

กรณีศึกษาการนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน
ประกอบการพิจารณาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

นางสาวสรนชล นาควิษระ

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Case Study of Guidance on The Implementation of Country-by-Country Reporting
Levying on Excise Tax

Miss Sornnachon Nakwatchara

An Individual Research Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2019

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา	กรณีศึกษาการนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัท นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันประกอบการพิจารณาการจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิต
นิสิต	นางสาวสรนชล นาควัชระ
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	อาจารย์ประภาศ คงเอียด

เอกัตศึกษานี้เป็นกรณีศึกษาการนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัท
นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันของแผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกีดก่อนฐานภาษีและ
การโอนกำไรไปต่างประเทศ แผนปฏิบัติการที่ 13 มาใช้กับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยตรง
เนื่องจากการไม่ยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าวทำให้เกิดช่องว่างในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต บริษัท
ที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตบางรายอาจใช้ช่องว่างกำหนดราคาโอนเพื่อเลี่ยงภาษีโดยเฉพาะอย่างยิ่ง
กรณีมีข้อสงสัยว่าอาจมีการโอนกำไรหรือสินทรัพย์บริษัทในเครือเดียวกัน

จากการศึกษาพบว่าประเทศไทยมีการนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัท
นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา
71 ทวิ และ 71 ตรี แต่ไม่ใช่บังคับกับนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีรายได้น้อยกว่าสองร้อยล้าน
อีกทั้งกรมสรรพสามิตยังไม่ได้ให้นำแนวทางดังกล่าวมาปรับใช้โดยตรง จึงก่อให้เกิดช่องว่างในการจัดเก็บ
ภาษีสรรพสามิตในประเทศไทย ทั้งนี้ ยังไม่มีประเทศใดที่นำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูล
ดังกล่าวมาใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยตรงก็อาจเป็นช่องว่างให้กำหนดราคาโอนได้ แต่
อย่างไรก็ตาม องค์การเครือข่ายยุติธรรมทางภาษีได้เสนอให้นำแนวทางดังกล่าวมาปรับใช้ในการจัดเก็บ
ภาษีสรรพสามิตด้วย ดังนั้น สำหรับประเทศไทย หากนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลตาม
ประมวลรัษฎากรประกอบกับการกำหนดบุคคลตามกฎหมายศุลกากรมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษี
สรรพสามิต ก็อาจลดปัญหาการเลี่ยงภาษีโดยการกำหนดราคาโอนที่เกิดขึ้นได้



..... อาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา

(นายประภาศ คงเอียด)

..... สรนชล นาควัชระ นิสิต

(นางสาวสรนชล นาควัชระ)

Individual Study Article	A Case Study of Guidance on The Implementation of Country-by-Country Reporting Levying on Excise Tax
Researcher	Miss Sornnachon Nakwatchara
Field of Study	Finance and Taxation Law
Advisor	Mr. Prapas Kong-ied

The purpose of this individual research is to study a guidance on the implementation of Country-by-Country Reporting following Base Erosion and Profit Shifting Action Plan 13 levying directly on excise tax. Because no reporting affects levying on excise tax having tax loopholes. Some corporations, excise taxpayer, might find the loopholes to transfer pricing that is tax avoidance especially doubt which could transfer pricing or asset between related corporations.

The study reveals Thailand receives that the guidance on the implementation of Country-by-Country Reporting is used in levying corporate income tax by Revenue Code Section 71 bis and Section 71 ter, but the reporting does not use in corporations which get income less than 200 million. Moreover, the reporting has not been adapted directly in the Excise Department which in turn means having tax loopholes for levying excise tax in Thailand. The Country-by-Country Reporting is not used in Excise Tax in each country. However, Tax Justice Network propose that reporting is used in levying excise tax. Therefore, Thailand could adapt the implementation of Country-by-Country Reporting following by Revenue Code and person following by Customs Law for levying excise tax. Resulting in decreasing transfer pricing that is tax avoidance.

..... Advisor's Signature

(Mr. Prapas Kong-ied)

..... Student's Signature

(Miss Sornnachon Nakwatchara)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดีโดยได้รับความเมตตากรุณาเป็นอย่างสูงจากท่านอาจารย์ประภาศ คงเอียด ที่ได้สละเวลาอันมีค่ามาเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาให้แก่ผู้เขียนตลอดช่วงเวลาในการทำเอกัตศึกษานับนี้ ทั้งยังให้ความรู้และข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อการทำเอกัตศึกษานับนี้ ตลอดจนให้คำแนะนำและแนวทางในการปรับปรุงเพื่อให้เอกัตศึกษานับนี้มีความสมบูรณ์มากขึ้น ผู้เขียนจึงขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงไว้ ณ ที่นี้ และผู้เขียนขอขอบพระคุณนายสุพรชัย พัฒนกุลเกียรติ ที่ช่วยอำนวยความสะดวกในการประสานงานติดต่อในการขอเข้าพบท่านอาจารย์ประภาศ คงเอียด เพื่อปรึกษาในการทำเอกัตศึกษาในครั้งนี้จนสำเร็จลุล่วงไปด้วยดี

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร ที่ให้คำชี้แนะในขั้นแรกของการทำเอกัตศึกษานับนี้ และให้ความช่วยเหลือจนทำให้เอกัตศึกษานับนี้ลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ นายอุดมศักดิ์ อักษรภักดี ที่ได้อำนวยความสะดวกในการดำเนินการทางด้านข้อมูลและเอกสารในต่างประเทศ จึงทำให้เอกัตศึกษานับนี้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา ผู้ให้กำเนิดและได้สนับสนุนส่งเสริม รวมทั้งให้กำลังใจผู้เขียนเสมอมา และขอขอบคุณเพื่อนนิสิตหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากรทุกท่านที่ให้กำลังใจสำคัญและสนับสนุนผู้เขียนตลอดมา

หากเอกัตศึกษานับนี้ มีข้อบกพร่องผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับผิดไว้แต่เพียงผู้เดียว และขออภัยเป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้

สรนชล นาควัชร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ค
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	ง
กิตติกรรมประกาศ.....	จ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	6
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	6
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	7
1.5 วิธีการศึกษา.....	7
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา.....	8
บทที่ 2 แนวคิด วัตถุประสงค์ และหลักการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต	9
2.1 แนวคิดการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต	9
2.1.1 สินค้าที่บริโภคแล้วอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี.....	9
2.1.2 สินค้าที่มีลักษณะฟุ่มเฟือย.....	10
2.1.3 สินค้าที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ.....	11
2.1.4 สินค้าที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม.....	11
2.1.5 สินค้าเบ็ดเตล็ด.....	11
2.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต	12
2.2.1 เพื่อเป็นรายได้ของรัฐ.....	12
2.2.2 เพื่อการควบคุมการบริโภค.....	12
2.3 หลักการของภาษีสรรพสามิตที่ดี	13

2.3.1	หลักความเป็นธรรม.....	13
2.3.2	หลักความมีประสิทธิภาพ	14
2.4	การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต.....	14
2.4.1	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต	15
2.4.2	ความรับผิดชอบในการเสียภาษีสรรพสามิต	17
2.4.3	ฐานภาษีสรรพสามิต.....	19
2.4.4	อัตราภาษีสรรพสามิต.....	22
2.4.5	แบบรายการเสียภาษีสรรพสามิต.....	28
บทที่ 3	การกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติ.....	42
3.1	บริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศุลกากร และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต	42
3.1.1	ความหมายของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	42
3.1.2	ลักษณะของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	51
3.1.3	รูปแบบองค์กรของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	52
3.1.4	การเสียภาษีของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน.....	56
3.2	ความหมายของการกำหนดราคาโอน	61
3.3	วัตถุประสงค์ของการกำหนดราคาโอน	61
3.3.1	เพื่อลดต้นทุนทางด้านภาษี.....	62
3.3.2	หลีกเลี่ยงความปรวิวรรตของเงินตรา.....	62
3.3.3	เพื่อลดความเสี่ยงจากความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยน	62
3.3.4	เพื่อรักษาอำนาจทางการตลาด.....	63
3.3.5	เพื่อลดผลกระทบจากการควบคุมราคา.....	63
3.3.6	เพื่อเป็นการย้ายกำไรออก เนื่องจากผลกระทบทางลบภายในประเทศ	63

3.4 รูปแบบหรือวิธีการกำหนดราคาโอน	63
3.4.1 การขายสินค้า (Sale of goods).....	64
3.4.2 การให้บริการ (Intra-group services).....	65
3.4.3 การโอนเทคโนโลยีและเครื่องหมายการค้า (Transfer of Technology and Trademarks).....	65
3.4.4 การกู้ยืม (Loans).....	66
3.5 การนำเข้าสินค้าหรือบริการที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน	67
3.5.1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้า (Transaction Value).....	68
3.5.2 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน (Transaction value of Identical Goods).....	69
3.5.3 ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (Transaction value of Similar Goods).....	69
3.5.4 ราคาหักทอน (Deductive Value).....	69
3.5.5 ราคาคำนวณ (Computed Value).....	69
3.5.6 ราคาย้อนกลับ (Fall Back Value).....	70
3.6 ผลของการกำหนดราคาโอน	70
3.6.1 ช่วยลดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยรวม (Minimising Overall Corporate Tax on Profits).....	70
3.6.2 ช่วยลดภาระภาษีศุลกากร (Customs Duties).....	71
3.6.3 ช่วยส่งกำไรออกนอกประเทศ (Profit Repatriation) เพื่อหลีกเลี่ยงกฎระเบียบที่ควบคุมการปริวรรตเงินตราต่างประเทศ (Exchange Control) ในประเทศต้นทาง.....	71
3.6.4 ช่วยลดความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน (Foreign Exchange Risks).....	71
บทที่ 4 การยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	72
4.1 การยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ในประเทศไทย	72
4.1.1 ตามประมวลรัษฎากร.....	73

4.1.2 ตามกฎหมายศุลกากร	77
4.2 แนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD)	78
4.2.1 ความหมายของการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	79
4.2.2 หลักการที่เกี่ยวข้องในการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	80
4.2.3 รูปแบบของการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	81
4.2.4 ผลของการนำการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	90
4.3 ตัวอย่างประเทศที่มีแนวคิดหรือนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาปรับใช้	91
4.3.1 ประเทศซาอุดีอาระเบีย	92
4.3.2 ประเทศอังกฤษ	101
4.3.3 ประเทศอินโดนีเซีย	109
บทที่ 5 วิเคราะห์การนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคล ที่มีความสัมพันธ์กันประกอบการพิจารณาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต	119
5.1 ปัญหาของกฎหมายภาษีสรรพสามิต	119
5.1.1 การยื่นข้อมูลต่อกรมสรรพสามิตในปัจจุบัน	120
5.1.2 กรณีศึกษาการกำหนดราคาโอน	126
5.2 ความไม่สอดคล้องกับหลักภาษีสรรพสามิตที่ดี	129
5.2.1 ความไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม	130
5.2.2 ความไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพ	130
5.3 การนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลมาปรับใช้	131
5.3.1 ตาม BEPS Action Plan 13.....	132

5.3.2 ตามประมวลรัษฎากร	142
5.3.3 ตามกฎหมายศุลกากร	146
5.3.4 การเปรียบเทียบรูปแบบของการยื่นแบบรายงานข้อมูล	149
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	166
6.1 บทสรุป.....	166
6.2 ข้อเสนอแนะ.....	168
บรรณานุกรม.....	170
ภาคผนวก.....	177
ภาคผนวก ก.....	178
ภาคผนวก ข.....	179
ภาคผนวก ค.....	181
ภาคผนวก ง.....	182
ภาคผนวก จ.....	183
ภาคผนวก ฉ.....	184
ภาคผนวก ช.....	186
ประวัติผู้เขียนเอกัตศึกษา.....	189

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1	พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ายาสูบ	25
ตารางที่ 2	รายการในแบบที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต	121
ตารางที่ 3	รายการในแบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำและแบบแจ้งราคาค่าบริการ	123
ตารางที่ 4	งบการเงิน.....	127
ตารางที่ 5	ตารางเปรียบเทียบความแตกต่างเกี่ยวกับข้อมูลของเอกสารราคาโอน.....	134
ตารางที่ 6	ตารางเปรียบเทียบความแตกต่างเกี่ยวกับแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม BEPS Action Plan 13 กับประมวลรัษฎากร	150
ตารางที่ 7	ตารางเปรียบเทียบความแตกต่างของการกำหนดบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม BEPS Action Plan 13 กับประมวลรัษฎากร และบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นเอกสารข้อมูลเพิ่มเติมตามกฎหมายศุลกากร	161

สารบัญภาพ

ภาพที่ 1 รายได้จากการจัดเก็บภาษี ปี 2561.....	1
ภาพที่ 2 แบบรายการภาษีสรรพสามิต ภส.03-07.....	30
ภาพที่ 3 แบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ ภส.02-01 หน้า 1.....	33
ภาพที่ 4 แบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ ภส.02-01 หน้า 2.....	34
ภาพที่ 5 แบบรายการภาษีสรรพสามิต ภส.03-08.....	36
ภาพที่ 6 แบบแจ้งราคาค่าบริการ ภส.02-02.....	37
ภาพที่ 7 แบบใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม กศก.99/1.....	41
ภาพที่ 8 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลสัญชาติเดียวกันถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 50.....	43
ภาพที่ 9 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลต่างสัญชาติถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 50.....	43
ภาพที่ 10 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลต่างสัญชาติถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ในบริษัทที่ถือหุ้นอีก บริษัทร้อยละ 100.....	44
ภาพที่ 11 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลต่างสัญชาติถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ในอีกสองบริษัท.....	44
ภาพที่ 12 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลต่างสัญชาติถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ในอีกสองบริษัท และ ในสองบริษัทนี้มีบริษัทหนึ่งถือหุ้นในอีกบริษัทหนึ่งร้อยละ 100.....	45
ภาพที่ 13 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลต่างสัญชาติถือหุ้นร้อยละ 80 ในบริษัทที่ถือหุ้นอีกบริษัทร้อยละ 100 และบริษัทนั้นได้ถือหุ้นอีกบริษัทหนึ่งร้อยละ 65.....	45
ภาพที่ 14 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลต่างสัญชาติถือหุ้นร้อยละ 80 ในบริษัทที่ถือหุ้นอีกบริษัทร้อยละ 65 และบริษัทนั้นได้ถือหุ้นอีกบริษัทหนึ่งร้อยละ 80.....	46
ภาพที่ 15 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลต่างสัญชาติถือหุ้นร้อยละ 50 แล 60 ในอีกสองบริษัท และใน สองบริษัทนี้ถือหุ้นอีกสองบริษัทร้อยละ 100.....	47
ภาพที่ 16 ตัวอย่างกรณีที่ไม่เป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน.....	47

ภาพที่ 17 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลต่างสัญชาติถือหุ้นโดยตรงและโดยอ้อมรวมกันไม่น้อยกว่าร้อยละ 50	48
ภาพที่ 18 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน.....	49
ภาพที่ 19 การกำหนดราคาโอนโดยการขายสินค้ากรณีบริษัทต่างประเทศขายสินค้าในราคาต่ำกว่าปกติ	64
ภาพที่ 20 การกำหนดราคาโอนโดยการขายสินค้ากรณีบริษัทต่างประเทศขายสินค้าในราคาสูงกว่าปกติ	64
ภาพที่ 21 การกำหนดราคาโอนโดยการให้บริการ	65
ภาพที่ 22 การกำหนดราคาโอนโดยเทคโนโลยีหรือเครื่องหมายการค้า.....	66
ภาพที่ 23 การกำหนดราคาโอนโดยการกู้ยืมเงินกรณีบริษัทต่างประเทศให้บริษัทลูกหรือบริษัทในเครือกู้ยืมเงิน	66
ภาพที่ 24 การกำหนดราคาโอนโดยการกู้ยืมเงินกรณีบริษัทต่างประเทศกู้ยืมเงินจากบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือ	67
ภาพที่ 25 แบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หน้า 1.....	75
ภาพที่ 26 แบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หน้า 2.....	76
ภาพที่ 27 แบบแสดงการจัดสรรรายได้ ภาษี และกิจกรรมทางธุรกิจโดยเขตอำนาจภาษี.....	89
ภาพที่ 28 แบบแสดงรายชื่อของหน่วยธุรกิจทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับบริษัทข้ามชาติ	89
ภาพที่ 29 แบบแสดงข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับการอธิบายกิจกรรมทางธุรกิจอื่น ๆ	89
ภาพที่ 30 ตัวอย่างการกำหนดราคาโอนในประเทศอังกฤษ.....	108
ภาพที่ 31 ตัวอย่างการกำหนดราคาโอนในประเทศอินโดนีเซีย.....	118
ภาพที่ 32 ตัวอย่างการประกอบธุรกิจของ A Co. และบริษัท ก. จำกัด	127

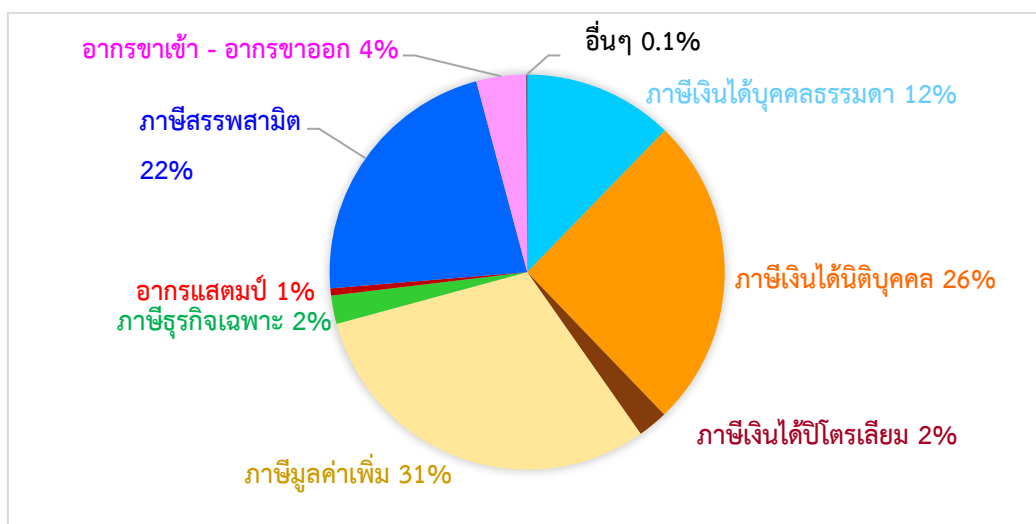
บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การประกอบธุรกิจหรือการทำธุรกรรมทางการค้าในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงเป็นอย่างมาก ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าส่วนใหญ่มักจะเล็งถึงผลกำไรของการประกอบกิจการเป็นสำคัญ แต่อย่างไรก็ตามการประกอบธุรกิจนั้นเมื่อมีผลกำไรย่อมมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่ประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้นั้นด้วย อีกทั้งการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำก็ยังคงนำมาเป็นฐานภาษีสรรพสามิตในการคำนวณอัตราภาษีสรรพสามิตอีกด้วย ทั้งนี้ ผู้ประกอบธุรกิจอาจมีแนวความคิดว่าการเสียภาษีเป็นภาระของตนเมื่อมีรายได้และมีผลกำไรจากการประกอบการ จึงส่งผลให้ผู้ประกอบการบางรายอาจใช้ช่องว่างของกฎหมายเพื่อวางแผนทางภาษีจนกระทั่งมีการเลี่ยงภาษีในที่สุด

เมื่อพิจารณาสัดส่วนรายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษี เห็นว่าส่วนมากมาจากภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีสรรพสามิต ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อากรขาเข้าและอากรขาออก ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ อื่น ๆ ตามลำดับ¹ ดังที่ปรากฏในภาพที่ 1



ภาพที่ 1 รายได้จากการจัดเก็บภาษี ปี 2561

¹ กระทรวงการคลัง, รายงานประจำปี กระทรวงการคลัง ประจำปีงบประมาณ 2561, หน้า 125.

เมื่อภาษีสรรพสามิตเป็นการจัดเก็บภาษีที่ก่อให้เกิดรายได้ของรัฐสูงเป็นอันดับที่ 3 กฎหมาย ภาษีสรรพสามิตจึงมีความสำคัญสำหรับการบังคับใช้และให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี สรรพสามิตโดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับสินค้าที่นำเข้า ผู้ประกอบการนำเข้าย่อมมีหน้าที่เสียอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมศุลกากร และมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือ ภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วแต่กรณีต่อกรมสรรพากร หากสินค้าที่นำเข้าอยู่ภายใต้บังคับกฎหมาย ภาษีสรรพสามิต ผู้ประกอบการนำเข้าบางรายอาจแจ้งราคาขายปลีกแนะนำต่ำกว่าที่ควรเป็นอันมี ข้อสงสัยว่าอาจมีการเลี่ยงภาษีเกิดขึ้น ทั้งนี้ การเลี่ยงภาษีดังกล่าวย่อมส่งผลถึงการจัดเก็บอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมศุลกากร และอาจส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วแต่กรณี เนื่องจากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตใช้ฐานภาษีจากร าคาขายปลีกแนะนำในการกำหนดอัตราภาษี อีกทั้งการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้ประกอบการนำเข้ามีหน้าที่เสียอากรขาเข้าซึ่งคำนวณภาษีจากราคาซี.ไอ.เอฟ. ที่คำนวณจากร าคาขายปลีกแนะนำ และยังมีการรวมคำนวณกับภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย การแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ ต่ำกว่าความเป็นจริงจึงส่งผลให้รัฐบาลมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีเงินได้นิติบุคคลลดลง

ในอดีตการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับผู้ประกอบการนำเข้าสินค้าตามพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีวิธีการคำนวณภาษีสรรพสามิตจากสินค้านำเข้าในอัตราภาษีตามมูลค่า ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีวิธีการคำนวณจากราคาซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้า อากรขาเข้า และค่าธรรมเนียมอื่นไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วจึงคูณด้วยอัตราภาษีสรรพสามิต ย่อมเปิดช่องว่างให้มีการกำหนดราคาโอนกับระหว่างบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกันโดยสำแดง ราคาซี.ไอ.เอฟ.ต่ำกว่าต้นทุนที่แท้จริง กฎหมายภาษีสรรพสามิตจึงจำเป็นต้องมีการแก้ไขและประกาศ ใช้บังคับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ที่กำหนดให้การคำนวณภาษีสรรพสามิตสำหรับ สินค้านำเข้าเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมที่ให้ถือตามราคาซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า เป็นการคำนวณภาษีที่ให้ถือตามราคาขายปลีกแนะนำเป็นฐานภาษีคูณด้วยอัตราภาษีสรรพสามิต แต่ราคาขายปลีกแนะนำก็ยังเป็นราคาของสินค้า การใช้ราคาขายปลีกแนะนำดังกล่าวจึงอาจมีการ กำหนดราคาโอนได้ระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือบริษัทในเครือในประเทศไทยและ นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่อีกประเทศหนึ่งดังที่ปรากฏตามข้อเท็จจริงที่ นำสงสัยว่ามีการกำหนดราคาโอนในบริษัทบางแห่งโดยอาศัยช่องว่างของราคาขายปลีกแนะนำกับ

สินค้าบางประเภทที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต เช่น บุหรี่ซิการ์แรตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 17 (1) กำหนดให้การเสียภาษีตามมูลค่าสำหรับกรณีสินค้า ให้ถือตามราคาขายปลีกแนะนำ แต่ไม่นำภาษีมูลค่าเพิ่มมารวมด้วย การคำนวณราคาขายปลีกแนะนำให้พิจารณาจากต้นทุนการผลิต ค่าบริหารจัดการ และกำไรมาตรฐานต้องไม่ต่ำกว่าราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไป รายสุดท้ายในตลาดปกติ อีกทั้งอัตราภาษีในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตยังต้องพิจารณาประกอบกับ กฎกระทรวง กำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตอีกด้วย โดยในส่วนของค่าบริหารจัดการก็เป็น ค่าที่ได้มาจากการประมาณการของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า

การกำหนดอัตราภาษีสรรพสามิตกับสินค้าบุหรี่ยิการ์แรตตามกฎกระทรวง กำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2560 ได้ก่อให้เกิดปัญหาเป็นอย่างมาก เนื่องจากกำหนดให้ บุหรี่ยิการ์แรตที่มีราคาขายปลีกแนะนำไม่เกินของละ 60 บาท เสียภาษีสรรพสามิตอัตราตามมูลค่า ร้อยละ 20 แต่สำหรับบุหรี่ยิการ์แรตที่มีราคาขายปลีกแนะนำเกินของละ 60 บาท ต้องเสีย ภาษีสรรพสามิตอัตราตามมูลค่าร้อยละ 40 ด้วยเหตุที่มีการกำหนดอัตราภาษีแตกต่างกันตาม ราคาขายปลีกดังกล่าวนี้เอง จึงทำให้ก่อนพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ประกอบกับ กฎกระทรวง กำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2560 ฉบับนี้มีผลใช้บังคับ ปรากฏว่าบริษัทข้ามชาติในอุตสาหกรรมยาสูบบางแห่งมีการประกาศปรับราคาบุหรี่ยิการ์แรตบางยี่ห้อลดลง ให้มีราคาถูกกว่าหรือเท่ากับราคาบุหรี่ยิการ์แรตที่ผลิตในประเทศไทย และส่งผลให้มีการเสีย ภาษีสรรพสามิตในอัตราตามมูลค่าร้อยละ 20 ซึ่งเป็นอัตราภาษีตามมูลค่าที่ต่ำที่สุดของสินค้า ประเภทนี้จึงสงสัยว่าอาจเกิดการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) อีกทั้งยังอาจทำให้เกิดความ ไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการรายอื่นเนื่องจากอาจมีการกำหนดราคาโอนไปยังต่างประเทศที่มี ภาษีสรรพสามิตที่ต่ำกว่า และยังส่งผลให้กรมสรรพสามิตมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต สำหรับบุหรี่ยิการ์แรตลดน้อยลงอีกด้วย

แม้ต่อมาจะมีการประกาศกฎกระทรวง กำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2562 ที่กำหนดให้ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2563 เป็นต้นไป มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ประเภทที่ 14.01 ยาสูบ (1) บุหรี่ยิการ์แรตในอัตราภาษีตามมูลค่าร้อยละ 40 ไม่ว่าจะขายบุหรี่ยิการ์แรตในราคา เท่าใดก็ตามก็ต้องเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราภาษีตามมูลค่าร้อยละ 40 ก็อาจยังไม่สามารถแก้ไข ปัญหาในกรณีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ได้ เนื่องจากการยื่นเอกสารต่อเจ้าหน้าที่

สรรพสามิตเพื่อกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ ไม่มีการแสดงรายการข้อมูลของบริษัทในเครือเดียวกัน จึงไม่อาจทราบถึงธุรกรรมของบริษัทในเครือได้ เพราะไม่มีการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัท นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Country-by-Country Reporting) ต่อกรมสรรพสามิตประกอบการพิจารณาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต จึงทำให้เกิดความไม่สอดคล้องกับหลักประสิทธิภาพในการบริหาร

แต่อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยได้นำมาตรการของ Base Erosion and Profit Shifting หรือ BEPS ใน Action Plan 13 การยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Country-by-Country Reporting) มากำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ และมาตรา 71 ตริ แต่ก็เป็นเรื่องเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งเป็นหน้าที่ของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อกรมสรรพากรมิได้มีการส่งข้อมูลไปยังกรมสรรพสามิต จึงส่งผลให้กรมสรรพสามิตไม่มีหลักฐานประกอบการพิจารณาถึงเหตุที่มีการลดราคาขายปลีกแนะนำ ทำให้บริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันบางแห่งมีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ได้ง่ายมากขึ้น และหากในอนาคตกรมสรรพากรมีการเชื่อมต่อข้อมูลไปยังกรมสรรพสามิต ก็อาจได้ข้อมูลไม่ครบถ้วน เนื่องจากการกำหนดให้ยื่นรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ตริ ประกอบมาตรา 71 ทวิ กำหนดมิให้ใช้บังคับกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้น้อยกว่าสองร้อยล้านบาท แต่บริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันบางแห่งมีรายได้ต่ำกว่าสองร้อยล้านบาทได้กำหนดราคาโอนไปยังบริษัทในต่างประเทศ ทำให้กรมสรรพากรไม่ได้รับรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในต่างประเทศ จึงทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถตรวจสอบธุรกรรมดังกล่าวได้ อีกทั้งกรมศุลกากรที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้านำเข้าแทนกรมสรรพสามิตไม่มีอำนาจตรวจราคาขายปลีกแนะนำที่แท้จริงได้

การที่กฎหมายภาษีสรรพสามิต เช่น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 กฎกระทรวง ประกาศกระทรวงต่าง ๆ ยังไม่มีการกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตต้องจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจของตน ย่อมเกิดช่องว่างของผู้ประกอบการบางรายในการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำต่ำกว่าความเป็นจริงได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกลุ่มของบริษัทข้ามชาติ เนื่องจากกฎกระทรวงการพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 มีข้อกำหนดว่าการตรวจสอบตามราคาปกติต้องตรวจสอบจากราคาศุลกากรคือราคาซื้อขายของนำเข้าซึ่งมีพื้นฐาน

มาจากราคาขายปลีกแนะนำที่บริษัทข้ามชาติเป็นผู้กำหนดขึ้นมา อีกทั้งหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้าคือกรมศุลกากร แต่เจ้าหน้าที่กรมศุลกากรก็ไม่มีหน้าที่ในการตรวจสอบความเป็นไปได้ของการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำของผู้ประกอบการ เพราะการวิเคราะห์ความเป็นไปได้ของราคาขายปลีกแนะนำเป็นอำนาจของเจ้าหน้าที่สรรพสามิต

อนึ่ง เอกศศึกษาเล่มนี้ได้วิเคราะห์ถึงแนวทางการยื่นแบบมีการวิเคราะห์รายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Country-by-Country Reporting) ที่กำหนดไว้ใน Base Erosion and Profit Shifting Action Plan 13 โดยมีด้วยกัน 3 ระดับ ได้แก่ เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) และรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report) การยื่นแบบมีการวิเคราะห์รายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร และบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นเอกสารข้อมูลเพื่อพิสูจน์ราคาศุลกากร ตามกฎกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 มาเป็นแนวทางในการกำหนดบุคคลที่มีหน้าที่ต้องยื่นรายงานข้อมูลต่อกรมสรรพสามิต เพื่อแก้ไขและลดปัญหาการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) สำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต อีกทั้งยังศึกษาถึงการยื่นแบบรายงานข้อมูลเกี่ยวกับเอกสารการกำหนดราคาโอนในต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นประเทศซาอุดีอาระเบีย ประเทศอังกฤษ และประเทศอินโดนีเซีย ที่มีเอกสารการกำหนดราคาโอนมาประกอบการพิจารณาในการจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยองค์กรเครือข่ายยุติธรรมทางภาษี (Tax Justice Network) ได้แนะนำให้ประเทศอังกฤษนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามแผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ มาตรการที่ 13 (BEPS Action Plan 13) มาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยตรง และการกำหนดบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าว ควรรวมถึงบุคคลธรรมดา เช่น นายจ้าง ลูกจ้าง ที่ทำธุรกรรมต่อกันด้วยเช่นเดียวกับประเทศอินโดนีเซีย

ดังนั้น หากกฎหมายสรรพสามิตได้รับการพัฒนาให้มีการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากรที่ได้รับแนวทางมาจากแผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ มาตรการที่ 13 (BEPS Action Plan 13) และกำหนดลักษณะของบุคคลเพิ่มเติมจากประมวลรัษฎากรที่อาจส่งผลกระทบต่อกรกำหนดราคาขายปลีกแนะนำมีหน้าที่ต้องยื่นเอกสารข้อมูลดังที่บัญญัติไว้ในกฎกระทรวงการกำหนด

และการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 นำมาพิจารณาประกอบกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อป้องกันการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ประกอบกับการให้ความร่วมมือของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรให้ความรู้แก่เจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิตในการตรวจสอบข้อมูลเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน รวมทั้งหากมีการยื่นรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันดังกล่าวต่อกรมสรรพสามิตโดยตรง ก็ทำให้กรมสรรพสามิตสามารถตรวจสอบได้รวดเร็วมากขึ้นโดยไม่ต้องขอเอกสารข้อมูลจากกรมสรรพากร

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับบริษัทข้ามชาติตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

1.2.2 เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ถึงการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ในบริษัทบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต

1.2.3 เพื่อศึกษาหลักการ BEPS Action Plan 13 Country-by-Country Reporting และการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหา

1.2.4 เพื่อศึกษาหลักการยื่นข้อมูลของบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันต่อกรมศุลกากร เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหา

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

กฎหมายภาษีสรรพสามิตไม่ได้กำหนดให้บริษัทข้ามชาติมีหน้าที่ต้องยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันต่อกรมสรรพสามิตเพื่อพิจารณาประกอบการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ทำให้เกิดกรณีที่อาจมีการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือด้วยตนเอง

ซึ่งเป็นช่องทางให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี เป็นกรณีที่ขัดต่อหลักประสิทธิภาพในการบริหารที่ไม่สามารถเก็บภาษีได้อย่างทั่วถึง และยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมที่ผู้เสียภาษียรายอื่นที่ไม่มีการกำหนดราคาโอน กฎหมายภาษีสรรพสามิตจึงควรกำหนดให้นำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาใช้กับกรมสรรพสามิตโดยตรง

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

การศึกษาในเอกัตศึกษานี้ มีการศึกษาและวิเคราะห์ข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องอันได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2560 บัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2562 ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กฎกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 หรือ GATT 1994 และ BEPS Action Plan 13 (Country-by-Country Reporting) อีกทั้งมีการค้นคว้าหาข้อมูลเพิ่มเติมจากเอกสารทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง

1.5 วิธีการศึกษา

ศึกษาโดยใช้วิธีดำเนินการวิจัยทางเอกสารมีการศึกษาค้นคว้า รวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลจากหนังสือ วิทยานิพนธ์ งานวิจัย บทความ วารสาร รวมทั้งเอกสารที่เผยแพร่ของหน่วยงานราชการทั้งในประเทศและต่างประเทศ เพื่อนำข้อมูลมาวิเคราะห์และสรุปต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

1.6.1 ทำให้เข้าใจและทราบถึงวิธีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต

1.6.2 ทำให้เข้าใจถึงช่องว่างของกฎหมายภาษีสรรพสามิตที่ก่อให้เกิดการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ในบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

1.6.3 ทำให้ทราบและเข้าใจหลักการของ BEPS Action Plan 13 (Country-by-Country Reporting) และประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ เพื่อนำมาเป็นแนวทางแก้ไขในการตรวจสอบข้อมูลบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต เพื่อป้องกันการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) สำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเทศไทย

1.6.4 ทำให้ทราบและเข้าใจหลักการของการยื่นข้อมูลต่อกรมศุลกากรเพื่อนำมาเป็นแนวทางแก้ไขในการตรวจสอบข้อมูลบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่มีหน้าที่เสียภาษี

บทที่ 2

แนวคิด วัตถุประสงค์ และหลักการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) เป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าที่ผลิตในประเทศไทยและสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ ถือเป็นภาษีการบริโภค (Consumption Tax) ซึ่งเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax)² ดังนั้นเราจึงควรศึกษาและทำความเข้าใจเกี่ยวกับแนวคิดในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อสามารถอธิบายถึงวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ศึกษาหลักการของภาษีสรรพสามิตที่ดีเพื่อสามารถนำไปวิเคราะห์ถึงปัญหาของกฎหมายภาษีสรรพสามิตที่เกิดขึ้นได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต รวมทั้งศึกษาการยื่นแบบรายการสำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

2.1 แนวคิดการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นการจัดเก็บจากสินค้าที่นอกเหนือไปจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยทั่วไปมักเก็บภาษีสรรพสามิตจากน้ำมัน รถยนต์ สุรา ยาสูบ จึงเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นการจัดเก็บจากสินค้าที่อาจกระทบต่อสิ่งแวดล้อม หรือเป็นสินค้าไม่จำเป็น ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ใช้สำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีดังนี้

2.1.1 สินค้าที่บริโภคแล้วอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี³

สินค้าที่บริโภคแล้วก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพหากบริโภคเป็นจำนวนมาก ไม่ว่าจะเป็นสุราหรือยาสูบ เพราะส่งผลให้เกิดโรคร้ายไข้เจ็บต่าง ๆ ได้ เช่น โรคถุงลมโป่งพอง โรคมะเร็ง หรือในบางกรณีการบริโภคสุราก็ทำให้มีอาการมึนเมาและไม่สามารถควบคุมสติได้จึงก่อเหตุทะเลาะวิวาทและก่อเหตุอาชญากรรม ดังนั้น รัฐจึงควรจัดเก็บภาษีกับสินค้าที่มีลักษณะดังกล่าว เนื่องจาก

² ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม), หน้า 1.

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 5.

เป็นสินค้าที่กระทบต่อรายจ่ายของรัฐในการที่รัฐต้องให้การรักษายาบาลซึ่งเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชน

การจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้ก็เพื่อให้มีการลดการบริโภค ให้ผู้บริโภคต้องชดเชยต้นทุนที่สังคมต้องรับเพิ่มขึ้นจากการบริโภคสินค้า อีกทั้งยังมีวัตถุประสงค์มุ่งหวังด้านรายได้อีกด้วย เพราะอุปสงค์ในการบริโภคสินค้าชนิดนี้มักจะยืดหยุ่นน้อย ถึงแม้มีการขึ้นอัตราภาษีทำให้ราคาสินค้าสูงขึ้นก็ตาม แต่การบริโภคก็ไม่ลดลงมาก ทำให้รัฐสามารถมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทนี้เพิ่มขึ้น⁴

2.1.2 สินค้าที่มีลักษณะฟุ่มเฟือย⁵

สินค้าที่มีลักษณะฟุ่มเฟือยหรือสินค้าที่ไม่จำเป็นควรรับภาระภาษีมากกว่าสินค้าชนิดอื่น เพื่อสร้างความเป็นธรรมในสังคม เนื่องจากผู้มีรายได้สูงส่วนมากจะใช้สินค้าที่มีคุณภาพสูงหรือใช้สินค้าที่ฟุ่มเฟือย รัฐจึงควรเก็บภาษีมากกว่าผู้มีรายได้น้อยที่ใช้สินค้าที่จำเป็นเพื่อส่งเสริมการออมของประชาชน

ในบรรดานักวิชาการได้พยายามหาคำจำกัดความคำว่า “ฟุ่มเฟือย” เพราะความจำเป็นและความฟุ่มเฟือยของสินค้าเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลา โดยสินค้าฟุ่มเฟือยควรมีลักษณะดังต่อไปนี้⁶

ประการแรก เป็นสินค้าที่ผู้มีรายได้สูงเท่านั้นจะบริโภคได้ แต่การให้คำจำกัดความต้องมีข้อสมมติฐานว่า บุคคลที่มีรายได้มากบริโภคสินค้าประเภทหนึ่ง ส่วนบุคคลที่มีรายได้น้อยบริโภคสินค้าอีกประเภทหนึ่ง

ประการที่สอง เป็นสินค้าที่อุปสงค์มีความยืดหยุ่นมาก คือเป็นสินค้าที่ไม่จำเป็นต่อการครองชีพ แต่การหาความยืดหยุ่นของอุปสงค์เป็นสิ่งที่ทำได้ค่อนข้างยากเพราะความยืดหยุ่นของอุปสงค์ของสินค้าเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลาด้วย

⁴ อริญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง), หน้า 144.

⁵ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 6.

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

ประการที่สาม เป็นสินค้าเพื่อเพิ่มเกียรติภูมิของผู้บริโภคเอง คือสามารถใช้สินค้าปกติก็ได้ แต่เพื่อความสุขที่จะได้แสดงออกให้ผู้อื่นเห็นก็จำเป็นต้องซื้อสินค้าที่มีลักษณะพิเศษ

ประการที่สี่ เป็นสินค้าที่ขาดได้โดยไม่กระทบต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดีของประชาชน

2.1.3 สินค้าที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ⁷

สินค้านิตินี้เป็นการจัดเก็บภาษีจากบุคคลบางกลุ่มที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากการได้รับการให้บริการสาธารณูปโภค เช่น การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตน้ำมันเพื่อนำรายได้ไปสร้างทางคมนาคม

2.1.4 สินค้าที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม⁸

แนวคิดในการจัดเก็บสินค้าประเภทนี้เกิดจากสินค้าที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ทำให้ทำลายชั้นบรรยากาศ ก่อให้เกิดอุณหภูมิเพิ่มขึ้น แนวคิดตามหลักผู้ก่อมลพิษเป็นผู้จ่าย จึงควรมานำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตด้วย

2.1.5 สินค้าเบ็ดเตล็ด⁹

เป็นสินค้าที่รัฐมีความจำเป็นต้องจัดเก็บเพื่อหารายได้หรือจำเป็นต้องจำกัดสินค้าบางชนิด อย่างไม่อย่างหนึ่งเป็นการชั่วคราวเนื่องจากหารายได้เข้ารัฐในยามสงครามหรือรัฐต้องการจำกัดชนิดของสินค้าเพื่อช่วยเหลือผู้มีรายได้น้อย

⁷ วันชัย ตั้งวิจิตร, การแก้ไขปรับปรุงฐานภาษีตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 เพื่อรองรับการเข้าร่วมเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน, (หลักสูตรนักรับราชการทูต รุ่นที่ 7 ปี 2558 สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ), หน้า 12.

⁸ เรื่องเดียวกัน.

⁹ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 8.

2.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าโดยมีวัตถุประสงค์หลักดังต่อไปนี้

2.2.1 เพื่อเป็นรายได้ของรัฐ¹⁰ เนื่องจากภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีการบริโภคและเป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าบางประเภทที่นอกเหนือไปจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตส่วนมากเป็นสินค้าที่ฟุ่มเฟือยหรือไม่จำเป็น ก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม อีกทั้งยังเป็นสินค้าที่ก่อให้เกิดอันตรายต่อสุขภาพของประชาชน ทำให้รัฐต้องรับภาระต้องนำรายได้ของรัฐจำนวนหนึ่งมาเป็นค่าใช้จ่ายในการให้ประชาชนได้รับการรักษาพยาบาล ซึ่งสิทธิในการได้รับการรักษาพยาบาลดังกล่าวถือเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานที่ประชาชนควรได้รับ เมื่อสินค้าบางประเภทก่อให้เกิดผลกระทบต่อรายได้และรายจ่ายของรัฐ รัฐจึงต้องเก็บภาษีจากสินค้าบางประเภทเพื่อนำมาเป็นรายได้เพื่อออกค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาลให้กับประชาชน

2.2.2 เพื่อการควบคุมการบริโภค¹¹ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นการจัดเก็บจากสินค้าบางประเภทที่มีผลกระทบต่อประชาชนและรัฐ รัฐจึงต้องควบคุมปริมาณจำนวนการบริโภคสินค้าที่เป็นอันตราย หรือสินค้าที่ฟุ่มเฟือย หรือสินค้าที่กระทบต่อสิ่งแวดล้อม เช่น การบริโภคสุราในปริมาณมากอาจทำให้ไม่สามารถควบคุมสติได้จึงเกิดการทะเลาะวิวาทและเกิดปัญหาอาชญากรรมได้ อีกทั้งยังก่อให้เกิดโรคร้าย อาทิเช่น มะเร็ง หรือการบริโภคยาสูบในปริมาณมากและเป็นประจำ ทำให้เกิดโรคถุงลมโป่งพองและก่อให้เกิดมะเร็งปอดได้ เป็นต้น การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจึงเป็นเครื่องมือของรัฐในการควบคุมปริมาณการบริโภคได้โดยการจัดเก็บภาษีเป็นการจำกัดการเข้าถึงของการบริโภคสินค้าที่เป็นอันตราย หรือก่อให้เกิดปัญหาสุขภาพ หรือก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมได้อีกวิธีหนึ่ง

¹⁰ จิตธาดา ธนะโสภณ, “ภาษีสรรพสามิต : วิเคราะห์แนวคิดและหลักการจัดเก็บในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2545), หน้า 9. อ้างถึงใน ฐานี ทินทรชัย, แนวคิด หลักการ และความสำคัญของภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดวิชาการบริหารงานสรรพสามิต, (นนทบุรี: สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช), หน้า 49.

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 10.

2.3 หลักการของภาษีสรรพสามิตที่ดี

โครงสร้างของการบัญญัติกฎหมายภาษีสรรพสามิตที่ดีนั้น ต้องคำนึงถึงความเหมาะสมในการร่างกฎหมายด้วย โดยภาษีสรรพสามิตต้องมีความแน่นอน ประหยัด เป็นธรรม มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ มีความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ อำนวยรายได้ ยืดหยุ่น และสะดวก แต่อย่างไรก็ตามเมื่อสภาพสังคมและสภาพเศรษฐกิจมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมากจากอดีต ภาษีสรรพสามิตที่ดีควรมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่มีประสิทธิภาพในการบริหารด้วย ซึ่งหลักการของภาษีสรรพสามิตที่ดีที่จะนำมาวิเคราะห์กรณีการกำหนดราคาโอนในบทที่ 5 มีดังต่อไปนี้

2.3.1 หลักความเป็นธรรม

ความเป็นธรรมในกรณีนี้หมายถึงความยุติธรรมด้านราคาประเมินที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี ความยุติธรรมเรื่องกำหนดลักษณะของสินค้าที่ทำให้สินค้าหนึ่งต้องเสียอัตราภาษีมากกว่าชนิดอื่นโดยพิจารณาจากเจตนารมณ์ของภาษีสรรพสามิต ความเป็นธรรมในทางทฤษฎีคือการนำแนวทางไปร่างกฎหมาย ส่วนความเป็นธรรมในทางปฏิบัติจะเกี่ยวกับการบริหารภาษีที่มีประสิทธิภาพและมีการใช้บังคับอย่างทั่วถึง¹²

หลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับหลักความเป็นธรรมสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 หลักใหญ่¹³ ได้แก่

2.3.1.1 หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ มีความมุ่งหมายให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนเสียภาษีคนละเท่า ๆ กัน ถ้าการเก็บภาษีนำมาสนับสนุนรายจ่ายของรัฐบาล จำนวนภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคนจะต้องเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากร ย่อมถือว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์

¹² วันชัย ตั้งวิจิตร, การแก้ไขปรับปรุงฐานภาษีตามพระราชบัญญัติอาสูบ พ.ศ. 2509 เพื่อรองรับการเข้าร่วมเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน, หน้า 13.

¹³ รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, (พระนคร: เคสดีไทย), หน้า 42-44.

หลักความเป็นธรรมกรณีนี้มีข้อสังเกตบางประการ คือ เป็นการเก็บภาษีที่มีได้ คำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีเนื่องจากบุคคลที่มีรายได้มากหรือน้อยมีหน้าที่เสียภาษีเท่ากัน

2.3.1.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ จะยึดถือการเสียภาษีอากรในปริมาณที่เท่ากัน โดยหลักนี้จะแบ่งเป็น 2 กรณีด้วยกัน คือ ความเป็นธรรมในแนวราบและความเป็นธรรมในแนวตั้ง ความเป็นธรรมในแนวราบหมายถึงการจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีฐานะทางเศรษฐกิจในระดับเดียวกัน ในจำนวนเท่ากัน ส่วนความเป็นธรรมในแนวตั้งหมายถึงการจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีฐานะทางเศรษฐกิจในระดับต่างกันด้วยรูปแบบที่ต่างกันตามความเหมาะสม¹⁴

2.3.2 หลักความมีประสิทธิภาพ

ความมีประสิทธิภาพในกรณีนี้หมายถึงฐานภาษีและอัตราภาษีต้องอยู่ในระดับที่เหมาะสม และสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้¹⁵ ประกอบกับหลักประสิทธิภาพในการบริหารควรมีต้นทุนในการจัดเก็บต่ำทั้งหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีและผู้มีหน้าที่เสียภาษีอีกด้วย¹⁶

2.4 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในสินค้าบางประเภทต้องพิจารณาตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ประกอบกับกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตและบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตได้วางหลักสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตไว้ดังนี้

¹⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), หน้า 18-19.

¹⁵ วันชัย ตั้งวิจิตร, การแก้ไขปรับปรุงฐานภาษีตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 เพื่อรองรับการเข้าร่วมเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน, หน้า 13.

¹⁶ รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, หน้า 51.

2.4.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 16 ได้กำหนดบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตไว้ดังนี้

2.4.1.1 ผู้ประกอบอุตสาหกรรม

ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หมายความว่าถึงผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์หรือผู้ที่มีสิทธิครอบครองเพื่อดำเนินการผลิตสินค้า และหมายความรวมถึงผู้จัดการซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงงานอุตสาหกรรม หรือบุคคลอื่นที่แม้จะไม่ใช่เจ้าของหรือผู้จัดการของโรงงานอุตสาหกรรมแต่หากผู้นั้นเป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงงานอุตสาหกรรม¹⁷ โดยโรงงานอุตสาหกรรมในกรณีนี้คือโรงงานอุตสาหกรรมที่มีการผลิต ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพ และยังหมายความรวมถึงบริเวณอาคาร ลานจอดรถ หรือส่วนอื่น ๆ ภายในบริเวณโรงงานอุตสาหกรรมนั้นด้วย¹⁸

2.4.1.2 ผู้นำเข้า

ผู้นำของเข้า หมายความว่ารวมถึงเจ้าของ ผู้ครอบครอง หรือผู้มีส่วนได้เสียในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรจนถึงเวลาที่พนักงานศุลกากรได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากอากรขาของพนักงานศุลกากร¹⁹

¹⁷ กรมสรรพสามิต, คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560, หน้า 16.

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 14.

¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 16-17.

2.4.1.3 ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ

ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ หมายความว่าเจ้าของสถานบริการคือผู้ที่เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์หรือมีสิทธิครอบครองเพื่อดำเนินการให้บริการเช่นเดียวกับความหมายของเจ้าของโรงอุตสาหกรรม อีกทั้งยังหมายความรวมถึงผู้จัดการซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของสถานบริการหรือบุคคลอื่นที่แม้จะไม่ใช่เจ้าของหรือผู้จัดการของสถานบริการแต่หากผู้นั้นเป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินการของสถานบริการ²⁰ นั่นเอง

แต่อย่างไรก็ตาม คำว่า “สถานบริการ” ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 4 ให้ความหมายว่า สถานบริการเป็นสถานที่สำหรับประกอบกิจการในด้านบริการและสำนักงานใหญ่ที่จัดตั้งขึ้นในการประกอบกิจการในกรณีที่ไม่อาจกำหนดสถานที่ให้บริการได้แน่นอน โดยคำว่า “บริการ” ที่จะถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตต้องเป็นการให้บริการในทางธุรกิจสถานบริการตามที่ระบุไว้ในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ด้วย ได้แก่ บริการสนามแข่งม้าและบริการสนามกอล์ฟซึ่งให้บริการทางธุรกิจ²¹

2.4.1.4 ผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 16 กำหนดให้บุคคลอื่นนอกจากผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้นำเข้า ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ให้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตไว้ดังนี้

(ก) บุคคลที่เกี่ยวข้องกับสินค้านำเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษี และหน้าที่เสียภาษีเกิดขึ้นในภายหลัง ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 22

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 16.

²¹ ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 92.

(ข) บุคคลที่เกี่ยวข้องกับการโอนสินค้าของผู้ได้รับเอกสิทธิ์ที่ได้รับยกเว้นหรือคืนภาษี และหน้าที่เสียภาษีเกิดขึ้นในภายหลัง ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 23, 107 วรรคหนึ่ง (3)

(ค) ผู้ตัดแปลง สำหรับสินค้ารถยนต์ตัดแปลง ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 4, 16, 29 วรรคสอง

(ง) เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 4, 16, 48

(จ) ผู้กระทำผิดซึ่งไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีแต่ไม่ครบถ้วนตามมาตรา 203 (1) (2) และมาตรา 204 (1) (2) ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 16, 206

2.4.2 ความรับผิดในการเสียภาษีสรรพสามิต

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี หมายถึงการเกิดขึ้นซึ่งภาระหรือหน้าที่ในการเสียภาษีของบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษี²² โดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 21 ได้กำหนดความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้ดังนี้

2.4.2.1 กรณีสินค้าที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักร

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 21 วรรคหนึ่ง (1) (ก)(ข) ได้กำหนดถึงความรับผิดในการเสียภาษีสรรพสามิตกรณีสินค้าที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักร โดยสามารถแบ่งเป็น 2 กรณี ดังนี้

²² เรื่องเดียวกัน, หน้า 111.

กรณีแรก สำหรับสินค้าอยู่ในโรงอุตสาหกรรม ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียหายเกิดขึ้นในเวลาที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมคือนำออกจากบริเวณแห่งสถานที่นั้น²³

กรณีที่สอง สินค้าที่เก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียหายเกิดขึ้นในเวลาที่นำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีนั้น เว้นแต่เป็นการนำสินค้ากลับคืนไปเก็บไว้ในโรงอุตสาหกรรม หรือไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีอีกแห่งหนึ่ง ทั้งนี้การกำหนดเรื่องความรับผิดในอันจะต้องเสียหายเพื่อเก็บภาษีดังกล่าวจะเก็บต่อเมื่อมีการนำออกจากโรงอุตสาหกรรมเพื่อการบริโภค²⁴

2.4.2.2 กรณีสินค้าที่นำเข้า

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 21 วรรคหนึ่ง (2) ได้กำหนดถึงความรับผิดในการเสียหายสรรพสามิตกรณีสินค้าที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรคือ ความรับผิดในอันจะต้องเสียหายเกิดขึ้นเมื่อนำของเข้าสำเร็จ เว้นแต่ในกรณีสินค้าที่นำเข้ามาเพื่อนำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากรหรือเขตประกอบการเสรี ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียหายเกิดขึ้นในเวลาที่นำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรีนั้น แต่ถ้าบุคคลใดนำสินค้านำเข้าดังกล่าวไปใช้ภายในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ก็ให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี แล้วแต่กรณี มีผลให้ความรับผิดในอันจะต้องเสียหายเกิดขึ้นสำหรับสินค้าที่ใช้ดังกล่าวเช่นกัน²⁵

²³ กรมสรรพสามิต, คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560, หน้า 40-41.

²⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 41.

²⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 42-43.

2.4.2.3 กรณีบริการ

ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 21 วรรคหนึ่ง (3) ได้กำหนดถึงความรับผิดในการเสียภาษีสรรพสามิตกรณีบริการ โดยให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ แต่หากเป็นกรณีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นตามที่ได้อธิบายไว้ในเรื่องความรับผิดในการเสียภาษีสรรพสามิตกรณีสินค้าที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักรข้างต้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการ ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีทั้งหมดเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม²⁶

2.4.3 ฐานภาษีสรรพสามิต

ฐานภาษี หมายถึงสิ่งที่ใช้เป็นฐานประกอบกับอัตราภาษีเพื่อคำนวณให้ได้มาซึ่งจำนวนเงินค่าภาษี โดยฐานภาษีอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ ฐานภาษีสำหรับสินค้า และฐานภาษีสำหรับบริการ²⁷ ดังนี้

2.4.3.1 ฐานภาษีสำหรับสินค้า

(ก) ฐานภาษีตามมูลค่า

สำหรับสินค้า ไม่ว่าจะจะเป็นสินค้าที่ผลิตในประเทศหรือสินค้านำเข้า พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 17 (1) กำหนดให้ใช้ฐานภาษีตามมูลค่าเพื่อ

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 43.

²⁷ ประภาค คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, หน้า 136.

นำมาคำนวณในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยให้ถือตามราคาขายปลีกแนะนำ แต่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งความหมายของราคาขายปลีกแนะนำหมายถึงราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าประสงค์ให้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไป เป็นราคาที่กำหนดโดยผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าในการวางแผนตลาด โดยจัดเก็บจากผู้ประกอบการที่ผลิตสินค้าและผู้นำเข้า ดังนั้นราคาที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีตามมูลค่าจึงต้องเป็นราคาที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าสามารถกำหนดหรือทราบราคาที่แน่นอนในขณะที่เสียภาษี มิใช่ราคาขายปลีกที่ผู้ขายปลีกขายสินค้าให้ผู้บริโภคซึ่งเป็นราคาในอนาคต²⁸

แต่อย่างไรก็ตาม การพิจารณาราคาขายปลีกแนะนำต้องพิจารณาจากต้นทุนการผลิต ค่าบริหารจัดการ และกำไรมาตรฐาน ซึ่งจะต้องไม่ต่ำกว่าราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไป รายสุดท้ายในตลาดปกติด้วย²⁹

นอกจากนี้แล้ว กรมสรรพสามิตยังมีอำนาจในการตรวจสอบความถูกต้องของราคาขายปลีกแนะนำของผู้ประกอบการและผู้นำเข้าได้ และหากปรากฏว่าราคาขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงหรือไม่เป็นไปตามกลไกตลาด อธิบดีกรมสรรพสามิตจะมีอำนาจในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำ หรือกรณีที่ไม่สามารถกำหนดราคาขายปลีกแนะนำจากต้นทุนการผลิต ค่าบริการจัดการ และกำไรมาตรฐานได้ เช่น สินค้าที่ผู้ผลิตเป็นผู้ประกอบการรายย่อยไม่สามารถกำหนดราคาขายปลีกได้ หรือกรณีเป็นการผลิตที่ไม่ใช่เพื่อสินค้า เช่น การรับจ้างผลิต หรือกรณีการนำเข้าที่มีใช้เพื่อการค้า เช่นนี้ อธิบดีกรมสรรพสามิตก็จะมีอำนาจในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำได้เช่นกัน แต่การประกาศราคาดังกล่าวนี้ นอกจากจะต้องมีเหตุในการประกาศ ได้แก่ ราคาขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงหรือไม่เป็นไปตามกลไกตลาด หรือไม่สามารถกำหนดราคาได้แล้ว อำนาจของอธิบดีย่อมถูกจำกัดในการใช้ดุลพินิจสำหรับการประกาศราคาโดยจะต้องกำหนดจากราคาขายหรือราคานำเข้าเท่านั้น³⁰

²⁸ กรมสรรพสามิต, คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560, หน้า 34.

²⁹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 17 (1) วรรคสอง.

³⁰ กรมสรรพสามิต, คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560, หน้า 35.

(ข) ฐานภาษีตามปริมาณ

สำหรับสินค้า ฐานภาษีตามปริมาณที่จะนำมาคำนวณในการจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิตนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 20 ได้กำหนด ให้ถือตามหน่วย หรือตามน้ำหนักสุทธิ หรือตามปริมาณสุทธิของสินค้า โดยสินค้าในพิกัดอัตรา ภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บตามปริมาณโดยให้ถือตามน้ำหนักของสินค้า เช่น สินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์ น้ำมันในตอนที่ 1 ประเภทที่ 01.07 ก๊าซปิโตรเลียมเหลว (แอล.พี.จี) ก๊าซโพรเพนเหลว และ ก๊าซที่คล้ายกัน หรือประเภทที่ 01.08 ก๊าซมีเทนเหลว ก๊าซอีเทนเหลว ก๊าซบิวเทนเหลว ไอโซเมอร์ ของบิวเทนในสภาพเหลว และก๊าซหรือของเหลวที่คล้ายกัน ส่วนสินค้าที่จัดเก็บภาษีตามปริมาณโดย ให้ถือตามปริมาณสุทธิของสินค้า เช่น สินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันในตอนที่ 1 ประเภทที่ 01.01 น้ำมันเบนซินและน้ำมันที่คล้ายกัน ประเภทที่ 01.04 น้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับเครื่องบินไอพ่น และ สินค้าเครื่องดื่มในตอนที่ 2 เป็นต้น³¹

โดยในเรื่องฐานการคำนวณภาษีตามปริมาณที่กำหนดให้ถือตาม น้ำหนักสุทธิของสินค้าหรือปริมาณสุทธิของสินค้ามีข้อยกเว้นอยู่ 2 กรณี³² ได้แก่

กรณีแรกคือ สินค้าประเภทอาหารที่บรรจุภาชนะโดยมีของเหลวหล่อเลี้ยง ด้วยเพื่อประโยชน์ในการถนอมอาหาร น้ำหนักที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณภาษีให้ถือเอาน้ำหนักของเหลวที่ใช้ในการบรรจุภาชนะนั้นด้วย กล่าวคือให้ถือเอาน้ำหนักของสินค้าน้ำหนักของเหลวที่บรรจุในภาชนะ เท่านั้น แต่ไม่ได้กำหนดให้รวมน้ำหนักของภาชนะที่ใช้บรรจุ ซึ่งเมื่อพิจารณาประเภทสินค้าในบัญชี พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตปัจจุบันยังไม่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภทอาหารใน ลักษณะนี้

กรณีที่สองคือ สินค้าที่บรรจุในหีบห่อหรือภาชนะใดเพื่อจำหน่าย ทั้งหีบห่อหรือทั้งภาชนะและมีเครื่องหมายหรือป้ายแสดงปริมาณแห่งสินค้าติดไว้ที่หีบห่อหรือภาชนะ นั้น เช่น เครื่องดื่มบรรจุขวดหรือบรรจุกระป๋องโดยมีการแสดงปริมาณของเครื่องดื่มนั้นไว้ หรือกรณี

³¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 38.

³² เรื่องเดียวกัน.

สินค้ายาสูบที่มีการแสดงปริมาณของยาสูบนั้นไว้ในห่อหรือซองบรรจุยาสูบ อธิบดีมีอำนาจที่จะถือว่า หีบห่อหรือภาชนะนั้นบรรจุสินค้าตามที่แสดงไว้ก็ได้ เห็นได้ว่ากรณีสินค้าที่บรรจุในหีบห่อหรือภาชนะ โดยมีเครื่องหมายหรือป้ายแสดงปริมาณสินค้า ไม่ได้หมายความว่าปริมาณที่แสดงนั้นเป็นปริมาณที่ถูกต้องที่จะต้องนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีเสมอไป แต่ขึ้นอยู่กับอธิบดีจะถือเอาปริมาณที่แสดงไว้นั้นหรือไม่ หากอธิบดีเห็นว่าเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีอาจถือเอาปริมาณที่แสดงนั้นเป็นฐานในการคำนวณภาษีก็ได้ หรืออาจให้มีการตรวจสอบปริมาณสินค้าจริงในการรับชำระภาษีก็ได้

(ค) ฐานภาษีสำหรับบริการ

สำหรับบริการ ฐานภาษีที่จะนำมาคำนวณในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 20 ได้กำหนดให้ถือตามรายรับของสถานบริการ ได้แก่ เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใด ๆ ที่อาจคำนวณได้เป็นเงินที่ได้รับหรือพึงได้รับ เนื่องจากการให้บริการ ดังนั้น ไม่ว่าจะการให้บริการนั้นจะมีการกำหนดค่าตอบแทนเป็นเงิน หรือ ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใด ทั้งที่ได้รับจริงหรือพึงได้รับ เช่น สถานบริการสนามกอล์ฟ A กำหนดราคาค่าบริการ (Green Fee) 1,000 บาท แต่ได้ยินยอมให้นาย ก ใช้บริการโดยไม่คิดค่าบริการ เช่นนี้ ถือว่าสถานบริการสนามกอล์ฟดังกล่าวมีรายรับที่ต้องใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต 1,000 บาท เนื่องจากเป็นเงินที่พึงได้รับจากการให้บริการ ทั้งนี้ การคำนวณรายรับของสถานบริการ ให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดรายรับขั้นต่ำของสถานบริการต่าง ๆ ได้ แต่ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกระทรวง³³

2.4.4 อัตราภาษีสรรพสามิต

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยกรมสรรพสามิตนั้น ต้องพิจารณาควบคู่กับอัตราภาษีตามกฎหมายกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตและบัญชีท้ายกฎหมายกระทรวงกำหนดพิกัดอัตรา

³³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 35.

ภาษีสรรพสามิต ซึ่งในปัจจุบันมีทั้งหมด 11 ฉบับ โดยได้กำหนดอัตราภาษีของสินค้าและบริการไว้ทั้งสิ้นรวม 20 ตอน ได้แก่

- ตอนที่ 1 สินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน³⁴
- ตอนที่ 2 สินค้าเครื่องดื่ม³⁵
- ตอนที่ 3 สินค้าเครื่องใช้ไฟฟ้า³⁶
- ตอนที่ 4 สินค้าแบตเตอรี่³⁷
- ตอนที่ 5 สินค้าแก้วและเครื่องแก้ว³⁸
- ตอนที่ 6 สินค้ารถยนต์³⁹
- ตอนที่ 7 สินค้ารถจักรยานยนต์⁴⁰
- ตอนที่ 8 สินค้าเรือ⁴¹
- ตอนที่ 9 สินค้าผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง⁴²
- ตอนที่ 10 สินค้าพรมและสิ่งทอปูพื้นอื่น ๆ ⁴³
- ตอนที่ 11 สินค้าหินอ่อนและหินแกรนิต⁴⁴
- ตอนที่ 12 สินค้าสารทำลายชั้นบรรยากาศ⁴⁵

³⁴ กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ประกอบกับกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2561 ประกอบกับกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2562 และกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2563.

³⁵ กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ประกอบกับกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2562.

³⁶ กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560.

³⁷ เรื่องเดียวกัน.

³⁸ เรื่องเดียวกัน.

³⁹ กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ประกอบกับกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2562.

⁴⁰ กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ประกอบกับกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2562.

⁴¹ กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560.

⁴² เรื่องเดียวกัน.

⁴³ เรื่องเดียวกัน.

⁴⁴ เรื่องเดียวกัน.

⁴⁵ เรื่องเดียวกัน.

ตอนที่ 13 สินค้าสุรา⁴⁶

ตอนที่ 14 สินค้ายาสูบ⁴⁷

ตอนที่ 15 สินค้าไฟ⁴⁸

ตอนที่ 16 สินค้าอื่น ๆ⁴⁹

ตอนที่ 17 กิจการบันเทิงหรือหย่อนใจ⁵⁰

ตอนที่ 18 กิจการเสี่ยงโชค⁵¹

ตอนที่ 19 กิจการที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม⁵²

ตอนที่ 20 กิจการที่ได้รับอนุญาตหรือสัมปทานจากรัฐ⁵³

แต่อย่างไรก็ตาม ในเอกัตศึกษาฉบับนี้ขอกล่าวถึงอัตราภาษีของสินค้ายาสูบเพื่อสามารถนำไปวิเคราะห์ปัญหาของกฎหมายสรรพสามิตพร้อมยกตัวอย่างประกอบในบทที่ 5 ต่อไป สำหรับอัตราภาษีสรรพสามิตของสินค้ายาสูบดังที่ปรากฏในตารางที่ 1 มีดังต่อไปนี้

⁴⁶ กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2560 และบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2560.

⁴⁷ กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2560 และบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2560 ประกอบกับกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2562 และกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2562.

⁴⁸ กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560.

⁴⁹ กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2560 และบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2560.

⁵⁰ กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560.

⁵¹ เรื่องเดียวกัน.

⁵² เรื่องเดียวกัน.

⁵³ เรื่องเดียวกัน.

ตารางที่ 1 พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ายาสูบ

ประเภทที่	รายการ	อัตราภาษี		
		ตาม มูลค่า ร้อยละ	ตามปริมาณ	
			หน่วย	หน่วยละ- บาท
14.01	ยาสูบ			
	(1) บุหรี่ซีกาแรต			
	(ก) ที่มีราคาขายปลีกแนะนำไม่เกิน ซองละ 60 บาท	20	หนึ่งมวน	1.20
	(ข) ที่มีราคาขายปลีกแนะนำเกิน ซองละ 60 บาท	40	หนึ่งมวน	1.20
	(1) บุหรี่ซีกาแรต			
	(2) บุหรี่ซิการ์			
	(3) บุหรี่อื่น			
	(4) ยาเคี้ยว			

ประเภทที่	รายการ	อัตราภาษี		
		ตาม มูลค่า ร้อยละ	ตามปริมาณ	
			หน่วย	หน่วยละ- บาท
	(5) ยาเส้นปรุง	10	หนึ่งกรัม เศษของ หนึ่งกรัมให้นับเป็น หนึ่งกรัม	1.20
			ตั้งแต่วันที่ 8 ตุลาคม 2562 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2562	
	(6) ยาเส้น			
	(ก) ยาเส้นที่ผลิตเพื่อขายเป็น วัตถุดิบให้แก่ผู้ประกอบการ ยาสูบโดยตรงหรือขายผ่านผู้ค้าคนกลาง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ อธิบดีกำหนด	0	หนึ่งกรัม เศษของ หนึ่งกรัมให้นับเป็น หนึ่งกรัม	0
	(ข) ยาเส้นอื่น นอกจาก (ก)	0	หนึ่งกรัม เศษของ หนึ่งกรัมให้นับเป็น หนึ่งกรัม	0.10
			ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2563	
	(6) ยาเส้น			
	(ก) ยาเส้นที่ผลิตเพื่อขายเป็น วัตถุดิบให้แก่ผู้ประกอบการ ยาสูบโดยตรงหรือขายผ่านผู้ค้าคนกลาง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ อธิบดีกำหนด	0	หนึ่งกรัม เศษของ หนึ่งกรัมให้นับเป็น หนึ่งกรัม	0
	(ข) ยาเส้นอื่น นอกจาก (ก)			

ประเภทที่	รายการ	อัตราภาษี		
		ตามมูลค่าร้อยละ	ตามปริมาณ	
			หน่วย	หน่วยละ-บาท
	1) ปริมาณไม่เกิน 12,000 กิโลกรัมต่อปี ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด	0	หนึ่งกรัม เศษของหนึ่งกรัมให้นับเป็นหนึ่งกรัม	0.025
	2) อื่น ๆ นอกจาก 1)	0	หนึ่งกรัม เศษของหนึ่งกรัมให้นับเป็นหนึ่งกรัม	0.10
	(6) ยาเส้น	ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2564 เป็นต้นไป		
	(ก) ยาเส้นที่ผลิตเพื่อขายเป็นวัตถุดิบให้แก่ผู้ประกอบการยาสูบโดยตรงหรือขายผ่านผู้ค้าคนกลางตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด	0	หนึ่งกรัม เศษของหนึ่งกรัมให้นับเป็นหนึ่งกรัม	0
	(ข) ยาเส้นอื่น นอกจาก (ก)	0	หนึ่งกรัม เศษของหนึ่งกรัมให้นับเป็นหนึ่งกรัม	0.10

ที่มา: กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2560 และบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2560 ประกอบกับกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2562 และกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2562.

2.4.5 แบบรายการเสียภาษีสรรพสามิต

การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตกำหนดราคาโอนไปยังประเทศที่เสียภาษีน้อยกว่า อาจมีสาเหตุมาจากช่องว่างของกฎหมายภาษีสรรพสามิต ซึ่งแบบรายการภาษีสรรพสามิตที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตต้องแสดงรายการอาจมีช่องว่างให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตกำหนดราคาโอนได้ เนื่องจากแบบรายการภาษีสรรพสามิตไม่ได้กำหนดให้ต้องแสดงรายการเกี่ยวกับงบการเงินหรือธุรกรรมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่อยู่ในเครือเดียวกันต่อกรมสรรพสามิต โดยการยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีสรรพสามิตที่ต้องแสดงมีดังต่อไปนี้⁵⁴

2.4.5.1 กรณีผู้ประกอบการ

ให้ผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีสรรพสามิตตามแบบ ภส.03-07 ต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิต โดยการกรอกแบบรายการภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 54 (1) (4) และมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มีรายละเอียดดังนี้

ช่องที่ 1 ชื่อผู้ประกอบการหรือผู้เสียภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต รวมถึงคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือสถานแสดงรถยนต์เพื่อขาย ยกเว้นผู้ประกอบการ พร้อมสถานที่ตั้งโรงอุตสาหกรรม หรือคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือสถานที่อยู่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน ผู้จัดการมรดก ทายาท ผู้ชำระบัญชี ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ เป็นต้น

ช่องที่ 2 วันที่ที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม หรือวันที่ยื่นชำระภาษี แต่หากเป็นสินค้าประเภทที่ต้องใช้แสดมภ์สรรพสามิตหรือสิ่งฝึกภาชนะจดทะเบียนเป็นเครื่องหมายในการแสดงการเสียภาษี

ช่องที่ 3 ลำดับรายการสินค้าที่ยื่นชำระภาษี

⁵⁴ ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดแบบรายการภาษีสรรพสามิต และสถานที่ยื่นแบบรายการภาษีสรรพสามิต.

ช่องที่ 4 ประเภทที่ตามกฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีสรรพสามิต

ช่องที่ 5 ชื่อสินค้า แบบหรือรุ่นสำหรับรถยนต์ ดีกรีสำหรับสุรา ความหวานสำหรับเครื่องดื่ม ขนาด ปริมาณสินค้าทั้งหมด ราคาขายปลีกแนะนำที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มต่อหน่วยสินค้า

ช่องที่ 6 อัตราภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าและตามปริมาณ ภาษีสรรพสามิตที่คำนวณได้ต่อปริมาณสินค้าทั้งหมด

ช่องที่ 7 ภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสียจริง

ช่องที่ 8 จำนวนภาษีเก็บเพิ่มเพื่อราชการส่วนท้องถิ่นร้อยละ 10

ช่องที่ 9 จำนวนภาษีสรรพสามิตและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อราชการส่วนท้องถิ่นรวมทุกรายการสินค้า

ช่องที่ 10 จำนวนภาษีสรรพสามิตสำหรับวัตถุดิบหรือส่วนประกอบสำหรับกรณีที่มีสิทธิหักลดหย่อนภาษี

ช่องที่ 11 ภาษีคงเหลือจากที่ได้หักลดหย่อนภาษีแล้ว

ช่องที่ 12 จำนวนเบี้ยปรับสำหรับกรณีผู้ประกอบการอุตสาหกรรมไม่ยื่นแบบรายการภาษีในเวลาที่กำหนด หรือยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป

ช่องที่ 13 จำนวนเงินที่ต้องเสียเงินเพิ่มอื่กร้อยละ 1.5 ต่อเดือน

ช่องที่ 14 จำนวนของภาษีคงเหลือจากที่ได้หักลดหย่อนภาษีแล้ว เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มรวมกัน

ช่องที่ 15 จำนวนภาษีที่ได้มีการคืนสำหรับกรณีที่ผู้เสียภาษีมียุติสิทธิได้รับคืนตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 พร้อมกรอกเลขที่หนังสือที่อนุมัติแล้ว

ช่องที่ 16 ผลรวมของภาษีสรรพสามิตและผลรวมของภาษีเก็บเพิ่มเพื่อราชการส่วนท้องถิ่น

จากรายละเอียดของแบบรายการภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 54 (1) (4) และมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 (แบบ ภส.03-07) ข้างต้น เห็นได้ว่าการยื่นแบบรายการดังกล่าวไม่จำเป็นต้องกรอกข้อมูลเกี่ยวกับนิติบุคคลที่เป็นบริษัทสำนักงานใหญ่ หรือบริษัทในเครือที่อยู่ในต่างประเทศ

การยื่นแบบรายการเสียภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 54 (1) (4) และมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 (แบบ ภส.03-07) ผู้ประกอบการยังมีหน้าที่ยื่นแบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำตามมาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 (แบบ ภส.02-01) อีกด้วย ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

ช่องที่ 1 จำนวนรายการสินค้าที่แจ้งราคา

ช่องที่ 2 ประเภทพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

ช่องที่ 3 ชนิดสินค้า

ช่องที่ 4 ตราสินค้า

ช่องที่ 5 แบบหรือรุ่นสำหรับกรณีรถยนต์หรือแบตเตอรี่

ช่องที่ 6 ขนาดของสินค้าที่แจ้งราคาต่อหน่วย

ช่องที่ 7 หน่วยนับของสินค้า

ช่องที่ 8 รหัสสินค้าที่แจ้งราคา

ช่องที่ 9 รายละเอียดเกี่ยวกับดัชนีสำหรับสุรา ความหวานสำหรับเครื่องดื่ม Co2 มวนสำหรับบุหรี่ยิกาแรต กรัมสำหรับยาเส้น ยาปรุง บุหรี่ยิการ์

ช่องที่ 10 ราคาขายปลีกแนะนำที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

ช่องที่ 11 หมายเหตุ

แต่อย่างไรก็ตาม แบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ แบบ ภส.02-01 ยังกำหนดให้กรอกรายละเอียดข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการผลิต สำหรับกรณีสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ได้แก่

ค่าวัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายอื่นที่ใช้ในการผลิต สำหรับกรณีสินค้านำเข้า เช่น ราคาซี.ไอ.เอฟ. อากรศุลกากร และค่าใช้จ่ายอื่นที่ใช้ในการดำเนินพิธีการศุลกากร แต่รายละเอียดข้อมูลเกี่ยวกับการบริหารจัดการ ได้แก่ ค่าโฆษณา ค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ค่าภาษีสรรพสามิต ค่าภาษีอื่นที่จัดเก็บจากการขายสินค้านั้น ค่าธรรมเนียมในการรับฝากของในอารักขาศุลกากร เงินบำรุงกองทุนหรือองค์การตามที่กฎหมายกำหนดให้เรียกเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับสินค้านั้น และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการขายสินค้าผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้านั้น เป็นเพียงการประมาณการของผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าเอง ประกอบกับการให้อำนาจกรมสรรพสามิตตรวจสอบราคาขายของสินค้าต่อผู้บริโภคทั่วไปตามกฎหมายกระทรวง การพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 แม้ตรวจสอบได้จากราคาขายของสินค้าต่อผู้บริโภคทั่วไปจากราคาที่ปรากฏบนสินค้า ราคาขายที่ปรากฏในสื่อสิ่งพิมพ์หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ราคาขายที่ปรากฏในรายการราคา หรือราคาขายที่ได้แจ้งไว้กับส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐ ก็ไม่สามารถพิจารณาการกำหนดราคาโอนของผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทข้ามชาติได้ อีกทั้งกฎหมายภาษีสรรพสามิตยังไม่มีข้อกำหนดให้ต้องแสดงงบทางการเงินของกลุ่มบริษัทข้ามชาติหรือกลุ่มบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่อยู่ในต่างประเทศ จึงอาจเกิดช่องว่างและอาจทำให้มีการกำหนดราคาโอนเพื่อโอนกำไรไปยังบริษัทในเครือที่อยู่ในต่างประเทศได้ซึ่งจะวิเคราะห์ประเด็นปัญหาในบทที่ 5 ต่อไป

สำหรับแบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำตามมาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 (แบบ ภส.02-01) ปรากฏตามภาพที่ 3 และภาพที่ 4 มีรายละเอียดดังนี้

ข้อ ๓ โครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำ (ให้กรอกรายละเอียดโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำที่ได้แสดงไว้ในข้อ ๒)
 (๑) ลำดับที่..... (๒) เลขที่รับ (เฉพาะเจ้าหน้าที่)

ลำดับที่	รายการ	ราคา	รวม	หมายเหตุ
๑	ต้นทุนการผลิต = ๑.๑ + ฯลฯ			
	๑.๑			
	๑.๒			
	๑.๓			
	ฯลฯ			
๒	ค่าบริหารจัดการ* = ๒.๑ + ฯลฯ			
	๒.๑			
	๒.๒			
	๒.๓			
	ฯลฯ			
๓	กำไรมาตรฐาน**			
๔	ราคาขายปลีกแนะนำ (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม)			

หมายเหตุ : *ค่าบริหารจัดการ เป็นค่าที่ได้จากการประมาณการของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า
 **กำไรมาตรฐาน คือ กำไรของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า บวกด้วยกำไรจากการขายสินค้าในทุกช่วง และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการขายสินค้า
 ในทุกช่วงที่ไม่ใช่ของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า โดยให้หักต้นทุนการผลิตและค่าบริหารจัดการจากราคาขายปลีกแนะนำ

ข้อ ๔ ราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรม/ผู้นำเข้าประสงค์จะให้กรมสรรพสามิตใช้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายในตลาดปกติ โดยเลือกวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังต่อไปนี้

๔.๑ การแสดงราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไป พร้อม ราคาขายปลีกแนะนำรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ราคาขายปลีกแนะนำที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรุณานแนบเอกสารประกอบ)

ราคาขายที่ปรากฏบนภาษาบรรจุ (Sticker Price) ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท

ราคาขายที่ปรากฏในสิ่งพิมพ์หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์ (Brochure, Catalog) ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท

ราคาขายที่ปรากฏในรายการราคา (Price List) ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท

ราคาขายที่ได้แจ้งไว้กับส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐ ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท

๔.๒ การแจ้งรายชื่อร้านค้าปลีก (อย่างน้อย ๕ ร้านค้า หรือเท่าที่มี และกรุณานแนบแผนที่ร้านค้าปลีกพร้อมแจ้งชื่อและเบอร์โทรศัพท์ที่ติดต่อของร้านค้า) พร้อม ราคาขายปลีกแนะนำรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ราคาขายปลีกแนะนำที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

๑) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ที่อยู่ จังหวัด

เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป

๒) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ที่อยู่ จังหวัด

เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป

๓) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ที่อยู่ จังหวัด

เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป

๔) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ที่อยู่ จังหวัด

เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป

๕) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ที่อยู่ จังหวัด

เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป

หมายเหตุ: กรณีการแจ้งราคาขายปลีกแนะนำสินค้ามากกว่า ๑ รายการ ให้กรอกรายละเอียดโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำและวิธีที่ประสงค์จะให้กรมสรรพสามิตใช้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายในตลาดปกติตามแบบแจ้งฯ ข้อ ๓ และข้อ ๔

ลงชื่อ ผู้ประกอบอุตสาหกรรม/ผู้นำเข้า (ประทับตรานิติบุคคล ถ้ามี)
 (.....) วันที่.....

ภาพที่ 4 แบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ ภส.02-01 หน้า 2

2.4.5.2 กรณีผู้ประกอบการสถานบริการ

ให้ผู้ประกอบการสถานบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตยื่นแบบรายการภาษีและ

ชำระภาษีสรรพสามิตตามแบบ ภส.03-08 ต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิต โดยการกรอกแบบรายการ ภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 54 (3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ดังที่ปรากฏตาม ภาพที่ 5 มีรายละเอียดดังนี้

ช่องที่ 1 ชื่อผู้ประกอบการสถานบริการหรือผู้เสียภาษี ชื่อสถานบริการ เลขทะเบียนสรรพสามิต และสถานที่ตั้ง บุคคลอื่นที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต เช่น ผู้จัดการมรดก ทายาท ผู้ชำระบัญชี ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ เป็นต้น

ช่องที่ 2 เดือนที่เกิดความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษี

ช่องที่ 3 ลำดับรายการที่ยื่นชำระภาษี

ช่องที่ 4 ประเภทที่ตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

ช่องที่ 5 ชื่อและชนิดของการบริการ ขนาดพื้นที่หรือปริมาณการใช้บริการ ราคาค่าบริการ และมูลค่าการบริการ

ช่องที่ 6 อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บอยู่ในเวลาความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น

ช่องที่ 7 ภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าและตามปริมาณ

ช่องที่ 8 จำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระของแต่ละรายการ

ช่องที่ 9 ผลรวมจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระทุกรายการ

ช่องที่ 10 จำนวนเงินเบี้ยปรับสำหรับกรณียื่นแบบรายการภาษีไม่ถูกต้อง

ช่องที่ 11 จำนวนเงินเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บ

ช่องที่ 12 จำนวนของผลรวมจำนวนเงินภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม

ช่องที่ 13 จำนวนเงินภาษีที่เรียกเก็บเพิ่มเพื่อราชการส่วนท้องถิ่นร้อยละ 10

ช่องที่ 14 ผลรวมของจำนวนเงินภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และจำนวนเงิน ภาษีที่เรียกเก็บเพิ่มเพื่อราชการส่วนท้องถิ่น

2.4.5.3 กรณีผู้นำเข้า

ให้ผู้นำเข้าสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีตามแบบที่กฎหมายว่าด้วยศุลกากรกำหนดไว้ต่อสำนักงานศุลกากรหรือด่านศุลกากรหรือที่กรมศุลกากรกำหนดให้มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับการปฏิบัติพิธีการศุลกากรการจัดเก็บภาษีอากรและรายได้อื่น ๆ สำหรับสินค้านำเข้าและส่งออก กล่าวคือผู้นำเข้าต้องจัดแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ (แบบ ภส.02-01) ต่อกรมสรรพสามิตและยื่นใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ กศก.99/1) เพื่อชำระอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมศุลกากรดังที่ปรากฏตามภาพที่ 7 มีรายละเอียดดังนี้

ช่องที่ 1 สิ่งการตรวจ

ช่องที่ 2 ประเภทใบขนสินค้า

ช่องที่ 3 เลขที่ใบขนสินค้า

ช่องที่ 4 เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

ช่องที่ 5 ผู้นำของเข้า

ช่องที่ 6 อากรขาเข้าที่ต้องชำระ

ช่องที่ 7 ภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระ

ช่องที่ 8 ภาษีเพื่อมหาดไทยที่ต้องชำระ

ช่องที่ 9 ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ

ช่องที่ 10 ภาษีและค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ที่ต้องชำระ

ช่องที่ 11 รวมค่าภาษีอากรทั้งหมดที่ต้องชำระ

ช่องที่ 12 เงินประกัน

ช่องที่ 13 ชื่อและเลขที่บัตรปฏิบัติพิธีการ

ช่องที่ 14 ตัวแทนออกของ

ช่องที่ 15 เลขที่บัญชีราคาสินค้า

ช่องที่ 16 เลขที่ชำระภาษีอากร/ประกัน

ช่องที่ 17 เลขที่ใบตราส่ง

ช่องที่ 18 วิธีการนำเข้า

ช่องที่ 19 ชื่อยานพาหนะ หรือชื่อสายการบิน เที่ยวบิน

ช่องที่ 20 วันที่นำเข้า

ช่องที่ 21 เครื่องหมายและเลขหมายหีบห่อ

ช่องที่ 22 จำนวนและลักษณะหีบห่อ

ช่องที่ 23 รหัสประเทศกำเนิด

ช่องที่ 24 รหัสประเทศต้นทางที่บรรทุก

ช่องที่ 25 รหัสท่าเรือที่นำเข้า

ช่องที่ 26 รหัสสถานที่ตรวจปล่อย

ช่องที่ 27 จำนวนหีบห่อรวม

ช่องที่ 28 อัตราแลกเปลี่ยน

ช่องที่ 29 รายการที่สำแดง

ช่องที่ 30 ประเภทพิกัด

ช่องที่ 31 รหัสหน่วยสถิติ

ช่องที่ 32 รหัสสิทธิพิเศษ

ช่องที่ 33 ราคาของ (เงินตราต่างประเทศ)

ช่องที่ 34 ราคาของ (บาท)

ช่องที่ 35 น้ำหนักสุทธิ

ช่องที่ 36 อัตราอากรขาเข้า

ช่องที่ 37 อากรขาเข้าที่ชำระ

ช่องที่ 38 ปริมาณ

ช่องที่ 39 และช่องที่ 40 ค่าธรรมเนียมและภาษีอื่น ๆ

ช่องที่ 41 รหัสสินค้าสรรพสามิต

ช่องที่ 42 อัตราภาษีสรรพสามิต

ช่องที่ 43 ภาษีสรรพสามิต

ช่องที่ 44 ภาษีเพื่อมหาดไทย

ช่องที่ 45 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ช่องที่ 46 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ช่องที่ 47 ชนิดของ

ช่องที่ 48 ใบอนุญาตนำเข้าหรือหนังสือรับรอง

ช่องที่ 49 หมายเหตุ

ช่องที่ 50 รวม/ยกไป

ช่องที่ 51 รวมค่าภาษีอากรทั้งสิ้น

ช่องที่ 52 ลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์

ช่องที่ 53 วันที่ยื่นใบขนสินค้า

ใบขนขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม								กศก.๑๑๘/๒		
สั่งการตรวจ (๑)		ประเภทใบขนสินค้า (๒)			เลขที่ใบขนสินค้า (๓)					
ผู้นำของเข้า (ชื่อ ที่อยู่ โทรศัพท์) (๕)		เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร (๕)			ภาษีอากรที่ต้องชำระ		ค่าภาษีอากร (บาท)		เงินประกัน (บาท) (๑๒)	
					อากรขาเข้า (๖)					
					ภาษีสรรพสามิต (๗)					
					ภาษีเพื่อมหาดไทย (๘)					
					ภาษีมูลค่าเพิ่ม (๙)					
ชื่อและเลขที่บัตรผ่านพิธีการ (๑๓)					ภาษีและค่าธรรมเนียมอื่น ๆ (๑๐)					
					รวมทั้งสิ้น (๑๑)					
ตัวตนของของ (๑๔)		เลขที่บัญชีราคาสินค้า (๑๕)								
ใบตราส่งเลขที่ (๑๗)		นำเข้าทาง (๑๘)			เลขที่ชำระภาษีอากรประกัน (๑๖)					
ชื่อยานพาหนะ (๑๙)		วันที่นำเข้า (๒๐)								
เครื่องหมายและเลขหมายหรือรหัส (๒๑)		จำนวนและลักษณะหีบห่อ (๒๒)								
					ประเทศกำเนิด (๒๓)	รหัส (๒๔)	ประเทศต้นทางที่บรรจุ (๒๕)	รหัส (๒๖)		
					ท่าหรือเรือที่นำเข้า (๒๕)	รหัส (๒๖)	สถานที่ตรวจปล่อย (๒๖)	รหัส (๒๖)		
จำนวนหีบห่อ (ตัวเลข) (๒๗)				(ตัวอักษร)				อัตราแลกเปลี่ยน (๒๘)		รหัส (๒๘)
รายการที่ (๒๙)	ประเภทผลิตภัณฑ์ (๓๐)	ราคาของ (๓๓)	อัตราอากรขาเข้า (๓๖)	ค่าธรรมเนียม (๓๙)	รหัสสินค้าสรรพสามิต (๔๑)	ภาษีสรรพสามิต (๔๓)	ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม (๔๕)			
	รหัสหน่วยสถิติ (๓๑)	ราคาของ (บาท) (๓๔)	อัตราขาเข้าที่ชำระ (๓๗)	ภาษีอื่น ๆ (๔๐)	อัตราภาษีสรรพสามิต (๔๒)	ภาษีเพื่อมหาดไทย (๔๔)	ภาษีมูลค่าเพิ่ม (๔๖)			
	รหัสสถิติพิเศษ (๓๒)	น้ำหนักสุทธิ (๓๕)	ปริมาณ (๓๘)	ชนิดของ (๔๗)						
ใบขนผูกมัดนำเข้าหรือหนังสือรับรอง (๔๔)				หมายเหตุ (๔๙)						
รวม/ยกไป (๕๐)		THB								
ข้าพเจ้าขอรับรองว่ารายการที่แสดงข้างต้นนี้เป็นจริงทุกประการ หากไม่ถูกต้องครบถ้วนข้าพเจ้าขอรับผิดชอบตามกฎหมาย				รวมค่าภาษีอากรทั้งสิ้น (๕๑)						
				ลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ (๕๒)						
				วันที่ยื่น (๕๓)						

ภาพที่ 7 แบบใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม กศก.๑๑/๒

บทที่ 3

การกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติ

การกำหนดราคาโอนของบริษัทที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตนั้น โดยส่วนใหญ่มักเป็นบริษัทข้ามชาติหรือเป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เช่น บริษัทในเครือเดียวกันมีวัตถุประสงค์ในการเสียภาษีในจำนวนที่น้อยกว่า จึงจำเป็นต้องมีการตั้งบริษัทในอีกประเทศหนึ่งเพื่อมีการโอนกำไรหรือรายได้ไปยังอีกประเทศที่มีการเสียภาษีในจำนวนที่น้อยกว่า ซึ่งรูปแบบหรือวิธีการกำหนดราคาโอนในบริษัทข้ามชาติสามารถแบ่งออกเป็น 4 รูปแบบใหญ่ ๆ เพื่อประโยชน์ทางภาษี

3.1 บริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศุลกากร และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต

โดยปกติบริษัทที่มีการกำหนดราคาโอนระหว่างกันมักเป็นบริษัทในเครือที่มีสถานที่ตั้งของบริษัทมากกว่าหนึ่งประเทศเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากร การกำหนดราคาโอนของบริษัทหนึ่งที่อยู่ ในเครือเดียวกันมีผลทำให้บริษัทนั้นมีรายได้ต่ำกว่าที่ควรจะเป็นและทำให้เสียภาษีลดลงในประเทศที่บริษัทนั้นตั้งอยู่ ดังนั้น บริษัทนิติบุคคลที่เป็นบริษัทข้ามชาติที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากร ย่อมได้รับประโยชน์หากมีการกำหนดราคาโอนระหว่างกันกับบริษัทในเครือที่อยู่ในต่างประเทศ เนื่องจากมีฐานภาษีสรรพสามิตจัดเก็บจากราคาขายปลีกแนะนำ หากมีการกำหนดราคาโอนกันแล้วย่อมส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย

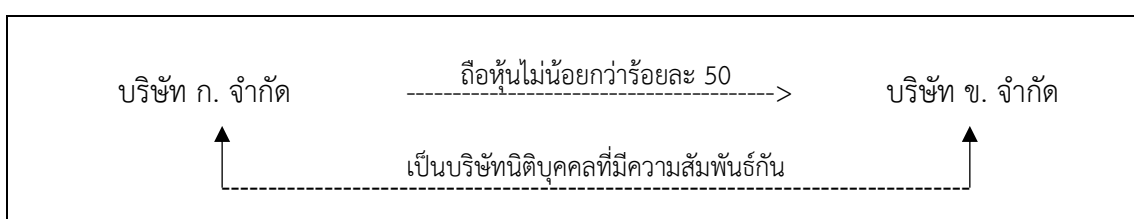
3.1.1 ความหมายของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

สำหรับคำว่า “บริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” ตามประมวลรัษฎากรหมายถึง บริษัทถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของ

ทุนทั้งหมด หรือผู้ถือหุ้นซึ่งถือหุ้นในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมดถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง⁵⁵

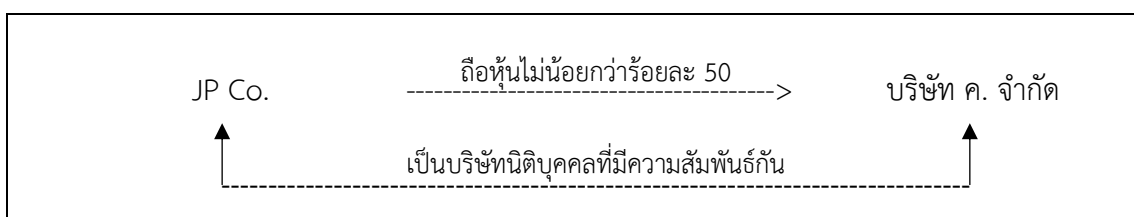
ตัวอย่างสำหรับการพิจารณาลักษณะของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันมีดังนี้⁵⁶

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท ก. จำกัด ถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ในบริษัท ข. จำกัด ดังนั้น บริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด เป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ปรากฏดังภาพที่ 8



ภาพที่ 8 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลสัญชาติเดียวกันถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 50

ตัวอย่างที่ 2 JP Co. นิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ในบริษัท ค. จำกัด ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย ดังนั้น JP Co. และบริษัท ค. จำกัด เป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ปรากฏดังภาพที่ 9



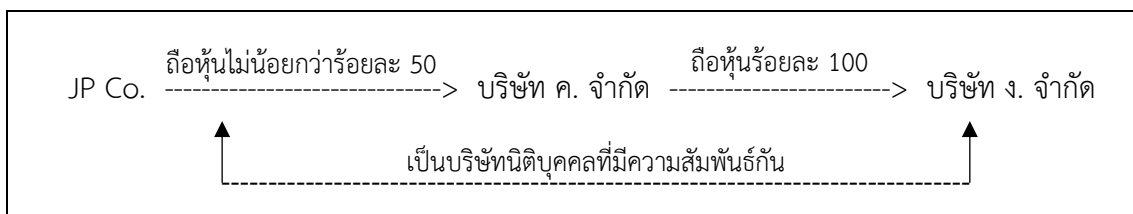
ภาพที่ 9 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลต่างสัญชาติถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 50

ตัวอย่างที่ 3 JP Co. นิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ในบริษัท ค. จำกัด ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย และบริษัท ค. จำกัด ได้ถือหุ้นร้อยละ 100 ในบริษัท ง. จำกัด ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย ดังนั้น JP Co. และบริษัท ง. จำกัด เป็นบริษัทนิติบุคคลที่มี

⁵⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง.

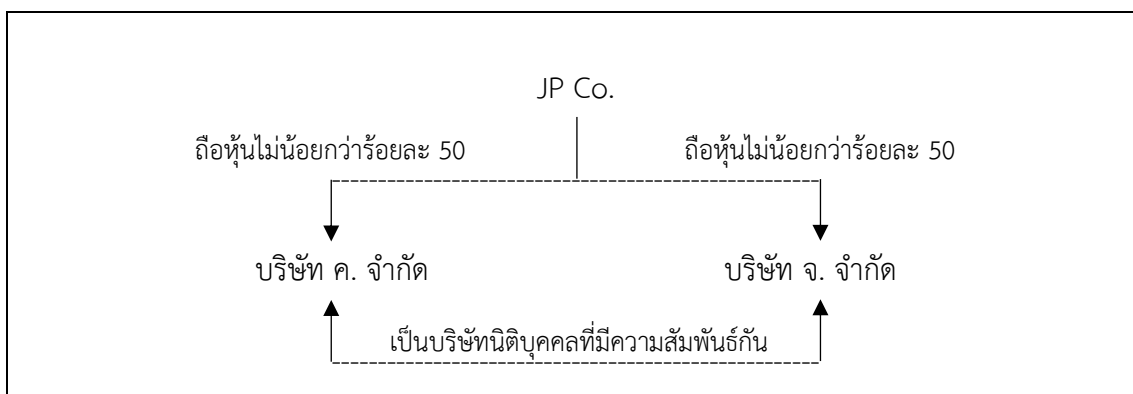
⁵⁶ กรมสรรพากร, คำอธิบายประกอบกรอกแบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม มาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร (Disclosure Form), หน้า 11-16.

ความสัมพันธ์กัน เนื่องจาก JP Co. ถือหุ้นโดยอ้อมในบริษัท ง. จำกัด ผ่านทางบริษัท ค. จำกัด ไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ปรากฏดังภาพที่ 10



ภาพที่ 10 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลต่างสัญชาติถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ในบริษัทที่ถือหุ้นอีกบริษัทร้อยละ 100

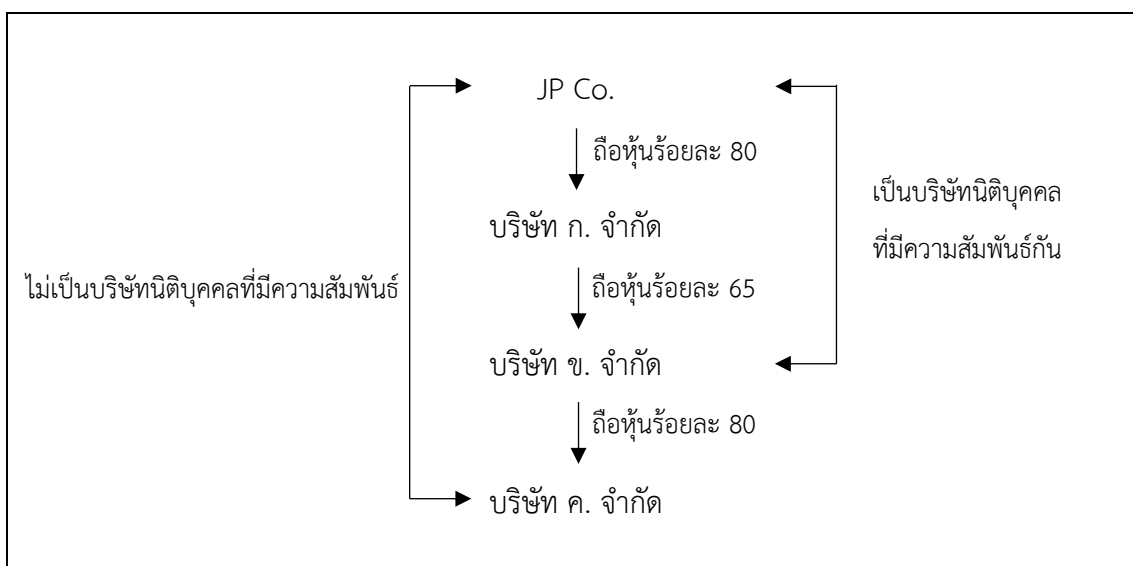
ตัวอย่างที่ 4 JP Co. นิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ในบริษัท ค. จำกัด และบริษัท จ. จำกัด ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย ดังนั้น บริษัท ค. จำกัด และบริษัท จ. จำกัด เป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ปรากฏดังภาพที่ 11



ภาพที่ 11 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลต่างสัญชาติถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ในอีกสองบริษัท

ตัวอย่างที่ 5 JP Co. นิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ในบริษัท ค. จำกัด และบริษัท จ. จำกัด ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย อีกทั้ง บริษัท ค. จำกัด ยังถือหุ้นร้อยละ 100 ในบริษัท ง. จำกัด ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ดังนั้น บริษัท ง. จำกัด และบริษัท จ. จำกัด จึงเป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ปรากฏดังภาพที่ 12

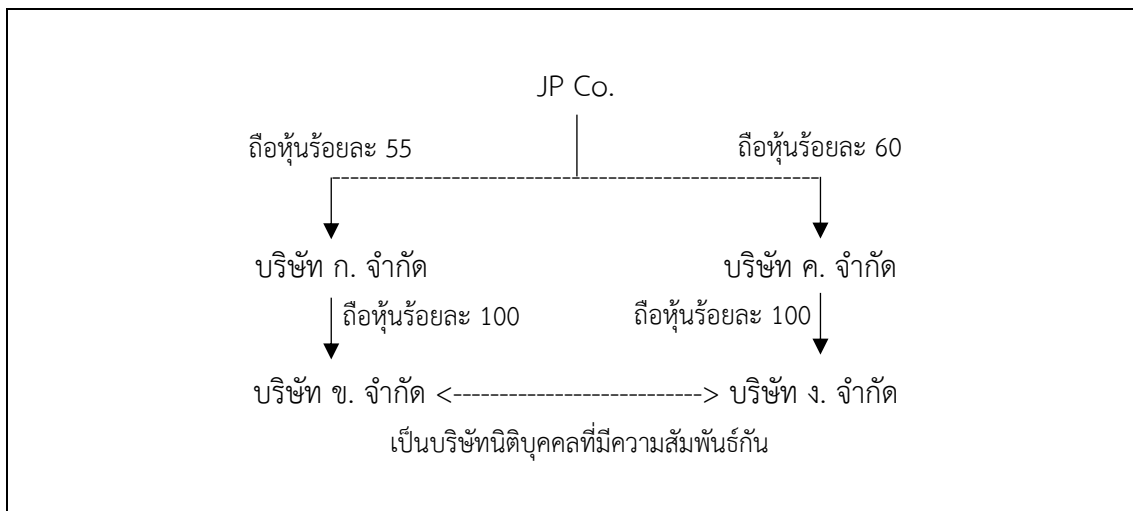
ตัวอย่างที่ 7 JP Co. นิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 80 ในบริษัท ก. จำกัด ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และบริษัท ก. จำกัด ยังถือหุ้นร้อยละ 65 ในบริษัท ข. จำกัด ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และบริษัท ข. จำกัด ได้ถือหุ้นร้อยละ 80 ในบริษัท ค. จำกัด ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ดังนั้น JP Co. และบริษัท ข. จำกัด เป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เนื่องจาก JP Co. ถือหุ้นโดยอ้อมในบริษัท ข. จำกัด ผ่านทางบริษัท ก. จำกัด เป็นจำนวนร้อยละ 52 แต่ JP Co. และบริษัท ค. จำกัด ไม่เป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เนื่องจาก JP Co. ถือหุ้นโดยอ้อมในบริษัท ค. จำกัด ผ่านทางบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด เป็นจำนวนร้อยละ 41.6 ปรากฏดังภาพที่ 14



ภาพที่ 14 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลต่างสัญชาติถือหุ้นร้อยละ 80 ในบริษัทที่ถือหุ้นอีกบริษัทร้อยละ 65 และบริษัทนั้นได้ถือหุ้นอีกบริษัทหนึ่งร้อยละ 80

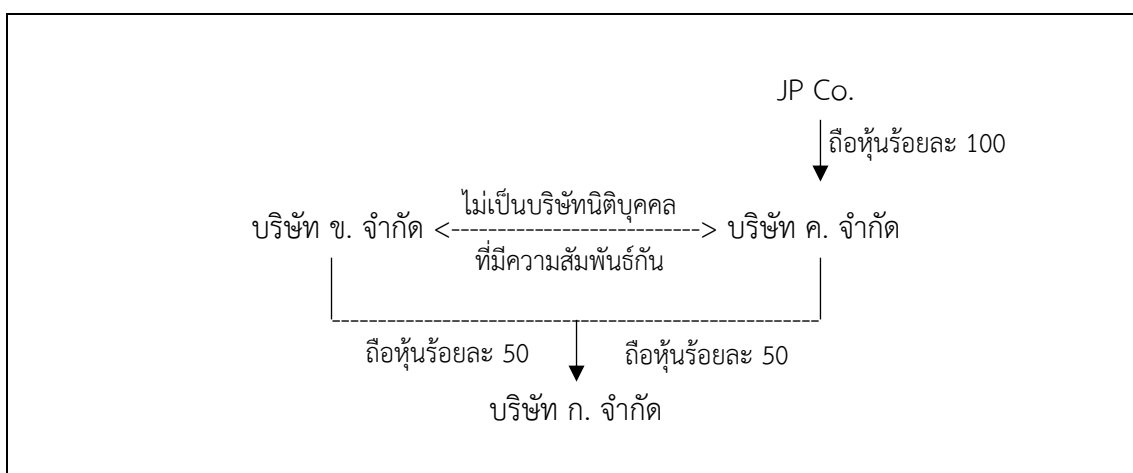
ตัวอย่างที่ 8 JP Co. นิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ถือหุ้นร้อยละ 55 ในบริษัท ก. จำกัด ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย และบริษัท ก. จำกัด ได้ถือหุ้นร้อยละ 100 ในบริษัท ข. จำกัด ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย อีกทั้ง JP Co. ยังถือหุ้นร้อยละ 60 ในบริษัท ค. จำกัด ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย และบริษัท ค. จำกัด ถือหุ้นร้อยละ 100 ในบริษัท ง. จำกัด ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ดังนั้น บริษัท ข. จำกัด และบริษัท ง. จำกัด เป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากมีผู้ถือหุ้นทางอ้อมเป็นนิติบุคคลเดียวกันคือ JP Co. ซึ่ง JP Co. ถือหุ้นโดยอ้อมร้อยละ 55 ในบริษัท ข. จำกัด

ผ่านบริษัท ก. จำกัด ประกอบกับ JP Co. ถือหุ้นโดยอ้อมร้อยละ 60 ในบริษัท ง. จำกัด ผ่านบริษัท ค. จำกัด ปรากฏดังภาพที่ 15



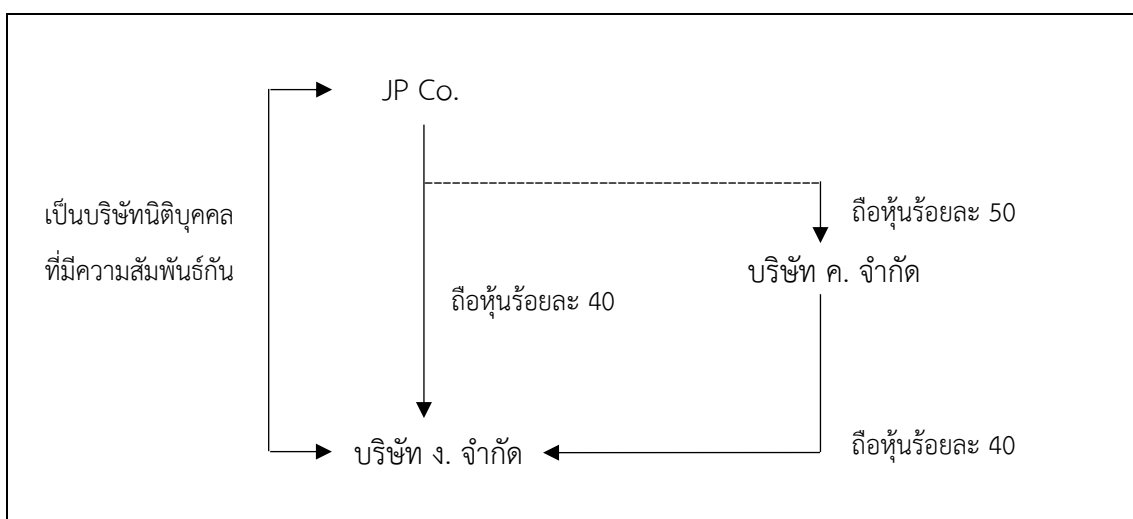
ภาพที่ 15 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลต่างสัญชาติถือหุ้นร้อยละ 55 และ 60 ในอีกสองบริษัท และในสองบริษัทนี้ถือหุ้นในอีกสองบริษัทร้อยละ 100

ตัวอย่างที่ 9 JP Co. นิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ถือหุ้นร้อยละ 100 ในบริษัท ค. จำกัด ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย และบริษัท ค. จำกัด ได้ถือหุ้นร้อยละ 50 ในบริษัท ก. จำกัด ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย ส่วนบริษัท ข. จำกัด ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย ถือหุ้นร้อยละ 50 ในบริษัท ก. จำกัด ดังนั้น บริษัท ข. จำกัด และบริษัท ค. จำกัด ไม่เป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง ปรากฏดังภาพที่ 16



ภาพที่ 16 ตัวอย่างกรณีที่ไม่เป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

ตัวอย่างที่ 10 JP Co. นิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ถือหุ้นร้อยละ 50 ในบริษัท ค. จำกัด ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย และบริษัท ค. จำกัด ได้ถือหุ้นร้อยละ 40 ในบริษัท ง. จำกัด ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย ประกอบกับ JP Co. ยังได้ถือหุ้นร้อยละ 40 ในบริษัท ง. จำกัด อีกด้วย ดังนั้น JP Co. และบริษัท ง. จำกัด เป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เนื่องจาก JP Co. ถือหุ้นโดยตรงร้อยละ 40 ในบริษัท ง. จำกัด และ JP Co. ถือหุ้นโดยอ้อมร้อยละ 20 ในบริษัท ง. จำกัด ผ่านบริษัท ค. จำกัด รวมจำนวนการถือหุ้นในบริษัท ง. จำกัด ของ JP Co. แล้วเป็นจำนวนร้อยละ 60 ปรากฏดังภาพที่ 17



ภาพที่ 17 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลต่างสัญชาติถือหุ้นโดยตรงและโดยอ้อมรวมกันไม่น้อยกว่าร้อยละ 50

ตัวอย่างที่ 11 JP Co. นิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ถือหุ้นร้อยละ 100 ทั้งในบริษัท ข. จำกัด และบริษัท ค. จำกัด ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายไทย อีกทั้ง บริษัท ข. จำกัด และบริษัท ค. จำกัด ยังถือหุ้นอีกร้อยละ 50 ใน ML Co. นิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศมาเลเซีย สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

บริษัท ข. จำกัด และ JP Co. เป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เนื่องจาก JP Co. ถือหุ้นโดยตรงร้อยละ 100 ในบริษัท ข. จำกัด ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ (1)

บริษัท ข. จำกัด และ ML Co. เป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากบริษัท ข. จำกัด ถือหุ้นโดยตรงร้อยละ 50 ใน ML Co. ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ (1)

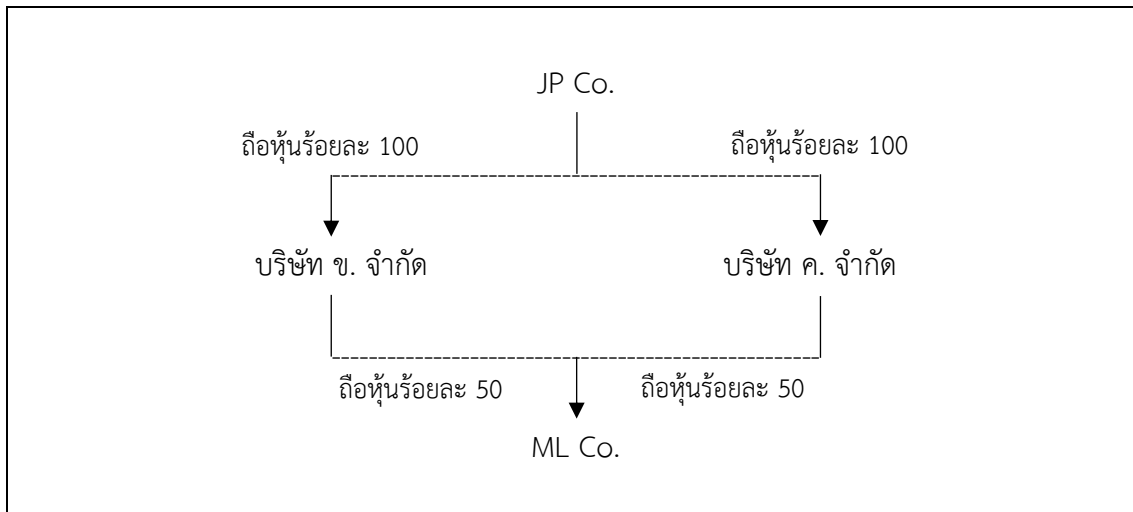
บริษัท ข. จำกัด และบริษัท ค. จำกัด เป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากบริษัท ข. จำกัด และบริษัท ค. จำกัด มีผู้ถือหุ้นคนเดียวกัน คือ JP Co. ซึ่ง JP Co. ถือหุ้นโดยตรงร้อยละ 100 ทั้งในบริษัท ข. จำกัด และบริษัท ค. จำกัด ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ (2)

ML Co. และบริษัท ข. จำกัด เป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากบริษัท ข. จำกัด ถือหุ้นโดยตรงร้อยละ 50 ใน ML Co. ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ (1)

ML Co. และบริษัท ค. จำกัด เป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากบริษัท ค. จำกัด ถือหุ้นโดยตรงร้อยละ 50 ใน ML Co. ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ (1)

ML Co. และ JP Co. เป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เนื่องจาก JP Co. ถือหุ้นโดยอ้อมร้อยละ 100 ใน ML Co. ผ่านบริษัท ข. จำกัด และบริษัท ค. จำกัด ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ (1)

ปรากฏดังภาพที่ 18 ดังนี้



ภาพที่ 18 ตัวอย่างกรณีนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับคำว่า “บริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” ตามองค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and

Development: OECD) หมายถึงกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (MNE Group) ที่มีตั้งแต่สองบริษัทขึ้นไป ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ทางภาษีที่แตกต่างกันและพิจารณาถึงธุรกิจที่ดำเนินการอย่างถาวรในอีกเขตหนึ่ง⁵⁷

คำว่า “บริษัทข้ามชาติ” มีชื่อทางภาษาสากลที่แตกต่างกันออกไป เช่น องค์การสหประชาชาติเรียกว่า “Transnational Corporations (TNCs)” แต่สำหรับทางภาษีอากรระหว่างประเทศเรียกว่า “Multinational Enterprises (MNEs)” หรือ “Multinational Corporations (MNCs)” ไม่ว่าจะเป็คำใดใน 3 คำนี้ ต่างมีความหมายเดียวกันคือ กลุ่มธุรกิจที่อยู่ในรูปของกลุ่มบริษัทที่มีการจัดตั้งและดำเนินธุรกิจในประเทศตั้งแต่สองประเทศขึ้นไป โดยมีการควบคุมจากบริษัทแม่ ผลทางกฎหมายสำหรับการจัดตั้งบริษัทลูกคือทำให้บริษัทลูกมีสภาพนิติบุคคลที่แยกต่างหากจากบริษัทแม่ บริษัทลูกจึงมีความสามารถในการดำเนินธุรกิจและทำนิติกรรมสัญญาได้ในนามของตนเอง ส่วนบริษัทแม่สามารถควบคุมบริษัทลูกได้โดยผ่านอำนาจในการถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกเป็นหลัก⁵⁸

อนึ่ง องค์การสหประชาชาติ (The United Nations) ได้แยกความแตกต่างของคำว่า “บริษัทข้ามชาติ” ระหว่าง Multinational Corporations (MNCs) กับ Transnational Corporations (TNCs) กล่าวคือ Multinational Corporations (MNCs) หมายถึงบริษัทที่เป็นเจ้าของหรือควบคุม การผลิตหรือการให้บริการที่อยู่นอกประเทศ ส่วน Transnational Corporations (TNCs) อาจไม่ได้มีความหมายเพียงถึงบริษัทเอกชน แต่อาจหมายรวมถึงบริษัทที่ถูกจัดตั้งขึ้นโดยหน่วยงานของรัฐด้วย⁵⁹

สำหรับกิจการร่วมค้า (Joint Venture) ที่บริษัทข้ามชาติได้ไปร่วมลงทุนกับบริษัทท้องถิ่น แม้มีสภาพเป็นนิติบุคคล แต่เมื่อเทียบสัดส่วนการถือหุ้น การเสียภาษี การคำนวณแบ่งกำไรเป็นลักษณะห้างหุ้นส่วนสามัญย่อมถือไม่ได้ว่าเป็นบริษัทลูกตามความหมายของกิจการข้ามชาติ แต่เป็นเพียงการดำเนินธุรกิจของบริษัทแม่โดยตรง⁶⁰

⁵⁷ OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting ACTION 13: 2015 Final Report*, p. 39.

⁵⁸ พนิท ธีรภาพวงศ์, *ภาษีบริษัทข้ามชาติ*, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน), หน้า 12-13.

⁵⁹ 8 U. Miami Int'l & Comp. L. Rev. 183.

⁶⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 13.

นอกจากนี้ ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทที่อยู่ในประเทศหนึ่งกับบริษัทลูกที่อยู่อีกประเทศหนึ่ง ภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติอาจตั้งบริษัทตัวกลางอีก โดยบริษัทตัวกลางอาจตั้งอยู่ในประเทศของบริษัทแม่หรือจัดตั้งอยู่ในประเทศของบริษัทลูก หรือจัดตั้งอยู่ในประเทศที่สาม เพื่อทำหน้าที่ในการถือกรรมสิทธิ์หรือมีอำนาจควบคุมบริษัทลูกแทนบริษัทแม่อีกชั้นหนึ่ง⁶¹

อนึ่ง คำว่า “บริษัทข้ามชาติ” ยังหมายถึงการดำเนินธุรกิจผ่านสาขาในต่างประเทศด้วย ส่งผลในทางกฎหมายคือ ถือว่าบริษัทแม่ดำเนินธุรกิจในนามของบริษัทแม่โดยตรง เนื่องจากสาขาไม่มีสภาพนิติบุคคลตามกฎหมายที่แตกต่างหากจากบริษัทแม่⁶²

3.1.2 ลักษณะของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

บริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันประกอบกิจการระหว่างประเทศมีลักษณะดังนี้⁶³

- 3.1.2.1 เป็นกิจการขนาดใหญ่ โดยพิจารณาจากยอดขาย ทรัพย์สิน และเงินทุน
- 3.1.2.2 มีการดำเนินการส่วนใหญ่ในต่างประเทศ โดยดำเนินการเกี่ยวกับการซื้อ การผลิต การจัดจำหน่าย และการเงิน
- 3.1.2.3 กลยุทธ์ทางด้านตลาด มีการขายสินค้าทั้งในประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่และประเทศอื่นด้วย
- 3.1.2.4 มีตลาดเงินทุนกว้าง ซึ่งเอื้ออำนวยให้เกิดความสะดวกในการกู้ยืมเงิน รวมทั้งการซื้อขายหลักทรัพย์
- 3.1.2.5 มีผู้ถือหุ้นหรือผู้ร่วมลงทุนจากหลายประเทศ ทำให้มีการแบ่งเงินปันผลไปให้คนหลายเชื้อชาติได้

⁶¹ เรื่องเดียวกัน.

⁶² เรื่องเดียวกัน, หน้า 14-15.

⁶³ สุจินต์ สุทธิการณฤณย์, TRANSFER PRICING ของธุรกิจข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), หน้า 3-4.

3.1.3 รูปแบบองค์กรของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

การดำเนินกิจการของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในอีกประเทศหนึ่งมีรูปแบบการจัดตั้งองค์กรที่แตกต่างกันตามวัตถุประสงค์ของการดำเนินกิจการ เนื่องจากในแต่ละรูปแบบองค์กรมีภาระภาษีที่แตกต่างกัน รูปแบบของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน อาจมีการจัดตั้งองค์กรในอีกประเทศหนึ่ง โดยสามารถแบ่งออกเป็นรูปแบบต่าง ๆ ดังนี้

3.1.3.1 การตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือ

บริษัทลูกหรือบริษัทในเครือมีสภาพเป็นนิติบุคคลแยกออกจากบริษัทแม่ หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นการจัดตั้งบริษัทใหม่ขึ้นมาเป็นอีกบริษัทหนึ่ง การดำเนินธุรกิจประเภทนี้มีลักษณะค่อนข้างถาวรเนื่องจากการลงทุนสูง แม้บริษัทลูกหรือบริษัทในเครือสามารถดำเนินธุรกิจและทำนิติกรรมสัญญาต่าง ๆ ได้เอง แต่บริษัทแม่ก็ยังสามารถควบคุมในการบริหารในบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือได้อยู่โดยอาศัยอำนาจผ่านทางกรถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกเป็นหลัก บริษัทลูกหรือบริษัทในเครืออาจมีการตั้งเป็นอีกบริษัทหนึ่งที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่งที่เข้าไปลงทุนโดยตรงอันเป็นประเทศแหล่งเงินได้ก็ได้⁶⁴

3.1.3.2 การตั้งสำนักงานหรือสาขา

สำหรับการตั้งสำนักงานหรือสาขานี้ เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศไม่ได้เข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทใหม่ในประเทศที่เข้าไปลงทุน จึงไม่ก่อให้เกิดเป็นนิติบุคคลอีกนิติบุคคลหนึ่ง บริษัทต่างประเทศเพียงแต่เข้ามาตั้งสำนักงานหรือสาขาเท่านั้น และสำนักงานหรือ

⁶⁴ นิโบล พรหมณ์สุวรรณ, “การพิสูจน์ราคาโอน กรณีปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ”, (นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556) หน้า 9.

สาขายังถือเป็นบริษัทต่างประเทศ เป็นนิติบุคคลเดียวกันกับสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ แม้จะมีการจดทะเบียนก็ไม่ทำให้เกิดเป็นนิติบุคคลอีกแห่งหนึ่งเนื่องจากการจดทะเบียนดังกล่าวไม่ใช่การจดทะเบียนก่อตั้งนิติบุคคล⁶⁵

3.1.3.3 การครอบงำกิจการบริษัท

การครอบงำกิจการบริษัทหรือ Takeover เป็นกรณีบริษัทแห่งหนึ่งที่มีผู้ถือหุ้นเดิมคือผู้ถือหุ้นมากที่สุดในบริษัทมีอำนาจควบคุมกิจการบริษัทถูกบริษัทอีกแห่งหนึ่งซื้อหุ้นจนทำให้ผู้ถือหุ้นเดิมไม่มีอำนาจออกเสียงและควบคุมกิจการ ส่งผลให้บริษัทที่ถูกครอบงำกลายเป็นบริษัทลูกของบริษัทข้ามชาติเนื่องจากบริษัทแม่ถือสิทธิการควบคุมหุ้นส่วนใหญ่ในบริษัทท้องถิ่นนั้น⁶⁶

3.1.3.4 การตั้งกิจการร่วมค้า

โดยปกติการดำเนินโครงการที่มีขนาดใหญ่ หรือมีมูลค่าสูง หรือใช้เทคโนโลยีขั้นสูงในการดำเนินธุรกิจ นิติบุคคลที่มีศักยภาพไม่เพียงพอจะตั้งกิจการร่วมค้าร่วมกับอีกนิติบุคคลหนึ่งที่มีศักยภาพสูง สำหรับการตั้งกิจการร่วมค่านั้นโดยหลักจะเป็นการตั้งชั่วคราวสำหรับโครงการหนึ่ง เมื่อดำเนินธุรกิจเสร็จสิ้นกิจการร่วมค้าก็จะเลิกกัน การตั้งกิจการร่วมค้าจึงเป็นการจัดตั้งทุนธุรกิจร่วมกันตั้งแต่สองหน่วยธุรกิจขึ้นไปและเป็นอิสระจากองค์กรเดิมที่แต่ละฝ่ายมีอยู่แล้ว⁶⁷ อีกทั้งการจัดตั้งกิจการร่วมค้าไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนเป็นบริษัทนิติบุคคลอีกแห่งหนึ่ง เพียงแต่มีข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาที่สามารถจัดตั้งกิจการร่วมค้าได้ แต่อย่างไรก็ตาม การตั้งกิจการร่วมค้ามีส่วนในการถือหุ้นและเสียภาษีที่มีรูปแบบเฉพาะตัวจึงถือไม่ได้ว่าเป็นบริษัทลูกในความหมายของบริษัทข้ามชาติ⁶⁸

⁶⁵ เรื่องเดียวกัน.

⁶⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 10.

⁶⁷ เรื่องเดียวกัน.

⁶⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 11.

3.1.3.5 การตั้งบริษัทตัวกลาง

การตั้งบริษัทตัวกลางเป็นกรณีที่บริษัทแม่ที่ตั้งอยู่ในประเทศหนึ่งกับบริษัทลูกที่ตั้งอยู่อีกประเทศหนึ่งให้บริษัทตัวกลางทำหน้าที่ถือกรรมสิทธิ์หรือมีอำนาจควบคุมบริษัทลูกแทนบริษัทแม่ โดยบริษัทตัวกลางอาจตั้งอยู่ในประเทศเดียวกันกับบริษัทแม่ หรือตั้งอยู่ในประเทศที่บริษัทลูกตั้งอยู่ หรืออาจตั้งในประเทศที่สามก็ได้ บริษัทตัวกลางนี้เป็นจุดผ่านของทุนหรือกำไรเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ในการบรรเทาภาระภาษี ส่งผลให้บริษัทข้ามชาติมีภาระภาษีลดน้อยลง⁶⁹

3.1.3.6 การตั้งตัวแทนทางการค้า

การตั้งตัวแทนทางการค้าเป็นกรณีที่บริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศทำสัญญาแต่งตั้งให้ตัวแทนในประเทศที่จะเข้าไปลงทุนเป็นผู้ติดต่อหาลูกค้าและตัวแทนทางการค้าดังกล่าวอาจมีอำนาจในการเจรจาต่อรองทำสัญญาแทนบริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศได้ โดยให้ถือว่าการกระทำนั้นเป็นการกระทำในนามของตัวการ ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศกับตัวแทนทางการค้าจึงเป็นความสัมพันธ์ตามสัญญาตัวการตัวแทน ตัวแทนทางการค้าจะได้รับบำเหน็จเป็นค่าตอบแทนจากการขายสินค้าที่บริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศกำหนด ดังนั้น ผลกำไรขาดทุนและความเสี่ยงต่าง ๆ ย่อมตกเป็นของบริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศ ตัวการนั่นเอง⁷⁰

แต่อย่างไรก็ตาม ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อกับบริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศจะมีความสัมพันธ์ตามสัญญาซื้อขาย หากตัวแทนจำหน่ายตกลงขายในนามของบริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศ ตัวแทนทางการค้าก็จะมีลักษณะเป็นนายหน้าตัวแทนเนื่องจากสินค้าที่นำมาขาย ตัวแทนทางการค้าไม่มีกรรมสิทธิ์ จึงเข้าลักษณะเป็นตัวแทนไม่อิสระ

⁶⁹ เรื่องเดียวกัน.

⁷⁰ เรื่องเดียวกัน.

3.1.3.7 การตั้งผู้จัดจำหน่าย

การตั้งผู้จัดจำหน่ายเป็นกรณีที่ผู้จัดจำหน่ายมีสิทธิสั่งซื้อสินค้าไปจำหน่ายในประเทศที่บริษัทผู้ผลิตกำหนดไว้ โดยประเภทของผู้จัดจำหน่ายสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่ ผู้จัดจำหน่ายแต่เพียงผู้เดียวที่บริษัทผู้ผลิตรับรองว่าจะไม่ให้สิทธิรายอื่นขายในประเทศนั้นอีก แต่บริษัทผู้ผลิตยังมีสิทธิจำหน่ายได้อยู่ และผู้จัดจำหน่ายแบบผูกขาดที่บริษัทผู้ผลิตรับรองว่าให้ผู้จัดจำหน่ายรายนั้นเป็นผู้จำหน่ายสินค้าในประเทศนั้นผู้เดียว⁷¹

แต่อย่างไรก็ตาม ผู้จัดจำหน่ายไม่มีฐานะเป็นตัวแทนของบริษัทผู้ผลิตในต่างประเทศ แต่ผู้จัดจำหน่ายมีฐานะเป็นผู้ซื้อตามสัญญาซื้อขายระหว่างบริษัทผู้ผลิตกับผู้จัดจำหน่าย ดังนั้น ความเสี่ยงกำไรขาดทุนจึงอยู่กับผู้จัดจำหน่าย⁷²

3.1.3.8 การทำสัญญาในรูปแบบต่าง ๆ

สำหรับการดำเนินธุรกิจในรูปแบบนี้ บริษัทต่างประเทศจะทำในรูปของสัญญาเท่านั้น ไม่ว่าจะเป็นสัญญาซื้อขายสินค้า สัญญาให้บริการ สัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยีในการอนุญาตให้ใช้สิทธิหรือให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคแก่ผู้ลงทุนในประเทศไทยเพื่อให้ผู้ลงทุนดังกล่าวมาพัฒนาหรือปรับปรุงสินค้าของตน หรืออาจเป็นการบริการ การบริหารจัดการ การเงิน การบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น⁷³

⁷¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 12.

⁷² เรื่องเดียวกัน.

⁷³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 13.

3.1.4 การเสียภาษีของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

3.1.4.1 ภาษีสรรพสามิต

ในกรณีบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือบริษัทข้ามชาติไม่ว่าจะเป็นบริษัทในเครือ บริษัทที่ครอบงำกิจการ กิจการร่วมค้า บริษัทตัวกลาง ตัวแทนทางการค้า หรือผู้จัดจำหน่ายที่นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร หากเป็นสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน สินค้าเครื่องดื่ม สินค้าเครื่องใช้ไฟฟ้า สินค้าแบตเตอรี่ สินค้าแก้วและเครื่องแก้ว สินค้ารถยนต์ สินค้ารถจักรยานยนต์ สินค้าเรือ สินค้าผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง สินค้าพรมและสิ่งทอปูพื้นอื่น ๆ สินค้าหินอ่อนและหินแกรนิต สินค้าสารทำลายชั้นบรรยากาศ สินค้าสุรา สินค้ายาสูบ สินค้าไฟ บุคคลดังกล่าวเป็นผู้นำเข้าย่อมมีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าหรือตามปริมาณของสินค้านำเข้าดังกล่าวได้ในหัวข้อที่ 2.4 ไว้แล้ว โดยสินค้าที่อยู่ในประเภทที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ผู้นำเข้าต้องเสียภาษีสรรพสามิตแก่กรมศุลกากรเนื่องจากกรมศุลกากรมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิตโดยกรมศุลกากรอาศัยอำนาจตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การเรียกเก็บและการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้า

3.1.4.2 ภาษีศุลกากร

ในกรณีของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไม่ว่าจะเป็นบริษัทในเครือ บริษัทที่ครอบงำกิจการ กิจการร่วมค้า บริษัทตัวกลาง ตัวแทนทางการค้า หรือผู้จัดจำหน่ายที่นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร ไม่ว่าจะนำของเข้าทางทะเล ทางบก ทางอากาศ หรือทางไปรษณีย์ สินค้านำเข้าดังกล่าวย่อมต้องผ่านพิธีการศุลกากร ผู้นำเข้าดังกล่าวย่อมมีหน้าที่เสียอากรขาเข้า เช่น สุรา ยาสูบ เป็นต้น

สำหรับการคำนวณอากรขาเข้า⁷⁴ คำนวณจาก $(C + I + F) \times$ อัตราอากรขาเข้า

“C” ย่อมาจากคำว่า “Cost” หมายถึง ต้นทุน สามารถดูจากใบ Commercial Invoice หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า ใบ PO

“I” ย่อมาจากคำว่า “Insurance” หมายถึง ประกันภัย

“F” ย่อมาจากคำว่า “Freight” คือค่าขนส่ง

สำหรับกรณีที่ไม่มีการผ่านพิธีการศุลกากรหรือมีการสำแดงราคาแตกต่างจากความเป็นจริงย่อมมีความผิดฐานลักลอบนำเข้าสินค้าหรือฐานสำแดงเท็จตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 อีกด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม การเก็บอากรขาเข้าสำหรับสินค้านำเข้าที่มาจากเขตการค้าเสรี (Free Trade Area: FTA) มีการทำความตกลงทางการค้าของประเทศในระดับทวิภาคีหรือระดับพหุภาคีเพื่อขจัดอุปสรรคทางการค้า ทำให้สินค้าบางประเภทมีอัตราภาษีที่น้อยหรือเป็นร้อยละ 0⁷⁵ ส่งผลให้การจัดเก็บอากรขาเข้าในสินค้าชนิดเดียวกันอาจมีภาระภาษีที่แตกต่างกันในระหว่างสินค้าในเขตการค้าเสรีและสินค้าที่อยู่นอกเขตการค้าเสรี ดังนั้น การเสียอากรขาเข้าจึงต้องพิจารณาถึงสิทธิพิเศษทางการค้าด้วยอีกอย่างหนึ่ง

เขตการค้าเสรี (Free Trade Area: FTA) ที่ประเทศไทยได้ทำความตกลง ได้แก่ อาเซียน อาเซียน-จีน อาเซียน-เกาหลี อาเซียน-ญี่ปุ่น อาเซียน-ฮ่องกง อาเซียน-อินเดีย อาเซียน-ออสเตรเลีย-นิวซีแลนด์ อาเซียน-ออสเตรเลีย อาเซียน-นิวซีแลนด์ ไทย-ญี่ปุ่น ไทย-เปรู ไทย-อินเดีย ไทย-จีน ไทย-ชิลี ไทย-สิงคโปร์ ไทย-สหภาพยุโรป RCEP DFQF GSP GSTP AISP BIMSTEC แต่สำหรับเขตการค้าเสรีที่สำคัญของประเทศไทย ได้แก่ เขตการค้าเสรีอาเซียน (AFTA)

⁷⁴ ธรรมนิติ, ภาษีศุลกากรกับการส่งสินค้าออนไลน์[ออนไลน์], แหล่งที่มา: https://www.dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=2814:tax-customs-order-online-mport&catid=29&Itemid=180&lang=th.

⁷⁵ กรมศุลกากร, ความสำคัญและความเป็นมาของ FTA[ออนไลน์], แหล่งที่มา: http://www.customs.go.th/content_with_menu_1_group_link.php?ini_content=fta_and_wto_160809_01&ini_menu=menu_interest_and_law_160421_03&ini_content_group=usage_fta_and_wto_01&lang=th&root_left_menu=menu_interest_and_law_160421_03&left_menu=menu_interest_and_law_160421_03_160928_01.

เขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน ไทย-ญี่ปุ่น อาเซียน-เกาหลี เป็นต้น⁷⁶ ซึ่งสินค้าที่อยู่ในประเภทที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตและอยู่ภายใต้ความตกลงของเขตการค้าเสรีก็ยังคงอยู่ในบังคับให้ต้องยื่นแบบรายการ แม้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยให้เสียอัตราร้อยละ 0 ก็ตาม

3.1.4.3 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ไม่ว่าจะ เป็นบริษัทในเครือ บริษัทที่ครอบงำกิจการ กิจการร่วมค้า บริษัทตัวกลาง ตัวแทนทางการค้า หรือผู้จัดจำหน่าย นำสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้นำเข้าดังกล่าวย่อมมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแก่กรมศุลกากรด้วย เนื่องจากกรมศุลกากรมีอำนาจจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม⁷⁷คำนวณจากอากรขาเข้า x อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7

3.1.4.4 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(ก) กรณีการตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือ

บริษัทในเครือซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะถือว่าเป็นถิ่นที่อยู่เพื่อการเสียภาษีในประเทศไทยทันทีที่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งต่างจากสาขาในประเทศไทยของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ไม่ว่าจะตั้งสาขาอยู่ในประเทศไทยเป็นเวลานานเท่าใด ก็ยังไม่ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อการเสียภาษีในประเทศไทย แต่ถือว่าสาขามีถิ่นที่อยู่แห่งเดียวกับสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศเสมอ

⁷⁶ เรื่องเดียวกัน.

⁷⁷ ธรรมนูญ, ภาษีศุลกากรกับการส่งสินค้าออนไลน์[ออนไลน์], แหล่งที่มา: https://www.dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=2814:tax-customs-order-online-mport&catid=29&Itemid=180&lang=th.

(ข) การตั้งสำนักงานหรือสาขา

สำนักงานหรือสาขาถือว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการเสียภาษีแห่งเดียวกับสำนักงานใหญ่ ไม่ว่าจะตั้งอยู่ในประเทศที่ปึกก็ตาม ไม่ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ จึงไม่ต้องนำเงินปันผลจากบริษัทไทยมารวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย แต่ถ้าจำหน่ายกำไรออกไปยังต่างประเทศและเป็นกรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2)-(6) บริษัทไทยต้องหักภาษีตามมาตรา 70

(ค) การครอบงำกิจการบริษัท

เมื่อบริษัทที่ถูกครอบงำกลายเป็นบริษัทลูกของบริษัทข้ามชาติ ดังนั้นการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทที่ครอบงำกิจการบริษัทเกิดขึ้นเมื่อมีการจดทะเบียนตามกฎหมายไทย

(ง) การตั้งกิจการร่วมค้า

แม้กิจการร่วมค้าจะไม่ไปจดทะเบียนเพื่อก่อตั้งเป็นนิติบุคคลและไม่ถือว่าเป็นฐานะเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่กิจการร่วมค้ามีฐานะเป็นหน่วยที่มีความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีฐานะเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้ร่วมค้าที่มาร่วมกันจัดตั้งกิจการร่วมค้า ดังนั้น กิจการร่วมค้าจึงอาจเกิดขึ้นจากการตกลงเพื่อดำเนินธุรกิจกับนิติบุคคล เช่น บริษัท ห้างหุ้นส่วน รวมถึงบุคคลธรรมดาก็ได้ ไม่ว่าผู้ร่วมค้าจะมีกี่รายร่วมกัน แต่จะถือว่ากิจการร่วมค้าที่เกิดขึ้นเป็นหน่วยเดียวต้องยื่นแบบเสียภาษีในนามของกิจการร่วมค้าเอง

กิจการที่ดำเนินการร่วมกันระหว่างนิติบุคคลกับนิติบุคคล หรือนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดาอันจะเข้าลักษณะเป็นกิจการร่วมค้าที่ต้องเสียภาษี จะต้องมียุทธศาสตร์อย่างใดอย่างหนึ่ง ได้แก่ มีการร่วมทุนหรือร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุนอันพึงได้ตามสัญญาที่กระทำ

ร่วมกันกับบุคคลภายนอก หรือมีการร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอกโดยระบุในสัญญาว่าเป็นกิจการร่วมค้า หรือมีการร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอกโดยกำหนดให้ต้องมีการรับผิดชอบร่วมกันในงานที่ทำไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนและต้องได้รับค่าตอบแทนตามสัญญาร่วมกันโดยไม่ได้แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนระหว่างกันไว้อย่างชัดเจน

(จ) การตั้งบริษัทตัวกลาง

การตั้งบริษัทตัวกลางสำหรับการควบคุมบริษัทลูก แม้บริษัทตัวกลางตั้งอยู่ในประเทศเดียวกันกับบริษัทแม่ หรือตั้งอยู่ในประเทศเดียวกันกับบริษัทลูก บริษัทตัวกลางย่อมมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหากมีกำไรสุทธิ

(ฉ) การตั้งตัวแทนทางการค้า

การจัดตั้งตัวแทนทางการค้าอาจมีฐานะเป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งต้องรับผิดชอบเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

(ช) การตั้งผู้จัดจำหน่าย

การตั้งผู้จัดจำหน่ายอาจมีฐานะเป็นผู้ประกอบการซื้อมาขายไปโดยเป็นผู้นำเข้าสินค้ามาขายในนามของตนเองและมีรายได้จากการขายสินค้าเป็นของตนเอง เป็นกรณีที่ผู้จัดจำหน่ายตกลงทำสัญญาซื้อสินค้าจากบริษัทผู้ผลิต เจ้าของสินค้าโดยกรรมสิทธิ์ในสินค้าโอนมาเป็นของตัวแทนจำหน่ายแล้ว ตัวแทนจำหน่ายนำสินค้านั้นไปขายในนามของตนเอง ก็ถือว่าเป็นการซื้อมาขายไปตามปกติ ผู้แทนจำหน่ายนำสินค้านั้นไปขายในนามของตนเอง ก็ถือว่าเป็นการซื้อมาขายไปตามปกติ จึงเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในนามของตนเอง

3.2 ความหมายของการกำหนดราคาโอน

คำว่า “ราคาโอน” ในหลักการทางบริหารเป็นชื่อที่ใช้เรียก “ราคา” ที่มีลักษณะพิเศษกว่าราคาทั่วไป กล่าวคือการทำสัญญาซื้อขายระหว่างกันของบุคคลสองฝ่ายและไม่ได้เป็นบริษัทในเครือเดียวกัน ค่าตอบแทนจากการซื้อสินค้าดังกล่าวเรียกว่า “ราคา” แต่สำหรับกรณีบริษัทนิติบุคคลกลุ่มเดียวกันหรือเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน ค่าตอบแทนจากการซื้อสินค้าระหว่างกันเรียกว่า “ราคาโอน”⁷⁸

คำว่า “การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)” คือ การกำหนดราคาโอนของสินค้าและบริการ หรือสินทรัพย์ที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างระหว่างคู่สัญญาที่อยู่ในกลุ่มบริษัทเดียวกัน ให้มีความสอดคล้องของราคาตามท้องตลาด แต่มีบริษัทบางกลุ่มได้กำหนดราคาโอนของสินค้าหรือบริการที่สูงหรือต่ำกว่าราคาที่เหมาะสม ทำให้กำไรหรือขาดทุนของบริษัทในเครือไม่เป็นไปตามที่ควรจะเป็น⁷⁹ การกำหนดราคาโอนจึงสามารถตีความได้สองความหมายคือ ความหมายแรกเป็นการกำหนดราคาโอนที่สอดคล้องกัน กับความหมายที่สองซึ่งเป็นความหมายที่เป็นการกำหนดราคาโอนที่ต้องห้าม

3.3 วัตถุประสงค์ของการกำหนดราคาโอน

การกำหนดราคาโอนที่ไม่สอดคล้องคือการกำหนดราคาโอนของสินค้าหรือบริการที่สูงหรือต่ำกว่าราคาที่เหมาะสม มีวัตถุประสงค์ 6 ประการ⁸⁰ ดังต่อไปนี้

⁷⁸ พนิท ธีรภาพวงศ์, ราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ TAX RESEARCH CENTER), หน้า 15-16.

⁷⁹ ฌภัทร ต่างวิวัฒน์, “แนวทางการเตรียมความพร้อมของกรมสรรพากรสำหรับกฎหมายการกำหนดราคาโอน,” (โครงการพัฒนานักบริหารการเปลี่ยนแปลงรุ่นใหม่ รุ่นที่ 9 สถาบันส่งเสริมการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี, 2560), หน้า 8.

⁸⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 9-10.

3.3.1 เพื่อลดต้นทุนทางด้านภาษี

บริษัทข้ามชาติจะทำการกำหนดราคาโอนในทิศทางที่ทำให้สาขาหรือบริษัทในเครือสำหรับประเทศที่มีอัตราสูงกำหนดราคาโอนให้ต่ำทำให้เกิดกำไรน้อยที่สุดไปยังบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่อีกประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ เพื่อก่อให้เกิดกำไรที่สูง หรืออาจกล่าวเป็นอีกนัยหนึ่งได้ว่าบริษัทข้ามชาติกำหนดราคาโอนเพื่อโอนกำไรของบริษัทไปยังประเทศที่เสียภาษีต่ำที่สุดเพื่อลดภาระทางภาษีที่จะเกิดขึ้น

3.3.2 หลีกเลี่ยงความปรัวรดของเงินตรา

ในกรณีที่ประเทศที่บริษัทในเครือดำเนินธุรกิจอยู่มีการควบคุมการปรัวรดเงินตราหรือมีการกำหนดขนาดของดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าสิทธิบัตรที่จะโอนออกนอกประเทศนั้นได้ การกำหนดราคาโอนให้สูงขึ้นสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาหรือต่ำลงสำหรับสินค้าที่ส่งออกไป เพื่อที่จะได้โอนเงินออกได้ตามที่ต้องการโดยเปลี่ยนจากรูปแบบของดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าลิขสิทธิ์ มาเป็นสินค้าหรือวัตถุดิบแทน

3.3.3 เพื่อลดความเสี่ยงจากความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยน

ในกรณีที่แนวโน้มของค่าเงินไทยอ่อนตัวลง ส่งผลให้ต้องใช้จำนวนเงินไทยในปริมาณที่มากขึ้น ทำให้บริษัทข้ามชาติซึ่งเป็นบริษัทในเครือในประเทศไทยได้รับผลกระทบจากความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยน บริษัทข้ามชาติอาจใช้กลยุทธ์การโอนกำไรออกจากบริษัทในเครือที่อยู่ในประเทศไทยออกไปยังประเทศอื่นเพื่อลดผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน

3.3.4 เพื่อรักษาอำนาจทางการตลาด

บริษัทข้ามชาติจะใช้กลยุทธ์การกำหนดราคาออนไลน์สินค้าหรือวัตถุดิบจากบริษัทแม่ในราคาที่ถูกลงกว่าราคาตลาด เป็นเหตุให้บริษัทในเครือสามารถขายสินค้าในราคาที่ต่ำกว่าคู่แข่ง หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าการทุ่มตลาด

3.3.5 เพื่อลดผลกระทบจากการควบคุมราคา

ในกรณีที่ประเทศที่บริษัทในเครือหรือสาขาของบริษัทข้ามชาติดำเนินกิจการอยู่นั้นได้มีการควบคุมราคาสินค้าในบางประเทศ บริษัทในเครือจึงใช้การกำหนดราคาวัตถุดิบไปยังประเทศที่มีการควบคุมให้สูงขึ้น เพื่อต่อรองขอขึ้นราคาสินค้าควบคุมนั้น

3.3.6 เพื่อเป็นการย้ายกำไรออก เนื่องจากผลกระทบทางลบภายในประเทศ

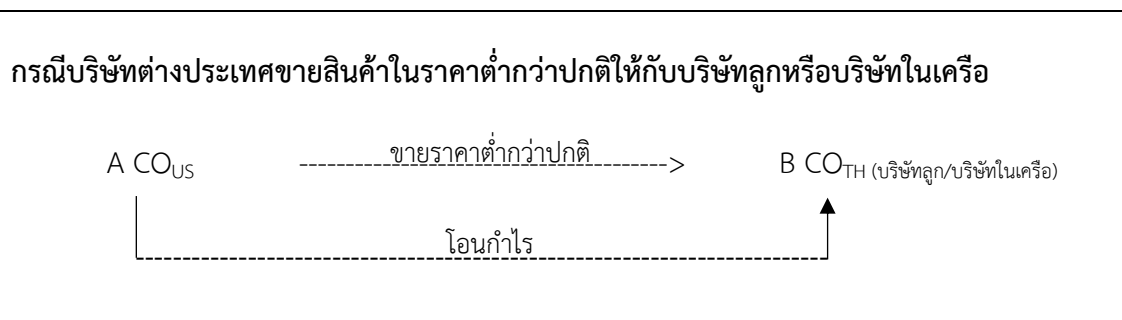
การกำหนดราคาสินค้าสำเร็จรูปหรือวัตถุดิบเป็นวิธีที่เร็วที่สุดสำหรับการโอนกำไรระยะสั้นของบริษัท ในกรณีที่ประเทศที่บริษัทข้ามชาติดำเนินกิจการในสถานการณ์ทางการเมืองไม่มั่นคงหรือนโยบายเข้มงวดในการควบคุมกิจการของภาคเอกชน

3.4 รูปแบบหรือวิธีการกำหนดราคาโอน

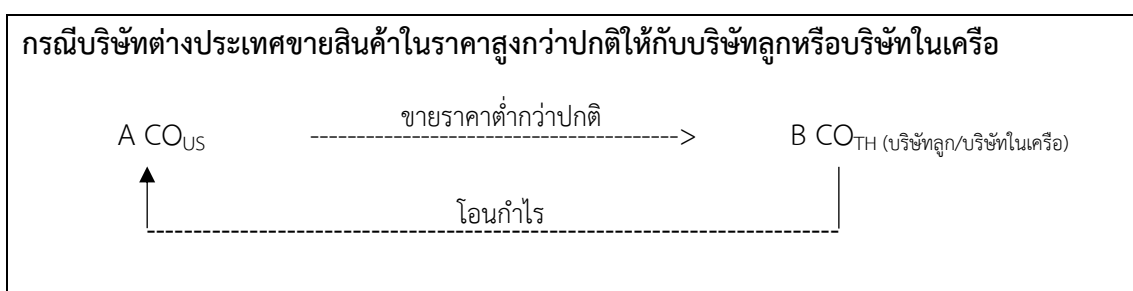
การกำหนดราคาโอนที่มีแนวโน้มในการโอนกำไรเพื่อผลประโยชน์ทางภาษี โดยส่วนใหญ่มีการกระทำ 4 ธุรกรรมหลัก ดังนี้

3.4.1 การขายสินค้า (Sale of goods)

การซื้อขายระหว่างบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือบริษัทข้ามชาติ ราคาที่ซื้อขายจะเป็นตัวกำหนดราคาสินค้า บริษัทจึงโอนกำไรและกำหนดราคาซื้อขายระหว่างกันโดยไม่เป็นไปตามราคาตลาดโดยสุจริต เช่น บริษัทในเครือหรือสาขาของบริษัทข้ามชาติที่ตั้งในประเทศไทยนำเข้าสินค้าหรือวัตถุดิบจากสำนักงานใหญ่ หรือบริษัทแม่ หรือบริษัทในเครือในราคาที่สูงกว่าปกติ เพื่อโอนกำไรไปอีกประเทศหนึ่ง ทำให้ต้นทุนของสินค้าสูงและทำให้บริษัทในประเทศไทยมีกำไรต่ำและเสียภาษีต่ำกว่าที่ควรจะเป็น หรือบริษัทในเครือหรือสาขาของบริษัทข้ามชาติที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยส่งออกสินค้าไปขายให้สำนักงานใหญ่ หรือบริษัทในเครือในราคาต่ำที่ต่ำกว่าปกติ เพื่อโอนกำไร ทำให้รายได้ของบริษัทนั้นต่ำและเสียภาษีต่ำกว่าที่ควรจะเป็น⁸¹ สรุปเป็นภาพที่ 19 และ 20 ได้ดังนี้



ภาพที่ 19 การกำหนดราคาโอนโดยการขายสินค้ากรณีบริษัทต่างประเทศขายสินค้าในราคาต่ำกว่าปกติ

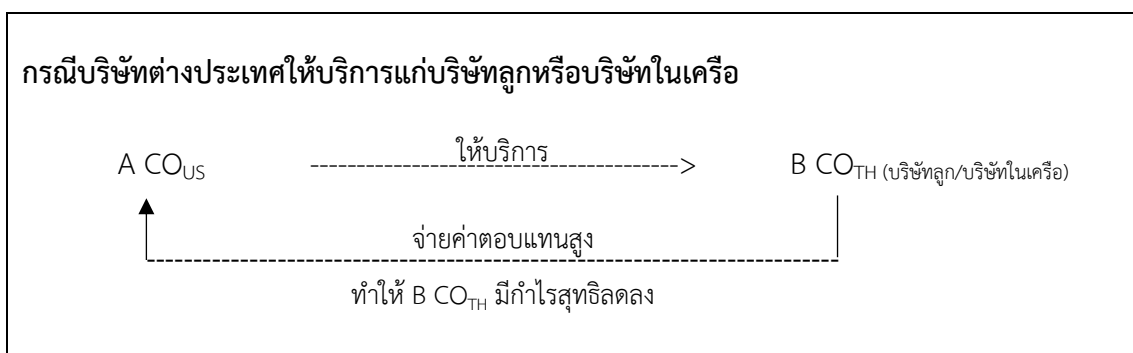


ภาพที่ 20 การกำหนดราคาโอนโดยการขายสินค้ากรณีบริษัทต่างประเทศขายสินค้าในราคาสูงกว่าปกติ

⁸¹ จำรัส แหยมสร้อยทอง, “การป้องกันการหลีกเลี่ยงและการหนีภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติโดยวิธีการตั้งราคาโอน”, (นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2530) หน้า 34-35.

3.4.2 การให้บริการ (Intra-group services)

สำหรับบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือบริษัทข้ามชาติ การให้บริการต่าง ๆ ภายในกลุ่มบริษัท ไม่ว่าจะเป็นการให้บริการด้านการบริหาร การวางแผน การผลิต การเงิน บัญชี งบประมาณ การตลาด การโฆษณา การจำหน่าย กฎหมาย อาศัยอยู่ที่บริษัทแม่หรือบริษัทในเครือที่มีความสามารถสูง บุคคลที่ได้รับบริการดังกล่าวจะต้องจ่ายค่าตอบแทนหรือค่าธรรมเนียมจากการบริการในราคาสูงกว่าปกติ ทำให้บริษัทที่ได้รับการบริการมีกำไรสุทธิต่ำและส่งผลกระทบต่อเสถียรภาพต่ำกว่าที่ควรจะเป็น⁸² สรุปเป็นภาพที่ 21 ได้ดังนี้



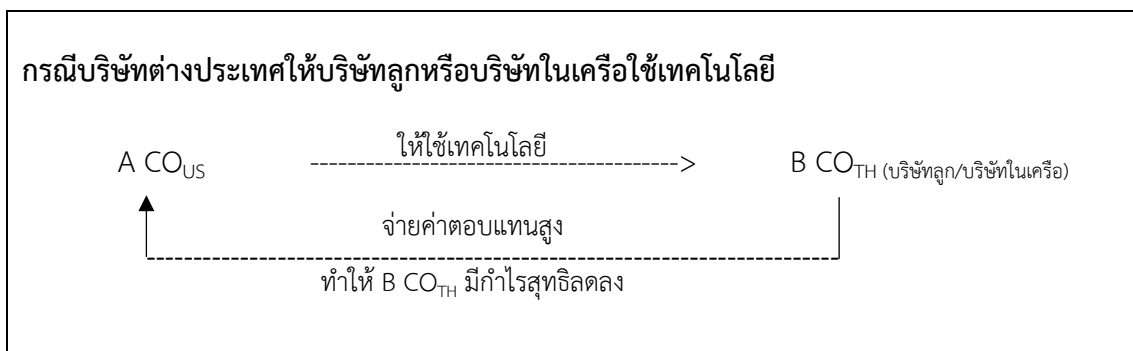
ภาพที่ 21 การกำหนดราคาโอนโดยการให้บริการ

3.4.3 การโอนเทคโนโลยีและเครื่องหมายการค้า (Transfer of Technology and Trademarks)

สำหรับการใช้เทคโนโลยีและเครื่องหมายการค้าของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือบริษัทข้ามชาติ บุคคลที่ได้ใช้เทคโนโลยีหรือเครื่องหมายการค้าย่อมมีหน้าที่จ่ายค่าตอบแทนให้กับเจ้าของเทคโนโลยีหรือเครื่องหมายการค้านั้น การโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างจึงเป็นอีกวิธีการหนึ่งที่บริษัทดังกล่าวสามารถโอนกำไรไปยังประเทศอื่นที่มีอัตราภาษีหรือภาระภาษีต่ำกว่า กล่าวคือมีการโอนกำไรไปกับตัววัตถุดิบหรือสินค้าสำเร็จรูปแทนการจ่ายออกไปยังประเทศที่มีภาระภาษีต่ำกว่า

⁸² เรื่องเดียวกัน, หน้า 37-38.

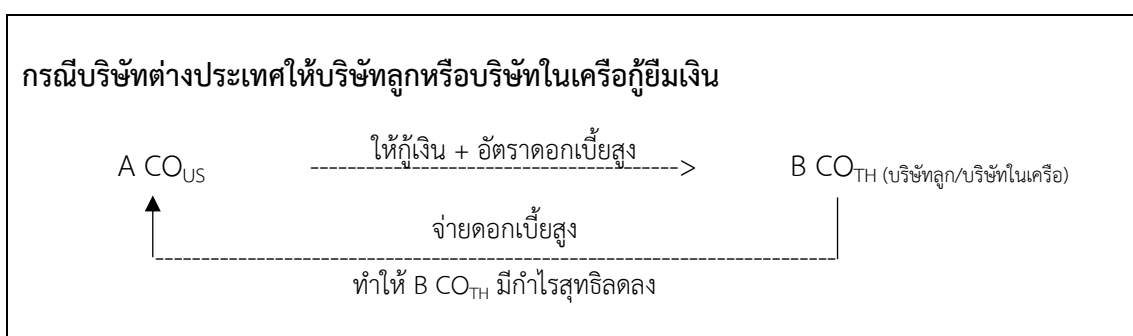
ทำให้บริษัทดังกล่าวมีกำไรสุทธิต่ำและส่งผลให้บริษัทเสียภาษีต่ำกว่าที่ควรจะเป็น⁸³ สรุปเป็นภาพที่ 22 ได้ดังนี้



ภาพที่ 22 การกำหนดราคาโอนโดยการโอนเทคโนโลยีหรือเครื่องหมายการค้า

3.4.4 การกู้ยืม (Loans)

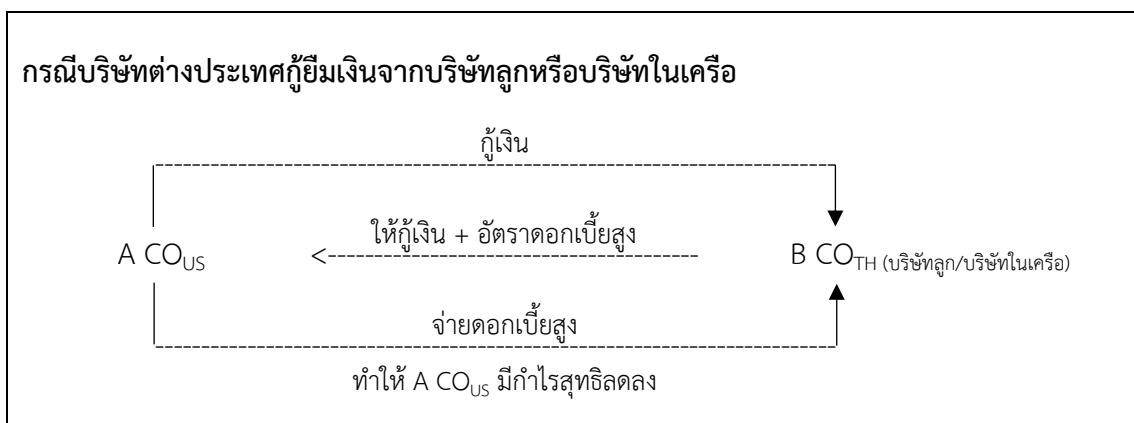
บริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีวิธีดำเนินการหาเงินสำหรับธุรกิจ 2 วิธี ได้แก่ เงินทุน และเงินกู้ยืมเพราะกฎหมายกำหนดจำนวนเงินลงทุนขั้นต่ำ แต่ไม่ได้จำกัดจำนวนเงินกู้ยืม ทำให้บริษัทผู้ให้กู้คิดดอกเบี้ยในอัตราสูงกว่าปกติ เพื่อให้บริษัทผู้กู้นำต้นทุนทางการเงินที่สูงไปหักเป็นค่าใช้จ่าย ส่งผลให้มีภาระภาษีลดลง⁸⁴ สรุปเป็นภาพที่ 23 และ 24 ได้ดังนี้



ภาพที่ 23 การกำหนดราคาโอนโดยการกู้ยืมกรณีบริษัทต่างประเทศให้บริษัทลูกหรือบริษัทในเครือกู้ยืมเงิน

⁸³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 38-40.

⁸⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 40.



ภาพที่ 24 การกำหนดราคาโอนโดยการกู้ยืมกรณีบริษัทต่างประเทศกู้ยืมเงินจากบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือ

แต่อย่างไรก็ตาม ยังมีข้อสังเกตบางประการสำหรับพฤติการณ์ที่คาดว่าจะมีการเลี่ยงภาษี โดยการกำหนดราคาโอนที่ต้องห้าม เช่น ธุรกิจที่ใช้เงินสดเป็นหลัก สินค้าคงเหลือไม่ถูกต้อง ไม่มีทรัพย์สินหรือมีทรัพย์สินมากผิดปกติ เงินกู้ยืมกรรมกรมากแต่ไม่สามารถชี้แจงได้ ขาดทุนสะสมเป็นเวลานาน บันทึกรายได้ไม่ถูกต้อง บันทึกรายได้ไม่ครบถ้วน ค่าใช้จ่ายเพิ่มมากขึ้นในขณะที่รายได้ลดลง มีค่าใช้จ่ายสูงเมื่อเทียบกับรายได้ มีการสร้างค่าใช้จ่ายเท็จผ่านหนังสือ หัก ณ ที่จ่าย เป็นต้น⁸⁵

3.5 การนำเข้าสินค้าหรือบริการที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน

สำหรับการนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรหรือการนำบริการเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้นำเข้ามีหน้าที่ต้องเสียอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งกรมศุลกากรจะจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิตโดยอาศัยอำนาจของประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การเรียกเก็บและการคืนภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้า ทั้งนี้ กรมศุลกากรยังมีหน้าที่จัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากรด้วย

⁸⁵ Accrevo, 10 สัญญาณกลุ่มเสี่ยงเลี่ยงภาษี[ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.accrevo.com/article/item/43>.

การรับมอบของไปจากศุลกากร ผู้นำเข้าต้องจัดทำและยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง เสียภาษีอากรจนครบถ้วน หรือวางเงินไว้เป็นประกัน (ถ้ามี) รวมทั้งยังต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตาม กฎหมาย ทั้งกฎหมายศุลกากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง⁸⁶

สำหรับราคาศุลกากรกรณีนำเข้า หมายถึงราคาแห่งของเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บ อากรตามราคาซื้อขายของที่นำเข้า ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน ราคาหักทอน ราคาคำนวณ ราคาย้อนกลับอย่างใดอย่างหนึ่งมาคำนวณอากรตามพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2560⁸⁷ อีกทั้งราคาศุลกากรยังนำมาใช้กำหนดค่าปรับอีกด้วย⁸⁸ การเสียอากรขาเข้า แก่กรมศุลกากรนั้น กฎกระทรวงกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 กำหนด ให้ใช้ระบบราคาเกตต์ (GATT Valuation) ขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) อันเป็นการปฏิบัติตามพันธกรณีตามมาตรา 7 แห่งข้อตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on tariffs and Trade 1994)⁸⁹ ซึ่งวิธีการประเมินราคามี 6 วิธีดังนี้⁹⁰

3.5.1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้า (Transaction Value)

คือราคาซื้อขายของนำเข้าที่ผู้ซื้อได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระให้กับผู้ขายในต่างประเทศ โดยได้มีการปรับราคา หรือได้นำมูลค่าหรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ รวมด้วย เช่น ค่านายหน้า ค่าสิทธิ เป็นต้น

⁸⁶ วิชัย มากวัฒนสุข, ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายและพิธีการศุลกากร ระบบ e-Customs, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ อินฟอร์มีเดีย บุ๊คส์), หน้า 135.

⁸⁷ ชูชาติ อัสวโรจน์, คำอธิบายพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: นกัสนรร การพิมพ์), หน้า 233.

⁸⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 234.

⁸⁹ กฤษฎา ทองธรรมชาติ, ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายเกี่ยวกับการศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: บริษัท ไอออนิค อินเตอร์เทรด รีซอสเซส จำกัด), หน้า 65.

⁹⁰ กรมศุลกากร, ราคาตามความตกลงเกตต์[ออนไลน์], แหล่งที่มา: http://www.customs.go.th/content.php?ini_content=customs_valuation_01&ini_menu=menu_customs_value&lang=th&root_left_menu=menu_customs_value&left_menu=menu_customs_value_01.

3.5.2 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน (Transaction value of Identical Goods)

คือราคาซื้อขายของที่มีลักษณะเหมือนกันกับของที่นำเข้า ไม่ว่าจะทางกายภาพหรือคุณภาพ และผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่นำเข้า ทั้งนี้ ให้คำนึงถึงค่าประกันภัย ค่าขนส่งที่นำเข้ามายังด่านศุลกากร ค่าขนของลงและขึ้น และค่าจัดการที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการขนส่งมายังด่านศุลกากรที่นำเข้า

3.5.3 ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (Transaction value of Similar Goods)

คือราคาซื้อขายของที่ไม่เหมือนกับของที่นำเข้า แต่มีลักษณะหรือใช้วัสดุที่เป็นส่วนประกอบเหมือนกัน ผลิตในประเทศเดียวกัน และทำหน้าที่อย่างเดียวกันหรือสามารถทดแทนในทางการค้าได้ โดยพิจารณาจากคุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายทางการค้าของของที่นำเข้ากับของนั้น

3.5.4 ราคาหักทอน (Deductive Value)

คือราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าหรือราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันที่ได้ขายไปในประเทศไทย โดยหักทอนค่าใช้จ่ายบางส่วนออกไป เช่น ค่านายหน้า หรือกำไรและค่าใช้จ่าย ค่าขนส่งและค่าประกันภัยที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักร ค่าภาษีอากรในประเทศไทย มูลค่าเพิ่มของสินค้าที่เกิดขึ้นจากการประกอบหรือผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติม

3.5.5 ราคาคำนวณ (Computed Value)

คือราคาที่ประกอบขึ้นด้วยผลรวมของรายการต่าง ๆ เช่น ค่าต้นทุนการผลิต ผลกำไร ค่าใช้จ่ายทั่วไป ค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ค่าภาษีอากร เป็นต้น

3.5.6 ราคาย้อนกลับ (Fall Back Value)

คือ การกำหนดราคาตามวิธีที่ 1-5 มาใช้ แต่มีการผ่อนปรนเพื่อกำหนดราคาอย่างสมเหตุสมผล โดยมีวิธีการประเมินราคาซื้อขายของที่นำเข้าโดยมีการผ่อนปรน หากยังไม่สามารถใช้วิธีดังกล่าวได้ ให้ใช้วิธีการประเมินราคาซื้อขายของที่เหมือนกันโดยผ่อนปรน หากยังไม่สามารถใช้วิธีดังกล่าวได้ ให้ใช้วิธีการประเมินราคาซื้อขายของที่คล้ายกันโดยผ่อนปรน หากยังไม่สามารถใช้วิธีดังกล่าวได้ ให้ใช้วิธีการประเมินราคาหักทอนโดยผ่อนปรน หากยังไม่สามารถใช้วิธีดังกล่าวได้ ให้ใช้วิธีการประเมินราคาคำนวณ

3.6 ผลของการกำหนดราคาโอน

หากกลุ่มบริษัทข้ามชาติใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่ไม่สอดคล้องกับราคาตลาดสำเร็จ ประโยชน์ของการกำหนดราคาโอนที่บริษัทได้รับสามารถแบ่งออกเป็น 4 ประการหลักดังนี้⁹¹

3.6.1 ช่วยลดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยรวม (Minimising Overall Corporate Tax on Profits)

การโอนกำไรจากบริษัทในเครื่องที่ตั้งอยู่ในประเทศอัตราภาษีสูงเพื่อมีผลให้ภาระภาษีโดยรวมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติลดต่ำลงถือเป็นเป้าหมายพื้นฐานสำคัญในการกำหนดราคาโอนโดยบริษัทข้ามชาติทั่วไป การที่บริษัทหนึ่งที่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีสูงโอนกำไรในรูปแบบการซื้อขายสินค้าในราคาที่สูงแก่บริษัทในเครื่องที่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่า ทำให้บริษัทที่โอนกำไรมีกำไรสุทธิลดน้อยลง ส่งผลให้ลดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยรวมได้

⁹¹ พนิท ธีรภาพวงศ์, ราคากำหนดโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ, หน้า 41-50.

3.6.2 ช่วยลดภาระภาษีศุลกากร (Customs Duties)

การกำหนดราคาโอนโดยการสำแดงราคาสินค้านำเข้าตามราคาในบัญชีสินค้าให้ต่ำกว่าความเป็นจริงโดยเฉพาะอย่างยิ่งหากประเทศผู้นำเข้าเป็นประเทศที่นำมาตรา 7 แห่งความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on tariffs and Trade 1994) มาปรับใช้ในระบบการประเมินราคาศุลกากรการประเมินราคาจะอยู่บนพื้นฐานของราคาที่ได้ชำระจริง ทำให้มีความเป็นไปได้สำหรับการวางแผนการกำหนดราคาโอนมีเพิ่มมากขึ้น

3.6.3 ช่วยส่งกำไรออกนอกประเทศ (Profit Repatriation) เพื่อหลีกเลี่ยงกฎระเบียบที่ควบคุมการปริวรรตเงินตราต่างประเทศ (Exchange Control) ในประเทศต้นทาง

การกำหนดราคาโอนในกรณีนี้ไม่เกี่ยวกับการลดภาระภาษีโดยตรง แต่เป็นการกำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ในการโอนกำไรจากบริษัทในเครือผ่านการดำเนินการทางธุรกิจ ดังนี้ เมื่อมีการชำระค่าตอบแทนจากการซื้อขายสินค้าและบริการกับบริษัทในเครือ ค่าตอบแทนดังกล่าวย่อมมีจำนวนกำไรแฝงอยู่ด้วยจากบริษัทผู้จ่ายเพื่อหลีกเลี่ยงปัญหากรณีส่งเงินกำไรออกไปโดยตรงซึ่งจะต้องปฏิบัติตามระเบียบการควบคุมปริวรรตเงินตราต่างประเทศที่เข้มงวดในประเทศต้นทาง

3.6.4 ช่วยลดความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน (Foreign Exchange Risks)

เนื่องจากการดำเนินการทางธุรกิจของบริษัทข้ามชาติเป็นธุรกรรมระหว่างประเทศจึงมีความเสี่ยงของอัตราแลกเปลี่ยน การกำหนดราคาโอนจึงเป็นอีกวิธีการหนึ่งที่ช่วยลดความเสี่ยงดังกล่าวได้

บทที่ 4

การยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

เมื่อกฎหมายภาษีสรรพสามิตมีช่องว่างในการตรวจสอบข้อมูลของบุคคลหรือบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน จึงทำให้บริษัทข้ามชาติสามารถกำหนดราคาโอนและโอนกำไรไปยังประเทศอื่นที่มีภาระหน้าที่เสียภาษีน้อยกว่าได้ ทางองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ได้กำหนดแนวทางการป้องกันการกำหนดราคาโอนใน BEPS Action Plan 13 ซึ่งนำมาใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล คือแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ประเทศที่เป็นสมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจจึงต้องนำแนวทางดังกล่าวมาปรับใช้ ซึ่งเราเห็นได้จากประเทศที่นำมาเป็นตัวอย่างในบทนี้ ได้แก่ ประเทศซาอุดีอาระเบีย ประเทศอังกฤษ และประเทศอินโดนีเซีย อีกทั้งการกำหนดในเรื่องของความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลก็มีการกำหนดไว้ในกฎกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคาสุทธการ พ.ศ. 2560 เพื่อกำหนดหน้าที่ของบุคคลที่มีหน้าที่ต้องส่งข้อมูลให้กับหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเพื่อตรวจสอบความถูกต้องของราคาที่ดินที่กำหนด โดยแนวทางทั้ง 2 ประการดังกล่าวอาจนำมาเป็นแนวทางศึกษาเพื่อแก้ไขปัญหาต่อไป

4.1 การยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ในประเทศไทย

การทำธุรกรรมหรือการประกอบกิจการต่าง ๆ ในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงไปจากอดีตเป็นอย่างมาก อีกทั้งยังมีการขยายกิจการเป็นบริษัทในเครือหรือบริษัทสาขา ไม่ว่าจะตั้งอยู่ในประเทศหรือต่างประเทศ การจัดเก็บภาษีจากการประกอบธุรกิจหรือทำธุรกรรมจึงต้องมีกฎหมายรองรับและสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างทั่วถึง ข้อมูลที่นำมาวิเคราะห์ในการจัดเก็บภาษีจึงมีความสำคัญเป็นอย่างมากเพื่อนำข้อมูลดังกล่าวมาพิสูจน์ เปรียบเทียบ และสามารถวิเคราะห์ถึงความถูกต้องในการเสียภาษีได้

4.1.1 ตามประมวลรัษฎากร

ประเทศไทยได้ประกาศบังคับใช้เรื่องการยื่นแบบแสดงรายการของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่ปรากฏในประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ และมาตรา 71 ตรี มีการกำหนดให้บริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่มีรายได้ไม่น้อยกว่าสองร้อยล้านบาทมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” หมายถึง นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือผู้ถือหุ้นไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมดถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง⁹²

สำหรับหลักเกณฑ์การยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีหลักเกณฑ์ดังนี้⁹³

4.1.1.1 หลักเกณฑ์การยื่นสำหรับนิติบุคคลที่มีรายได้ไม่ต่ำกว่า 200 ล้านบาท เป็นรายได้ทางบัญชีไม่ใช่รายได้ทางภาษี

4.1.1.2 กำหนดยื่นแบบรายการนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันภายใน 150 วัน นับแต่สิ้นรอบบัญชี

4.1.1.3 การยื่นเอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) และเอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) กำหนดยื่นครั้งแรก 180 วันหลังจากได้รับแจ้ง ยื่นครั้งถัดไป 60 วัน และขยายได้อีก 60 วัน

⁹² Accrevo, Transfer Pricing กฎหมายที่นักธุรกิจต้องรู้[ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.accrevo.com/article/item/101>.

⁹³ Accrevo, สรุปประเด็น Transfer Pricing Tips จากกรมสรรพากร[ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.accrevo.com/article/item/140>.

4.1.1.4 การถือหุ้นใช้วิธีคำนวณพิจารณาตามสัดส่วน (Pro rata) การถือว่ามีความสัมพันธ์กันนั้น แม้มีเพียงช่วงใดช่วงหนึ่งก็ถือว่ามีสัมพันธ์กัน

4.1.1.5 กรณีมีการปรับปรุงรายได้และรายจ่าย จะปรับปรุงทั้ง 2 ฝ่าย โดยฝั่งที่เสียหายเกินสามารถนำมาขอคืนได้

4.1.1.6 แม้ไม่ถึงเกณฑ์ยื่นแบบแสดงรายงาน แต่มีความเกี่ยวข้องกับบริษัทที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายงาน ก็ควรเตรียมข้อมูลตามเอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) และเอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) ไว้ล่วงหน้า

4.1.1.7 ค่าปรับจำนวน 200,000 บาทสำหรับกรณีที่ไม่ปฏิบัติตาม


แต่อย่างไรก็ตาม ข้อมูลที่นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่เข้าเงื่อนไขข้างต้นแล้ว มีหน้าที่ต้องระบุถึงเลขทะเบียนนิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ชื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล รอบระยะเวลาบัญชี สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน วันที่ยื่นแบบรายงาน ลายมือชื่อรับรองว่าเป็นรายการที่ถูกต้องสมบูรณ์เป็นความจริง พร้อมกับระบุรายละเอียดตามแบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

ส่วน ก ชื่อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ประกอบกิจการในประเทศไทยพร้อมเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร และชื่อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยพร้อมระบุประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้ง

ส่วน ข ข้อมูลมูลค่าธุรกรรมที่ถูกต้องควบคุมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ประกอบกิจการในประเทศไทยและที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ได้แก่ รายได้โดยตรงจากการประกอบกิจการ รายได้อื่น ชื่อวัตถุดิบหรือสินค้า ชื่อที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ค่าสิทธิ ค่าบริหารหรือค่าบริการทางเทคนิคหรือค่านายหน้า ดอกเบี้ยจ่าย รายจ่ายอื่น ๆ จำนวนเงินกู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จำนวนเงินให้กู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

ข้อสังเกตของการยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าว เป็นการกำหนดหน้าที่สำหรับบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แต่ไม่รวมถึงบุคคลธรรมดา เช่น นายจ้าง ลูกจ้าง พนักงาน เป็นต้น

สำหรับแบบรายงานข้อมูลตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดแบบรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ปรากฏตามภาพที่ 25 และ 26 ดังต่อไปนี้



แบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน
ตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร
(Disclosure Form)

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล		รอบระยะเวลาบัญชี		
เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร <input style="width: 100px; height: 20px; border: 1px solid black;" type="text"/> <input style="width: 100px; height: 20px; border: 1px solid black;" type="text"/> <small>(ให้ใช้เฉพาะเป็นนิติบุคคลที่กรมสรรพากรทำหรือกรมสรรพากรออกให้)</small>		ตั้งแต่วันที่ <input style="width: 20px; height: 20px; border: 1px solid black;" type="text"/> เดือน <input style="width: 20px; height: 20px; border: 1px solid black;" type="text"/> พ.ศ. <input style="width: 40px; height: 20px; border: 1px solid black;" type="text"/>		
ชื่อ <input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/> <small>(ระบุให้ชัดเจนว่าเป็นบริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด ฯลฯ)</small>		ถึงวันที่ <input style="width: 20px; height: 20px; border: 1px solid black;" type="text"/> เดือน <input style="width: 20px; height: 20px; border: 1px solid black;" type="text"/> พ.ศ. <input style="width: 40px; height: 20px; border: 1px solid black;" type="text"/>		
สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน				
<input type="checkbox"/> บาท		<input type="checkbox"/> อื่นๆ ระบุสกุลเงิน <input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/> <small>(ได้รับแจ้งหรือได้รับอนุมัติจากอธิบดีตามมาตรา 76 ตี๋ แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว)</small>		
		รหัสสกุลเงิน <input style="width: 40px; height: 20px; border: 1px solid black;" type="text"/>		
ส่วน ก				
รายการที่ 1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ประกอบกิจการในประเทศไทย		จำนวน.....ราย ใบแนบจำนวน.....แผ่น		
ลำดับ	ชื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร	มีธุรกรรมกับผู้อื่นแบบรายงานฯ	
1	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
2	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
3	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
4	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
5	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
6	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
7	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
8	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
9	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
10	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
รายการที่ 2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย		จำนวน.....ราย ใบแนบจำนวน.....แผ่น		
ลำดับ	ชื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	ประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้ง	มีธุรกรรมกับผู้อื่นแบบรายงานฯ	
1	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
2	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
3	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
4	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
5	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
6	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
7	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
8	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
9	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
10	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input style="width: 100%; border: 1px solid black;" type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี	<input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)

ภาพที่ 25 แบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

ตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หน้า 1

ส่วน ข

รายการที่ 1 ข้อมูลมูลค่าธุรกรรมที่ผูกควบคุมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ประกอบกิจการในประเทศไทย จำนวน.....ราย ใบแทนจำนวน.....แผ่น (หน่วย:.....)

ลำดับ	1	2	3	4	5	6				7	8
						6.1	6.2	6.3	6.4		
1											
2											
3											
4											
5											

รายการที่ 2 ข้อมูลมูลค่าธุรกรรมที่ผูกควบคุมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย จำนวน.....ราย ใบแทนจำนวน.....แผ่น (หน่วย:.....)

ลำดับ	9	10	11	12	13	14				15	16
						14.1	14.2	14.3	14.4		
1											
2											
3											
4											
5											

ส่วน ก รายละเอียดอื่นๆ

- ผู้ยื่นแบบรายงานฯ มีหน้าที่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ใช่ (โปรดระบุได้ว่ารวม)..... ไม่ใช่
- ผู้ยื่นแบบรายงานฯ มีการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจ (Business Restructuring) ระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในรอบระยะเวลาบัญชี มี ไม่มี
1. ส่งผลกระทบต่อยุทธศาสตร์ของผู้ยื่นแบบรายงานฯ เพิ่มขึ้น ลดลง
2. ส่งผลกระทบต่อต้นทุนของผู้ยื่นแบบรายงานฯ เพิ่มขึ้น ลดลง
3. ส่งผลกระทบต่อราคาหุ้นของผู้ยื่นแบบรายงานฯ เพิ่มขึ้น ลดลง
3. ในรอบระยะเวลาบัญชี ผู้ยื่นแบบรายงานฯ มีการจำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินไม่มีตัวตนไปยังบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน มี ไม่มี

คำรับรองของกรรมการ หรือผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้จัดการ

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบรายการในแบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ขอรับรองว่าเป็นรายการที่ถูกต้องสมบูรณ์เป็นความจริง มีเอกสารหลักฐานทางบัญชีสนับสนุนครบถ้วน

ลงชื่อ..... (.....) ตำแหน่ง.....

ประทับตรา
Director
(ถ้ามี)

ลงชื่อ..... (.....) ตำแหน่ง.....

อื่นวันที่..... เดือน..... พ.ศ.

ภาพที่ 26 แบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน
ตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หน้า 2

ข้อสังเกตจากแบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว มีข้อมูลที่ใกล้เคียงกับรายงานประจำปีของแต่ละบริษัท แต่เนื่องจากบริษัทบางแห่งมีบริษัทสาขาหรือบริษัทในเครือหลายแห่งโดยเฉพาะอย่างยิ่งในบริษัทข้ามชาติมีการรวบรวมข้อมูลในแต่ละบริษัทที่ตั้งอยู่ในภูมิภาคเดียวกันเป็นการรายงานรายภูมิภาค จึงส่งผลให้มีข้อมูลไม่เพียงพอต่อการพิสูจน์ความถูกต้องในการเสียภาษี ดังนั้นแนวทางของการยื่นแบบรายงานประจำปีตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวจึงอาจนำข้อมูลมาพิสูจน์ความถูกต้องในการเสียภาษีและความเป็นไปได้ของการกำหนดราคาโอนได้

4.1.2 ตามกฎหมายศุลกากร

สำหรับการจัดเก็บภาษีศุลกากรสำหรับบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่นำเข้าสินค้าหรือบริการเข้ามาในราชอาณาจักร กรมศุลกากรได้พิจารณาข้อมูลของผู้นำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรจากบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตาม กฎกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 3 และข้อ 4 ประกอบกับความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 (GATT 1994) มาตรา 7 เพื่อพิจารณาความเหมาะสมของอากรนำเข้า

กฎกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 3 ได้วางหลักเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่อาจมีผลกระทบต่อข้อกำหนดราคาศุลกากรดังต่อไปนี้

- 4.1.2.1 บุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือพนักงานซึ่งเป็นผู้บริหารในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง
- 4.1.2.2 บุคคลหนึ่งเป็นหุ้นส่วนเพื่อกระทำการกิจการร่วมกับอีกบุคคลหนึ่ง
- 4.1.2.3 บุคคลหนึ่งเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง
- 4.1.2.4 บุคคลหนึ่งเป็นเจ้าของ ผู้ควบคุมหรือผู้ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการของอีกบุคคลหนึ่งตั้งแต่ร้อยละห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- 4.1.2.5 บุคคลหนึ่งควบคุมอีกบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- 4.1.2.6 บุคคลทั้งสองถูกควบคุมโดยบุคคลที่สามไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- 4.1.2.7 บุคคลทั้งสองร่วมกันควบคุมบุคคลที่สามไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- 4.1.2.8 บุคคลหนึ่งเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกันกับอีกบุคคลหนึ่ง

บุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่อาจมีผลกระทบต่อข้อกำหนดราคาศุลกากรดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น กรมศุลกากรมีอำนาจตรวจความถูกต้องของสินค้านำเข้าได้หากมีพฤติการณ์อันควรสงสัยโดยให้บุคคลดังกล่าวยื่นเอกสารข้อมูลต่อกรมศุลกากรเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการสำแดงราคานำเข้า

การที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กำหนดวิธีการคำนวณราคาศุลกากรโดยใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าซึ่งสอดคล้องกับความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 (GATT 1994) มาตรา 7 ก็อาจทำให้มีการสำแดงราคาเท็จในกรณีที่มีการกำหนดราคาโอนได้

แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับการรายงานข้อมูล หากเป็นบุคคลหรือบริษัทนิติบุคคลที่นำเข้าสินค้าอยู่ในกลุ่มเขตการค้าเสรี (FTA)⁹⁴ ก็ยังมีหน้าที่ต้องยื่นรายงานข้อมูลต่อกรมศุลกากรอีกด้วย ดังนั้นประเภทของสินค้าสรรพสามิตที่ต้องเสียอากรขาเข้าแต่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางการค้าภายใต้ FTA ผู้ประกอบการนำเข้าจึงมีหน้าที่ต้องแสดงรายการข้อมูลต่อกรมศุลกากรด้วย

4.2 แนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD)

องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ได้กำหนดแนวทางในการป้องกันการกำหนดราคาโอนไว้โดยการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในแผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกีดกันรื้อฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ มาตรการที่ 13 (BEPS Action Plan 13) เพื่อให้หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมีข้อมูลในการวิเคราะห์ความเหมาะสมของราคาโอนระหว่างบริษัทนิติบุคคลในประเทศหนึ่งกับบริษัทนิติบุคคลในอีกประเทศหนึ่ง

สำหรับวัตถุประสงค์ของการจัดให้มีเอกสารกำหนดราคาโอนคือ เพื่อมั่นใจว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีพิจารณาการกำหนดราคาโอนและเงื่อนไขอื่น ๆ ระหว่างกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกันและรายได้จากการทำธุรกรรมดังกล่าวอย่างเหมาะสม เพื่อสนับสนุนให้การบริหารภาษีมีข้อมูลที่จำเป็นเพื่อนำมาใช้สำหรับการประเมินความเสี่ยงของการกำหนดราคาโอน อีกทั้งยังสนับสนุนให้การบริหาร

⁹⁴ เขตการค้าเสรี (FTA) ที่ประเทศไทยทำความตกลงได้แก่ อาเซียน อาเซียน-จีน อาเซียน-เกาหลี อาเซียน-ญี่ปุ่น อาเซียน-ฮ่องกง อาเซียน-อินเดีย อาเซียน-ออสเตรเลีย-นิวซีแลนด์ อาเซียน-ออสเตรเลีย อาเซียน-นิวซีแลนด์ ไทย-ญี่ปุ่น ไทย-เปรู ไทย-อินเดีย ไทย-จีน ไทย-ชิลี ไทย-สิงคโปร์ ไทย-สหภาพยุโรป RCEP DFQF GSP GSTP AISP BIMSTEC

ภาษีมีข้อมูลที่มีประโยชน์เพื่อนำมาตรวจสอบความเหมาะสมของการดำเนินที่เกี่ยวกับราคาโอนที่จะนำมาเสียภาษีในประเทศอีกด้วย⁹⁵

4.2.1 ความหมายของการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

แผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) ขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ได้ให้คำนิยามเกี่ยวกับนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและรายงานข้อมูลดังนี้

คำว่า “บริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” หมายถึงกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (MNE Group) ที่มีตั้งแต่สองบริษัทขึ้นไปซึ่งมีถิ่นที่อยู่ทางภาษีที่แตกต่างกันและพิจารณาถึงธุรกิจที่ดำเนินการอย่างถาวรในอีกเขตหนึ่ง⁹⁶

คำว่า “แบบรายงานข้อมูล” หมายถึงเอกสารราคาโอนที่ประเทศผู้จัดเก็บภาษีต้องการรายละเอียดข้อมูลของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ⁹⁷

ดังนั้น การยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันจึงหมายถึง การยื่นแบบรายงานข้อมูลของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีตั้งแต่สองบริษัทขึ้นไปตามที่องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ภายใต้แผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) แผนปฏิบัติการที่ 13 กำหนดไว้

⁹⁵ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* JULY 2017, p. 230.

⁹⁶ OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting ACTION 13: 2015 Final Report*, p. 39.

⁹⁷ Ibid.

4.2.2 หลักการที่เกี่ยวข้องข้องในการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

การยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเป็นการยื่นเอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master File) เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local File) และรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report) เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) จึงได้วางหลักการที่เกี่ยวข้องกับการยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าว ได้แก่ หลักความโปร่งใสทางภาษี (Tax Transparency) และหลักการรักษาความลับทางภาษี (Tax Confidentiality)

4.2.2.1 หลักความโปร่งใสทางภาษี (Tax Transparency)

สำหรับหลักความโปร่งใสและการแลกเปลี่ยนข้อมูลมี 2 รูปแบบ⁹⁸ ได้แก่ การแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบอัตโนมัติกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบที่หน่วยงานร้องขอ หากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเห็นว่ามีความเกี่ยวข้องกับการบริหารภาษี และต้องไม่จำกัดการแลกเปลี่ยนข้อมูลความลับของธนาคารหรือมีเงื่อนไขว่าต้องมีผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีภายในประเทศ ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงต้องเก็บข้อมูลและให้ข้อมูลแก่หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอย่างเพียงพอ อีกทั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษียังต้องรักษาความลับของข้อมูลผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอีกด้วย⁹⁹

⁹⁸ OECD, ABOUT THE GLOBAL FORUM[online], Available from: <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/>.

⁹⁹ OECD, GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES[online], Available from: <https://www.oecd.org/tax/transparency/>.

4.2.2.2 หลักการรักษาความลับทางภาษี (Tax Confidentiality)

หน่วยงานจัดเก็บภาษีควรให้ความมั่นใจแก่ผู้เสียภาษีว่าจะเก็บข้อมูลไว้เป็นความลับและไม่เปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะ เช่น ความลับทางการค้า ข้อมูลที่มีผลต่อทางการค้าที่ระบุในเอกสารราคาโอนหรือแบบรายงานข้อมูลทั้ง 3 รูปแบบ อีกทั้งยังมีแนวทางการเก็บรักษาความปลอดภัยข้อมูล (Keeping It Safe) เพื่อป้องกันการแลกเปลี่ยนข้อมูล¹⁰⁰ แบ่งเป็นกฎหมายระหว่างประเทศในรูปสนธิสัญญา¹⁰¹ และกฎหมายภายในประเทศที่มีบทลงโทษของการเปิดเผยข้อมูล¹⁰²

4.2.3 รูปแบบของการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

เอกสารกำหนดราคาโอนมี 3 รูปแบบ¹⁰³ ได้แก่ เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) เป็นข้อมูลมาตรฐานของบริษัทข้ามชาติทั้งหมด เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) เป็นข้อมูลเชิงลึกในการทำธุรกรรมของผู้เสียภาษีในประเทศ และรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report) เป็นข้อมูลเกี่ยวกับรายได้และภาษีที่บริษัทข้ามชาติจ่ายในแต่ละประเทศทั่วโลก รวมทั้งตัวชี้วัดที่ตั้งกิจกรรมทางเศรษฐกิจภายในกลุ่มของบริษัทข้ามชาติ

4.2.3.1 เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master File)

สำหรับเอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท จะเป็นข้อมูลภาพรวมหรือเป็นภาพกว้างของกลุ่มบริษัทกิจการข้ามชาติด้วยตนเอง ไม่ว่าจะเป็นการดำเนินธุรกิจหรือการกำหนดนโยบาย

¹⁰⁰ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations JULY 2017*, p. 240.

¹⁰¹ OECD, *Keeping It Safe THE OECD GUIDE ON THE PROTECTION OF CONFIDENTIALITY OF INFORMATION EXCHANGED FOR TAX PURPOSES*, p. 7.

¹⁰² *Ibid.*, p. 11.

¹⁰³ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations JULY 2017*, p. 233-236.

เกี่ยวกับราคาโอน แต่ไม่ได้คาดหมายเกี่ยวกับข้อมูลรายละเอียดปลีกย่อย การกำหนดข้อมูลในเอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท มีดังต่อไปนี้¹⁰⁴

(ก) โครงสร้างขององค์กร อธิบายแผนผังบริษัทข้ามชาติที่สอดคล้องกฎหมาย โครงสร้างความเป็นเจ้าของ และสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของหน่วยงานกิจการข้ามชาติ

(ข) คำอธิบายธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ ประกอบด้วย

(ข.1) ปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อกำไรของธุรกิจ

(ข.2) คำอธิบายห่วงโซ่อุปทานสำหรับสินค้าและบริการสำหรับ 5 ลำดับแรกที่มีผลประกอบการเพิ่มขึ้นมากกว่า 5 % ของกลุ่มผลประกอบการ

(ข.3) รายการและคำอธิบายโดยสังเขปของการจัดการบริการที่สำคัญระหว่างสมาชิกของกลุ่มบริษัทข้ามชาตินอกเหนือจากการบริการการวิจัยและพัฒนา (R&D) รวมถึงคำอธิบายถึงความสามารถของสถานที่ตั้งหลักที่สนับสนุนการบริการที่สำคัญและนโยบายการกำหนดราคาโอนสำหรับการจัดสรรค่าบริการและการกำหนดราคาที่ต้องจ่ายสำหรับการบริการภายในกลุ่ม

(ข.4) คำอธิบายเกี่ยวกับตลาดหลักทางภูมิศาสตร์สำหรับกลุ่มสินค้าและบริการที่ถูกร้อง (ข.3)

(ข.5) วิเคราะห์รูปแบบโดยสังเขปที่อธิบายถึงปัจจัยหลักในการกำหนดมูลค่าโดยนิติบุคคลแต่ละแห่งภายในกลุ่ม เช่น รูปแบบการดำเนินงาน สมมติฐานของความเสี่ยงที่สำคัญ และสินทรัพย์สำคัญที่นำมาใช้

(ข.6) คำอธิบายของธุรกิจที่สำคัญเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างธุรกิจ การเข้าซื้อกิจการ และการถอนทุนระหว่างรอบระยะเวลา 1 รอบปีบัญชี

(ค) ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

¹⁰⁴ Ibid., p. 501-503.

(ค.1) คำอธิบายภาพรวมกลยุทธ์ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติสำหรับการพัฒนา ความเป็นเจ้าของ และการแสวงหาผลประโยชน์จากทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง รวมถึงสถานที่ของเครื่องมือสำคัญในการวิจัยและพัฒนาหลัก (R&D) และสถานที่ตั้งการจัดการการวิจัยและพัฒนา (R&D)

(ค.2) รายการทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างหรือกลุ่มของทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่สำคัญสำหรับวัตถุประสงค์การกำหนดราคาโอนที่ขอด้วยกฎหมาย

(ค.3) รายการข้อตกลงที่สำคัญระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง รวมถึงราคาการจัดการสนับสนุน ข้อตกลงการบริการงานวิจัยหลัก และข้อตกลงให้สิทธิ

(ค.4) คำอธิบายเกี่ยวกับนโยบายที่สำคัญของการกำหนดราคาโอนในกลุ่มที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนา (R&D) และทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง

(ค.5) คำอธิบายเกี่ยวกับการโอนผลประโยชน์ในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในรอบระยะเวลา 1 รอบปีบัญชี รวมถึงหน่วยงาน ประเทศ และค่าตอบแทนที่เกี่ยวข้อง

(ง) กิจกรรมทางการเงินของบริษัทในเครือในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

(ง.1) คำอธิบายทั่วไปเกี่ยวกับวิธีการจัดหาแหล่งเงินทุน รวมถึงการจัดการทางการเงินกับผู้ให้กู้ที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน

(ง.2) ระบุลักษณะของสมาชิกในกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่จัดการเงินหลักสำหรับกลุ่ม รวมถึงประเทศภายใต้กฎหมายนิติบุคคล และสถานที่ของการจัดการที่มีประสิทธิภาพของนิติบุคคลที่เกี่ยวข้อง

(ง.3) คำอธิบายทั่วไปของนโยบายการกำหนดราคาโอนทั่วไปในบริษัทข้ามชาติที่เกี่ยวข้องกับการจัดการทางการเงินระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

(จ) สถานะทางการเงินและภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

(จ.1) รายงานของบริษัทข้ามชาติที่รวบรวมงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลา 1 รอบปีบัญชี ถ้ามีการเตรียมสำหรับรายงานทางการเงิน ข้อบังคับ การจัดการภายใน ภาษี และวัตถุประสงค์อื่น ๆ

(จ.2) รายการและคำอธิบายโดยสังเขปของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้าฝ่ายเดียว (APAs) และคำวินิจฉัยทางภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรรายได้ระหว่างประเทศ

4.2.3.2 เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local File)

สำหรับเอกสารราคาโอนภายในประเทศ จะเป็นการให้ข้อมูลรายละเอียดเพิ่มเติมที่เกี่ยวกับการทำธุรกรรมที่เป็นการเฉพาะเจาะจงลงไปรายละเอียดระหว่างกันภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติด้วยกันเอง หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นส่วนเติมเต็มเพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการพิสูจน์ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ปฏิบัติตามหลักการ Arm's length ในการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติ โดยเอกสารราคาโอนภายในประเทศนี้จะให้ความสำคัญกับการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนของการทำธุรกรรมระหว่างกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เกิดขึ้นในระหว่างประเทศ การกำหนดข้อมูลในเอกสารราคาโอนภายในประเทศ มีดังต่อไปนี้¹⁰⁵

(ก) ข้อมูลนิติบุคคลภายในประเทศ

(ก.1) คำอธิบายโครงสร้างการจัดการของนิติบุคคลภายในประเทศ แผนผังการจัดการในท้องถิ่น และคำอธิบายของรายงานการจัดการท้องถิ่น และประเทศซึ่งเป็นสำนักงานหลักของนิติบุคคล

(ก.2) คำอธิบายรายละเอียดของธุรกิจและกลยุทธ์ทางธุรกิจที่ดำเนินการโดยนิติบุคคลภายในประเทศ รวมถึงสิ่งที่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือ

¹⁰⁵ Ibid., p. 505-507.

ได้รับผลกระทบจากการปรับโครงสร้างธุรกิจหรือการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างในปีปัจจุบันหรือในปีที่ผ่านมา และอธิบายถึงทิศทางธุรกรรมที่แท้จริงที่ส่งผลต่อนิติบุคคลภายในประเทศ

(ก.3) คู่แข่งที่สำคัญ

(ข) ธุรกรรมที่อยู่ในการควบคุม

(ข.1) คำอธิบายธุรกรรมที่ถูกควบคุม (เช่น การจัดหาการบริการในการผลิต การซื้อสินค้า การให้บริการ การกู้ยืม การเงินและการค้าประกัน การอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง เป็นต้น) และเนื้อหาที่เกิตรุกรรมดังกล่าวขึ้น

(ข.2) จำนวนการชำระเงินของกิจการที่มีความสัมพันธ์กันและใบเสร็จรับเงินแต่ละประเภทสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุม รวมถึงนิติบุคคลภายในประเทศ (เช่น การชำระเงินและใบเสร็จรับเงินสำหรับสินค้า บริการ ค่าสิทธิ ดอกเบี้ย เป็นต้น) ที่ล้มเหลว โดยเขตอำนาจภาษีของผู้จ่ายเงินต่างชาติหรือผู้รับ

(ข.3) ลักษณะของกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน รวมถึงธุรกรรมที่ถูกควบคุมแต่ละประเภท และมีความสัมพันธ์ระหว่างกัน

(ข.4) สำเนาข้อตกลงของบริษัทภายในเครื่องทั้งหมดที่ถูกรวบรวมโดยนิติบุคคลภายในประเทศ

(ข.5) รายละเอียดการเปรียบเทียบและการวิเคราะห์หน้าที่ของผู้เสียภาษีและกิจการที่มีความสัมพันธ์กันกับเอกสารแต่ละประเภทของธุรกรรมที่ถูกควบคุม รวมถึงการเปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงในปีที่ผ่านมา

(ข.6) สิ่งบ่งชี้ของวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดตามประเภทของธุรกรรมและเหตุผลในการเลือกวิธีดังกล่าว

(ข.7) สิ่งบ่งชี้ของกิจการที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งถูกเลือกมาตรวจสอบ ถ้ามี พร้อมอธิบายถึงเหตุผลในการเลือก

(ข.8) สรุปสมมติฐานที่สำคัญในการใช้วิธีการกำหนดราคาโอน

(ข.9) อธิบายถึงเหตุผลสำหรับการดำเนินการวิเคราะห์ในหลายปี
ถ้ามีความเกี่ยวข้องกัน

(ข.10) รายการและคำอธิบายของการเลือกสำหรับการทำธุรกรรม
ที่ไม่มีการควบคุมมาเทียบเคียง (ทั้งกิจการในเครือและนอกเครือ) ข้อมูลเกี่ยวกับการซื้อตัวทางการเงินที่
มีความเกี่ยวข้องกันสำหรับนิติบุคคลที่เป็นอิสระโดยขึ้นกับการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอน รวมถึง
คำอธิบายของวิธีเทียบเคียงและแหล่งที่มาของข้อมูล

(ข.11) คำอธิบายเปรียบเทียบและสิ่งบ่งชี้ว่าการปรับเปลี่ยนทำเพื่อ
ผลลัพธ์ของการตรวจสอบ การเปรียบเทียบกับธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุม หรือทั้งสองอย่าง

(ข.12) คำอธิบายเกี่ยวกับเหตุผลสำหรับการสรุปว่าธุรกรรม
ที่เกี่ยวข้องเป็นไปตามหลัก Arm's length ที่ใช้ในการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอน

(ข.13) สรุปข้อมูลทางการเงินที่ใช้กับวิธีการกำหนดราคาโอน

(ข.14) สำเนาข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า (APAs) และ
คำวินิจฉัยทางภาษีอื่น ๆ ของเขตอำนาจภาษีภายในประเทศที่ไม่ได้เป็นคู่สัญญา แต่มีความเกี่ยวข้อง
ในการทำธุรกรรมที่อยู่ในความควบคุมที่ได้กล่าวไว้ในข้างต้น

(ค) ข้อมูลทางการเงิน

(ค.1) บัญชีการเงินประจำปีของนิติบุคคลภายในประเทศสำหรับ
ปีงบการเงินที่เกี่ยวข้อง ถ้าได้ตรวจสอบบัญชีแล้วให้นำส่งงบการเงินนั้น แต่หากยังไม่ได้ตรวจสอบก็ให้
นำส่งงบการเงินที่มีอยู่

(ค.2) ข้อมูลและตารางการจัดสรร ที่แสดงถึงวิธีการใช้ข้อมูล
ทางการเงินกับวิธีการกำหนดราคาโอนที่อาจเชื่อมโยงกับงบการเงินประจำปี

(ค.3) สรุปตารางเวลาที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินสำหรับ
เปรียบเทียบการวิเคราะห์และแหล่งที่มาของข้อมูลที่ได้รับ

4.2.3.3 รายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report)

รายงานระหว่างประเทศ จะเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรรายได้ทั่วโลกและสถานที่ตั้งของการดำเนินธุรกิจในแต่ละประเทศของกลุ่มบริษัทข้ามชาติด้วยตนเอง เนื่องจากรายงานระหว่างประเทศมีวัตถุประสงค์ในการประเมินความเสี่ยงในการกำหนดราคาโอน รูปแบบของรายงานระหว่างประเทศจะแสดงเป็นตารางแสดงรายละเอียด ไม่ว่าจะเป็นการจัดสรรรายได้ ภาษี กิจกรรมทางธุรกิจภายใต้เขตอำนาจของหน่วยภาษี และตารางแสดงรายชื่อของกลุ่มบริษัทข้ามชาติทั้งหมดที่มีความเกี่ยวข้องกัน โดยมีรายละเอียดดังนี้¹⁰⁶

(ก) แบบรายงานแต่ละประเทศตามคำแนะนำทั่วไป

(ก.1) การรายงานเกี่ยวกับกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

(ก.2) โครงสร้างนิติบุคคล

(ก.3) การกระทำของสาขาและสถานประกอบการถาวร

(ก.4) การรวบรวมงบการเงิน

(ก.5) ระยะเวลาที่ครอบคลุมถึงแบบรายงานประจำปีของบริษัทข้ามชาติ

(ก.6) แหล่งที่มาของข้อมูล

(ข) แบบรายงานแต่ละประเทศตามคำแนะนำเฉพาะ

(ข.1) ภาพรวมของการจัดสรรรายได้ ภาษี และกิจกรรมทางธุรกิจโดยเขตอำนาจภาษี (ตารางที่ 1) ได้แก่

(ข.1.1) เขตอำนาจภาษี

(ข.1.2) รายได้

¹⁰⁶ Ibid., p. 514-517.

(ข.1.3) กำไรก่อนภาษีเงินได้

(ข.1.4) การชำระภาษีเงินได้ (เงินสด)

(ข.1.5) ภาษีเงินได้ค้างจ่าย (ปีปัจจุบัน)

(ข.1.6) ทุนเรือนหุ้น

(ข.1.7) รายได้สะสม

(ข.1.8) จำนวนลูกจ้าง

(ข.1.9) ทรัพย์สินที่มีรูปร่างนอกเหนือจากเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด

(ข.2) รายการของกลุ่มโครงสร้างนิติบุคคลทั้งหมดของบริษัทข้ามชาติในแต่ละกลุ่มต่อเขตอำนาจภาษี (ตารางที่ 2) ได้แก่

(ข.2.1) สถานที่ตั้งของนิติบุคคลในเขตอำนาจภาษี

(ข.2.2) เขตอำนาจภาษีขององค์กรหรือบริษัทในเครือถ้ามีความแตกต่างกันในเขตอำนาจภาษีของสถานที่ตั้ง

(ข.2.3) กิจกรรมหลักทางธุรกิจ เช่น การวิจัยและพัฒนา การเช่าหรือการจัดการทางทรัพย์สินทางปัญญา การซื้อหรือการจัดการสินค้าและบริการ การผลิต การขายหรือการตลาดหรือการจำหน่าย การบริการหรือการจัดการหรือการสนับสนุนการให้บริการ การจัดหา การบริการกับคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน การเงินของกลุ่มในเครือ การให้บริการทางการเงินที่อยู่ในความควบคุม ประกันภัย ผู้ถือหุ้นหรือตราสารหุ้น กิจกรรมทางธุรกรรมที่ไม่มีความเคลื่อนไหว และอื่น ๆ ที่ต้องระบุไว้ในตารางที่ 3 รายละเอียดเกี่ยวกับข้อมูลเพิ่มเติม เป็นต้น

สำหรับแบบรายงานรายประเทศ ปรากฏตามภาพที่ 27 ถึง 29 ดังนี้¹⁰⁷

¹⁰⁷ Ibid., p. 510-511.

Model template for a Country-by-Country Report

Table 1. Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction

Name of the MNE group: Fiscal year concerned: Currency used:										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax Paid (on cash basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated capital	Accumulated earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							

ภาพที่ 27 แบบแสดงการจัดสรรรายได้ ภาษี และกิจกรรมทางธุรกิจโดยเขตอำนาจภาษี

Table 2. List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:												
Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of organisation or incorporation if different from Tax Jurisdiction of Residence	Main business activity(ies)									
			Research and Development	Holding or Managing intellectual property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance
	1.											
	2.											
	3.											
	1.											
	2.											
	3.											

ภาพที่ 28 แบบแสดงรายชื่อของหน่วยธุรกิจทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับบริษัทข้ามชาติ

Table 3. Additional Information

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:
<i>Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the country-by-country report.</i>

ภาพที่ 29 แบบแสดงข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับการอธิบายกิจกรรมทางธุรกิจอื่น ๆ

4.2.4 ผลของการนำการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

การยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันส่งผลให้หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีมีข้อมูลในการพิจารณาและวิเคราะห์ความถูกต้องของการเสียภาษีสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนี้¹⁰⁸

4.2.4.1 รายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันจะสนับสนุนข้อมูลทางบัญชี

4.2.4.2 รายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ไม่มีข้อยกเว้นจะแสดงผลของข้อมูลที่ไม่เคยปรากฏมาก่อน

4.2.4.3 สนับสนุนโครงสร้างใหม่ของกลุ่มบริษัท

4.2.4.4 มีการแจ้งความตกลงใหม่เกี่ยวกับการประกอบกิจการของบริษัท

4.2.4.5 ทำให้สามารถมองภาพรวมของการค้าโลกได้จากการรายงานงบการเงินของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

4.2.4.6 ให้มุมมองใหม่สำหรับตลาดแรงงานโลก

4.2.4.7 มีการรวบรวมความเสี่ยงของกลุ่มบริษัท

4.2.4.8 สามารถแทรกแซงการคอร์ปชั่นจากหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีได้

4.2.4.9 สามารถป้องกัน Tax haven ได้

¹⁰⁸ Tax Research, The benefits of country-by-country reporting, p. 9-10.

แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับบางประเทศอาจมีการกำหนดเงื่อนไขคุณสมบัติของการยื่นแบบรายงานข้อมูลของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่แตกต่างกัน และบางประเทศมีการกำหนดกำไรสุทธิสูงกว่ากำไรสุทธิของบริษัทข้ามชาติที่มีพฤติการณ์น่าสงสัยว่ามีการกำหนดราคาโอน¹⁰⁹

4.3 ตัวอย่างประเทศที่มีแนวคิดหรือนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาปรับใช้

สำหรับการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามแผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) แผนปฏิบัติการที่ 13 จะนำมาใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้ แต่ไม่ได้นำมาใช้กับการจัดเก็บภาษีในประเภทอื่น อย่างไรก็ตาม สำหรับประเทศซาอุดีอาระเบียมีหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ครอบคลุมถึงภาษีเงินได้ ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีหัก ณ ที่จ่าย จึงทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีดังกล่าวมีข้อมูลเพียงพอต่อการพิจารณาการกำหนดราคาโอนในการจัดเก็บภาษี แต่แต่ละประเภทของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ส่วนประเทศอังกฤษ องค์กรเครือข่ายยุติธรรมทางภาษี (Tax Justice Network) เห็นถึงช่องว่างในการจัดเก็บภาษีในประเภทอื่นเนื่องจากไม่มีข้อมูลในการตรวจสอบความถูกต้องและความเป็นไปได้สำหรับการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น จึงเสนอให้ประเทศอังกฤษให้มีการนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาปรับใช้กับการจัดเก็บกับภาษีสรรพสามิตด้วย และ ในประเทศอินโดนีเซียได้มีการนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าวมาปรับใช้ แต่ไม่ได้นำมาใช้กับการจัดเก็บภาษีประเภทอื่นจึงก่อให้เกิดช่องว่างในการจัดเก็บภาษีประเภทอื่นสำหรับบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันได้แม้กฎหมายศุลกากรกำหนดให้บุคคลธรรมดาไม่ว่าจะเป็นหุ้นส่วน พนักงาน ลูกจ้างที่มีความเกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมต้องยื่นรายงานข้อมูลก็ตาม แต่หากเรานำข้อกำหนดเกี่ยวกับตัวบุคคลที่มีความสัมพันธ์ในการทำธุรกรรมให้มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานก็อาจเป็นวิธีที่นำมาประกอบกันเพื่อแก้ไขช่องว่างได้

¹⁰⁹ OECD, *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting BEPS ACTION 13 UPDATE DECEMBER 2019*, p. 21.

4.3.1 ประเทศซาอุดีอาระเบีย

ประเทศซาอุดีอาระเบียมีสำนักงานจัดเก็บภาษีและชะกาด (General Authority of Zakat and Tax: GAZT) ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีหัก ณ ที่จ่าย อีกทั้งกฎหมายในประเทศซาอุดีอาระเบียยังกำหนดให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันต่อหน่วยงานดังกล่าวและหน่วยงานดังกล่าวต้องให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลว่าจะต้องอยู่บนหลักการรักษาความลับทางภาษี (Tax Confidentiality) อีกด้วย¹¹⁰

สำหรับแนวคิดของประเทศซาอุดีอาระเบียที่ให้มีการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันนั้นเนื่องจากประเทศซาอุดีอาระเบียเป็นประเทศที่อยู่ในสมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) จึงต้องมีกฎหมายรองรับแนวทางในการป้องกันการกำหนดราคาโอนสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ใช้ฐานกำไรสุทธิสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล¹¹¹ โดยอยู่บนพื้นฐานของแผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS) แผนปฏิบัติการที่ 13 หรือที่เรียกกันว่า BEPS Action Plan 13 เพื่อลดปัญหาการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะอย่างยิ่งในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

ข้อสังเกต การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศซาอุดีอาระเบียใช้ฐานภาษีตามมูลค่าโดยคำนวณจากราคาขายปลีก¹¹² ผู้เขียนมีความเห็นว่าราคาขายปลีกเป็นราคาของผู้ประกอบการเป็นผู้กำหนดราคา และยังเป็นพื้นฐานที่ส่งผลถึงกำไรของนิติบุคคลอันเป็นส่วนหนึ่งของกำไรสุทธิด้วย ดังนั้น หากผู้ประกอบการแยกราคาขายปลีกส่วนหนึ่งมากำหนดเป็นการชำระดอกเบี้ยในอัตราสูงในกลุ่มบริษัทในเครือด้วยกันเองซึ่งตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่งที่เสียภาษีในจำนวนน้อยกว่า เมื่อกรณีเป็นที่สงสัย สำนักงานจัดเก็บภาษีและชะกาดสามารถให้ข้อมูลแก่ฝ่ายที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้ตามข้อยกเว้นของหลักการรักษาความลับทางภาษีสำหรับกรณีเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีนั่นเอง

¹¹⁰ General Authority of Zakat & Tax, MULTILATERAL COMPETENT AUTHORITY AGREEMENT ON THE EXCHANGE OF COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTS.

¹¹¹ PWC, Saudi Arabia : Corporate - Taxes on corporate income[online], Available from: <https://taxsummaries.pwc.com/saudi-arabia/corporate/taxes-on-corporate-income>.

¹¹² General Authority of Zakat & Tax, Excise Tax expansion Transitional Excise rules, p. 8.

อนึ่ง ประเทศซาอุดีอาระเบียได้ระบุถึงลักษณะที่อยู่ในขอบข่ายหรือมีพฤติการณ์ที่น่าสงสัยว่า มีการกำหนดราคาโอนที่จำเป็นต้องมีการตรวจสอบการทำธุรกรรมมี 6 ลักษณะดังนี้¹¹³

ลักษณะแรก คือ ไม่รายงานเกี่ยวกับการคืนภาษีกับบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกันสูงที่ได้จ่ายเงินในการทำธุรกรรม

ลักษณะที่สอง คือ มีความเกี่ยวข้องในการทำธุรกรรมกับบริษัทข้ามชาติในประเทศที่มีการคิดอัตราภาษีร้อยละ 0

ลักษณะที่สาม คือ เลือกปรับโครงสร้างธุรกิจจากรายการที่ต่ำสำหรับกำหนดราคาโอน

ลักษณะที่สี่ คือ การเลือกทำธุรกรรมที่ไม่อยู่ในขอบข่ายที่ต้องมีการตรวจสอบข้อมูล

ลักษณะที่ห้า คือ มีการทำธุรกรรมที่ไม่สอดคล้องกับงบการเงิน

ลักษณะที่หก คือ ไม่มีการส่งหนังสือรับรองนิติบุคคล

สำหรับการกำหนดแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ประเทศซาอุดีอาระเบียได้กำหนดไว้ด้วยกันทั้ง 3 รูปแบบตามองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ที่ได้วางแนวทางในการป้องกันการกำหนดราคาโอนใน BEPS Action Plan 13 ได้แก่ เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) และรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report) โดยปรากฏในกฎหมายที่มีชื่อว่า “Transfer Pricing Bylaws” มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 15 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2562¹¹⁴ ซึ่งมีรายละเอียดข้อมูลที่ต้องระบุในเอกสารราคาโอนในแต่ละประเภทมีดังต่อไปนี้

¹¹³ Deloitte, Tax authorities begin requesting transfer pricing documentation[online], Available from: <https://www.taxathand.com/article/12176/Saudi-Arabia/2019/Tax-authorities-begin-requesting-transfer-pricing-documentation>.

¹¹⁴ EY, Saudi Arabia's Tax Authority releases final transfer pricing bylaws and FAQs[online], Available from: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/saudi-arabias-tax-authority-releases-final-transfer-pricing-bylaws-and-faqs.

4.3.1.1 เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file)¹¹⁵

(ก) โครงสร้างองค์กร เช่น อธิบายถึงกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่ชอบด้วยกฎหมาย โครงสร้างผลประโยชน์ของเจ้าของกิจการ และสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของหน่วยงาน กิจการข้ามชาติ

(ข) คำอธิบายธุรกิจของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ รวมถึง

(ข.1) ปัจจัยสำคัญที่ส่งผลถึงกำไรของธุรกิจ

(ข.2) คำอธิบายห่วงโซ่อุปทานสำหรับสินค้าและบริการของกลุ่ม บริษัทข้ามชาติที่ใหญ่ที่สุดที่มีผลประกอบการเพิ่มขึ้นมากกว่า 5 % ของกลุ่มผลประกอบการ

(ข.3) รายการและคำอธิบายโดยสังเขปของการจัดการบริการที่สำคัญระหว่างสมาชิกของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ นอกเหนือจากการบริการการวิจัยและพัฒนา (R&D) รวมถึงคำอธิบายถึงความสามารถของสถานที่ตั้งหลักที่สนับสนุนการบริการที่สำคัญและนโยบาย การกำหนดราคาโอนสำหรับการจัดสรรค่าบริการและการกำหนดราคาที่ต้องจ่ายสำหรับการบริการ ภายในกลุ่ม

(ข.4) คำอธิบายเกี่ยวกับตลาดหลักทางภูมิศาสตร์สำหรับกลุ่ม สินค้าและบริการ

(ข.5) วิเคราะห์รูปแบบโดยสังเขปที่อธิบายถึงปัจจัยหลักในการ กำหนดมูลค่าโดยนิติบุคคลแต่ละแห่งภายในกลุ่ม เช่น รูปแบบการดำเนินงาน สิทธิทรัพย์สินที่สำคัญที่ใช้ และสมมติฐานของความเสียหายที่สำคัญ และ

(ข.6) คำอธิบายของธุรกิจที่สำคัญเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างธุรกิจ การเข้าซื้อขายกิจการ และการถอนทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างปีที่จัดทำรายงานข้อมูลประจำปี

¹¹⁵ General Authority of Zakat & Tax, TRANSFER PRICING BYLAWS Issued by the General Authority of Zakat and Tax pursuant to Board Resolution NO [6-1-19] DATE 25/05/1440H corresponding to 31/01/2019, p. 23-26.

(ค) ข้อมูลทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ รวมถึง

(ค.1) คำอธิบายภาพรวมกลยุทธ์ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติสำหรับการพัฒนา ความเป็นเจ้าของ และการแสวงหาผลประโยชน์จากทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง รวมถึงสถานที่ตั้งเครื่องมือที่สำคัญของการวิจัยและพัฒนาหลัก (R&D) และสถานที่ตั้งของการจัดการการวิจัยและพัฒนา (R&D)

(ค.2) รายการของทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างหรือกลุ่มทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีความสัมพันธ์กันสำหรับวัตถุประสงค์การกำหนดราคาโอน และถูกต้องตามกฎหมาย และเจ้าของทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง

(ค.3) รายการข้อตกลงสำคัญระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันที่เกี่ยวกับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง รวมถึงราคาจัดการการสนับสนุน ข้อตกลงการบริการงานวิจัยหลัก และข้อตกลงให้สิทธิ

(ค.4) คำอธิบายทั่วไปเกี่ยวกับกลุ่มนโยบายการกำหนดราคาโอนที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัย การพัฒนา และทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง

(ค.5) คำอธิบายทั่วไปเกี่ยวกับการโอนที่สำคัญของผลประโยชน์ในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างระหว่างบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในระหว่างรายงานประจำปี รวมถึงหน่วยงานประเทศ และค่าตอบแทนที่เกี่ยวข้อง

(ง) ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมทางการเงินในกลุ่มบริษัทในเครือของบริษัทข้ามชาติ รวมถึง

(ง.1) คำอธิบายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดหาแหล่งเงินทุน รวมถึงการจัดการทางการเงินกับผู้ให้กู้ที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน

(ง.2) ระบุลักษณะสมาชิกในกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่จัดหาการเงินหลักสำหรับกลุ่ม รวมถึงประเทศภายใต้กฎหมายนิติบุคคล และสถานที่ของการจัดการที่มีประสิทธิภาพของนิติบุคคล และ

(ง.3) คำอธิบายทั่วไปของนโยบายการกำหนดราคาโอนในกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เกี่ยวข้องกับการจัดการทางการเงินระหว่างบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

(จ) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเงินของกลุ่มบริษัทข้ามชาติและภาษี รวมถึง

(จ.1) รายงานของบริษัทข้ามชาติที่รวบรวมงบการเงินสำหรับรายงานประจำปี ถ้ามีการเตรียม สำหรับรายงานทางการเงิน ข้อบังคับ การจัดการภายใน ภาษี และวัตถุประสงค์อื่น ๆ

(จ.2) รายการและคำอธิบายโดยสังเขปของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้าฝ่ายเดียว (APAs) และคำวินิจฉัยทางภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรรายได้ระหว่างประเทศ

4.3.1.2 เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file)¹¹⁶

(ก) ข้อมูลของผู้เสียภาษี รวมถึง

(ก.1) คำอธิบายเกี่ยวกับโครงสร้างการจัดการของผู้มีหน้าที่เสียภาษี แผนผังการจัดการ คำอธิบายของรายงานการจัดการในแต่ละท้องถิ่น และประเทศซึ่งเป็นสำนักงานหลักของนิติบุคคล

(ก.2) คำอธิบายรายละเอียดของธุรกิจและกลยุทธ์ทางธุรกิจที่ดำเนินการโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี รวมถึงสิ่งที่มีหน้าที่เสียภาษีมีส่วนเกี่ยวข้องหรือได้รับผลกระทบจากการปรับโครงสร้างธุรกิจหรือการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างในรายงานประจำปีปัจจุบันหรือในปีที่ผ่านมา และอธิบายอย่างละเอียดเกี่ยวกับทิศทางธุรกรรมที่แท้จริงที่ส่งผลกระทบต่อนิติบุคคลภายในประเทศและคู่แข่งที่สำคัญ

¹¹⁶ Ibid., p. 26-29.

(ข) เอกสารเกี่ยวกับธุรกรรมที่อยู่ในการควบคุม ธุรกรรมที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีความเกี่ยวข้องกัน รวมถึง

(ข.1) คำอธิบายธุรกรรมที่ถูกควบคุม (เช่น การจัดการบริการในการผลิต การซื้อสินค้า การจัดเตรียมการให้บริการ การกู้ยืม การเงินและการค้าประกัน การอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง เป็นต้น) และเนื้อหาที่เกิดธุรกรรมดังกล่าวขึ้น

(ข.2) จำนวนการชำระเงินกันภายในกลุ่มและใบเสร็จรับเงินแต่ละประเภทสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุมของผู้มีหน้าที่เสียภาษี (เช่น การชำระเงิน และใบเสร็จรับเงินสำหรับสินค้า บริการ ค่าสิทธิ ดอกเบี้ย เป็นต้น) ที่ล้มเหลว โดยเขตอำนาจภาษีของผู้จ่ายเงินต่างชาติหรือผู้รับ

(ข.3) ลักษณะของบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในธุรกรรมที่ถูกควบคุมแต่ละประเภท และมีความสัมพันธ์ระหว่างกัน

(ข.4) สำเนาข้อตกลงของกลุ่มบริษัทในเครือทั้งหมดที่ถูกรวบรวมโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี

(ข.5) รายละเอียดการเปรียบเทียบและการวิเคราะห์หน้าที่ของผู้เสียภาษีและบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันกับเอกสารแต่ละประเภทของธุรกรรมที่ถูกควบคุม รวมถึงการเปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงจากปีก่อน

(ข.6) สิ่งบ่งชี้ของวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดตามประเภทของธุรกรรมและเหตุผลในการเลือกวิธีดังกล่าว

(ข.7) สิ่งบ่งชี้ของบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ถูกเลือกมาตรวจสอบ ถ้ามี พร้อมอธิบายถึงเหตุผลในการเลือก

(ข.8) สรุปสมมติฐานที่สำคัญในการใช้วิธีการกำหนดราคาโอน

(ข.9) อธิบายถึงเหตุผลสำหรับการดำเนินการวิเคราะห์ในหลายปีถ้ามีความเกี่ยวข้องกัน

(ข.10) รายการและคำอธิบายของการเลือกทำธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุมมาเทียบเคียง (ทั้งกิจการในเครือและนอกเครือ) ข้อมูลเกี่ยวกับการชี้วัดทางการเงินสำหรับกิจการที่เป็นอิสระโดยขึ้นกับการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอน รวมถึงคำอธิบายของวิธีการค้นหาเทียบเคียงและแหล่งที่มาของข้อมูล

(ข.11) คำอธิบายเปรียบเทียบ และสิ่งบ่งชี้ว่าการปรับเปลี่ยนทำเพื่อผลลัพธ์ของการตรวจสอบ การเปรียบเทียบกับธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุม หรือทั้งสองอย่าง

(ข.12) คำอธิบายเหตุผลสำหรับการสรุปว่าธุรกรรมที่เกี่ยวข้องข้างเป็นไปตามหลัก Arm's length ที่ใช้ในการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอน

(ข.13) สรุปข้อมูลทางการเงินที่ใช้กับวิธีการกำหนดราคาโอน

(ข.14) สำเนาข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า (APAs) และคำวินิจฉัยทางภาษีอื่น ๆ ของเขตอำนาจภาษีที่ไม่ได้เป็นคู่สัญญา แต่มีความเกี่ยวข้องในการทำธุรกรรมที่อยู่ในความควบคุม

(ค) การวิเคราะห์อุตสาหกรรมข้อมูลที่สมบูรณ์ของภาษีนิติบุคคล

(ค.1) คู่แข่งขันหลัก

(ค.2) การวิเคราะห์สภาพแวดล้อมและศักยภาพ (SWOT Analysis)

(ค.3) อำนาจของผู้ผลิต

(ค.4) อำนาจของผู้ซื้อ

(ค.5) สินค้าหรือบริการทดแทน

(ค.6) ขนาด

(ค.7) แนวโน้มของอุปสงค์ อุปทาน

(ค.8) ข้อกำหนดในการนำเข้า

(ค.9) ตลาดที่เป็นเป้าหมายระหว่างประเทศที่สำคัญ

(ค.10) ส่วนแบ่งทางการตลาด และ

(ค.11) วิธีการจัดส่ง

(ง) ข้อมูลทางการเงิน รวมถึง

(ง.1) งบการเงินประจำปีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีงบการเงินที่เกี่ยวข้อง ถ้าได้ตรวจสอบบัญชีแล้วให้นำส่งงบการเงินนั้น แต่หากยังไม่ได้ตรวจสอบก็ให้นำส่งงบการเงินที่มีอยู่

(ง.2) ข้อมูลและตารางการจัดสรร ที่แสดงถึงวิธีการใช้ข้อมูลทางการเงินกับวิธีการกำหนดราคาโอนที่อาจเชื่อมโยงกับงบการเงินประจำปี และ

(ง.3) สรุปตารางเวลาที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินสำหรับเปรียบเทียบการวิเคราะห์และแหล่งที่มาของข้อมูลที่ได้รับ

4.3.1.3 รายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report)¹¹⁷

บริษัทข้ามชาติที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลของกลุ่มบริษัทข้ามชาติในแต่ละประเทศภายในกำหนด 12 เดือนหลังจากวันสุดท้ายของการรายงานประจำปี โดยมีหลักเกณฑ์ต่อไปนี้

(ก) เป็นนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีในราชอาณาจักร หรือเป็นบุคคลที่อยู่ในชะกาต (Zakat) และ

(ข) เข้าเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งดังนี้

¹¹⁷ Ibid., p. 29-30.

(ข.1) บริษัทใหญ่หรือตัวแทนของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่ไม่อยู่ในบังคับให้ต้องยื่นรายงานแต่ละประเทศในเขตอำนาจของภาษีถิ่นที่อยู่

(ข.2) เขตอำนาจที่บริษัทใหญ่หรือตัวแทนของกลุ่มบริษัทข้ามชาติอยู่ในเขตภาษีถิ่นที่อยู่ และเป็นคู่สัญญาในข้อตกลงระหว่างประเทศที่สามารถบังคับใช้ได้ แต่ไม่ได้เป็นคู่สัญญาในข้อตกลงของหน่วยงานกลาง (Qualifying Competent Authority Agreement) หรือ

(ข.3) เขตอำนาจที่บริษัทใหญ่หรือตัวแทนของกลุ่มบริษัทข้ามชาติอยู่ในเขตภาษีถิ่นที่อยู่ที่ระบบล้มเหลว โดยให้ยื่นรายงานข้อมูลของบริษัทข้ามชาติที่มีความสัมพันธ์กันในกลุ่มบริษัทข้ามชาติโดยอัตโนมัติต่อหน่วยงานกลางในราชอาณาจักร

(ค) กิจกรรมที่มีลักษณะคล้ายกับกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีในราชอาณาจักรอาจกำหนดให้ยื่นแบบรายงานระหว่างประเทศในรายงานประจำปีนั้น

(ง) บุคคลที่เป็นสมาชิกของกลุ่มกิจการข้ามชาติมีรายได้มากกว่า 3.2 ล้านริยัลซาอุดีอาระเบียระหว่างปีในรายงานประจำปี

สำหรับข้อมูลที่ต้องแสดงในรายงานระหว่างประเทศของประเทศซาอุดีอาระเบีย มี 2 กรณี¹¹⁸ ดังต่อไปนี้

กรณีแรก แบบรายงานแต่ละประเทศตามคำแนะนำทั่วไป ได้แก่ ลักษณะของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่ตั้งอยู่ในประเทศที่แตกต่างกัน และกิจกรรมธุรกิจหลักหรือกิจกรรมทางธุรกิจในแต่ละนิติบุคคล

กรณีที่สอง แบบรายงานแต่ละประเทศตามคำแนะนำเฉพาะ ได้แก่ ข้อมูลรายได้ที่มาจากธุรกรรมที่ถูกควบคุมและธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้ การชำระภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้ค้างจ่าย ทุนเรือนหุ้น รายได้สะสม จำนวนลูกจ้าง และทรัพย์สินที่มีรูปร่าง

¹¹⁸ General Authority of Zakat & Tax, TRANSFER PRICING Guidelines, p. 92.

แต่อย่างไรก็ตาม การยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันสำหรับประเทศซาอุดีอาระเบียนั้นยังมีข้อยกเว้นสำหรับ 2 กรณี ได้แก่ กรณีที่เป็นบุคคลธรรมดา และกรณีที่เป็นการประกอบกิจการขนาดเล็กอีกด้วย¹¹⁹

สำหรับประเทศซาอุดีอาระเบียนั้น มีการส่งออกน้ำมันเป็นหลัก และในช่วงปี พ.ศ. 2559 รายได้จากการขายน้ำมันลดลง จึงส่งผลให้ในปี พ.ศ. 2561 มีแนวคิดในการกำหนดมาตรการตรวจสอบการกำหนดราคาโอน¹²⁰ โดยกรณีตัวอย่างคดีของการกำหนดราคาโอนที่เกี่ยวข้องกับประเทศซาอุดีอาระเบีย เช่น

คดี United States of America v. K. T. Derr, Chairman of Chevron Corporation, and Chevron Corporation (N.D. Cal.) เป็นกรณีที่มีการซื้อขายน้ำมันดิบในราคาต่ำกว่าราคาตลาดจากบริษัทเชฟรอนในประเทศซาอุดีอาระเบีย โดยการขายดังกล่าวมีการกำหนดราคาโอนระหว่างกัน
ในบริษัทในเครือเชฟรอนในรูปแบบของการจ่ายค่าตอบแทนจากการประกันภัย¹²¹

ข้อสังเกต แม้ประเทศซาอุดีอาระเบียมีการส่งออกน้ำมันเป็นหลักซึ่งเป็นสินค้าที่แตกต่างกัน แต่การกำหนดราคาโอนระหว่างกันก็สามารถนำมาใช้กับสินค้าอื่นได้ด้วย จึงนำมาเทียบเคียงการกำหนดราคาโอนยาสูบได้

4.3.2 ประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษมีหน่วยงานจัดเก็บภาษีคือ กรมสรรพากรและศุลกากร (HM Revenue & Customs) การนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันต้องอยู่บนหลักการเกี่ยวข้องกับการยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าว ได้แก่ หลักความโปร่งใสทางภาษี (Tax Transparency) และหลักการรักษาความลับทางภาษี (Tax Confidentiality) กรมสรรพากรและ

¹¹⁹ Ibid., p. 31-32.

¹²⁰ International Tax Review, *Transfer pricing in the Middle East's oil and gas sector*[online], Available from: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7mxsnr3wt2s/transfer-pricing-in-the-middle-east-s-oil-and-gas-sector>.

¹²¹ United States Congress House Committee, *Departments of Commerce, Justice, and State, the Judiciary, and Related Agencies Appropriations for 1998*, p. 296.

ศุลกากร (HM Revenue & Customs) จึงต้องให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลว่าจะไม่เปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะ

สำหรับแนวคิดของประเทศอังกฤษที่ให้มีการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันนั้นเนื่องจากประเทศอังกฤษเป็นประเทศที่อยู่ในสมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) จึงต้องมีกฎหมายรองรับแนวทางในการป้องกันการกำหนดราคาโอน โดยอยู่บนพื้นฐานของแผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกีดกันฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS) แผนปฏิบัติการที่ 13 หรือที่เรียกกันว่า BEPS Action Plan 13 มาใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ใช้ฐานกำไร¹²² เพื่อลดปัญหาการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะอย่างยิ่งในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

ข้อสังเกต การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศอังกฤษใช้ฐานภาษีตามปริมาณและตามมูลค่าโดยคำนวณจากราคาขายปลีก¹²³ ผู้เขียนมีความเห็นว่าการคำนวณตามมูลค่าโดยใช้ราคาขายปลีกซึ่งเป็นราคาที่ผู้ประกอบการเป็นผู้กำหนดราคา และยังเป็นพื้นฐานที่ส่งผลถึงกำไรของนิติบุคคลอันเป็นส่วนหนึ่งของกำไรด้วย ดังนั้น หากผู้ประกอบการแยกราคาขายปลีกส่วนหนึ่งมากำหนดเป็นการชำระดอกเบี้ยในอัตราสูงในกลุ่มบริษัทในเครือด้วยตนเองซึ่งตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่งที่เสียภาษีในจำนวนน้อยกว่าก็มีข้อสงสัยว่าจะมีการกำหนดราคาโอน อีกทั้งองค์กรเครือข่ายยุติธรรม (Tax Justice Network) นั้น ได้แนะนำให้ประเทศอังกฤษนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อลดปัญหาการกำหนดราคาโอนสำหรับกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตอีกด้วย¹²⁴

สำหรับการกำหนดแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ประเทศอังกฤษได้กำหนดไว้ด้วยกันทั้ง 3 รูปแบบตามองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ที่ได้วางแนวทางในการป้องกันการกำหนดราคาโอนใน BEPS Action Plan

¹²² HM Revenue & Customs, Corporation Tax rates and reliefs[online], Available from: <https://www.gov.uk/corporation-tax-rates>.

¹²³ HM Revenue & Customs, Guidance UK Trade Tariff: excise duties, reliefs, drawbacks and allowances[online], Available from: <https://www.gov.uk/government/publications/uk-trade-tariff-excise-duties-reliefs-drawbacks-and-allowances/uk-trade-tariff-excise-duties-reliefs-drawbacks-and-allowances>.

¹²⁴ Mark Bou Mansour, BAT shifts nearly \$1bn out of developing countries into one UK office[online], Available from: <https://www.taxjustice.net/2019/04/30/bat-shifts-nearly-1bn-out-of-developing-countries-into-one-uk-office/>.

13 ได้แก่ เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) และรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report) มาปรับใช้ ซึ่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ได้แก่ ส่วนที่ 122 แห่งพระราชบัญญัติการเงิน ค.ศ. 2015 (Section 122 of the Finance Act 2015)¹²⁵ ที่ให้อำนาจกระทรวงการคลังออกข้อบังคับเกี่ยวกับการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือรายงานระหว่างประเทศตามแผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกีดกันก่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ ข้อบังคับดังกล่าวมี 2 ฉบับ คือ ข้อบังคับเกี่ยวกับภาษีของการรายงานระหว่างประเทศตามแผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกีดกันก่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ ค.ศ. 2016 เลขที่ 237 (The Taxes (Base Erosion and Profit Shifting) (Country-by-Country Reporting) Regulations 2016 No. 237) และข้อบังคับแก้ไขเพิ่มเติมเกี่ยวกับภาษีของการรายงานระหว่างประเทศตามแผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกีดกันก่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ ค.ศ. 2017 เลขที่ 497 (The Taxes (Base Erosion and Profit Shifting) (Country-by-Country Reporting) (Amendment) Regulations 2017 No. 497)

ข้อบังคับเกี่ยวกับการยื่นแบบรายงานข้อมูลทั้ง 2 ฉบับดังกล่าว กำหนดให้การยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือรายงานระหว่างประเทศต้องแสดงข้อมูลตามแบบฟอร์มและวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด¹²⁶ กล่าวคือบริษัทข้ามชาติที่มีรายได้รวมตั้งแต่ 750 ล้านยูโรขึ้นไปมีหน้าที่แสดงงบการเงินประจำปีหรืองบการเงินของบริษัทข้ามชาติที่แสดงเหตุผลของการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ โดยการยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าวมี 2 ลักษณะ¹²⁷ ได้แก่

¹²⁵ HM Revenue & Customs, Amendments to Country By Country reporting 2017[online], Available from: <https://www.gov.uk/government/publications/amendments-to-country-by-country-reporting-2017/amendments-to-country-by-country-reporting-2017#detailed-proposal>.

¹²⁶ The Taxes (Base Erosion and Profit Shifting) (Country-by-Country Reporting) Regulations 2016 No. 237 Regulation 8.

¹²⁷ The Taxes (Base Erosion and Profit Shifting) (Country-by-Country Reporting) (Amendment) Regulations 2017 No. 497 Regulation 4.

ลักษณะที่หนึ่ง คือ กลุ่มบริษัทขนาดใหญ่ (Ultimate Parent Entities) ที่เป็นบริษัทข้ามชาติ มีรายได้รวม 750 ล้านยูโร ต้องแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับชื่อบริษัท สถานที่ตั้ง สถานประกอบการถาวร และ หุ้นส่วนต่อกรมสรรพากรและศุลกากร (HM Revenue & Customs)

ลักษณะที่สอง คือ บริษัทสัญชาติอังกฤษ (United Kingdom Entities) ที่เป็นบริษัทข้ามชาติ มีถิ่นที่อยู่เพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีและไม่ได้ทำข้อตกลงแลกเปลี่ยนกับกรมสรรพากรและศุลกากร (HM Revenue & Customs) ต้องยื่นขอข้อมูลจากบริษัทใหญ่เพื่อนำมายื่นต่อกรมสรรพากรและศุลกากรพร้อมทั้งรายละเอียดเกี่ยวกับชื่อบริษัท วันที่รายงาน สถานที่ตั้ง สถานประกอบการถาวร และหุ้นส่วน

สำหรับการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันของประเทศอังกฤษนั้น ต้องนำรายการที่กำหนดในแผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ แผนปฏิบัติการที่ 13 หรือที่เรียกกันว่า BEPS Action Plan 13 มาเป็นขั้นต่ำในการรายงานข้อมูล โดยรายการที่สำคัญของการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในประเทศอังกฤษสามารถสรุปได้ดังนี้¹²⁸

4.3.2.1 เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file)

(ก) โครงสร้างขององค์กร อธิบายแผนผังบริษัทข้ามชาติ โครงสร้างความเป็นเจ้าของ และสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของหน่วยงานกิจการข้ามชาติ

(ข) คำอธิบายธุรกิจของกิจการข้ามชาติ

(ข.1) รายละเอียดของกำไรหลักและสินทรัพย์ในกลุ่ม รวมถึงรายละเอียดของสถานที่ตั้ง

¹²⁸ HM Revenue & Customs, International Manual: Content of information request[online], Available from: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm483040>.

(ข.2) คู่มือการกำหนดราคาโอนและเอกสารเชิงนโยบาย

(ข.3) รายละเอียดวิธีการกำหนดราคาโอน รวมถึงรายละเอียดการคำนวณ และผลกระทบต่อระดับผลกำไร

(ค) ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

(ค.1) รายละเอียดของทรัพย์สินทางปัญญาที่สำคัญที่ถูกนำไปใช้ในทางธุรกิจ

(ค.2) การชำระเงินที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา

(ง) กิจกรรมการเงินของบริษัทในเครือของบริษัทข้ามชาติ

(ง.1) รายละเอียดของการระดมทุนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

(ง.2) การกำหนดราคาโอน และรายงานการกำหนดราคาโอนเพื่อเปรียบเทียบ

(จ) สถานะทางการเงินและภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

(จ.1) บัญชีสำหรับคู่สัญญาทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม

(จ.2) เอกสารการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล

4.3.2.2 เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file)

(ก) ข้อมูลนิติบุคคลภายในประเทศ

(ก.1) คำอธิบายโครงสร้างและการจัดการของนิติบุคคลภายในประเทศ และประเทศสำนักงานหลัก

(ก.2) คำอธิบายของธุรกิจและกลยุทธ์ทางธุรกิจที่ดำเนินการโดยนิติบุคคลภายในประเทศ ผลกระทบจากการปรับโครงสร้างธุรกิจหรือการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างและอธิบายถึงธุรกรรมที่ส่งผลกระทบต่อนิติบุคคลภายในประเทศ

(ข) ธุรกรรมที่อยู่ในการควบคุม

(ข.1) ลักษณะธุรกรรมของคู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกันพร้อมรายละเอียดของสินค้าหรือบริการ

(ข.2) หลักฐานที่แสดงถึงการกำหนดราคาตามหลัก Arm's length

(ข.3) รายละเอียดวิธีการกำหนดราคาโอนและการคำนวณพร้อมเหตุผลในการเลือกวิธีดังกล่าว

(ข.4) รายงานการกำหนดราคาโอนเพื่อเปรียบเทียบ

(ข.5) ระดับความล้มเหลวของธุรกรรมที่เกี่ยวข้อง

(ข.6) สรุปข้อมูลทางการเงินที่ใช้กับวิธีการกำหนดราคาโอน

(ข.7) สำเนาข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า (APAs) และคำวินิจฉัยทางภาษีอื่น ๆ ของเขตอำนาจภาษีภายในประเทศที่ไม่ได้เป็นคู่สัญญา แต่มีความเกี่ยวข้องในการทำธุรกรรมที่อยู่ในการควบคุม

(ค) ข้อมูลทางการเงิน

(ค.1) บัญชีการเงินประจำปีของนิติบุคคลภายในประเทศที่ได้ตรวจสอบแล้วหรืองบการเงินที่มีอยู่ขณะนี้ยังไม่ได้ตรวจสอบ

(ค.2) ข้อมูลและตารางการจัดสรรที่แสดงถึงวิธีการใช้ข้อมูลทางการเงินกับวิธีการกำหนดราคาโอนที่อาจเชื่อมโยงกับงบการเงินประจำปี

(ค.3) สรุปตารางเวลาที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินสำหรับเปรียบเทียบการวิเคราะห์และแหล่งที่มาของข้อมูลที่ได้รับ

4.3.2.3 รายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report)

(ก) แบบรายงานแต่ละประเทศตามคำแนะนำทั่วไป

(ก.1) การรายงานเกี่ยวกับกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

(ก.2) โครงสร้างนิติบุคคล

(ก.3) การกระทำของสาขาและสถานประกอบการถาวร

(ก.4) การรวบรวมงบการเงิน

(ข) แบบรายงานแต่ละประเทศตามคำแนะนำเฉพาะ

(ข.1) ภาพรวมการจัดสรรรายได้ ภาษี กิจกรรมทางธุรกิจโดยเขตอำนาจภาษี ได้แก่ เขตอำนาจภาษี รายได้ กำไรก่อนภาษีเงินได้ การชำระภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้ ค้างจ่ายปัจจุบัน ทุนเรือนหุ้น รายได้สะสม

(ข.2) รายการโครงสร้างนิติบุคคลทั้งหมดของบริษัทข้ามชาติ ในแต่ละกลุ่มต่อเขตอำนาจภาษี ได้แก่ สถานที่ตั้งของนิติบุคคล เขตอำนาจภาษี กิจกรรมหลักทางธุรกิจ

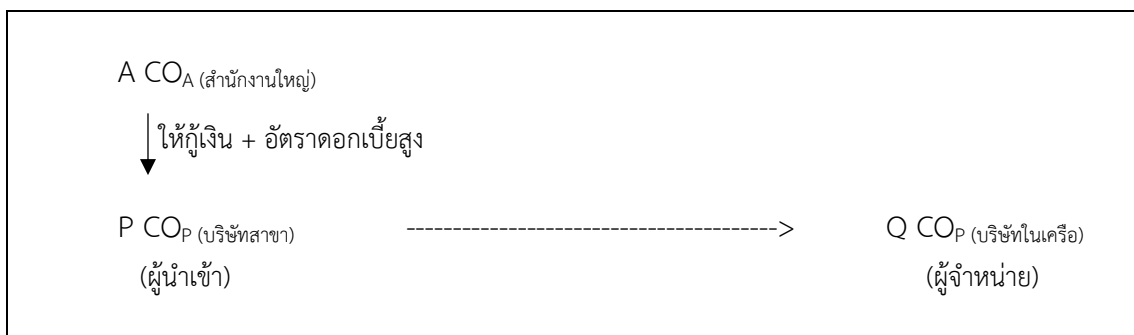
แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับประเทศอังกฤษนั้น ในเรื่องของการกำหนดราคาโอนมีการฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาลเป็นจำนวนน้อย โดยกรณีตัวอย่างคดีของการกำหนดราคาโอน เช่น

คดี DSG Retail Ltd v. HMRC เป็นกรณีบริษัทในประเทศอังกฤษขายเครื่องใช้ไฟฟ้าโดยใช้ราคาขายปลีกแก่บริษัทในเครือ และมีการตกลงเกี่ยวกับการประกันภัยโดยให้ผู้ซื้อจ่ายค่าตอบแทนหรือค่าประกันภัยให้แก่บริษัทประกันภัยซึ่งเป็นบริษัทในเครือของบริษัทในประเทศอังกฤษดังกล่าว ศาลได้พิจารณาถึงการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันดังกล่าวพบว่าไม่เป็นไปตามหลัก Arm's length และให้มีการปรับการกำหนดราคาโอนให้เหมาะสม¹²⁹

¹²⁹ Chelsea Roche, Landmark case on UK transfer pricing rules: DSG Retail v HMRC[online], Available from: <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2012/landmark-case-uk-transfer-pricing-rules>.

คดี Union Castle Mail Steamship v. HMRC เป็นกรณีการทำธุรกรรมของผู้ถือหุ้นในการกำหนดโบนัสซึ่งเป็นกรณีที่มีข้อสงสัยว่าการกำหนดโบนัสอาจมีความเกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน อันส่งผลต่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทได้ เมื่อศาลพิจารณาแล้วเห็นว่าการกำหนดโบนัสดังกล่าวไม่มีความเกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน จึงยกฟ้อง¹³⁰

สำหรับกรณีตัวอย่างที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนในสินค้าบุหรี่ยาสูบหรือซิการ์¹³¹ คือ บริษัท Q ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศ P ทำหน้าที่ขายสินค้าในประเทศ P และบริษัท P เป็นบริษัทในเครือเดียวกัน ตั้งอยู่ในประเทศ P ทำหน้าที่นำเข้าสินค้าจากบริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศ A ข้อเท็จจริงปรากฏว่าบริษัท A ให้บริษัท P กู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราที่สูงโดยมีการโอนกำไรไปในรูปแบบของการชำระดอกเบี้ย บริษัท P ที่จ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ในอัตราสูงจึงมีหน้าที่เสียภาษีโดยรวมในจำนวนที่ลดลง โดยสรุปเป็นภาพที่ 30 ได้ดังนี้



ภาพที่ 30 ตัวอย่างการกำหนดราคาโอนในประเทศอังกฤษ

แต่อย่างไรก็ตาม การกำหนดให้ยื่นแบบรายงานของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ยังมีช่องว่างสำหรับผู้ประกอบอุตสาหกรรมบางราย เนื่องจากการยื่นรายงานดังกล่าวใช้บังคับเฉพาะภาษีเงินได้ แต่ไม่ได้นำมาใช้กับภาษีสรรพสามิตโดยเฉพาะอย่างยิ่งกับสินค้าประเภทบุหรี่ยาสูบ จึงทำให้เกิดช่องว่างในการกำหนดราคาโอนเพราะไม่ได้รับการตรวจสอบจากหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิต นาย Alex Cobham ซึ่งเป็นผู้บริหารระดับสูงขององค์กรเครือข่ายยุติธรรมทางภาษี (Tax Justice Network) จึงมีแนวคิดและแนะนำให้หน่วยงานการยื่นแบบรายงานข้อมูลของนิติบุคคลที่มี

¹³⁰ Courts and Tribunals Judiciary, Union Castle v HMRC Approved judgement.

¹³¹ Mark Bou Mansour, BAT shifts nearly \$1bn out of developing countries into one UK office[online], Available from: <https://www.taxjustice.net/2019/04/30/bat-shifts-nearly-1bn-out-of-developing-countries-into-one-uk-office/>.

ความสัมพันธ์กันมาใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อลดปัญหาการกำหนดราคาโอนสำหรับกลุ่มบริษัทข้ามชาติ¹³²

4.3.3 ประเทศอินโดนีเซีย

ประเทศอินโดนีเซียมีหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตและภาษีสกุลการคือ กรมศุลกากรและสรรพสามิต (Directorate General of Customs and Excise) มีกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตชื่อว่า Regulation No. 146/PMK.010/2017 หรือ PMK-146 และมีกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสกุลการที่มีชื่อว่า กฎหมายสาธารณรัฐอินโดนีเซีย ฉบับที่ 36 ค.ศ. 2008 (LAW OF THE REPUBLIC OF INDONESIA NUMBER 36 OF 2008) ที่กำหนดให้มีการยื่นรายงานข้อมูลสำหรับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีสกุลการ ไม่ว่าจะเป็นบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หรือเป็นบุคคลธรรมดาที่มีความสัมพันธ์กันหรือมีความเกี่ยวข้องกับอีกบุคคลหนึ่งที่มีหน้าที่เสียภาษีสกุลการมีหน้าที่ต้องยื่นเอกสารข้อมูลเพื่อพิสูจน์ราคาสินค้านำเข้าและส่งออก¹³³ ด้วยเหตุนี้เอง เจ้าหน้าที่ศุลกากรของประเทศอินโดนีเซียจึงมีอำนาจและสามารถวิเคราะห์ความเหมาะสมและความเป็นไปได้ในการกำหนดราคาสินค้านำเข้าและส่งออกในแต่ละบริษัทที่เป็นกลุ่มบริษัทกิจการข้ามชาติได้ โดยหากนักกฎหมายที่วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการกำหนดคุณสมบัติของบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในการทำธุรกรรมมาประกอบการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอาจลดช่องว่างสำหรับการกำหนดราคาโอนได้

สำหรับแนวคิดของประเทศอินโดนีเซียที่ให้มีการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันนั้นเนื่องจากประเทศอินโดนีเซียเป็นประเทศที่อยู่ในสมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) จึงต้องมีกฎหมายรองรับแนวทางในการป้องกันการกำหนดราคาโอน โดยอยู่บนพื้นฐานของแผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS) แผนปฏิบัติการที่ 13 หรือที่เรียกกันว่า BEPS Action Plan 13

¹³² Ibid.

¹³³ LAW OF THE REPUBLIC OF INDONESIA NUMBER 36 OF 2008.

มาใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ใช้รายได้สุทธิเป็นเกณฑ์¹³⁴ เพื่อลดปัญหาการกำหนดราคาโอน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

ข้อสังเกต การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศอินโดนีเซียใช้ฐานภาษีตามมูลค่าและตามปริมาณแล้วแต่ประเภทของสินค้า¹³⁵ ผู้เขียนมีความเห็นว่าสำหรับการคำนวณตามมูลค่าซึ่งใช้ราคาขายปลีก อาจมีการแยกราคาส่วนหนึ่งไปในรูปแบบของค่าบริการหรือค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ยได้ ทำให้ราคาขายปลีกไม่อยู่บนพื้นฐานของต้นทุนธุรกรรมปกติ การไม่นำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตอาจเกิดการกำหนดราคาโอนได้ ดังปรากฏตามข้อเท็จจริงจากบริษัทข้ามชาติที่ตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่งให้กู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราที่สูง มีการโอนกำไรส่วนหนึ่งไปในดอกเบี้ยดังกล่าว การนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต คาดว่าสามารถลดปัญหาการกำหนดราคาโอนได้ตามที่องค์กรเครือข่ายยุติธรรม (Tax Justice Network) นั้น ได้แนะนำให้นำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าวมาปรับใช้นั้นเอง¹³⁶

แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเทศอินโดนีเซียยังไม่มี การนำแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ภายใต้แผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) แผนปฏิบัติการที่ 13 หรือที่เรียกกันว่า BEPS Action Plan 13 มาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยตรงแต่อย่างใด แต่ประเทศอินโดนีเซียได้นำมาตรการดังกล่าวทั้ง 3 รูปแบบ ได้แก่ เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) และรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report) โดยอยู่บนพื้นฐานของ BEPS Action Plan 13 มาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้เพื่อลดปัญหาการกำหนดราคาโอนใน

¹³⁴ PWC, Indonesia : Corporate - Taxes on corporate income[online], Available from: <https://taxsummaries.pwc.com/indonesia/corporate/taxes-on-corporate-income>.

¹³⁵ Regulation No. 146/PMK.010/2017.

¹³⁶ Mark Bou Mansour, BAT shifts nearly \$1bn out of developing countries into one UK office[online], Available from: <https://www.taxjustice.net/2019/04/30/bat-shifts-nearly-1bn-out-of-developing-countries-into-one-uk-office/>.

กลุ่มบริษัทข้ามชาติ ปรากฏตามกฎหมายที่มีชื่อว่า “Ministry of Finance Regulation number 213/PMK”¹³⁷ โดยมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2559¹³⁸

สำหรับข้อบังคับของกระทรวงการคลังสาธารณรัฐอินโดนีเซีย ฉบับที่ 213 ค.ศ. 2016 (REGULATION OF THE MINISTER OF FINANCE OF THE REPUBLIC OF INDONESIA NUMBER 213 / PMK.03 / 2016) ได้กำหนดรายละเอียดที่ต้องแสดงในรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไว้ด้วยกันทั้ง 3 รูปแบบดังนี้

4.3.3.1 เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file)¹³⁹

(ก) โครงสร้างและแผนภาพความเป็นเจ้าของที่สอดคล้องกับประเทศและเขตอำนาจภาษีของสมาชิกแต่ละราย รวมถึง

(ก.1) รายชื่อผู้ถือหุ้นและสัดส่วนความเป็นเจ้าของและรายชื่อของผู้อำนวยความสะดวกคณะกรรมการจากสมาชิกของกลุ่ม

(ก.2) แสดงแผนภาพอย่างละเอียดเกี่ยวกับกลุ่มที่ขอด้วยกฎหมายและโครงสร้างความเป็นเจ้าของ

(ก.3) สถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ (ประเทศและเขตอำนาจ) ของหน่วยงานกิจการข้ามชาติ

(ข) การดำเนินกิจการโดยกลุ่มธุรกิจ รวมถึง

¹³⁷ OECD, COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING-COMPILATION OF PEER REVIEW REPORTS (PHASE 1) - INDONESIA, p. 333.

¹³⁸ EY, Indonesia implements new transfer pricing documentation requirements in line with BEPS Action 13 [online], Available from: <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/indonesia-implements-new-transfer-pricing-documentation.aspx>.

¹³⁹ REGULATION OF THE MINISTER OF FINANCE OF THE REPUBLIC OF INDONESIA NUMBER 213 / PMK.03 / 2016 Article 8.

- (ข.1) รายชื่อสมาชิกของกลุ่มธุรกิจและกิจกรรมทางธุรกิจ
- (ข.2) ตัวบ่งชี้กำไรธุรกิจที่สำคัญ
- (ข.3) คำอธิบายห่วงโซ่อุปทานสำหรับสินค้าและ/หรือบริการที่สำคัญ 5 อันดับแรกที่มีผลประกอบการเพิ่มขึ้นมากกว่า 5 % ของกลุ่มผลประกอบการ
- (ข.4) รายการและคำอธิบายโดยสังเขปของการจัดการบริการที่สำคัญระหว่างสมาชิกของกลุ่ม นอกเหนือจากการบริการการวิจัยและพัฒนา (R&D) รวมถึงคำอธิบายถึงความสามารถของสถานที่ตั้งหลักที่สนับสนุนการบริการที่สำคัญ และนโยบายการกำหนดราคาออนไลน์สำหรับการจัดสรรค่าบริการและการกำหนดราคาที่ต้องจ่ายสำหรับการบริการภายในกลุ่ม
- (ข.5) คำอธิบายเกี่ยวกับตลาดหลักทางภูมิศาสตร์ (ประเทศและเขตอำนาจ) สำหรับกลุ่มสินค้าและบริการ
- (ข.6) วิเคราะห์รูปแบบโดยสังเขปที่อธิบายถึงปัจจัยหลักในการกำหนดมูลค่าโดยนิติบุคคลภายในกลุ่ม เช่น รูปแบบการดำเนินงาน สมมติฐานของความเสี่ยงที่สำคัญ และสินทรัพย์สำคัญที่ใช้ และ
- (ข.7) คำอธิบายธุรกิจที่สำคัญเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างทางธุรกิจ การเข้าซื้อขายกิจการ และการถอนทุนโดยสมาชิกในกลุ่มธุรกิจสำหรับในรอบระยะเวลา 5 ปีย้อนหลัง
- (ค) ความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างของกลุ่มธุรกิจ รวมถึง
- (ค.1) คำอธิบายภาพรวมกลยุทธ์ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติสำหรับการพัฒนาความเป็นเจ้าของ และการแสวงหาผลประโยชน์จากทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง รวมถึงสถานที่ของเครื่องมือสำคัญการวิจัยและพัฒนาหลัก (R&D) และสถานที่ตั้งการจัดการการวิจัยและพัฒนา (R&D)
- (ค.2) รายการทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างหรือกลุ่มทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างของกลุ่มบริษัทข้ามชาติสำหรับวัตถุประสงค์การกำหนดราคาออนไลน์ที่สอดคล้องกฎหมาย
- (ค.3) รายการและคำอธิบายเกี่ยวกับคู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกันในกลุ่มธุรกิจที่สนับสนุนในการพัฒนาทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง

(ค.4) รายการข้อตกลงที่สำคัญระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง รวมถึงราคาการจัดการสนับสนุน ข้อตกลงการบริการงานวิจัยหลัก และข้อตกลงให้สิทธิ

(ค.5) คำอธิบายทั่วไปเกี่ยวกับนโยบายการกำหนดราคาโอนในกลุ่มที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนา (R&D) และทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง และ

(ค.6) คำอธิบายทั่วไปเกี่ยวกับการโอนที่สำคัญของผลประโยชน์ในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันในรอบระยะเวลา 1 รอบปีบัญชี รวมถึงหน่วยงานประเทศ และค่าตอบแทนที่เกี่ยวข้อง

(ง) กิจกรรมทางการเงินและเงินทุนในกลุ่มธุรกิจ รวมถึง

(ง.1) คำอธิบายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดหาแหล่งเงินทุน รวมถึงการจัดการทางการเงินกับผู้ให้กู้ที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน

(ง.2) ระบุลักษณะสมาชิกในกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่จัดหาการเงินหลักสำหรับกลุ่ม รวมถึงประเทศภายใต้กฎหมายนิติบุคคล และสถานที่ของการจัดการของนิติบุคคลที่เกี่ยวข้อง

(ง.3) คำอธิบายของนโยบายการกำหนดราคาโอนทั่วไปในกลุ่มที่เกี่ยวข้องกับการจัดการทางการเงินระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน

(จ) งบการเงินรวมของบริษัทใหญ่และข้อมูลเกี่ยวกับภาษีที่มีความสัมพันธ์กันกับคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องในการทำธุรกรรม รวมถึง

(จ.1) รายงานของบริษัทข้ามชาติที่รวบรวมงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลา 1 รอบปีบัญชี ถ้ามีการเตรียม สำหรับรายงานทางการเงิน ข้อบังคับ การจัดการภายใน ภาษี และวัตถุประสงค์อื่น ๆ

(จ.2) รายการและคำอธิบายโดยสังเขปของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้าฝ่ายเดียว (APAs) และคำวินิจฉัยทางภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรรายได้ระหว่างประเทศ

4.3.3.2 เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file)¹⁴⁰

(ก) ลักษณะและการดำเนินกิจการทางธุรกิจ รวมถึง

(ก.1) คำอธิบายโครงสร้างการจัดการของผู้เสียภาษี แผนผังการจัดการในท้องถิ่น และคำอธิบายของรายงานการจัดการท้องถิ่นและประเทศ และเขตอำนาจซึ่งเป็นสำนักงานหลักของนิติบุคคล

(ก.2) คำอธิบายรายละเอียดของธุรกิจและกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี รวมถึงสิ่งที่คุณเสียภาษีมีส่วนเกี่ยวข้องหรือได้รับผลกระทบจากการปรับโครงสร้างธุรกิจหรือการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างในปัจจุบันหรือในปีที่ผ่านมา

(ก.3) การดำเนินการทางธุรกรรมในทิศทางของผู้เสียภาษี

(ก.4) คำอธิบายรายละเอียดเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมของธุรกิจ รวมถึงคู่แข่งที่สำคัญ

(ข) ข้อมูลเกี่ยวกับคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องในการทำธุรกรรมและคู่สัญญาที่มีอิสระในการดำเนินการทางธุรกรรม รวมถึง

(ข.1) แบบแผนธุรกรรมพร้อมคำอธิบาย

(ข.2) นโยบายการดำเนินการทางด้านราคาในระยะเวลา 5 ปีที่ผ่านมา

(ข.3) คำอธิบายเกี่ยวกับการควบคุมการทำธุรกรรม (และเนื้อหาเกี่ยวกับธุรกรรมแทนที่)

(ข.4) จำนวนการชำระเงินภายในกลุ่มและใบเสร็จสำหรับแต่ละประเภทสำหรับธุรกรรมที่ถูกควบคุม รวมถึงนิติบุคคลภายในประเทศที่ล้มเหลวโดยเขตอำนาจภาษีของผู้เสียภาษีต่างชาติหรือผู้รับ

¹⁴⁰ REGULATION OF THE MINISTER OF FINANCE OF THE REPUBLIC OF INDONESIA NUMBER 213 / PMK.03 / 2016 Article 9.

(ข.5) ลักษณะของกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน รวมถึงธุรกรรมที่ถูกควบคุมแต่ละประเภท และมีความสัมพันธ์ระหว่างกัน

(ข.6) ตารางข้อมูลเกี่ยวกับใบเสร็จการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สำเนาชื่อหรือประเทศหรือเขตอำนาจ ชื่อสินค้า คุณภาพของสินค้า ปริมาณ ราคาต่อหน่วย และวันที่ขนส่ง

(ข.7) สำเนาข้อตกลงของบริษัทในเครือที่สำคัญทั้งหมด

(ค) การใช้หลัก Arm's Length รวมถึง

(ค.1) รายละเอียดการเปรียบเทียบและการวิเคราะห์หน้าที่ของผู้เสียภาษี และกิจการที่มีความสัมพันธ์กันกับเอกสารแต่ละประเภทของธุรกรรมที่ถูกควบคุม รวมถึงการเทียบเคียงการเปลี่ยนแปลงในปีที่ผ่านมา

(ค.2) คำอธิบายรายละเอียดเกี่ยวกับลักษณะธุรกิจบนพื้นฐานการวิเคราะห์เกี่ยวกับความเสี่ยงและสินทรัพย์

(ค.3) สิ่งบ่งชี้ของวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดตามประเภทของธุรกรรมพร้อมเหตุผลในการเลือก

(ค.4) สิ่งบ่งชี้ที่บริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเลือกการตรวจสอบคู่สัญญาพร้อมเหตุผล และสิ่งบ่งชี้ข้อมูลทางการเงินของบริษัทที่ขึ้นอยู่กับการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนบนพื้นฐานของกำไรขั้นต้นและกำไรสุทธิ

(ค.5) สรุปสมมติฐานที่สำคัญจากการใช้วิธีการกำหนดราคาโอน

(ค.6) อธิบายถึงเหตุผลสำหรับการดำเนินการวิเคราะห์ในหลายปี ถ้ามีความเกี่ยวข้องกัน

(ค.7) รายการและคำอธิบายของการเลือกธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุมมาเทียบเคียง (ทั้งกิจการในเครือและนอกเครือ) และข้อมูลเกี่ยวกับการชี้วัดทางการเงินที่เกี่ยวข้องกันสำหรับนิติบุคคลที่เป็นอิสระโดยขึ้นกับการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอน รวมถึงคำอธิบายของวิธีการเทียบเคียงและแหล่งที่มาของข้อมูล

(ค.8) สรุปข้อมูลทางการเงินที่ใช้วิธีการกำหนดราคาโอน รวมถึงส่วนของงบการเงินในกรณีผู้เสียภาษีมีธุรกิจมากกว่าหนึ่งลักษณะ

(ค.9) คำอธิบายในการเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาโอนโดยเปรียบเทียบกับกำไรและราคาบนพื้นฐานของหลัก Arm's length

(ค.10) คำอธิบายเปรียบเทียบและสิ่งบ่งชี้ว่าการปรับเปลี่ยนทำเพื่อผลลัพธ์การตรวจสอบ การเปรียบเทียบกับธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุม หรือทั้งสองอย่าง

(ค.11) คำอธิบายเหตุผลสำหรับการสรุปว่าธุรกรรมที่เกี่ยวข้องเป็นไปตามหลัก Arm's length ที่ใช้ในการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอน

(ค.12) สำเนาข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า (APAs) และคำวินิจฉัยทางภาษีอื่น ๆ ของเขตอำนาจภาษีภายในประเทศที่ไม่ได้เป็นคู่สัญญา แต่มีความเกี่ยวข้องในการทำธุรกรรมที่อยู่ในความควบคุมที่ได้กล่าวไว้ในข้างต้น

(ง) ข้อมูลทางการเงิน รวมถึง

(ง.1) บัญชีการเงินประจำปีของผู้เสียภาษีที่ได้ตรวจสอบแล้ว หากยังไม่ได้ตรวจสอบให้ใช้งบการเงินที่มีอยู่

(ง.2) ส่วนของงบการเงินตามลักษณะของธุรกิจแต่ละลักษณะในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีธุรกิจมากกว่าหนึ่งลักษณะ

(ง.3) ข้อมูลและตารางการจัดสรรที่เลือกถึงวิธีการใช้ข้อมูลทางการเงินกับวิธีการกำหนดราคาโอนที่อาจเชื่อมโยงกับงบการเงินประจำปี

(ง.4) สรุปตารางเวลาที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินสำหรับเปรียบเทียบการวิเคราะห์และแหล่งที่มาของข้อมูลที่ได้รับ

(จ) ข้อเท็จจริงที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเงิน แต่มีผลต่อการกำหนดราคาหรือระดับกำไร

4.3.3.3 รายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report)¹⁴¹

(ก) รายได้สะสม ภาษีและกิจกรรมทางธุรกิจในแต่ละประเทศหรือเขตอำนาจภาษี ทั้งหมดของกลุ่มธุรกิจที่เป็นสมาชิก ทั้งในประเทศและต่างประเทศ รวมถึงชื่อของประเทศหรือเขตอำนาจภาษี เงินได้ กำไร(ขาดทุน)ก่อนหักภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้ที่จ่าย ภาษีเงินได้ค้างจ่าย ทุนเรือนหุ้น รายได้สะสม จำนวนลูกจ้าง สินทรัพย์ที่มีรูปร่างอื่น ๆ ที่นอกเหนือจากเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด

(ข) รายชื่อสมาชิกของกลุ่มธุรกิจที่มีความสัมพันธ์กันและกิจกรรมหลักทางธุรกิจในแต่ละประเทศหรือเขตอำนาจภาษี

สำหรับรูปแบบการยื่นรายงานข้อมูลในประเทศอินโดนีเซียสำหรับการจัดเก็บภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีเงินได้นั้นมีความคล้ายคลึงกับประเทศไทย เนื่องจากการยื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับเอกสารการกำหนดราคาโอนใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลที่มีหน้าที่ในการยื่นรายงานข้อมูลสำหรับการจัดเก็บภาษีศุลกากรนั้นมีลักษณะคล้ายคลึงกันโดยกำหนดให้บุคคลธรรมดาที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรต้องยื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างกันด้วย

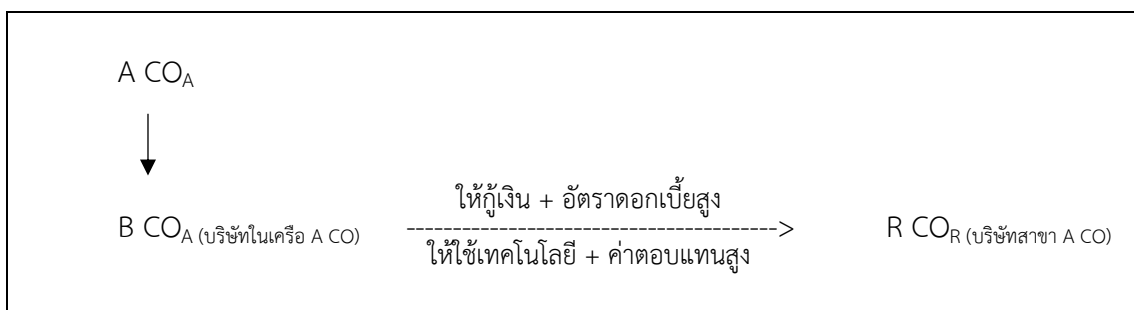
แต่อย่างไรก็ตาม ประเทศอินโดนีเซียมีมติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนที่เคยมีการฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาล เช่น

คดี Put-70118/PP/M.IA/15/2016 (18 April 2016) เป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ กำหนดราคาโอนในรูปแบบของค่าตอบแทนจากการใช้ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างคือเครื่องหมายการค้าที่ติดอยู่บนตัวของสินค้า และค่าตอบแทนจากการใช้เทคโนโลยีจากอีกประเทศหนึ่ง ศาลพิจารณาแล้ว เห็นว่ามีการกำหนดราคาโอนขึ้นจริงจึงให้ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าวปรับค่าตอบแทนจากการใช้ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างและเทคโนโลยีให้ถูกต้อง อีกทั้งยังต้องเสียภาษีให้ถูกต้องอีกด้วย¹⁴²

¹⁴¹ REGULATION OF THE MINISTER OF FINANCE OF THE REPUBLIC OF INDONESIA NUMBER 213 / PMK.03 / 2016 Article 10.

¹⁴² The Law Reviews, *The Transfer Pricing Law Review - INDONESIA*[online], Available from: <https://thelawreviews.co.uk/edition/the-transfer-pricing-law-review-edition-3/1195432/indonesia?fbclid=IwAR1s-LSRxEmnBdSPmD9D4X2ads4gsMSkPTioEgoPX7VXe6sEXB9bMKKbZCI>.

สำหรับกรณีตัวอย่างที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนในสินค้าบุหรี่ยาสูบ¹⁴³ นั้น เป็นกรณีตัวอย่างเดียวกับประเทศอังกฤษเนื่องจากบริษัท R ที่ตั้งอยู่ในประเทศ R เป็นบริษัทสาขาของบริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทสำนักงานใหญ่ที่ตั้งอยู่ในประเทศ A จากการศึกษาค้นพบว่าบริษัท R ต้องจ่ายค่าตอบแทนจากการใช้เทคโนโลยีเป็นจำนวนมากให้กับบริษัท B ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศ A และเป็นบริษัทในเครือของบริษัท จึงทำให้บริษัท R ในประเทศ R มีรายได้สุทธิต่ำอันเนื่องมาจากวิธีการกำหนดราคาโอนโดยใช้รูปแบบของการใช้เทคโนโลยี เพื่อส่งกำไรไปยังบริษัทที่ตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง โดยสรุปเป็นภาพที่ 31 ได้ดังนี้



ภาพที่ 31 ตัวอย่างการกำหนดราคาโอนในประเทศอินโดนีเซีย

¹⁴³ Tax Justice Network, ASHES TO ASHES HOW BRITISH AMERICAN TOBACCO AVOIDS TAXES IN LOW AND MIDDLE INCOME COUNTRIES, p. 35-41.

บทที่ 5

วิเคราะห์การนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคล ที่มีความสัมพันธ์กันประกอบการพิจารณาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ในปัจจุบันประเทศไทยมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีสรรพสามิตเป็นจำนวนมาก เนื่องจากในอดีตการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับผู้ประกอบการนำเข้าสินค้าตามพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีวิธีการคำนวณภาษีสรรพสามิตจากสินค้านำเข้าในอัตราภาษีตามมูลค่า โดยคำนวณจากราคาซี.ไอ.เอฟ.ของสินค้า อกรขาเข้า และค่าธรรมเนียมอื่นที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม แล้วจึงคูณด้วยอัตราภาษีสรรพสามิตย่อมเปิดช่องว่างให้มีการกำหนดราคาโอนระหว่างบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกันโดยสำแดงราคาซี.ไอ.เอฟ.ต่ำกว่าต้นทุนที่แท้จริง กฎหมายสรรพสามิตจึงจำเป็นต้องมีการแก้ไข และได้ประกาศใช้บังคับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 แต่กฎหมายฉบับดังกล่าวยังมีช่องว่างบางประการจึงทำให้เกิดการกำหนดราคาโอนในสินค้าที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

5.1 ปัญหาของกฎหมายภาษีสรรพสามิต

กฎหมายภาษีสรรพสามิตในปัจจุบัน อาทิเช่น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 กฎกระทรวง และประกาศกระทรวงที่เกี่ยวข้องกับภาษีสรรพสามิตยังมีช่องว่างในการจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิต เนื่องจากไม่มีกฎหมายภาษีสรรพสามิตฉบับใดบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต ยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือเอกสารเกี่ยวกับการกำหนด ราคาโอนแก่กรมสรรพสามิต จึงทำให้ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตบางรายกำหนดราคาโอนต่ำกว่า ที่ควรจะเป็นเพื่อเลี่ยงภาษีได้ อีกทั้งการกำหนดราคาโอนดังกล่าวทำให้กรมสรรพสามิตจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิตได้อย่างไม่ทั่วถึงจึงเป็นกรณีที่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมและแสดงให้เห็นถึง ประสิทธิภาพของกฎหมายภาษีสรรพสามิตอีกด้วย

5.1.1 การยื่นข้อมูลต่อกรมสรรพสามิตในปัจจุบัน

แบบรายงานข้อมูลของบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตนั้นยังมีข้อมูลไม่เพียงพอต่อการพิจารณาการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ เนื่องจากราคาขายปลีกแนะนำเป็นฐานภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต เกิดจากผู้ประกอบการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำขึ้นมา แต่ต้องพิจารณาจากต้นทุนการผลิต ค่าบริหารจัดการ และกำไรมาตรฐาน ซึ่งจะต้องไม่ต่ำกว่าราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายในตลาดปกติ การพิจารณาต้นทุนการผลิตและค่าบริหารจัดการ อาจถูกแสดงให้ต่ำกว่าความเป็นจริงได้เพื่อกำหนดราคาโอนให้ต่ำกว่าความเป็นจริงและส่งผลให้เสียภาษีในจำนวนที่น้อยที่สุดในประเทศที่นำเข้า โดยผลกำไรหรือส่วนต่างจากการกำหนดราคาให้ต่ำกว่าความเป็นจริงนั้นจะนำกำไรไปรวมกับกำไรที่อยู่ในประเทศที่เสียภาษีต่ำกว่าประเทศที่นำเข้า

สำหรับประเทศไทย หากสินค้าชนิดใดที่อยู่ภายใต้กฎหมายภาษีสรรพสามิตมีการกำหนดราคาโอน ย่อมส่งผลถึงรายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วแต่กรณีลดน้อยลง เนื่องจากหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้านำเข้าที่อยู่ภายใต้กฎหมายภาษีสรรพสามิต อาทิเช่น สินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน สินค้าเครื่องตีมี สินค้าเครื่องใช้ไฟฟ้า สินค้าแบตเตอรี่ สินค้าแก้วและเครื่องแก้ว สินค้ารถยนต์ สินค้ารถจักรยานยนต์ สินค้าเรือ สินค้าผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง สินค้าพรมและสิ่งทอปูพื้นอื่น ๆ สินค้าหินอ่อนและหินแกรนิต สินค้าสารทำลายชั้นบรรยากาศ สินค้าสุรา สินค้ายาสูบ สินค้าไฟ เป็นต้น ยังไม่มีกฎหมายกำหนดให้ยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ต้องแสดงถึงหลักเกณฑ์การกำหนดราคาโอน งบการเงินของกลุ่มบริษัทข้ามชาติหรือบริษัทในเครือเดียวกันที่ตั้งอยู่ในแต่ละประเทศมายื่นต่อกรมสรรพสามิต ซึ่งแบบรายงานข้อมูลที่ต้องยื่นในปัจจุบันสำหรับผู้ประกอบอุตสาหกรรมตามแบบรายงานภาษีสรรพสามิต ภส. 03-07 และแบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ ภส. 02-01 สำหรับผู้ประกอบการสถานบริการตามแบบรายงานภาษีสรรพสามิต ภส. 03-08 และแบบแจ้งราคาค่าบริการ ภส. 02-02 สำหรับผู้นำเข้าตามแบบใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม กศก. 99/1 สรุปเป็นตารางที่ 2 และ 3 ได้ดังนี้

ตารางที่ 2 รายการในแบบที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

กรณีผู้ประกอบการอุตสาหกรรม	กรณีผู้นำเข้า	กรณีผู้ประกอบการสถานบริการ
แบบ ภส.03-07	แบบ กศก. 99/1	แบบ ภส.03-08
ชื่อผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้เสียภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต	ผู้นำของเข้า เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ประเภทใบอนุญาตสินค้า เลขที่ใบอนุญาตสินค้า ชื่อและเลขที่บัตรปฏิบัติพิธีการ ตัวแทนออกของ	ชื่อผู้ประกอบการสถานบริการหรือผู้เสียภาษี ชื่อสถานบริการ เลขทะเบียนสรรพสามิต และสถานที่ตั้ง
วันที่ที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม หรือวันที่ยื่นชำระภาษี	วันที่นำเข้า วิธีการนำเข้า ชื่อยานพาหนะ หรือชื่อสายการบิน เที่ยวบิน วันที่ยื่นใบอนุญาต	เดือนที่เกิดความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษี
ลำดับรายการสินค้าที่ยื่นชำระภาษี	เลขที่บัญชีราคาสินค้า เลขที่ชำระภาษีอากร/ประกัน เลขที่ใบตราส่ง เงินประกัน	ลำดับรายการที่ยื่นชำระภาษี
ประเภทสินค้า	ชนิดของ เครื่องหมายและเลขหมายหีบห่อ จำนวน และลักษณะหีบห่อ รหัสประเทศกำเนิด รหัสประเทศต้นทางที่บรรทุก รหัสท่าเรือที่นำเข้า รหัสสถานที่ตรวจปล่อย จำนวนหีบห่อรวม	ประเภทบริการ
ชื่อสินค้า แบบหรือรุ่น ดีกรี ความหวาน ขนาด ปริมาณสินค้าทั้งหมด ราคาขายปลีกแนะนำ	รายการที่สำแดง ประเภทพิกัด รหัสหน่วยสถิติ รหัสสิทธิพิเศษ ราคาของ (เงินตราต่างประเทศ) ราคาของ (บาท) น้ำหนักสุทธิ ปริมาณ	ชื่อและชนิดของการบริการ ขนาดพื้นที่หรือปริมาณ การใช้บริการ ราคาค่าบริการ และมูลค่าการบริการ
อัตราภาษีสรรพสามิต	อัตราอากรขาเข้า อากรขาเข้าที่ชำระ	อัตราภาษีสรรพสามิต

กรณีผู้ประกอบการ	กรณีผู้นำเข้า	กรณีผู้ประกอบการสถานบริการ
แบบ ภส.03-07	แบบ กศก. 99/1	แบบ ภส.03-08
ภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสียจริง	รหัสสินค้าสรรพสามิต อัตราภาษีสรรพสามิต ภาษีสรรพสามิต	ภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าและตามปริมาณ
จำนวนภาษีเก็บเพิ่มเพื่อราชการส่วนท้องถิ่นร้อยละ 10	ภาษีเพื่อมหาดไทย	จำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระของแต่ละ รายการ
จำนวนภาษีสรรพสามิตและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อ ราชการส่วนท้องถิ่นรวมทุกรายการ	ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีมูลค่าเพิ่ม	ผลรวมจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระ ทุกรายการ
จำนวนภาษีสรรพสามิตสำหรับวัตถุดิบหรือ ส่วนประกอบกรณีที่มีสิทธิหักลดหย่อน	ค่าธรรมเนียมและภาษีอื่น ๆ	จำนวนเบี้ยปรับ
ภาษีคงเหลือจากที่ได้หักลดหย่อนภาษีแล้ว	รวมค่าภาษีอากรทั้งสิ้น	จำนวนเงินเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บ
จำนวนเบี้ยปรับ	อัตราแลกเปลี่ยน	จำนวนของผลรวมจำนวนเงินภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มรวมกัน
จำนวนเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน	ใบอนุญาตนำเข้าหรือหนังสือรับรอง	จำนวนเงินภาษีที่เรียกเก็บเพิ่มเพื่อราชการ ส่วนท้องถิ่นร้อยละ 10
จำนวนของภาษีคงเหลือ	หมายเหตุ	ผลรวมของจำนวนเงินภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และจำนวนเงินภาษีที่เรียกเก็บเพิ่มเพื่อ ราชการส่วนท้องถิ่น
จำนวนภาษีที่ได้มีการคืน		จำนวนภาษีที่ได้มีการคืน

กรณีผู้ประกอบการ	กรณีผู้นำเข้า	กรณีผู้ประกอบการสถานบริการ
แบบ ภส.03-07	แบบ กศก. 99/1	แบบ ภส.03-08
ผลรวมของภาษีสรรพสามิตและผลรวมของภาษี เก็บเพิ่มเพื่อราชการส่วนท้องถิ่น		ผลลัพธ์ของจำนวนเงินภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม จำนวนเงินภาษีที่เรียกเก็บเพิ่มเพื่อราชการ ส่วนท้องถิ่น และจำนวนภาษีที่ได้มีการคืน
ผลรวมของภาษีสรรพสามิตและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อ ราชการส่วนท้องถิ่น		เลขที่ใบเสร็จรับเงิน วัน เดือน ปี ที่รับค่าภาษี และ ลงชื่อเจ้าพนักงานผู้รับเงินภาษี
รายละเอียดของใบเสร็จรับเงิน		

ที่มา: แบบรายงานภาษีสรรพสามิต ภส. 03-07 แบบรายงานภาษีสรรพสามิต ภส. 03-08 แบบใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม กศก. 99/1.

ตารางที่ 3 รายการในแบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำและแบบแจ้งราคาค่าบริการ

กรณีผู้ประกอบการ	กรณีผู้นำเข้า	กรณีผู้ประกอบการสถานบริการ
แบบ ภส.02-01		แบบ ภส.02-02
ชื่อผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า		ชื่อผู้ประกอบการสถานบริการหรือผู้เสียภาษี
จำนวนรายการสินค้าที่แจ้งราคา		จำนวนรายการบริการที่แจ้งราคา
ประเภทพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต		ประเภทพิกัดบริการ
ชนิดสินค้า		ประเภทค่าบริการ

กรณีผู้ประกอบการอุตสาหกรรม	กรณีผู้นำเข้า	กรณีผู้ประกอบการกิจการสถานบริการ
แบบ ภส.02-01		แบบ ภส.02-02
ตราสินค้า		ราคาค่าบริการต่อหน่วย (บาท)
แบบหรือรุ่นสำหรับกรณีรถยนต์หรือแบตเตอรี่		หมายเหตุ
ขนาดของสินค้าที่แจ้งราคาต่อหน่วย		
หน่วยนับของสินค้า		
รหัสสินค้าที่แจ้งราคา		
รายละเอียดเกี่ยวกับดีกรีสำหรับสุรา ความหวานสำหรับเครื่องดื่ม Co2 มวนสำหรับบุหรี่ยีกาแรต กรัม สำหรับยาเส้น ยาปรุง บุหรี่ซิการ์		
ต้นทุนการผลิต		
ค่าบริหารจัดการ		
กำไรมาตรฐาน		
ราคาขายปลีกแนะนำที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม		
หมายเหตุ		

ที่มา: แบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ ภส. 02-01 แบบแจ้งราคาค่าบริการ ภส. 02-02.

จากตารางที่ 2 และ 3 เห็นได้ว่าแบบรายการที่ต้องแสดงเพื่อเสียภาษีสรรพสามิตนั้นยังมีช่องว่างเนื่องจากไม่สามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาวิเคราะห์ถึงการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำในกรณีที่มีการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติได้ เนื่องจากมีรายละเอียดไม่เพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงและปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดราคารูปแบบการกำหนดราคาโอน เช่น โครงสร้างการทำธุรกรรมของบริษัทโดยเฉพาะอย่างยิ่งในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เนื่องจากบริษัทในเครือเดียวกันซึ่งสถานที่ตั้งอยู่หลากหลายประเทศอาจกำหนดราคาให้ต่ำกว่าหรือสูงกว่าความเป็นจริงโดยไม่สุจริตได้ ซึ่งอาศัยวิธีการกำหนดราคาโอนในรูปแบบต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นการซื้อขาย การกู้ยืมเงิน การให้ใช้เทคโนโลยี และโอนราคาผ่านค่าตอบแทนจากการใช้เทคโนโลยี ค่าอภินิหารหวังโซ่อบทานสำหรับสินค้าและบริการ ข้อมูลเกี่ยวกับตลาดหลักทางภูมิศาสตร์ที่ส่งผลต่อการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ เป็นต้น

การที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีหน้าที่ยื่นแบบตามรายงานภาษีสรรพสามิต ภส. 03-07 และแบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ ภส. 02-01 ที่กำหนดให้แสดงข้อมูลเพียงชื่อสินค้า ชนิดของสินค้า ขนาดของสินค้า ปริมาณสินค้าที่เสียภาษี ราคาขายปลีกแนะนำที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราภาษีสรรพสามิตที่ใช้ จำนวนภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสีย และภาษีท้องถิ่น แต่ข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลหรือรายละเอียดเพียงตัวสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร จึงทำให้กรมสรรพสามิตไม่มีข้อมูลเพียงพอในการพิจารณาและวิเคราะห์ราคาขายปลีกแนะนำ

ในกรณีของผู้ประกอบกิจการสถานบริการที่มีหน้าที่ยื่นตามแบบรายงานภาษีสรรพสามิต ภส. 03-08 และแบบแจ้งราคาค่าบริการ ภส. 02-02 ที่กำหนดให้แสดงเพียงข้อมูลทั่วไป ไม่ว่าจะเป็นจำนวนรายการบริการที่แจ้งราคา ประเภทที่พักบริการ ประเภทค่าบริการ ราคาค่าบริการต่อหน่วย (บาท) ก็ไม่อาจมีข้อมูลเกี่ยวกับโครงสร้างการทำธุรกรรมในบริษัทได้ การกำหนดราคาค่าบริการอาจกำหนดในอัตราที่ต่ำโดยแยกออกจากค่าบริการในส่วนอื่น ๆ จึงทำให้การแสดงค่าบริการเพื่อเสียภาษีสรรพสามิตไม่ตรงกับความเป็นจริงได้

ในกรณีของผู้นำเข้าที่มีหน้าที่ยื่นตามแบบใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม กศก. 99/1 และแบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ ภส. 02-01 ที่กำหนดให้แสดงข้อมูลเกี่ยวกับสินค้า วิธีของการนำเข้า ภาษีต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ราคาขายปลีกแนะนำที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีท้องถิ่น แต่ข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลหรือรายละเอียดเพียงตัวสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร

อีกทั้งยังไม่มีรายละเอียดเกี่ยวกับการทำธุรกรรมในบริษัทข้ามชาติเพื่อวิเคราะห์ความเป็นไปได้ของราคาขายปลีกแนะนำ เนื่องจากบริษัทข้ามชาติอาจกำหนดราคาขายปลีกแนะนำที่ต่ำกว่าหรือสูงกว่า โดยไม่สุจริตซึ่งอาศัยช่องว่างของกฎหมายผ่านการกำหนดราคาโอนในรูปแบบต่าง ๆ ได้ อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำอยู่ภายใต้กฎกระทรวง การพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 ข้อ 8 ประกอบกับข้อ 4 โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 17 (1) มีข้อจำกัดว่าการตรวจสอบตามราคาปกติต้องตรวจสอบจากราคาศุลกากรซึ่งเป็นราคาตามกลไกของระบบราคาแกตต์ การนำสินค้าเข้ามาในประเทศไทยต้องนำของมาผ่านพิธีการศุลกากร มีการประเมินราคาศุลกากรตามกฎกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งมีด้วยกันทั้งสิ้น 6 วิธี โดยการประเมินราคาศุลกากรโดยใช้ราคาซื้อขายของที่น่าเชื่อถือจากราคาดำเนินการที่สามารถตรวจสอบได้จากใบขนสินค้าและใบ Invoice สำหรับต้นทุนนี้เองคือราคาขายปลีกแนะนำ ดังนั้นหากผู้นำเข้าสำแดงราคาขายปลีกแนะนำเป็นเท็จย่อมมีความผิดฐานสำแดงเท็จตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 202 อีกด้วย

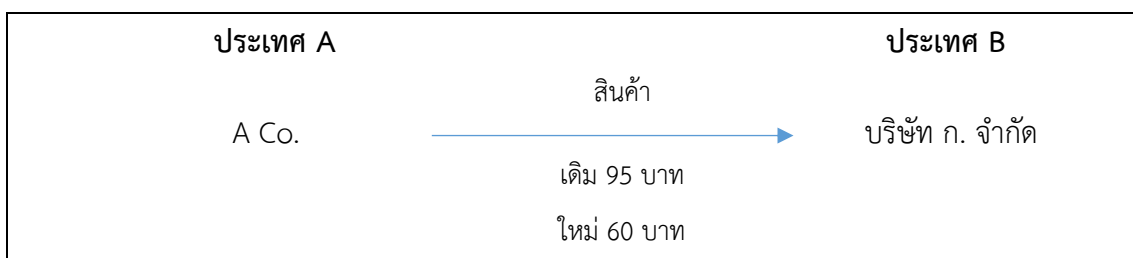
ทั้งนี้ การไม่ยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่กำหนดให้ต้องแสดงข้อมูลภาพรวม โครงสร้างของกลุ่มบริษัท ธุรกรรมต่าง ๆ ต่อกรมสรรพสามิตโดยตรงอาจเป็นช่องว่างและจูงใจให้บริษัทข้ามชาติบางรายโอนราคาไปยังประเทศที่ต้องเสียภาษีในจำนวนภาษีที่น้อยกว่าได้ ส่งผลให้รัฐบาลมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีได้น้อยลง ในขณะที่เดียวกันการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีวัตถุประสงค์เพื่อจำกัดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือย สินค้าที่ส่งผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี สินค้าที่กระทบต่อสิ่งแวดล้อม แต่การกำหนดราคาโอนดังกล่าวทำให้ราคาของสินค้าถูกลง ผู้บริโภคจึงสามารถเข้าถึงได้ง่ายมากขึ้น กฎหมายสรรพสามิตจึงควรกำหนดให้มีการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

5.1.2 กรณีศึกษาการกำหนดราคาโอน

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้กำหนดฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตจากราคาขายปลีกแนะนำ แต่กรมสรรพสามิตยังมีข้อมูลหรือรายละเอียดไม่เพียงพอต่อการพิจารณาและวิเคราะห์ความเป็นไปได้ของการกำหนดราคาโอน จึงมีข้อสงสัยว่าบริษัทข้ามชาติบางราย

เข้าข่ายพฤติกรรมที่แสดงได้ว่าการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือด้วยตนเองตามข้อมูลที่ได้รับมาและพิจารณาตามหลักวิชาการดังเช่นกรณีที่ศึกษาครั้งนี้

A Co. ตั้งอยู่ในประเทศ A มีวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต โดยมีบริษัท ก. จำกัด เป็นบริษัทในเครือซึ่งตั้งอยู่ในประเทศ B ทำหน้าที่นำเข้าสินค้าที่ผลิตจาก A Co. เข้ามายังประเทศ B และจำหน่ายในประเทศ B และมีเหตุผิดปกติเนื่องจากปรากฏข้อเท็จจริงว่าบริษัท ก. จำกัด ได้จำหน่ายสินค้าดังกล่าวโดยมีการปรับราคาขายปลีกลงมาให้อยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีสรรพสามิตที่น้อยที่สุดก่อนพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับดังที่ปรากฏในภาพที่ 30 ดังนี้



ภาพที่ 32 ตัวอย่างการประกอบธุรกิจของ A Co. และบริษัท ก. จำกัด

สำหรับข้อมูลงบการเงินของ A Co. และบริษัท ก. จำกัด ในปี 2560 และ 2561 ปรากฏดังนี้

ตารางที่ 4 งบการเงิน

	A Co.		บริษัท ก. จำกัด	
	2560	2561	2560	2561
รวมสินทรัพย์	18,511,390	19,364,206	94,285	7,082,503,776
กำไรก่อนภาษีเงินได้	1,595,450	3,136,024	(50,380)	(39,898,619)
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	1,585,257	3,094,737	(50,380)	(39,898,619)

จากข้อมูลดังกล่าวและวิเคราะห์ตามหลักวิชาการ ซึ่งข้อเท็จจริงปรากฏว่า บริษัท ก. จำกัด เป็นผู้นำเข้าสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตจาก A Co. จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศ A ประกอบกับบริษัท ก. จำกัด เป็นบริษัทในเครือของ A Co. ถือได้ว่าบริษัท ก. จำกัด และ A Co. เป็น

นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เมื่อ บริษัท ก. จำกัด นำสินค้าเข้ามายังประเทศ B ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อนำของเข้าสำเร็จตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 21 วรรคหนึ่ง (2) โดยฐานภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าให้ถือตามราคาขายปลีกแนะนำ และสินค้าดังกล่าวมีอัตราภาษีต่างกันคือ ราคาขายปลีกแนะนำต่ำกว่า 60 บาท ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 หากราคาขายปลีกแนะนำมากกว่า 60 บาท ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 40 การที่บริษัท ก. จำกัด ขายสินค้าราคา 95 บาทก่อนพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 บังคับใช้ ซึ่งอยู่ภายใต้ต้นทุนปกติ และขายสินค้าดังกล่าวในราคา 60 บาทภายหลังจากมีพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 จึงมีข้อสงสัยว่าราคาที่กำหนดภายหลังจากมีพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 อยู่ในพื้นฐานธุรกรรมปกติหรือไม่ โดยการตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำอยู่ภายใต้กฎกระทรวง การพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 ข้อ 8 ประกอบข้อ 4 โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 17 (1) มีข้อจำกัดว่าการตรวจสอบตามราคาปกติต้องตรวจสอบจากราคาศุลกากรซึ่งเป็นราคาตามกลไกของระบบราคาแกตต์ (GATT Valuation)¹⁴⁴ ซึ่งถือตามราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ ต้องแจ้งราคา ซี.ไอ.เอฟ. ต่อกรมศุลกากร ประกอบกับการที่บริษัท ก. จำกัด ขายสินค้าในราคา 60 บาท ทำให้มีส่วนแบ่งทางการตลาดเพิ่มขึ้น ปริมาณการขายเพิ่มขึ้น ย่อมส่งผลให้กำไรเพิ่มขึ้น แต่กำไรของบริษัท ก. จำกัด กลับขาดทุนมากขึ้น ส่วนกรณีของรวมสินทรัพย์ที่มีการรวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัท ก. จำกัด ในระยะเวลาก่อนและหลังจากการปรับราคาขายปลีกแนะนำแล้ว รวมสินทรัพย์ของบริษัท ก. จำกัด ในปี 2561 มีจำนวนเพิ่มขึ้นเป็นอย่างมากจากปี 2560 ในขณะที่กำไรสุทธิยังขาดทุน ประกอบกับกำไรสุทธิของ A Co. ในปี 2561 เพิ่มขึ้นเกือบสองเท่าของปี 2560 จึงมีข้อสงสัยว่า A Co. และบริษัท ก. จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกันอาจมีการกำหนดราคาโอน อันส่งผลต่อระบบเศรษฐกิจระหว่างประเทศและรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐเนื่องจากการประเมินราคาซื้อขายของนำเข้าและคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากราคาขายปลีกแนะนำ

ข้อสังเกต การกำหนดราคาขายปลีกแนะนำลดลงจากเดิม ทำให้มีส่วนแบ่งการตลาดมากขึ้น ส่งผลให้กำไรของบริษัทเพิ่มขึ้น แต่ปรากฏว่าบริษัทขาดทุนมากขึ้น ก็อาจเป็นกรณีที่น่าสงสัยว่า อาจมีการกำหนดราคาโอน ในทางกลับกันหากการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำลดลงจากเดิม ทำให้

¹⁴⁴ ระบบราคาแกตต์ (GATT Valuation) ได้แก่ ราคาซื้อขายของที่นำเข้า ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน ราคาหักทอน ราคาคำนวณ และราคาย้อนกลับ

มีส่วนแบ่งการตลาดมากขึ้น ส่งผลให้กำไรของบริษัทเพิ่มขึ้น และปรากฏข้อเท็จจริงว่าบริษัทมีกำไรเพิ่มขึ้น ก็อาจเป็นกรณีที่น่าสงสัยว่าเป็นการทุ่มตลาดโดยต้องพิจารณาตามมาตรการตอบโต้การทุ่มตลาดภายใต้ WTO หรือ GATT (Anti-Dumping Measures) ประกอบกับพระราชบัญญัติการตอบโต้การทุ่มตลาดและการอุดหนุนซึ่งสินค้าจากต่างประเทศ พ.ศ. 2542

ดังนั้น หน่วยงานที่มีความเกี่ยวข้องควรเข้าไปตรวจสอบการทำธุรกรรมดังกล่าว หากมีการกำหนดราคาโอนขึ้นจริง ก็อาจก่อให้เกิดความเสียหายและเศรษฐกิจระหว่างประเทศได้ ทั้งนี้ การนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาใช้กับกรมสรรพสามิตโดยตรงอาจเป็นวิธีหนึ่งสำหรับการตรวจสอบการทำธุรกรรมระหว่างประเทศได้ เนื่องจากมีการรายงานและแสดงข้อมูลในภาพรวมของกลุ่มบริษัท โครงสร้างของบริษัทหรือการดำเนินกิจการ และธุรกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ทำให้กรมสรรพสามิตมีข้อมูลเพียงพอในการวิเคราะห์ความเป็นไปได้ของการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ และมีการตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

5.2 ความไม่สอดคล้องกับหลักภาษีสรรพสามิตที่ดี

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่เก็บนอกเหนือไปจากภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่ดีมีประสิทธิภาพมักมาจากกฎหมายภาษีสรรพสามิตที่ดี โดยกฎหมายภาษีสรรพสามิตที่ดีจะต้องมีความแน่นอน ประหยัด เป็นธรรม อีกทั้งยังต้องมีประสิทธิภาพในการบริหาร แต่สำหรับกฎหมายภาษีสรรพสามิตในประเทศไทย ได้กำหนดอัตราภาษีสรรพสามิตที่แตกต่างกันและไม่มีการกำหนดให้ผู้ที่มิหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตยื่นแบบรายงานข้อมูลบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือกลุ่มบริษัทข้ามชาติต่อกรมสรรพสามิต จึงอาจก่อให้เกิดช่องว่างและทำให้มีการเลี่ยงภาษีได้ สำหรับการกำหนดอัตราภาษีสรรพสามิตที่แตกต่างกันในสินค้าประเภทเดียวกันย่อมขัดต่อหลักความเป็นธรรมและกรณีที่กฎหมายภาษีสรรพสามิตไม่ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตยื่นแบบรายงานข้อมูลนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันย่อมทำให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตไม่มีประสิทธิภาพอีกด้วย

5.2.1 ความไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม

สำหรับกฎหมายภาษีสรรพสามิต คือ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต กฎกระทรวงกำหนด พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตและบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตได้กำหนดใช้ ราคาขายปลีกแนะนำเป็นฐานภาษีสรรพสามิตและมีอัตราภาษีสรรพสามิตที่แตกต่างกันในสินค้า ประเภทเดียวกัน อีกทั้งไม่มีการกำหนดให้ต้องยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน จึงทำให้ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าบางรายไม่ต้องการเสียภาษีเป็นจำนวนมาก บริษัทข้ามชาติที่มีขนาดใหญ่ย่อมมีความสามารถจัดทำธุรกรรมที่อาจส่งผลกระทบต่อราคาขายปลีกแนะนำได้ จากการแบ่งราคาส่วนหนึ่งจากราคาขายปลีกแนะนำเปลี่ยนไปในรูปแบบของดอกเบี้ย ค่าบริการ หรือ ค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่สูงเกินกว่าปกติวิสัยที่พึงกระทำต่อกันหรือที่เรียกกันว่า การกำหนดราคาโอน อันสืบเนื่องมาจากการใช้ช่องว่างของกฎกระทรวง การพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 17(1) ที่ไม่มีการกำหนดให้ยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันโดยตรงต่อกรมสรรพสามิต เพื่อตรวจสอบความเป็นไปได้ของการกำหนดราคาโอนจากการใช้ราคาขายปลีกแนะนำ ส่งผลให้ ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตดังกล่าวเสียภาษีสรรพสามิตในจำนวนต่ำกว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษี สรรพสามิตรายอื่นที่จำหน่ายสินค้าประเภทเดียวกันที่ไม่มีการกำหนดราคาโอน ด้วยเหตุนี้เอง จึงขัดต่อหลักความเป็นธรรม

5.2.2 ความไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพ

หลักความมีประสิทธิภาพในการบริหาร¹⁴⁵ ที่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิตได้นั้น กฎหมายต้องให้อำนาจแก่หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอย่างเพียงพอ การที่กฎหมายสรรพสามิตไม่ได้กำหนดให้ต้องยื่นแบบรายงานข้อมูลนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือ กลุ่มบริษัทข้ามชาติด้วยตนเอง ย่อมก่อให้เกิดช่องว่างสำหรับการเสียภาษี รัฐจึงมีรายได้ลดลงจากการ

¹⁴⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 51.

จัดเก็บภาษี และทำให้การตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำสำหรับสินค้าที่นำเข้าไม่มีประสิทธิภาพ เนื่องจากกรมศุลกากรไม่มีอำนาจตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำเพราะอำนาจดังกล่าวเป็นอำนาจของกรมสรรพสามิต อีกทั้ง การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในอัตราที่แตกต่างกันในสินค้าประเภทเดียวกัน ทำให้ผู้ประกอบการบางรายหรือผู้นำเข้าลดราคาขายปลีกแนะนำลงในสินค้าบางประเภทที่อยู่ภายใต้กฎหมายภาษีสรรพสามิต ทำให้ผู้บริโภคสามารถเข้าถึงได้ง่าย ซึ่งขัดต่อวัตถุประสงค์ของภาษีสรรพสามิตที่ต้องการลดจำนวนการบริโภค ด้วยเหตุนี้เอง กฎหมายภาษีสรรพสามิตในปัจจุบันจึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการบริหาร

5.3 การนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลมาปรับใช้

เมื่อเทคโนโลยีและรูปแบบของการค้าระหว่างประเทศมีการเปลี่ยนแปลงไปจากอดีต ทำให้แต่ละประเทศหาแนวทางแก้ไขหรือลดปัญหาของการเลี่ยงภาษีโดยการกำหนดราคาโอน องค์กรที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีจึงต้องหามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีในรูปแบบต่าง ๆ องค์กรเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ได้เห็นถึงความสำคัญของปัญหาการกำหนดราคาโอนจึงได้กำหนดแผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกีดกันฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS) แผนปฏิบัติการที่ 13 หรือที่เรียกกันว่า BEPS Action Plan 13 เพื่อลดปัญหาการกำหนดราคาโอนในกลุ่มบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

จากการศึกษาตัวอย่างประเทศที่นำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาปรับใช้พบว่า ประเทศซาอุดีอาระเบียได้นำแนวทางดังกล่าวมาปรับใช้โดยกำหนดรายละเอียดข้อมูลที่ต้องแสดงอยู่บนพื้นฐานของ BEPS Action Plan 13 และมีการเพิ่มรายการข้อมูลการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมและศักยภาพ (SWOT Analysis) ในแบบรายงานข้อมูลดังกล่าว ซึ่งมีความแตกต่างจากประเทศอังกฤษและประเทศอินโดนีเซียที่ไม่ได้กำหนดให้ต้องแสดงรายการข้อมูลดังกล่าว แม้ประเทศซาอุดีอาระเบีย ประเทศอังกฤษและประเทศอินโดนีเซียมีหน่วยงานเดียวหรือหลายหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภท แต่หลักการที่เกี่ยวข้องกับการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันคือ หลักการรักษาความลับทางภาษีที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะเก็บข้อมูลไว้เป็นความลับและไม่เปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะ ก็มีข้อยกเว้น

สำหรับกรณีเพื่อประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษี ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า การจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ดังเช่นภาษีสรรพสามิตที่ใช้ฐานภาษีจากราคาขายปลีกที่มีความเกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนและ ส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ย่อมสามารถขอรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลจากหน่วยงาน ที่จัดเก็บภาษีเงินได้มาพิจารณาในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพได้

สำหรับประเทศไทยได้นำแนวทางในการป้องกันการกำหนดราคาโอนไว้โดยการยื่นแบบ รายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน 2 รูปแบบ ได้แก่ เอกสารราคาโอนของกลุ่ม บริษัท (Master file) เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) และรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report) โดยอยู่บนพื้นฐานของ BEPS Action Plan 13 มากำหนดไว้ใน ประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ และมาตรา 71 ตรี ซึ่งใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วน กรมศุลกากรมีกฎหมายที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ที่สามารถตรวจสอบการทำธุรกรรมสำหรับสินค้า นำเข้าและส่งออกโดยกำหนดให้บุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมต่าง ๆ มีหน้าที่ต้อง แจ้งข้อมูลต่อกรมศุลกากร แต่สำหรับกรมสรรพสามิตยังไม่มีกฎหมายภาษีสรรพสามิตฉบับใดที่ กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตหรือบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมกับบริษัทที่มี หน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตยื่นแบบรายงานข้อมูลของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันประกอบการจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิต การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจึงมีช่องว่างก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษีได้ เราจึงจำเป็นต้อง วิเคราะห์และเปรียบเทียบแนวทางการป้องกันการเลี่ยงภาษีดังนี้

5.3.1 ตาม BEPS Action Plan 13

องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ได้กำหนดแนวทาง ในการป้องกันการกำหนดราคาโอนไว้โดยการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มี ความสัมพันธ์กันใน BEPS Action Plan 13 เพื่อให้หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมีข้อมูลในการ วิเคราะห์ความเหมาะสมของราคาโอนระหว่างบริษัทนิติบุคคลในประเทศหนึ่งกับบริษัทนิติบุคคล

ในอีกประเทศหนึ่ง เห็นได้ว่าเป็นการทำให้มีความโปร่งใส¹⁴⁶ทางด้านข้อมูลที่จะนำมาวิเคราะห์ แต่หน่วยงานที่มีข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ดังกล่าวยังมีหน้าที่เก็บรักษาความลับ¹⁴⁷ ของข้อมูล เช่น การรักษาความลับทางการค้าโดยไม่เปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะอันส่งผลกระทบต่อการดำเนิน ทางการค้าของกิจการนั้น ๆ

5.3.1.1 รูปแบบของการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคล

องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ได้กำหนดให้บริษัทข้ามชาติมีหน้าที่ยื่นเอกสารการโอนไว้ 3 ระดับ¹⁴⁸ สำหรับการยื่นเอกสารการโอนของบุคคลที่มีหน้าที่ เสียภาษีได้แก่ เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) รายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report) โดยเอกสารราคาโอน ในแต่ละรูปแบบย่อมมีความแตกต่างกันทางด้านข้อมูลและรายละเอียดต่าง ๆ โดยสามารถสรุปเป็น ตารางที่ 5 ได้ดังนี้

¹⁴⁶ OECD, GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES[online], Available from: <https://www.oecd.org/tax/transparency/>.

¹⁴⁷ OECD, Keeping It Safe THE OECD GUIDE ON THE PROTECTION OF CONFIDENTIALITY OF INFORMATION EXCHANGED FOR TAX PURPOSES, p. 5-6.

¹⁴⁸ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations JULY 2017, p. 233-236.

ตารางที่ 5 ตารางเปรียบเทียบความแตกต่างเกี่ยวกับข้อมูลของเอกสารราคาโอน

เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master File)	เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local File)	รายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report)
(1) โครงสร้างขององค์กร อธิบายแผนผังบริษัทข้ามชาติ โครงสร้างความเป็นเจ้าของ และสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของหน่วยงานกิจการข้ามชาติ	(1) ข้อมูลนิติบุคคลภายในประเทศ (1.1) คำอธิบายโครงสร้างและการจัดการของนิติบุคคลภายในประเทศ ประเทศสำนักงานหลัก (1.2) คำอธิบายของธุรกิจและกลยุทธ์ทางธุรกิจที่ดำเนินการโดยนิติบุคคลภายในประเทศ ผลกระทบจากการปรับโครงสร้างธุรกิจหรือการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง และอธิบายถึงธุรกรรมที่ส่งผลกระทบต่อนิติบุคคลภายในประเทศ (1.3) คู่แข่งที่สำคัญ	(1) แบบรายงานแต่ละประเทศตามคำแนะนำทั่วไป (1.1) การรายงานเกี่ยวกับกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (1.2) โครงสร้างนิติบุคคล (1.3) การกระทำของสาขาและสถานประกอบการถาวร (1.4) การรวบรวมงบการเงิน (1.5) ระยะเวลาที่ครอบคลุมถึงแบบรายงานประจำปีของบริษัทข้ามชาติ (1.6) แหล่งที่มาของข้อมูล
(2) คำอธิบายธุรกิจของกิจการข้ามชาติ (2.1) ปัจจัยที่มีผลต่อกำไรของธุรกิจ (2.2) คำอธิบายห่วงโซ่อุปทานสำหรับสินค้าและบริการสำหรับ 5 ลำดับแรก (2.3) รายการและคำอธิบายโดยสังเขปของการบริการที่สำคัญระหว่างสมาชิก นโยบายการกำหนดราคาโอนสำหรับการจัดสรรค่าบริการภายในกลุ่ม	(2) ธุรกรรมที่อยู่ในการควบคุม (2.1) คำอธิบายธุรกรรมที่ถูกควบคุม เช่น การผลิต การซื้อสินค้า การให้บริการ การกู้ยืม การเงิน การค้าประกัน การอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง และเนื้อหาที่เกิดธุรกรรมดังกล่าวขึ้น (2.2) จำนวนการชำระเงินภายในกลุ่มและใบเสร็จรับเงินธุรกรรมที่ถูกควบคุมของนิติบุคคล	(2) แบบรายงานแต่ละประเทศตามคำแนะนำเฉพาะ (2.1) ภาพรวมการจัดสรรรายได้ ภาษี กิจกรรมทางธุรกิจโดยเขตอำนาจภาษี ได้แก่ เขตอำนาจภาษี รายได้ กำไรก่อนภาษีเงินได้ การชำระภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้ค้างจ่ายปัจจุบัน ทุนเรือนหุ้น รายได้สะสม จำนวนลูกจ้าง ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง

เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master File)	เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local File)	รายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report)
<p>(2.4) คำอธิบายของตลาดหลักทางภูมิศาสตร์ภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ</p> <p>(2.5) วิเคราะห์โดยสังเขปถึงปัจจัยหลักในการกำหนดมูลค่าแต่ละแห่งภายในกลุ่มของบริษัทข้ามชาติ</p> <p>(2.6) คำอธิบายของธุรกิจที่สำคัญเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างธุรกิจ การเข้าซื้อขยายกิจการ และการลงทุนระหว่างรอบระยะเวลา 1 รอบปีบัญชี</p>	<p>(2.3) ลักษณะกิจการที่มีความสัมพันธ์กันธุรกรรมที่ถูกควบคุมและมีความสัมพันธ์ระหว่างกัน</p> <p>(2.4) สำเนาข้อตกลงภายในในเครือทั้งหมดที่ถูกรวบรวมโดยนิติบุคคลภายในประเทศ</p> <p>(2.5) รายละเอียดการเปรียบเทียบและวิเคราะห์หน้าที่ของผู้เสียภาษีและกิจการที่มีความสัมพันธ์กันกับเอกสารแต่ละประเภทของธุรกรรมที่ถูกควบคุม</p> <p>(2.6) สิ่งบ่งชี้ของวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดตามประเภทของธุรกรรมและเหตุผลในการเลือกวิธีดังกล่าว</p> <p>(2.7) สิ่งบ่งชี้ของกิจการในเครือที่ถูกเลือกมาตรวจสอบพร้อมอธิบายเหตุผลในการเลือก</p> <p>(2.8) สรุปสมมติฐานที่สำคัญในการใช้วิธีการกำหนดราคาโอน</p> <p>(2.9) อธิบายถึงเหตุผลสำหรับการดำเนินการวิเคราะห์หลายปีถ้ามีความเกี่ยวข้องกัน</p>	<p>(2.2) รายการของกลุ่มโครงสร้างนิติบุคคลทั้งหมดของบริษัทข้ามชาติในแต่ละกลุ่มต่อเขตอำนาจภาษี ได้แก่ สถานที่ตั้งของนิติบุคคลในเขตอำนาจภาษี เขตอำนาจภาษีขององค์กรหรือบริษัทในเครือถ้ามีความแตกต่างกันในเขตอำนาจภาษีของสถานที่ตั้ง กิจกรรมหลักทางธุรกิจ</p>

เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master File)	เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local File)	รายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report)
	<p>(2.10) รายการและคำอธิบายการเลือกทำธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุมมาเทียบเคียง ข้อมูลการกำหนดราคาโอนของกิจการที่เป็นอิสระ คำอธิบายของวิธีเทียบเคียงและแหล่งที่มาของข้อมูล</p> <p>(2.11) คำอธิบายเปรียบเทียบและสิ่งบ่งชี้ว่าการเปลี่ยนทำเพื่อผลการตรวจสอบ การเปรียบเทียบกับธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุม หรือทั้งสองอย่าง</p> <p>(2.12) คำอธิบายเหตุผลสำหรับการสรุปว่าธุรกรรมที่เกี่ยวข้องเป็นไปตามหลัก Arm's length</p> <p>(2.13) สรุปข้อมูลทางการเงินที่ใช้กับวิธีการกำหนดราคาโอน</p> <p>(2.14) สำเนาข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า (APAs) และคำวินิจฉัยทางภาษีอื่น ๆ ของเขตอำนาจภาษีภายในประเทศที่ไม่ได้เป็นคู่สัญญา แต่มีความเกี่ยวข้องในการทำธุรกรรมที่อยู่ในความควบคุม</p>	

เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master File)	เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local File)	รายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report)
<p>(3) ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ</p> <p>(3.1) คำอธิบายภาพรวมกลยุทธ์กลุ่มบริษัทข้ามชาติ ความเป็นเจ้าของ และการแสวงหาผลประโยชน์จากทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง</p> <p>(3.2) รายการทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง</p> <p>(3.3) ข้อตกลงที่สำคัญระหว่างกิจการในเครือที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง และข้อตกลงให้สิทธิ</p> <p>(3.4) คำอธิบายนโยบายกำหนดราคาโอน</p> <p>(3.5) คำอธิบายการโอนผลประโยชน์ระหว่างบริษัทในเครือในรอบระยะเวลา 1 รอบปีบัญชี</p>	<p>(3) ข้อมูลทางการเงิน</p> <p>(3.1) บัญชีการเงินประจำปีของนิติบุคคลภายในประเทศที่ได้ตรวจสอบแล้วหรืองบการเงินที่มีอยู่ขณะยังไม่ได้ตรวจสอบ</p> <p>(3.2) ข้อมูลและตารางการจัดสรร ที่แสดงถึงวิธีการใช้ข้อมูลทางการเงินกับวิธีการกำหนดราคาโอนที่อาจเชื่อมโยงกับงบการเงินประจำปี</p> <p>(3.3) สรุปตารางเวลาที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินสำหรับเปรียบเทียบการวิเคราะห์และแหล่งที่มาของข้อมูลที่ได้รับ</p>	
<p>(4) กิจกรรมทางการเงินของบริษัทในเครือในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ</p> <p>(4.1) คำอธิบายวิธีการจัดหาแหล่งเงินทุน และการเงินกับผู้ให้กู้ที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน</p> <p>(4.2) ระบุลักษณะของสมาชิกในกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่จัดหาการเงินหลักของกลุ่ม</p>		

เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master File)	เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local File)	รายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report)
(4.3) คำอธิบายทั่วไปของนโยบายการกำหนดราคาโอนในบริษัทข้ามชาติที่เกี่ยวข้องกับการจัดการทางการเงินระหว่างกิจการในเครือ		
<p>(5) สถานะทางการเงินและภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ</p> <p>(5.1) รายงานของบริษัทข้ามชาติที่รวบรวมงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลา 1 รอบปีบัญชี ถ้ามีการเตรียมสำหรับรายงานทางการเงิน ข้อบังคับการจัดการภายใน ภาษี และวัตถุประสงค์อื่น ๆ</p> <p>(5.2) รายการและคำอธิบายโดยสังเขปของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้าฝ่ายเดียว (APAs) และคำวินิจฉัยทางภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรรายได้ระหว่างประเทศ</p>		

ที่มา: OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* JULY 2017, p. 501-517.

ตามตารางที่ได้เปรียบเทียบรายละเอียดที่ต้องระบุในเอกสารการโอนเห็นได้ว่า เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) ซึ่งจัดทำขึ้นโดยจัดทำโดยบริษัทแม่เพื่อให้ข้อมูลใน ภาพรวมของกลุ่มบริษัท รวมถึงการประกอบธุรกิจ การกำหนดราคา การจัดสรรรายได้ เป็นเพียง ข้อมูลกว้าง ๆ เกี่ยวกับกลุ่มบริษัทข้ามชาติโดยไม่มีรายละเอียดเชิงลึก ผู้เขียนมีความเห็นว่าหากนำ แนวทางการยื่นเอกสารตามรูปแบบนี้จะมีข้อมูลไม่เพียงพอต่อการพิจารณาการกำหนดราคาโอน เนื่องจากเป็นข้อมูลภาพรวมที่ไม่มีข้อมูลลึกย่อย

ส่วนเอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) จะจัดทำเป็นรายบริษัทเพื่อให้ ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมของกิจการในประเทศนั้น ๆ เป็นรายละเอียดเจาะจง มีการขยายข้อมูล รายละเอียดในเชิงลึก เป็นข้อมูลของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่อยู่ภายในประเทศนั้นเพื่อนำมาพิสูจน์ว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ปฏิบัติตามหลักการ Arm's length ในการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติ โดยรูปแบบนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นข้อมูลที่เพียงพอหากใช้ประกอบกับการยื่นเอกสารราคาโอนของ กลุ่มบริษัท (Master file) เนื่องจากหากสามารถมองเห็นภาพรวมได้และมีข้อมูลเชิงลึกย่อมทำให้ ผู้ตรวจสอบการกำหนดราคาโอนสามารถเข้าใจถึงวิธีและขั้นตอนของการกำหนดราคาโอนได้

ส่วนรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report) จะจัดทำโดย บริษัทแม่เพื่อแสดงรายการเกี่ยวกับรายงานระหว่างกันในกลุ่มในภาพรวมของกิจการทั่วโลกแยกเป็น รายกิจการและแยกเป็นรายประเทศแสดงข้อมูลเกี่ยวกับการจัดสรรรายได้ จำนวนภาษีที่จ่าย ผู้เขียน เห็นว่า การรายงานระหว่างประเทศนี้มีประโยชน์ต่อประเทศที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีในบริษัทข้ามชาติที่ มีหลายบริษัท เนื่องจากรายงานระหว่างประเทศมีข้อมูลต่อการวิเคราะห์ความเป็นไปได้ของการ กำหนดราคาโอนของกลุ่มบริษัทข้ามชาติได้

แต่อย่างไรก็ตาม หากมีการนำรูปแบบรายงานข้อมูลทั้ง 3 รูปแบบดังกล่าวประกอบ กัน ย่อมทำให้การตรวจสอบการกำหนดราคาโอนมีความสมบูรณ์มากขึ้น เนื่องจากเป็นข้อมูลที่ เกี่ยวข้องกับการจัดสรรรายได้ทั่วโลกของกลุ่มบริษัทข้ามชาติและมีรายละเอียดต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็น ปัจจัยที่ส่งผลถึงการประกอบการ คู่แข่งที่สำคัญ ตลาดหลักทางภูมิศาสตร์ เพื่อสามารถนำมาวิเคราะห์ ถึงราคาขายปลีกแนะนำสำหรับผู้ประกอบธุรกิจในลักษณะเดียวกันโดยการเทียบเคียงได้ ดังนั้น เมื่อ หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีข้อมูลครอบคลุมทุกประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการตั้งบริษัทใหม่อีกแห่งหนึ่ง หรือการตั้งกิจการร่วมค้า (Joint Venture) เพื่อกำหนดราคาโอนย่อมทำได้ลำบากมากขึ้น โดย

ประเทศที่กำหนดให้ต้องยื่นแบบรายงานข้อมูลทั้ง 3 รูปแบบ เช่น ประเทศซาอุดีอาระเบีย ประเทศอังกฤษ ประเทศอินโดนีเซีย เป็นต้น

5.3.1.2 ประโยชน์ของการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม BEPS Action Plan 13 มาใช้กับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

เนื่องจากกฎหมายสรรพสามิตไม่ได้กำหนดให้ต้องยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันต่อกรมสรรพสามิต จึงเป็นช่องว่างก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษีได้ การนำแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาใช้ ย่อมทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตมีหน้าที่ต้องแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับข้อมูลของบริษัทและงบการเงินของบริษัททั้งภายในประเทศและต่างประเทศ ด้วยข้อมูลที่แสดงในแบบรายงานข้อมูลดังกล่าวส่งผลให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตมีอำนาจและมีข้อมูลในการตรวจสอบความถูกต้องของการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำและการเสียภาษีสรรพสามิตได้ โดยการแสดงข้อมูลตามแต่ละรูปแบบมีประโยชน์ดังนี้

(ก) เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master File)

(ก.1) โครงสร้างขององค์กร แผนผังบริษัทข้ามชาติ โครงสร้างความเป็นเจ้าของ และสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของหน่วยงานกิจการข้ามชาติ ทำให้กรมสรรพสามิตสามารถตรวจสอบปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดราคาได้ อีกทั้งโครงสร้างความเป็นเจ้าของย่อมสามารถนำมาพิจารณาสัดส่วนของการถือหุ้นเพื่อพิสูจน์ความสัมพันธ์กับอีกบริษัทหนึ่ง

(ก.2) คำอธิบายธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ เนื่องจากผลประกอบการของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันส่วนมากขึ้นอยู่กับปัจจัยซึ่งมีอิทธิพลต่อกำไรที่อยู่ภายใต้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษี การพิจารณาเกี่ยวกับตลาดที่สำคัญและปัจจัยต่าง ๆ ที่มีผลต่อกำไรขาดทุนของบริษัท ย่อมเป็นข้อมูลที่นำมาสนับสนุนการกำหนดราคาโอนระหว่างในกลุ่มบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ส่งผลถึงราคาขายปลีกแนะนำ

(ก.3) ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ไม่ว่าจะเป็ค่าสิทธิ ค่าตอบแทนจากการใช้เทคโนโลยี ย่อมสามารถนำมาวิเคราะห์ถึงความเหมาะสมของราคาโอนที่ส่งผล ถึงราคาขายปลีกแนะนำได้ เนื่องจากการจ่ายค่าสิทธิหรือค่าตอบแทนจากการใช้เทคโนโลยีอาจมีการ โอนราคากันได้โดยแบ่งส่วนที่เป็นราคาขายบางส่วนไปในค่าสิทธิหรือค่าตอบแทนจากการใช้ เทคโนโลยี

(ก.4) กิจกรรมทางการเงินของบริษัทในเครือในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ มี ประโยชน์ต่อการพิจารณาและวิเคราะห์ถึงการกั้ยืมเงินที่อาจเป็นรูปแบบหนึ่งในการโอนราคากัน ระหว่างกลุ่มบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

(ก.5) สถานะทางการเงินและภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เป็นข้อมูล ภาพรวมที่สามารถสนับสนุนข้อมูลที่ไม่มีปรากฏในงบการเงินรายบริษัทได้เนื่องจากเป็นข้อมูลที่มาจาก หลายบริษัทภายในกลุ่ม¹⁴⁹

(ข) เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local File)

(ข.1) ข้อมูลนิติบุคคลภายในประเทศ ทำให้กรมสรรพสามิตมีรายชื่อบริษัท ที่มีพฤติการณ์น่าสงสัยว่ามีการกำหนดราคาโอนที่ส่งผลต่อการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำได้ เพื่อ ตรวจสอบความถูกต้องได้อย่างทั่วถึง

(ข.2) ธุรกรรมที่อยู่ในการควบคุม เนื่องจากการให้บริการ การกั้ยืมระหว่าง กันในกลุ่มบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอาจมีการแยกราคาขายปลีกแนะนำส่วนหนึ่งมาเป็น ดอกเบี้ย ค่าบริการหรือค่าตอบแทนอื่น ๆ การให้แสดงธุรกรรมที่ถูกควบคุมจึงช่วยให้พิสูจน์ราคาโอน ที่มีผลกระทบต่อราคาขายปลีกแนะนำได้

(ข.3) ข้อมูลทางการเงิน ทำให้สามารถตรวจสอบการกำหนดราคาในกรณีมี พฤติการณ์ที่น่าสงสัยได้ว่ามีการทำธุรกรรมที่กระทบต่อการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ

(ค) รายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report)

¹⁴⁹ Tax Research, *The benefits of country-by-country reporting*, p. 9.

(ค.1) แบบรายงานแต่ละประเทศตามคำแนะนำทั่วไป ทำให้กรมสรรพสามิตสามารถพิจารณาการทำธุรกรรมที่มีผลต่อการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำของสมาชิกในกลุ่มบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อนำมาประกอบการวิเคราะห์ถึงต้นทุนการผลิต ค่าบริการต่าง ๆ ได้

(ค.2) แบบรายงานแต่ละประเทศตามคำแนะนำเฉพาะ ก่อให้เกิดความโปร่งใสเกี่ยวกับการจัดสรรรายได้ กำไรก่อนภาษี การชำระภาษี รวมถึงจำนวนลูกจ้างที่สามารถนำมาประกอบพิจารณาถึงการแสดงข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ของแต่ละบริษัทในเครือที่อยู่ในแต่ละประเทศที่แตกต่างกัน

5.3.2 ตามประมวลรัษฎากร

ประเทศไทยได้นำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ และมาตรา 71 ตรี

5.3.2.1 รูปแบบของการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคล

ประเทศไทยได้มีการกำหนดให้มีการรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ และมาตรา 71 ตรี เพื่อป้องกันการกำหนดราคาโอนในกลุ่มบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน แต่การยื่นรายงานข้อมูลดังกล่าวใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่อยู่ภายใต้กรมสรรพากร อีกทั้งรายงานข้อมูลดังกล่าวมิได้ใช้ในหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตและอากรขาเข้าคือ กรมสรรพสามิตและกรมศุลกากร จึงทำให้กรมสรรพสามิตและกรมศุลกากรจัดเก็บภาษีสรรพสามิตและอากรขาเข้าได้ไม่ทั่วถึง

สำหรับการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันยังมีข้อจำกัดบางประการที่ทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีข้อมูลไม่ครอบคลุมคือ

การกำหนดให้ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าวซึ่งได้แก่ บริษัทถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือผู้ถือหุ้นซึ่งถือหุ้นในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมดถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง¹⁵⁰ ต้องมีรายได้ไม่ต่ำกว่าสองร้อยล้านบาทจึงจะมีหน้าที่ยื่นแบบรายงานดังกล่าว

จากการศึกษาพบว่ารายละเอียดตามแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากรไม่ได้นำทุกหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ใน BEPS Action 13 มาบังคับใช้ โดยตามประมวลรัษฎากรกำหนดเพียงให้ระบุถึงชื่อและเลขทะเบียนของนิติบุคคลทั้งภายในประเทศและต่างประเทศที่มีความสัมพันธ์กัน ประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้ง รอบระยะเวลาบัญชี สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน วันที่ยื่นแบบรายงาน ลายมือชื่อรับรองว่าเป็นรายการที่ต้องสมบูรณ์เป็นความจริง รวมทั้งยังต้องรายงานข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าธุรกรรมที่ถูกควบคุมของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ประกอบกิจการในประเทศไทยและที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยด้วย ไม่ว่าจะเป็นรายได้โดยตรงจากการประกอบกิจการ รายได้อื่น ชื่อวัตถุดิบหรือสินค้า ชื่อที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ค่าสิทธิ ค่าบริหารหรือค่าบริการทางเทคนิคหรือค่านายหน้า ดอกเบี้ยจ่าย รายจ่ายอื่น ๆ จำนวนเงินกู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จำนวนเงินให้กู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

5.3.2.2 ประโยชน์ของการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้น ในกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้ฐานภาษีจากเงินได้สุทธิ ซึ่งคำนวณจากการนำเงินได้พึงประเมินในปีภาษีหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ และในกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคล ใช้ฐานภาษีจากกำไรสุทธิที่ใช้เกณฑ์สิทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้และรายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี หากมีผลประกอบการ

¹⁵⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง.

ขาดทุนก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนในกรณีของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าใช้ฐานภาษีจากราคาขายปลีกแนะนำโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับบริการใช้ฐานภาษีจากรายรับของสถานบริการ จากการศึกษาพบว่าสำหรับผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตจากฐานภาษีคือราคาขายปลีกแนะนำ โดยในราคาขายปลีกแนะนำนี้ย่อมนำมาคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในการประกอบการเนื่องจากผู้นำเข้าจำหน่ายสินค้าที่อยู่ภายใต้บังคับในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตโดยใช้ราคาขายปลีกแนะนำย่อมก่อให้เกิดรายจ่ายจากการนำสินค้าที่นำเข้ามาและก่อให้เกิดรายได้จากการจำหน่ายสินค้านี้ดังกล่าวกว่า โดยส่วนนี้หากผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้ประกอบการภายในประเทศมีกำไรย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นในการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำจึงส่งผลทั้งการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตและภาษีเงินได้นิติบุคคล ประกอบกับหากมีกรณีเป็นที่สงสัยว่าราคาขายปลีกแนะนำไม่เป็นไปตามกลไกตลาด กฎกระทรวงการพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 ข้อ 8 โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 17 (1) ให้ใช้ราคาตุลาการ คือราคาของที่นำเข้าเป็นเกณฑ์ เห็นได้ว่าราคาของที่นำเข้าก็เป็นราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบการเป็นผู้กำหนด จึงอาจเกิดการกำหนดราคาโอนได้ ดังนั้นการกำหนดราคาโอนก็ส่งผลต่อภาษีตุลาการด้วย¹⁵¹ หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตจึงควรมีข้อมูลเพียงพอต่อการพิจารณาราคาขายปลีกแนะนำ

สำหรับประเทศไทยได้นำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันดังกล่าวมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ แล้ว และหากนำการกำหนดรายละเอียดการยื่นแบบดังกล่าวตามประมวลรัษฎากรมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ย่อมมีประโยชน์ดังนี้

(ก) ชื่อและเลขทะเบียนนิติบุคคลทั้งในประเทศและต่างประเทศที่มีความสัมพันธ์กันหรือมีความเกี่ยวข้องกันในการทำธุรกรรม ทำให้กรมสรรพสามิตมีข้อมูลรายชื่อบริษัทที่ครอบคลุมถึงการทำธุรกรรมต่าง ๆ เพื่อนำมาประกอบการพิจารณาและวิเคราะห์หากมีการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำที่ไม่สุจริต

¹⁵¹ Liu Ping, *Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap?*, p. 1.

(ข) ประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล ทำให้ทราบสัญชาติของบริษัท และสามารถวิเคราะห์ถึงความสัมพันธ์กันในการทำธุรกรรมระหว่างกันได้

(ค) รอบระยะเวลาบัญชี ทำให้สามารถวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงเวลาระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีปีก่อนและรอบระยะเวลาบัญชีในปีปัจจุบัน

(ง) สกูลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน เพื่อวิเคราะห์ถึงความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนที่อาจส่งผลกระทบต่อราคาขายปลีกแนะนำได้

(จ) วันที่ยื่นแบบรายงาน เพื่อประโยชน์ต่อการจัดเก็บข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลและสามารถตรวจสอบข้อมูลได้อย่างเป็นระบบ

(ฉ) ลายมือชื่อรับรองว่าเป็นรายการที่ต้องสมบูรณ์เป็นความจริง ย่อมมีประโยชน์ต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลในบริษัทนิติบุคคล

(ช) ข้อมูลมูลค่าธุรกรรมที่ถูกควบคุมของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ประกอบกิจการในประเทศไทยและที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เช่น รายได้โดยตรงจากการประกอบกิจการ รายได้อื่น ค่าซื้อวัตถุดิบหรือสินค้า ค่าซื้อที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ค่าสิทธิ ค่าบริหารหรือค่าบริการทางเทคนิคหรือค่านายหน้า ดอกเบี้ยจ่าย รายจ่ายอื่น ๆ จำนวนเงินกู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จำนวนเงินให้กู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อสามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาวิเคราะห์ถึงการกำหนดราคาโอนที่มีผลกระทบต่อราคาขายปลีกแนะนำ เนื่องจากอาจมีการแยกราคาขายปลีกแนะนำส่วนหนึ่งมาเป็นรายจ่าย ไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบของค่าบริการหรือดอกเบี้ย ค่าตอบแทนจากการใช้เทคโนโลยีหรือเครื่องหมายการค้า เป็นต้น

อนึ่ง แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ตรี กำหนดหลักเกณฑ์ของบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าวต้องมีรายได้ไม่ต่ำกว่าสองร้อยล้านบาท ทำให้หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมีข้อมูลไม่ครอบคลุมทุกบริษัทซึ่งสืบเนื่องมาจากบริษัทที่ไม่ต้องการยื่นแบบรายงานข้อมูลย่อมกำหนดให้มีรายได้ต่ำกว่าสองร้อยล้านบาท แต่การยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากร กรมสรรพสามิตสามารถนำการยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าวมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้ แต่สำหรับกรณีของการกำหนดหลักเกณฑ์ของบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าว อาจนำบุคคลที่กำหนดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ

ได้แก่ บริษัทถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือผู้ถือหุ้นซึ่งถือหุ้นในนิติบุคคลหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันระหว่างกัน ในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง นำมาประกอบกับการนำหลักเกณฑ์ตามกฎกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคา ศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 3 ย่อมทำให้กรมสรรพสามิตมีข้อมูลเพียงพอต่อการพิจารณาในการจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิตได้อย่างทั่วถึง แต่สำหรับบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าวควรมี ข้อยกเว้นสำหรับธุรกิจขนาดย่อมเพื่อไม่ก่อให้เกิดภาระเพิ่มขึ้นดังเช่นการปฏิบัติในประเทศ ซาอุดีอาระเบียที่มีข้อยกเว้นสำหรับกรณีที่เป็นบุคคลธรรมดา และกรณีที่เป็นการประกอบกิจการ ขนาดเล็กอีกด้วย¹⁵²

5.3.3 ตามกฎหมายศุลกากร

กฎหมายศุลกากรของประเทศไทยไม่ได้มีการนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัท นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาปรับใช้ แต่กฎหมายศุลกากรได้วางหลักเกณฑ์ที่ครอบคลุมถึงบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องหรือมีความสัมพันธ์กับผู้มีหน้าที่เสียอากรขาเข้าไว้ จึงทำให้เจ้าหน้าที่สามารถ ตรวจสอบข้อมูลในการเสียอากรขาเข้า สามารถพิจารณาและวิเคราะห์ถึงความเป็นไปได้ในการ กำหนดราคาของนำเข้าได้ ซึ่งหากกรมสรรพสามิตมีการกำหนดให้บุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับการ ทำธุรกรรมกับผู้ที่มีหน้าที่เสียอากรขาเข้า ย่อมเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้อย่าง ทั่วถึงและเป็นธรรม

¹⁵² General Authority of Zakat & Tax, TRANSFER PRICING BYLAWS Issued by the General Authority of Zakat and Tax pursuant to Board Resolution NO [6-1-19] DATE 25/05/1440H corresponding to 31/01/2019, p. 31-32.

5.3.3.1 รูปแบบของการกำหนดบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นเอกสารข้อมูลเพิ่มเติม

กฎกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคาตุลาการ พ.ศ. 2560 ข้อ 3 ได้วางหลักเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่อาจมีผลกระทบต่อข้อกำหนดราคาตุลาการ โดยมีการกำหนดให้บุคคลที่ไม่ใช่บริษัทนิติบุคคลมีหน้าที่ต้องยื่นเอกสารข้อมูลต่อกรมตุลาการเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการสำแดงราคาตุลาการ กล่าวคือบุคคลดังต่อไปนี้ที่มีความเกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมต่าง ๆ กับผู้มีหน้าที่เสียอากรขาเข้าย่อมมีหน้าที่ยื่นเอกสารข้อมูลต่อกรมตุลาการ

- (ก) บุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือพนักงานซึ่งเป็นผู้บริหารในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง
- (ข) บุคคลหนึ่งเป็นหุ้นส่วนเพื่อกระทำกิจการร่วมกับอีกบุคคลหนึ่ง
- (ค) บุคคลหนึ่งเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง
- (ง) บุคคลหนึ่งเป็นเจ้าของ ผู้ควบคุมหรือผู้ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการของอีกบุคคลหนึ่งตั้งแต่ร้อยละห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (จ) บุคคลหนึ่งควบคุมอีกบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (ฉ) บุคคลทั้งสองถูกควบคุมโดยบุคคลที่สาม ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (ช) บุคคลทั้งสองร่วมกันควบคุมบุคคลที่สาม ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (ซ) บุคคลหนึ่งเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกันกับอีกบุคคลหนึ่ง

การกำหนดให้บุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าว สามารถลดช่องว่างสำหรับการเลี่ยงภาษีได้ เนื่องจากครอบคลุมถึงบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือมีความเกี่ยวข้องกันในการทำธุรกรรมต่าง ๆ เช่น นายจ้างอาจโอนรายได้หรือกำไรบางส่วนให้กับลูกจ้างหรือพนักงาน รวมทั้งบุคคลที่เป็นสมาชิกในครอบครัวย่อมมีความสนิทใกล้ชิดกันจึงอาจมีการโอนรายได้หรือทำธุรกรรมให้มีต้นทุนที่สูงขึ้นเพื่อเลี่ยงภาษี โดยประเทศอินโดนีเซียก็ได้มีการ

กำหนดให้ยื่นข้อมูลของบุคคลธรรมดาที่มีการทำธุรกรรมกับบริษัทที่ต้องเสียอากรด้วย¹⁵³ เมื่อกฎหมายกำหนดครอบคลุมถึงบุคคลธรรมดาด้วยเห็นว่าสามารถลดปัญหาการกำหนดราคาโอนได้หากนำลักษณะของบุคคลที่ต้องยื่นรายงานข้อมูลมาใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

อนึ่ง การกำหนดให้บุคคลผู้มีหน้าที่เสียอากรขาเข้าได้รับยกเว้นอากรขาเข้าหรือเสียอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ 0 เนื่องจากความตกลงเขตการค้าเสรี บุคคลดังกล่าวย่อมมีหน้าที่ยื่นรายงานข้อมูลต่อกรมศุลกากรด้วย ย่อมเป็นแนวทางที่สามารถลดช่องว่างของกฎหมายได้อีกวิธีหนึ่ง และไม่เป็นการเลือกปฏิบัติสำหรับบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีอีกด้วย

5.3.3.2 ประโยชน์ของการกำหนดบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นเอกสารข้อมูลเพิ่มเติมมาใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

เนื่องจากกฎหมายภาษีศุลกากรได้กำหนดให้นิติบุคคลและบุคคลธรรมดาที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกรรมของผู้มีหน้าที่เสียอากรขาเข้าต้องยื่นเอกสารข้อมูลเพิ่มเติมต่อกรมศุลกากรย่อมทำให้การเลี่ยงภาษีเป็นไปได้อย่างยากลำบาก จึงสามารถช่วยลดการเลี่ยงภาษีได้ หากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีการกำหนดให้บุคคลธรรมดาที่มีความเกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมต่าง ๆ และมีความสำคัญต่อการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ ย่อมทำให้กรมสรรพสามิตเก็บภาษีสรรพสามิตได้อย่างทั่วถึงและเป็นธรรมเนื่องจากเจ้าพนักงานสรรพสามิตมีอำนาจในการตรวจสอบและวิเคราะห์ถึงความเป็นไปได้สำหรับการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำในกรณีที่ผู้ประกอบการมีการทำธุรกรรมกับบุคคลธรรมดาที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ เช่น บุคคลในครอบครัวของผู้ประกอบการซึ่งอยู่ในอีกประเทศหนึ่งให้กู้ยืมเงินและคิดดอกเบี้ยในอัตราที่สูง ส่งผลให้มีการโอนราคาขายปลีกแนะนำส่วนหนึ่งไปในรูปแบบของดอกเบี้ยโดยมีวัตถุประสงค์เลี่ยงภาษีในจำนวนที่น้อยลง เป็นต้น ดังนั้น การกำหนดให้บุคคลตามกฎหมายกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 3 ที่ได้วางหลักเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่อาจมีผลกระทบต่อ การกำหนดราคาศุลกากร มีหน้าที่ต้องยื่นเอกสารข้อมูลเพิ่มเติมต่อกรมศุลกากรเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการสำแดงราคา

¹⁵³ LAW OF THE REPUBLIC OF INDONESIA NUMBER 36 OF 2008.

ศุลกากรมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต สามารถคาดได้ว่าจะช่วยลดปัญหาการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำในรูปแบบของการกำหนดราคาโอนได้ อีกทั้งยังส่งผลให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตก่อให้เกิดความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

5.3.4 การเปรียบเทียบรูปแบบของการยื่นแบบรายงานข้อมูล

การกำหนดแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลมี 2 ส่วนหลัก คือ การกำหนดรายการที่ต้องแสดง และการกำหนดบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูล

5.3.4.1 การกำหนดรายการในการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

เนื่องจากแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ได้กำหนดแนวทางในการป้องกันการกำหนดราคาโอนไว้โดยการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันใน BEPS Action Plan 13 มีด้วยกันทั้งหมด 3 รูปแบบ ได้แก่ เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) รายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report) โดยประเทศที่เป็นสมาชิกของ OECD ต้องนำแนวทางดังกล่าวมาปรับใช้ภายในประเทศของตน แต่ประเทศไทยไม่ได้เป็นสมาชิกของ OECD ก็ยังมีการนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าวมาปรับใช้ ปรากฏตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ และมาตรา 71 ตรี โดยประเทศไทยมีรูปแบบการรายงานข้อมูลดังกล่าวเพียง 2 รูปแบบ ได้แก่ เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file)

แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับกรณีของกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยยังไม่มีให้นำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าวมาปรับใช้ ในประเด็นนี้จึงขอเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม BEPS Action Plan 13 และประมวลรัษฎากรตามที่ปรากฏในตารางที่ 6 ดังนี้

ตารางที่ 6 ตารางเปรียบเทียบความแตกต่างเกี่ยวกับแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม BEPS Action Plan 13 กับประมวลรัษฎากร

	BEPS Action Plan 13	ประมวลรัษฎากร
เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master File)	(1) โครงสร้างขององค์กร อธิบายแผนผังบริษัทข้ามชาติ โครงสร้างความเป็นเจ้าของ และสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของหน่วยงานกิจการข้ามชาติ	(1) โครงสร้างและสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ เช่น รายชื่อของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ประกอบกิจการในและนอกประเทศไทย ประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้ง
	(2) คำอธิบายธุรกิจของกิจการข้ามชาติ (2.1) ปัจจัยที่มีผลต่อกำไรของธุรกิจ (2.2) อธิบายห่วงโซ่อุปทานของสินค้าและบริการ 5 ลำดับแรก (2.3) รายการและคำอธิบายโดยสังเขปของการบริการที่สำคัญระหว่างสมาชิก นโยบายการกำหนดราคาโอนสำหรับการจัดสรรค่าบริการภายในกลุ่ม (2.4) ตลาดหลักทางภูมิศาสตร์ในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (2.5) วิเคราะห์โดยสังเขปถึงปัจจัยหลักในการกำหนดมูลค่าแต่ละแห่งภายในกลุ่มของบริษัทข้ามชาติ (2.6) คำอธิบายของธุรกิจที่สำคัญเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างธุรกิจ การเข้าซื้อขายกิจการ และการถอนทุนระหว่างรอบระยะเวลา 1 รอบปีบัญชี	

	BEPS Action Plan 13	ประมวลรัษฎากร
เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master File)	<p>(3) ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ</p> <p>(3.1) คำอธิบายภาพรวมกลยุทธ์ ความเป็นเจ้าของ และการแสวงหาผลประโยชน์จากทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง</p> <p>(3.2) รายการทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง</p> <p>(3.3) ข้อตกลงที่สำคัญระหว่างกิจการในเครือที่เกี่ยวกับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง และข้อตกลงให้สิทธิ</p> <p>(3.4) คำอธิบายนโยบายกำหนดราคาโอน</p> <p>(3.5) คำอธิบายการโอนผลประโยชน์ระหว่างบริษัทในเครือในรอบระยะเวลา 1 รอบปีบัญชี</p>	<p>(3) ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เช่น</p> <p>(3.1) รายการทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง</p> <p>(3.2) ค่าสิทธิ</p>
	<p>(4) กิจกรรมการเงินของบริษัทในเครือของบริษัทข้ามชาติ</p> <p>(4.1) คำอธิบายวิธีการจัดหาแหล่งเงินทุน และการเงินกับผู้ให้กู้ที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน</p> <p>(4.2) ระบุลักษณะของสมาชิกในกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่จัดหาการเงินหลักของกลุ่ม</p> <p>(4.3) คำอธิบายทั่วไปของนโยบายการกำหนดราคาโอนในบริษัทข้ามชาติที่เกี่ยวข้องกับการจัดการทางการเงินระหว่างกิจการในเครือ</p>	<p>(4) ข้อมูลมูลค่าธุรกรรม ได้แก่</p> <p>(4.1) รายได้โดยตรงจากการประกอบกิจการ</p> <p>(4.2) ค่าซื้อวัตถุดิบ สินค้า ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</p> <p>(4.3) ค่าบริหาร ค่าบริการทางเทคนิค ค่านายหน้า</p> <p>(4.4) ดอกเบี้ยจ่าย</p> <p>(4.5) รายได้และรายจ่ายอื่น ๆ</p> <p>(4.6) จำนวนเงินกู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี</p> <p>(4.7) จำนวนเงินให้กู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี</p>

	BEPS Action Plan 13	ประมวลรัษฎากร
เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master File)	<p>(5) สถานะทางการเงินและภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ</p> <p>(5.1) รายงานของบริษัทข้ามชาติที่รวบรวมงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลา 1 รอบปีบัญชี ถ้ามีการเตรียมสำหรับรายงานทางการเงิน ข้อบังคับ การจัดการภายใน ภาษี และวัตถุประสงค์อื่น ๆ</p> <p>(5.2) รายการและคำอธิบายโดยสังเขปของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้าฝ่ายเดียว (APAs) และคำวินิจฉัยทางภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรรายได้ระหว่างประเทศ</p>	
เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local File)	<p>(1) ข้อมูลนิติบุคคลภายในประเทศ</p> <p>(1.1) คำอธิบายโครงสร้างและการจัดการของนิติบุคคลภายในประเทศ ประเทศสำนักงานหลัก</p> <p>(1.2) คำอธิบายของธุรกิจและกลยุทธ์ทางธุรกิจที่ดำเนินการโดยนิติบุคคลภายในประเทศ ผลกระทบจากการปรับโครงสร้างธุรกิจหรือการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างและอธิบายถึงธุรกรรมที่ส่งผลต่อนิติบุคคลภายในประเทศ</p> <p>(1.3) คู่แข่งที่สำคัญ</p>	<p>(1) ข้อมูลนิติบุคคลภายในประเทศ เช่น</p> <p>(1.1) ชื่อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย</p> <p>(1.2) เลขนิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย</p>

	BEPS Action Plan 13	ประมวลรัษฎากร
<p>เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local File)</p>	<p>(2) ธุรกรรมที่อยู่ในการควบคุม</p> <p>(2.1) คำอธิบายธุรกรรมที่ถูกควบคุม เช่น การผลิต การซื้อสินค้า การให้บริการ การกู้ยืม การเงิน การค้า ประกัน การอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง และเนื้อหาที่เกิดธุรกรรมดังกล่าวขึ้น</p> <p>(2.2) จำนวนการชำระเงินภายในกลุ่มและใบเสร็จรับเงินธุรกรรมที่ถูกควบคุมของนิติบุคคล</p> <p>(2.3) ลักษณะกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน ธุรกรรมที่ถูกควบคุมและมีความสัมพันธ์ระหว่างกัน</p> <p>(2.4) สำเนาข้อตกลงภายในในเครือทั้งหมดที่ถูกรวบรวมโดยนิติบุคคลภายในประเทศ</p> <p>(2.5) รายละเอียดการเปรียบเทียบและวิเคราะห์หน้าที่ของผู้เสียภาษีและกิจการที่มีความสัมพันธ์กันกับเอกสารแต่ละประเภทของธุรกรรมที่ถูกควบคุม</p> <p>(2.6) สิ่งบ่งชี้ของวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดตามประเภทของธุรกรรมและเหตุผลในการเลือกวิธีดังกล่าว</p>	<p>(2) ข้อมูลมูลค่าธุรกรรมที่ถูกควบคุมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ได้แก่</p> <p>(2.1) รายได้โดยตรงจากการประกอบกิจการ</p> <p>(2.2) รายได้อื่น</p> <p>(2.3) ค่าซื้อวัตถุดิบหรือสินค้า</p> <p>(2.4) ค่าซื้อที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</p> <p>(2.5) ค่าสิทธิ</p> <p>(2.6) ค่าบริหารหรือค่าบริการทางเทคนิคหรือค่านายหน้า</p> <p>(2.7) ดอกเบี้ยจ่าย</p> <p>(2.8) รายจ่ายอื่น ๆ</p> <p>(2.9) จำนวนเงินกู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี</p> <p>(2.10) จำนวนเงินให้กู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี</p>

	BEPS Action Plan 13	ประมวลรัษฎากร
<p>เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local File)</p>	<p>(2.7) สิ่งบ่งชี้ของกิจการในเครือที่ถูกเลือกมาตรวจสอบพร้อมอธิบายเหตุผลในการเลือก</p> <p>(2.8) สรุปสมมติฐานที่สำคัญในการใช้วิธีการกำหนดราคาโอน</p> <p>(2.9) อธิบายถึงเหตุผลสำหรับการดำเนินการวิเคราะห์หลายปีถ้ามีความเกี่ยวข้องกัน</p> <p>(2.10) รายการและคำอธิบายการเลือกทำธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุมมาเทียบเคียง ข้อมูลการกำหนดราคาโอนของกิจการที่เป็นอิสระ คำอธิบายของวิธีเทียบเคียงและแหล่งที่มาของข้อมูล</p> <p>(2.11) คำอธิบายเปรียบเทียบและสิ่งบ่งชี้ว่าการเปลี่ยนแปลงเพื่อผลการตรวจสอบ การเปรียบเทียบกับธุรกรรมที่ไม่มีการควบคุม หรือทั้งสองอย่าง</p> <p>(2.12) คำอธิบายเหตุผลสำหรับการสรุปว่าธุรกรรมที่เกี่ยวข้องเป็นไปตามหลัก Arm's length</p> <p>(2.13) สรุปข้อมูลทางการเงินที่ใช้กับวิธีการกำหนดราคาโอน</p>	

	BEPS Action Plan 13	ประมวลรัษฎากร
เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local File)	(2.14) สำเนาข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า (APAs) และคำวินิจฉัยทางภาษีอื่น ๆ ของเขตอำนาจภาษี ภายในประเทศที่ไม่ได้เป็นคู่สัญญา แต่มีความเกี่ยวข้องใน การทำธุรกรรมที่อยู่ในความควบคุม	
	<p>(3) ข้อมูลทางการเงิน</p> <p>(3.1) บัญชี การเงิน ประจำปี ของนิติบุคคล ภายในประเทศที่ได้ตรวจสอบแล้วหรืองบการเงินที่มีอยู่ ขณะยังไม่ได้ตรวจสอบ</p> <p>(3.2) ข้อมูลและตารางการจัดสรรที่แสดงถึงวิธีการใช้ ข้อมูลทางการเงินกับวิธีการกำหนดราคาโอนที่อาจ เชื่อมโยงกับงบการเงินประจำปี</p> <p>(3.3) สรุปตารางเวลาที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงิน สำหรับเปรียบเทียบการวิเคราะห์และแหล่งที่มาของข้อมูล ที่ได้รับ</p>	<p>(3) ข้อมูลทางการเงิน เช่น</p> <p>(3.1) รอบระยะเวลาบัญชี</p> <p>(3.2) สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน</p> <p>(3.3) วันที่ยื่นแบบรายงาน</p> <p>(3.4) ลายมือชื่อรับรองว่าเป็นรายการที่ถูกต้อง สมบูรณ์เป็นความจริง</p> <p>*หมายเหตุ สำหรับงบการเงินของบริษัทในประเทศจะมี การยื่นงบการเงินต่อกรมสรรพากรพร้อมกับ ภ.ง.ด. 50</p>

	BEPS Action Plan 13	ประมวลรัษฎากร
<p style="text-align: center;">รายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report)</p>	<p>(1) แบบรายงานแต่ละประเทศตามคำแนะนำทั่วไป</p> <p>(1.1) การรายงานเกี่ยวกับกลุ่มบริษัทข้ามชาติ</p> <p>(1.2) โครงสร้างนิติบุคคล</p> <p>(1.3) การกระทำของสาขาและสถานประกอบการถาวร</p> <p>(1.4) การรวบรวมงบการเงิน</p> <p>(1.5) ระยะเวลาที่ครอบคลุมถึงแบบรายงานประจำปีของบริษัทข้ามชาติ</p> <p>(1.6) แหล่งที่มาของข้อมูล</p>	
	<p>(2) แบบรายงานแต่ละประเทศตามคำแนะนำเฉพาะ</p> <p>(2.1) ภาพรวมการจัดสรรรายได้ ภาษี กิจกรรมทางธุรกิจโดยเขตอำนาจภาษี ได้แก่ เขตอำนาจภาษี รายได้ กำไรก่อนภาษีเงินได้ การชำระภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้ค้างจ่ายปีปัจจุบัน ทุนเรือนหุ้น รายได้สะสม จำนวนลูกจ้าง ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง</p>	

	BEPS Action Plan 13	ประมวลรัษฎากร
<p style="text-align: center;">รายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report)</p>	<p>(2.2) รายการของกลุ่มโครงสร้างนิติบุคคลทั้งหมดของบริษัทข้ามชาติในแต่ละกลุ่มต่อเขตอำนาจภาษี ได้แก่ สถานที่ตั้งของนิติบุคคลในเขตอำนาจภาษี เขตอำนาจภาษีขององค์กรหรือบริษัทในเครือถ้ามีความแตกต่างกันในเขตอำนาจภาษีของสถานที่ตั้ง กิจกรรมหลักทางธุรกิจ</p>	

ที่มา: OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations JULY 2017, p. 501-517.

ตามตารางที่ 6 ได้เปรียบเทียบความแตกต่างเกี่ยวกับข้อมูลที่ต้องรายงานในการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันพบว่า แม้ประเทศไทยนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้ แต่ก็ได้ให้นำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ที่ได้กำหนดแนวทางในการป้องกันการกำหนดราคาโอนไว้โดยการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันใน BEPS Action Plan 13 ในรายละเอียดครบทุกประเด็น เนื่องจากข้อมูลที่ได้กำหนดนั้นเพียงพอต่อการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนในประเทศไทยแล้ว โดยรายงานระหว่างประเทศที่ประเทศไทยไม่ได้มีการนำมาปรับใช้ เป็นเพียงข้อมูลที่มากเกินไปจนความจำเป็นและทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องใช้เวลาใช้จ่ายในจำนวนมากและอาจขัดต่อหลักความประหยัดที่เป็นหลักภาษีอากรที่ดีได้

จากการศึกษาในต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นประเทศซาอุดีอาระเบีย ประเทศอังกฤษ และประเทศอินโดนีเซียพบว่า ยังไม่มีประเทศใดนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยตรง จึงมีคดีที่เกิดขึ้นและมีกรณีตัวอย่างของการกำหนดราคาโอนในสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตในแต่ละประเทศ แต่กรณีดังกล่าวมีข้อสังเกตคือในประเทศซาอุดีอาระเบียมีหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพียงหน่วยงานเดียวคือสำนักงานจัดเก็บภาษีและชะกาต (General Authority of Zakat and Tax: GAZT) โดยหลักการที่เกี่ยวข้องกับการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันคือ หลักความโปร่งใสและหลักการรักษาความลับ เห็นได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเปิดเผยข้อมูลแก่หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีโดยแสดงข้อมูลตามแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน อีกทั้งหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษียังต้องรักษาความลับข้อมูลดังกล่าว ไม่เปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะ แต่การมีข้อยกเว้นสำหรับกรณีเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี หน่วยงานดังกล่าวจึงสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลของฝ่ายที่จัดเก็บภาษีเงินได้และฝ่ายที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้ ประกอบกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเก็บจากฐานกำไรสุทธิ และการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเก็บจากฐานมูลค่าโดยใช้ราคาขายปลีก เห็นได้ว่า กำไรสุทธิมีพื้นฐานมาจากการการจำหน่ายสินค้าที่ใช้ราคาขายปลีกและหักด้วยรายจ่ายต่าง ๆ ดังนั้นการคำนวณจากฐานกำไรสุทธิและฐานราคาขายปลีกจึงมีความเกี่ยวข้องกัน การนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้จะสามารถนำมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้นั่นเอง

อนึ่ง องค์กรเครือข่ายยุติธรรมทางภาษี (Tax Justice Network) ก็ได้เสนอให้มีการนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาปรับใช้กับกรมสรรพสามิตโดยตรงด้วย เนื่องจากองค์กรดังกล่าวมีการวิเคราะห์ถึงการกำหนดราคาโอนของบริษัทที่มีขนาดใหญ่ ซึ่งมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษแล้วพบว่า มีการกำหนดราคาโอนในรูปแบบต่าง ๆ สำหรับสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต โดยการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากฐานภาษีตามมูลค่าโดยใช้ราคาขายปลีกก็อาจมีการกำหนดราคาโอนโดยแยกส่วนหนึ่งของราคาปลีกไปเป็นการชำระดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงิน ค่าตอบแทนจากการให้ใช้เทคโนโลยีได้ รายจ่ายสำหรับค่าประกันภัย เป็นต้น

ดังนั้น หากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากรมาปรับใช้ ย่อมทำให้หน่วยงานประหยัดค่าใช้จ่ายและไม่ก่อให้เกิดภาระเพิ่มขึ้นแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตด้วย การกำหนดรายละเอียดที่ต้องแสดงตามประมวลรัษฎากรจึงมีความเหมาะสมมากกว่าการนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม BEPS Action Plan 13 มาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต เนื่องจากหากมีการนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าวตามประมวลรัษฎากรแล้ว ทางกรมสรรพากรย่อมมีผู้เชี่ยวชาญที่จะให้ข้อมูลเกี่ยวกับการวิเคราะห์ข้อมูลในแบบรายงานข้อมูลดังกล่าวกับกรมสรรพสามิตเพื่อพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยสามารถพิสูจน์ถึงการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำที่ไม่อยู่บนพื้นฐานของธุรกรรมที่ไม่ปกติโดยมีการแยกราคาขายปลีกแนะนำบางส่วนออกเป็นค่าตอบแทนอื่น ๆ ไม่ว่าจะจากการใช้เทคโนโลยีหรือใช้เครื่องหมายการค้า ดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงินกันระหว่างบริษัทในเครือด้วยตนเองได้

5.3.4.2 การกำหนดบุคคลที่มีหน้าที่ในการยื่นรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

สำหรับแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม BEPS Action Plan 13 และประมวลรัษฎากร ได้มีการกำหนดบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่เหมือนกัน แต่สำหรับกรณีของกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย แม้ไม่ได้มีการนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์

กันมาปรับใช้ แต่กฎหมายศุลกากรก็ได้กำหนดให้บุคคลที่มีหน้าที่ยื่นเอกสารข้อมูลเพิ่มเติมในกรณีที่มีข้อสงสัยเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการสำแดงราคาศุลกากรไว้ในกฎกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 3

อนึ่ง เพื่อความครอบคลุมสำหรับการกำหนดบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลมาใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต การกำหนดเกี่ยวกับบุคคลที่ต้องยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันจึงควรนำหลักเกณฑ์ตามกฎกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 3 มาปรับใช้ด้วย ดังจะเห็นได้จากกรณีตัวอย่างของประเทศอังกฤษในคดี Union Castle Mail Steamship v. HMRC ที่มีการกำหนดโบนัสให้ผู้ถือหุ้นและเป็นกรณีที่น่าสงสัยว่าอาจมีการกำหนดราคาโอนเกิดขึ้น การกำหนดหลักเกณฑ์ของบุคคลที่มีหน้าที่แสดงข้อมูลจึงมีความสำคัญต่อการพิจารณาความถูกต้องของการกำหนดราคาโอนที่จะส่งผลกระทบต่อราคาขายปลีกแนะนำได้ ดังนั้นหากแยกความแตกต่างที่ชัดเจนของการกำหนดหลักเกณฑ์ของบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นรายงานแสดงข้อมูลตาม BEPS Action Plan 13 ประมวลรัษฎากร และกฎหมายศุลกากร ก็สามารถทำให้เข้าใจได้ง่ายขึ้น ผู้เขียนจึงขอสรุปเป็นตารางที่ 7 ตารางเปรียบเทียบความแตกต่างของการกำหนดบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม BEPS Action Plan 13 กับประมวลรัษฎากร และบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นเอกสารข้อมูลเพิ่มเติมตามกฎหมายศุลกากร ดังนี้

ตารางที่ 7 ตารางเปรียบเทียบความแตกต่างของการกำหนดบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม BEPS Action Plan 13 กับประมวลรัษฎากร และบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นเอกสารข้อมูลเพิ่มเติมตามกฎหมายศุลกากร

บุคคลตาม BEPS Action Plan 13	บุคคลตามประมวลรัษฎากร	บุคคลตามกฎหมายศุลกากร
<p>กลุ่มบริษัทข้ามชาติ (MNE Group) ที่มีตั้งแต่สองบริษัทขึ้นไปซึ่งมีถิ่นที่อยู่ทางภาษีที่แตกต่างกัน</p>	<p>(1) บริษัทถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด</p> <p>(2) ผู้ถือหุ้นซึ่งถือหุ้นในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมดถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด</p> <p>(3) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง</p>	<p>(1) บุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือพนักงานซึ่งเป็นผู้บริหารในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง</p> <p>(2) บุคคลหนึ่งเป็นหุ้นส่วนเพื่อกระทำการร่วมกับอีกบุคคลหนึ่ง</p> <p>(3) บุคคลหนึ่งเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง</p> <p>(4) บุคคลหนึ่งเป็นเจ้าของ ผู้ควบคุมหรือผู้ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการของอีกบุคคลหนึ่งตั้งแต่ว้อยละห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม</p> <p>(5) บุคคลหนึ่งควบคุมอีกบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม</p> <p>(6) บุคคลทั้งสองถูกควบคุมโดยบุคคลที่สามไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม</p>

บุคคลตาม BEPS Action Plan 13	บุคคลตามประมวลรัษฎากร	บุคคลตามกฎหมายศุลกากร
		(7) บุคคลทั้งสองร่วมกันควบคุมบุคคลที่สามไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม (8) บุคคลหนึ่งเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกันกับอีกบุคคลหนึ่ง

ที่มา: OECD, [OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations JULY 2017](#).

ประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง.

กฎกระทรวงกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 3.

จากการศึกษาพบว่า หากนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม BEPS Action Plan 13 มาใช้กับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตย่อมมีข้อมูลมากเกินไปเกินความจำเป็นต่อการตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำ แต่สำหรับหลักเกณฑ์การยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากรย่อมมีรายละเอียดข้อมูลเพียงพอต่อการวิเคราะห์ถึงราคาขายปลีกแนะนำได้ เมื่อการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตยังมีช่องว่างก่อให้เกิดการกำหนดราคาโอน เนื่องจากการตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำสำหรับสินค้านำเข้าอยู่ภายใต้กฎกระทรวง การพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 ข้อ 8 ประกอบกับข้อ 4 ซึ่งอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 17 (1) มีข้อจำกัดว่าการตรวจสอบตามราคาปกติต้องตรวจสอบกลไกของระบบราคาเกตต์หรือราคาศุลกากร ซึ่งการนำสินค้าเข้ามาในประเทศไทยต้องนำของมาผ่านพิธีการศุลกากร มีการประเมินราคาศุลกากรตามกฎหมายกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งมีด้วยกันทั้งสิ้น 6 วิธี โดยการประเมินราคาศุลกากรโดยใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าก็มีพื้นฐานราคามาจากราคาขายปลีกแนะนำ ดังนั้นจึงควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎกระทรวง การพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 ข้อ 8 (2)(ข) 2) ซึ่งเดิมวางหลักไว้ดังนี้

“ในกรณีที่ราคาขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง ไม่เป็นไปตามกลไกตลาดหรือไม่สามารถกำหนดราคาได้ ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศราคาขายปลีกแนะนำเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี โดยกำหนดจากราคาขายหรือราคานำเข้า ตามหลักเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1)

(2) ในกรณีที่ราคาขายปลีกแนะนำไม่เป็นไปตามกลไกของตลาด ให้อธิบดีประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำตามหลักเกณฑ์และวิธีการตามลำดับ ดังต่อไปนี้

(ก)

(ข) ราคาที่บวกเพิ่มจากราคาขายหรือราคานำเข้า โดยแยกตามลักษณะของสินค้า ดังต่อไปนี้

1)

2) กรณีสินค้านำเข้า ให้กำหนดจากราคาศุลกากร ค่าบริหารจัดการตามข้อ 4 (2) และกำไรมาตรฐานตามข้อ 4 (3) จนถึงการขายปลีกแก่ผู้บริโภค โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม”

สำหรับการเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎกระทรวง การพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 ข้อ 8 (2)(ข) 2) คือควรนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากรประกอบกับกฎกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้อ 3 มาบัญญัติในวรรคสองและวรรคสามของกฎกระทรวง การพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 ข้อ 8 (2)(ข) 2) ดังต่อไปนี้

“ในกรณีที่ราคาขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง ไม่เป็นไปตามกลไกตลาดหรือไม่สามารถกำหนดราคาได้ ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศราคาขายปลีกแนะนำเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี โดยกำหนดจากราคาขายหรือราคานำเข้า ตามหลักเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1)

(2) ในกรณีที่ราคาขายปลีกแนะนำไม่เป็นไปตามกลไกของตลาด ให้อธิบดีประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำตามหลักเกณฑ์และวิธีการตามลำดับ ดังต่อไปนี้

(ก)

(ข) ราคาที่บวกเพิ่มจากราคาขายหรือราคานำเข้า โดยแยกตามลักษณะของสินค้า ดังต่อไปนี้

1)

2) กรณีสินค้านำเข้า ให้กำหนดจากราคาศุลกากร ค่าบริหารจัดการตามข้อ 4 (2) และกำไรมาตรฐานตามข้อ 4 (3) จนถึงการขายปลีกแก่ผู้บริโภค โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลต่อกรมสรรพสามิต ได้แก่ บริษัทถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือผู้ถือหุ้นซึ่งถือหุ้นในนิติบุคคลหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่ง

ไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง เว้นแต่กิจการธุรกิจขนาดย่อม แต่ทั้งนี้ หากอธิบดีเห็นว่าบุคคลซึ่งเป็นกรรมการ พนักงานซึ่งเป็นผู้บริหาร นายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง บุคคลที่มีอำนาจควบคุมในนิติบุคคล หรือสมาชิกในครอบครัวเดียวกันกับบุคคลที่มีอำนาจควบคุม มีผลต่อการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือข้อมูลเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ

รายละเอียดที่ต้องปรากฏในแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ได้แก่ ชื่อและเลขทะเบียนนิติบุคคลทั้งในประเทศและต่างประเทศที่มีความสัมพันธ์กันหรือมีความเกี่ยวข้องกันในการทำธุรกรรม ประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล รอบระยะเวลาบัญชี สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน วันที่ยื่นแบบรายงาน ลายมือชื่อรับรองว่าเป็นรายการที่ต้องสมบูรณ์เป็นความจริง รวมถึงข้อมูลมูลค่าธุรกรรมที่ถูกควบคุมของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ประกอบกิจการในประเทศไทยและที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เช่น รายได้โดยตรงจากการประกอบกิจการ รายได้อื่น ค่าซื้อวัตถุดิบหรือสินค้า ค่าซื้อที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ค่าสิทธิ ค่าบริหารหรือค่าบริการทางเทคนิคหรือค่านายหน้า ดอกเบี้ยจ่าย รายจ่ายอื่น ๆ จำนวนเงินกู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จำนวนเงินให้กู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี”

จากการศึกษาและการเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าว เห็นว่าหากมีการนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและการกำหนดบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าว สามารถนำข้อมูลมาวิเคราะห์การกำหนดราคาขายปลีกแนะนำที่อยู่บนพื้นฐานธุรกรรมโดยปกติได้ เนื่องจากมีข้อมูลเกี่ยวกับการให้เหตุผลของการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ มีการให้รายละเอียดข้อมูลเกี่ยวกับดอกเบี้ยกู้ยืมเงิน ค่าบริการ และค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อราคาขายปลีกแนะนำ รวมทั้งการกำหนดให้บุคคลธรรมดาที่มีความสัมพันธ์กันและมีผลต่อการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำมีหน้าที่ให้ข้อมูลต่อกรมสรรพสามิตทำให้มีข้อมูลที่ครอบคลุมถึงธุรกรรมที่ทำระหว่างบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอีกด้วย

ดังนั้น การนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและการกำหนดบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าว คาดได้ว่าสามารถลดปัญหาการกำหนดราคาโอนจากฐานภาษีสรรพสามิตซึ่งใช้ราคาขายปลีกแนะนำได้

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

กฎหมายภาษีสรรพสามิตที่ออกตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และกฎกระทรวงที่ออกโดยอาศัยอำนาจพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ไม่ได้กำหนดให้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่เป็นห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทมีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่อาจมีผลกระทบต่อ การกำหนดราคาสินค้าที่อยู่ภายใต้การเสียภาษีสรรพสามิต จึงเป็นช่องว่างก่อให้เกิดเสียงภาษีสรรพสามิตได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในสินค้านำเข้าที่จัดอยู่ในประเภทที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตกับสินค้านั้นใช้ฐานภาษีโดยมีการพิจารณาจากราคาขายปลีกแนะนำ จึงอาจทำให้การกำหนดราคาขายปลีกแนะนำสำหรับสินค้าบางประเภทถูกกำหนดราคาต่ำกว่าความเป็นจริง และยังส่งผลให้รายได้จากการจัดเก็บอากรขาเข้าของกรมศุลกากรลดลงอีกด้วย เนื่องจากการตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำอยู่ภายใต้กฎกระทรวง การพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 ข้อ 8 ประกอบกับข้อ 4 โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 17 (1) มีข้อจำกัดว่าการตรวจสอบตามราคาปกติต้องตรวจสอบจากราคาศุลกากรซึ่งเป็นราคาตามกลไกของระบบราคาแกตต์ การนำสินค้าเข้ามาในประเทศไทยต้องนำของมาผ่านพิธีการศุลกากร มีการประเมินราคาศุลกากรตามกฎกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งมีด้วยกันทั้งสิ้น 6 วิธี โดยการประเมินราคาศุลกากรโดยใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าคิดจากราคาต้นทุนที่สามารถตรวจสอบได้จากใบขนสินค้าและใบ Invoice สำหรับต้นทุนนี้เองก็คือราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ขายเป็นผู้กำหนดขึ้นมา จึงอาจไม่อยู่บนพื้นฐานของธุรกรรมที่ปกติได้ เมื่อการจัดเก็บอากรขาเข้ามีการคิดคำนวณจากราคาขายปลีกแนะนำรวมเข้าด้วย และยังส่งผลให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้านำเข้าลดลงเนื่องจากการคิดภาษีมูลค่าเพิ่มมีการคิดคำนวณอัตราภาษีจากราคาของสินค้าด้วย ทั้งนี้ ยังส่งผลต่อรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกด้วย เนื่องจากผู้ประกอบการส่วนมากมักกำหนดราคาโอนโดยให้รายได้ต่ำกว่าเงื่อนไขที่

กำหนดในประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ และมาตรา 71 ตริ กล่าวคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ถือหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือผู้ถือหุ้นถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง¹⁵⁴ มีรายได้ไม่น้อยกว่าสองร้อยล้านบาทที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน แต่ผู้ประกอบการบางรายที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตโดยเฉพาะอย่างยิ่งในบริษัทข้ามชาติยอมแสดงข้อมูลให้มีรายได้ต่ำกว่าสองร้อยล้านบาทโดยอาจกำหนดราคาขายปลีกแนะนำให้ต่ำกว่าความเป็นจริงหรือมีการโอนสินทรัพย์ไปยังอีกบริษัทหนึ่งที่อยู่ใต้อุปกรณ์เดียวกันทำให้ไม่อยู่ในเงื่อนไขที่ต้องยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกัน

สำหรับการยื่นเอกสารราคาโอนเพื่อพิจารณาในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนั้น ประเทศซาอุดีอาระเบียมีหน่วยงานจัดเก็บภาษีคือ สำนักงานจัดเก็บภาษีและชะกาต (General Authority of Zakat and Tax: GAZT) ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร และมีการกำหนดให้บริษัทข้ามชาติที่มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบรายงานข้อมูลเอกสารราคาโอนไม่ว่าจะเป็นเอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) หรือเอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) หรือรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Report) เห็นได้ว่าประเทศซาอุดีอาระเบียมีข้อมูลที่เพียงพอและครอบคลุมในการพิสูจน์การกำหนดราคาโอนของกลุ่มบริษัทข้ามชาติได้สะดวกมากขึ้น อีกทั้งยังมีข้อยกเว้นให้ไม่ต้องยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าวเพื่อไม่เป็นภาระเพิ่มขึ้นแก่บุคคลธรรมดา และกิจการขนาดเล็กอีกด้วย แต่สำหรับประเทศอังกฤษนั้นยังเป็นเพียงแนวคิดสำหรับการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันต่อหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยตรงเท่านั้น และในประเทศอินโดนีเซียก็มีลักษณะคล้ายคลึงกับประเทศไทยที่มีการกำหนดให้บุคคลธรรมดาที่มีการทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกันยื่นแบบรายงานข้อมูลต่อหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีศุลกากร แต่การยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาใช้ประกอบการพิจารณาในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งไม่ได้นำมาใช้กับหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยตรง

¹⁵⁴ Accrevo, Transfer Pricing กฎหมายที่นักธุรกิจต้องรู้[ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.accrevo.com/article/item/101>.

ดังนั้น แนวทางในการแก้ไขปัญหาก็เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตจึงควรนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยตรงเพื่อลดปัญหาการกำหนดราคาโอนสำหรับสินค้าที่อยู่ในประเภทอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตอันส่งผลให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเกิดความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

6.2 ข้อเสนอแนะ

สำหรับการลดช่องว่างการเลี่ยงภาษีสรรพสามิต กฎหมายภาษีสรรพสามิตควรได้รับการพัฒนาโดยแก้ไขเพิ่มเติมในกฎกระทรวง การพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 ข้อ 8 (2)(ข) 2) ในวรรคสองและวรรคสาม โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 17 (1) กำหนดเงื่อนไขของบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูล และนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามประมวลรัษฎากรที่ได้รับแนวทางมาจากองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ภายใต้แผนปฏิบัติการโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ มาตรการที่ 13 (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS Action Plan 13) ดังนี้

ข้อ 8 (2) (ข) 2) วรรคสอง ควรมีข้อความว่า “ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลต่อกรมสรรพสามิต ได้แก่ บริษัทถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือผู้ถือหุ้นซึ่งถือหุ้นในนิติบุคคลหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง เว้นแต่กิจการธุรกิจขนาดย่อม แต่ทั้งนี้หากอธิบดีเห็นว่าบุคคลซึ่งเป็นกรรมการ พนักงานซึ่งเป็นผู้บริหาร นายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง บุคคลที่มีอำนาจควบคุมในนิติบุคคล หรือสมาชิกในครอบครัวเดียวกันกับบุคคลที่มีอำนาจควบคุม มีผลต่อการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือข้อมูลเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ”

ข้อ 8 (2) (ข) 2) วรรคสาม ควรมีข้อความว่า “รายละเอียดที่ต้องปรากฏในแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ได้แก่ ชื่อและเลขทะเบียนนิติบุคคลทั้งในประเทศและต่างประเทศที่มีความสัมพันธ์กันหรือมีความเกี่ยวข้องกันในการทำธุรกรรม ประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล รอบระยะเวลาบัญชี สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน วันที่ยื่นแบบรายงานลายมือชื่อรับรองว่าเป็นรายการที่ต้องสมบูรณ์เป็นความจริง รวมถึงข้อมูลมูลค่าธุรกรรมที่ถูกรับควบคุมของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ประกอบกิจการในประเทศไทยและที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เช่น รายได้โดยตรงจากการประกอบกิจการ รายได้อื่น ค่าซื้อวัตถุดิบหรือสินค้า ค่าซื้อที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ค่าสิทธิ ค่าบริหารหรือค่าบริการทางเทคนิคหรือค่านายหน้า ดอกเบี้ยจ่าย รายจ่ายอื่น ๆ จำนวนเงินกู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จำนวนเงินให้กู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี”

แต่อย่างไรก็ตาม กรมสรรพสามิตควรขอความร่วมมือจากกรมสรรพากรให้แนวทางการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อประหยัดต้นทุนในการดำเนินงานและก่อให้เกิดความรวดเร็วอย่างมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น

จากการศึกษาและการเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าว คาดได้ว่าหากมีการนำแนวทางการยื่นแบบรายงานข้อมูลของบริษัทนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและการกำหนดบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานข้อมูลดังกล่าว สามารถลดปัญหาการกำหนดราคาโอนจากฐานภาษีสรรพสามิตซึ่งใช้ราคาขายปลีกแนะนำได้

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

กรมสรรพสามิต. คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560.

กรมสรรพากร. คำอธิบายประกอบการกรอกแบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร (Disclosure Form).

กระทรวงการคลัง. รายงานประจำปี กระทรวงการคลัง ประจำปีงบประมาณ 2561.

กฤษฎา ทองธรรมชาติ. ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายเกี่ยวกับการศุลกากร. พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ:
ไอออนิค อินเทอร์เน็ต รีซอสเซส).

ชูชาติ อิศวโรจน์. คำอธิบายพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560. พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: นกัสนสร
การพิมพ์).

จิตชาดา ธนะโสภณ. ภาษีสรรพสามิต:วิเคราะห์แนวคิดและหลักการจัดเก็บในประเทศไทย.

วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. 2545.

อ้างถึงใน ฐานนี้ ทินทรชัย. เอกสารการสอนชุดวิชาการบริหารงานสรรพสามิต เรื่องแนวคิด
หลักการ และความสำคัญของภาษีสรรพสามิต. (นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช).

จำรัส แหยมสร้อยทอง. การป้องกันการหลีกเลี่ยงและการหนีภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท
ข้ามชาติโดยวิธีการตั้งราคาโอน. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2530.

ณภัทร ต่างวิวัฒน์. แนวทางการเตรียมความพร้อมของกรมสรรพากรสำหรับกฎหมายการกำหนด
ราคาโอน. โครงการพัฒนานักบริหารการเปลี่ยนแปลงรุ่นใหม่ รุ่นที่ 9 สถาบันส่งเสริม
การบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี. 2560.

นิโลบล พรหมณัฐสุวรรณ. การพิสูจน์ราคาโอน กรณีปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทข้ามชาติ.
วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2556.

ประภาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: นิติธรรม).

พนิต ธีรภาพวงศ์. ภาษีบริษัทข้ามชาติ. พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2552).

พนิต ธีรภาพวงศ์. ราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ. พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: TAX RESEARCH CENTER).

รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. (พระนคร: เคล็ดไทย).

วันชัย ตั้งวิจิตร. การแก้ไขปรับปรุงฐานภาษีตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 เพื่อรองรับการเข้าร่วมเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน. หลักสูตรนักรับราชการทูต รุ่นที่ 7 สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ. 2558.

วิชัย มากวัฒน์สุข. ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายและพิธีการศุลกากร ระบบ e-Customs. พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ: อินฟอร์มีเดีย บุ๊คส์).

สุจินต์ สุทธิการณนัย. Transfer Pricing ของธุรกิจข้ามชาติ. พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย).

สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).

อรัญ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง).

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมศุลกากร. ความสำคัญและความเป็นมาของ FTA[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.customs.go.th/content_with_menu1_group_link.php?ini_content=fat_and_wto_160809_01&ini_menu=menu_interest_and_law_160421_03&ini_content_group=usage_fat_and_wto_01&lang=th&root_left_menu=menu_interest_and_law_160421_03&left_menu=menu_interest_and_law_160421_03_160928_01.

กรมศุลกากร. ราคาตามความตกลงแกตต์[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.customs.go.th/>

content.php?ini_content=customs_valuation_01&ini_menu=menu_customs_value&lang=th&root_left_menu=menu_customs_value&left_menu=menu_customs_value_01.

ธรรมนิติ. ภาษีศุลกากรกับการสั่งซื้อสินค้าออนไลน์[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=2814:tax-customs-order-online-import&catid=29&Itemid=180&lang=th.

Accrevo. สรุปประเด็น Transfer Pricing Tips จากกรมสรรพากร[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.accrevo.com/article/item/140>.

Accrevo. 10สัญญาณกลุ่มเสี่ยงเลี่ยงภาษี[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.accrevo.com/article/item/43>.

Accrevo. Transfer Pricing กฎหมายที่นักธุรกิจต้องรู้[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.accrevo.com/article/item/101>.

Chelsea Roche. Landmark case on UK transfer pricing rules: DSG Retail v HMRC [online]. Available from: <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2012/landmark-case-uk-transfer-pricing-rules>.

Deloitte. Tax authorities begin requesting transfer pricing documentation[online]. Available from: <https://www.taxathand.com/article/12176/Saudi-Arabia/2019/Tax-authorities-begin-requesting-transfer-pricing-documentation>.

EY. Indonesia implements new transfer pricing documentation requirements in line with BEPS Action 13[online]. Available from: <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/indonesia-implements-new-transfer-pricing-documentation.aspx>.

EY. Saudi Arabia's Tax Authority releases final transfer pricing bylaws and FAQs [online]. Available from: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/saudi-arabias-tax-authority-releases-final-transfer-pricing-bylaws-and-faqs.

HM Revenue & Customs. Amendments to Country By Country reporting 2017[online]. Available from: <https://www.gov.uk/government/publications/amendments-to-country-by-country-reporting-2017/amendments-to-country-by-country-reporting-2017#detailed-proposal>.

HM Revenue & Customs. Corporation Tax rates and reliefs[online]. Available from: <https://www.gov.uk/corporation-tax-rates>.

HM Revenue & Customs. Guidance UK Trade Tariff: excise duties, reliefs, drawbacks and allowances[online]. Available from: <https://www.gov.uk/government/publications/uk-trade-tariff-excise-duties-reliefs-drawbacks-and-allowances/uk-trade-tariff-excise-duties-reliefs-drawbacks-and-allowances>.

HM Revenue & Customs. International Manual: Content of information request [online]. Available from: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm483040>.

International Tax Review. Transfer pricing in the Middle East's oil and gas sector [online]. Available from: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7mxsnr3wt2s/transfer-pricing-in-the-middle-east-s-oil-and-gas-sector>.

Mark Bou Mansour. BAT shifts nearly \$1bn out of developing countries into one UK office [online]. Available from: <https://www.taxjustice.net/2019/04/30/bat-shifts-nearly-1bn-out-of-developing-countries-into-one-uk-office/>.

OECD. ABOUT THE GLOBAL FORUM[online]. Available from: <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/>.

OECD. GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES[online]. Available from: <https://www.oecd.org/tax/transparency/>.

PWC. Indonesia : Corporate - Taxes on corporate income[online]. Available from: <https://taxsummaries.pwc.com/indonesia/corporate/taxes-on-corporate->

income.

PWC. Saudi Arabia : Corporate - Taxes on corporate income[online]. Available from: <https://taxsummaries.pwc.com/saudi-arabia/corporate/taxes-on-corporate-income>.

The Law Reviews. The Transfer Pricing Law Review - INDONESIA[online]. Available from: <https://thelawreviews.co.uk/edition/the-transfer-pricing-law-review-edition-3/1195432/indonesia?fbclid=IwAR1s-LSRxEmnBdSPmD9D4X2ads4gsMSkPTioEgoPX7VXe6sEXB9bMKKbZCI>.

ภาษาอังกฤษ

Courts and Tribunals Judiciary. Union Castle v HMRC Approved judgement.

General Authority of Zakat & Tax. Excise Tax expansion Transitional Excise rules.

General Authority of Zakat & Tax. MULTILATERAL COMPETENT AUTHORITY AGREEMENT ON THE EXCHANGE OF COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTS.

General Authority of Zakat & Tax. TRANSFER PRICING BYLAWS Issued by the General Authority of Zakat and Tax pursuant to Board Resolution NO [6-1-19] DATE 25/05/1440H corresponding to 31/01/2019.

General Authority of Zakat & Tax. TRANSFER PRICING Guidelines.

Liu Ping. Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap?.

OECD. COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING-COMPILATION OF PEER REVIEW REPORTS (PHASE 1) - INDONESIA.

OECD. Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting BEPS ACTION 13 UPDATE DECEMBER 2019.

OECD. Keeping It Safe THE OECD GUIDE ON THE PROTECTION OF CONFIDENTIALITY

OF INFORMATION EXCHANGED FOR TAX PURPOSES.

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

OECD. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting ACTION 13: 2015 Final Report.

Tax Justice Network. ASHES TO ASHES HOW BRITISH AMERICAN TOBACCO AVOIDS TAXES IN LOW AND MIDDLE INCOME COUNTRIES.

Tax Research. The benefits of country-by-country reporting.

United States Congress House Committee. Departments of Commerce, Justice, and State, the Judiciary, and Related Agencies Appropriations for 1998.

8 U. Miami Int'l & Comp. L. Rev. 183.

กฎหมาย

กฎกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560.

กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560.

กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2560 และบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2560.

กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2560 และบัญชีท้ายกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2560.

กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2561.

กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2562.

กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2562.

กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2562.

กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2562.

กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2562.

กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2562.

กฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2563.

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดแบบรายการภาษีสรรพสามิต และสถานที่ยื่นแบบรายการ
ภาษีสรรพสามิต.

ประมวลรัษฎากร.

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560.

LAW OF THE REPUBLIC OF INDONESIA NUMBER 36 OF 2008.

Regulation No. 146/PMK.010/2017.

REGULATION OF THE MINISTER OF FINANCE OF THE REPUBLIC OF INDONESIA NUMBER
213 / PMK.03 / 2016.

The Taxes (Base Erosion and Profit Shifting) (Country-by-Country Reporting)
Regulations 2016 No. 237.

The Taxes (Base Erosion and Profit Shifting) (Country-by-Country Reporting)
(Amendment) Regulations 2017 No. 497.

ภาคผนวก

- ๒ -

ข้อ ๓ โครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำ (ให้กรอกรายละเอียดโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำที่ได้แสดงไว้ในข้อ ๒)
(๑) ลำดับที่..... (๒) เลขที่รับ (เฉพาะเจ้าหน้าที่)

ลำดับที่	รายการ	ราคา	รวม	หมายเหตุ
๑	ต้นทุนการผลิต = ๑.๑ + ฯลฯ			
	๑.๑			
	๑.๒			
	๑.๓			
	ฯลฯ			
๒	ค่าบริหารจัดการ* = ๒.๑ + ฯลฯ			
	๒.๑			
	๒.๒			
	๒.๓			
	ฯลฯ			
๓	กำไรมาตรฐาน**			
๔	ราคาขายปลีกแนะนำ (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม)			

หมายเหตุ : *ค่าบริหารจัดการ เป็นค่าที่ได้มาจากการประมาณการของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า
**กำไรมาตรฐาน คือ กำไรของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า บวกด้วยกำไรจากการขายสินค้าในทุกช่วง และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการขายสินค้า
ในทุกช่วงที่ไม่ใช่ของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า โดยให้หักต้นทุนการผลิตและค่าบริหารจัดการจากราคาขายปลีกแนะนำ

ข้อ ๔ ราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรม/ผู้นำเข้าประสงค์จะให้กรมสรรพสามิตใช้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายในตลาดปกติ
โดยเลือกวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังต่อไปนี้

๔.๑ การแสดงราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไป พร้อม ราคาขายปลีกแนะนำรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ราคาขายปลีกแนะนำที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม
(กรุณานแนบเอกสารประกอบ)
 ราคาขายที่ปรากฏบนภาชนะบรรจุ (Sticker Price) ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ราคาขายที่ปรากฏในสื่อสิ่งพิมพ์หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์ (Brochure, Catalog) ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ราคาขายที่ปรากฏในรายการราคา (Price List) ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ราคาขายที่ได้แจ้งไว้กับส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐ ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท

๔.๒ การแจ้งรายชื่อร้านค้าปลีก (อย่างน้อย ๕ ร้านค้า หรือเท่าที่มี และกรณานแนบแผนที่ร้านค้าปลีกพร้อมแจ้งชื่อและเบอร์โทรศัพท์ที่ติดต่อของ
ร้านค้า) พร้อม ราคาขายปลีกแนะนำรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ราคาขายปลีกแนะนำที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

๑) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
ที่อยู่ จังหวัด
เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป

๒) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
ที่อยู่ จังหวัด
เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป

๓) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
ที่อยู่ จังหวัด
เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป

๔) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
ที่อยู่ จังหวัด
เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป

๕) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
ที่อยู่ จังหวัด
เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป

หมายเหตุ: กรณีการแจ้งราคาขายปลีกแนะนำสินค้ามากกว่า ๑ รายการ ให้กรอกรายละเอียดโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำและวิธีที่ประสงค์จะให้กรมสรรพสามิตใช้เป็นราคาขาย
ต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายในตลาดปกติตามแบบแจ้งฯ ข้อ ๓ และข้อ ๔

ลงชื่อ ผู้ประกอบอุตสาหกรรม/ผู้นำเข้า (ประทับตรานิติบุคคล ถ้ามี)
(.....) วันที่.....

ภาคผนวก จ

แบบใบขนขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม

ใบขนขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม								กศท.๕๐๗/๑			
สำเนาตรวจ (๑)			ประเภทใบขนสินค้า (๒)			เลขที่ใบขนสินค้า (๓)					
ผู้นำของเข้า (ชื่อ ที่อยู่ โทรศัพท์) (๕)			เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร (๕)			ภาษีอากรที่ต้องชำระ		ค่าภาษีอากร (บาท) (๑๒)			
						อากรขาเข้า (๖)					
						ภาษีสรรพสามิต (๗)					
						ภาษีเพิ่มเติมไทย (๘)					
ชื่อและเลขที่บัตรผ่านพิธีการ (๑๓)			ภาษีมูลค่าเพิ่ม (๙)			ภาษีและค่าธรรมเนียมอื่น ๆ (๑๐)					
						รวมทั้งสิ้น (๑๑)					
ตัวแทนของของ (๑๔)			เลขที่บัญชีราคาสินค้า (๑๕)								
ใบตราส่งเลขที่ (๑๗)		นำเข้าทาง (๑๘)		เลขที่ชำระภาษีอากร/ประกัน (๑๖)							
ชื่อยานพาหนะ (๑๙)		วันที่นำเข้า (๒๐)									
เครื่องหมายและเลขหมายที่บรรทุก (๒๑)		จำนวนและลักษณะที่บรรทุก (๒๒)								ประเทศกำเนิด (๒๓)	
				ท่าหรือที่นำเข้า (๒๕)		วันที่ (๒๖)		สถานที่ตรวจปล่อย (๒๖)		วันที่ (๒๖)	
จำนวนที่บรรทุก (ตัวเลข) (๒๗)			(ตัวอักษร)			อัตราแลกเปลี่ยน (๒๘)			วันที่ (๒๘)		
รายการ (๒๙)	ประเภทผลิตภัณฑ์ (๓๐)	ราคาของ (๓๓)	อัตราอากรขาเข้า (๓๖)	ค่าธรรมเนียม (๓๙)	มูลค่าสินค้าสรรพสามิต (๔๓)	ภาษีสรรพสามิต (๔๓)	ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม (๔๕)	ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม (๔๕)			
	รหัสหน่วยลงบัญชี (๓๑)	ราคาของ (บาท) (๓๔)	อากรขาเข้าที่ชำระ (๓๗)	ภาษีอื่น ๆ (๔๐)	อัตราภาษีสรรพสามิต (๔๓)	ภาษีเพิ่มเติมไทย (๔๔)	ภาษีมูลค่าเพิ่ม (๔๖)				
	รหัสสิทธิพิเศษ (๓๒)	น้ำหนักสุทธิ (๓๕)	ปริมาณ (๓๘)	ชนิดของ (๔๗)							
	ใบอนุญาตนำเข้าหรือหนังสือรับรอง (๔๔)			หมายเหตุ (๔๙)							
รวม/ยกไป (๕๐)	THB										
ข้าพเจ้าขอรับรองว่ารายการที่แสดงข้างต้นนี้เป็นจริงทุกประการ หากไม่ถูกต้องครบถ้วนข้าพเจ้าขอรับผิดชอบตามกฎหมาย						รวมค่าภาษีอากรทั้งสิ้น (๕๑)					
ลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ (๕๒)											
วันที่ยื่น (๕๓)											

ภาคผนวก ฉ

แบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

ตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร


**แบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน
ตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร
(Disclosure Form)**

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

รอบระยะเวลาบัญชี

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

(ให้ใช้เฉพาะเป็นนิติบุคคลที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้าหรือกรมสรรพากรออกให้)

ตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. ชื่อ

(ระบุให้ชัดเจนว่าเป็นบริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด ฯลฯ)

ถึงวันที่ เดือน พ.ศ.

สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

 บาท อื่นๆ ระบุสกุลเงิน

(ได้รับแจ้งหรือได้รับอนุมัติจากอธิบดีตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว)

รหัสสกุลเงิน

ส่วน ก

รายการที่ 1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ประกอบกิจการในประเทศไทย

จำนวน.....ราย ใบแนบจำนวน.....แผ่น

ลำดับ	ชื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร	มีธุรกรรมกับผู้อื่นแบบรายงานฯ
1	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
2	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
3	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
4	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
5	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
6	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
7	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
8	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
9	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)
10	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 1)

รายการที่ 2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

จำนวน.....ราย ใบแนบจำนวน.....แผ่น

ลำดับ	ชื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	ประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้ง	มีธุรกรรมกับผู้อื่นแบบรายงานฯ
1	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
2	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
3	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
4	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
5	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
6	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
7	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
8	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
9	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)
10	<input type="checkbox"/> ไม่มี <input type="checkbox"/> มี (โปรดกรอกใน ส่วน ข รายการที่ 2)

ส่วน ข

รายการที่ 1 ข้อมูลมูลค่าธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ประกอบกิจการในประเทศไทย จำนวน.....ราย ใบแนบจำนวน.....แผ่น (หน่วย:.....)

ลำดับ	1	2	3	4	5	6				7	8
						6.1	6.2	6.3	6.4		
	ชื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	รายได้โดยตรงจากการประกอบกิจการ	รายได้อื่น	ชื่อวัตถุประสงค์/สินค้า	ชื่อที่ตั้งอาคารและอุปกรณ์	ค่าสิทธิ	ค่าบริการ/ค่าบริการทางเทคนิค/ค่าขนถ่ายหน้า	ดอกเบี้ยจ่าย	อื่นๆ	จำนวนเงินกู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี	จำนวนเงินให้กู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี
1											
2											
3											
4											
5											

รายการที่ 2 ข้อมูลมูลค่าธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย จำนวน.....ราย ใบแนบจำนวน.....แผ่น (หน่วย:.....)

ลำดับ	9	10	11	12	13	14				15	16
						14.1	14.2	14.3	14.4		
	ชื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	รายได้โดยตรงจากการประกอบกิจการ	รายได้อื่น	ชื่อวัตถุประสงค์/สินค้า	ชื่อที่ตั้งอาคารและอุปกรณ์	ค่าสิทธิ	ค่าบริการ/ค่าบริการทางเทคนิค/ค่าขนถ่ายหน้า	ดอกเบี้ยจ่าย	อื่นๆ	จำนวนเงินกู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี	จำนวนเงินให้กู้ยืม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี
1											
2											
3											
4											
5											

ส่วน ค รายละเอียดอื่นๆ

- ผู้ยื่นแบบรายงานฯ มีหน้าที่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ใช่ (โปรดระบุรายได้รวม)..... ไม่ใช่
- ผู้ยื่นแบบรายงานฯ มีการปรับปรุงโครงสร้างธุรกิจ (Business Restructuring) ระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในรอบระยะเวลาบัญชี มี ไม่มี
 - ส่งผลกระทบต่อรายได้ของผู้ยื่นแบบรายงานฯ เพิ่มขึ้น ลดลง
 - ส่งผลกระทบต่อต้นทุนของผู้ยื่นแบบรายงานฯ เพิ่มขึ้น ลดลง
 - ส่งผลกระทบต่ออัตรากำไรขั้นต้นของผู้ยื่นแบบรายงานฯ เพิ่มขึ้น ลดลง
- ในรอบระยะเวลาบัญชี ผู้ยื่นแบบรายงานฯ มีการจำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินไม่มีตัวตนไปยังบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน มี ไม่มี

คำรับรองของกรรมการ หรือผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้จัดการ

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบรายการในแบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ขอรับรองว่าเป็นรายการที่ต้องสมบูรณ์เป็นความจริง มีเอกสารหลักฐานทางบัญชีสนับสนุนครบถ้วน

ลงชื่อ.....
(.....)
ตำแหน่ง.....

ประทับตรา
นิติบุคคล
(ถ้ามี)

ยื่นวันที่ [] เดือน [] พ.ศ. []

ลงชื่อ.....
(.....)
ตำแหน่ง.....

ภาคผนวก ช

Annex III to Chapter V

Transfer pricing documentation – Country-by-Country Report

Model template for a Country-by-Country Report

Table 1. Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction

Name of the MNE group: Fiscal year concerned: Currency used:										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax Paid (on cash basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated capital	Accumulated earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							

Table 2. List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:														
Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of organisation or incorporation if different from Tax Jurisdiction of Residence	Main business activity(ies)											
			Research and Development	Holding or Managing intellectual property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments	Dormant
	1.													
	2.													
	3.													
	1.													
	2.													
	3.													

Table 3. Additional Information

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:
<i>Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the country-by-country report.</i>

ประวัติผู้เขียนเอกัตศึกษา

นางสาวสรนชล นาควัชระ เกิดเมื่อวันที่ 10 พฤษภาคม 2536 สำเร็จการศึกษาระดับมัธยมศึกษาจากโรงเรียนศึกษานารี สำเร็จการศึกษานิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับหนึ่ง) มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ ปีการศึกษา พ.ศ. 2557 ได้รับประกาศนียบัตรหลักสูตรวิชาว่าความของสำนักฝึกอบรมวิชาว่าความแห่งสหภาพนายความปี พ.ศ. 2560 ได้รับประกาศนียบัตรเนติบัณฑิตไทย ปีการศึกษา พ.ศ. 2561 และเข้าศึกษาต่อในหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปีการศึกษา 2561