

# ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการรายงานข้อมูลรายประเทศในประเทศไทย

## Legal Issues Concerning the Country by Country Reporting in Thailand

วารากร ลิ้มศิริ<sup>1</sup>

ศูนย์ปฏิบัติการตามพันธกรณีระหว่างประเทศ กรมสรรพากร  
90 ถนนพหลโยธิน แขวงสามเสนใน เขตพญาไท กรุงเทพมหานคร 10400, ประเทศไทย  
อีเมลติดต่อ: kendolimsiri@gmail.com

Warakorn Limsiri<sup>2</sup>

Operational Center for International Obligations, The Revenue Department  
90 Phahonyothin Road, Samsen Nai, Phaya Thai, Bangkok 10400, Thailand  
Email: kendolimsiri@gmail.com

Received: May 10, 2023 Revised: July 26, 2023 Accepted: August 3, 2023

### บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวคิดและการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศ ตามมาตรฐานที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กำหนด รวมไปถึงศึกษากฎหมายและแนวทางการดำเนินการที่เกี่ยวข้องของประเทศไทยและต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศเนเธอร์แลนด์ และประเทศสิงคโปร์ และเสนอแนะแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา และต่างประเทศมาใช้กับประเทศไทยได้อย่างเหมาะสม

จากการศึกษาพบว่า กรมสรรพากรได้ดำเนินการอย่างต่อเนื่องเพื่อให้การดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศเป็นไปตามมาตรฐานที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กำหนด โดยในด้านกฎหมายกรมสรรพากรได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ เรื่องกำหนดให้ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการแจ้งข้อความตามรายงานข้อมูลรายประเทศ มีสาระสำคัญเพื่อให้กลุ่มผู้ประกอบการข้ามชาติที่มีรายได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการไม่น้อยกว่า 28,000 ล้านบาท และมีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนลำดับสูงสุด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย จะต้องแสดงรายการและแจ้งข้อความเกี่ยวกับข้อมูลข้อมูลรายประเทศ และส่งข้อมูลดังกล่าวให้กรมสรรพากรตามรูปแบบที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและ

<sup>1</sup> นิติกรปฏิบัติการ, ศูนย์ปฏิบัติการตามพันธกรณีระหว่างประเทศ, กรมสรรพากร.

<sup>2</sup> Legal Practitioner, Operational Center for International Obligations, the Revenue Department.

การพัฒนากำหนด ปัจจุบัน ยังคงมีข้อบกพร่องบางประการที่อาจส่งผลให้ผู้มีหน้าที่รายงานข้อมูลรายประเทศไม่ปฏิบัติตาม เกิดความไม่สะดวกในการปฏิบัติตาม หรือยังคงไม่เป็นไปตามมาตรฐานที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนากำหนดบางประการ ดังนั้นเห็นควรเสนอแนะให้มีการปรับปรุงและแก้ไขกฎหมาย รวมถึงการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศของประเทศไทยอย่างเหมาะสม และเป็นไปตามมาตรฐานสากลต่อไป

**คำสำคัญ:** ปัญหาทางกฎหมาย; ข้อมูลรายประเทศ; ประเทศไทย

### Abstract

This article aims to study the concepts and implementation related to the Country-by-Country Report (CbCR) according to the standards set by the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). The study involves analyzing domestic laws and relevant guidelines of Thailand, the Netherlands, and Singapore to suggest an appropriate application of OECD and international guidelines for CbCR in Thailand.

The study found that Thailand's Revenue Department has consistently ensured that operations related to CbCR align with OECD standards. On September 30, 2021, the Revenue Department issued the Notification of the Director-General of the Revenue Department on Income Tax, which prescribes the filing of CbCR information by multinational companies or juristic partnerships groups with a consolidated group revenue of not less than 28,000 million Thai Baht and an ultimate parent entity (UPE) incorporated under Thai laws. The information must be filed with the Revenue Department using the format determined by the OECD. This law applies to accounting periods commencing on or after January 1, B.E. 2021. However, the study identified some problems with Thailand's CbCR-related laws that may lead to non-compliance by MNEs responsible for CbCR reporting. These issues include relatively light penalties for non-filing or late filing of CbCR information, the absence of penalties for incomplete submission of CbCR information, the requirement for CbCR reporting entities to file data in the cumbersome and costly XML format, and the lack of assurance for reporting entities regarding the appropriate use of CbCR information by officials in accordance with OECD standards. Therefore, based on the aforementioned problems, the authors reviewed OECD standards and international practices related to CbCR reporting and proposed alternative approaches to improve and revise domestic laws and actions related to CbCR reporting in Thailand, aiming to meet the OECD standards.

**Keywords:** Legal Issues; Country by Country; Thailand

## 1. บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบันการค้าและการประกอบธุรกิจต่าง ๆ มีรูปแบบการประกอบธุรกิจที่มีความซับซ้อนมากกว่าในอดีต ในการทำการค้าอย่างหนึ่งอาจประกอบด้วยหน่วยธุรกิจหลายหน่วย เช่น การมีบริษัทแม่ที่ถือหุ้นอยู่ในบริษัทลูก หรือในกรณีที่มีลักษณะเป็นทางการค้าระหว่างประเทศ เช่น บริษัทแม่ที่ถือหุ้นอยู่ในบริษัทลูก อาจตั้งอยู่ในประเทศเดียวกันหรือตั้งอยู่คนละประเทศกับบริษัทลูกก็ได้ หรือบริษัทแม่อาจมีการประกอบการค้าผ่านการถือหุ้นในบริษัทตัวกลางที่ตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง และให้บริษัทตัวกลางนั้นถือหุ้นในบริษัทลูกที่ตั้งอยู่ในประเทศที่สาม หรือเป็นกรณีที่บริษัทแม่ที่ตั้งอยู่ในประเทศหนึ่งประกอบการค้าผ่านสาขาที่ตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง เป็นต้น ความสัมพันธ์เหล่านี้ของบริษัทแม่ บริษัทลูก บริษัทตัวกลาง และสาขา ในการประกอบการค้าอาจทำให้เกิดการโอนระหว่างกัน เช่น ในเรื่องของการจัดหาสินค้าเพื่อประกอบการค้าให้แก่กัน หรือการให้บริการระหว่างกัน การให้บริการทางการเงิน การช่วยจัดทำบัญชี เป็นต้น นำมาซึ่งการกำหนดราคาโอน (Transfer Price) ให้แก่กัน ในธุรกรรมเหล่านั้น

การกำหนดราคาโอนนั้น โดยทั่วไปเป็นค่าที่มีความหมายกลาง ๆ สำหรับการกำหนดราคาให้กับธุรกรรมที่ทำการระหว่างกันของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน แต่การกำหนดราคาโอนนั้นสามารถทำให้เกิดปัญหาในทางกฎหมายภาษีตามมาได้ เนื่องจากหากมีการกำหนดราคาโอนที่ไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงอาจก่อให้เกิดปัญหาการถ่ายโอนกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี โดยเฉพาะกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises) สามารถแสวงหาประโยชน์จากการที่อัตราภาษีของแต่ละประเทศที่บริษัทในกลุ่มไปตั้งอยู่มีอัตราไม่เท่ากัน ถ่ายโอนกำไรระหว่างกันไปกักเก็บอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีที่ต่ำหรือไม่มีการจัดเก็บภาษี เพื่อให้การเสียภาษีของกลุ่มบริษัทมีจำนวนที่น้อยที่สุด การกระทำเหล่านี้ทำให้หลาย ๆ ประเทศจำเป็นต้องมีมาตรการเพื่อป้องกันการกำหนดราคาโอนที่ไม่สมเหตุสมผล เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีในคำนวณกำไรสุทธิ โดยวิธีการที่มีการยอมรับเป็นสากล คือ การกำหนดราคาโอนระหว่างกันต้องไปตามราคาตลาด (Arm's Length Price) กล่าวคือ ควรจะต้องเป็นราคาที่หลุดพ้นจากการครอบงำของการเป็นคู่กรณีที่มีความสัมพันธ์กัน

จากการศึกษาพบว่า กรมสรรพากรได้ดำเนินการอย่างต่อเนื่องเพื่อให้การดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศเป็นไปตามมาตรฐานที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) กำหนด โดยในด้านกฎหมาย กรมสรรพากรได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 408 และฉบับที่ 419 เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการแจ้งข้อความตามรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Report: CbCR) ประกาศใช้เมื่อวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2564 มีสาระสำคัญเพื่อให้กลุ่มผู้ประกอบการข้ามชาติที่มีรายได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการไม่น้อยกว่า 28,000 ล้านบาท และมีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนลำดับสูงสุด (Ultimate Parent Entity: UPE) ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะต้องแสดงรายการและแจ้งข้อความเกี่ยวกับข้อมูลรายประเทศ และส่งข้อมูลดังกล่าวให้กรมสรรพากรตามรูปแบบที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กำหนด โดยเริ่มใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2564 เป็นต้นไป อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี จากการศึกษาผู้เขียนพบว่ากฎหมายและแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการ

รายงานข้อมูลรายประเทศของประเทศไทย ณ ปัจจุบัน ยังคงมีข้อบกพร่องบางประการที่อาจส่งผลให้ผู้มีหน้าที่รายงานข้อมูลรายประเทศไม่ปฏิบัติตาม เกิดความไม่สะดวกในการปฏิบัติตาม หรือยังคงไม่เป็นไปตามมาตรฐานที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กำหนดบางประการ ได้แก่ 1) การกำหนดบทลงโทษกรณีของการไม่ยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศหรือยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศล่าช้าก่อนข้างเขาและไม่มีกำหนดบทลงโทษสำหรับกรณีของการยื่นข้อมูลรายประเทศไม่ถูกต้อง, 2) การกำหนดให้ผู้มีหน้าที่รายงานข้อมูลรายประเทศต้องจัดทำไฟล์ข้อมูลในรูปแบบไฟล์เอกซ์เอ็มแอล (Extensible Markup Language: XML) ซึ่งมีความยุ่งยากและสร้างภาระค่าใช้จ่ายให้กับผู้มีหน้าที่รายงาน, 3) ไม่มีกฎหมายหรือแนวปฏิบัติกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการรายงานข้อมูลรายประเทศในต่างประเทศอย่างชัดเจน และ 4) ไม่มีกำหนดแนวทางการนำข้อมูลรายประเทศไปใช้อย่างเหมาะสม เพื่อเป็นหลักประกันให้กับผู้มีหน้าที่รายงานให้มั่นใจได้ว่าเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องจะนำข้อมูลรายประเทศไปใช้ในขอบเขตที่มาตรฐานกำหนด

จากประเด็นปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายและการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศของประเทศไทยทั้ง 4 ประการข้างต้น จึงเป็นเหตุผลสำคัญที่ผู้เขียนนำมาศึกษาและวิเคราะห์ โดยผู้เขียนได้ศึกษาเปรียบเทียบการมาตรฐานที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กำหนด รวมไปถึงแนวทางปฏิบัติของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศสิงคโปร์ ซึ่งเป็นประเทศที่ได้มีการนำเรื่องการรายงานข้อมูลรายประเทศมาใช้ปฏิบัติมาเป็นเวลานานแล้ว เพื่อที่จะสามารถกำหนดเป็นแนวทางที่จะทำให้ปัญหาทางกฎหมายและการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศของประเทศไทยได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสม และเป็นไปตามมาตรฐานสากลต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์

1.2.1 เพื่อศึกษาแนวคิดและการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศตามมาตรฐานที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กำหนด

1.2.2 เพื่อศึกษากฎหมายและการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศของต่างประเทศ

1.2.3 เพื่อศึกษาประเด็นปัญหาทางกฎหมายและการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศของประเทศไทย และเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวอย่างเหมาะสม และสอดคล้องกับสภาพสังคมของประเทศไทย

## 1.3 ขอบเขตการวิจัย

การศึกษานี้ มุ่งศึกษากฎหมายภายในของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศ รวมทั้งศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศสิงคโปร์ และศึกษาแนวทางปฏิบัติในเรื่องการรายงานข้อมูลรายประเทศที่เป็นที่ยอมรับของสากลขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาเพื่อเปรียบเทียบและเสนอแนะทางการปรับปรุงกฎหมายไทยให้ดียิ่งขึ้นต่อไป

## 1.4 ระเบียบวิธีวิจัย

การศึกษานี้ เป็นการศึกษาวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) โดยทำการศึกษาค้นคว้าจากเอกสาร การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง (Literature Review) ได้แก่ บทบัญญัติกฎหมายต่าง ๆ เช่น ประมวลรัษฎากร ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศและกฎหมายลำดับรอง เช่น กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ คำสั่ง รวมตลอดทั้งการศึกษาค้นคว้าข้อมูลจากหนังสือ บทความ เอกสารทางวิชาการ และเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนของประเทศไทยและต่างประเทศ

## 1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.5.1 ทราบถึงแนวคิดและการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศตามมาตรฐานที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนากำหนด

1.5.2 ทราบถึงกฎหมายและการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศของต่างประเทศ

1.5.3 ทราบถึงประเด็นปัญหาทางกฎหมายและการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศของประเทศไทย และเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวอย่างเหมาะสม และสอดคล้อง

## 2. ผลการศึกษาวิจัย

จากการศึกษาเรื่อง ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการรายงานข้อมูลรายประเทศในประเทศไทย พบประเด็นดังต่อไปนี้

### 2.1 การรายงานข้อมูลรายประเทศตามแนวคิดขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) ก่อตั้งอย่างเป็นทางการเมื่อปี ค.ศ. 1961<sup>3</sup> โดยมีประเทศสมาชิกที่เป็นผู้เริ่มก่อตั้งจำนวน 20 ประเทศ คือ ประเทศในทวีปยุโรปจำนวน 18 ประเทศ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศแคนาดา มีวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อฟื้นฟูสภาพเศรษฐกิจและการค้าของประเทศต่าง ๆ ที่ได้รับผลกระทบจากสงครามโลกครั้งที่ 2 โดยให้ความสำคัญกับการสร้างความตระหนักให้แก่รัฐบาลของประเทศต่าง ๆ ในการพึ่งพาอาศัยซึ่งกันและกันทางด้านเศรษฐกิจ ณ ปัจจุบัน มีประเทศสมาชิกอย่างเป็นทางการจำนวน 38 ประเทศ<sup>4</sup> และได้รับความร่วมมือเพิ่มเติมจาก 3 ประเทศ ได้แก่ ประเทศจีน ประเทศบราซิล และประเทศอินเดีย เพื่อร่วมกันจัดประชุมและออกนโยบายต่าง ๆ เพื่อเสริมสร้างความเจริญและความเท่าเทียมทางด้านเศรษฐกิจ

<sup>3</sup> สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, “องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา Organization for Economic Co-operation and Development หรือ OECD,” แก้ไขครั้งล่าสุด 2549, สืบค้นเมื่อ 7 กรกฎาคม 2566, <https://www.ryt9.com/s/nesd/42724/>

<sup>4</sup> The Organisation for Economic Co-Operation and Development, “List of OECD Member Countries-Ratification of the Convention on the OECD,” last modified September 30, 1961, accessed July 7, 2023, <https://www.oecd.org/about/document/ratification-oecd-convention.htm/>

ในปัจจุบันกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprise: MNEs) มีความพยายามที่จะใช้ช่องว่างทางกฎหมายในแต่ละประเทศที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของตนประกอบกิจการอยู่ หรือตั้งสถานประกอบการอยู่เพื่อหาประโยชน์ในการหลีกเลี่ยงภาษีกันมากขึ้น จากประเด็นปัญหาข้างต้นองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาจึงได้กำหนดแผนปฏิบัติการเพื่อป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) ขึ้นมาจำนวน 15 แผนปฏิบัติการมีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขปัญหาการกัดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรไปต่างประเทศอย่างไม่ชอบธรรม รวมไปถึงประเด็นปัญหาทางภาษีระหว่างประเทศในด้านต่าง ๆ โดยกำหนดให้ประเทศสมาชิกจะต้องดำเนินการแผนปฏิบัติการที่กำหนดเป็นมาตรฐานขั้นต่ำ (Minimum Standard) จำนวน 4 แผนปฏิบัติการ ได้แก่ 1) แผนปฏิบัติการที่ 5 เรื่อง การตอบโต้มาตรการทางภาษีที่เป็นภัย, 2) แผนปฏิบัติการที่ 6 เรื่อง การป้องกันการใช้อินนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง, 3) แผนปฏิบัติการที่ 13 เรื่อง การจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน และรายงานข้อมูลรายประเทศ และ 4) แผนปฏิบัติการที่ 14 เรื่อง การปรับปรุงกลไกในการระงับข้อพิพาท<sup>5</sup>

### 2.1.1 แนวคิดเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารราคาโอน (Transfer Pricing Document) ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา

ภายใต้แผนปฏิบัติการที่ 13 เรื่อง การจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน และรายงานข้อมูลรายประเทศ มีวัตถุประสงค์ที่สำคัญเพื่อให้ประเทศสมาชิกจะต้องพัฒนากฎเกณฑ์ภายในประเทศรวมถึงการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับเอกสารราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) เพื่อเสริมสร้างความโปร่งใสในการบริหารจัดการเก็บภาษี ซึ่งองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาได้กำหนดแนวทางการจัดทำเอกสารราคาโอนใน 3 ระดับ โดยกำหนดให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน 3 ประเภท ดังนี้

#### 1) เอกสารราคาโอนของกลุ่มกิจการ (Master File)

เอกสารราคาโอนของกลุ่มกิจการ (Master File) เป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับกับราคาโอนที่ให้ข้อมูลในภาพรวมของการประกอบกิจการของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ รวมไปถึงธรรมชาติของการดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศ แนวนโยบายที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน และการจัดสรรเงินได้และกิจกรรมทางเศรษฐกิจทั่วโลกของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ โดยทั่วไป จะให้ข้อมูลภาพรวมในระดับสูง (High-Level) เพื่อให้เห็นภาพรวมของการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนในทางปฏิบัติ ในมุมมองของเศรษฐกิจ กฎหมาย การเงิน และภาษีทั่วโลก เช่น แผนผังแสดงโครงสร้างองค์กรในภาพรวม ข้อมูลประเภทธุรกิจที่มีนัยสำคัญต่อผลประกอบการของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ รายการแสดงทรัพย์สินไม่มีตัวตนของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ข้อมูลการกู้ยืมเงินระหว่างบริษัทภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ และงบการเงินรวมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ เป็นต้น

<sup>5</sup> The Organisation for Economic Co-Operation and Development, "BEPSS Action," last modified December 1, 2021, accessed July 4, 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>

## 2) เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local File)

เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local File) เป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนที่จะให้ข้อมูลในระดับที่มีรายละเอียดเกี่ยวกับธุรกรรมภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติมากกว่าเอกสารราคาโอนของกลุ่มกิจการ (Master File) ซึ่งเมื่อเจ้าหน้าที่นำเอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local File) มาใช้พิจารณาควบคู่กับเอกสารราคาโอนของกลุ่มกิจการ แล้ว จะทำให้เจ้าหน้าที่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบการใช้ราคาตลาดในการกำหนดราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติได้ง่ายยิ่งขึ้น เช่น รายละเอียดโครงสร้างองค์กร ทำเนียบผู้บริหาร ผู้ที่ควบคุมดูแลการทำงานของผู้บริหาร รวมถึงประเทศที่อยู่ของบุคคลดังกล่าว รายละเอียดธุรกรรมที่มีนัยสำคัญที่ทำระหว่างบริษัทภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ วิธีการกำหนดราคาโอนของแต่ละธุรกรรม รวมถึงเหตุผลประกอบการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนดังกล่าว รายละเอียดเกี่ยวกับหน้าที่ ทรัพย์สิน และความเสี่ยง ข้อมูลการศึกษาตัวเปรียบเทียบที่เป็นอิสระต่อกัน งบการเงินของบริษัท และข้อมูลการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Arrangement: APA) เป็นต้น<sup>6</sup>

## 3) รายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Report: CbCR)

รายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Report: CbCR) เป็นเอกสารที่แสดงภาพรวมของการจัดสรรเงินได้ ภาษีที่ชำระ สิ่งบ่งชี้แหล่งที่ตั้งของกิจกรรมทางเศรษฐกิจของแต่ละประเทศหรือเขตเศรษฐกิจที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของกลุ่มบริษัทข้ามชาติได้ดำเนินการอยู่ในรายงานข้อมูลรายประเทศบริษัทจะต้องรายงานรายชื่อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลย่อยของกลุ่มบริษัทข้ามชาติทั้งหมดที่ได้ถูกรายงานไว้ในงบการเงินรวม รวมไปถึงประเทศหรือเขตเศรษฐกิจที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเหล่านั้นได้ดำเนินกิจการอยู่ด้วย

ข้อมูลจากรายงานข้อมูลรายประเทศจะมีประโยชน์อย่างยิ่งสำหรับการใช้ในการประเมินความเสี่ยงด้านการกำหนดราคาโอนในระดับสูง (High-Level) ซึ่งข้อมูลเหล่านี้มักจะถูกนำไปใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษีโดยการวิเคราะห์ร่วมกับความเสี่ยงด้านการกีดกันฐานภาษีและโยกย้ายผลกำไร และการวิเคราะห์ทางสถิติและเศรษฐกิจอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม ข้อมูลที่ปรากฏในรายงานข้อมูลรายประเทศไม่ควรที่จะถูกนำไปใช้วิเคราะห์แทนข้อมูลเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนทั้งหมด<sup>7</sup> เนื่องจากข้อมูลที่ปรากฏในรายงานข้อมูลรายประเทศเพียงอย่างเดียวนั้นยังไม่สามารถใช้เป็นหลักฐานในการวิเคราะห์ได้ว่ามีการกำหนดราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติอย่างเหมาะสมแล้วหรือไม่ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องใช้อุณหภูมิรายประเทศมาวิเคราะห์ความเสี่ยงเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนร่วมกับชุดข้อมูลอื่นด้วย

### 2.1.2 กฎหมายต้นแบบ (Model Legislation) เกี่ยวกับการรายงานข้อมูลรายประเทศขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา

เมื่อพิจารณากฎหมายต้นแบบ (Model Legislation) เกี่ยวกับการรายงานข้อมูลรายประเทศขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่แต่ละประเทศสมาชิกสามารถที่จะนำแนวคิดเรื่องการจัดทำรายงานข้อมูลรายประเทศไปปรับใช้ในแต่ละประเทศให้สอดคล้องกับ

<sup>6</sup> Ibid.

<sup>7</sup> The Organisation for Economic Co-Operation and Development, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting Action 13: 2015 Report* (Paris: OECD Publishing, 2015), 22.

มาตรฐานตามที่กำหนดไว้ในปฏิบัติการที่ 13 องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาจึงได้จัดโครงสร้างกฎหมายต้นแบบขึ้นมา เพื่อให้ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศสามารถนำไปปรับใช้ให้เข้ากับบริบทของกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ และเพื่อให้ทุกประเทศสมาชิกมีแนวทางการออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศไปในทิศทางเดียวกัน โดยสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้<sup>8</sup>

### 1) คำนิยาม (Definitions)

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศจะต้องมีการกำหนดคำนิยามของคำต่อไปนี้ให้มีความชัดเจน ได้แก่ กลุ่ม (Group) กลุ่มบริษัทข้ามชาติ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลย่อยของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Constituent Entity) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุด (Ultimate Parent Entity) ตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุด (Surrogate Parent Entity) เป็นต้น

### 2) เงื่อนไขในการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศ (Filing Obligation)

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนลำดับสูงสุด (Ultimate Parent Entity) ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีรายได้รวมของกลุ่มบริษัทตั้งแต่ 750 ล้านยูโรขึ้นไป เป็นผู้ที่มีหน้าที่ยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศ ต่อกรมสรรพากรของประเทศหรือเขตเศรษฐกิจที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนลำดับสูงสุดของกลุ่มบริษัทข้ามชาตินั้นมีถิ่นที่อยู่ทางภาษี นอกจากนี้ ได้มีการกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลย่อย (Constituent Entity) ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติมีหน้าที่ต้องยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศ เช่นกัน หากปรากฏข้อเท็จจริงอย่างหนึ่งอย่างใดต่อไปนี้ 1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุดของกลุ่มบริษัทข้ามชาติไม่ได้ถูกกำหนดให้ต้องรายงานข้อมูลในประเทศหรือเขตเศรษฐกิจที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ทางภาษี, 2) ประเทศหรือเขตเศรษฐกิจที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุดของกลุ่มบริษัทข้ามชาติมีถิ่นที่อยู่ทางภาษีนั้นมีความตกลงระหว่างประเทศในการแลกเปลี่ยน รายงานข้อมูลรายประเทศกับประเทศอื่น แต่ความตกลงดังกล่าวยังไม่ได้มีผลใช้บังคับกับปีภาษีที่ต้องรายงานข้อมูลรายประเทศ หรือ 3) มีการแจ้งเหตุระบบแลกเปลี่ยนข้อมูลล้มเหลวในประเทศหรือเขตเศรษฐกิจที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุด

### 3) การแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการรายงานข้อมูลรายประเทศ (Notification)

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลย่อย (Constituent Entity) ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติมีหน้าที่ต้องแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการรายงานข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากรของประเทศหรือเขตเศรษฐกิจที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลย่อยของกลุ่มบริษัทข้ามชาติมีถิ่นที่อยู่ทางภาษีภายในเวลาที่กำหนด โดยจะต้องแจ้งรายละเอียดว่าใครเป็นผู้ยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศของกลุ่ม โดยยื่นในฐานะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนลำดับสูงสุด (Ultimate Parent Entity) หรือตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุด (Surrogate Parent Entity)

### 4) การจัดทำรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Report)

การจัดทำรายงานข้อมูลรายประเทศ โดยในการจัดทำรายงานข้อมูลรายประเทศ องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กำหนดให้ต้องจัดทำในแบบฟอร์ม คือ จะต้องจัดทำในรูปแบบของไฟล์เอกซ์เอ็มแอล (Extensible Markup Language: XML)

<sup>8</sup> Ibid, 39-43.



## 5) ระยะเวลาในการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศ (Time for filing)

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องรายงานข้อมูลรายประเทศจะต้องยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากรประเทศหรือเขตเศรษฐกิจที่เป็นถิ่นที่อยู่ทางภาษีภายในระยะเวลา 12 เดือนนับแต่วันสุดท้ายของปีภาษีที่ต้องรายงานของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

## 6) การใช้และการรักษาความลับข้อมูลรายประเทศ (Use and Confidentiality of Country-by-Country Report Information)

ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศจะต้องใช้ข้อมูลรายประเทศ เพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนในระดับสูง (High-level) ความเสี่ยงเกี่ยวกับการกีดกันฐานภาษีและถ่ายโอนกำไร และการวิเคราะห์ทางสถิติและเศรษฐกิจเท่านั้น และประเทศสมาชิกแต่ละประเทศจะต้องรักษาความลับความปลอดภัยของข้อมูลรายประเทศในระดับอย่างน้อยที่สุดต้องเทียบเท่ากับการรักษาความลับความปลอดภัยของข้อมูลที่ได้รับภายใต้ความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)

## 7) บทลงโทษ (Penalties)

การกำหนดบทลงโทษไม่ได้กำหนดไว้โดยตรง เพียงแต่ให้คำแนะนำให้แต่ละประเทศสมาชิกควรกำหนดบทลงโทษกรณีที่มีการไม่ปฏิบัติตามในเรื่องของการรายงานข้อมูลรายประเทศให้สอดคล้องกับบริบทของกฎหมายภายในของประเทศสมาชิก

## 8) วันที่มีผลใช้บังคับ (Effective Date)

ประเทศสมาชิกจะต้องกำหนดวันที่กฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศมีผลใช้บังคับด้วย

## 3. การรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Reporting) ของประเทศไทย

ประเทศไทยโดยกรมสรรพากรได้ดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานตามที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนากำหนดอย่างต่อเนื่อง โดยในการดำเนินการทางด้านกฎหมายและกรอบการดำเนินงานสำหรับการดำเนินการด้านการแลกเปลี่ยนข้อมูลรายประเทศของประเทศไทยได้ออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการรายงานและแลกเปลี่ยนข้อมูลรายประเทศ ดังนี้

### 3.1 สาระสำคัญของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 408 เรื่อง กำหนดให้ผู้นิรายนการแจ้งข้อความตามรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Reporting)

#### 3.1.1 ผู้มีหน้าที่ยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากร

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 408 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลข้ามชาติ (Multinational Enterprise: MNE) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุดของกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ข้ามชาติไม่มีหน้าที่แจ้งข้อความตามรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Report)

ในประเทศหรือเขตเศรษฐกิจที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทางภาษี หรือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุดเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทางภาษีในประเทศหรือ เขตเศรษฐกิจที่มีความตกลงระหว่างประเทศเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูล แต่ไม่มีความตกลงระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลกับประเทศไทย หรือมีความตกลงระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจดังกล่าวแต่ยังไม่ส่งผลใช้บังคับสำหรับการแลกเปลี่ยนรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Report) ของรอบระยะเวลาบัญชีที่ต้องรายงานข้อมูล

### 3.1.2 ข้อยกเว้นการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากร

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 408 ได้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากรไว้เพียงกรณีเดียว สำหรับกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทำกิจการในประเทศไทย โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะได้รับยกเว้นการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากร หากปรากฏข้อเท็จจริงดังต่อไปนี้ 1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุดของกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลข้ามชาติได้แต่งตั้งตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุดเพื่อแจ้งข้อความตาม รายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Report) ต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศหรือเขตเศรษฐกิจที่ตัวแทนดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทางภาษี, 2) เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทางภาษีมักกฎหมายกำหนดหน้าที่การแจ้งข้อความตามรายงานข้อมูลรายประเทศ ต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ, 3) ผู้มีถิ่นที่อยู่ทางภาษีมีความตกลงระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลกับประเทศไทยซึ่งมีผลใช้บังคับแล้วภายในวันสุดท้ายของกำหนดเวลาการแจ้งข้อความตามรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Report) ตามประกาศนี้, 4) เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทางภาษีไม่ได้แจ้งเหตุขอระบบแลกเปลี่ยนข้อมูลล้มเหลวต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทย, 5) ตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุดได้แจ้งต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศหรือเขตเศรษฐกิจที่ตนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทางภาษีถึงสถานการณ์เป็นตัวแทนดังกล่าว และ 6) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นั้นได้แจ้งต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยเกี่ยวกับการแต่งตั้งตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุด

### 3.1.3 รูปแบบและวิธีการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากร

การยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากรนั้น กรมสรรพากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่ต้องยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากร จะต้องจัดทำรายงานข้อมูลรายประเทศในรูปแบบที่กำหนดผ่านระบบรายงานข้อมูลรายประเทศ ของกรมสรรพากร ทั้งนี้ การยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากรจะเสร็จสมบูรณ์ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้รับใบรับการแจ้งข้อความตามรายงานข้อมูลรายประเทศ จากระบบรายงานข้อมูลรายประเทศ

### 3.1.4 บทลงโทษสำหรับกรณียื่นข้อมูลรายประเทศไม่ถูกต้อง ยื่นล่าช้า หรือไม่ยื่นข้อมูล

สำหรับบทลงโทษกรณีสำหรับการไม่ยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศ ยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศล่าช้า หรือยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศไม่ถูกต้องนั้น ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 408 ไม่ได้กำหนดบทลงโทษไว้โดยตรง แต่เนื่องจากการจัดทำรายงานข้อมูลรายประเทศ ถือเป็นการจัดทำรายงานประจำปีตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร การไม่ดำเนินการตามกรณีดังกล่าวจึงอาจต้องโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบทลงโทษนี้จะนำไปปรับใช้ได้เฉพาะกรณียื่นข้อมูลรายประเทศไม่ถูกต้อง ยื่นล่าช้า หรือไม่ยื่นข้อมูล

### 3.2 สารสำคัญของประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการแจ้งข้อความตามรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Report)

กรอบระยะเวลาในการยื่นรายงานต่อกรมสรรพากรเป็นไปตามมาตรฐานที่ กำหนด คือ ภายใน 12 เดือนนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุด กรมสรรพากรจึงได้มีการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการแจ้งข้อความตามรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Report) เพื่อขยายระยะเวลาในการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากร สำหรับกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุด และตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุด ต้องแจ้งข้อความพร้อมกับการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 ออกไปเป็นภายในสิบสองเดือนนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี และสำหรับกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทำการกิจการในประเทศไทยต้องแจ้งข้อความพร้อมกับการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 ออกไปเป็นภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความให้แจ้งข้อความจากเจ้าพนักงานประเมิน

## 4. บทวิเคราะห์ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Reporting) ของประเทศไทย

### 4.1 ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดบทลงโทษสำหรับกรณียื่นรายงานข้อมูลรายประเทศไม่ถูกต้องยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศล่าช้า หรือไม่ยื่นรายงานข้อมูล

ประเทศไทยจะมีการออกกฎหมายรองรับการรายงานข้อมูลรายประเทศภายในประเทศแล้ว รวมถึงได้มีการกำหนดบทลงโทษสำหรับกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามไว้ด้วยแล้ว แต่การกำหนดบทลงโทษ ณ ปัจจุบันยังคงมีข้อบกพร่องใน 2 ประการ ดังนี้ 1) บทลงโทษที่กำหนดเป็นโทษปรับของประเทศไทยค่อนข้างเบา เนื่องจากประเทศไทยกำหนดโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ซึ่งเมื่อเทียบกับค่าใช้จ่ายที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่ต้องยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศต้องใช้สำหรับการจัดเตรียมไฟล์เอกซ์เอ็มแอล (XML) แล้ว อาจก่อให้เกิดแรงจูงใจในการไม่ยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากร ซึ่งจะก่อให้เกิดผลเสียต่อประเทศไทย คือ ประเทศไทยจะไม่ได้รับรายงานข้อมูลรายประเทศ จากกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนลำดับสูงสุดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และไม่สามารถนำไปแลกเปลี่ยนกับประเทศภาคีได้ซึ่งจะไม่เป็นไปตามมาตรฐานที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กำหนด 2) บทลงโทษที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศของประเทศไทยครอบคลุมเพียง 2 กรณี คือ การไม่ยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศและการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศล่าช้า แต่ยังไม่มีการกำหนดบทลงโทษสำหรับกรณีของการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศไม่ถูกต้องไว้แต่อย่างใด ซึ่งถือว่ายังไม่เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนด

### 4.2 ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดรูปแบบในการรายงานข้อมูลรายประเทศ

ตามประกาศกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะต้องรายงานข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากรตามรูปแบบที่ องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กำหนด กล่าวคือ จะต้องจัดทำในรูปแบบของไฟล์เอกซ์เอ็มแอล (XML) เป็นภาษาอังกฤษ และจะต้องนำส่งผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ของกรมสรรพากร ทั้งนี้ แม้ว่าการกำหนดให้ผู้มีหน้าที่รายงานต้องจัดทำรายงานข้อมูลรายประเทศ ในรูปแบบของไฟล์เอกซ์เอ็มแอล (XML)

จะเป็นประโยชน์ต่อกรมสรรพากรในการนำส่งข้อมูลรายประเทศไปแลกเปลี่ยนกับประเทศภาคีความตกลง แต่ในขณะเดียวกันก็อาจเป็นการสร้างภาระให้กับผู้มีหน้าที่รายงานด้วยเช่นกัน เนื่องจากการจัดทำข้อมูลในรูปแบบไฟล์ดังกล่าวนี้มีความซับซ้อนและต้องใช้ความเชี่ยวชาญในการจัดทำ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่ที่ต้องรายงานไม่มีเจ้าหน้าที่ผู้เชี่ยวชาญโดยเฉพาะอาจทำให้เพิ่มภาระค่าใช้จ่ายในการจ้างบริษัทเอกชนเพื่อจัดทำไฟล์ในรูปแบบดังกล่าวซึ่งมีราคาที่สูง ทั้งยังไม่เป็นไปตาม “หลักความสะดวก” ซึ่งเป็นลักษณะของการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่กำหนดว่าวิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากรควรจะต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากรเป็นสำคัญด้วย

จากการศึกษามาตรฐานที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กำหนด รวมถึงแนวทางปฏิบัติของประเทศเนเธอร์แลนด์ และประเทศสิงคโปร์ พบว่า ประเทศเนเธอร์แลนด์<sup>9</sup> และประเทศสิงคโปร์<sup>10</sup> ล้วนแล้วแต่กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เข้าเงื่อนไขต้องรายงานข้อมูลรายประเทศ จะต้องจัดทำไฟล์รายงานในรูปแบบของไฟล์เอกซ์เอ็มแอล (XML) ทั้งสิ้น ทั้งนี้เนื่องจากมีความสะดวกต่อการส่งและแลกเปลี่ยนผ่านระบบแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ (Common Transmission System: CTS)

#### 4.3 ปัญหาเกี่ยวกับการแจ้งข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากร

การรายงานข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากรในปัจจุบัน สามารถกำหนดขั้นตอนในการรายงานข้อมูลรายประเทศ ได้เป็น 2 ขั้นตอน คือ การนำส่งรายงานข้อมูลรายประเทศ (CbCR Submission) และการแจ้งข้อมูลให้กรมสรรพากรทราบเกี่ยวกับการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศ (CbCR Notification) ทั้งนี้ สำหรับขั้นตอนการนำส่งรายงานข้อมูลรายประเทศ (CbCR Submission) ต่อกรมสรรพากรนั้น ได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 408 เป็นกฎหมายหลักที่กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่รายงาน ขั้นตอน และรูปแบบการนำส่งข้อมูล ประกอบกับมีประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการแจ้งข้อความตามรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Report) ที่กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับกรอบระยะเวลาในการนำส่งรายงานข้อมูลรายประเทศ ไว้ แต่ในขณะที่ขั้นตอนการแจ้งข้อมูลให้กรมสรรพากรทราบเกี่ยวกับการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศ (CbCR Notification) นั้น ณ ปัจจุบันยังไม่มีกรอบกฎหมายเพื่อกำหนดรายละเอียด วิธีการ รูปแบบ และกรอบระยะเวลาในการแจ้งข้อมูลไว้โดยตรง มีเพียงการประชาสัมพันธ์ขอความร่วมมือให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทยที่อยู่ในกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลข้ามชาติที่มีการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศ ทั้งในและต่างประเทศเข้ามายื่นข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากร<sup>11</sup> ซึ่งไม่ได้มีผลบังคับทางกฎหมายและอาจก่อให้เกิดความสับสนแก่ผู้มีหน้าที่ต้องแจ้งข้อมูลต่อกรมสรรพากรอันจะนำไปสู่การไม่ปฏิบัติตามอันจะทำให้กรมสรรพากรไม่ได้รับข้อมูลที่สำคัญในส่วนนี้ได้

<sup>9</sup> Dutch Corporate Income Tax Act 1969, Article 29e.

<sup>10</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, *IRAS e-Tax Guide Country-by-Country Reporting* (Singapore: Inland Revenue Authority of Singapore, 2022), 9.

<sup>11</sup> กรมสรรพากร, “รัฐฯ บริษัทข้ามชาติต้องทำรายงานข้อมูล CbCR เริ่มปี 2565 เป็นต้นไป,” แก๊ซครั้งล่าสุด 2565, สืบค้นเมื่อวันที่ 12 กรกฎาคม 2566, <https://cbcr.rd.go.th/aeoi/>

จากการศึกษากฎหมายของต่างประเทศ พบว่า ทั้งประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศสิงคโปร์ต่างก็มีการกำหนดเรื่องการแจ้งข้อมูลรายประเทศ เป็นหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามไว้ในกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศ พร้อมทั้งมีการกำหนดบทลงโทษไว้อย่างชัดเจนสำหรับกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามแต่อย่างไรก็ดี ทั้งสองประเทศก็มีความแตกต่างในรายละเอียดบางประการ กล่าวคือ ประเทศเนเธอร์แลนด์ได้มีการกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในทางภาษีในประเทศเนเธอร์แลนด์จะต้องแจ้งข้อมูลรายประเทศ ทั้งในกรณีที่มีการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศ ในประเทศเนเธอร์แลนด์และในต่างประเทศ โดยสำหรับกรณีที่มีการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศ ในประเทศเนเธอร์แลนด์ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุดที่มีหน้าที่ต้องยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศ ดังกล่าวจะมีหน้าที่ต้องแจ้งข้อมูลรายประเทศ ต่อกรมสรรพากรประเทศเนเธอร์แลนด์ แต่สำหรับกรณีที่เป็นกรณียื่นรายงานข้อมูลรายประเทศ ในต่างประเทศ บริษัทลูกของกลุ่มบริษัทข้ามชาติดังกล่าวที่มีถิ่นที่อยู่ในทางภาษีในประเทศเนเธอร์แลนด์จะเป็นผู้มีหน้าที่ต้องแจ้งข้อมูลรายประเทศ ต่อกรมสรรพากรประเทศเนเธอร์แลนด์<sup>12</sup> ในขณะที่ประเทศสิงคโปร์นั้นได้มีการกำหนดให้เฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลำดับสูงสุดที่มีหน้าที่ต้องยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศ มีหน้าที่ต้องแจ้งข้อมูลรายประเทศต่อกรมสรรพากรประเทศสิงคโปร์<sup>13</sup>

#### 4.4 ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

ตามมาตรฐานเกี่ยวกับการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศ ที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กำหนด ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศควรจะต้องกำหนดหลักเกณฑ์หรือคู่มือเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับการนำข้อมูลรายประเทศ ไปใช้อย่างเหมาะสม เนื่องจากข้อมูลรายประเทศถือเป็นข้อมูลในระดับสูง (High Level) การนำข้อมูลรายประเทศ ไปใช้จึงต้องมีความรัดกุมและต้องเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กำหนดเท่านั้น กล่าวคือ จะต้องนำไปใช้เพื่อประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน หรือประเมินความเสี่ยงด้านการกีดกันฐานภาษีหรือถ่ายโอนกำไร หรือการวิเคราะห์ทางสถิติและเศรษฐกิจเท่านั้น ซึ่งจากการรายงานผลการประเมินปฏิบัติการที่ 13 ฉบับล่าสุด ประจำปี 2564/2565 เผยแพร่เมื่อเดือนกันยายน 2565 นั้น ประเทศไทยยังคงปรากฏข้อเสนอแนะ (Recommendation) ในเรื่องของการกำหนดขอบเขตในการใช้งานข้อมูลรายประเทศของเจ้าหน้าที่อย่างชัดเจน (Appropriate Use) หากกรมสรรพากรไม่ดำเนินการแก้ไขในส่วนนี้อาจก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนและแน่นอนให้กับผู้มีหน้าที่รายงานได้

จากการศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศ ของต่างประเทศ พบว่า ในประเทศเนเธอร์แลนด์ ได้มีการกำหนดขอบเขตของการนำข้อมูลรายประเทศ ไปใช้ไว้ในกฎหมายอย่างชัดเจน<sup>14</sup> โดยกำหนดรายละเอียดไว้ว่าเจ้าหน้าที่จะสามารถนำข้อมูลรายประเทศ ไปใช้ได้เฉพาะตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดเท่านั้น คือ จะต้องนำไปใช้เพื่อประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน หรือประเมินความเสี่ยงด้านการ

<sup>12</sup> Dutch Corporate Income Tax Act 1969, Article 29d.

<sup>13</sup> Regulations 2018, Section 4 (1A).

<sup>14</sup> Dutch Corporate Income Tax Act 1969, Article 29f.

กัตกร่อนฐานภาษีหรือถ่ายโอนกำไร หรือการวิเคราะห์ทางสถิติและเศรษฐกิจเท่านั้น ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กำหนด ในขณะที่ประเทศสิงคโปร์นั้นได้มีการกำหนดขอบเขตของการนำข้อมูลรายประเทศ ไปใช้ไว้ในคู่มือการใช้ข้อมูลรายประเทศอย่างเหมาะสม

## 5. สรุปผล และข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาเรื่องปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการรายงานข้อมูลรายประเทศในประเทศไทย ผู้เขียนสามารถสรุปผลและมีข้อเสนอแนะดังนี้

### 5.1 สรุปผล

จากการศึกษาเรื่องปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการรายงานข้อมูลรายประเทศในประเทศไทยพบว่า จากประเด็นปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายและการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศ (CbCR) ของประเทศไทยทั้ง 4 ประการข้างต้น จึงเป็นเหตุผลสำคัญที่ผู้เขียนนำมาศึกษาและวิเคราะห์ โดยผู้เขียนได้ศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กำหนด รวมถึงไปถึงแนวทางปฏิบัติของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศสิงคโปร์ ซึ่งเป็นประเทศที่ได้มีการนำเรื่องการรายงานข้อมูลรายประเทศมาใช้ปฏิบัติมาเป็นเวลานานแล้ว เพื่อที่จะสามารถกำหนดเป็นแนวทางที่จะทำให้ปัญหาทางกฎหมายและการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อมูลรายประเทศของประเทศไทยได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสม และเป็นไปตามมาตรฐานสากลต่อไป

### 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาเรื่องปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการรายงานข้อมูลรายประเทศในประเทศไทย ผู้เขียนเห็นควรมีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

5.2.1 เห็นควรแก้ไขบทลงโทษสำหรับกรณีของการไม่ยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศ และการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศล่าช้า ให้สูงขึ้นให้ใกล้เคียงกับโทษปรับกรณีของการไม่ยื่นแบบรายงานประจำปีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ (Disclosure Form) ซึ่งเป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนอีกประเภทที่มีโทษปรับสูงถึง 200,000 บาท และควรกำหนดบทลงโทษรองรับกรณีของการยื่นรายงานข้อมูลรายประเทศไม่ถูกต้องด้วย โดยการกำหนดเป็นมาตราใหม่ขึ้นมาที่กำหนดบทลงโทษเกี่ยวกับการรายงานข้อมูลรายประเทศ โดยเฉพาะ

5.2.2 เห็นควรจัดทำระบบในการจัดเตรียมไฟล์เอกซ์เอ็มแอล (XML) ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่ต้องรายงานข้อมูลรายประเทศ เพื่อสามารถเข้ามากรอกข้อมูล และจัดทำไฟล์เอกซ์เอ็มแอล (XML) ผ่านระบบ และสามารถที่จะนำไฟล์เอกซ์เอ็มแอล (XML) ดังกล่าวไปยื่นบนระบบการรายงานข้อมูลรายประเทศต่อไป ซึ่งการทำให้ระบบลักษณะนี้ กรมสรรพากรเคยมีการจัดทำเพื่อรองรับการขออนุมัติเป็นศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศ ซึ่งจะต้องจัดเตรียมไฟล์ข้อมูลให้อยู่ในรูปแบบไฟล์เอกซ์เอ็มแอล (XML) เช่นเดียวกัน

5.2.3 เห็นควรที่จะออกกฎหมายขึ้นมารองรับการแจ้งข้อมูลรายประเทศโดยกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่ต้องแจ้งข้อมูล รูปแบบการแจ้ง กรอบระยะเวลา และบทลงโทษให้ชัดเจน

5.2.4 เห็นควรที่จะจัดทำคู่มือสำหรับเจ้าหน้าที่กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับขอบเขตของการนำข้อมูลรายประเทศ ไปใช้ให้ชัดเจน โดยจะต้องกำหนดวัตถุประสงค์ของการนำข้อมูลรายประเทศ ไปใช้ให้สอดคล้องกับมาตรฐานที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กำหนด คือ จะต้องนำไปใช้เพื่อประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน หรือประเมินความเสี่ยงด้านการกีดกันฐานภาษีหรือถ่ายโอนกำไร หรือการวิเคราะห์ทางสถิติและเศรษฐกิจเท่านั้น

### References

- Inland Revenue Authority of Singapore. *IRAS e-Tax Guide Country-by-Country Reporting*. Singapore: Inland Revenue Authority of Singapore, 2022.
- The Organisation for Economic Co-Operation and Development. “List of OECD Member countries - Ratification of the Convention on the OECD.” Last modified September 30, 1961. Accessed July 7, 2023. <https://www.oecd.org/about/document/ratification-oecd-convention.htm/>
- The Organisation for Economic Co-Operation and Development. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting Action 13: 2015 Report*. Paris: OECD Publishing, 2015.
- The Organisation for Economic Co-Operation and Development. “BEPSS Action.” Last modified December 1, 2021. Accessed July 4, 2023. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
- Office of the National Economic and Social Development Board. “Organization for Economic Co-operation and Development or OECD.” Last modified September 21, 2006. Accessed July 7, 2023. <https://www.ryt9.com/s/nesd/42724/> [In Thai]
- Revenue Department. “Did You Know that Multinational Companies Must Report CbCR Information Starting in 2022 Onwards?.” Last modified December 8, 2022. Accessed July 12, 2023. <https://cbcr.rd.go.th/aeoi/> [In Thai]