

แนวปฏิบัติในการจัดทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาตามกฎหมายกำหนดราคาโอน

03.1 ภาพรวมของกฎหมายกำหนดราคาโอนในประเทศไทย/หลักเกณฑ์การยื่นเอกสารหลักฐาน

เนื่องจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศมีปัญหาการใช้ประโยชน์ในทางภาษีด้วยการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing) รวมถึงประเทศไทย กรมสรรพากรจึงมีการศึกษาและปรับปรุงกฎหมายภาษีตามแนวทางของ องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) และกฎหมายภาษีของต่างประเทศมาตลอด

ช่วงก่อนปี พ.ศ.2545 กรมสรรพากรใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) มาตรา 70 ตี ในการขจัดปัญหาด้านรายได้ต่ำกว่าปกติ และ มาตรา 65 ทวิ (7) มาตรา 65 ตี มาตรา 65 ตี (13) (14) และ (15) ขจัดปัญหาด้านรายจ่ายสูงเกินกว่าปกติ

ในปี พ.ศ.2545 กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนเริ่มเป็นรูปธรรม กรมสรรพากรได้ออกคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป.113/2545 (ป.113) เรื่องการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณี การกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด เมื่อวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 ถือเป็นแนวทางปฏิบัติ ในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีให้สามารถคำนวณกำไรสุทธิที่เป็นฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่ง ป.113 ได้กล่าวไว้ 5 เรื่อง ได้แก่

- 1) การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้
- 2) การประเมินรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด
- 3) วิธีการคำนวณราคาเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด
- 4) เอกสารที่ควรจัดทำเพื่อพิสูจน์การได้มาซึ่งราคาตลาด
- 5) ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

ต่อมาในปี พ.ศ.2561 กรมสรรพากรได้ตรากฎหมาย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 47 ลงวันที่ 21 พฤศจิกายน 2561 เพื่อเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน ซึ่งมีผลทำให้ประมวลรัษฎากร เพิ่มมาตรา 71 ทวิ มาตรา 71 ตี และเพิ่มข้อความตามในมาตรา 35 ตี แห่งประมวลรัษฎากร และยังมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติม ดังนี้

- กฎกระทรวงฉบับที่ 369 (พ.ศ.2563) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการปรับปรุงรายได้ และรายจ่าย ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

- กฎกระทรวง ฉบับที่ 370 (พ.ศ. 2563) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนด จำนวนรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา ๗๑ ตี วรรคสาม

- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 372) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข สำหรับการยื่นแบบรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการปรับปรุงรายได้และรายจ่าย ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 407) เรื่อง กำหนดเอกสารหรือหลักฐาน แสดงข้อมูลที่จำเป็น สำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนด ของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

03.2 หลักเกณฑ์การยื่นเอกสารหลักฐาน

มาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดเอกสารประกอบการกำหนดราคาของผู้เสียภาษี ต้องดำเนินการ ประกอบด้วย

1.1 รายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และมูลค่ารวม ของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี (Disclosure Form)

ผู้ที่มีหน้าที่จัดทำและยื่นแบบ “รายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี” (Disclosure Form) คือ บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เข้าลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรีวรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และมีรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี มากกว่า 200 ล้านบาท (รายได้ตามงบการเงิน) โดยมีกำหนดการยื่นพร้อม แบบ ภ.ง.ด.50 ของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี โดยสามารถยื่นได้ผ่านระบบอินเทอร์เน็ตได้ 2 ระบบ ได้แก่

(1) ระบบการยื่นแบบผ่านอินเทอร์เน็ต ของกรมสรรพากร www.rd.go.th

(2) ระบบ Tax Single Sign On ของกระทรวงการคลัง <https://etax.mof.go.th>

1.2 เอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่อธิบดีกำหนด (ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 407)) (Transfer Pricing Document)

ภายในห้าปี นับแต่วันที่ได้ยื่นแบบรายงาน Disclosure Form เจ้าพนักงานอาจส่งหนังสือแจ้งความแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ให้นำส่งเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 71 ตรีวรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ สามารถขอขยายเวลาได้อีก 60 วัน รวมเป็น 120 วัน เว้นแต่ การนำส่งเอกสารครั้งแรกให้สามารถขยายเวลาได้รวมเป็นภายใน 180 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ

ผู้ที่มีหน้าที่นำเสนอเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ได้รับการยกเว้นไม่ต้องยื่นข้อมูลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ Benchmarking study (ตามข้อ 2(2)(ข)) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 407) ได้แก่

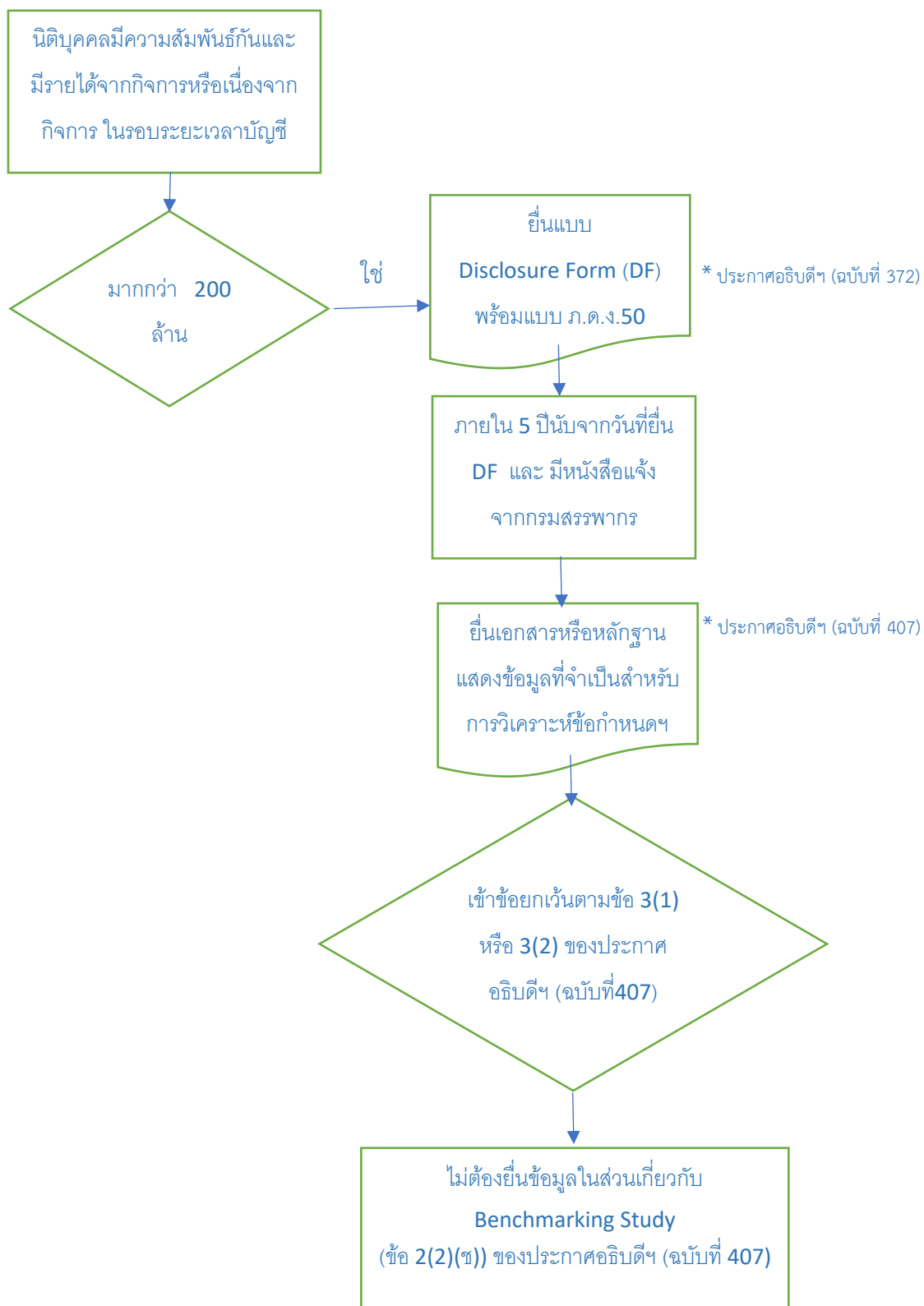
(1) กรณีทั่วไป ตามข้อ 3(1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 407) คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้ (ตามงบการเงิน) ในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกิน 500 ล้านบาท ไม่มีธุรกรรมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่แตกต่างจากผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน ไม่มีธุรกรรมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่จดทะเบียนจัดตั้งในต่างประเทศ และไม่มีผลขาดทุนสะสมทางภาษียกมา ทั้งผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน และคู่สัญญา

(2) กรณีเฉพาะ ตามข้อ 3(2) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 407) คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน มีข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangement) และข้อตกลงนั้นยังคงมีผลใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่มีหน้าที่ยื่นข้อมูล โดยได้รับยกเว้นเฉพาะธุรกรรมที่อยู่ในข้อตกลงเท่านั้น

การยื่นเอกสารหรือหลักฐาน ให้ทำเป็นภาษาไทย และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินผู้ส่งหนังสือแจ้งความตามมาตรา 71 ตรี วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ณ กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ กรมสรรพากร หรือ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในท้องที่ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นตั้งอยู่

การยื่นเอกสารหรือหลักฐาน ให้ถือว่าสมบูรณ์ เมื่อได้รับเลขรับการยื่นเอกสารหรือหลักฐานนั้น จากกรมสรรพากร

ผังแสดงหลักเกณฑ์การยื่นเอกสารหลักฐาน ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 372 และ 407



1.3 บทกำหนดโทษสำหรับการไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติตามแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน

ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 71 ตี หรือยื่นรายงานหรือเอกสารหลักฐานตามมาตรา 71 ตี โดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท ตามมาตรา 35 ตี แห่งประมวลรัษฎากร แต่กรมสรรพากรได้ออกแนวทางการเปรียบเทียบปรับ ตามหนังสือเลขที่ กค 0715/ว.4802 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม พ.ศ. 2563 ซึ่งสรุปรายละเอียดได้ดังนี้

ฐานความผิด	เหตุแห่งความผิด	อัตราโทษปรับ (ภายหลังการเปรียบเทียบปรับ)
ยื่น Disclosure Form (มาตรา 71 ตี วรรคหนึ่ง) เกินกำหนดระยะเวลา	ล่าช้าไม่เกิน 7 วัน ล่าช้าเกิน 7 วัน เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิด	ค่าปรับ 50,000 บาท ค่าปรับ 100,000 บาท ค่าปรับ 200,000 บาท
ยื่น Transfer Pricing Document (มาตรา 71 ตี วรรคสอง) เกินกำหนดระยะเวลา สำหรับความผิดที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 8 มิถุนายน 2565 เป็นต้นไป (ตามหนังสือเลขที่ กค 0715/ว.3398 ลงวันที่ 6 มิถุนายน 2565)	ล่าช้าไม่เกิน 7 วัน ล่าช้าเกิน 7 วัน เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิด ล่าช้าไม่เกิน 30 วัน ล่าช้าเกิน 30 วันแต่ไม่เกิน 60 วัน ล่าช้าเกิน 60 วัน เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิด	ค่าปรับ 50,000 บาท ค่าปรับ 100,000 บาท ค่าปรับ 200,000 บาท ค่าปรับ 10,000 บาท ค่าปรับ 25,000 บาท ค่าปรับ 50,000 บาท ค่าปรับ 200,000 บาท
ยื่นรายงานหรือเอกสาร ไม่ถูกต้องครบถ้วน เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลา	ดำเนินแก้ไขด้วยตนเอง เจ้าหน้าที่ตรวจพบความผิด	ค่าปรับ 25,000 บาท ค่าปรับ 50,000 บาท

03.3 เอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 407) ลงวันที่ 30 กันยายน 2564 ได้กำหนดเอกสารหรือหลักฐานที่จำเป็น สำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยได้ระบุรายละเอียดให้เอกสารหรือหลักฐานดังต่อไปนี้ เป็นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามมาตรา 71 ตี วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

(1) เอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน ตามรายการ ดังต่อไปนี้

(ก) ลักษณะการประกอบธุรกิจ โครงสร้างการบริหารจัดการ (Local Organization Chart) รวมถึงจำนวนผู้ปฏิบัติงาน ห่วงโซ่มูลค่า (Value Chain) รวมถึงคู่ค้าที่สำคัญ คู่แข่งทางการค้าที่สำคัญ (Key Competitors) กลยุทธ์ทางธุรกิจ (Business Strategy) และสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ

(ข) โครงสร้างความสัมพันธ์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่มีธุรกรรมกับผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน รวมทั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นโดยตรงของผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหลักฐาน และผู้ถือหุ้นลำดับสูงสุดของผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน

(ค) คำอธิบายเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างธุรกิจ (Business Restructuring) ระหว่างบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีหรือในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี หากได้ปรากฏว่าได้มีการดำเนินการเช่นนั้นพร้อมทั้งความแตกต่างของลักษณะการประกอบธุรกิจและกลยุทธ์ทางธุรกิจระหว่างก่อนและหลังการปรับปรุงโครงสร้างดังกล่าว และผลกระทบต่อผลประกอบการของผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน

(ง) คำอธิบายเกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนที่ผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน ได้รับโอนมาจากหรือได้โอนไปให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หากได้ปรากฏว่าได้มีการดำเนินการเช่นนั้น พร้อมทั้งผลกระทบต่อผลประกอบการของผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน

(2) เอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมของผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน ตามรายการดังต่อไปนี้

(ก) รายการประเภทธุรกรรมที่ถูกควบคุม คู่สัญญา ประเทศหรือเขตเศรษฐกิจของคู่สัญญาและจำนวนมูลค่าที่ได้รับมาจากหรือจ่ายไปแก่คู่สัญญา

(ข) คำอธิบายเกี่ยวกับแต่ละประเภทธุรกรรมตาม (ก) และนโยบายการกำหนดราคาที่ใช้ในการกำหนดราคาสำหรับแต่ละประเภทธุรกรรม พร้อมทั้งสมมติฐานที่ปรับใช้ในการกำหนดราคา เว้นแต่ประเภทธุรกรรมนั้นเป็นประเภทธุรกรรมตาม (ก) ที่ไม่มีนัยสำคัญ

(ค) รายการสัญญาทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับแต่ละประเภทธุรกรรมที่ต้องจัดทำคำอธิบายตาม (ข) พร้อมสรุปสาระสำคัญของสัญญารวมถึงเงื่อนไขเกี่ยวกับราคาตามสัญญา

(ง) บทวิเคราะห์หน้าที่งาน สิทธิประโยชน์และความเสี่ยงของผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน และคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกับประเภทธุรกรรมที่ต้องจัดทำคำอธิบายตาม (ข) และความแตกต่างในหน้าที่งาน สิทธิประโยชน์ และความเสี่ยงจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีหากปรากฏเช่นนั้น

(จ) ข้อมูลทางการเงินที่ใช้ในการปรับใช้วิธีการกำหนดราคาที่เลือกใช้สำหรับแต่ละประเภทธุรกรรมที่ต้องจัดทำคำอธิบายตาม (ข)

(ฉ) วิธีการกำหนดราคาของผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานเลือกใช้สำหรับแต่ละประเภทธุรกรรม ต้องจัดทำคำอธิบายตาม (ข) พร้อมทั้งเหตุผลในการเลือกใช้วิธีการดังกล่าว และการไม่เลือกใช้วิธีการกำหนดราคาอื่นที่ได้รับการรับรองแล้วและระบุสัญญาของธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่ใช้ในการทดสอบวิธีการกำหนดราคาหากมีความจำเป็นตามแต่ละวิธีการกำหนดราคา que เลือกใช้นั้น

(ช) รายการและคำอธิบายธุรกรรมที่ไม่ถูกธุรกรรมที่อาจเทียบเคียงกันได้หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นอิสระที่อาจเทียบเคียงกันได้ และข้อมูลเกี่ยวกับตัวชี้วัดทางการเงินของธุรกรรม หรือบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น รวมถึงช่วงของผลตอบแทนที่พึงได้รับหากได้ดำเนินการโดยอิสระ พร้อมทั้งคำอธิบายถึงวิธีค้นหาและแหล่งข้อมูลในการค้นหาธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นอิสระที่อาจเทียบเคียงกันได้ดังกล่าว

(3) เอกสารหรือหลักฐานอื่นนอกเหนือจาก (1) และ (2) ที่แสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่เจ้าพนักงานประเมิน โดยอนุมัติอธิบดีมีหนังสือแจ้งความให้ยื่นเพิ่มเติม

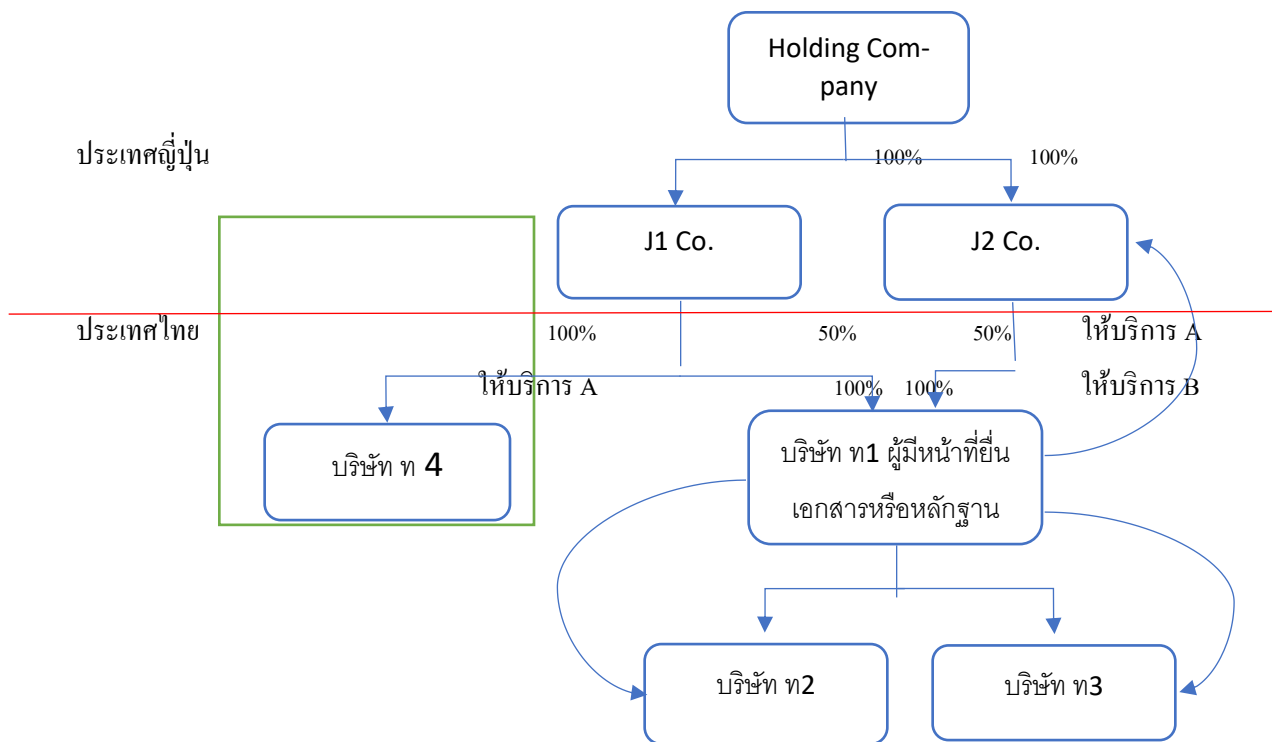
จากข้อกำหนดที่ให้ผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงรายการหรือคำอธิบายตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 407) ลงวันที่ 30 กันยายน 2564 ผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน อาจสรุปรายการหรือคำอธิบายแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและนำเสนอเจ้าพนักงานตามคำร้องขอ ตามตัวอย่างเป็นหัวข้อ ดังต่อไปนี้

(3.1) ภาพรวมของธุรกิจในกลุ่มที่มีความสัมพันธ์กันของผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน

ผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานต้องแสดงเอกสารหรือหลักฐานดังนี้

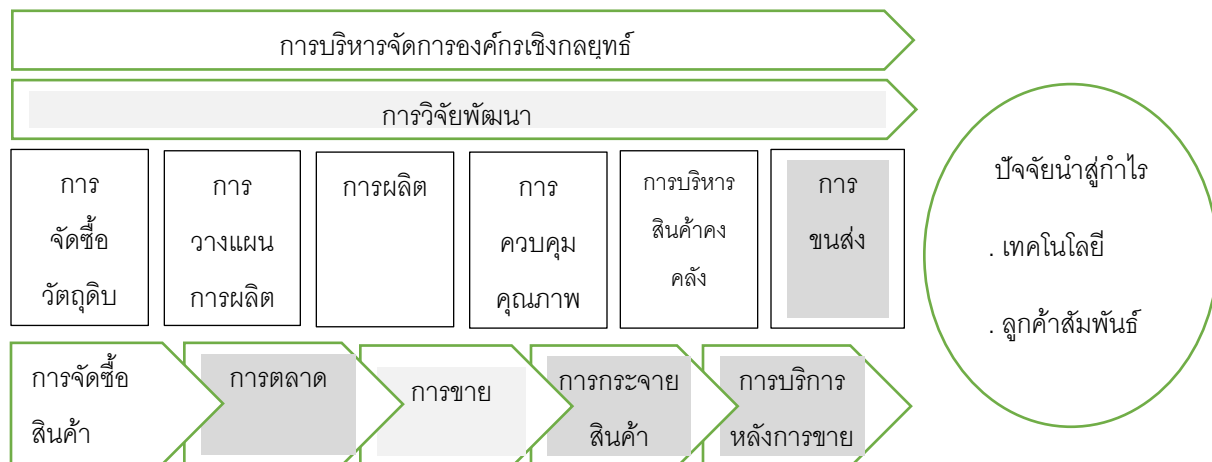
(ก) โครงสร้างองค์กรที่แสดงความสัมพันธ์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งเป็นการถือหุ้นโดยตรงของผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐานและผู้ถือหุ้นลำดับสูงสุดของผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน และมีการทำธุรกรรมกับผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน(Organization Structure)

ตัวอย่าง



- (ข) ค่าแถมเกี่ยวกับวิสัยทัศน์ ภารกิจ วัตถุประสงค์และหน้าที่งานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน
- (ค) กลยุทธ์ทางธุรกิจ (Business Strategies) ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน เช่น กลยุทธ์ด้านการขาย การตลาด การเงิน ที่มีการกำหนดไว้เป็นลายลักษณ์อักษร เป็นต้น
- (ง) เอกสารหรือหลักฐานเกี่ยวกับห่วงโซ่มูลค่า (Value Chain) ในแต่ละกระบวนการงานและบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่รับผิดชอบหรือมีหน้าที่งานในแต่ละห่วงโซ่

ตัวอย่าง



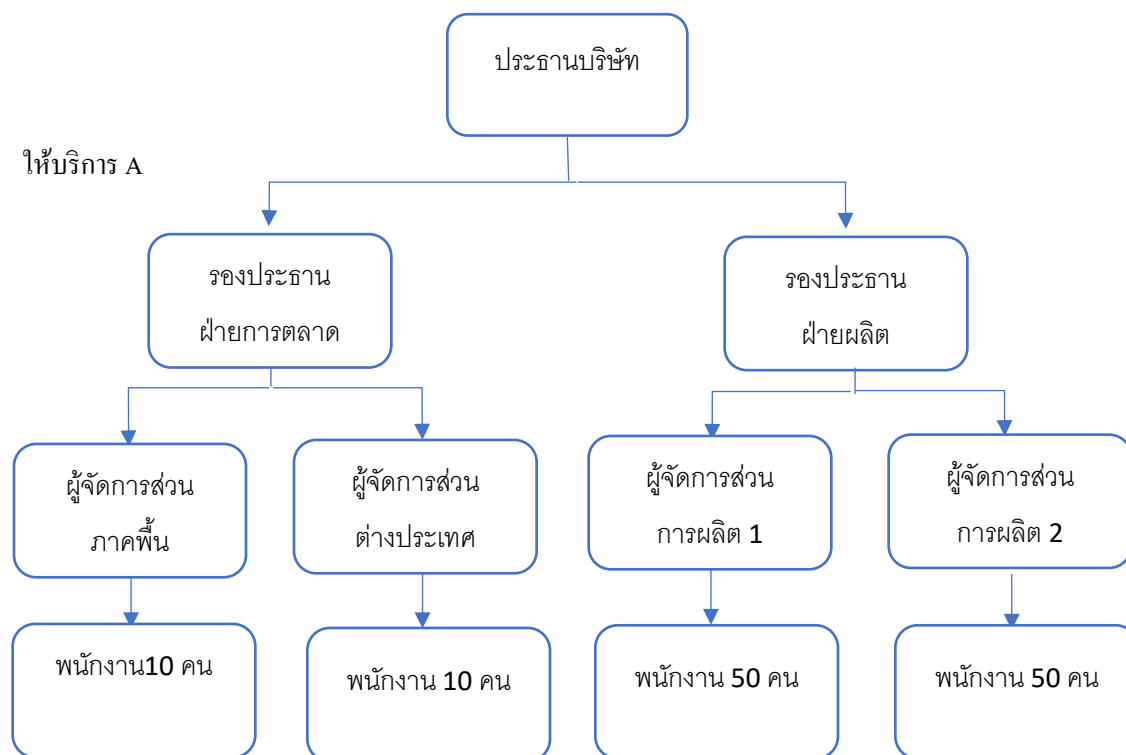
หน้าที่งาน

- ดำเนินการโดย บริษัท
- ดำเนินการโดย บริษัทและบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน
- ดำเนินการโดย บริษัทที่เกี่ยวข้องกัน

(3.2) ภาพรวมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน ต้องยื่นเอกสารหรือหลักฐานที่แสดงให้เห็นโครงสร้างการบริหารจัดการองค์กร รวมถึงจำนวนผู้ปฏิบัติงานในแต่ละสายงาน

ตัวอย่าง



(3.3) ภาพรวมของธุรกิจของผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานที่ประกอบการในประเทศไทย

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน ต้องยื่นเอกสารหรือหลักฐาน

- (ก) คำอธิบายถึงลักษณะการประกอบธุรกิจของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน เช่น ประกอบธุรกิจเป็นผู้ผลิต (Manufacturer) โดยจัดหาวัตถุดิบเอง หรือรับจ้างผลิต โดยผู้ว่าจ้างจัดหาวัตถุดิบให้ หรือ ประกอบธุรกิจเป็นผู้ให้บริการ (Service Provider) ไม่ว่าจะเป็นการรับจ้าง การบริการจัดหาแรงงาน การบริการจัดหาลูกค้า การให้บริการขนส่งและการให้บริการอื่นใด หรือเป็นผู้ประกอบธุรกิจจัดจำหน่าย (Distributor) เป็นต้น
- (ข) ระบุคู่ค้าที่สำคัญ (Key Customers, Key Suppliers) ตามลำดับความสำคัญ
- (ค) ระบุคู่แข่งทางการค้าที่สำคัญ (Key Competitors) ตามลำดับความสำคัญ

ตัวอย่าง

Key Suppliers	Key Customers	Key Competitors
1	1	1
2	2	2
3	3	3

(ง) สรุปงบการเงินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน

โดยทั่วไป อาจใช้งบการเงินเปรียบเทียบย้อนหลัง 3- 5 ปีล่าสุด พร้อมกับแนบงบการเงินฉบับเต็มมาประกอบด้วย

ตัวอย่าง รอบระยะเวลาที่ต้องการเทียบเคียง คือรอบระยะเวลาบัญชี 2564

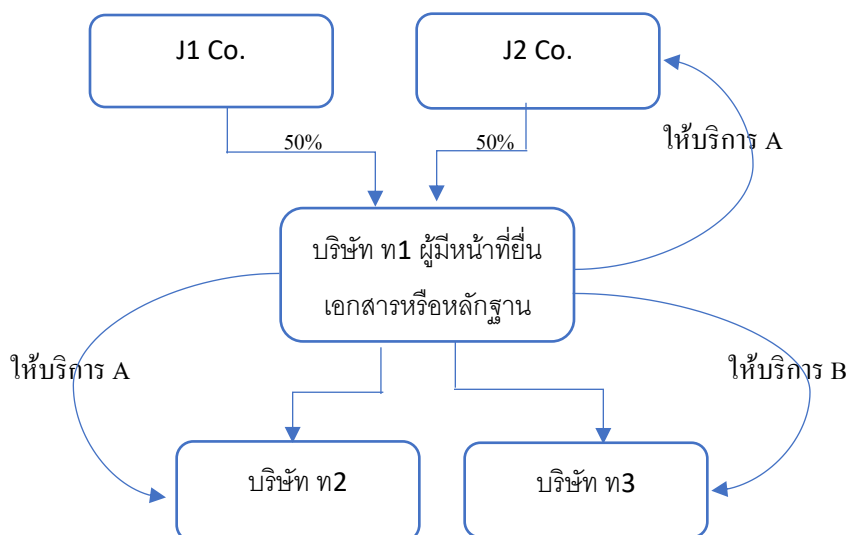
	2561	2562	2563	2564
รายได้				
ต้นทุนขาย				
ค่าใช้จ่ายบริหาร				
กำไรสุทธิ				

(3.4) รายการธุรกรรมระหว่างบริษัทในกลุ่มเดียวกันกับผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน

เอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมของผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐานตามรายการดังต่อไปนี้

(ก) รายการประเภทธุรกรรมที่ถูกควบคุม คู่สัญญา ประเทศหรือเขตเศรษฐกิจของคู่สัญญาและจำนวนมูลค่าที่ได้รับมาจากหรือจ่ายไปแก่คู่สัญญา

ตัวอย่าง



ประเภทธุรกรรม	คู่สัญญา	ประเทศ/เขตเศรษฐกิจ	จำนวนเงิน (บาท)	ร้อยละ/ยอดขายหรือต้นทุน
ให้บริการ A	J2	ญี่ปุ่น		
	ท2	ไทย		
ให้บริการ B	ท3	ไทย		

(ข) คำอธิบายเกี่ยวกับแต่ละประเภทธุรกรรมที่มีนัยสำคัญตาม (1) และนโยบายการกำหนดราคาที่ใช้ในการกำหนดราคาสำหรับแต่ละประเภทธุรกรรม พร้อมทั้งสมมติฐานที่ปรับใช้ในการกำหนดราคา

ตัวอย่าง

คำอธิบายประเภทธุรกรรมที่มีนัยสำคัญ	นโยบายการกำหนดราคาที่ใช้ (การกำหนดราคาเดิม)	สมมติฐานที่ปรับใช้ (หากมี)
------------------------------------	---	----------------------------

(ค) รายการสัญญาทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับแต่ละประเภทธุรกรรมที่ต้องจัดทำคำอธิบายตาม (2) พร้อมสรุปสาระสำคัญของสัญญา รวมถึงเงื่อนไขเกี่ยวกับราคาของสัญญา

ตัวอย่าง

ประเภทธุรกรรม	รายการสัญญา	คู่สัญญา	สรุปสาระสำคัญ	เงื่อนไขเกี่ยวกับราคา
สัญญาให้บริการ A	หมายเลขสัญญา...	J2		
	หมายเลขสัญญา...	ท2		
สัญญาให้บริการ B	หมายเลขสัญญา...	ท3		

- (ง) บทวิเคราะห์หน้าที่งาน สินทรัพย์และความเสี่ยงของผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐานและคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกับประเภทธุรกรรมที่ต้องจัดทำคำอธิบายตาม (2) และความแตกต่างในหน้าที่งาน สินทรัพย์และความเสี่ยงจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้า 1 รอบระยะเวลาบัญชี หากปรากฏเช่นว่านั้น

ตัวอย่าง

หน้าที่งาน (Functions)		บริษัท A	บริษัท B
1	วิจัยและพัฒนา (R&D)	/	x
2	จัดหาวัตถุดิบ (Procurement of Raw Material)	/	x
3	จัดหาเครื่องจักรและอุปกรณ์ (Procurement of machine and production equipment)	/	x
4	ผลิต (Manufacturing)	x	/
5	การควบคุมสินค้าคงเหลือ (Inventory Control)	x	/
6	การควบคุมคุณภาพ (Quality Control)	x	/
7	การขายและกระจายสินค้า (Sales and Distribution)	x	/
8	การบริการหลังการขาย (After-Sales)	x	/
ความเสี่ยง (Risks)		บริษัท A	บริษัท B
1	ความเสี่ยงด้าน R&D (R&D Risk)	/	x
2	ความเสี่ยงด้านการตลาด (Market Risk)	/	x
3	ความเสี่ยงด้านการผลิต (Production Risk)	x	/
4	ความเสี่ยงด้านสินค้าคงเหลือ (Inventory Risk)	x	/
5	ความเสี่ยงด้าน Credit (Credit Risk)	/	x
6	ความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยน (Foreign Exchange Risk)	x	/
สินทรัพย์ (Assets)		บริษัท A	บริษัท B
1	ทรัพย์สินที่มีตัวตน (Tangible Assets)	/	x
2	ทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน (Intangible Assets)	/	x

หมายเหตุ

/ หมายถึง มีหน้าทำงาน/ ความเสี่ยง/ ทรัพย์สิน

X หมายถึง ไม่มีหน้าทำงาน/ ความเสี่ยง/ ทรัพย์สิน

- (จ) ข้อมูลทางการเงินที่ใช้ในการปรับใช้วิธีการกำหนดราคาที่เลือกใช้สำหรับแต่ละประเภทธุรกรรม
ที่ต้องจัดทำคำอธิบายตาม (2)

ตัวอย่าง

รายการ	2561	2562	2563	2564
2 ต้นทุนขาย				
3 กำไรขั้นต้น				
4 ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร				
5 ต้นทุนรวม (2+4)				
6 กำไรสุทธิ (1-5)				
7 อัตรากำไรต่อรายได้ (6/1)				
8 รายการต้นทุนที่ผิดปกติ				
9 ต้นทุนรวมหลังการปรับปรุงข้อ 8 (8+5)				
10 กำไรหลังปรับปรุง (1- 9)				
11 กำไรต่อรายได้หลังปรับปรุง (10/1)				

- (ฉ) วิธีการกำหนดราคาที่ยั่งยืนเอกสารหรือหลักฐานเลือกใช้สำหรับแต่ละประเภทธุรกรรมที่ต้อง
จัดทำคำอธิบายตาม (2) พร้อมทั้งเหตุผลในการเลือกใช้วิธีการดังกล่าว และการไม่ควบคุมที่ใช้
ในการทดสอบวิธีการกำหนดราคาหากมีความจำเป็นตามแต่ละวิธีการกำหนดราคาที่ใช้

ตัวอย่าง

ประเภทธุรกรรม	วิธีการกำหนดราคา	เหตุผลการใช้/ ไม่เลือกใช้	คำอธิบายเหตุผลการใช้/ ไม่เลือกใช้
1 การให้บริการ A	วิธีการเปรียบเทียบ ราคาที่มีได้ถูกควบคุม		1 จุดแข็ง จุดอ่อน 2 ความเหมาะสม
	วิธีราคาขายต่อ		3 ความมีอยู่และน่า เชื่อถือของข้อมูล
	วิธีราคาทุนบวกกำไร ส่วนเพิ่ม		4 ระดับความสามารถ ในการเทียบเคียง
	วิธีอัตรากำไรสุทธิที่ เกี่ยวข้องกับธุรกรรม		
	วิธีแบ่งสรรกำไรของ ธุรกรรม		

(3.5) ภาพรวมของอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องกับบริษัทผู้ยื่นเอกสารหลักฐาน

รวบรวมข้อมูลสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ (Economic Circumstances) ในระดับโลก ระดับภูมิภาค ระดับประเทศไทย ที่เกี่ยวข้องกับผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานว่ามีเหตุการณ์อะไรบางอย่างที่เกิดขึ้นในปีนั้นๆ ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการหรือกลยุทธ์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เช่น การเกิดมหาอุทกภัย การเกิดแผ่นดินไหวรุนแรง การเกิดโรคระบาดใหญ่ การเกิดสงครามโดยหลักฐานเหล่านี้ ควรเป็นการบันทึกภาพเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจริง และมีการเผยแพร่ต่อสาธารณะอย่างกว้างขวาง

(4) การวิเคราะห์หน้าที่งาน (Functional Analysis) และวิธีการในการกำหนดราคา

(4.1) การวิเคราะห์หน้าที่งาน (Functional Analysis)

ในหัวข้อนี้ ผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน จะต้องระบุรายการและคำอธิบายธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่อาจเทียบเคียงกันได้ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นอิสระที่อาจเทียบเคียงกันได้ และข้อมูลเกี่ยวกับตัวชี้วัดทางการเงินของธุรกรรมหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น รวมทั้งช่วงของผลตอบแทนที่พึงได้รับ หากได้ดำเนินการโดยอิสระ พร้อมทั้งคำอธิบายถึงวิธีการค้นหาและแหล่งข้อมูลในการค้นหาธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นอิสระที่อาจเทียบเคียงกันได้ดังกล่าว เพื่อนำไปสู่การจัดทำ Benchmarking Study นั้นเอง

ก่อนที่ผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานจะสามารถหาตัวเทียบเคียงที่ยอมรับได้ ต้องดำเนินการจัดทำ Comparability Analysis การวิเคราะห์ความสามารถในการเทียบเคียงกัน คือ หลักการสำคัญของ

The arm's length principle ซึ่งหมายถึง การหารายละเอียดรายการธุรกรรมทางการค้า การเงิน ตลอดจนเงื่อนไข และข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกันที่อาจถูกควบคุมของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อที่จะนำมาเทียบเคียงกับธุรกรรม ของบริษัทอิสระในการพิจารณาความสามารถในการเทียบเคียงกันนั้น ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ (ฉบับที่ 400) ฯ ระบุว่าให้นำปัจจัย (Comparability Factors) เท่าที่มีความเกี่ยวพันในเชิงเศรษฐกิจกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ดังต่อไปนี้มาพิจารณา คือ

(4.1.1) ข้อตกลงตามสัญญาในการทำธุรกรรม (Contractual Terms)

(4.1.2) หน้าที่งานที่คู่สัญญาแต่ละรายรับผิดชอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมนั้น โดยคำนึงถึงทรัพย์สินที่ใช้และความเสี่ยงที่รับ (Functional Analysis)

(4.1.3) ลักษณะของทรัพย์สินที่โอนหรือบริการที่ทำ (Characteristics of Property or Services)

(4.1.4) สถานการณ์ทางเศรษฐกิจในขณะที่ทำธุรกรรม (Economic Circumstances)

(4.1.5) กลยุทธ์ทางธุรกิจซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันใช้ในการทำธุรกรรม (Business Strategies)

(4.1.1) ข้อตกลงตามสัญญาในการทำธุรกรรม (Contractual Terms) ให้พิจารณาเนื้อหาของสัญญาต่าง ๆ ที่กระทำกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน กับการปฏิบัติจริง ว่าเป็นไปตามรายละเอียดที่ระบุในสัญญาหรือไม่ มีการให้บริการกันจริงตามสัญญา บริษัทได้รับประโยชน์จากสัญญาดังกล่าว จำนวนเงินตามสัญญาเป็นไปตามที่ควรจะเป็น ไม่สูงหรือต่ำเกินกว่าที่คู่สัญญาอิสระพึงเรียกเก็บกันหรือไม่ คู่สัญญาแต่ละฝ่ายแบกรับความเสี่ยงอะไรบ้าง

(4.1.2) หน้าที่งานที่คู่สัญญาแต่ละรายรับผิดชอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมนั้น โดยคำนึงถึงทรัพย์สินที่ใช้และความเสี่ยงที่รับ (Functional Analysis) บริษัท มีหน้าที่งานอะไร เช่น เป็นผู้ผลิต ผู้จัดจำหน่าย หรือเป็นผู้รับจ้างผลิต เป็นต้น บริษัท มีการลงทุนในทรัพย์สินอะไรบ้าง เช่น เครื่องจักร หรือลงทุนวิจัยพัฒนา ตลอดจนบริษัท มีความเสี่ยงที่เป็นสาระสำคัญอะไรบ้าง เช่น ความเสี่ยงจากสินค้าคงเหลือ ความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน ความเสี่ยงจากราคาตลาด เป็นต้น เพื่อพิจารณาว่าคู่สัญญาแต่ละฝ่ายควรจะได้รับผลกำไรเท่าไรซึ่งอยู่บนหลักการที่ว่า หน้าที่งานมาก ลงทุนมาก แบกรับความเสี่ยงสูง กำไรควรจะสูง

(4.1.3) ลักษณะของทรัพย์สินที่โอนหรือบริการที่ทำ (Characteristics of Property or Services) ให้เทียบเคียงสินค้าที่ขายหรือบริการที่ทำ กับสินค้าที่ขายหรือบริการที่กระทำโดยบริษัทที่อิสระ เช่น กรณีสินค้าให้พิจารณาจากลักษณะ คุณภาพ วัสดุที่ใช้ ตัวอย่างเช่น สินค้าเก้าอี้รับแขกที่ใช้วัสดุหนังเทียม ก็ไม่สามารถนำมาเทียบเคียงกับสินค้าเก้าอี้รับแขกที่ใช้วัสดุหนังแท้จากอิตาลีที่นำเข้าจากต่างประเทศ เป็นต้น

(4.1.4) สถานการณ์ทางเศรษฐกิจในขณะที่ทำธุรกรรม (Economic Circumstances) กรณีการเทียบเคียงราคาผลประกอบการหรือกำไรของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันกับบริษัทอิสระ จะต้องพิจารณาถึงลักษณะและระดับของตลาดที่แตกต่างกัน เช่น สินค้ารถยนต์ประเภทเดียวกันที่ขายในตลาดอเมริกา กับที่ขายในประเทศสิงคโปร์ ก็มีราคาที่แตกต่างกัน นอกจากนี้อายุของสินค้า (Product life cycle) ก็มีผลต่อการพิจารณา ตัวอย่างเช่น สินค้าคอมพิวเตอร์ รุ่นใหม่ออกสู่ตลาด ราคาขายย่อมสูง แต่เมื่อเวลาผ่านไป 1-2 เมื่อมีสินค้ารุ่นใหม่ออกมาผู้ขายย่อมต้องลดราคาสินค้ารุ่นเก่า เป็นต้น ซึ่งปัจจัยต่าง ๆ เหล่านี้จะต้องนำมาพิจารณาก่อนที่จะนำมาเทียบเคียงกัน

(4.1.5) กลยุทธ์ทางธุรกิจซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันใช้ในการทำธุรกรรม (Business Strategies) กลยุทธ์ในการทำธุรกิจต่าง ๆ เช่น ลดราคา แคมเปญสินค้า บริการฟรี ซึ่งเป็นกลยุทธ์ในการทำการตลาดเพื่อเพิ่มยอดขายหรือกำไรในอนาคต ซึ่งมักจะมีระยะเวลาสั้น ๆ อาจทำให้ผลกำไรของบริษัทลดลงหรือขาดทุน ซึ่งการที่จะนำผลประกอบการหรือกำไรของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันนี้ ไปเทียบเคียงกับบริษัทอิสระที่ไม่มีการทำการด้านกลยุทธ์ทางการตลาดใด ๆ ย่อมไม่สามารถเทียบเคียงกันได้

ในการพิจารณาว่าผลตอบแทนสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมเป็นผลตอบแทนสำหรับธุรกรรมที่พึงกำหนดหากได้ดำเนินการโดยบริษัทอิสระให้พิจารณาเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาที่เหมาะสมที่สุดโดยให้คำนึงถึงปัจจัยดังต่อไปนี้คือ

- จุดแข็งหรือจุดอ่อนของแต่ละวิธีการกำหนดราคา
- ความเหมาะสมของวิธีการกำหนดราคาตามลักษณะของธุรกรรมที่ถูกควบคุมผ่านการวิเคราะห์หน้าที่งานของคู่สัญญาแต่ละรายในธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้นโดยคำนึงถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับ
- ความมีอยู่ของข้อมูลที่น่าเชื่อถือที่จำเป็นในการปรับใช้วิธีการกำหนดราคาที่ใช้
- ระดับความสามารถในการเทียบเคียงกันได้รวมถึงความน่าเชื่อถือของรายการที่ทำการปรับปรุง
- กรณีธุรกรรมที่ถูกควบคุมตั้งแต่ 2 ธุรกรรมและมีความเกี่ยวเนื่องกันไม่สามารถวิเคราะห์แยกจากกันได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้รวมธุรกรรมดังกล่าวเพื่อพิจารณา
- การเทียบเคียงให้พิจารณาจากช่วงของผลตอบแทนของบริษัทอิสระ มาเทียบเคียงกับตัวชี้วัดทางการเงินของธุรกรรมที่ถูกควบคุม

(4.2) การพิจารณาเลือกวิธีการกำหนดราคา แต่ละวิธีมีดังนี้คือ

(4.2.1) วิธีการเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method : CUP) วิธี CUP เป็นการเทียบเคียงราคาซื้อขายสินค้า บริการ สินทรัพย์ หรือการให้กู้ยืมเงินภายใต้ประเภทและลักษณะ และเงื่อนไขที่เหมือนกัน หรือคล้ายคลึงกัน ระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน (บริษัทที่เกี่ยวข้องกัน) กับบริษัทที่เป็นอิสระ ภายใต้สภาพแวดล้อมที่เทียบเคียงกันได้ ซึ่งวิธี CUP เป็นวิธีการหาราคาโอนที่ให้ผลลัพธ์ที่ตรงและแม่นยำที่สุด

แต่ในการคัดเลือกวิธี CUP ว่าเหมาะสมหรือไม่ ควรต้องพิจารณาทุกธุรกรรมที่มีได้มีการควบคุม

ซึ่งอาจนำมาเทียบเคียงได้ โดยในเบื้องต้นจะต้องมีการวิเคราะห์หน้าที่งานเพื่อพิจารณาว่ามีธุรกรรมที่สามารถนำมาเทียบเคียง ได้หรือไม่ รวมถึงรายละเอียดของปัจจัยที่ใช้เปรียบเทียบธุรกรรมนั้น ๆ หากมีความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญในปัจจัยและสภาพแวดล้อมของธุรกรรมที่มีการควบคุมและมีได้มีการควบคุม อาจจะต้องมีการพิจารณาเพื่อตัดผลกระทบที่เกิดจากความแตกต่างดังกล่าวออกจากการวิเคราะห์ราคาโอนในกรณีที่มีข้อแตกต่างระหว่างธุรกรรมที่มีได้มีการควบคุมจะสามารถนำมาเทียบเคียงกับธุรกรรมที่มีการควบคุมตามวิธี CUP ได้ นั้น แนวทาง OECD ได้กำหนดไว้ว่าจะต้องเป็นไปตามหนึ่งในสองของข้อกำหนดต่อไปนี้

- ข้อแตกต่างใด ๆ ระหว่างธุรกรรมที่ถูกนำมาเปรียบเทียบกันไม่ส่งผลกระทบต่ออย่างมีสาระสำคัญทางด้านราคาในตลาดเสรี หรือ
- สามารถใช้การปรับปรุงที่แม่นยำและเหมาะสมเพื่อกำจัดข้อแตกต่างเหล่านั้นออกไปได้ ซึ่งในทางปฏิบัติจริงวิธี CUP มีโอกาสที่จะนำมาใช้ได้้น้อยมาก

(4.2.2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method : RPM) เป็นวิธีการเทียบเคียงอัตรากำไรขั้นต้นจากการขายต่อ ซึ่งผู้ซื้อทรัพย์สินผ่านธุรกรรมที่ถูกควบคุมได้รับจากการนำทรัพย์สินนั้นไปขายต่อผ่านธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมกับอัตรากำไรจากการขายต่อของบริษัทอิสระอันอาจเทียบเคียงได้ วิธี RP จะพิจารณามูลค่าของหน้าที่งานที่กระทำ และมักจะใช้ในกรณีการซื้อสินทรัพย์ที่มีตัวตนจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกันเพื่อขายต่อไปยังผู้ซื้ออิสระ โดยที่ผู้ขายต่อมิได้มีการเพิ่มมูลค่าอย่างเป็นสาระสำคัญให้แก่สินทรัพย์นั้น

ตัวอย่าง (วิธีราคาขายต่อ จาก คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545) บริษัท ก.ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือในราคา 50 บาท บริษัท A ขายสินค้านั้นต่อให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไปในราคา 90 บาท ทั้งนี้สมมติให้อัตรากำไรขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาอิสระต่อกันในตลาดที่ขายสินค้าชนิดเดียวกันนั้นคือ 20% ของราคาขายต่อ ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้โดย

ราคาสินค้าขายต่อให้บริษัททั่วไป	=	90	บาท
หักกำไรขั้นต้น (90 × 20%)	=	18	บาท
ราคาตลาด	=	72	บาท

(4.2.3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method : CPM) เป็นวิธีการเทียบเคียงอัตรากำไรส่วนเพิ่มจากต้นทุนทางตรงรวมทั้งต้นทุนทางอ้อม ในการโอนทรัพย์สินและให้บริการสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมอันอาจเทียบเคียงกันได้ วิธี CPM เป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดในกรณีที่มีการขายสินค้าถึงสำเร็จรูปและส่วนประกอบระหว่างคู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกัน ซึ่งการเปรียบเทียบจะสามารถทำได้ดีถ้าหากมีธุรกรรมที่ผู้ขายรายหนึ่งขายสินค้าให้แก่ทั้งคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันและบุคคลที่สาม (ซึ่งเป็นวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มภายใน หรือ Internal Cost Plus Method)

ตัวอย่าง (วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม จากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545) บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือในราคา 75 บาท ต้นทุนสินค้าที่ขายคือ 50 บาท บริษัท ข. ขายสินค้าชนิดเดียวกันให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไปในราคา 100 บาท ต้นทุนสินค้าที่ขายคือ 60 บาท ดังนั้น อัตรากำไรขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน คือ 40% ของราคาขาย หรือ 66.67% ของต้นทุนสินค้า (40/60)

ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้โดย

ต้นทุนสินค้าที่ขายให้แก่บริษัทในเครือ	=	50.00	บาท
บวก กำไรขั้นต้น (50 × 66.67%)	=	33.34	บาท
ราคาตลาด	=	83.34	บาท

(4.2.4) วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method: TNMM) เป็นวิธีการเทียบเคียงอัตรากำไรสุทธิ (ต่อยอดขาย ต้นทุนรวม หรือสินทรัพย์ เป็นต้น) ของธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม

ในกรณีที่ไม่สามารถใช้วิธีทั่วไปในการกำหนดราคาธุรกรรม วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมจะเป็นวิธีที่ได้รับการพิจารณา ซึ่งวิธีนี้จะเป็นวิธีที่เหมาะสมด้วยเหตุผลที่ วิธี TNMM สามารถนำบริษัทที่มีความคล้ายคลึงกับบริษัทที่มีการควบคุมเพียงกว้าง ๆ มาใช้เป็นบริษัทพียงเทียบเคียงนั้นเป็นเพราะว่าความแตกต่างในทรัพย์สิน หน้าที่งาน และความเสี่ยงมักจะสะท้อนให้เห็นในระดับของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของแต่ละบริษัท ดังนั้นถึงแม้อัตรากำไรขั้นต้นของแต่ละบริษัทจะมีความแตกต่างกันมากเนื่องมาจากระดับค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกันไป แต่บริษัทเหล่านี้จะมีระดับอัตรากำไรสุทธิที่ใกล้เคียงกัน

(4.2.5) วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม (Transactional Profit Split Method) ในกรณีที่ไม่สามารถใช้วิธีทั่วไปในการกำหนดราคาธุรกรรม วิธีการแบ่งส่วนกำไรจะเป็นวิธีที่ได้รับการพิจารณา ซึ่งวิธีนี้จะเป็นวิธีที่เหมาะสมเมื่อ

- ข้อมูลที่น่าเชื่อถือมีไม่เพียงพอที่จะวิเคราะห์ความสามารถในการเปรียบเทียบของบริษัท พียงเปรียบเทียบและบริษัทที่ถูกทดสอบเพื่อหาราคาตลาด
- สินค้าหรือบริการมีลักษณะเฉพาะตัว หรือมีการใช้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีลักษณะพิเศษกว่าปกติ
- วิธีทั่วไปไม่สามารถใช้วิเคราะห์ได้ เนื่องจากความซับซ้อนของธุรกิจ
- มีธุรกรรมที่ทับซ้อนกันกับคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันและ
- ธุรกรรมที่มีการควบคุม และธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุมอาจมีหน้าที่งานแตกต่างกัน ส่งผลให้การวัดระดับผลกำไรสุทธิมีความน่าเชื่อถือมากกว่า

Benchmarking Study การวิเคราะห์หาบริษัทที่อาจเทียบเคียงได้กับบริษัทที่มีความสัมพันธ์นั้น เริ่มต้นจากการพิจารณาเลือกฐานข้อมูลที่สามารถนำมาใช้ ครอบคลุมรอบระยะเวลาบัญชีใดบ้าง ขนาดของรายได้ ผู้ถือหุ้นต่างประเทศที่ถือหุ้นในสัดส่วนที่มีอำนาจควบคุม (ความไม่อิสระ) บริษัทที่มีงบการเงินไม่ครบถ้วน สมบูรณ์ หรือบริษัทที่มีผลประกอบการไม่ปกติ (เช่นขาดทุนติดต่อกันหลายปี) งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็น หรือมีเงื่อนไขที่มีผลกระทบอย่างยิ่งต่อการเงิน ลักษณะการประกอบธุรกิจหรือหน้าที่งานที่ต่างกัน ซึ่งก็คือ Comparability Factors ที่กล่าวมาแล้ว

เมื่อคัดเลือกกลุ่มบริษัทที่สามารถนำมาเทียบเคียงกันได้แล้ว จะนำมาคำนวณหาช่วงของผลตอบแทนโดยใช้ Interquartile Range แล้วจึงนำมาเทียบเคียงกับบริษัทที่มีธุรกรรมที่อาจถูกควบคุมโดยบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน (Tested Party)

ตัวอย่าง บริษัท A (Tested Party) เป็นบริษัทที่ถูกรวมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน ผลประกอบการในรอบระยะเวลาบัญชี 2464 มีกำไรสุทธิต่อยอดขาย (ROS) 3% ต้องการทำ Benchmarking Study โดยตั้งเงื่อนไขในการเลือกบริษัทที่สามารถเทียบเคียงกันได้ตามหลักการข้างต้นปรากฏว่าได้บริษัทที่สามารถเทียบเคียงกันได้จำนวน 9 บริษัท ผลประกอบการเฉลี่ย 3 รอบระยะเวลาบัญชีของแต่ละบริษัท คือ

Interquartile Range

บริษัทที่อาจเทียบเคียงได้	2563	2562	2561	เฉลี่ย
บริษัท A	0.10	0.13	0.08	0.11
บริษัท B	1.34	3.06	0.38	1.60
บริษัท C	2.36	5.15	7.86	4.70
บริษัท D	5.79	12.72	9.21	9.53
บริษัท E	2.45	2.79	3.96	2.92
บริษัท F	30.79	23.50	15.51	24.57
บริษัท G	0.37	0.36	0.51	0.40
บริษัท H	4.03	9.10	3.83	6.00
บริษัท J	4.14	4.45	2.98	3.87
Lower Quartile				1.60
Median				3.87
Upper Quartile				6.00

สรุป ผลการพิจารณาหาบริษัทที่เทียบเคียงกันได้ มีจำนวน 9 บริษัท อัตรากำไร Interquartile Range อยู่ระหว่าง 1.60 – 6.00 บริษัท A มีผลประกอบการของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2564 (ROS) อยู่ที่ 3% จึงอยู่ในช่วงของราคาบริษัทที่อาจเทียบเคียงได้

03.4 การปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจและการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน (หากมี)

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 407) เรื่อง กำหนดเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็น สำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนด ของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันได้กำหนดให้ผู้จัดทำเอกสารดังกล่าวอธิบายถึงการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจ และการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นหรือกระทำกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี (หากมี) เช่น การปรับโครงสร้างจากบริษัทผู้ผลิตที่เป็นเจ้าของสูตรการผลิตมาเป็นผู้ผลิตอย่างเดียวโดยโอนหน้าที่งานเจ้าของสูตรการผลิตไปยังบริษัทในเครือที่จัดตั้งขึ้นใหม่ให้เป็นเจ้าของสูตร และทำหน้าที่วิจัยพัฒนาสูตรการผลิต การปรับโครงสร้างดังกล่าวต้องอธิบายสองส่วนอันได้แก่ ส่วนการปรับโครงสร้าง

หน้าที่งาน ส่วนที่สองคือการโอนทรัพย์สินไม่มีตัวตนคือขายสูตรการผลิตการบรรยายข้อมูลทั้งสองส่วนจะสอดคล้องกัน อีกทั้งต้องอธิบายถึงราคาโอนที่เหมาะสมของราคาสูตรการผลิตที่โอนอีกด้วย

การปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจ (Business Restructuring)

ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 407) ข้อ1(ค) คำอธิบายเกี่ยวกับการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจ (Business Restructuring) ระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี หรือในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี หากได้ปรากฏว่าได้มีการดำเนินการเช่นว่านั้น พร้อมทั้งความแตกต่างของลักษณะการประกอบธุรกิจและกลยุทธ์ทางธุรกิจระหว่างก่อนและหลังการปรับปรุงโครงสร้างดังกล่าว และผลกระทบต่อผลประกอบการของผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสาร หรือหลักฐาน

การปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจ (Business Restructuring) หมายถึงการปรับปรุงโครงสร้างความสัมพันธ์กันซึ่งรวมถึงการเลิกข้อตกลงหรือการเจรจาบทวนข้อตกลงด้วย

ตัวอย่างการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจ	อธิบายรับโอนหรือโอนและผลกระทบ
<ul style="list-style-type: none"> ➤ มีการตั้งบริษัทลูกขึ้นมาใหม่เพื่อดำเนินการให้บริการทางการเงิน (Financial Center) แก่บริษัทในกลุ่มทั้งหมด มีการโอนหน้าที่งานและพนักงานการเงินไปที่บริษัทดังกล่าว ➤ บริษัทแม่มีการประกอบธุรกิจหลายประเภท ต้องการปรับเป็นบริษัท Holding จึงโอนขายกิจการไปให้บริษัทลูกทั้งหมด 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ ในรอบระยะเวลาบัญชีนี้และรอบบัญชีก่อนหน้ามีการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจกับนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอย่างไร <ul style="list-style-type: none"> -ลักษณะของการปรับโครงสร้าง -เหตุผลในการปรับโครงสร้าง -ลักษณะการประกอบธุรกิจและกลยุทธ์ก่อนและหลังปรับโครงสร้างแตกต่างกันอย่างไร ➤ อธิบายผลกระทบของการโอนหรือรับโอนต่อบริษัท เช่น ผลกระทบต่อกระบวนการผลิตหรือกระบวนการทำงาน กระทบต่อรายได้หรือรายจ่าย (อาจแสดงถึงผลการดำเนินงานก่อนโอนและหลังโอนด้วย) ➤ อย่างไรก็ตามจะต้องมีการอธิบายหน้าที่งาน (Function) ความเสี่ยง (Risk) และทรัพย์สิน (Assets) ของเดิมและที่เปลี่ยนไป รวมถึงราคาโอน Intangible ใช้ Transfer Pricing Policy หรือ Transfer Pricing Method ใดในส่วน (2) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 407 อีกด้วย

การโอนทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน

ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 407) ข้อ 1 (ง) คำอธิบายเกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนที่ผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสาร หรือหลักฐานได้รับโอนมาจากหรือที่ได้โอนไปให้แก่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี หากได้ปรากฏว่าได้มีการดำเนินการ เช่นว่านั้น พร้อมทั้งผลกระทบ ต่อผลประกอบการของผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน

ทรัพย์สินไม่มีตัวตน (intangible) หมายถึง ทรัพย์สินที่ไม่ใช่ทรัพย์สินที่จับต้องได้และไม่ใช้ทรัพย์สินทางการเงิน (Financial Assets) อันอาจถือครองหรือควบคุมเพื่อประโยชน์ในกิจกรรมทางพาณิชย์ได้ และหากมีการโอนทรัพย์สินเช่นว่านั้นบุคคลซึ่งเป็นอิสระต่อกันและอยู่ในสภาวะการณ์ที่อาจเทียบเคียงกันได้พึงจ่ายค่าตอบแทนสำหรับการโอนดังกล่าว

ตัวอย่าง Intangible	อธิบายรับโอนหรือโอนและผลกระทบ
<p>ใน OECD Transfer Pricing Guideline 2017</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Patents(สิทธิบัตร) ➤ Know-how and Trade Secrets (ข้อมูลความลับทางการค้า เช่น ฐานข้อมูลลูกค้า ข้อมูลการตลาด) ➤ Trademarks ➤ Trade name and Brands ➤ Rights under contracts and government licenses ➤ Licenses and similar limited rights in intangibles ➤ Goodwill and ongoing concern value 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ ในรอบระยะเวลาบัญชีมีการโอนหรือรับโอน Intangible ประเภทใดให้แก่นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน <ul style="list-style-type: none"> -ใครเป็นเจ้าของ Intangible นั้น -ลักษณะของ Intangible -เหตุผลในการโอนหรือรับโอน ➤ อธิบายผลกระทบของการโอนหรือรับโอนต่อบริษัท เช่น ผลกระทบต่อกระบวนการผลิตหรือกระบวนการทำงาน กระทบต่อรายได้หรือรายจ่าย (อาจแสดงถึงผลการดำเนินงานก่อนโอนและหลังโอนด้วย) ➤ อย่างไรก็ตามจะต้องมีการอธิบายหน้าที่งาน (Function) ความเสี่ยง (Risk) และทรัพย์สิน (Assets) ของเจ้าของ Intangible เดิม และที่เปลี่ยนไป รวมถึงกระบวนการเรียกเก็บค่า Intangible ที่เปลี่ยนแปลงไป รวมถึงราคาโอน Intangible ใช้ Transfer Pricing Policy หรือ Transfer Pricing Method ใดในส่วน(2) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 407 อีกด้วย

หมายเหตุ ในการจัดทำเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่อธิบดีประกาศกำหนดดังกล่าว ผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน สามารถศึกษาเพิ่มเติมได้จาก OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

3. แนวทางการปรับปรุงการกำหนดราคา

บริษัทที่มีการทำธุรกรรมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันโดยมีข้อกำหนดด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันที่แตกต่างไปจากที่ควรหากดำเนินการโดยอิสระ ในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ดังนี้

1. ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายขั้นต้น (Primary Adjustment) เป็นการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นคู่สัญญาอันเกี่ยวเนื่องกับธุรกรรมที่ถูกควบคุม
2. ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายขั้นที่สอง (Secondary Adjustment) เป็นการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันให้เสมือนว่าได้มีการรับและจ่ายเงินได้จำนวนที่ควรจะได้รับแต่ไม่ได้รับจากคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง หรือจำนวนรายจ่ายที่จ่ายเกินออกไปให้แก่คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร
3. ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายเพื่อความสอดคล้อง (Corresponding Adjustment) เป็นการปรับปรุงรายได้ และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งของธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้น เพื่อให้สอดคล้องกับการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของคู่สัญญาฝ่ายแรก

ตัวอย่าง บริษัท ก ซื้อสินค้าจากบริษัท A ในต่างประเทศซึ่งมีความสัมพันธ์กันในราคา 1.2 ล้านบาท ซึ่งหากทั้งสองบริษัทดำเนินการโดยอิสระต่อกัน ราคาซื้อควรเป็น 1 ล้านบาท ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับลดรายจ่ายส่วนเกินของบริษัท ก จำนวน 0.2 ล้านบาท เป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล มีผลทำให้บริษัท ก มีกำไรเพิ่มขึ้นและต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มขึ้น และเจ้าพนักงานประเมินอาจพิจารณาว่า บริษัท ก. มีรายจ่ายที่จ่ายเกินออกไปให้บริษัท A จำนวน 0.2 ล้านบาท ดังนั้น กรณีที่บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท ก เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาเงินจำนวนดังกล่าวที่จ่ายเกินออกไปถือเป็นการจ่ายเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรให้บริษัท A และประเมินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่บริษัท ก ควรนำส่งในการจ่ายเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ หากบริษัท A ไม่มีการถือหุ้นในบริษัท ก เจ้าพนักงานประเมินอาจพิจารณาว่าเงินที่จ่ายเกินออกไปเป็นการให้กู้ยืมเงิน ซึ่งบริษัท ก จะต้องมียาได้จากดอกเบี้ยเงินกู้ และนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล