



โดย นายสาโรช ทองประคำ

ที่ปรึกษาในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการบัญชีภาษีอากร



ประมวลรัษฎากร : ภาษีเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

กรมสรรพากรได้ออกกฎหมายภาษีเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน โดยตราพรบ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 21 พฤศจิกายน 2561 ให้ใช้บังคับสำหรับรอบบัญชีเริ่มในวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป เจตนารมณ์ของการออกกฎหมายเพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาการถ่ายโอนกำไร (Profit Shifting) ระหว่างบริษัทเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งกลุ่มบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน จะใช้การถ่ายโอนกำไรและการด้านภาษีจากหน่วยภาษีที่เสียภาษีจำนวนมากไปยังหน่วยภาษีที่เสียภาษีน้อยกว่า ทำให้ต้นทุนด้านภาษีโดยรวมของกลุ่มบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันลดลงและจำนวนภาษีที่จัดเก็บโดยกรมสรรพากรลดลง เช่นเดียวกัน ทั้งนี้ กฎหมายดังกล่าวได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลให้สอดคล้องกับหลักการของ OECD Transfer Pricing Guideline 2017 โดยมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรใน 3 มาตรา ดังนี้

- มาตรา 35ตรี** กำหนดโทษทางอาญา
- มาตรา 71ทวิ** เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัท
- มาตรา 71ตรี** เอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน
- มาตรา 35ตรี** กำหนดโทษทางอาญากรณีบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันไม่ยื่นเอกสารภายในกำหนดเวลา หรือแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 200,000 บาท
- มาตรา 71ทวิ** บทบัญญัติมาตรา 71ทวิ ว.1 กำหนดว่า กรณีบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน (Associated Enterprises) กระทำธุรกรรมที่ถูกควบคุม (Controlled Transaction) ซึ่งมีข้อตกลงแตกต่างไปจากธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมหากบริษัทได้ดำเนินการโดยอิสระ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อมีการถ่ายโอนกำไรกฎหมาย

ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัท (Adjustment) ให้เป็นไปตามหลักการราคาที่สำคัญที่สุด ซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกระทำโดยสุจริต (Arm's Length Principle) ทั้งนี้ การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายและวิธีการกำหนดราคาจะเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในกฎกระทรวง ฉบับที่ 369 (พ.ศ.2563) และประกาศอธิบดีว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ลงวันที่ 14 มกราคม 2564 โดยมีประเด็นสำคัญต่าง ๆ ดังนี้



- ★ 1. ลักษณะของธุรกรรมที่ถูกควบคุม
- ★ 2. กำหนดการใช้ข้อมูลทั้งข้อมูลภายใน (Internal) และข้อมูลภายนอก (External) เปรียบเทียบเพื่อการปรับรายได้และรายจ่ายของบริษัท
- ★ 3. การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัท ซึ่งกำหนดเป็น 3 ขั้นตอน

3.1 การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายขั้นต้น (Primary Adjustment) โดยมีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขสำหรับการปรับปรุง ดังนี้ หลักการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability Analysis) วิธีการกำหนดราคาที่เหมาะสมที่สุด (The Most Appropriate Method) วิธีการกำหนดราคาที่ใช้ในการทดสอบราคาโอน (Transfer Pricing Methods) 5 วิธี และช่วงของผลตอบแทนที่พึงได้รับ (Arm's Length Range)

3.2 การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายขั้นที่สอง (Secondary Adjustment)

3.3 การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายเพื่อความสอดคล้อง (Corresponding Adjustment)

★ 4. ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า Advance Pricing Arrangements : APA

บทบัญญัติมาตรา 71ทวิ ว.2 กำหนดความหมายของคำว่าบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันจากความสัมพันธ์ในด้านทุน (Capital) เพียงอย่างเดียว โดยพิจารณาจากสัดส่วนการถือหุ้นระหว่างกันไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด แต่ได้ให้อำนาจแก่กรมสรรพากรในการกำหนดความสัมพันธ์ทางด้านทุน การจัดการ และการควบคุมเพิ่มเติมได้โดยออกเป็นกฎกระทรวง

บทบัญญัติมาตรา 71ทวิ ว.3 กำหนดขยายระยะเวลาให้บริษัทมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลายื่นแบบเสียภาษีหรือภายใน 60 วันนับแต่ได้รับแจ้งการปรับปรุง

เป็นหนังสือ ซึ่งเป็นการแก้ไขปัญหาการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายโดยเจ้าพนักงานประเมินภายหลังพ้นกำหนดเวลาการยื่นคำร้องขอคืนภาษีแล้ว เพื่อสร้างความเป็นธรรมในระบบภาษีเพิ่มขึ้น

มาตรา 71ตรี เป็นเรื่องเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน โดยบทบัญญัติมาตรา 71ตรี ว.1 กำหนดให้บริษัทที่มีความสัมพันธ์กันมีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลประจำปี (Disclosure Form) ภายใน 150 วันนับแต่วันสิ้นรอบเวลาบัญชี โดยกรมสรรพากรได้กำหนดแบบและวิธีการยื่นทางอิเล็กทรอนิกส์ไว้ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่อง กำหนดแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข สำหรับการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ลงวันที่ 14 มกราคม 2564

บทบัญญัติมาตรา 71ตรี ว.2 กำหนดให้บริษัทที่มีความสัมพันธ์กันยื่นเอกสารแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งเอกสารต่าง ๆ อาจมีลักษณะเป็นภาพรวมกิจการของกลุ่มบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันนั้น (Master File) หรืออาจมีลักษณะเป็นรายละเอียดเฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารและธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันของผู้ยื่นเอกสาร (Local File) โดยให้ยื่นเอกสารภายใน 180 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความในการยื่นครั้งแรกและ 60 วันสำหรับการยื่นครั้งต่อไป เพื่อเจ้าหน้าที่สรรพากรตรวจสอบและวิเคราะห์ธุรกรรมที่ได้กระทำระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน ทั้งนี้ การกำหนดเอกสารแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ของ Master File และ Local File จะเป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

บทบัญญัติมาตรา 71ตรี ว.3 กฎกระทรวง ฉบับที่ 370 (พ.ศ.2563) กำหนดยกเว้นให้แก่บริษัทที่มีรายได้ทางบัญชีไม่เกิน 200 ล้านบาท ไม่ต้องยื่นเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน

ข้อสังเกต การตราพรบ.แก้ไขเพิ่มเติมประมวล
รัษฎากร (ฉบับที่ 47) ตามแนวทางของ OECD และกฎหมาย
ภาษีของต่างประเทศ นอกจากทำให้กฎหมายภาษีของไทย
เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนมีความเป็นสากลที่ทันสมัยและ
ทำให้บริษัทผู้ลงทุนต่างชาติมีความมั่นใจต่อการจัดเก็บภาษี
ของไทยแล้ว พระราชบัญญัติดังกล่าวทำให้การเสียภาษีเงินได้
นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรจะมี 2 ระบบ กล่าวคือ กรณี
ธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันกระทำธุรกรรม
ที่ถูกควบคุม การคำนวณกำไรสุทธิจะใช้หลักการ “ราคา
ที่คู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกระทำโดยสุจริต” และการ
ปรับปรังรายได้รายจ่ายของบริษัทจะเป็นไปตามมาตรา 71ทวิ
และมาตรา 71ตรี แต่หากเป็นกรณีธุรกรรมระหว่างบริษัท
ที่เป็นอิสระต่อกัน การคำนวณกำไรสุทธิและการประเมิน
ภาษีจะใช้หลักการ “ราคาตลาด” เป็นไปตามมาตรา 65ทวิ
มาตรา 65ตรี และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545
เพื่อจัดเก็บภาษีของบริษัท

สำหรับผู้ที่สนใจบทความนี้ สามารถติดตามอ่านบทความ

“ประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน
(Transfer Pricing)” ฉบับ 13 หน้า

ซึ่งประกอบไปด้วย

1. บทนำ
2. กฎหมายภาษีเดิมเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี
ก่อนปี 2545
3. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545
4. กฎหมายภาษีปัจจุบันเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน
(Transfer Pricing)
5. บทสรุป



ได้โดย Scan QR Code
หรือคลิก <https://bit.ly/3nukFi4>

