

คู่มือผู้เสียภาษี

ในการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า
(Advance Pricing Arrangement : APA)

๑. ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangement : APA) ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “APA” หมายถึง ข้อตกลงเกี่ยวกับการกำหนดราคา สำหรับธุรกรรมระหว่างกิจการในกลุ่มเดียวกันเป็นการล่วงหน้าภายใต้วิธีการ หลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่เหมาะสม สำหรับช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง

๒. วัตถุประสงค์ของการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

เนื่องจากการกำหนดราคาสำหรับธุรกรรมระหว่างกิจการในกลุ่มเดียวกัน อาจก่อให้เกิดภาวะภาษีที่ไม่เหมาะสม ดังนั้น เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการกำหนดราคาสำหรับธุรกรรมดังกล่าวข้างต้น และเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้อน ผู้เสียภาษีอาจขอให้มีการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าแบบทวิภาคี (Bilateral APA) โดยมีวัตถุประสงค์ ดังต่อไปนี้

๑. เพื่อให้การกำหนดราคาสำหรับธุรกรรมระหว่างกิจการในกลุ่มเดียวกันสอดคล้องกับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากร
๒. เพื่อป้องกันและขจัดปัญหาภาวะภาษีซ้อนตามความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญา
๓. เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร
๔. เพื่อส่งเสริมให้เกิดความร่วมมือและความเข้าใจอันดีระหว่างผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษี
๕. เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถประมาณการภาระภาษีได้

๓. การยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่มีธุรกรรมกับกิจการในกลุ่มเดียวกันซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และมีความประสงค์ที่จะยื่นคำขอจัดทำ APA ให้ยื่นเป็นหนังสือต่ออธิบดีกรมสรรพากรโดยคำขอดังกล่าวให้เป็นแบบทวิภาคี (Bilateral APA) เท่านั้น

หากผู้เสียภาษีมีความประสงค์จะให้ APA มีผลใช้ครอบคลุมรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ขอจัดทำ APA (รอบระยะเวลาบัญชี Roll Back) ให้แจ้งความประสงค์ดังกล่าวรวมทั้งเหตุผลความจำเป็นพร้อมกับการยื่นคำขอจัดทำ APA ได้ เท่านั้น

ในการจัดทำ APA หากมีความจำเป็นต้องมีผู้แปลภาษา (ล่าม) หรือผู้เชี่ยวชาญที่ให้คำปรึกษาหรือข้อมูลในการพิจารณา APA ให้เป็นภาระของผู้ยื่นคำขอ

๔. กำหนดระยะเวลาสำหรับข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA Period)

APA มีผลใช้สำหรับ ๓-๕ รอบระยะเวลาบัญชีโดยรอบระยะเวลาบัญชีแรกต้องเป็นรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ยื่นคำขอจัดทำ APA

ในกรณีที่ APA ครอบคลุมรอบระยะเวลาบัญชี Roll Back ด้วยนั้น รอบระยะเวลาบัญชี Roll Back ต้องไม่เกิน ๒ รอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ขอจัดทำ APA ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและปัจจัยแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกรณี

๕. ขั้นตอนในการยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

๕.๑ การประชุมเพื่อเตรียมความพร้อมก่อนการยื่นคำขอจัดทำ APA (Pre-Filing Meeting)

(๑) วัตถุประสงค์ของ Pre-filing Meeting

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

(๒) การยื่นขอ Pre-filing Meeting

ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะจัดทำ APA ต้องยื่นหนังสือขอให้จัดประชุม Pre-filing ต่ออธิบดีกรมสรรพากร (ตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด) อย่างน้อย ๖ เดือนก่อนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่ขอจัดทำ APA ทั้งนี้ต้องนำส่งเอกสารตามข้อ ๕.๓ (๑) - (๖) อย่างน้อย ๑๕ วันทำการก่อนการประชุมฯ เว้นแต่จะมีเหตุอันสมควร

ตัวอย่าง

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องการยื่นคำขอจัดทำ APA สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๓ ถึงรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๕ ผู้เสียภาษีจะต้องแจ้งความประสงค์เป็นหนังสือขอมีการจัด Pre-Filing Meeting ภายในวันที่ ๓๐ มิถุนายน ๒๕๕๓

ทั้งนี้ Pre-filing meeting ไม่มีผลผูกพันในการจัดทำ APA

๕.๒ การยื่นคำขอจัดทำ APA (APA Application)

การยื่นคำขอจัดทำ APA ต้องทำเป็นหนังสือยื่นต่ออธิบดีกรมสรรพากร (ตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด) พร้อมแนบเอกสารหลักฐานตามที่ระบุในข้อ ๕.๓ โดยต้องยื่นก่อนหรือภายในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่ขอจัดทำ APA

ทั้งนี้เอกสารที่นำส่งกรมสรรพากร ให้จัดทำเป็นภาษาไทย และภาษาอังกฤษในรูปแบบของหนังสือ จำนวน ๕ ชุด และ สื่ออิเล็กทรอนิกส์ จำนวน ๑ ชุด

ตัวอย่าง

ผู้เสียภาษีที่มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มต้นวันที่ ๑ มกราคม และสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม และประสงค์จะจัดทำ APA สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๓ ถึงรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๕ จะสามารถยื่นคำขอจัดทำ APA ได้ก่อนหรือภายในวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๓

๕.๓ การจัดเตรียมเอกสารหลักฐานประกอบการยื่นคำขอจัดทำ APA

ในการยื่นคำขอจัดทำ APA ผู้เสียภาษีจะต้องนำส่งเอกสารหลักฐาน ดังต่อไปนี้

๑) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้เสียภาษีที่มีความประสงค์ขอจัดทำ APA รวมถึงรอบระยะเวลาบัญชี และลักษณะธุรกรรมที่ขอจัดทำ APA

๒) โครงสร้างความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รายละเอียดการถือหุ้นและลักษณะการประกอบธุรกิจ

๓) รายละเอียดยอดขายและผลประกอบการ เช่น แสดงเป็นรายธุรกรรม หรือรายลูกค้า เป็นต้น และลักษณะธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมถึงนโยบายการกำหนดราคา (Pricing Policy) และเหตุผลในการเลือกวิธีการกำหนดราคานี้

๔) ผลการวิเคราะห์หน้าที่ ทรัพย์สิน และความเสี่ยงแยกเป็นรายธุรกรรม

๕) ผลการวิเคราะห์ภาพรวมอุตสาหกรรม และส่วนแบ่งทางการตลาด

๖) วิธีการกำหนดราคา (Transfer Pricing Methodology : TPM) ที่เสนอในคำขอจัดทำ APA และเหตุผลในการเลือกวิธีการกำหนดราคา

๗) รายละเอียดขั้นตอน วิธีการ และผลการวิเคราะห์ตัวเปรียบเทียบ (Benchmarking Study)

๘) ข้อสมมติฐานสำคัญ (Critical Assumptions)

เนื่องจากราคาหรือช่วงอัตรากำไร (Arm's Length Price/Range) ที่ผู้เสียภาษีเสนอมา เป็นการกำหนดจากข้อเท็จจริงในอดีต เพื่อคาดคะเนราคาหรืออัตรากำไรที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ดังนั้นจึงจำเป็นต้องกำหนดข้อสมมติฐานว่ามีปัจจัยใดที่อาจเปลี่ยนแปลงอันอาจมีผลกระทบต่อราคาหรือช่วงอัตรากำไรอย่างมีนัยสำคัญ เช่น สภาพตลาดหรือการแข่งขัน โครงสร้างธุรกิจ อัตรากำไรเปลี่ยนแปลงบ่อย นโยบายการบัญชี หรือนโยบายรัฐบาล เป็นต้น ซึ่งปัจจัยดังกล่าวอาจมีผลให้ยกเลิกหรือเพิกถอน APA

๙) ประวัติและสถานะของการตรวจสอบภาษีตามหมายเรียก และการตรวจสอบเกี่ยวกับการกำหนดราคาภายใน ๕ รอบระยะเวลาบัญชีก่อนการยื่นคำขอจัดทำ APA

๑๐) ข้อมูลสนับสนุนที่แสดงว่า ข้อเท็จจริงและปัจจัยแวดล้อมของรอบระยะเวลาบัญชี Roll Back สามารถเทียบเคียงได้กับรอบระยะเวลาบัญชีที่ขอจัดทำ APA (กรณี que แสดงความประสงค์ขอให้ผลของ APA มีผลใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี Roll Back)

๑๑) เอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี) เช่น

- รายละเอียดมาตรฐานการบัญชี หรือวิธีการทางบัญชี กรณีที่มาตรฐานการบัญชีของบริษัทไทยและกิจการในกลุ่มเดียวกันแตกต่างกัน

- ข้อกำหนดทางกฎหมายของหน่วยราชการต่าง ๆ ที่มีผลต่อการกำหนดราคา

๑๒) เอกสารอื่น ๆ ตามที่กรมสรรพากรร้องขอ

๕.๔ การแจ้งผลการพิจารณารับคำขอจัดทำ APA

หลังจากที่ผู้เสียหายยื่นคำขอจัดทำ APA พร้อมเอกสารตามข้อ ๕.๓ ครบถ้วนแล้วกรมสรรพากร จะได้พิจารณาในเบื้องต้นและแจ้งผลการรับพิจารณาคำขอจัดทำ APA ให้ผู้เสียหายทราบ อย่างไรก็ตาม หากรวมสรรพากรเห็นว่าคำขอจัดทำ APA มีลักษณะตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๗. กรมสรรพากรสามารถปฏิเสธคำขอจัดทำ APA ได้ภายหลังจากการแจ้งผลการรับพิจารณาในครั้งแรก

๖. ความร่วมมือของผู้เสียหายระหว่างการพิจารณาจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

เนื่องจากในระหว่างการจัดทำ APA กรมสรรพากรจะพิจารณา และวิเคราะห์ข้อมูลของผู้เสียหาย นำส่งตามข้อ ๕.๓ รวมทั้งการศึกษาข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น ผู้เสียหายจะต้องให้ความร่วมมือ แก่กรมสรรพากรเป็นอย่างดี เช่น ให้ข้อมูลเพิ่มเติมภายในเวลาที่กำหนด หรือเข้าร่วมประชุม เมื่อกรมสรรพากรร้องขอ เป็นต้น

หากผู้เสียหายจัดส่งเอกสารใด ๆ ให้แก่สรรพากรต่างประเทศ ให้จัดส่งเอกสารดังกล่าว แก่กรมสรรพากรด้วย ภายใน ๗ วันทำการ นับแต่วันที่จัดส่งเอกสารให้สรรพากรต่างประเทศ

๗. หลักเกณฑ์การปฏิเสธคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

กรมสรรพากรจะพิจารณาไม่รับคำขอจัดทำ APA หากคำขอจัดทำ APA ของผู้เสียหาย มีลักษณะดังต่อไปนี้

๑. ผู้เสียหายมิได้นำส่งข้อมูลเพียงพอแก่การพิจารณา
๒. คำขอจัดทำ APA ถูกปฏิเสธโดยสรรพากรประเทศอื่นที่เกี่ยวข้อง
๓. เป็นธุรกิจใหม่ มีฐานข้อมูลในประเทศไทยไม่เพียงพอ
๔. มีเหตุอันควรสงสัยว่ามีความพยายามในการหลีกเลี่ยงภาษีหรือการดำเนินการ ที่ผิดปกตินั้น ๆ ซึ่งไม่มีเหตุผลทางธุรกิจ
๕. มีประวัติการไม่ปฏิบัติตาม APA
๖. มีเหตุอื่นที่กรมสรรพากรอาจปฏิเสธคำขอจัดทำ APA เช่น
 - ไม่ส่งรายงานประจำปีสำหรับ APA โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร
 - เป็นธุรกรรมที่ไม่มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับธุรกรรมระหว่างกันกับประเทศอื่น
 - ไม่มีความเสี่ยงในการกำหนดราคา

ทั้งนี้หากกรมสรรพากรพิจารณาเห็นว่าคำขอจัดทำ APA มีลักษณะตามเกณฑ์ข้างต้นข้อใด ข้อหนึ่ง กรมสรรพากรสามารถปฏิเสธคำขอจัดทำ APA ได้ก่อนที่กรมสรรพากรและสรรพากรต่างประเทศจะ บรรลุข้อตกลงการจัดทำ APA

นอกเหนือจากเกณฑ์ข้างต้น กรมสรรพากรจะพิจารณาไม่รับคำขอให้ APA มีผลสำหรับรอบ ระยะเวลาบัญชี Roll Back ได้หากข้อเท็จจริงและปัจจัยแวดล้อมที่เกี่ยวข้องของผู้เสียหายในช่วง รอบ ระยะเวลาบัญชี Roll Back ไม่สามารถเทียบได้กับข้อเท็จจริงและปัจจัยแวดล้อมของผู้เสียหายในช่วง ระยะเวลาบัญชี APA

๘. การถอนคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

ผู้เสียภาษีอาจถอนคำขอจัดทำ APA ได้ โดยแจ้งเป็นหนังสือต่ออธิบดีกรมสรรพากรก่อนวันที่ APA จะมีผลใช้บังคับ

๙. การแจ้งผลการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

เมื่อกรมสรรพากรและสรรพากรต่างประเทศบรรลุข้อตกลงการจัดทำ APA กรมสรรพากรจะแจ้งผลให้ผู้เสียภาษีทราบเป็นหนังสือเพื่อให้ดำเนินการตามข้อตกลง โดยรายละเอียดหนังสือแจ้งผลดังกล่าวครอบคลุมเนื้อหา ดังต่อไปนี้

- ๑) รายละเอียดของผู้เสียภาษีที่อยู่ภายใต้ APA เช่น ชื่อ ที่อยู่ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร
- ๒) รายละเอียด APA
 - ๒.๑) กำหนดระยะเวลาสำหรับ APA (APA Period)
 - ๒.๒) ธุรกิจที่อยู่ในขอบข่าย APA (Covered Transactions)
 - ๒.๓) วิธีการกำหนดราคา (Transfer Pricing Methodology)
 - ๒.๔) ราคา หรือ ช่วงอัตรากำไร (Arm's Length Price/Range)
 - ๒.๕) ข้อสมมติฐานสำคัญ (Critical Assumptions)
 - ๒.๖) กำหนดเวลาในการส่งรายงานเพื่อแสดงว่า ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นไปตาม APA ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี (APA Annual Report)
- ๓) รายละเอียดอื่น ๆ (ถ้ามี)

๑๐. การสิ้นสุดของข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

การสิ้นสุด (Termination) APA ให้เป็นไปตามระยะเวลาที่ระบุไว้ในหนังสือแจ้งผลการจัดทำ APA อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรสามารถพิจารณายกเลิก (Cancellation) หรือเพิกถอน (Revocation) APA หากมีเหตุอันจะทำให้ APA สิ้นสุดก่อนระยะเวลาที่ระบุไว้ เช่น

๑. ผู้เสียภาษีแสดงเอกสารหรือข้อมูลที่ไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วน
 ๒. ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตาม APA
 ๓. ผู้เสียภาษีไม่ให้ความร่วมมือแก่กรมสรรพากร
 ๔. ผู้เสียภาษี หรือ สรรพากรฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ขอแก้ไข ยกเลิก หรือเพิกถอน APA
 ๕. มีเหตุการณ์ที่กระทบต่อเงื่อนไขหรือสมมติฐานสำคัญที่กำหนดไว้ใน APA
 ๖. มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายหรือสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องกับ APA เป็นต้น
- ทั้งนี้ เมื่อมีเหตุการณ์ที่อาจทำให้มีการยกเลิกหรือเพิกถอน กรมสรรพากรจะทำหนังสือแจ้งเตือนให้ผู้เสียภาษีทราบ เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้ชี้แจงข้อเท็จจริง หรือคัดค้านภายในเวลาที่กำหนดก่อนการพิจารณายกเลิกหรือเพิกถอน
