

ปัญหาภาษีอากรกรณีการกำหนดราคาตลาดภายในกลุ่มธุรกิจ
สำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทย

อาริยา เทพเฉลิม

ปัญหาภาษีอากรกรณีการกำหนดราคาตลาดภายในกลุ่มธุรกิจ
สำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทย*

Taxation Problem of Market Price Determination in Petroleum
Exploration and Production Business Group in Thailand

อาริยา เทพเฉลิม**
Ariya Thepchalerm

บทคัดย่อ

การจัดเก็บภาษีเงินได้ปิโตรเลียมจากธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทยอยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม โดยรูปแบบการลงทุนของธุรกิจมักเป็นบริษัทข้ามชาติและมักเกิดรายการค้าระหว่างบริษัทภายในกลุ่มเดียวกันหรืออาจเรียกได้ว่าเป็นคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งอาจทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยการกำหนดมูลค่าของรายการระหว่างกันหรือเรียกว่า “การตั้งราคาโอน” หรือ “การกำหนดราคาตลาด” ของรายการสินค้าและบริการระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ในขณะที่ประเทศไทยไม่มีกฎหมายเกี่ยวกับการป้องกันการตั้งราคาโอนเป็นการเฉพาะ มีเพียงแนวทางการตรวจสอบภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภายใต้อำนาจของประมวลรัษฎากรที่นำมาปรับใช้กับการตรวจสอบภาษีเงินได้ปิโตรเลียมทำให้เกิดความขัดแย้งระหว่างเจ้าพนักงานประเมินและผู้เสียภาษีอากรหลายประเด็น จึงเป็นที่มาของการศึกษาปัญหาภาษีอากรกรณีการกำหนดราคาตลาดภายในกลุ่มธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทย จากผลการศึกษาพบว่าธุรกรรมระหว่างบริษัทภายในกลุ่มบริษัทของธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมก่อให้เกิดปัญหาภาษีอากรสำคัญหลายประการ ได้แก่ ปัญหาการไม่มีบทบัญญัติกฎหมาย

*บทความนี้เรียบเรียงจากวิทยานิพนธ์ เรื่อง ปัญหาภาษีอากรกรณีการกำหนดราคาตลาดภายในกลุ่มธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทย โดยมีคณะกรรมการที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ คือ รองศาสตราจารย์อรรถพร พจนานรัตน์ และ ดร. พินิต อธิภาวงศ์ คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วิมลฐา แสงสุข รองศาสตราจารย์ ดร. กัลยา ตันศิริ และอาจารย์ประจำภาค คงเอียด.

**นักศึกษาในหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

เฉพาะเกี่ยวกับการกำหนดราคาตลาดภายใต้อำนาจของกฎหมายภาษีเงินได้ปิโตรเลียม วิธีการคำนวณราคาตลาดที่เหมาะสมกับธุรกรรมที่เกิดขึ้นภายในธุรกิจนี้ การจัดทำเอกสารหลักฐานในการพิสูจน์ราคาตลาด ตลอดจนปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศสำหรับฐานภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่ถูกประเมินเพิ่มเติมภายหลังการตรวจสอบจากเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งควรได้รับการแก้ไขให้เกิดความชัดเจนและครอบคลุมเพียงพอเพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีเงินได้ปิโตรเลียมและให้สอดคล้องกับการควบคุมการประกอบธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทย

Abstract

Petroleum income taxation from businesses engaged in oil and gas exploration and production in Thailand is regulated by the Petroleum Income Tax Act B.E.2514 (1971). Multinational enterprises may form subsidiary companies and use the strategy of internal transactions to avoid payment of taxes by manipulating intercompany transaction values through the tactics of “Transfer Pricing” or “Market Determination Price.” Thailand has no specific provision to deal with transfer pricing prevention or auditing. There are only guidelines for audits done by the authority officer under The Revenue Code. Moreover, the adaptation of these guidelines by the authority office for Petroleum Income Tax auditing caused some conflict of interest issues between the authority officer and the tax payer. The study of this problem found that it may have been cause by intercompany billing. The major problems are: the lack of specific provisions for market determination or transfer pricing in the Petroleum Income Tax Acts; the lack of a suitable methodology for market price calculation; the problem of tax document preparation for proving the market price as evidence of Petroleum Income Tax; and Double Taxation in the Petroleum Income Tax, which may be caused by after-market price adjustments by the tax authority officer. These taxation problems should been solved clearly and appropriately, in ways that are consistent with the Petroleum Income Tax’s purpose of controlling the business of oil and gas exploration and production in Thailand.

คำสำคัญ: การตั้งราคาโอน, การกำหนดราคาตลาด

Keywords: Transfer Pricing, Market Price Determination

1. บทนำ

ธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นการลงทุนของบริษัทต่างประเทศที่มีการจัดตั้งบริษัทในรูปแบบของสำนักงานสาขาและบริษัทจดทะเบียนภายใต้กฎหมายของประเทศไทย และมักมีการจัดตั้งบริษัทเพื่อดำเนินธุรกิจอื่นที่เกี่ยวข้องกันหลายประเภทร่วมด้วยโดยกระจายการลงทุนไปในหลายๆประเทศ ทำให้เกิดรายการค้าระหว่างบริษัทภายในกลุ่มเดียวกันหรือคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันเป็นปกติ ยกตัวอย่างเช่น รายจ่ายปันส่วนจากสำนักงานใหญ่ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจสำรวจและขุดเจาะในการแบบแสดงรายการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ซึ่งได้แก่ ค่าใช้จ่ายแผนกทรัพยากรมนุษย์ที่เกิดจากการให้บริการส่งพนักงานต่างชาติเข้ามาทำงานในประเทศไทย หรือค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศจากการใช้เว็บไซต์หรือระบบบัญชีร่วมกันเพื่อให้เกิดความสะดวกในการส่งข้อมูลระหว่างบริษัทภายในกลุ่มเดียวกัน เป็นต้น โดยมูลค่าของรายจ่ายเหล่านี้ส่งผลต่อจำนวนภาษีของธุรกิจหรืออาจทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือเรียกว่า “การตั้งราคาโอน” หรือ “การกำหนดราคาตลาด” ของรายการค้าระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ในขณะที่ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติเฉพาะเกี่ยวกับการป้องกันการตั้งราคาโอน มีเพียงแนวทางการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้อำนาจของประมวลรัษฎากร ซึ่งให้แนวทางในการคำนวณราคาตลาดของรายการค้าระหว่างบริษัทภายในกลุ่มเดียวกัน โดยนำหลักการคำนวณราคาตลาดขององค์ระหว่างประเทศ (The Organization for Economic Co-operation and Development หรือต่อไปนี้จะเรียกว่า OECD) มาเป็นแนวทางและกำหนดเป็นคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เมื่อวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545

ปัจจุบันปัญหากฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการคำนวณราคาตลาดของรายการระหว่างบริษัทภายในกลุ่มเดียวกันเริ่มมีมากขึ้น เนื่องจากการมีพัฒนาด้านเทคโนโลยีการสื่อสารมากขึ้นทำให้เกิดรายการค้าระหว่างบริษัทภายในกลุ่มเดียวกันมากขึ้นโดยเฉพาะธุรกิจที่เป็นการลงทุนจากต่างประเทศ ดังนั้นการพิจารณาผลตอบแทนของรัฐจากธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในรูปแบบของภาษีเงินได้ปิโตรเลียมจึงเป็นเรื่องที่รัฐควรให้ความสนใจมากขึ้น เพราะเป็นธุรกิจที่มีสัดส่วนในการจ่ายภาษีในอัตราที่สูงและมีรายการค้าอันเกิดจากการค้าระหว่างประเทศจำนวนมากซึ่งอาจเป็นรายการค้าระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน แต่บทบัญญัติกฎหมายภาษีเงินได้ปิโตรเลียมในปัจจุบันยังไม่ได้รับการแก้ไขให้สอดคล้องการดำเนินธุรกิจ เห็นได้จากจำนวนพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ในปัจจุบันมีจำนวนทั้งสิ้น 6 ฉบับและมีกฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวข้อง จำนวนทั้งสิ้น 14 ฉบับ ส่วนใหญ่เป็นการกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณ

ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ปิโตรเลียมและอำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบและประเมินภาษีเงินได้ปิโตรเลียม แต่ไม่ได้ให้ความสำคัญกับการป้องกันการตั้งราคาโอนหรือการกำหนดราคาตลาดของรายการค้าระหว่างบริษัทภายในกลุ่มเดียวกัน ทำให้ยังมีปัญหาข้อกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการกำหนดราคาตลาดภายในกลุ่มธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทยอยู่หลายประการ

จากกรณีกฎหมายภาษีเงินได้ปิโตรเลียมและบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องยังไม่ได้รับการแก้ไขให้สอดคล้องการดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน หากพิจารณาถึงหลักการบัญญัติกฎหมายตามทฤษฎีกฎหมายภาษีอากรที่ดี ซึ่งประกอบด้วย 4 หลัก ดังนี้ (1) หลักความยุติธรรมหรือเท่าเทียมกัน (Equity)¹ คือ ภาษีอากรที่ดีต้องจัดเก็บอย่างเป็นธรรมหรือจัดเก็บอย่างเท่าเทียมกัน เพื่อไม่ให้เกิดการหลบหลีกภาษีและช่วยลดความขัดแย้งในสังคม (2) หลักความแน่นอน (Certainty)² คือ ภาษีอากรที่ดีควรเป็นภาษีอากรที่มีบทบัญญัติกฎหมายชัดเจนไม่กำกวม เช่นเมื่ออ่านกฎหมายแล้วทำให้ทราบได้ว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือใคร เสียเท่าไร เสียภาษีอย่างไร ฐานภาษีในการจัดเก็บคืออะไร และหากไม่ปฏิบัติตามจะได้รับโทษเพียงใด เป็นต้น (3) หลักความไม่ยุ่งยากหรือไม่ซับซ้อนต่อความเข้าใจของผู้เสียภาษี (Simplicity)³ คือ ภาษีอากรที่ดีต้องมีลักษณะของการจัดเก็บง่ายโดยฝ่ายผู้เสียภาษีมีความสะดวกในการเสียภาษีหรือมีลักษณะของกฎหมายภาษีอากรที่ง่ายต่อประชาชนที่จะปฏิบัติตาม เป็นต้น (4) หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)⁴ คือ ภาษีอากรที่ดีต้องมีประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บภาษีของรัฐหรือมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยแต่เก็บภาษีได้มาก ทั้งนี้ต้องคำนึงประโยชน์ของทั้งฝ่ายผู้เสียภาษีและรัฐผู้จัดเก็บภาษีด้วย ดังนั้นปัญหาภาษีอากรกรณีการกำหนดราคาตลาดภายในกลุ่มธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทยจึงควรนำมาศึกษาเพื่อดำเนินการแก้ไขในสอดคล้องกับหลักกฎหมายภาษีอากรที่ดี

¹ รั้งสรรค์ ณะพรพันธ์, **ทฤษฎีการภาษีอากร** (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), หน้า 41-42.

² สุภิชัย สิริชัยรั้งสรรค์, “การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), หน้า 7.

³ วิทย์ ต้นตยกุล, **กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร** (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2528), หน้า 24-25.

⁴ พินิต อีรภาพวงศ์, **ภาษีบริษัทข้ามชาติ**, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552), หน้า 25.

2. กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาตลาดของบริษัทข้ามชาติในธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทย

2.1 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550

โดยหลักการ การจัดเก็บภาษีเป็นการใช้อำนาจของรัฐที่มีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนซึ่งให้การรับรองไว้ในบทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 เช่นเดียวกับหลักการในรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน คือ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2557 ซึ่งการจำกัดสิทธิและเสรีภาพนั้นจะกระทำได้เท่าที่จำเป็นเท่านั้น ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเป็นการเสียภาษีประเภทหนึ่งซึ่งรัฐกำหนดให้เป็นหน้าที่ของประชาชน ดังนั้นการออกบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อใช้บังคับจัดเก็บภาษีอากรต้องอยู่บนหลักการของทฤษฎีภาษีอากรที่ดีเพื่อคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้ถูกจำกัดเพียงเท่าที่จำเป็นเท่านั้น ดังนั้นบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรรวมถึงบทบัญญัติกฎหมายภาษีเงินได้ปิโตรเลียมจึงต้องบัญญัติให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้าใจได้ง่ายและสามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย

2.2 ประมวลรัษฎากร

บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการตั้งราคาโอนหรือการกำหนดราคาตลาดสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจะสอดแทรกอยู่ในประมวลรัษฎากรในส่วนของบทบัญญัติการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียเงินได้ของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็นการป้องกันการตั้งราคาโอนทางด้านรายได้และการป้องกันการตั้งราคาโอนทางด้านรายจ่ายดังต่อไปนี้

การป้องกันการตั้งราคาโอนทางด้านรายได้ ตามความในมาตรา 65 ทวิ (4) และมาตรา 70 ทรี ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการป้องกันการตั้งราคาโอนสำหรับการให้บริการ การโอนทรัพย์สิน และการให้กู้ยืมเงินระหว่างบริษัทภายในกลุ่มเดียวกันนั้นถือว่ามิใช่ราคาหรือมูลค่าที่ผู้โอนต้องรับรู้เป็นรายได้และนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และกรณีที่มีการส่งสินค้าไปให้กับบริษัทภายในกลุ่มเดียวกันไม่ว่าจะเป็นสำนักงานใหญ่ สาขาหรือบริษัทที่อยู่ภายในกลุ่มเดียวกันทั้งในฐานะตัวการตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการส่งสินค้านั้นเป็นการขายสินค้าและผู้ส่งมีรายได้จากการส่งสินค้านั้นไม่ว่าจะเป็นการส่งสินค้าโดยคิดมูลค่าระหว่างกันหรือไม่ ยกเว้นกรณีที่สินค้าที่ส่งนั้นเป็นสินค้าที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ หรือเป็นของผ่านแดน หรือเป็นของที่นำเข้า

หรือสินค้าที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปหรือนำกลับเข้ามาภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่ส่งออกหรือนำเข้าสินค้านั้น

การป้องกันการตั้งราคาโอนทางด้านรายจ่าย ประกอบด้วย มาตรา 65 ทวิ (7) ซึ่งเป็น การป้องกันการตั้งราคาโอนหรือการกำหนดราคาตลาดของการซื้อขายสินค้านำเข้ามาจาก ต่างประเทศ โดยได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินราคาทุนของสินค้าที่ส่ง เข้ามาจากต่างประเทศ โดยเทียบกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปใน ประเทศอื่นได้ ซึ่งอาจเป็นราคาตลาดของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ นอกจากนั้นยังมีการ กำหนดบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการป้องกันการตั้งราคาโอน สำหรับรายจ่ายบางประเภทโดยไม่ให้ถือ เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิ ตามมาตรา 65 ตรี ได้แก่ มาตรา 65 ตรี (9) รายจ่ายซึ่งอาจกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลา บัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบ ระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้ มาตรา 65 ตรี (10) รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่ง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง มาตรา 65 ตรี (11) รายจ่ายที่มีลักษณะ เป็นดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง มาตรา 65 ตรี (13) รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะมาตรา 65 ตรี (14) รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยเป็นการเฉพาะ และ มาตรา 65 ตรี (15) รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นรายจ่ายค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือ ขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

2.3 พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

จากโครงสร้างกฎหมายภาษีเงินได้ปิโตรเลียมข้างต้น พบว่าบทบัญญัติแห่งภาษีเงินได้ ปิโตรเลียมไม่ได้กำหนดเกี่ยวกับบทบัญญัติการตั้งราคาโอนเป็นการเฉพาะ แต่มีการกำหนด บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการป้องกันการตั้งราคาโอนสอดแทรกไว้ ในลักษณะเช่นเดียวกับบทบัญญัติแห่ง ประมวลรัษฎากร ได้แก่ การกำหนดนิยามของ “ราคาตลาด” ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 หรือบทบัญญัติเกี่ยวกับการควบคุมทางด้านรายได้ ได้แก่ มาตรา 26 (3) และ (4) เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการคำนวณรายได้สำหรับยอดเงินได้จากการขาย ปิโตรเลียม หรือบทบัญญัติเกี่ยวกับการควบคุมทางด้านรายจ่าย ได้แก่ มาตรา 24 การคำนวณกำไร สุทธิในการเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (4) เป็นและมีการให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการ ปรับปรุงราคาตลาดตามตามมาตรา 57 ซึ่งเป็นอำนาจอื่นเกี่ยวกับการประเมินภาษี เบี้ยปรับ และ

เงินเพิ่ม ดังรายละเอียดที่จะกล่าวต่อไป เพื่อป้องกันการตั้งราคาโอนตามหลัก Arm's Length Price ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ดังนี้คือกำหนดนิยามของ “ราคาตลาด” หมายความว่า ราคาในตลาดเปิดเผย หากไม่มีราคาดังกล่าวหมายความว่า ราคาที่พึงคิดกันระหว่างบุคคลซึ่งเป็นอิสระต่อกันโดยไม่มีความสัมพันธ์ในต้นทุนหรือการจัดการ

โดยบทบัญญัติที่สอดแทรกในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเกี่ยวกับการป้องกันการตั้งราคาโอนในการควบคุมทางด้านรายได้ คือ การกำหนดให้ยอดเงินได้จากการขายปิโตรเลียมในการคำนวณกำไรสุทธิ ให้คำนวณตามราคาที่ขายได้จริงซึ่งใช้ในการคำนวณค่าภาคหลวง และกำหนด มูลค่าของปิโตรเลียมที่จำหน่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ให้คำนวณตามราคาตลาดซึ่งใช้เป็นเกณฑ์การคำนวณค่าภาคหลวง ส่วนบทบัญญัติเกี่ยวกับการป้องกันการตั้งราคาโอนในการควบคุมทางด้านรายจ่าย คือ การกำหนดให้รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ให้หักเป็นรายจ่ายได้เฉพาะรายจ่ายที่มีลักษณะตามปกติและจำเป็น โดยเป็นรายจ่ายที่สามารถพิสูจน์ได้ว่าเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นในจำนวนไม่เกินสมควรและได้จ่ายไปทั้งหมดเฉพาะกิจการปิโตรเลียมไม่ว่าจะจ่ายในหรือนอกราชอาณาจักรและให้รวมถึงรายจ่ายของสำนักงานใหญ่ เท่าที่จัดสรรได้โดยสมควรว่าเกี่ยวกับกิจการปิโตรเลียมของบริษัท

นอกจากการนั้นยังมีการกำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงรายได้หรือรายจ่ายประโยชน์ในการประเมินภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจปรับปรุงจำนวนรายได้และรายจ่ายของบริษัท เพื่อให้ได้จำนวนที่บริษัทควรได้รับและจ่ายถ้าหากบริษัทได้ดำเนินการโดยอิสระ แต่บริษัทไม่ได้ดำเนินการโดยอิสระเพราะมีความสัมพันธ์ในต้นทุนหรือการจัดการกับบริษัทหรือบุคคลอื่น และ ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการกำหนดราคาหรือมูลค่าของทรัพย์สินหรือกิจการปิโตรเลียมตามราคาตลาดในวันโอน เมื่อการโอนทรัพย์สินหรือกิจการปิโตรเลียมนั้นไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

2.4 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.13/2529

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 13/2529 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มักถูกเจ้าพนักงานประเมินนำมาพิจารณาราคาตลาดของรายจ่ายจากสำนักงานใหญ่ เพื่อเป็นค่าตอบแทนการให้ความช่วยเหลือหรือการให้บริการแก่กิจการของสาขาในประเทศไทยหรือรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทย ซึ่งถือว่าสำนักงานใหญ่ เป็นคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ปิโตรเลียม โดย

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 13/2529 ได้กำหนดลักษณะ เงื่อนไขรายจ่าย และหลักฐานเพื่อพิสูจน์รายจ่ายไว้ว่า ต้องเป็นหลักฐานหรือหนังสือรับรองโดยเจ้าหน้าที่ของต่างประเทศ ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องหรือโดยบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรเชื่อถือได้ และหลักฐานหรือหนังสือดังกล่าวจะต้องมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่าเป็นรายจ่ายที่จำเป็นและสมควรแก่การดำเนินการธุรกิจของสาขาในประเทศไทย ตามความเป็นจริง ดังนั้นเพื่อให้เป็นแนวทางเดียวกันเกี่ยวกับการกำหนดราคาตลาดภายในกลุ่มธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทย คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 13/2529 จึงถูกนำมาศึกษาในฐานะบทบัญญัติกฎหมายที่มีและเกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาตลาดภายในกลุ่มธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทย

2.5 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เมื่อวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 เป็นการวาง “แนวทางกำหนดราคาตลาดให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน” ในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ภายใต้อำนาจของประมวลรัษฎากร โดยแบ่งออกเป็นสี่ส่วนใหญ่ คือ ส่วนที่หนึ่ง คือ การกำหนดนิยามของคำที่เกี่ยวข้องได้แก่คำว่า “ราคาตลาด” “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” และ “กิจการในกลุ่มเดียวกัน” เพื่อเป็นแนวทางแก่เจ้าพนักงานประเมินลักษณะรายการค้าที่ต้องพิจารณาตรวจสอบเกี่ยวกับมูลค่าของรายจ่ายในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ส่วนที่สอง คือ วิธีการคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด โดยอ้างถึงหลักการเปรียบเทียบระหว่างราคาโอนกับราคาพึงซื้อขายกันโดยสุจริต (Arm’s Length Price – ALP) ภายใต้ข้อ 9 “วิสาหกิจในเครือ” (Associated Enterprises) แห่งแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งถือเป็นหลักการพิสูจน์ราคาโอนที่มาตรฐานในการปฏิบัติทั่วโลก ส่วนที่สาม คือ ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารหลักฐานในการตรวจสอบวิธีการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด โดยมีการกำหนดประเภทของเอกสารที่ต้องจัดทำไว้ 10 ประเภท ส่วนที่สี่ คือ ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากร เพื่อให้ทางเลือกแก่ผู้เสียภาษีในการป้องกันปัญหาความขัดแย้งระหว่างเจ้าพนักงานประเมินและผู้เสียภาษีเกี่ยวกับวิธีการคำนวณราคาตลาดของรายการค้าระหว่างบริษัทภายในกลุ่มเดียวกัน

วิธีการคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดที่กำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 มีรายละเอียดพอสังเขปดังต่อไปนี้ คือ วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้ มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) เป็นวิธีที่ใช้หลักการเปรียบเทียบกับ

ราคาระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) เป็นวิธีที่ใช้หลักการเปรียบเทียบกับเฉพาะส่วนของกำไรขั้นต้นระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันและนำมาคำนวณหาราคาตลาดที่เหมาะสมจากราคาขาย วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) เป็นวิธีที่ใช้หลักการเปรียบเทียบกับเฉพาะส่วนของกำไรขั้นต้นระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันและนำมาคำนวณหาราคาตลาดที่เหมาะสมจากต้นทุน และวิธีอื่น (Other Methods) หากวิธีตาม (1) (2) และ (3) ไม่อาจนำมาใช้ในการคำนวณราคาตลาดของรายการระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันได้ ซึ่งต้องเป็นวิธีที่ได้รับการรับรองโดยสากลและมีความเหมาะสมตามสภาพข้อเท็จจริงของรายการค้านั้น

2.6 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 และฉบับที่ 24

การนำกฎหมายบัญชีมาพิจารณาเกี่ยวกับประเด็นปัญหาภาษีอากรกรณีการกำหนดราคาตลาดภายในกลุ่มธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทย ได้นำมาพิจารณาเฉพาะการให้ความหมายของคำว่า “มูลค่ายุติธรรม” เพื่อให้การนิยามความหมายของคำว่า “ราคาตลาด” มีความสอดคล้องระหว่างการจัดทำบัญชีและการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียม โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 ปรับปรุงปี 2552 เรื่อง รายได้ ได้ให้นิยามคำว่า “มูลค่ายุติธรรม” หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันหรือจำนวนเงินที่จ่ายชำระหนี้สินในขณะที่ยังทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ซึ่งตรงกับหลักราคาตลาดหรือ Arm’s Length Price และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 ปรับปรุงปี 2552 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ได้ให้นิยามของ “บุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกัน” หมายถึง บุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม โดยสามารถควบคุมบุคคลหรือกิจการอื่นหรือสามารถใช้อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญในการตัดสินใจด้านการเงินหรือการดำเนินงานของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือเป็นบริษัทร่วมของกิจการ หรือร่วมค้ำกัน ซึ่งเป็นลักษณะของนิยามคำว่า “คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน” ตามแนวทาง หลักราคาตลาดหรือ Arm’s Length Price ของ OEC และคำอธิบายในอนุสัญญาภาษีซ้อน ข้อที่ 9 เรื่อง “วิสาหกิจในเครือเดียวกัน” ที่กำหนดว่า “การต่อรองราคาที่ใช้แลกเปลี่ยนของบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันมักทำอย่างเป็นอิสระ ในขณะที่การต่อรองราคาของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันจะมีความยืดหยุ่นกว่า”

2.7 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการตั้งราคาโอนของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศสมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ซึ่งเป็นองค์กรที่นำหลัก Arm's Length Price มาใช้เป็นมาตรฐานในการคำนวณหาราคาตลาด และประเทศไทยได้นำหลักการ Arm's Length Price ดังกล่าวมาปรับใช้ในประเทศไทย โดยประเทศสหรัฐอเมริกามีบทบัญญัติกฎหมายเฉพาะเกี่ยวกับการป้องกันการตั้งราคาโอนหรือกำหนดหลักการการคำนวณราคาตลาดไว้ในประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code or "IRC" หรือ United States Code or "USC") ได้แก่ มาตรา 482¹ ซึ่งมีหลักการพื้นฐานมาจากหลัก Arm's Length Price ว่าราคาโอนระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันควรเท่าเทียมกันกับคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน และมีบทบัญญัติเกี่ยวกับลักษณะของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันและการควบคุมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมโดยการมีส่วนร่วมได้เสียหรือสัดส่วนการถือหุ้น ภายใต้การให้นิยามของคำว่า "การควบคุม" หมายรวมถึงการควบคุมทั้งทางตรงและทางอ้อม ทั้งที่มีหรือไม่มีผลบังคับด้วยกฎหมาย รวมถึงการกระทำที่มีผลต่อการดำเนินงานเพื่อวัตถุประสงค์อย่างเดียวกันของกลุ่มบริษัท ทำให้การพิจารณาว่าบริษัทที่มีรายการค้าระหว่างกันนั้นอยู่ในข่ายของการตั้งราคาโอนหรืออาจมีการกำหนดราคาตลาดเพื่อถ่ายโอนกำไรระหว่างกันหรือไม่

บทบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการป้องกันการตั้งราคาโอนของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดว่าผู้เสียภาษีสามารถใช้วิธีการคำนวณราคาโอนได้หลายวิธี เพื่อหาราคาโอนหรือราคาตลาดสำหรับธุรกรรมระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกันตามหลัก Arm's Length Price ของ OECD โดยการเลือกใช้วิธีใดนั้นให้เป็นไปตาม "กฎวิธีที่ดีที่สุด" หรือ "Best Method Rule" แต่ละวิธีสามารถวัดผลกำไรระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันหรือวัดผลทางการเงินของบริษัทที่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ และจากแต่ละวิธียังได้กำหนด "วิธีเฉพาะเจาะจง (Specified Method)" หรือวิธีที่สามารถนำไปใช้เฉพาะเจาะจงตามประเภทของรายการ² ได้แก่ การโอนทรัพย์สินที่มีตัวตน (Transfer of tangible property) การโอนทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน (Transfer of intangible property) การให้บริการ (Transaction involving services) โดยกำหนดวิธีการคำนวณราคาตลาดตามแนวทางของ OECD คือ วิธีการเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่ได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) วิธีทุนบวกกำไรส่วน

¹United States Code: USC, Treasury, Regulation § 1.482-1 (i) (4).

²Joseph Andrus, *Price water house Coopers* (Boston: IBFD, 2008), p. 27.

เพิ่ม (Cost-Plus Method) วิธีการเปรียบเทียบกำไร (Comparable Profits Method) วิธีการแบ่งกำไร (Profit Split Method) และวิธีอื่นๆ (Other Methods)

2.8 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

บทบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องกับการตั้งราคาโอน ได้แก่บทบัญญัติข้อ 9 วิสาหกิจในเครือเดียวกัน ซึ่งให้อำนาจรัฐคู่สัญญาสามารถปรับปรุงรายจ่ายหรือกำไรของผู้เสียภาษีในรัฐของตนให้เหมาะสมกับราคาตลาดเพื่อไม่ให้คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันตกลงตั้งราคาค่าตอบแทน แตกต่างจากราคาตลาดหรือราคาค่าตอบแทนระหว่างคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน และข้อ 26 การแลกเปลี่ยนข้อมูล ซึ่งเป็นการกำหนดให้รัฐคู่สัญญาต้องให้ความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลกัน เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยไม่ชอบ โดยมีข้อผ่อนปรนให้รัฐที่ถูกร้องขอข้อมูลสามารถปฏิเสธไม่ต้องจัดหาข้อมูลให้ตามที่ร้องขอได้ ถ้ามีเงื่อนไขดังต่อไปนี้คือ ถ้าการจัดหาข้อมูลนั้นเป็นการฝ่าฝืนกฎหมายหรือวิธีปฏิบัติตามกฎหมายภายในของรัฐที่ถูกร้องขอ¹ ดังนั้นบทบัญญัติข้อนี้จึงต้องนำมาพิจารณาสำหรับประเด็นปัญหาภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่เกิดขึ้นภายหลังการปรับปรุงกำไรจากการตรวจสอบภาษีที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาตลาดภายในกลุ่มธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

3. วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดราคาตลาดของบริษัทในกลุ่มเดียวกันของธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทย

3.1 ปัญหาการไม่มีบทบัญญัติกฎหมายเฉพาะในกฎหมายภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเกี่ยวกับกำหนดราคาตลาดภายในกลุ่มธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียม

เนื่องจากกฎหมายภาษีเงินได้ปิโตรเลียมไม่มีบทบัญญัติเฉพาะเกี่ยวกับการกำหนดราคาตลาดของรายการค้าที่เกิดขึ้นภายในกลุ่มบริษัทธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมหรือการป้องกันการตั้งราคาโอน ประกอบกับบทบัญญัติกฎหมายภาษีเงินได้ปิโตรเลียมไม่มีการให้อำนาจเจ้าพนักงานในการนำคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติของเจ้าพนักงานในการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลตามอำนาจแห่งประมวลรัษฎากรมาปรับใช้ในการตรวจสอบภาษีเงิน

¹ ธานถน (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ชวนพิมพ์, 2550), หน้า 280.

ได้ปีโตรเลียม ทำให้การนำวิธีการคำนวณราคาตลาดตามแนวทางของคำสั่งกรมสรรพากรมาปรับใช้ เกิดข้อโต้แย้งระหว่างเจ้าพนักงานและผู้เสียภาษีในระหว่างการปฏิบัติการตรวจสอบภาษี ดังเช่นคำพิพากษาฎีกาที่ 16748/2557 (บริษัท เซฟรอนประเทศไทยสำรวจและผลิต จำกัด โจทก์ และกรมสรรพากร จำเลย) แม้ว่าการนำมาปรับใช้นั้นอยู่ภายใต้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานตามอำนาจภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายภาษีเงินได้ปีโตรเลียม แต่อาจทำให้ขัดต่อหลักความยุติธรรม (Equity) ของกฎหมายภาษีอากรที่ดีในส่วนของการใช้ดุลพินิจที่แตกต่างกันของเจ้าพนักงานแต่ละคน

3.2 ปัญหาเกี่ยวกับวิธีการคำนวณราคาตลาดที่เหมาะสมภายในกลุ่มธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปีโตรเลียม

ต่อเมื่อประเด็นปัญหาในข้อแรก หากมีการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดราคาตลาดภายในกลุ่มธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปีโตรเลียม โดยการนำคำสั่งกรมสรรพากรที่ป.113/2545 มาเป็นปรับใช้ วิธีการคำนวณที่กำหนดไว้ภายในคำสั่งนี้อาจไม่เหมาะสมกับธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปีโตรเลียมทั้งหมด เนื่องจากเป็นธุรกิจที่ใช้เงินลงทุนจำนวนมากด้วยขั้นตอนการดำเนินงานที่ซับซ้อนและวัตถุประสงค์ของธุรกิจไม่ใช่การซื้อมาเพื่อขายต่อ ทำให้รูปแบบรายการค้าทั้งทางด้านรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในลักษณะของการซื้อมาเพื่อขายต่อไม่เกิดขึ้นภายในธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปีโตรเลียม และวิธีการคำนวณราคาตลาดอื่น ๆ อาจเหมาะสมกับรายการค้านั้นตามเนื้อหาหรือลักษณะของรายการค้าที่เกิดขึ้นอาจไม่ได้นำมาปรับใช้ หากเจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจเลือกวิธีราคาขายต่อมาปรับใช้ ดังนั้นวิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) เป็นวิธีการคำนวณราคาตลาดที่ไม่เหมาะสมสำหรับธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปีโตรเลียม หากมีการกำหนดวิธีนี้ไว้ให้ผู้เสียภาษีเงินได้ปีโตรเลียมสามารถเลือกใช้ได้อาจทำให้ ขัดต่อหลักความแน่นอน (Certainly) ของกฎหมายภาษีอากรที่ดี หรืออาจทำให้เกิดช่องว่างของกฎหมายที่นำไปสู่การถ้อยแถลงโต้แย้งระหว่างบริษัทภายในกลุ่มธุรกิจเดียวกันได้

3.3 ปัญหาเกี่ยวกับหลักฐานในการพิสูจน์ราคาตลาดในการเสียภาษีเงินได้ปีโตรเลียม

เมื่อได้วิธีการคำนวณราคาตลาดที่เหมาะสมกับธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปีโตรเลียมแล้ว การจัดทำหลักฐานประกอบรายการทางการค้าซึ่งเป็นหน้าที่หลักของผู้เสียภาษีอากรจึงเป็นประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณา และหากนำคำสั่งกรมสรรพากรที่ป.113/2545 มาพิจารณาเพื่อปรับใช้พบว่า เอกสารหลักฐานบางประเภทที่ถูกกำหนดให้จัดทำประกอบรายการทางการค้าและเพื่อพิสูจน์ราคาตลาดในการเสียภาษีเงินได้ปีโตรเลียมไม่ได้แสดงให้เห็นถึงเหตุผลของการเลือกใช้วิธีการคำนวณ

ราคาตลาดที่เหมาะสมกับธุรกิจ โดยเอกสารบางประเภทนั้นเป็นเอกสารความลับทางการค้าของบริษัทคู่ค้าและบริษัทอาจไม่มีข้อมูลดังกล่าวเนื่องจากเป็นบริษัทแยกต่างหากแม้ว่าจะเป็นบริษัทที่อยู่ภายในกลุ่มเดียว เช่น กลยุทธ์การดำเนินธุรกิจ ตลอดจนข้อมูลโครงสร้างองค์กรของบริษัทคู่ค้า เป็นต้น หากเจ้าพนักงานประเมินต้องการให้จัดทำข้อมูลดังกล่าวอาจทำให้เอกสารที่ได้มานั้นไม่ตรงหรือไม่ครบถ้วนในข้อเท็จจริงแต่จะทำให้เกิดภาระหน้าที่และต้นทุนในการจัดทำเอกสารแก่ผู้เสียภาษีอากร ซึ่งทำให้ขัดกับหลักความประหยัด (Economy) ของกฎหมายภาษีอากรที่ดี

3.4 ปัญหาเกี่ยวกับภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่เกิดขึ้นภายหลังการปรับปรุงกำไรจากการตรวจสอบภาษีที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาตลาดภายในกลุ่มธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียม ภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

ประเด็นปัญหาสุดท้ายเป็นปัญหาภาระภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นหากมีการตรวจสอบภาษีเงินได้ปิโตรเลียมและมีการประเมินภาษีเงินได้ปิโตรเลียมภาษีเพิ่มเติมเนื่องจากการประเมินราคาตลาดของรายการค้าภายในกลุ่มเดียวกัน ทำให้จำนวนภาษีที่ถูกประเมินเพิ่มเติมเป็นภาษีที่ซ้ำซ้อนกับภาษีของประเทศที่ได้จำหน่ายกำไรกลับไปต่างประเทศแล้วก่อนการถูกตรวจสอบ ซึ่งการขอคืนภาษีจากต่างประเทศที่ได้รับการจำหน่ายกำไรและเก็บภาษีไปแล้วครั้งแรกรั้งนั้นขึ้นอยู่กับบทบัญญัติกฎหมายภายในประเทศนั้นแม้ว่าประเทศนั้นจะมีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็ตาม การติดตามขอคืนภาษีที่ถูกประเมินเพิ่มเติมจากประเทศไทยอาจไม่สามารถกระทำได้ในประเทศที่ได้รับการจำหน่ายกำไรไปอันเป็นที่มาของภาระภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นข้างต้น

4. ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาและวิเคราะห์ประเด็นปัญหาภาษีอากรเกี่ยวกับการกำหนดราคาตลาดภายในกลุ่มธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทยทั้งหมดผู้ศึกษาได้เสนอแนะว่าควรมีบทบัญญัติของกฎหมายโดยการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการป้องกันการตั้งราคาโอน หรือ กำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดสำหรับธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียม ในรูปแบบของกฎกระทรวงเนื่องจากการเป็นการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้ปิโตรเลียม โดยฝ่ายบริหารหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ตามอำนาจของมาตรา 19 เพื่อเป็นการวางแนวทางกำหนดราคาตลาดระหว่างบริษัทภายในกลุ่มเดียวกันในธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน และป้องกันหลีกเลี่ยงภาษี

เงินได้ปิโตรเลียมโดยการใช้การตั้งราคาโอนระหว่างบริษัทภายในกลุ่มเดียวกัน ซึ่งกำหนดให้มีรายละเอียดของบทบัญญัติแบ่งเป็น 4 ส่วน เพื่อป้องกันและแก้ไขประเด็นปัญหาแต่ละประเด็นดังต่อไปนี้ คือ

ส่วนที่หนึ่ง การกำหนดนิยามของความสัมพันธ์ระหว่างกันไว้ในส่วนของคำนิยาม เพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาสำหรับผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินเกี่ยวกับลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างกัน ซึ่งรวมถึงการมีส่วนได้เสียทางอ้อมต่าง ๆ ตลอดจนความสัมพันธ์ของผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารที่อาจมีอิทธิพลต่อราคาของรายการค้าระหว่างกันของบริษัทภายในกลุ่มเดียวกัน และแก้ไขนิยามคำว่า “ราคาตลาด” ที่กำหนดในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมซึ่งเป็นการกำหนดเพื่อควบคุมวิธีการรับรู้รายได้จากการขายปิโตรเลียมและการคำนวณค่าภาคหลวงธรรมชาติเท่านั้น เนื่องจากประเด็นปัญหาภาษีอากรเกี่ยวกับการกำหนดราคาตลาดภายในกลุ่มธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทยที่เกิดขึ้น นิยามคำว่า “ราคาตลาด” ควรได้รับการแก้ไขให้สอดคล้องราคาตลาดของรายการค้าระหว่างบริษัทที่อยู่ภายในกลุ่มเดียวกัน เพื่อให้บทบัญญัติของกฎหมายมีความชัดเจนตามหลักความแน่นอน (Certainty) ของทฤษฎีภาษีอากรที่ดี

ส่วนที่สอง หลักการเลือกวิธีการคำนวณราคาตลาดที่เหมาะสมและวิธีการคำนวณราคาตลาดสำหรับรายการค้าแต่ละประเภทระหว่างบริษัทภายในกลุ่มเดียวกันของธุรกิจสำรวจและขุดเจาะปิโตรเลียมในประเทศไทย ซึ่งควรอยู่บนหลักของการเลือกวิธีที่ดีที่สุด ตามแนวทางเดียวกับกฎหมายของประเภทสหรัฐอเมริกาโดยเป็นหลักการทั่วไปที่บุคคลทั่วไปเลือกใช้ หากมีเนื้อหาของรายการที่เกิดขึ้นคล้ายคลึงกัน โดยกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกามีการบัญญัติแนวทางของวิธีการคำนวณราคาตลาดตามประเภทของรายการที่เกิดขึ้นไว้ หรือหากเนื้อหาของรายการมีความแตกต่างผู้เสียภาษีสามารถให้เหตุผลถึงการเลือกใช้วิธีการคำนวณราคาตลาดดังกล่าวได้ เนื่องจากเป็นหลักการเลือกที่สมเหตุสมผลและสอดคล้องกับลักษณะของการดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน และทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความสะดวกในการพิจารณาเลือกใช้วิธีการคำนวณราคาตลาดซึ่งเป็นไปตามหลักความไม่ยุ่งยากหรือไม่ซับซ้อน (Simplicity) ของทฤษฎีภาษีอากรที่ดี

ส่วนที่สาม การจัดทำเอกสารหลักฐานเพื่อพิสูจน์การคำนวณราคาตลาดของรายการที่นำมาหักออกจากรายได้เพื่อคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ต้องเป็นการจัดทำเพื่อพิสูจน์เกี่ยวกับวิธีการเลือกใช้บนหลักการเลือกที่ดีที่สุดของรายการค้าที่เกิดขึ้น โดยหลักฐานที่ผู้เสียภาษีควรจัดทำควรกำหนดให้มีการจัดทำเฉพาะหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับวิธีการคำนวณ กำหนดถึงลักษณะของหลักฐาน

ส่วนที่สี่ คือการกำหนดเกี่ยวกับการทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากร โดยใช้ประกอบกับอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 25 วิธีการสองฝ่าย (Mutual Agreement

Procedure) เพื่อทำความตกลงร่วมกันระหว่างคู่สัญญาทั้งสองประเทศในการปรับปรุงราคาตลาดตามข้อตกลงที่ได้กำหนดไว้ล่วงหน้า เนื่องจากการจัดการภาษีซ้อนระหว่างประเทศอยู่ภายใต้อำนาจกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ ดังนั้นผู้เสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมจึงต้องพิจารณาผลของการเกิดภาระภาษีซ้อนที่เกิดจากการปรับปรุงภาษีหลังการตรวจสอบของเจ้าพนักงานในประเทศไทย และตัดสินใจป้องกันปัญหานี้ด้วยการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากร เพื่อไม่ให้เกิดการประเมินภาษีปิโตรเลียมในประเทศไทยเพิ่มเติมจากการตรวจสอบภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

บรรณานุกรม

- ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์. **คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน**. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ชวนพิมพ์ 50, 2554.
- พนิต ธีรภาพวงศ์. **ภาษีบริษัทข้ามชาติ**. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552.
- รังสรรค์ ณะพรพันธ์. **ทฤษฎีการภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516.
- วิทย์ ต้นตยกุล. **กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2558.
- สุจินต์ สุทธิการณัญ. **การตั้งราคาโอน (Transfer pricing) ของธุรกิจข้ามชาติ**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548.
- สุภิชัย สิริชัยรังสรรค์. “การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.” *วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, 2548.
- เสถียรภาพ นาทหลวง. “ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ปิโตรเลียม.” *วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยรามคำแหง*, 2542.
- Andrus, Joseph. **Price water house Coopers**. Boston: IBFD, 2008.
- United States Code: USC, Treasury. Regulation § 1.482

