



ผลงานรายบุคคล  
(Individual Study)

เรื่อง การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี เพื่อป้องกันการ  
การหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ กรณีการทำธุรกรรม  
ด้วยการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

จัดทำโดย (นายกฤดา กฤติยาโชติปกรณ์)  
รหัส 9917

รายงานนี้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรม  
หลักสูตรนักบริหารระดับสูง : ผู้นำที่มีวิสัยทัศน์และคุณธรรม รุ่นที่ 99  
วิทยาลัยนักบริหาร สถาบันพัฒนาข้าราชการพลเรือน สำนักงาน ก.พ.  
ประจำปี 2567  
ลิขสิทธิ์ของสำนักงาน ก.พ.



ผลงานรายบุคคล  
(Individual Study)

เรื่อง การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของ  
บริษัทข้ามชาติ กรณีการทำธุรกรรมด้วยการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

จัดทำโดย นายกฤตา กฤตยาโชติปกรณ์  
รหัส 9917

หลักสูตรนักบริหารระดับสูง : ผู้นำที่มีวิสัยทัศน์และคุณธรรม รุ่นที่ 99  
วิทยาลัยนักบริหาร สถาบันพัฒนาข้าราชการพลเรือน สำนักงาน ก.พ.  
ประจำปี 2567

รายงานนี้เป็นความคิดเห็นเฉพาะบุคคลของผู้ศึกษา



สำนักงาน ก.พ.

เอกสารผลงานรายบุคคลนี้ อนุมัติให้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรมหลักสูตร  
นักบริหารระดับสูง : ผู้นำที่มีวิสัยทัศน์และคุณธรรมของสำนักงาน ก.พ.

ลงชื่อ.....

(นางสาวบรรจงจิตต์ อังศุสิงห์)  
อาจารย์ที่ปรึกษา

ลงชื่อ.....

(นายจุฬา สุขมานพ)  
อาจารย์ที่ปรึกษา

ลงชื่อ.....

(นางสาวสุชาดา ไทยบรรเทา)  
อาจารย์ที่ปรึกษา

## บทสรุปสำหรับผู้บริหาร

การพัฒนาของระบบเทคโนโลยีอย่างก้าวกระโดดและการเปลี่ยนแปลงเข้าสู่ยุคดิจิทัล ส่งผลให้รูปแบบของเศรษฐกิจในสังคมปัจจุบันเปลี่ยนแปลงไปมาก ทำให้บริษัทข้ามชาติดำเนินการค้าขายระหว่างประเทศได้อย่างคล่องตัวมากขึ้น ประเทศไทยเป็นอีกประเทศหนึ่งที่บริษัทข้ามชาติเข้ามาดำเนินธุรกิจและมีการทำธุรกรรมระหว่างประเทศหลายรูปแบบ การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) เป็นอีกรูปแบบหนึ่งที่บริษัทข้ามชาตินำมาใช้เพื่อการถ่ายโอนรายได้ หรือกำไรจากบริษัทแม่หรือลูกอีกแห่งหนึ่งไปยังบริษัทลูกอีกแห่งหนึ่งที่ตั้งอยู่ในประเทศที่ปลอดภาษีหรือประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่า เพื่อลดภาระภาษี การตอบโต้การกระทำดังกล่าวนำไปสู่การดำเนินการร่วมกันของนานาประเทศภายใต้กรอบความร่วมมือขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) เพื่อหามาตรการโต้ตอบการกีดกันฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรในรูปแบบต่าง ๆ

เมื่อปี พ.ศ. 2561 ประเทศไทยมีการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรมีอำนาจในการตรวจสอบการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) หรือปรับปรุงรายได้หรือรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ที่มีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินในการทำธุรกรรมระหว่างกันแตกต่างจากที่ควรกำหนด หากได้ดำเนินการโดยอิสระ ด้วยเหตุที่ธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันสามารถควบคุมกันได้และไม่อยู่ภายใต้ไตกลไกของตลาด การอนุวัติกฎหมายภายในให้เป็นไปตามกรอบความร่วมมือระหว่างประเทศ ส่งผลให้กรมสรรพากรได้รับข้อมูลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในส่วนที่เกี่ยวกับการทำธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) 3 ช่องทาง คือ 1) ข้อมูลจากบริษัทแม่ (Master File) จะเป็นข้อมูลเกี่ยวกับภาพรวมธุรกิจ โครงสร้างความสัมพันธ์ กิจกรรมของกลุ่ม และนโยบายราคาโอนระดับสากล 2) ข้อมูลที่ได้จากการแลกเปลี่ยน (ข้อมูลธุรกรรมระหว่างกันในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ) และ 3) ข้อมูลจากบริษัทแต่ละราย (Local File) ซึ่งเป็นข้อมูลเกี่ยวกับประเภทธุรกรรมที่ถูกควบคุม คู่สัญญา คำอธิบายนโยบายการกำหนดราคา วิธีการกำหนดราคา รายการและคำอธิบายที่ไม่ถูกควบคุมที่อาจเทียบเคียงได้ เมื่อนำข้อมูลดังกล่าวมาวิเคราะห์ความเสี่ยงของธุรกรรมเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) จะสามารถคัดกรองรายผู้เสียภาษีได้ในระดับหนึ่ง แต่ไม่สามารถบ่งชี้ได้ชัดเจนว่ามีกรหลีกเลี่ยงภาษีที่ควรต้องเสียหรือไม่ ดังนั้น การเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบภาษีด้วยการพัฒนาเครื่องมือการตรวจสอบภาษีให้สามารถวิเคราะห์ความเสี่ยงของการทำธุรกรรมการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ โดยการนำเทคโนโลยี หรือเทคนิคการจัดการข้อมูลในรูปแบบใหม่มาช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบภาษี เพื่อเป็นต้นแบบในการคัดเลือกรายสำหรับระบบการตรวจสอบธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอน (TP Analysis) ในอนาคต ให้สามารถทำการตรวจสอบธุรกรรมในแต่ละประเภทธุรกิจ หรือแยกเป็นโมเดลในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งการกำหนดเกณฑ์ความเสี่ยงเบื้องต้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีของบริษัทข้ามชาติเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นธรรม

อย่างไรก็ตาม ผู้ศึกษาเห็นว่า การเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบภาษีด้วยการพัฒนาเครื่องมือการตรวจสอบภาษีให้สามารถวิเคราะห์ความเสี่ยงของการทำธุรกรรมการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติอาจมีข้อจำกัดด้านการบริหารจัดการฐานข้อมูล ด้านด้านกฎหมาย ด้านโครงสร้าง

หน่วยงาน และด้านบุคลากร ที่จะต้องบริหารจัดการเพื่อปรับเปลี่ยนกระบวนการตรวจสอบภาษีให้ก้าวทันเศรษฐกิจดิจิทัล โดยมีข้อเสนอเชิงนโยบาย ดังนี้

1) กรมสรรพากรจะต้องดำเนินการพัฒนาระบบการตรวจสอบด้านการกำหนดราคาโอน เพื่อประเมินความเสี่ยงและจัดแบ่งกลุ่มผู้เสียภาษีตามพฤติการณ์ความเสี่ยง เพื่อเลือกใช้เครื่องมือการตรวจสอบที่เหมาะสมกับความเสี่ยง

2) กรมสรรพากรควรปรับปรุงกฎหมายให้สอดคล้องและครอบคลุมกับการประกอบธุรกิจดิจิทัลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลข้ามชาติที่มีการพัฒนารูปแบบธุรกรรมใหม่ ๆ รวมทั้งการผ่อนปรนข้อกำหนดในการนำส่งข้อมูลให้ง่ายขึ้น เพื่อให้สามารถเชื่อมโยงข้อมูลกับระบบการตรวจสอบธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอนของกรมสรรพากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3) กรมสรรพากรควรปรับเปลี่ยนโครงสร้างของหน่วยงานที่เกี่ยวกับการตรวจสอบภาษี โดยกำหนดให้มีส่วนงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศแยกจากหน่วยจัดเก็บภาษีทั่วไป เพื่อทำหน้าที่ด้านการตรวจสอบธุรกรรมการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ให้เป็นไปตามราคาตลาด (Arm's Length Price) เพราะการมีบุคลากรที่มีทักษะความชำนาญทั้งด้านภาษาต่างประเทศ ความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย และความเชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศจะช่วยขับเคลื่อนภารกิจงานให้สำเร็จอย่างมีประสิทธิภาพ

4) กรมสรรพากรควรจัดให้มีช่องทางการแลกเปลี่ยนความรู้ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีระหว่างประเทศ เพื่อพัฒนาทักษะความชำนาญควบคู่ไปกับการพัฒนาทักษะความรู้ด้านการตรวจสอบภาษี เพื่อเป็นเครื่องมือในการพัฒนาบุคลากรให้ก้าวสู่ความเป็นผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน

ผู้ศึกษาจึงหวังว่ากรณีศึกษาดังกล่าวจะเป็นกรอบการพัฒนากระบวนการตรวจสอบธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ให้เป็นไปตามราคาตลาด (Arm's Length Price) เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีเงินได้ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติให้เป็นอย่างเสมอภาคและเป็นธรรม

## กิตติกรรมประกาศ

รายงานการศึกษาส่วนบุคคล (Individual Study) เรื่อง การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ กรณีการทำธุรกรรมด้วยการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรมหลักสูตรนักบริหารระดับสูง : ผู้นำที่มีวิสัยทัศน์และคุณธรรม รุ่นที่ 99 ของวิทยาลัยนักบริหาร สถาบันพัฒนาข้าราชการพลเรือน สำนักงาน ก.พ. สำหรับใช้เป็นแนวทางการบริหารจัดการเมื่อก้าวสู่ตำแหน่งนักบริหารระดับสูง กรมสรรพากร

การจัดทำรายงานการศึกษาส่วนบุคคลในครั้งนี้ ผู้ศึกษาขอกราบขอบพระคุณในคำชี้แนะแนวทางที่เป็นประโยชน์ต่อทางการเรียนรู้จากที่ปรึกษาท่านบรรจงจิตต์ อังศุสิงห์ ท่านจุฬา สุขมานพ และท่านสุชาติดา ไทยบรรเทา เป็นอย่างสูง ที่ได้ช่วยชี้แนะแนวทางตลอดจนการปรับแก้ไขรายงานการศึกษานี้ ให้เสร็จสมบูรณ์ ขอขอบพระคุณคณาจารย์ประจำหลักสูตรนักบริหารระดับสูงทุกท่านที่เมตตาชี้แนะและให้คำปรึกษาในการจัดทำรายงานจนสำเร็จลุล่วงด้วยดี และขอขอบคุณผู้บริหารกรมสรรพากรทุกท่านซึ่งมีส่วนร่วมในการสนับสนุนข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาให้มีความถูกต้อง ครบถ้วน สมบูรณ์ ตามวัตถุประสงค์ของการศึกษาในครั้งนี้ และสามารถนำไปใช้ประโยชน์แก่การบริหารจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร เพื่อสร้างความเป็นธรรม และเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีด้านธุรกรรมการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติให้เป็นไปอย่างเสมอภาค และสอดคล้องกับบริบทโลกที่เปลี่ยนแปลงไป

สุดท้ายนี้ขอขอบคุณวิทยาลัยนักบริหาร สถาบันพัฒนาข้าราชการพลเรือน สำนักงาน ก.พ. ที่จัดอบรมหลักสูตรนักบริหารระดับสูง : ผู้นำที่มีวิสัยทัศน์และคุณธรรม รุ่นที่ 99 ที่เล็งเห็นถึงความสำคัญของการพัฒนาข้าราชการให้มีทักษะ ความรู้ และความสามารถในการก้าวเป็นนักบริหารที่มีวิสัยทัศน์ และคุณธรรม ถือเป็นกลไกหลักในการพัฒนาประเทศให้มีความเจริญ ก้าวหน้า และมีความมั่นคง มั่งคั่ง และยั่งยืน

นายกฤดา กฤติยาโชติปกรณ์

14 พฤษภาคม 2567

## สารบัญ

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร	ง
กิตติกรรมประกาศ	จ
สารบัญ	ฉ
สารบัญภาพ	ช
1. วิสัยทัศน์ของตำแหน่งเป้าหมาย	1
1.1 การวิเคราะห์บริบทและทิศทางเชิงยุทธศาสตร์ของส่วนราชการ	1
1.2 ตำแหน่งรองอธิบดีที่เป็นเป้าหมาย	6
1.3 กำหนดวิสัยทัศน์ของตำแหน่งเป้าหมาย	9
2. ข้อเสนอเพื่อขับเคลื่อนนโยบายสู่การปฏิบัติ	11
2.1 การกำหนดประเด็นการศึกษา	11
2.2 การกำหนดข้อเสนอเชิงนโยบาย	20
2.3 ภาวะผู้นำเพื่อการขับเคลื่อนข้อเสนอ	34
3. แผนพัฒนาตนเอง	36
3.1 การวิเคราะห์ตนเอง	36
3.2 การวางแผนพัฒนาตนเอง	39
บรรณานุกรม	46
ภาคผนวก	
ประวัติผู้เขียนรายงานการศึกษาส่วนบุคคล	49

## สารบัญภาพ

แผนภาพที่ 1	ทิศทางยุทธศาสตร์ของกรมสรรพากร	5
แผนภาพที่ 2	ผังโครงสร้างการบริหารงานปัจจุบัน	7
แผนภาพที่ 3	ผังโครงสร้างใหม่	8
แผนภาพที่ 4	แสดงการให้บริการแก่กษีของนิติบุคคลต่างประเทศที่มีบริษัทย่อย หรือบริษัทลูกในประเทศไทย	11
แผนภาพที่ 5	กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอน	14



1. วิสัยทัศน์ของตำแหน่งเป้าหมาย

(ข้อมูลส่วนบุคคลไม่เผยแพร่)

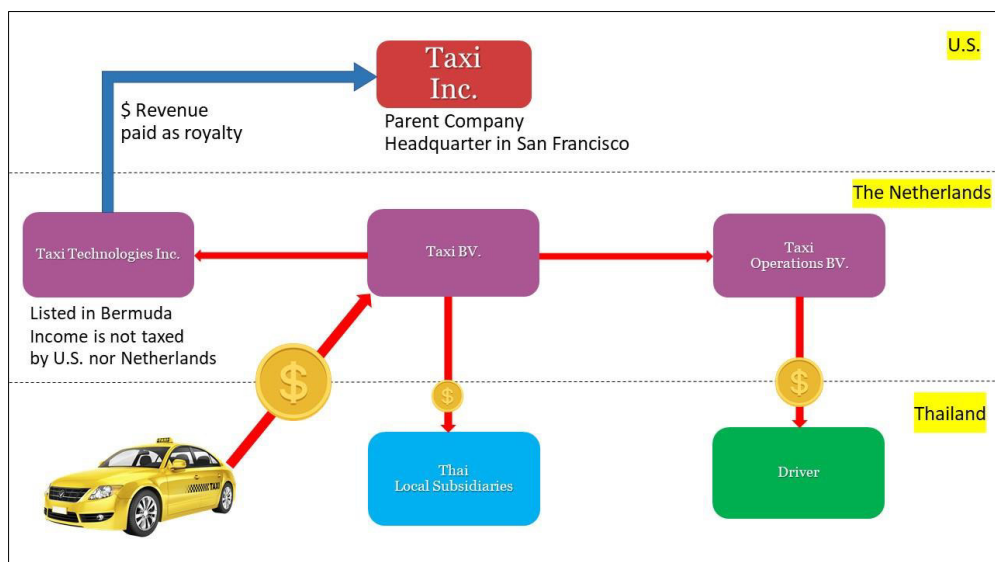
## 2. ข้อเสนอเพื่อขับเคลื่อนนโยบายสู่การปฏิบัติ

### 2.1 การกำหนดประเด็นการศึกษา

การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ กรณีการทำธุรกรรมด้วยการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

#### 2.1.1 ปัญหาและความท้าทาย

ความเจริญก้าวหน้าของเทคโนโลยีทำให้รูปแบบการประกอบธุรกิจเปลี่ยนแปลงไปในลักษณะที่ไม่มีพรมแดน การเคลื่อนย้ายการลงทุนทำได้ง่าย ก่อให้เกิดการโยกย้ายกำไรในการดำเนินธุรกิจไปยังประเทศที่มีความสนใจด้านภาษีอากร ส่งผลให้การติดตามจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศเป็นไปอย่างลำบาก ประเทศไทยก็เช่นกัน การที่บริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises : MNEs) เข้ามาดำเนินธุรกิจในประเทศไทยเป็นจำนวนมากและมีบทบาทต่อระบบเศรษฐกิจของไทย ในการดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาติย่อมมีการทำธุรกรรมระหว่างประเทศหลากหลายประเภท ดังเช่นการเข้ามาประกอบกิจการให้บริการขนส่งสาธารณะในประเทศไทยโดยการนำระบบเทคโนโลยีมาให้บริการผ่านแอปพลิเคชัน และมีบริษัทลูกในประเทศต่าง ๆ รวมทั้งประเทศไทย การให้บริการขนส่งสาธารณะดังกล่าวยังไม่มีกฎหมายภายในของประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้รองรับ ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีทั้งภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากพนักงานขับรถมีอาจดำเนินการได้ เพราะการให้บริการและชำระราคาดำเนินการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมด การที่ไม่มีกฎหมายภายในรองรับเรื่องการจดทะเบียนรถยนต์ที่ให้บริการ ถือเป็นช่องทางให้บริษัทข้ามชาติมีต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ จึงเป็นช่องทางการหลีกเลี่ยงภาษีได้วิธีหนึ่ง



แผนภาพที่ 4 : แสดงการให้บริการแท็กซี่ของนิติบุคคลต่างประเทศที่มีบริษัทย่อยหรือบริษัทลูกในประเทศไทย

การทำธุรกรรมดังกล่าวข้างต้นย่อมมีผลในทางภาษีอากรทั้งภายในประเทศและระหว่างประเทศอย่างมิอาจหลีกเลี่ยงได้ ซึ่งปกติทางการค้าการกำหนดราคาซื้อขายหรือค่าบริการระหว่างกันจะเป็นไปตามข้อตกลงของคู่สัญญาทางการค้า ยกเว้นการทำธุรกรรมโดยกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ที่เป็นลักษณะของคู่สัญญาทำธุรกรรมระหว่างกัน โดยอาจมีการกำหนดราคาซื้อขายสินค้าหรือให้บริการที่แตกต่างไปจากราคาตลาด ซึ่งมีผลกระทบต่ออัตรากำไรของบริษัทและส่งผลกระทบต่อภาษีของ บริษัทและกลุ่มบริษัทข้ามชาติ การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ถือเป็นช่องทางการหลีกเลี่ยงภาษีอากรอีกช่องทางหนึ่งโดยการโยกย้ายกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ การศึกษาปัญหาเรื่องการกำหนดราคาโอน เพื่อหาแนวทางจัดปัญหาหรือหามาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีต่าง ๆ ซึ่งการดำเนินการดังกล่าว จะนำมาซึ่งประโยชน์ต่อประเทศโดยรวม

ประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นหนึ่งในสมาชิกโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting : BEPS) ภายใต้กรอบแนวคิด (Inclusive Framework) จึงทำให้ไทยมีข้อผูกมัดต้องรับหลักการในแผนปฏิบัติการที่นำเสนอโดยองค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development : OECD) อย่างน้อย 4 หลักการ มาใช้บังคับ ซึ่ง 1 ใน 4 หลักการ คือ ปฏิบัติการที่ 13 หรือ BEPS Action 13 เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานระหว่างประเทศ (Country-by - Country Reporting : CbCr) ซึ่งนำมาสู่การออกกฎหมาย คือ การตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนขนาดใหญ่หลายแห่งที่มีความสัมพันธ์ในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม มีข้อกำหนดทางด้านพาณิชย์หรือการเงินในการทำธุรกรรมระหว่างกัน แตกต่างจากที่ควรกำหนด หากบริษัทดังกล่าวได้มีการดำเนินการโดยอิสระจะทำให้สามารถถ่ายโอนกำไรระหว่างกันเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีได้ เพื่อประโยชน์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีและให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศของประเทศไทย (CbCr) เป็นช่องทางในการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี ต้องมีการบริหารจัดการฐานข้อมูลที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยนระหว่างสมาชิกโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS) เพื่อวิเคราะห์คุณลักษณะของธุรกรรมหรือความเสี่ยงเพื่อพัฒนาเครื่องมือการตรวจสอบภาษีให้สอดคล้องกับหลักการและแนวปฏิบัติที่เป็นสากล เหมาะสมกับเศรษฐกิจดิจิทัลตอบสนองต่อยุทธศาสตร์ชาติและประเทศไทย 4.0

### 2.1.2 สภาพปัญหาที่ผ่านมาและแนวโน้มในอนาคต

ก่อนที่จะมีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 การบริหารจัดการเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ไม่มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยตรง กรมสรรพากรจึงใช้ข้อบทที่มีความใกล้เคียงมาปรับใช้ โดยอ้างอิงบทบัญญัติ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) มาตรา 70 ตรี มาตรา 65 ทวิ (7) และมาตรา 65 ตรี (15) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไปเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการปรับปรุงรายการด้านรายรับและรายจ่าย เพื่อตอบโต้การกำหนดราคาโอนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลบางกรณี ซึ่งบทบัญญัติทั่วไปด้านรายรับ คือ มาตรา 65 ทวิ (4) และมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถปรับปรุงการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ที่ต่ำกว่าราคาตลาดได้ นอกจากนี้ กรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ให้เป็นไปตามราคาตลาดลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 เป็นคำสั่งที่ได้กำหนดแนวทางการพิสูจน์ราคาหรือค่าตอบแทนระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันที่เรียกว่า ราคาโอน (Transfer Pricing) ให้เป็นไปตามราคาตลาด (Arm's Length Price)

ซึ่งกำหนดว่า กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร หรือตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ โดยมีลูกจ้าง ตัวแทนผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หากมีการทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตนโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุสมควร ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ได้ปรับปรุงรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาดเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้หรือรายจ่ายดังกล่าวให้เป็นไปตามราคาตลาดได้ แต่แนวทางปฏิบัติข้างต้นเป็นกรอบการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่เท่านั้น ไม่มีสถานะเป็นกฎหมายที่จะนำมาบังคับต่อผู้เสียภาษีโดยตรง เมื่อมีข้อพิพาทระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีเกี่ยวกับประเด็นการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) อาจต้องใช้กระบวนการทางศาลภายในประเทศ หรืออาจใช้แนวทางการระงับข้อพิพาทตามหลักสากลซึ่งเป็นที่ยอมรับกัน

หลังจากประเทศไทยได้มีการอนุวัติกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับหลักการในแผนปฏิบัติการขององค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) คือ ปฏิบัติการที่ 13 หรือ BEPS Action 13 ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานระหว่างประเทศ (CbCr) ประเทศไทยได้ออกกฎหมายเพื่อลดความเสี่ยง หรือการถ่ายโอนกำไรระหว่างบริษัทในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ดังนี้

ลำดับที่ 1 ตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 (มาตรา 71 ทวิ และ มาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร)

สาระสำคัญ คือ ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงรายได้ รายจ่าย ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (มาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร) และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันดังกล่าวจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชี ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด คือ Disclosure Form (DF)

ลำดับที่ 2 ออกกฎกระทรวง ฉบับที่ 369 (พ.ศ. 2563) และ ฉบับที่ 370 (พ.ศ. 2563)

กฎกระทรวง ฉบับที่ 369 (พ.ศ. 2563) สาระสำคัญ คือ กำหนดค่านิยามศัพท์ของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” “ข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงิน” และลักษณะของธุรกรรมตามข้อกำหนด

กฎกระทรวง ฉบับที่ 370 (พ.ศ. 2563) สาระสำคัญ คือ กำหนดจำนวนรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา ๗๑ ตรี วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร คือ “จำนวนไม่เกินสองร้อยล้านบาท”

ลำดับที่ 3 ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๔๐๐) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ลงวันที่ 14 มกราคม พ.ศ. 2564

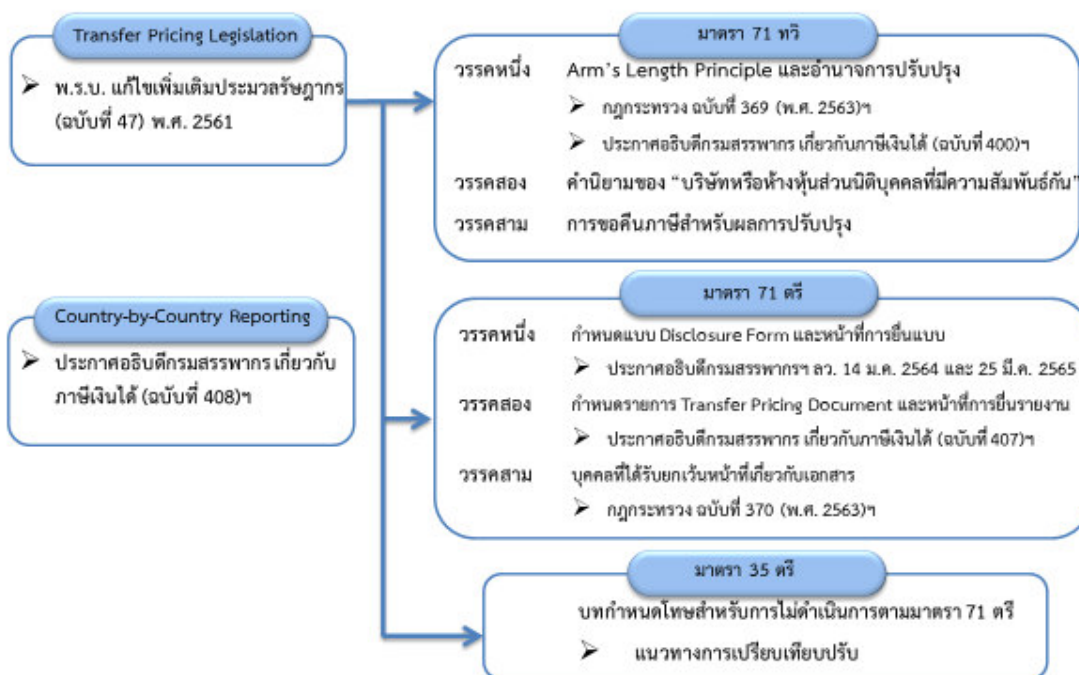
สาระสำคัญ คือ กำหนดนิยามศัพท์ของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร “ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม” “ผลตอบแทนสำหรับธุรกรรม” และลักษณะของธุรกรรมที่ถูกควบคุมพร้อมวิธีการกำหนดราคา

ลำดับที่ 4 ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 407) เรื่อง กำหนดเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็น สำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ลงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2564 และ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 408) เรื่อง กำหนดให้ผู้ยื่นรายการแจ้งข้อความตามรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Report) ลงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2564

สาระสำคัญประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ ทั้งสองฉบับ โดยสรุป คือ กำหนดนิยามศัพท์ของคำว่า “ผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน” และกำหนดประเภทเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามมาตรา 71 ตรี วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

### กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคา (Transfer Pricing Legislations)



แผนภาพที่ 5 : สรุปกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคา

จากกรอบกฎหมายที่ได้กล่าวมาข้างต้น มีนิยามศัพท์ที่ควรทราบ ดังนี้

“ราคาโอน (Transfer Pricing)” หมายถึง การที่คู่สัญญาทำธุรกรรมระหว่างกันโดยอาจมีการกำหนดราคาซื้อ-ขายสินค้าหรือให้บริการที่แตกต่างไปจากราคาตลาด (Arm’s Length Price)

“ราคาตลาด (Arm’s Length Price) คือ ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน ที่มีลักษณะประเภท และชนิดเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีความสัมพันธ์กัน” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ที่ทำให้นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการได้โดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง

“ธุรกรรมที่ถูกควบคุม” หมายความว่า ธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันที่มีข้อตกลงด้านพาณิชย์หรือการเงินแตกต่างไปจากธุรกรรมซึ่งบริษัทที่เป็นอิสระต่อกันพึงกระทำโดยสุจริต โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อมีการถ่ายโอนกำไร

“ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม” หมายความว่า ธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่คู่สัญญาของธุรกรรมนั้นไม่ใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

“ผลตอบแทนสำหรับธุรกรรม” หมายความว่ารวมถึง ตัวชี้วัดทางการเงินซึ่งสัมพันธ์กับวิธีการกำหนดราคาโอนที่เลือกใช้ต่อไปนี้ หรือตัวชี้วัดทางการเงินอื่นที่เหมาะสมซึ่งสัมพันธ์กับวิธีการกำหนดราคาอื่นแล้วแต่กรณี

- 1) ราคา สำหรับการเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม
- 2) อัตรากำไรจากการขายต่อ สำหรับวิธีการขายต่อ
- 3) อัตรากำไรส่วนเพิ่มจากต้นทุน สำหรับวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม
- 4) อัตรากำไรสุทธิสำหรับวิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม
- 5) ส่วนแบ่งกำไรจากการดำเนินงาน สำหรับวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม

“ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Agreement : APA)” หมายถึง การทำความเข้าใจในเรื่องวิธีการกำหนดค่าตอบแทนสำหรับการโอนสินค้า การให้บริการ และการให้กู้ยืมเงินระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกัน

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาลักษณะของการทำธุรกรรมเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ พบว่า มีการดำเนินการหลายลักษณะ ตัวอย่างเช่น ธุรกรรมค้าประกันเงินกู้ยืมโดยกำหนดอัตราดอกเบี้ยที่แตกต่างไปจากราคาตลาด หรือ การถ่ายโอนกำไรผ่านโครงสร้างบัญชีในบริษัทในลักษณะที่บริษัทข้ามชาติจะทำการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินทางปัญญาไปยังบริษัทย่อยในกลุ่มบริษัทที่ตั้งอยู่ในพื้นที่ปลอดภาษี หรือประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำ และคิดค่าตอบแทนการใช้ลิขสิทธิ์ (Licensing Fee) ค่าสิทธิ (Royalty Fee) เป็นต้น

ผู้ศึกษาเห็นว่า กระบวนการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรเป็นกระบวนการที่ต้องตรวจสอบความถูกต้องจากเอกสารเป็นหลักทั้งที่จัดเก็บในรูปกระดาษและอิเล็กทรอนิกส์ นโยบาย D<sup>2</sup>RIVE ที่มุ่งเน้นการพัฒนากระบวนการต่าง ๆ ให้เป็นอิเล็กทรอนิกส์ จึงเป็นกลยุทธ์ที่ตอบสนองต่อยุทธศาสตร์ชาติเมื่อเศรษฐกิจดิจิทัลเปลี่ยนแปลงการทำธุรกรรมให้ดำเนินการได้อย่างไร้พรมแดน การตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีเงินได้ของธุรกรรมดังกล่าวจึงต้องมีฐานข้อมูลและเครื่องมือการตรวจสอบที่เหมาะสมกับบริบทโลกที่เปลี่ยนไป ซึ่งการตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน กรมสรรพากร สำหรับวิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะพิจารณาเอกสารหลักฐานที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จัดทำขึ้นจริงในแต่ละขั้นตอนของการกระทำธุรกรรมและเก็บรักษาไว้ ณ สำนักงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เช่น เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้งโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษีและเหตุผลในการใช้กลยุทธ์ เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน เป็นต้น ซึ่งเอกสารหลักฐานดังกล่าวที่นำมาพิจารณาประกอบการตรวจสอบ ยังได้มีการจัดเก็บในรูปอิเล็กทรอนิกส์แต่อย่างไร

จากประเด็นที่ได้กล่าวมาข้างต้น การได้มาของข้อมูลและการแลกเปลี่ยนข้อมูล จะนำมาซึ่งการสร้าง Data Lake ซึ่งหมายถึง ที่เก็บข้อมูลขนาดใหญ่ที่สามารถเก็บข้อมูลได้ทุกรูปแบบจากแหล่งโดยที่

ไม่ต้องมีการแปลงข้อมูลก่อน หรือหมายถึงการเก็บข้อมูลดิบของข้อมูลที่มีโครงสร้างชัดเจน (Structured Data) ข้อมูลกึ่งโครงสร้าง (Semi-Structured Data) และข้อมูลที่ไม่มีโครงสร้างแน่นอน (Unstructured Data) เพื่อนำข้อมูลที่ได้รับมาจัดทำระบบงานต้นแบบในการวิเคราะห์ความเสี่ยงและคัดกรองรายเพื่อตรวจสอบธุรกรรมด้านกำหนดราคาโอน อันจะทำให้การตรวจสอบและจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศมีประสิทธิภาพมากขึ้น

### 2.1.3 ความจำเป็นในการดำเนินการแก้ไขหรือพัฒนา

กรมสรรพากรเริ่มมีการตรวจสอบประเด็นการกำหนดราคาโอนตั้งแต่ ปีพ.ศ. 2545 เป็นต้นมา โดยอ้างอิงบทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) มาตรา 65 ทวิ (7) มาตรา 65 ตริ (15) มาตรา 70 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 ซึ่งจากการค้นคว้าบทความทางวิชาการของสถาบันเศรษฐกิจของชาติ ฉบับวันที่ 28 สิงหาคม 2562 ซึ่งได้ทำการศึกษางานวิจัยของ Muthitacharoen and Sampantharak (2019) ที่ศึกษาเกี่ยวกับแรงจูงใจ การโยกย้ายกำไรเพื่อหลบเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติใน ASEAN5 และวิเคราะห์ประสิทธิผลของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีต่าง ๆ ผ่านข้อมูลงบการเงินของบริษัทข้ามชาติ ในช่วงปี 2005-2016 พบว่า

1) บริษัทข้ามชาติใน ASEAN5 มีการโยกย้ายรายงานผลกำไรระหว่างบริษัทในเครือเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอย่างมีนัยสำคัญทั้งทางเชิงสถิติและเชิงเศรษฐศาสตร์

2) ระดับความเข้มงวดในการตรวจสอบบัญชี (auditing scrutiny) มีประสิทธิผลในการลดแรงจูงใจในการโยกย้ายกำไรของบริษัทข้ามชาติอย่างมีนัยสำคัญ

ผลการวิจัยดังกล่าวสอดคล้องกับพฤติกรรมของบริษัทข้ามชาติที่เข้ามาลงทุนในประเทศไทย ซึ่งจากการสอบถามเจ้าหน้าที่สรรพากร กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ทำให้ทราบว่าประเด็นการกำหนดราคาโอนก่อนมีการออกกฎหมาย มี 3 กรณี คือ

(1) การประเมินภาษีจากการตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานสรรพากรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณี การจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า Advance Pricing Arrangement (APA)

(3) กรณีการระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศ Mutual Agreement Procedure (MAP)

เมื่อประเทศไทยได้มีการออกกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนแล้ว การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรม จึงต้องวิเคราะห์กฎหมายว่ามีความเหมาะสมกับบริบทโลกที่เปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ หรือต้องปรับเปลี่ยนสิ่งใด และการบริหารจัดการภาษี กรณีการกำหนดราคาโอนมีประสิทธิภาพแล้วหรือไม่ ดังนี้

1) การวิเคราะห์เปรียบเทียบกฎหมาย กรณีตรวจสอบพบว่ามีกำหนดราคาโอนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ปราบกฏผล ดังนี้

การดำเนินการ	กฎหมายเดิม	กฎหมายใหม่
1. ปรับปรุงเพิ่มกำไร	ทำได้	ทำได้
2. ปรับปรุงลดกำไร : กฎหมายภายใน	ทำไม่ได้	ทำได้

การดำเนินการ	กฎหมายเดิม	กฎหมายใหม่
3. ปรับปรุงลดกำไร : ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน	ทำได้	ทำได้
4. ประเมินภาษีเพิ่ม : อยู่ในอายุความประเมิน	ทำได้	ทำได้
5. ประเมินภาษีเพิ่ม : ไม่อยู่ในอายุความประเมิน	ทำไม่ได้	ทำไม่ได้
6. คืบภาษีที่ชำระไว้เกิน : อยู่ในอายุความขอคืนบททั่วไป 3 ปี	ทำได้	ทำได้
7. คืบภาษีที่ชำระไว้เกิน : พ้นกำหนดอายุความขอคืนบททั่วไป 3 ปี	ทำไม่ได้	ทำได้ มีบทบัญญัติเพิ่มเติม อายุความพิเศษ

2) การบริหารจัดการเก็บภาษี กรณีการตรวจสอบธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอน มีประสิทธิภาพหรือไม่

ก่อนการตรากฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน การตรวจสอบภาษีของบริษัทข้ามชาติ เกี่ยวกับธุรกรรมการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) สำหรับวิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณาเอกสารหลักฐานที่ได้จัดทำขึ้นจริงในแต่ละขั้นตอนของการกระทำธุรกรรมและเก็บรักษาไว้ ณ สถานประกอบการ ซึ่งเอกสารที่กล่าวถึงได้แก่

- เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้งโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ

- งบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน

- เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี และเหตุผลในการใช้ กลยุทธ์ดังกล่าว

- เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของธุรกรรม

ที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

- เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

- นโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์และข้อมูลทางการตลาด รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดยต้องคำนึงถึงหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง

- เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา ฯลฯ

ซึ่งเอกสารที่ได้กล่าวข้างต้น มิได้มีการจัดเก็บในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ การวิเคราะห์ความเสี่ยงของธุรกรรมด้านกำหนดราคาโอน เพื่อคัดกรองรายเป้าหมายเข้าสู่กระบวนการตรวจสอบ จะดำเนินการโดยเจ้าพนักงานประเมินทั้งสิ้น ยังไม่มีระบบงานใดที่จะรองรับการตรวจสอบธุรกรรมดังกล่าว ทั้งนี้ ในการคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด แนวปฏิบัติของกรมสรรพากรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545ฯ กำหนดไว้ 4 วิธี (วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม วิธีราคาขายต่อ วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม และวิธีอื่น ๆ) ซึ่งวิธีการคำนวณดังกล่าวสอดคล้องกับวิธีการกำหนดราคาที่ใช้ในการทดสอบราคาตลาดที่ OECD กำหนดไว้ ณ ขณะนั้น เพื่อความเข้าใจขอยกตัวอย่างการคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดที่เจ้าพนักงานประเมิน กรมสรรพากร ดำเนินการเองทุกขั้นตอนของการตรวจสอบธุรกรรมดังกล่าว



### ตัวอย่างที่ 1 การขายสินค้าด้วยวิธีทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม

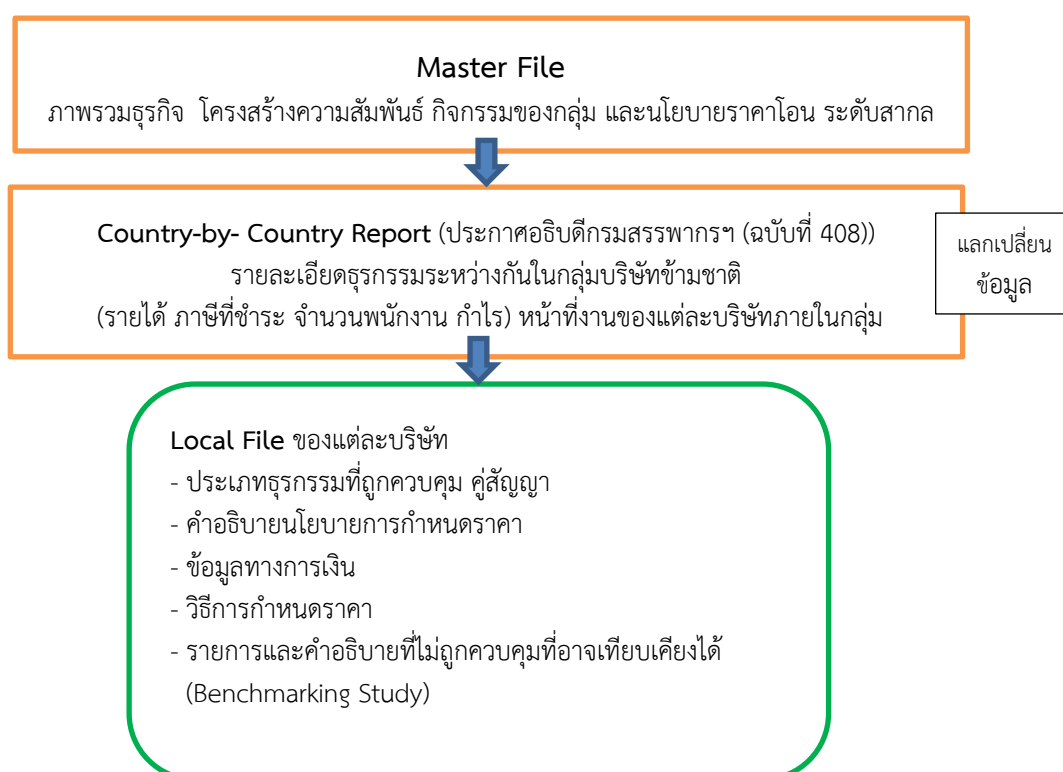
บริษัท ก ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือในราคา 75 บาท ต้นทุนสินค้าที่ขาย คือ 50 บาท บริษัท ข ขายสินค้าชนิดเดียวกันให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไปในราคา 100 บาท ต้นทุนสินค้าที่ขาย คือ 60 บาท ดังนั้น อัตรากำไรขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน คือ 40% ของราคาขาย หรือ ร้อยละ 66.67 ของต้นทุนสินค้า (40/60) การคำนวณหาราคาตลาดที่บริษัท ก ขายให้บริษัท A คำนวณได้ ดังนี้

ต้นทุนสินค้าที่ขายให้แก่บริษัทในเครือ	=	50 บาท
บวก กำไรขั้นต้น (50×66.67%)	=	33.34 บาท
ราคาตลาด (50+33.34)	=	83.34 บาท

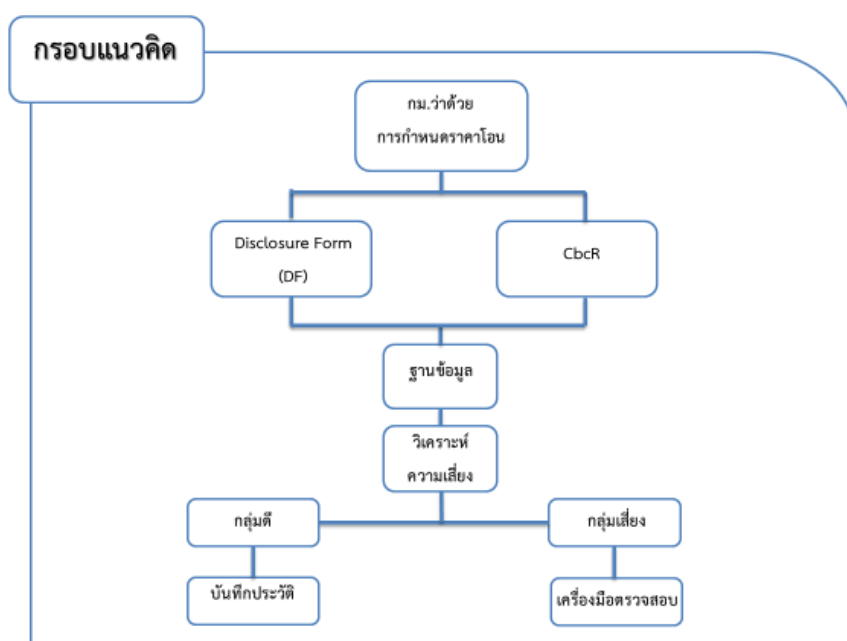
### ตัวอย่างที่ 2 การให้กู้ยืมเงิน

ธนาคารในประเทศญี่ปุ่นให้สาขาในประเทศไทยกู้ยืมเงินในอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 20 ต่อปี ในขณะที่ให้บุคคลทั่วไปที่ไม่มีความสัมพันธ์กันกู้ยืมเงินในอัตราร้อยละ 12 ต่อปี กรณีนี้ถือว่าอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 20 ต่อปี เป็นอัตราที่เกินกว่าที่ควรจะเป็น ดังนั้น ส่วนที่เกินกว่าร้อยละ 12 ต่อปี (8%) ไม่สามารถนำมาถือเป็นรายจ่ายทางภาษีของสาขาในประเทศไทยได้ และถือว่าดอกเบี้ยร้อยละ 12 ต่อปี เป็นราคาตลาด (Arm's Length Price)

อย่างไรก็ตาม ตามข้อกำหนดของกฎหมายและกรอบความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development : OECD) กรมสรรพากรจะได้รับเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน ดังนี้



จากข้อมูลข้างต้น การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี กรณีการตรวจสอบการทำธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอน ผู้ศึกษาได้กำหนดกรอบแนวคิด ดังนี้



จากกรอบแนวความคิดที่นำเสนอ เครื่องมือการตรวจสอบที่จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบภาษีอากรและประเมินความเสี่ยงของการทำธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) คือ ระบบงานที่รองรับการตรวจสอบธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอนของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises : MNEs) รวมถึงกลุ่มธุรกิจภายในประเทศที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ และการควบคุมที่อาจมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินในการทำธุรกรรมระหว่างกันที่แตกต่างไปจากราคาตลาด ซึ่งจะเป็นการบริหารจัดการข้อมูลที่อยู่ในรูปแบบกระดาษและอิเล็กทรอนิกส์ให้เป็นฐานข้อมูลเดียวกันและใช้เป็นเครื่องมือในการกำหนดเกณฑ์ความเสี่ยงและคัดแยกรายชื่อผู้เสียภาษีออกเป็นกลุ่มดีและกลุ่มเสี่ยง เพื่อนำรายเข้าสู่กระบวนการตรวจสอบต่อไป ผู้ศึกษาเห็นว่า การจัดทำระบบงานข้างต้นจะส่งผลให้การตรวจสอบธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) มีประสิทธิภาพมากขึ้น จะสามารถสร้างความเป็นธรรมในระบบการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐได้ช่องทางหนึ่ง แม้ว่าการออกกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนสามารถลดความไม่เป็นธรรมในการทำธุรกรรมระหว่างประเทศได้ แต่การแก้ไขปัญหาในการป้องกันการโอนถ่ายกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่าของบริษัทข้ามชาติระดับโลกต้องได้รับความร่วมมือจากนานาประเทศ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีของประเทศอันเป็นแหล่งเงินได้เป็นไปอย่างเสมอภาคและเป็นธรรม ประกอบกับที่ประชุมกรอบความร่วมมือระหว่างประเทศเกี่ยวกับการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร (OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit : Inclusive Framework on BEPS) ที่ประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นสมาชิกมีมติเห็นชอบแนวทาง 2 เสาหลัก ในการจัดการความท้าทายทางภาษีที่เกิดจากเศรษฐกิจดิจิทัล เพื่อเป็นแนวทางการจัดเก็บภาษีในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล ประกอบด้วย

1) Pillar 1 : การจัดสรรกำไรและสิทธิการจ้ดเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises (MNEs) ขนาดใหญ่

2) Pillar 2 : การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขั้นต่ำ (Global Minimum Tax) จากกลุ่มบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ เพื่อลดการแข่งขันทางภาษีระหว่างประเทศ โดยกำหนดให้กลุ่มบริษัทดังกล่าวเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่แท้จริง ไม่น้อยกว่าร้อยละ 15

ในอนาคตประเทศไทยจะมีการตรากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มตามกรอบความร่วมมือระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นมาตรการที่ถูกนำเสนอเพื่อสร้างความเป็นหนึ่งเดียวกันของระบบภาษีอากรทั่วโลก หรือที่เรียกว่า มาตรการการจัดเก็บภาษีขั้นต่ำ เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนกำไร (Pillar two) หากกฎหมายมีผลบังคับใช้ย่อมส่งผลให้การบริหารจัดการเก็บภาษีระหว่างประเทศมีความเสมอภาคและเป็นธรรมมากขึ้น

## 2.2 การกำหนดข้อเสนอเชิงนโยบาย

### 2.2.1 หลักการ แนวคิด ที่ใช้เป็นกรอบในการจัดทำข้อเสนอ

การแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศและการกำหนดให้บริษัทในกลุ่มบริษัทข้ามชาติต้องนำส่งข้อมูล ต้องมีการบริหารจัดการข้อมูลที่ได้รับมาอย่างเป็นระบบ ซึ่งการดำเนินการให้บรรลุเป้าประสงค์ของประเทศต้องขับเคลื่อนกระบวนการภายใต้กรอบแนวคิด ต่อไปนี้

#### (1) Digital Transformation

การบริหารงานในยุค 4.0 ทุกองค์กรต่างก็เปลี่ยนแนวคิดโดยการนำเทคโนโลยีมาปรับใช้ในกระบวนการทำงาน การให้บริการแก่ลูกค้า ด้วยการวางรากฐาน เป้าหมาย เพิ่มคุณค่าให้แก่ทุกภาคส่วนที่เกี่ยวข้อง โดย

- กำหนดกระบวนการบริหารจัดการใหม่ ในองค์กรมีกระบวนการมากมายและหลากหลายซึ่งจะดำเนินการทุกกระบวนการคงไม่สามารถเป็นไปได้ ดังนั้น ต้องรับฟังความคิดเห็นและนำมาใช้ตัดสินใจเลือกกระบวนการที่จะนำไปสู่ระบบดิจิทัล อันจะคุ้มค่าต่อการลงทุนและสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่องค์กร

- ระบุเทคโนโลยีหลักสำคัญ เนื่องจากปัจจุบันเทคโนโลยีสารสนเทศมีความหลากหลายและมีอยู่มากมาย แต่อาจจะไม่เหมาะกับองค์กรหรือไม่เหมาะกับกระบวนการที่ต้องปรับปรุง ดังนั้น ก่อนปรับเปลี่ยนสู่ความเป็นดิจิทัลต้องกำหนดเทคโนโลยีที่จะใช้ให้ชัดเจนก่อนลงมือปฏิบัติงาน

- สร้างวัฒนธรรมองค์กรดึงดูดคนมีศักยภาพ การปรับตัวสู่ดิจิทัลต้องระดมคนกล้า กล้าทำ มีความสามารถในองค์กร ออกมาร่วมพลังเพื่อปรับกระบวนการต่าง ๆ สู่ความเป็นดิจิทัล

- กำหนด Roadmap ต้องจัดวางสมมติฐาน กำหนดขั้นตอนเพื่อให้มีเส้นทางไปสู่ดิจิทัลอย่างมีจุดมุ่งหมาย มีแผนป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น

- กำหนด KPI แผนการเปลี่ยนแปลงสู่ดิจิทัล จะต้องมีเป้าหมายที่ชัดเจน เพื่อติดตามและประเมินประสิทธิภาพ และการดำเนินการที่มีเส้นทางพัฒนาไปสู่ความสำเร็จ

#### (2) หลักการทำงานแบบ Agile Methodology

การทำงานแบบ Agile คือ การจัดระเบียบและวิธีคิดให้เป็นแบบแผนของหลักการบริหารต่าง ๆ เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพการทำงานในยุคดิจิทัลที่มีการแข่งขันและเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ประกอบด้วย

- ปรับรูปแบบการทำงานให้เป็น Cross-functional team โดยนำบุคลากรจากหลายส่วนงาน มารวมอยู่ในทีมเดียวกันเพื่อแลกเปลี่ยนประสบการณ์ และส่งเสริมการประสานงานให้มีความคล่องตัวมากขึ้น

- กำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของทีมที่กำหนดให้ชัดเจน ต้องมี Project Owner ในการกำกับการทำงาน มีอำนาจตัดสินใจ แต่ละคนมีบทบาทและหน้าที่ชัดเจน ทำให้เกิดความสะดวกและรวดเร็ว

- บุคลากรที่เข้าร่วมการทำงานจะต้องรับผิดชอบหน้าที่ของตนเองที่ได้รับมอบหมาย รวมถึงการกลับไปประสานกับหน่วยงานตนเองเพื่อนำผลมาประกอบ jigsaw เพื่อก่อให้เกิดความสำเร็จในภาพรวมของโครงการ

- การจัดแบ่งงานต่าง ๆ ในโครงการให้เป็นส่วนงานย่อย กำหนดเป้าหมาย เพื่อให้สามารถสร้างความสำเร็จแต่ละส่วนงานย่อยในระยะเวลาอันสั้น ส่วนงานย่อยใดที่ไม่สามารถทำได้ กล่าวคือเป็น blocker ที่ทำให้งานโครงการในภาพใหญ่อาจไม่สำเร็จ ต้องได้รับการกำกับดูแลและหาแนวทางการแก้ไขเพื่อไม่ให้เป็นอุปสรรคต่อส่วนงานย่อยอื่น ๆ

- การสื่อสารความคืบหน้าของส่วนงานย่อยที่ได้รับการมอบหมาย เพื่อให้แต่ละทีมได้รับทราบต่อเนื่อง หากมีปัญหาคือจะส่งผลกระทบต่อเนื้อเรื่องจะได้เตรียมความพร้อมหรือร่วมจัดปัญหาที่อาจเกิดขึ้นได้ทันเวลา

- ทีมงานทุกคนจะต้องเรียนรู้อยู่เสมอ จากข้อผิดพลาดและข้อดีที่ทำให้เกิดผลสำเร็จ ทำให้เกิดทักษะในการแก้ไขปัญหาและทำงานได้อย่างลุล่วงตามเป้าหมายที่มุ่งหวัง

### (3) การบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์ (Result Based Management)

การบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์เป็นกิจกรรมสำคัญของแผนการปรับเปลี่ยนบทบาท ภารกิจ และวิธีการบริหารงานของภาครัฐตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. ๒๕๔๐ และพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๔๕ มาตรา ๗/๑ ซึ่งคำนึงถึงประชาชนและผลสัมฤทธิ์ของงาน เพื่อให้การทำงานของหน่วยงานหรือโครงการมุ่งเน้นผลลัพธ์ของงานมากกว่าเน้นปัจจัยนำเข้า กระบวนการทำงาน และกฎระเบียบที่เคร่งครัด โดยจะมีการวัดผลอย่างเป็นรูปธรรม การบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์ให้ความสำคัญกับการกำหนดวิสัยทัศน์ พันธกิจ วัตถุประสงค์ เป้าหมายที่ชัดเจน และการกำหนดผลผลิตผลลัพธ์ที่สอดคล้องกัน รวมถึงมีการกำหนดตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่ชัดเจนในการวัด ความก้าวหน้าในการปฏิบัติงานเพื่อให้การทำงานมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล มีความรับผิดชอบต่อประชาชน การบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กร ช่วยให้การบริหารงานเป็นไปอย่างเหมาะสม มีทิศทางในการปฏิบัติงาน มีระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นระยะ ๆ ทำให้ทราบผลการปฏิบัติงานเมื่อเทียบกับแผนหรือเป้าหมาย สามารถรายงานความก้าวหน้าผลการปฏิบัติงานต่อผู้บริหารและทำให้แก้ปัญหาได้ทันทั่วทั้ง

ความเป็นมาของการบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์ มาจากแนวคิดของการบริหารจัดการแนวใหม่ (New Management) ที่มุ่งเน้นการให้ความสำคัญต่อ

- ความประหยัด (Economy) การใช้ต้นทุนหรือทรัพยากรการผลิตอย่างเหมาะสม และมีความคุ้มค่าที่สุด

- ประสิทธิภาพ (Efficiency) ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานให้ได้ผลงานในระดับที่สูงกว่าปัจจัยนำเข้า

- ประสิทธิภาพ (Effectiveness) ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ความหมายของการบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์ (Result Based Management) คือ วิธีการบริหารที่มุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ หรือผลการปฏิบัติงานเป็นหลัก โดยมีการวัดผลการปฏิบัติงานด้วยตัวชี้วัดอย่างเป็นรูปธรรม เพื่อให้บรรลุ วัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ทำให้ผู้บริหารทราบผลความก้าวหน้าของการดำเนินงานเป็นระยะ ๆ และสามารถแก้ไขปัญหาได้ทันทั่วทั้งที่เป็นการควบคุมทิศทางการดำเนินงานให้มุ่งสู่วิสัยทัศน์ของหน่วยงาน

- ผลผลิต (Outputs) หมายถึง งาน บริการ หรือกิจกรรมที่เจ้าหน้าที่ทำเสร็จสมบูรณ์ พร้อมส่งมอบให้ประชาชนผู้รับบริการ ผลผลิตเป็นผลงานที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมโดยตรง

- ผลลัพธ์ (Outcomes) หมายถึง ผลที่เกิดขึ้นตามมา ผลกระทบ หรือเงื่อนไข ที่เกิดจากผลผลิต โดยผลลัพธ์มีความสัมพันธ์โดยตรงกับประชาชนผู้รับบริการและสาธารณชน ดังนั้น ผลสัมฤทธิ์ คือ งานบริการหรือกิจกรรมที่เกิดจากการทำงานได้ผลผลิต (Outputs) ตามเป้าหมาย และเกิด ผลลัพธ์ (Outcomes) ตรงตามวัตถุประสงค์ กล่าวคือ ผลผลิตสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้อย่างแท้จริง หรือเป็นที่ พึงพอใจ ตัวอย่างเช่น ซ่อมถนนได้เป็นระยะทาง 5 กิโลเมตร เป็นผลผลิต (Outputs) ถนนสายนั้นทำให้ ประชาชนได้รับความสะดวกในการเดินทางจากการซ่อมแซมเป็นผลลัพธ์ (Outcomes) เป็นต้น

หลักการบริหารงานมุ่งผลสัมฤทธิ์ มี ๖ ประการ ดังนี้

1. หลักนิติธรรม (Rule of Law) หมายถึง ความถูกต้อง เป็นธรรม และการปฏิบัติตาม กฎกติกาที่ตกลงกันไว้อย่างเคร่งครัดโดยคำนึงสิทธิ เสรีภาพ ความยุติธรรมของสมาชิก

2. หลักคุณธรรม (Ethics) หมายถึง การยึดมั่นในความถูกต้องดีงาม การส่งเสริม สนับสนุนให้พัฒนาตนเองไปพร้อมกัน เพื่อให้มีความซื่อสัตย์ จริงใจ ชยัน อดทน มีระเบียบวินัย

3. หลักความโปร่งใส (Transparency) หมายถึง การสร้างความไว้วางใจซึ่งกันและกัน โดยปรับปรุงกลไกการทำงานขององค์กรให้มีความโปร่งใส

4. หลักการมีส่วนร่วม (Participation) หมายถึง การเปิดโอกาสให้มีส่วนร่วมรับรู้ และเสนอความเห็นในการตัดสินใจแก้ไขปัญหาต่าง ๆ การแสดงความคิดเห็นอื่น ๆ

5. หลักความรับผิดชอบ (Accountability) หมายถึง การตระหนักในสิทธิหน้าที่ ความสำนึกในหน้าที่รับผิดชอบ ตลอดจนการเคารพในความคิดเห็นที่แตกต่าง และความกล้าที่จะยอมรับผลดี และผลเสียจากการกระทำของตน เช่น รับผิดชอบต่อลูกค้า ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องยอมรับต่อผลการดำเนินการ

6. หลักความคุ้มค่า (Utility) หมายถึง การบริหารจัดการและใช้ทรัพยากรที่มีจำกัด เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ส่วนรวม โดยมีความประหยัด ใช้อย่างคุ้มค่า สร้างสรรค์สินค้าและบริการที่มี คุณภาพ สามารถแข่งขันได้ในเวทีโลก และรักษาพัฒนาทรัพยากรธรรมชาติให้สมบูรณ์ยั่งยืน

ลักษณะของการบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์เกี่ยวข้องกับทุกกระบวนการของการบริหาร (PDCA) ได้แก่

Plan : มีวัตถุประสงค์ หรือ เป้าหมายที่ชัดเจน (ต้องการทราบว่าผลสัมฤทธิ์คืออะไร)

Do : มีการปฏิบัติงานที่มุ่งให้เกิดผลสัมฤทธิ์ตามแผนที่วางไว้หรือไม่

Check : มีการตรวจสอบว่าปฏิบัติได้ผลสัมฤทธิ์ตามที่วางแผนไว้หรือไม่

Act : ปรับปรุงแก้ไขให้ได้ผลสัมฤทธิ์ตามแผนที่วางไว้

การบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์เป็นส่วนหนึ่งของการบริหารเชิงกลยุทธ์ การบริหาร มุ่งผลสัมฤทธิ์มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับการบริหารงานเชิงกลยุทธ์ โดยใช้วิสัยทัศน์ พันธกิจ วัตถุประสงค์ และ

กลยุทธ์ ซึ่งอยู่ในแผนกลยุทธ์ขององค์กรเป็นกรอบในการกำหนดปัจจัยหลักแห่งความสำเร็จ (CSF) และตัวชี้วัดผลการดำเนินงานหลัก (KPI) การบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์จึงเป็นเครื่องมือช่วยประเมินความสำเร็จของการดำเนินการตามกลยุทธ์ องค์กรที่มีการบริหารเชิงกลยุทธ์สามารถใช้ปัจจัยหลักแห่งความสำเร็จ (CSF) และตัวชี้วัดผลการดำเนินงานหลัก (KPI) ของการบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์ เป็นกรอบวัดผลการปฏิบัติงานขององค์กรเทียบกับเป้าหมาย เพื่อให้รู้ถึงความก้าวหน้าของการบรรลุวิสัยทัศน์ หากผลงานยังไม่เป็นไปตามเป้าหมาย ผู้บริหารองค์กรควรปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ให้เหมาะสม

## 2.2.2 การวิเคราะห์ข้อมูลที่เกี่ยวข้องประกอบการนำเสนอ

การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ กรณีการทำธุรกรรมด้วยการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) มีปัจจัยที่เกี่ยวข้องหลายด้าน ดังนี้

### (1) ปัจจัยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

การออกกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอน ในปี พ.ศ. 2561 มีผลให้กรมสรรพากรได้รับข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีหลายด้าน แต่ระบบงานปัจจุบันยังไม่รองรับการตรวจสอบธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) การคัดเลือกรายที่มีความเสี่ยงในการปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีไม่ถูกต้องและมีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษียังไม่สามารถดำเนินการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ได้ ดังนั้น การพัฒนาระบบงานให้ก้าวทันธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) จึงเป็นช่องทางการเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบภาษีของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ด้านทุน การจัดการ และการควบคุมได้ ด้วยการจัดทำโมเดลต้นแบบ (Prototype) ตามหลักการบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์ ดังนี้

Plan : มีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างระบบงานที่ทันสมัย เพื่อรองรับธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) เพื่อวิเคราะห์ความเสี่ยงและคัดกรองรายเข้าสู่กระบวนการตรวจสอบ

Do : มีการปฏิบัติงานที่มุ่งให้เกิดผลสัมฤทธิ์ตามแผนงาน/โครงการ ที่กำหนด

Check : มีการทดสอบระบบงานก่อนใช้ปฏิบัติงานจริง

Act : ปรับปรุงแก้ไขให้ได้ผลสัมฤทธิ์ตามเป้าประสงค์ของแผนงาน/โครงการ

ดังนั้น การนำเทคโนโลยีที่ทันสมัยหรือเทคนิคการจัดการข้อมูลในรูปแบบใหม่ มาเป็นเครื่องมือช่วยในการตรวจสอบ จึงช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีได้ ก่อให้เกิดความคุ้มค่าในการใช้ทรัพยากร สอดคล้องกับแนวคิด Digital Transformation นอกจากนี้ การจัดทำแผนงานหรือโครงการที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศจำเป็นต้องมีผู้เชี่ยวชาญด้านคอมพิวเตอร์มาร่วมทำงาน การประสานความร่วมมือดังกล่าว ได้นำแนวคิดการทำงานแบบ Agile Methodology มาปรับรูปแบบการทำงานให้เป็น Cross-functional team โดยนำคนจากหลายส่วนงานมารวมอยู่ในทีมเดียวกันเพื่อแลกเปลี่ยนประสบการณ์ และส่งเสริมการประสานงานให้มีความคล่องตัวมากขึ้น

### (2) ปัจจัยด้านกฎหมาย

มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร “เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใด หรือยังให้ทราบกันไปด้วยวิธีใด เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย ”

มาตรา 4 (2) แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. ๒๕๖๒ “พระราชบัญญัตินี้ไม่ใช่บังคับแก่ การดำเนินการของหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่ในการรักษาความมั่นคงของรัฐ ซึ่งรวมถึงความมั่นคงทางการคลังของรัฐ...”

อย่างไรก็ตาม แม้ว่ากฎหมายทั้ง 2 มาตรา จะไม่เป็นอุปสรรคต่อการกระบวนกรเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ เนื่องจากการสร้างความมั่นคงทางการคลังของรัฐในการบริหารจัดการเก็บรายได้เพื่อการบริหารประเทศ แต่การแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศจะได้รับเอกสารจาก 2 แหล่ง คือ Master File และ CbCr ที่จัดทำโดยบริษัทแม่ ในขณะที่ Local File จัดทำเป็นรายบริษัท (บริษัทลูกแต่ละแห่ง) ดังนั้น การบริหารจัดการข้อมูลดังกล่าวจะต้องดำเนินการเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร จึงควรมีการผ่อนปรนเกี่ยวกับรูปแบบการนำส่งข้อมูลให้สอดคล้องกับระบบงานที่จะพัฒนาเพื่อรองรับการตรวจสอบธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอน รวมทั้งเศรษฐกิจสมัยใหม่ เพื่อลดภาระของผู้เสียภาษีและเพิ่มความคล่องตัวในการแข่งขันทางธุรกิจ

นอกจากนี้ การที่ที่ประชุมกรอบความร่วมมือระหว่างประเทศเกี่ยวกับการกีดกร่อนฐานภาษีและการโยกย้ายกำไร ได้มีมติเห็นชอบแนวทาง 2 เสาหลักในการจัดการความท้าทายทางภาษีที่เกิดจากเศรษฐกิจดิจิทัล (Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy) เพื่อเป็นแนวทางการจัดเก็บภาษียุคเศรษฐกิจดิจิทัลที่ประกอบด้วย

1. Pillar 1 : การจัดสรรกำไรและสิทธิการจัดเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ เพื่อให้มีความเป็นธรรมมากขึ้น

2. Pillar 2 : การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขั้นต่ำ (Global Minimum Tax) จากกลุ่มนิติบุคคลข้ามชาติขนาดใหญ่ เพื่อลดการแข่งขันทางภาษีระหว่างประเทศ

ซึ่งแนวทางทั้งสองทาง ต้องอนุวัติกฎหมายภายในเพื่อรองรับหลักการปฏิบัติให้มีผลบังคับใช้ ทั้งนี้ การออกกฎหมายดังกล่าวไม่เป็นอุปสรรคต่อการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร

### (3) ด้านเศรษฐกิจ

เศรษฐกิจดิจิทัลเป็นกระแสโลกที่ปรับเปลี่ยนวิธีการดำเนินธุรกิจให้เปลี่ยนไปจากระบบเดิมอย่างสิ้นเชิง ก่อให้เกิดธุรกิจและนวัตกรรมบริการใหม่มากมายที่สามารถเพิ่มปริมาณลูกค้าและสร้างรายได้มหาศาลในระยะเวลาอันสั้น ซึ่งเรียกปรากฏการณ์เช่นนี้เรียกว่า Digital Disruption เมื่อรูปแบบการดำเนินธุรกิจเปลี่ยนแปลงไปหน่วยราชการก็ต้องปรับตัวเพื่อให้มีส่วนช่วยสนับสนุนการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ การใช้เครื่องมือภาษีอากรกำกับเสถียรภาพทางการคลังของประเทศ ภายใต้สภาวะแวดล้อมที่ผู้เสียภาษียังมองว่าภาษีอากรคือภาระ กรมสรรพากรจึงต้องเร่งพัฒนาหรือปรับเปลี่ยนกระบวนการหรือการปรับโครงสร้างองค์กรใหม่ เพื่อรองรับการพัฒนานวัตกรรมได้อย่างรวดเร็ว และก้าวทันต่อความเปลี่ยนแปลง ซึ่งการขับเคลื่อนระบบเศรษฐกิจให้ก้าวอย่างรวดเร็วผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทั้งภาครัฐและภาคเอกชนจะต้องร่วมมือช่วยกัน และนำระบบดิจิทัลไปใช้ให้เกิดคุณค่าเชิงเศรษฐกิจ ให้สามารถรองรับการแข่งขันทั้งภายในและระหว่างประเทศได้ สอดคล้องกับแนวคิด Digital Transformation

### (4) ด้านการบริหารงบประมาณ เทคโนโลยี อัตรากำลังคน

งบประมาณเป็นส่วนสำคัญต่อการพัฒนาทางเทคโนโลยีสารสนเทศ แต่เมื่อมีอยู่อย่างจำกัด ต้องใช้วิธีการบูรณาการและแบ่งปันทรัพยากรหรือสร้างหน่วยงานกลางขึ้นมากำกับดูแลและควบคุมการดำเนินการเกี่ยวกับฐานข้อมูลภาครัฐ เพื่อมุ่งสู่ความสำเร็จในการเป็นรัฐบาลดิจิทัล

เทคโนโลยีสารสนเทศมีความหลากหลาย มูลค่าสูงและเป็นทรัพย์สินทางปัญญา การเลือกใช้จำเป็นต้องเลือกสิ่งที่ดีและคุ้มค่า ประหยัดแต่ส่งผลที่ดีต่อภาครัฐที่สามารถแบ่งปัน โดยต้องสร้าง

อำนาจการต่อรองและนำไปใช้ร่วมกันอย่างมีประสิทธิภาพ การบริหารจัดการฐานข้อมูลที่ได้รับมาจากต่างประเทศ เพื่อประมวลผลด้านการวิเคราะห์ความเสี่ยงหรืออำนาจการควบคุม เพื่อการคัดเลือกรายเป้าหมายในการตรวจสอบความถูกต้องของการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) จะต้องมีระบบงานที่รองรับการตรวจสอบการทำธุรกรรมระหว่างประเทศได้ จึงต้องมีเครื่องคอมพิวเตอร์เครื่องหลักในระบบเครือข่าย (network) เพื่อทำหน้าที่เป็นตัวคุมคอมพิวเตอร์เครื่องอื่น ๆ ที่มาเชื่อมต่อให้เป็นเครือข่ายเดียวกัน และจัดการดูแลข้อมูลคอมพิวเตอร์เครื่องอื่น ๆ ให้ประมวลผลได้อย่างรวดเร็ว ตอบสนองต่อการวิเคราะห์และตัดสินใจได้

อัตรากำลังคน เป็นปัจจัยสำคัญที่หน่วยราชการเริ่มขาดแคลนรวมถึงการบรรจุข้าราชการใหม่ ดังนั้น การพัฒนาระบบฐานข้อมูลเพื่อการตรวจสอบภาษีด้านการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) จะช่วยทั้งด้านการเรียนรู้ การพัฒนาทักษะการทำงาน รวมทั้งช่วยลดค่าใช้จ่ายและระยะเวลาการทำงาน สอดคล้องกับแนวคิด Digital Transformation

#### (5) ด้านการพัฒนาประสิทธิภาพองค์กร

กรมสรรพากรเป็นองค์กรเรียนรู้ มีการส่งเสริมวัฒนธรรม และการสร้างสรรค์นวัตกรรม จึงเป็นโอกาสที่ดีในการพัฒนาระบบบูรณาการฐานข้อมูลเพื่อการตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศ เพราะมีฐานข้อมูลที่ได้รับมาเพื่อการวิเคราะห์ความเสี่ยงด้านต่าง ๆ เป็นจำนวนมาก สามารถเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศได้ การเพิ่มประสิทธิภาพองค์กรให้ก้าวทันความเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ นอกจากมีระบบงานที่ทันสมัยเพื่อขับเคลื่อนภารกิจงานแล้ว บุคลากรที่มีทักษะความชำนาญด้านภาษาต่างประเทศและมีทักษะความเชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบถือเป็นทุนมนุษย์หรือทรัพย์สินที่ประเมินมูลค่าไม่ได้ การพัฒนาทักษะความรู้อย่างต่อเนื่องจะทำให้ทรัพย์สินดังกล่าวเพิ่มมูลค่าได้ เป็นปัจจัยสำคัญในการพัฒนาประสิทธิภาพองค์กรตลอดไป

### 2.2.3 แนวทางในการแก้ไขปัญหาหรือพัฒนานโยบายที่สอดคล้องกับการวิเคราะห์

ผู้ศึกษาได้ถอดรหัสกรอบแนวคิดจากการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ กรณีการทำธุรกรรมด้วยการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) สามารถสรุปเป็นข้อเสนอได้ดังนี้

(1) การนำเทคโนโลยีสารสนเทศหรือเทคนิคการจัดการข้อมูลในรูปแบบใหม่ เพื่อตรวจสอบธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) โดยจัดทำเป็นโมเดลต้นแบบการคัดเลือกรายเป้าหมายสำหรับการจัดให้มีระบบการตรวจสอบธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Analysis) ในอนาคต พร้อมทั้งการกำหนดเกณฑ์การเปรียบเทียบกับต่างประเทศอย่างน้อย 3 ประเทศ เพื่อให้การตรวจสอบราคาโอน (Transfer Pricing) เป็นไปอย่างเสมอภาคและเป็นธรรม

(2) กรมสรรพากรควรผ่อนปรนรูปแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลให้ง่ายขึ้น และแสวงหาข้อมูลในฐานะ Active Partner คือ ทุกภาคส่วนต้องร่วมมือร่วมใจกันทำหน้าที่ในบทบาทตัวเอง โดยไม่จำเป็นต้องรอภาครัฐ เพื่อให้การแข่งขันภาคธุรกิจดำเนินการได้อย่างคล่องตัว

(3) การปรับเปลี่ยนโครงสร้างของส่วนงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศ ให้เหมาะสมกับบริบทที่เปลี่ยนไป ให้สอดคล้องกับเศรษฐกิจดิจิทัลที่กำลังก้าวสู่ทิศทางของโลกธุรกิจที่ไร้คนกลาง สภาวะเช่นนี้จะกระทบต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ การมีหน่วยงานหลักในการตรวจสอบธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ในด้านทุน



การจัดการ และการควบคุม อาจมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินในการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ให้แตกต่างไปจากราคาตลาด (Arm's Length Price) การมีส่วนงานที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน จะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติเป็นไปอย่างเสมอภาคและเป็นธรรม

(4) พัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ด้านการสื่อสารภาษาต่างประเทศ รวมทั้งการใช้ข้อมูลดิจิทัล เพื่อนำข้อมูลดิจิทัลไปใช้ประโยชน์กับการปฏิบัติงาน สร้างมูลค่าการใช้ข้อมูลและช่วยสร้างสรรค์แนวทางการพัฒนาระบบสนับสนุนการตรวจสอบภาษีต่าง ๆ เพื่อลดต้นทุนการดำเนินการ สร้างความเชื่อมั่นและเป็นธรรมต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรในอนาคต

จากแนวทางที่กล่าวมา การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีโดยการให้ความสำคัญกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) จะช่วยให้กรมสรรพากรมีเครื่องมือในการจัดการข้อพิพาทเรื่องราคาโอน (Transfer Pricing) การปกป้องฐานภาษีนิติบุคคลจากเทคนิคการวางแผนภาษีระหว่างประเทศเชิงรุก โดยอิงจากการกำหนดราคาโอนในบริบทของการเพิ่มขึ้นของกระแสเงินทุนไหลเข้าจากต่างประเทศ (FDI) การกำหนดราคาโอนที่คู่สัญญาอิสระต่อกันจึงไม่ได้รับการพิจารณาเป็นพิเศษ กฎระเบียบต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีที่เป็นเจตนาธรรมดั้งเดิมจะมองเห็นได้ชัดเจนเป็นพิเศษ จะมีการโน้มเข้าหากันของวิธีการและกฎหมายเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาโอนในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก พลวัตหลักของการป้องกันการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) เริ่มจากสนธิสัญญาภาษีต้นแบบที่จัดทำโดยสันนิบาตแห่งชาติและต่อมา OECD ได้กำหนดขอบเขตและวิธีการที่เป็นหลักสากลไปจนถึงกฎหมายสนธิสัญญาภาษี และมีการพัฒนาความร่วมมือจากกฎหมายสนธิสัญญาภาษี ไปจนถึงกฎหมายภายในประเทศ ดังเช่น การกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับราคาโอนในประเทศไทย โดยการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรปี 2561 กล่าวอีกนัยหนึ่ง การป้องกันการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ได้รับการปลูกถ่ายโดยพื้นฐานผ่านเครือข่ายสนธิสัญญาภาษี และต่อมาได้แทรกซึมเข้าสู่กฎหมายภายในประเทศจำนวนมากขึ้นเรื่อย ๆ

ทั้งนี้ การที่กรมสรรพากรจะไปถึงจุดของการป้องกันการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) เช่นเดียวกับประเทศพัฒนาแล้วนั้น จำเป็นต้องจัดหาทรัพยากรอีกหลายด้าน รวมทั้งการพิจารณาข้อจำกัดที่เกี่ยวข้อง อาทิเช่น

(1) การจัดหาข้อมูลขนาดใหญ่ เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ราคา เพื่อแก้ไขปัญหาความไม่ชัดเจนกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทข้ามชาติดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพเช่นเดียวกับภาษีจากกำไรในปัจจุบัน การจัดหาข้อมูลจึงเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่งและเป็นพื้นฐานเบื้องต้นในการเจรจาที่จะนำไปสู่ผลการประเมินเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างประเทศ

(2) การจัดทำแนวปฏิบัติด้านการคำนวณราคาที่ชัดเจน การจัดสรรตามสูตรอาจทำให้อัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลมีความโปร่งใสมากขึ้น เป็นที่พึงปรารถนาในแง่ของนโยบายภาษีและหลักการประชาธิปไตย แม้ว่าจะยังไม่ชัดเจนว่าจะเป็นที่พึงปรารถนาในแง่ของความเป็นจริงทางการเมืองหรือไม่

(3) การพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ด้านการสื่อสารภาษาต่างประเทศ รวมทั้งการใช้ข้อมูลดิจิทัล เพื่อนำข้อมูลดิจิทัลไปใช้ประโยชน์กับการปฏิบัติงาน สร้างมูลค่าการใช้ข้อมูลและช่วยสร้างสรรค์แนวทางการพัฒนาระบบสนับสนุนการตรวจสอบภาษีต่าง ๆ เพื่อลดต้นทุนการดำเนินการ สร้างความเชื่อมั่นและเป็นธรรมต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรในอนาคต

(4) การพิจารณาถึงประโยชน์ของข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า (APA) และขั้นตอนข้อตกลงร่วมกัน (MAP) ซึ่งข้อได้เปรียบของ MAP และ APA ระดับทวิภาคีหรือพหุภาคีเสนอไว้ก็คือ การรวมข้อตกลง

ของหน่วยงานด้านภาษีไว้ทั้งสองด้าน จะเป็นข้อมูลสรุปที่นำมาสู่ความมั่นใจได้ว่า เมื่อใช้ข้อตกลงดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งในการพิจารณา มีผลให้การเก็บภาษีซ้ำซ้อนหมดไป ข้อได้เปรียบที่สำคัญอื่น ๆ ที่ APA เสนอ มาจากความสามารถในการประเมินแผนธุรกิจล่วงหน้าในสถานการณ์ที่ผู้เสียภาษีและรัฐบาลที่ได้รับผลกระทบสามารถตกลงเกี่ยวกับวิธีการคำนวณซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการพัฒนาเชิงพาณิชย์ที่ตกลงกันไว้ แต่ทั้งหมดจะทำได้อย่างมีประสิทธิภาพต่อเมื่อกรมสรรพากรมีข้อมูลที่มากเพียงพอในการทำความเข้าใจข้อตกลงดังกล่าว

(5) การใช้ประโยชน์จากข้อบทว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลให้มากขึ้น รวมถึงผ่อนปรนรูปแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลให้ง่ายขึ้น และกรมสรรพากรควรมีบทบาทเชิงรุกในการขอข้อมูลระหว่างประเทศเพื่อการจัดเก็บภาษีมากขึ้น

(6) การปรับเปลี่ยนโครงสร้างของส่วนงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศ ให้เหมาะสมกับบริบทที่เปลี่ยนไป ให้สอดคล้องกับเศรษฐกิจสมัยใหม่ ซึ่งอาจจำเป็นต้องมีกองหรือหน่วยงานเฉพาะเพื่อทำหน้าที่ด้านการตรวจสอบธุรกรรมการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ให้เป็นไปตามราคาตลาด (Arm's Length Price)

กล่าวโดยสรุปคือ กรมสรรพากรยังต้องจัดหาทรัพยากรอีกหลากหลายด้าน ทั้งด้านเทคโนโลยี งบประมาณ อัตราค่าจ้าง และส่วนงานตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศ เพื่อให้มีเครื่องมือที่เหมาะสมกับการตรวจสอบภาษีที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนระหว่างประเทศ (Transfer Pricing) ความท้าทายที่เกิดขึ้นจากการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) เกิดขึ้นในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก ด้านหนึ่งจำเป็นต้องจัดให้มีกฎเกณฑ์ต่าง ๆ รวมถึงวิธีการพิจารณาการจัดสรรผลกำไรข้ามชาติระหว่างประเทศต่าง ๆ ที่มีความเป็นธรรมและไม่เป็นผลมาจากการโยกย้ายกำไรที่ไม่เหมาะสมเพื่อให้ได้เปรียบทางภาษี ในทางกลับกัน กฎยังต้องจัดให้มีพื้นฐานในแง่ของกฎเกณฑ์และขั้นตอนที่สำคัญซึ่งข้อพิพาทใด ๆ ที่เกิดขึ้นสามารถแก้ไขได้อย่างคุ้มค่าและมีระดับการคาดการณ์ที่สมเหตุสมผลสำหรับทั้งสองฝ่าย เมื่อพิจารณาถึงความท้าทายที่ถูกนำเสนอโดยวิธีการที่ธุรกิจข้ามชาติกำลังพัฒนาและเลือกใช้ในโลกยุคใหม่นี้

#### 2.2.4 ปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อความสำเร็จของการดำเนินการ

การขับเคลื่อนการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ภายในองค์กรภาครัฐขนาดใหญ่ ผู้ศึกษาเล็งเห็นว่า ย่อมมีอุปสรรคที่เป็นปัจจัยของการดำเนินการหรือเป็นข้อจำกัด ดังนี้

(1) ด้านฐานข้อมูล การบริหารจัดการฐานข้อมูลต้องอาศัยเทคโนโลยีสารสนเทศสมัยใหม่ รวมถึงการบริหารจัดการคลังข้อมูลให้มีความปลอดภัย จะต้องใช้งบประมาณการลงทุนซึ่งการขอจัดสรรงบประมาณมีข้อจำกัด อย่างไรก็ตามถ้าก่อให้เกิดประโยชน์ต้องจัดทำงบประมาณเชิงบูรณาการเพื่อให้เกิดความคุ้มค่าในการขับเคลื่อนดำเนินการ เพื่อให้มีฐานข้อมูลรองรับการตรวจสอบธุรกรรมการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ให้เป็นไปตามราคาตลาด (Arm's Length Price) และการคัดกรองกลุ่มผู้เสียภาษี

(2) ด้านกฎหมาย ควรปรับปรุงกฎหมายให้สอดคล้องและครอบคลุมกับการประกอบธุรกิจดิจิทัลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลข้ามชาติที่มีการพัฒนารูปแบบธุรกรรมใหม่ ๆ รวมทั้งการผ่อนปรนข้อกำหนดในการนำส่งข้อมูลให้ง่ายขึ้น และสามารถนำข้อมูลมาเชื่อมโยงกับระบบงานของกรมสรรพากรได้

(3) ด้านโครงสร้างหน่วยงาน การปรับเปลี่ยนโครงสร้างของกรมสรรพากร โดยกำหนดให้มีส่วนงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศแยกจากหน่วยจัดเก็บภาษีทั่วไป เพื่อให้เหมาะสมกับบริบทที่เปลี่ยนไป ให้สอดคล้องกับเศรษฐกิจสมัยใหม่ ซึ่งอาจจำเป็นต้องมีกองหรือหน่วยงานเฉพาะเพื่อทำหน้าที่

ด้านการตรวจสอบธุรกรรมการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ให้เป็นไปตามราคาตลาด (Arm's Length Price) เพราะการปฏิบัติให้บรรลุผลสัมฤทธิ์จำเป็นต้องมีบุคลากรที่ทักษะความชำนาญทั้งด้านภาษาต่างประเทศ ความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย และความเชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศ

(4) ด้านบุคลากร เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรมีภารกิจและประสบการณ์ทำงานที่แตกต่างกัน ทำให้องค์ความรู้ที่อยู่กับบุคลากรแต่ละบุคคลไม่เหมือนกัน การเพิ่มพื้นที่ให้แลกเปลี่ยนความรู้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศอาจต้องใช้เวลาาน เพราะบุคลากรที่มีทักษะความชำนาญด้านภาษาต่างประเทศอาจไม่ชำนาญด้านการตรวจสอบภาษี การพัฒนาทักษะความรู้ ความชำนาญเฉพาะด้านดังกล่าวต้องดำเนินการในรูปแบบการอบรมระยะสั้นอย่างต่อเนื่อง โดยกำหนดเป็นหลักสูตรระดับพื้นฐานและระดับสูง เพื่อพัฒนาบุคลากรให้ก้าวสู่ความเป็นผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านต่อไป

ในการนำเสนอการเปลี่ยนแปลงไปสู่การปฏิบัติ เพื่อให้ผลการดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายที่วางไว้ ผู้ศึกษาได้จัดทำแผนการปฏิบัติงานเฉพาะด้านระบบงานและด้านบุคลากรเท่านั้น ดังนี้

แผนงานที่ 1 : การจัดทำฐานข้อมูล เพื่อรองรับการตรวจสอบธุรกรรมเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

แผนงาน/กิจกรรม	แนวทางการดำเนินการ	ระยะเวลาดำเนินการ	เจ้าภาพหลัก	เจ้าภาพรอง
1. การจัดทำระบบฐานข้อมูล เพื่อรองรับการตรวจสอบธุรกรรมเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing : TP)	- ร่วมประชุมหารือกับส่วนงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อหาข้อสรุป และจัดตั้งคณะทำงาน	1 เดือน	รองอธิบดี ด้านนโยบาย การตรวจสอบภาษี	- กองหรือส่วนงานที่รับผิดชอบด้านการตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศ
2. การจัดตั้งคณะทำงานจัดทำฐานข้อมูล TP	- แต่งตั้งคณะทำงานจัดทำฐานข้อมูล TP เพื่อกำหนดอำนาจ หน้าที่ความรับผิดชอบ รวมทั้งวิเคราะห์ความต้องการของข้อมูล การออกแบบระบบงาน และการประมวลผล	1 เดือน	รองอธิบดี ด้านนโยบาย การตรวจสอบภาษี	- กองหรือส่วนงานที่รับผิดชอบด้านการตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศ - กองเทคโนโลยีสารสนเทศ - กองมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษี - กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ - กองวิชาการแผนภาษี - กองกฎหมาย
3. จัดทำระบบงาน	- จัดเตรียมอุปกรณ์เทคโนโลยีสารสนเทศ - รวบรวมความต้องการข้อมูล - รวบรวมข้อมูลที่ได้รับจาก CbCr - กำหนดรูปแบบระบบงาน	3 ปี	กองเทคโนโลยีสารสนเทศ	- กองหรือส่วนงานที่รับผิดชอบด้านการตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศ

แผนงาน/กิจกรรม	แนวทางการดำเนินการ	ระยะเวลาดำเนินการ	เจ้าภาพหลัก	เจ้าภาพรอง
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- การเชื่อมโยงข้อมูลกับ DF &amp; CbCr</li> <li>- การประมวลผลข้อมูลรายงาน</li> <li>- การจัดทำคู่มือการใช้ระบบงาน</li> </ul>			<ul style="list-style-type: none"> <li>- กองมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษี</li> <li>- กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่</li> </ul>
4. การอบรมผู้ใช้งาน	<ul style="list-style-type: none"> <li>- จัดทำโครงการอบรมเจ้าหน้าที่ โดยกำหนดกลุ่มเป้าหมายคือ เจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการตรวจสอบธุรกรรมเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน</li> </ul>	1 เดือน	กองเทคโนโลยีสารสนเทศ	<ul style="list-style-type: none"> <li>- กองหรือส่วนงานที่รับผิดชอบด้านการตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศ</li> <li>- กองมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษี</li> <li>- กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่</li> </ul>

แผนงานที่ 2 : การพัฒนาสมรรถนะบุคลากร เพื่อยกระดับมาตรฐานความเชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

แผนงาน/กิจกรรม	แนวทางการดำเนินการ	ระยะเวลาดำเนินการ	เจ้าภาพหลัก	เจ้าภาพรอง
1. การพัฒนาทักษะความรู้ด้านการสื่อสารและภาษาต่างประเทศ รวมทั้งเทคนิคการตรวจสอบภาษี	- ร่วมประชุมหารือกับส่วนงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อหาข้อสรุปและจัดตั้งคณะทำงาน	1 เดือน	รองอธิบดี ด้านนโยบาย การตรวจสอบภาษี	- กองหรือส่วนงานที่รับผิดชอบด้านการตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศ - กองบริหารทรัพยากรบุคคล
2. จัดตั้งคณะทำงานพัฒนาสมรรถนะบุคลากร	- แต่งตั้งคณะทำงานเพื่อกำหนดอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบ	2 เดือน	รองอธิบดี ด้านนโยบาย การตรวจสอบภาษี	- กองหรือส่วนงานที่รับผิดชอบด้านการตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศ - กองบริหารทรัพยากรบุคคล - กองมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษี - กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่
3. จัดทำโครงการและแผนงานการอบรม	- ร่วมประชุมหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อกำหนดหลักสูตรการพัฒนาบุคลากร	3 เดือน	- กองบริหาร ทรัพยากรบุคคล	- กองหรือส่วนงานที่รับผิดชอบด้านการตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศ

แผนงาน/กิจกรรม	แนวทางการดำเนินการ	ระยะเวลาดำเนินการ	เจ้าภาพหลัก	เจ้าภาพรอง
	โดยเน้นด้านการสื่อสารและ ภาษาต่างประเทศ รวมทั้งเทคนิคการ ตรวจสอบภาษาและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง - กำหนดกลุ่มเป้าหมายการอบรม - กำหนดระยะเวลาการอบรม - กำหนดรูปแบบการอบรม - การสรรหาวิทยากร - กำหนดสถานที่อบรม - ขออนุมัติโครงการและงบประมาณ			- กองบริหารทรัพยากร บุคคล - กองมาตรฐานการกำกับ และตรวจสอบภาษา
4. การอบรมพัฒนา	ดำเนินโครงการอบรม - อบรมด้านการสื่อสารและ ภาษาต่างประเทศ - อบรมด้านเทคนิคการตรวจสอบภาษา และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง	1 ปี           2 เดือน	- กองบริหาร ทรัพยากรบุคคล	- กองหรือส่วนงาน ที่รับผิดชอบด้านการ ตรวจสอบภาษาระหว่าง ประเทศ - กองบริหารทรัพยากร บุคคล - กองมาตรฐานการกำกับ และตรวจสอบภาษา

การเพิ่มประสิทธิภาพของการกำหนดราคาโอน : แนวโน้มและความแตกต่างระดับโลก

### 1. การพัฒนาและความแตกต่าง

การพัฒนาการกำหนดราคาโอนและกระบวนการแก้ไขข้อพิพาททั่วโลกสะท้อนให้เห็นถึงความจริงที่ว่าระบบภาษีของประเทศต่าง ๆ พัฒนาในเวลาและอัตราที่แตกต่างกัน และประเทศต่าง ๆ รวมทั้งไทยได้แบ่งปันประสบการณ์ระหว่างกันผ่านกลไกทางภาษีในองค์กรต่าง ๆ เช่น OECD, IMF ราคาโอนที่เป็นปัญหาเป็นการตอบสนองต่อผู้เสียภาษีต่อความแตกต่างระหว่างระบบภาษีที่ส่งผลต่อการจัดสรรสิทธิในการเก็บภาษีระหว่างประเทศต่าง ๆ จึงไม่น่าแปลกใจที่พบว่าประเทศต่าง ๆ พัฒนาแนวทางที่คล้ายคลึงกันและปฏิบัติตามเส้นทางที่คล้ายคลึงกันในการกำหนดราคาโอน ไทยจึงจำเป็นต้องมีเครื่องมือที่พร้อมและทันสมัยเพื่อใช้ในการตรวจสอบการกำหนดราคาโอน และสามารถกักเก็บกำไรจากการเคลื่อนย้ายกำไรระหว่างประเทศได้

ความท้าทายที่เกิดขึ้นจากการกำหนดราคาโอน ด้านหนึ่ง กฎเกณฑ์ต่าง ๆ จำเป็นต้องจัดให้มีวิธีการพิจารณาการจัดสรรผลกำไรข้ามชาติระหว่างประเทศต่าง ๆ ที่มีความเป็นธรรม และไม่เป็นผลมาจากการยกย้ายที่ไม่เหมาะสมเพื่อให้ได้เปรียบทางภาษี ในทางกลับกัน กฎยังต้องจัดให้มีพื้นฐานในแง่ของกฎเกณฑ์และขั้นตอนที่สำคัญซึ่งข้อพิพาทใด ๆ ที่เกิดขึ้นสามารถแก้ไขได้อย่างคุ้มค่าและมีระดับการคาดการณ์ที่สมเหตุสมผลสำหรับทั้งสองฝ่าย ซึ่งทุกประเทศรวมถึงไทยกำลังใช้แนวทาง OECD เป็นพื้นฐานในการบรรลุเป้าหมายนี้ ร่วมกับขั้นตอนข้อตกลงร่วมกัน (MAP) ในความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงความท้าทายที่นำเสนอโดยวิธีการเก็บภาษีธุรกิจข้ามชาติที่ความเชี่ยวชาญและทรัพยากรในโลกสมัยใหม่ ยังไม่ชัดเจนว่า การรวมกันในทางภาษีของหลายประเทศทั่วโลกจะเป็นเส้นทางที่ดีที่สุด อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรไทยในฐานะหน่วยงานผู้มีอำนาจในทางภาษีและรับผิดชอบกว่าร้อยละ 70 ของรายได้สาธารณะจำเป็นต้องปรับบทและมีเครื่องมือที่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีบริษัทข้ามชาติอย่างเหมาะสมเพื่อให้ได้รับส่วนแบ่งที่เป็นธรรม

### 2. การศึกษาในอนาคตของการกำหนดราคาโอน

ในสภาพแวดล้อมเชิงพาณิชย์สมัยใหม่จะมีสิ่งที่น่าสนใจหลายประการ

ประการแรก การบิดเบือนระบบภาษีซึ่งอาจเป็นผลจากการเปลี่ยนไปใช้วิธีใหม่ แต่ก็อาจเป็นไปได้เช่นกันว่าการบิดเบือนอื่น ๆ อาจเกิดขึ้นได้ เนื่องจากผู้เสียภาษีมองเห็นโอกาสในการใช้ประโยชน์รูปแบบธุรกิจ ระบบการชำระเงิน และรูปแบบเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว ความเสี่ยงคือลักษณะของภาษีเงินได้นิติบุคคลจะเปลี่ยนแปลงไปอย่างมากจากระบบการเงินโลกที่เปลี่ยนแปลงไปภายใต้แนวคิดการเก็บภาษีขั้นต่ำ (The Alternative Minimum Tax (AMT)) ของ OECD/G20 Inclusive Framework (IF) on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) และหลายประเทศได้ผ่านร่างกฎหมายการเก็บภาษีขั้นต่ำแล้ว การพิจารณาจากการขายและบริการอาจส่งผลให้ภาษีเงินได้นิติบุคคล จากภาษีจากกำไรไปเป็นรูปแบบภาษีอื่น เช่น ภาษีสรรพสามิต ตามประเภทปัจจัยการผลิตนั้น

ประการที่สอง ในโลกยุคโลกาภิวัตน์สมัยใหม่ ยังไม่เป็นที่แน่ชัดว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทข้ามชาติการดำเนินการจะมีประสิทธิผลเช่นเดียวกับภาษีจากกำไรเช่นในปัจจุบันหรือไม่ แต่แน่นอนมาตรการภาษีของ OECD/G20 Inclusive Framework (IF) on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) ที่เกี่ยวกับการบัญชีจะทำให้ระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลมีความโปร่งใสมากขึ้น ซึ่งที่พึงปรารถนาในแง่ของนโยบายภาษีที่จะทำให้แต่ละรัฐได้ส่วนแบ่งที่เป็นธรรมมากขึ้น



ประการที่สาม หากกรมสรรพากรมีเครื่องมือที่ดีพอในการตรวจสอบการกำหนดราคาโอนแล้ว แต่ในบางกรณีการตรวจสอบหรือทดสอบการกำหนดราคาโอนที่ไม่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจสมัยใหม่ อาจจำเป็นต้องพิจารณาอีกครั้งว่าทางเลือกอื่นตามขั้นตอนสามารถช่วยได้หรือไม่ ซึ่งอาจพิจารณาถึงประโยชน์ของข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า (APA) และขั้นตอนข้อตกลงร่วมกัน (MAP) หรือศึกษารูปแบบของการกำหนดราคาโอนร่วมของสหภาพยุโรป ข้อได้เปรียบที่สำคัญของ MAP และ APA ระดับทวิภาคีหรือพหุภาคีเสนอคือการรวมข้อตกลงของหน่วยงานด้านภาษีไว้ทั้งสองด้านของธุรกรรม ดังนั้นจึงมั่นใจได้ว่า การเก็บภาษีซ้อนไม่ว่าจะเป็น การเก็บภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐหรือการเก็บภาษีซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์จะหมดไป และเป็นเรื่องที่น่าสนใจที่จะพบว่า APA มักเกิดขึ้นในทางปฏิบัติโดยอิงจากวิธีการคำนวณ เช่น The transactional net margin method (TNMM) หรือการแบ่งกำไร สิ่งนี้ชี้ให้เห็นว่าข้อได้เปรียบที่สำคัญอื่น ๆ ที่ APA เสนอว่ามาจากความสามารถในการประเมินแผนธุรกิจล่วงหน้าในสถานการณ์ที่ผู้เสียภาษีและรัฐบาลที่ได้รับผลกระทบสามารถตกลงเกี่ยวกับวิธีการคำนวณซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการพัฒนาเชิงพาณิชย์ที่ตกลงกันไว้ กลยุทธ์การกำหนดราคาโอน ข้อมูลผู้เสียภาษีที่มีข้อสงสัยอย่างสมเหตุสมผลที่ข้อกำหนดด้านเอกสารของกระบวนการ APA และจำนวนข้อมูลที่เป็นความลับที่พวกเขาอาจจำเป็นต้องเปิดเผยต่อหน่วยงานด้านภาษี แต่กระบวนการดังกล่าวเปิดโอกาสให้ทั้งสองฝ่ายเข้าใจข้อกังวลของกันและกันได้ดีขึ้น และเพื่อปรับใช้ทั้งกลยุทธ์ทางภาษีจากการกำหนดราคาโอนและกลยุทธ์เชิงพาณิชย์เพื่อสะท้อนข้อกังวลเหล่านั้นได้ดียิ่งขึ้น ท้ายสุดกรมสรรพากรจะได้ข้อมูลที่ดีและมากยิ่งขึ้น การจัดเก็บภาษีและการทำความเข้าใจต่าง ๆ ทั้งกับหน่วยงานจัดเก็บด้วยกันและกับผู้เสียภาษีรายต่อ ๆ ไป

### 2.3 ภาวะผู้นำเพื่อการขับเคลื่อนข้อเสนอ

การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีตามมาตรฐานสากล เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติผ่านการทำธุรกรรมด้วยการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ด้วยวิธีการบริหารจัดการข้อมูลเพื่อวิเคราะห์ความเสี่ยงด้านต่าง ๆ เพื่อพัฒนาเครื่องมือในการตรวจสอบภาษีอากรให้เหมาะสมกับพฤติกรรมของผู้เสียภาษีแต่ละราย ผู้ศึกษาเห็นว่า ผู้นำควรมีคุณลักษณะดังนี้

#### (1) มีวิสัยทัศน์ (Vision)

วิสัยทัศน์ของผู้นำมีส่วนสำคัญในการนำองค์กรไปสู่ความก้าวหน้าและความสำเร็จในหน่วยงานขนาดใหญ่อาจต้องใช้วิสัยทัศน์ที่เกิดจากการระดมความคิดเห็นของสมาชิกในองค์กรร่วมกันโดยผู้นำต้องมีความเข้าใจอย่างลึกซึ้งว่าบทบาทหน้าที่และภารกิจงานของตนเองสนับสนุนและเชื่อมโยงกับยุทธศาสตร์ขององค์กร เป้าหมายของภาครัฐ ยุทธศาสตร์ของประเทศ และความต้องการของประชาชนและผู้รับบริการอย่างไร รวมถึงการมุ่งเน้นการทำกิจกรรมงานหรือแผนงานเพื่อการสร้างผลลัพธ์ที่ตอบโจทย์ภารกิจขององค์กร รวมทั้งการสร้างคุณค่าและประโยชน์ให้แก่ประชาชนและผู้รับบริการในภาพรวม

#### (2) มีความเป็นผู้นำ (Leadership)

ผู้นำต้องมีศิลปะในการครองใจคน สามารถจูงใจคนให้เต็มใจร่วมมือหรือให้การสนับสนุน รวมทั้งเป็นนักประสานความเข้าใจของทุกฝ่าย สามารถบริหารความขัดแย้งระหว่างบุคคลและประสานประโยชน์ให้เกิดกับองค์กรได้ ซึ่งผู้นำจะใช้เทคนิค บารมี หรือคุณลักษณะเพื่อการจูงใจอย่างไรรู้ขึ้นอยู่กับผู้นำเอง

#### (3) บริหารการเปลี่ยนแปลง (Manage Change)

ผู้นำต้องรู้จักปรับตัวตามสถานการณ์ เข้าใจการเปลี่ยนแปลงของโลกในยุคโลกาภิวัตน์ และพร้อมที่จะนำผู้อื่นให้ปรับตัวตาม อย่างที่เรียกว่า “เป็นผู้นำการเปลี่ยนแปลง” อีกทั้งต้องมีความยืดหยุ่น รู้จัก

ผ่านปรนรับฟังความคิดเห็นของผู้ได้บังคับบัญชาและเพื่อนร่วมงาน เพื่อขับเคลื่อนภารกิจขององค์กรให้บรรลุเป้าประสงค์ สอดคล้องกับเศรษฐกิจยุคดิจิทัลที่สามารถคาดการณ์สิ่งที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กรที่เป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยีดิจิทัล กำหนดทิศทางหรือกลยุทธ์ในการปรับเปลี่ยนเป็นองค์กรดิจิทัล รวมถึงการเป็นแบบอย่างของการทำงานในบริบทดิจิทัลและการใช้เทคโนโลยีอย่างถูกต้องเหมาะสม สร้างสภาพแวดล้อมที่สนับสนุนให้เกิดการทำงานที่มีประสิทธิภาพในบริบทดิจิทัล

#### (4) มีความรู้ (Knowledge)

ผู้นำต้องพร้อมเรียนรู้สิ่งใหม่ ๆ และพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง ไม่ว่าจะมีความรู้และสั่งสมความรู้ความสามารถมากน้อยเพียงใด ก็ต้องเปิดใจเพื่อเรียนรู้สิ่งใหม่ตามสถานการณ์ของโลกยุคดิจิทัล เปิดรับฟังความคิดและคำติชมจากผู้อื่น รวมถึงการเรียนรู้จากผู้ได้บังคับบัญชา หรือผู้เชี่ยวชาญในสาขาต่าง ๆ เพื่อนำความรู้ที่ได้รับมาวางแผนและขับเคลื่อนภารกิจงานให้สำเร็จต่อไป

#### (5) มีความคิดสร้างสรรค์ (Creative Thinking)

ความคิดสร้างสรรค์ช่วยให้เกิดการเปลี่ยนแปลงไปในทางที่ดีขึ้น หรือช่วยก่อให้เกิดสิ่งใหม่ๆ ขึ้นในองค์กร ความสามารถในการคิดค้นหาแนวทางใหม่เพื่อใช้ในการทำงานหรือพัฒนาแนวทางที่มีอยู่เดิมให้เป็นรูปแบบใหม่ เป็นทักษะที่ช่วยให้สามารถแก้ไขปัญหาได้โดยวิเคราะห์ปัญหาออกเป็นส่วน ๆ หรือ ระบุรูปแบบหรือการเชื่อมต่อระหว่างสถานการณ์ที่ไม่เกี่ยวข้องอย่างชัดเจนได้ และใช้วิธีการสร้างสรรค์ในการแก้ไขปัญหา รวมทั้งอาจใช้วิธีการ “คิดนอกกรอบ” และการใช้ทรัพยากรอย่างสร้างสรรค์เพื่อเสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่ซับซ้อนด้วยเทคนิคที่สร้างสรรค์และหลากหลาย เพื่อให้ผู้ได้บังคับบัญชาสามารถใช้ความคิดสร้างสรรค์ได้อย่างเหมาะสม

#### (6) มีการวางแผนเชิงกลยุทธ์ (Strategic Planning)

ผู้นำต้องทำงานเป็นระบบ มีการวางแผนการทำงานเป็นขั้นเป็นตอน มีการมอบหมายและแบ่งงานตามความรับผิดชอบ การทำงานที่มีการวางแผนให้สอดคล้องกับยุทธศาสตร์ขององค์กรจะช่วยให้การดำเนินการ การติดตามงาน การจัดสรรงบประมาณ และการประเมินผลงานมีความชัดเจนเป็นระบบ หากพบปัญหาหรืออุปสรรคใด ๆ ในขั้นตอนใดจะสามารถแก้ไขปัญหาได้ตรงประเด็น

#### (7) มีการตัดสินใจ (Decision Making)

ผู้นำที่ดีต้องมีความเชื่อมั่นในตัวเอง สามารถตัดสินใจปัญหาได้รวดเร็วบนพื้นฐานของความรู้ ทัศนะวิสัยและรอบคอบ เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างรวดเร็วและต่อเนื่อง ไม่ทำให้ภาครัฐเสียประโยชน์

#### (8) มีมนุษยสัมพันธ์ (Human Relations)

มนุษยสัมพันธ์เป็นสิ่งสำคัญมากในการเป็นผู้นำ ถือเป็นเครื่องมือที่จะสร้างความสัมพันธ์ที่ดีระหว่างกัน ผู้นำที่มีมนุษยสัมพันธ์ที่ดีจะสามารถเชื่อมทุกคนให้อยู่ร่วมกันได้ดี เป็นทีมงานที่มีประสิทธิภาพทำให้ทุกคนในทีมงานมีความเคารพนับถือต่อกันและร่วมกันทำงานให้บรรลุเป้าหมาย

#### (9) สร้างความไว้วางใจ (Trust)

ความเชื่อใจและไว้วางใจ (Trust) เป็นสิ่งสำคัญมากในการทำงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งกับผู้ที่มิใช่ฐานะเป็นผู้นำหรือผู้บริหาร ความไว้วางใจมี 2 ลักษณะที่สวนทางกัน ทางหนึ่งในฐานะหัวหน้าต้องเชื่อใจและไว้วางใจให้ผู้ได้บังคับบัญชาได้ทำงานและตัดสินใจในการแก้ปัญหา ส่วนอีกทางหนึ่งก็ต้องมีบุคลิกภาพให้น่าเชื่อให้น่าเชื่อใจ และน่าไว้วางใจสำหรับคนอื่น ๆ ด้วย

### 3. แผนพัฒนาตนเอง

(ข้อมูลส่วนบุคคลไม่เผยแพร่)

## บรรณานุกรม

Carsten scratch , Martin Blesgen . 2012. Martin Blesgen Translation of important law and regulations. Printed in Germany

OECD. 2015. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report ,OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

Elizabeth King Harvard University. 2004. TRANSFER PRICING AND VALUATION IN CORPORATE TAXATION: Federal Legislation vs. Administrative Practice. Kluwer Academic Publishers New York.

Elizabeth King. Transfer Pricing and Corporate Taxation Problems, Practical Implications and Proposed Solutions. USA

G.F. Mathewson and G.D. Quirin. 2018. Fiscal Transfer Pricing in Multinational Corporations. UNIVERSITY OF TORONTO PRESS TORONTO BUFFALO LONDON.

OECD. 2015. Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

OECD. 2022. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Paris: OECD Publishing.

OECD. 2009. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

OECD. 2010. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

OECD. 2017. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

OECD. 2001. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations: Travel Version

Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs. 1979. TRANSFER PRICING AND MULTINATIONAL ENTERPRISES. PARIS.

OECD. 2001. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations: Travel version-Istanbul

ROBERT FEINSCHREIBER. 2004. Transfer Pricing Methods An Applications Guide. John Wiley & Sons, Inc.

ROBERT FEINSCHREIBER, MARGARET KENT. 2012. Transfer Pricing Handbook Guidance for on the OECD Regulations. John Wiley & Sons, Inc.

Roy Donegan. 2023. Global Transfer Pricing: Principles and Practice.

Studio Trivoli. 1980. Transfer Pricing The Italian Experience.

Wolfgang Schön , Kai A. Konrad. Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics.

สถาบันวิจัยเศรษฐกิจ. 2562. การหลบเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ สำคัญแค่ไหนสำหรับไทยและอาเซียน.

อุษา เขียวมณี. 2563. ความเหมาะสมของการนำหลักการที่นำเสนอภายใต้มาตรการการจัดเก็บภาษีขั้นต่ำเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนกำไร (Pillar Two) ขององค์การ OECD มาปรับใช้กับกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา. คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

อนวัช สุดตา. ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินภาษีเงินได้ของบริษัทข้ามชาติ. คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ภาคผนวก

## ประวัติผู้เขียนเอกสารรายงานการศึกษาค้นคว้าส่วนบุคคล

ชื่อ – สกุล นายกฤดา กฤติยาโชติปกรณ์

### ประวัติการศึกษา

ปริญญาตรี	บัญชีบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ปริญญาตรี	นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ปริญญาโท	Master of Laws in International and Comparative Law, Chicago-Kent College of Law, Chicago, Illinois, U.S.A.
ปริญญาโท	Master of laws in Petroleum Taxation and Finance, Centre for Energy Petroleum Minerals Law and Policy, The University of Dundee, Dundee, U.K.
ปริญญาเอก	ปรัชญาดุษฎีบัณฑิต รัฐประศาสนศาสตร์ มหาวิทยาลัยอีสเทิร์นเอเซีย

### ประสบการณ์การรับราชการ

นิติกรเชี่ยวชาญ กองอุทธรณ์ภาษี

ผู้ทรงคุณวุฒิด้านกฎหมายในอนุกรรมการกฎหมาย กองทุนการออมแห่งชาติ

ผู้อำนวยการกอง (ผู้อำนวยการสูงเฉพาะด้าน (การบัญชี)) กองมาตรฐานการการสอบบัญชีภาษีอากร

ผู้อำนวยการกอง (ผู้อำนวยการสูงเฉพาะด้าน (นิติการ)) กองอุทธรณ์ภาษี

### ผลงานทางวิชาการ

#### งานวิจัย

(1) แนวทางการทำประกันภัยและการบริหารความเสี่ยงด้านไซเบอร์ของหน่วยงานภาครัฐ  
สถาบันวิทยาการประกันภัยขั้นสูง

(2) Administration of Public-Private Partnership Promotion of the State Enterprise Policy Office According to the Sustainable Administration Concept, with Wiruch Wiruchnipawan, Journal of Political Sciences and Law, Burapha University, 2019

(3) Revenue sustainability; Empowering and Enhancing Sustainability of ASEAN Business, The 3rd ASEAN CPA Conference 2022

#### บทความ

(1) ส่วนแบ่งที่เป็นธรรมกับกรณีปัญหาคณะบุคคล สรรพากรสาสน์ปีที่ 57

(2) ทุเลาการเสียภาษีอากรอย่างไรให้ได้ประโยชน์ สรรพากรสาสน์ปีที่ 68

## รางวัลหรือทุนการศึกษา

### รางวัล

- (1) รางวัลนักวิจัยดีเด่น (ระบบประกันการออมแบบระยะยาวในประเทศไทย) สถาบันวิทยาการประกันภัยชั้นสูง
- (2) ผลงานวิจัยดีเด่น (แนวทางการทำประกันภัยและการบริหารความเสี่ยงด้านไซเบอร์ของหน่วยงานภาครัฐ), **Thailand Insurance Symposium 2022** : Thai Insurance Industry at Crossroads: Digitalization, Cyber Risk and Sustainable Growth

### ทุน

- (1) ทุน ก.พ.
- (2) ทุน กระทรวงการคลัง

## ตำแหน่งหน้าที่ปัจจุบันและสถานที่ทำงาน

ผู้อำนวยการกองอุตสาหกรรมภาษี

กองอุตสาหกรรมภาษี กรมสรรพากร

ถนนพหลโยธิน ซอยพหลโยธิน 7 แขวงพญาไท เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 0 2272 9395

E-mail Address : Krida.kr@rd.go.th