

**คู่มือผู้เชี่ยวชาญ**

**ในการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า**

**(Advanced Pricing Arrangement : APA)**

## 1. ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Arrangement : APA) ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “APA” หมายถึง การตกลงในเรื่องการกำหนดราคาโอน สำหรับธุรกรรมของกิจการในกลุ่มเดียวกัน เป็นการล่วงหน้า ภายใต้วิธีการ หลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่เหมาะสม สำหรับช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง

## 2. วัตถุประสงค์ของการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

เนื่องจากการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมของกิจการในกลุ่มเดียวกัน อาจก่อให้เกิดภาวะภาษีที่ไม่เหมาะสม ดังนั้น เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมดังกล่าวข้างต้นและเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้อน ผู้เสียภาษีอาจขอให้มีการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า แบบทวิภาคี (Bilateral APA) โดยมีวัตถุประสงค์ ดังต่อไปนี้

1. เพื่อให้การกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมของกิจการในกลุ่มเดียวกัน สอดคล้องกับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากร
2. เพื่อป้องกันและขจัดปัญหาภาวะภาษีซ้อนตามความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญา
3. เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร
4. เพื่อส่งเสริมให้เกิดความร่วมมือและความเข้าใจอันดีระหว่างผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษี
5. เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถประมาณการภาระภาษีได้

## 3. การยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่มีธุรกรรมกับกิจการในกลุ่มเดียวกันซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และมีความประสงค์ที่จะยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า ให้ยื่นเป็นหนังสือต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยคำขอดังกล่าวให้เป็นแบบทวิภาคี (Bilateral APA) เท่านั้น

ในการจัดทำ APA หากมีความจำเป็นต้องมีผู้แปลภาษา (ล่าม) หรือผู้เชี่ยวชาญที่ให้คำปรึกษาหรือข้อมูลในการพิจารณา APA ให้เป็นภาระของผู้ยื่นคำขอ

#### 4. กำหนดระยะเวลาสำหรับข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA Period)

APA มีผลใช้สำหรับ 3-5 รอบระยะเวลาบัญชี โดยรอบระยะเวลาบัญชีแรกต้องเป็นรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ยื่นคำขอจัดทำ APA

#### 5. ขั้นตอนในการยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

##### 5.1 การประชุมเพื่อเตรียมความพร้อมก่อนการยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Pre-Filing Meeting)

###### (1) วัตถุประสงค์ของ Pre-filing Meeting

1. เพื่อหารือถึงเหตุผลและความจำเป็นของผู้เสียภาษีที่ยื่นคำขอจัดทำ APA
2. เพื่อให้ผู้เสียภาษีนำส่งเอกสารเบื้องต้นที่จำเป็น เช่น เอกสารตามข้อ 5.3 (1) – (6)
3. เพื่อหารือเรื่องเอกสารที่ต้องยื่นพร้อมคำขอจัดทำ APA
4. เพื่อกำหนดวันที่ผู้เสียภาษีจะยื่นคำขอจัดทำ APA
5. เพื่อประหยัดเวลาในการพิจารณาคำขอจัดทำ APA

###### (2) การยื่นขอ Pre-filing Meeting

ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะจัดทำ APA ต้องยื่นหนังสือขอให้จัดประชุม Pre-filing ต่ออธิบดีกรมสรรพากร (ตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด) อย่างน้อย 6 เดือนก่อนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่ขอจัดทำ APA ทั้งนี้ ต้องนำส่งเอกสารตามข้อ 5.3 (1) – (6) อย่างน้อย 15 วันทำการก่อนการประชุมฯ เว้นแต่จะมีเหตุอันสมควร

###### ตัวอย่าง

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องการยื่นคำขอจัดทำ APA สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2553 - 2555 ผู้เสียภาษีจะต้องแจ้งความประสงค์เป็นหนังสือขอมีการจัด Pre-Filing Meeting ภายในวันที่ 30 มิถุนายน 2553

Pre-filing meeting ไม่มีผลผูกพันทั้งสองฝ่ายในการจัดทำ APA

## 5.2 การยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA Application)

การยื่นคำขอจัดทำ APA ต้องทำเป็นหนังสือยื่นต่ออธิบดีกรมสรรพากร (ตามแบบที่ กรมสรรพากรกำหนด) พร้อมแนบเอกสารหลักฐานตามที่ระบุในข้อ 5.3 โดยต้องยื่นก่อนหรือภายใน วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่ขอจัดทำ APA

ทั้งนี้ เอกสารที่นำส่งกรมสรรพากร ให้จัดทำเป็นภาษาไทย และภาษาอังกฤษในรูปแบบ ของหนังสือ จำนวน 5 ชุด และ สื่ออิเล็กทรอนิกส์ เช่น ซีดีรอม จำนวน 1 ชุด

### **ตัวอย่าง**

ผู้เสียภาษีที่มีรอบระยะเวลาบัญชี 1 มกราคม - 31 ธันวาคม และประสงค์จะจัดทำ APA สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2553 - 2555 จะสามารถยื่นคำขอจัดทำ APA ได้ ก่อนหรือภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2553

## 5.3 การจัดเตรียมเอกสารหลักฐานประกอบการยื่นคำขอจัดทำ APA

ในการยื่นคำขอจัดทำ APA ผู้เสียภาษีจะต้องนำส่งเอกสารหลักฐาน ดังต่อไปนี้

- 1) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้เสียภาษีที่มีความประสงค์ขอจัดทำ APA รวมถึงรอบระยะเวลาบัญชี และลักษณะธุรกรรมที่ขอจัดทำ APA
- 2) โครงสร้างความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รายละเอียดการถือหุ้น และลักษณะ การประกอบธุรกิจ
- 3) รายละเอียดยอดขายและผลประกอบการ เช่น แสดงเป็นรายธุรกรรม หรือรายลูกค้า เป็นต้น และลักษณะธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมถึงนโยบายการกำหนดราคา (Pricing Policy) และเหตุผลในการเลือกวิธีการกำหนดราคานี้
- 4) ผลการวิเคราะห์หน้าที่ ทรัพย์สิน และความเสี่ยงแยกเป็นรายธุรกรรม
- 5) ผลการวิเคราะห์ภาพรวมอุตสาหกรรม และส่วนแบ่งทางการตลาด
- 6) วิธีทดสอบการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Methodology : TPM) ที่เสนอใน คำขอจัดทำ APA และเหตุผลในการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอน
- 7) รายละเอียดขั้นตอน วิธีการ และผลการวิเคราะห์ตัวเปรียบเทียบ (Benchmarking Study)
- 8) ข้อสมมุติฐานสำคัญ (Critical Assumptions)

เนื่องจากราคาหรือช่วงอัตรากำไร (Arm's Length Price/Range) ที่ผู้เสียภาษีเสนอมาเป็นการ กำหนดจากข้อเท็จจริงในอดีต เพื่อคาดคะเนราคา หรืออัตรากำไรที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ดังนั้น จึงจำเป็นต้องกำหนดข้อสมมุติฐานว่ามีปัจจัยใดที่อาจเปลี่ยนแปลงอันอาจมีผลกระทบต่อราคาหรือ

อัตราค่าใรอย่างมีนัยสำคัญ เช่น สภาพตลาดหรือการแข่งขัน โครงสร้างธุรกิจ อัตราแลกเปลี่ยน อัตราดอกเบี้ย นโยบายการบัญชี หรือ นโยบายรัฐบาล เป็นต้น ซึ่งปัจจัยดังกล่าวอาจมีผลให้ยกเลิก หรือเพิกถอน APA

9) ประวัติและสถานะของการตรวจสอบภาษีตามหมายเรียก และการตรวจสอบเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนภายใน 5 รอบระยะเวลาบัญชีก่อนยื่นคำขอจัดทำ APA

10) เอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี) เช่น

- รายละเอียดมาตรฐานการบัญชี หรือวิธีการทางบัญชี กรณีที่มาตรฐานการบัญชีของบริษัทไทยและกิจการในกลุ่มเดียวกันแตกต่างกัน

- ข้อกำหนดทางกฎหมายของหน่วยงานต่างๆ ที่มีผลต่อการกำหนดราคา

11) เอกสารอื่นๆตามที่กรมสรรพากรร้องขอ

#### **5.4 การแจ้งผลการพิจารณารับคำขอจัดทำ APA**

กรมสรรพากรจะแจ้งผลการพิจารณารับคำขอจัดทำ APA ให้ผู้เสียภาษีทราบ ภายใน 3 เดือน นับแต่วันที่ผู้เสียภาษียื่นคำขอจัดทำ APA พร้อมเอกสารตามข้อ 5.3 ครบถ้วนแล้ว

### **6. ความร่วมมือของผู้เสียภาษีระหว่างการพิจารณาจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า**

เนื่องจากในระหว่างการจัดทำ APA กรมสรรพากรจะพิจารณา และวิเคราะห์ข้อมูล ที่ผู้เสียภาษีนำส่งตามข้อ 5.3 รวมทั้งการศึกษาข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น ผู้เสียภาษีจะต้องให้ความร่วมมือแก่กรมสรรพากรเป็นอย่างดี เช่น ให้ข้อมูลเพิ่มเติมภายในเวลาที่กำหนด หรือเข้าร่วมประชุมเมื่อกรมสรรพากรร้องขอ เป็นต้น

หากผู้เสียภาษีจัดส่งเอกสารใดๆ ให้แก่สรรพากรต่างประเทศ ให้จัดส่งเอกสารดังกล่าวแก่กรมสรรพากรด้วย ภายใน 7 วันทำการนับแต่วันที่จัดส่งเอกสารให้สรรพากรต่างประเทศ

### **7. การถอนคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า**

ผู้เสียภาษีอาจถอนคำขอจัดทำ APA ได้ โดยแจ้งเป็นหนังสือต่ออธิบดีกรมสรรพากร ก่อนวันที่ APA จะมีผลใช้

## 8. การแจ้งผลการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

เมื่อกรมสรรพากรและสรรพากรต่างประเทศบรรลุข้อตกลงการจัดทำ APA กรมสรรพากรจะแจ้งผลให้ผู้เสียภาษีทราบเป็นหนังสือ เพื่อให้ดำเนินการตามข้อตกลง

รายละเอียดหนังสือแจ้งผลดังกล่าว ครอบคลุมเนื้อหา ดังต่อไปนี้

1) รายละเอียดของผู้เสียภาษีที่อยู่ภายใต้ข้อตกลง APA เช่น ชื่อ ที่อยู่ เลขประจำตัว ผู้เสียภาษีอากร

2) รายละเอียดข้อตกลง APA

2.1) ธุรกิจที่อยู่ในขอบข่าย APA (Covered Transactions)

2.2) วิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Methodology)

2.3) กำหนดระยะเวลาสำหรับข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (APA Period)

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

2.5) ข้อสมมติฐานสำคัญ (Critical Assumptions)

2.6) กำหนดเวลาในการส่งรายงานเพื่อแสดงว่า ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นไปตามข้อตกลง APA ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี (APA Annual Report)

3) รายละเอียดอื่น ๆ (ถ้ามี)

## 9. การสิ้นสุดของข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

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

1. ผู้เสียภาษีแสดงเอกสารหรือข้อมูลที่ไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วน

2. ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตาม APA

3. ผู้เสียภาษีไม่ให้ความร่วมมือแก่กรมสรรพากร

4. ผู้เสียภาษี หรือ สรรพากรฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ขอแก้ไข ยกเลิก หรือเพิกถอน APA

5. มีเหตุการณ์ที่กระทบต่อเงื่อนไขหรือสมมติฐานสำคัญที่กำหนดไว้ใน APA

6. มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายหรือสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องกับ APA เป็นต้น

ทั้งนี้ เมื่อมีเหตุการณ์ที่อาจทำให้มีการยกเลิกหรือเพิกถอน กรมสรรพากรจะทำหนังสือแจ้งเตือนให้ผู้เสียภาษีทราบ เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้ชี้แจงข้อเท็จจริง หรือคัดค้านภายในเวลาที่กำหนด ก่อนการพิจารณายกเลิกหรือเพิกถอน

\*\*\*\*\*