

ภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax) ในประเทศไทย: ขอบเขตผู้มีหน้าที่ ภาระการยื่น และกำหนดเวลา

โดย เอกสยาม ชัยศรี ที่ปรึกษากฎหมาย
บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด

เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะกรณี การพิจารณาแต่ละเรื่องต้องอาศัยข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ <https://eksiamtax.com/articles/pillar-two-thailand.html>

สรุปสาระสำคัญ: ทั่วโลกตกลงกันว่า บริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ต้องเสียภาษีอย่างน้อย 15% ของกำไร ถ้าเสียในประเทศไหนต่ำกว่านั้น ประเทศอื่นมีสิทธิเก็บส่วนที่ขาดไปแทนได้ ไทยจึงต้องออกกฎหมายมาเก็บส่วนต่างนั้นเอง ไม่อย่างนั้นเงินก้อนนี้จะไหลออกไปให้ประเทศอื่นฟรี ๆ กฎหมายนี้ชื่อ พระราชกำหนด ภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 เริ่มใช้กับรอบบัญชีที่เริ่มตั้งแต่ 1 มกราคม 2568 และใช้เฉพาะกับบริษัทที่เป็นลูกของกลุ่มใหญ่มาก ๆ เท่านั้น ไม่ได้ใช้กับบริษัททั่วไป

ย่อหน้านี้สรุปให้เห็นภาพรวมอย่างรวดเร็ว รายละเอียด ตัวบทกฎหมาย และแหล่งอ้างอิงทั้งหมดอยู่ในเนื้อหาถัดจากนี้

ตอบสั้นที่สุดก่อน บริษัทของท่านต้องเสียภาษีส่วนเพิ่มก็ต่อเมื่อครบสองข้อพร้อมกัน ข้อแรก เป็นบริษัทในกลุ่มข้ามชาติที่บริษัทแม่บนสุดมีรายได้รวมทั้งกลุ่มไม่น้อยกว่า 750 ล้านยูโร อย่างน้อย 2 ปีในช่วง 4 ปีก่อนหน้า ข้อสอง กลุ่มเสียภาษีจริงในประเทศไทยต่ำกว่า 15% ขาดข้อใดข้อหนึ่งก็จบ ไม่ต้องอ่านต่อ¹ ที่สำคัญคือเกณฑ์นี้ไม่ได้ดูรายได้ของบริษัทในไทยเลยแม้แต่บาทเดียว

ข้อเท็จจริงที่ตามมาคือ บริษัทลูกในไทยที่มีพนักงานไม่กี่สิบคนและรายได้ไม่กี่ร้อยล้านบาท อาจอยู่ในขอบเขตของกฎหมายฉบับนี้เต็มตัว หากบริษัทแม่ในต่างประเทศเป็นกลุ่มขนาดใหญ่ ในทางกลับกัน บริษัทไทยที่รายได้หลายพันล้านบาทแต่ไม่มีนิติบุคคลในต่างประเทศเลย ไม่เข้าข่าย เพราะกฎหมายมุ่งไปที่ "กลุ่มนิติบุคคลข้ามชาติ" ไม่ใช่ที่ขนาดของธุรกิจอย่างเดียว ความเข้าใจผิดในจุดนี้เป็นสาเหตุที่พบบ่อยที่สุดที่ทำให้กิจการหนึ่งประเมินตนเองผิดทั้งสองทาง



คำตอบสั้น: ใครต้องเสีย และเสียเท่าไร

พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 26 ธันวาคม 2567 และใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2568 เป็นต้นไป¹ โครงสร้างของกฎหมายตอบคำถามพื้นฐานสามข้อดังตารางต่อไปนี้

คำถาม	คำตอบตามกฎหมาย	ข้อสังเกตในทางปฏิบัติ
ใครเข้าข่าย	นิติบุคคลในเครือ (Constituent Entity) ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย ซึ่งเป็นสมาชิกของกลุ่มนิติบุคคลข้ามชาติที่มีรายได้ตามงบการเงินรวมของนิติบุคคลแม่ลำดับสูงสุด (Ultimate Parent Entity: UPE) ไม่น้อยกว่า 750 ล้านยูโร อย่างน้อย 2 ใน 4 รอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้า	ครอบคลุมทั้งกลุ่มไทยที่ลงทุนต่างประเทศ และกลุ่มต่างประเทศที่ลงทุนในไทย
เสียเท่าไร	ส่วนต่างจนกว่าอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate: ETR) ของกลุ่มในประเทศนั้นจะถึงร้อยละ 15 โดยคำนวณรวมทั้งประเทศ ไม่ใช่รายบริษัท	กิจการที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเต็มอัตราร้อยละ 20 อยู่แล้ว โดยหลักไม่มีภาษีส่วนเพิ่มต้องชำระ
เสียเมื่อไหร่	ยื่นภายใน 15 เดือนนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของนิติบุคคลแม่ลำดับสูงสุด ขยายเป็น 18 เดือนสำหรับรอบแรก	รอบบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2568 ยื่นครั้งแรกภายใน 30 มิถุนายน 2570

ประโยคที่ต้องเน้นคือ "คำนวณรวมทั้งประเทศ" การพิจารณาอัตราภาษีที่แท้จริงไม่ได้ทำเป็นรายนิติบุคคล แต่รวมนิติบุคคลในเครือทุกรายของกลุ่มที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยเข้าด้วยกัน ผลคือกลุ่มที่มีบริษัทหนึ่งได้รับยกเว้นภาษีตามบัตรส่งเสริมการลงทุน และอีกบริษัทหนึ่งเสียภาษีเต็มอัตรา จะต้องนำมาถ่วงเฉลี่ยกันก่อน จึงจะรู้ว่า มี ภาษี ส่วน เพิ่ม หรือไม่ ซึ่งเป็น ตรรกะ ที่ ต่าง จาก ภาษีเงินได้ นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากรที่ยึดนิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีโดยเด็ดขาด

เกณฑ์ 750 ล้านยูโรวัดที่งบการเงินรวมของบริษัทแม่ลำดับสูงสุด ไม่ใช่รายได้ของบริษัทในประเทศไทย: บริษัทลูกขนาดเล็กจึงเข้าข่ายได้เต็มตัว



II ที่มาของกฎเกณฑ์ และเหตุใดไทยต้องออกกฎหมายเป็นพระราชกำหนด

กฎเกณฑ์ต้นทางคือมาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีระหว่างประเทศ หรือ Global Anti-Base Erosion (GloBE) Model Rules ซึ่งจัดทำขึ้นภายใต้กรอบความร่วมมือระหว่างประเทศเกี่ยวกับการกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไร (Inclusive Framework on BEPS) ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) โดยเป็นเสาที่สอง หรือ Pillar Two ของแนวทางสองเสาหลัก วัตถุประสงค์คือกำหนดพื้นภาษีขั้นต่ำร้อยละ 15 ให้กับกลุ่มบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ เพื่อลดแรงจูงใจในการแข่งขันกันลดภาษีระหว่างประเทศ

เหตุผลที่ประเทศไทยเลือกตราเป็นพระราชกำหนด ไม่ใช่พระราชบัญญัติ อยู่ที่กลไกของกฎเกณฑ์เอง หากประเทศที่มีการเก็บภาษีต่ำไม่จัดเก็บส่วนต่างด้วยตนเอง ประเทศอื่นที่บังคับใช้กฎเกณฑ์นี้แล้วมีสิทธิจัดเก็บส่วนต่างนั้นไปแทน เงินภาษีที่ควรเป็นของไทยจึงจะไหลออกนอกประเทศทันทีที่ประเทศคู่ค้าเริ่มบังคับใช้ ความจำเป็นเร่งด่วนในลักษณะนี้เองที่รองรับการตราเป็นพระราชกำหนด และเป็นเหตุผลเชิงนโยบายที่อธิบายว่าทำไมกฎหมายจึงมีผลทันทีสำหรับรอบบัญชีปี 2568 โดยที่รายละเอียดวิธีคำนวณยังตามมาทีหลัง

ลักษณะพิเศษอีกข้อหนึ่งซึ่งไม่ค่อยพบในกฎหมายภาษีไทย คือพระราชกำหนดฉบับนี้ผูกการตีความของตนเองไว้กับเอกสารระหว่างประเทศอย่างชัดเจน

พระราชกำหนด ภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 มาตรา 23: "กรณีที่มีปัญหาในการตีความบทบัญญัติแห่งพระราชกำหนด นี้ ให้ ตีความ โดย คำนึงถึง เจตนารมณ์ และ วัตถุประสงค์ ของ มาตรการป้องกัน การ กัดกร่อน ฐาน ภาษี ระหว่างประเทศ"

อ้างตามที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ยกข้อความมาในเอกสารคำถาม-คำตอบ เรื่องการรับรู้รายการภาษีส่วนเพิ่ม ลงวันที่ 10 มีนาคม 2568

ผลของมาตรานี้ในทางปฏิบัติมีน้ำหนักมาก เพราะทำให้ Model Rules ความเห็นประกอบ (Commentary) และแนวปฏิบัติทางบริหาร (Administrative Guidance) ของ OECD กลายเป็นเครื่องมือตีความที่ใช้อ้างอิงได้จริงในการโต้แย้งกับเจ้าพนักงาน ไม่ใช่เพียงเอกสารทางวิชาการ กรมสรรพากรเองก็ได้เผยแพร่เอกสารเทียบเคียงกฎหมายลำดับรองของไทยกับ Model Rules และ Commentary ไว้ ซึ่งเป็นสัญญาณชัดเจนว่าแนวทางตีความจะเดินตามกรอบสากล



III กลไกจัดเก็บสามชั้น: DMTT, IIR และ UTPR

พระราชกำหนดบัญญัติกลไกจัดเก็บไว้ครบทั้งสามแบบตามกรอบของ OECD และมีผลใช้บังคับพร้อมกันตั้งแต่รอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2568² สำคัญของแต่ละกลไกและลำดับการใช้เป็นดังนี้

กลไก	ใครเป็นผู้เก็บ	เก็บจากอะไร
ภาษีส่วนเพิ่มภายในประเทศ (Domestic Minimum Top-up Tax: DMTT / QDMTT)	ประเทศที่นิติบุคคลในเครื่องตั้งอยู่ ซึ่งในที่นี้คือประเทศไทย	ส่วนต่างจนถึงร้อยละ 15 ของกำไรที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเอง
กฎการรวมเงินได้ (Income Inclusion Rule: IIR)	ประเทศของนิติบุคคลแม่	ส่วนต่างของกำไรในประเทศที่เก็บภาษีต่ำ ตามสัดส่วนความเป็นเจ้าของ
กฎการจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มคงเหลือ (Undertaxed Profits Rule: UTPR)	ประเทศอื่นที่ใช้กฎนี้ รวมถึงไทย	ส่วนที่ยังเก็บไม่ครบหลังใช้ DMTT และ IIR แล้ว ป็นส่วนตามจำนวนลูกจ้างและมูลค่าสินทรัพย์ที่มีตัวตน

เหตุผลที่ประเทศไทยต้องมีชั้นแรกเป็นของตนเองนั้นตรงไปตรงมา ถ้าไทยไม่เก็บ ประเทศบริษัทแม่จะเก็บแทนผ่าน IIR เงินภาษีก้อนเดิมจะออกจากประเทศโดยที่ภาระของผู้ประกอบการไม่ได้ลดลงเลยแม้แต่บาทเดียว การมีภาษีส่วนเพิ่มภายในประเทศที่เข้าเงื่อนไขจึงเป็นการรักษาสีทธิจัดเก็บ ไม่ใช่การเพิ่มภาระใหม่ ประเด็นนี้มักถูกเข้าใจผิดในการสื่อสารสาธารณะว่าไทย "ขึ้นภาษี" ทั้งที่ตัวเลขรวมที่กลุ่มบริษัทต้องจ่ายไม่เปลี่ยน เปลี่ยนแต่ปลายทางที่รับเงิน

อีกรูปแบบหนึ่งที่ทำให้ผลลัพธ์ไม่ตรงกับความรู้สึกทั่วไป คือส่วนที่ยอมให้หักออกจากเงินได้รวมสุทธิ (Substance-based Income Exclusion: SBIE) ซึ่งคำนวณจากค่าตอบแทนลูกจ้างและมูลค่าสินทรัพย์ที่มีตัวตนในประเทศนั้น กลไกนี้กันกำไรที่มาจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจจริงออกจากฐานภาษีส่วนเพิ่ม กิจกรรมที่มีโรงงานและแรงงานจำนวนมากในไทยจึงมีฐานภาษีส่วนเพิ่มต่ำกว่ากิจการที่มีแต่กำไรทางบัญชี ประกาศกระทรวงการคลัง เกี่ยวกับภาษีส่วนเพิ่ม (ฉบับที่ 1) กำหนดอัตราสำหรับรอบปี 2568 ไว้ที่ร้อยละ 9.6 ของค่าตอบแทนลูกจ้าง และร้อยละ 7.6 ของมูลค่าสินทรัพย์ที่มีตัวตน แล้วทยอยลดลงตามตารางในแต่ละปี³



IV หน้าที่ยื่นรายงาน กำหนดเวลา และบทลงโทษ

สิ่งที่กิจการต้องยื่นต่อกรมสรรพากรโดยหลักมีสามรายการ ได้แก่ รายงานข้อมูลเพื่อแจ้งการอยู่ในขอบเขตแบบรายงานข้อมูลตามมาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีระหว่างประเทศ (GloBE Information Return) และแบบแสดงรายการและชำระภาษีส่วนเพิ่ม⁴ นิติบุคคลในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยทุกรายมีหน้าที่ยื่น เว้นแต่จะมอบหมายให้นิติบุคคลในเครือรายหนึ่งซึ่งตั้งอยู่ในประเทศไทยยื่นแทน โดยต้องแจ้งชื่อและเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของผู้มอบหมายต่อกรมสรรพากรพร้อมกัน

กำหนดเวลาคือภายใน 15 เดือนนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของนิติบุคคลแม่ลำดับสูงสุด และขยายเป็น 18 เดือนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่กลุ่มอยู่ในบังคับ กลุ่มที่รอบบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2568 จึงมีกำหนดยื่นครั้งแรกภายในวันที่ 30 มิถุนายน 2570 กำหนดเวลาที่ดูยาวนี้เป็นกับดักในตัวเอง เพราะข้อมูลที่ต้องใช้คือข้อมูลของรอบบัญชีที่ปิดไปแล้ว หากไม่ได้ออกแบบระบบเก็บข้อมูลไว้ตั้งแต่ต้นรอบ การย้อนกลับไปรวบรวมในภายหลังจะมีต้นทุนสูงกว่ามาก

ด้านบทลงโทษ กรณีไม่ยื่นแบบรายงานข้อมูลตามมาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีระหว่างประเทศต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนภาษีส่วนเพิ่มที่ต้องเสีย กรณีไม่ชำระภาษีภายในกำหนดต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีส่วนเพิ่มที่ต้องเสีย โดยไม่รวมเบี้ยปรับ และกรณีไม่ยื่นรายงานหรือรายการที่ต้องยื่นโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 200,000 บาท⁴

V สถานะกฎหมายลำดับรอง: อะไรออกแล้ว อะไรยังไม่ออก

พระราชกำหนดวางโครงไว้ แต่มอบรายละเอียดวิธีคำนวณและเงื่อนไขผ่อนปรนให้กฎหมายลำดับรอง ซึ่งเป็นสาเหตุที่กิจการจำนวนมากยังวางแผนได้ไม่เต็มที่ ข้อมูลที่กรมสรรพากรเผยแพร่แสดงว่ามีการออกพระราชกฤษฎีกา กำหนด นิติบุคคล ที่ ไม่ เป็น นิติบุคคล ในเครือ ตามมาตรา 26 พ.ศ. 2569 (ราชกิจจานุเบกษา 7 สิงหาคม 2569) ประกาศกระทรวงการคลัง เกี่ยวกับ ภาษี ส่วนเพิ่ม (ฉบับที่ 1) และ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีส่วนเพิ่ม ฉบับที่ 1 ถึงฉบับที่ 8 ครอบคลุมเรื่องนิติบุคคลที่ไม่นับเป็นนิติบุคคลในเครือ มาตรฐานการบัญชีที่ยอมรับ การพิจารณาประเทศที่ตั้ง อัตราแลกเปลี่ยน ส่วนที่ยอมให้หักออกจากเงินได้รวมสุทธิ และการปันส่วนภาษีส่วนเพิ่มคงเหลือ³

ขณะเดียวกัน คณะรัฐมนตรีได้อนุมัติหลักการร่างกฎหมายลำดับรองอีก 4 ฉบับเมื่อวันที่ 30 ธันวาคม 2568 ประกอบด้วยพระราชกฤษฎีกาสองฉบับ (ว่าด้วยกลุ่มที่มีการปรับโครงสร้าง และว่าด้วยนิติบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในเครือ ซึ่งฉบับหลังประกาศใช้แล้วเมื่อวันที่ 7 สิงหาคม 2569) และกฎกระทรวงอีกสองฉบับ ซึ่ง



ฉบับสำคัญที่สุดคือกฎกระทรวงว่าด้วยการปรับปรุงรายได้ รายจ่าย และภาษีในขอบข่าย รวมถึงหลักเกณฑ์การคำนวณ ภาษี ส่วนเพิ่ม ภายในประเทศ⁵ ทราบว่าฉบับนี้ยังไม่ประกาศใช้ การคำนวณ จึงยัง ต้อง อาศัยหลักเกณฑ์ของ OECD ประกอบมาตรา 23 เป็นหลัก

VI กฎหมายเปรียบเทียบต่างประเทศและผลต่อสิทธิประโยชน์ BOI

ในระดับสากล ประเทศที่บังคับใช้กฎหมายนี้แล้วมีจำนวนมากและกระจายอยู่ทุกภูมิภาค ทั้งสหภาพยุโรป ซึ่งออกเป็นข้อบังคับร่วม สหราชอาณาจักร ญี่ปุ่น เกาหลีใต้ ออสเตรเลีย และในอาเซียนเองก็มีเวียดนาม มาเลเซีย สิงคโปร์ และอินโดนีเซียที่ทยอยบังคับใช้ ผลรวมคือการที่ประเทศหนึ่งเลือกไม่เก็บภาษีส่วนเพิ่มไม่ได้ทำให้กลุ่มบริษัทจ่ายน้อยลง แต่ทำให้ประเทศนั้นเสียสิทธิจัดเก็บให้ประเทศอื่นเท่านั้น ตรรกะนี้คือหัวใจที่ทำให้ระบบขยายตัวได้เร็วผิดปกติเมื่อเทียบกับความตกลงภาษีระหว่างประเทศเรื่องอื่น

ผลกระทบที่ชัดที่สุดสำหรับประเทศไทยคือมูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษี การยกเว้นภาษีเงินได้ นิติบุคคลตามบัตรส่งเสริมการลงทุนยังคงมีผลตามกฎหมายไทยทุกประการ แต่หากทำให้อัตราภาษีที่แท้จริงของกลุ่มในประเทศไทยต่ำกว่าร้อยละ 15 ส่วนต่างนั้นจะถูกเรียกเก็บกลับ ไม่ทางใดก็ทางหนึ่ง มูลค่าเชิงเศรษฐกิจของสิทธิยกเว้นจึงลดลงสำหรับกลุ่มที่อยู่ในขอบเขต ขณะที่ยังคงมูลค่าเต็มสำหรับกิจการที่ไม่เข้าเกณฑ์ 750 ล้านบาท

คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ออกประกาศ ที่ 1/2566 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อบรรเทาผลกระทบจากแนวทางการจัดเก็บภาษีรูปแบบใหม่ เปิดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมซึ่งอยู่ในกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เข้าเงื่อนไข ยื่นคำขอปรับเปลี่ยนจากการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นการลดหย่อนภาษีเงินได้ นิติบุคคลร้อยละ 50 ของอัตราปกติตามมาตรา 32 โดยมีระยะเวลาไม่เกิน 2 เท่าของระยะเวลายกเว้นที่คงเหลืออยู่เต็มปี รวมกับระยะเวลาลดหย่อนเดิม และรวมแล้วไม่เกิน 10 ปี⁶ ทางเลือกนี้ไม่ใช่คำตอบสำเร็จรูป เพราะเมื่อได้รับอนุมัติแล้วจะแก้ไขอีกไม่ได้



VII สิ่งที่กลุ่มบริษัทควรทำก่อนรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

งานที่ควรทำก่อนเป็นลำดับแรกไม่ใช่การคำนวณภาษี แต่คือการยืนยันสถานะว่าเข้าข่ายหรือไม่ ให้เริ่มจากขอข้อมูลรายได้ตามงบการเงินรวมของนิติบุคคลแม่ลำดับสูงสุดย้อนหลัง 4 รอบระยะเวลาบัญชี พร้อมผังโครงสร้างกลุ่มที่ระบุนิติบุคคลในเครือทุกรายที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย รวมถึงสถานประกอบการถาวรและกิจการร่วมค้า เอกสารสองชิ้นนี้ตอบคำถามได้เกือบทั้งหมดว่าต้องเดินต่อหรือหยุด และเป็นสิ่งที่ควรมีเก็บไว้เป็นหลักฐานของการประเมินตนเองอยู่แล้ว

ลำดับที่สองคือการประมาณอัตราภาษีที่แท้จริงของกลุ่มในประเทศไทยแบบรวมทุกนิติบุคคล จุดที่มักถูกมองข้ามคือรายการภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ผลขาดทุนสะสม และรายได้ที่ได้รับยกเว้นตามกฎหมายไทย ซึ่งทำให้ตัวเลขที่คำนวณจากงบการเงินตรง ๆ ต่างจากผลตามหลักเกณฑ์ GloBE อย่างมาก กิจการที่มั่นใจว่าเสียภาษีเต็มอัตราจึงยังควรคำนวณจริงอย่างน้อยหนึ่งครั้ง เพราะข้อสรุปว่า "ไม่มีภาษีต้องชำระ" ก็ยังต้องมีเอกสารสนับสนุนเมื่อถูกสอบถาม

ลำดับที่สามคือการเชื่อมงานภาษีกับงานบัญชีให้เป็นกระบวนการเดียวกัน เพราะการรับรู้รายการภาษีส่วนเพิ่มเป็นเรื่องของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 ควบคู่ไปกับเรื่องภาษี ผู้สอบบัญชีจะตั้งคำถามในงบการเงิน ก่อนที่กรมสรรพากรจะตั้งคำถามในแบบแสดงรายการเสมอ แนวทางที่เหมาะสมกับแต่ละกลุ่มบริษัทขึ้นอยู่กับโครงสร้างการถือหุ้น ประเภทสิทธิประโยชน์ที่ได้รับ และข้อมูลที่มีอยู่จริงเป็นรายกรณี



สรุปสาระสำคัญ

- พ.ร.ก.ภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 ประกาศราชกิจจานุเบกษา 26 ธันวาคม 2567 ใช้บังคับกับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2568
- เข้าข่ายเมื่อเป็นนิติบุคคลในเครือในไทยของกลุ่มข้ามชาติที่รายได้ตามงบการเงินรวมของบริษัทแม่ลำดับสูงสุด ≥ 750 ล้านยูโร อย่างน้อย 2 ใน 4 รอบบัญชีก่อนหน้า
- อัตราภาษีที่แท้จริงคำนวณรวมทั้งประเทศ ไม่ใช่รายบริษัท: บริษัทที่เสียภาษีเต็มอัตราอาจถูกดึงไปอยู่กับบริษัทที่ได้รับยกเว้นในกลุ่มเดียวกัน
- กฎหมายมีครบสามกลไก คือ DMTT, IIR และ UTPR ใช้บังคับพร้อมกันตั้งแต่รอบปี 2568
- ยื่นภายใน 15 เดือนนับแต่สิ้นรอบบัญชีของบริษัทแม่ ขยายเป็น 18 เดือนในรอบแรก: รอบสิ้นสุด 31 ธ.ค. 2568 ยื่นภายใน 30 มิ.ย. 2570
- ไม่ยื่นรายงาน เบี้ยปรับ 2 เท่าของภาษีที่ต้องเสีย, ชำระล่าช้า เงินเพิ่ม 1.5% ต่อเดือน, ไม่ยื่นโดยไม่มีเหตุอันสมควร ปรับไม่เกิน 200,000 บาท
- สิทธิ BOI ยังใช้ได้ตามกฎหมายไทย แต่มูลค่าลดลงสำหรับกลุ่มที่เข้าข่าย: ประกาศ กกท. ที่ 1/2566 เปิดทางแปลงเป็นลดหย่อน 50% ไม่เกิน 10 ปี

คำถามที่พบบ่อย

ภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax) คืออะไร

คือภาษีที่จัดเก็บเพิ่มจากกลุ่มนิติบุคคลข้ามชาติขนาดใหญ่ เมื่ออัตราภาษีที่แท้จริงของกลุ่มในประเทศใดประเทศหนึ่งต่ำกว่าร้อยละ 15 โดยเก็บส่วนต่างให้ครบร้อยละ 15 ประเทศไทยนำหลักการนี้มาใช้ผ่านพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 ซึ่งประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 26 ธันวาคม 2567

พ.ร.ก.ภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 เริ่มใช้เมื่อไหร่

ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2568 เป็นต้นไป กิจกรรมที่รอบบัญชีตรงกับปฏิทินจึงอยู่ในขอบเขตตั้งแต่รอบปี 2568 เป็นรอบแรก



บริษัทขนาดใหญ่ทุกบริษัทต้องเสียภาษีส่วนเพิ่มหรือไม่

ไม่ใช่ กฎหมายใช้กับนิติบุคคลในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยของกลุ่มนิติบุคคลข้ามชาติที่มีรายได้ตามงบการเงินรวมของนิติบุคคลแม่ลำดับสูงสุดไม่น้อยกว่า 750 ล้านยูโร อย่างน้อย 2 ใน 4 รอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้าเท่านั้น และแม้เข้าเกณฑ์ หากอัตราภาษีที่แท้จริงในไทยถึงร้อยละ 15 อยู่แล้ว ก็ไม่มีภาษีส่วนเพิ่มต้องชำระ แต่ยังคงมีหน้าที่ยื่นรายงาน

ต้องยื่นแบบภาษีส่วนเพิ่มเมื่อไหร่

ภายใน 15 เดือนนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของนิติบุคคลแม่ลำดับสูงสุด และขยายเป็น 18 เดือนสำหรับรอบปีแรกที่อยู่ในบังคับ กลุ่มที่รอบบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2568 จึงมีกำหนดยื่นครั้งแรกภายใน 30 มิถุนายน 2570

ได้รับส่งเสริมการลงทุนจาก BOI จะยังได้ประโยชน์อยู่ไหม

สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของ BOI ยังใช้ได้ตามกฎหมายไทย แต่หากทำให้อัตราภาษีที่แท้จริงของกลุ่มในไทยต่ำกว่าร้อยละ 15 ส่วนต่างจะถูกเรียกเก็บเป็นภาษีส่วนเพิ่ม BOI จึงออกประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 1/2566 เปิดทางให้เลือกแปลงสิทธิยกเว้นภาษีเป็นการลดหย่อนร้อยละ 50 ของอัตราปกติ โดยขยายระยะเวลาไม่เกิน 2 เท่าและรวมแล้วไม่เกิน 10 ปี

บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องและแหล่งอ้างอิง

1. พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 141 ตอนที่ 82 ก วันที่ 26 ธันวาคม 2567, หน้ารวบรวมของกรมสรรพากร rd.go.th/67365.html และขอบเขตการใช้บังคับตามเอกสารคำถาม-คำตอบ เรื่อง การรับรู้รายการภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax) โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ลงวันที่ 10 มีนาคม 2568
2. โครงสร้างกลไกจัดเก็บทั้งสาม (Domestic Top-up Tax, Income Inclusion Rule, Undertaxed Profits Rule) ตามหมวด 2 แห่งพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567
3. ประกาศกระทรวงการคลัง เกี่ยวกับภาษีส่วนเพิ่ม (ฉบับที่ 1) เรื่อง กำหนดอัตราร้อยละของคำตอบแทนลูกจ้างและมูลค่าสินทรัพย์ที่มีตัวตนสำหรับการคำนวณส่วนที่ยอมให้หักออกจากเงินได้รวมสุทธิ, และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีส่วนเพิ่ม ฉบับที่ 1-8 รวมที่ rd.go.th/68020.html
4. พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 มาตรา 54 และมาตรา 55 (ยื่นข้อมูลและแบบรายงานข้อมูลตามมาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีระหว่างประเทศต่อกรมสรรพากร "ภายในสิบห้าเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบ ระยะเวลาบัญชีของนิติบุคคลแม่ลำดับสูงสุดของกลุ่มนิติบุคคลข้ามชาตินั้น") มาตรา 57 (ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมทั้งเสียภาษีส่วนเพิ่มภายในกำหนดเดียวกัน) มาตรา 58 (กำหนดเวลาตามมาตรา 54 มาตรา 55 และมาตรา 57 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่อยู่ในบังคับ "ให้ขยายเป็นเวลาสิบแปดเดือนนับแต่วันที่กำหนดไว้ในมาตราดังกล่าว") มาตรา 77 วรรคสอง (การประเมินตามมาตรา 65 หรือมาตรา 66 "ต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีส่วนเพิ่มที่ต้องเสีย") มาตรา 78 (ไม่เสียภาษีส่วนเพิ่มภายในกำหนด "ให้เสียเงินเพิ่มอีก



ร้อยละหนึ่งจุดห้าต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีส่วนเพิ่มที่ต้องเสีย โดยไม่รวมเบี้ยปรับ") และมาตรา 84 ("ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 54 มาตรา 55 หรือมาตรา 57 โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท") ด้วยทจากระบบสืบค้นกฎหมายของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (searchlaw.ocs.go.th)

5. ข่าวประชาสัมพันธ์กรมสรรพากร ฉบับที่ 5/2569 ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2568 เรื่อง ร่างกฎหมายลำดับรองออกตามความในพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 จำนวน 4 ฉบับ (ร่างพระราชกฤษฎีกา 2 ฉบับ และร่างกฎกระทรวง 2 ฉบับ), ร่างลำดับที่ 2 ประกาศใช้แล้วเป็นพระราชกฤษฎีกากำหนดนิติบุคคลที่ไม่เป็นนิติบุคคลในเครือตามมาตรา 26 พ.ศ. 2569 (ให้ไว้ ณ วันที่ 7 สิงหาคม 2569 ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 143 ตอนที่ 47 ก 7 สิงหาคม 2569 ออกตามความในมาตรา 27 (7) ใช้บังคับกับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2568 ตามมาตรา 5) ด้วยทจา searchlaw.ocs.go.th และหน้ารวบรวมกฎหมายภาษีส่วนเพิ่มของกรมสรรพากร rd.go.th/68020.html
6. ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 1/2566 เรื่อง มาตรการส่งเสริมการลงทุนเพื่อบรรเทาผลกระทบจากแนวทางการจัดเก็บภาษีรูปแบบใหม่ ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2566 (มีผลตั้งแต่วันที่ 20 มีนาคม พ.ศ. 2566)
7. Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD): เอกสารอ้างอิงที่พระราชกำหนดกำหนดให้ใช้ประกอบการตีความตามมาตรา 23

