

SME ต้องจัดทำเอกสาร Transfer Pricing หรือไม่: หน้าที่ตามมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

โดย เอกสยาม ชัยศรี ที่ปรึกษากฎหมาย
บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด

เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะกรณี การพิจารณาแต่ละเรื่องต้องอาศัยข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ <https://eksiamtax.com/articles/transfer-pricing-for-sme.html>

สาระสำคัญโดยสรุป

- อำนาจปรับราคาอยู่ที่มาตรา 71 ทวิ วรรคหนึ่ง เจ้าพนักงานประเมินปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันให้ได้จำนวนที่พึงได้รับและพึงได้จ่ายหากดำเนินการโดยอิสระ
- ความสัมพันธ์วัดที่การถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (1) และ (2) โดยนับการถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อม ส่วน (3) คือความสัมพันธ์ด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง
- หน้าที่ยื่นรายงานอยู่ที่มาตรา 71 ตรี วรรคหนึ่ง ยื่นพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 69 ไม่ว่าจะมียุทธกรรมระหว่างกันในรอบบัญชีนั้นหรือไม่
- เกณฑ์สองร้อยล้านบาทยกเว้นหน้าที่ตามมาตรา 71 ตรี ทั้งการยื่นรายงานและการส่งเอกสารตามมาตรา 71 ตรี วรรคสาม ประกอบกฎกระทรวง ฉบับที่ 370 (พ.ศ. 2563) แต่ไม่ได้ยกเว้นอำนาจปรับปรุงตามมาตรา 71 ทวิ
- เจ้าพนักงานประเมินเรียกเอกสารได้ภายในห้าปี นับแต่วันยื่นรายงาน ตามมาตรา 71 ตรี วรรคสอง และต้องส่งเอกสารภายในหกสิบวัน หรือหนึ่งร้อยแปดสิบวันเมื่อได้รับหนังสือแจ้งความเป็นครั้งแรก



- โทษปรับไม่เกินสองแสนบาทอยู่ที่มาตรา 35 ตรี ใช้กับการไม่ปฏิบัติตามมาตรา 71 ตรี และการแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร
- ผู้ถูกปรับปรุงมีสิทธิขอคืนภาษี ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสาม ภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการ หรือภายในหกสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการปรับปรุงเป็นหนังสือ

Transfer Pricing คืออะไร และทำไมกรมสรรพากรจึงให้ความสำคัญมาก?

การ กำหนด ราคา โอน (transfer pricing) คือ การตั้งราคาในธุรกรรม ระหว่าง บริษัท ที่ มีความ สัมพันธ์กัน มาตรา 71 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่าย ให้ได้จำนวนที่พึงได้รับและพึงได้จ่ายหากบริษัทเหล่านั้นได้ดำเนินการโดยอิสระ

Transfer Pricing (TP) หรือ "ราคา โอน" คือ การ กำหนด ราคาใน ธุรกรรม ระหว่าง บริษัท ใน กลุ่ม เดียวกัน (บริษัทแม่-ลูก, บริษัทพี่น้อง, หรือบริษัทที่มีผู้ถือหุ้นร่วมกัน) เพื่อให้เป็นราคาตลาด (Arm's Length Price)

ปัญหา คือ บริษัทในเครืออาจ "ตั้งราคา" ระหว่างกันเพื่อโยกกำไรไปอยู่ที่บริษัทที่เสียภาษีน้อยกว่า เช่น ขาย สินค้าในราคาต่ำกว่าตลาดให้บริษัทลูกในต่างประเทศ แล้วให้บริษัทนั้นขายต่อในราคาตลาด: กำไรจึงเกิดที่ ต่างประเทศแทนไทย

ตัวอย่างปัญหาที่พบบ่อย:

บริษัทไทยขายวัตถุดิบให้บริษัทลูกในสิงคโปร์ในราคา "ต้นทุน + 5%" ทั้งที่ราคาตลาดควรได้ "ต้นทุน + 30%": ผลคือกำไร 25% หายไปจากฐานภาษีไทย เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่าย ให้เป็น จำนวนที่พึงได้รับและพึงได้จ่ายหากดำเนินการโดยอิสระ ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร (เพิ่มโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561)

ใครบ้างที่ต้องทำ TP Doc?

หน้าที่ยื่นรายงานข้อมูลผู้มีความสัมพันธ์กันเกิดจากมาตรา 71 ตรี วรรคหนึ่ง และวรรคสามยกเว้นบริษัทที่มี รายได้ไม่เกินจำนวนที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 370 (พ.ศ. 2563) กำหนดไว้ที่ไม่เกิน สองร้อยล้านบาท ส่วนอำนาจปรับปรุงตามมาตรา 71 ทวิ ไม่มีเกณฑ์รายได้ขั้นต่ำ



ตามมาตรา 71 ตรี ประกอบกฎกระทรวง ฉบับที่ 370 (พ.ศ. 2563) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่
ตามมาตรา 71 ตรี เมื่อเข้าลักษณะทั้ง 2 ข้อ:

1. รายได้รวมในรอบบัญชี

เกิน 200 ล้านบาท (มาตรา 71 ตรี วรรคสาม และกฎกระทรวง ฉบับที่ 370 พ.ศ. 2563)

2. มีความสัมพันธ์กับนิติบุคคลอื่น

ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง ทั้งในประเทศและต่างประเทศ ไม่ว่าจะมียุทธกรรมระหว่างกันในรอบบัญชีนั้นหรือไม่

ความสัมพันธ์ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง มีสาม ลักษณะ: (1) นิติบุคคลหนึ่ง ถือหุ้น หรือ เป็น หุ้นส่วนในอีก
นิติบุคคลหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด (2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่ถือหุ้นในนิติบุคคลหนึ่งไม่
น้อยกว่าร้อยละห้าสิบ ถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบด้วย โดย (1) และ (2) นับการถือหุ้นทั้ง
โดยตรงและโดยอ้อม (3) ความสัมพันธ์ด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจ
ดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง ตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง: ถ้าไม่แน่ใจว่าเข้าข่ายหรือไม่ ควรให้
ผู้เชี่ยวชาญวิเคราะห์ก่อน

เอกสารตามกฎหมายไทยมี 3 ส่วน

1. รายงานข้อมูลผู้มีความสัมพันธ์กัน (Disclosure Form): ยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติ
บุคคลภายใน กำหนด เวลา ตามมาตรา 69 ตามมาตรา 71 ตรี วรรคหนึ่ง แสดง ข้อมูล นิติบุคคล ที่ มี ความ
สัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของยุทธกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชี

2. เอกสาร หรือ หลักฐาน สำหรับการวิเคราะห์ยุทธกรรม (Local File): ยื่นเมื่อได้รับ หนังสือ แจ้งความจาก
เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดี ตามมาตรา 71 ตรี วรรคสอง รายการเอกสารกำหนดไว้ในประกาศ
อธิบดี กรมสรรพากร เกี่ยวกับ ภาษีเงินได้ (ฉบับ ที่ 407) เช่น ลักษณะ ธุรกิจ และ โครง สร้างความสัมพันธ์
รายการยุทธกรรมที่ถูกควบคุมและ นโยบายการกำหนดราคา บทวิเคราะห์หน้าที่งาน สินทรัพย์ และความ
เสี่ยง วิธีการกำหนดราคาที่ใช้ (CUP, Cost Plus, TNMM ฯลฯ) และ ข้อมูลยุทธกรรมหรือบริษัทที่เป็น
อิสระที่อาจเทียบเคียงกันได้ ข้อ 3 ของประกาศฉบับเดียวกันยกเว้นข้อมูลเปรียบเทียบให้แก่ผู้มีรายได้ไม่เกิน
ห้าร้อยล้านบาทที่เข้าเงื่อนไขครบทุกข้อ ในทางปฏิบัติควรจัดเตรียมเอกสารไว้ตั้งแต่ก่อนได้รับหนังสือแจ้ง
ความ



3. รายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Report): ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 408) ซึ่งไม่ใช้บังคับกับกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีรายได้รวมทั้งกลุ่ม (Consolidated Group Revenue) ในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบที่ต้องรายงานน้อยกว่า 28,000 ล้านบาท รายงานนี้แสดงข้อมูลของกลุ่มแยกตามประเทศหรือเขตเศรษฐกิจที่กลุ่มประกอบกิจการ

บทลงโทษและความเสี่ยงที่ต้องรู้

มาตรา 35 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดโทษปรับไม่เกินสองแสนบาทแก่ผู้ไม่ปฏิบัติตามมาตรา 71 ตรี หรือยื่นรายงานหรือเอกสารโดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ส่วนการปรับปรุงราคาตามมาตรา 71 ทวิ ตามมาด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหลักทั่วไป

บทลงโทษที่อาจเกิดขึ้น:

- ไม่ยื่นรายงานข้อมูลผู้มีความสัมพันธ์กัน (Disclosure Form) ตามมาตรา 71 ตรี หรือยื่นโดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยปรับไม่เกิน 200,000 บาท ตามมาตรา 35 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร
- ไม่ยื่นเอกสารหรือหลักฐานตามหนังสือแจ้งความภายในกำหนด หรือยื่นโดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควรปรับไม่เกิน 200,000 บาท ตามมาตรา 35 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร
- ราคา ระหว่าง กัน แตกต่าง จาก ที่ ควร กำหนด หาก ดำเนินการ โดยอิสระ: เจ้าพนักงาน ประเมิน ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายตามมาตรา 71 ทวิ ซึ่งอาจทำให้ต้องชำระภาษีเพิ่ม พร้อมเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร อำนาจนี้ขึ้นกับราคาที่กำหนดระหว่างกัน ไม่ได้ขึ้นกับการมีหรือไม่มีเอกสาร
- กรณีเจตนาหลีกเลี่ยง: อาจมีโทษอาญาตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร

ประโยชน์ของเอกสารที่ครบถ้วน: อำนาจปรับปรุงตามมาตรา 71 ทวิ ใช้เมื่อข้อกำหนดระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรกำหนดหากดำเนินการโดยอิสระ เอกสารที่แสดงบทวิเคราะห์และข้อมูลเปรียบเทียบจึงเป็นหลักฐานสำคัญว่าราคาของกิจการเป็นไปตามหลักราคาตลาด (Arm's Length Principle)

รายงานข้อมูลตามมาตรา 71 ตรี ยื่นภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

รายงาน นี้ ยื่น พร้อมกับ แบบ แสดง รายการ ภาษีเงินได้ นิติ บุคคลภายใน กำหนด เวลา ตามมาตรา 69 การไม่ยื่นภายในกำหนดเป็นการไม่ปฏิบัติตามมาตรา 71 ตรี ซึ่งมีโทษปรับไม่เกินสองแสนบาทตามมาตรา 35 ตรี



ฐานอำนาจตามมาตรา 71 ทวิ องค์ประกอบ สามข้อของการถ่ายโอนกำไร ตาม กฎกระทรวง ฉบับที่ 369 (พ.ศ. 2563) และกำหนดเวลาตามมาตรา 71 ตรี อธิบายไว้เต็มพร้อมตัวบทที่ อำนาจปรับปรุงราคาโอนของ เจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 71 ทวิ

