

กฎหมายลำดับรองภาษีส่วนเพิ่ม: ฉบับที่ใช้บังคับแล้ว ร่างที่ยังไม่ประกาศ และผลต่อการปิดงบการเงิน

โดย เอกสยาม ชัยศรี ที่ปรึกษากฎหมาย
บริษัท เอกสยาม แอนด์ पार्टเนอร์ส จำกัด

เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะ กรณี การพิจารณาแต่ละ เรื่อง ต้องอาศัย
ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ <https://eksiamtax.com/articles/top-up-tax-secondary-legislation-status.html>

สรุปสาระสำคัญ: กฎหมายใหญ่ออกแล้วและเริ่มใช้แล้ว แต่ “คู่มือวิธีคิดเลข” ยังออกไม่ครบ หลายคนจึงเข้าใจว่า
รอไปก่อนได้ ซึ่งไม่ใช่ เพราะหน้าที่ตามกฎหมายเกิดขึ้นแล้ว สิ่งที่ยังไม่แน่นอนคือจำนวนเงิน ไม่ใช่หน้าที่ ระหว่าง
นี้ให้ประเมินตามหลักเกณฑ์สากลไปก่อน แล้วเมื่อคู่มือออกครบ ค่อยปรับตัวเลขให้ตรง งานที่ทำได้เลยโดยไม่
ต้องรออะไร คือเก็บข้อมูลและหาว่าใครในบริษัทรับผิดชอบเรื่องนี้

ย่อหน้านี้สรุปเพื่อให้เห็นภาพรวมอย่างรวดเร็ว รายละเอียด ตัวบทกฎหมาย และแหล่งอ้างอิงทั้งหมดอยู่ในเนื้อหาถัดจากนี้

ตอบสั้น ๆ คือ ยังไม่ครบ กฎหมายลูกที่ประกาศแล้วมีพระราชกฤษฎีกา 1 ฉบับ ประกาศกระทรวงการคลัง 1
ฉบับ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรอีก 8 ฉบับ ส่วนร่างกฎหมายลำดับรอง 4 ฉบับที่คณะรัฐมนตรีอนุมัติ
หลักการไปเมื่อ 30 ธันวาคม 2568 นั้น¹ ออกเป็นกฎหมายแล้ว 1 ฉบับ คือพระราชกฤษฎีกากำหนด
นิติบุคคลที่ไม่เป็นนิติบุคคลในเครือตามมาตรา 26 พ.ศ. 2569 ซึ่งประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่
7 สิงหาคม 2569⁶ อีก 3 ฉบับยังไม่ประกาศใช้ และหนึ่งในนั้นคือฉบับที่บอกวิธีคำนวณภาษี ซึ่งเป็นฉบับที่
ทุกคนรออยู่



สภาพเช่นนี้ สร้างสถานการณ์ที่ไม่ค่อยพบในกฎหมายภาษีไทย คือกฎหมาย แม้มีผลบังคับใช้เต็ม ที่แล้ว สำหรับ รอบ บัญชี ที่เริ่ม ตั้งแต่ วันที่ 1 มกราคม 2568 กิจการ มี หน้า ที่ ตามกฎหมาย และมี ภาระ ต้อง รับรู้ รายการในงบการเงินแล้ว ขณะที่รายละเอียดวิธีคำนวณบางส่วนยังไม่ครบถ้วน คำถามว่ากิจการ ควร ทำ อย่างไรในระหว่างนี้จึงไม่ใช่คำถามเชิงทฤษฎี แต่เป็นคำถามที่ต้องตอบทุกไตรมาสที่ปิดงบ

สถานะปัจจุบัน: ฉบับที่ประกาศใช้แล้ว

ตรวจสอบสถานะล่าสุดเมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 2569 จากหน้ากฎหมายออกใหม่และหน้ารวบรวมกฎหมายภาษี ส่วนเพิ่มของกรมสรรพากร พบว่ามีพระราชกฤษฎีกากำหนดนิติบุคคลที่ไม่เป็นนิติบุคคลในเครื่อง ตามมาตรา 26 พ.ศ. 2569 เพิ่มขึ้นมาหนึ่งฉบับ (กรมสรรพากรนำขึ้นหน้ากฎหมายออกใหม่เมื่อวันที่ 19 สิงหาคม 2569) และยังไม่ปรากฏประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีส่วนเพิ่ม ฉบับที่ 9 หรือกฎกระทรวงฉบับใด ตารางต่อไปนี้จะรวบรวมกฎหมายลำดับรองที่ปรากฏในหน้ารวบรวมกฎหมายภาษีส่วนเพิ่ม ของกรมสรรพากร โดยเรียงตามลำดับศักดิ์และลำดับฉบับ วันที่ในตารางคือวันที่ลงในตัวกฎหมาย (ประกาศ ณ วันที่) ซึ่งต่างจากวันที่กรมสรรพากรนำขึ้นเว็บไซต์²



ฉบับ	เรื่อง	สาระโดยย่อ
พระราชกฤษฎีกากำหนด นิติบุคคลที่ไม่เป็นนิติบุคคลใน เครื่องตามมาตรา 26 พ.ศ. 2569 ให้ไว้ ณ วันที่ 7 สิงหาคม 2569, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 143 ตอนที่ 47 ก 7 สิงหาคม 2569	กำหนดนิติบุคคลที่ไม่เป็นนิติบุคคลใน เครื่องตามมาตรา 26 เพิ่มเติมจาก ประเภทที่ระบุในมาตรา 27 (1) ถึง (6) โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 27 (7)	นิติบุคคลซึ่งมีนิติบุคคลที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 27 (1) ถึง (6) (ไม่รวมนิติบุคคลผู้ให้บริการบ้านอายุ) ตั้งแต่หนึ่ง นิติบุคคลขึ้นไปมีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ ไม่เป็น นิติบุคคลในเครื่อง ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศ ในราชกิจจานุเบกษา สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่ม ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2568 ⁶
ประกาศกระทรวงการคลัง (ฉบับที่ 1) ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2568	อัตราร้อยละของค่าตอบแทนลูกจ้าง และมูลค่าสินทรัพย์ที่มีตัวตนสำหรับ การคำนวณส่วนที่ยอมให้หักออกจาก เงินได้รวมสุทธิ (Substance-based Income Exclusion: SBIE)	ตารางอัตรารายปี เริ่มรอบปี 2568 ที่ร้อยละ 9.6 และ 7.6 แล้วทยอยลดลง
ประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 1) ลงวันที่ 21 ตุลาคม 2568	รายชื่อประเทศที่หลักการบัญชีที่ได้รับ การยอมรับเป็นการทั่วไป เป็น มาตรฐานการบัญชีที่ได้รับการยอมรับ	กำหนดว่างบการเงินตามมาตรฐานของประเทศใดใช้เป็น ฐานคำนวณได้
ประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 21 ตุลาคม 2568	ลักษณะภาษีเงินปันผลที่ขอคืนได้ ที่ไม่ เป็นภาษีที่อยู่ในขอบข่าย	กันภาษีบางประเภทออกจากตัวเศษของอัตราภาษีที่แท้ จริง (Effective Tax Rate: ETR)
ประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 21 ตุลาคม 2568	การพิจารณาประเทศที่ตั้งของ นิติบุคคลที่มีหลายแหล่งที่ตั้งและของ นิติบุคคลที่มีลักษณะเฉพาะ	แก้ปัญหานิติบุคคลที่อาจถือว่าตั้งอยู่ได้หลายประเทศ
ประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 4) ลงวันที่ 4 ธันวาคม 2568	การคำนวณค่าตอบแทนลูกจ้างและ มูลค่าสินทรัพย์ที่มีตัวตนเพื่อพิจารณา ส่วนที่ยอมให้หักออกจากเงินได้รวม สุทธิ	วิธีคำนวณฐานของส่วนหักตามประกาศกระทรวง การคลัง ฉบับที่ 1



ประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 5) ลงวันที่ 4 ธันวาคม 2568	การพิจารณาจำนวนลูกจ้างและมูลค่าสินทรัพย์ที่มีตัวตนในการคำนวณภาษีส่วนเพิ่มคงเหลือที่ประเทศไทยได้รับการปันส่วน	เกณฑ์ปันส่วน กฎการจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มคงเหลือ (Undertaxed Profits Rule: UTPR) มาয়ไทย นับลูกจ้างแบบเทียบเท่าการทำงานเต็มเวลา
ประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 6) ลงวันที่ 24 ธันวาคม 2568	อัตราแลกเปลี่ยนเพื่อการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย	สำคัญต่อการทดสอบเกณฑ์ 750 ล้านยูโรและการคำนวณ
ประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 7) ลงวันที่ 24 ธันวาคม 2568	ลักษณะของนิติบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในเครือ (Constituent Entity)	กำหนดขอบเขตว่าหน่วยใดไม่ถูกนับรวม
ประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 8) ลงวันที่ 24 ธันวาคม 2568	หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ในการพิจารณาภาษีส่วนเพิ่มสำหรับนิติบุคคลที่มีลักษณะเฉพาะ	รองรับโครงสร้างพิเศษ เช่น นิติบุคคลที่มีลักษณะเฉพาะตามกฎเกณฑ์

ภาพรวมที่ได้จากตารางนี้คือ ชุดที่ออกมาแล้วเน้นไปที่นิยาม ขอบเขต และองค์ประกอบของการคำนวณมากกว่าจะเป็นวิธีคำนวณเต็มกระบวนการ ซึ่งสอดคล้องกับลำดับความเร่งด่วน เพราะนิยามและขอบเขตเป็นสิ่งที่กิจการต้องใช้ก่อนตั้งแต่รอบปีแรก

II ร่างอีก 4 ฉบับที่คณะรัฐมนตรีอนุมัติหลักการ

กรมสรรพากรเผยแพร่ข่าวประชาสัมพันธ์ ฉบับที่ 5/2569 ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2568 ระบุว่าคณะรัฐมนตรีอนุมัติหลักการร่างกฎหมายลำดับรองออกตามความในพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 จำนวน 4 ฉบับ ดังนี้¹



ลำดับ	ประเภทกฎหมาย	เรื่อง	สถานะ ณ 1 ตุลาคม 2569
1	พระราชกฤษฎีกา	หลักเกณฑ์การพิจารณาว่ากลุ่มนิติบุคคลข้ามชาติที่มีการปรับโครงสร้างองค์กร อยู่ในบังคับของภาษีส่วนเพิ่มหรือไม่	ยังไม่ประกาศใช้
2	พระราชกฤษฎีกา	หลักเกณฑ์เกี่ยวกับนิติบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในเครือ	ประกาศใช้แล้ว เป็นพระราชกฤษฎีกากำหนดนิติบุคคลที่ไม่เป็นนิติบุคคลในเครือตามมาตรา 26 พ.ศ. 2569 (ราชกิจจานุเบกษา 7 สิงหาคม 2569) ⁶
3	กฎกระทรวง	หลักเกณฑ์การปันส่วนภาษีส่วนเพิ่มมายังประเทศไทยตามกลไก UTPR กรณีไม่มีนิติบุคคลในเครือของกลุ่มที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยมีเงินได้	ยังไม่ประกาศใช้
4	กฎกระทรวง	หลักเกณฑ์การปรับปรุงรายได้ รายจ่าย และภาษีในขอบข่ายเพื่อการคำนวณภาษีส่วนเพิ่ม รวมถึงหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีส่วนเพิ่มภายในประเทศ (Domestic Minimum Top-up Tax: DMTT)	ยังไม่ประกาศใช้

ฉบับที่ 4 คือฉบับที่มีน้ำหนักที่สุดสำหรับผู้เสียภาษีในประเทศไทย เพราะรวมทั้งวิธีปรับปรุงกำไรทางบัญชีให้เป็นเงินได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีระบุภาษีที่อยู่ในขอบข่าย และหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีส่วนเพิ่มภายในประเทศ ซึ่งเป็นกลไกที่กระทบบริษัทลูกต่างชาติในไทยเป็นหลัก トラบที่ฉบับนี้ยังไม่ประกาศใช้ การคำนวณจริงยังต้องพึ่งพาหลักเกณฑ์ของ องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) ประกอบมาตรา 23 แห่งพระราชกำหนด



กรมสรรพากร ระบุไว้ในข่าวเดียวกันว่า การจัดทำร่างกฎหมายลำดับรองอ้างอิง มาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีระหว่างประเทศ (Global Anti-Base Erosion: GloBE) Model Rules ความเห็น ประกอบ (Commentary) และ แนวปฏิบัติ ทางบริหาร (Administrative Guidance) ของ OECD เพื่อให้การบังคับใช้ของไทยสอดคล้องกับแนวปฏิบัติที่สมาชิก Inclusive Framework ยอมรับ ซึ่งเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการประมาณการล่วงหน้า เพราะหมายความว่าเนื้อหาที่จะออกมาไม่ควรแตกต่างจากกรอบสากลอย่างมาก

III ช่องว่างที่ยังเหลือ และผลต่อการวางแผน

ช่องว่างที่กระทบผู้เสียภาษีมากที่สุดมีสามเรื่อง เรื่องแรกคือหลักเกณฑ์การคำนวณเต็มกระบวนการรวมถึงภาษีส่วนเพิ่มภายในประเทศ ซึ่งอยู่ในร่างกฎกระทรวงฉบับที่ 4 เรื่องที่สองคือมาตรการผ่อนปรนหรือ Safe Harbours โดยเฉพาะมาตรการผ่อนปรนช่วงเปลี่ยนผ่านที่อ้างอิงรายงานข้อมูลรายประเทศ ซึ่งเป็นเครื่องมือที่ช่วยลดภาระการคำนวณได้มากที่สุดสำหรับกลุ่มที่มีความเสี่ยงต่ำ และเรื่องที่สามคือรูปแบบแบบแสดงรายการและวิธีการยื่นในทางเทคนิค

ผลในทางปฏิบัติของช่องว่างเหล่านี้ไม่ใช่การเลื่อนหน้าที่ออกไป แต่คือความไม่แน่นอนของ "จำนวนเงิน" ในขณะที่ "หน้าที่" เกิดขึ้นแล้วแน่นอน กิจการจึงไม่สามารถใช้เหตุที่กฎหมายลำดับรองยังไม่ครบเป็นเหตุผลในการยังไม่เริ่มงาน สิ่งที่ได้และควรทำคือเริ่มจากงานที่ไม่ขึ้นกับ กฎหมายลำดับรอง ได้แก่ การยืนยันสถานะการเข้าข่าย การรวบรวมข้อมูลพื้นฐาน และการวางโครงสร้างผู้รับผิดชอบ

กฎหมายลำดับรองที่ยังไม่ครบ ทำให้ "จำนวนเงิน" ยังไม่แน่นอน แต่ไม่ได้ทำให้ "หน้าที่" หายไป: และหน้าที่คือสิ่งที่มิบ толงโทษผูกอยู่

IV ทำอย่างไรระหว่างที่กฎหมายยังไม่ครบ: มุมงบการเงิน

คำถามนี้ถูกตอบไว้อย่างชัดเจนตั้งแต่ต้นปี 2568 โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ซึ่งจัดทำเอกสารคำถาม-คำตอบ เรื่อง การรับรู้รายการภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax) ตามพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 ในงบการเงินไตรมาสที่ 1 ปี 2568 ลงวันที่ 10 มีนาคม 2568³

สาระของคำตอบคือ เนื่องจากพระราชกำหนดได้ประกาศและมีผลบังคับใช้ตามกฎหมายแล้ว แม้ยังไม่มีมาตรการกฎหมายลำดับรองซึ่งให้รายละเอียดในการคำนวณ แต่พระราชกำหนดได้กำหนดขอบเขตของกฎหมายลำดับรองไว้ว่าต้องสอดคล้องกับมาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีระหว่างประเทศที่จัดทำโดย OECD



ดังนั้น เพื่อให้สอดคล้องกับย่อหน้าที่ 46 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 กิจการต้องประเมินค่าใช้จ่ายภาษีส่วนเพิ่มและรับรู้รายการโดยถือปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของ OECD และเมื่อกฎหมายลำดับรองประกาศใช้ ต้องปรับปรุงผลต่างที่อาจเกิดขึ้น หากมี ทันทันทีในรอบระยะเวลารายงานนั้น

เอกสารฉบับเดียวกันยังชี้ต่อไปว่า หากกฎหมายลำดับรองประกาศและมีผลบังคับใช้ภายหลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน กิจการต้องถือปฏิบัติกับรายการดังกล่าวตามย่อหน้าที่ 22.8 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน ผลคือฝ่ายบัญชีต้องติดตามการประกาศใช้กฎหมายลำดับรองอย่างใกล้ชิดในช่วงระหว่างปิดงบกับวันอนุมัติงบ ซึ่งเป็นงานที่ต้องกำหนดผู้รับผิดชอบไว้ชัดเจน

V มาตรา 23 กับการใช้เอกสารของ OECD เป็นเครื่องมือตีความ

บทบัญญัติที่ทำให้แนวทางข้างต้นเป็นไปได้ในทางกฎหมายคือมาตรา 23 แห่งพระราชกำหนด ซึ่งบัญญัติว่ากรณีที่มีปัญหาในการตีความ บทบัญญัติ แห่ง พระราชกำหนด นี้ ให้ตีความ โดย คำนึงถึง เจตนารมณ์ และวัตถุประสงค์ของมาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีระหว่างประเทศ³ บทบัญญัติลักษณะนี้ไม่ค่อยพบในกฎหมายภาษีไทย และมีผลทำให้เอกสารระหว่างประเทศกลายเป็นเครื่องมือตีความที่ยกขึ้นอ้างได้จริง

กรมสรรพากรยังได้เผยแพร่เอกสารการอ้างอิงกฎหมายลำดับรองออกตามความในพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 จาก GloBE Model Rules และ Commentary ไว้บนหน้ารวบรวมกฎหมายภาษีส่วนเพิ่ม² เอกสาร ขึ้น นี้ มีประโยชน์ มาก ในความเป็นจริง เพราะ ช่วยให้ ผู้ปฏิบัติงาน เทียบ ได้ ว่า ข้อ ความในกฎหมายไทยข้อใดมีที่มาจากข้อใดของ Model Rules ซึ่งเป็นจุดตั้งต้นที่ดีที่สุดเมื่อต้องหาคำตอบสำหรับประเด็นที่กฎหมายไทยยังไม่ได้พูดถึงโดยตรง

ข้อควรระวังคือ การอ้างอิงเอกสารของ OECD ไม่ได้แปลว่าทุกข้อของ Model Rules จะถูกนำมาใช้ในไทย โดยอัตโนมัติ มาตรา 23 เป็นบทว่าด้วยการตีความเมื่อมีปัญหา ไม่ใช่บทที่รับเอากฎเกณฑ์ทั้งหมดมาเป็นกฎหมายไทย การอ้างอิงต้องเชื่อมโยงกับถ้อยคำของพระราชกำหนดหรือกฎหมายลำดับรองที่มีอยู่เสมอ จะยกเอกสารต่างประเทศขึ้นอ้างลอย ๆ โดยไม่มีฐานในกฎหมายไทยไม่ได้



VI ไทม์ไลน์ที่ควรติดตามในระยะข้างหน้า

ช่วงเวลา	เหตุการณ์
26 ธันวาคม 2567	พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา
1 มกราคม 2568	เริ่มใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันดังกล่าว
10 มีนาคม 2568	สภาวิชาชีพบัญชีเผยแพร่แนวทางการรับรู้รายการภาษีส่วนเพิ่มในงบการเงิน
ปลายปี 2568	ทยอยประกาศประกาศกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 1 และประกาศอธิบดีฯ ฉบับที่ 1-8
30 ธันวาคม 2568	คณะรัฐมนตรีอนุมัติหลักการร่างกฎหมายลำดับรองอีก 4 ฉบับ
16 มิถุนายน 2569	คณะรัฐมนตรีเห็นชอบให้ไทยเข้าร่วมเป็นภาคีความตกลง GloBE ความตกลงพหุภาคีระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ (Multilateral Competent Authority Agreement: MCAA)
7 สิงหาคม 2569	พระราชกฤษฎีกากำหนดนิติบุคคลที่ไม่เป็นนิติบุคคลในเครือตามมาตรา 26 พ.ศ. 2569 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา (ร่างลำดับที่ 2 ใน 4 ฉบับ) มีผลตั้งแต่วันที่ถัดจากวันประกาศ และใช้กับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2568 ⁶
8 กันยายน 2569	OECD ประกาศรายชื่อประเทศไทยเป็นประเทศผู้ลงนามความตกลง GloBE MCAA อย่างเป็นทางการ หลังรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังลงนามในฐานะเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทย (กรมสรรพากรแถลง 15 กันยายน 2569) ⁷
30 มิถุนายน 2570	กำหนดขึ้นครั้งแรกสำหรับกลุ่มที่รอบบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2568
ภายในธันวาคม 2570	กำหนดเริ่มแลกเปลี่ยนแบบรายงาน แบบรายงานข้อมูลตามมาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีระหว่างประเทศ (GloBE Information Return: GIR) กับประเทศภาคีสัญญารั้งแรก



สิ่งที่ควรจับตาที่สุดในช่วงถัดไปคือการประกาศใช้กฎหมายว่าด้วยการปรับปรุงรายได้ รายจ่าย และภาษีใน ขอบข่าย เพราะ เป็น ฉบับ ที่จะ เปลี่ยน ตัวเลข ประเมินการ ของ กิจการ ได้ มาก ที่สุด และ รอง ลงมา คือ กฎเกณฑ์เรื่องมาตรการผ่อนปรน ซึ่งจะกำหนดว่ากลุ่มใดสามารถลดภาระการคำนวณลงได้บ้าง

VII การทำงานภายใต้กฎหมายลำดับรองที่ยังไม่ครบ

แนวทางที่ปลอดภัยที่สุดในสภาวะที่กฎหมายยังไม่ครบ คือแยกงานออกเป็นสองกอง กองแรกคืองานที่ทำได้เลยและไม่ขึ้นกับกฎหมายลำดับรอง ได้แก่ การยืนยันสถานะการเข้าข่าย การรวบรวมข้อมูลคำตอบแทนลูกจ้างและสินทรัพย์ที่มีตัวตน การจัดโครงสร้างผู้ยื่นและผู้ชำระภายในกลุ่ม และการวางแผนย้อนกลับจากวันครบกำหนดยื่น กองที่สองคืองานคำนวณที่ต้องรอความชัดเจน ซึ่งควรทำเป็นประมาณการพร้อมระบุสมมติฐานไว้ให้ชัด

สิ่งที่ควรทำความเข้าใจคือการบันทึกสมมติฐานที่ใช้ในแต่ละงวดไว้เป็นลายลักษณ์อักษร พร้อมอ้างอิงฐานที่มา เช่น ข้อใดของ Model Rules หรือประกาศฉบับใด เอกสารชุดนี้ทำหน้าที่สองอย่าง หนึ่งคือรองรับคำถามของผู้สอบบัญชีในปัจจุบัน และสองคือทำให้การปรับปรุงผลต่างเมื่อกฎหมายลำดับรองประกาศใช้ ทำได้อย่างเป็นระบบ ไม่ต้องเริ่มคิดใหม่ทั้งหมด

สุดท้าย ควรกำหนดผู้รับผิดชอบติดตามการประกาศใช้กฎหมายลำดับรองอย่างชัดเจน โดยติดตามจากหน้ารวบรวมกฎหมายภาษีส่วนเพิ่มและหน้ากฎหมายออกใหม่ของกรมสรรพากรเป็นแหล่งหลัก เพราะจังหวะของการประกาศมีผลโดยตรงต่อการรับรู้รายการในงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 แนวทางที่เหมาะสมกับแต่ละกลุ่มขึ้นอยู่กับรอบบัญชี ขนาดของผลกระทบ และระบบข้อมูลที่มีอยู่จริงเป็นรายกรณี



สรุปสาระสำคัญ

- กฎหมายลำดับรองยังออกไม่ครบ ที่ประกาศแล้วคือพระราชกฤษฎีกากำหนดนิติบุคคลที่ไม่เป็นนิติบุคคลในเครือตามมาตรา 26 พ.ศ. 2569 ประกาศกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 1 และประกาศอธิบดีฯ ฉบับที่ 1-8
- ร่าง 4 ฉบับที่คณะรัฐมนตรีอนุมัติหลักการเมื่อ 30 ธันวาคม 2568 ออกเป็นกฎหมายแล้ว 1 ฉบับ (7 สิงหาคม 2569) อีก 3 ฉบับยังอยู่ระหว่างดำเนินการ
- ฉบับที่สำคัญที่สุดคือกฎกระทรวงว่าด้วยการปรับปรุงรายได้ รายจ่าย ภาษีในขอบข่าย และการคำนวณภาษีส่วนเพิ่มภายในประเทศ
- ช่องว่างที่เหลืออยู่ทำให้จำนวนเงินยังไม่แน่นอน แต่หน้าที่ตามกฎหมายเกิดขึ้นแล้วเต็มที่
- สภาวิชาชีพ บัญชีให้แนวทางว่า ต้อง ประเมิน และ รับรู้ ภาษี ส่วน เพิ่ม ตาม TAS 12 ย่อหน้า 46 โดยใช้หลักเกณฑ์ของ OECD แล้วปรับปรุงผลต่างเมื่อกฎหมายลำดับรองประกาศใช้
- มาตรา 23 ทำให้ Model Rules และ Commentary ของ OECD เป็นเครื่องมือตีความที่ยกขึ้นอ้างได้ แต่ต้องเชื่อมกับถ้อยคำในกฎหมายไทยเสมอ

คำถามที่พบบ่อย

กฎหมายลำดับรองของภาษีส่วนเพิ่มออกมาแล้วกี่ฉบับ

ณ วันที่ 1 ตุลาคม 2569 ตามข้อมูลที่กรมสรรพากรเผยแพร่ มีพระราชกฤษฎีกากำหนดนิติบุคคลที่ไม่เป็นนิติบุคคลในเครือตามมาตรา 26 พ.ศ. 2569 ประกาศกระทรวงการคลัง เกี่ยวกับภาษีส่วนเพิ่ม (ฉบับที่ 1) และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีส่วนเพิ่ม ฉบับที่ 1 ถึงฉบับที่ 8 ส่วนร่างกฎหมายลำดับรองที่คณะรัฐมนตรีอนุมัติหลักการเมื่อวันที่ 30 ธันวาคม 2568 อีก 3 ฉบับยังอยู่ระหว่างดำเนินการ

ร่างกฎหมายลำดับรอง 4 ฉบับที่ ครม. อนุมัติ มีเรื่องอะไรบ้าง

ประกอบด้วยพระราชกฤษฎีกาเกี่ยวกับกลุ่มนิติบุคคลข้ามชาติที่มีการปรับโครงสร้าง พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยนิติบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในเครือ (ประกาศใช้แล้วเป็นพระราชกฤษฎีกากำหนดนิติบุคคลที่ไม่เป็นนิติบุคคลในเครือตามมาตรา 26 พ.ศ. 2569 เมื่อวันที่ 7 สิงหาคม 2569) กฎกระทรวงว่าด้วยการปันส่วนภาษีส่วนเพิ่มมายังประเทศไทยตามกลไก UTPR กรณีไม่มีนิติบุคคลในเครือในไทยที่มีเงินได้ และกฎกระทรวงว่าด้วยการปรับปรุงรายได้ รายจ่าย และภาษีในขอบข่าย รวมถึงหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีส่วนเพิ่มภายในประเทศ



ยังไม่มีกฎหมายลำดับรองครบ กิจการต้องรับรู้ภาษีส่วนเพิ่มในงบการเงินหรือไม่

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ให้แนวทางไว้ว่า เมื่อพระราชกำหนดมีผลบังคับใช้แล้ว กิจการต้องประเมินและรับรู้ค่าใช้จ่ายภาษีส่วนเพิ่มตามย่อหน้าที่ 46 ของ TAS 12 โดยถือปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของ OECD และเมื่อกฎหมายลำดับรองประกาศใช้ ต้องปรับปรุงผลต่างที่เกิดขึ้นทันทีในรอบระยะเวลารายงานนั้น

ประเทศไทยแลกเปลี่ยนข้อมูล GloBE กับต่างประเทศเมื่อใด

คณะรัฐมนตรีมีมติเมื่อวันที่ 16 มิถุนายน 2569 เห็นชอบให้ประเทศไทยเข้าร่วมเป็นภาคีความตกลง GloBE MCAA รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ลงนามแล้ว และ OECD ประกาศรายชื่อประเทศไทยเป็นประเทศผู้ลงนามอย่างเป็นทางการเมื่อวันที่ 8 กันยายน 2569 โดยกรมสรรพากร ระบุว่า มีกำหนดเริ่มแลกเปลี่ยนแบบรายงานข้อมูล GIR กับประเทศภาคีสัญญาคั้งแรกภายในเดือนธันวาคม 2570

หากกฎหมายมีข้อความไม่ชัดเจน ต้องตีความอย่างไร

มาตรา 23 แห่งพระราชกำหนดบัญญัติว่า กรณีที่มีปัญหาในการตีความบทบัญญัติแห่งพระราชกำหนดนี้ ให้ตีความโดยคำนึงถึงเจตนารมณ์และวัตถุประสงค์ของมาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีระหว่างประเทศ

บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องและแหล่งอ้างอิง

1. ข่าวประชาสัมพันธ์กรมสรรพากร ฉบับที่ 5/2569 ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2568 เรื่อง ร่างกฎหมายลำดับรองออกตามความในพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 จำนวน 4 ฉบับ (มีฉบับภาษาอังกฤษประกอบ)
2. หน้ารวบรวมกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 ของกรมสรรพากร rd.go.th/68020.html, วันที่ลงในตัวกฎหมายอ่านจากตัวประกาศที่กรมสรรพากรเผยแพร่: ประกาศกระทรวงการคลัง (ฉบับที่ 1) ประกาศ ณ วันที่ 18 พฤศจิกายน 2568 (ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 142 ตอนพิเศษ 398 ง 23 ธันวาคม 2568), ประกาศอธิบดีฯ ฉบับที่ 1-3 ประกาศ ณ วันที่ 21 ตุลาคม 2568, ฉบับที่ 4-5 ประกาศ ณ วันที่ 4 ธันวาคม 2568 (ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 142 ตอนพิเศษ 396 ง 19 ธันวาคม 2568), ฉบับที่ 6-8 ประกาศ ณ วันที่ 24 ธันวาคม 2568 (ฉบับที่ 6 และ 7 ราชกิจจานุเบกษา 13 มกราคม 2569), ประกาศกระทรวงการคลัง rd.go.th/68128.html, ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร rd.go.th/68005.html รวมทั้งเอกสารการอ้างอิงกฎหมายลำดับรองจาก GloBE Model Rules และ Commentary ที่เผยแพร่บนหน้า rd.go.th/67365.html
3. เอกสารคำถาม-คำตอบ เรื่อง การรับรู้รายการภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax) ตามพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 ในงบการเงินไตรมาสที่ 1 ปี 2568 โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ลงวันที่ 10 มีนาคม 2568 ซึ่งอ้างมาตรา 23 แห่งพระราชกำหนดไว้โดยตรง
4. ข่าวประชาสัมพันธ์กรมสรรพากร ฉบับที่ 16/2569 ลงวันที่ 16 มิถุนายน 2569 เรื่อง การเข้าร่วม เป็น ภาคี ความตกลง ระหว่างประเทศเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ (GloBE MCAA)



5. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ ย่อหน้าที่ 46 และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน ย่อหน้าที่ 22.8
6. พระราชกฤษฎีกากำหนดนิติบุคคลที่ไม่เป็นนิติบุคคลในเครือตามมาตรา 26 พ.ศ. 2569 ให้ไว้ ณ วันที่ 7 สิงหาคม 2569 ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 143 ตอนที่ 47 ก หน้า 1 วันที่ 7 สิงหาคม 2569 ออกตามความในมาตรา 27 (7) แห่งพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567, มาตรา 2 "พระราชกฤษฎีกา นี้ ให้ใช้ บังคับ ตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป", มาตรา 4 "ให้นิติบุคคลซึ่งมีนิติบุคคลที่มีลักษณะตามที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีตามมาตรา 27 (1) (2) (3) (4) (5) และ (6) แต่ไม่รวมถึงนิติบุคคลผู้ให้บริการบำนาญตั้งแต่หนึ่งนิติบุคคลขึ้นไปมีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ ไม่เป็นนิติบุคคลในเครือตามมาตรา 26", มาตรา 5 "พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับสำหรับการพิจารณาหน้าที่การเสียภาษีส่วนเพิ่มสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2568 เป็นต้นไป" ดัชนีจากระบบสืบค้นกฎหมายของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (searchlaw.ocs.go.th) และหน้ารวบรวมกฎหมายภาษีส่วนเพิ่มของกรมสรรพากร
7. ข่าวประชาสัมพันธ์กรมสรรพากร ฉบับที่ 22/2569 ลงวันที่ 15 กันยายน 2569 เรื่อง ประเทศไทยลงนาม GloBE MCAA พร้อมเดินหน้าแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีกลุ่มบริษัทข้ามชาติ: รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในฐานะเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยลงนามในความตกลง และ OECD ประกาศรายชื่อประเทศไทยเป็นประเทศผู้ลงนามอย่างเป็นทางการเมื่อวันที่ 8 กันยายน 2569

