

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีความสัมพันธ์กัน¹

ภูรินทร์ แสงดี²

ปัจจุบันการดำเนินธุรกิจของเอกชนมีความเปิดกว้างสามารถกระทำธุรกรรมทั้งหลายได้อย่างทั่วโลก รูปแบบของการทำธุรกิจมักเกิดขึ้นในลักษณะของการเป็นบริษัทที่อยู่ในเครือเดียวกันผ่านการถือหุ้นจากบริษัทแม่หรือมีการควบคุมบริษัททั้งทางตรงและทางอ้อมผ่านการถือหุ้นหรือการบริหารจัดการ จนก่อให้เกิดการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทที่อยู่ภายใต้การจัดการทางธุรกิจที่ไม่อิสระต่อกันด้วยการกำหนดราคาของการซื้อขายระหว่างกันอย่างไม่เป็นไปตามราคาตลาด โดยมักกำหนดมูลค่าของธุรกรรมระหว่างกันให้ต่ำกว่าราคาตลาด เพื่อให้มีกำไรน้อยลง ส่งผลให้รัฐไม่สามารถอำนวยรายได้ผ่านกระบวนการทางภาษีได้อย่างเต็มที่ กรมสรรพากรจึงได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อตอบโต้การกำหนดราคาโอนระหว่างกันที่ไม่เป็นไปตามราคาตลาด ด้วยการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 45) พ.ศ. 2560 เพื่อเป็นมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ส่งผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเกินกว่า 200 ล้านบาท ต้องยื่นแบบรายงานตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ที่มีชื่อเรียกว่าแบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน “(แบบรายงาน Disclosure Form)” โดยมีวัตถุประสงค์ให้นิติบุคคลที่อยู่ในเครือเดียวกัน หรือที่อยู่ภายใต้การบริหารจัดการเดียวกันที่เข้าทำธุรกรรมระหว่างกัน ได้ยื่นเอกสารอันเป็นข้อมูลให้กรมสรรพากรสามารถตรวจสอบธุรกรรมระหว่างกันได้

อย่างไรก็ตาม เมื่อได้ทำการศึกษาปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 45) พ.ศ. 2560 พบว่ายังมีปัญหาอยู่หลายประการ สามารถสรุปได้ดังนี้

ประการแรกคือ ปัญหาการยื่นแบบรายงาน Disclosure Form สำหรับนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันโดยไม่ผ่านการถือหุ้น ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประเด็นสำคัญของการยื่นแบบรายงานดังกล่าวนี้ ประมวลรัษฎากรกำหนดลักษณะของนิติบุคคลโดยพิจารณาจากการถือหุ้นเป็นหลัก โดย

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์รศ. เล็งวิทย์ และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ประทีป ธนียผล และ รองศาสตราจารย์จุฑาพร วงศ์ทองสรรค์

²นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (1) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้นิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันไม่ว่าจะเป็นในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (2) แห่งประมวลรัษฎากร ก็กำหนดถึงการถือหุ้นในลักษณะที่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

สำหรับกรณีนอกเหนือจากกรณีที่มีความสัมพันธ์กันของนิติบุคคลผ่านการถือหุ้น ยังมีมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ซึ่งกรณีตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) เห็นได้ว่าไม่ได้มีหลักเกณฑ์ที่เฉพาะเจาะจงไปที่การถือหุ้น และกล่าวได้ว่าเป็นการอุดช่องว่างของกฎหมายในกรณีที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์ผ่านการถือหุ้นตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (1) (2) แห่งประมวลรัษฎากร จึงเกิดปัญหาว่าหากบริษัทมีรายการธุรกรรมกับกลุ่มบริษัทในเครือ แต่ไม่ได้มีการถือหุ้นระหว่างกัน เพียงแต่มีกรรมการชุดเดียวกันหรือมีกรรมการเกินกว่ากึ่งหนึ่งในอีกนิติบุคคลหนึ่งเท่านั้น เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ที่จะมีหน้าที่ต้องยื่นแบบรายงาน Disclosure Form หรือไม่ เนื่องจากมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) แห่งประมวลรัษฎากร ในปัจจุบันยังไม่มีกฎกระทรวงที่กำหนดถึงรายละเอียดถึงความสัมพันธ์ด้านการควบคุมว่ามีลักษณะเป็นประการใดบ้าง

อีกทั้งการที่มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดถึงนิยามของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน” หมายความว่า “บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปซึ่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะที่บุคคลเกินกว่ากึ่งจำนวนกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นกรรมการหรือเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในอีกนิติบุคคลหนึ่ง” ซึ่งการที่บริษัทตั้งแต่หนึ่งบริษัทขึ้นไปมีกรรมการชุดเดียวกันย่อมเข้าลักษณะของบริษัทในเครือตามคำนิยามนี้ แต่มีปัญหว่าความเป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่ารวมถึงการเป็นบริษัทในเครือตามความหมายของมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ ทำให้เกิดปัญหาถึงความไม่ชัดเจนของการเป็นนิติบุคคลที่มีการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง ส่งผลถึงภาระหน้าที่ต้องยื่นแบบรายงาน Disclosure Form ที่นิติบุคคลซึ่งมีรายได้เกิน 200 ล้านบาท ต้องคำนึงว่าคนนั้นมีความสัมพันธ์กันกับอีกนิติบุคคลหนึ่งหรือไม่ ความไม่ชัดเจนนี้อาจเกิดการไม่ยื่นแบบรายงาน Disclosure Form โดยไม่รู้ว่ามีหน้าที่ต้องยื่นแบบดังกล่าว ส่งผลให้ต้องรับโทษปรับทางอาญา เป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษี ขัดต่อหลักการภาษีอากรที่ดี และจะทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถรับรู้ถึงธุรกรรมของ

นิติบุคคลทั้งหลายที่มีต่อกัน ทำให้การตรวจสอบภาษีอากรของกรมสรรพากรไม่อาจกระทำได้อย่างมีประสิทธิภาพและไม่สามารถอำนวยรายได้ให้แก่รัฐ

ประการที่สอง ปัญหาระยะเวลาสำหรับการยื่นแบบรายงาน Disclosure Form ตามมาตรา 71 ตรี วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบดังกล่าวต้องกระทำภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี เช่นเดียวกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้มีหน้าที่ได้ยื่นทั้งแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลพร้อมกันกับแบบรายงานดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ยังเกิดปัญหาจากการที่ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบรายงาน Disclosure Form ไม่ได้ทำการยื่นแบบรายงานต่อกรมสรรพากรได้อย่างทันทั่วถึง โดยแม้จะเคยมีการขยายระยะเวลาการยื่นแบบรายงานดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2562 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2562 ให้ยื่นแบบรายงานภายในวันที่ 30 พฤษภาคม 2564³ และสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2563 ให้ยื่นแบบรายงานภายในวันที่ 30 พฤษภาคม 2565⁴ โดยการขยายระยะเวลาการยื่นแบบรายงานนี้ออกตามประกาศกระทรวงการคลัง ที่แสดงให้เห็นถึงความสำคัญที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมองเห็นถึงปัญหาการที่ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบรายงาน Disclosure Form ไม่สามารถปฏิบัติตามระยะเวลาที่กรมสรรพากรกำหนด ทำให้ผู้มีหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดภายใต้กฎหมายการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน ไม่สามารถดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการได้ทันเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยหากไม่ยื่นแบบรายงาน Disclosure Form จะมีโทษตามมาตรา 35 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท ซึ่งเป็นโทษทางอาญาที่มีเพียงค่าปรับแต่เพียงสถานเดียว ส่งผลให้เกิดภาระแก่ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบรายงาน Disclosure Form ทั้งทางอาญาและภาระในด้านภาษีอากรเพิ่มขึ้น จากการกำหนดระยะเวลาของการยื่นรายการแบบพิเศษที่ใช้หลักเกณฑ์เดียวกันกับการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแบบปกติ

ประการที่สาม ปัญหาการกำหนดรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ต้องยื่นแบบรายงาน Disclosure Form เนื่องจากมาตรา 71 ตรี วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ 370 (พ.ศ. 2563) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดจำนวนรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 71 ตรี วรรคสาม ได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมีรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีมากกว่าสองร้อยล้านบาท ต้องมีหน้าที่ในการยื่นแบบรายงาน Disclosure Form การที่กฎหมายกำหนดอัตราขั้นต่ำเช่นนี้ย่อมทำให้ทำบริษัทหรือ

³ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

⁴ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี (ฉบับที่ 2)

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เข้าข่ายจะต้องยื่นแบบรายงาน Disclosure Form ให้กรมสรรพากรทำการตรวจสอบธุรกรรมระหว่างกันมีการหลีกเลี่ยงการยื่นแบบรายงานดังกล่าวด้วยการตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเพิ่มขึ้นมาและกระจายรายได้ให้น้อยกว่าสองร้อยล้านบาทให้กับแต่ละนิติบุคคล ซึ่งทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถตรวจสอบธุรกรรมที่มีรายได้น้อยกว่าสองร้อยล้านบาทได้ โดยการกำหนดอัตราขั้นต่ำนี้เห็นได้ว่ากรมสรรพากรมีความต้องการที่จะควบคุมและตรวจสอบธุรกรรมของธุรกิจขนาดใหญ่ แต่การกำหนดอัตราขั้นต่ำถึงสองร้อยล้านบาทนี้ทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอยู่ในข่ายที่จะต้องยื่นแบบรายงาน Disclosure Form มีจำนวนน้อยลงไปด้วย จึงเห็นควรที่จะปรับปรุงอัตราขั้นต่ำของรายได้ที่ต้องยื่นแบบรายงานดังกล่าว โดยให้ใช้อัตราไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยล้านบาท เพื่อให้กรมสรรพากรสามารถทำการตรวจสอบธุรกรรมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันได้มากขึ้นและป้องกันการกำหนดการกำหนดคราคาโอนระหว่างกันได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ประการที่สี่ ปัญหาหน้าทีในการยื่นแบบรายงาน Disclosure Form ของผู้ชำระบัญชีกรณีเลิกนิติบุคคล เนื่องจากการจดทะเบียนเลิกนิติบุคคล ซึ่งส่งผลให้อำนาจจัดการเป็นของผู้ชำระบัญชีที่นิติบุคคลนั้นตั้งขึ้นมา โดยหน้าที่ของผู้ชำระบัญชีคือชำระสะสางการทำงานของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้นให้เสร็จไป กับจัดการใช้หนี้เงินและแจกจ่ายสินทรัพย์ของห้างหุ้นส่วน บัญชี ตามมาตรา 1250 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แสดงให้เห็นว่าแม้นิติบุคคลจะเลิกกันแต่ผู้ชำระบัญชีก็ยังมีหน้าที่ที่จะต้องจัดการเกี่ยวกับตัวนิติบุคคลนั้นอยู่ โดยการจัดการใช้หนี้เงินของนิติบุคคลนั้นหมายรวมถึงต้องชำระหนี้ทั้งหลายรวมทั้งหนี้ภาษีอากรด้วย ส่งให้ผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้สำหรับนิติบุคคลด้วย โดยตามมาตรา 72 วรรคสอง ได้กำหนดให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่และความรับผิดชอบร่วมกันในการยื่นรายการและเสียภาษีตามแบบและภายในกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในมาตรา 68 และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเรียกโดยย่อว่า ภ.ง.ด. 50

อย่างไรก็ดี มาตรา 72 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้กำหนดให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่และความรับผิดชอบร่วมกันในการยื่นแบบรายงาน Disclosure Form ซึ่งเป็นแบบรายงานตามมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร โดยแม้การยื่นแบบรายงานดังกล่าวจะมีใช้การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษี เป็นเพียงการรายงานการทำธุรกรรมทางการเงินระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเท่านั้น แต่อย่างไรก็ดี การที่กรมสรรพากรกำหนดให้นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันต้องยื่นแบบรายงาน Disclosure Form ก็เป็นไปเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบธุรกรรมทางการเงินที่อาจไม่เป็นไปตามราคาตลาด กล่าวคือ นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอาจใช้สถานะความสัมพันธ์นี้ในการทำธุรกรรมระหว่างกันโดยที่ใช้อัตราราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด ซึ่งส่งผลให้มีรายได้น้อยกว่าราคาปกติ ทำให้รัฐต้องเสียประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี เมื่อนิติบุคคลมีรายได้เข้าข่ายที่จะต้องยื่นแบบรายงาน Disclosure Form จึงอาจหลีกเลี่ยงการยื่นแบบรายงานนี้โดยการเลิกนิติบุคคล และไม่ต้องมีหน้าที่ในการยื่นแบบรายงานดังกล่าวอีกเนื่องจากไม่อยู่ในบังคับที่ผู้ชำระบัญชีจะต้องกระทำการ จึงเกิด

ปัญหาที่กรมสรรพากรไม่สามารถรับรู้รายได้ที่แท้จริงของนิติบุคคลได้ และนำไปสู่ปัญหาการอำนวยรายได้ของรัฐ และปัญหาการเจตนาใช้วิธีการเลกนิติบุคคลเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี

ดังนั้นแล้วเพื่อให้การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เหมาะสม และให้อำนวยรายได้แก่รัฐตามหลักการภาษีที่ดีและเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงาน Disclosure Form ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมในประเด็นปัญหา ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาการยื่นแบบรายงาน Disclosure Form สำหรับนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันโดยไม่ผ่านการถือหุ้น

ควรแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) เดิมบัญญัติว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(3) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”

แก้ไขเพิ่มเติมโดยให้เพิ่มข้อความในมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) ดังนี้

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(3) บุคคลจำนวนตั้งแต่หนึ่งเป็นกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในนิติบุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในอีกนิติบุคคลหนึ่ง หรือนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”

2. ปัญหาการกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบรายงาน Disclosure Form สำหรับนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

ควรแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทริ วรรคหนึ่ง เดิมบัญญัติว่า

“ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง ไม่ว่าความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ตลอดระยะเวลาบัญชีหรือมีธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่ จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 69”

แก้ไขเพิ่มเติมโดยให้เพิ่มข้อความในมาตรา 71 ตรี วรรคหนึ่ง ดังนี้

“ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง ไม่ว่า ความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ตลอดรอบระยะเวลาบัญชีหรือมีธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่ จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรม ระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 180 วัน นับแต่สิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของปีนั้น ๆ โดยสามารถขยายระยะเวลายื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินได้อีกไม่เกิน 30 วัน”

3. ปัญหาการกำหนดรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องยื่นแบบรายงาน Disclosure Form ควรแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ตรี วรรคสาม เดิมบัญญัติว่า

“ความในมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้จากกิจการหรือ เนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกินจำนวนหรือมีลักษณะอื่นใดตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวต้องกำหนดไว้ไม่น้อยกว่าสองร้อยล้านบาท”

แก้ไขเพิ่มเติมโดยให้เพิ่มข้อความในมาตรา 71 ตรี วรรคสาม ดังนี้

“ความในมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้จากกิจการหรือ เนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกินจำนวนหรือมีลักษณะอื่นใดตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวต้องกำหนดไว้ไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยล้านบาท”

3. ปัญหาหน้าที่ในการยื่นแบบรายงาน Disclosure Form ของผู้ชำระบัญชี กรณีเลิกนิติบุคคล ควรแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 วรรคสอง เดิมบัญญัติว่า

“ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกันดังกล่าวแล้ว เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี ให้ถือว่าวันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการ มีหน้าที่และความรับผิดชอบร่วมกันในการยื่นรายการและเสียภาษีตามแบบและภายในกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ใน มาตรา 68 และมาตรา 69 โดยอนุโลม”

แก้ไขเพิ่มเติมโดยให้เพิ่มข้อความในมาตรา 72 วรรคสอง ดังนี้

“ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกันดังกล่าวแล้ว เพื่อประโยชน์ในการคำนวณ ภาษี ให้ถือว่าวันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้ผู้ชำระบัญชีและ ผู้จัดการมีหน้าที่และความรับผิดชอบร่วมกันในการยื่นรายการและเสียภาษีตามแบบและภายในกำหนดเวลาที่กำหนด ไว้ในมาตรา 68 และมาตรา 69 โดยอนุโลม และในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เลิกกัน ให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่และความรับผิดชอบร่วมกันในการยื่นแบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ และมาตรา 71 ตรี”

เอกสารอ้างอิง

พนิต ชีรภาพวงศ์. ราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ. พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: Tax Research Center, 2546).

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพฯ: วิญญูชน. 2565).

สำนักงานที่ปรึกษาการศุลกากร ณ กรุงบรัสเซลส์. “ราคาโอนกับการจัดเก็บภาษีของสรรพากร.”

จดหมายข่าวศุลกากร (CPMU news), ฉบับที่ 12 (2561): 6 – 8.

จรัส แหยมสร้อยทอง. “การป้องกันการหลีกเลี่ยงการหนีภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติโดยวิธีการตั้งราคาโอน” วิทยานิพนธ์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2530.

ฉันทนา นิมพาลี. “ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน” วิทยานิพนธ์, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2560.

กัญจนภักขฐ์ นวลมณี. “ปัญหาการตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร” เอกดุษฎีนิพนธ์, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2562.

ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี, ราชกิจจานุเบกษา, เล่ม 137 ตอนพิเศษ 140 ง. (15 มิถุนายน 2563): 7.

ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี (ฉบับที่ 2), ราชกิจจานุเบกษา, เล่ม 139 ตอนพิเศษ 107 ง. (12 พฤษภาคม 2565): 2.