เรื่องเสร็จที่ ๔๑๗/๒๕๖๘

บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง
เรื่อง สถานะการเป็นคำสั่งทางปกครองของการปฏิเสธคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยเป็นภาคี[๑]

กรมสรรพากรมีหนังสือ ที่ กค ๐๗๐๒/๔๘๐ ลงวันที่ ๒๘ มกราคม ๒๕๖๘ ขอหารือเกี่ยวกับสถานะการเป็นคำสั่งทางปกครองของการปฏิเสธคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ ดังนี้

๑. เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบภาษีในกรณีการกำหนดราคาระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing) ได้มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๗) พ.ศ. ๒๕๖๑ เพื่อเพิ่มมาตรา ๗๑ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้มีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังจากวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๖๒ เป็นต้นไป ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวเป็นการให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้นเพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

๒. กระทรวงการคลังได้ออกกฎกระทรวง ฉบับที่ ๓๖๙ (พ.ศ. ๒๕๖๓) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน กำหนดว่า กรณีใดที่เข้าลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไรตามมาตรา ๗๑ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร (ข้อ ๒ แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ ๓๖๙ (พ.ศ. ๒๕๖๓)ฯ) และหลักเกณฑ์และวิธีการในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่ายหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ (ข้อ ๓ แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ ๓๖๙ (พ.ศ. ๒๕๖๓)ฯ) ทั้งนี้ กฎกระทรวงฯ ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการประกาศกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการดำเนินการดังกล่าว (ข้อ ๔ แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ ๓๖๙ (พ.ศ. ๒๕๖๓)ฯ)

๓. กรมสรรพากรได้อาศัยอำนาจตามข้อ ๔ แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ ๓๖๙ (พ.ศ. ๒๕๖๓)ฯ ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๔๐๐) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๔๐๐)ฯ)

---

[๑]ส่งพร้อมหนังสือ ที่ นร ๐๙๑๑/๓๐ ลงวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๖๘ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

๔. ข้อ ๑๓ ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว กำหนดว่า “เพื่อประโยชน์ในการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามสัญญาที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศหรือที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยได้ทำไว้กับสำนักงานเศรษฐกิจและการค้าของต่างประเทศ และเพื่อการป้องกันการเกิดข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการกำหนดราคาระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเป็นการล่วงหน้า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งมีการทำธุรกรรมด้านการพาณิชย์หรือการเงินกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ อาจร้องขอให้มีการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการหาผลตอบแทนสำหรับธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่จะมีขึ้นภายในช่วงเวลาในอนาคตที่ได้ตกลงกันไว้”

๕. ในทางปฏิบัติ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวยื่นคำร้องต่อกรมสรรพากรตามข้อ ๑๓ ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ ขอให้มีการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement : APA) แล้ว กรมสรรพากรจะดำเนินการพิจารณาว่า เป็นกรณีที่เข้าเกณฑ์ในการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าตามคู่มือผู้เสียภาษีในการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (คู่มือ APA) หรือไม่ ซึ่งคู่มือดังกล่าวกำหนดหลักเกณฑ์ในการยื่นคำขอจัดทำ APA และในการปฏิเสธคำขอจัดทำ APA ไว้ในข้อ ๕ ถึงข้อ ๗

เมื่อกรมสรรพากรพิจารณาคำขอจัดทำ APA แล้วจะแจ้งผลการพิจารณาไปยังผู้เสียภาษีว่า กรมสรรพากรพิจารณารับหรือไม่รับคำขอจัดทำ APA นั้น ในกรณีที่รับคำขอฯ กรมสรรพากรจะดำเนินการเจรจากับสรรพากรต่างประเทศที่เกี่ยวข้องเพื่อตกลงกำหนดจำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่ายของผู้เสียภาษีเป็นการล่วงหน้า หากกรมสรรพากรและสรรพากรต่างประเทศได้บรรลุข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า กรมสรรพากรจะทำการแจ้งผลการจัดทำข้อตกลงฯ ให้ผู้ยื่นคำขอทราบเป็นหนังสือ เพื่อให้ดำเนินการตามข้อตกลง APA นั้น อย่างไรก็ตาม หากผู้ยื่นคำขอไม่เห็นด้วยกับข้อตกลงการจัดทำ APA ผู้ยื่นคำขอจะไม่ดำเนินการตามข้อตกลงดังกล่าวก็ได้ จึงเห็นได้ว่า APA ไม่มีสภาพบังคับแต่อย่างใด ทั้งนี้ หากกรมสรรพากรประสงค์จะบังคับให้ผู้เสียภาษีปรับปรุงรายได้และรายจ่ายให้เป็นไปตามข้อตกลงฯ กรมสรรพากรต้องออกหมายเรียกตามมาตรา ๑๙ แห่งประมวลรัษฎากร และประเมินภาษีตามมาตรา ๒๑ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น อาจสรุปได้ว่า APA ไม่ได้มีสภาพบังคับโดยตนเองแต่อย่างใด

ในกรณีที่ไม่รับคำขอฯ เนื่องจากกรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่า คำขอจัดทำ APA นั้นไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่คู่มือ APA กำหนด เช่น ผู้ยื่นคำขอมิได้นำส่งข้อมูลเพียงพอแก่การพิจารณา กรมสรรพากรจะปฏิเสธคำขอดังกล่าวและแจ้งผลการปฏิเสธคำขอฯ ไปยังผู้ยื่นคำขอ โดยกรมสรรพากรจะไม่ดำเนินการเจรจากับสรรพากรต่างประเทศเพื่อจัดทำ APA ทั้งนี้ ภายหลังจากที่มีการปฏิเสธการจัดทำ APA แล้ว หากเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบและพบว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำขอให้จัดทำ APA ได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไร เจ้าพนักงานประเมินสามารถใช้อำนาจในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทฯ ตามมาตรา ๗๑ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๔๐๐)ฯ อย่างไรก็ตาม การปฏิเสธไม่รับจัดทำ APA ตามคำขอดังกล่าวมิได้แสดงว่า กรมสรรพากรไม่เห็นด้วยกับการกำหนดราคาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำขอ และการปฏิเสธนั้นไม่ได้ก่อให้เกิดผลกระทบต่อการเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น อีกทั้ง ยังไม่เป็นการตัดสิทธิ

ผู้เสียภาษีที่จะยื่นคำขอจัดทำ APA อีกครั้ง ซึ่งหากคำขอใหม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่คู่มือ APA กำหนด กรมสรรพากรก็สามารถพิจารณารับคำขอฯ นั้นได้

กรมสรรพากรขอหารือว่า การที่กรมสรรพากรปฏิเสธคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าของผู้เสียภาษี เข้าลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครอง ซึ่งผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์การปฏิเสธคำขอดังกล่าวตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ หรือไม่ เพื่อที่จะได้ถือเป็นแนวทางปฏิบัติที่ถูกต้องต่อไป

คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้พิจารณาข้อหารือของกรมสรรพากร โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว ปรากฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติมดังนี้

๑. ปัจจุบันประเทศไทยได้จัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double tax agreement) เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้กับประเทศต่าง ๆ รวม ๖๑ ประเทศ ซึ่งเป็นข้อตกลงระหว่างประเทศเพื่อขจัดการเก็บภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนกันในสองประเทศและแก้ไขปัญหาความยุ่งยากในการที่เจ้าพนักงานประเมินปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเพื่อการคำนวณภาษี กล่าวคือ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยมีการทำธุรกรรมด้านการพาณิชย์หรือการเงินกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งเป็นประเทศที่มีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย อนุสัญญาดังกล่าวมีบทบัญญัติที่เปิดช่องให้เจ้าพนักงานประเมินของประเทศคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายปรึกษาหารือและตกลงกัน เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินของประเทศใดประเทศหนึ่งใช้อำนาจปรับปรุงจำนวนภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้หรือกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันฯ ให้เหมาะสมได้ (เช่น ข้อ ๙ วรรคสอง[๒] แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้) ในกรณีดังกล่าว ข้อ ๑๓[๓]

---

[๒]ข้อ ๙ ฯลฯ ฯลฯ

๒. ตามบทบัญญัติของวรรค ๑ ในกรณีที่เงินได้หรือผลกำไรที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งต้องเสียภาษีให้แก่รัฐนั้นได้รวมอยู่ในยอดเงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และยอดเงินได้หรือกำไรที่รวมนั้นเป็นเงินได้หรือกำไรที่ควรจะมีแก่วิสาหกิจของรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก ถ้าเงื่อนไขต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้นระหว่างวิสาหกิจทั้งสองเป็นเงื่อนไขที่พึงจะมีขึ้นระหว่างวิสาหกิจอิสระ รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจะปรับปรุงจำนวนภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้หรือกำไรเหล่านั้นให้เหมาะสม โดยการปรึกษาหารือและเห็นพ้องต้องกันระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาในการกำหนด การปรับปรุงเช่นว่านั้นต้องคำนึงถึงบทบัญญัติอื่น/ๆ แห่งอนุสัญญานี้ด้วยตามควร

[๓]ข้อ ๑๓ เพื่อประโยชน์ในการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามสัญญาที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศหรือที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยได้ทำไว้กับสำนักงานเศรษฐกิจและการค้าของต่างประเทศ และเพื่อการป้องกันการเกิดข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการกำหนดราคาระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเป็นการล่วงหน้า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งมีการทำธุรกรรมด้านการพาณิชย์หรือการเงินกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ อาจร้องขอให้มีการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการหาผลตอบแทนสำหรับธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่จะมีขึ้นภายในช่วงเวลาในอนาคตที่ได้ตกลงกันไว้

แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๔๐๐)ฯ กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำขอทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA) ต่อกรมสรรพากร เพื่อให้กำหนดราคาที่เหมาะสมในการจ่ายเงินไปยังบริษัทแม่ในต่างประเทศได้ ซึ่งการทำ APA ช่วยให้ผู้เสียภาษีมีความแน่นอนในการประเมินภาษีในอนาคต โดยไม่ต้องกังวลว่าเจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทฯ ตามมาตรา ๗๑ ทวิ[๕] แห่งประมวลรัษฎากร

๒. สำหรับกระบวนการจัดทำ APA นั้น คู่มือ APA กำหนดให้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่มีธุรกรรมกับกิจการในกลุ่มเดียวกันซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และมีความประสงค์ที่จะยื่นคำขอจัดทำ APA (ผู้เสียภาษี) ยื่นคำขอเป็นหนังสือต่ออธิบดีกรมสรรพากรโดยไม่มีค่าใช้จ่าย ในการนี้ ผู้เสียภาษีจะต้องมาขอจัดประชุมกับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเพื่อแสดงความประสงค์ว่าจะมายื่นคำขอจัดทำ APA (Pre-Filing Meeting) หากกรมสรรพากรรับฟังเบื้องต้นแล้วเห็นว่าน่าจะไม่มีประเด็นปัญหาในการจัดเก็บภาษี จะแจ้งให้ผู้เสียภาษียื่นคำร้องขอจัดทำ APA เมื่อได้มีการยื่นคำขอแล้ว คณะกรรมการพิจารณาข้อตกลงที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาจะเป็นผู้พิจารณาว่า คำขอนั้นเข้าหลักเกณฑ์การปฏิเสธคำขอจัดทำ APA ตามที่ระบุไว้ในคู่มือ APA หรือไม่ หากไม่เข้าหลักเกณฑ์ดังกล่าว กรมสรรพากรจะแจ้งการรับคำขอให้ผู้เสียภาษีทราบและดำเนินการเจรจากับสรรพากรของต่างประเทศเพื่อจัดทำ APA ต่อไป ในกรณีที่ทั้งสองประเทศตกลงกันได้แล้วและมีการลงนามใน APA ร่วมกัน กรมสรรพากรจะแจ้งผู้เสียภาษีในประเทศไทย ส่วนสรรพากรต่างประเทศจะแจ้งให้ผู้เสียภาษีในประเทศของตนทราบ และดำเนินการตาม APA ต่อไป ในการนี้ ผู้เสียภาษีจะต้องจัดทำรายงานประจำปีเพื่อแสดงว่าได้ปฏิบัติตามข้อตกลงฯ หรือไม่

---

[๕]มาตรา ๗๑ ทวิ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย 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 มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

ในกรณีที่ปฏิบัติตามข้อตกลงฯ เจ้าพนักงานประเมินสามารถจัดเก็บภาษีได้จากราคาหรือกำไรที่เป็นไปตามข้อตกลงฯ และไม่มีความจำเป็นที่จะต้องใช้อำนาจเรียกตรวจสอบภาษีของผู้เสียภาษีเพื่อที่จะปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของผู้เสียภาษีตามมาตรา ๗๑ ทวิ[๕] วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรอีก แต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถปฏิบัติตาม APA จะต้องถือว่าไม่มีการดำเนินการตามข้อตกลงฯ และกรมสรรพากรจะแจ้งผู้เสียภาษีและสรรพากรของต่างประเทศเพื่อยุติ APA นั้น แต่หากเป็นกรณีเข้าหลักเกณฑ์การปฏิเสธคำขอ กรมสรรพากรจะแจ้งให้ผู้ยื่นคำขอทราบว่าไม่รับคำขอนั้น และผู้เสียภาษีอาจถูกกรมสรรพากรใช้อำนาจเรียกตรวจสอบภาษีเพื่อปรับปรุงรายได้และรายจ่ายตามมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรได้ ซึ่งหากผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบเสียภาษีตามการปรับปรุงดังกล่าว กรมสรรพากรจะใช้อำนาจออกหมายเรียกตามมาตรา ๑๙[๖] และมาตรา ๒๐[๗] ต่อไป ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์การใช้อำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของกรมสรรพากรดังกล่าว อย่างไรก็ตาม กรณีที่ถูกปฏิเสธคำขอจัดทำ APA แล้ว บริษัทฯ ยังสามารถยื่นคำขอจัดทำ APA ใหม่ได้ หากได้ดำเนินการแก้ไขให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์การรับคำขอฯ แล้ว

คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้พิจารณาข้อหารือประกอบกับข้อเท็จจริงเพิ่มเติมดังกล่าวแล้ว เห็นสมควรกำหนดประเด็นที่ต้องพิจารณาว่า การที่กรมสรรพากรปฏิเสธคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าของผู้เสียภาษีเป็นคำสั่งทางปกครองซึ่งผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์การปฏิเสธคำขอดังกล่าวตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ หรือไม่ เห็นว่า โดยที่มาตรา ๕[๘] แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

---

[๕]โปรดดูเชิงอรรถที่ ๔, ข้างต้น

[๖]มาตรา ๑๙ เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมิน มีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการไม่ว่าการยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียก ดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร

[๗]มาตรา ๒๐ เมื่อได้จัดการตามมาตรา ๑๙ และทราบข้อความแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการไว้เดิมโดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏ และแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระอีกไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

[๘]มาตรา ๕ ในพระราชบัญญัตินี้

ฯลฯ ฯลฯ

“คำสั่งทางปกครอง” หมายความว่า

(๑) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

(๒) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง

ฯลฯ ฯลฯ

พ.ศ. ๒๕๓๙ กำหนดบทนิยามคำว่า “คำสั่งทางปกครอง” หมายความว่า การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว ดังนั้น กรณีจึงต้องพิจารณาว่า การที่กรมสรรพากรปฏิเสธคำขอของผู้เสียภาษีในการจัดทำ APA ดังกล่าวเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลที่มีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล หรือไม่ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงบทกฎหมายที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการปฏิเสธคำขอจัดทำ APA พบว่า กระทรวงการคลังได้ออกกฎกระทรวง ฉบับที่ ๓๖๙ (พ.ศ. ๒๕๖๓) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๔ (๒)[๙] แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๐) พ.ศ. ๒๕๑๓ และมาตรา ๗๑ ทวิ[๑๐] แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๗) พ.ศ. ๒๕๖๑ โดยข้อ ๔[๑๑] แห่งกฎกระทรวงดังกล่าว กำหนดให้อธิบดีประกาศกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการดำเนินการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ ในการนี้ ได้มีการออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๔๐๐) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ข้อ ๑๓[๑๒] กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งมีการทำธุรกรรมด้านการพาณิชย์หรือการเงินกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ อาจร้องขอให้มีการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการหาผลตอบแทนสำหรับธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่จะมีขึ้นภายในช่วงเวลาในอนาคตที่ได้ตกลงกันไว้ได้ เพื่อประโยชน์ในการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามสัญญาที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศหรือที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยได้ทำไว้กับสำนักงานเศรษฐกิจและการค้าของต่างประเทศ และเพื่อการป้องกันการเกิดข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการกำหนดราคาระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเป็นการล่วงหน้า ต่อมา กรมสรรพากรได้จัดทำคู่มือผู้เสียภาษีในการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement : APA) ซึ่งมีสาระสำคัญเป็นการอธิบายความหมายและวัตถุประสงค์ของการจัดทำ APA กำหนดระยะเวลาการมีผลของ APA หลักเกณฑ์และวิธีการยื่น

---

[๙]มาตรา ๔ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามประมวลรัษฎากรนี้ และให้มีอำนาจแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินและเจ้าพนักงานอื่นโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษากับออกกฎกระทรวง

(๑) ให้ใช้หรือให้ยกเลิกแสตมป์โดยกำหนดให้นำมาแลกเปลี่ยนกับแสตมป์ที่ใช้ได้ภายในเวลาและเงื่อนไขที่กำหนด แต่ต้องให้เวลาไม่น้อยกว่าหกสิบวัน

(๒) กำหนดกิจการอื่นเพื่อปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากรนี้

กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

[๑๐]โปรดดูเชิงอรรถที่ ๔, ข้างต้น

[๑๑]ข้อ ๔ ให้อธิบดีประกาศกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการดำเนินการตามข้อ ๒ และข้อ ๓

[๑๒]โปรดดูเชิงอรรถที่ ๓, ข้างต้น

คำขอจัดทำ APA หลักเกณฑ์การปฏิเสธคำขอจัดทำ APA การถอนคำขอจัดทำ APA การแจ้งผลการจัดทำ APA และการสิ้นผลของ APA

เมื่อพิจารณาถึงลักษณะ วัตถุประสงค์ และผลทางกฎหมายของการจัดทำ APA แล้ว เห็นว่า APA เป็นการทำความตกลงระหว่างหน่วยงานสรรพากรของสองประเทศในการกำหนดราคารายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งมีการทำธุรกรรมด้านการพาณิชย์หรือการเงินกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของอีกประเทศหนึ่ง เพื่อให้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการหาผลตอบแทนสำหรับธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่จะมีขึ้นภายในช่วงเวลาในอนาคต โดยมีผลให้ผู้เสียภาษีสามารถประมาณการภาระภาษีได้ และในขณะเดียวกันรัฐจะได้รับประโยชน์ในการป้องกันและขจัดปัญหาภาระภาษีซ้อนตามความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญา การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร และการส่งเสริมให้เกิดความร่วมมือและความเข้าใจอันดีระหว่างผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษี การดำเนินการดังกล่าวมีฐานมาจากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double tax agreement) อันเป็นข้อตกลงระหว่างประเทศที่มีขึ้นเพื่อขจัดการเก็บภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนที่อาจเกิดขึ้นได้ ซึ่งข้อตกลงนั้นจะแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ โดยมีหลักการในเบื้องต้นว่า กรณีที่ผู้ลงทุนเสียภาษีในประเทศที่ต้นทางไปลงทุนแล้ว ไม่ต้องมาเสียภาษีในประเทศไทยอีก และกรณีที่ผู้ลงทุนถูกเก็บภาษีในประเทศต้นทางที่ไปลงทุนแล้ว แต่ยังต้องเสียภาษีในประเทศไทยสามารถมายื่นขอเครดิตภาษีในประเทศไทยได้ ดังนั้น หากกรมสรรพากรรับคำขอจัดทำ APA และบรรลุการจัดทำ APA กับสรรพากรต่างประเทศแล้ว ผู้เสียภาษีในประเทศไทยและบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ตั้งอยู่ต่างประเทศ จะได้รับการคำนวณผลตอบแทนที่เหมาะสมสำหรับการประเมินภาษีที่จะมีขึ้นในช่วงเวลาตามข้อตกลงฯ กรณีจึงส่งผลให้ผู้เสียภาษีสามารถประมาณการภาระภาษีล่วงหน้าได้ ซึ่งจะช่วยให้มีความแน่นอนในการประเมินภาษีในอนาคต โดยไม่ต้องกังวลว่าเจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ซึ่งข้อตกลง APA เป็นประโยชน์เพื่อการป้องกันการเกิดข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการกำหนดราคา แต่หากกรมสรรพากรปฏิเสธคำขอจัดทำ APA ผู้เสียภาษีอาจถูกเจ้าพนักงานประเมินฯ ตรวจสอบภาษีและถูกปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทฯ ภายใต้บทบัญญัติมาตรา ๗๑ ทวิ[๑๓] วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร และอาจเกิดความยุ่งยากหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ตั้งอยู่ต่างประเทศถูกสรรพากรของต่างประเทศประเมินภาษีซ้ำซ้อนกัน มีผลให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีหรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย จะต้องดำเนินการยื่นคำร้องขอคืนภาษีตามมาตรา ๗๑[๑๔] ทวิ วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ต่อไป

จึงเห็นได้ว่า การที่กรมสรรพากรปฏิเสธคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าของผู้เสียภาษี เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล จึงเป็นคำสั่งทางปกครองตามมาตรา ๕[๑๕] แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ และเมื่อไม่มีกฎหมายกำหนดเรื่องการอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวไว้

---

[๑๓] โปรดดูเชิงอรรถที่ ๔, ข้างต้น

[๑๔] โปรดดูเชิงอรรถที่ ๔, ข้างต้น

[๑๕] โปรดดูเชิงอรรถที่ ๘, ข้างต้น

เป็นการเฉพาะ จึงต้องนำหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาใช้บังคับ อันเป็นไปตามหลักการทั่วไปตามที่กำหนดในมาตรา ๓[๑๖] แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ดังนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีซึ่งยื่นคำขอจึงมีสิทธิอุทธรณ์การปฏิเสธคำขอดังกล่าวได้ตามหลักเกณฑ์การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ

(นายนพดล เภรีฤกษ์)
รองเลขาธิการฯ รักษาราชการแทน
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
มีนาคม ๒๕๖๘

---

[๑๖]มาตรา ๓ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่าง ๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งที่กำหนดในกฎหมาย