

มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514

นางสาวปาณิสสา ล่อใจชน

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2563

สารบัญ

	หน้า
สารบัญ.....	ข
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย	2
1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย	3
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย	3
1.5 วิธีการศึกษา.....	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย.....	3
บทที่ 2 การประกอบกิจการปิโตรเลียมและประเด็นการกำหนดราคาโอนในกิจการปิโตรเลียม	5
2.1 การประกอบกิจการปิโตรเลียม	5
2.1.1 ความหมายของคำว่า “ปิโตรเลียม” และกิจการปิโตรเลียม.....	5
2.1.2 ความเป็นมาของกิจการปิโตรเลียมในประเทศไทย.....	5
2.1.3 การแบ่งและจัดเก็บผลประโยชน์ในปิโตรเลียม.....	7
2.2 ประเด็นการกำหนดราคาโอนในกิจการปิโตรเลียม.....	12
2.2.1 การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing).....	12
2.2.2 การกำหนดราคาโอนในกิจการปิโตรเลียมและประเด็นปัญหา	15
บทที่ 3 มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับกิจการปิโตรเลียม	22
3.1 แนวทางมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามข้อเสนอขององค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD).....	22
3.1.1 หลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm’s Length Principle).....	25
3.1.2 การปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment)	31
3.1.3 การรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation).....	32
3.1.4 ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement : APA)	34
3.2 มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับกิจการปิโตรเลียมในประเทศไทย.....	35
3.2.1 มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	36

3.2.2	มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามประมวลรัษฎากร.....	37
3.3	มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับกิจการปิโตรเลียมในประเทศสหรัฐอเมริกา.....	43
3.3.1	กฎหมายหลักว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน	44
3.3.2	กฎหมายลำดับรองว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน	45
บทที่ 4	ปัญหาการใช้มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม.....	50
4.1	บทวิเคราะห์มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	50
4.1.1	หลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm’s Length Principle).....	51
4.1.2	วิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Method).....	54
4.1.3	การปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment)	56
4.1.4	การรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation).....	57
4.1.5	ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement : APA)	58
4.2	ปัญหาการใช้มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม.....	59
บทที่ 5	บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	62
5.1	การกำหนดให้จัดทำรายงานเอกสารการกำหนดราคาโอนตามรูปแบบ 3-Tier Transfer Pricing Documentation ของ OECD.....	63
5.2	การกำหนดให้สามารถจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement : APA).....	63
รายการอ้างอิง.....		65
ภาคผนวก.....		68
ภาคผนวก ก.....		69
ภาคผนวก ข.....		72
ภาคผนวก ค.....		79

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบันการประกอบธุรกิจระหว่างประเทศมีการพัฒนาและเติบโตอย่างต่อเนื่อง โดยมีการขยายการลงทุนไปในประเทศต่าง ๆ อย่างรวดเร็ว ซึ่งการการดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศเช่นนี้ก่อให้เกิดรูปแบบกลุ่มธุรกิจที่เป็นกิจการข้ามชาติ (Multinational Enterprise : MNEs) โดยกิจการข้ามชาตินี้ย่อมมีการดำเนินธุรกรรมระหว่างกัน¹ มีการกำหนดราคาโอน กล่าวคือราคาหรือค่าตอบแทนที่เรียกเก็บระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งราคาโอนอาจเป็นไปตามราคาตามกลไกตลาดหรือราคาที่บิดเบือนจากราคาตลาดเนื่องจากคู่สัญญามีความสัมพันธ์กันก็เป็นได้² การกำหนดราคาโอนที่ไม่เป็นไปตามราคาตลาดมักจะมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะหลบเลี่ยงภาษี โดยเฉพาะกลุ่มกิจการข้ามชาติอาจใช้ความแตกต่างของอัตราภาษีในแต่ละประเทศที่แตกต่างกัน ในการกำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ในการถ่ายโอนกำไรจากบริษัทที่อยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีสูงไปยังอีกบริษัทในเครือที่อยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่าโดยไม่สอดคล้องกับและเป็นไปตามกลไกของราคาตลาด ซึ่งการกำหนดราคาโอนเช่นนี้มีผลกระทบอย่างมากต่อการเก็บภาษีทั้งภายในประเทศและระหว่างประเทศ

การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) จึงเป็นหนึ่งในรูปแบบของการหลบเลี่ยงภาษีของกลุ่มกิจการข้ามชาติ ซึ่งองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-Operation and Development : OECD) ตระหนักถึงปัญหานี้ โดย OECD ได้นำเสนอโครงการ Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) เพื่อพัฒนากฎหมายภาษีระหว่างประเทศให้มีความทันสมัยขึ้นให้ทันกับธุรกรรมที่มีความซับซ้อนมากขึ้น และได้เสนอแผนปฏิบัติการ 15 แผน ซึ่งใน 15 แผนปฏิบัติการนี้ได้รวมถึงแผนปฏิบัติการสำหรับการตอบโต้ปัญหาการกำหนดราคาโอนด้วย ทั้งนี้สำหรับประเทศไทยนั้น ประเทศไทยได้มีการดำเนินการปรับปรุงกฎหมายภาษีของประเทศไทยให้สอดคล้องกับส่วนหนึ่งของแผนปฏิบัติการ BEPS ซึ่งประเทศไทยได้เข้าร่วมตกลงกับนานาประเทศ โดยหนึ่งในการปรับปรุงกฎหมายภาษีของประเทศไทยเพื่อให้สอดคล้องกับแผนปฏิบัติการ BEPS นั้นคือ การประกาศพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 47 ว่าด้วยเรื่องมาตรการกำหนดราคาโอน ซึ่งได้กำหนดทั้งนิยาม หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติตามมาตรการกำหนดราคาโอนเพิ่มเติมไว้ในประมวลรัษฎากร

¹ กรมสรรพากร. Transfer Pricing [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/563.html>[2 มกราคม 2564]

² จิตรา ณีชนะนันท์, “การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ ตอนที่ 4,” สรรพากรสาส์น 46, 1 (มกราคม 2542): 2

อย่างไรก็ดี พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ว่าด้วยการจัดเก็บภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่มีความจำเพาะต่อกิจการปิโตรเลียมและถูกบัญญัติขึ้นไว้เป็นพิเศษ แยกต่างหากจากประมวลรัษฎากรที่ว่าด้วยเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ โดยที่พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 นี้ได้มีการกำหนดมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนออกมาโดยเฉพาะเช่นกัน และไม่ได้มีการบัญญัติให้นำมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนำมาบังคับใช้กับพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ด้วย

จากลักษณะรูปแบบของกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของประเทศไทยข้างต้น จึงส่งผลต่อการกำกับดูแลการกำหนดราคาโอนของกิจการซึ่งอยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 เนื่องจากมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมบัญญัติไว้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2514 และมีความแตกต่างจากมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมเมื่อปี พ.ศ. 2561 ดังนั้นจึงประสงค์ที่จะศึกษาและวิเคราะห์มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมพ.ศ. 2514 เพื่อพิจารณาว่ามาตรการดังกล่าวยังคงมีความเหมาะสมต่อการป้องกันการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในยุคปัจจุบันหรือไม่ อย่างไร

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษาแนวคิดและหลักเกณฑ์มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514
2. เพื่อศึกษามาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามข้อเสนอขององค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ภายใต้แผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการผูกกักร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS) กับการนำมาใช้กับกิจการปิโตรเลียม
3. เพื่อศึกษามาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของต่างประเทศ และนำมาเปรียบเทียบกับมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514
4. เพื่อศึกษาแนวทางการแก้ไขเพิ่มเติมเพื่อส่งเสริมให้มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 มีประสิทธิภาพในทางปฏิบัติเพิ่มขึ้น

1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

บทบัญญัติว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 เป็นมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนที่ยังคงมีความเหมาะสมในการป้องกันการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในยุคปัจจุบัน เพียงแต่ควรมีการเพิ่มเติมรายละเอียดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารราคาโอนเพื่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพในทางปฏิบัติมากยิ่งขึ้น

1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

1. ศึกษาหลักเกณฑ์มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนของประเทศไทยสำหรับกิจการปิโตรเลียมตามประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514
2. ศึกษามาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามข้อเสนอขององค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านการเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ภายใต้แผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกีดกันฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS)
3. ศึกษามาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของประเทศสหรัฐอเมริกา

1.5 วิธีการศึกษา

การวิจัยนี้ ใช้วิธีวิจัยเอกสาร (Documentary research) โดยศึกษาค้นคว้ารวบรวมข้อมูลจากประมวลรัษฎากร บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หนังสือคำอธิบายกฎหมาย ตำราและบทความทางวิชาการ รวมถึงการขอคำปรึกษาและคำแนะนำจากอาจารย์ เพื่อทำการวิเคราะห์หลักการและแนวทางการตีความในประเด็นที่ต้องการศึกษาอย่างเป็นระบบ พร้อมทั้งสรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

1. เข้าใจปัญหาการกำหนดราคาโอนในกิจการปิโตรเลียม และการกำหนดมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ซึ่งบังคับใช้กับกิจการปิโตรเลียมในประเทศไทย
2. เข้าใจมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามข้อเสนอขององค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านการเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ภายใต้แผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกีดกันฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS) และมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของต่างประเทศ

3. ตระหนักถึงความเหมาะสมของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามพระราชบัญญัติภาษีเงิน
ได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 กับการปรับใช้กับกิจการปิโตรเลียมในยุคปัจจุบัน

บทที่ 2

การประกอบกิจการปิโตรเลียมและประเด็นการกำหนดราคาโอนในกิจการปิโตรเลียม

มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 เป็นมาตรการที่บังคับใช้กับกิจการปิโตรเลียมที่อยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ดังกล่าวซึ่งมีความเฉพาะเจาะจงทั้งในแง่ของรูปแบบการประกอบกิจการและการจัดเก็บภาษีและค่าตอบแทนให้แก่รัฐ นอกจากนี้การพิจารณาการกำหนดราคาโอนในกิจการปิโตรเลียมและลักษณะของธุรกรรมที่เกิดขึ้นเฉพาะกิจการย่อมช่วยให้เกิดความเข้าใจในการวิเคราะห์ถึงมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ดังนั้นจึงได้จำแนกการพิจารณาออกเป็น 2 เรื่องหลัก คือ 2.1 การประกอบกิจการปิโตรเลียม และ 2.2 ประเด็นการกำหนดราคาโอนในกิจการปิโตรเลียม

2.1 การประกอบกิจการปิโตรเลียม

2.1.1 ความหมายของคำว่า “ปิโตรเลียม” และกิจการปิโตรเลียม

“ปิโตรเลียม” ตามความหมายของพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 หมายถึง น้ำมันดิบ ประกอบด้วยสารไฮโดรคาร์บอนและสารอินทรีย์อื่น ๆ อีกมาก องค์ประกอบไม่แน่นอนแล้วแต่แหล่งที่พบ

ในขณะที่ตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับแก่การประกอบกิจการปิโตรเลียมทั่วราชอาณาจักร ได้กำหนดนิยาม “ปิโตรเลียม” หมายความว่า น้ำมันดิบ ก๊าซธรรมชาติ ก๊าซธรรมชาติเหลวสารพลอยได้ และสารประกอบไฮโดรคาร์บอนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นโดยธรรมชาติ และอยู่ในสภาพอิสระ ไม่ว่าจะมามีลักษณะเป็นของแข็ง ของหนืด ของเหลว หรือก๊าซ และให้หมายความรวมถึงบรรดาไฮโดรคาร์บอนหนักที่อาจนำขึ้นมาจากแหล่งโดยตรง โดยใช้ความร้อนหรือกรรมวิธีทางเคมี แต่ไม่หมายความรวมถึง ถ่านหิน หินน้ำมัน หรือหินอื่นที่สามารถนำมากลั่นเพื่อแยกเอาน้ำมันด้วยการใช้ความร้อนหรือกรรมวิธีทางเคมี

สำหรับ “กิจการปิโตรเลียม” ตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 หมายความว่า การสำรวจ ผลิต เก็บรักษา ขนส่ง ขาย หรือจำหน่ายปิโตรเลียม

2.1.2 ความเป็นมาของกิจการปิโตรเลียมในประเทศไทย

การสำรวจพบปิโตรเลียมครั้งแรกในประเทศไทยเกิดขึ้นโดยบังเอิญ ในปี พ.ศ.2461 เมื่อชาวบ้านอำเภอฝาง จังหวัดเชียงใหม่ ได้พบน้ำมันไหลซึมขึ้นมาจากพื้นดิน

ต่อมา พระเจ้าบรมวงศ์เธอกรมพระกำแพงเพชรอัครโยธิน อธิบดีกรมรถไฟหลวง ได้ทรงว่าจ้าง นักสำรวจธรณีวิทยาชาวอเมริกัน ให้ค้นหาน้ำมันและถ่านหิน เพื่อใช้เป็นเชื้อเพลิงแทนไม้ฟืนสำหรับรถจักรไอน้ำในกิจการรถไฟ โดยได้สำรวจทุกภาคของประเทศตั้งแต่เดือนธันวาคม พ.ศ. 2462 จนถึงเดือนมกราคม พ.ศ. 2466 ซึ่งครอบคลุมไปถึงพื้นที่อำเภอฝาง จังหวัดเชียงใหม่ ที่สำรวจพบน้ำมันดิบในชั้นทรายน้ำมันดิน (Tar Sand) แต่การเจาะสำรวจในขณะนั้นใช้อุปกรณ์เจาะสำรวจส่วนใหญ่เป็นไม้ จึงเจาะได้ไม่ลึกมาก และการเดินทางขณะนั้นยังไม่มีถนนทางไปอำเภอฝาง ดังนั้นบ่อน้ำมันดิบนั้นจึงไม่เหมาะแก่การลงทุนพัฒนาขึ้นมาใช้ประโยชน์

ในปี พ.ศ. 2478 กระทรวงกลาโหมได้จ้างนักธรณีวิทยาชาวสวิสมาสำรวจเพิ่มเติมในแอ่งฝางอีกครั้งหนึ่ง แต่การเจาะสำรวจก็ยังไม่ประสบความสำเร็จใด ๆ ต่อมาในปี พ.ศ. 2481 กรมทางหลวงแผ่นดินจึงเข้ามาสำรวจค้นหาทรายน้ำมันรอบ ๆ บริเวณที่มีน้ำมันซึมขึ้นมา เพื่อศึกษาความเป็นไปได้ในการนำทรายน้ำมันมาใช้ในการก่อสร้างถนนแทนยางมะตอย แต่โครงการนี้ก็ล้มเลิกไป และในปี พ.ศ. 2491 กรมโลหกิจ (กรมทรัพยากรธรณีในปัจจุบัน) จึงเข้าไปสำรวจที่แอ่งฝางอีกครั้ง โดยใช้วิธีการสำรวจวัดคลื่นไหวสะเทือนเพื่อกำหนดตำแหน่งของหลุมเจาะ ทำให้สามารถผลิตน้ำมันได้วันละประมาณ 20 บาเรล ต่อมาในปี พ.ศ. 2499 พื้นที่นี้ก็ถูกโอนให้ไปอยู่ภายใต้การดำเนินงานของกระทรวงกลาโหมอีกครั้งหนึ่ง และสามารถทำให้การผลิตเพิ่มขึ้นเป็นวันละประมาณ 1,000 บาเรล โดยในปีพ.ศ. 2497 ได้เริ่มมีความพยายามในการค้นหาน้ำมันดิบในที่ราบลุ่มภาคกลาง โดยกรมโลหกิจได้จ้างบริษัทสัญชาติอังกฤษบินสำรวจวัดค่าความเข้มสนามแม่เหล็กโลกและสำรวจค่าความโน้มถ่วง จากนั้นจึงวางแผนดำเนินงานและทำการเจาะสำรวจ 3 หลุม แต่ไม่พบปิโตรเลียมเลย

สำหรับมิติใหม่ของการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในประเทศไทย ได้เริ่มต้นขึ้นในปี พ.ศ.2503 เมื่อรัฐบาลเปลี่ยนนโยบายโดยมีการประกาศเชิญชวนให้เอกชนเข้ามาสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในประเทศ โดยในปีพ.ศ. 2505 บริษัท ยูเนียนออยล์ออฟไทยแลนด์ จำกัด (ปัจจุบันคือ บริษัท ยูโนแคลไทยแลนด์ จำกัด) ได้รับสิทธิ์สำรวจและผลิตปิโตรเลียมที่ที่ราบสูงโคราช ในขณะเดียวกัน นายราฟาแอล บัมเปลลี ได้รับสิทธิ์ในการสำรวจและผลิตในบริเวณใกล้เคียงกัน ส่วนบริษัทกัลฟ์ ออยล์ ได้รับสัมปทานสำรวจปิโตรเลียมรอบ ๆ กรุงเทพมหานคร ต่อมาในปี พ.ศ.2508 กรมโลหกิจได้จัดทำหลักเกณฑ์การยื่นขอสิทธิสำรวจและผลิตปิโตรเลียมขึ้น และในปี พ.ศ.2511 ได้แบ่งพื้นที่ประเทศไทยออกเป็นแปลง ๆ ทั้งบนบกและในทะเล เพื่อความสะดวกในการขอสัมปทาน ทั้งนี้ พื้นที่สัมปทานนั้นถูกจัดสรรไว้เหมือนเป็นพื้นที่ศึกษาและสำรวจแหล่งปิโตรเลียม เป็นพื้นที่ที่มีการประเมินแล้วว่ามีโอกาสที่จะพบปิโตรเลียม เพราะมีการศึกษาทางธรณีวิทยาเบื้องต้นแล้วพบว่ามีองค์ประกอบของปิโตรเลียม แต่ไม่ได้หมายความว่าทุกพื้นที่จะประสบความสำเร็จในการค้นพบปิโตรเลียม

และในปีพ.ศ.2514 รัฐบาลได้ออกพระราชบัญญัติปิโตรเลียม เพื่อเป็นกฎหมายหลักในการควบคุมการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม ทำให้เอกชนสนใจแหล่งปิโตรเลียมกันอย่างกว้างขวาง³

2.1.3 การแบ่งและจัดเก็บผลประโยชน์ในปิโตรเลียม

2.1.3.1 หลักสากลของระบบการแบ่งและจัดเก็บผลประโยชน์ในปิโตรเลียม

ระบบการแบ่งและจัดเก็บผลประโยชน์ในปิโตรเลียม (Petroleum Fiscal Regime) สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทหลัก ได้แก่ ระบบสัมปทาน (Concessionary Systems) และระบบสัญญา (Contractual Systems) ซึ่งระบบสัญญานั้นสามารถแบ่งประเภทย่อยออกเป็น กรณีสัญญาจ้างบริการ (Service Agreements) และกรณีสัญญาแบ่งปันผลผลิต (Product Sharing Agreements)⁴

ระบบสัมปทาน (Concessionary Systems)

ระบบสัมปทานถือว่าเป็นระบบที่เก่าแก่ที่สุด โดยระบบนี้รัฐจะให้สิทธิในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมแก่ผู้ประกอบการเอกชนในฐานะผู้รับสัมปทาน โดยผลผลิตปิโตรเลียมจะตกเป็นของเอกชนผู้รับสัมปทานนั้น โดยรัฐได้รับค่าตอบแทนในรูปแบบของค่าภาคหลวงและภาษีจากการผลิตปิโตรเลียม⁵

ทั้งนี้ระบบสัมปทานนี้จะใช้กับประเทศที่มีความเสี่ยงสูงและรัฐไม่ยอมแบกความเสี่ยงไว้เอง⁶ และระบบนี้ถูกใช้ในประเทศต่าง ๆ มากมายประมาณครึ่งหนึ่งของประเทศทั่วโลก อาทิเช่น สหรัฐอเมริกา อังกฤษ ฝรั่งเศส นอร์เวย์ รัสเซีย ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ แอฟริกาใต้ โคลอมเบีย และอาร์เจนตินา เป็นต้น ซึ่งประเทศเหล่านี้ต่างมีระบบการแบ่งและจัดเก็บผลประโยชน์ในปิโตรเลียมที่แตกต่างกันออกไปทั้งในเรื่องของค่าภาคหลวง อัตราภาษี ระบบการจัดเก็บภาษี หรือองค์ประกอบอื่น ๆ เช่น สิทธิประโยชน์สำหรับการส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น⁷

³ บริษัท ปตท. สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน). ประวัติการสำรวจปิโตรเลียมในประเทศไทย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www2.pttep.com/energyliteracy/PTTEP/issue.aspx?id=22>[9 มกราคม 2564]

⁴ Muhammed Mazeel, Petroleum Fiscal Systems and Contracts, (Hamburg: Diplomica Verlag GmbH, 2010), p.8

⁵ นายอติวิชญ์ แสงสุวรรณ. ระบบการแบ่งและจัดเก็บผลประโยชน์ของรัฐในกิจการปิโตรเลียม [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://library.parliament.go.th/sites/default/files/assets/files/works/academic%20office/radio%20scripts/pdf/2560-02/NALT-radioscript-rr2560-feb6.pdf>[9 มกราคม 2564]

⁶ เรื่องเดียวกัน.

⁷ Muhammed Mazeel, Petroleum Fiscal Systems and Contracts, (Hamburg: Diplomica Verlag GmbH, 2010), p.12

ระบบสัญญา (Contractual Systems)

ภายใต้ระบบสัญญา ผู้ประกอบการจะทำสัญญากับรัฐโดยตรง และเงื่อนไขในสัญญาแต่ละฉบับไม่จำเป็นที่จะต้องเหมือนกัน⁸ โดยสามารถแบ่งประเภทย่อยออกเป็น กรณีสัญญาแบ่งปันผลผลิต (Product Sharing Agreements) และกรณีสัญญาจ้างบริการ (Service Agreements)

กรณีสัญญาแบ่งปันผลผลิต (Product Sharing Agreements)

สัญญาแบ่งปันผลผลิตจะเป็นสัญญาที่ให้สิทธิในการสำรวจและผลิตในพื้นที่และระยะเวลาที่กำหนดแก่ผู้ประกอบการเอกชน ซึ่งผู้ประกอบการเอกชนจะต้องเป็นผู้รับความเสี่ยงในการสำรวจและภาระต้นทุนทั้งหมด โดยจะได้รับค่าตอบแทนเป็นส่วนแบ่งของน้ำมันและแก๊สที่ผลิตได้ สำหรับสัดส่วนการแบ่งปันผลผลิตนั้นจะเป็นไปตามสูตรในการคำนวณตามสัญญา

สำหรับกรณีสัญญาแบ่งปันผลผลิตนี้ รัฐจะได้รับส่วนแบ่งของผลผลิตปิโตรเลียมในส่วนใหญ่ ซึ่งรัฐสามารถนำไปขายและเป็นรายได้ให้แก่รัฐเองตามแนวทางนโยบายและความต้องการทางเศรษฐกิจของรัฐนั้น ๆ ซึ่งรัฐที่นำระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิตมาใช้มักเป็นประเทศที่มีแหล่งน้ำมันดิบขนาดใหญ่และเป็นผู้ส่งออกน้ำมัน ตัวอย่างเช่น มาเลเซีย อินเดียน ไนจีเรีย แองโกลา ตรินิแดด แอลจีเรีย อียิปต์ เยเมน ซีเรีย มองโกเลีย จีน เป็นต้น⁹

กรณีสัญญาจ้างบริการ (Service Agreements)

กรณีสัญญาจ้างบริการในหลายกรณีมีความคล้ายคลึงกับกรณีสัญญาแบ่งปันผลผลิต แต่มีความแตกต่างที่วิธีการจ่ายค่าตอบแทนที่กรณีสัญญาแบ่งปันผลผลิตจะมีการแบ่งปันผลผลิตหรือผลกำไรอย่างใดอย่างหนึ่ง อย่างไรก็ตาม สัญญาจ้างบริการทั้งหลายมักจะมีข้อกำหนดที่มีความเฉพาะเจาะจงในการคำนวณค่าบริการ สำหรับกรณีสัญญาจ้างบริการนั้นสามารถแบ่งประเภทย่อยได้เป็น 2 รูปแบบตามลักษณะ

⁸ นายอดิวิษญ์ แสงสุวรรณ. ระบบการแบ่งและจัดเก็บผลประโยชน์ของรัฐในกิจการปิโตรเลียม [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://library.parliament.go.th/sites/default/files/assets/files/works/academic%20office/radio%20scripts/pdf/2560-02/NALT-radioscript-rr2560-feb6.pdf>[10 มกราคม 2564]

⁹ Muhammed Mazeel, Petroleum Fiscal Systems and Contracts, (Hamburg: Diplomica Verlag GmbH, 2010), p.18

ของสัญญา กล่าวคือ สัญญาจ้างบริการโดยแท้ (Pure Service Agreements) และสัญญาจ้างบริการแบบมีความเสี่ยง (Risk Service Agreements)

สัญญาจ้างบริการรูปแบบแรกคือ สัญญาจ้างบริการโดยแท้ (Pure Service Agreements) กล่าวคือเป็นการที่คู่สัญญาจะดำเนินการสำรวจและผลิตแท่งแร่ซึ่งเป็นเจ้าของ โดยคู่สัญญาได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าบริการ ทั้งนี้รูปแบบนี้คู่สัญญาจะไม่ต้องรับความเสี่ยงในการสำรวจเองแต่อย่างใด สำหรับสัญญารูปแบบนี้พบว่าไม่ได้ใช้กันอย่างแพร่หลายนัก โดยอาจจะพบบ้างในประเทศแถบตะวันออกกลาง โดยเป็นการที่รัฐจะเป็นผู้ออกทุน เพียงแต่ต้องการผู้เชี่ยวชาญในการมาดำเนินการให้ ตัวอย่างเช่น อิหร่าน ซาอุดีอาระเบีย ฟิลิปปินส์ และคูเวต¹⁰

สัญญาจ้างบริการรูปแบบที่สองคือ สัญญาจ้างบริการแบบมีความเสี่ยง (Risk Service Agreements) กล่าวคือ คู่สัญญาจะต้องเป็นผู้ออกทุนในการดำเนินการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมเอง โดยที่จะต้องรับความเสี่ยงในการสำรวจปิโตรเลียมทั้งหมด ดังนั้นหากการสำรวจนั้นประสบผลสำเร็จ คู่สัญญาจะสามารถคืนทุนผ่านการขายผลผลิตปิโตรเลียม และรับค่าตอบแทนในอัตราร้อยละของจำนวนรายได้ที่ได้รับจากการขายปิโตรเลียมนั้น โดยย่อมมีภาระภาษีเกิดขึ้นจากการได้รับค่าตอบแทนดังกล่าว ทั้งนี้คู่สัญญาไม่มีสิทธิได้รับการแบ่งปันผลผลิตแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม แม้ว่าคู่สัญญาจะไม่ได้รับการแบ่งปันผลผลิตหรือกำไรจากน้ำมัน แต่กรณีนี้คู่สัญญาจะได้รับแบ่งปันส่วนของรายได้ซึ่งมีความคล้ายคลึงกับรูปแบบของสัญญาแบ่งปันผลผลิต

สัญญาเช่นนี้รัฐจะยังคงเป็นเจ้าของในปิโตรเลียมที่ถูกผลิตขึ้นมา และคู่สัญญาไม่มีสิทธิในผลผลิตปิโตรเลียมดังกล่าว เว้นแต่ว่าคู่สัญญาได้จ่ายค่าตอบแทนสำหรับผลผลิตปิโตรเลียมนั้น โดยที่คู่สัญญาอาจได้รับสิทธิพิเศษในการซื้อผลผลิตดังกล่าวจากภาครัฐ¹¹

2.1.3.2 ระบบการแบ่งและจัดเก็บผลประโยชน์ในปิโตรเลียมในประเทศไทย

สำหรับประเทศไทย ปิโตรเลียมซึ่งเป็นทรัพยากรทางธรรมชาติที่สำคัญทางเศรษฐกิจ ถูกกำหนดให้เป็นของรัฐ โดยผู้ใดสำรวจหรือผลิตปิโตรเลียมในที่ใดในราชอาณาจักร ซึ่งหมายความรวมถึงเขตไหล่ทวีปที่เป็นสิทธิของประเทศไทยตามหลักกฎหมายระหว่างประเทศที่ยอมรับนับถือกันโดยทั่วไปและตามสัญญากับต่างประเทศ¹² ไม่ว่าที่นั้นเป็นของตนเองหรือบุคคลอื่น ผู้ที่ดำเนินกิจการปิโตรเลียม นั้นต้องได้รับสัมปทาน ได้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิต หรือได้รับสัญญาจ้างบริการตามมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติ

¹⁰ Ibid, p. 27.

¹¹ Ibid, p. 28.

¹² Ibid.

ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514 ดังนั้นจะเห็นได้ว่าประเทศไทยได้กำหนดระบบการแบ่งและจัดเก็บผลประโยชน์ในปีโตรเลียมทั้งระบบสัมปทาน ระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิต และระบบสัญญาจ้างบริการ ให้รัฐมีทางเลือกในการปรับใช้ได้

ประเทศไทยได้เริ่มมีการเปิดให้สัมปทานปีโตรเลียมเป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2504 และดำเนินการสำรวจและผลิตปีโตรเลียมอย่างจริงจังในปีพ.ศ. 2514 หลังจากพระราชบัญญัติปีโตรเลียม พ.ศ. 2514 และพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ. 2514 มีผลบังคับใช้ กฎหมายทั้งสองฉบับเป็นเครื่องมือในการควบคุม อำนวยความสะดวกให้แก่รัฐและผู้ประกอบกิจการปีโตรเลียมในการแบ่งและจัดเก็บผลประโยชน์ในปีโตรเลียมโดยวิธีการพิเศษเฉพาะต่างจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร และเพื่อความเหมาะสมต่อการบริหารเปลี่ยนแปลงต่อกิจการปีโตรเลียม จึงได้มีการปรับปรุงกฎหมายทั้งสองฉบับนี้ในอีกหลายครั้ง

ปัจจุบันสัมปทานปีโตรเลียมในประเทศไทยแบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มที่ได้รับสัมปทานภายใต้เงื่อนไขของพระราชบัญญัติปีโตรเลียม พ.ศ. 2514 หรือที่เรียกโดยทั่วไปว่าระบบ Thailand I และกลุ่มที่ได้รับสัมปทานภายใต้เงื่อนไขของพระราชบัญญัติปีโตรเลียม (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2532 ที่เรียกว่ากฎหมายใหม่ หรือ Thailand III ส่วนระบบ Thailand II เป็นระบบ ซึ่งรัฐเคยใช้กับผู้รับสัมปทานในช่วงปี 2525 - 2528 แต่ไม่สามารถพัฒนาแหล่งปีโตรเลียมที่พบ เนื่องจากมีการจัดเก็บรายได้เข้ารัฐสูง นอกจากระบบสัมปทานที่ใช้กับแหล่งปีโตรเลียมในประเทศไทยแล้ว ประเทศไทยยังมีพื้นที่พัฒนาร่วมไทย-มาเลเซีย ซึ่งมีข้อตกลงร่วมกันในการดำเนินกิจการในพื้นที่ดังกล่าวโดยใช้ระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิต¹³ และในปีพ.ศ. 2565-2566 ซึ่งเป็นปีที่สัมปทานในแหล่งบงกชและเอราวัณจะสิ้นสุดลง รัฐได้กำหนดให้สัญญาระหว่างรัฐกับผู้ประกอบการเอกชนให้เป็นอยู่ภายใต้ระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิตแทน

2.1.3.3 การจัดเก็บภาษีและค่าตอบแทนสำหรับกิจการปีโตรเลียมในประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีและค่าตอบแทนสำหรับกิจการปีโตรเลียมในประเทศไทยนั้นมีความแตกต่างกันไปตามกลุ่มผู้ได้รับสิทธิในการประกอบกิจการปีโตรเลียมในประเทศไทย ดังที่อธิบายไว้ในข้อ 2.1.3.2 ข้างต้น และกำหนดการภาษีและค่าตอบแทนไว้ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม และพระราชบัญญัติปีโตรเลียมฉบับต่าง ๆ สรุปได้ดังต่อไปนี้

¹³ กระทรวงพลังงาน. ตอบโจทย์กระแส Social Media “ทำไมต้องระบบสัมปทาน?” [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

https://energy.go.th/km-energy/wp-content/uploads/2016/08/7.KM_2557_DMF.pdf [10 มกราคม 2564]

ระบบ Thailand I ซึ่งบังคับใช้กับผู้ได้รับสัมปทานก่อน 15 สิงหาคม พ.ศ. 2532

ค่าภาคหลวง	อัตราร้อยละ 12.5 ของมูลค่าปิโตรเลียมที่ขายหรือจำหน่าย
ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	ร้อยละ 50 ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการปิโตรเลียม โดยถือให้ค่าภาคหลวงเป็นเครดิตภาษีได้

ระบบ Thailand I แบบพิเศษ ซึ่งบังคับใช้กับผู้ที่ได้ทำสัญญาปิโตรเลียมไว้ก่อนปีพ.ศ. 2512 และได้ทำสัญญาซื้อขายก๊าซธรรมชาติกับองค์การก๊าซธรรมชาติก่อนปีพ.ศ. 2522

ค่าภาคหลวง	อัตราร้อยละ 6.25 ของมูลค่าปิโตรเลียมที่ขายหรือจำหน่าย
ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	ร้อยละ 35 ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการปิโตรเลียม และร้อยละ 23.08 ของกำไรที่ส่งออก โดยถือให้ค่าภาคหลวงเป็นรายจ่าย และมีเครดิตภาษีสำหรับปิโตรเลียมที่ผลิตได้เพื่อใช้ในราชอาณาจักร ร้อยละ 6.25

ระบบ Thailand III ซึ่งบังคับใช้กับผู้ได้รับสัมปทานตั้งแต่ 15 สิงหาคม พ.ศ. 2532 ทั้งนี้ไม่รวมถึงผู้ทำสัญญาแบ่งปันผลผลิตกับองค์กรร่วมไทย-มาเลเซีย และผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิต

ค่าภาคหลวง	อัตราร้อยละ 5-15 ของมูลค่าปิโตรเลียมที่ขายหรือจำหน่าย
ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	ร้อยละ 50 ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการปิโตรเลียม โดยถือให้ค่าภาคหลวงถือเป็นรายจ่าย
ผลประโยชน์ตอบแทนพิเศษ (Special Remuneration Benefit)	ร้อยละ 0-75 โดยคำนวณจากค่าของรายได้ในรอบปีต่อหลุมเจาะลึกหนึ่งเมตร

ระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิตในพื้นที่พัฒนาร่วมไทย-มาเลเซีย ซึ่งบังคับใช้กับผู้ที่ได้ทำสัญญาแบ่งปันผลผลิตกับองค์กรร่วมไทย-มาเลเซีย

ค่าภาคหลวง	อัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าปิโตรเลียมที่ขายหรือจำหน่าย
ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	ร้อยละ 0 สำหรับระยะเวลา 8 ปีแรก ร้อยละ 10 สำหรับระยะเวลา 9-15 ปี ร้อยละ 20 สำหรับระยะเวลาปีที่ 16 เป็นต้นไป
อัตราส่วนการแบ่งผลกำไรระหว่างรัฐกับเอกชน หลังหักค่าใช้จ่ายแล้ว	50 : 50

ระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิตแทน ตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2560 ซึ่งบังคับใช้กับผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิต

ค่าภาคหลวง	อัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าปิโตรเลียมที่ขายหรือจำหน่าย
ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการปิโตรเลียม
อัตราส่วนการแบ่งผลกำไรระหว่างรัฐกับเอกชน หลังหักค่าใช้จ่ายแล้ว	ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตไม่เกินร้อยละห้าสิบ

2.2 ประเด็นการกำหนดราคาโอนในกิจการปิโตรเลียม

2.2.1 การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

2.2.1.1 นิยามของการกำหนดราคาโอน

ตามอภิธานศัพท์ของ OECD ได้นิยามคำว่า “ราคาโอน หรือ Transfer Price” ว่า ราคาโอนคือราคาที่กำหนดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดทำบัญชี ซึ่งมักใช้กับการกำหนดมูลค่าของธุรกรรม

ระหว่างวิสาหกิจในเครือซึ่งอยู่ภายใต้การบริหารจัดการเดียวกัน โดยมูลค่ามักจะสูงหรือต่ำกว่าความเป็นจริง เพื่อที่จะมีผลกับรายได้ที่ไม่สามารถระบุได้หรือการโอนทุนระหว่างกันของวิสาหกิจเหล่านั้น¹⁴

การค้าขายระหว่างประเทศในปัจจุบันซึ่งหมายความรวมถึง การโอนสินค้าและบริการ, ทุน (อย่างเช่น เงิน), หรือทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง (อย่างเช่น ทรัพย์สินทางปัญญา) ภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Multinational enterprises : MNEs) มีปริมาณที่มากอย่างมีนัยสำคัญ โดยธุรกรรมที่กล่าวมาเหล่านี้มักจะถูกรับเรียกว่า “ธุรกรรมภายในกลุ่มบริษัท (Intra-group transaction)” โดยมีหลักฐานว่าการเติบโตของธุรกรรมดังกล่าวเป็นไปอย่างต่อเนื่อง โดยถือเป็นสัดส่วนมากกว่าร้อยละ 30 ของธุรกรรมระหว่างประเทศทั้งหมด สำหรับโครงสร้างธุรกรรมระหว่างกลุ่มบริษัทข้ามชาตินั้นจะถูกกำหนดโดยการผสมผสานระหว่างตลาดกับกลุ่มของบริษัทซึ่งจะมีความแตกต่างจากเงื่อนไขของตลาดเปิดที่เป็นการดำเนินการระหว่างกิจการซึ่งเป็นอิสระต่อกัน ทั้งนี้ด้วยการเติบโตและเพิ่มขึ้นของจำนวนธุรกรรมระหว่างประเทศจึงไม่อาจควบคุมทั้งหมดด้วยวิธีการทางตลาดอีกต่อไป แต่ถูกขับเคลื่อนด้วยผลประโยชน์ของบรรดากิจการต่าง ๆ ในกลุ่มบริษัทด้วยสถานการณ์เช่นนี้ จึงเป็นสิ่งสำคัญที่จะต้องมีการกำหนดราคาที่เหมาะสม หรือที่เรียกว่า “ราคาโอน” ระหว่างกิจการในกลุ่มบริษัท สำหรับการโอนสินค้า, ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง, และบริการระหว่างประเทศ

“การกำหนดราคาโอน” จึงเป็นคำจำกัดความโดยทั่วไปสำหรับการกำหนดราคาของธุรกรรมระหว่างกิจการซึ่งมีความสัมพันธ์กัน ดังนั้นการกำหนดราคาโอนจึงหมายความถึงการตั้งราคาสำหรับธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจในเครือซึ่งรวมถึงการโอนทรัพย์สินหรือบริการ ธุรกรรมเหล่านี้ยังหมายความรวมถึงธุรกรรมที่ควบคุมได้ด้วย กล่าวคือ ธุรกรรมที่แตกต่างจากธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กันซึ่งสามารถสันนิษฐานได้ว่าดำเนินการโดยอิสระ (อยู่บนพื้นฐานของราคาตลาด) ในการกำหนดข้อตกลงของธุรกรรมเหล่านั้น

การกำหนดราคาโอนนั้นแท้ที่จริงแล้วไม่จำเป็นที่จะต้องเกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงภาษีเสมอไป เนื่องจากการตั้งราคาเหล่านั้นเป็นสิ่งที่จำเป็นจะต้องทำ และเป็นเรื่องทั่วไปที่กิจการข้ามชาติต่าง ๆ จะต้องดำเนินการ อย่างไรก็ตามหากการกำหนดราคานั้นไม่เป็นไปตามรูปแบบที่สากลยอมรับ หรือไม่ปฏิบัติตามหลักราคาตลาด (arm's length price) ภายใต้กฎหมายของประเทศนั้น ๆ หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศย่อมอาจจะพิจารณาว่าเป็นการบิดเบือนราคา การตั้งราคาที่ไม่ถูกต้อง การตั้งราคาที่มีขอบ หรือ

¹⁴ OECD, Glossary of Statistical Terms [Online]. Available from: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=2757>[16 January 2021]

เป็นการตั้งราคาที่ไม่เป็นไปตามราคาตลาด และนำไปสู่การโอกาสในการถูกประเมินว่าหลบเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีได้¹⁵

2.2.1.2 การกำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ในทางภาษี

แม้ว่าการกำหนดราคาจะไม่จำเป็นที่จะต้องเกี่ยวข้องกับการหลบเลี่ยงภาษีเสมอไป แต่ปฏิเสธไม่ได้ว่ากลุ่มบริษัทต่าง ๆ โดยเฉพาะกลุ่มบริษัทข้ามชาติทั้งหลายมักใช้การกำหนดราคาโอนมาเป็นหนึ่งในเครื่องมือในการวางแผนภาษีของกลุ่มธุรกิจของตน กล่าวคือ เพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี การกำหนดราคาโอนนี้ถูกนำมาใช้เพื่อกำหนดจำนวนรายได้ของแต่ละฝ่ายที่จะได้รับ ซึ่งหมายถึงเป็นการกำหนดจำนวนภาษีเงินได้ของแต่ละฝ่ายซึ่งอยู่คนละประเทศด้วยเช่นกัน¹⁶ เช่นนี้จึงหมายความว่ากลุ่มบริษัทข้ามชาติมีเป้าประสงค์ที่จะสร้างราคาของสินค้าหรือบริการให้ผิดไปจากที่ควรจะเป็นเพื่อประโยชน์ในการลดภาระทางภาษีอากร หรือเพื่อให้รายจ่ายทางด้านภาษีอากรโดยรวมของทั้งกลุ่มบริษัทน้อยที่สุด และเป็นการเสียภาษีน้อยกว่าจำนวนอันพึงควรชำระ ซึ่งวิธีการในการกำหนดราคาโอนในลักษณะบิดเบือนราคาตลาดเช่นนี้ สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณีหลัก คือ กรณีการกำหนดราคาโอนให้สูงกว่าปกติ และการกำหนดราคาโอนให้ต่ำกว่าปกติ

1.) การกำหนดราคาโอนให้สูงกว่าปกติ กล่าวคือ การที่บริษัทในเครือวางแผนโดยการถ่ายโอนส่วนของกำไรไปยังประเทศที่ผู้ขายหรือผู้ให้บริการตั้งอยู่เพื่อให้เกิดภาระภาษีในประเทศนั้นมาก เนื่องจากประเทศผู้ขายหรือผู้ให้บริการซึ่งได้รับชำระค่าสินค้าหรือบริการที่สูงกว่าปกตินั้นเป็นประเทศที่มีอัตราหรือภาระทางภาษีต่ำกว่าเพื่อการถ่ายโอนส่วนของกำไร และในขณะเดียวกันการกำหนดราคาโอนในลักษณะนี้จะส่งผลให้ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการในอีกประเทศที่มีรายจ่ายทางภาษีที่สูงกว่าความเป็นจริง หรืออาจถึงขั้นก่อให้เกิดผลขาดทุน ซึ่งเหมาะสมกับบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีอัตราและภาระทางภาษีที่สูงกว่า การดำเนินการเช่นนี้ย่อมส่งผลให้เกิดภาระภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็นในประเทศที่มีอัตราภาษีสูง หรือในบางกรณีอาจไม่มีภาระภาษีเลย เนื่องจากมีผลขาดทุนสุทธิในทางบัญชี

2.) การกำหนดราคาโอนให้ต่ำกว่าปกติ กล่าวคือ การที่บริษัทในเครือวางแผนภาษี โดยการรักษาสส่วนของกำไรไว้ยังประเทศที่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการตั้งอยู่เพื่อให้เกิดภาระภาษีในประเทศ

¹⁵ United Nations. Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries [Online]. 2013. Available from: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/UN_Manual_TransferPricing.pdf[16 January 2021]

¹⁶ Liu Ping and Caroline Silberstein. Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap? [Online]. Available from: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/39265412.pdf> [16 January 2021]

ดังกล่าวมากกว่า เนื่องจากประเทศนั้นเป็นประเทศที่มีอัตราหรือภาระทางภาษีต่ำกว่า อันส่งผลให้รายจ่ายทางภาษีโดยรวมของกลุ่มบริษัทลดลง ในขณะที่เดียวกันผู้ขายหรือผู้ให้บริการในอีกประเทศที่มีอัตราหรือภาระทางภาษีสูงกว่าจะเกิดผลกำไรน้อยกว่าความเป็นจริง หรืออาจถึงขั้นมีผลการดำเนินการเป็นผลขาดทุนเพราะมีรายได้ต่ำ ทำให้เสียภาษีในประเทศที่มีภาระทางภาษีสูงกว่าเช่นนี้ในจำนวนที่น้อยกว่าที่ควรพึงชำระ หรืออาจไม่ต้องเสียภาษีเลย เนื่องจากมีผลขาดทุนสุทธิในทางบัญชี¹⁷

2.2.2 การกำหนดราคาโอนในกิจการปิโตรเลียมและประเด็นปัญหา

2.2.2.1 รูปแบบธุรกรรมของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันในกิจการปิโตรเลียม

กิจการปิโตรเลียมเป็นธุรกิจหนึ่งที่มีอยู่ในรูปแบบของการเป็นหนึ่งบริษัทที่อยู่ในกลุ่มบริษัท โดยบริษัทหรือกิจการที่มีความสัมพันธ์กันนี้มีทั้งในรูปแบบบริษัทย่อย บริษัทร่วมหรือกิจการร่วมค้า หรือการดำเนินงานร่วมกัน โดยที่กลุ่มบริษัทของกิจการปิโตรเลียมหนึ่ง มักประกอบด้วยกิจการหลากหลายด้าน โดยที่หากพิจารณาจากห่วงโซ่คุณค่า (Value Chain) ของกลุ่มกิจการจะประกอบไปด้วยสามกิจการหลัก¹⁸ โดยมีตั้งแต่กิจการปิโตรเลียมที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมซึ่งถูกพิจารณาเป็นอุตสาหกรรมขั้นต้น (Upstream) กิจการอุตสาหกรรมขั้นกลาง (Midstream) เป็นกิจการซึ่งเน้นในเรื่องของกระบวนการการผลิต หน่วยธุรกิจ ก๊าซธรรมชาติ (Gas Chain) ครอบคลุมถึงการนำเข้า ส่งออก และการซื้อขายไป (Trading) จนถึงกิจการที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการผลิตในหน่วยของธุรกิจน้ำมันซึ่งส่งต่อถึงผู้บริโภคขั้นสุดท้าย (End Customers) หรือที่เรียกว่ากิจการอุตสาหกรรมขั้นปลาย (Downstream)¹⁹ หรือแม้กระทั่งบริษัทย่อยอื่น ๆ ที่ประกอบกิจการด้านให้การสนับสนุนบริการแก่กิจการปิโตรเลียมและกิจการที่เกี่ยวข้อง โดยกลุ่มบริษัทเหล่านี้มักจะเป็นกลุ่มบริษัทซึ่งมีบริษัทในเครือตั้งอยู่ในหลากหลายประเทศ และสำหรับตัวกิจการปิโตรเลียมเองนั้นซึ่งดำเนินการเกี่ยวกับการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนั้น เป็นกิจการที่มี

¹⁷ นายปรนาคินทร์ กตัญญูตานนท์, นางสาวรปราณี สิทธิสรวง, ดร. สุมาพร ศรีสุนทร, และนายพุมพิงศ์ นิลสุ่ม. การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย [ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา: http://www2.fpo.go.th/e_research/pdf/RES.2.pdf[6 มีนาคม 2564]

¹⁸ McLean, Sheldon & Charles, Don & Rajkumar, Antonio, 2021. "Navigating transfer pricing risk in the oil and gas sector: Essential elements of a policy framework for Trinidad and Tobago and Guyana," Studies and Perspectives – ECLAC Subregional Headquarters for The Caribbean 101, Naciones Unidas Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), p.17

¹⁹ กรมสรรพสามิต. บทนำเกี่ยวกับ Business Process [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: taxone.excise.go.th/projects/1/wiki/บทนำเกี่ยวกับ_Business_Process[16 มกราคม 2564]

ความเสี่ยงต่อการดำเนินธุรกิจสูง รวมถึงใช้ทุนและเทคโนโลยีต่าง ๆ ในการดำเนินธุรกิจสูงเช่นกัน กิจกรรมปิโตรเลียมจึงมักจะไปในรูปแบบของการรวมตัวกันของหลายบริษัท²⁰

เมื่อพิจารณาการดำเนินธุรกรรมของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันของกิจการปิโตรเลียม นั้น บริษัทที่มีความสัมพันธ์กันในกลุ่มของกิจการปิโตรเลียมมีการดำเนินธุรกรรมระหว่างกันในกลุ่มบริษัทในทำนองเดียวกันกับกลุ่มบริษัทที่ประกอบกิจการด้านอื่นที่มีธุรกรรมระหว่างกันเช่นกัน ซึ่งประเภทธุรกรรมหลักที่ต้องเกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนของธุรกิจปิโตรเลียมมีดังต่อไปนี้

1. การเช่าอุปกรณ์ซื้ออุปกรณ์สำหรับการสำรวจแหล่งปิโตรเลียม
2. การนำเข้าและส่งออกสินค้า
3. ค่าบริการด้านที่ปรึกษาและการบริหารจัดการ
4. ค่าสิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาต่าง ๆ
5. ค่าสำหรับเทคนิคในการสำรวจอันเป็นความรู้เฉพาะทาง (เช่น เทคนิคการสำรวจ)
6. ค่าเทคโนโลยีเกี่ยวกับการขุดเจาะ
7. อัตราค่าบริการการขุดเจาะ
8. อัตราค่าบริการสำหรับการขนส่งน้ำมันดิบและก๊าซธรรมชาติ
9. ค่าใช้จ่ายที่จ่ายหรือรับล่วงหน้า (ทั้งที่มีและไม่มีดอกเบี้ย)
10. ธุรกรรมทางการเงินระหว่างประเทศ เช่น การกู้ยืมเงิน เป็นต้น²¹

2.2.2.2 ปัญหาการกำหนดราคาโอนในกิจการปิโตรเลียม

การกำหนดราคาโอนที่ไม่เป็นไปตามราคาตลาดของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันมักถูกใช้เป็นวิธีการในการโอนย้ายกำไรระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน โดยการโอนย้ายส่วนของกำไรจากประเทศที่มีอัตราภาษีสูงกว่า ไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่า ทำให้ผลรวมภาษีของทั้งกลุ่มบริษัทลดลง ซึ่งประเด็นการกำหนดราคาโอนนี้ย่อมเกิดขึ้นกับกิจการปิโตรเลียมเช่นกัน ทั้งนี้จากบทความของคณะกรรมการผู้เชี่ยวชาญความร่วมมือระหว่างประเทศด้านภาษีอากรของสหประชาชาติ (Committee of Experts on

²⁰ McLean, Sheldon & Charles, Don & Rajkumar, Antonio, 2021. "Navigating transfer pricing risk in the oil and gas sector: Essential elements of a policy framework for Trinidad and Tobago and Guyana," Studies and Perspectives – ECLAC Subregional Headquarters for The Caribbean 101, Naciones Unidas Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), p.34

²¹ Karishma R. Phatarphekar and Vaishali Mane. Transfer Pricing in Oil and Gas Industry [Online]. 2013. Available from: <https://www.wirc-icai.org/images/material/Transfer-Pricing-Oil-and-Gas-Industry.pdf>[13 March 2021]

International Cooperation in Tax Matters) ได้มีการจำแนกปัญหาการกำหนดราคาโอนสำหรับกิจการประเภทที่นำทรัพยากรธรรมชาติมาใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตสินค้า ซึ่งหมายความรวมถึงกิจการเกี่ยวกับการขุดเจาะน้ำมัน ออกมาเป็นประเด็นได้ดังต่อไปนี้

1. การแยกส่วนของกระบวนการผลิต (Fragmentation of Supply chain) ออกเป็นกระบวนการย่อย ๆ และทำการแบ่งหน้าที่เพื่อทำการแบ่งส่วนของกำไร ตัวอย่างเช่น บริษัทจัดหาวัตถุดิบ หรือบริษัททางการตลาดในต่างประเทศ

2. การเป็นบริษัทที่เงินทุนต่ำ (Thin Capitalization) กล่าวคือ ทำให้โครงสร้างเงินทุนของกิจการอาศัยเงินทุนจากแหล่งที่เป็นหนี้ในสัดส่วนที่มากอย่างมีนัยสำคัญ โดยที่จะเกิดประเด็นในการกำหนดราคาโอนเมื่อแหล่งเงินกู้หรือที่มาของหนี้เกิดในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ เพื่อให้ผู้แก่บริษัทที่มีความสัมพันธ์ที่มีอัตราภาษีสูง

3. ค่าบริการเทคนิคและค่าบริหารจัดการต่าง ๆ (Technical fee and Management fee) ที่เรียกเก็บระหว่างบริษัทภายในกลุ่มกิจการ

4. ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการแยกส่วนของกระบวนการ ตัวอย่างเช่น กลุ่มบริษัทข้ามชาติมักจะมีการวางโครงสร้างกลุ่มกิจการที่ซับซ้อน กล่าวคือ แยกบริษัทเป็นหลากหลายแห่ง แบ่งเป็นหลากหลายด้านอยู่ในหลากหลายประเทศ โดยทั่วไปนั้นมักจะมีกิจการที่อยู่ในดินแดนปลอดภาษีหรือมีอัตราภาษีต่ำ (โดยการแบ่งแยกหน้าที่และความเสี่ยง) เพื่อทำการแบ่งส่วนของกำไร

5. ผู้เสียภาษีมักจะใช้บริษัทด้านการตลาดในต่างประเทศ โดยอ้างว่าบริษัทเหล่านั้นเป็นผู้มีข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์กับลูกค้า การติดต่อเจรจาการค้ากับลูกค้า และเป็นการให้บริการแบบคุณภาพสูง ซึ่งการบริการนี้เป็นปัจจัยสำคัญในการขายสินค้าในตลาดและก่อให้เกิดมูลค่าโดยรวม²²

สำหรับกิจการปิโตรเลียมซึ่งดำเนินการเกี่ยวกับการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนี้ ด้วยความที่เป็นกิจการที่มีความเสี่ยงต่อการดำเนินธุรกิจสูง รวมถึงใช้ทุนและเทคโนโลยีต่าง ๆ ในการดำเนินธุรกิจสูง กิจการปิโตรเลียมจึงมักจะเป็นไปในรูปแบบของการรวมตัวกันของหลายบริษัทดังเช่นที่กล่าวไว้ข้างต้น สำหรับการรวมตัวกันนี้ พบว่าวัตถุประสงค์ของแต่ละบริษัทมีความแตกต่างกันออกไป บางบริษัทบ้างมีความสนใจในทรัพย์สิน บางบริษัทเข้าร่วมในธุรกิจโดยที่ไม่ได้มีความเกี่ยวข้องกัน อีกทั้งมีความผูกพันตามสัญญาแตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น สัญญาการดำเนินงานร่วมกัน, สัญญาแบ่งปันผลผลิต, สัมปทาน, ใบอนุญาต, สัญญา

²² United Nations. Transfer Pricing Issues in Extractive Industries [Online]. 2017. Available from: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/05/14STM-presentation-TP-extractives.pdf>[13 March 2021]

การมีส่วนร่วมในการเช่า, และสัญญาให้บริการ โดยประเด็นปัญหาการกำหนดราคาโอนในกิจการปิโตรเลียมสามารถพิจารณาได้จากตัวอย่างธุรกรรมดังต่อไปนี้

ตัวอย่างประเด็นปัญหาการกำหนดราคาโอนในกิจการปิโตรเลียม

ตัวอย่างที่ 1

บริษัท ก ซึ่งได้รับใบอนุญาตจากรัฐในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม ถึงแม้ว่าบริษัท ก อาจมีกำลังในการผลิตหรืออุปกรณ์สำหรับการขุดเจาะเพื่อสำรวจ แต่บริษัท ก ก็ยังทำสัญญากับนักธรณีวิทยาทางปิโตรเลียม หรือนักฟิสิกส์ทางธรณีวิทยาเพื่อให้ทั้งสองมาเป็นที่ปรึกษาเกี่ยวกับการประเมินรูปแบบการก่อดำทางธรณีวิทยาให้แก่บริษัท โดยหลังจากที่ได้รับการยืนยันเกี่ยวกับรูปแบบการก่อดำทางธรณีวิทยา รวมถึงข้อมูลอื่น ๆ อย่างเพียงพอแล้วเกี่ยวกับความน่าจะเป็นของแหล่งกำเนิดไฮโดรคาร์บอนในบริเวณหนึ่งบริเวณใด บริษัท ก จะต้องดำเนินการขุดเจาะแหล่งนั้น โดยบริษัท ก ได้เลือกที่จะตกลงกับบริษัทผู้ให้บริการรายหนึ่งในการให้บริการทดสอบการก่อดำทาง และอีกบริษัทหนึ่งในการให้บริการจัดหาเชื้อเพลิง และเมื่อแหล่งกำเนิดไฮโดรคาร์บอนนั้นได้รับการยืนยันว่าเป็นปริมาณสำรองที่พิสูจน์แล้ว บริษัท ก ก็จะดำเนินการพัฒนาแพลตฟอร์มเพื่อสำรวจ โดยในขั้นตอนนี้บริษัทอาจ ก ติดต่อบริษัทซึ่งดำเนินการด้านนี้โดยเฉพาะเข้ามาให้บริการ และต่อมาเพื่อที่จะขนส่งสารไฮโดรคาร์บอนมายังฝั่งได้ บริษัท ก ได้เลือกบริษัทรายหนึ่งเพื่อมาดำเนินการติดตั้งท่อส่งน้ำมันเพื่อเป็นทางในการลำเลียงมายังฝั่ง นอกจากนี้ในแง่ของแหล่งเงินทุน บริษัท ก อาจเลือกที่จะใช้วิธีการก่อดำสำหรับโครงการท่อส่งน้ำมัน และรับเงินกู้มาจากสถาบันการเงิน หากสมมติว่าบริษัททั้งหมดที่เกี่ยวข้องในตัวอย่างตั้งอยู่คนละประเทศ ทำให้มีอัตราภาษีที่ต่างกัน โดยที่บริษัท ก นี้เป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์ในแนวดิ่งกับบรรดาบริษัทที่ให้บริการต่าง ๆ อย่างเช่น

- บริษัท ก ซึ่งเป็นบริษัทสำรวจและผลิตปิโตรเลียม อาจมีค่าภาคหลวง 10% ภาษีเงินได้ 30% และภาษีลาภลอย 40% โดยทั้งหมดคำนวณจากกำไรจากน้ำมันและปริมาณน้ำมันที่ส่งออก เมื่อราคาน้ำมันสูงกว่า 65 ดอลลาร์สหรัฐต่อบาร์เรล

- ที่ปรึกษาและบริษัทผู้ให้บริการอื่น ๆ อาจมีอัตราภาษีเงินได้อยู่ที่ 25%

- สถาบันการเงินผู้ให้กู้ อาจตั้งอยู่ในประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษีหรืออัตราภาษีต่ำ โดยอาจมีอัตราภาษีที่แท้จริงที่ 10% แต่ไม่มีภาษีท้องถิ่น

จากความสัมพันธ์และอัตราภาษีของแต่ละบริษัทตามที่ยกตัวอย่างไว้ข้างต้น พบว่าเพื่อลดภาระภาษีอากร บริษัท ก นี้จึงอาจจ่ายค่าบริการสำหรับที่ปรึกษาและค่าบริการอื่น ๆ ไปยังบริษัทผู้ให้บริการต่าง ๆ ซึ่งการทำเช่นนี้ส่งผลให้ต้นทุนของน้ำมันเพิ่มสูงขึ้น และกำไรย่อมลดลง สิ่งนี้จึงส่งผลในทางภาษีเช่นกัน กล่าวคือฐานภาษีย่อมลดลงทั้งสำหรับภาษีเงินได้และภาษีลาภลอยตามที่ยกตัวอย่างไว้ข้างต้น

และถ้าบริษัทซึ่งทำหน้าที่ด้านการเงินของบริษัทเรียกเก็บดอกเบี้ยเงินกู้จากบริษัท ก ในอัตราสูงลักษณะเดียวกันกับค่าบริการที่ราคาสูง ซึ่งจะเห็นได้ว่ามีหลายบริษัทในการเป็นตัวละครที่มีส่วนร่วมในสายห่วงโซ่คุณค่า (Value Chain) ของธุรกิจปิโตรเลียม

ทั้งนี้บริษัทข้ามชาติทั้งหลายซึ่งมักจะมีบริษัทย่อยต่าง ๆ ที่ทำหน้าที่ให้การสนับสนุนการบริการด้านต่าง ๆ บริษัทผู้ให้บริการเหล่านี้ย่อมมีโอกาสที่จะเรียกเก็บค่าบริการจากบริษัทในเครือสูงกว่าหรือต่ำกว่า รวมถึงอาจจะเรียกเก็บค่าบริการใดที่ไม่ใช่สิ่งจำเป็นเพื่อปรับปรุงต้นทุนและกำไรทางบัญชีเพื่อที่จะจัดการกับภาระภาษีกร ซึ่งค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องย่อมที่จะมีค่าที่ปรึกษา ค่าบริหารจัดการ ค่าหักค่าเสื่อม ค่าโอนทรัพย์สิน ค่าบริการอื่น ๆ และค่าดอกเบี้ย ซึ่งทั้งหมดนี้จะถูกนำมาเป็นปัจจัยในการจัดการกับรายได้ที่ต้องเสียภาษีของบริษัท

ตัวอย่างที่ 2

บริษัท ข มีภาระภาษีได้แก่ ค่าภาคหลวง 10% ภาษีเงินได้ 30% และภาษีลาภลอย 40% โดยคำนวณจากกำไรจากน้ำมันในอุตสาหกรรมน้ำมันขั้นต้น (Upstream) อย่างไรก็ตามบริษัทซึ่งประกอบอุตสาหกรรมน้ำมันขั้นปลาย (Downstream) เสียภาษีเงินได้เพียง 30% เช่นนี้หากบริษัทดังกล่าวมีความสัมพันธ์กันในเชิงแนวตั้ง (Vertically integrated) ภาระภาษีที่เกิดจากบริษัทที่เป็นส่วนสำรวจและผลิตปิโตรเลียมสามารถลดลงได้ด้วยการขายน้ำมันให้แก่อุตสาหกรรมขั้นอื่นซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกันในราคาต่ำกว่าปกติ เช่นนี้เมื่อบริษัทสำรวจและผลิตขายน้ำมันในราคาที่ต่ำจนอาจไม่ก่อให้เกิดกำไร เมื่อภาษีคำนวณจากส่วนของกำไร จึงไม่มีภาระภาษีเกิดขึ้นกับบริษัทนี้ โดยที่ส่วนของกำไรจะถูกโยกไปยังบริษัทที่เป็นผู้ซื้อซึ่งมีภาระภาษีที่ต่ำกว่า กล่าวคือ เสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 และไม่มีภาระค่าภาคหลวงและภาษีลาภลอยด้วย

จากตัวอย่างข้างต้นจึงไม่อาจปฏิเสธได้ว่า ในประเทศซึ่งมีการกำหนดอัตราภาษีที่ต่างกันสำหรับแต่ละส่วนในห่วงโซ่คุณค่า (Value Chain) ของการผลิตปิโตรเลียม จึงก่อให้เกิดโอกาสแก่กลุ่มบริษัทที่ประกอบกิจการเกี่ยวกับปิโตรเลียมในการลดภาระภาษีโดยรวมของกลุ่มบริษัทโดยการโอนย้ายส่วนของกำไรไปยังส่วนของสายการผลิตที่มีอัตรารภาษีที่ต่ำกว่าดังเช่นที่ยกตัวอย่างไว้²³

2.2.2.3 การกำหนดราคาโอนในกิจการปิโตรเลียมในประเทศไทย

กิจการปิโตรเลียมซึ่งอยู่ในบังคับของกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมนั้นมีอยู่หลายบริษัท โดยที่บริษัท ปตท.สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) (ปตท.สผ.) เป็นหนึ่งในบริษัทที่

²³ McLean, Sheldon & Charles, Don & Rajkumar, Antonio, 2021. "Navigating transfer pricing risk in the oil and gas sector: Essential elements of a policy framework for Trinidad and Tobago and Guyana," Studies and Perspectives – ECLAC Subregional Headquarters for The Caribbean 101, Naciones Unidas Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), p.34

ประกอบกิจการปิโตรเลียมที่สำคัญในประเทศไทย โดยมีผู้ถือหุ้นใหญ่คือ บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) (ปตท. หรือ บริษัทใหญ่) ซึ่งมีฐานะเป็นบริษัทพลังงานแห่งชาติของประเทศไทย ด้วยเหตุนี้จึงได้นำข้อมูลเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของ ปตท.สผ. มาเป็นตัวอย่างสำหรับการกำหนดราคาโอนในกิจการปิโตรเลียมในประเทศไทย

ตามหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 ประกอบกับรายงานประจำปี 2563 ของบริษัท ปตท.สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ซึ่งได้มีการระบุถึงรายการระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกันและนโยบายการกำหนดราคาโอนจำแนกได้ดังนี้

การขายสินค้า – คำนวณราคาโดยอ้างอิงจากราคาตลาด ทั้งนี้สำหรับราคาขายผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมของกลุ่มบริษัทอ้างอิงราคาจากราคาน้ำมันดิบในตลาดโลก

รายได้ดอกเบี้ยรับ – คำนวณราคาโดยคำนึงถึงต้นทุนของเงินที่กู้มาโดยถัวเฉลี่ยบวกกำไรส่วนเพิ่ม

รายการซื้อสินค้าและรับบริการ – คำนวณราคาโดยเป็นไปตามเงื่อนไขและคิดราคาโดยใช้ราคาตามที่ตกลงกันตามปกติของธุรกิจ เช่นเดียวกับที่กำหนดให้กับบุคคลหรือกิจการอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกัน

ค่าเช่า คิดราคาตามราคาที่ตกลงกัน – คำนวณราคาโดยเป็นไปตามเงื่อนไขและคิดราคาโดยใช้ราคาตามที่ตกลงกันตามปกติของธุรกิจ เช่นเดียวกับที่กำหนดให้กับบุคคลหรือกิจการอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกัน

ค่าใช้จ่ายอื่นประกอบด้วยค่าบริหารจัดการ เป็นการให้บริการด้านการบริหารจัดการแก่บริษัทใหญ่ บริษัทย่อย และบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เพื่อให้บริษัทดังกล่าวสามารถดำเนินธุรกิจได้ตามปกติธุรกิจ – คำนวณราคาโดยคำนึงถึงราคาจากต้นทุนการให้บริการบวกกำไรส่วนเพิ่ม

โดยที่สัดส่วนของรายได้ของกลุ่มบริษัทของปตท.สผ. ในส่วนงานสำรวจและผลิตปิโตรเลียม นั้น กลุ่มบริษัทมีลูกค้ายรายใหญ่จำนวน 1 ราย กล่าวคือ บริษัทใหญ่ สำหรับรายได้จากการขายภายใต้ส่วนงานสำรวจและผลิตปิโตรเลียม โดยคิดเป็นร้อยละ 76 ของรายได้จากการขาย (119,056.63 ล้านบาท) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 และร้อยละ 81 ของรายได้จากการขาย (152,646.96 ล้านบาท) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562

จากสัดส่วนรายได้จากการประกอบกิจการปิโตรเลียมของกลุ่มบริษัทของปตท.สผ. ซึ่งได้มาจากการทำธุรกรรมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันเห็นได้ว่ามีจำนวนที่สูงอย่างมีนัยสำคัญ โดยที่สังเกตได้ว่าเนื่องจากปตท.สผ. มีกิจการที่มีความสัมพันธ์กันที่ดำเนินธุรกิจด้านปิโตรเลียมครบวงจร ทำให้การขายปิโตรเลียมจากการสำรวจและผลิตของกลุ่มบริษัทจึงผูกขาดแก่บริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งนับว่ากลุ่มบริษัท

ของปตท.สผ.ซึ่งนำมาเป็นตัวอย่างนี้ได้มีการกำหนดนโยบายราคาโอนที่ค่อนข้างชัดเจน และเป็นไปตามหลักการกำหนดราคาโอน (Arm's Length Basis) อย่างไรก็ตามก็ตีจากจำนวนอัตราส่วนรายได้ที่เกิดจากรายการธุรกรรมกับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน และรูปแบบธุรกิจของกลุ่มบริษัทนี้จึงแสดงให้เห็นว่ามาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับกิจการปิโตรเลียมย่อมมีความสำคัญเป็นอย่างมาก เนื่องจากหากไม่มีมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมย่อมส่งผลถึงรายได้ของรัฐที่จัดเก็บจากรายได้ดังกล่าวที่อาจมีความเสี่ยงในการถูกหลีกเลี่ยงภาษีจากการกำหนดราคาโอนเพื่อการโอนถ่ายกำไรได้

บทที่ 3

มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับกิจการปิโตรเลียม

เนื่องจากปัญหาการกำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ในทางภาษีอากรในทางที่มีขอบปรากฏมากขึ้น อย่างมีนัยสำคัญซึ่งแปรผันตามการเติบโตของบรรดากิจการข้ามชาติต่าง ๆ ทั่วโลก รวมถึงกิจการปิโตรเลียม ดังนั้นการกำหนดมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนจึงเป็นหนึ่งในมาตรการทางภาษีที่สำคัญ เพื่อเป็นการพิจารณาความเหมาะสมและปัญหาของมาตรการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมในประเทศไทย จึงได้มีการพิจารณามาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนทั้งจากแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือระหว่างประเทศซึ่งเป็นแนวทางสากลที่หลายประเทศทั่วโลกให้การยอมรับและนำไปเป็นแนวทางในการปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศ รวมถึงมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับกิจการปิโตรเลียมในประเทศไทย และมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนของต่างประเทศอย่างสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นประเทศซึ่งมีการบังคับใช้มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนมาเป็นเวลานานและเป็นที่ยอมรับในระดับสากล โดยมาตรการดังกล่าวบังคับใช้กับกิจการปิโตรเลียมด้วยเช่นกัน

3.1 แนวทางมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามข้อเสนอขององค์การเพื่อความร่วมมือทางด้าน

เศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)

ด้วยความที่ปัญหาของการกำหนดราคาโอนนั้นเป็นปัญหาในระดับกิจการข้ามชาติและมีหลายประเทศซึ่งมีกฎเกณฑ์ทางภาษีที่แตกต่างกันเข้ามาเกี่ยวข้อง หากรัฐหนึ่งใช้อำนาจในการปรับปรุงราคาอาจส่งผลให้เป็นการทำลายหลักการเช่นว่านี้ หากอีกรัฐหนึ่งที่เกี่ยวข้องซึ่งอาจได้รับผลกระทบไม่ยอมรับราคาที่มีการปรับปรุงดังกล่าว เป็นเหตุให้ประเด็นเรื่องการตั้งราคาโอนกลายเป็นเรื่องที่ต้องพิจารณากันในระดับสากล เพื่อหาแนวทางปฏิบัติที่เป็นที่ยอมรับร่วมกัน OECD ได้เสนอร่างอนุสัญญาภาษีอากรว่าด้วยเงินได้และทุน (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) เพื่อเป็นต้นแบบของอนุสัญญาที่ประเทศต่างๆ สามารถนำไปใช้ในการทำความตกลงกันได้ ซึ่งในมาตรา 9 แห่งร่างอนุสัญญาภาษีอากรว่าด้วยเงินได้และทุนของ OECD ได้กล่าวถึงเรื่องการปรับปรุงกำไรในธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกัน กล่าวคือ วิสาหกิจหรือบุคคลหนึ่งในรัฐคู่สัญญาหนึ่งมีอำนาจไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมในการจัดการ การควบคุม หรือลงทุนในวิสาหกิจอีกแห่งหนึ่งในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะด้วยความสัมพันธ์แบบบริษัทแม่และบริษัทลูกหรือความสัมพันธ์เนื่องจากอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขความตกลงในกรณีของกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน โดยบทบัญญัตินี้อยู่บนพื้นฐานหลักการที่ว่า ธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันควรมีเงื่อนไขและผลลัพธ์เหมือนกันกับธุรกรรมระหว่างกิจการที่

เป็นอิสระต่อกัน และรัฐย่อมมีอำนาจที่จะปรับปรุงฐานภาษีได้ให้สอดคล้องกับรัฐแรกที่ได้ปรับปรุงไป²⁴ หากธุรกรรมที่เข้าทำสัญญาระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันนั้นแตกต่างจากธุรกรรมระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน โดยที่เพื่อขจัดปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนกันจากรัฐทั้งสองแห่ง จึงได้กำหนดเงื่อนไขให้หน่วยงานทางภาษีของอีกประเทศหนึ่งทำการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน

ทั้งนี้ นอกจาก OECD แล้วที่มีการเสนอร่างอนุสัญญาเกี่ยวกับภาษีอากร ทางสหประชาชาติก็ได้ดำเนินการในลักษณะเดียวกัน กล่าวคือ ได้มีการเสนอร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนเช่นกัน แต่มีความเฉพาะเจาะจงสำหรับระหว่างประเทศพัฒนาแล้วกับประเทศที่กำลังพัฒนา (UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries) ซึ่งเป็นร่างอนุสัญญาที่เอื้อประโยชน์ต่อประเทศแหล่งเงินได้มากกว่าประเทศอันเป็นที่อยู่ของผู้ลงทุน อันถือเป็นเรื่องสำคัญต่อประเทศที่กำลังพัฒนา ซึ่งในมาตรา 9 วรรคแรก แห่งร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของสหประชาชาติได้กำหนดหลักการกำหนดราคาโอนโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันไว้เหมือนกับมาตรา 9 วรรคแรก ของร่างอนุสัญญาว่าด้วยภาษีเงินได้และทุนของ OECD โดยในการประชุมสามัญระหว่างวันที่ 12-15 ตุลาคม ค.ศ. 2012 คณะกรรมการผู้เชี่ยวชาญด้านความร่วมมือระหว่างประเทศเรื่องภาษีแห่งสหประชาชาติ (UN Committee of Experts on International Tax Cooperation) ได้ให้ความเห็นชอบในการออกคู่มือปฏิบัติของสหประชาชาติเรื่องการตั้งราคาโอนสำหรับประเทศกำลังพัฒนา (UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries) เพื่อจัดการความสัมพันธ์ทางการค้าและการเงินระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งมีเงื่อนไขแตกต่างไปจากความสัมพันธ์ทางการค้าและการเงินระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน คู่มือปฏิบัติของสหประชาชาติเรื่องการตั้งราคาโอนได้วางมาตรฐานการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันซึ่งเป็นมาตรฐานที่เหมาะสมในการประมาณการราคาที่กำหนดเป็นพื้นฐานปัจจัยทางการตลาด เพื่อกำหนดเป็นราคาสำหรับธุรกรรมภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติ ทั้งคู่มือปฏิบัติของสหประชาชาติเรื่องการกำหนดราคาโอนกับคู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD ต่างเป็นพื้นฐานในการร่างอนุสัญญาแบบทวิภาคีเพื่อขจัดการเก็บภาษีซ้ำซ้อน²⁵

นอกจากนี้ OECD ได้มีการออกแนวทางมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับวิสาหกิจข้ามชาติกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีออกมา หรือ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations โดยที่ OECD ได้ออกรายงานแนวทางการกำหนดราคาโอนสำหรับ

²⁴ นางสาวพิมพ์เพ็ญ นามวงษ์. ปัญหาการกำหนดราคาโอนสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2559.

²⁵ นายเสถียร รุ่งทองคำกุล, ทิศทางการพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในประเทศไทย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/20190131e50b538f4153afd75e7e1ea5c4f710fc104416.pdf>[6 มี น า ค ม 2564]

วิชาหักข้ามชาติและหน่วยงานจัดเก็บภาษีนี้อันครั้งแรก (First Edition of Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) เมื่อปี 1979 อย่างไรก็ตามรายงานฉบับแรกอย่างเป็นทางการถูกตีพิมพ์เมื่อปีค.ศ. 1995 และมีการแก้ไขเพิ่มเติมในปีค.ศ. 1996 และค.ศ. 1997 ตามลำดับ หลังจากนั้นได้มีการออกตีพิมพ์ฉบับปี 2010 และฉบับล่าสุดของ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ถูกตีพิมพ์ในปีค.ศ. 2017²⁶ ซึ่งวัตถุประสงค์ของ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ประกอบด้วย 2 ประการ ได้แก่ เพื่อให้ผู้เสียภาษีแสดงรายได้ที่แท้จริงจากธุรกรรมที่สมยอมกันในกลุ่มกิจการข้ามชาติและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยโยกย้ายรายได้ภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติด้วยการเข้าทำธุรกรรมนั้น และเพื่อจัดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนบนรายได้จำนวนเดียวกันจากธุรกรรมระหว่างบริษัทในกลุ่มกิจการข้ามชาติ²⁷

เนื้อหาหลักของ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ฉบับปี 2017 ได้ระบุเกี่ยวกับ รายละเอียดการตีความมาตรา 9 แห่งร่างอนุสัญญาว่าด้วยภาษีเงินได้และทุนของ OECD ซึ่งว่าไว้เกี่ยวกับวิชาหักซึ่งมีความสัมพันธ์กัน การกำหนดให้หลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) ซึ่งเป็นหลักการที่ถูกยอมรับโดยเหล่าประเทศสมาชิกให้เป็นหลักการในการกำหนดราคาโอนเพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากร โดยหัวใจหลักของหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) ได้แก่ การพิจารณาความสามารถในการเทียบเคียงกัน (Comparability Analysis) และได้มีการนำเสนอวิธีการที่ได้มาซึ่งราคาตลาดทั้งหมด (Transfer Pricing Methods) ทั้งหมด 5 วิธีเป็นแนวทางให้นำไปปรับใช้

นอกจากนั้นรายงานฉบับดังกล่าวยังได้เสนอวิธีการรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) ต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยการแบ่งเอกสารออกเป็น 3 ระดับ ได้แก่ เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมของกิจการในประเทศนั้นๆ เป็นรายละเอียดเจาะจง เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) เพื่อให้ข้อมูลในภาพรวมของกลุ่มบริษัท รวมถึงลักษณะการประกอบธุรกิจ การกำหนดราคา การจัดสรรรายได้ และ รายงานระหว่างประเทศ (Country by Country Report : CbCR) เพื่อแสดงรายการเกี่ยวกับรายการระหว่างกันในกลุ่มในภาพรวม

²⁶ Taiwo Oyedele, Seun Adu, and Olanrewaju Alabi. The OECD has released the 2017 edition of its Transfer Pricing Guidelines [Online]. 2017. Available from: <https://www.pwc.com/ng/en/assets/pdf/pwc-tax-oecd2017-tp-guidelines10July2017.pdf>[13 March 2021]

²⁷ นายเสถียร รุ่งทองคำกุล, ทิศทางการพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในประเทศไทย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/20190131e50b538f4153afd75e7e1ea5c4f710fc104416.pdf>[6 มีนาคม 2564]

ของกิจการทั่วโลกแยกเป็นรายกิจการและแยกเป็นรายประเทศแสดงข้อมูลเกี่ยวกับการจัดสรรรายได้ จำนวนภาษีที่จ่าย²⁸

3.1.1 หลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle)

หลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) หมายความว่า หลักการการประเมินมูลค่าซึ่งมักถูกนำมาใช้กับธุรกรรมทางการเงินและทางการค้าระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน โดยที่ธุรกรรมดังกล่าวจะถูกกำหนดมูลค่าเสมือนหนึ่งว่าเป็นธุรกรรมที่กระทำระหว่างคู่สัญญาที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์ต่อกันซึ่งแต่ละฝ่ายจะต้องดำเนินการเพื่อประโยชน์สูงสุดของแต่ละฝ่าย²⁹ โดยหลักการพิสูจน์การโอนนี้เป็นหลักการกำหนดราคาโอนสากลซึ่งเป็นมาตรฐานที่ได้รับการยอมรับโดยภาคีสมาชิก OECD ให้ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากรโดยกลุ่มกิจการข้ามชาติและหน่วยงานจัดเก็บภาษี³⁰

ประวัติความเป็นมาของหลักการพิสูจน์ราคาโอน หรือ Arm's Length Principle นั้น หลักการนี้ถูกเริ่มบัญญัติใช้เป็นครั้งแรกเมื่อสมัยต้นศตวรรษที่ 20 โดยหลักการนี้ถูกระบุไว้อย่างเป็นทางการในกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศแคนาดา เมื่อปีค.ศ. 1924 และประเทศสวีเดนในปีค.ศ. 1936 และประเภทบทบัญญัติเกี่ยวกับการพิสูจน์ราคาโอนนี้ถูกนำมาระบุไว้ในร่างอนุสัญญาว่าด้วยการจัดสรรเงินได้ทางธุรกิจระหว่างรัฐขององค์การสันนิบาตชาติ (League of Nations Draft Convention for the Allocation of Business Income between States) เมื่อปีค.ศ. 1933 และระบุในอนุสัญญาว่าด้วยภาษีอากรฉบับแรกขององค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (the first OECD Tax Model Convention) ในปีค.ศ. 1963 โดย 16 ปีต่อมา กล่าวคือ ในปีค.ศ. 1979 เป็นครั้งแรกที่มีการนำหลักพิสูจน์ราคาโอนนี้มาปรับใช้ในระดับนานาชาติ เมื่อ OECD ได้ออกรายงานแนวทางการกำหนดราคาโอนสำหรับวิสาหกิจข้ามชาติและหน่วยงานจัดเก็บภาษี (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax

²⁸ บริษัท สำนักภาษีเคพีเอ็มจี ภูมิภาค จำกัด. เอกสารที่ต้องจัดทำภายใต้กฎหมายการกำหนดราคาโอน [ออนไลน์]. 2019. แหล่งที่มา: <https://home.kpmg/th/en/home/insights/2019/03/thailand-tax-updates-28march2019.html>[5 มีนาคม 2564]

²⁹ OECD. Glossary of Statistical Terms [Online]. Available from: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7245>[13 March 2021]

³⁰ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (Paris: OECD Publishing, 2017), p.33.

Administrations)³¹ ทั้งนี้หลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) ได้ปรากฏตามความในวรรคแรกมาตรา 9 แห่งร่างอนุสัญญาภาษีอากรว่าด้วยเงินได้และทุน ซึ่งได้มีการกล่าวไว้แล้วข้างต้น³²

การนำหลักการกำหนดราคาโอนมาปรับใช้นั้น OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ฉบับปี 2017 ระบุว่าหัวใจสำคัญคือ การพิจารณาความสามารถในการเทียบเคียงกัน (Comparability Analysis) โดยการนำหลักการกำหนดราคาโอนมาใช้นั้น ตั้งอยู่บนพื้นฐานของการเปรียบเทียบเงื่อนไขของธุรกรรมที่ถูกควบคุม กล่าวคือ ธุรกรรมระหว่างวิสาหกิจสองฝ่ายที่ต่างมีความสัมพันธ์กันซึ่งมีลักษณะเป็นวิสาหกิจหรือบุคคลหนึ่งที่มีอำนาจไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมในการจัดการ การควบคุม หรือลงทุนในวิสาหกิจอีกแห่งหนึ่ง กับเงื่อนไขที่พึงกำหนดสำหรับคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันและเป็นธุรกรรมที่เทียบเคียงกันได้ภายใต้สภาพการณ์ที่เทียบเคียงกันได้เช่นกัน โดยมีสองประเด็นที่สำคัญสำหรับการวิเคราะห์นี้ ได้แก่

1.) การระบุความสัมพันธ์ทางการค้าหรือการเงินระหว่างวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กัน และบรรดาเงื่อนไขประกอบกับสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องซึ่งผูกติดกับความสัมพันธ์เหล่านั้น เพื่อที่จะได้กำหนดธุรกรรมที่ถูกควบคุมได้อย่างถูกต้องแม่นยำ และ

2.) การเทียบเคียงเงื่อนไขและสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องของธุรกรรมที่ถูกควบคุมตามที่กำหนดไว้อย่างถูกต้องกับเงื่อนไขและสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องของธุรกรรมที่เทียบเคียงกันได้ระหว่างวิสาหกิจที่เป็นอิสระต่อกัน

โดยการระบุความสัมพันธ์ทางการค้าหรือการเงินระหว่างวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กัน และการกำหนดธุรกรรมที่ถูกควบคุมตามประเด็นแรกนั้นมีความแตกต่างจากประเด็นที่สองซึ่งเกี่ยวกับการพิจารณาการกำหนดราคาของธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้นภายใต้หลักการกำหนดราคาโอน โดยกระบวนการระบุความสัมพันธ์ทางการค้าหรือการเงินระหว่างวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กัน และบรรดาเงื่อนไขประกอบกับสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องซึ่งผูกติดกับความสัมพันธ์เหล่านั้นจำเป็นต้องอาศัยความเข้าใจพื้นฐานแบบกว้างในภาคอุตสาหกรรมของกลุ่มกิจการข้ามชาตินั้นประกอบธุรกิจอยู่ รวมถึงปัจจัยที่กระทบต่อผลการดำเนินธุรกิจของภาคส่วนนั้น ๆ โดยความเข้าใจนี้ย่อมมาจากภาพรวมของกลุ่มกิจการข้ามชาตินั้น ๆ ซึ่งได้วางแนวทางการตอบสนองของกลุ่มกิจการข้ามชาติต่อปัจจัยที่กระทบต่อผลการดำเนินธุรกิจ ซึ่งหมายความรวมถึงกลยุทธ์ทางธุรกิจ, ตลาด, ผลิตภัณฑ์, ห่วงโซ่อุปทาน, และปัจจัยหลักในการประกอบกิจการ, ทรัพย์สินซึ่งถูกใช้

³¹ KPMG. The end of the arm's-length principle? [Online]. 2018. Available from: <https://responsibletax.kpmg.com/page/the-end-of-the-arm-s-length-principle> [13 March 2021]

³² OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (Paris: OECD Publishing, 2017), p.35.

เป็นวัตถุประสงค์, และความสำคัญ ทั้งนี้ข้อมูลต่าง ๆ เหล่านี้มีแนวโน้มที่จะถูกรวบรวมไว้เป็นส่วนหนึ่งในเอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master File) เพื่อสนับสนุนการวิเคราะห์ราคาโอนของผู้เสียภาษี และเป็นบริบทที่เป็นประโยชน์สำหรับการพิจารณาความสัมพันธ์ทางการค้าหรือการเงินระหว่างวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กัน

ลักษณะที่เกี่ยวข้องกับทางเศรษฐกิจ หรือปัจจัยในการเทียบเคียงซึ่งจำเป็นต้องถูกระบุในความสัมพันธ์ทางการค้าหรือการเงินระหว่างวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อที่จะกำหนดธุรกรรมที่แท้จริงได้อย่างถูกต้องนั้น สามารถแบ่งเป็นประเภทได้ดังนี้³³

1. ข้อตกลงตามสัญญาของธุรกรรม (The contractual terms of the transaction)³⁴

ข้อตกลงในธุรกรรมที่เกิดจากการสมยอมกันอาจแตกต่างจากข้อตกลงที่ไม่ได้เกิดจากการสมยอม และความแตกต่างเช่นนี้เป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อความสามารถที่จะนำธุรกรรมนั้นมาใช้ในการเทียบเคียง ตัวอย่างของความแตกต่างในข้อตกลงดังกล่าว เช่น เรื่องการชำระราคา การให้สินเชื่อหรือเครดิต และเงื่อนไขในการส่งมอบสินค้าหรือบริการ³⁵

2. การวิเคราะห์หน้าที่ (Functional analysis)³⁶

หน้าที่การดำเนินการโดยแต่ละฝ่ายในการทำธุรกรรมโดยคำนึงถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น รวมถึงหน้าที่เหล่านั้นเกี่ยวข้องกับการสร้างมูลค่าที่เพิ่มขึ้นโดยกลุ่มกิจการข้ามชาติของคู่สัญญา, สถานการณ์แวดล้อมของธุรกรรม และแนวปฏิบัติของอุตสาหกรรม³⁷

3. ลักษณะของทรัพย์สินหรือบริการ (Characteristics of property or services)³⁸

ลักษณะของทรัพย์สินที่โอนหรือบริการที่ให้³⁹ โดยลักษณะของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันออกไปส่งผลส่วนหนึ่งกับมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ต่างออกไปในตลาดเสรี ดังนั้นการเทียบเคียง

³³ Ibid, p.43-45.

³⁴ Ibid, p.47

³⁵ นายเสถียร รุ่งทองคำกุล, ทิศทางการพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในประเทศไทย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/20190131e50b538f4153afd75e7e1ea5c4f710fc104416.pdf>[6 มี น า ค ม 2564]

³⁶ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (Paris: OECD Publishing, 2017), p.51.

³⁷ Ibid, p.45

³⁸ Ibid, p.73

³⁹ Ibid, p.45

คุณลักษณะจึงเป็นประโยชน์กับการประเมินมูลค่าราคาโอนโดยใช้วิธีเทียบเคียงธุรกรรมที่มีการควบคุมกับธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุม ลักษณะของสินค้าที่สำคัญในการเทียบความเข้ากันได้ควรดูที่ลักษณะภายนอกของสินค้า คุณภาพความน่าเชื่อถือ ความยากง่ายในการเข้าถึงสินค้าและปริมาณความต้องการขาย หรือในกรณีที่ธุรกรรมเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง คุณลักษณะของทรัพย์สินที่สำคัญในการเทียบเคียงกันได้ ได้แก่ รูปแบบของธุรกรรม (เช่นการให้ใช้สิทธิหรือการขาย) ประเภทของทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (เช่นสิทธิบัตรเครื่องหมายการค้าหรือ know-how) ระยะเวลาให้สิทธิหรือระดับของความคุ้มครองและประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างนั้น เป็นต้น⁴⁰

4. สภาพการณ์ทางเศรษฐกิจ (Economic Circumstances)⁴¹

สภาพการณ์ทางเศรษฐกิจของคู่สัญญาและของตลาดซึ่งคู่สัญญาดำเนินกิจการอยู่⁴² ราคาติดต่ออิสระอาจต่างกันไปตามแต่สภาพตลาดที่ต่างกัน แม้ว่าจะมีทรัพย์สินหรือบริการเป็นชนิดเดียวกันก็ตาม ดังนั้นการหาความเทียบเคียงกันได้จึงต้องนำตลาดมาเทียบโดยตลาดของวิสาหกิจอิสระจะต้องไม่มีความแตกต่างกับตลาดของวิสาหกิจในเครืออย่างมีนัยสำคัญหรือหากมีต้องสามารถปรับปรุงราคาได้อย่างเหมาะสม สภาพแวดล้อมทางตลาดนั้นรวมถึง ตำแหน่งทางภูมิศาสตร์ขนาดของตลาด ระดับการแข่งขันกันในตลาด สัดส่วนของผู้ซื้อและผู้ขายในตลาด สินค้าหรือบริการที่สามารถแทนที่ได้และกำลังซื้อของผู้บริโภค เป็นต้น มีข้อสังเกตว่าวิสาหกิจที่มีลักษณะการทำธุรกิจข้ามชาติการนำกิจการข้ามชาติอิสระที่แม้จะมีตลาดอยู่ในประเทศเดียวกัน แต่หากมีสินค้าหรือบริการหน้าที่การงานหรือกลยุทธ์ทางการตลาดที่ต่างกันมากการนำปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของตลาดมาใช้เทียบในกรณีนี้กลับทำให้ความน่าเชื่อถือของการเทียบเคียงกันได้ลดน้อยลงแทน⁴³

⁴⁰ นางสาวพิมพ์เพ็ญ นามวงษ์. ปัญหาการกำหนดราคาโอนสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2559, หน้า 17.

⁴¹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (Paris: OECD Publishing, 2017), p.74.

⁴² Ibid, p.45.

⁴³ นางสาวพิมพ์เพ็ญ นามวงษ์. ปัญหาการกำหนดราคาโอนสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2559, หน้า 19.

5. กลยุทธ์ทางธุรกิจ (Business Strategies)⁴⁴

กลยุทธ์ทางธุรกิจที่ดำเนินการโดยคู่สัญญา⁴⁵ โดยกลยุทธ์ทางธุรกิจเป็นไปได้หลายอย่างตามแต่ละแง่มุมของการดำเนินการของวิสาหกิจ เช่น การคิดค้นนวัตกรรมและการพัฒนาสินค้า ระดับการกระจายตัวของธุรกิจ การเบี่ยงเบนความเสี่ยง การประเมินการเปลี่ยนแปลงทางการเมืองที่อาจมีผลกระทบต่อธุรกิจ การวางแผนธุรกิจกับกฎหมายแรงงาน รวมถึงปัจจัยต่างๆที่พบในการประกอบธุรกิจประจำวัน⁴⁶

ทั้งนี้การพิจารณาความสามารถในการเทียบเคียงกัน (Comparability Analysis) นั้นกล่าวโดยสรุปคือ โดยนัยแล้วหมายถึงการเทียบเคียงซึ่งหมายถึงการตรวจสอบสองเงื่อนไข ได้แก่ ธุรกิจที่ถูกควบคุมภายใต้การตรวจสอบและธุรกิจที่ไม่ถูกควบคุมซึ่งถือว่ามีความเป็นไปได้ที่จะเทียบเคียงกันได้ โดยการค้นหาสำหรับการเทียบเคียงกันได้นั้นเป็นเพียงส่วนหนึ่งของการพิจารณาเทียบเคียงกันเท่านั้น การค้นหาข้อมูลของธุรกิจที่มีความเป็นไปได้ว่าจะไม่ถูกควบคุมและกระบวนการระบุว่าเป็นสิ่งที่เทียบเคียงกันได้นั้นขึ้นอยู่กับการวิเคราะห์ธุรกิจที่ถูกควบคุมของผู้เสียภาษี ตลอดจนลักษณะเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องและปัจจัยที่เทียบเคียงได้⁴⁷

การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Methods)

เพื่อการคำนวณมูลค่าของราคาโอน OECD จึงได้เสนอวิธีการกำหนดราคาโอนเพื่อนำมาใช้หาราคาที่กำหนดโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน โดยรายละเอียดถูกระบุอยู่ในบทที่ 2 ของรายงานแนวทางการกำหนดราคาโอนสำหรับวิสาหกิจข้ามชาติและหน่วยงานจัดเก็บภาษีของ OECD ซึ่งรูปแบบวิธีการกำหนดราคาโอนที่ได้นำเสนอนั้นมีทั้งหมด 5 วิธี โดยนำมาปรับใช้เพื่อพิจารณาว่าธุรกรรมระหว่างบริษัทในกลุ่มกิจการข้ามชาตินั้นสอดคล้องกับหลักการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันหรือไม่⁴⁸ ทั้งนี้ OECD ได้แบ่งวิธีการกำหนดราคาโอนออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ วิธีการพิจารณาธุรกรรมแบบดั้งเดิม (Traditional Transaction

⁴⁴ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (Paris: OECD Publishing, 2017), p.75.

⁴⁵ Ibid, p.45.

⁴⁶ นางสาวพิมพ์เพ็ญ นามวงษ์. ปัญหาการกำหนดราคาโอนสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2559, หน้า 19.

⁴⁷ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (Paris: OECD Publishing, 2017), p.147.

⁴⁸ นายเสถียร รุ่งทองคำกุล, ทิศทางการพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในประเทศไทย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/20190131e50b538f4153afd75e7e1ea5c4f710fc104416.pdf>[6 มี น า ค ม 2564]

Methods) กับวิธีการพิจารณาจากกำไรของธุรกรรม (Transactional Profit Method) โดยแต่ละวิธีจะมีวิธีการเปรียบเทียบเพื่อหาราคาติดต่ออิสระโดยใช้วัตถุประสงค์ในการเปรียบเทียบที่ต่างกันไปโดยไม่กำหนดลำดับในการเลือกใช้ ทำให้หน่วยงานของรัฐสามารถเลือกนำไปใช้กับแต่ละสถานการณ์ของบริษัทข้ามชาติในประเทศของตนเองได้อย่างเหมาะสม เนื่องจากไม่มีวิธีไหนที่เหมาะสมปรับใช้ได้สมบูรณ์กับทุกสถานการณ์ทั้งหมด⁴⁹

1. วิธีการพิจารณาธุรกรรมแบบดั้งเดิม (Traditional Transaction Methods)

ประกอบด้วย วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method), วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method), และวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) โดยแต่ละวิธีมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ก. วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method หรือ CUP Method)

วิธีการกำหนดราคาโอนที่เปรียบเทียบกับราคาสำหรับทรัพย์สินหรือบริการที่โอนในธุรกรรมที่ถูกควบคุมได้ กับราคาที่เรียกเก็บสำหรับทรัพย์สินหรือบริการที่โอนในธุรกรรมที่เปรียบเทียบกันได้ และไม่ได้ถูกควบคุมและอยู่ในสถานการณ์ที่เปรียบเทียบได้เช่นกัน⁵⁰

ข. วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method)

วิธีที่ใช้ในการกำหนดราคาโอนระหว่าง บริษัทในเครือตามราคาตลาดโดยการหักส่วนต่างของกำไรปกติออกจากราคาขายต่อที่ผู้ซื้อสินค้านำไปขายต่อให้แก่บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้อง⁵¹

ค. วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method)

วิธีการกำหนดราคาโอนซึ่งใช้ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากผู้จัดหาทรัพย์สิน (หรือบริการ) ในธุรกรรมที่ถูกควบคุม โดยนำกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม (Cost plus mark up) มาบวกกับต้นทุนดังกล่าวเพื่อก่อให้เกิดผลกำไรที่เหมาะสมเมื่อคำนึงถึงบทบาทหน้าที่ที่ดำเนินการ (โดยพิจารณาถึงทรัพย์สินที่ใช้ไปและความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น) ตลอดจนสภาพการณ์ของตลาด และสิ่งที่ได้หลังจากการบวกกำไรขั้นต้นกับต้นทุนดังกล่าวข้างต้นอาจถือได้ว่าเป็นราคาที่เป็นไปตามราคาตลาดของธุรกรรมที่ถูกควบคุมเดิม⁵²

⁴⁹ นางสาวพิมพ์เพ็ญ นามวงษ์. ปัญหาการกำหนดราคาโอนสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2559, หน้า 20.

⁵⁰ OECD. Glossary of Statistical Terms [Online]. Available from: <https://www.oecd.org/fr/ctp/glossaryoftaxterms.htm>[13 March 2021]

⁵¹ Ibid.

⁵² Ibid.

2. วิธีการพิจารณาจากกำไรของธุรกรรม (Transactional Profit Method)

ประกอบด้วย วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method) และวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม (Transactional Profit Split Method) โดยแต่ละวิธีมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ก. วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method)

วิธีการพิจารณาจากกำไรของธุรกรรม โดยวิเคราะห์อัตรากำไรสุทธิซึ่งเกี่ยวข้องกับพื้นฐานที่เหมาะสม เช่น ต้นทุน, การขาย, ทรัพย์สิน ที่ผู้เสียภาษีควรได้รับจากธุรกรรมที่ถูกควบคุม⁵³

ข. วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม (Transactional Profit Split Method)

วิธีกำหนดราคาโอนด้วยการจัดแบ่งส่วนของรายได้จากการดำเนินกิจการทั้งหมด โดยรวมหรือผลขาดทุนจากธุรกรรมระหว่างฝ่ายต่าง ๆ ซึ่งแยกต่างหากจากกัน โดยการกำหนดมูลค่าสัมพัทธ์ของการมีส่วนร่วมของแต่ละฝ่ายต่อผลกำไรหรือผลขาดทุนโดยรวมนั้น⁵⁴

3.1.2 การปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment)

การประยุกต์ใช้หลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) ให้เป็นไปอย่างเป็นธรรมนั้นจำเป็นต้องมีกฎเกณฑ์ขั้นตอนที่ชัดเจนเพื่อให้แน่ใจว่าผู้เสียภาษีได้รับการคุ้มครองอย่างเพียงพอ และเพื่อให้แน่ใจว่ารายได้ภาษีจะไม่ถูกโอนไปยังประเทศที่มีกฎระเบียบขั้นตอนที่รุนแรงเกินไป อย่างไรก็ตามเมื่อผู้เสียภาษีที่อยู่ระหว่างการตรวจสอบในประเทศหนึ่งเป็นบริษัทที่อยู่ในกลุ่มกิจการข้ามชาติ อาจเป็นไปได้ว่าแนวปฏิบัติด้านภาษีของประเทศที่กำลังตรวจสอบจะมีผลต่อเขตอำนาจจัดเก็บภาษีอื่น ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่เกี่ยวข้องกับปัญหาการกำหนดราคาโอนระหว่างประเทศ เนื่องจากการกำหนดราคาโอนมีผลกระทบต่อภาษีที่เก็บในเขตอำนาจจัดเก็บภาษีของบริษัทในเครือที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้น ซึ่งหากการกำหนดราคาโอนดังกล่าวไม่เป็นที่ยอมรับของเขตอำนาจจัดเก็บภาษีอื่น กลุ่มกิจการข้ามชาตินั้นย่อมต้องถูกเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อน ดังนั้นหน่วยงานจัดเก็บภาษีควรคำนึงถึงหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดต่าง ๆ ภายในประเทศ และความเป็นไปได้ในการบังคับใช้ข้อกำหนดเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของเขตอำนาจจัดเก็บภาษีอื่น ๆ ตลอดจนพยายามจัดสรรภาษีระหว่างเขตอำนาจทั้งสองฝ่าย รวมถึงป้องกันการเกิดภาษีซ้ำซ้อนสำหรับผู้เสียภาษี⁵⁵

⁵³ Ibid.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, (Paris: OECD Publishing, 2017), p.180.

เพื่อเป็นการขจัดปัญหาภาษีซ้อนในกรณีของการกำหนดราคาโอน หน่วยงานจัดเก็บภาษีอาจพิจารณาการปรับปรุงราคาแบบการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment) ตามวรรคสองของมาตรา 9 แห่งร่างอนุสัญญาภาษีอากรว่าด้วยเงินได้และทุนของ OECD ตามที่ระบุไว้ในข้อ 3.1 โดยการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกันนั้นในทางปฏิบัติมักจะดำเนินการด้วยการเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการทางอนุสัญญา⁵⁶ ซึ่งราคาในการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกันในกิจการในเครือที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่งเป็นการปรับปรุงราคาในรัฐแห่งที่สองภายหลังจากที่รัฐแห่งแรกปรับปรุงราคาไปก่อนแล้วซึ่งปกติแล้วจะเป็นไปในทิศทางที่ลดลงเพื่อจัดสรรผลกำไรระหว่างกิจการที่อยู่ในรัฐทั้งสองแห่งและให้สอดคล้องกับการปรับปรุงราคาในรัฐแห่งแรกเพื่อป้องกันมิให้เกิดการคิดภาษีซ้ำซ้อนกัน กรณีอาจเป็นไปได้ที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐแห่งแรกจะปรับปรุงราคาโดยการลดผลกำไรหรือไม่ปรับปรุงผลกำไรเลยหากมีการใช้กระบวนการหารือกับหน่วยงานทางภาษีของรัฐแห่งที่สองซึ่งในกรณีเช่นนี้ราคาโอนที่จะมีการปรับปรุงในรัฐแห่งที่สองก็อาจลดจำนวนลงหรือไม่มี ความจำเป็นต้องปรับปรุงราคาเพื่อให้สอดคล้องกันอีกแต่อย่างใด อย่างไรก็ตามการปรับปรุงราคาโอนเพื่อให้สอดคล้องกันนั้นจะต้องไม่เป็นการให้ประโยชน์แก่กิจการข้ามชาติมากไปกว่าที่กลุ่มกิจการข้ามชาตินั้นพึงจะได้รับภายใต้หลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle)⁵⁷

3.1.3 การรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation)

เพื่อเป็นการช่วยเหลือผู้เสียภาษีในการระบุนายงานเอกสารที่จะช่วยให้แสดงและยืนยันว่าธุรกรรมของผู้เสียภาษีเป็นไปตามหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) และเพื่อแก้ไขปัญหาประเด็นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน รวมถึงอำนวยความสะดวกให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี ตามบทที่ 5 แห่ง OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ฉบับปี 2017 จึงได้ระบุรายละเอียดเกี่ยวกับรายงานเอกสารเกี่ยวกับราคาโอน ซึ่งวัตถุประสงค์หลักของการเสนอให้มีการจัดทำเอกสารรายงานเอกสารเกี่ยวกับราคาโอนนั้นมีทั้งหมด 3 ประการ คือ

1. เพื่อให้มั่นใจว่าผู้เสียภาษีได้พิจารณาถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนในการตั้งราคาต่าง ๆ อย่างเหมาะสม ตลอดจนเงื่อนไขอื่น ๆ สำหรับธุรกรรมระหว่างบริษัท
2. เพื่อมอบให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นข้อมูลที่จำเป็นในการประกอบการพิจารณาประเมินความเสี่ยงในการกำหนดราคาโอน

⁵⁶ Ibid, p.182.

⁵⁷ นายเสถียร รุ่งทองคำกุล, ทิศทางกรพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในประเทศไทย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/20190131e50b538f4153afd75e7e1ea5c4f710fc104416.pdf>[6 มี น า ค ม 2564]

3. เพื่อมอบให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการดำเนินการตรวจสอบแนวปฏิบัติทางการกำหนดราคาโอนของบริษัท โดยที่อาจมีการเรียกขอข้อมูลเพิ่มเติมระหว่างการดำเนินการตรวจสอบนี้⁵⁸

เพื่อที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ของการรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน ประเทศทั้งหลายควรที่จะนำแนวทางมาตรฐานรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนนี้ไปปรับใช้สำหรับประเทศของตน ซึ่งแนวทางดังกล่าว ประกอบไปด้วย รายงานเอกสารทั้งหมด 3 ระดับ ได้แก่ 1. เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) เพื่อให้ข้อมูลในภาพรวมของกลุ่มบริษัท 2. เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมสำคัญของกิจการซึ่งเป็นผู้เสียภาษีในประเทศนั้นๆ และ 3. (Country by Country Report หรือ CbCR) เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับการจัดสรรรายได้ และจำนวนภาษีที่จ่ายของกลุ่มกิจการข้ามชาติ ตลอดจนระบุสิ่งบ่งชี้พื้นที่ในการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจภายในกลุ่ม⁵⁹

1. เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file)

เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัทเป็นเอกสารที่นำเสนอข้อมูลที่เป็นภาพรวมของธุรกิจของกลุ่มกิจการข้ามชาติ ซึ่งรวมถึงแนวทางการดำเนินธุรกิจในระดับระหว่างประเทศ ภาพรวมนโยบายการกำหนดราคา และการจัดสรรรายได้และกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เพื่อเป็นการช่วยเหลือหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการประเมินความเสี่ยงสำคัญของการกำหนดราคาโอน โดยทั่วไปเอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัทมีวัตถุประสงค์ในการถูกกำหนดให้จัดขึ้นเพื่อให้ข้อมูลในระดับภาพกว้างเพื่อที่จะได้กำหนดแนวปฏิบัติการกำหนดราคาโอนของกลุ่มทั้งในบริบทของทางเศรษฐกิจ, กฎหมาย, การเงิน, และภาษีอากร และไม่ได้มีเจตนาที่จะเรียกข้อมูลที่เป็นปลีกย่อยแต่อย่างใด เช่น รายชื่อสิทธิบัตรทั้งหมดที่บริษัทในกลุ่มกิจการข้ามชาติถือครองอยู่ เนื่องจากเป็นการสร้างภาระที่ไม่จำเป็น และไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์หลักของการจัดทำเอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท โดยข้อมูลที่ถูกกำหนดให้จัดทำแบ่งออกได้เป็น 5 กลุ่ม ได้แก่ โครงสร้างองค์กรกลุ่มกิจการข้ามชาติ, คำอธิบายเกี่ยวกับธุรกิจของกลุ่มกิจการข้ามชาติ, ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างของกลุ่มกิจการข้ามชาติ, กิจกรรมทางการเงินระหว่างกันของบริษัทในกลุ่มกิจการข้ามชาติและสถานะทางการเงิน และภาษีของกลุ่มกิจการข้ามชาติ⁶⁰

⁵⁸ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (Paris: OECD Publishing, 2017), p.230.

⁵⁹ Ibid, p.233.

⁶⁰ Ibid, p.234.

2. เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file)

เอกสารราคาโอนภายในประเทศจะมีความแตกต่างจากเอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท กล่าวคือ เอกสารราคาโอนภายในประเทศจะระบุข้อมูลซึ่งลงรายละเอียดเกี่ยวกับธุรกรรมระหว่างบริษัทอย่างเฉพาะเจาะจงมากกว่า และข้อมูลในเอกสารราคาโอนภายในประเทศนี้จะเป็นส่วนที่เสริมข้อมูลตามเอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท และเป็นการช่วยรับรองว่าผู้เสียภาษีได้ดำเนินการตามหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) สำหรับธุรกรรมซึ่งมีผลกระทบต่อประเทศซึ่งมีอำนาจจัดเก็บภาษีนั่น ๆ โดยเอกสารราคาโอนภายในประเทศจะเน้นไปยังข้อมูลเกี่ยวกับการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนซึ่งเกี่ยวข้องกับธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือในประเทศ และบริษัทในเครือที่อยู่ต่างประเทศซึ่งมีความสำคัญในบริบทของระบบจัดเก็บภาษีภายในประเทศดังกล่าว ทั้งนี้ข้อมูลในเอกสารดังกล่าวจะประกอบด้วยข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมนั้น ๆ อย่างเฉพาะเจาะจง, ข้อมูลการพิจารณาเทียบเคียงกัน, และการเลือกและการปรับใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่มีความเหมาะสมที่สุด⁶¹

3. รายงานระหว่างประเทศ (Country by Country Report - CbCR)

รายงานระหว่างประเทศ หรือที่เรียกว่า CbCR เป็นรายงานที่ถูกกำหนดให้จัดทำขึ้นเพื่อรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการจัดสรรรายได้ และจำนวนภาษีที่จ่ายของกลุ่มกิจการข้ามชาติ ตลอดจนระบุสิ่งบ่งชี้พื้นที่ในการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจภายในกลุ่ม โดยในรายงานดังกล่าวยังกำหนดให้ระบุข้อมูลรายชื่อกิจการทั้งหมดที่อยู่ในข้อมูลทางการเงินของกลุ่มเช่นกัน ซึ่งรวมถึงประเทศที่จัดเก็บภาษีของกิจการนั้น ๆ และข้อมูลธุรกิจหลักที่ดำเนินการอยู่ในแต่ละกิจการเหล่านั้น⁶²

3.1.4 ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement : APA)

การจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) เป็นกระบวนการที่ตกลงกำหนดเงื่อนไขต่างๆเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนไว้ล่วงหน้าสำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งโดยเงื่อนไขที่กำหนดล่วงหน้านั้น รวมถึงเรื่องวิธีการในการเปรียบเทียบและการปรับปรุงราคาที่เหมาะสมตลอดจนข้อสมมติฐานที่ทำให้ข้อตกลงสิ้นสุดเมื่อมีเหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต (Critical Assumption) โดยทั่วไปแล้วการจัดทำข้อตกลงล่วงหน้าเกิดจากการเริ่มต้นโดยผู้เสียภาษีและเป็นการเจรจาระหว่างผู้เสียภาษีกิจการในเครือของผู้เสียภาษีกับหน่วยงานทางภาษี ข้อตกลงล่วงหน้าอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่ ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าฝ่ายเดียวซึ่งเป็นข้อตกลงระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยงานทางภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษีนั่น กับข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าหลายฝ่าย (MAP APA) ซึ่งเป็นข้อตกลงใน

⁶¹ Ibid, p.235.

⁶² Ibid.

ฉบับเดียวที่มีคู่สัญญาหลายฝ่ายและประกอบด้วยหน่วยงานทางภาษีของหลายประเทศการทำข้อตกลงล่วงหน้าหลายฝ่ายนั้นโดยทั่วไปเป็นเรื่องที่อาศัยอำนาจตามเงื่อนไขที่กำหนดในข้อ 25 เรื่องกระบวนการเพื่อความตกลงร่วมกันของร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD

การจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) นั้นจะช่วยขจัดความไม่แน่นอนของผู้เสียภาษี เพื่อให้คาดการณ์ถึงผลทางภาษีในธุรกรรมระหว่างประเทศได้ชัดเจนยิ่งขึ้นและยังช่วยให้เกิดความร่วมมือกันระหว่างหน่วยงานทางภาษีและผู้เสียภาษีในบรรยากาศที่ไม่ได้เป็นปฏิปักษ์ต่อกัน อีกทั้งช่วยไม่ให้เกิดความฟุ่มเฟือยทั้งในแง่ของเวลาและค่าใช้จ่ายจากการตรวจสอบและการดำเนินคดีภาษีอากรสืบเนื่องจากปัญหาข้อพิพาทของการตั้งราคาโอนได้อีกด้วย อย่างไรก็ตามหากการจัดทำข้อตกลงล่วงหน้าเป็นข้อตกลงล่วงหน้าฝ่ายเดียว ดังนั้นความไม่แน่นอนและปัญหาทั้งหลายจากการตั้งราคาโอนก็ยังคงมีอยู่ โดยเฉพาะในกรณีที่หน่วยงานทางภาษีในรัฐอื่นนั้นไม่เห็นด้วยกับข้อตกลงดังกล่าว นอกจากนี้หากการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ได้พิจารณาจากเงื่อนไขทางตลาดที่ไม่มีความน่าเชื่อถือและไม่มีข้อสมมติฐานให้ข้อตกลงล่วงหน้าสิ้นผลในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงข้อเท็จจริงที่สำคัญ (Critical Assumption) การจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ก็ไม่อาจขจัดปัญหาที่เกิดจากการตั้งราคาโอนได้ในความเป็นจริง ดังนั้นการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ที่จัดทำขึ้นจึงควรต้องมีเงื่อนไขที่มีความยืดหยุ่นพอสมควรด้วย⁶³

3.2 มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับกิจการปิโตรเลียมในประเทศไทย

กิจการปิโตรเลียมตามความหมายของกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียมในประเทศไทยนั้นถูกกำหนดให้เสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมสำหรับรายได้จากการขายปิโตรเลียมซึ่งเป็นกิจการหลักของบริษัท และบทบัญญัติที่เป็นข้อกำหนดบังคับการเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมนั้นจะถูกบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมแตกต่างจากภาษีเงินได้อื่น ๆ ซึ่งบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร

สำหรับมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนของประเทศไทยนั้นมีบังคับใช้ทั้งตามประมวลรัษฎากร และมีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเช่นกัน ดังนั้นเมื่อกิจการปิโตรเลียมซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเป็นภาษีเงินได้หลักที่ต้องเสียให้แก่รัฐและอยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนที่บังคับใช้กับกิจการปิโตรเลียมนั้นย่อมเป็นมาตรการซึ่งบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม สำหรับมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมถูกบัญญัติไว้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2514 ซึ่งเป็นปีที่มีการบัญญัติพระราชบัญญัติ

⁶³ นายเสถียร รุ่งทองคำกุล, ทิศทาง การพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในประเทศไทย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/20190131e50b538f4153afd75e7e1ea5c4f710fc104416.pdf> [6 มีนาคม 2564]

ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมไว้เป็นครั้งแรก โดยที่บทบัญญัติว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนดังกล่าวไม่เคยมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขเพิ่มเติมเลยนับแต่นั้น

อย่างไรก็ดี แม้ว่ามาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนที่บริษัทซึ่งประกอบกิจการปิโตรเลียม โดยเฉพาะนั้นจะต้องอยู่ในบังคับตามมาตรการที่อยู่ภายใต้กฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม แต่บริษัทอื่น ๆ ซึ่งอยู่กลุ่มบริษัทเดียวกันซึ่งมิได้ประกอบกิจการปิโตรเลียมย่อมไม่อยู่ในบังคับของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ดังนั้นมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนที่บังคับใช้กับบริษัทเหล่านี้ย่อมเป็นมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนซึ่งอยู่ภายใต้ประมวลรัษฎากร

3.2.1 มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

บทบัญญัติที่ว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับกิจการปิโตรเลียมถูกบัญญัติไว้ตามมาตรา 57 (3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ซึ่งระบุไว้ความว่า

มาตรา 57 เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 56 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ

(3) ปรับปรุงจำนวนรายได้และรายจ่ายของบริษัทเพื่อให้ได้จำนวนที่บริษัทควรได้รับและจ่ายถ้าหากบริษัทได้ดำเนินการโดยอิสระ แต่บริษัทมิได้ดำเนินการโดยอิสระเพราะมีความสัมพันธ์ในด้านทุนหรือการจัดการกับบริษัทหรือบุคคลอื่น

จากบทบัญญัตินี้จะเห็นได้ว่าประเทศไทยได้มีมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับกิจการปิโตรเลียมโดยเฉพาะซึ่งอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม กล่าวคือ เป็นการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียมที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ในกรณีที่เป็นรายได้และรายจ่ายของการดำเนินการที่มิได้ดำเนินการโดยอิสระด้วยสาเหตุของการที่มีความสัมพันธ์ในด้านทุนหรือการจัดการกับบริษัทหรือบุคคลอื่น และกำหนดให้เจ้าพนักงานปรับปรุงจำนวนรายได้และรายจ่ายดังกล่าวให้เป็นไปตามจำนวนที่พึงสมควรจะได้รับหากบริษัทดำเนินการโดยอิสระ

ทั้งนี้มาตรา 57 (3) ข้างต้นเป็นบทบัญญัติเดียวของกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่ว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน โดยเป็นบทบัญญัติซึ่งตราไว้ตั้งแต่ พ.ศ. 2514 โดยไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงใด ๆ นับตั้งแต่นั้นจวบจนปัจจุบัน โดยที่จะเห็นได้ว่าบทบัญญัตินี้ดังกล่าวมีลักษณะเป็นไปตามหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) ซึ่งมีความแตกต่างจากกรณีของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามประมวลรัษฎากร ณ เวลาที่ได้มีการบัญญัติกฎหมายดังกล่าว กล่าวคือพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 มีการนำหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) มาใช้สำหรับมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน ขณะที่ประมวลรัษฎากรมีเพียงมาตรา 65 ทวิ (4) ใช้วิธีการปรับปรุง

ราคาให้เป็นไปตามราคาตลาด (Open market) อีกทั้งยังให้พิจารณาเหตุอันสมควรในการกำหนดราคานั้น ๆ อีก ซึ่งไม่เป็นไปตามหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) อันเป็นหลักสากล จึงเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงความทันสมัยและเป็นไปตามหลักสากลของบทบัญญัติว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนของกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของประเทศไทยตั้งแต่ครั้งเริ่มมีการบัญญัติกฎหมายฉบับนี้ขึ้น อย่างไรก็ตามในปัจจุบัน ประมวลรัษฎากรได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตราที่เกี่ยวข้อง รวมถึงได้ออกกฎหมายลำดับรองฉบับต่าง ๆ ออกมารองรับ หรือระบุรายละเอียดของของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามประมวลรัษฎากร เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการสากลตามแผนปฏิบัติการของโครงการ Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) แต่ก็ยังมีความแตกต่างในรายละเอียดของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 กับประมวลรัษฎากร

3.2.2 มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามประมวลรัษฎากร

เมื่อวันที่ 18 พฤศจิกายน พ.ศ. 2561 ได้มีการตราพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เรื่อง มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing) โดยมีเหตุผลอันเนื่องมาจากที่ในปัจจุบันบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่หลายแห่งที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม มีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินในการทำธุรกรรมระหว่างกันแตกต่างจากที่ควรกำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ ทำให้สามารถถ่ายโอนกำไรระหว่างกันเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีที่พึงต้องเสียและมีแนวโน้มที่จะใช้วิธีการดังกล่าวเพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่องจนอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้และสถานะทางการคลังของรัฐ เพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาดังกล่าว จึงได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกรณีดังกล่าว และให้สอดคล้องกับหลักการและแนวปฏิบัติที่เป็นสากล⁶⁴ ซึ่งการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรอันว่าด้วยเรื่องมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนดังกล่าว ประกอบไปด้วยทั้งหมด 3 มาตราแห่งประมวลรัษฎากร คือ มาตรา 35 ตรี ว่าด้วยบทกำหนดโทษกรณีไม่ยื่นรายงาน/เอกสาร ของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือยื่นไม่ถูกต้อง, มาตรา 71 ทวิ ว่าด้วยการปรับปรุงรายได้และรายจ่าย ของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน, และมาตรา 71 ตรี ว่าด้วยการส่งรายงาน/เอกสาร ของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน⁶⁵ ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อยู่ในบังคับ

มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามประมวลรัษฎากรเป็นมาตรการที่บังคับใช้กับธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยลักษณะของบริษัทหรือห้าง

⁶⁴ หมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 47 พ.ศ. 2561

⁶⁵ ดูเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ก., หน้า 69-71

หุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่อยู่ในบังคับกฎหมายดังกล่าวจะต้องเข้าเกณฑ์อย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้ 1. นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่า ร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด 2. ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่า โดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่า โดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ 3. นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้าน ทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคล หนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ทั้งนี้จากการกำหนดลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ กันดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้สัดส่วนการถือหุ้นเป็นสาระสำคัญในการพิจารณาถึง ความเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และสำหรับกรณีนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ ระหว่างกันในด้าน ทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจาก อีกนิติบุคคลหนึ่งนั้นพบว่าในปัจจุบันยังไม่มีกฎกระทรวงซึ่งกำหนดนิยาม หลักเกณฑ์ และรายละเอียดของนิติ บุคคลประเภทดังกล่าวแต่อย่างใด

2. การกำหนดราคาโอน

ธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันจะต้องมี ข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันให้เป็นไปในแบบเดียวกับธุรกรรมที่ดำเนินการโดยอิสระ กล่าวคือ หากธุรกรรมดังกล่าวมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้ กำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ และเป็นไปในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามี การถ่ายโอนกำไร เช่นนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ โดยที่สาระสำคัญของหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของการประเมิน⁶⁶ ดังกล่าวมีดังนี้

ก. ราคาโอนที่เป็นไปตามราคาตลาด (Arm's Length Price)

ในกรณีที่ราคาผลตอบแทนสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุม กล่าวคือ ธุรกรรม ระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมซึ่งอยู่ในช่วง ของผลตอบแทนที่พึงได้รับหากได้ดำเนินการโดยอิสระ เจ้าพนักงานประเมินจะไม่ทำการปรับปรุงรายได้และ รายจ่ายอันเกี่ยวเนื่องกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถูกตรวจสอบนั้น โดยมีการ กำหนดว่าช่วงของผลตอบแทนที่พึงได้รับหากได้ดำเนินการโดยอิสระนั้น หมายถึง ช่วงของตัวชี้วัดทางการเงิน

⁶⁶ ดูเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ข., หน้า 72-78

อันเป็นผลที่ได้จากการปรับใช้วิธีการกำหนดราคาที่เหมาะสมที่สุด กับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมหลายธุรกรรมที่อาจเทียบเคียงกันได้

ข. วิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Methods)

วิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Methods) ที่ได้รับการรับรองจากกรมสรรพากรแล้ว มีระบุไว้ทั้งหมด 5 วิธี ได้แก่

- (1) วิธีการเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method)
- (2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method)
- (3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method)
- (4) วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method)
- (5) วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม (Transactional Profit Split Method)

โดยทั้ง 5 วิธีการที่ตามที่กำหนดข้างต้นนั้นมีความสอดคล้องกับแนวทางตามคู่มือด้านการกำหนดราคาโอนของ OECD มากขึ้นกว่าเดิม โดยการกำหนดวิธีการกำหนดราคาโอนก่อนที่จะเป็นไปตามแนวทางปัจจุบัน ได้มีการกำหนดวิธีการกำหนดราคาโอนที่กรมสรรพากรยอมรับไว้ทั้งหมด 3 วิธี ได้แก่ วิธีการเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method), วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method), และวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด กล่าวคือ แนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสำหรับเจ้าพนักงานสรรพากร ซึ่งเป็นแนวทางหลักที่กรมสรรพากรใช้ดำเนินการมาก่อนที่รายละเอียดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนในปัจจุบันจะบังคับใช้ ซึ่งทั้งสามวิธีดังกล่าวยังคงถูกกำหนดไว้ดังที่อธิบายไว้ข้างต้น

ทั้งนี้วิธีการกำหนดราคาโอนทั้ง 5 ดังกล่าวไม่ได้มีการกำหนดลำดับชั้นในการถูกนำไปปรับใช้แต่อย่างใด โดยที่แต่ละวิธีจะถูกนำไปปรับใช้หรือไม่ขึ้นอยู่กับข้อดีและข้อเสีย ความมีอยู่ของข้อมูลที่น่าเชื่อถือที่จำเป็นในการปรับใช้วิธีการกำหนดราคาที่ใช้ และความเหมาะสมของวิธีการกำหนดราคาตามลักษณะของธุรกรรมผ่านการวิเคราะห์หน้าที่งานของคู่สัญญาแต่ละรายในธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้น

โดยคำนึงถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับ⁶⁷ และหากไม่สามารถปรับใช้วิธีการกำหนดราคาที่ได้รับ การรับรองแล้วทั้ง 5 วิธีดังกล่าวข้างต้นกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมได้อย่างสมเหตุสมผลและมีวิธีการกำหนดราคาอื่นที่ อาจปรับใช้ได้กับกรณีได้อย่างเหมาะสมที่สุด โดยหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประสงค์จะเลือกใช้ วิธีการกำหนดราคาอื่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิแจ้งต่อกรมสรรพากรเพื่อให้เจ้าพนักงาน ประเมินตรวจสอบได้

ค. ปัจจัยการพิจารณาความสามารถในการเทียบเคียงกัน (Comparability Analysis)

ปัจจัยการพิจารณาความสามารถในการเทียบเคียงกัน (Comparability Analysis) ซึ่งถูกระบุไว้เพื่อเป็นแนวทางสำหรับการตั้งและการตรวจสอบราคาโอนเป็นสิ่งที่ไม่เคยปรากฏมาก่อนในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 โดยการพิจารณาความสามารถในการเทียบเคียงกันดังกล่าวมีความคล้ายคลึงกับปัจจัยการพิจารณาความสามารถในการเทียบเคียงกัน (Comparability Analysis) ที่ระบุไว้ในคู่มือด้านการกำหนดราคาโอนของ OECD เช่นกัน⁶⁸ โดยประกอบด้วยปัจจัยในการพิจารณาดังต่อไปนี้

- (1) ข้อตกลงตามสัญญาในการทำธุรกรรม
- (2) หน้าที่งานที่คู่สัญญาแต่ละรายรับผิดชอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมนั้น โดยคำนึงถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับ
- (3) ลักษณะของทรัพย์สินที่โอนหรือบริการที่ทำ
- (4) สถานการณ์ทางเศรษฐกิจในขณะที่ทำธุรกรรม
- (5) กลยุทธ์ทางธุรกิจซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันใช้ในการทำธุรกรรม

นอกจากนั้นมีการกำหนดลักษณะของธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมอันอาจเทียบเคียงกันได้ ดังนี้

- (1) เมื่อธุรกรรมที่นำมาเทียบเคียงกันนั้นไม่มีความแตกต่างอันอาจส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อตัวชี้วัดทางการเงินที่ถูกตรวจสอบด้วยวิธีการกำหนดราคาโอน หรือ
- (2) เมื่อธุรกรรมที่นำมาเทียบเคียงกันนั้นมีความแตกต่างอันอาจส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อตัวชี้วัดทางการเงินที่ถูกตรวจสอบด้วยวิธีการกำหนดราคาโอน แต่ได้มีการปรับปรุง

⁶⁷ KPMG. Draft Ministerial Regulations: Transfer Pricing is on the Move [Online]. 2019. Available from: <https://home.kpmg/th/en/home/insights/2019/07/th-tax-news-flash-issue-61.html>[5 March 2021]

⁶⁸ เรื่องเดียวกัน.

ความสามารถในการเทียบเคียงกันของธุรกรรมนั้นอย่างเหมาะสมเพื่อจัดผลกระทบของความแตกต่างดังกล่าวแล้ว

ง. การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายที่มีความสัมพันธ์ (Correlative Adjustment)

การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายที่มีความสัมพันธ์ (Correlative Adjustment) คือการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายเพื่อให้สอดคล้องกับการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของคู่สัญญาฝ่ายแรก (Secondary Adjustment) โดยเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาโดยจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขข้อเท็จจริงตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งต้องมีข้อเท็จจริงปรากฏว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถูกปรับปรุงรายได้และรายจ่ายแล้ว ไม่มีการโต้แย้งการปรับปรุงนั้นและได้ชำระภาษีให้เป็นไปตามผลของการปรับปรุงดังกล่าวแล้ว หรือได้มีการโต้แย้งการปรับปรุงนั้นแต่ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาศาลเป็นที่สุดแล้ว และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ยอมชำระภาษีให้เป็นไปตามผลของคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาดังกล่าวแล้ว และจำนวนรายได้หรือรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวที่ถูกปรับปรุงโดยเจ้าพนักงานประเมินนั้น เป็นจำนวนที่ได้เคยถูกรวมในการคำนวณกำไรสุทธิหรือเงินได้พึงประเมินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีของคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งของธุรกรรมที่ถูกควบคุมแล้ว และคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งมิได้ปกปิดข้อมูลการทำธุรกรรมที่ถูกควบคุมดังกล่าวหรือแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมนั้นเป็นเท็จ ทั้งนี้สำหรับกรณีดังกล่าวซึ่งเป็นธุรกรรมระหว่างประเทศ เพื่อประโยชน์ในการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนในการพิจารณาปรับปรุงข้างต้นให้เป็นไปตามข้อตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศ หรือที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยได้ทำไว้กับสำนักงานเศรษฐกิจและการค้าของต่างประเทศ

3. เอกสารที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกัน

เพื่อประสิทธิภาพในการป้องกันการกำหนดราคาโอน ได้มีการกำหนดให้นำส่งรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันกับกรมสรรพากร หรือเอกชนอาจจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement : APA) เพื่อลดความเสี่ยงในการถูกประเมินภายหลัง โดยมีรายละเอียดดังนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีจำนวนไม่น้อยกว่าสองร้อยล้านบาท จะต้องอยู่ในบังคับที่จะต้องจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่

ละรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่กฎหมายกำหนด (Disclosure Form) และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาเดียวกันกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) โดยการจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างกัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกัน เป็นไปเพื่อประโยชน์ในการพิจารณาความเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยที่ภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่กล่าวไว้ข้างต้น เจ้าพนักงานประเมินโดยอธิบดีอนุมติ อาจส่งหนังสือแจ้งความแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

ทั้งนี้การจัดทำเอกสารราคาโอนภายใต้ประมวลรัษฎากรตามที่ระบุไว้ข้างต้นคาดว่าจะหมายถึงเอกสาร Local file และ Master file ตามแนวทางของ OECD ในขณะที่เอกสาร CbCR นั้นอาจจะถูกกำหนดภายใต้กฎหมายอื่น⁶⁹ ซึ่งปัจจุบันพบว่ายังไม่มีการบัญญัติอย่างเป็นทางการ

สำหรับข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement : APA) ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ได้เปิดโอกาสให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถร้องขอให้มีการจัดทำได้ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่สามารถร้องขอได้ จะต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งมีการทำธุรกรรมด้านการพาณิชย์หรือการเงินกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ทั้งนี้เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการหาผลตอบแทน สำหรับธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่จะมีขึ้นภายในช่วงเวลาในอนาคตที่ได้ตกลงกันไว้⁷⁰

4. บทกำหนดโทษ

ผู้ใดที่ไม่ได้ดำเนินการยื่นรายงาน หรือเอกสารหรือหลักฐานว่าด้วยข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกัน ตามที่กฎหมาย

⁶⁹ บริษัท สำนักภาษีเคพีเอ็มจี ภูมิภาค ไทย จำกัด. เอกสารที่ต้องจัดทำภายใต้กฎหมายการกำหนดราคาโอน [ออนไลน์]. 2019. แหล่งที่มา: <https://home.kpmg/th/en/home/insights/2019/03/thailand-tax-updates-28march2019.html>[5 มีนาคม 2564]

⁷⁰ ธรรมนูญ, ประกาศแล้ว!!! กฎหมาย Transfer Pricing สำหรับวิธีการกำหนดราคาที่ได้รับการรับรองแล้ว เพื่อปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน [ออนไลน์]. 2021. แหล่งที่มา: <https://www.dlo.co.th/news/press-releases/5994>[6 มีนาคม 2564]

กำหนด หรือดำเนินการแต่ได้แสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้นั้นจะต้องโทษปรับไม่เกิน สองแสนบาท

3.3 มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับกิจการปิโตรเลียมในประเทศสหรัฐอเมริกา

ระบบการจัดเก็บภาษีจากบริษัทซึ่งประกอบกิจการปิโตรเลียมประเภทสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในประเทศสหรัฐอเมริกามีความแตกต่างจากประเทศไทย และมีระบบการจัดเก็บภาษีที่สลับซับซ้อน กล่าวคือ กิจการปิโตรเลียมในประเทศสหรัฐอเมริกามีภาระภาษี ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Tax), ภาษีท้องถิ่น (State and Local Taxes), ภาษีเงินได้ระดับรัฐ (State Income Tax), ภาษีแฟรนไชส์ (State Franchise Tax), และค่าภาคหลวง (Royalties)⁷¹ ซึ่งอีกหนึ่งประการที่เป็นความแตกต่างกันคือ สหรัฐอเมริกาไม่ได้มีการบัญญัติกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้เพื่อการเรียกเก็บจากกิจการปิโตรเลียมเป็นการเฉพาะดังเช่นของประเทศไทย ในขณะที่ข้อกำหนดหรือบทบัญญัติที่ว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนจึงไม่ได้มีการกำหนดแยกออกมาบังคับใช้เป็นการเฉพาะกิจการแบบของประเทศไทยเช่นกัน ดังนั้นกฎหมายที่ว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับกิจการปิโตรเลียมในประเทศสหรัฐอเมริกาจึงเป็นมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนที่บังคับใช้เป็นการทั่วไป ซึ่งรายละเอียดดังนี้

นับตั้งแต่ปี ค.ศ. 1934 ประเทศสหรัฐอเมริกา เริ่มมีการใช้มาตรการกำหนดราคาโอน โดยใช้หลักการพิสูจนราคาโอน (Arm's Length Principle) เพื่อแก้ปัญหาคำหนดราคาโอนที่ไม่สะท้อนราคาที่แท้จริงกับกลุ่มบริษัทที่มีการลงทุนระหว่างประเทศ (Arm's Length Standard for Inter-company pricing) จากนั้นในปี ค.ศ. 1968 หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service : IRS) ได้ออกแนวทางปฏิบัติเพื่อกำหนดหลักการในเรื่อง Arm's Length ให้ชัดเจน⁷² โดยบทบัญญัติหลักที่ว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนบัญญัติไว้ในมาตรา 482 (S 482) แห่ง Internal Revenue Code ของประเทศสหรัฐอเมริกา⁷³

⁷¹ EY. Global Oil and Gas Tax Guide 2019 [Online]. 2019. Available from: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/global-oil-and-gas-tax-guide-2019[13 March 2021]

⁷² นายปรณาคินทร์ กัตัญญตานนท์, นางสาววรปรานี สิทธิสรวง, ดร. สุมาพร ศรีสุนทร, และนายพุดพิงศ์ นิลสุ่ม. การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการเสียภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย [ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา: http://www2.fpo.go.th/e_research/pdf/RES.2.pdf[6 มีนาคม 2564]

⁷³ ดูเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ค., หน้า 79.

3.3.1 กฎหมายหลักว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน

ตามมาตรา 482 แห่ง Internal Revenue Code ของประเทศสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีของ IRS สามารถพิจารณาราคาตลาดในธุรกรรมของหน่วยธุรกิจที่มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงระหว่างกันไม่ว่าอยู่ในเครือเดียวกัน หรือถูกควบคุมดูแลไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมโดยกลุ่มผลประโยชน์เดียวกัน ซึ่งเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีมีอำนาจในการพิจารณาปรับเปลี่ยนราคาโอนที่คำนวณอย่างไม่เป็นไปตามราคาตลาดใหม่ได้ เพื่อวัตถุประสงค์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีในธุรกรรมดังกล่าว⁷⁴

จากการพิจารณาความตามมาตรา 482 แห่ง Internal Revenue Code ซึ่งเป็นกฎหมายหลักว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน พบว่าหลักการของบทบัญญัตินี้สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

1. ผู้ที่อยู่ในบังคับของการถูกประเมิน

ผู้ที่อยู่ในบังคับของบทบัญญัตินี้ซึ่งอาจถูกประเมินให้ปรับปรุงราคาโอนได้นั้น ตามมาตรา 482 หรือกฎหมายลำดับรอง กล่าวคือ Regulation ต่าง ๆ ไม่ได้มีการนิยามคำว่า “Related person” ไว้โดยตรงแต่อย่างใด⁷⁵ โดยที่ตามมาตรา 482 จะใช้คำว่า “two or more organizations” และตาม Treas. Reg. S 1.482-1 (i) (5) ได้กำหนดนิยามคำว่า “Controlled Taxpayer” ไว้ว่า ผู้เสียภาษีที่ถูกควบคุม (Controlled Taxpayer) หมายความว่า ผู้เสียภาษีคนหนึ่งคนใดในสองคนหรือมากกว่านั้นเป็นเจ้าของหรือมีอำนาจควบคุมไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมในสิ่งที่เป็นผลประโยชน์เดียวกัน และรวมถึงการที่ผู้เสียภาษีนั้นเป็นเจ้าของหรือมีอำนาจควบคุมผู้เสียภาษีอีกรายหนึ่ง⁷⁶ ด้วยการกำหนดเช่นนี้แสดงให้เห็นว่า การกำหนดราคาโอนตามกฎหมายภาษีอากรจะพิจารณาจากอำนาจควบคุมของกิจการที่แท้จริง มิใช่อัตราส่วนร้อยละ วิธีการถือหุ้นหรือรูปแบบการจัดตั้ง⁷⁷

⁷⁴ นายปรนาคินทร์ กตัญญูตานนท์, นางสาววรปราณี สิทธิสรวง, ดร. สุมาพร ศรีสุนทร, และนายพุฒิพงศ์ นิลสุ่ม. การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย [ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา: http://www2.fpo.go.th/e_research/pdf/RES.2.pdf[6 มีนาคม 2564]

⁷⁵ ดร.พล ธีระคุปต์, “มาตรการทางกฎหมายในการป้องกันการกำหนดราคาโอน,” วารสารกฎหมาย นิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ปีที่ 27, ฉบับที่ 3 (พ.ศ. 2552), หน้า 90.

⁷⁶ OECD. United States Transfer Pricing Country Profile [Online]. 2017. Available from: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-united-states.pdf>[13 March 2021]

⁷⁷ ดร.พล ธีระคุปต์, “มาตรการทางกฎหมายในการป้องกันการกำหนดราคาโอน,” วารสารกฎหมาย นิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ปีที่ 27, ฉบับที่ 3 (พ.ศ. 2552), หน้า 90.

2. ความเป็นเจ้าของและอำนาจการควบคุม

มาตรา 482 ได้ใช้คำว่า “owned or controlled directly or indirectly” ซึ่งเป็นการนิยามไว้อย่างกว้าง กล่าวคือ เป็นการครอบคลุมถึงการจัดการธุรกิจระหว่างกันแบบใด ๆ หรืออำนาจควบคุมร่วมกันของบุคคลองค์กรธุรกิจหรือองค์กรใด ๆ ไม่ว่าจะเป็นการควบคุมโดยตรงหรือโดยอ้อม หรือเป็นไปตามกฎหมาย โดยที่เน้นไปที่ความเป็นจริงมากกว่ารูปแบบของการควบคุม รวมถึงหากมีความแน่นอนว่ามีอำนาจควบคุมกันได้ ย่อมมีสมมติฐานได้ว่ารายได้และรายจ่ายอาจมีการกำหนดโดยอำเภอใจได้เช่นกัน⁷⁸

3. วัตถุประสงค์ของการประเมิน

วัตถุประสงค์ของมาตรา 482 กล่าวคือ วัตถุประสงค์ของการที่เจ้าพนักงานมีอำนาจในการปรับปรุงไม่ว่ารายได้หรือรายจ่าย สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 วัตถุประสงค์ได้แก่ วัตถุประสงค์แรกเพื่อการป้องกันการหนีภาษี ตามที่ปรากฏในตอนหนึ่งของมาตรา 482 ว่า “...in order to prevent evasion of taxes...” กล่าวคือ เพื่อลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีจากการควบคุมราคาและการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติ ดังนั้นหากผู้เสียภาษีต้องการหลีกเลี่ยงการถูกปรับปรุงรายได้หรือรายจ่าย ผู้เสียภาษีต้องแสดงให้เห็นว่าราคาที่กำหนดขึ้นไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี ตัวอย่างเช่น การใช้ผู้บริหารหรือผู้จัดการที่แยกต่างหากจากกันปราศจากความใกล้ชิดในการบริหารงานและการแข่งขันกันเพื่อสร้างกำไรสูงสุดในแต่ละหน่วยงาน การมีอยู่ของผู้ถือหุ้นรายย่อยที่ทำให้เชื่อได้ว่าจะช่วยตรวจสอบและรักษาผลประโยชน์ของตนเองหรือจำเป็นต้องมีกระบวนการเพื่อปกป้องผู้ถือหุ้นรายย่อยตามกฎหมายหลักทรัพย์จะช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือในการกำหนดราคาโอนได้⁷⁹ และวัตถุประสงค์ที่สอง เพื่อเป็นการสะท้อนรายได้ที่แท้จริง ตามที่ปรากฏในมาตรา 482 ต่อจาก “...in order to prevent evasion of taxes...” ว่า “or clearly to reflect the income...” แสดงให้เห็นว่ามาตรา 482 นั้นไม่ได้เพียงแต่คำนึงถึงการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีเท่านั้น แต่ให้ความสำคัญถึงการป้องกันในแง่ของการที่ต้องการให้บริษัทสะท้อนรายได้ที่แท้จริงของบริษัทด้วย⁸⁰

3.3.2 กฎหมายลำดับรองว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน

ในการนี้ สำหรับรายละเอียดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการอันเกี่ยวแก่การป้องกันการกำหนดราคาโอนของสหรัฐอเมริกา นั้น ได้มีการบัญญัติรายละเอียดดังกล่าวไว้ในกฎหมายลำดับรอง กล่าวคือ กฎกระทรวง (Treasury Regulation) ซึ่งปรากฏใน Treas. Reg. § 1.482-1 – 1.482.9 โดยมีสาระสำคัญดังนี้

⁷⁸ เรื่องเดียวกัน.

⁷⁹ เรื่องเดียวกัน.

⁸⁰ เรื่องเดียวกัน.

1. หลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle)

หลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) มีปรากฏในบทบัญญัติว่าด้วยมาตรการกำหนดราคาโอนของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยตาม Treas. Reg. § 1.482-1 (b) (1) ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ว่าด้วยมาตรฐานของราคาที่คุณสัญญามีอิสระต่อกัน หรือ Arm's Length Standard โดย Arm's Length Price เป็นราคาที่เกิดจากการตกลงกันระหว่างคู่สัญญาที่มีความอิสระต่อกัน โดยเชื่อว่าเมื่อคู่สัญญาไม่มีความเกี่ยวพันธุรกรรมที่เกิดขึ้นย่อมตกลงราคากันโดยสะท้อนให้เห็นถึงสภาพราคาที่เกิดขึ้นที่ผ่านสภาพการแข่งขัน และย่อมเกิดการต่อรองกันระหว่างคู่สัญญา ในทางตรงกันข้ามในบริษัทที่มีความเกี่ยวพันกันภายใต้ความเป็นเจ้าของเดียวกันหรืออำนาจการควบคุมเดียวกัน คู่สัญญาอาจมีการปรับปรุงรายการธุรกรรมระหว่างกัน เนื่องจากมีผลประโยชน์เดียวกัน โดยยึดภาพรวมกำไรหรือขาดทุนของกลุ่มบริษัททั้งหมดเป็นสำคัญ อย่างไรก็ตามแนวคิด Arm's Length Standard ไม่ได้เป็นแนวความคิดที่สมบูรณ์แบบไร้อคติเสียทีเดียว กล่าวคือ ด้วยข้อจำกัดความยากในการหาตัวเปรียบเทียบที่สามารถสะท้อนรายได้ที่แท้จริงได้อย่างถูกต้อง ธุรกรรมระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกันมีการรวมกันของกระบวนการผลิตและการจัดจำหน่ายภายใต้การควบคุม และการสั่งการเดียวกันรวมถึงสภาพเศรษฐกิจเป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้การหา Arm's Length Price มีความยากลำบากและอาจไม่มีวิธีที่ใช้ได้อย่างถูกต้องอย่างสมบูรณ์ ดังนั้น Treas. Reg. § 1.482 จึงได้บัญญัติไว้กว้างเพื่อให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจสามารถหา Arm's Length Price จากทางเลือกที่มีอยู่จริงในทางปฏิบัติได้ซึ่งอาจเป็นทางเลือกลำดับรอง (second-line methods) เมื่อการหา Arm's Length Price ยากที่จะทำได้⁸¹

2. นิยามคำว่า “คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน”

ดังที่กล่าวไว้ข้างต้น ตาม Treas. Reg. § 1.482-1 (i) (5) ซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองที่ว่าด้วยการกำหนดนิยาม โดยไม่ได้นิยามคำว่า “คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน” ไว้โดยตรง หากแต่เป็นคำว่า ผู้เสียภาษีที่ถูกควบคุม (Controlled Taxpayer) ซึ่งหมายความว่า ผู้เสียภาษีคนหนึ่งคนใดในสองคนหรือมากกว่านั้นเป็นเจ้าของหรือมีอำนาจควบคุมไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมในสิ่งที่เป็นผลประโยชน์เดียวกัน และรวมถึงการที่ผู้เสียภาษีนั้นเป็นเจ้าของหรือมีอำนาจควบคุมผู้เสียภาษีอีกรายหนึ่ง⁸²

3. วิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Method)

มีกำหนดวิธีการกำหนดราคาโอนที่มีความเหมาะสมกับแต่ละประเภทธุรกรรมที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีให้การยอมรับซึ่งประกอบไปด้วย วิธีการเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม

⁸¹ ดร.พล ธีระคุปต์, “มาตรการทางกฎหมายในการป้องกันการกำหนดราคาโอน,” วารสารกฎหมาย นิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ปีที่ 27, ฉบับที่ 3 (พ.ศ. 2552), หน้า 93.

⁸² OECD. United States Transfer Pricing Country Profile [Online]. 2017. Available from: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-united-states.pdf>[13 March 2021]

(Comparable Uncontrolled Price Method), วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method), วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method), วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method), วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม (Transactional Profit Split Method), และวิธีการอื่น ๆ ที่เหมาะสมกับธุรกรรมนั้น ๆ อย่างวิธีการทางรายได้ (Income Method), วิธีมูลค่าทางการตลาด (Market Capitalization Method), และวิธีราคาจากการจัดหา (Acquisition Price Method) โดยกำหนดหลักเกณฑ์ในการเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาตามที่กล่าวไว้ข้างต้น โดยให้ใช้หลักของความเหมาะสมอย่างยิ่ง (Most appropriate method) หรือที่ในกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาเรียกว่า Best method rule⁸³ ซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษีเลือกวิธีประเมินราคาโดยคำนึงถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมตามแต่กรณี ซึ่งจะให้ผลเป็นไปตามราคาโอนอิสระที่น่าเชื่อถือมากที่สุดเมื่อเทียบกับวิธีอื่น โดยไม่มีการกำหนดว่าต้องใช้วิธีไหนก่อน ไม่มีการกำหนดว่าวิธีใดมีความเชื่อถือมากกว่า และไม่จำเป็นที่จะต้องแสดงให้เห็นว่าวิธีอื่นไม่เหมาะสมกว่า⁸⁴

4. การจัดสรรที่มีความสัมพันธ์กัน (Correlative Allocation)

การจัดสรรที่มีความสัมพันธ์กัน (Correlative Allocation) หรือ กระบวนการ correlative adjustments ถูกระบุไว้ใน Treas. Reg. § 1.482-1 (g) (2) ซึ่งการดำเนินการ correlative adjustments ภายใต้การปรับปรุงตามมาตรา 482 นั้นในกรณีที่เพิ่มรายได้ของบางบริษัทในกลุ่มกิจการ ย่อมส่งผลกระทบต่อรายจ่ายของบริษัทอื่นในกลุ่มเดียวกัน ภายใต้บทบัญญัตินี้ เมื่อมีการปรับปรุงจำนวนเงินได้ตามมาตรา 482 เจ้าหน้าที่จำเป็นต้องให้เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการจัดสรรรายได้ใหม่แก่ผู้เสียภาษี โดยระบุจำนวนของเงินได้ตาม correlative allocation

อย่างไรก็ดีแม้ว่า correlative adjustments จะช่วยลดภาระภาษีซ้อนของผู้เสียภาษี แต่พบว่าไม่ได้เป็นที่นิยมของผู้เสียภาษีทุกกรณีไป ตัวอย่างเช่น การดำเนินการ correlative adjustments จะมีผลกระทบต่อภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของเงินปันผลระหว่างบริษัทภายในประเทศกับบริษัทต่างประเทศที่จ่ายต่อกันไปแล้ว ซึ่งจะทำให้เกิดความยุ่งยากที่บริษัทต้องมีการปรับปรุงรายการในบัญชีการเงินและบัญชีภาษีอากรตามมา เป็นต้น⁸⁵

⁸³ เรื่องเดียวกัน.

⁸⁴ นางสาวพิมพ์เพ็ญ นามวงษ์. ปัญหาการกำหนดราคาโอนสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2559, หน้า 114.

⁸⁵ ดร.พล ธีระคุปต์, “มาตรการทางกฎหมายในการป้องกันการกำหนดราคาโอน,” วารสารกฎหมาย นิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ปีที่ 27, ฉบับที่ 3 (พ.ศ. 2552), หน้า 96.

5. การจัดทำรายงานเอกสารกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation)

มีการกำหนดให้จัดทำรายงานเอกสารกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) ขึ้น โดยกำหนดให้จัดทำในรูปแบบรายงานเอกสาร CbCR กล่าวคือ แบบฟอร์ม 8975 (Form 8975) และยื่นต่อ IRS โดยที่นิติบุคคลที่อยู่ในบังคับต้องจัดทำแบบฟอร์มดังกล่าวและรายงานต่อ IRS นั้นจะต้องเป็นบริษัทใหญ่สูงสุด (Ultimate Parent Company) ของกลุ่มกิจการข้ามชาตินั้น ๆ และบริษัทดังกล่าวจะต้องมีรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นไม่น้อยกว่า 850,000,000 ดอลลาร์สหรัฐ ตาม § 1.6038-4(h)

อย่างไรก็ดีแม้ว่าสหรัฐอเมริกาจะไม่ได้มีการบังคับให้นิติบุคคลที่มีธุรกรรมระหว่างบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันจัดทำรายงานเอกสารประเภท Master File และ Local File ซึ่งเป็นรูปแบบรายงานเอกสารกำหนดราคาโอนที่ OECD แนะนำเป็นแนวทางในการปฏิบัติเพื่อเป็นส่วนหนึ่งในมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน แต่สหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้จัดทำและนำส่งเอกสารซึ่งเกี่ยวข้องกับธุรกรรมระหว่างบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในรูปแบบเฉพาะที่กำหนดตามกฎหมายภายในของตน กล่าวคือ ฟอร์ม 5472 (Form 5472) โดยกำหนดให้ยื่นต่อ IRS ต่อเมื่อมีการร้องขอเกิดขึ้น⁸⁶ โดยกำหนดให้หากผู้เสียภาษีฝ่าฝืนไม่ยื่นแบบภายในกำหนดเวลา หรือยื่นข้อมูลไม่ครบถ้วนและถูกต้อง จะต้องโทษปรับจำนวน 10,000 ดอลลาร์สหรัฐ⁸⁷

6. ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Agreement : APA)

ประเทศสหรัฐอเมริกามีการกำหนดให้สามารถจัดทำ APA ได้เป็นครั้งแรกเมื่อปีค.ศ. 1991 โดยในปัจจุบันชื่อของข้อตกลงดังกล่าวมีชื่อเต็มว่า Advance Pricing and Mutual Agreement (APMA) โดย APMA ดังกล่าวสามารถจัดทำได้ 3 ประเภท กล่าวคือ ประเภทแรก ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าแบบฝ่ายเดียว (Unilateral APA), ประเภทที่สอง ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าแบบทวิภาคี (bilateral APA), และประเภทสุดท้าย ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าแบบพหุภาคี (multilateral APA)

สำหรับกำหนดระยะเวลาในการที่จะสามารถใช้ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าได้นั้นมีความหลากหลายสูง โดยขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งหมายความรวมถึงความซับซ้อนของธุรกรรม

⁸⁶ OECD. United States Transfer Pricing Country Profile [Online]. 2017. Available from: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-united-states.pdf>[13 March 2021]

⁸⁷ KPMG. Global Transfer Pricing Review Recent developments around the world [Online]. 2016. Available from: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/global-transfer-pricing-review-2016.pdf>[13 March 2021]

ประเด็นปัญหาต่าง ๆ ปริมาณงานของผู้รับผิดชอบ และในกรณีของข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าแบบทวิภาคี (bilateral APA) ความสัมพันธ์ตามอนุสัญญาระหว่าง IRS กับหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศที่เกี่ยวข้อง จากสถิติซึ่งจัดทำโดย IRS สำหรับปีค.ศ. 2018 ตามรายงานประจำปีเกี่ยวกับข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ปรากฏข้อมูลเกี่ยวกับค่าเฉลี่ยของระยะเวลาการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ซึ่งเสร็จสมบูรณ์ในปีค.ศ. 2018 อยู่ที่ 33.4 เดือนสำหรับข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าแบบฝ่ายเดียว (Unilateral APA) และ 45.6 เดือน สำหรับข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าแบบทวิภาคี (bilateral APA)

ขณะที่ระยะเวลาสำหรับการบังคับใช้นั้นโดยทั่วไปมักจะเป็นระยะเวลา 5 ปี แต่ระยะเวลาบังคับใช้ที่มากกว่านี้ก็มีปรากฏเป็นปกติเช่นกัน โดยตามรายงานประจำปีเกี่ยวกับข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ประจำปีค.ศ. 2018 ของ IRS ปรากฏข้อมูลว่า ร้อยละ 34 ของข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ที่เสร็จสมบูรณ์ในปีค.ศ. 2018 มีระยะเวลาบังคับใช้เป็นเวลา 5 ปี และร้อยละ 63 มีระยะเวลาบังคับใช้เป็นเวลา 6 ปีหรือมากกว่านั้น และร้อยละ 17 มีระยะเวลาบังคับใช้เป็นเวลา 10 ปีหรือมากกว่านั้น

ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ครอบคลุมข้อมูลการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมของบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในทุก ๆ ด้าน ซึ่งประกอบด้วย การโอนทรัพย์สินที่มีตัวตนและไม่มีตัวตน, การให้บริการระหว่างกัน, และธุรกรรมด้านการเงินซึ่งรวมถึง การจัดสรรรายได้ของสถาบันการเงิน ซึ่งเกี่ยวข้องกับการซื้อขายตราสารทางการเงินระหว่างประเทศ นอกจากนั้นเกี่ยวกับประเด็นทั่วไปของการกำหนดราคาโอนนั้น ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) สามารถครอบคลุมประเด็นภาษีอื่น ๆ ซึ่งหลักการกำหนดราคาโอนอาจเกี่ยวข้อง ตลอดจนประเด็นเสริมอื่น ๆ⁸⁸

⁸⁸ Jason M. Osborn, John Horne and Tyler Johnson. [A succinct Q&A guide to advance pricing agreements in USA, including availability, scope, process and timeframe](https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=1e7de79b-2625-4bc5-beae-265733b7071f) [Online]. Available from: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=1e7de79b-2625-4bc5-beae-265733b7071f>[13 March 2021]

บทที่ 4

ปัญหาการใช้มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

กิจการปิโตรเลียมนั้นเป็นกิจการที่อยู่ในบังคับของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติมอื่น ๆ เป็นหลัก โดยที่มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนที่บังคับใช้กับกิจการปิโตรเลียมเหล่านี้ย่อมเป็นมาตรการที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติดังกล่าวเช่นกัน ซึ่งมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมนั้นมีความเฉพาะเจาะจงและแตกต่างไปจากมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามประมวลรัษฎากร จึงจำเป็นต้องวิเคราะห์ถึงมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมโดยเปรียบเทียบกับแนวทางของ OECD รวมถึงมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนของประเทศสหรัฐอเมริกา และมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามประมวลรัษฎากร เพื่อนำไปสู่การวิเคราะห์ปัญหาการใช้มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเป็นลำดับต่อไป

4.1 บทวิเคราะห์มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

กิจการปิโตรเลียมเป็นกิจการที่รัฐมีการเรียกเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบกิจการดังกล่าวที่แตกต่างจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการอื่น ๆ ที่เสียภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการปิโตรเลียมจะอยู่ในบังคับต้องภาษีเงินได้ปิโตรเลียม และถึงแม้ว่าภาษีเงินได้ปิโตรเลียมจะเป็นภาษีเงินได้ที่จัดเก็บโดยกรมสรรพากร แต่ความพิเศษอีกประการหนึ่งของภาษีชนิดนี้คือ ความเป็นปัจเจกของภาษีเงินได้ปิโตรเลียม กล่าวคือ มีการบัญญัติกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมไว้เป็นการเฉพาะ ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ซึ่งหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบกิจการปิโตรเลียม หรือที่เรียกว่า ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ย่อมอาศัยอำนาจจากพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวทั้งสิ้น ประกอบกับประเทศไทยไม่ได้มีการบัญญัติมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนในลักษณะของกฎหมายกลางที่ไว้บังคับใช้สำหรับกฎหมายภาษีทุกฉบับ ด้วยเหตุดังกล่าวมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามประมวลรัษฎากรย่อมใช้บังคับกับกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ในขณะที่มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับบังคับใช้กับกิจการปิโตรเลียมซึ่งอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ย่อมเป็นไปตามบทบัญญัติที่ว่าไว้ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 โดยบทบัญญัติหลักอันว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ได้แก่ มาตรา 57 (3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514

ทั้งนี้ ตามบทวิเคราะห์มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมซึ่งจะวิเคราะห์ร่วมกับหลักการตามแนวทางของ OECD ตามประมวลรัษฎากร และตามมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนของสหรัฐอเมริกา ซึ่งแยกการพิจารณาออกเป็น 5 ประเด็นตามข้อ 4.1.1-4.1.5 อันประกอบด้วย หลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) วิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Method) การปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment) การรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) และข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement : APA)

4.1.1 หลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle)

หลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) หลักการสากลของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนอันเป็นหลักการสำคัญซึ่งเป็นมาตรฐานที่ได้รับการยอมรับโดยภาคีสมาชิก OECD ให้ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากรโดยกลุ่มกิจการข้ามชาติและหน่วยงานจัดเก็บภาษี ได้แก่ หลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) กล่าวคือ หลักการการประเมินมูลค่าซึ่งมักถูกนำมาใช้กับธุรกรรมทางการเงินและทางการค้าระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน โดยที่ธุรกรรมดังกล่าวจะถูกกำหนดมูลค่าเสมือนหนึ่งว่าเป็นธุรกรรมที่กระทำระหว่างคู่สัญญาที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์ต่อกันซึ่งแต่ละฝ่ายจะต้องดำเนินการเพื่อประโยชน์สูงสุดของแต่ละฝ่าย⁸⁹

จากการพิจารณาบทบัญญัติว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เห็นได้ว่าการกำหนดมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมมีลักษณะเป็นไปตามหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) ซึ่งเป็นหลักการสากลของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนซึ่งยังคงเป็นหลักการที่ได้รับการยอมรับตราจนถึงปัจจุบัน โดยแยกวิเคราะห์ได้ดังนี้

นิยามของ “บริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน” และ “ธุรกรรมที่ไม่ได้ดำเนินการโดยอิสระ”

เนื่องจากมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน เป็นบทบัญญัติที่มีวัตถุประสงค์เพื่อบังคับใช้กับบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งได้มีการดำเนินธุรกรรมที่ไม่เป็นไปโดยอิสระระหว่างกัน ดังนั้นการกำหนดนิยาม “บริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน” ซึ่งนำไปสู่ขอบเขตของ “ธุรกรรมที่ไม่ได้ดำเนินการโดยอิสระ” ตามบทบัญญัติดังกล่าวย่อมมีความสำคัญ อย่างไรก็ตาม แม้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 จะไม่ได้กำหนดนิยามของ “บริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน” ในลักษณะของการกำหนดบทนิยามไว้อย่างชัดเจน

⁸⁹ OECD. Glossary of Statistical Terms [Online]. Available from: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7245>[13 March 2021]

ดังเช่นที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดนิยาม “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” ไว้ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง

อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาเนื้อความตามมาตรา 57 (3) ซึ่งเป็นบทบัญญัติว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนจะเห็นได้ว่า บทบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดลักษณะของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันในเชิงของการขยายความเพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ตรงกัน กล่าวคือ “บริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน” คือบริษัทที่มีความสัมพันธ์ในด้านทุนหรือการจัดการกับบริษัทหรือบุคคลอื่น ซึ่งนำไปสู่ความหมายของ “ธุรกรรมที่ไม่ได้ดำเนินการโดยอิสระ” หรืออีกในนัยหนึ่งคือธุรกรรมที่ถูกควบคุม ซึ่งหมายความถึง การดำเนินการที่กระทำระหว่างบริษัทที่ประกอบกิจการปิโตรเลียมกับบริษัทหรือบุคคลอื่นที่ต่างมีความสัมพันธ์ในด้านทุนหรือการจัดการต่อกัน และในทางตรงกันข้าม “ธุรกรรมที่ดำเนินการโดยอิสระ” ซึ่งจะถูกนำมาใช้เป็นบรรทัดฐานในการปรับปรุงราคาอย่างมีความหมายถึง การดำเนินการที่กระทำระหว่างบริษัทที่ประกอบกิจการปิโตรเลียมกับบริษัทหรือบุคคลอื่นที่ต่างไม่ได้มีความสัมพันธ์ในด้านทุนหรือการจัดการต่อกัน เมื่อพิจารณาในหลักการของหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm’s Length Principle) จะเห็นได้ว่าการกำหนดนิยามในประเด็นข้างต้นมีความสอดคล้องกับหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm’s Length Principle) และเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับการกำหนดนิยามบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันและธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่เป็นที่ยอมรับในระดับสากลแล้ว

นอกจากนี้จากการกำหนดลักษณะของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน และธุรกรรมที่ไม่ได้ดำเนินการโดยอิสระตามดังที่กล่าวไว้ข้างต้นภายใต้กฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม นั้น จะเห็นได้ว่ากำหนดไว้ในลักษณะอย่างกว้างกล่าวคือ กำหนดในลักษณะของการที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุนหรือการจัดการกับบริษัทหรือบุคคลอื่น โดยที่ไม่ได้จำกัดไปถึงรูปแบบความสัมพันธ์ว่าสัมพันธ์กัน รวมถึงการจัดการหรือการควบคุมว่าต้องเป็นไปในลักษณะหนึ่งลักษณะใด ซึ่งมีความแตกต่างจากลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากรที่ได้กำหนดให้พิจารณาลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีความสัมพันธ์กันจากสัดส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นสำคัญ จากกรณีนี้จึงเห็นได้ว่าการกำหนดนิยาม หรือลักษณะของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน และธุรกรรมที่ไม่ได้ดำเนินการโดยอิสระตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมมีความใกล้เคียงกับแนวทางปฏิบัติของต่างประเทศและระดับสากลมากกว่าประมวลรัษฎากรในแง่ของการไม่ได้จำกัดบริบทของการมีความสัมพันธ์กัน ซึ่งการกำหนดลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีความสัมพันธ์กันจากสัดส่วนของผู้ถือหุ้นเช่นนี้ย่อมเป็นการจำกัดอำนาจในการตรวจสอบธุรกรรมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีความสัมพันธ์กัน และอาจเป็นช่องทางที่เปิดโอกาสให้เอกชนได้วางแผนภาษีโดยปรับสัดส่วนการถือหุ้นให้กลุ่มบริษัทของตนไม่อยู่ในบังคับของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามประมวลรัษฎากรได้ ตัวอย่างเช่น บริษัท ก เป็นบริษัทในเครืออยู่ต่างประเทศและเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ซึ่งเป็น

บริษัทไทยในสัดส่วนเพียงร้อยละ 40 ของทุนทั้งหมด โดยบริษัท ก มีธุรกรรมสำคัญในการขายส่วนประกอบ การผลิตสินค้าให้แก่บริษัท ข โดยผูกขาดการซื้อขายส่วนประกอบนี้แต่เพียงผู้เดียว เช่นนี้ย่อมพิจารณาได้ว่า ธุรกรรมระหว่างบริษัท ก กับบริษัท ข ดังกล่าวมีลักษณะของการดำเนินการที่ไม่อิสระต่อกัน แต่ด้วยบทบัญญัติ ตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้สัดส่วนผู้ถือหุ้นเป็นสาระสำคัญกล่าวคือจำนวนร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ดังนั้นบริษัท ข จึงไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องปฏิบัติตามมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนต่าง ๆ ตามประมวล รัษฎากรแต่อย่างใด ทั้งนี้เหตุดังกล่าวย่อมไม่อาจเกิดขึ้นกับกรณีของกิจการปิโตรเลียมที่อยู่ในบังคับของ กฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมซึ่งไม่ได้จำกัดลักษณะบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันจากสัดส่วนผู้ถือหุ้น เช่นนั้น

การปรับปรุงราคาโดยเทียบเคียงกับมูลค่าของธุรกรรมที่ดำเนินการโดยอิสระ

การที่บทบัญญัตินี้ได้กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงรายได้และ รายจ่ายของบริษัทที่เกิดจากการดำเนินการที่ไม่ได้เป็นไปโดยอิสระเพราะมีความสัมพันธ์ในด้านทุนหรือการ จัดการกับบริษัทหรือบุคคลอื่น โดยปรับปรุงราคาดังกล่าวบนพื้นฐานว่ารายได้และรายจ่ายดังกล่าวควรมี จำนวนเท่ากับจำนวนที่บริษัทควรได้รับและจ่ายถ้าหากบริษัทได้ดำเนินการโดยอิสระ ดังนี้ในส่วนนี้ของ บทบัญญัติจึงเป็นเสมือนหัวใจหลักที่สะท้อนให้เห็นถึงหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) อย่างชัดเจน กล่าวคือ เป็นการกำหนดให้การประเมินมูลค่าสำหรับธุรกรรมทางการเงินและทางการค้าระหว่าง บริษัทที่มีความสัมพันธ์กันจะถูกกำหนดให้เป็นมูลค่าเสมือนหนึ่งว่าเป็นธุรกรรมที่กระทำระหว่างคู่สัญญาที่ไม่ได้ มีความสัมพันธ์ต่อกัน อย่างไรก็ตามการที่จะประเมินมูลค่าของธุรกรรมได้นั้น เป็นสิ่งสำคัญที่ควรคำนึงถึงปัจจัยใน การพิจารณาความสามารถในการเทียบเคียงกัน (Comparability Analysis) เช่นกัน ซึ่งจะเห็นได้ว่ามาตรการ ป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมนี้มีการนำวิธีการเทียบเคียงมูลค่าของ ธุรกรรมหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) มาปรับใช้แล้ว ซึ่งมีความคล้ายคลึงกับประมวล รัษฎากร ตามมาตรา 71 ทวิ ซึ่งเป็นบทบัญญัติว่าด้วยการปรับปรุงรายได้และรายจ่าย ของนิติบุคคลที่มี ความสัมพันธ์กัน ซึ่งในส่วนของการกำหนดวิธีการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายตามมาตรานี้มีลักษณะของ หลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) เช่นกัน

ทั้งนี้ มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมได้ กำหนดถึงหลักเบื้องต้นที่ให้กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัท ที่เกิดจากการดำเนินการที่ไม่ได้เป็นไปโดยอิสระบนพื้นฐานว่ารายได้และรายจ่ายดังกล่าวควรมีจำนวน เท่ากับจำนวนที่บริษัทควรได้รับและจ่าย ถ้าหากบริษัทได้ดำเนินการโดยอิสระ แต่ไม่ได้มีการระบุถึง รายละเอียดเกี่ยวกับปัจจัยในการพิจารณาความสามารถในการเทียบเคียงกัน (Comparability Analysis) กล่าวคือ ปัจจัยที่จะพิจารณาว่าธุรกรรมที่เป็นอิสระใดที่เหมาะสมที่จะถูกนำมาเทียบเคียงกันได้ ซึ่งแตกต่าง

จากประมวลรัษฎากรที่มีการออกกฎหมายลำดับรองออกเป็นประกาศอธิบดีกรมสรรพากรว่าด้วยเรื่องดังกล่าว กล่าวคือ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ซึ่งตามประกาศฉบับนี้มีการกำหนดถึง ปัจจัยในการพิจารณาความสามารถในการเทียบเคียงกัน (Comparability Analysis) โดยเป็นไปตามที่ OECD กำหนด รวมถึงแตกต่างจากประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งได้มีการขยายความลักษณะของธุรกรรมที่อยู่ภายใต้การ ควบคุมจะเป็นไปตามมาตรฐานที่เป็นอิสระต่อกัน โดยให้ความว่าจะเป็นไปตามมาตรฐานที่เป็นอิสระต่อกัน ต่อเมื่อผลลัพธ์ของธุรกรรมดังกล่าวสอดคล้องกับผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นในกรณีและผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ถูกควบคุมได้ทำ ธุรกรรมเดียวกันภายใต้สถานการณ์เดียวกัน (ผลลัพธ์ที่เป็นอิสระต่อกัน) อย่างไรก็ตามเนื่องจากเป็นการ ยากที่จะหาธุรกรรมที่เหมือนกันโดยสิ้นเชิง ดังนั้นในการพิจารณาว่าธุรกรรมหนึ่งได้ผลลัพธ์ของคู่สัญญาที่อิสระ ต่อกันหรือไม่จึงถูกกำหนดโดยอ้างอิงผลของธุรกรรมที่เปรียบเทียบกันได้และภายใต้สถานการณ์ที่เปรียบเทียบ กันได้ ซึ่งการไม่ได้กำหนดรายละเอียดเช่นนี้อาจส่งผลให้เกิดประเด็นในการโต้แย้งระหว่างเจ้าพนักงานประเมิน กับผู้เสียภาษีในแง่ของการตีความ อย่างไรก็ตามการไม่ได้ระบุถึงรายละเอียดในส่วนนี้ไม่ได้ส่งผลทำให้เป็นการ ลดทอนอำนาจการตรวจสอบและป้องกันของเจ้าพนักงานประเมินแต่อย่างใด

โดยสรุปพบว่า มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ ปีโตรเลียมนี้มีการกำหนดวิธีการป้องกันการกำหนดราคาโอนไว้สอดคล้องกับหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) และแสดงให้เห็นว่าครอบคลุมสำหรับกรณีที่จะอยู่ในบังคับของมาตรการป้องกันการ กำหนดราคาโอนตามที่สากลยอมรับ

4.1.2 วิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Method)

เพื่อการคำนวณมูลค่าของราคาโอน OECD ได้เสนอวิธีการกำหนดราคาโอนเพื่อนำมาใช้ หาราคาที่กำหนดโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน ซึ่งรูปแบบวิธีการกำหนดราคาโอนที่ได้นำเสนอนั้นมีทั้งหมด 5 วิธี โดยนำมาปรับใช้เพื่อพิจารณาว่าธุรกรรมระหว่างบริษัทในกลุ่มกิจการข้ามชาตินั้นสอดคล้องกับหลักการ กำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันหรือไม่⁹⁰

โดยประเทศไทยนั้นได้นำรูปแบบวิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Method) ตามที่ OECD กำหนดและยอมรับไว้มาปรับใช้กับมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามประมวลรัษฎากร ซึ่งได้กำหนดให้เลือกใช้วิธีการใดก็ได้ที่เห็นว่าเหมาะสมที่สุด ซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกับสหรัฐอเมริกาที่มี หลักการ Best method rule เพียงแต่สหรัฐอเมริกาได้มีการกำหนดวิธีการกำหนดราคาโอนแบบอื่น ๆ มากกว่าที่ OECD แนะนำไว้ อย่างไรก็ตาม สำหรับมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วย

⁹⁰ นายเสถียร รุ่งทองคำกุล, ทิศทางการพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในประเทศไทย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/20190131e50b538f4153afd75e7e1ea5c4f710fc104416.pdf>[6 มี น า ค ม 2564]

ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมกลับไม่ได้มีการบัญญัติกำหนดรูปแบบวิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Method) ไว้แต่อย่างใด

ทั้งนี้ตั้งข้อสังเกตได้ว่าแม้ว่าจะไม่มีการกำหนดวิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Method) ไว้สำหรับกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม แต่เมื่อพิจารณาถึงธุรกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับกิจการปิโตรเลียมซึ่งแยกพิจารณาออกเป็นสองส่วน ได้แก่ ส่วนของรายได้และรายจ่าย สำหรับส่วนแรกนั้น รายได้หลักของกิจการปิโตรเลียมซึ่งอยู่ในบังคับของการเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมย่อมเป็นรายได้จากการขายปิโตรเลียม ซึ่งการกำหนดราคาของปิโตรเลียมและน้ำมันดิบนั้นมีการควบคุมราคาเพื่อดำเนินการชำระค่าภาคหลวงตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 โดยการควบคุมของกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติอยู่แล้ว ซึ่งราคาตามกำหนดของกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียมดังกล่าวเป็นราคาที่น่ามาใช้อ้างอิงเพื่อการคำนวณกำไรขาดทุนสำหรับการเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมด้วยเช่นกัน⁹¹ ดังนั้นเห็นได้ว่ามีการควบคุมและป้องกันการกำหนดราคาสำหรับราคาขายปิโตรเลียมไว้อย่างรัดกุม จึงเป็นการยากที่กิจการปิโตรเลียมจะไม่ดำเนินการตามนั้นเพื่อที่จะหลบเลี่ยงภาษีอากรได้ ดังตัวอย่าง นโยบายการกำหนดราคาโอนของปตท.สผ. ซึ่งเป็นกิจการปิโตรเลียมในประเทศไทยตามที่ระบุรายละเอียดไว้ในข้อ 2.2.2.3 ในขณะที่ส่วนที่สอง กล่าวคือ ในด้านของรายจ่าย จากข้อมูลในข้อ 2.2.2 จะเห็นได้ว่ารายจ่ายซึ่งเป็นธุรกรรมระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกันของกิจการปิโตรเลียมมักเป็นค่าใช้จ่าย เช่น ค่าเช่าอุปกรณ์ ค่าสิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาต่าง ๆ, รายจ่ายดอกเบี้ยจากการกู้ยืม รวมถึงค่าบริการด้านที่ปรึกษาและการบริหารจัดการ ซึ่งในทางหนึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นค่าใช้จ่ายภายใต้บังคับของภาษีเงินได้ปิโตรเลียม แต่ในทางกลับกันค่าใช้จ่ายเหล่านี้ถือเป็นเงินได้ของอีกกิจการหนึ่ง ซึ่งหากกิจการนั้นเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทย เงินได้ของกิจการนั้นย่อมอยู่ในบังคับการเสียภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ซึ่งตามประมวลรัษฎากรนั้นได้มีการกำหนดถึงรายละเอียดของวิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Method) ไว้อยู่แล้วทั้งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด รวมถึงกฎกระทรวงฉบับที่ 369 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองออกใหม่ซึ่งกำหนดรายละเอียดของวิธีการกำหนดราคาโอนเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการและแนวปฏิบัติที่เป็นสากล จากพฤติการณ์ดังกล่าวจึงสันนิษฐานได้ว่ากรมสรรพากรย่อมอาจนำหลักการวิธีการกำหนดราคาโอนตามประมวลรัษฎากรมาเทียบเคียงและปรับใช้สำหรับกิจการปิโตรเลียมในกรณีรายจ่ายดังกล่าวนี้ อีกทั้งมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายภายในของประเทศคู่สัญญา รวมถึงข้อที่ว่าด้วยวิสาหกิจในเครือเดียวกันตามอนุสัญญาภาษีซ้อนย่อมมีส่วนช่วยในการป้องกันการกำหนดราคาโอนอย่างมีประสิทธิภาพแล้ว ดังนั้นการที่กฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมไม่ได้มีการกำหนดวิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Method) จึงอาจไม่ได้ส่งผลกระทบ

⁹¹ มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514

ต่อการป้องกันการกำหนดราคาโอนมากนักในแง่ที่ว่ากรณีที่มิได้บัญญัติถึงไม่ได้เป็นการลดทอนอำนาจในการตรวจสอบหรือป้องกันการกำหนดราคาโอนของรัฐแต่อย่างใดในลักษณะเดียวกันกับที่มิได้มีการระบุรายละเอียดเกี่ยวกับปัจจัยในการพิจารณาความสามารถในการเทียบเคียงกัน (Comparability Analysis)

4.1.3 การปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment)

การปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment) นั้นเป็นหลักการที่มักใช้กับการปรับปรุงราคาของธุรกรรมระหว่างกิจการข้ามชาติ โดยหลักการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment) จะเป็นลักษณะของการที่กำหนดราคาโอนมีผลกระทบต่อภาษีที่เก็บในเขตอำนาจจัดเก็บภาษีของบริษัทในเครือที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้น ซึ่งหากการกำหนดราคาโอนดังกล่าวไม่เป็นที่ยอมรับของเขตอำนาจจัดเก็บภาษีอื่น กลุ่มกิจการข้ามชาตินั้นย่อมต้องถูกเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อน ดังนั้นหน่วยงานจัดเก็บภาษีควรคำนึงถึงหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดต่าง ๆ ภายในประเทศ และความเป็นไปได้ในการบังคับใช้ข้อกำหนดเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของเขตอำนาจจัดเก็บภาษีอื่น ๆ ตลอดจนพยายามจัดสรรภาษีระหว่างเขตอำนาจทั้งสองฝ่าย รวมถึงป้องกันการเกิดภาษีซ้ำซ้อนสำหรับผู้เสียภาษี โดยหลักการนี้พบได้อย่างชัดเจนตาม Article 9 วรรคสองของร่างอนุสัญญาว่าด้วยภาษีอากรของ OECD

สำหรับกรณีของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม นั้น พบได้ว่าไม่ได้มีการระบุลักษณะของหลักการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment) ไว้โดยตรง หากแต่เมื่อพิจารณาตัวบทของบทบัญญัติดังกล่าวย่อมเห็นได้ว่าบทบัญญัตินี้ไม่ได้ขัดขวางหลักการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment) ดังนั้นหากมีการดำเนินการที่เข้าเงื่อนไขที่จะต้องปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกันเพื่อลดความซ้ำซ้อนของภาระภาษีที่เกิดขึ้น การบังคับใช้บทบัญญัตินี้ดังกล่าวเพื่อการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment) ย่อมกระทำได้อีก กล่าวคือ บทบัญญัติที่มีอยู่ในปัจจุบันแม้ว่าจะไม่ได้บัญญัติไว้โดยตรง แต่หากมีการบัญญัติไว้ครอบคลุมถึงกรณีนี้ อีกทั้งไม่เป็นการห้ามหรือขัดขวางการดำเนินการดังกล่าวเช่นกัน

อย่างไรก็ดีเนื่องจากหลักการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment) ข้างต้น มักเกิดกับกรณีธุรกรรมระหว่างกิจการข้ามชาติ ดังนั้นบทบัญญัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศหนึ่ง ๆ ย่อมถูกนำมาพิจารณาในการดำเนินการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment) เช่นกัน ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยส่วนใหญ่มักบังคับใช้กับกรณีของภาษีเงินได้ปิโตรเลียมด้วยอยู่แล้ว เพียงแต่อนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดขอบเขตอำนาจในการดำเนินการหลักการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment) ไว้หรือไม่จะเป็นประเด็นพิจารณาที่

สำคัญกว่า เนื่องจากพบว่ามิใช่ทุกประเทศที่ประเทศไทยมีอนุสัญญาภาษีซ้อนร่วมด้วยจะมีการตกลงให้กำหนดเรื่อง หลักการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment) ไว้ในอนุสัญญา ทั้งนี้พบว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งเพิ่งมีการดำเนินการแก้ไขปรับปรุงอนุสัญญาเมื่อไม่กี่ปีที่ผ่านมา มักมีการนำ Article 9 ตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD มาประยุกต์ใช้ในอนุสัญญาจริงทั้งวรรคแรก และวรรคสองซึ่งว่าด้วยหลักการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment) เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับฟิลิปปินส์ เป็นต้น

4.1.4 การรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation)

การรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) เป็นแนวทางเพื่อแก้ไขปัญหาประเด็นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน และอำนวยความสะดวกให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอน โดย OECD ได้นำเสนอแนวทางการรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) ดังกล่าวประกอบไปด้วยรายงานเอกสารทั้งหมด 3 ระดับ ได้แก่ 1. เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) เพื่อให้ข้อมูลในภาพรวมของกลุ่มบริษัท 2. เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมสำคัญของกิจการซึ่งเป็นผู้เสียภาษีในประเทศนั้นๆ 3. (Country by Country Report หรือ CbCR) เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับการจัดสรรรายได้ และจำนวนภาษีที่จ่ายของกลุ่มกิจการข้ามชาติ ตลอดจนระบุสิ่งบ่งชี้พื้นที่ในการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจภายในกลุ่ม⁹²

สำหรับประเทศไทย การรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) นั้นถูกกำหนดไว้ตามมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร โดยเมื่อพิจารณาจากรายงานข้อมูลที่มีการกำหนดตามมาตราดังกล่าว กล่าวคือ รายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี (Disclosure Form) ซึ่ง Disclosure Form นี้มีวัตถุประสงค์จัดทำขึ้นเพื่อประเมินกลุ่มเสี่ยงว่าผู้ประกอบการรายใดเข้าข่ายที่จะเป็นผู้ประกอบการที่มีความเสี่ยงในด้านของการกำหนดราคาโอนเพื่อที่จะดำเนินการในขั้นต่อไป⁹³ โดยมีการกำหนดว่าผู้ที่ยื่น Disclosure Form ภายใน 5 ปีนับแต่ยื่นรายงานนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีสิทธิที่จะร้องขอเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือ

⁹² OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, (Paris: OECD Publishing, 2017), p.230.

⁹³ กรมสรรพากร ประเทศไทย. *เคลียร์ประเด็น! EP.6 : วัตถุประสงค์ของ Disclosure Form* [ออนไลน์]. 2020. แหล่งที่มา: <https://www.youtube.com/watch?v=8bS00roYG2U>

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเพิ่มเติม ซึ่งลักษณะเอกสารหลักฐานที่ยื่นขอเพิ่มเติมนั้นมีลักษณะเดียวกับเอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) และเอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) ตามแนวทางของ OECD และสำหรับเอกสาร CbCR ไม่ได้ถูกกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร โดยอาจจะถูกกำหนดภายใต้กฎหมายอื่นในอนาคต⁹⁴ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงอำนาจการบังคับให้รายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) ดังกล่าวจะเห็นได้ว่าเป็นการบังคับใช้เฉพาะในส่วนของกิจการที่อยู่ภายใต้บังคับของประมวลรัษฎากรเท่านั้น กล่าวคือ ไม่ได้ครอบคลุมถึงกรณีกิจการปิโตรเลียมที่อยู่ในบังคับของกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

โดยเมื่อพิจารณามาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมนี้ พบว่าไม่ได้มีการบัญญัติให้มีการจัดทำรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) ไม่ว่าจะเป็นระดับหนึ่งระดับใด หรือทุกระดับ ตามแนวทางของ OECD หรือตามลักษณะที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด ดังนั้นการกำหนดให้จัดทำรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) ย่อมเป็นการเสริมประสิทธิภาพของการบังคับใช้มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน โดยเฉพาะเป็นการที่รัฐจะได้มีเอกสารหลักฐานว่าด้วยราคาโอนไว้เป็นหลักฐานประกอบการตรวจสอบในประเด็นนี้โดยเฉพาะได้

4.1.5 ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement : APA)

ในลักษณะใกล้เคียงกับรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) กล่าวคือ ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) เป็นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนรูปแบบหนึ่ง แต่เป็นในรูปแบบของการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ตกลงกำหนดเงื่อนไขต่างๆเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนไว้ล่วงหน้าสำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งโดยเงื่อนไขที่กำหนดล่วงหน้านั้นรวมถึงเรื่องวิธีการในการเปรียบเทียบและการปรับปรุงราคาที่เหมาะสมตลอดจนข้อสมมติฐานที่ทำให้ข้อตกลงสิ้นผลเมื่อมีเหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต (Critical Assumption)⁹⁵ และต้องได้รับการรับรองจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อเสมือนเป็นหลักประกันว่าราคา

⁹⁴ บริษัท สำนักภาษีเคพีเอ็มจี ภูมิภาค จำกัด, เอกสารที่ต้องจัดทำภายใต้กฎหมายการกำหนดราคาโอน [ออนไลน์]. 2019. แหล่งที่มา: <https://home.kpmg/th/en/home/insights/2019/03/thailand-tax-updates-28march2019.html>[5 มีนาคม 2564]

⁹⁵ นายเสถียร รุ่งทองคำกุล, ทิศทางการพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในประเทศไทย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/20190131e50b538f4153afd75e7e1ea5c4f710fc104416.pdf>[6 มีนาคม 2564]

ดังกล่าวเป็นที่ยอมรับในช่วงขณะหนึ่งดังกล่าวตามที่รัฐตกลงยอมรับ และเพื่อลดความเสี่ยงต่อการถูกกรมสรรพากรประเมินปรับปรุงราคาในอนาคต

สำหรับข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) นั้น เป็นข้อกำหนดที่ปรากฏในกฎหมายลำดับรองตามประมวลรัษฎากร ที่เปิดโอกาสให้แก่ผู้ประกอบการสามารถจัดทำข้อกำหนดดังกล่าวและผูกพันกันระหว่างเอกชนกับกรมสรรพากร รวมถึงข้อกำหนดนี้ก็ปรากฏในกฎหมายลำดับรองของประเทศสหรัฐอเมริกาเช่นกัน อย่างไรก็ตามพบว่ามาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมนี้ไม่มีการระบุถึงการกำหนดให้มีการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) เช่นเดียวกับการรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) โดยการที่กฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมไม่ได้เปิดโอกาสให้บริษัทผู้ประกอบการปิโตรเลียมสามารถจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ได้ ย่อมเป็นผลเสียต่อผู้เสียภาษีในแง่ที่ไม่มีช่องทางที่จะช่วยให้ลดความเสี่ยงในการถูกประเมินราคาภายหลัง

4.2 ปัญหาการใช้มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

จากการวิเคราะห์มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนภายใต้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 แล้วนั้น พบว่าด้วยสาระสำคัญของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนถูกบัญญัติไว้สอดคล้องกับหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) ซึ่งเป็นหลักการสำคัญที่สากลให้การยอมรับเป็นการทั่วไป ดังนั้นเมื่อหลักการถูกตั้งต้นไว้อย่างเหมาะสมแล้ว อีกทั้งเนื้อหาตามบทบัญญัติไม่ได้มีการกำหนดนิยามหรือรายละเอียดไว้เฉพาะเจาะจงเกินไป เช่น ไม่ได้มีการให้นิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีนิติสัมพันธ์กัน” ดังเช่นในประมวลรัษฎากร ซึ่งการบัญญัติไว้เฉพาะเจาะจงเกินไปอาจก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้ที่ไม่ครอบคลุมทุกรูปแบบธุรกรรมที่ควรเกี่ยวข้อง หรือก่อให้เกิดช่องทางการปรับโครงสร้างองค์กรหรือธุรกรรมเพื่อหลบเลี่ยงภาษี จึงนับได้ว่ามาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนดังกล่าวสามารถบังคับใช้ได้จริง และบทบัญญัติดังกล่าวถูกตราไว้ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2514 จึงแสดงให้เห็นถึงความทันสมัยของการบัญญัติกฎหมายฉบับนี้เช่นกัน

อย่างไรก็ดี ในปัจจุบันองค์การระหว่างประเทศได้มีความพยายามปรับปรุง เพิ่มและเสริมประสิทธิภาพหลักการหรือข้อกำหนดต่าง ๆ ในมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน ซึ่งพบว่าในหลาย ๆ หลักการที่เสริมเข้ามานั้นไม่ได้มีการนำมาใช้กับมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามที่กล่าวไว้ข้างต้น โดยข้อกำหนดหลาย ๆ อย่างแม้ว่าจะไม่ถูกกำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม หากแต่หลักการอันเป็นสาระสำคัญของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานผู้รับผิดชอบในการป้องกันการกำหนดราคาโอนไว้

ครอบคลุมอยู่แล้ว ดังนั้นแม้ว่าจะไม่มีหลักการหรือข้อกำหนดอันเป็นรายละเอียดปลีกย่อยอื่น ๆ ย่อมไม่เป็นการทำให้อำนาจการตรวจสอบของรัฐลดน้อยลงกว่าที่ควรจะเป็นแต่อย่างใด อีกทั้งด้วยลักษณะของธุรกิจกิจการปิโตรเลียมเป็นกิจการที่ถือว่ามีความเสี่ยงในด้านการกำหนดราคาโอนที่ค่อนข้างต่ำ ตัวอย่างเช่น ความโปร่งใสของราคาสินค้าซึ่งเป็นรายได้หลักของกิจการปิโตรเลียม กล่าวคือ ปิโตรเลียมหรือน้ำมันดิบซึ่งเป็นสินค้าที่มีราคาอ้างอิงที่ชัดเจนและถูกควบคุมด้วยหน่วยงานรัฐอย่างรัดกุม กล่าวคือ มีกฎหมายที่กำหนดราคาของผลิตภัณฑ์ทั้งตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียมและกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเป็นการควบคุมอยู่ด้วยเช่นกัน นอกจากนั้นจากการสืบค้นไม่พบว่ามีข้อหาหรือ คำวินิจฉัยกรมสรรพากร หรือคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของกิจการปิโตรเลียม ดังนั้นย่อมเป็นหนึ่งในสิ่งที่สะท้อนให้เห็นถึงประสิทธิภาพของบทบัญญัติที่สามารถบังคับใช้ได้โดยไม่ก่อให้เกิดประเด็นข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีเงินได้ปิโตรเลียมนี้

อย่างไรก็ตามแม้ว่าจะพิสูจน์ได้ว่ามาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ซึ่งยังคงบังคับใช้อยู่ในปัจจุบันยังมีประสิทธิภาพในการบังคับใช้อยู่ แต่พบว่าหนึ่งในประเด็นสำคัญในการป้องกันการกำหนดราคาโอนประการหนึ่งคือการนำส่งรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) เป็นมาตรการที่ถูกบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรซึ่งบังคับใช้กับกิจการอื่น ๆ ซึ่งไม่ได้หมายความรวมถึงกิจการปิโตรเลียมซึ่งอยู่ในบังคับของกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม โดยที่มาตรการนี้ไม่มีการบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 แต่อย่างใด ยังผลให้กิจการปิโตรเลียมที่อยู่ในบังคับของกฎหมายฉบับนี้ย่อมไม่จำเป็นต้องจัดทำหรือนำส่งเอกสารรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) ทั้งเอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) รวมถึงรายงานระหว่างประเทศ (CbCR) แก่กรมสรรพากร ตามแนวทางของ OECD ซึ่งเป็นแนวทางและหลักปฏิบัติสากล ซึ่งประโยชน์ของการกำหนดให้นำส่งรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนให้แก่รัฐนั้นย่อมเป็นการกระตุ้นให้ภาคเอกชนมีความตื่นตัวในการตระหนักถึงความสำคัญของการกำหนดราคาโอนที่ควรเป็นไปอย่างอิสระตามหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) และจัดทำเอกสารเกี่ยวกับราคาโอนเก็บไว้เป็นหลักฐานให้เรียบร้อยพร้อมให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถเรียกตรวจสอบได้เสมอ ซึ่งการที่กฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมไม่มีการกำหนดถึงมาตรการดังกล่าวนอกจากอาจไม่สร้างความตื่นตัวให้กับกิจการปิโตรเลียมในการจัดทำรายงานเอกสารเกี่ยวกับราคาโอนเป็นการเฉพาะแล้ว การไม่ได้นำส่งรายงานเอกสารเกี่ยวกับราคาโอนเช่นนี้ย่อมหมายถึงการที่กรมสรรพากรจะไม่มีข้อมูลหลักฐานที่เฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับราคาโอนและธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันของกิจการปิโตรเลียมเพื่อประกอบการตรวจสอบอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ

นอกจากนี้ยังมีกรณีของข้อกำหนดให้จัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ซึ่งมีประโยชน์ในแง่ของการสร้างความแน่นอนให้แก่ผู้เสียภาษีในการลดความเสี่ยงของการถูกประเมินเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนได้ โดยพบว่ากฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมไม่ได้มีการบัญญัติให้สิทธิแก่กิจการปิโตรเลียมซึ่งซึ่งอยู่ในบังคับของกฎหมายฉบับดังกล่าวสามารถจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ได้ โดยเมื่อพิจารณาถึงการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) อาจไม่ได้เหมาะสมกับทุกบริษัทหรือทุกประเภทกิจการ ดังนั้นแต่ละบริษัทจึงจำเป็นต้องพิจารณาปัจจัยต่างๆ รวมถึงความคุ้มค่าในการจัดทำเอกสารดังกล่าวให้เหมาะสมกับบริบทของบริษัท ตัวอย่างเช่น พิจารณาถึงระยะเวลาที่จัดทำเอกสารกับระยะเวลาที่สามารถนำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ไปใช้ และจำนวนของธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) อาจไม่ได้เหมาะสมกับกิจการปิโตรเลียมทุกบริษัท อย่างไรก็ตามบริษัทควรมีสิทธิเป็นผู้เลือกที่จะสามารถจัดทำหรือไม่จัดทำข้อตกลงดังกล่าวได้เอง กล่าวคือ ในปัจจุบัน เมื่อกฎหมายไม่ได้ให้สิทธิที่กิจการปิโตรเลียมจะสามารถจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) จึงถือได้ว่าเป็นการตัดโอกาสในการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ของทุกบริษัทที่ประกอบกิจการปิโตรเลียมภายใต้บังคับของกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้ไม่อาจดำเนินการได้ ด้วยเหตุดังกล่าวย่อมเป็นผลเสียต่อผู้เสียภาษีในแง่ที่ไม่มีช่องทางที่จะช่วยให้ลดความเสี่ยงในการถูกประเมินราคาภายหลัง ซึ่งไม่สอดคล้องกับแนวทางและหลักปฏิบัติสากล

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

แม้ว่าพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมถูกแก้ไขเพิ่มเติมมาหลายฉบับ หากแต่มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายดังกล่าวนั้นได้ถูกบัญญัติไว้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2514 โดยไม่เคยมีการแก้ไขเพิ่มเติมจวบจนถึงปัจจุบัน จากการวิเคราะห์มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พบว่าบทบัญญัติดังกล่าวมีลักษณะเป็นไปตามหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) อันเป็นหลักสากลที่ยังเป็นที่ยอมรับในปัจจุบัน สิ่งนี้จึงแสดงให้เห็นถึงความทันสมัยและเป็นไปตามหลักสากลของบทบัญญัติว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของประเทศไทยตั้งแต่เริ่มมีการบัญญัติกฎหมายฉบับนี้ขึ้น และด้วยการวางมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับกิจการปิโตรเลียมเป็นไปตามหลักการพิสูจน์ราคาโอน (Arm's Length Principle) ดังกล่าวจึงเป็นสำคัญในการพิสูจน์ว่ามาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนที่บังคับใช้กับกิจการปิโตรเลียมมีประสิทธิภาพ กล่าวคือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการตรวจสอบและป้องกันการกำหนดราคาโอนในทางที่มีขอบได้อย่างครอบคลุมและมีประสิทธิภาพ

อย่างไรก็ดีแม้ว่ากฎหมายหลักอันว่าด้วยมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีปิโตรเลียมจะยังคงมีความเหมาะสมในการป้องกันการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในยุคปัจจุบัน กล่าวคือ มีความเทียบเท่ากับมาตรฐานของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามหลักการสากลซึ่งได้รับการยอมรับจากนานาประเทศ อย่างแนวทางของ OECD หรือมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนของประเทศสหรัฐอเมริกา หากแต่ยังคงพบปัญหาในแง่ของการนำมาตราการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีปิโตรเลียมมาปรับใช้ อันเนื่องมาจากมาตรการดังกล่าวไม่มีการบัญญัติกฎหมายลำดับรองมาเพื่อระบุรายละเอียดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการ รวมถึงการจัดทำและส่งมอบรายงานเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนให้แก่เจ้าพนักงานประเมินเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบ ด้วยเหตุนี้จึงขอเสนอข้อเสนอแนะตามข้อ 5.1 การกำหนดให้จัดทำรายงานเอกสารการกำหนดราคาโอนตามรูปแบบ 3-Tier Transfer Pricing Documentation ของ OECD และ 5.2 การกำหนดให้สามารถจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาโอนเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement : APA) โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

5.1 การกำหนดให้จัดทำรายงานเอกสารการกำหนดราคาโอนตามรูปแบบ 3-Tier Transfer Pricing Documentation ของ OECD

การกำหนดให้จัดทำรายงานเอกสารการกำหนดราคาโอนย่อมเป็นการส่งเสริมประสิทธิภาพในการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับกิจการปิโตรเลียมไว้ในกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม กล่าวคือ เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินจะได้มีข้อมูล และเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวกับข้อมูลด้านการกำหนดราคาโอนของบริษัทที่ประกอบกิจการปิโตรเลียมนั้น ๆ โดยเฉพาะ และส่งผลให้ลดเวลาในการรวบรวม วิเคราะห์ และตรวจสอบราคาโอนของกิจการปิโตรเลียมนั้น ๆ อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

โดยที่สำหรับกิจการปิโตรเลียมนั้นอาจไม่มีความจำเป็นที่จะต้องนำส่งเอกสารในลักษณะของ Disclosure Form ตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากวัตถุประสงค์ของ Disclosure Form จัดทำเพื่อประเมินความเสี่ยงบริษัทเพื่อที่กรมสรรพากรจะได้จำกัดกลุ่มเป้าหมายเพื่อการตรวจสอบการกำหนดราคาโอนในเชิงลึกต่อไปได้ อันเนื่องมาจากจำนวนบริษัทที่อยู่ในบังคับการเสียภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีอยู่จำนวนมาก ในขณะที่จำนวนกิจการปิโตรเลียมที่อยู่ในบังคับของกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมมีเพียงจำนวน 45 บริษัท⁹⁶ ซึ่งเป็นจำนวนที่กรมสรรพากรย่อมรู้ได้แน่ชัดว่าเป็นบริษัทใดบ้าง ดังนั้นการเพิ่มบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดให้บริษัทที่อยู่ในบังคับของกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมจะต้องนำส่งรายงานเอกสารการกำหนดราคาโอนจึงไม่จำเป็นที่จะต้องมีการกำหนดให้ยื่น Disclosure Form ด้วยหลักเกณฑ์ดังเช่นในประมวลรัษฎากร แต่ควรกำหนดให้จัดทำรายงานเอกสารการกำหนดราคาโอนในระดับ Master File ซึ่งเป็นเอกสารแสดงข้อมูลที่เป็นภาพรวมของกลุ่มกิจการบริษัท และในระดับ Local File ซึ่งแสดงข้อมูลที่ระบุข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับธุรกรรมของบริษัทซึ่งอยู่ในประเทศไทยเป็น เพื่อเตรียมพร้อมสำหรับการนำส่งเอกสารดังกล่าวเมื่อเจ้าพนักงานได้ร้องขอ รวมถึงหากบริษัทใดที่มีลักษณะเป็นบริษัทใหญ่สูงสุด (Ultimate Parent Company) อาจมีการบังคับให้จัดทำ CbCR report โดยอ้างอิงเงื่อนไขและวิธีการตามแนวทางของ OECD ซึ่งเป็นแนวทางและหลักปฏิบัติสากล

5.2 การกำหนดให้สามารถจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement : APA)

การกำหนดมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมดังกล่าวจะกำหนดไว้ครอบคลุมเป็นผลดีต่อการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบและประเมินราคาของธุรกรรมที่ไม่ได้ดำเนินการโดยอิสระ อย่างไรก็ตามดีพบว่าตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมยังคงไม่มีบัญญัติให้นิติบุคคลสามารถจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับ

⁹⁶ เชื้อเพลิงธรรมชาติ, กรม. รายงานประจำปี 2562. กรุงเทพมหานคร: กรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ. 2563.

กรมสรรพากรเป็นการล่วงหน้าได้ ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่แน่นอนต่อผู้เสียภาษีในการที่อาจถูกปรับปรุงรายได้ และรายจ่ายจากราคาโอนในภายหลัง ดังนั้นเพื่อลดความเสี่ยงที่อาจเป็นภาระหนักต่อผู้เสียภาษีดังกล่าว จึงเห็นควรให้มีการบัญญัติกฎหมายลำดับรองในลักษณะเช่นเดียวกับการบัญญัติตามประมวลรัษฎากรในการกำหนดให้สามารถจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ได้ โดยการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ย่อมเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการและเจ้าพนักงานประเมินได้หารือและมีข้อสรุปเกี่ยวกับราคาที่เหมาะสมสำหรับแต่ละธุรกรรม โดยควรกำหนดนโยบายและแนวทางในการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ให้ชัดเจนโดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องดังต่อไปนี้

- 1.) หลักเกณฑ์ของผู้เสียภาษีที่มีสิทธิขอทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA)
- 2.) ข้อมูลที่จำเป็นต้องใช้
- 3.) การติดตามผล (monitor) หลังจากมีข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) แล้วเช่น การกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องยื่นรายงานประจำปีชี้แจงการปฏิบัติตาม APA⁹⁷

ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) นั้นนอกจากเป็นผลดีต่อบุคคลที่จะมีเอกสารที่ลดความเสี่ยงในการถูกปรับปรุงรายได้และรายจ่ายจากการกำหนดราคาโอนแล้ว ในแง่ของกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานรัฐที่เกี่ยวข้องโดยตรง ย่อมได้ประโยชน์จากการที่มีข้อมูลราคาโอนเป็นการล่วงหน้า และราคาที่กรมสรรพากรตกลงยอมรับแล้วด้วย ส่งผลให้ช่วยลดภาระการตรวจสอบและประเมินการกำหนดราคาโอนในกิจการที่จัดทำข้อมูลดังกล่าวได้

อย่างไรก็ดีในแง่ของระยะเวลาการจัดทำและอนุมัติข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ตลอดจนการกำหนดระยะเวลาที่ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) สามารถใช้อ้างอิงได้ ย่อมเป็นปัจจัยที่ควรคำนึงถึงเช่นกัน เนื่องจากปัจจัยดังกล่าวย่อมส่งผลถึงแรงจูงใจในการทำให้ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ว่าเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดทำข้อตกลงดังกล่าวได้ถูกใช้ไปอย่างสมประโยชน์และนำไปใช้ได้จริง

⁹⁷ ดร.พล ธีระคุปต์, “มาตรการทางกฎหมายในการป้องกันการกำหนดราคาโอน,” วารสารกฎหมาย นิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ปีที่ 27, ฉบับที่ 3 (พ.ศ. 2552), หน้า 90.

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

- กรมสรรพสามิต. บทนำเกี่ยวกับ Business Process [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: taxone.excise.go.th/projects/1/wiki/บทนำเกี่ยวกับ_Business_Process[16 มกราคม 2564]
- กรมสรรพากร. Transfer Pricing [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/563.html>[2 มกราคม 2564]
- กระทรวงพลังงาน. ตอบโจทย์กระแส Social Media “ทำไมต้องระบบสัมปทาน?” [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://energy.go.th/km-energy/wp-content/uploads/2016/08/7.KM_2557_DMF.pdf [10 มกราคม 2564]
- ดร.พล ธีระคุปต์, “มาตรการทางกฎหมายในการป้องกันการกำหนดราคาโอน,” วารสารกฎหมาย นิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ปีที่ 27, ฉบับที่ 3 (พ.ศ. 2552).
- บริษัท ปตท. สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน). ประวัติการสำรวจปิโตรเลียมในประเทศไทย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www2.pttep.com/energyliteracy/PTTEP/issue.aspx?id=22>[9 มกราคม 2564]
- นายอติวิชญ์ แสงสุวรรณ. ระบบการแบ่งและจัดเก็บผลประโยชน์ของรัฐในกิจการปิโตรเลียม [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://library.parliament.go.th/sites/default/files/assets/files/works/academic%20office/radio%20scripts/pdf/2560-02/NALT-radioscript-rr2560-feb6.pdf>[9 มกราคม 2564]
- ธรรมนิติ, ประกาศแล้ว!!! กฎหมาย Transfer Pricing สำหรับวิธีการกำหนดราคาที่ได้รับการรับรองแล้ว เพื่อปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน [ออนไลน์]. 2021. แหล่งที่มา: <https://www.dlo.co.th/news/press-releases/5994>[6 มีนาคม 2564]
- นางสาวพิมพ์เพ็ญ นามวงษ์. ปัญหาการกำหนดราคาโอนสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง. วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2559.
- นายปรนาคินทร์ กัตถัญญตานนท์, นางสาวรปราณี สิทธิสรวง, ดร. สุมาพร ศรีสุนทร, และนายพุดพิงค์ นิล สุ่ม. การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย [ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา: http://www2.fpo.go.th/e_research/pdf/RES.2.pdf[6 มีนาคม 2564]
- นายเสถียร รุ่งทองคำกุล, ทิศทางการพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในประเทศไทย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/20190131e50b538f4153afd75e7e1ea5c4f710fc10_4416.pdf[6 มีนาคม 2564]

บริษัท สำนักภาษีเคพีเอ็มจี ภูมิภาค ไทย จำกัด. เอกสารที่ต้องจัดทำภายใต้กฎหมายการกำหนดราคาโอน [ออนไลน์]. 2019. แหล่งที่มา: <https://home.kpmg/th/en/home/insights/2019/03/thailand-tax-updates-28march-2019.html>[5 มีนาคม 2564]

ภาษาอังกฤษ

EY. Global Oil and Gas Tax Guide 2019 [Online]. 2019. Available from: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/global-oil-and-gas-tax-guide-2019[13 March 2021]

Jason M. Osborn, John Horne and Tyler Johnson. A succinct Q&A guide to advance pricing agreements in USA, including availability, scope, process and timeframe [Online]. Available from: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=1e7de79b-2625-4bc5-beae-265733b7071f>[13 March 2021]

Karishma R. Phatarphekar and Vaishali Mane. Transfer Pricing in Oil and Gas Industry [Online]. 2013. Available from: <https://www.wirc-icai.org/images/material/Transfer-Pricing-Oil-and-Gas-Industry.pdf>[13 March 2021]

KPMG. Draft Ministerial Regulations: Transfer Pricing is on the Move [Online]. 2019. Available from: <https://home.kpmg/th/en/home/insights/2019/07/th-tax-news-flash-issue-61.html>[5 March 2021]

KPMG. Global Transfer Pricing Review Recent developments around the world [Online]. 2016. Available from: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/global-transfer-pricing-review-2016.pdf>[13 March 2021]

KPMG. The end of the arm's-length principle? [Online]. 2018. Available from: <https://responsibletax.kpmg.com/page/the-end-of-the-arm-s-length-principle->[13 March 2021]

Liu Ping and Caroline Silberztein. Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap? [Online]. Available from: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/39265412.pdf>[16 January 2021]

McLean, Sheldon & Charles, Don & Rajkumar, Antonio, 2021. "Navigating transfer pricing risk in the oil and gas sector: Essential elements of a policy framework for Trinidad and Tobago and Guyana," Studies and Perspectives – ECLAC Subregional Headquarters for The Caribbean 101, Naciones Unidas Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

Muhammed Mazeel, "Petroleum Fiscal Systems and Contracts," (Hamburg: Diplomica Verlag GmbH, 2010).

OECD, Glossary of Statistical Terms [Online]. Available from: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=2757>[16 January 2021]

OECD. Glossary of Statistical Terms [Online]. Available from: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7245>[13 March 2021]

OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, (Paris: OECD Publishing, 2017).

OECD. United States Transfer Pricing Country Profile [Online]. 2017. Available from: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-united-states.pdf>[13 March 2021]

Taiwo Oyedele, Seun Adu, and Olanrewaju Alabi. The OECD has released the 2017 edition of its Transfer Pricing Guidelines [Online]. 2017. Available from: <https://www.pwc.com/ng/en/assets/pdf/pwc-tax-oecd2017-tp-guidelines10July2017.pdf>[13 March 2021]

United Nations. Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries [Online]. 2013. Available from: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/202003/UN_Manual_TransferPricing.pdf[16 January 2021]

United Nations. Transfer Pricing Issues in Extractive Industries [Online]. 2017. Available from: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/05/14STM-presentation-TP-extractives.pdf>[13 March 2021]

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

พระราชบัญญัติ

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๗)

พ.ศ. ๒๕๖๑

สมเด็จพระเจ้าอยู่หัวมหาวชิราลงกรณ บดินทรเทพยวรางกูร

ให้ไว้ ณ วันที่ ๑๘ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๖๑

เป็นปีที่ ๓ ในรัชกาลปัจจุบัน

สมเด็จพระเจ้าอยู่หัวมหาวชิราลงกรณ บดินทรเทพยวรางกูร มีพระราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของสภานิติบัญญัติแห่งชาติทำหน้าที่รัฐสภา ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๗) พ.ศ. ๒๕๖๑”

มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๓๕ ตีร่ แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา ๓๕ ตีร่ ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา ๗๑ ตีร่ หรือยื่นรายงาน หรือเอกสารหรือหลักฐานตามมาตรา ๗๑ ตีร่ โดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท”

มาตรา ๔ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๗๑ ทวิ และมาตรา ๗๑ ตีร่ แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา ๗๑ ทวิ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ

บุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่าการถ่ายโอนกำไร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้นเพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(๑) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(๒) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(๓) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

มาตรา ๗๑ ตี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสองไม่ว่าความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ตลอดระยะเวลาบัญชีหรือมีธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๙

ภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดี อาจส่งหนังสือแจ้งความแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่อธิบดีประกาศกำหนด และผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ เว้นแต่กรณีที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีจะอนุญาตให้ขยายกำหนดเวลา

ดังกล่าวออกไปก็ได้ แต่ต้องไม่เกินหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ได้รับหนังสือแจ้งความเป็นครั้งแรก ให้ผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความนั้น

ความในมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกินจำนวนหรือมีลักษณะอื่นใดตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวต้องกำหนดไว้ไม่น้อยกว่าสองร้อยล้านบาท”

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

ผู้รับสนองพระราชโองการ

พลเอก ประยุทธ์ จันทร์โอชา

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่ในปัจจุบันบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่หลายแห่งที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม มีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินในการทำธุรกรรมระหว่างกันแตกต่างจากที่ควรกำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ ทำให้สามารถถ่ายโอนกำไรระหว่างกันเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีที่พึงต้องเสีย และมีแนวโน้มที่จะใช้วิธีการดังกล่าวเพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่องจนอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้และสถานะทางการคลังของรัฐ เพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาดังกล่าว สมควรกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกรณีดังกล่าว ให้สอดคล้องกับหลักการและแนวปฏิบัติที่เป็นสากล จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

ภาคผนวก ข

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๔๐๐)

เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการปรับปรุงรายได้และรายจ่าย
ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

อาศัยอำนาจตามความในข้อ ๔ ของกฎกระทรวง ฉบับที่ ๓๖๙ (พ.ศ. ๒๕๖๓) อธิบดีกรมสรรพากร ประกาศกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ในประกาศนี้

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

“ธุรกรรมที่ถูกควบคุม” หมายความว่า ธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มี ความสัมพันธ์กัน

“ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม” หมายความว่า ธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่คู่สัญญา ของธุรกรรมนั้นไม่ใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

“ผลตอบแทนสำหรับธุรกรรม” หมายความว่ารวมถึง ตัวชี้วัดทางการเงินซึ่งสัมพันธ์กับวิธีการ กำหนด ราคาที่เลือกใช้ ดังต่อไปนี้ หรือตัวชี้วัดทางการเงินอื่นที่เหมาะสมซึ่งสัมพันธ์กับวิธีการกำหนดราคาอื่น แล้วแต่ กรณี

- (๑) ราคา สำหรับวิธีการเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม
- (๒) อัตรากำไรจากการขายต่อ สำหรับวิธีราคาขายต่อ
- (๓) อัตรากำไรส่วนเพิ่มจากต้นทุน สำหรับวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม
- (๔) อัตรากำไรสุทธิสำหรับวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม

(๕) ส่วนแบ่งกำไรจากการดำเนินงาน สำหรับวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม

ข้อ ๒ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์ หรือการเงินระหว่างกัน โดยมีการกำหนดผลตอบแทนสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้นแตกต่างไปจากที่ควร จะกำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ ในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการ ถ่ายโอนกำไร อันทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายหนึ่งรายใดไม่ได้รับหรือได้รับกำไรหรือ เงินได้พึง ประเมินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีน้อยกว่าที่พึงจะได้รับหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ได้ดำเนินการโดยอิสระ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลดังกล่าวเพื่อให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่ายหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ เสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่าย ตามนั้น เพื่อใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร หรือเงินได้พึง ประเมินที่ต้องเสียตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

จำนวนกำไรหรือเงินได้พึงประเมินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่งจะถือว่าเป็น จำนวนที่พึงได้รับหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระต่อเมื่อการกำหนด ผลตอบแทนสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้นไม่แตกต่างไปจากผลตอบแทนสำหรับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมอัน อาจเทียบเคียงกันได้

ในการพิจารณาปรับปรุงรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งและการพิจารณาเทียบเคียงผลตอบแทน สำหรับธุรกรรมตามวรรคสองให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดตามข้อ ๓ ถึงข้อ ๑๐

ข้อ ๓ ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมจะเข้าลักษณะเป็นธุรกรรมที่อาจเทียบเคียงกันได้กับธุรกรรม ที่ถูก ควบคุมในกรณีดังต่อไปนี้

(๑) เมื่อธุรกรรมที่นำมาเทียบเคียงกันนั้นไม่มีความแตกต่างอันอาจส่งผลกระทบต่อ ตัวชีวิตทางการเงินที่ถูกตรวจสอบด้วยวิธีการกำหนดราคาตามข้อ ๕ หรือ

(๒) เมื่อธุรกรรมที่นำมาเทียบเคียงกันนั้นมีความแตกต่างอันอาจส่งผลกระทบต่อ ตัวชีวิตทางการเงินที่ถูกตรวจสอบด้วยวิธีการกำหนดราคาตามข้อ ๕ แต่ได้มีการปรับปรุงความสามารถในการ เทียบเคียงกันของธุรกรรมนั้นอย่างเหมาะสมเพื่อขจัดผลกระทบของความแตกต่างดังกล่าวแล้ว

ข้อ ๔ ในการพิจารณาความสามารถในการเทียบเคียงกันตามข้อ ๓ ให้นำปัจจัยดังต่อไปนี้ มาพิจารณา เท่าที่มีความเกี่ยวพันในเชิงเศรษฐกิจกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์

(๑) ข้อตกลงตามสัญญาในการทำธุรกรรม

(๒) หน้าที่งานที่คู่สัญญาแต่ละรายรับผิดชอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมนั้น โดยคำนึงถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับ

(๓) ลักษณะของทรัพย์สินที่โอนหรือบริการที่ทำ

(๔) สถานการณ์ทางเศรษฐกิจในขณะที่ทำธุรกรรม และ

(๕) กลยุทธ์ทางธุรกิจซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันใช้ในการทำธุรกรรม

ข้อ ๕ ในการพิจารณาว่าผลตอบแทนสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมเป็นผลตอบแทนสำหรับธุรกรรม ที่พึงกำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระให้พิจารณาเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาที่เหมาะสมที่สุดสำหรับสถานการณ์ในแต่ละกรณีโดยคำนึงถึงปัจจัยที่กำหนดไว้ตามข้อ ๖ ประกอบการเลือกใช้นั้น

วิธีการกำหนดราคาตามวรรคหนึ่ง หมายถึง วิธีการกำหนดราคาที่ได้รับการรับรองแล้วดังต่อไปนี้

(๑) วิธีการเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) โดยการเทียบเคียงระหว่างราคาที่เกี่ยวข้องกับการโอนทรัพย์สินหรือการให้บริการสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับราคาที่เกี่ยวข้องกับการโอนทรัพย์สินหรือการให้บริการสำหรับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมอันอาจเทียบเคียงกันได้

(๒) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) โดยการเทียบเคียงระหว่างอัตรากำไรจากการขายต่อซึ่งผู้ซื้อทรัพย์สินผ่านธุรกรรมที่ถูกควบคุมได้รับจากการนำทรัพย์สินนั้นไปขายต่อผ่านธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมกับอัตรากำไรจากการขายต่อซึ่งได้รับจากการซื้อมาและขายต่อทรัพย์สินผ่านธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมอันอาจเทียบเคียงกันได้

(๓) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) โดยการเทียบเคียงระหว่างอัตรากำไรส่วนเพิ่ม จากต้นทุนซึ่งรวมทั้งต้นทุนทางตรงและทางอ้อมในการโอนทรัพย์สินและให้บริการสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุม กับอัตรากำไรส่วนเพิ่มจากต้นทุนซึ่งรวมทั้งต้นทุนทางตรงและทางอ้อมในการโอนทรัพย์สินและให้บริการ สำหรับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมอันอาจเทียบเคียงกันได้

(๔) วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method) โดยการเทียบเคียงระหว่างอัตรากำไรสุทธิที่สัมพันธ์กับฐานที่เหมาะสม (เช่น ต้นทุน ยอดขาย หรือสินทรัพย์ เป็นต้น) ซึ่งเป็นผลจากการทำธุรกรรมที่ถูกควบคุม กับอัตรากำไรสุทธิที่สัมพันธ์กับฐานเดียวกันนั้นซึ่งเป็นผลจากการทำธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม

(๕) วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม (Transactional Profit Split Method) โดยการปันส่วนผลกำไร (หรือขาดทุน) ที่ได้รับจากธุรกรรมที่ถูกควบคุม ให้เป็นไปตามส่วนที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แต่ละรายได้มีส่วนร่วมดำเนินการในธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้น เพื่อให้แต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้รับส่วนแบ่งตามส่วนที่พึงคาดหมายว่าจะได้รับหากได้มีส่วนร่วมดำเนินการในธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมอันอาจเทียบเคียงกันได้ เว้นแต่ในกรณีที่สามารถนำวิธีการกำหนดราคาวิธีการใดวิธีการหนึ่งตาม (๑) ถึง (๔) มาปรับใช้ เพื่อหาจำนวนกำไรหรือเงินได้พึงประเมินบางส่วนที่คู่สัญญาที่เป็นอิสระพึงได้รับสำหรับการปฏิบัติหน้าที่งาน ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้นได้ให้นำวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรมมาปรับใช้เฉพาะกับส่วนของกำไร ที่คงเหลืออยู่หลังจากหักจำนวนกำไรหรือเงินได้พึงประเมินที่ได้จากการปรับใช้วิธีการกำหนดราคาตาม (๑) ถึง (๔) แล้ว

การเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาอื่นนอกเหนือจากวิธีการกำหนดราคาที่ได้รับรองแล้วตามวรรคสอง จะสามารถกระทำได้เฉพาะในกรณีที่พิสูจน์ได้ว่าไม่สามารถปรับใช้วิธีการกำหนดราคาที่ได้รับรองแล้ว กับธุรกรรมที่ถูกควบคุมได้อย่างสมเหตุสมผลและมีวิธีการกำหนดราคาอื่นที่อาจปรับใช้ได้กับกรณีได้อย่างเหมาะสมที่สุดโดยหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประสงค์จะเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาอื่นให้แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากรเป็นหนังสือพร้อมคำอธิบายเบื้องต้นเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคานั้นภายในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการปรับใช้วิธีการกำหนดราคาอื่นนั้นกับธุรกรรมที่ถูกควบคุม พร้อมทั้งจัดเตรียม เอกสารหรือหลักฐาน ซึ่งอธิบายถึงเหตุที่ไม่สามารถปรับใช้วิธีการกำหนดราคาที่ได้รับรองแล้วกับ ธุรกรรมที่ถูกควบคุมได้และคำอธิบายเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาอื่นที่ปรับใช้นั้นโดยละเอียดพร้อมให้ เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบได้

ข้อ ๖ ในการพิจารณาเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาที่เหมาะสมที่สุดตามข้อ ๕ ให้คำนึงถึงปัจจัยดังต่อไปนี้

(๑) จุดแข็งและจุดอ่อนของแต่ละวิธีการกำหนดราคา

(๒) ความเหมาะสมของวิธีการกำหนดราคาตามลักษณะของธุรกรรมที่ถูกควบคุมผ่านการวิเคราะห์ หน้าที่งานของคู่สัญญาแต่ละรายในธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้นโดยคำนึงถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับ

(๓) ความมีอยู่ของข้อมูลที่น่าเชื่อถือที่จำเป็นในการปรับใช้วิธีการกำหนดราคาที่ใช้

(๔) ระดับความสามารถในการเทียบเคียงกันได้ระหว่างธุรกรรมที่ถูกควบคุมและธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม รวมถึงความน่าเชื่อถือของการปรับปรุงความสามารถในการเทียบเคียงกันตามข้อ ๓ วรรคหนึ่ง (๒)

ข้อ ๗ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีการทำธุรกรรมที่ถูกควบคุมตั้งแต่สองธุรกรรมขึ้นไปภายใต้สถานการณ์เดียวกันหรือใกล้เคียงกัน โดยธุรกรรมดังกล่าวมีความเกี่ยวเนื่องกันและไม่สามารถ

วิเคราะห์แยกจากกันได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้รวมธุรกรรมดังกล่าวเข้าด้วยกันเพื่อประโยชน์ในการพิจารณา ตามข้อ ๓ ถึงข้อ ๖

ข้อ ๘ ในกรณีที่สามารถคำนวณช่วงของผลตอบแทนที่พึงได้รับหากได้ดำเนินการโดยอิสระได้ เมื่อนำช่วงดังกล่าวมาเทียบเคียงกับตัวชี้วัดทางการเงินสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมหรือชุดของธุรกรรม ที่ถูกรวมเข้าด้วยกันตามข้อ ๗ ที่ได้ถูกตรวจสอบด้วยวิธีการกำหนดราคาตามข้อ ๕ แล้ว และปรากฏว่า ตัวชี้วัดทางการเงินนั้นอยู่นอกช่วงของผลตอบแทนที่พึงได้รับหากได้ดำเนินการโดยอิสระ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายอันเกี่ยวเนื่องกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถูกตรวจสอบนั้นตามข้อ ๒ เพื่อปรับปรุงให้ตัวชี้วัดทางการเงินดังกล่าว สามารถสะท้อนสถานการณ์ของกรณีได้ดีที่สุดและอยู่ภายในช่วงของผลตอบแทนที่พึงได้รับหากได้ดำเนินการโดยอิสระ

ช่วงของผลตอบแทนที่พึงได้รับหากได้ดำเนินการโดยอิสระตามวรรคหนึ่ง หมายถึง ช่วงของตัวชี้วัดทางการเงินอันเป็นผลที่ได้จากการปรับใช้วิธีการกำหนดราคาที่เหมาะสมที่สุดตามข้อ ๕ กับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมหลายธุรกรรมที่อาจเทียบเคียงกันได้ตามข้อ ๓

ข้อ ๙ ภายใต้บังคับของวรรคสอง ในกรณีที่ธุรกรรมที่ถูกควบคุมเป็นการบริการจะถือว่าค่าตอบแทนสำหรับการบริการดังกล่าวเป็นค่าตอบแทนที่พึงกำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระต่อเมื่อ

- (๑) เป็นค่าตอบแทนสำหรับการบริการที่ได้กระทำจริง
- (๒) บริการนั้นมีประโยชน์หรือพึงคาดหมายได้ว่าจะมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือในทางการค้า แก่ผู้รับบริการ
- (๓) เป็นบริการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นอิสระภายใต้สถานการณ์ที่อาจเทียบเคียงกันได้ พึงจ่ายค่าตอบแทนเพื่อให้ได้รับบริการนั้นจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่ไม่ใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หรือเพื่อให้มีการทำบริการนั้นโดยหน่วยงานภายในของตนเอง และ
- (๔) จำนวนค่าตอบแทนเป็นจำนวนที่พึงกำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระสำหรับการบริการ ที่อาจเทียบเคียงกันได้ ค่าตอบแทนของธุรกรรมบริการซึ่งเป็นไปเพื่อประโยชน์ของความเป็นเจ้าของของผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ถือว่าเป็นค่าตอบแทนที่พึงกำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระ

ข้อ ๑๐ ในกรณีที่ธุรกรรมที่ถูกควบคุมเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินไม่มีตัวตนให้คำนึงถึงประเด็น ดังต่อไปนี้ ประกอบการพิจารณาผลตอบแทนสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมด้วย

(๑) กรณีที่เกี่ยวข้องกับการแสวงหาประโยชน์ในทรัพย์สินไม่มีตัวตนให้ค้ำประกันถึงหน้าทำงาน ที่คู่สัญญาแต่ละรายรับผิดชอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนา การปรับปรุง การบำรุงรักษา การคุ้มครอง และการแสวงหาประโยชน์ในทรัพย์สินไม่มีตัวตนนั้น โดยค้ำประกันถึงสินทรัพย์ที่ใช้และความเสี่ยงที่รับ

(๒) กรณีที่เกี่ยวข้องกับการให้สิทธิการใช้ ชาย หรือโอนทรัพย์สินไม่มีตัวตนให้ค้ำประกันถึงประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ ข้อจำกัดทางภูมิศาสตร์คุณลักษณะที่เฉพาะตัวหรือไม่เฉพาะตัว และสิทธิในการมีส่วนร่วมพัฒนาในทรัพย์สินไม่มีตัวตน

ข้อ ๑๑ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายอันเกี่ยวเนื่องกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายหนึ่งรายใดตามข้อ ๒ แล้ว หากปรากฏข้อเท็จจริงว่า การปรับปรุงตามข้อ ๒ มีส่วนที่เป็นการปรับเพิ่มรายได้สำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ถูกปรับปรุงยังไม่เคยได้รับจากคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งของธุรกรรมที่ถูกควบคุม หรือมีส่วนที่เป็นการปรับลด รายจ่ายสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถูกปรับปรุงได้จ่ายออกไปให้กับคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งของธุรกรรมที่ถูกควบคุมแล้ว จำนวนรายได้ที่ไม่ได้รับจากคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งหรือ จำนวนรายจ่ายที่จ่ายเกินออกไปให้แก่คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถูกปรับปรุงนั้นได้จ่ายออกไปให้แก่คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง และให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันให้เสมือนว่าได้มีการรับและจ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อประโยชน์ ในการคำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร หรือเงินได้พึงประเมิน ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ ๑๒ ภายใต้บังคับของวรรคสอง เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายหนึ่งรายใดตามข้อ ๒ หรือข้อ ๑๑ แล้ว หากปรากฏข้อเท็จจริงดังต่อไปนี้

(๑) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถูกปรับปรุงรายได้และรายจ่ายตามข้อ ๒ หรือข้อ ๑๑ ดังกล่าว ไม่มีการโต้แย้งการปรับปรุงนั้นและได้ชำระภาษีให้เป็นไปตามผลของการปรับปรุงดังกล่าวแล้ว หรือได้มีการโต้แย้งการปรับปรุงนั้นแต่ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาศาลเป็นที่สุดแล้วและบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ยอมชำระภาษีให้เป็นไปตามผลของคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาดังกล่าวแล้ว และ

(๒) จำนวนรายได้หรือรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวที่ถูกปรับปรุงโดยเจ้าพนักงานประเมินตามข้อ ๒ นั้น เป็นจำนวนที่ได้เคยถูกรวมในการคำนวณกำไรสุทธิหรือเงินได้พึงประเมินที่อยู่

ในบังคับต้องเสียภาษีของคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งของธุรกรรมที่ถูกควบคุมแล้วและคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งมิได้ปกปิดข้อมูล การทำธุรกรรมที่ถูกควบคุมดังกล่าวหรือแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมนั้นเป็นเท็จ

ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งของธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้น เพื่อให้สอดคล้องกับการปรับปรุงรายได้ และรายจ่ายของคู่สัญญาฝ่ายแรกด้วย ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตาม มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อประโยชน์ในการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามสัญญาที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศ หรือที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยได้ทำไว้กับสำนักงานเศรษฐกิจและการค้าของต่างประเทศ การพิจารณาปรับปรุงตามวรรคหนึ่งให้เป็นไปตามข้อตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามสัญญาที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศ หรือที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยได้ทำไว้กับสำนักงานเศรษฐกิจและการค้าของต่างประเทศ

ข้อ ๑๓ เพื่อประโยชน์ในการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามสัญญาที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศหรือที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยได้ทำไว้กับสำนักงานเศรษฐกิจและการค้าของต่างประเทศ และเพื่อการป้องกันการเกิดข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการกำหนดราคาระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเป็นการล่วงหน้า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งมีการทำธุรกรรมด้านการพาณิชย์หรือการเงินกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศอาจร้องขอให้มีการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการหาผลตอบแทนสำหรับธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่มีขึ้นภายในช่วงเวลาในอนาคตที่ได้ตกลงกันได้

ข้อ ๑๔ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๔ เป็นต้นไป

ภาคผนวก ค

มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนของสหรัฐอเมริกา

26 U.S. Code § 482. Allocation of income and deductions among taxpayers

In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses. In the case of any transfer (or license) of intangible property (within the meaning of section 367(d)(4)), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible. For purposes of this section, the Secretary shall require the valuation of transfers of intangible property (including intangible property transferred with other property or services) on an aggregate basis or the valuation of such a transfer on the basis of the realistic alternatives to such a transfer, if the Secretary determines that such basis is the most reliable means of valuation of such transfers.