย่อยหลายแห่ง ราคาโอนที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตามธรรมชาติจึงย่อมทำให้รายจ่าย และผลกำไรขาดทุนของแต่ละองค์กรที่เกี่ยวข้องสูงหรือต่ำกว่าที่ควรจะเป็น ซึ่งย่อมส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐในท้ายที่สุด โดยทั่วไปเมื่อกล่าวถึงการกำหนดราคาโอนจึงมักมีความหมายในทางลบ คือ การสร้างราคาโอนให้ผิดไปจากที่ควรจะเป็นเพื่อเลี่ยงภาษี หรือทำให้กิจการเสียภาษีน้อยที่สุด

ที่ผ่านมา แม้ว่ากรมสรรพากรจะได้มีการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๔๕ เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีกำหนดราคาโอนให้เป็นไปในราคาตลาด ลงวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๔๕ มาเพื่อแก้ปัญหาและป้องกันกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่อยู่ในเครือเดียวกันเพื่อให้ถือปฏิบัติในการเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง แต่ไม่ใช่เรื่องง่ายในทางปฏิบัติ เนื่องจากเป็นเรื่องของการคำนวณและเปรียบเทียบราคาภายใต้ “ข้อเท็จจริงและเหตุผลภายใต้สภาพแวดล้อมของธุรกิจอย่างแท้จริง” จึงจำเป็นสำหรับผู้เสียภาษีที่อยู่ในกลุ่ม “ธุรกรรมข้ามชาติ” ที่จะต้องพิสูจน์ราคาตลาดหรือราคาซื้อขายโดยสุจริต จึงเป็นการยากในการพิสูจน์ราคาโอนต่อเจ้าพนักงานประเมิน แต่คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวมิได้มีสถานะเป็นกฎหมาย ดังนั้น หากผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถพิสูจน์ราคาตลาดได้ เจ้าพนักงานประเมินก็ยังสามารถกลับไปใช้อำนาจดุลยพินิจตามมาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี แห่งประมวลรัษฎากรได้ แต่เรื่อง “ราคาตลาด” ยังคลุมเครือ ไม่ชัดเจน ควรมีการใช้หลักเกณฑ์ตามหลักสากลในการหาราคา Arm's Length Price*

* สมพรชัย ชัยประสิทธิ์, “ปัญหาทางกฎหมายในการนำไปใช้ในทางปฏิบัติภายใต้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๔๕ ที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกริก, ๒๕๕๐), น.๒.

แนวคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติในประเทศไทย*

รัฐบาลมีนโยบายกระตุ้นเศรษฐกิจของประเทศให้ฟื้นตัวจากภาวะเศรษฐกิจตกต่ำโดยการสนับสนุนให้มีการลงทุนจากต่างประเทศในรูปแบบต่าง ๆ เป็นจำนวนมาก เช่น สิทธิพิเศษในด้านการส่งเสริมการลงทุน BOI มีการชักจูงให้มีนักลงทุนจากต่างประเทศเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทย โดยให้สิทธิพิเศษทางด้านภาษีอากร เพื่อเป็นการพัฒนาและการปฏิรูปเศรษฐกิจให้ฟื้นตัวโดยเร็ว การพัฒนาทางด้านการลงทุนจากต่างประเทศโดยเฉพาะทางด้านการลงทุนของธุรกิจข้ามชาติ ได้มีการขยายตัวอย่างรวดเร็ว

หลักการจัดเก็บภาษีอากรของธุรกิจข้ามชาติของประเทศต่าง ๆ ที่ใช้อยู่ในขณะนี้ได้ดำเนินการมีการกำหนดหลักการโดย OECD (Organization for Economic Co-Operation and Development) และมีประเทศต่าง ๆ เข้าเป็นสมาชิกขององค์กรดังกล่าว ส่วนประเทศไทยยังไม่ได้เป็นสมาชิก แต่ประเทศไทยได้มีการทำข้อตกลงหรือสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ เป็นจำนวนมาก ซึ่งลักษณะของข้อตกลงดังกล่าวส่วนใหญ่ได้ดำเนินการตามที่กำหนดไว้ใน OECD Model เช่นกัน

ความหมายของบริษัทข้ามชาติ (Multinational Companies)

คำว่าบริษัทข้ามชาตินั้น มีชื่อทางภาษาสากลที่แตกต่างกัน โดยในรายงานขององค์กรสหประชาชาติจะเรียกว่า Transnational Corporations (TNCs), ในขณะเดียวกันในประมวลคำศัพท์ทางภาษีระหว่างประเทศ “International Tax Glossary Edition, 1996” ที่จัดทำโดย International Bureau Fiscal of Documentation (IBFD) ซึ่งใช้แพร่หลายในมหาวิทยาลัยในยุโรปนั้น จะใช้คำว่า Multinational Corporations (MNCs) อย่างไรก็ตามแม้ว่าจะมีการเรียกชื่อแตกต่างกัน แต่บริษัทข้ามชาติทั้งหมดล้วนมีความหมายเช่นเดียวกัน คือ กลุ่มบริษัทที่มีการจัดตั้งและดำเนินธุรกิจในประเทศต่าง ๆ ตั้งแต่สองประเทศหรือมากกว่าขึ้นไป โดยกลุ่มบริษัทเหล่านี้จะถูกควบคุมภายในโดยบริษัทแม่ (The parent Company) เป็นแกนสำคัญที่ตั้งอยู่ที่ประเทศใดประเทศหนึ่ง (Home Company) โดยบริษัทแม่จะเข้าไปถือกรรมสิทธิ์ในหุ้นส่วนใหญ่ในบริษัทลูก (Subsidiaries) ทำให้มีอำนาจในการควบคุมการบริหารงานของบริษัทลูกของตน และการจัดตั้งบริษัทลูกมักจะดำเนินการจัดตั้งในประเทศที่ได้เข้าไปลงทุนหรือทำธุรกิจโดยตรง (Host Country) หรืออาจตั้งในประเทศเดียวกับประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่หรืออาจไปตั้งอยู่ในประเทศที่สามก็ได้ ทั้งนี้ในการจัดตั้งดังกล่าวมีเป้าหมายสำคัญคือการมุ่งทำกำไรให้ได้สูงสุด

การจัดตั้งบริษัทลูกโดยการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ในลักษณะนี้ ทำให้ผลในทางกฎหมาย คือ บริษัทลูกจะเกิดเป็นนิติบุคคลขึ้นใหม่ แยกต่างหากจากบริษัทแม่ (Separate Legal Entities) สามารถดำเนินธุรกิจและกระทำนิติกรรมต่าง ๆ ในนามของตนเองได้โดยอิสระโดยไม่ผูกพันบริษัทแม่

* สมพรชัย ชัยประสิทธิ์, “ปัญหาทางกฎหมายในการนำไปใช้ในทางปฏิบัติภายใต้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๗/๒๕๕๕ ที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกริก, ๒๕๕๐), น.๑๕ - ๑๗.

บริษัทจะใช้อำนาจการควบคุมโดยทางสิทธิในฐานะผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นอำนาจที่มีอยู่ตามกฎหมาย เป็นการบริหารงานทางอ้อมโดยผ่านทางคณะกรรมการบริหารของนิติบุคคลนั้น ๆ ซึ่งในการบริหารงาน ภายใต้กรอบข้อบังคับและมติที่ประชุมผู้ถือหุ้น ซึ่งดูเหมือนว่าบริษัทนั้นมีความเป็นอิสระในการบริหารงานจากบริษัทแม่ แต่ในความเป็นจริงแล้วในการดำเนินการและความสัมพันธ์ในกลุ่มในทางธุรกิจ การค้าแล้ว หากได้มีการแยกขาดจากกันแต่อย่างใด ยังคงเป็นไปเพื่อในการสนับสนุนซึ่งกันและกัน นอกจากนั้นแล้วบางกรณีอาจมีการตั้งบริษัทตัวกลางขึ้น (An Intermediate Chain of Companies) เพื่อเชื่อมความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทแม่กับบริษัทลูก ซึ่งบริษัทตัวกลางนี้อาจจัดตั้งอยู่ในประเทศผู้ส่งออก การลงทุน (Home Country) ที่บริษัทแม่ตั้งอยู่หรือในประเทศที่บริษัทลูก (Host Country) ตั้งอยู่หรือ อาจเป็นประเทศที่สาม (The Intermediary Country) ทั้งนี้ก็เพื่อทำหน้าที่ตามสิทธิในฐานะผู้ถือหุ้น หรือทำหน้าที่ในการใช้อำนาจควบคุมบริษัทลูกนั้นแทนบริษัทแม่ หรือที่เรียกว่า The Holding Company นั้นเอง ในทางกลับกันการตั้งบริษัทตัวกลางดังกล่าว อาจมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยเหลือบริษัทแม่ ในด้านอื่นได้อีก เช่น ช่วยปกปิดความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทแม่กับบริษัทลูกที่จะเข้าลงทุนโดยตรง (Subsidiaries) คือ บริษัทแม่ผู้ถือหุ้นโดยผ่านบริษัทตัวกลางนั่นเอง ยิ่งถ้าบริษัทตัวกลางตั้งอยู่ในประเทศ ที่สามแล้ว การเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทแม่ก็จะไม่ปรากฏอยู่ในข้อมูลของประเทศผู้ส่งออกการลงทุนเลย

แต่หากมีการจัดตั้งบริษัทตัวกลางขึ้นในประเทศที่บริษัทลูกตั้งอยู่ก็จะเป็นการดำเนินการเพื่อให้ ได้สิทธิบางอย่างตามกฎหมายภายในของประเทศ เช่น การถือครองกรรมสิทธิ์ที่ดินหรือการประกอบ ธุรกิจบางประเภทกฎหมายที่ห้ามคนต่างด้าวประกอบธุรกิจเช่นนี้ เป็นต้น หรือบางกรณีเป็นไป เพื่อประโยชน์ในทางภาษีของบริษัทแม่ เช่น เป็นจุดเก็บกักกำไรหรือตัวผ่านเงินไปยังบริษัทแม่ ในกรณีที่ บริษัทแม่ไม่ได้เป็นประเทศคู่สัญญาว่าด้วยความตกลงเพื่อยกเว้นภาษีซ้อนกับประเทศแหล่งเงินได้ที่ บริษัทลูกตั้งอยู่

รูปแบบของการเข้ามาลงทุนของกลุ่มบริษัทข้ามชาติในประเทศไทย

ในขณะที่เดียวกันอาจกล่าวได้ว่าบริษัทข้ามชาติคือแกนหลักสำคัญและเป็นแรงขับเคลื่อนที่มี อิทธิพลที่สุดสำหรับการลงทุนและธุรกิจระดับนานาชาติหรือของโลกก็ว่าได้ จากรายงานประจำปี ขององค์การสหประชาชาติต่อทิศทางการลงทุนของโลก (World Investment Report, 1998) ได้รายงานความสัมพันธ์ของบรรดาบริษัทข้ามชาติที่มีต่อการลงทุนโดยตรง (Foreign Direct Investment) ในนานานประเทศว่า ปัจจุบันมีบริษัทแม่ราย ๔๐,๐๐๐ แห่ง ดำเนินธุรกิจผ่านบริษัทลูก (Affiliates) ที่มีอยู่โดยรวม ๒๗๐,๐๐๐ บริษัททั่วโลกและมีอัตราเพิ่มขึ้นทุกปี

ปัจจุบันการดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาตินำไปสู่การหมุนเวียนของเงินทุนแลกเปลี่ยน เทคโนโลยีการบริหารและแรงงานระหว่างประเทศ แต่ในขณะเดียวกันก็สร้างปัญหาตามมา ตามมา เช่นกัน อย่างเช่น การผูกขาดตลาด ปัญหาสิ่งแวดล้อมจากผลพวงของอุตสาหกรรมและปัญหาการเลี่ยง ภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ (International Tax Avoidance and Evasion) ที่เป็นปัญหาสำคัญปัญหา หนึ่งของทั้งประเทศผู้ส่งออกการลงทุน และประเทศผู้รับการลงทุน อันเนื่องมาจากการดำเนินธุรกิจ ระหว่างประเทศของบริษัทข้ามชาติ

รูปแบบการดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ โดยทั่วไปมีมากมายในหลายรูปแบบด้วยกัน แต่ที่นิยมใช้กันแพร่หลายมีอยู่ ๘ รูปแบบด้วยกัน คือ

๑. การตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือ (Subsidiary)

การตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือในประเทศไทย เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่ในประเทศไทย ซึ่งอาจจดทะเบียนเป็นบริษัทเอกชนหรือบริษัทมหาชนก็ได้ บริษัทที่จัดตั้งขึ้นใหม่นี้จะอยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทแม่ (Parent Company) โดยมากแล้วจะเป็นไปในลักษณะของการถือหุ้นไม่ว่าทั้งหมดหรือส่วนใหญ่ หากบริษัทแม่เข้ามาถือหุ้นส่วนใหญ่ตั้งแต่ร้อยละ ๕๐ ขึ้นไปก็ถือว่าเป็นนิติบุคคลต่างตัวต้องห้าม มิให้ประกอบธุรกิจบางประเภทหรือจะประกอบธุรกิจได้ต้องได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรีหรืออธิบดีกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์เสียก่อนแล้วแต่กรณี และยังคงห้ามมิให้ถือครองกรรมสิทธิ์ที่ดินด้วย แต่อย่างไรก็ตามในทางภาษีอากรก็ถือว่าเป็นหน่วยภาษีหนึ่ง บริษัทดังกล่าวจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยตามหลักถิ่นที่อยู่ จากเงินได้ทั้งที่เกิดจากการประกอบกิจการในประเทศไทยและนอกประเทศในอัตราร้อยละ ๓๐ ของกำไรสุทธิ

๒. การตั้งสาขา (Branch)

การตั้งสาขานั้นเป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศไม่ได้เข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทใหม่ในประเทศไทย แต่เป็นการเข้ามาเปิดสาขาในประเทศไทย กรณีนี้จึงไม่มีนิติบุคคลหรือบริษัทใหม่เกิดขึ้นในประเทศไทย แม้จะมีการจดทะเบียนพาณิชย์ต่อกระทรวงพาณิชย์ เพราะการจดทะเบียนดังกล่าวไม่ใช่การจดทะเบียนก่อตั้งนิติบุคคล แต่เป็นการจดทะเบียนเพื่อทางราชการจะได้ควบคุมการประกอบพาณิชย์กิจในประเทศไทยได้

พระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์ พ.ศ. ๒๔๙๙ มาตรา ๑๐ วรรคสอง ได้กำหนดให้บริษัทต่างประเทศที่เข้ามาเปิดสาขาประกอบพาณิชย์กิจในประเทศไทยต้องจดทะเบียนพาณิชย์ มิฉะนั้นมีความผิดต้องได้รับโทษตามกฎหมาย ซึ่งกิจการที่ถือว่าเป็นพาณิชย์กิจนั้นได้แก่กิจการดังต่อไปนี้

- การซื้อ การขาย การขายทอดตลาด การแลกเปลี่ยน
- การให้เช่า การให้เช่าซื้อ
- การเป็นนายหน้าตัวแทนค้าต่าง
- การขนส่ง
- การหัตถกรรม การอุตสาหกรรม
- การรับจ้างทำของ
- การให้กู้ยืมเงิน การรับจำนำ การรับจำนอง
- การคลังสินค้า
- การแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายเงินตราต่างประเทศ การซื้อหรือการขายตัวเงิน การธนาคาร การเครดิตฟองซิเอร์ การโพงก๊วน
- การรับประกันภัย

- กิจการอื่นซึ่งกำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของสาขาบริษัทต่างประเทศนั้น เป็นไปตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) กล่าวคือ คงเสียภาษีจากกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรมาตรา ๖๖ วรรคสองเท่านั้น “อัตรา ๓๐% ของกำไรสุทธิ เว้นแต่กิจการขนส่งระหว่างประเทศให้เสียในอัตราร้อยละ ๓ ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย” จึงต่างกับการเข้ามาตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือที่ต้องเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ คือต้องเสียภาษีจากเงินได้ทั้งที่เกิดจากการประกอบกิจการในประเทศไทยและนอกประเทศไทยด้วย ผลประโยชน์ที่สำนักงานใหญ่จะได้รับจากสาขาในประเทศไทยก็คือ “กำไร” ที่สาขาส่งไปให้ ซึ่งกำไรที่ส่งไปนี้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ ๑๐ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๐ ทวิ โดยสาขาจะต้องนำส่งอำเภอก่อนหรือเขตท้องที่ที่พร้อมกันยื่นแบบ ภ.ง.ด. ๕๔ ภายใน ๗ วัน นับแต่วันส่งกำไรหรือจำหน่ายกำไร

๓. การลงทุนในรูปกิจการร่วมค้า (Joint Venture)

เป็นการเข้ามาร่วมลงทุนร่วมกันกับบริษัทอื่นในประเทศไทยเพื่อทำโครงการใดโครงการหนึ่ง ซึ่งส่วนใหญ่เป็นโครงการขนาดใหญ่ต้องใช้เงินทุนจำนวนมากหรือเทคโนโลยีระดับสูง เช่น การสร้างสะพานขนาดใหญ่ การสร้างถนนสายใหญ่ การสร้างทางด่วน การสร้างรถไฟฟ้าหรือรถไฟใต้ดิน การสร้างอาคารหรือโรงงานขนาดใหญ่ การจุดเจาะน้ำมันหรือก๊าซธรรมชาติ เป็นต้น

กิจการร่วมค้าอาจจดทะเบียนเป็นบริษัทใหม่ ซึ่งทำให้มีฐานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทที่เข้าร่วมค้ากัน หรืออาจจะไม่จดทะเบียนเพียงแต่ทำสัญญาร่วมค้ากันได้ กรณีที่จดทะเบียนเป็นบริษัทใหม่ก็จะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในนามบริษัทใหม่ในอัตราร้อยละ ๓๐ ของกำไรสุทธิมาแบ่งจ่ายเป็นเงินปันผล เงินปันผลที่บริษัทต่างประเทศได้รับไปนั้นก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ ๑๐ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๐ โดยบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งอำเภอก่อนหรือเขตท้องที่ภายใน ๗ วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินปันผลนั้น

๔. การตั้งตัวแทนทางการค้า (Commercial Agency)

การประกอบธุรกิจในปัจจุบันโดยเฉพาะอย่างยิ่งการขายสินค้านั้น เมื่อการผลิตและการขายภายในประเทศประสบความสำเร็จ ผู้ผลิตมักจะขยายตลาดสินค้าของตนไปยังต่างประเทศ ซึ่งวิธีการขยายตลาดนอกจากจะทำได้โดยการเข้าไปตั้งบริษัทใหม่หรือเปิดสาขาในต่างประเทศแล้ว ยังอาจทำได้โดยการตั้งตัวแทนทางการค้าหรือผู้จัดจำหน่ายในต่างประเทศก็ได้

การตั้งตัวแทนทางการค้าในประเทศไทยก็คือ การที่บริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศทำสัญญาแต่งตั้งให้ตัวแทนในประเทศไทย ซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นผู้ติดต่อหาลูกค้าเพื่อซื้อสินค้าของตน และอาจจะให้มีอำนาจในการเจรจาต่อรองตลอดจนทำสัญญากับลูกค้าแทนตนก็ได้ ทั้งนี้กิจกรรมที่ตัวแทนกระทำไปนั้นเป็นการกระทำในนามของตัวการและเพื่อประโยชน์ส่วนตัวเสียของตัวการ ผลกำไรขาดทุนและตัวแทนจะได้รับค่าตอบแทนในรูปของค่ากำเหน็จ ซึ่งมักจะคิดเป็นร้อยละของราคาสินค้าที่ซื้อขายกัน และการชำระเงินผู้ซื้อก็มักจะชำระตรงไปยังผู้ขายในต่างประเทศ โดยการเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิต

การเป็นตัวแทนการค้าดังกล่าวอาจเป็น Sole Agency หรือ Exclusive Agency ก็ได้ แต่จะตกลงกัน ถ้าเป็น Sole Agency ก็หมายความว่าตัวการในต่างประเทศให้คำรับรองว่าจะไม่แต่งตั้งตัวแทนรายอื่นในอาณาเขตเดียวกันอีก แต่ยังคงสิทธิที่จะขายตรงด้วยตนเอง แต่ถ้าเป็น Exclusive Agency ก็หมายความว่าตัวการให้คำรับรองว่าการจำหน่ายสินค้าในอาณาเขตนั้นจะต้องจำหน่ายโดยตัวแทนเท่านั้น

ในส่วนการเสียภาษีนั้น การที่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศมีตัวแทนอยู่ในประเทศไทย ถือว่าบริษัทผู้ขายประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทผู้ขายต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยตัวแทนในประเทศไทยมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแทนบริษัทในต่างประเทศ ฉะนั้นผู้ที่จะเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศจึงต้องคำนวณดูว่าบริษัทตัวการในต่างประเทศมีภาระภาษีเป็นจำนวนเงินเท่าใด แล้วเรียกเก็บภาษีนำนวนนั้นจากบริษัทต่างประเทศเพื่อนำมาจัดการชำระให้กรมสรรพากร หากตัวแทนปล่อยปละละเลยแล้ว ตัวแทนอาจถูกกรมสรรพากรประเมินให้ชำระภาษีแทนตัวการ พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

๕. การตั้งผู้จัดจำหน่าย (Distributor)

การตั้งผู้จัดจำหน่ายในประเทศไทยนั้น เป็นการทำสัญญาเพื่อให้ผู้จัดจำหน่ายมีสิทธิสั่งซื้อสินค้าไปจำหน่ายภายในอาณาเขตที่กำหนดไว้ ซึ่งหากเป็น Sole Distributorship ก็หมายความว่าผู้ผลิตรับรองว่าจะไม่แต่งตั้งผู้จัดจำหน่ายรายอื่นในอาณาเขตเดียวกันอีก แต่ก็ยังสงวนสิทธิที่จะขายโดยตรงด้วยตนเองอยู่ แต่ถ้าเป็น Exclusive Distributorship ก็หมายความว่า ผู้ผลิตรับรองว่าการจำหน่ายสินค้าในอาณาเขตนั้นจะต้องจำหน่ายโดยผู้จัดจำหน่ายรายนั้นเท่านั้น

ในด้านภาษีนั้นเมื่อผู้จัดจำหน่ายไม่ใช่ตัวแทนของผู้ผลิตในต่างประเทศ ผู้ผลิตในต่างประเทศก็น่าจะไม่ได้ชื่อว่าประกอบกิจการในประเทศไทย และผู้จัดจำหน่ายก็ไม่น่าจะต้องเสียภาษีแทนผู้ผลิตในต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๖ ทวิ แต่ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรก็มักจะถือว่าผู้จัดจำหน่ายเป็นตัวแทนของผู้ผลิตในต่างประเทศและประเมินให้ผู้จัดจำหน่ายเสียภาษีแทนตามมาตรา ๗๖ ทวิ เช่นเดียวกัน

๖. การตั้งสำนักงานผู้แทน (Representative office หรือ Liaison Office)

การเข้ามาตั้งสำนักงานผู้แทนในประเทศไทยนั้น ส่วนใหญ่ก็เพื่อให้สำนักงานทำหน้าที่ช่วยเก็บสถิติ สำนวณ หาข้อมูลเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจในประเทศไทย ตรวจสอบคุณภาพและปริมาณสินค้าที่ซื้อไปจากประเทศไทย เผยแพร่ข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับสินค้าหรือบริการใหม่ ๆ ของสำนักงานใหญ่ รายงานความเคลื่อนไหวทางธุรกิจในประเทศไทยให้สำนักงานใหญ่ทราบ สำนักงานผู้แทนนี้ไม่ต้องจดทะเบียนพาณิชย์เพราะมิได้ประกอบกิจการในเชิงพาณิชย์หรือเชิงการค้าที่ก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทย อย่างไรก็ตามเนื่องจากกิจกรรมของสำนักงานผู้แทนเป็นกิจกรรมให้บริการ ฉะนั้นการตั้งสำนักงานผู้แทนในประเทศไทยจึงต้องได้รับอนุญาตจากกรมทะเบียนการค้ากระทรวงพาณิชย์ตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๔๒ ซึ่งเป็นกฎหมายควบคุมการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว

ในด้านภาษีนั้นทางสำนักงานผู้แทนให้บริการแก่สำนักงานใหญ่เท่านั้นไม่ได้ให้บริการแก่ผู้อื่น สำนักงานผู้แทนก็ไม่ต้องเสียภาษี หากสำนักงานผู้แทนจัดซื้อสินค้าในประเทศไทยแล้ว จัดส่งไปให้สำนักงานใหญ่หรือสำนักงานสาขาในต่างประเทศ กฎหมายถือว่าสำนักงานผู้แทนเป็นผู้ขายสินค้านั้นออกไป ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๐ ตรี

๗. การตั้งสำนักงานภูมิภาค (Regional Office)

การเข้ามาตั้งสำนักงานในประเทศไทยเพื่อทำหน้าที่ติดต่อประสานงานและกำกับการดำเนินงานของสาขาและหรือบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในภูมิภาคเดียวกับสำนักงานใหญ่ โดยไม่มีรายได้จากการประกอบกิจการ ไม่มีอำนาจรับคำสั่งซื้อหรือเสนอขายหรือเจรจาทำธุรกิจในประเทศไทย สำนักงานภูมิภาคนี้จึงไม่ต้องจดทะเบียนพาณิชย์ แต่ต้องขออนุญาตตั้งสำนักงานต่อกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ตามพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๔๒ เช่นเดียวกับสำนักงานผู้แทนและจะต้องเสียภาษีหรือไม่ ก็ถือหลักเกณฑ์เดียวกับกรณีสำนักงานผู้แทนดังกล่าวมาแล้ว

๘. การทำสัญญาในรูปแบบต่าง ๆ

การประกอบธุรกิจในรูปแบบนี้ต่างกับรูปแบบที่กล่าวมาแล้ว ซึ่งจะทำในรูปของการจัดตั้งองค์กรธุรกิจขึ้นในประเทศไทย (ยกเว้นการตั้งตัวแทนการค้าและ(จัดจำหน่ายที่ทำเป็นสัญญา) ส่วนประกอบในรูปแบบที่ ๘ นี้ จะทำในรูปของสัญญาเท่านั้น

สัญญาที่ทำนั้นส่วนใหญ่จะเป็นสัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยีคือบริษัทต่างประเทศที่เป็นเจ้าของเทคโนโลยีตกลงขายเทคโนโลยีให้แก่ผู้ลงทุนในประเทศไทยเพื่อผู้ลงทุนในประเทศจะได้นำมาใช้ในการผลิตสินค้าหรือปรับปรุงการผลิตของตนหรือเพื่อให้บริการด้านการจัดการ การเงิน การบัญชีหรือการตลาดให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ซึ่งสัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยีนี้อาจแบ่งออกเป็น ๓ ประเภทใหญ่ คือ สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ (Licensing Agreement) สัญญาให้สิทธิทางการค้าและบริการหรือแฟรนไชส์ (Franchise Agreement) ซึ่งคำตอบแทนที่บริษัทต่างประเทศได้รับตามสัญญานี้ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรมักถือว่าเป็นค่าสิทธิ ผู้จ่ายเงินได้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๑๕ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๐ แต่ทางด้านศาล ศาลจะพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป

บริษัทข้ามชาติกับการกำหนดราคาโอน และแนวทางเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของประเทศไทย*

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับบริษัทข้ามชาติ

การแข่งขันในธุรกิจสมัยใหม่มิใช่การประกอบการแบบมุ่งตลาดในประเทศเพียงอย่างเดียวที่เรียกว่า Stand Alone แต่แท้ที่จริงแล้วครอบคลุมเวทีการแข่งขันระหว่างประเทศ เนื่องจากกฎเกณฑ์การค้าและการลงทุนระหว่างประเทศอ่อนคลายมากขึ้นในประเทศต่าง ๆ ทำให้ผู้บริโภคมทั่วโลกสามารถที่จะเลือกที่จะบริโภคสินค้าทั้งที่ผลิตในประเทศ หรือนำเข้าจากต่างประเทศ ได้ง่ายกว่าเดิม ประกอบกับการมีเทคโนโลยีนานาชนิดที่ถูกพัฒนาขึ้นเพื่อช่วยในการผลิตสินค้าและบริการให้มีจำนวนสูงและรวดเร็วขึ้นแต่มีราคาต่ำลง จากความได้เปรียบของการประหยัดต่อขนาด (Economies of Scale) นี้เอง ทำให้ธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็กในประเทศสามารถพัฒนาตนเองมาเป็นธุรกิจขนาดใหญ่ที่แข่งขันได้และในขณะเดียวกัน ธุรกิจข้ามชาติเดิมก็ต้องปกป้องฐานตลาดโลกของตนจากผู้ทำชิงรายใหม่ที่มีจุดเด่นทางเทคโนโลยีและวิสัยทัศน์ที่ทันสมัยกว่า นี่คือการสะท้อนสมรรถภูมิรบทางการตลาดระหว่างประเทศในปัจจุบันอย่างชัดเจน และตัวละครเอกที่โดดเด่นในสมรรถภูมิดังกล่าว คือ บริษัทข้ามชาติ นั่นเอง

รูปแบบบริษัทข้ามชาติอย่างเป็นทางการเกิดขึ้นในครั้งแรกเมื่อปี ค.ศ. ๑๙๑๔ นั่นคือเริ่มมีมาตั้งแต่สมัยก่อนเกิดสงครามโลกครั้งที่ ๒ การเกิดของบริษัทข้ามชาติในเวลานั้นเป็นผลเนื่องมาจากการเติบโตในทางการค้า การลงทุน และการขยายตัวของธุรกิจในรูปแบบบริษัทที่มีขนาดใหญ่มากขึ้นเรื่อย ๆ มาตลอดเวลาราวห้าสิบปีก่อนหน้านั้น แต่อย่างไรก็ตาม รูปแบบการดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาติในยุคแรก ๆ นั้น ไม่ได้เน้นหนักที่การเข้าไปลงทุนในลักษณะของการประกอบกิจการในประเทศนั้นโดยตรง (Foreign Direct Investment) ดังเช่นปัจจุบัน แต่จะเน้นหนักในทางการลงทุนประเภทกู้ยืมพันธบัตรรัฐบาลเสียมากกว่า

จนกระทั่งหลังปี ค.ศ. ๑๙๔๕ เมื่อสงครามโลกครั้งที่ ๒ สงบลง ทิศทางการลงทุนเพื่อเปิดตลาดใหม่ ๆ ในต่างประเทศจึงเริ่มขยายตัวสูงขึ้น การค้าโลกและการลงทุนเติบโตอย่างรวดเร็ว มีการติดต่อสัมพันธ์ระหว่างประเทศเพิ่มขึ้นมากมาย และจากตรงนี้เองที่บริษัทข้ามชาติได้ขยายการดำเนินธุรกิจออกนอกพรมแดนของตน โดยเข้าไปร่วมมีบทบาทสำคัญต่อการลงทุนและการผลิตสินค้าในตลาดการค้าของนานาประเทศจนถึงปัจจุบัน

กล่าวได้ว่า บริษัทข้ามชาติ คือแกนหลักที่สำคัญและทรงอิทธิพลที่สุดสำหรับกระแสการลงทุนและกระแสธุรกิจในระดับนานาชาติ เพราะจากรายงานประจำปี ๑๙๙๖ ขององค์การสหประชาชาติ (United Nations) ต่อทิศทางการลงทุนของโลก (World Investment Report, 1996) ได้รายงานความสัมพันธ์ของบรรดาบริษัทข้ามชาติที่มีต่อการลงทุนในนานาประเทศว่า

* สุวินัย วัฒนาร, "การกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมบริการภายในกลุ่มบริษัท," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๕๕), น.๖ - ๑๗.

ณ เวลานั้น มีบริษัทราว ๔๐,๐๐๐ แห่ง ที่ดำเนินธุรกิจผ่านบริษัทลูก (Affiliates) ที่มีอยู่โดยรวม ๒๗๐,๐๐๐ บริษัททั่วโลกและขยายตัวมากขึ้นทุกปี

บริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises : MNEs) มีชื่อเรียกอย่างอื่นอีกมากมาย เช่น Transnational Corporations, International Firm, Transnational Enterprises หรือ Multinational Companies ซึ่งมีการให้คำนิยามไว้อย่างหลากหลายตามแง่มุมของผู้ทำการศึกษา เช่น

David Lilienthal ได้ให้คำนิยามของบริษัทข้ามชาติ ภายใต้บริบทของสังคมศาสตร์ไว้ว่า หมายถึง บริษัทที่มีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศหนึ่ง และมีสำนักงานซึ่งดำเนินกิจการอยู่ภายใต้กฎหมายและกฎเกณฑ์และขนบธรรมเนียมของประเทศอื่นด้วย

Michael Brooke และ Lee Rammers ได้ให้นิยามของคำว่า Multinational Companies หมายถึง บริษัทซึ่งดำเนินกิจการที่มีความสำคัญของบริษัท ไม่ว่าจะเป็นการผลิตหรือการให้บริการในประเทศต่าง ๆ ตั้งแต่สองประเทศขึ้นไป

OECD Guidelines ให้คำนิยามของคำว่า บริษัทข้ามชาติ (Multinational Companies) หมายความว่า บริษัทหนึ่ง ๆ ที่เป็นส่วนของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises Group) ซึ่งกลุ่มบริษัทข้ามชาติในที่นี้ หมายถึง กลุ่มของบริษัทข้ามชาติในเครือที่ดำเนินธุรกิจในประเทศตั้งแต่สองประเทศขึ้นไป

แม้จะมีการให้คำนิยามที่หลากหลาย แต่โดยธรรมชาติแล้ว บริษัทข้ามชาติก็มีความหมายเดียวกัน กล่าวคือ กลุ่มธุรกิจซึ่งมักอยู่ในรูปของกลุ่มบริษัทที่มีการจัดตั้งและดำเนินธุรกิจในประเทศตั้งแต่สองประเทศขึ้นไป ข้อประการสำคัญคือ ภายในกลุ่มบริษัทเหล่านี้จะต้องมีการควบคุมจากบริษัทหนึ่งซึ่งเรียกว่า บริษัทแม่ (The Parent Company) ตั้งเป็นแกนอยู่ที่ประเทศใดประเทศหนึ่ง (Home Country) โดยมักจะถือกรรมสิทธิ์ในหุ้นส่วนใหญ่และมีอำนาจในการบริหารเหนือบริษัทลูกของตน (Subsidiaries) ทั้งหมด ซึ่งบริษัทลูกเหล่านี้มักถูกจัดตั้งในอีกประเทศที่ได้เข้าไปลงทุนหรือทำธุรกิจโดยตรง ที่เรียกว่า ประเทศแหล่งเงินได้ (Host Country) แต่ในบางกรณี บริษัทลูกก็อาจถูกจัดตั้งในประเทศเดียวกันกับที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ด้วยก็ได้

ผลทางกฎหมายของการจัดตั้งบริษัทลูกนั้น ทำให้บริษัทลูกมีสภาพเป็นนิติบุคคลที่แยกต่างหากจากบริษัทแม่ (Separate Legal Entities) สามารถดำเนินธุรกิจและนิติกรรมสัญญาต่าง ๆ ในนามของตนเอง ส่วนบริษัทแม่เองนั้นสามารถควบคุมบริษัทลูกได้โดยเพียงผ่านอำนาจในการถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกเป็นหลัก ซึ่งเป็นข้อพิจารณาทางกฎหมาย แต่หากพิจารณาในความเป็นจริงประกอบกันแล้ว การดำเนินงานและความสัมพันธ์ภายในกลุ่มในเชิงธุรกิจการค้าไม่ได้มีการแยกขาดจากกันแต่อย่างใด

ในระหว่างความสัมพันธ์ของบริษัทแม่ที่อยู่ในประเทศหนึ่งกับบริษัทลูกที่ตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่งนั้น ภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติก็อาจมีการจัดตั้งบริษัทตัวกลาง (An Intermediate Chain of Company) ขึ้นมาอีก โดยบริษัทตัวกลางนี้อาจตั้งอยู่ในประเทศของบริษัทแม่ (Home Country) หรือไปจัดตั้งยังประเทศบริษัทลูกตั้งอยู่ (Host Country) หรือแม้แต่ในประเทศอื่น ๆ ที่ไม่ใช่สองประเทศแรก ซึ่งเรียกว่าประเทศที่สาม (The Intermediary Country) เพื่อทำหน้าที่ในการถือกรรมสิทธิ์หรือมีอำนาจในการควบคุมบริษัทลูกนั้น ๆ แทนบริษัทแม่

อีกทีหนึ่ง (The Holding Company) ทั้งนี้ เพื่อการวางแผนธุรกิจ เช่น การจดทะเบียนตั้งบริษัท ตัวกลางในประเทศเดียวกับบริษัทลูก เพื่อปกปิดผู้ถือหุ้นใหญ่ที่แท้จริงของบริษัทลูก และเพื่อให้ อัตราส่วนผู้ถือหุ้นใหญ่ในบริษัทลูกกลายเป็นถูกถือโดยบริษัทภายในประเทศ ทำให้บริษัทลูก สามารถที่จะซื้อที่ดินหรือกระทำการทางธุรกิจใด ๆ ได้ตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ หากประเทศนั้น ๆ มีกฎหมายห้ามคนต่างด้าวซื้อขายที่ดินหรือประกอบกิจการบางอย่าง และหาก เป็นการวางแผนภาษีก็เพื่อเป็นจุดผ่านของทุนหรือกำไร เป็นการให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ ทางบรรเทาภาระภาษี ซึ่งเมื่อมีบริษัทตัวกลางดังกล่าวแล้ว จะทำให้ภาระภาษีของบริษัทโดยรวม ของกลุ่มลดลงได้เป็นอย่างมาก เป็นต้น

นอกจากกรณีของกลุ่มของบริษัทที่กล่าวถึงข้างต้นแล้ว คำว่า บริษัทข้ามชาติ ยังประกอบด้วยกรณีดำเนินธุรกิจผ่านสาขา (Branch Offices) ในต่างประเทศด้วยเช่นกัน ผลของข้อแตกต่างทางกฎหมายระหว่างการจัดตั้งบริษัทลูกกับการจัดตั้งสาขาก็คือ การมีสาขานั้น ถือว่า บริษัทแม่ได้ดำเนินธุรกิจนั้น ๆ ในนามของบริษัทแม่โดยตรง เพราะสาขานั้นไม่มีสภาพ นิติบุคคลตามกฎหมายที่แยกขาดจากบริษัทแม่ การบริหารสาขาจึงเป็นเหมือนการบริหารองค์กร ส่วนหนึ่งของบริษัทแม่โดยทั่วไป

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน

ความหมายของการกำหนดราคาโอน

ราคาโอนหรือ Transfer Price หมายถึง ราคาสินค้า ค่าบริการ และทรัพย์สินไม่มี รูปร่างที่วิสาหกิจหนึ่งคิดจากอีกวิสาหกิจหนึ่งที่อยู่ในเครือเดียวกัน ซึ่งราคาที่กำหนดขึ้นระหว่างกันนี้ จะมีการโอนกำไรไปยังคู่สัญญา ซึ่งอาจสอดคล้องหรือไม่สอดคล้องกับราคาตลาดก็ได้

หากการตั้งหรือการกำหนดราคาโอนเป็นไปตามเหตุตามผลที่เหมาะสม และมีความ เป็นไปได้ในการหาราคาดังกล่าวในทุกกรณี ปัญหาเรื่องนี้ย่อมไม่เกิดข้อถกเถียง มิฉะนั้นย่อมมี ปัญหาตามมาอย่างมาก โดยเฉพาะในกรณีเป็นกิจการระหว่างประเทศของบริษัทข้ามชาติที่มีการ จัดตั้งองค์กรหรือหน่วยงานหลายแบบ ทำธุรกรรมรูปแบบต่าง ๆ กันขึ้นในประเทศต่าง ๆ มีศูนย์ปฏิบัติการแยกหรือมีศูนย์ย่อยหลายแห่ง ราคาโอนที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตามธรรมชาติ ที่ควรจะเป็นจึงย่อมทำให้รายได้ รายจ่าย และผลกำไรขาดทุนของแต่ละองค์กรที่เกี่ยวข้องสูงต่ำกว่า ที่ควรจะเป็น ส่งผลกระทบต่อการจัดสรรทรัพยากรในองค์กรและนอกองค์กร และทั้งต่อการ จัดเก็บภาษีอากรของรัฐที่เกี่ยวข้องในท้ายที่สุด ตัวอย่างเช่น สินค้ารายการหนึ่งมีราคาขาย ที่เหมาะสม คือ ๑๐๐ ถ้า ก. ขายสินค้านั้นให้แก่ ข. ในราคา ๘๐ ราคาส่วนที่ต่ำเกินไปกว่าที่ ก. ควร ได้รับ จำนวน ๒๐ ย่อมมีผลเป็นการโอนเงินได้หรือกำไรในจำนวนดังกล่าวจาก ก. ไปเก็บไว้ในมือ ข. เพราะธุรกรรมดังกล่าวทำให้ ข. มีรายจ่ายน้อยกว่าที่ควร ซึ่งย่อมเท่ากับว่า ข. เหลือเงินหรือมีกำไร เพิ่มขึ้น ในขณะที่ ก. มีเงินเหลือหรือมีกำไรลดลงเป็นจำนวนเท่ากัน ในทางกลับกัน ถ้า ก. ขายสินค้า ดังกล่าวให้ ข. ในราคา ๑๕๐ ราคาส่วนที่สูงเกินไปกว่าที่ ก. ควรได้รับ จำนวน ๕๐ ย่อมมีผล เท่ากับเป็นการโอนเงินได้หรือกำไรจาก ข. ไปเก็บไว้ในมือ ก. เพราะธุรกรรมดังกล่าวทำให้ ข.

มีรายจ่ายมากขึ้นกว่าที่ควร ซึ่งย่อมเท่ากับว่า ข. มีเงินเหลือหรือมีกำไรน้อยลง ในขณะที่ ก. มีเงินได้หรือกำไรเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนเท่ากันโดยปริยาย

โดยทั่วไปเมื่อกล่าวถึงการกำหนดราคาโอนจึงมักจะมี ความหมายในทางลบ คือ การสร้างราคาโอนให้ให้ผิดไปจากที่ควรจะเป็นเพื่อเลี่ยงภาษี หรือทำให้กิจการโดยรวมเสียภาษีน้อยที่สุด หรือที่เรียกว่า Abusive Transfer Pricing อย่างไรก็ตาม ในบางกรณี การกำหนดราคาโอนเป็นไปเพื่อจัดการกับปัญหากระแสเงินสดทางการค้า ฯลฯ ไม่ใช่เพื่อเลี่ยงภาษี และในบางกรณี จะเห็นได้ว่าเป็นการยาก หรือแทบจะเป็นไปไม่ได้ที่จะหาราคาโอนที่สมเหตุสมผลได้ อันเกิดจากสาเหตุต่าง ๆ เช่น ความไม่แน่นอนของปัจจัยต่าง ๆ การใช้หลักการคำนวณ หรือแนวคิดต่างกัน ดังนั้น การตั้งหรือการกำหนดราคาโอนที่ไม่ได้มีความหมายในทางลบเสียทีเดียวย่อมอยู่ในขอบเขตของเรื่องการกำหนดราคาโอนด้วย

วัตถุประสงค์ของการกำหนดราคาโอน

การกำหนดราคาโอนเป็นวิธีการที่บริษัทข้ามชาติใช้เพื่อวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

(๑) เพื่อลดรายจ่ายทางด้านภาษีหรือรายจ่ายอื่น ๆ ที่ต้องจ่ายให้แก่รัฐบาล

โดยบริษัทข้ามชาติจะทำการกำหนดราคาโอนในทิศทางที่ทำให้สาขาหรือบริษัทในเครือของบริษัทในประเทศที่มีการเก็บภาษีเงินได้ในอัตราต่ำได้รับกำไรสูง แต่ทำให้สาขาหรือบริษัทในเครือในประเทศที่มีการเก็บภาษีเงินได้ในอัตราสูงได้รับกำไรต่ำ ดังนั้นบริษัทข้ามชาติจึงมักจะตั้งสาขาหรือบริษัทในเครือในประเทศ

นอกจากนี้บริษัทข้ามชาติยังใช้กลยุทธ์ในการกำหนดราคาโอนเพื่อหลักเลี่ยงภาษีศุลกากร กล่าวคือ อากรขาออก อากรขาเข้า รวมทั้งให้ได้รับประโยชน์จากเงินอุดหนุนที่ให้แก่การส่งออก โดยบริษัทข้ามชาติมักจะตั้งราคาโอนไว้ค่อนข้างต่ำสำหรับสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกให้กับสาขาหรือบริษัทในเครือในประเทศอื่น ๆ ที่เก็บอากรขาเข้าตามมูลค่า (ad valorem) เพื่อจะได้เสียอากรขาเข้าหรืออากรขาออกต่ำ และในทางตรงกันข้าม บริษัทข้ามชาติมักจะกำหนดราคาโอนไว้ค่อนข้างสูง สำหรับสินค้าที่ส่งออกให้แก่สาขาหรือบริษัทในเครือในประเทศอื่น ๆ ที่มีการให้เงินอุดหนุนแก่สินค้าส่งออก

(๒) เพื่อหลีกเลี่ยงการควบคุมการปริวรรตเงินตราต่างประเทศ เช่น ในประเทศที่มีการควบคุมการปริวรรตเงินตราต่างประเทศ และมีการกำหนดขนาดหรืออัตราของเงินปันผล กำไร ดอกเบี้ย และค่าสิทธิบัตร ที่จะสามารถโอนออกนอกประเทศได้ บริษัทข้ามชาติมักจะตั้งราคาโอนไว้สูงสำหรับสินค้าที่นำเข้าจากสาขาหรือบริษัทในเครือในประเทศอื่นเพื่อจะได้โอนเงินออกได้ตามที่ต้องการ แต่เป็นการโอนออกในรูปของการซื้อสินค้าเข้า ไม่ใช่ในรูปของเงินปันผล กำไร หรือดอกเบี้ย

(๓) เพื่อลดการเสี่ยงภัยจากการเปลี่ยนแปลงค่าเงินตรา เช่น ถ้าคาดว่าเงินตราของประเทศไทยจะถูกลดค่า เนื่องจากจะมีการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างเงินตราของประเทศไทยกับประเทศอื่น ๆ ให้ต่ำลง บริษัทข้ามชาติจะใช้กลยุทธ์การกำหนดราคาโอนเพื่อโอนผลกำไรหรือเงินปันผล จากสาขาหรือบริษัทในเครือในประเทศไทยออกนอกประเทศอื่นเสียก่อน ก่อนที่จะมีการลดค่าของเงินเกิดขึ้นจริง ๆ เพราะไม่ต้องการให้เกิดการขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนเงินตราระหว่างประเทศ

(๔) เพื่อให้มีหรือรักษาอำนาจตลาด บริษัทข้ามชาติจะใช้กลยุทธ์การกำหนดราคาโอน เพื่อให้บริษัทแม่ สาขา หรือบริษัทในเครือ มีอำนาจในการแข่งขันที่เพิ่มขึ้น หรือเพื่อป้องกันการสูญเสียอำนาจตลาด หรือเพื่อเข้ายึดหรือเจาะแหล่งตลาดใหม่ ๆ กล่าวคือ ใช้วิธีการกำหนดราคาโอนให้ต่ำมาก จนทำให้สาขาหรือบริษัทในเครือที่รับซื้อสามารถขายวัตถุดิบ หรือสินค้านั้นต่อไปได้ในราคาที่ถูกลงกว่าคู่แข่ง เพื่อเป็นการขยายส่วนของตลาด หรือเป็นการป้องกันมิให้บุคคลอื่นเข้ามาทำการแข่งขัน วิธีการนี้เป็นวิธีการหนึ่งที่ใช้เพื่อการกีดกันทางการค้าที่เรียกว่า การทุ่มตลาด (Dumping)

(๕) เพื่อลดผลกระทบของการควบคุมราคา ในกรณีที่ประเทศที่สาขาหรือบริษัทในเครือตั้งอยู่มีการควบคุมราคาขายปลีกสินค้าบางชนิดที่ซื้อขายกันภายในประเทศ บริษัทข้ามชาติก็สามารถที่จะช่วยสาขาหรือบริษัทในเครือให้หลีกเลี่ยงการควบคุมราคาสินค้าดังกล่าวได้โดยการกำหนดราคาโอนของวัตถุดิบหรือสินค้าให้สูงขึ้น ซึ่งจะมีผลทำให้ต้นทุนสินค้าสูงกว่าที่ควรจะเป็น ดังนั้น จึงสามารถใช้เป็นข้อต่อรองกับรัฐบาลของประเทศนั้นและขอปรับราคาสินค้าให้สูงขึ้นได้อย่างมีเหตุผล

(๖) เป็นเครื่องมือในการโอนย้ายกำไรออกจากประเทศที่มีสถานการณ์ทางการเมืองไม่มั่นคง หรือมีนโยบายเข้มงวดในการควบคุมกิจการของภาคเอกชน การกำหนดราคาโอนกับวัตถุดิบหรือสินค้าสำเร็จรูปจึงเป็นวิธีการที่ดีที่สุดที่จะหลีกเลี่ยงสถานการณ์ดังกล่าว และในขณะเดียวกันก็เป็นการโอนเงินลงทุนออกได้ในระยะสั้นมากกว่าหวังผลระยะยาวจากกำไรหรือเงินปันผล

ธุรกรรมข้ามชาติที่บริษัทใช้ในการกำหนดราคาโอน

บริษัทข้ามชาติใช้วิธีการกำหนดราคาโอนเพื่อผลประโยชน์ในการช่วยลดค่าใช้จ่ายทางด้านภาษีทั้งระบบ โดยการกำหนดราคาโอนผ่านธุรกรรมข้ามชาติดังต่อไปนี้

(๑) การขายสินค้า (Sale of goods) ตามปกติแล้วการซื้อขายมักจะมีปัญหาในเรื่องราคา เพราะผู้ซื้อและผู้ขายต่างก็ต้องการที่จะมีกำไรมาก แต่สำหรับการซื้อขายระหว่างกลุ่มบริษัทข้ามชาติแล้วจะไม่เป็นเช่นนั้น ราคาที่ซื้อขายระหว่างกันบ่อยครั้งมิได้เป็นไปตามราคาตลาด แต่จะเป็นราคาซึ่งมีผลประโยชน์ต่อกลุ่มบริษัทข้ามชาติทั้งหมด

โดยเหตุที่ธุรกิจจะเสียภาษีมากขึ้นเพียงใดขึ้นอยู่กับกำไรที่ได้รับ ดังนั้น ถ้าราคาขายสูงกว่าราคาซื้อเท่าใด กำไรก็มากขึ้นเท่านั้น สำหรับบริษัทข้ามชาติก็เช่นเดียวกัน ราคาซื้อขายจะเป็นเครื่องกำหนดว่าจะมีราคาเท่าใด บริษัทข้ามชาติจึงทำการยกย้ายถ่ายเทกำไรและตั้งราคาซื้อขายระหว่างกันโดยมิได้เป็นไปตามราคาตลาดโดยสุจริต

ในทางปฏิบัติทั่ว ๆ ไป วิธีการหนึ่งที่บริษัทข้ามชาติใช้เพื่อลดภาระภาษีในประเทศไทย ก็คือการกำหนดราคาโอน กล่าวคือ บริษัทในเครือหรือสาขาของบริษัทข้ามชาติในประเทศไทย จะนำสินค้าเข้ามาในประเทศไทย ทั้งวัตถุดิบ ผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป และผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปจากสำนักงานใหญ่ หรือบริษัทแม่ หรือบริษัทในเครืออื่น ๆ ในราคาที่สูงกว่าปกติ ซึ่งวิธีการนี้ทำให้บริษัทสามารถยกย้ายถ่ายเทกำไรจากประเทศไทยไปยังประเทศซึ่งส่งออกสินค้านั้นเข้ามายัง

ประเทศไทย กล่าวคือ เมื่อบริษัทในเครือประเทศไทยซื้อสินค้าจากบริษัทแม่หรือบริษัทในเครืออื่น ในราคาที่สูงกว่าปกติ ทำให้ต้นทุนของสินค้านั้น ๆ สูง เป็นผลให้บริษัทในประเทศไทยมีกำไรต่ำ บริษัทจึงเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิให้ประเทศไทยในจำนวนที่ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น และเมื่อบริษัท สาขาส่งเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือบริษัทในเครือส่งเงินปันผลออกไป เงินกำไรส่งออกและเงินปันผลส่งออกก็จะต่ำกว่าที่ควรจะเป็น เพราะได้ส่งออกไปในรูปค่าซื้อสินค้าแล้ว ทำให้ประเทศไทยได้รับภาษีหัก ณ ที่จ่าย จากเงินกำไรส่งออกและเงินปันผลส่งออกต่ำกว่าที่ควรจะเป็นด้วย ในทางกลับกัน บริษัทในเครือหรือสาขาของบริษัทข้ามชาติในประเทศไทย ก็จะมีการส่งออกสินค้าที่ผลิตในประเทศไทยไปขายให้สำนักงานใหญ่หรือบริษัทในเครืออื่น ๆ ในราคาที่ต่ำกว่าปกติ วิธีการนี้ทำให้บริษัทสามารถยกย้ายถ่ายเทกำไรจากประเทศไทยไปยังประเทศอื่น ๆ และเป็นกลเม็ดภาษีใน ประเทศไทยได้เช่นกัน กล่าวคือ เมื่อบริษัทในเครือในประเทศไทยขายสินค้าไปในราคาต่ำกว่าปกติ ทำให้รายได้ของบริษัทต่ำ เป็นผลให้มีกำไรต่ำ บริษัทจึงเสียภาษีให้ประเทศไทยในจำนวนที่ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น

(๒) การให้บริการ (Intra-group services) เกือบจะทุกกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ต้องมีการให้บริการภายในกลุ่มบริษัท โดยมีศูนย์กลางในการให้บริการซึ่งอาจจะอยู่ที่บริษัทแม่หรือบริษัทในเครือที่มีความพร้อมสูง รูปแบบของการให้บริการทั่ว ๆ ไป เช่น การให้บริการด้านการบริหาร การวางแผน การประสานงาน การควบคุมทางด้านงบประมาณ การเงิน กฎหมาย บัญชี และคอมพิวเตอร์ การช่วยเหลือในด้านการผลิต การจัดจำหน่าย การตลาด การโฆษณา บุคลากร การฝึกอบรม การวิจัยและพัฒนา การป้องกันและการบริหารการลงทุน เป็นต้น

บริษัทในเครือหรือสาขาใดที่เป็นผู้ได้รับประโยชน์จากบริการเหล่านี้ จะต้องจ่ายค่าตอบแทน ซึ่งโดยปกติแล้วมักจะเป็นการจ่ายในอัตราที่ตายตัว เช่น คิดเป็นร้อยละของยอดขายหรือกำไร แต่ในบางกรณีก็คิดเฉพาะต้นทุนทางตรง หรือคิดทั้งต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม และบางครั้งก็มีการคิดกำไรเพิ่มอีกด้วย และในบางกรณีค่าใช้จ่ายที่บริษัทแม่หรือบริษัทในเครือที่ทำหน้าที่ให้บริการจ่ายไป ยากที่จะระบุได้ว่าจำนวนใดเป็นค่าใช้จ่ายของสาขาหรือบริษัทในเครือใด ก็จะใช้วิธีเฉลี่ยเรียกเก็บค่าใช้จ่ายดังกล่าวจากสาขาหรือบริษัทในเครือต่าง ๆ ด้วยหลักเกณฑ์ที่พิจารณาว่าเหมาะสม ค่าตอบแทนหรือค่าธรรมเนียมการให้บริการซึ่งจ่ายในระหว่างกลุ่มบริษัทข้ามชาติดังกล่าวนี้ ส่งผลกระทบต่อการปันส่วนกำไร (Allocation of profits) ระหว่างสมาชิกในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

สำหรับค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนการให้บริการที่บริษัทในเครือหรือสาขาในประเทศไทยจ่ายให้บริษัทแม่หรือบริษัทในเครืออื่น ๆ ที่เป็นผู้ให้บริการนั้นจะสูงกว่าอัตราค่าตอบแทนที่ควรเป็นถ้าบริษัทเหล่านั้นไม่มีความสัมพันธ์กัน หรือในบางครั้งการให้บริการดังกล่าวนี้ไม่มีอยู่จริงหรือไม่มีประโยชน์ต่อบริษัทในเครือ ประเทศไทย หรือมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ ดังนั้น เมื่อรายจ่ายค่าบริการดังกล่าวสูงเกินควรกว่าที่ควรจะเป็น ก็จะเป็นผลให้กำไรสุทธิต่ำ และทำให้ภาระภาษีที่บริษัทข้ามชาติต้องเสียในประเทศไทยลดต่ำลงกว่าที่ควรจะเป็นด้วย

(๓) การโอนเทคโนโลยีและเครื่องหมายการค้า (Transfer of Technology and Trademarks) การผลิตสินค้าบางชนิดต้องมีประสบการณ์และเทคโนโลยีอย่างสูง

ประสบการณ์นั้นเป็นผลมาจากการพัฒนาที่ยาวนานและต่อเนื่อง ซึ่งต้องใช้ทั้งเงินทุนและกำลังคน เป็นอย่างมาก และผู้ผลิตก็ได้คิดค้นเครื่องหมายการค้าของตนขึ้นมาเพื่อชี้ให้เห็นข้อแตกต่าง ของสินค้าของตนและของผู้อื่น ซึ่งเครื่องหมายการค้านั้นมีกฎหมายคุ้มครอง ดังนั้น ทั้งเทคโนโลยี และเครื่องหมายการค้า จึงเป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง ถ้าผู้ใดต้องการใช้เทคโนโลยีหรือได้รับอนุญาต ให้ใช้เครื่องหมายการค้าเพื่อที่จะส่งเสริมการขายแล้ว ผู้นั้นก็ต้องจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ เทคโนโลยีหรือเครื่องหมายการค้า

การโอนทรัพย์สินไม่มีรูปร่างเหล่านี้ เป็นช่องทางที่สำคัญที่บริษัทข้ามชาติใช้ในการ ยักย้ายถ่ายเทกำไรจากประเทศที่มีอัตราภาษีสูง ไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ สำหรับประเทศไทยนั้น ในแต่ละปีต้องจ่ายเงินออกไปเป็นค่าทรัพย์สินไม่มีรูปร่างเหล่านี้เป็นจำนวนมาก โดยอาจจ่ายเป็น ร้อยละของจำนวนผลผลิตที่ได้ หรือจากยอดขายหรือจากกำไร แต่ก็มีบ่อยครั้งที่เงินไปในรูปแบบ ของการจ่ายเงินเป็นจำนวนแน่นอน หรือบางครั้งค่าตอบแทนก็อาจจะรวมอยู่ในราคาสินค้า กิ่งสำเร็จรูปหรือวัตถุดิบ ซึ่งบริษัทแม่หรือบริษัทในเครืออื่น ๆ ขายให้บริษัทในเครือหรือสาขา ในประเทศไทย

เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรของไทย กำหนดให้บริษัทต่างประเทศซึ่งมิได้ ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้ค่าสิทธิต่าง ๆ ซึ่งรวมถึงค่าตอบแทนการใช้ทรัพย์สิน ไม่มีรูปร่างดังกล่าวข้างต้นด้วย ซึ่งต้องเสียภาษีในประเทศไทย โดยให้ผู้จ่ายค่าตอบแทนดังกล่าว หักภาษี ณ จ่าย ตามนัยมาตรา ๗๐ (๒) ในขณะที่กำไรจากธุรกิจต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตรา ร้อยละ ๓๐ กำไรส่งออกหรือเงินปันผลส่งออกต้องเสียภาษีอีกในอัตราร้อยละ ๑๐ นอกจากนี้ การจ่ายค่าตอบแทนเหล่านี้ ผู้จ่ายสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ทั้งหมด อีกด้วย ดังนั้น หากบริษัทในเครือประเทศไทยส่งเงินค่าตอบแทนการใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง หรือค่าสิทธิดังกล่าวไปให้บริษัทแม่ในต่างประเทศ บริษัทในเครือประเทศไทยสามารถนำรายจ่าย ดังกล่าวมาหักในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีทำให้กำไรสุทธิต่ำภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไร สุทธิก็จะต่ำกว่าที่ควรจะเป็น และภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผลส่งออกก็จะต่ำกว่าที่ควรจะเป็น ตามไปด้วย ส่วนบริษัทแม่ในต่างประเทศก็จะเสียภาษีเฉพาะภาษีหัก ณ ที่จ่าย จากค่าสิทธิ ตามมาตรา ๗๐ (๒) เท่านั้น เป็นผลให้ภาระภาษีในประเทศไทยของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ลดลง ยิ่งกว่านั้น หากจ่ายค่าตอบแทนการใช้ทรัพย์สินมีรูปร่างหรือค่าสิทธิดังกล่าวในอัตราที่สูงกว่า ที่ควรต้องจ่ายหากบริษัทไม่มีความสัมพันธ์กันแล้ว ภาระภาษีในประเทศไทยก็จะลดลงไปอีก

(๔) การกู้ยืม (Loans) โดยทั่วไป การที่จะหาเงินมาใช้จ่ายในการดำเนินการ สำหรับธุรกิจใด ๆ มีอยู่ ๒ วิธีการ คือ จากเงินทุน และจากการกู้ยืม และเนื่องจากกฎหมายกำหนด จำนวนเงินลงทุนขั้นต่ำของบริษัทไว้ แต่ไม่ได้จำกัดสัดส่วนเงินกู้ยืมต่อเงินทุน ดังนั้น กลุ่มบริษัท ข้ามชาติจึงมักจะเข้าไปลงทุนในประเทศ แหล่งเงินได้โดยมีจำนวนเงินลงทุนต่ำไม่เพียงพอ ที่จะประกอบธุรกิจและให้การสนับสนุนทางการเงินแก่บริษัทเครือในรูปแบบของเงินกู้ยืม เพื่อเป็น การยักย้ายถ่ายเทกำไรจากบริษัทในเครือในประเทศแหล่งเงินได้ไปยังบริษัทแม่หรือบริษัทในเครือ สาขาอื่น ๆ กล่าวคือ เมื่อบริษัทในเครือกู้ยืมเงินจากบริษัทแม่ ก็ต้องจ่ายดอกเบี้ยให้บริษัทแม่ ซึ่งสำหรับประเทศไทยรายจ่ายค่าดอกเบี้ยนี้สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ ทำให้กำไรสุทธิต่ำ ภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิจะต่ำกว่าที่ควรจะเป็น และภาษี

หัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงินปันผลส่งออกก็จะต่ำกว่าที่ควรจะเป็นตามไปด้วย ส่วนบริษัทแม่ในต่างประเทศจะเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยเฉพาะภาษีหัก ณ ที่จ่ายดอกเบี่ยตามมตรา ๗๐ เท่านั้น จึงเป็นผลให้ภาระภาษีในประเทศไทยของกลุ่มบริษัทข้ามชาติลดลง ยิ่งกว่านั้นหากการจ่ายดอกเบี่ยสูงกว่าอัตราดอกเบี่ยในท้องตลาดแล้ว ภาระภาษีในประเทศไทยก็จะต้องลดลงไปอีก

อย่างไรก็ตาม หากบริษัทข้ามชาติเข้ามาประกอบกิจการประเทศไทยในรูปของสาขา ซึ่งถือว่าเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับบริษัทสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ ดอกเบี่ยที่สาขาในประเทศไทยจ่ายให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศจะนำมาหักเป็นรายจ่ายการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในประเทศไทยไม่ได้ เพราะเป็นดอกเบี่ยที่คิดให้สำหรับทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของบริษัทเอง

แนวทางเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของประเทศไทย

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบพบว่ามี การกำหนดราคาโอน ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดราคาโอนของบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่เข้ามากระทำการในประเทศไทย บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินราคาใหม่ได้ ซึ่งถือเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการตอบโต้การกำหนดราคาโอน และนอกเหนือจากนี้ยังมีบทบัญญัติบางข้อในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศต่าง ๆ ที่บัญญัติขึ้นเพื่อป้องกันการกำหนดราคาโอนดังจะได้อธิบายดังต่อไปนี้

บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร

บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการหนีภาษีอากรเงินได้นิติบุคคล ที่สำคัญคือ มาตรา ๖๕ ทวิ (๔) และ (๗) มาตรา ๖๕ ตริ (๙) (๑๐) (๑๑) (๑๓) (๑๔) และ (๑๕) มาตรา ๗๐ ตริ และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๔๕

๑) มาตรา ๖๕ ทวิ

บัญญัติว่า “การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(๔) ในการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี่ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี่ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันควร เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี่ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอนให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน”

บทบัญญัตินี้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะตีราคาค่าตอบแทนจากการโอนทรัพย์สิน ค่าบริการจากการให้บริการ และดอกเบี่ยจากการให้กู้ยืมเงิน หากธุรกรรมเหล่านั้นได้กระทำต่ำกว่าราคาตลาด หรือกรณีที่ไม่มีการคิดราคาทรัพย์สิน ค่าบริการ หรือดอกเบี่ย โดยไม่มีเหตุอันสมควร ทั้งนี้ เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการสมยอมโอนหรือขายทรัพย์สิน การให้บริการหรือการให้กู้ยืมเงินระหว่างกันในราคาต่ำ โดยยึดหลักที่ว่า เมื่อเป็นคนละคนทำธุรกิจระหว่างกัน ก็ควรคิดค่าตอบแทน ค่าบริการ และดอกเบี่ยจากกันและกันในราคาตลาดเสมอ เว้นแต่

จะมีเหตุอันสมควร โดยเจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินธุรกรรมดังกล่าวได้ตามราคาตลาดในวันทีโอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน จะเห็นได้ว่า เจ้าพนักงานประเมินมีขอบเขตการประเมินมาก เพราะสามารถปรับปรุงการกำหนดราคาโอนที่ต่ำกว่าราคาตลาดได้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าเป็นธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่

คำว่า ทรัพย์สินตามอนุमतรานี้ ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๒๕๙ /๒๕๒๐ ได้อธิบายไว้ว่า ไม่สามารถที่จะกำหนดได้แน่นอน แต่ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริง พหุติการณ์ และประเภทของกิจการเป็นราย ๆ ไป จึงเป็นคำที่เปิดช่องให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถใช้ดุลพินิจในการประเมินภาษีได้อย่างกว้างขวาง

บทบัญญัติมาตรานี้จะใช้เฉพาะกับกรณีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ถ้านิติบุคคลไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิ กรมสรรพากรจะนำมาตรานี้ไปใช้ในการปรับปรุงรายรับของนิติบุคคลไม่ได้ ดังนั้น มูลนิธิหรือสมาคมซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้จากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ มาตรา ๗๐ หรือผู้ประกอบการขนส่งระหว่างประเทศตามมาตรา ๖๗ จะไม่อยู่ในบังคับการปรับปรุงราคาตลาดตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔)”

มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายต่างประเทศ*

การกำหนดราคาโอนเป็นปัญหาสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ เพราะผู้กำหนดราคาโอนมักได้แก่ บริษัทข้ามชาติซึ่งมีบทบาทในการค้าโลกและแสวงหากำไรเพิ่มขึ้น แต่ในทางกลับกัน การกำหนดราคาโอนที่ไม่เหมาะสม ย่อมทำให้รายได้ภาษีของประเทศที่เกี่ยวข้องเสียหายอย่างมหาศาล และเกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นต่อผู้เสียภาษีที่ไม่ใช่บริษัทข้ามชาติ ปัญหายิ่งซับซ้อนขึ้นเมื่อมีบางรัฐ สนับสนุนทั้งอย่างเปิดเผยและไม่เปิดเผยในการกำหนดราคาโอน เพื่อจูงใจให้บริษัทข้ามชาติไปตั้งโรงงาน ในประเทศของตน และถึงแม้ว่าคนส่วนใหญ่จะยอมรับว่าการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติ บางกรณีไม่มีวัตถุประสงค์ในทางภาษีแต่อย่างใด แต่เจ้าหน้าที่ภาษีและองค์กรต่าง ๆ ก็มักจะอดไม่ได้ ในการเชื่อมโยงปัญหาการกำหนดราคาโอนกับปัญหาการหลบเลี่ยงภาษีอยู่เสมอ

ในปี ๑๙๗๓ OECD ได้ตั้งคณะกรรมการพิจารณาหาแนวทางสากลในการแก้ไขปัญหามีการรวบรวมประสบการณ์ของประเทศต่าง ๆ ทั้งประเทศที่เป็นถิ่นที่อยู่ของบริษัทข้ามชาติ และประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ของบริษัทข้ามชาติมาศึกษาจนทำให้มีรายงานการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน กรณีขายสินค้าระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือ กรณีการให้บริการระหว่างกลุ่มบริษัท ในเครือ กรณีโอนเทคโนโลยีและเงินกู้ระหว่างบริษัทในเครือ เป็นต้น มีการรวบรวมตีพิมพ์รายงานเหล่านี้ ในปี ๑๙๗๙ ในหัวข้อชื่อ การกำหนดราคาโอนและบริษัทข้ามชาติ รายงานฉบับนี้ย้าถึงวิธีแก้ปัญห โดยใช้หลักกิสสรชน ในข้อ ๙ (๑) แห่งอนุสัญญาภาษีแบบ OECD และได้วิเคราะห์รายละเอียด บางประการเกี่ยวกับการคำนวณภาษีแบบต่าง ๆ รายงานฉบับนี้แพร่หลายไปในวงกว้างมาก แม้ว่าไม่ได้ วางกฎอย่างละเอียดเพื่อให้นานาชาติปฏิบัติตาม แต่รายงานนี้เสนอแนวทางพื้นฐานจำนวนหนึ่งที่ได้ พบว่าเป็นแนวทางที่ยอมรับได้ทั้งในฝ่ายผู้เสียภาษีและในฝ่ายเจ้าหน้าที่ของประเทศต่าง ๆ โดยทั่วไป ซึ่งต่อมาประเทศต่าง ๆ ได้มีบทบัญญัติเพื่อแก้ไขและตอบโต้การกำหนดราคาโอน และส่วนใหญ่มักจะนำ หลักกิสสรชนมาใช้เป็นมาตรการป้องกันในการกำหนดราคาโอน

๑. ประเทศสหรัฐอเมริกา

สหรัฐอเมริกาเป็นประเทศแรกที่ประกาศใช้กฎหมายและระเบียบควบคุมการกำหนดราคาโอน แม้กระทั่งปัจจุบันนี้ก็ยังสามารถนับได้ว่าสหรัฐอเมริกาคือประเทศที่ให้ความสนใจศึกษามีกิจกรรม และความเคลื่อนไหวในเรื่องนี้ทั้งรูปแบบของการเผยแพร่ความรู้ ข้อมูลและพัฒนาระบบกฎหมาย ระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนมากที่สุด ดังนั้น นับเป็นความจำเป็นที่ควรต้องทราบ ความเป็นมาและวิวัฒนาการด้านกฎหมายของประเทศนี้ เพื่อเป็นพื้นฐานของแนวทางการศึกษา มาตรการการกำหนดราคาโอนของประเทศต่าง ๆ บทบัญญัติกฎหมายที่นับว่าเป็นมาตรการควบคุม

* ที่มา : วันจันทร์ จอนเจ็คสัน, "ปัญหาการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.๑๓๓/๒๕๔๕," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ, (๒๕๕๒), น. ๖๕-๘๒.

การกำหนดราคาโอนของสหรัฐอเมริกาที่มีชื่อเสียงและเป็นแม่บทของการออกระเบียบที่สำคัญ ๆ อีกมากมาย คือ มาตรา ๔๘๒ แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๘๒ ได้ถูกประกาศและมีผลบังคับใช้ครั้งแรก เมื่อ ค.ศ. ๑๙๒๘ ซึ่งมาตรา ๔๘๒ แห่งประมวลรัษฎากร ให้อำนาจเจ้าพนักงานในการกำหนดเงินได้หรือการหักค่าใช้จ่ายระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์ภายใน เพื่อให้แน่ใจว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นในกิจกรรมของการโอนซื้อขายระหว่างกันนั้นอยู่บนพื้นฐานของราคาตลาด โดยในขณะนั้นรัฐบาลสหรัฐอเมริกาประสบปัญหาเกี่ยวกับขบวนการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศด้วยวิธีการโอนเงินได้ระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์ภายในเป็นอย่างมาก หลังจากประกาศใช้มาตรา ๔๘๒ แล้ว ต่อมาได้ออกระเบียบกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการในการปฏิบัติตามมาตรา ๔๘๒ เป็นครั้งแรกในปี ค.ศ. ๑๙๕๓ ซึ่งเป็นการกำหนดมาตรฐานวิธีพิจารณาราคาตลาดของกระบวนการโอนสินค้าหรือบริการ หรือเงินได้ระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันภายในที่เกิดขึ้นภายในประเทศ ต่อมาในปี ค.ศ. ๑๙๖๐ ได้กำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมเพื่อให้ครอบคลุมกิจกรรมระหว่างประเทศของกิจการที่มีความสัมพันธ์ภายในในช่วง ๒ - ๓ ทศวรรษที่ผ่านมา ประเทศสหรัฐอเมริกาได้พยายามกำหนดมาตรการต่าง ๆ ในการต่อต้านและควบคุมการกำหนดราคาโอน โดยการออกระเบียบตามมาตรา ๔๘๒ หลายฉบับ แต่ละฉบับต่างมีหลักเกณฑ์วิธีการเพื่อนำมาใช้วัดกิจกรรมของการกำหนดราคาโอนแตกต่างกันออกไป ประกอบกับการแก้ไขปรับปรุงระเบียบเหล่านั้นมีวิวัฒนาการขั้นตอนเป็นเอกลักษณ์ที่สำคัญมีดังนี้

๑. ปี ค.ศ. ๑๙๖๘

“The 1968 Regulation” ได้ผ่านระเบียบออกตามมาตรา ๔๘๒ เกี่ยวกับการควบคุมการโอนเงินได้ ไปยังกิจการในเครือที่อยู่ต่างประเทศ ซึ่งมีลักษณะเป็นการกำหนดราคาโอน ระเบียบนี้กลายเป็นแม่แบบของระเบียบออกตามมาตรา ๔๘๒ หลายฉบับต่อ ๆ มา ระเบียบนี้กำหนดวิธีการ ๔ วิธีเพื่อใช้เป็นหลักเกณฑ์พิจารณากิจกรรม ของกิจการที่มีความสัมพันธ์ภายในที่โอนสินค้าหรือบริการระหว่างกัน เรียกว่า “ราคาตลาดของทรัพย์สินที่มีรูปร่าง” ไว้ดังนี้

- ๑) วิธีเปรียบเทียบกับราคากับกิจการอิสระรายอื่น
- ๒) วิธีกำหนดจากราคาขายต่อ
- ๓) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม
- ๔) วิธีเหมาะสมอื่น

ส่วนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ระเบียบให้หมายถึง ค่าสิทธิ การจ่ายเงินเป็นลักษณะการเหมาจ่าย การให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา

๒. ปี ค.ศ. ๑๙๘๖

การนำหลักการเกณฑ์สัดส่วนตามเงินได้มาใช้พิจารณากิจกรรมในการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างหรือการใช้สิทธิ หลักการดังกล่าวได้เพิ่มเติมข้อกำหนดเงินได้จากทรัพย์สินไม่มีรูปร่างว่าจะต้องให้เป็นสัดส่วนของเงินได้ระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันนี้ ก่อให้เกิดผลลัพธ์ทางกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เหมาะสมและเป็นธรรมในแต่ละคราวที่มีการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง โดยการโอนให้แก่อีกฝ่ายหนึ่ง หากผลลัพธ์จากการนี้เกิดผลกำไรมากกว่าที่คาดไว้ ผลตอบแทนในส่วนของผู้ขายทรัพย์สินนั้น

จะต้องถูกนำมาปรับยอด ตามสัดส่วนแห่งจำนวนที่ควรจะได้รับจริงต่อไป เหตุผลในการออกมาตรการเกณฑ์สัดส่วนตามเงินได้นี้ เนื่องจากปัญหาการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่มีกำไรสูงไปยังประเทศหรือรัฐที่จัดเก็บภาษีในอัตราต่ำหรือไม่มีการจัดเก็บภาษีเลยทำให้เกิดช่องว่างเพื่อใช้ในการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ หรือที่เรียกประเทศหรือรัฐเหล่านี้ว่า “Tax Haven” ซึ่งมาตรา ๔๘๒ แก้ไขปรับปรุงโดย The Tax Reform Act 1986

๓. ปี ค.ศ. ๑๙๘๘

กระทรวงการคลังสหรัฐอเมริกาออกประกาศเรียกว่า “The White Paper” กำหนดวิธีการพิจารณาราคาโอนของกิจการที่มีความสัมพันธ์กันภายในเพื่อกำหนดจำนวนเงินได้ที่ควรได้รับเมื่อเปรียบเทียบกับกิจกรรมเดียวกัน ระหว่างกิจการที่ไม่มีความสัมพันธ์กันที่ควรได้รับภายใต้สถานการณ์เดียวกัน ทั้งนี้ เพื่อให้คล้องตามมาตรการเกณฑ์สัดส่วนตามเงินได้ซึ่งกระทรวงฯ กำหนดวิธีการพิจารณา ๒ วิธี คือ วิธีการเปรียบเทียบ และวิธี Basic Arm’s Length Return Method (BALRM) วิธีการหลังนี้ต้องมีการปรับยอดเงินได้เป็นครั้งคราว ในการโอนทรัพย์สินและต้องใช้ในการวิเคราะห์โครงสร้างของหน่วยงานเข้ามาประกอบ โดยเฉพาะกับกิจการที่มีความสัมพันธ์กันภายใน

๔. ปี ค.ศ. ๑๙๙๑

กรมสรรพากรออกระเบียบวิธีการตกลงราคาล่วงหน้า ซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ดำเนินการในการใช้วิธีการโอนสินค้าหรือบริการล่วงหน้ากับกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้

๕. ปี ค.ศ. ๑๙๙๒

กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา ออกระเบียบ “Proposed Regulation” อันเป็นมาตรการเพิ่มเติมต่อจากวิธีการเกณฑ์สัดส่วนตามเงินได้ โดยให้มีความยืดหยุ่นในการนำเอาวิธีอื่นเพื่อพิจารณาราคาตลาด และมุ่งเน้นข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของแต่ละกรณีมาเป็นองค์ประกอบการพิจารณา ในกรณีที่อาจมีปัญหาการจำแนกความแตกต่างระหว่างการโอนทรัพย์สินที่มีรูปร่างและทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ผู้เสียภาษีต้องได้รับการตรวจสอบประเภทที่มาของเงินได้ก่อน เว้นแต่จะสามารถมีวิธีเชิงวิเคราะห์เปรียบเทียบอื่นมาใช้อธิบาย การตรวจสอบดังกล่าวกระทำได้โดยการนำจำนวนเงินได้ของผู้เสียภาษีคนเดียวกันนั้นที่ควรได้รับหรือที่ควรได้แสดงไว้ในกรณีที่มีเงินได้จำนวนนั้นจริงมาเปรียบเทียบกับผู้เสียภาษีรายอื่นที่มีเงินได้จำนวนเท่ากันจากการกระทำหรือดำเนินกิจกรรมเหมือนหรือคล้ายคลึงกัน

กระบวนการตรวจสอบนี้ต้องอาศัยข้อมูลของทั้งผู้เสียภาษีและผู้เสียภาษีรายอื่นที่นำมาใช้เปรียบเทียบ จากทั้งอดีต อนาคต และปัจจุบัน “Proposed Regulation” ฉบับนี้ได้เปลี่ยนแนววิธีพิจารณาราคาตลาดจากเดิมซึ่งใช้วิธี CUP มาเป็นวิธีใช้ความแตกต่างของกำไรเปรียบเทียบแทน นอกจากนี้ระเบียบฯ ยังกำหนดแนวทางการพิจารณาราคาตลาดของสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง ๓ วิธี คือ

- ๑) วิธี Matching Transaction
- ๒) วิธี Comparable Adjustable Transaction
- ๓) วิธี Comparable Profit

อนึ่ง วิธีการ CPI ข้างต้นถูกวิพากษ์วิจารณ์ว่าหลักการทั่วไปไม่สามารถนำมาวัดราคาตลาดได้อย่างถูกต้องและแม่นยำ เนื่องจากต้องอาศัยตรรกะของระดับอัตรากำไรจากยอดเงินได้ของกิจการที่ตรวจสอบเพื่อนำมาเปรียบเทียบตรรกะเดียวกันนั้นกับกิจการอื่น ซึ่งในทางปฏิบัติมักเป็นไปได้ยากอีกประการหนึ่ง วิธี CPI มีลักษณะการดำเนินการคล้ายกับวิธี BALRM นอกจากนี้ยังต้องแสดงรายละเอียด ข้อมูลทางการเงินและธุรกิจของกิจการที่ใกล้เคียงกับตนเองมาประกอบการพิจารณาด้วย ซึ่งข้อเท็จจริงมักเกิดปัญหาและความเป็นไปได้ของการได้มาของข้อมูลเหล่านั้น เนื่องจากเป็นข้อมูลภายในส่วนบุคคลอันมีลักษณะเป็นความลับในกิจการ

๖. ระเบียบปัจจุบัน

หลังจาก ๘ ปี ในการแก้ไขปรับปรุงระเบียบ การกำหนดราคาโอน ในที่สุดกรมสรรพากร สหรัฐฯ ได้ออกระเบียบ “Final Regulation” มีผลบังคับใช้เมื่อ ๑ กรกฎาคม ๑๙๙๔ โดยมีหลักการเพิ่มเติมบางประการ คือ กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นเอกสารเกี่ยวกับกระบวนการการกำหนดราคาโอนของกิจการตนพร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีอากรและมีความยืดหยุ่นในการใช้วิธีการกำหนดราคาโอนได้หลายวิธีขึ้น ประการสำคัญ ระเบียบฉบับนี้นับว่ามีแนวความคิดที่ใกล้เคียงกับการพิจารณาราคาตลาดมากที่สุด กล่าวคือ มีการพิจารณาโดยใช้วิธีการเปรียบเทียบกิจกรรมกับกิจการหรือผู้เสียภาษีรายอื่นภายใต้สถานการณ์เดียวกัน ในส่วนของการกำหนดราคาโอนทรัพย์สินที่มีรูปร่างและทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ระเบียบฉบับนี้กำหนดแนวทางการพิจารณาราคาตลาดของทรัพย์สินทั้งสองประเภทนี้แตกต่างกัน

ลักษณะสำคัญของระเบียบปัจจุบัน คือ การเปลี่ยนแปลงการทดสอบหรือพิจารณาราคาตลาดจากที่เคยอยู่บนพื้นฐาน ๔ วิธี มาเป็นการให้ความสำคัญของ “วิธีที่ดีที่สุด” และ “วิธีวัดความสามารถในการนำมาเปรียบเทียบกันได้” ของทั้งผู้ประกอบการที่ดำเนินการกำหนดราคาโอน และของผู้ประกอบการรายอื่น โดยพิจารณาว่ากิจกรรมของทั้งสองฝ่ายสามารถจัดอยู่ในระดับนำมาเปรียบเทียบกันได้หรือไม่นั้น ก็ต่อเมื่อได้ตรวจสอบกิจกรรมของทางฝ่ายผู้ประกอบการที่ดำเนินการกำหนดราคาโอนอยู่บนพื้นฐานของราคาตลาดหรือไม่ องค์กรประกอบที่ใช้พิจารณาวัดความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้มี ๕ วิธี คือ

๑) การวิเคราะห์ระบบงาน โดยการวิเคราะห์ระบบงานที่มีความสำคัญด้านเศรษฐกิจของฝ่ายผู้ประกอบการทั้งสอง ซึ่งรวมถึงการผลิต การตลาด การจำหน่าย เป็นต้น

๒) การวิเคราะห์ความเสี่ยง เช่น ความเสี่ยงด้านการตลาด ความเสี่ยงด้านการเงิน และความเสี่ยงเกี่ยวกับธุรกิจทั่วไป

๓) รูปแบบของสัญญา เช่น รูปแบบค่าตอบแทน ปริมาณสินค้าที่ซื้อ เงื่อนไขการจ่ายเงิน และระยะเวลาของสัญญา

๔) เงื่อนไขทางเศรษฐกิจ เช่น ขนาดของตลาดและระดับการแข่งขันของธุรกิจ

๕) ลักษณะของทรัพย์สินและการบริการซึ่งเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาโอน ทรัพย์สินนั้น เช่น พิจารณาว่าเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างหรือเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง เนื่องจากวิธีการและกระบวนการในการพิจารณากิจกรรมของทรัพย์สินประเภทดังกล่าวนั้นแตกต่างกัน

ส่วนในการยอมรับ “วิธีที่ดีที่สุด” ของระเบียบฉบับล่าสุดนี้ กำหนดแนวทางว่าผู้เสียภาษีสามารถเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนที่เห็นว่ามีความถูกต้องที่สุดในการวัดราคาตลาดของกิจกรรมของตนเอง ส่วนจะสามารถเป็น “วิธีที่ดีที่สุด” ต้องมีองค์ประกอบหลายอย่าง ได้แก่

- ๑) ความสมบูรณ์และความถูกต้องของข้อมูลประกอบ
- ๒) ระดับความสามารถที่นำมาใช้เปรียบเทียบกันได้
- ๓) การปรับปรุงข้อมูลหรือรายละเอียดที่ใช้เปรียบเทียบ เพื่อนำมาใช้กับวิธีการกำหนดราคาโอนที่ต้องการ

ในการโอนทรัพย์สินที่มีรูปร่างและทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ระเบียบปัจจุบันกำหนดวิธีพิจารณาราคาตลาด ดังนี้

๑. ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง กรณีการโอนทรัพย์สินที่มีรูปร่าง ระเบียบฯ กำหนดให้นำวิธีทดสอบราคาตลาด ๕ วิธี คือ

- ๑) วิธีเปรียบเทียบกับราคากับกิจการอิสระรายอื่น
- ๒) วิธีกำหนดราคาขายต่อ
- ๓) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม
- ๔) วิธีกำไรที่เปรียบเทียบกันได้
- ๕) วิธีอื่น ๆ

สำหรับวิธีกำไรที่เปรียบเทียบกันได้ เป็นวิธีนำกำไรของผู้ประกอบการที่ดำเนินการกำหนดราคาโอนไปเปรียบเทียบกับกำไรธุรกิจของผู้ประกอบการรายอื่น ๆ ที่ดำเนินธุรกิจคล้าย ๆ กัน โดยพิจารณาดัชนีระดับกำไรของผู้ประกอบการเหล่านั้น แล้วนำดัชนีหรือองค์ประกอบนั้นมาประยุกต์เข้ากับข้อมูลทางการเงินและธุรกิจของผู้ประกอบการที่ดำเนินการกำหนดราคาโอน ดัชนีดังกล่าวที่ถูกนำมาเป็นข้อมูลประกอบการพิจารณานั้นได้จากข้อมูลทั่ว ๆ ไป เกี่ยวกับกิจการของธุรกิจประเภทเดียวกัน เช่น อัตราผลตอบแทนของการลงทุน และอัตราส่วนของสถานะทางการเงิน อันได้แก่อัตรากำไรสุทธิต่อยอดขาย หรืออัตรากำไรขั้นต้นต่อค่าใช้จ่าย เป็นต้น

ส่วนวิธีอื่น ๆ ระเบียบให้ใช้เฉพาะในสถานการณ์การโอนทรัพย์สิน เมื่อปรากฏว่าราคาของทรัพย์สินที่โอนเป็นทั้งของทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง พร้อมด้วยเอกสารที่เกี่ยวข้องมาประกอบในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ประจำปี

๒. ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง กรณีการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ระเบียบกำหนดให้นำวิธีทดสอบราคาตลาด ๓ วิธี คือ

- ๑) Comparable Uncontrolled Transaction (CUT)
- ๒) วิธีกำไรที่เปรียบเทียบกันได้

๓) วิธีอื่น ๆ

วิธี CUT ใช้ในกรณีราคาหรือค่าตอบแทนของการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างของผู้ประกอบการดำเนินการกำหนดราคาโอนนั้น ต้องนำมาเปรียบเทียบกับราคาหรือค่าตอบแทนที่จ่ายระหว่างคู่ประกอบการรายอื่นในสถานการณ์เดียวกัน วิธีนี้ได้ผลดีก็ต่อเมื่อมีข้อมูลเกี่ยวกับการซื้อขายหรือราคาของทรัพย์สินที่โอนระหว่างคู่ประกอบการรายอื่นนั้น เช่น รายละเอียดของทรัพย์สิน ประเภท ชนิด ราคา ตลอดจนอัตรากำไร เป็นต้น

สรุปแล้วระเบียบปัจจุบัน มีลักษณะวิธีพิจารณาราคาตลาดที่แตกต่างจากระเบียบฉบับก่อนหน้านี้อยู่หลายประการ ได้แก่

- ๑) มีลักษณะเป็นหลักการของมาตรฐานการพิจารณาราคาตลาดมากที่สุด
- ๒) มีความยืดหยุ่นในการยินยอมให้นำวิธีอื่น ๆ มาวัดราคาตลาดของกิจกรรมของผู้ประกอบการ
- ๓) ต้องมีเอกสารที่เกี่ยวข้องเพื่อแสดงเหตุผลและรายละเอียดประกอบการดำเนินการกำหนดราคาโอน
- ๔) กำหนดแนวทางวิธีวัดราคาตลาดของทรัพย์สินที่มีรูปร่างและทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างออกจากกันชัดเจน

อย่างไรก็ดี ได้มีการวิพากษ์วิจารณ์จากนานาประเทศถึงวิธีการทดสอบราคาตลาดจากระเบียบออกตามมาตรา ๔๘๒ ว่าประเทศสหรัฐกำลังเบี่ยงเบนออกจากมาตรฐานสากล เนื่องจากหากพิจารณาตามรายงานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของ OECD แล้ว จะเห็นว่า OECD กำหนดวิธีการพิจารณาราคาตลาดไว้แน่นอน ๔ วิธี ทั้งสี่วิธีนี้ก็เป็นที่ยอมรับและถูกนำไปใช้ในหลายประเทศทั่วโลก ขณะเดียวกันกับที่สหรัฐออกระเบียบให้การพิจารณาราคาตลาด เฉพาะอย่างยิ่งที่เกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างต้องสอดคล้องกับเงินได้ที่ผู้โอนได้รับ โดยให้เจ้าพนักงานมีอำนาจกำหนดเงินได้ที่ผู้โอนสมควรได้รับจากทรัพย์สินนั้น ถึงแม้ว่าสหรัฐจะไม่ได้ปฏิเสธหลักการตามวิธีของ OECD กำหนด แต่วิธีการบางอย่างที่นำมาใช้วัดราคาตลาดในระเบียบ ๒ - ๓ ฉบับ ที่ผ่านมามีข้อจำกัดและยุ่งยากในการปฏิบัติ และข้อแตกต่างประการสำคัญ ระหว่างวิธีมาตรฐานของราคาตลาดและวิธีสอดคล้องกับเงินได้ คือ วิธีมาตรฐานของราคาตลาด ใช้การวัดระดับราคาโดยเปรียบเทียบกิจกรรมที่เกิดขึ้น ในขณะที่วิธีสอดคล้องกับเงินได้ใช้การประเมินโดยอาศัยกำไรเป็นฐานวัด และมีระยะเวลาวัดเป็นปี ๆ ไป นอกจากนี้สหรัฐอเมริกายังได้คัดค้านกระบวนการพิจารณาราคาตลาดของการกำหนดราคาโอนด้วยวิธีการเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการสามารถตกลงกับหน่วยงานสรรพากรเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาโอนกับสินค้าหรือบริการของตนเองล่วงหน้าเรียกว่า “การกำหนดราคาโอนเป็นการล่วงหน้า” ซึ่งผู้ประกอบการต้องเสนอรายละเอียดทุกขั้นตอนเกี่ยวกับวิธีการของการกำหนดราคาโอน ตลอดจนข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องแก่หน่วยงานสรรพากร การตกลงกันล่วงหน้านี้นับเป็นก้าวใหม่ของกระบวนการกำหนดราคาโอนและในส่วนของผู้ประกอบการเองได้รับประโยชน์มากมาย เช่น สามารถเสนอวิธีการของตนเองไปก่อนหากทางการไม่เห็นชอบด้วยก็กลับมาหาวิธีอื่น ถ้าตกลงกันได้ หรืออีกนัยหนึ่ง

หน่วยงานสรรพากรเห็นชอบกับวิธีการที่ประสงค์จะนำมาใช้ที่ไม่ตรวจสอบภาษีซึ่งนับว่าเป็นวิธีสร้างความมั่นใจให้กับผู้ประกอบการในแง่ลดความเสี่ยงจากการถูกตรวจสอบภาษีอากรจากหน่วยงานสรรพากร และวิธีการกำหนดราคาโอนเป็นการล่วงหน้า ขณะนี้มีหลายประเทศได้นำมาใช้เป็นทางการแล้ว เช่น แคนาดา ออสเตรเลีย ญี่ปุ่น เกาหลีใต้ เป็นต้น

๒. ประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลียก็เป็นอีกประเทศหนึ่งที่ต้องประสบกับปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยเฉพาะในช่วงปลายทศวรรษ ๑๙๗๐ กฎหมายต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีของออสเตรเลียได้พัฒนา มาจากประสบการณ์ของช่วงที่ต้องเผชิญกับขบวนการหลีกเลี่ยงภาษีจากการที่ประเทศได้พัฒนา ด้านอุตสาหกรรม ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. ๑๙๓๖ (ITAA) บทบัญญัติใน Part III Division 13 เป็นส่วนที่เกี่ยวกับการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ ในขณะที่ Part IVA เป็นบทบัญญัติ ที่ใช้ต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีทั่วไป

Division 13 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้มีผลใช้บังคับเป็นครั้งแรกเมื่อ ค.ศ. ๑๙๘๒ ซึ่งวัตถุประสงค์เพื่อให้ออสเตรเลียสามารถต่อต้านกระบวนกรโอนกำไรระหว่างประเทศ และการใช้ ราคาโอนที่ไม่ได้เป็นไปตามราคาตลาด โดยใช้มาตรการของราคาตลาด ที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วโลก Division 13 (ITAA) ประกอบด้วยมาตรา 136 AA-มาตรา 136AG ซึ่งแต่ละมาตราจะกำหนดหลักการ เพื่อใช้ดำเนินการกับการกำหนดราคาโอนในลักษณะต่าง ๆ Division 13 จะสามารถนำมาใช้บังคับ ได้ต่อเมื่อมีเงื่อนไข ๔ ประการ

- ๑) ผู้เสียภาษีได้ให้หรือได้รับทรัพย์สินใด ๆ ภายใต้สัญญาหรือข้อตกลงระหว่างประเทศ
- ๒) อธิบดีกรมสรรพากรต้องพิจารณาแล้วว่า คู่สัญญาทั้งสองหรือมากกว่านั้น มิได้ใช้พื้นฐาน ราคาของราคาตลาดในการโอนหรือซื้อขายทรัพย์สินนั้น
- ๓) ค่าตอบแทนที่ได้รับหรือสมควรได้รับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการโอนหรือซื้อขายทรัพย์สินมิได้อยู่ บนพื้นฐานของราคาตลาด
- ๔) อธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาและเห็นชอบว่าต้องนำบทบัญญัติของ Division 13 มาใช้ บังคับในกิจกรรมข้างต้น

Division 13 (ITAA)

บทบัญญัติใน Division 13 (ITAA) มีอยู่ทั้งหมด ๒๘ มาตรา ซึ่งมีโครงสร้าง ควบคุมกิจกรรม ที่ไม่เป็นไปตามหลักการราคาตลาดของกิจการที่แยกกันตามกฎหมาย (คนละกิจการ) ว่า กิจการนั้น เกิดขึ้นด้วยความจงใจหรือไม่ และมีผลกระทบต่อผลทางภาษีที่ออสเตรเลียได้รับอย่างไร โครงสร้าง โดยทั่วไปจะครอบคลุมถึง

๑. สินค้า บริการ หรือทรัพย์สินอย่างอื่นที่แจ้งราคาโอนหรือขายในราคาต่ำโดยบริษัทผู้โอน หรือผู้ขาย

๒. สินค้า บริการ หรือทรัพย์สินอย่างอื่นที่แจ้งราคา รับโอนหรือซื้อในราคาสูงโดยบริษัทผู้รับโอน หรือผู้ซื้อ

๓. การจัดตั้งสำนักงานใหญ่ของกิจการในต่างประเทศทั่วโลก ตลอดจนการส่งรายจ่ายเงินของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการบริหารสำนักงานดังกล่าวที่อาจมีผลกระทบต่อภาวะภาษีในประเทศ

แนวความคิด เรื่อง สัญญาหรือข้อตกลงระหว่างประเทศ นับเป็นองค์ประกอบสำคัญในการพิจารณาว่าหนึ่งกิจกรรมนั้นจะเป็นการกำหนดราคาโอนหรือไม่ และสองการนำบทบัญญัติ Division 13 มาบังคับใช้ได้หรือไม่ เนื่องจากตามบทบัญญัติของกฎหมายทั่วไปออสเตรเลียไม่ยอมรับการดำเนินกิจกรรมธุรกิจระหว่างสาขาของกิจการเดียวกัน หรือระหว่างสาขากับสำนักงานใหญ่ เนื่องจากถือว่ากิจการหนึ่ง ๆ ไม่สามารถดำเนินกิจกรรม ธุรกิจกับตัวเองได้ และขณะเดียวกันก็ไม่สามารถแสวงหาผลกำไรจากตัวเองได้

การหักค่าใช้จ่ายของกิจการกรณีพิจารณาแล้วว่าต้องใช้ Division 13 มาบังคับนั้น รายจ่ายดังกล่าวที่เกิดขึ้นจากการได้มาของทรัพย์สินภายใต้สัญญาระหว่างประเทศ กฎหมายมิให้ถือเป็นค่าใช้จ่าย เนื่องจาก

๑. ไม่ได้เกิดขึ้นจากวัตถุประสงค์ ในการก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษี หากแต่เกิดจากวัตถุประสงค์อย่างอื่น

๒. อาจถือได้ว่าเป็นรายจ่ายในการก่อให้เกิดเงินได้ของผู้อื่น หรือ

๓. เกิดขึ้นจากการก่อให้เกิดเงินได้ ที่ได้รับยกเว้นหรือไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน

Division 13 บทบัญญัติคำจำกัดความและความหมายของคำต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนที่ Division 13 ต้องนำมาใช้บังคับ ที่สำคัญคือ

๑. ให้และได้รับ นอกจากความหมายตามศัพท์บัญญัติแล้ว ยังรวมความถึงการขายซื้อ โอน ลิขสิทธิ์ เช่า เช่าซื้อ และแลกเปลี่ยนซึ่งทรัพย์สิน

ทรัพย์สิน หมายความว่ารวมถึง

๑) การเลือกหรือถือเอาสิ่งหนึ่งสิ่งใดของการกระทำหนึ่ง

๒) ทรัพย์สิน ประโยชน์ สิทธิครอบครองทางกฎหมาย หรือเหตุแห่งหนี้ในทรัพย์สินใด ๆ

๓) สิทธิในการได้รับเงินได้ และ

๔) การบริการ สิทธิหรือประโยชน์แห่งการได้รับบริการ

๒. สัญญาหรือข้อตกลง สัญญาหรือข้อตกลงในที่นี้หมายถึงสัญญาหรือข้อตกลงที่เป็นลักษณะระหว่างประเทศ สัญญาหรือข้อตกลง มีความหมายรวมถึงข้อตกลงไม่เป็นทางการ การกระทำ ความเข้าใจ หรือรูปแบบวิธี ไม่ว่าจะ เป็นแบบทางการหรือไม่เป็นทางการหรือไม่ว่าจะมีจุดประสงค์เพื่อให้มีผลทางกฎหมายหรือไม่ก็ตาม

หากการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจ ระหว่างกิจกรรมที่ถือเป็นกิจการเดียวกัน จะไม่ถึงว่า กิจกรรมนั้นมีได้เป็นสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างประเทศ ตามความหมายของ Division 13 อีกประการหนึ่ง คือ ในกิจกรรมนั้นจะต้องประกอบไปด้วยอย่างน้อย ๒ กิจการ หรือบุคคล ๒ ฝ่าย เว้นแต่กรณีตามมาตรา 136 AE (4) ถึง (6) ซึ่งกำหนดการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจระหว่างแผนกหรือส่วนต่าง ๆ ในกิจการเดียวกันได้ แต่ต้องเป็นกิจกรรมที่ข้ามพรมแดนของประเทศออสเตรเลียกับต่างประเทศ ในกิจกรรมหรือธุรกิจต้องเกิดขึ้นลักษณะข้ามพรมแดน หากเกิดขึ้นภายในประเทศทั้งหมด จะไม่สามารถ นำ Division 13 มาใช้บังคับได้

๓. “Arm’s Length Consideration” หมายถึง การพิจารณาค่าตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับ หรือสมควรจะได้รับอันเกิดจากการให้ทรัพย์สินภายใต้สัญญาหรือข้อตกลงระหว่างประเทศ ระหว่างกิจการ สองฝ่ายที่ดำเนินกิจกรรมธุรกิจอยู่บนพื้นฐานของราคาตลาด

Arm’s Length Principle

Division 13 ไม่ได้กำหนดวิธีการพิจารณา Arm’s Length วิธีใดเฉพาะ หรือไม่ได้กำหนดว่า จะต้องใช้วิธีใดในกระบวนการวัดมาตรฐานระดับราคาตลาดของการกำหนดราคาโอนนั้น ๆ แต่กฎหมายให้อำนาจอธิบดีในการใช้ดุลพินิจเพื่อพิจารณาวิธีการใด ๆ ที่เหมาะสมหรือดีที่สุดและเป็นที่ยอมรับของนานาชาติ เพื่อใช้วัดราคาตลาดของกิจกรรมแต่ละสถานการณ์ ขณะเดียวกันอธิบดีมีได้อยู่ภายใต้ข้อผูกพันที่จะยอมรับวิธีการใด ๆ ที่ผู้เสียภาษีใช้เพื่อแสดงวิธีการกำหนดราคาโอนของตนเอง เว้นแต่ผู้เสียภาษีนั้นจะแสดงให้เห็นว่า วิธีที่ตนนำมาใช้เหมาะสมหรือถูกต้องที่สุดสำหรับกรณีของตนเอง เท่านั้น และอธิบดีจะพิจารณาวิธีการดังกล่าวว่าเป็นวิธีที่อยู่บนพื้นฐานของราคาตลาดหรือไม่ หรือเกิดผลลัพธ์ทางภาษีในลักษณะที่รัฐบาลได้รับ Fair Share ทางภาษีอากรหรือไม่ อย่างไรก็ตาม ก่อนที่จะพิจารณาว่าสมควรจะนำ Division 13 มาใช้บังคับแก่กิจกรรมนั้น ๆ ได้ อย่่างไรก็ดี กรมสรรพากรออสเตรเลีย ได้ยอมรับวิธีการพิจารณาราคาตลาดตามแนวทางที่นานาประเทศยอมรับตามมติของสภาผู้แทนราษฎร ออสเตรเลีย วิธีการดังกล่าว ได้แก่

๑. วิธีเปรียบเทียบกับราคากับกิจการอิสระรายอื่น
๒. วิธีกำหนดราคาขายต่อ
๓. วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม
๔. วิธีอื่น ๆ

วิธีอื่น ๆ กรมสรรพากรออสเตรเลียยอมรับการผสมผสานของ ๓ วิธี (วิธีเปรียบเทียบกับราคากับกิจการอิสระรายอื่น วิธีกำหนดราคาขายต่อ และวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม) และวิธีอื่น ๆ เช่น วิธีเปรียบเทียบกำไร วิธีแยกกำไร ก็ถือเป็นวิธีอื่นได้

หลักการของราคาตลาดจำเป็นต้องมีข้อสรุป ในการดำเนินการของคู่สัญญาในกิจกรรมว่าได้กระทำอยู่บนพื้นฐานของราคาตลาดหรือไม่ ซึ่งในการหาข้อสรุปดังกล่าวต้องใช้หลักการเปรียบเทียบกิจกรรมของผู้เสียภาษีในการโอนหรือซื้อขายตกลงกันในตลาดภายนอกและใช้บทบาทหรือพฤติกรรม

ของบุคคลที่สาม หรือกิจการอื่นที่มีกิจกรรมในลักษณะเดียวกันที่ถือได้ว่าอยู่บนพื้นฐานของราคาตลาด เป็นมาตรการการเปรียบเทียบ ดังนั้นการใช้การเปรียบเทียบของกิจกรรม ในแต่ละสถานการณ์ทั้งสองฝ่าย ที่มีกิจการทางธุรกิจต่อกันได้กระทำอยู่บนพื้นฐานของราคาตลาดหรือไม่ ได้แก่

๑. สมาชิกของกลุ่มบริษัทเดียวกัน ได้รับการโอนทรัพย์สินหรือบริการจากกิจการอื่นที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งมีค่าตอบแทนต่ำกว่า

๒. สมาชิกของกลุ่มบริษัทเดียวกัน ได้ให้หรือโอนทรัพย์สินให้แก่กิจการอื่นที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งมีค่าตอบแทนสูงกว่า

๓. แต่ละกิจการมีความรับผิดชอบในกำไร และค่าใช้จ่ายอันเกิดแก่กิจการตนเองและผู้ใช้ทรัพย์สิน หรือบริการได้จ่ายค่าทรัพย์สินและบริการที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการเหล่านั้น

๔. เงินเดือนหรือค่าตอบแทนแก่ผู้จัดการของกิจการ มีความสำคัญหรือมีส่วนเกี่ยวข้องกันโดยตรงกับการบริหารงานของแต่ละกิจการ และไม่มีระบบการให้รางวัลเพื่อทดแทนความเสียหายจากการดำเนินการของกิจการแต่ละกิจการ

Arm's Length Consideration

มาตรา 136 AA (3) (c) (d) กำหนดการพิจารณาค่าตอบแทนที่เป็นราคาตลาด นั่นคือ การเปรียบเทียบค่าตอบแทนส่วนที่ได้รับหรือควรได้รับจากการให้/โอน หรือได้รับซึ่งทรัพย์สิน การพิจารณา มาตรฐานระดับราคาตลาด มีความสัมพันธ์โดยตรงและอาศัยการเปรียบเทียบกิจกรรมหรือการดำเนิน กิจกรรมธุรกิจอื่นกับธุรกิจของตนเอง (ผู้เสียภาษี) ซึ่งอาจมีข้อมูลหรือไม่มีข้อมูลเพียงพอก็ได้ แต่สิ่งที่นับว่าเป็นปัจจัยที่สำคัญในการพิจารณาว่ากิจการอื่นหรือธุรกิจอื่นสามารถนำมาใช้เป็นแบบเปรียบเทียบได้หรือไม่ ประการแรกขึ้นอยู่กับความเชื่อถือได้ของข้อมูล ความเป็นไปได้ในการได้มาของข้อมูล และการวิเคราะห์ข้อมูล ซึ่งประการหลังต้องดำเนินการวิเคราะห์ถึงกลไก หน้าที่ และระบบของกิจการ และข้อมูลทางเศรษฐกิจอื่น ได้แก่

๑. ทรัพย์สิน
๒. ระบบของตลาด และส่วนแบ่งของตลาด
๓. ลักษณะของสินค้าหรือบริการ
๔. ระดับความเสี่ยงต่อธุรกิจ ตลาด และการแข่งขัน
๕. ยุทธศาสตร์การตลาด
๖. ระดับของเทคโนโลยี

อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจพิจารณาว่าจำนวนของค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นและได้แสดงในวิธี พิสูจน์ราคาตลาดของผู้เสียภาษีในกิจกรรมนั้น อยู่บนพื้นฐานของราคาตลาดหรือไม่ (มาตรา 136 AD (4)) โดยการพิจารณาดังกล่าวต้องประกอบด้วยข้อมูลข้อเท็จจริงเหตุผลสนับสนุนเพียงพอในแต่ละสถานการณ์

กรณีที้อธิบตีพิจารณาแล้วเห็นว่ากิจกรรมนั้น ไม่ได้อยู่บนพื้นฐานของราคาตลาด อธิบตี มีอำนาจในการพิจารณาทำการปรับปรุงยอดรายรับหรือค่าใช้จ่ายใหม่ได้

การปรับปรุงยอด

เมื่ออธิบตีฯ ได้พิจารณาแล้วเห็นว่ากิจกรรมนั้น มิได้อยู่บนพื้นฐานของราคาตลาดจึงมีอำนาจ นำบทบัญญัติในมาตราต่าง ๆ ใน Division 13 มาใช้บังคับ แล้วแต่กรณีที่เกิดอำนาจที่สำคัญที่อธิบตีได้ใช้ เพื่อพิจารณากิจกรรมดังกล่าว คือ อำนาจในการปรับปรุงยอด โดยการเพิ่มยอดเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีหรือตัดรายการค่าใช้จ่ายออกหรือยินยอมให้รายจ่ายบางรายการถือเป็นรายจ่ายได้แล้วแต่กรณี (มาตรา 136 AD, 136 AE) ในการพิจารณาปรับปรุงยอด ดังกล่าวอาจแบ่งประเภท ผู้ที่ได้รับการพิจารณาเป็น ๒ กลุ่ม คือ ผู้เสียภาษีที่เป็นผู้มีถิ่นพำนักในประเทศ ซึ่งจะพิจารณาถึงแหล่งที่มาของเงินได้ ลักษณะของรายจ่ายที่เกิดขึ้นตลอดจนกำหนดรายจ่ายที่พึงเกิดได้ต่อแหล่งเงินได้ การเครดิตภาษีต่างประเทศ เป็นต้น และอีกกลุ่มหนึ่งคือผู้เสียภาษีที่มีได้เป็นผู้มีถิ่นพำนักในประเทศ โดยพิจารณา ลักษณะประเภทของเงินได้ และค่าใช้จ่าย เป็นต้น

ในกรณีที่ อธิบตีใช้อำนาจปรับปรุงยอดทดแทน เพื่อเป็นคุณให้กับผู้เสียภาษีตามมาตรา 136 AF โดยการยินยอมให้รายการค่าใช้จ่ายบางรายการเป็นค่าใช้จ่ายได้เป็นบางส่วนหรือทั้งหมด ถึงแม้ว่าค่าใช้จ่ายนั้นจะยังไม่เกิดขึ้นจริง หรือค่าใช้จ่ายนั้นเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามบทบัญญัติในมาตราอื่น

มาตรา 136 AF ให้อำนาจอธิบตีฯ ทำการปรับปรุงยอดได้โดย

๑. ตัดหรือหักจำนวนเงินได้ ออกจากจำนวนเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษี
๒. ยินยอมให้ผู้เสียภาษีถือรายจ่ายบางรายการเป็นค่าใช้จ่ายได้บางส่วน หรือทั้งจำนวน
๓. พิจารณาจำนวนเงินเพิ่มจากเงินภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องหักแต่ไม่ได้หัก

นำส่ง

เอกสารประกอบ

วิธีการพิจารณาราคาตลาดของกิจกรรมนั้น องค์ประกอบที่ต้องนำมาพิจารณา ก็คือวิธีการที่ผู้เสียภาษีนำมาใช้วัดหรือแสดงกิจกรรมของตนเองว่าอยู่บนพื้นฐานของราคาตลาดหรือไม่อย่างไร เหตุผลในการเลือกวิธีดังกล่าวว่า เป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดสำหรับกิจกรรมนั้นและการแสดงให้เห็นว่าทำไมจึงต้องเลือกใช้ราคานั้นเป็นราคาในการโอนทรัพย์ตามวิธีข้างต้น ทั้งหมดนี้จะต้องแสดงขั้นตอนการวิเคราะห์ การเปรียบเทียบนโยบายราคาโดยมีข้อมูล เอกสาร หลักฐาน คำอธิบายประกอบ ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีต้องเตรียมเอกสาร ข้อมูล วิธีการและรายละเอียดอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องไว้เพื่อให้เจ้าพนักงาน ได้ตรวจสอบได้ทันทีทุกเวลา และเจ้าพนักงานสามารถเรียกตรวจสอบได้ทั้งในระหว่างดำเนินการและหลังดำเนินการของกิจกรรม

การบรรเทาภาระภาษีซ้อนระหว่างประเทศ กรณีการกำหนดราคาโอนด้วย Division 13

ตามหลักการ Corresponding Adjustment และวิธีการตกลงร่วมกันตามข้อ ๙ และข้อ ๒๕ แห่งแบบอนุสัญญาว่าด้วยการยกเว้นภาษีซ้อน (OECD DIA Model) เป็นวิธีการบรรเทาภาระภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นจากการกำหนดราคาโอน โดยเฉพาะหลักการตามข้อ ๒๕ ให้อำนาจ Competent Authorities ในการดำเนินการหาข้อสรุป “ปัญหาภาษีประเภทอื่นนอกเหนือจากที่ระบุในบทบัญญัติของอนุสัญญา” ด้วยวิธีการพิจารณาตีความหรือนำบทบัญญัติในอนุสัญญามาใช้ในกรณีภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐและภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจอันเกิดจากการปรับปรุงยอดในการกำหนดราคาโอน

อย่างไรก็ดี อนุสัญญาฯ ไม่ได้กำหนดให้ Competent Authorities ต้องหาข้อยุติหรือแก้ปัญหาให้ได้สำเร็จ แต่ให้ Competent Authorities ใช้ความพยายามในการดำเนินการหาผลสรุปหรือข้อตกลงเท่านั้น (Obliged only to endeavor to reach agreement) ส่วนหลักการของ Corresponding Adjustment ในกรณีของการกำหนดราคาโอน เจ้าหน้าที่ของประเทศที่เกี่ยวข้องอาจดำเนินการทาง Corresponding Adjustment ได้ ซึ่งในทางปฏิบัติแล้วใช้เป็นส่วนหนึ่งของวิธี Mutual Agreement

สำหรับประเทศออสเตรเลียการบรรเทาภาระภาษีซ้อนระหว่างประเทศจากผลของการกำหนดราคาโอนนั้น นอกจากต้องพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ออสเตรเลียมีต่อประเทศต่าง ๆ แล้ว ในบทบัญญัติของ Division 13 ยังกำหนดให้มีมาตรการวิธีดำเนินการพิจารณาในส่วนที่เกี่ยวกับกรณีที่มีหรือไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน ตลอดจนวิธีการบรรเทาภาระภาษีกรณีที่เกิดจากการปรับปรุงยอดจากต่างประเทศด้วย ในการพิจารณาว่าจะนำ Division 13 มาใช้บังคับกับกิจกรรม ที่มีความเกี่ยวข้องกับอนุสัญญา (DTA) สิ่งสำคัญต้องพิจารณาถึงเงื่อนไขข้อกำหนดของแต่ละอนุสัญญานั้น ประการแรกจะสามารถนำอนุสัญญาฯ มาให้มีผลใช้บังคับก็ต่อเมื่อกิจกรรมประกอบด้วยคู่สัญญาที่ได้โอนหรือรับโอน ซึ่งทรัพย์สิน และเป็นผู้มีถิ่นพำนักในประเทศ หรือเป็นผู้ที่ไม่มีถิ่นพำนักในประเทศ ตลอดจนสถานภาพของสถานประกอบการถาวรของผู้มีถิ่นพำนักในประเทศว่าสถานประกอบการถาวรนั้น มีที่ตั้งอยู่ ณ ประเทศที่ออสเตรเลียมีอนุสัญญา (DTA) อยู่ด้วยหรือไม่ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจใช้บทบัญญัติตาม Division 13 หรือบทบัญญัติตามอนุสัญญาฯ ในฐานะ Competent Authority ได้และหากบทบัญญัติทั้งสองขัดแย้งกัน บทบัญญัติในอนุสัญญาฯ จะนำมาใช้บังคับ เว้นแต่จะมีบทบัญญัติในสัญญา ระบุเองว่าให้บทบัญญัติของกฎหมายภายในมาใช้บังคับแทนในกรณีนั้นได้

กรณีผู้เสียภาษีได้ถูกปรับปรุงยอดโดยรัฐบาลต่างประเทศ หรือมีภาระภาษีซ้อนระหว่างประเทศเกิดขึ้นจากผลของการกำหนดราคาโอนของกิจการของตน อาจยื่นคำขอบรรเทาภาระภาษีจากสรรพากรได้ สรรพากรออสเตรเลียวางหลักเกณฑ์และแนวทางพิจารณาวิธีการบรรเทาภาระภาษีซ้อนระหว่างประเทศ อันเกิดจากผลของการกำหนดราคาโอนนี้ว่า “Correlative Adjustment” ซึ่งมีหลักการดังนี้

๑. พิจารณาว่า ผู้เสียภาษีนั้นได้รับการปรับปรุงยอดจากรัฐบาลต่างประเทศอันเกิดจากการกำหนดราคาโอนหรือไม่
๒. ลักษณะของภาษีซ้อน
๓. ประเทศที่ทำการปรับปรุงยอดมีอนุสัญญาฯ (DTA) กับประเทศออสเตรเลียหรือไม่
๔. ช่องทางหรือวิธีการดำเนินการของแต่ละอนุสัญญาฯ ที่ใช้ในการบรรเทาภาษี

ความแตกต่างระหว่างหลักการของประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศออสเตรเลีย

ถึงแม้ว่าประเทศสหรัฐอเมริกาคouldได้ชื่อว่าเป็นประเทศแรกที่น่าเอากฎหมายการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศในรูปแบบของการกำหนดราคาโอนมาใช้ และต่อมาก็มีประเทศต่าง ๆ นำเอาระบบกฎหมายเช่นนี้ไปใช้บังคับนับสิบประเทศ ซึ่งโดยพื้นฐานแล้วหลักเกณฑ์ วิธีการเริ่มดำเนินการมักจะไม่ได้แตกต่างกัน แต่จะมีวิธีการใช้แนวปฏิบัติ และรายละเอียดเท่านั้นที่แตกต่างต่างดังเช่นกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศออสเตรเลียมีพื้นฐานและจุดมุ่งหมายในการพิจารณาและวัดมาตรฐานของราคาตลาดเช่นเดียวกัน และมีวิธีแนวความคิดแตกต่างกันไป แต่ท้ายที่สุดมีจุดมุ่งหมายเดียวกันคือเพื่อให้ได้รับผลลัพธ์ทางภาษีที่เป็นธรรม

๓. ประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นนับเป็นอีกประเทศหนึ่งที่ประสบปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศเนื่องจากเป็นประเทศแนวหน้าทางอุตสาหกรรม และมีผู้ประกอบการรายใหญ่ ๆ ที่ประกอบกิจการลักษณะบริษัทข้ามชาติ มีกิจการ บริษัทในเครือหรือบริษัทลูกในหลายประเทศทั่วโลก ดังนั้น รัฐบาลญี่ปุ่นจึงได้ประกาศใช้กฎหมายการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ ลักษณะของการกำหนดราคาโอน ในปี ค.ศ. ๑๙๘๖ มีชื่อว่า “Special Provisions for the Taxation of Transaction, with Foreign Affiliated Persons” โดยมีวัตถุประสงค์ในการประกาศใช้กฎหมายนี้ ดังนี้

๑. ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร
๒. ปกป้องผู้ประกอบการภายในประเทศ
๓. รักษาระดับการควบคุมระบบการโอนกำไรหรือทุนกลับประเทศของกิจการบริษัทข้ามชาติ

โครงสร้างของกฎหมาย

ในกรณีบริษัทในประเทศได้ทำการซื้อหรือขายทรัพย์สิน การให้บริการหรือกิจกรรมใด ๆ กับบุคคลหรือกิจการในเครือต่างประเทศ หากปรากฏว่าค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นจากการซื้อขายหรือให้บริการนั้น ไม่ได้อยู่บนพื้นฐานของราคาตลาด หรือหากเป็นเหตุให้เงินได้ของบริษัทนั้นลดลงแล้วจะถือว่าการดำเนินการนั้น ๆ มิได้อยู่บนพื้นฐานของราคาตลาด เพื่อการยื่นเสียภาษีเงินได้ของกิจการ

กฎหมายการกำหนดราคาโอนจะใช้บังคับได้เมื่อมีเงื่อนไขกับกิจกรรมต่อไปนี้

๑. เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นในลักษณะข้ามพรมแดนของกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน (บริษัทในประเทศกับกิจการหรือบริษัทในเครือต่างประเทศ)

๒. เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นลักษณะข้ามชาติ โดยผ่านกิจการหรือบริษัทที่ไม่อยู่ในเครือเดียวกัน แต่ได้มีการเตรียมหรือวางแผนไว้ล่วงหน้าระหว่างบริษัทในประเทศที่ดำเนินการกำหนดราคาโอน และกิจการหรือบริษัทในเครือ

กิจกรรม นอกจากจะหมายถึงการซื้อขายทรัพย์สินหรือให้บริการแล้วยังหมายความรวมถึงการใช้ทรัพย์สิน การให้กู้ยืม ลิขสิทธิ์ การให้บริการทางวิชาการ หรือบริการอย่างอื่นด้วย แต่ไม่รวมถึงกิจกรรมระหว่างสำนักงานใหญ่กับสาขา และกิจกรรมภายในประเทศ

คำว่า กิจการในเครือต่างประเทศ ตามกฎหมาย หมายความว่า

๑. กิจการหรือบริษัทต่างประเทศที่บริษัทในประเทศได้ถือหุ้นไว้ทั้งทางตรงหรือทางอ้อมเกินกว่าร้อยละ ๕๐ ของจำนวนหุ้นทั้งหมด

๒. กิจการหรือบริษัทต่างประเทศที่ได้ถือหุ้นทั้งทางตรงหรือทางอ้อมไว้เกินกว่าร้อยละ ๕๐ ของจำนวนหุ้นทั้งหมด

๓. กิจการหรือบริษัทต่างประเทศซึ่งมีบริษัทแม่ร่วมกันกับบริษัทในประเทศที่ดำเนินการกำหนดราคาโอนเกินกว่าร้อยละ ๕๐ ของจำนวนหุ้นทั้งหมด

๔. กิจการหรือบริษัทต่างประเทศซึ่งอยู่ในฐานะที่สามารถตัดสินใจด้านการบริหารทั้งหมดหรือบางส่วนและการตัดสินใจนั้นมีผลต่อนโยบายการดำเนินกิจการของบริษัทในประเทศ

การพิจารณาการวัดราคาตลาด

ราคาของสินค้าหรือบริการที่ทำการโอนระหว่างบริษัทในประเทศกับกิจการหรือบริษัทต่างประเทศจะต้องอยู่บนพื้นฐานของราคาตลาด ซึ่งการพิจารณาวัดราคาตลาด กฎหมายให้ใช้ ๔ วิธีดังนี้

๑. วิธีเปรียบเทียบกับราคากับกิจการอิสระรายอื่น

๒. วิธีกำหนดราคาขายต่อ

๓. วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม

๔. วิธีอื่นที่คล้ายคลึงกับ ๑ - ๓ หรือวิธีอื่น ๆ

วิธีอื่นใช้ได้เฉพาะกรณีวิธีใดวิธีหนึ่งตามระบุในข้อ ๑ - ๓ ไม่อาจนำมาใช้กับกิจกรรมนั้น ๆ ได้เท่านั้น ส่วน “วิธีอื่น ๆ” กฎหมายไม่ได้ระบุว่าควรจะเป็นวิธีใดบ้างในการเลือกใช้วิธีแสดงราคาตลาดดังกล่าวกฎหมายไม่ได้กำหนดลำดับก่อนหลังของการใช้ระหว่างวิธีเปรียบเทียบกับราคากับกิจการอิสระรายอื่น วิธีกำหนดราคาขายต่อ และวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม

เอกสารประกอบ

กฎหมายการกำหนดราคาโอนของญี่ปุ่น กำหนดให้กิจการที่ดำเนินการโอนสินค้าหรือบริการ (ซึ่งหมายถึงกิจการหรือบริษัทในประเทศ) กับกิจการที่บริษัทต่างประเทศนั้นมีหน้าที่พิสูจน์ภาระภาษี และเตรียมการตลอดจนนำเสนอเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง กับกิจกรรมต่อหน่วยงานสรรพากร โดยต้องจัดทำรายงาน รายละเอียดเอกสาร และขั้นตอนวิธีการในกระบวนการกำหนดราคาโอน พร้อมกับคำอธิบายเหตุผลในการเลือกใช้วิธีกำหนดราคาโอนในการโอนสินค้าหรือบริการนั้น ๆ ของตนยื่นเสนอต่อหน่วยงานสรรพากร พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีประจำปี โดยจะต้องระบุหัวข้อเรื่องเอกสารประกอบว่า “รายละเอียดเอกสารประกอบการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับบริษัทในเครื่องต่างประเทศ” ซึ่งควรระบุเนื้อหารายละเอียดเกี่ยวกับ

๑. ชื่อและที่อยู่ของสำนักงานใหญ่
๒. รายละเอียด ลักษณะประกอบการ อัตราส่วนของมูลค่าการจ่ายคืนการลงทุนจากกิจการหรือบริษัทในเครื่องต่างประเทศที่บริษัทแม่ควบคุมการประกอบการอยู่ในระหว่างปีภาษีนั้น
๓. จำนวนเงินที่จ่ายหรือได้รับจากกิจการหรือบริษัทในเครื่องต่างประเทศ

การปรับปรุงยอด

ดังได้ทราบแล้วว่าในกิจกรรมระหว่างบริษัทในประเทศ (บริษัทแม่) กับบริษัทในเครื่องต่างประเทศ จะต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานราคาตลาด ตามวิธีการที่บริษัทในประเทศได้แสดงและนำเสนอต่อหน่วยงานสรรพากร เมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรได้ตรวจสอบวิธีการและรายงานตลอดจนข้อมูลประกอบอื่น ๆ แล้ว มีความเห็นว่าราคาแสดงไว้ไม่ได้อยู่บนพื้นฐานราคาตลาด เจ้าพนักงานมีอำนาจตามกฎหมายในการปรับปรุงยอดใหม่ และสามารถสั่งให้กิจการนั้น ๆ ส่งมอบเอกสาร ข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อประกอบการพิจารณาอีกได้

โดยปกติแล้วเมื่อกิจกรรมเกิดขึ้นระหว่างกิจการสองกิจการ มีลักษณะข้ามพรมแดน มีบ่อยครั้งที่ภาระภาษีของกิจการเกิดการซ้ำซ้อน นั่นคือ สมมติว่ากิจการ A อาจได้ชำระภาษีไว้ในประเทศ X แต่อาจต้องมีภาระภาษีในประเทศ Y เช่นเดียวกัน แต่เนื่องจากประเทศ Y ในฐานะเป็นประเทศที่มีถิ่นพำนักของบริษัทแม่ ดังนั้น กิจการ A ย่อมเกิดภาระภาษีซ้อนระหว่างประเทศ วิธีการบรรเทาภาระภาษีกิจการในประเทศของกิจการดังกล่าว ประเทศญี่ปุ่นมีมาตรการเรียกว่า “Correlative Adjustment” ซึ่งเป็นการบรรเทาภาระภาษีกิจการในประเทศ โดยวิธีใช้มาตรการ “ตกลงร่วมกัน” กับเจ้าพนักงานสรรพากรของประเทศที่กิจการหรือบริษัทในเครื่องประกอบกิจการและได้ชำระภาษีไว้ ทั้งนี้ตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศญี่ปุ่นกับประเทศคู่สัญญาต่าง ๆ อย่างไรก็ตามในกฎหมายวิธีดำเนินการเกี่ยวกับภาษีเงินได้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ ๗ ของประเทศญี่ปุ่นได้ระบุเงื่อนไขในการนำ Correlative Adjustment มาใช้ได้ต้องเป็นกรณี

๑. เงินได้พึงประเมินของกิจการที่เป็น Resident ของประเทศคู่สัญญา กับประเทศญี่ปุ่น เป็นไปตามกฎหมายของประเทศนั้น และจำนวนเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นมีจำนวนแตกต่างจากจำนวนที่เกิดขึ้นจริงของกรณีกิจกรรม ระหว่างกิจการในประเทศญี่ปุ่นกับกิจการของประเทศคู่สัญญา
๒. รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้พิจารณาและตกลงกับผู้มีอำนาจของประเทศ คู่สัญญาตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญา ในส่วนของจำนวนเงินได้พึงประเมินของกิจการที่ควรจะเป็น หรือควรได้รับ
๓. บริษัทในประเทศได้ยื่นคำร้องเพื่อขอแก้ไขจำนวนเงินได้พึงประเมินและได้รับความ ยินยอมจากผู้มีอำนาจตามอนุสัญญาแล้ว

การตกลงราคาล่วงหน้า

การตกลงราคาล่วงหน้า ในประเทศญี่ปุ่นเรียกว่า “Pre-Confirmation System” ซึ่งประกาศใช้ในระบบกฎหมายสรรพากรเมื่อ ค.ศ. ๑๙๘๗ ภายใต้ระบบนี้ผู้เสียภาษี (บริษัทที่ต้องการ ดำเนินการกำหนดราคาโอนอาัยยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานสรรพากร เพื่อนำเสนอวิธีการกำหนดราคาโอน และแนวทางการพิจารณาอัตราตลาดในการโอนสินค้าหรือบริการตนก่อนล่วงหน้า โดยเสนอข้อมูล วิธีการ รายละเอียด เหตุผลของกระบวนการดังกล่าวเพื่อเจ้าพนักงานจะได้ศึกษาและพิจารณาวิเคราะห์ วิธีการรายละเอียดข้อเท็จจริงต่าง ๆ ได้ก่อนจะดำเนินการจริง หากพิจารณาแล้วยอมรับได้ผู้เสียภาษี หรือบริษัทเจ้าของการกำหนดราคาโอนนั้น ก็จะได้รับคำยืนยันการยอมรับวิธีกำหนดราคาโอนว่าถูกต้อง และดำเนินการได้ แต่วิธีการตกลงราคาล่วงหน้านี้นี้มักจะไม่ค่อยเป็นที่นิยมจากผู้ประกอบการมากนัก เนื่องจากมีข้อบกพร่องบางประการเช่น

๑. ความตกลงดังกล่าวใช้ได้เฉพาะกรณีการพิจารณาภาระภาษีของประเทศญี่ปุ่นฝ่ายเดียว เท่านั้น
๒. ความแน่นอนของการยอมรับระยะเวลาการแสดงราคาในการโอนสินค้าหรือบริการนั้น หมายความว่า ราคาสินค้าหรือบริการที่ตกลงกันแล้วนั้นจะสามารถใช้ได้ไม่นานเท่าไร
๓. การต้องนำเอกสาร ข้อมูล รายละเอียดต่าง ๆ เสนอเจ้าพนักงานบางครั้งเป็นภาระ แก่ผู้ประกอบการมาก หรือบางกรณีอาจเป็นไปได้
๔. กระบวนการ วิธี Pre-Confirmation ยุ่งยาก ใช้เวลาและมีขั้นตอนมากมาย

ก้าวต่อไปของหลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาโอนของไทย

ข้อคิดจากหลักเกณฑ์ข้อบังคับใหม่ในอินโดนีเซีย*

หลังจากที่ประเทศไทยได้ประกาศใช้หลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาโอนตั้งแต่ปี ๒๕๔๕ สรรพากรแห่งสาธารณรัฐอินโดนีเซียประเทศเพื่อนบ้านของเรา และเพื่อนร่วมสมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้หรืออาเซียน จึงได้ประกาศหลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาโอนขึ้นในปี ๒๕๕๑ แต่กรมสรรพากรไทยไม่ได้มีการประกาศหลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาโอนเพิ่มเติมมานานแล้ว ก่อนที่จะได้จัดทำคู่มือผู้เสียภาษีในการจัดทำข้อตกลงราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement หรือ APA) ขึ้นมาในปี ๒๕๕๓ ในขณะที่กรมสรรพากรอินโดนีเซียได้ประกาศหลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาโอนเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องในช่วงปี ๒๕๕๒ - ๒๕๕๓ หลักเกณฑ์ของสรรพากรอินโดนีเซียเหล่านี้มีหลาย ๆ ประเด็นที่สามารถให้แนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนแก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง นับเป็นการก้าวล้ำนำหน้าไปอีกก้าวหนึ่งของสรรพากรอินโดนีเซีย

ความเป็นมา

โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๖๕ ทวิ และ ๖๕ ตริ แห่งประมวลรัษฎากร อธิบดีกรมสรรพากรของประเทศไทยได้ประกาศคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๔๕ เมื่อวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๔๕ เพื่อกำหนดแนวปฏิบัติของเจ้าพนักงานประเมินภาษีในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ทั้งนี้ กรมสรรพากรไทยได้จำกัดความของ “ราคาตลาด” ในกรณีของการตรวจสอบราคาโอนให้สอดคล้องกับหลักการ Arm’s Length ซึ่งนับเป็นครั้งแรกที่กรมสรรพากรไทยได้ให้คำนิยามแก่คำว่า “ราคาตลาด” คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๔๕ จึงช่วยให้ข้อกฎหมายเกี่ยวกับเรื่องราคาตลาดนี้ชัดเจนขึ้น อย่างน้อยก็ในกรณีของราคาโอน

นอกจากนี้ คำสั่งกรมสรรพากรนี้ยังกำหนดรายการของเอกสารหลักฐานที่ผู้เสียภาษีควรจะต้องเตรียมขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการทำธุรกรรมและเก็บรักษาไว้ ณ สำนักงานของบริษัท โดยเจ้าพนักงานจะประเมินภาษีจากเอกสารราคาโอนดังกล่าว แต่หลังจากนั้นกรมสรรพากรไทยก็ไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาโอนใด ๆ เพื่ออธิบายความหรือขยายความแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับราคาโอนเป็นการเพิ่มเติมอีกเลย จนกระทั่งในปี ๒๕๕๓ จึงได้จัดทำ “คู่มือเสียภาษีในการจัดทำข้อตกลงราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement หรือ APA) เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติในการจัดทำ APA ขึ้น

ในส่วนของสรรพากรแห่งสาธารณรัฐอินโดนีเซีย นั้น เมื่อวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๑ สรรพากรอินโดนีเซียได้เริ่มบังคับใช้หลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาโอน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่มีธุรกรรมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน ต้องจัดเตรียมเอกสารเกี่ยวกับราคาโอน ต่อมา สรรพากรของสาธารณรัฐอินโดนีเซียได้ประกาศใช้หลักเกณฑ์ข้อบังคับเกี่ยวกับราคาโอนฉบับใหม่ ได้แก่ Transfer Pricing Regulation No.43/PJ/2010 หรือ PER43 เมื่อวันที่ ๖ กันยายน ๒๕๕๓ และ Advance

* พงษ์รินทร์ รัตนรังสิกุล, วารสารธรรมนิติ ฉบับที่ ๓๑ เลขที่ ๓๖๓ ธันวาคม ๒๕๕๔, จาก <http://www.drkilaw.com/index.php/insightsm?layout=edit&id=72>.

Pricing Agreement Regulation No.69/PJ/2010 เมื่อวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๓ หลักเกณฑ์ข้อบังคับทั้งสองฉบับนี้ได้กำหนดแนวปฏิบัติเกี่ยวกับราคาโอนในหลาย ๆ ประเด็นไว้อย่างชัดเจนและเฉพาะเจาะจง ดังจะอธิบายต่อไป

เนื่องจากสรรพากรของอินโดนีเซียเผยแพร่ PER43 และ PER69 เฉพาะแต่ในภาษา Bahasa บทความนี้จึงจำเป็นต้องอ้างอิงคำแปลของบริษัทที่ปรึกษากฎหมายภาษีอากรหลายแห่งในสาธารณรัฐอินโดนีเซีย โดยมุ่งเปรียบเทียบสาระสำคัญบางประการของกฎหมายเกี่ยวกับราคาโอนตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาโอนของสาธารณรัฐอินโดนีเซีย กับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๕๕ ของประเทศไทย โดยพิจารณาในแง่ของผลต่อแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการตรวจสอบราคาโอนในสาธารณรัฐอินโดนีเซียและในประเทศไทย

สาระสำคัญใน PER43 และ PER69 ที่นำมาเปรียบเทียบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๕๕ ในบทความนี้มี ๓ ประเด็นเกี่ยวกับกฎหมายและแนวปฏิบัติ ได้แก่

ก. เอกสารราคาโอน และรายงานเกี่ยวกับธุรกรรมกับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน

ในกรณีของประเทศไทย คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๕๕ ระบุในข้อ ๔ ว่า “ในการตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน... ให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเอกสารหลักฐานดังต่อไปนี้ ซึ่งบริษัทได้จัดทำขึ้นจริงในแต่ละขั้นตอนของการกระทำธุรกรรมและเก็บรักษาไว้ ณ สำนักงานของบริษัท” และด้วยเหตุที่คำสั่งกรมสรรพากรนี้มีวัตถุประสงค์ “เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษี” ไม่ได้ใช้บังคับผู้เสียภาษีโดยตรง ดังนั้นในทางปฏิบัติ ผู้เสียภาษีจึงไม่จำเป็นต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับราคาโอนดังกล่าว จนกว่าเจ้าพนักงานฯ จะขอเอกสารหลักฐานดังกล่าว

ด้วยเหตุนี้ ตั้งแต่ปี ๒๕๕๕ เป็นต้นมา ฝ่ายกิจการพิเศษสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือ LTO จึงใช้วิธีการส่งจดหมายเชิญผู้เสียภาษีที่มีธุรกรรมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งผู้ภายใต้การกำกับดูแลของ LTO เข้าพบกับเจ้าพนักงานฯ เพื่อชี้แจงและยื่นเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับ “วิธีการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด” ตามรายการในข้อ ๔ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๕๕ ต่อเจ้าพนักงานประเมิน ในปัจจุบัน ฝ่ายกิจการพิเศษยังคงส่งจดหมายในลักษณะนี้ไปยังผู้เสียภาษีแต่ละรายหรือแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม เช่น อุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์ อุตสาหกรรมรถยนต์ เป็นต้น

ดังนั้น เจ้าพนักงานฯ ของไทยอาจจะได้ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันเป็นส่วน ๆ ไม่ครบถ้วนตามที่เจ้าพนักงานประเมินจะสามารถคัดเลือกผู้เสียภาษีที่จะขอข้อมูลเอกสารหลักฐานให้ได้จำนวนครอบคลุมผู้ประกอบการในอุตสาหกรรมนั้น ๆ มากน้อยเพียงใด และผู้เสียภาษีจะให้ความร่วมมือส่งมอบเอกสารหลักฐานดังกล่าวมาให้ช้าเร็วแค่ไหน นอกจากนี้ เจ้าพนักงานประเมินไทยยังจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจของตนในการคัดเลือกผู้เสียภาษี หรือประเภทอุตสาหกรรมที่จะส่งจดหมายเชิญพบและขอเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน ในอดีตที่ผ่านมา ผู้เสียภาษีมักจะมีคำถามว่า

ทำไมผู้เสียหายรายนั้น ๆ จำเป็นจะต้องจัดเตรียมเอกสารราคาโอน ซึ่งต้องใช้เวลาและงบประมาณเป็นอันมาก ในขณะที่คู่แข่งในอุตสาหกรรมเดียวกันกลับไม่ต้องจัดเตรียมเอกสารดังกล่าว

ในกรณีของประเทศอินโดนีเซีย ตั้งแต่ปี ๒๕๕๒ หลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาโอนกำหนดให้ผู้เสียหายอินโดนีเซียที่มีธุรกรรมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะต่าง ๆ ทั้งการโอนทรัพย์สินที่มีตัวตนและไม่มีตัวตน การให้หรือรับบริการ การให้ใช้หรือรับประโยชน์จากการใช้สิทธิต่าง ๆ การเช่าหรือให้เช่าทรัพย์สิน ฯลฯ จะต้องจัดทำเอกสารราคาโอนเพื่อพิสูจน์ว่า ผู้เสียหายได้กำหนดผลตอบแทนสำหรับธุรกรรมดังกล่าวโดยสอดคล้องกับ (ก) หลัก Arm's Length และ (ข) เป็นไปตามปกติวิสัยของธุรกิจ (Ordinary Course of Business) ทั้งนี้ โดยมีข้อยกเว้นเฉพาะแต่ในกรณีที่ผู้เสียหายมีธุรกรรมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์คิดเป็นมูลค่าน้อยกว่า ๑๐ ล้านรูเปีย หรือประมาณ ๓๕,๐๐๐ บาท ซึ่งในทางปฏิบัติแล้ว แทบจะไม่มีผู้เสียหายรายใดอยู่ในข่ายได้รับยกเว้น

ประเด็นสำคัญคือ ผู้เสียหายจะต้องยื่นแบบรายงานเกี่ยวกับธุรกรรมพิเศษ (Special Transactions) อันได้แก่ ธุรกรรมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน โดยกรอกรายละเอียดลงในแบบรายงาน โดยจะต้องยื่นแบบรายงานนี้พร้อมกันกับแบบนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี ทั้งนี้ ผู้เสียหายจะต้องระบุถึงวิธีการราคาโอนที่ใช้สำหรับธุรกรรมแต่ละประเภทด้วย และจะต้องเปิดเผยว่า ผู้เสียหายได้จัดทำเอกสารราคาโอนสำหรับธุรกรรมดังกล่าวแล้วหรือไม่

หากเปรียบเทียบแนวปฏิบัติของเจ้าพนักงานฯ ของสรรพากรในอินโดนีเซียและในไทยแล้ว จะเห็นได้ว่า เจ้าพนักงานฯ ในอินโดนีเซียสามารถวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับรูปแบบธุรกิจ รายละเอียดธุรกรรมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน และวิธีการกำหนดราคาโอน รวมถึงการจัดทำเอกสารราคาโอนของผู้เสียหาย จากฐานข้อมูลเกี่ยวกับราคาโอนซึ่งผู้เสียหายทุกรายได้จัดทำขึ้นและยื่นแบบรายงานดังกล่าวให้แก่สรรพากร เพื่อวางแผนและจัดลำดับความสำคัญในการตรวจสอบผู้เสียหายในอุตสาหกรรมต่าง ๆ เนื่องจากผู้เสียหายทุกรายได้ยื่นแบบรายงานให้แก่สรรพากรเป็นประจำทุกปี นับเป็นการตั้งต้นในการตรวจสอบเกี่ยวกับราคาโอนของเจ้าพนักงานฯ จากภาพรวมใหญ่ทั้งหมดของผู้เสียหายทุกรายที่มีการกำหนดราคาโอนระหว่างกัน

ถ้าหากกรมสรรพากรของไทยมีกฎข้อบังคับเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงธุรกรรมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะเดียวกับสรรพากรในอินโดนีเซียแล้ว เจ้าพนักงานฯ ของไทยก็สามารถที่จะสร้างฐานข้อมูลที่รวบรวมข้อมูลพื้นฐานเกี่ยวกับราคาโอนของผู้เสียหายทุกราย ซึ่งจะทำให้เจ้าพนักงานฯ สามารถทำการวิเคราะห์เบื้องต้นจากข้อมูลรวมทั้งหมด เพื่อคัดเลือกผู้เสียหายอยู่ในข่ายที่จะต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษในการตรวจสอบ และส่งจดหมายเชิญพบและขอให้จัดทำและยื่นเอกสารราคาโอนเพื่อการตรวจสอบต่อไป หากกระทำได้ดังนี้แล้ว เจ้าพนักงานฯ ก็จะสามารถตอบคำถามของผู้เสียหายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์และวิธีการในการเลือกผู้เสียหายที่จะทำการตรวจสอบเกี่ยวกับราคาโอนได้อย่างชัดเจน

ในกรณีที่กรมสรรพากรไทยกำหนดหลักเกณฑ์ให้ผู้เสียหายทุกรายต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับธุรกรรมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน สิ่งที่กรมสรรพากรไทยควรจะพิจารณาจัดทำเพิ่มเติม

ได้แก่ หลักเกณฑ์ในการจัดลำดับความสำคัญก่อนหลังในการคัดเลือกผู้เสียภาษีที่จะดำเนินการตรวจสอบเกี่ยวกับราคาโอน ยกตัวอย่างเช่น หลักเกณฑ์การพิจารณาเกี่ยวกับระดับความเสี่ยงทางด้านราคาโอนที่กำหนดโดยสรรพากรออสเตรเลีย หรือที่เรียกว่า Worm Chart ซึ่งพิจารณาจาก ๒ ปัจจัยหลักได้แก่ ความเสี่ยงทางด้านราคาโอนของกิจการมีมากน้อยเพียงใด และผู้เสียภาษีมีการจัดทำเอกสารราคาโอนหรือไม่ ถ้าหากกรมสรรพากรไทยสามารถกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการพิจารณาเกี่ยวกับการคัดเลือกผู้เสียภาษีที่อาจจะมีประเด็นความเสี่ยงทางราคาโอนได้ในลักษณะเดียวกัน เจ้าพนักงานฯ ก็สามารถจะตอบคำถามผู้เสียภาษีเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การคัดเลือกผู้เสียภาษีที่จะตรวจสอบราคาโอนได้อย่างมีเหตุมีผลและด้วยความเชื่อมั่นในที่สุด กฎข้อบังคับดังกล่าวย่อมจะนำไปสู่แนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานฯ กฎข้อบังคับดังกล่าวย่อมจะนำไปสู่แนวปฏิบัติของเจ้าพนักงานฯ ที่มีความเป็นธรรม (Fairness) และความโปร่งใส (Transparency) ในการจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้นได้

ข. วิธีการกำหนดราคาโอนตามหลัก Arm's Length

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๔๕ กำหนดแนวทางในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดโดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งได้แก่ (๑) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (๒) วิธีราคาขายต่อ (๓) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม และ (๔) วิธีอื่น โดยยกตัวอย่างประกอบสำหรับวิธีที่ ๑ - ๓ ทั้งนี้ กรมสรรพากรไทยได้ขยายความเกี่ยวกับการดำเนินการเพื่อให้มาซึ่งราคาตลาดในส่วนของความรู้เรื่องภาษีเกี่ยวกับราคาโอน ให้ผู้เสียภาษีดำเนินการ ๔ ขั้นตอน ได้แก่ (๑) การแสดงรายละเอียดของธุรกรรมระหว่างคู่สัญญา (๒) การเลือกวิธีที่เหมาะสมในการคำนวณราคาตลาด (๓) นำวิธีการที่เลือกมาใช้ และ (๔) ทบทวนการดำเนินการในขั้นตอนที่ ๑ - ๓ เพื่อพิสูจน์ความเหมาะสมของวิธีการที่เลือกใช้ หากจะกล่าวโดยรวม ขั้นตอนเหล่านี้ก็มีลักษณะใกล้เคียงกับขั้นตอนตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาโอนของอินโดนีเซีย

ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ใหม่เกี่ยวกับราคาโอนของอินโดนีเซียกำหนดให้ผู้เสียภาษีตั้งราคาโอนสำหรับธุรกรรมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันให้สอดคล้องกับหลัก Arm's Length โดยระบุวิธีการในการกำหนดราคาโอนเป็น ๔ ขั้นตอน ดังนี้

๑. การวิเคราะห์ความคล้ายคลึงกัน (Comparability Analysis)
๒. การเลือกวิธีการกำหนดราคา (Pricing Methods)
๓. การทดสอบราคาโอนตามหลัก Arm's Length
๔. การจัดทำเอกสารราคาโอน (Transfer Pricing Documentation)

บทความนี้จะเลือกพิจารณาเปรียบเทียบหลักเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาโอนของไทยและอินโดนีเซีย เฉพาะในขั้นตอนที่ ๑ และ ๒ ดังต่อไปนี้

๑. ลำดับขั้นในการเลือกวิธีกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Methods)

แม้กฎหมายเกี่ยวกับราคาโอนฉบับใหม่ของอินโดนีเซียจะระบุให้ใช้วิธีการกำหนดราคาทั้งห้าวิธีซึ่งนำเสนอไว้ในแนวปฏิบัติเกี่ยวกับราคาโอนขององค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและพัฒนา เช่นเดียวกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๔๕ ของไทย แต่แตกต่างออกไปคือ PER43

ได้กำหนดลำดับขั้นตอนในการเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาที่ชัดเจนและแน่นอนเคร่งครัด กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณาถึงการนำวิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price หรือ CUP) มาใช้ก่อน ถ้าหากผู้เสียภาษีไม่สามารถเปรียบเทียบราคาโอนโดยตรงกับราคาตลาดระหว่างบริษัทที่ไม่มีความสัมพันธ์กันของธุรกรรมที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเดียวกัน ณ วันที่ทำธุรกรรมดังกล่าวได้ จึงจะพิจารณาทำการปรับปรุง (Adjustments) หรือกำหนดข้อสมมติฐาน (Assumptions) ขึ้น เพื่อปรับให้ราคาโอนสามารถนำมาเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุมได้ ยกตัวอย่างจากใน OECD Guidelines เช่น ราคาโอนเป็นราคาที่มีการส่งมอบสินค้า (Delivered Price) สามารถทำการปรับปรุงเพื่อเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม ซึ่งเป็นราคา FOB เป็นต้น

ในกรณีที่ไม่สามารถทำการปรับปรุงเพื่อเปรียบเทียบราคากันได้ PER43 กำหนดให้พิจารณาถึงวิธีการลำดับต่อไปอีกสองวิธี คือ วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method หรือ RP) ซึ่งเป็นวิธีการกำหนดราคาที่พิจารณาโดยหักกำไรขั้นต้น ตามอัตราเดียวกับธุรกรรมที่มีได้มีการควบคุมจากราคาตลาด และวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method หรือ CP) ซึ่งเพิ่มกำไรขั้นต้นตามอัตราเดียวกับธุรกรรมที่มีได้มีการควบคุมเพิ่มเข้าไปในราคาทุน ดังนั้น PER43 จึงให้ความสำคัญแก่ Traditional Price Method เป็นลำดับแรก

วิธีการกำหนดราคาจากกำไรสุทธิ ได้แก่วิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายการธุรกรรม (Transactional Net Margin Method หรือ TNMM) และวิธีแบ่งกำไร (Profit Split หรือ PS) นั้น PER43 กำหนดให้สามารถนำมาใช้ได้เฉพาะแต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำวิธีราคาแบบ Traditional Price Method (คือวิธี CUP, RP และ CP) มาใช้กำหนดราคาโอนได้

ในกรณีของประเทศไทย คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๔๕ กำหนดไว้ในข้อ ๓ ให้ผู้เสียภาษีสามารถเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาวิธีใดวิธีหนึ่ง ได้แก่ วิธี CUP, RP หรือ CP และในกรณีที่วิธีที่ ๑ - ๓ ไม่อาจนำมาใช้ได้ ให้นำวิธีอื่นที่ได้รับรองโดยสากลและมีความเหมาะสมกับข้อเท็จจริง มาใช้ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ได้มาซึ่งราคาตลาด ในเอกสารความรู้เกี่ยวกับภาษีราคาโอน กรมสรรพากรไทยได้ระบุถึงวิธีอื่นนอกเหนือจากวิธีตามข้อ ๑ - ๓ เป็นวิธีในกลุ่ม Transaction Profit Methods ตามแนวปฏิบัติของ OECD ได้แก่ วิธี PS และวิธี TNMM จึงนับว่ากฎหมายราคาโอนของไทยมีเนื้อหาเกี่ยวกับการคัดเลือกวิธีราคาโอนเหมือนกันกับ PER43 ของอินโดนีเซีย เพียงแต่ไม่ได้กำหนดลำดับขั้นในการคัดเลือกวิธีราคาโอนอย่างเคร่งครัดเช่นเดียวกับ PER43

วิธี CUP, RP และ CP นี้จะสอดคล้องกับข้อกำหนดตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔) และ ๖๕ (ตรี) (๑๕) ของประมวลรัษฎากรมากกว่าวิธีเปรียบเทียบกับกำไร เช่น TNMM อีกทั้งยังสามารถอ้างอิงคำพิพากษาศาลฎีกาที่เจ้าพนักงานฯ ใช้วิธีการทั้งสามวิธีนี้ในการตรวจสอบเกี่ยวกับราคาตลาดได้ อนึ่งวิธี TNMM ซึ่งกำหนดราคาโอนโดยการเปรียบเทียบให้อัตรากำไรสุทธิจากธุรกรรมที่มีการควบคุมที่เกิดจากการตั้งราคาโอนใด ๆ อยู่ในช่วงของอัตรากำไรสุทธิจากธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุม อาจจะผันแปรไปตามปัจจัยภายนอกอื่น ๆ ได้ง่ายกว่าวิธีราคาในกลุ่ม Traditional Price Methods ข้างต้น ตัวอย่างเช่น อัตรากำไรสุทธิจากการตั้งราคาโอนที่พิสูจน์ได้ว่าอยู่ในช่วงของอัตรากำไรจากธุรกรรมระหว่างบริษัท

ที่ไม่มีความสัมพันธ์กันนั้น อาจจะไม่ได้มีสาเหตุหลักมาจากกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนไม่ใช่จากการตั้งราคาโอนที่เหมาะสมก็เป็นไปได้

ประเด็นอยู่ตรงที่คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๔๕ ข้อ ๔ กำหนดว่า “กรณีบริษัทฯ ได้จัดทำเอกสารหลักฐานตามวรรคหนึ่ง โดยมีรายละเอียดเพียงพอที่จะแสดงให้เห็นว่า วิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามข้อ ๓ ของบริษัทฯ เป็นวิธีที่เหมาะสมถูกต้อง ให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติตามวิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามข้อ ๓ ของบริษัทฯ นั้น” ด้วยเหตุที่คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๔๕ นี้ไม่ได้กำหนดลำดับชั้นในการคัดเลือกวิธีราคาโอนอย่างเคร่งครัด ผู้เสียภาษีจึงอาจจะข้ามลำดับชั้นตอนจากการใช้วิธีเปรียบเทียบราคาทั้งสามวิธี และใช้วิธี TNMM เลยก็นั้นได้ ในกรณีเช่นนี้ หากเจ้าพนักงานฯ ตรวจสอบพบว่า สามารถใช้วิธี CUP, RP หรือ CP ในการกำหนดราคาโอน และยังผลให้กำไรจากการดำเนินงานของผู้เสียภาษีเพิ่มมากขึ้นกว่าใช้วิธี TNMM ของผู้เสียภาษีและประเมินภาษีเพิ่มเติม พร้อมกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ผลเสียจึงจะตกอยู่กับผู้เสียภาษีเอง

ดังนั้น การจัดทำคำอธิบายขยายความเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาโอนที่ชัดเจนและเป็นรูปธรรม ย่อมจะช่วยให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดราคาโอนได้อย่างถูกต้องเหมาะสม และลดความเสี่ยงของผู้เสียภาษีที่อาจจะเกิดขึ้นได้

๒. การวิเคราะห์ความคล้ายคลึงกัน (Comparability Analysis)

ในการกำหนดราคาโอนให้สอดคล้องกับหลัก Arm's Length นั้น แนวปฏิบัติของ OECD เสนอแนะให้ดำเนินการเปรียบเทียบเงื่อนไข (Conditions) ได้แก่ ราคา หรืออัตรากำไร ในธุรกรรมที่มีการควบคุมกับเงื่อนไขในธุรกรรมระหว่างบริษัทที่เป็นอิสระต่อกัน การเปรียบเทียบดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ก็ต่อเมื่อคุณลักษณะในเชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกันต่าง ๆ ของธุรกรรมที่นำมาเปรียบเทียบกันนี้ มีความคล้ายคลึงกันอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งนี้ ธุรกรรมที่มีการควบคุมจะถือว่ามีความคล้ายคลึงกันกับธุรกรรมระหว่างบริษัทที่เป็นอิสระก็ต่อเมื่อ (ก) ความแตกต่างระหว่างสถานะของธุรกรรมที่นำมาเปรียบเทียบกันไม่มีผลกระทบต่อเงื่อนไข (คือราคาและอัตรากำไร) หรือ (ข) สามารถทำการปรับปรุงเพื่อขจัดความต่างต่างนั้นจนสามารถนำเงื่อนไขมาเปรียบเทียบกันได้อย่างสมเหตุสมผลและถูกต้องแม่นยำ

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาโอนฉบับใหม่ของอินโดนีเซียกำหนดให้ผู้เสียภาษีก็นำเกณฑ์ให้ผู้เสียภาษีดำเนินการวิเคราะห์ความคล้ายคลึงกัน (Comparability Analysis) ตามแนวปฏิบัติของ OECD ข้างต้นนี้ โดยแจกแจงรายละเอียดของปัจจัยที่กำหนดความคล้ายคลึงกันออกเป็นห้าประการ โดยใช้แนวปฏิบัติของ OECD เป็นพื้นฐาน ปัจจัยทั้งห้าประการนี้ได้แก่

- ๑) คุณลักษณะของทรัพย์สินหรือบริการ (Characteristics of the Property or Service)
- ๒) โครงสร้างเกี่ยวกับหน้าที่งาน ความเสี่ยง และทรัพย์สินของบริษัทที่เกี่ยวข้อง (Functional profiles of the parties involved)

- ๓) เงื่อนไขตามข้อตกลง (Contractual terms)
- ๔) สภาพการณ์ทางเศรษฐกิจ (Economic conditions) และ
- ๕) กลยุทธ์ทางธุรกิจ (Business strategies)

ที่สำคัญกฎข้อบังคับ PER43 ของอินโดนีเซียกำหนดว่า “ในกรณีที่มีข้อมูลที่น่ามาเปรียบเทียบได้ทั้งข้อมูลภายใน (Internal Comparable Data) และข้อมูลภายนอก (External Comparable Data) ผู้เสียภาษีจะต้องใช้ข้อมูลภายใน” ทั้งนี้ ข้อมูลภายใน หมายถึง ข้อมูลเกี่ยวกับราคาและกำไรของธุรกรรมปกติของผู้เสียภาษีนั่น ๆ เอง และข้อมูลภายนอก หมายถึง ข้อมูลในลักษณะเดียวกันของผู้เสียภาษีรายอื่น ๆ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวจะได้มาจากผู้ให้บริการฐานข้อมูลทางธุรกิจต่าง ๆ

ตัวอย่างการใช้ข้อมูลภายในเพื่อตรวจสอบราคาโอน เช่น บริษัท ก ซื้อสินค้า X จากบริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันเป็นราคาโอนหน่วยละ ๗๕ บาท และขายต่อให้กับบริษัท ข ซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กันในราคาหน่วยละ ๘๐ บาท ในขณะเดียวกัน บริษัท ก ยังซื้อสินค้า Y (ซึ่งแม้จะจัดเป็นสินค้าประเภทเดียวกันแต่ก็ไม่มีลักษณะคล้ายคลึงกับสินค้า X) จากบริษัท B ซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กันในราคาหน่วยละ ๘๐ บาท โดยบริษัท ก ขายสินค้า Y ต่อไปยังบริษัท ข ในราคาหน่วยละ ๑๐๐ บาท จากข้อมูลภายในของบริษัท ก เอง เจ้าพนักงานฯ จึงสามารถคำนวณได้ว่า อัตรากำไรขั้นต้นที่บริษัท ก ได้รับจากธุรกรรมการซื้อสินค้า Y จากบริษัทอิสระเพื่อขายต่อคิดเป็นร้อยละ ๒๐ [$(100 - 80) \div 100 = 20\%$] ถ้าหากใช้วิธีราคาขายต่อในการกำหนดราคาโอน บริษัท A จะต้องขายสินค้า X ให้กับบริษัท ก เพื่อให้บริษัท ก สามารถขายไปยังบริษัท ข โดยได้อัตรากำไรขั้นต้นเท่ากับร้อยละ ๒๐ แล้ว ราคาโอนที่บริษัท A กำหนดขึ้นเพื่อขายสินค้า X มาให้กับบริษัท ก จึงควรจะเป็นหน่วยละ ๗๒ บาท [นั่นคือ อัตรากำไรขั้นต้น = $20\% \times 80 = 16$ ดังนั้น ราคาโอนจึงควรจะเป็น $80 - 16 = 72$ บาท] ไม่ใช่ ๗๕ บาท จึงถือได้ว่า บริษัท ก ซื้อสินค้าจากบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันในราคาสูงเกินปกติ ส่วนเกิน ๓ บาท จึงเป็นรายจ่ายต้องห้ามไม่อาจจะนำมาคำนวณเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ เป็นต้น

สำหรับหลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาโอนในไทย คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๔๕ ข้อ ๒ กำหนดเป็นนัยให้ทำการเปรียบเทียบราคาโอนกับราคาตลาด โดยมีข้อกำหนดให้สอดคล้องกับความตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔) ของประมวลรัษฎากร สำหรับการโอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือการให้กู้ยืมเงิน และมาตรา ๖๕ ตริ (๑๕) สำหรับค่าใช้จ่ายในการโอนทรัพย์สิน โดยให้คำนิยามของ “ราคาตลาด” ในกรณีของราคาโอนว่าเป็น “ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สินให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะประเภท และชนิดเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน”

ถึงแม้ว่า กรมสรรพากรไทยจะอธิบายเกี่ยวกับปัจจัยที่กำหนดคุณลักษณะของความคล้ายคลึงกันทั้งห้าประการไว้ในความรู้เกี่ยวกับภาษिरาคาโอน ส่วนที่ ๓ เรื่องการดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด แต่ก็มิได้แจกแจงแยกแยะเป็นประเด็นออกมาชัดเจน และความแตกต่างระหว่างกฎหมายราคาโอนอินโดนีเซียและไทยในประเด็นนี้ที่สำคัญก็คือ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๑๑๓/๒๕๔๕ มิได้

กำหนดให้ผู้เสียภาษีจัดลำดับให้ข้อมูลภายในมีความสำคัญอยู่เหนือข้อมูลภายนอก เหมือนเช่น PER43 ของอินโดนีเซีย

การที่คำสั่งกรมสรรพากรไม่ได้เน้นและให้คำอธิบายเกี่ยวกับการใช้ข้อมูลภายในของผู้เสียภาษีเหมือนกับ PER43 ของอินโดนีเซีย จึงอาจจะทำให้ผู้เสียภาษีไทยไม่เข้าคำอธิบายดังกล่าว และไม่ได้เลือกใช้วิธีราคาในกลุ่ม Traditional Price Methods แต่กลับนำวิธี TNMM มาใช้ ทั้ง ๆ ที่มีข้อมูลในมือเพียงพอที่จะกำหนดราคาโอนด้วยวิธีเปรียบเทียบราคานี้ได้ ในภายหลัง ถ้าหากเจ้าพนักงานฯ ตรวจสอบพบข้อมูลภายในของบริษัท และพบว่ากำหนดยุติราคาโอนด้วยวิธีเปรียบเทียบราคาจากข้อมูลภายในดังกล่าวจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีมีระดับกำไรสูงขึ้น เจ้าพนักงานฯ ก็สามารถที่จะเลือกนำวิธีเปรียบเทียบราคาข้างต้นมาใช้ได้ ทั้งยังจะมีเหตุผลที่หนักแน่นเพียงพอที่จะไม่ยอมรับวิธี TNMM ของผู้เสียภาษีอีกด้วย

ดังนั้น คำอธิบายเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาโอนที่ไม่ชัดเจนเพียงพอ ตามคำสั่งกรมสรรพากรและในเว็บไซต์ของกรมสรรพากรไทย จึงอาจจะก่อให้เกิดความเสี่ยงแก่ผู้เสียภาษีได้ ในภายหลัง หากกรมสรรพากรให้คำอธิบายที่ชัดเจนและเป็นรูปธรรมมากขึ้น ก็ย่อมจะช่วยให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดราคาโอนได้อย่างถูกต้องและเหมาะสมอันจะช่วยลดความเสี่ยงแก่ผู้เสียภาษีได้

ในขณะเดียวกัน หลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นรูปธรรมมากขึ้นย่อมจะมีส่วนช่วยให้เจ้าพนักงานฯ สามารถปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้นเพราะมีข้ออ้างอิงที่ชัดเจนและโปร่งใสในการตรวจสอบเกี่ยวกับราคาโอน

๓. แนวทางในการประเมินราคาโอนสำหรับธุรกรรมพิเศษ

กฎหมาย PER43 ของอินโดนีเซียได้กำหนดแนวปฏิบัติในการตรวจสอบเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมพิเศษ ได้แก่ การให้บริการภายในกลุ่ม (Intra-group Service หรือ IGS) และธุรกรรมเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน (Intangible Property หรือ IP) ว่าสอดคล้องกับหลัก Arm's Length หรือไม่ ทั้งนี้ PER43 กำหนดขั้นตอนที่เจ้าพนักงานฯ ต้องถือปฏิบัติโดยเคร่งครัดดังต่อไปนี้

- ๑) การทดสอบลำดับที่ ๑ : ธุรกรรมพิเศษดังกล่าวเกิดขึ้นจริงหรือไม่
- ๒) การทดสอบลำดับที่ ๒ : ธุรกรรมพิเศษดังกล่าวก่อให้เกิดผลประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจหรือในเชิงพาณิชย์แก่ผู้เสียภาษีหรือไม่
- ๓) การทดสอบลำดับที่ ๓ : ในกรณีของ IGS ราคาโอน ได้แก่ อัตราค่าบริการระหว่างบริษัทในกลุ่มเท่ากับอัตราค่าบริการสำหรับธุรกรรมที่คล้ายคลึงกันระหว่างบริษัทที่ไม่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ หรืออัตราค่าบริการที่ผู้เสียภาษียุติราคากำหนดในการให้บริการแก่บริษัทที่ไม่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่

ในกรณีของ IP อัตราค่าสิทธิที่คิดระหว่างบริษัทในกลุ่มเท่ากับอัตราค่าสิทธิในการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนที่คล้ายคลึงกันระหว่างบริษัทที่ไม่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ โดยจะต้องมีการวิเคราะห์ความคล้ายคลึงกัน และการคัดเลือกวิธีราคาที่เหมาะสมมาใช้กำหนดราคาโอนดังกล่าว

ในประเทศไทย คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. ๑๑๓/๒๕๔๕ ไม่ได้กำหนดขั้นตอนและวิธีการในการตรวจสอบราคาโอนสำหรับค่าบริการและค่าสิทธิโดยเฉพาะ เหมือนกับ PER43 ทั้งนี้เพราะมาตรา ๖๕ ตรี แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานฯ ในการตรวจสอบรายจ่ายที่เกี่ยวกับ IGS และ IP อยู่แล้ว โดยที่มาตรา ๖๕ ตรีกำหนดว่า “รายจ่ายต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (๙) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง (๑๓) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ (๑๔) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ”

ข้อพิจารณาของเจ้าพนักงานฯ ไทยในการตรวจสอบราคาโอนสำหรับธุรกรรม IGS และ IP มีลักษณะเหมือนกับการทดสอบในลำดับที่ ๑ และ ๒ ตาม PER43 แต่ในประเด็นของการจ่ายอัตราค่าบริการระหว่างบริษัทในกลุ่มนั้นยังเป็นที่ถกเถียงกัน นักกฎหมายบางกลุ่มเห็นว่า มาตรา ๖๕ ตรี (๙) (๑๓) และ (๑๔) ถึงแม้รายจ่ายที่เกิดจากราคาโอนสำหรับ IPS และ IP ที่สูงกว่าอัตราค่าบริการหรือค่าสิทธิระหว่างบริษัทที่ไม่มีความสัมพันธ์กันก็ตาม แต่ถ้าสามารถพิสูจน์ได้ว่ารายจ่ายนั้นมีการจ่ายจริง และเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ก็ไม่น่าจะถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม ในทางตรงกันข้ามเจ้าพนักงานฯ บางส่วนตีความข้อกำหนดตามอนุมาตรา ๑๓ ว่า ส่วนของรายจ่ายที่เกิดจากอัตราค่าบริการหรือค่าสิทธิที่เกินกว่าอัตราระหว่างบริษัทที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน ถือว่าไม่เป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ด้วยเหตุนี้ เจ้าพนักงานฯ ของไทยจึงจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจเพื่อตีความข้อกฎหมายในการตรวจสอบราคาโอนในกรณีที่ผู้เสียภาษีรับบริการหรือชำระค่าสิทธิแก่บริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน

ดังนั้น หากกรมสรรพากรไทยพิจารณากำหนดแนวทางปฏิบัติเพื่อให้เจ้าพนักงานฯ ดำเนินการในการตรวจสอบราคาโอนที่เกี่ยวข้องกับค่าบริการและการจ่ายค่าสิทธิให้ชัดเจนและเป็นเอกภาพก็จะทำให้เกิดความเป็นธรรมและความโปร่งใสในการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับราคาโอนเพิ่มมากขึ้น อันจะส่งผลดีทั้งกับผู้เสียภาษีและกับเจ้าพนักงานฯ เอง

ค. ข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement)

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๔๕ ระบุไว้กว้าง ๆ ในข้อ ๕ ว่า “ผู้เสียภาษีสามารถจะทำข้อตกลงกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากรได้” โดยปี ๒๕๕๓ กรมสรรพากรได้จัดทำคู่มือผู้เสียภาษีในการจัดทำข้อตกลงในการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า ซึ่งกำหนดเงื่อนไขและขั้นตอนในการจัดทำข้อตกลงดังกล่าวฯ ขึ้น

ในกรณีของอินโดนีเซีย เมื่อวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๓ กรมสรรพากรของสาธารณรัฐอินโดนีเซียได้ประกาศข้อบังคับเกี่ยวกับข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้าหรือ APA ที่ 69/PJ/2010 หรือ PER69 ขึ้น โดยที่ APA คือ ข้อตกลงระหว่างผู้เสียภาษีและสรรพากรในการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมระหว่างบริษัทในกลุ่มเดียวกัน เป็นการล่วงหน้า ภายใต้วิธีการ หลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่เหมาะสม สำหรับช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง

จากการเปรียบเทียบแนวปฏิบัติในเรื่องเกี่ยวกับ APA ระหว่างสรรพากรของทั้งสองประเทศ จะเห็นได้ว่ามีข้อแตกต่างที่สำคัญ ๆ ดังต่อไปนี้

๑. ข้อตกลงเอกภาคี ทวิภาคี และพหุภาคี

กฎข้อบังคับตาม PER69 ระบุว่า APA สามารถกระทำได้ในลักษณะของข้อตกลงเอกภาคี (Unilateral) เป็นข้อตกลงระหว่างสรรพากรและผู้เสียภาษีในอินโดนีเซียเท่านั้น หรือเป็นข้อตกลงทวิภาคี (Bilateral) ซึ่งเกี่ยวข้องกับสรรพากรและผู้เสียภาษีในอีกประเทศหนึ่ง หรือข้อตกลงพหุภาคี (Multilateral) ระหว่างสรรพากรและผู้เสียภาษีตั้งแต่สามประเทศขึ้นไป

แต่กรมสรรพากรไทยยอมรับเจรจา APA เฉพาะที่เป็นข้อตกลงสองฝ่ายเท่านั้น และคู่เจรจจะต้องเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยเท่านั้น ดังที่ระบุไว้ในคู่มือผู้เสียภาษีเกี่ยวกับ APA ข้อ ๓ ว่า “บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่มีธุรกรรมกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และมีความประสงค์ที่จะยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า ให้ยื่นเป็นหนังสือต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยคำขอดังกล่าวให้เป็นแบบทวิภาคี (bilateral APA) เท่านั้น” นั่นคือ ในปัจจุบันนี้ นอกจากกรมสรรพากรไทยไม่เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีไทยฝ่ายเดียวดำเนินการเจรจาแบบเอกภาคีเพื่อตกลงราคาล่วงหน้าแล้ว กรมสรรพากรไทยยังมิได้เปิดให้มีการเจรจา APA กับคู่สัญญาของผู้เสียภาษีไทยที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐต่าง ๆ เป็นการทั่วไป แต่จำกัดอยู่เฉพาะกับคู่สัญญาของผู้เสียภาษีไทยที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน ๕๔ ประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยเท่านั้น

๒. กำหนดระยะเวลาสำหรับ APA

กฎข้อบังคับ PER69 กำหนดให้ APA มีผลใช้บังคับสำหรับ ๓ รอบระยะเวลาบัญชี นับตั้งแต่ปีที่บรรลุข้อตกลงการจัดทำ APA กำหนดระยะเวลา ๓ ปี ดังกล่าวนี้นับว่าสั้นกว่ากำหนดระยะเวลาสำหรับ APA ของประเทศอื่น ๆ รวมถึงประเทศไทย โดยที่คู่มือ APA ของไทย ข้อ ๔ ระบุว่า “APA มีผลใช้สำหรับ ๓ - ๕ รอบระยะเวลาบัญชี โดยรอบระยะเวลาบัญชีแรกต้องเป็นรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ยื่นคำขอจัดทำ APA” เมื่อพิจารณาจากระยะเวลาในการเจรจา APA ซึ่งโดยเฉลี่ยแล้ว ต้องใช้ระยะเวลาโดยเฉลี่ยอย่างน้อย ๒ ปี จึงนับว่าประโยชน์จาก APA ของอินโดนีเซียแทบจะไม่คุ้มกับเวลาและงบประมาณที่ใช้ไป

ในกรณีของประเทศไทย การกำหนดระยะเวลา ๓ - ๕ ปี สำหรับ APA นั้น นับว่าเป็นไปตามเกณฑ์เฉลี่ยโดยทั่วไป แต่ในปัจจุบันนี้ กรมสรรพากรไทยยังคงต้องใช้เวลาในการเจรจาและพิจารณา APA มากกว่า ๓ - ๔ ปี จึงจะสามารถบรรลุข้อตกลงได้ จึงเป็นการลดทอนประโยชน์ที่จะได้จากการเจรจา APA ลงไป อย่างไรก็ตาม ระยะเวลาในการดำเนินการดังกล่าวน่าจะลดลงได้อย่างมากเมื่อเจ้าพนักงานฯ มีประสบการณ์และความชำนาญในการเจรจาและพิจารณา APA เพิ่มมากขึ้น

๓. ข้อตกลงที่มีผลใช้บังคับย้อนหลัง (Rollback to Previous Years)

สรรพากรอินโดนีเซียยอมรับให้ข้อตกลง APA สามารถมีผลใช้บังคับย้อนหลังได้ โดยมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

๑) แบบยื่นภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้เสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกี่ยวข้องจะต้องไม่อยู่ในระหว่างการตรวจสอบภาษีโดยเจ้าพนักงานฯ

๒) ผู้เสียภาษีไม่เคยยื่นคำคัดค้านเกี่ยวกับแบบยื่นภาษีเงินได้นิติบุคคล และ

๓) ไม่มีข้อบ่งชี้ถึงความผิดเกี่ยวกับภาษี

เงื่อนไขดังกล่าวข้างต้นนับว่าเข้มงวดกว่าเงื่อนไขโดยทั่วไปที่ประเทศที่ยอมรับให้ข้อตกลง APA มีผลใช้บังคับย้อนหลังมักจะกำหนดไว้ โดยปกติเงื่อนไขหลักของการตกลงทำ APA Rollback ก็คือ สภาพเงื่อนไขในช่วงระยะเวลาที่ใช้บังคับย้อนหลังจะต้องเหมือนกันกับสภาพเงื่อนไขในกำหนดระยะเวลาที่จะใช้บังคับย้อนหลังยังขึ้นอยู่กับการเจรจาระหว่างสรรพากรอินโดนีเซียและผู้เสียภาษีเป็นกรณี ๆ ไป

ในขณะที่ประเทศต่าง ๆ โดยทั่วไป ไม่ว่าจะเป็นสหรัฐอเมริกา แคนาดา ประเทศในสหภาพยุโรป ญี่ปุ่น จีน รวมถึงเพื่อนร่วมสมาคมอาเซียน ได้แก่ สิงคโปร์ และอินโดนีเซีย ด้วยข้อจำกัดทางกฎหมายต่างยอมรับการตกลงทำ APA Rollback แต่ด้วยข้อจำกัดทางกฎหมาย กรมสรรพากรไทยกลับไม่สามารถยอมรับให้ข้อตกลง APA มีผลใช้บังคับย้อนหลังได้ ดังจะเห็นได้จากคู่มือ APA ข้อ ๔ ข้างต้น ที่ระบุว่า “รอบระยะเวลาบัญชีแรกต้องเป็นรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ยื่นคำขอจัดทำ APA” ด้วยเหตุที่การเจรจาดังกล่าว APA นั้น ทั้งฝ่ายของกรมสรรพากรและฝ่ายของผู้เสียภาษีต้องใช้ทรัพยากรบุคคล เวลา และงบประมาณสูงมาก การที่กรมสรรพากรไทยไม่ยอมรับ APA Rollback จึงทำให้ทั้งผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรไม่อาจจะใช้ประโยชน์จาก APA ได้เต็มที่ และอาจจะไม่คุ้มกับเวลาและงบประมาณที่ต้องเสียไปกับการจัดทำและเจรจา APA ดังกล่าว

ในทางปฏิบัติ ผู้เสียภาษีไทยที่ต้องการจะนำผลการเจรจาไปใช้เพื่อขจัดภาษีซ้อนซึ่งเกิดขึ้นในช่วงปีก่อนหน้าปีที่ข้อตกลง APA จะมีผลใช้บังคับ หรือ APA Rollback จึงจะต้องแสดงเจตจำนงไว้ในเอกสารคำขอจัดทำ APA ที่จะกระทำดังกล่าว โดยอาศัยวิธีดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure หรือ MAP) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วยเหตุนี้ ผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรไทยจึงสามารถหาทางออกสำหรับข้อจำกัดเกี่ยวกับ APA Rollback โดยอาศัยกลไกของ MAP อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษียังคงมีความเสี่ยงอยู่บ้าง เพราะกลไกการขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธี MAP นี้ เป็นการเจรจาระหว่างกรมสรรพากรของสองประเทศ ผู้เสียภาษีจะไม่มีส่วนร่วมในการเจรจาโดยตรง ซึ่งไม่เหมือนกับในกรณีการเจรจาตามกลไกของ APA

ข้อสรุป

หลังจากที่กรมสรรพากรไทยได้ประกาศหลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาโอน พร้อมกับคำอธิบายเกี่ยวกับราคาโอนในปี ๒๕๔๕ แล้ว ก็ไม่ได้มีการให้คำอธิบายความหรือขยายความหลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาโอนเพิ่มเติมอีกเลย ยกเว้นแต่การออกคู่มือการจัดทำ APA ในปี ๒๕๕๓ ในขณะที่สรรพากรอินโดนีเซียได้ประกาศหลักเกณฑ์ข้อบังคับเกี่ยวกับราคาโอนอย่างต่อเนื่อง หลักเกณฑ์เหล่านี้หลายประเด็นที่สามารถนำเสนอแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นรูปธรรม ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์ราคาโอนของประเทศไทยจึงควรจะได้ศึกษาเรียนรู้จากหลักเกณฑ์ราคาโอนใหม่ของอินโดนีเซีย และมองย้อนกลับมาพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ข้อบังคับเกี่ยวกับราคาโอนของประเทศไทยที่ประกาศใช้มา จะมีประเด็นเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ข้อบังคับใดที่ควรจะต้องปรับปรุงเพื่อส่งเสริมให้การปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานฯ มีความเป็นธรรมและความโปร่งใสเพิ่มมากขึ้น

ประเด็นหลัก ๆ ที่ควรนำมาพิจารณาได้แก่ (ก) การกำหนดให้มีแบบรายงานเกี่ยวกับธุรกรรมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน การสร้างฐานข้อมูลของผู้เสียภาษีที่มีธุรกรรมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน และหลักเกณฑ์ในการคัดเลือกผู้เสียภาษีเพื่อตรวจสอบเกี่ยวกับราคาโอน (ข) ความชัดเจนในการอธิบายแก่ผู้เสียภาษีในเรื่องของวิธีการกำหนดราคาตามหลัก Arm's Length รวมถึงแนวทางที่ชัดเจนในการตรวจสอบเกี่ยวกับค่าบริการและค่าสิทธิ และ (ค) ข้อกำหนดที่ควรพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า

ในท้ายที่สุดแล้ว ประเทศไทย ซึ่งเป็นประเทศแรกในกลุ่มอาเซียนที่ประกาศใช้หลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาโอน ควรจะพิจารณาทบทวนถึงการกำหนดหลักเกณฑ์หรือคำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับประเด็นต่าง ๆ ข้างต้น และประเด็นข้อกฎหมายเกี่ยวกับราคาโอนอื่น เพื่อให้แนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานฯ อันจะทำให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดราคาโอนได้อย่างถูกต้องครบถ้วน และเจ้าพนักงานฯ สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ สามารถอ้างอิงถึงแนวทางปฏิบัติงานที่ชัดเจนและโปร่งใสเพิ่มมากขึ้นจากปัจจุบัน และสุดท้าย ถึงเวลาแล้วหรือยังที่ประเทศไทยจะมีกฎหมายเฉพาะเกี่ยวกับราคาโอน ไม่ใช่เพียงแค่หลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานฯ สำหรับการตรวจสอบภาษีอันเกี่ยวเนื่องจากการกำหนดราคาโอน

หน้า ๑๒๘

เล่ม ๑๑๕ ตอนที่ ๕๑ ง

ราชกิจจานุเบกษา

๒๕ มิถุนายน ๒๕๔๕

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. ๑๑๓/๒๕๔๕

เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด กรมสรรพากรจึงมีคำสั่ง ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ตามมาตรา ๖๖ และมาตรา ๗๖ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้จะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ ๒ กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ ๑ กระทำธุรกรรมกับ คู่สัญญาของตน โดยไม่มีรายได้ตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ ๑ กระทำ ธุรกรรมกับคู่สัญญาของตน โดยมีรายได้สูงกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ได้ปรับปรุงรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตาม ราคาตลาดเพื่อเสียภาษีเงินได้ ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินรายได้หรือ รายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด

คำว่า “ราคาตลาด” ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า ราคาของ ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนด โดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สินให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

คำว่า “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” หมายความว่า คู่สัญญาที่ไม่มี ความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือ โดยทางอ้อม

ข้อ ๓ ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด ให้ถือ ปฏิบัติโดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(๑) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) โดยให้ทำการเปรียบเทียบกับค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บในทางการค้าระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีประเภทและชนิดเดียวกันและ อยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

(๒) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) โดยให้นำค่าตอบแทนในการโอนทรัพย์สินหรือค่าบริการซึ่งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็นคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันหักออกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณราคาขายต่อของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

ตัวอย่าง

บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือในราคา ๕๐ บาท บริษัท A ขายสินค้านั้นต่อให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไปในราคา ๕๐ บาท ทั้งนี้ สมมุติให้อัตรากำไรขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันในตลาดที่ขายสินค้าชนิดเดียวกันนั้น คือ ๒๐% ของราคาขายต่อ

ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A กำหนดได้ โดย

ราคาสินค้าขายต่อให้แก่บริษัททั่วไป = ๕๐ บาท

หัก กำไรขั้นต้น (๕๐ × ๒๐%) = ๑๐ บาท

ราคาตลาด = ๔๐ บาท

(๓) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) โดยให้นำต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการที่ขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการบวกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม

จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

ตัวอย่าง

บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือในราคา ๗๕ บาท ต้นทุนสินค้าขายคือ ๕๐ บาท บริษัท ข. ขายสินค้าชนิดเดียวกันให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไปในราคา ๑๐๐ บาท ต้นทุนสินค้าขายคือ ๖๐ บาท ดังนั้น อัตรากำไรขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน คือ ๔๐% ของราคาขาย หรือ ๖๖.๖๗% ของต้นทุนสินค้า ($๔๐/๖๐$)

ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้ โดย

ต้นทุนสินค้าขายให้แก่บริษัทในเครือ	= ๕๐	บาท
บวก กำไรขั้นต้น ($๕๐ \times ๖๖.๖๗\%$)	= ๓๓.๓๔	บาท
ราคาตลาด	= ๘๓.๓๔	บาท

(๔) วิธีอื่น (Other Methods) หากวิธีตาม (๑) (๒) และ (๓)

ไม่อาจนำมาใช้ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ให้ใช้วิธีอื่นซึ่งเป็นวิธีที่รับรองโดยสากล และมีความเหมาะสมตามสภาพข้อเท็จจริงในทางการค้าที่เกี่ยวข้องกับกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินนั้น

ข้อ ๔ ในการตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับวิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามข้อ ๓ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ ๑ ให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเอกสารหลักฐาน ดังต่อไปนี้ ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จัดทำขึ้นจริงในแต่ละขั้นตอนของการกระทำธุรกรรมและเก็บรักษาไว้ ณ สำนักงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(๑) เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้งโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ

(๒) งบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน

(๓) เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี และเหตุผลในการใช้กลยุทธ์ดังกล่าว

(๔) เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(๕) เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(๖) นโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์และข้อมูลทางการตลาด รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดยต้องคำนึงถึงหน้าที่งาน ทรัพย์สินและความเสี่ยงของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง

(๗) เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา

(๘) กรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดงรายละเอียดวิธีอื่นๆ นอกเหนือจากวิธีตาม (๗) และเหตุผลที่ไม่เลือกวิธีดังกล่าว โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นในขณะเดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีตาม (๗)

(๙) เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและท่าทีในการเจรจาของผู้เสียภาษีสำหรับธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(๑๐) เอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา (ถ้ามี)

คำว่า “กิจการในกลุ่มเดียวกัน” ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า กิจการในกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการควบคุม หรือร่วมทุนโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

หน้า ๑๓๓

เล่ม ๑๑๕ ตอนที่ ๕๑ ง

ราชกิจจานุเบกษา

๒๕ มิถุนายน ๒๕๔๕

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ ๑ ได้จัดทำเอกสารหลักฐานตามวรรคหนึ่ง โดยมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่า วิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามข้อ ๓ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นวิธีที่เหมาะสมถูกต้อง ให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติตามวิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

ข้อ ๕ กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ ๑ ประสงค์จะทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากรสำหรับการกระทำธุรกรรมใดที่ทำกับคู่สัญญาของตน ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นหนังสือพร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องดำเนินการตามข้อตกลงการกำหนดราคา

สั่ง ณ วันที่ ๑๖ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๔๕

ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล

อธิบดีกรมสรรพากร

ภาคผนวก

- : ประมวลรัษฎากร (เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับประเด็นที่มีการแก้ไข)
- : หนังสือสำนักนายกรัฐมนตรี ที่ นร ๐๕๐๓/๑๖๖๐๕
ลงวันที่ ๕ มิถุนายน ๒๕๖๑
เรื่อง ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
กราบเรียน ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)
- : ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)
- : บันทึกวิเคราะห์สรุปสาระสำคัญของ
ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)
- : สรุปการรับฟังความคิดเห็นจากหน่วยงาน/ส่วนราชการที่เกี่ยวข้อง
/ภาคเอกชน/ภาคประชาชน
- : แผนการจัดทำกฎหมายลำดับรองและกรอบระยะเวลา
สำหรับร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

ประมวลรัชฎากร
(เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับประเด็นที่มีการแก้ไข)

(๑)

ประมวลรัษฎากร
(เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับประเด็นที่มีการแก้ไข)

บทกำหนดโทษ

มาตรา ๓๕ ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา ๑๗ มาตรา ๕๐ ทวิ มาตรา ๕๑ หรือมาตรา ๖๙
เว้นแต่จะแสดงว่าได้มีเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

มาตรา ๓๕ ทวิ ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา ๑๒ ทวิ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี และปรับ
ไม่เกินสองแสนบาท

ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคล ถ้าการกระทำความผิดของ
นิติบุคคลนั้นเกิดจากการสั่งการหรือการกระทำของกรรมการ หรือผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบ
ในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้น หรือในกรณีที่บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องสั่งการหรือทำการและ
ละเว้นไม่สั่งการหรือไม่ทำการจนเป็นเหตุให้นิติบุคคลนั้นกระทำความผิด ผู้นั้นต้องรับโทษตามที่
บัญญัติไว้ในวรรคหนึ่งด้วย

มาตรา ๓๖ ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดีหรือ
ผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือสรรพากรจังหวัด เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการ
ที่ออกตามมาตรา ๑๒ ตรี มาตรา ๑๙ มาตรา ๒๓ หรือมาตรา ๓๒ หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม
ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๓๗ ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและ
ปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(๑) โดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำ
อันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอลดภาษีอากร
ตามลักษณะนี้ หรือ

(๒) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยง
หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอลดภาษีอากรตามลักษณะนี้

มาตรา ๓๗ ทวิ ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยง
การเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๓๗ ตรี ความผิดตามมาตรา ๓๗ มาตรา ๓๗ ทวิ หรือมาตรา ๔๐/๔ ที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร และเป็นความผิดที่เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป หรือจำนวนภาษีอากรที่ขอคืนโดยความเท็จโดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ตั้งแต่สองล้านบาทต่อปีภาษีขึ้นไป และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าวได้กระทำในลักษณะที่เป็นกระบวนการหรือเป็นเครือข่ายโดยสร้างธุรกรรมอันเป็นเท็จหรือปกปิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือฉ้อโกงภาษีอากร และมีพฤติกรรมปกปิดหรือซ่อนเร้นทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการกระทำความผิด เพื่อให้ติดตามทรัพย์สินนั้นได้ ให้ถือว่าความผิดดังกล่าวเป็นความผิดมูลฐานตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เมื่ออธิบดีโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการพิจารณาถ้อยแถลงความผิดทางภาษีอากรที่เข้าข่ายความผิดมูลฐานส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินแล้ว ให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินต่อไป

คณะกรรมการตามวรรคหนึ่ง ประกอบด้วย อธิบดี รองอธิบดี และที่ปรึกษากรมสรรพากรทุกคน

การเก็บภาษีจากบริษัท และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

มาตรา ๖๕ เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดีขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาต สุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาต ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชานั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชานั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้ว่าจะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชานั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชานั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิ และวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

มาตรา ๖๕ ทวิ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(๑) รายการที่ระบุไว้ในมาตรา ๖๕ ตริ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย

(๒) ค่าสิทธิหออและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

การหักค่าสิทธิหออและค่าเสื่อมราคาดังกล่าว ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา

(๓) ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (๒) ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติและในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสิทธิหออและค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสิทธิหออและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น

(๔) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

(๕) เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ และให้คำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนดให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่ายไปในช่วงรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น

(๖) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อนเมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชีให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

(๗) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

(๘) ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยนได้ในอัตราทางราชการ ก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น

(๙) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้จะกระทำต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก

(๑๐) สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมาย โดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงครึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมาย โดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัดนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ ๒๕ ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลและบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

(๕)

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ที่เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวโดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือน นับแต่วันที่ถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาจนถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้ออนหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิเงินได้

เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา ๖๕ ตรี (๒) มิให้ถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรตามความในวรรคสอง

(๑๑) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

(๑๒) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว และถ้าผู้รับเป็นบริษัทจดทะเบียนหรือเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและไม่เข้าลักษณะตามมาตรา ๗๕ให้นำบทบัญญัติของ (๑๐) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

(๑๓) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิกหรือเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาคหรือจากการให้โดยเสน่หาแล้วแต่กรณี มารวมคำนวณเป็นรายได้

(๑๔) ภาษีขายซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับหรือพึงได้รับ และภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีใช้ภาษีตามมาตรา ๘๒/๑๖ ซึ่งได้รับคืนเนื่องจากการขอคืนตามหมวด ๔ ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้

มาตรา ๖๕ ตรี รายการต่อไปนี้มิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(๑) เงินสำรองต่าง ๆ นอกจาก

(ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไรเฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๖๕ ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว

ในกรณีต้องจ่ายเงินตามจำนวนซึ่งเอาประกันภัยสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิต รายใดไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วน เงินที่ใช้ไปเฉพาะส่วนที่ไม่เกินเงินสำรองตามวรรคก่อนสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น จะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

ในกรณีเลิกสัญญาตามกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใดให้นำเงินสำรองตามวรรคแรกจำนวนที่มีอยู่สำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้นกลับมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกสัญญา

(๖)

(ข) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๔๐ ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี หลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว และเงินสำรองที่กันไว้จะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป

(ค) เงินสำรองที่กันไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญสำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อที่ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ได้กันไว้ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นจากเงินสำรองประเภทดังกล่าวที่ปรากฏในงบดุลของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

เงินสำรองส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นตามวรรคหนึ่ง และได้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ต่อมาหากมีการตั้งเงินสำรองประเภทดังกล่าวลดลง ให้นำเงินสำรองส่วนที่ตั้งลดลงซึ่งได้ถือเป็นรายจ่ายไปแล้วนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตั้งเงินสำรองลดลงนั้น

(๒) เงินกองทุนเว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

(๓) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล เว้นแต่รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๒ ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี ให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๒ ของกำไรสุทธิ

(๔) ค่ารับรองหรือค่าบริการส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

(๕) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม

(๖) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(๖ ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียตามมาตรา ๘๒/๑๖ ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๕ (๔) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(๗) การถอนเงินโดยปราศจากค่าตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(๘) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร

(๙) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(๑๐) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง

(๑๑) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง

(๑๒) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใด ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธียมานไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน

(๑๓) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(๑๔) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

(๑๕) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

(๑๖) ค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ

(๑๗) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง ทั้งนี้ ภายใต้บังคับมาตรา ๖๕ ทวิ

(๑๘) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

(๑๙) รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว

(๒๐) รายจ่ายที่มีลักษณะทำนองเดียวกับที่ระบุไว้ใน (๑) ถึง (๑๙) ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

มาตรา ๖๕ จัดว่า ให้องค์การของรัฐบาลเสียภาษีเงินได้แทนผู้ขายสินค้าทอดหนึ่งทอดใดหรือทุกทอดซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ซื้อสินค้าจากองค์การของรัฐบาลตามวิธีการอัตรา และประเภทสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง ทั้งนี้ เฉพาะสำหรับเงินได้จากการขายสินค้านั้น

ภาษีที่เสียแทนตามวรรคหนึ่งให้ถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษี

มาตรา ๖๖ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ใดกระทำการในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา ๖๕ และมาตรา ๖๕ ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา ๗๑ (๑) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

(๘)

มาตรา ๖๗ การเสียภาษีตามความในส่วนนี้ให้เสียตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้ เว้นแต่ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา ๖๖ วรรคสอง กระทำกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) ในกรณีรับขนคนโดยสารให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ ๓ ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(๒) ในกรณีรับขนของให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ ๓ ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น

มาตรา ๖๗ ทวิ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๘ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีต่ออำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

(๑) ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจากที่กล่าวใน (๒) ให้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้วให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(๒) ในกรณีบริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดให้คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตริ

ภาษีที่ชำระตามวรรคหนึ่งให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา ๖๘

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีแรกหรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่าสิบสองเดือน

มาตรา ๖๗ ตริ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา ๖๗ ทวิ (๑) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา ๖๗ ทวิ (๑) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ ๒๕ ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบ

(๙)

ระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ ๒๐ ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา ๖๗ ทวิ (๑) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา ๖๗ ทวิ (๒) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา ๖๗ ทวิ (๒) ไว้ไม่ถูกต้องโดยไม่มีเหตุอันสมควร ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ ๒๐ ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา ๖๗ ทวิ (๒) หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้ถือเป็นค่าภาษีและอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

มาตรา ๖๘ ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีต่ออำเภอ

มาตรา ๖๘ ทวิ เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา ๖๕

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา ๖๖ วรรคสอง ซึ่งกระทำกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ให้ทำบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายเกี่ยวกับค่าโดยสาร ค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดอันต้องเสียภาษีแทนบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีเฉพาะกิจการขนส่งดังกล่าวแล้ว

มาตรา ๖๙ ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา ๖๕ มาตรา ๖๕ ทวิ มาตรา ๖๖ และมาตรา ๖๗ เกี่ยวกับรายรับรายจ่าย กำไรสุทธิและรายการอื่น ๆ ต่อเจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมด้วยบัญชีงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายที่มีบุคคลตามมาตรา ๓ สัตต ตรวจสอบและรับรองในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว แล้วแต่กรณี

มาตรา ๖๙ ทวิ ภายใต้บังคับมาตรา ๗๐ ถ้ารัฐบาล องค์กรของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น เป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ให้คำนวณหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๑ ภาษีที่หักไว้นี้ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามรอบ

ระยะเวลาบัญชีที่หักไว้ นั้น ในการนี้ให้นำมาตรา ๕๒ มาตรา ๕๓ มาตรา ๕๔ มาตรา ๕๘ และ มาตรา ๕๙ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

มาตรา ๖๙ ตริ ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล ผู้จ่ายเงินได้ ฟังประเมิน ตามมาตรา ๔๐ (๘) เฉพาะที่จ่ายให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งขาย อสังหาริมทรัพย์คำนวณหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ ๑ แล้วนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับ จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน และให้นำความในมาตรา ๕๒ วรรคสอง และ วรรคสาม มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ภาษีที่หักไว้และนำส่งตามวรรคหนึ่งให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถูกหักภาษีตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้ นั้น

มาตรา ๗๐ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้ฟังประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) หรือ (๖) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจาก เงินได้ฟังประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอ ท้องที่พร้อมที่ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน ได้ฟังประเมินนั้น ทั้งนี้ให้นำมาตรา ๕๔ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้รับเงินได้ฟังประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาลหรือสถาบันการเงิน ที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม

มาตรา ๗๐ ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภท อื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้ โดยหักภาษี จากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่ง อำเภوت้องที่พร้อมที่ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย

การจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึง

(๑) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงิน กำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใด ไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ใน บัญชีของบุคคลใด ๆ ในต่างประเทศ หรือ

(๒) ในกรณีที่มีได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (๑) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอน เงินตราต่างประเทศซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร ออกไปต่างประเทศ หรือ

(๓) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (๑) หรือ (๒)

มาตรา ๗๐ ตริ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่า การที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น

ความในวรรคก่อนมิให้ใช้บังคับในกรณีที่สินค้านั้น

(๑) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ

(๒) เป็นของผ่านแดน

(๓) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร

(๔) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร แล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร

มาตรา ๗๑ ในกรณีที่

(๑) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ หรือมิได้ทำบัญชีหรือทำไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๑๗ หรือมาตรา ๖๘ ทวิ หรือไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการได้สวนตามมาตรา ๑๔ หรือมาตรา ๒๓ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ ๕ ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างไรจะมากกว่าถ้ายอดรายรับก่อนหักรายจ่ายหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไปไม่ปรากฏให้ประเมินได้ตามที่เห็นสมควร

(๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด มิได้ลงรายการหรือลงรายการไม่ครบถ้วนหรือไม่ตรงตามความจริงในบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๑๗ หรือมาตรา ๖๘ ทวิ เป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีที่ขาดตามอัตราภาษีในมาตรา ๖๗ และอาจสั่งให้ผู้ต้องเสียภาษีเสียเงินเพิ่มขึ้นอีกสองเท่าของจำนวนภาษีที่ขาดก็ได้

(๓) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดมิได้ปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดีซึ่งสั่งตามมาตรา ๑๗ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจสั่งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดีให้เสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือสั่งให้จัดบุคคล

มาปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดี ณ สำนักงานของเจ้าพนักงานประเมินให้เสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าวแล้วก็ได้ ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวไม่ปฏิบัติตามหรือปฏิบัติไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราและตามวิธีการดังที่กล่าวใน (๑)

บทบัญญัติมาตรานี้ไม่เป็นการเสื่อมสิทธิที่เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินให้เสียภาษีตามบทบัญญัติในมาตราอื่น

การประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

มาตรา ๗๒ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเล็กกัน ให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบการเลิกของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก ถ้าบุคคลดังกล่าวแล้วไม่ปฏิบัติตาม เจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียเงินภาษีเพิ่มขึ้นอีก ๑ เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย เงินนี้ให้ถือเป็นค่าภาษี

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเล็กกันดังกล่าวแล้ว เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี ให้ถือว่าวันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่และความรับผิดชอบร่วมกันในการยื่นรายการและเสียภาษีตามแบบและภายในกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในมาตรา ๖๘ และมาตรา ๖๙ โดยอนุโลม

ถ้าผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการไม่สามารถยื่นรายการและเสียภาษีภายในกำหนดเวลาตามความในวรรคก่อนได้ และได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้ขยายระยะเวลาออกไปอีกก็ได้เฉพาะกรณีที่มีการชำระบัญชี อธิบดีจะสั่งให้ขยายรอบระยะเวลาบัญชีออกไปอีกด้วยก็ได้

ในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเล็กกันโดยไม่มีการชำระบัญชี ให้ผู้จัดการห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่และความรับผิดชอบเช่นเดียวกับผู้ชำระบัญชีร่วมกับผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการตามที่บัญญัติไว้ในสามวรรคก่อน

มาตรา ๗๓ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี ให้ถือว่าแต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งควบเข้ากันนั้นได้เลิกกัน และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีแทนแต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งให้ถือว่าเลิกกันนั้น ในกรณีดังกล่าวนี้ให้นำบทบัญญัติมาตรา ๗๒ มาใช้บังคับโดยอนุโลม และสำหรับกรณีบริษัทนิติบุคคล ให้กรรมการของบริษัทนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นใหม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบเช่นเดียวกับผู้ชำระบัญชีตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๗๒

มาตรา ๗๔ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเล็กกันหรือควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีให้เป็นไปตามวิธีการในมาตรา ๖๕ มาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๖ เว้นแต่

(๑) การตีราคาทรัพย์สิน

(ก) ในกรณีที่เลิกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ตีตามราคาตลาดในวันเลิก

(ข) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันให้ตีตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากัน แต่ไม่ให้ถือว่าราคาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมอันได้ควบเข้ากันนั้น และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ควบเข้ากันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น และห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

(ค) ในกรณีที่มีการโอนกิจการระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกัน โดยที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น ให้ตีตามราคาตลาดในวันที่ยกเลิกและให้นำความใน (ข) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

(๒) เงินสำรองหรือเงินกำไรยกมาจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เฉพาะส่วนที่ยังมิได้เสียภาษีเงินได้ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายด้วย

(๓) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการประกันภัยให้นำเงินสำรองซึ่งได้กันไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ ตามมาตรา ๖๕ ตริ (๑) เฉพาะส่วนที่ยังมิได้นำมาเป็นรายได้ มารวมคำนวณเป็นรายได้ด้วย

บทบัญญัติมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา ๖๖ วรรคสอง เฉพาะที่กระทำการกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ

มาตรา ๗๕ (ยกเลิก)

มาตรา ๗๖ (ยกเลิก)

(๑๔)

มาตรา ๗๖ ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะ เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตาม บทบัญญัติในส่วนนี้เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีดังกล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและ เสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วย การประเมินภาษีตามมาตรา ๗๑ (๑) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้จะออกุทธการประเมินก็ได้

มาตรา ๗๖ ตริ (ยกเลิก)

หนังสือสำนักนายกรัฐมนตรี ที่ นร ๐๕๐๓/๑๖๖๐๕

ลงวันที่ ๕ มิถุนายน ๒๕๖๑

เรื่อง ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม

ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

กราบเรียน ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ

(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

(๑๕)



สำนักงานเลขาธิการคณะรัฐมนตรี
 ๖ มิถุนายน ๒๕๖๑
 สำนักงานเลขาธิการสภาการศึกษา
 เลขรับ ๕๕๙๖
 วันที่ ๕ มิ.ย. ๒๕๖๑
 เวลา ๑๖.๒๐ น.

ที่ นร ๐๕๐๗/๖๖๖๐๕

สำนักนายกรัฐมนตรี
ทำเนียบรัฐบาล กทม. ๑๐๓๐๐

๕ มิถุนายน ๒๕๖๑

เรื่อง ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

กราบเรียน ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ

สิ่งที่ส่งมาด้วย ร่างพระราชบัญญัติฯ และเอกสารประกอบในเรื่องนี้

ด้วยคณะรัฐมนตรีได้ประชุมปรึกษาลงมติให้เสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ต่อสภานิติบัญญัติแห่งชาติเป็นเรื่องด่วน ดังที่ได้ส่งมาพร้อมนี้

จึงขอเสนอร่างพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว พร้อมด้วยบันทึกหลักการและเหตุผล บันทึกวิเคราะห์สรุปสาระสำคัญ และเอกสารเกี่ยวกับการดำเนินการตามมาตรา ๗๗ วรรคสอง ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาเพื่อขอได้โปรดนำเสนอสภานิติบัญญัติแห่งชาติพิจารณาเป็นเรื่องด่วนต่อไป

ขอแสดงความนับถืออย่างยิ่ง

พลเอก

(ประยุทธ์ จันทร์โอชา)
นายกรัฐมนตรี

กลุ่มงานบริหารทั่วไป
 รับที่ ๓๖๙/๖๑ วันที่ ๕ มิ.ย. ๒๕๖๑
 เวลา ๑๖.๐๐ ส่ง ๑๐ คุ้มภัย
 ผู้อำนวยการประชุม

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี
โทร. ๐ ๒๒๘๐ ๙๐๐๐ ต่อ ๑๓๒๒
โทรสาร ๐ ๒๒๘๐ ๙๐๕๘ (wa014/D/ส/วค)

กลุ่มงานกระตุก
 รับที่ ๕ กน ๕๕๖๑
 วันที่ ๕ มิ.ย. ๒๕๖๑
 เวลา ๑๖.๑๒ น.
 งานบริการประชุม

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
(มาตรการป้องกันกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

(๑๗)

บันทึกหลักการและเหตุผล
ประกอบร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..)
พ.ศ.

หลักการ

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันได้กำหนดราคาในการโอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือการให้กู้ยืมเงินระหว่างกันแตกต่างจากที่ควรได้กำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ (เพิ่มมาตรา ๓๕ ตรี มาตรา ๗๑ ทวิ และมาตรา ๗๑ ตรี)

เหตุผล

โดยที่ในปัจจุบันบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่หลายแห่งที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม มีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์ หรือการเงินในการทำธุรกรรมระหว่างกันแตกต่างจากที่ควรกำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ ทำให้สามารถถ่ายโอนกำไรระหว่างกันเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่พึงต้องเสีย และมีแนวโน้มที่จะใช้วิธีการดังกล่าวเพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่องจนอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้และสถานะทางการคลังของรัฐอย่างรุนแรง เพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาดังกล่าว สมควรกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกรณีดังกล่าว จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

โดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้น เพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(๑) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(๒) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(๓) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนด โดยกฎกระทรวง

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด หรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

มาตรา ๗๑ ตริ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา ๗๐ ทวิ วรรคสอง ไม่ว่าความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ตลอดระยะเวลาบัญชีหรือมีธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่ จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๕

ภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดี อาจส่งหนังสือแจ้งความแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่อธิบดีประกาศกำหนด และผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ เว้นแต่กรณีที่มิเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีจะอนุญาตให้ขยายกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน

(๒๐)

หนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ

ความในมาตรา ๖ ให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้
จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกินจำนวนตามที่กำหนด
ในกฎกระทรวง ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวต้องกำหนดไว้ไม่น้อยกว่าสามล้านบาท

มาตรา ๕ บทบัญญัติมาตรา ๓ และมาตรา ๔ ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้
ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม
พ.ศ. ๒๕๖๒ เป็นต้นไป

ผู้รับสนองพระราชโองการ

.....
นายกรัฐมนตรี

บันทึกวิเคราะห์สรุปสาระสำคัญของ
ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

บันทึกวิเคราะห์สรุป

สาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

คณะรัฐมนตรีได้มีมติให้เสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) ต่อสภานิติบัญญัติแห่งชาติ และสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้จัดทำบันทึกวิเคราะห์สรุปสาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัตินี้ ดังต่อไปนี้

๑. เหตุผลและความจำเป็นในการเสนอร่างพระราชบัญญัติ

โดยที่ในปัจจุบันบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่หลายแห่งที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม มีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินในการทำธุรกรรมระหว่างกันแตกต่างจากที่ควรกำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ ทำให้สามารถถ่ายโอนกำไรระหว่างกันเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่พึงต้องเสีย และมีแนวโน้มที่จะใช้วิธีการดังกล่าวเพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่องจนอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้และสถานะทางการคลังของรัฐอย่างรุนแรง เพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาดังกล่าว สมควรกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกรณีดังกล่าว จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

๒. สาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติ

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. มีสาระสำคัญ ดังนี้

๒.๑ กำหนดให้ร่างพระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป (ร่างมาตรา ๒)

๒.๒ กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่มีได้จัดทำ หรือยื่นรายงาน เอกสารหรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในระยะเวลาที่กำหนด หรือยื่นรายงาน หรือเอกสารหรือหลักฐาน โดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท (เพิ่มมาตรา ๓๕ ตรี (ร่างมาตรา ๓))

๒.๓ กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ เพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ (เพิ่มมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคหนึ่ง (ร่างมาตรา ๔))

๒.๔ กำหนดความหมายและลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันให้ชัดเจน และให้สามารถออกกฎกระทรวงกำหนดลักษณะของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันเพิ่มเติมขึ้นได้ โดยลักษณะดังกล่าวต้องเป็นความสัมพันธ์ในด้านทุน

การจัดการ หรือการควบคุม ที่ทำให้นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการได้โดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง (เพิ่มมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสอง (ร่างมาตรา ๔))

๒.๕ กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันจัดทำรายงาน ข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างกัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลา บัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายใน กำหนดเวลาตามมาตรา ๖๔ (เพิ่มมาตรา ๗๑ ตริ วรรคหนึ่ง (ร่างมาตรา ๔))

๒.๖ กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้จากการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกินจำนวนตามที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ต้องไม่น้อยกว่าสามสิบล้านบาท ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (เพิ่มมาตรา ๗๑ ตริ วรรคสาม (ร่างมาตรา ๔))

๒.๗ กำหนดให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๒ เป็นต้นไป (ร่างมาตรา ๕)

๓. ประโยชน์ที่ประชาชนจะได้รับ

การแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรจะทำให้สามารถปรับปรุงรายได้และรายจ่าย ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของกลุ่มกิจการข้ามชาติ (Multinational Enterprises) หรือกลุ่มกิจการภายในประเทศที่ประกอบด้วยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลหลายนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม โดยใช้การ กำหนดราคาซื้อขายสินค้า หรือบริการในการทำธุรกรรมระหว่างกันที่เรียกว่าราคาโอน (Transfer Pricing) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อถ่ายโอนรายได้หรือกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหนึ่งไปให้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า

สรุปการรับฟังความคิดเห็น
จากหน่วยงาน/ส่วนราชการที่เกี่ยวข้อง
/ภาคเอกชน/ภาคประชาชน

สรุปผลเปิดรับฟังความคิดเห็นต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนด
ราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

ตามที่กรมสรรพากร ได้เชิญชวนหน่วยงานภาครัฐและเอกชน รวมทั้งประชาชนร่วมแสดงความคิดเห็นและข้อเสนอแนะต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม
ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกีดกันการค้าโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) (พรบ. Transfer Pricing)
ตั้งแต่เมื่อวันที่ ๒๐ มิถุนายน ถึงวันที่ ๗ กรกฎาคม ๒๕๖๐ เพื่อให้เป็นไปตามมติคณะรัฐมนตรีวันที่ ๗ เมษายน ๒๕๖๐ เรื่อง แนวทางการจัดทำและเสนอร่างกฎหมายตาม
บทบัญญัติ มาตรา ๗๗ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช ๒๕๖๐ นั้น

กรมสรรพากรขอเรียนว่า บัดนี้ได้ครบกำหนดการเปิดรับฟังความคิดเห็นแล้ว ขอเรียนสรุปดังนี้

๑. วิธีการในการรับฟังความคิดเห็น

กรมสรรพากรเปิดรับฟังความคิดเห็นและข้อเสนอแนะต่อร่าง พ.ร.บ. Transfer Pricing ผ่านทางเว็บไซต์ www.rd.go.th ของกรมสรรพากร

๒. ระยะเวลาในการรับฟังความคิดเห็นในแต่ละครั้ง

ตั้งแต่วันที่ ๒๐ มิถุนายน ถึงวันที่ ๗ กรกฎาคม ๒๕๖๐

๓. พื้นที่หรือกลุ่มเป้าหมายในการรับฟังความคิดเห็น

หน่วยงานภาครัฐและเอกชน รวมทั้งประชาชน ร่วมแสดงความคิดเห็น

๔. ประเด็นที่มีการแสดงความคิดเห็นและคำชี้แจง

หลังจากสิ้นสุดการเปิดรับฟังความคิดเห็น มีเอกชนเข้ามาร่วมแสดงความคิดเห็นรวมทั้งสิ้น ๔๙ ราย โดยผู้แสดงความคิดเห็นมีประเด็นสรุปได้ดังนี้

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
<p>๑. ประเด็นหลักการและเหตุผลในการเสนอร่างกฎหมาย</p>	<p>ผู้เข้าร่วมแสดงความความคิดเห็นรวมทั้งสิ้น ๔๙ ราย (๑) กรณีเห็นด้วย ๔๔ ราย</p> <ul style="list-style-type: none"> - เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการตรวจสอบภาษี จัดปัญหาข้อโต้แย้งเกี่ยวกับราคาโอน โดยนำวิธีการคำนวณที่เป็นมาตรฐานสากลมาใช้ - เพื่อให้มีมาตรการป้องกันการค้าถ่ายโอนกำไรระหว่างกันโดยไม่สมควร <p>เนื่องจากปัจจุบันมีธุรกิจข้ามชาติจำนวนมาก</p> <ul style="list-style-type: none"> - เพื่อป้องกันปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน - เพื่อเป็นหลักประกันให้แก่นักลงทุนต่างชาติ ด้วยการมีกฎหมายที่ชัดเจนสำหรับกรณี Transfer Pricing และเป็นที่ยอมรับตามมาตรฐานสากลมากขึ้น <ul style="list-style-type: none"> - การจัดทำ TP Documentation ที่เป็นสากล ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดราคาได้โดยเหมาะสม และกรมสรรพากรสามารถประมาณการผลจัดเก็บภาษีของกิจการข้ามชาติได้อย่างมีประสิทธิภาพ ช่วยประหยัดเวลาเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบ - เพื่อให้ผู้ประกอบการเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน และรักษาสมดุลทางการคลังของรัฐบาล เพราะผู้ประกอบการมีแนวโน้มที่จะแสดงผลกำไรอย่างไม่สม่ำเสมอ โดยเฉพาะกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ทำให้รัฐบาลเก็บภาษีได้ต่ำกว่าความเป็นจริง - เพื่อให้ตระหนักถึงความสำคัญของการกำหนดราคาโอนระหว่างกันของบริษัทในกลุ่มให้สอดคล้องกับหลัก Arm's Length principle ตามมาตรฐานสากล ซึ่งเป็นกฎหมายที่เหมาะสมและจำเป็นต่อการดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน 	

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
	<p>- เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมการเสียภาษี</p> <p>- เพื่อเป็นการยกระดับการจัดเก็บภาษีให้เท่าเทียมกันในแต่ละประเทศ</p> <p>เสริมสร้างความเข้าใจให้กับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ให้มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนในการพิจารณาตรวจสอบให้เป็นไปตามหลักการสากล</p> <ul style="list-style-type: none"> - เพื่อให้บริการเงินมีความถูกต้องน่าเชื่อถือ - เพื่อให้เกิดความโปร่งใสระหว่างกิจการที่อยู่ในเครือเดียวกัน - เพื่อลดการใช้ดุลยพินิจส่วนบุคคลของเจ้าพนักงาน และทำให้เกิดความชัดเจนทั้งฝ่ายผู้เสียภาษีและผู้จัดเก็บภาษี <p>(๒) กรณีไม่เห็นด้วย ๕ ราย</p> <ul style="list-style-type: none"> - คำนิยามของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีความสัมพันธ์กัน” มีช่องโหว่ในการกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นร้อยละ ๕๐ ของทุนทั้งหมด - ควรเพิ่มเติมหลักการดังต่อไปนี้ <ul style="list-style-type: none"> - หลักการเรื่องการปรับปรุงลำดับรอง (Secondary Adjustment) - ข้อยกเว้นและหลักเกณฑ์ขั้นต่ำในการจัดทำเอกสารสำหรับวิเคราะห์การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) - หลักการกำหนดโทษปรับ และอัตราโทษปรับ ในกรณีมีการปรับปรุงราคาโอน 	<ul style="list-style-type: none"> - การพิจารณาสัดส่วนการถือหุ้น เป็นเพียงแคเงื่อนงำหนึ่งที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างกันเท่านั้น โดยร่างกฎหมายที่เสนอนั้นยังเปิดช่องให้สามารถกำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมได้ตามความเหมาะสม - ร่างกฎหมายที่เสนอนั้น ครอบคลุมถึงการการปรับปรุงลำดับรอง (Secondary Adjustment) อยู่แล้ว - ร่างกฎหมายที่เสนอนั้นเปิดช่องให้กำหนดข้อยกเว้นและหลักเกณฑ์ขั้นต่ำในการจัดทำเอกสารสำหรับวิเคราะห์การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) ได้อยู่แล้ว - เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีบทกำหนดโทษปกติในกรณีที่มีการเสียภาษีไว้โดยไม่ถูกต้องอยู่แล้ว จึงไม่มีความจำเป็นต้องกำหนดโทษปรับพิเศษเพิ่มอีกสำหรับกรณีที่มีการปรับปรุงราคาโอน

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
<p>๒. ประเด็นตามมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคหนึ่ง</p>	<ul style="list-style-type: none"> - กรณีเจ้าพนักงานประเมินมีการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา ๗๑ ทวิ นั้น จะมีการคำนวณถึงการจัดภาวะภาษีซ้อนให้แก่คู่สัญญาด้วย หากเป็นดังนั้น การปรับปรุรายได้และรายจ่ายของคู่สัญญาจะเกิดขึ้นในเวลาเดียวกันหรือไม่ สำหรับรายการค่าที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายอยู่ในประเทศไทย และกฎหมายเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีสมัครใจปรับปรุตนเองได้หรือไม่ - ราคาที่ควรได้กำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระ คือ “ราคาตลาด” ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร ใช่หรือไม่ หากใช่ ควรกำหนดมาให้ใช้ค่าเดียวกัน เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาในการตีความ และควรกำหนดนิยามของคำว่า “การดำเนินการโดยอิสระ” ให้ชัดเจน - ควรให้สิทธิผู้เสียภาษีในการโต้แย้งหรืออุทธรณ์การปรับปรุรายได้และรายจ่ายของเจ้าพนักงานประเมิน - การให้นำหลักการตรวจสอบตามมาตรฐานสากลมาใช้ในกรณี Transfer Pricing ซึ่งเป็นหลักการตรวจสอบที่สอดคล้องกับข้อตกลงตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น จะมีผลบังคับใช้ครอบคลุมถึงบริษัทในประเทศไทยด้วยหรือไม่ - ธุรกิจมีความแตกต่างกัน แต่ธุรกิจไม่เหมือนกัน ก่อให้เกิดข้อโต้แย้ง และใช้ความคิดเห็นส่วนบุคคลตีความว่า เป็นราคาตลาดหรือไม่ เจ้าพนักงานประเมินอาจไม่มีความชำนาญด้านธุรกิจเพียงพอ - ในส่วนของหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณที่จะกำหนดในกฎกระทรวงนั้น 	<ul style="list-style-type: none"> - ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจปรับปรุรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา ๗๑ ทวิ นั้น สำหรับรายการค่าที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายอยู่ในประเทศไทย จะมีการปรับปรุรายได้และรายจ่ายของคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายในเวลาเดียวกัน ซึ่งกรณีนี้กฎหมายไม่ได้เปิดช่องให้ผู้เสียภาษีสามารถปรับปรุรายได้และรายจ่ายเองได้ เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินเท่านั้น - ข้อตกลงที่พึงกำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระ ไม่ใช่ค่าเดียวกับคำว่า “ราคาตลาด” ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔) จึงไม่สามารถใช้แทนกันได้ โดยแนวทางการพิจารณาว่าอย่างไรเป็นการดำเนินการโดยอิสระนั้น จะอยู่ในหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคำนวณที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง - การโต้แย้งการปรับปรุรายได้และรายจ่ายของเจ้าพนักงานประเมิน สามารถกระทำได้อยู่แล้วตามช่องทางปกติตามประมวลรัษฎากร หรือตามกฎหมายวิธีพิจารณาศึปกติครอง แล้วแต่กรณี - ร่างกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์การตรวจสอบกรณี Transfer Pricing ให้แบบเป็นการทั่วไป จึงครอบคลุมถึงบริษัทในประเทศไทยด้วย - ร่างกฎหมายที่เสนอนั้นสอดคล้องกับหลักการสากลของ OECD ในการตรวจสอบกรณี Transfer Pricing และหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคำนวณที่จะกำหนดในกฎกระทรวงนั้น จะต้องอยู่ภายใต้กรอบของกฎหมายแม่บท และต้องสอดคล้องกับวิธีการคำนวณของ

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
	<p>ควรต้องกำหนดให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากลที่ยอมรับในต่างประเทศ ลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ และควรกำหนดหลักการเกี่ยวกับ การเลือกปฏิบัติหรือเลือกวิธีในการคำนวณราคา ตลอดจนวิธีการคำนวณควมมี ความหลากหลายและสอดคล้องกับมาตรฐานสากลและสอดคล้องกับ วิวัฒนาการของธุรกิจในปัจจุบัน ไม่ควรนำเฉพาะวิธีการที่ปรากฏอยู่ในคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป.๑๑๓/๒๕๕๕ มาใส่เพียงเท่านั้น เพราะอาจทำให้เกิด ช่องว่างของกฎหมาย และก่อให้เกิดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงาน</p> <ul style="list-style-type: none"> - กฎหมายเรื่องนี้ควรครอบคลุมถึงการปรับปรุงลำดับรอง (Secondary Adjustment) ด้วย - กรณีร่างกฎหมายครอบคลุมถึงการพิจารณาข้อกำหนดทางด้าน “ การพาณิชย์ ” และ “ การเงิน ” นั้น ไม่ควรตีความให้ครอบคลุมเสมือนเป็นการ นำหลักการ Thin Capitalization มาใช้ด้วย - ในการจัดภาวะภาษีซ้อนระหว่างประเทศนั้น นอกจากมีกฎหมายที่ให้ ทำได้แล้ว ยังจำเป็นต้องอาศัยการเจรจาและความตกลงร่วมกันของรัฐ คู่สัญญาตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน กรมสรรพากรจึงควร เร่งให้มีการดำเนินการดังกล่าวด้วยเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี - เมื่อมีการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายตามร่างมาตรา ๗๑ ทวิ ควร อนุญาตให้ผู้เสียภาษีออกไปเพิ่มขึ้นและใบลดหนี้ได้ โดยไม่ต้องออกไปกับ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่มีผลกระทบต่อภาษีมูลค่าเพิ่ม 	<p>OECD ที่ยอมรับกันทั่วไปตามมาตรฐานสากล ซึ่งจะช่วยให้ลดการใช้ดุลย พินิจส่วนบุคคลด้วย ลดปัญหาข้อโต้แย้งกับผู้เสียภาษี เพื่อส่งเสริมให้เกิด ความเป็นธรรมในการตรวจสอบภาษี</p> <ul style="list-style-type: none"> - ร่างกฎหมายที่เสนอนั้น ครอบคลุมถึงการปรับปรุงลำดับรอง (Secondary Adjustment) อยู่แล้ว - ร่างกฎหมายที่เสนอนั้นไม่ได้ครอบคลุมถึงเรื่อง Thin Capitalization แต่อย่างใด เนื่องจากเป็นคนละเรื่องกัน - การจัดการภาวะภาษีซ้อนระหว่างประเทศตามข้อตกลงตามอนุสัญญา เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เป็นเรื่องที่กรมสรรพากรได้ดำเนินการมา โดยตลอดอยู่แล้ว - เมื่อเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายตาม ร่างมาตรา ๗๑ ทวิ จะไม่มีผลกระทบต่อภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
<p>๓. ประเด็นตามมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสอง</p>	<p>- คำนิยามของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีความสัมพันธ์กัน” ไม่ควรนำรายละเอียดการถือหุ้นมาเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา แต่ให้พิจารณาที่อำนาจควบคุมตามมาตรฐานบัญชี ตามงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีรับรอง</p> <p>- ในส่วนของคำนิยาม บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ควรอ้างอิงตามคำนิยามการมีอำนาจควบคุมตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งใช้เป็นสากล เพื่อให้ข้อมูลเป็นมาตรฐานเดียวกันในการทำงานและอ้างอิงข้อมูลในงบการเงินได้</p> <p>- เงื่อนไขในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างกันนั้น ควรครอบคลุมถึงเฉพาะการควบคุมในการบริหารจัดการเท่านั้น ไม่ควรรวมไปถึงการควบคุมที่เกิดจากอำนาจต่อรอง เพราะนิยามที่คลุมเครือหรือกว้างเกินไป อาจทำให้เกิดข้อพิพาทในการตีความได้ (เช่น กรณีมีลูกค้ารายเดียว หรือ supplier รายเดียว)</p> <p>- กรณีเงื่อนไขหนึ่งที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างกัน ซึ่งกำหนดเรื่องการถือหุ้นไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละ ๕๐ ของหุ้นทั้งหมด นั้น มีข้อสงสัยเรื่องการถือหุ้นทางอ้อมมีลักษณะอย่างไร</p> <p>- ในการพิจารณาเรื่องการถือหุ้นทางอ้อมนั้น เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงกฎหมาย ควรเพิ่มข้อความว่า “ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของหุ้นทั้งหมดโดยคำนวณการถือหุ้นทุกทอดเข้าด้วยกัน</p>	<p>- การพิจารณาการถือหุ้น เป็นเพียงแค่เงื่อนไขหนึ่งที่แสดง ความสัมพันธ์ระหว่างกันเท่านั้น เช่นเดียวกับประเทศส่วนใหญ่ทั่วโลกมีการกำหนดเงื่อนไขในลักษณะดังกล่าวไว้ อย่างไรก็ตามเงื่อนไขดังกล่าวไม่ใช่เป็นเงื่อนไขเดียว ร่างกฎหมายที่เสนอนั้นยังเปิดช่องให้สามารถกำหนดเงื่อนไขอื่นเพิ่มเติมได้ตามความเหมาะสม ทั้งนี้ จะได้มีการศึกษาและวิเคราะห์ความเหมาะสมในการนำหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชี มากำหนดไว้เป็นเงื่อนไขในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างกันด้วย</p> <p>- การพิจารณาอำนาจในการควบคุมระหว่างกันตามความเป็นจริงเป็นสำคัญ และต้องเป็นเงื่อนไขที่ยอมรับกันทั่วไป</p> <p>- การถือหุ้นทางอ้อมเป็นกรณีที่ไม่ได้ถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งโดยตรง แต่เป็นการถือหุ้นผ่านบุคคลอื่น ซึ่งในการพิจารณาสัดส่วนการถือหุ้นทางอ้อมดังกล่าวนั้น กรมสรรพากรจะได้มีคำชี้แจงเกี่ยวกับการวางแผนทางภาษี</p>

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
<p>๔. ประเด็นตามมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสาม</p>	<p>- กรณีที่กฎหมายกำหนดอายุความขอคืนภาษีภายใน ๖๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับการปรับปรุงจากเจ้าพนักงานเป็นหนังสือ มีข้อสงสัยว่า เหตุใดจึงกำหนดไว้แค่ ๖๐ วัน เนื่องจากเห็นว่าการขอคืนในกรณีนี้เป็นสิทธิที่เกิดจากการดำเนินการของรัฐและผลของการดำเนินการนั้นโดยเอกชนมิได้มีความผิดแต่ประการใด และในทางปฏิบัติอาจที่เหตุการณ์ขัดข้องไม่สะดวกซึ่งอาจทำให้ยื่นไม่ทันในกำหนดเวลา ๖๐ วัน</p> <p>- กำหนดเวลายื่นคำร้องขอคืนภายใน ๖๐ วันนับแต่วันที่ได้รับการปรับปรุงจากเจ้าพนักงานประเมินนั้น มีความเห็นว่า เป็นระยะเวลาที่สั้นเกินไปในทางปฏิบัติ จึงขอให้เพิ่มเป็น ๑๘๐ วัน เพื่อให้ผู้เสียภาษียื่นคำร้องขอคืนพร้อมเอกสาร</p>	<p>- การที่กฎหมายกำหนดอายุความขอคืนไว้เป็นพิเศษสำหรับกรณีนี้ ตามร่างมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสาม นั้น เพื่อประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีซึ่งตามปกติจะมีอายุความในการขอคืนภาษีภายในกำหนด ๓ ปี นับแต่วันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเท่านั้น แต่ในกรณีนี้มีสิทธิเพิ่มขึ้นคือ หากเกินกำหนดเวลาปกติแล้ว ยังสามารถเลือกใช้สิทธิขอคืนได้ภายใน ๖๐ วันนับแต่วันที่รับแจ้งการปรับปรุงจากเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งเท่ากับเป็นการขยายเวลายื่นคำร้องขอคืนภาษีให้เป็นกรณีพิเศษอยู่แล้ว</p>
<p>๕. ประเด็นตามมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคหนึ่ง</p>	<p>- การจัดทำรายงานตามร่างมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคหนึ่ง เป็นการเพิ่มภาระและค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้เสียภาษีอย่างมาก</p> <p>- กรณีที่กฎหมายกำหนดให้จัดทำและยื่นเอกสารภายในกำหนดเวลาตาม มาตรา ๖๙ แห่งประมวลรัษฎากร จะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น เนื่องจากการจัดทำเอกสารนั้นมีรายจ่ายค่อนข้างสูง และหากจัดทำแล้วไม่ได้ใช้ก็จะสูญเปล่า ในขณะที่ยื่นแบบแสดงรายการ การกำหนดให้ระบุเพียงวิธีการหรือหลักการที่ใช้ในการกำหนดราคาโอนเท่านั้น และหากเจ้าหน้าที่ร้องขอจึงจะต้องจัดทำและส่งเอกสารภายในเวลาที่กำหนดซึ่งไม่ควรมีน้อยกว่า ๖ เดือน</p>	<p>- ร่างมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคหนึ่ง กำหนดให้จัดทำรายงานข้อมูลและยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๙ นั้น ข้อมูลในรายงานดังกล่าวเป็นข้อมูลเบื้องต้นทั่วไปที่ผู้เสียภาษีจะต้องมีอยู่แล้ว ไม่ใช่สิ่งที่มีความยุ่งยากในการจัดทำขึ้น และไม่จำเป็นต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดทำที่สูงแต่อย่างใด ทั้งนี้ รายงานดังกล่าวจะทำให้กรมสรรพากรได้ทราบข้อมูลเบื้องต้นที่สำคัญเพื่อประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีโดยใช้ Transfer Pricing</p>

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
	<p>- ในการยื่นรายงานข้อมูลแสดงความสัมพันธ์ระหว่างกันหรือร่วมกับการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.๕๐ ภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๙ นั้น หากข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลที่ซับซ้อนและต้องใช้เวลาในการเก็บข้อมูลดังกล่าว กรมสรรพากรพิจารณา</p> <p>- ในการจัดทำรายงานข้อมูลและยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๙ นั้น หากบังคับใช้กับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๖๐ อาจไม่สามารถปฏิบัติตามได้ เนื่องจากเวลาได้ล่วงเลยมาเกินกว่า ๖ เดือนแล้ว จึงควรเลื่อนการบังคับใช้ออกไปเป็นปีหลังจากที่มีการออกกฎกระทรวงกำหนดรายได้ขั้นต่ำแล้ว</p>	<p>- ข้อมูลในรายงานที่ไทยพร้อมแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.๕๐ นั้น เป็นข้อมูลเบื้องต้นที่ไม่ซับซ้อนหรือก่อให้เกิดความยุ่งยากในการเก็บรวมและจัดทำแต่อย่างใด</p> <p>- ประเด็นนี้พินิจมาพิจารณาในขณะที่ออกกฎกระทรวงกำหนดรายได้ขั้นต่ำ โดยอาจจะระบุว่า สำหรับรายได้ตั้งแต่ในรอบระยะเวลาบัญชีใดเป็นต้นไป เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีเวลาเตรียมตัวอย่างเหมาะสม</p>
<p>๖. ประเด็นตามมาตรา ๗๑ ตรี วรรคสอง</p>	<p>- เหตุใดต้องมีการกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดี สามารถเรียกเอกสาร TP Documentation ได้ภายใน ๕ ปี ในขณะที่หากใช้อำนาจตามมาตรา ๑๙ เจ้าพนักงานประเมินสามารถเรียกเอกสารได้เองภายในระยะเวลา ๒ ปีอยู่แล้ว</p> <p>- ร่างมาตรา ๗๐ ตรี วรรคสอง มิได้ระบุให้ผู้เสียภาษีต้องจัดทำเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกันตั้งแต่ในขณะที่ยื่นแบบแสดงรายการ (Contemporaneous Documentation) และจัดเตรียมให้พร้อม ณ วันที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล ดังนั้น จึงขอเสนอให้ผู้เสียภาษีต้องระบุในรายงานตามวรรคหนึ่ง ว่าได้มีการจัดเตรียมเอกสารและหลักฐานสำหรับวิเคราะห์ราคาโอนสำหรับปีนั้นไว้แล้ว</p>	<p>- มาตรา ๗๑ ตรี วรรคสอง เป็นการเรียกเอกสารโดยไม่ต้องมีเหตุในการออกหมายเรียก แต่มาตรา ๑๙ เป็นการเรียกเอกสารเมื่อมีการออกหมายเรียกแล้วเท่านั้น</p> <p>- ตามหลักการทั่วไป การจัดทำเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกัน (TP Documentation) นั้น จะต้องจัดทำตั้งแต่ก่อนหรือในขณะที่เข้าทำธุรกรรม เพื่อพิสูจน์เจตนาของผู้สัญญาว่า ในการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมนั้น ผู้สัญญากำหนดราคาโอนโดยสุจริต เสมือนกับได้ดำเนินการโดยอิสระมาตั้งแต่ต้น</p> <p>อย่างไรก็ดี เพื่อผ่อนปรนภาระในการจัดทำเอกสารของผู้เสียภาษี</p>

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
<p>กรณีที่กฎหมายกำหนดเวลาให้ผู้เสียภาษีส่งมอบ TP Documentation ภายใน ๖๐ วันนับแต่ได้รับแจ้งจากเจ้าพนักงานประเมิน เกรงว่าระยะเวลาอาจจะสั้นไป เนื่องจากผู้ให้บริการจัดทำ TP Documentation ในประเทศไทย มีแต่บริษัทที่ปรึกษาทางบัญชีรายใหญ่เพียงไม่กี่ราย ซึ่งปกติใช้เวลาจัดทำ ประมาณ ๑๔ สัปดาห์ หากมีผู้เสียภาษีจำนวนมากทั่วประเทศไปใช้บริการ อาจจัดทำไม่ทัน</p> <p>- ระยะเวลาการยื่นเอกสารภายใน ๖๐ วัน มีประเด็นว่าจะน้อยเกินไปหรือไม่ เนื่องจากในทางปฏิบัติอาจจัดเตรียมเอกสารไม่ทันเวลาเพราะจะต้องติดต่อประสานงานในการเตรียมเอกสารหลายฝ่าย หรืออาจต้องมีการเจรจากับบุคคลอื่นใดในการเปิดเผยข้อมูลกรณีที่มีอาจมีข้อสัญญาในการรักษาความลับ และการขยายเวลาโดยอนุมัติอธิบดียังมีหลักเกณฑ์ที่ไม่แน่นอน จึงเห็นควรเพิ่มระยะเวลาเตรียมเอกสาร</p> <p>- กำหนดเวลายื่นคำร้องขอคืนภายใน ๖๐ วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้น ในทางปฏิบัติอาจจะสั้นเกินไป ขอให้เพิ่มเป็น ๑๘๐ วัน เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีเวลาเพียงพอในการจัดเตรียมคำร้องขอคืนพร้อมเอกสาร</p> <p>- เอกสารที่จะต้องยื่นตามร่างมาตรา ๗๑ ตี ๖ วรรคสอง ควรระบุให้ชัดเจนว่ามีเอกสารใดบ้างที่เป็นพื้นฐาน ซึ่งหากผู้เสียภาษีนำส่งโดยครบถ้วนแล้ว ต้องถือว่าให้ความร่วมมือครบถ้วน การที่ผู้เสียภาษีช่วยแปลภาษาอังกฤษหรือช่วยจัดเตรียมตัวเปรียบเทียบโดยคัดเลือกเฉพาะบริษัทในไทย สองประเด็นหลังนี้ควรถือเป็นการร้องขอในลักษณะส่วนตัวโดยประเมินนิยมระหว่างเจ้าหน้าที่กับผู้เสียภาษี โดยระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีจะต้องเตรียมข้อมูล</p>	<p>จึงอนุโลมให้ผู้เสียภาษีเพียงแค่จัดเตรียมรวบรวมเอกสารและหลักฐานในการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกันไว้ตั้งแต่ในขณะที่ยื่นคำร้องขอคืน โดยยังไม่จำเป็นต้องทำให้อยู่ในรูปแบบที่สมบูรณ์ตามที่อธิบดีประกาศกำหนด แต่เมื่อเจ้าพนักงานประเมินขอให้ส่งเอกสารและหลักฐานดังกล่าว ผู้เสียภาษีจะมีเวลา ๖๐ วันในการนำส่งเอกสารและหลักฐานให้เป็นไปตามรูปแบบที่อธิบดีประกาศกำหนด</p> <p>- ผู้เสียภาษีพึงต้องจัดเตรียมรวบรวมเอกสารและหลักฐานในการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกันไว้ตั้งแต่ในขณะที่ยื่นคำร้องขอคืนแล้ว เพื่อพิสูจน์ว่าราคาโอนที่กำหนดขึ้นนั้นไม่ได้กำหนดขึ้นเองโดยแตกต่างไปจากที่พึงกำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระ แต่สำหรับกำหนดระยะเวลาส่งเอกสารและหลักฐานดังกล่าวภายใน ๖๐ วันนั้น เป็นเพียงระยะเวลาที่ผ่อนปรนเพื่อให้ผู้เสียภาษีมีเวลาเพิ่มเติมในการนำส่งเอกสารและหลักฐานให้ได้ตามรูปแบบที่อธิบดีประกาศกำหนดเท่านั้น ระยะเวลาดังกล่าวจึงไม่ถึงว่าสั้นเกินไปแต่อย่างใด</p> <p>- รายละเอียดวิธีการจัดทำเอกสารและหลักฐานจะได้กำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร</p>	<p>คำชี้แจง</p>

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
	<p>สำหรับสองประเด็นหลังนี้ไม่ควรมีรวบรวมอยู่ในระยะเวลาที่กำหนดไว้ตามวรรคนี้ด้วย</p> <p>- การจัดทำ TP Documentation ควรระบุเรื่องภาษาด้วย เพราะบริษัทข้ามชาติจะใช้ภาษาอังกฤษ และการเจรจากับรัฐคู่สัญญาก็เป็นเอกสารภาษาอังกฤษ</p> <p>- เพื่อเป็นการจูงใจให้ผู้เสียภาษีจัดทำ TP Documentation ภายในระยะเวลาที่กำหนด ควรพิจารณามาตรการหรือยกเว้นเบี้ยปรับ หากเจ้าพนักงานประเมินปรับปรุงราคาโอนในกรณีผู้เสียภาษีได้จัดทำและนำส่งเอกสารตามกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้ว</p>	<p>- รายละเอียดวิธีการจัดทำเอกสารและหลักฐานจะได้กำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร</p> <p>- เช่นเดียวกับประเทศต่างๆ ทั่วโลก กรมสรรพากรจะได้พิจารณามาตรการยกเว้นเบี้ยปรับ หากเจ้าพนักงานประเมินปรับปรุงราคาโอนในกรณีผู้เสียภาษีได้จัดทำและนำส่งเอกสารตามกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้ว</p>
<p>๗. ประเด็นตามมาตรา ๗๑ ตรี วรรคสาม</p>	<p>- การกำหนดรายได้ขั้นต่ำของนิติบุคคลที่ต้องปฏิบัติตามมาตรา ๗๑ ตรี โดยออกเป็นกฎกระทรวงนั้น ไม่เห็นด้วย เนื่องจากลำดับขั้นของกฎหมายการเอกกฎกระทรวงซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองกำหนดรายละเอียดที่จะนำไปสู่การลงโทษ จึงเป็นการขัดรัฐธรรมนูญ</p> <p>- การพิจารณารายได้ขั้นต่ำที่จะระบุในกฎกระทรวง ควรระบุให้ชัดเจนนอกจากรายงานด้วยว่า ปีภาษีใดบ้างที่จะเข้าเงื่อนไขต้องยื่นรายงานความสัมพัทธ์ระหว่างกัน</p>	<p>- กฎกระทรวงที่จะกำหนดรายได้ขั้นต่ำของนิติบุคคลที่มีหน้าที่ตามมาตรา ๗๑ ตรี นั้น เป็นไปโดยเจตนาเพื่อยกเว้นมิให้นิติบุคคลที่มีรายได้ต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำต้องมีหน้าที่จัดทำรายงานและเอกสารตามมาตรา ๗๑ ตรี และเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการปรับเปลี่ยนจำนวนรายได้ขั้นต่ำให้มีความเหมาะสมกับปัจจุบันอยู่เสมอ จึงให้ใช้กฎกระทรวงในการกำหนด ทั้งนี้ ไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญแต่อย่างใด</p> <p>- ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นรายงานข้อมูลตามมาตรา ๗๑ ตรี วรรคหนึ่งทุกปีภาษีที่มีรายได้ถึงจำนวนรายได้ขั้นต่ำที่กำหนดในกฎกระทรวง</p>

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
	<p>- การกำหนดเงื่อนไขรายได้ขั้นต่ำของนิติบุคคลที่จะต้องปฏิบัติตามมาตรา ๗๑ ตรี นั้น หมายความว่า การจัดทำเอกสารให้แก่ผู้เสียภาษี นอกจากเงื่อนไขคำนวณจากธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเท่านั้น</p> <p>- เพื่อบรรเทาภาระในการจัดทำเอกสารให้แก่ผู้เสียภาษี นอกจากเงื่อนไขรายได้ขั้นต่ำแล้ว ยังเห็นว่า ควรพิจารณาให้มีเงื่อนไขเพิ่มเติม เช่น กรณีมีธุรกรรมเฉพาะภายในประเทศ และคู่สัญญาเสียภาษีในอัตราเดียวกัน หรือ กรณีมูลค่าธุรกรรมระหว่างกันไม่เกินจำนวนที่กำหนด เป็นต้น</p> <p>- ในการกำหนดหน้าที่ของนิติบุคคลตามมาตรา ๗๑ ตรี ควรพิจารณาจากทั้งรายได้และรายจ่ายของนิติบุคคลนั้น โดยคำนึงถึงรายจ่ายขั้นต่ำด้วย เพราะกิจการในประเทศไทยจำนวนมากมีปัญหาการกำหนดราคาโอนที่เกิดขึ้นจากรายจ่ายเป็นหลัก</p>	<p>- ในการพิจารณาการยื่นได้ขั้นต่ำตามมาตรา ๗๑ ตรี วรรคสาม นั้น หมายความว่า รายได้ทั้งหมดของนิติบุคคลนั้น</p> <p>- กฎหมายกำหนดเงื่อนไขเฉพาะในส่วนของการยื่นได้ขั้นต่ำเท่านั้น เพื่อยกเว้นให้แก่ผู้เสียภาษีรายเล็ก แต่สำหรับเงื่อนไขอื่น ๆ เพิ่มเติม นั้น ยังคงไม่สามารถสรุปได้แน่นอนว่าไม่มีความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไรระหว่างกัน</p>
<p>๘. ประเด็นตามมาตรา ๓๕ ตรี</p>	<p>- การสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีจัดทำเอกสารที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนแก่ไปล่วงหน้า จะเป็นการสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีได้มีโอกาสในการพิจารณาความเหมาะสมของปฏิบัติการด้านการกำหนดราคาโอน และแก้ไขแนวทางการปฏิบัติให้ถูกต้องเพื่อเสียภาษีให้ครบถ้วน เพื่อยกมาตรฐานในการป้องกันผู้เสียภาษีไม่ให้เจตนาในการตั้งราคาผิดไปจากสิ่งที่นิติบุคคลที่เป็นอิสระพึงกระทำต่อกัน นอกจากนี้ควรมีมาตรการบรรเทาโทษเปรียบปรับในกรณีที่ผู้เสียภาษีจัดทำและยื่นเอกสารตามกฎหมายแล้ว</p>	

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
<p>- โทษปรับที่กำหนดไว้ไม่เหมาะสมนั้น อาจจะต้องทำเกินไปและไม่ผลักต้นให้ผู้เสียหายทำตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการยื่นรายงาน เอกสาร และหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาไอออน ทั้งนี้เนื่องจากบริษัทขนาดใหญ่อาจยอมเสียค่าปรับสองแสนบาท เพราะง่ายกว่าการปฏิบัติตามกฎหมาย</p> <p>- ในกรณีผู้เสียหายเจตนาไม่ให้ความร่วมมือเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารควรกำหนดให้ผู้เสียหายรายดังกล่าวไม่สามารถอุทธรณ์การประเมินภาษีได้เช่นเดียวกับกรณีตามมาตรา ๒๑ ด้วย</p> <p>- กรณีหากยื่นเอกสารแล้ว แต่เจ้าหน้าที่ไม่เห็นด้วยหรือมีความเห็นว่าจะครบถ้วนไม่ถูกต้อง มีโทษรุนแรงและจำนวนเงินสูงมาก</p> <p>- ค่าปรับควรกำหนดเมื่อพ้นกำหนดเวลาที่เจ้าหน้าที่ร้องขอให้ผู้เสียหายจัดทำเอกสารราคาไอออนแล้วผู้เสียหายไม่จัดทำภายในกำหนดเวลา</p> <p>- ฐานความผิดตามร่างมาตรา ๗๑ ตรี วรรคหนึ่งและวรรคสอง มีความแตกต่างกัน จึงอาจไม่เหมาะที่กำหนดโทษไว้ด้วยกันในร่างมาตรา ๓๕ ตรี</p> <p>- โทษปรับอาญาสองแสนบาทมีความรุนแรงเกินไปเมื่อเทียบกับโทษตามกฎหมายอื่น</p> <p>- กรณีความผิดฐานยื่นข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วน เว้นแต่จะมีเจตนาแจ้งชัด เจ้าหน้าที่ควรจะตั้งเป็นผู้แสดงหลักฐานมากกว่าจะกล่าวหาเพื่อให้ผู้เสียหายต้องทำการพิสูจน์</p> <p>- บทลงโทษปรับอาญากรณีเจ้าหน้าที่เรียกให้นำส่งเอกสาร เป็นอัตราโทษต่อครั้งหรือต่อปีบัญชีที่ไม่ได้ปฏิบัติตามกฎหมาย ควรระบุให้ชัดเจน</p>	<p>- โทษปรับอาญาซึ่งระบุโทษสูงสุดไว้สองแสนบาทนั้น เพื่อให้เหมาะสมกับกรณี Transfer Pricing ที่จำเป็นต้องป้องกันปัญหาการถ่ายโอนกำไรระหว่างกัน ซึ่งมีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอย่างมาก อย่างไรก็ตาม โทษปรับอาญาดังกล่าวเป็นโทษปรับเงินเพียงอย่างเดียว มีอายุความแค่หนึ่งปี ความผิดแต่ละกรณีจะไม่ได้ถูกปรับในอัตราเท่ากันหมด ขึ้นอยู่กับประเภทของความผิด โดยแต่ละกรณีจะมีจำนวนโทษปรับแตกต่างกันตามความเหมาะสม ซึ่งจะได้อำนาจรายละเอียดเพิ่มเติมเช่นเดียวกับกรณีโทษปรับอาญาในมาตราอื่นๆ ตามประมวลรัษฎากร</p> <p>- กรณีโทษปรับสำหรับการยื่นเอกสารไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าหน้าที่ย่อมต้องมีหลักฐานที่แสดงว่าเอกสารไม่ถูกต้องครบถ้วน ไม่ใช่การกล่าวอ้างให้ผู้เสียหายพิสูจน์แต่อย่างเดียว</p> <p>- โทษปรับอาญาจะพิจารณาตามความผิดต่อครั้ง</p>	<p>- เนื่องจากโทษปรับที่บัญญัติอยู่ในกฎหมายอาญาในลักษณะ ๒ หมวด ๒ ส่วน ๓ ของประมวลรัษฎากร นั้น มีโทษปรับสูงสุดไม่เกินสองแสนบาท กรณีนี้จึงกำหนดไว้ไม่เกินสองแสนบาทเท่านั้น</p> <p>- กรณีผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามร่างมาตรา ๗๑ ตรี ยังไม่มีนโยบายที่จะกำหนดให้เป็นเหตุต้องทำมอุทธรณ์การประเมิน</p> <p>- โทษปรับอาญาซึ่งระบุโทษสูงสุดไว้สองแสนบาทนั้น เพื่อให้เหมาะสมกับกรณี Transfer Pricing ที่จำเป็นต้องป้องกันปัญหาการถ่ายโอนกำไรระหว่างกัน ซึ่งมีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอย่างมาก อย่างไรก็ตาม โทษปรับอาญาดังกล่าวเป็นโทษปรับเงินเพียงอย่างเดียว มีอายุความแค่หนึ่งปี ความผิดแต่ละกรณีจะไม่ได้ถูกปรับในอัตราเท่ากันหมด ขึ้นอยู่กับประเภทของความผิด โดยแต่ละกรณีจะมีจำนวนโทษปรับแตกต่างกันตามความเหมาะสม ซึ่งจะได้อำนาจรายละเอียดเพิ่มเติมเช่นเดียวกับกรณีโทษปรับอาญาในมาตราอื่นๆ ตามประมวลรัษฎากร</p> <p>- กรณีโทษปรับสำหรับการยื่นเอกสารไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าหน้าที่ย่อมต้องมีหลักฐานที่แสดงว่าเอกสารไม่ถูกต้องครบถ้วน ไม่ใช่การกล่าวอ้างให้ผู้เสียหายพิสูจน์แต่อย่างเดียว</p> <p>- โทษปรับอาญาจะพิจารณาตามความผิดต่อครั้ง</p>

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
	<p>- มีข้อสงสัยเรื่องโทษปรับอาญา ซึ่งคำนี้มีเดิมขอยกไว้ในประมวลกฎหมายอาญา จึงมีข้อสงสัยว่าเป็นการบัญญัติโทษแบบใหม่หรือไม่ และปกติประมวลกฎหมายจะกำกับด้วยคำว่า “จงใจ” อันแสดงให้เห็นว่าต้องมีเจตนาประกอบอยู่ด้วย</p> <p>- เนื่องจากมาตรา ๓๕ ตรี มีโทษปรับอาญา จึงควรมีคำนิยามของคำว่า “เหตุอันสมควร” ให้ชัดเจน เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีแนวทางว่าควรกระทำเช่นใด เป็นเหตุอันไม่สมควรที่จะต้องรับโทษตามมาตรานี้</p>	<p>- โทษปรับอาญาคือโทษปรับที่บัญญัติอยู่ในลักษณะ ๒ หมวด ๒ ส่วน ๓ ของประมวลกฎหมาย (มาตรา ๓๕ – มาตรา ๓๗ ตรี) ซึ่งในกรณีตามมาตรา ๓๕ และ ๓๕ ตรี ไม่ได้ใช้คำว่า “จงใจ” แต่อย่างใด</p> <p>- ประเด็นนี้จะมีการศึกษาและวิเคราะห์ความจำเป็นในการกำหนดแนวทางในการพิจารณา “เหตุอันสมควร” ต่อไป</p>

๕. การนำผลการรับฟังความคิดเห็นมาประกอบการพิจารณาจัดทำร่างกฎหมาย

กรมสรรพากรจะนำผลการรับฟังความคิดเห็นเสนอต่อคณะรัฐมนตรี เพื่อประกอบการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการค้ากำไรเกินควรของหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) ต่อไป

แผนการจัดทำกฎหมายลำดับรองและกรอบระยะเวลา
สำหรับร่างพระราชบัญญัติ
แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
(มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน
(Transfer Pricing))

แผนการจัดทำกฎหมายลำดับรองและกรอบระยะเวลา สำหรับร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล
 รัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
 ที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

กฎหมายลำดับรอง	กรอบระยะเวลา
๑. กฎกระทรวง (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีความสัมพันธ์กัน (อาศัยอำนาจตามมาตรา ๔ และร่างมาตรา ๗๑ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร)	เสนอคณะรัฐมนตรีภายใน ๖๐ วัน นับแต่วันที่พระราชบัญญัติฯ มีผล บังคับใช้
๒. กฎกระทรวง (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดฐานรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ไม่อยู่ในบังคับตามมาตรา ๗๑ ตริ แห่งประมวลรัษฎากร (อาศัยอำนาจตามมาตรา ๔ และร่างมาตรา ๗๑ ตริ แห่งประมวลรัษฎากร)	เสนอคณะรัฐมนตรีภายใน ๖๐ วัน นับแต่วันที่พระราชบัญญัติฯ มีผล บังคับใช้
๓. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ..) เรื่อง กำหนดแบบรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ที่มีความสัมพันธ์กัน (อาศัยอำนาจตามร่างมาตรา ๗๑ ตริ แห่งประมวลรัษฎากร)	ประกาศภายใน ๓๐ วันนับแต่วันที่ กฎกระทรวงตาม (๑) และ (๒) มีผล บังคับใช้
๔. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ..) เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำและยื่นเอกสารและหลักฐาน สำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (อาศัยอำนาจตามร่างมาตรา ๗๑ ตริ แห่งประมวลรัษฎากร)	ประกาศภายใน ๓๐ วันนับแต่วันที่ กฎกระทรวงตาม (๑) และ (๒) มีผล บังคับใช้

กรอบสาระสำคัญของกฎหมายลำดับรอง สำหรับร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

กฎหมายลำดับรอง	๑. กฎกระทรวง (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน
กรอบสาระสำคัญ	<p>(๑) การกำหนดคำนิยามของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” ที่อยู่ในบังคับตามมาตรา ๗๑ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร “ธุรกรรมที่ถูกควบคุม” “ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม” “ข้อกำหนดของธุรกรรม” และ “ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า”</p> <p>(๒) การพิจารณาข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ว่าเป็นข้อกำหนดที่พึงกำหนดขึ้นหากได้ดำเนินการโดยอิสระหรือไม่ โดยอาศัยหลักการสากลคือ หลัก Arm’s Length ในการตรวจสอบภาษีสำหรับนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อเปรียบเทียบข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่าง “ธุรกรรมที่ถูกควบคุม” (คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน) กับ “ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม” (คู่สัญญาไม่มีความสัมพันธ์กัน)</p> <p>(๓) การกำหนดลักษณะของธุรกรรมที่สามารถเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) เพื่อพิจารณาว่า “ธุรกรรมที่ถูกควบคุม” กับ “ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม” ที่เลือกมานั้น จะสามารถเปรียบเทียบกันได้อย่างเหมาะสมหรือไม่</p> <p>(๔) กำหนดวิธีการคำนวณราคา (Transfer Pricing Methods) เพื่อใช้ในการพิจารณาข้อกำหนดของธุรกรรมที่เหมาะสมหากนิติบุคคลที่ถูกตรวจสอบนั้นได้ดำเนินการโดยอิสระ โดยใช้วิธีการคำนวณที่ยอมรับกันทั่วไปตามมาตรฐานสากล ซึ่งมีวิธีการคำนวณหลักๆ ที่นิยมใช้ในปัจจุบันได้แก่ (ก) วิธีเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) (ข) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) (ค) วิธีราคาบวกเพิ่มจากต้นทุน (Cost Plus Method) (ง) วิธีส่วนเกินทุนสุทธิของธุรกรรม (Transactional Net Margin Method) (จ) วิธีแบ่งสรรกำไร (Profit Split Method)</p> <p>(๕) การคำนวณหาช่วงราคาที่พึงกำหนดหากนิติบุคคลที่ถูกตรวจสอบนั้นได้ดำเนินการโดยอิสระ (Arm’s Length Range) ซึ่งคำนวณได้จากการปรับใช้วิธีการคำนวณราคาที่เหมาะสมตาม (๔) กับธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน</p> <p>(๖) หากข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไม่อยู่ในช่วงราคาที่เหมาะสมตาม (๕) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่าย (Adjustments) ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อให้ได้รายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่ายหากได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับหรือได้จ่ายตามนั้น</p>

	(๗) การพิจารณาข้อกำหนดสำหรับธุรกรรมพิเศษ เช่น ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา
	(๘) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอยู่ภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน สามารถยื่นคำร้องขอให้มีการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangements) ระหว่างกรมสรรพากรไทยกับสรรพากรต่างประเทศได้

กฎหมาย ลำดับรอง	๒. กฎกระทรวง (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดฐานรายได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ไม่อยู่ในบังคับตาม มาตรา ๗๑ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร
กรอบ สาระสำคัญ	กำหนดฐานรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ไม่อยู่ในบังคับต้องยื่น รายงาน เอกสาร และหลักฐานตามมาตรา ๗๑ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจะต้องมีรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการในรอบ ระยะเวลาบัญชีไม่เกินฐานรายได้ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับนี้

กฎหมาย ลำดับรอง	๓. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ..) เรื่อง กำหนดแบบ รายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน
กรอบ สาระสำคัญ	กำหนดแบบรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความ สัมพันธ์กันตามมาตรา ๗๑ ตรี วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับผู้เสียภาษียื่น ต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาตาม มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร

กฎหมาย ลำดับรอง	๔. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ..) เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการจัดทำและยื่นเอกสารและหลักฐานสำหรับการวิเคราะห์ ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน
กรอบ สาระสำคัญ	กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการจัดทำและยื่นเอกสารและหลักฐาน เพื่อแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้อง จัดทำเอกสารหรือหลักฐานตามรายการที่กำหนดไว้ในประกาศฉบับนี้



"การตราพระราชบัญญัติของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ"

"พระมหากษัตริย์ทรงตราพระราชบัญญัติโดยคำแนะนำและยินยอมของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ

ร่างพระราชบัญญัติจะเสนอได้ก็แต่โดยสมาชิกสภานิติบัญญัติแห่งชาติร่วมกันจำนวนไม่น้อยกว่า ยี่สิบห้าคน หรือคณะรัฐมนตรี หรือสภาปฏิรูปแห่งชาติตามมาตรา ๓๑ วรคสอง แต่ร่างพระราชบัญญัติ เกี่ยวด้วยการเงินจะเสนอได้ก็แต่โดยคณะรัฐมนตรี

ร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงินตามวรรคสอง หมายความว่าร่างพระราชบัญญัติที่เกี่ยวกับการตั้งขึ้น ยกเลิก ลด เปลี่ยนแปลง แก้ไข ผ่อน หรือวางระเบียบการบังคับอันเกี่ยวกับภาษีหรืออากร การจัดสรร รับ รักษา หรือจ่ายเงินแผ่นดิน หรือการโอนงบประมาณรายจ่ายของแผ่นดิน การกู้เงิน การค้ำประกัน หรือการใช้จ่ายเงินกู้ หรือการดำเนินการที่ผูกพันทรัพย์สินของรัฐ หรือเงินตรา

ในกรณีเป็นที่สงสัยว่าร่างพระราชบัญญัติที่เสนอต่อสภานิติบัญญัติแห่งชาติเป็นร่างพระราชบัญญัติ เกี่ยวกับการเงินหรือไม่ ให้ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติเป็นผู้วินิจฉัย

ร่างพระราชบัญญัติที่เสนอโดยสมาชิกสภานิติบัญญัติแห่งชาติหรือสภาปฏิรูปแห่งชาตินั้น คณะรัฐมนตรีอาจขอรับไปพิจารณาก่อนสภานิติบัญญัติแห่งชาติจะรับหลักการก็ได้

การตราพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญให้กระทำโดยวิธีการที่บัญญัติไว้ในมาตรานี้ แต่การเสนอร่างพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ให้กระทำโดยคณะรัฐมนตรีหรือผู้รักษาการตาม พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญนั้น"

(บทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พุทธศักราช ๒๕๕๗, มาตรา ๑๔)