

คู่มือผู้เชี่ยวชาญ

ในการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า
(Advanced Pricing Arrangement : APA)

๑. ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Arrangement : APA) ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “APA” หมายถึง การตกลงในเรื่องการกำหนดราคาโอน สำหรับธุรกรรมของกิจการในกลุ่มเดียวกันเป็นการล่วงหน้าภายใต้ วิธีการ หลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่เหมาะสม สำหรับช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง

๒. วัตถุประสงค์ของการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

เนื่องจากการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมของกิจการในกลุ่มเดียวกัน อาจก่อให้เกิดภาวะภาษีที่ไม่เหมาะสม ดังนั้น เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมดังกล่าวข้างต้นและเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้อน ผู้เสียภาษีอาจขอให้มีการจัดทำข้อตกลง การกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า แบบทวิภาคี (Bilateral APA) โดยมีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

๑. เพื่อให้การกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมของกิจการในกลุ่มเดียวกัน สอดคล้องกับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากร
๒. เพื่อป้องกันและขจัดปัญหาภาวะภาษีซ้อนตามความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญา
๓. เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร
๔. เพื่อส่งเสริมให้เกิดความร่วมมือและความเข้าใจอันดีระหว่างผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษี
๕. เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถประมาณการภาวะภาษีได้

๓. การยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่มีธุรกรรมกับกิจการในกลุ่มเดียวกันซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และมีความประสงค์ที่จะยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า ให้ยื่นเป็นหนังสือต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยคำขอดังกล่าวให้เป็นแบบทวิภาคี (Bilateral APA) เท่านั้น

ในการจัดทำ APA หากมีความจำเป็นต้องมีผู้แปลภาษา (ล่าม) หรือผู้เชี่ยวชาญที่ให้คำปรึกษาหรือข้อมูลในการพิจารณา APA ให้เป็นภาระของผู้ยื่นคำขอฯ

๔. กำหนดระยะเวลาสำหรับข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA Period)

APA มีผลใช้สำหรับ ๓-๕ รอบระยะเวลาบัญชีโดยรอบระยะเวลาบัญชีแรกต้องเป็นรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ยื่นคำขอจัดทำ APA

๕. ขั้นตอนในการยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

๕.๑ การประชุมเพื่อเตรียมความพร้อมก่อนการยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Pre-Filing Meeting)

(๑) วัตถุประสงค์ของ Pre-filing Meeting

๑. เพื่อหารือถึงเหตุผลและความจำเป็นของผู้เสียภาษีที่ยื่นคำขอจัดทำ APA
๒. เพื่อให้ผู้เสียภาษีนำส่งเอกสารเบื้องต้นที่จำเป็น เช่นเอกสารตามข้อ ๕.๓ (๑) - (๖)
๓. เพื่อหารือเรื่องเอกสารที่ต้องยื่นพร้อมคำขอจัดทำ APA
๔. เพื่อกำหนดวันที่ผู้เสียภาษีจะยื่นคำขอจัดทำ APA
๕. เพื่อประหยัดเวลาในการพิจารณาคำขอจัดทำ APA

(๒) การยื่นขอ Pre-filing Meeting

ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะจัดทำ APA ต้องยื่นหนังสือต่ออธิบดี กรมสรรพากร ภายใน ๖ เดือนก่อนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่ขอจัดทำ APA เพื่อขอให้จัดประชุม Pre-filing Meeting และต้องนำส่งเอกสารตามข้อ ๕.๓ (๑) - (๖) อย่างน้อย ๑๕ วันทำการก่อนการประชุมฯ เว้นแต่จะมีเหตุอันสมควร

ตัวอย่าง

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องการยื่นคำขอจัดทำ APA สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๓ - ๒๕๕๕ ผู้เสียภาษีจะต้องแจ้งความประสงค์เป็นหนังสือภายในวันที่ ๓๐ มิถุนายน ๒๕๕๓ เพื่อขอให้มีการจัดทำ Pre-filing Meeting

Pre-filing meeting ไม่มีผลผูกพันทั้งสองฝ่ายในการจัดทำ APA

๕.๒ การยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA Application)

การยื่นคำขอจัดทำ APA ต้องทำเป็นหนังสือยื่นต่ออธิบดีกรมสรรพากร (ตามแบบที่ กรมสรรพากรกำหนด) พร้อมแนบเอกสารหลักฐานตามที่ระบุในข้อ ๕.๓ โดยต้องยื่นก่อนหรือภายใน วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่ขอจัดทำ APA

ทั้งนี้เอกสารที่นำส่งกรมสรรพากร ให้จัดทำเป็นภาษาไทย และภาษาอังกฤษในรูปแบบ ของหนังสือ จำนวน ๕ ชุด และ สื่ออิเล็กทรอนิกส์เช่นซีดีรอม จำนวน ๑ ชุด

ตัวอย่าง

ผู้เสียภาษีที่มีรอบระยะเวลาบัญชี ๑ มกราคม - ๓๑ ธันวาคม และประสงค์จะจัดทำ APA สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๓ - ๒๕๕๕ จะสามารถยื่นคำขอจัดทำ APA ได้ ก่อนหรือภายในวันที่๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๓

๕.๓ การจัดเตรียมเอกสารหลักฐานประกอบการยื่นคำขอจัดทำ APA

ในการยื่นคำขอจัดทำ APA ผู้เสียภาษีจะต้องนำส่งเอกสารหลักฐาน ดังต่อไปนี้

๑) ชื่อ ที่อยู่ของผู้เสียภาษีที่มีความประสงค์ขอจัดทำ APA รวมถึงรอบระยะเวลาบัญชี และ ลักษณะธุรกรรมที่ขอจัดทำ APA

๒) โครงสร้างความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกันรายละเอียดการถือหุ้น และลักษณะ การประกอบธุรกิจ

๓) รายละเอียดยอดขายและผลประกอบการ เช่น แสดงเป็นรายธุรกรรม หรือรายลูกค้า เป็นต้น และลักษณะธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกันรวมถึงนโยบายการกำหนดราคา (Pricing Policy) และเหตุผลในการเลือกวิธีการกำหนดราคานั้น

๔) ผลการวิเคราะห์หน้าที่ทรัพย์สิน และความเสี่ยงแยกเป็นรายธุรกรรม

๕) ผลการวิเคราะห์ภาพรวมอุตสาหกรรม และส่วนแบ่งทางการตลาด

๖) วิธีทดสอบการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Methodology : TPM) ที่เสนอ ในคำขอจัดทำ APA และเหตุผลในการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอน

๗) รายละเอียดขั้นตอน วิธีการ และผลการวิเคราะห์ตัวเปรียบเทียบ (Benchmarking Study)

๘) ข้อสมมติฐานสำคัญ (Critical Assumptions)

เนื่องจากราคาหรือช่วงอัตรากำไร (Arm's Length Price/Range) ที่ผู้เสียภาษีเสนอมา เป็นการกำหนดจากข้อเท็จจริงในอดีต เพื่อคาดคะเนราคา หรืออัตรากำไรที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ดังนั้น จึงจำเป็นต้องกำหนดข้อสมมติฐานว่ามีปัจจัยใดที่อาจเปลี่ยนแปลงอันอาจมีผลกระทบต่อราคาหรือ

อัตราค่าไถ่อย่างมีนัยสำคัญ เช่น สภาพตลาดหรือการแข่งขัน โครงสร้างธุรกิจอัตราแลกเปลี่ยน อัตราดอกเบี้ยนโยบายการบัญชีหรือ นโยบายรัฐบาล เป็นต้น ซึ่งปัจจัยดังกล่าวอาจมีผลให้ยกเลิก หรือ เพิกถอน APA

๙) ประวัติและสถานะของการตรวจสอบภาษีตามหมายเรียก และการตรวจสอบเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนภายใน ๕ รอบระยะเวลาบัญชีก่อนยื่นคำขอจัดทำ APA

๑๐) เอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี) เช่น

- รายละเอียดมาตรฐานการบัญชีหรือวิธีการทางบัญชีที่มาตรฐานการบัญชีของบริษัทไทยและกิจการในกลุ่มเดียวกันแตกต่างกัน

- ข้อกำหนดทางกฎหมายของหน่วยราชการต่างๆ ที่มีผลต่อการกำหนดราคา

๑๑) เอกสารอื่นๆตามที่กรมสรรพากรร้องขอ

๕.๔ การแจ้งผลการรับพิจารณาคำขอจัดทำ APA

หลังจากที่ผู้เสียภาษียื่นคำขอจัดทำ APA พร้อมเอกสารตามข้อ ๕.๓ ครบถ้วนแล้ว กรมสรรพากรจะได้พิจารณาในเบื้องต้นและแจ้งผลการรับพิจารณาคำขอจัดทำ APA ให้ผู้เสียภาษีทราบ อย่างไรก็ตามหากกรมสรรพากรเห็นว่าคำขอจัดทำ APA มีลักษณะตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๗. กรมสรรพากรสามารถปฏิเสธคำขอจัดทำ APA ได้ภายหลังจากการแจ้งผลการรับพิจารณาในครั้งแรก

๖. ความร่วมมือของผู้เสียภาษีระหว่างการพิจารณาจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

เนื่องจากในระหว่างการจัดทำ APA กรมสรรพากรจะพิจารณา และวิเคราะห์ข้อมูล ที่ผู้เสียภาษีนำส่งตามข้อ ๕.๓ รวมทั้งการศึกษาข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นผู้เสียภาษีจะต้องให้ความร่วมมือแก่กรมสรรพากรเป็นอย่างดีเช่นให้ข้อมูลเพิ่มเติมภายในเวลาที่กำหนด หรือเข้าร่วมประชุมเมื่อกรมสรรพากรร้องขอ เป็นต้น

หากผู้เสียภาษีจัดส่งเอกสารใดๆ ให้แก่สรรพากรต่างประเทศ ให้จัดส่งเอกสารดังกล่าว แก่กรมสรรพากรด้วย ภายใน ๗ วันทำการนับแต่วันที่จัดส่งเอกสารให้สรรพากรต่างประเทศ

๗. หลักเกณฑ์การปฏิเสธคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

กรมสรรพากรจะพิจารณาไม่รับคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าหากคำขอจัดทำ APA ของผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์ดังต่อไปนี้

๑. ผู้เสียภาษีมิได้นำส่งข้อมูลเพียงพอแก่การพิจารณา

๒. คำขอจัดทำ APA ถูกปฏิเสธโดยสรรพากรประเทศอื่นที่เกี่ยวข้อง

๓. เป็นธุรกิจใหม่ มีฐานข้อมูลในประเทศไทยไม่เพียงพอ

๔. มีเหตุอันควรสงสัยว่ามีความพยายามในการหลีกเลี่ยงภาษีหรือการดำเนินการที่ผิดปกติอื่นๆ ซึ่งไม่มีเหตุผลทางธุรกิจ

ทั้งนี้หากกรมสรรพากรพิจารณาเห็นว่าคำขอจัดทำ APA มีลักษณะตามเกณฑ์ข้างต้นข้อใดข้อหนึ่ง กรมสรรพากรสามารถปฏิเสธคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าได้ก่อนที่กรมสรรพากรและสรรพากรต่างประเทศบรรลุข้อตกลงการจัดทำ APA

๘. การถอนคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

ผู้เสียภาษีอาจถอนคำขอจัดทำ APA ได้โดยแจ้งเป็นหนังสือต่ออธิบดีกรมสรรพากร ก่อนวันที่ APA จะมีผลใช้

๙. การแจ้งผลการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

เมื่อกรมสรรพากรและสรรพากรต่างประเทศบรรลุข้อตกลงการจัดทำ APA กรมสรรพากรจะแจ้งผลให้ผู้เสียภาษีทราบเป็นหนังสือ เพื่อให้ดำเนินการตามข้อตกลงรายละเอียดหนังสือแจ้งผลดังกล่าวครอบคลุมเนื้อหา ดังต่อไปนี้

๑) รายละเอียดของผู้เสียภาษีที่อยู่ภายใต้ข้อตกลง APA เช่น ชื่อ ที่อยู่เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

๒) รายละเอียดข้อตกลง APA

๒.๑) ธุรกิจที่อยู่ในขอบข่าย APA (Covered Transactions)

๒.๒) วิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Methodology)

๒.๓) กำหนดระยะเวลาสำหรับข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA Period)

๒.๔) ราคา หรือ ช่วงอัตรากำไร (Arm's Length Price/Range) ที่ตกลงกัน

๒.๕) ข้อสมมติฐานสำคัญ (Critical Assumptions)

๒.๖) กำหนดเวลาในการส่งรายงานเพื่อแสดงว่าผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นไปตามข้อตกลง APA ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี (APA Annual Report)

๓) รายละเอียดอื่น ๆ (ถ้ามี)

๑๐. การสิ้นสุดของข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

การสิ้นสุด (Termination) APA ให้เป็นไปตามระยะเวลาที่ระบุไว้ในหนังสือแจ้งผลการจัดทำ APA อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรสามารถพิจารณายกเลิก (Cancellation) หรือเพิกถอน (Revocation) APA หากมีเหตุอื่นจะทำให้ APA สิ้นสุดก่อนระยะเวลาที่ระบุไว้เช่น

๑. ผู้เสียหายแสดงเอกสารหรือข้อมูลที่ไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วน
๒. ผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขตาม APA
๓. ผู้เสียหายไม่ให้ความร่วมมือแก่กรมสรรพากร
๔. ผู้เสียหายหรือ สรรพากรฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ขอแก้ไข ยกเลิก หรือเพิกถอน APA
๕. มีเหตุการณ์ที่กระทบต่อเงื่อนไขหรือสมมุติฐานสำคัญที่กำหนดไว้ใน APA
๖. มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายหรือสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องกับ APA เป็นต้น

ทั้งนี้ เมื่อมีเหตุการณ์ที่อาจทำให้มีการยกเลิกหรือเพิกถอน กรมสรรพากรจะทำหนังสือแจ้งเตือนให้ผู้เสียหายทราบ เพื่อให้ผู้เสียหายได้ชี้แจงข้อเท็จจริง หรือคัดค้านภายในเวลาที่กำหนด ก่อนการพิจารณายกเลิกหรือเพิกถอน
