

คู่มือ

ประเด็นด้านรายได้

กองมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร

กรมสรรพากร

คำนำ

กรมสรรพากรได้กำหนดเป้าหมาย **oneRD** และขับเคลื่อนด้วย ๔ ทิศทางกลยุทธ์ทางการบริหารงานเพื่อบรรลุเป้าหมายตามผลสัมฤทธิ์ใน ๔ มิติ ได้แก่ ๑) ขับเคลื่อนการจัดเก็บภาษีด้วยข้อมูล ๒) ทำงานรูปแบบใหม่ ๓) ทำภาษีให้เป็นเรื่องง่าย และ ๔) องค์กรขีดสมรรถนะสูงและทันการเปลี่ยนแปลง

ดังนั้น เพื่อสนับสนุนเป้าหมายในมิติทำภาษีให้เป็นเรื่องง่าย ที่มุ่งเน้นการพัฒนาบริการที่ตอบโจทย์ผู้เสียภาษี โดยยึดผู้เสียภาษีเป็นศูนย์กลาง (Taxpayer Centric) ให้การเสียภาษีเป็นส่วนหนึ่งของการใช้ชีวิตหรือการดำเนินธุรกิจ กรมสรรพากร จึงได้จัดทำ“คู่มือประเด็นด้านรายได้” โดยคำอธิบายด้านบัญชีและด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ในลักษณะของ Tax Mapping ตามรูปแบบของ Tax Dimension เนื้อหาคู่มือฉบับนี้ในส่วนของ TFRS for NPAEs ได้อ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง ๒๕๖๕) โดยจะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๖๖ และTFRS for PAEs ได้อ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง ๒๕๖๕) โดยจะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๖๖

กรมสรรพากรหวังเป็นอย่างยิ่งว่าคู่มือนี้ จะเป็นเพื่อประโยชน์สำหรับ Software House ในการทำความเข้าใจรายการต่าง ๆ ที่ปรับปรุงในการกระดาษทำการ และเพื่อประโยชน์ให้ผู้ทำบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากร และผู้สนใจเรียนรู้การบัญชีภาษีอากรใช้ Tax Mapping ตามรูปแบบของ Tax Dimension เพื่อให้สามารถปรับปรุงกำไรทางบัญชีเป็นกำไรทางภาษีให้มีความถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน มาตรฐานการบัญชี และประมวลรัษฎากรต่อไป

กรมสรรพากร

สารบัญ

๑. รายได้จากการขายในประเทศ.....๑
๒. รายได้จากการขายไปต่างประเทศ.....๒๒
๓. รายได้จากการให้บริการในประเทศ.....๕๔
๔. รายได้จากการให้บริการไปต่างประเทศ.....๗๔
๕. รายได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน.....๙๕
๖. รายได้จากการรับเหมาก่อสร้าง.....๑๑๕
๗. รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์.....๑๓๑
๘. รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล.....๑๓๙

๑. รายได้จากการขายในประเทศ

๑.๑ ด้านบัญชี

๑.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

(๑) บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

เกณฑ์คงค้าง กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกันกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด (ย่อหน้าที่ ๓.๓)

(๒) บทที่ ๑๘ รายได้

การวัดมูลค่า

กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ (ย่อหน้าที่ ๑๘.๓)

การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า

กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้ (ย่อหน้าที่ ๑๘.๖)

๑) กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว

๒) กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำหรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม

๓) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

๔) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

๕) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

(๓) บทที่ ๒๑ ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินบาทโดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันที (Spot Rate) ของสกุลเงินบาทกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ (ย่อหน้าที่ ๒๑.๖)

วันเกิดรายการ คือ วันที่รายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการครั้งแรกตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๗)

กิจการต้องบันทึกรายการบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินบาท โดยการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ซึ่งกิจการต้องพิจารณานำอัตราแลกเปลี่ยนที่เหมาะสมกับรายการค้ามาใช้ในการแปลงค่าดังนี้[๑]

๑) กรณีรายการซื้อสินค้าหรือสินทรัพย์จากต่างประเทศ ให้กู้ยืมเงินไปต่างประเทศ หรือรายการจ่ายชำระหนี้เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการต้องใช้เงินบาทไปซื้อเงินตราต่างประเทศจากธนาคารเพื่อ

[๑] รอบรู้เรื่อง NPAEs ความแตกต่างทางบัญชีกับภาษี (ปรับปรุง พ.ศ. ๒๕๖๔) ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร และเกรียงศักดิ์ ประสงค์สุกาญจน์

นำไปจ่าย ดังนั้น การแปลงค่าให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารขายเงินตราต่างประเทศสกุลนั้น ๆ ในการแปลงค่า เรียกว่า “อัตราขาย” (Selling Rate)

๒) กรณีรายการขายสินค้าหรือสินทรัพย์ไปต่างประเทศ รับเงินกู้ยืมจากต่างประเทศ หรือรายการรับชำระหนี้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่ต้องนำไปขายให้ธนาคารเพื่อแลกกลับมาเป็นเงินบาท ดังนั้นการแปลงค่าให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารรับซื้อเงินตราต่างประเทศสกุลนั้น ๆ ในการแปลงค่าเรียกว่า “อัตราซื้อ” (Buying Rate)

การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด (ย่อหน้าที่ ๒๑.๘) กิจการต้องแยกพิจารณารายการทางการเงินออกเป็น ๒ ประเภท คือ รายการที่เป็นตัวเงิน และรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

๑) รายการที่เป็นตัวเงิน คือ สิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอน หรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๓) และกำหนดให้รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่า **โดยใช้อัตราปิด** (ย่อหน้า ๒๑.๘.๑)

ตัวอย่างเช่น เงินบำนาญและผลประโยชน์อื่นของพนักงานที่จะต้องจ่ายเป็นเงินสด ประมาณการหนี้สินที่ต้องชำระด้วยเงินสด หนี้สินตามสัญญาเช่า และเงินสดปันผลซึ่งรับรู้เป็นหนี้สิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๓)

๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน คือ การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๔) และกำหนดให้

๒.๑) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่อยู่ในรูปเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิม ให้แปลงค่า โดย**ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ** (ย่อหน้าที่ ๒๑.๘.๒) และ

๒.๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ให้แปลงค่า โดย**ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรม**นั้น (ย่อหน้าที่ ๒๑.๘.๓)

ตัวอย่างเช่น เงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าและบริการ ค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และประมาณการหนี้สินต่าง ๆ ที่ต้องชำระด้วยการส่งมอบทรัพย์สินที่ไม่เป็นตัวเงิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๔)

การรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยน

๑) รายการที่เป็นตัวเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน **ให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น** (ย่อหน้าที่ ๒๑.๑๑)

๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ผลกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินในส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของผลกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้อง**รับรู้ไว้ในส่วนของเจ้าของ** (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ด้วย (ย่อหน้าที่ ๒๑.๑๒)

๑.๑.๒ มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

(๑) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

กิจการจะรับรู้รายได้ในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่ได้ส่งมอบให้แก่ลูกค้า และกำหนดให้กิจการต้องใช้ดุลยพินิจและพิจารณาข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการพิจารณาตามหลักการในแต่ละขั้นตอน โดยมีหลักการ ๕ ขั้นตอน สำหรับการรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นกับสัญญาที่ทำกับลูกค้าประกอบด้วย

๑. <u>การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า</u> โดยสัญญาอาจอยู่ในรูปแบบที่เป็นลายลักษณ์อักษรด้วยวาจาหรือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจ

๒. <u>การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา</u> เช่น การโอนสินค้าหรือให้บริการหรืออาจเป็นชุดของสินค้าหรือบริการโดยในหนึ่งสัญญาอาจมีภาระที่ต้องปฏิบัติตั้งแต่หนึ่งภาระขึ้นไป

๓. <u>กำหนดราคาของรายการ</u> โดยต้องไม่รวมองค์ประกอบการจัดหาเงิน (ดอกเบี้ยจากการผ่อนชำระ) แต่รวมสิ่งตอบแทนที่อาจไม่ได้อยู่ในรูปตัวเงิน และต้องคำนึงถึงจำนวนเงินที่กิจการจ่ายชำระ

๔. <u>การปันส่วนราคา</u> ของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญาโดยอ้างอิงกับราคาขายแบบเอกเทศ

๕. <u>การรับรู้รายได้</u> [๒]

กิจการต้องรับรู้รายได้ เมื่อกิจการได้ปฏิบัติ (หรือขณะปฏิบัติ) ตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการโอนอำนาจควบคุม (Control) ในสินค้านั้นไปยังลูกค้า เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ โดยจุดของการรับรู้รายได้แบ่งออกเป็น ๒ ลักษณะ คือ

๕.๑ <u>ลักษณะที่ ๑ : ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time)</u>

กิจการรับรู้รายได้จากการขาย สำหรับการส่งมอบ โดยอำนาจการควบคุมสินค้าตลอดช่วงเวลาหนึ่ง และถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

กิจการจะรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน ตัวอย่างเช่น การให้บริการรักษาความปลอดภัย การให้บริการทำความสะอาด การให้บริการขนส่งสินค้า เป็นต้น

- การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้นที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเหมือนสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น การก่อสร้างอาคารสำนักงานบนที่ดินของลูกค้า การพัฒนาโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีตามแบบที่ลูกค้าต้องการ เป็นต้น

- การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (Alternative Use) (ไม่ว่าจะโดยข้อจำกัดของสัญญาหรือลักษณะของสินทรัพย์เอง) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน (หากมีการยกเลิกสัญญา) เช่น สินค้าที่มีลักษณะเฉพาะสำหรับลูกค้ารายใดรายหนึ่ง โดยไม่สามารถเอาไปขายให้กับลูกค้ารายอื่นได้และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จจนถึงปัจจุบัน หากลูกค้ายกเลิกสัญญา เป็นต้น

---

[๒] คู่มืออธิบายมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (เผยแพร่ ๒๑ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๒), หน้า ๑๖ - ๑๗

หากไม่เข้าเงื่อนไขใดข้างต้น กิจการต้องรับรู้รายได้แบบ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

๕.๒ <u>ลักษณะที่ ๒ : ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)</u>

กิจการต้องจัดภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ในการระบุว่า ณ เวลาใดลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกัน และภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดสำหรับอำนาจการควบคุม นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้โดยการโอนอำนาจการควบคุมในสินค้า ซึ่งรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่อไปนี้

- กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับชำระเงินสำหรับสินทรัพย์
- ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์
- กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ให้กับลูกค้า
- ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์
- ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว

(๒) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินบาทที่ใช้ในการดำเนินงาน โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันเกิดรายการ (ย่อหน้าที่ ๒๑)

วันเกิดรายการ คือ วันที่รายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการครั้งแรกตามมาตรฐานการบัญชี (ย่อหน้าที่ ๒๒)

การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด (ย่อหน้าที่ ๒๑.๘) กิจการต้องแยกพิจารณารายการทางการเงินออกเป็น ๒ ประเภท คือ รายการที่เป็นตัวเงิน และรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

๑) รายการที่เป็นตัวเงิน คือ สิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอน หรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน (ย่อหน้าที่ ๑๖) และกำหนดให้รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่า **โดยใช้อัตราปิด** (ย่อหน้า ๒๓.๑)

ตัวอย่างดังกล่าวรวมถึง เงินบำนาญและผลประโยชน์อื่นของพนักงานที่จะต้องจ่ายเป็นเงินสด ประมาณการหนี้สินที่ต้องชำระด้วยเงินสด หนี้สินตามสัญญาเช่า และเงินสดปันผลซึ่งรับรู้เป็นหนี้สิน (ย่อหน้าที่ ๑๖)

๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน คือ การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน (ย่อหน้าที่ ๑๖) และกำหนดให้

๒.๑) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่อยู่ในรูปเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิม ให้แปลงค่า โดย**ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ** (ย่อหน้า ๒๓.๒) และ

๒.๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ให้แปลงค่า โดย**ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรม**นั้น (ย่อหน้า ๒๓.๓)

ตัวอย่างดังกล่าวรวมถึง เงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าและบริการ ค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์สิทธิการใช้ และประมาณการหนี้สินต่าง ๆ ที่ต้องชำระด้วยการส่งมอบทรัพย์สินที่ไม่เป็นตัวเงิน

การรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยน

๑) รายการที่เป็นตัวเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน **ให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น** (ย่อหน้าที่ ๒๘)

๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน การรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของรายกงานที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นองค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย ในทางตรงกันข้าม เมื่อมีการรับรู้กำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรหรือขาดทุน องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรหรือขาดทุนด้วย (ย่อหน้าที่ ๓๐)

๑.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

๑.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(๑) มาตรา ๖๕

๑) การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้ “**เกณฑ์สิทธิ์**” โดย

- ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และ
- ให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๒) เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ **กำไรสุทธิ**

- กำไรสุทธิ = รายได้จากกิจการ + รายได้เนื่องจากกิจการ – รายจ่าย (รายจ่ายต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน มาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี)

๓) รอบระยะเวลาบัญชี ให้มีกำหนด ๑๒ เดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่า ๑๒ เดือนก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาตให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

(๒) มาตรา ๖๕ ทวิ (๔)

๑) ในกรณีโอนทรัพย์สิน (ขายสินค้า) ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาโดยไม่มีเหตุอันสมควร

๒) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

(๓) มาตรา ๗๑ ทวิ

"ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้นเพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(๑) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(๒) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(๓) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด"

(๔) การคำนวณเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย

(๑) กรณีในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี

มาตรา ๖๕ ทวิ (๕) วรรคท้าย

เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น

(๒) กรณีเมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

มาตรา ๖๕ ทวิ (๕) เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย อย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

และคำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้ เมื่อใช้วิธีการใดในการคำนวณค่าหรือราคาดังกล่าวแล้ว ให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

(๕) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทย

(๑) การแจ้งใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทย

มาตรา ๗๖ ตรี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทยตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษาเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน จะแจ้งต่ออธิบดี เพื่อใช้เงินตราสกุลดังกล่าวในการจัดทำบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย รวมถึงการคำนวณกำไรสุทธิหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ และการคำนวณจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องเสียก็ได้

เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้แจ้งต่ออธิบดีแล้ว ให้ใช้เงินตราสกุลที่ใช้ในการดำเนินงานนั้น เพื่อการตามวรรคหนึ่งตั้งแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้แจ้ง และต้องใช้ตลอดไปจนกว่าจะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

การแจ้งตามวรรคหนึ่งและการอนุมัติตามวรรคสอง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

การประเมินเงินภาษีและการแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องชำระ ต้องชำระเพิ่มเติม หรือได้รับคืนรวมทั้งการคำนวณเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม และการปฏิบัติการอื่นใดของเจ้าพนักงานประเมินกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานให้ดำเนินการโดยใช้เงินตราสกุลที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

(๒) การคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สิน และรายการอื่น ๆ ในงบการเงินก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สกุลเงินอื่น ๆ ในงบการเงิน

มาตรา ๗๖ จัตวา เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ได้แจ้งหรือได้รับอนุมัติจากอธิบดีตามมาตรา ๗๖ ตรี แล้วในการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สิน และรายการอื่น ๆ ในงบการเงิน ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สกุลเงินอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานหรือจากการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน และบรรดารายการอื่นใดรวมทั้งผลขาดทุนสุทธิตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) ที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้ที่เหลืออยู่ ณ วันนั้น ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ดังนี้

(๑) เงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สิน และรายการอื่นๆ ในงบการเงิน ให้คำนวณค่าหรือราคาตามหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

(๒) บรรดารายการอื่นใดรวมทั้งผลขาดทุนสุทธิตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) ที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้ ให้คำนวณค่าหรือราคาตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สกุล

เงินอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หรือของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนที่ได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน แล้วแต่กรณี

(๓) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา ๗๖ ตรี มิให้นำมาตรา ๖๕ ทวิ (๕) มาใช้บังคับกับการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน

มาตรา ๗๖ เบญจ มิให้นำมาตรา ๖๕ ทวิ (๕) มาใช้บังคับกับการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา ๗๖ ตรี แต่ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินดังกล่าวเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ดังนี้

(๑) การคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(ก) ใช้อัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ แต่ในกรณีมีส่วนใดที่ไม่อาจคำนวณตามอัตราดังกล่าว ให้ขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อใช้อัตราอื่นเฉพาะส่วนนั้นได้

(ข) ใช้วิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

เมื่อใช้วิธีการใดในการคำนวณค่าหรือราคาดังกล่าวแล้ว ให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

การขอและการอนุมัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

(๒) การคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น

(๔) การชำระภาษีตามมาตรา ๖๗ ทวิ และมาตรา ๖๘ และการคืนเงินภาษี

มาตรา ๗๖ ฉ การชำระภาษีตามมาตรา ๖๗ ทวิ และมาตรา ๖๘ และการคืนเงินภาษีในกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา ๗๖ ตรี ให้ใช้เงินตราไทย โดยให้คำนวณค่าตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันทำการสุดท้ายก่อนวันชำระภาษีหรือก่อนวันที่ผู้มีอำนาจอนุมัติให้คืนเงินภาษี

(๕) ผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หรือจากการคำนวณค่าของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นเงินตราไทยเพื่อชำระภาษี ไม่ให้ถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

มาตรา ๗๖ สัตต ผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หรือจากการคำนวณค่าของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นเงินตราไทยเพื่อชำระภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา ๗๖ ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

๑.๒.๒ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา ๓ เตรส มาตรา ๕๐ มาตรา ๖๙ ทวิ และมาตรา ๖๙ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร การหักภาษีตามมาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร การหักภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา ๗๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๓/๖ แห่งประมวลรัษฎากร

(๑) อัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณ (ข้อ ๔ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๑.๑) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย ว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราขาย) หรือ

(๑.๒) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราขายถัวเฉลี่ย)

การใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการตามวรรคหนึ่ง เมื่อได้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการหนึ่งวิธีการใดแล้ว ต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนแปลงวิธีการได้ ทั้งนี้ ตามข้อ ๒ วรรคสอง ของประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘

ในกรณีที่จ่ายเงินได้พึงประเมินหรือจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งด้วยเช็ค ให้คำนวณจำนวนภาษีที่ต้องหักและนำส่งตามวันที่ที่ลงในเช็ค และให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามวรรคหนึ่ง

(๒) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตาม (๑) ในการปฏิบัติการตามลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีดังต่อไปนี้ (ข้อ ๓ ของประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๒.๑) การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา ๓ เตรส มาตรา ๕๐ มาตรา ๖๙ ทวิ และมาตรา ๖๙ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๒) การหักภาษีตามมาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๓) การหักภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ตามมาตรา ๗๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๔) การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๓/๖ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๕) กรณีอื่นที่มิได้มีบทบัญญัติของกฎหมายไว้โดยเฉพาะ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๘ เป็นต้นไป ส่วนอัตราแลกเปลี่ยนตามประกาศฉบับก่อนให้คงใช้ได้ในการคำนวณสำหรับภาษีอากรตามระยะเวลานั้น ๆ

(๒.๖) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยสองวันทำการก่อนวันนำส่งเงินภาษี สำหรับการนำส่งเงินภาษีตามมาตรา ๓ ปัณรส แห่งประมวลรัษฎากร

๑.๒.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

(๑) คำนิยาม “ขาย” ในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๑

(๘) "ขาย" หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมีประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใด ๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

(ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือ และหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากันหรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากัน หรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามตามมาตรา ๘๒/๓

(ช) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง (ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๘ (พ.ศ. ๒๕๓๔)

(๒) หลักการรายได้จากการขายสินค้า

มาตรา ๗๗/๒ การกระทำ**การขายสินค้า** โดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(๑) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(๒) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

(๓) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา ๗๙

ภายใต้บังคับมาตรา ๗๙/๑ ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา ๗๗/๑ (๑๙) ถ้ามี ด้วย

มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินมูลค่าของฐานภาษีไม่ให้รวมถึง

๑) ส่วนลดหรือค่าลดหย่อน ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ลดให้ในขณะขายสินค้าหรือให้บริการ และได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ โดยได้แสดงให้เห็นไว้ชัดแจ้งว่าได้มีการหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละครั้งที่ออกแล้ว ทั้งนี้ เว้นแต่ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนในการขายสินค้า หรือให้บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา ๘๖/๖ หรือมาตรา ๘๖/๗ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะไม่แสดงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าว ให้เห็นชัดแจ้งไว้ในใบกำกับภาษีอย่างย่อก็ได้

๒) ค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

๓) ภาษีขาย

๔) ค่าตอบแทนที่มีลักษณะ และเงื่อนไขตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี (ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๐) เรื่อง กำหนดลักษณะ และเงื่อนไขค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษี ตามมาตรา ๗๙ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๖ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕)

(๔) การคำนวณมูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาด

มาตรา ๗๙/๓ การคำนวณมูลค่าของฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมาตรา ๗๙ ให้ถือมูลค่าของฐานภาษีเมื่อ ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้

(๑) การขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือการให้บริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๒) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีที่ผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้ หรือได้ใช้บริการ ไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น โดยมิใช่เพื่อการประกอบกิจการโดยตรงตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) (ง) หรือ (๑๐) มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือบริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๓) การขายสินค้าตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) (จ) ที่เกิดจากสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา ๘๗ (๓) หรือมาตรา ๘๗ วรรคสอง มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๔) การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ (๕) และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าอันทำให้ผู้รับโอนสินค้ามีหน้าที่ต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๑ (๒) มูลค่าของฐานภาษี ให้ถือราคาตลาดตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๕) การขายสินค้าในกรณีผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือ และหรือมีทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดในวันเลิกประกอบกิจการ

ราคาตลาดตามมาตรานี้ ให้ถือราคาเฉลี่ยของราคาตลาดที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในวันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามที่ได้มีการตรวจสอบ ราคาตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่ไม่อาจทราบราคาตลาดได้แน่นอน ให้อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศใช้เกณฑ์คำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดได้

(๕) ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point)

มาตรา ๗๘ แห่งประมวลรัษฎากร ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการขายสินค้า ให้ความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนส่งมอบสินค้าก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย

(ก) โอนกรรมสิทธิ์สินค้า

(ข) ได้รับชำระราคาสินค้า หรือ

(ค) ได้ออกใบกำกับภาษี

. **(๖) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม**

มาตรา ๘๐ ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ ๑๐.๐ ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ ปัจจุบันจัดเก็บในอัตราร้อยละ ๗[๓]

[๓] พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ xxx) พ.ศ. ๒๕xx ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๐ แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราร้อยละหกจุดสาม สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี ซึ่งความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕xx ถึงวันที่ ๓๐ กันยายน พ.ศ. ๒๕xx

(๗) การออกใบกำกับภาษี

ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีทุกครั้งทันทีที่เกิดความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (TAX Point) (มาตรา ๘๖)

- ใบกำกับภาษีออกเป็นรายสถานประกอบการ
- ต้นฉบับใบกำกับภาษีต้องส่งมอบ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีเก็บรักษาไว้ ณ สถานประกอบการหรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่า ๕ ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบ

(๘) รายการในใบกำกับภาษี ม.๘๖/๔

รายการในใบกำกับภาษี ม.๘๖/๔ ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(๑) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(๒) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี

(๓) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(๔) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่มถ้ามี

(๕) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(๖) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดแจ้ง

(๗) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(๘) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕)
(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๗) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖)

จัดพิมพ์เป็นภาษาไทยหรือภาษาอังกฤษก็ได้ แต่ต้องเป็นหน่วยเงินตราไทย กรณีอื่นต้องได้รับอนุมัติต้องสมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ กำหนดข้อความอื่นตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร รายละเอียดของใบกำกับภาษีไว้ ตัวอย่างเช่น

(๑) เอกสารออกเป็นชุด

(๒) สาขาที่ออกใบกำกับภาษี

(๓) เลขทะเบียนรถยนต์

(๔) ระบุอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย

(๕) ขายทองรูปพรรณ

(๖) เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

(๗) สถานประกอบการของผู้ออกใบกำกับภาษี “สำนักงานใหญ่” “สาขาที่...”

(๘) สถานประกอบการของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการภาษี “สำนักงานใหญ่” “สาขาที่...”

ภาษีซื้อต้องห้ามกรณีใบกำกับภาษีมีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด มาตรา ๘๒/๕ (๒)

(๙) การจัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงานการลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒)

• <u>รายงานภาษีขาย</u>

ให้ลงรายการภายใน ๓ วันทำการ นับแต่วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น

• <u>รายงานสินค้าและวัตถุดิบ</u>

ให้ลงรายการภายใน ๓ วันทำการ นับแต่วันที่จ่ายไป ซึ่งสินค้าหรือวัตถุดิบ ตามปริมาณสินค้าหรือ วัตถุดิบที่จ่ายไปจริง โดยจัดให้มีเอกสารประกอบการลงรายงานเป็นใบสำคัญจ่ายสินค้า

(๑๐) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย

๑) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการและมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ มาตรา ๘๖/๕ มาตรา ๘๖/๖ และมาตรา ๘๖/๗ แห่งประมวลรัษฎากร และผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ตกลงราคาสินค้าหรือค่าบริการเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมีข้อตกลงให้ออกใบแจ้งหนี้เป็นเงินบาทหรือชำระราคาสินค้าหรือค่าบริการเป็นเงินบาท ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องแสดงมูลค่าของสินค้าหรือของบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นหน่วยเงินตราไทยในใบกำกับภาษี โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการดังต่อไปนี้ เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ทั้งนี้ ตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘ (ข้อ ๕ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๑) อัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณ

(๑.๑) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราซื้อ) หรือ

(๑.๒) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราซื้อถัวเฉลี่ย)

การใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการตามวรรคหนึ่ง เมื่อได้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการหนึ่งวิธีการใดแล้ว ต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนแปลงวิธีการได้ ทั้งนี้ ตามข้อ ๒ วรรคสอง ของประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับชำระราคาสินค้าและค่าบริการด้วยเช็ค ให้คำนวณมูลค่าของสินค้าหรือของบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นหน่วยเงินตราไทยตามวันที่ที่ลงในเช็คและให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามวรรคหนึ่ง

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ออกใบกำกับภาษีเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศตามมาตรา ๘๖/๔ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องระบุอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากรไว้ในใบกำกับภาษีด้วย

(๒) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตาม (๑) ในการปฏิบัติการตามลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีดังต่อไปนี้ (ข้อ ๓ ของประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๒.๑) การออกใบกำกับภาษี (TAX INVOICE) สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ไม่สามารถคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๗๙/๔ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๒) กรณีอื่นที่มิได้มีบทบัญญัติของกฎหมายไว้โดยเฉพาะ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๘ เป็นต้นไป ส่วนอัตราแลกเปลี่ยนตามประกาศฉบับก่อนให้คงใช้ได้ในการคำนวณสำหรับภาษีอากรตามระยะเวลานั้น ๆ

(๒.๓) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยสองวันทำการก่อนวันนำส่งเงินภาษีสำหรับการนำส่งเงินภาษีตามมาตรา ๓ ปัณรส แห่งประมวลรัษฎากร

๒) กรณีการออกใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการดังต่อไปนี้ไม่ต้องปฏิบัติตาม **๑)** (ข้อ ๖ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๑) การออกใบกำกับภาษีกรณีการขายสินค้าโดยการส่งออก ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิใช้ใบกำกับสินค้าหรืออินวอยซ์ซึ่งผู้ส่งออกได้ออกเป็นปกติตามประเพณีทางการค้าระหว่างประเทศเป็นใบกำกับภาษี ถ้าใบกำกับสินค้าหรืออินวอยซ์ได้ออกเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ใบกำกับภาษีในกรณีดังกล่าวจึงแสดงมูลค่าของสินค้าเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศได้

(๒) การออกใบกำกับภาษีกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิใช้ใบแจ้งหนี้หรืออินวอยซ์ซึ่งได้ออกเป็นปกติตามประเพณีทางการค้าระหว่างประเทศเป็นใบกำกับภาษี ถ้าใบแจ้งหนี้หรืออินวอยซ์ได้ออกเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ใบกำกับภาษีในกรณีดังกล่าวจึงแสดงมูลค่าของสินค้าเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศได้

(๓) การออกใบกำกับภาษีสำหรับการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน ผู้ประกอบการมีสิทธิใช้แอร์เวย์บิลหรือเฮาส์แอร์เวย์บิลที่ผู้ขนส่งหรือตัวแทนรับขนส่งได้ออกเป็นปกติตามประเพณีทางการค้าระหว่างประเทศเป็นใบกำกับภาษี ถ้าแอร์เวย์บิลหรือเฮาส์แอร์เวย์บิลได้ออกเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ใบกำกับภาษีดังกล่าวจึงแสดงมูลค่าของบริการเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศได้

๓) กรณีการลงรายการในรายงานภาษีขายตามมาตรา ๘๗ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ของผู้ประกอบการจดทะเบียนตาม ๑) และ ๒) ให้ปฏิบัติดังนี้ (ข้อ ๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๑) การลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีตาม **๑)** จะต้องลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี สำหรับการคำนวณมูลค่าของสินค้าหรือของบริการในรายงานภาษีขายให้ถือมูลค่าของสินค้าหรือของบริการซึ่งได้คำนวณเป็นหน่วยเงินตราไทยตามใบกำกับภาษี

(๒) การลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีตาม **๒)** (๑) จะต้องลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ชำระอากรขาออก หรือ

วางหลักประกันอากรขาออก หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาออกหรือได้รับยกเว้นอากรขาออก ก็ให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร โดยให้คำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในรายงานภาษีขาย ดังต่อไปนี้

(ก) ถ้าได้รับเงินตราต่างประเทศจากการส่งออกสินค้าในขณะที่ออกใบกำกับภาษีตาม **๒)** (๑) และได้มีการขายเงินตราต่างประเทศที่ได้รับชำระนั้นเป็นเงินตราไทยในเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ให้ถือเงินตราไทยจากการขายนั้นเป็นมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้า เว้นแต่มิได้มีการขายเงินตราต่างประเทศในเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ให้ถือตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันทำการสุดท้ายของเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๙/๔ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) ถ้ายังไม่ได้รับเงินตราต่างประเทศจากการส่งออกสินค้าในขณะที่ออกใบกำกับภาษีตาม **๒)** (๑) ให้คำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตาม (ก) หรือ (ข) ในเดือนภาษีที่ลงรายงานแล้ว ให้ถือมูลค่าของสินค้าซึ่งได้คำนวณเป็นเงินตราไทยเพื่อการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้น ถ้าได้รับชำระราคาค่าสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศในเดือนภาษีอื่น หรือได้มีการขายเงินตราต่างประเทศในเดือนภาษีอื่น ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในเดือนภาษีที่ได้รับเงินตราต่างประเทศ หรือในเดือนภาษีที่มีการขายเงินตราต่างประเทศ

(๓) การลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งการให้บริการได้กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตาม **๒)** (๒) ต้องลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ออกใบแจ้งหนี้หรืออินวอยซ์ โดยให้คำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในรายงานภาษีขายตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร

(๔) การลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยานซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีตาม **๒)** (๓) ให้ดำเนินการเช่นเดียวกับการลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ส่งออกสินค้าตาม **๓)** (๒)

๔) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ (ข้อ ๘ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘) ให้คำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้านำเข้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามอัตราที่กรมศุลกากรใช้คำนวณเพื่อเรียกเก็บอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๙/๔ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

๕) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนตาม ๑) ออกใบกำกับภาษีโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร (ข้อ ๙ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘) ถือว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษีที่มีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามมาตรา ๘๖/๔ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับใบกำกับภาษีไม่มีสิทธินำไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องห้ามตามมาตรา ๘๒/๕ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

๖) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ออกใบกำกับภาษีและส่งมอบใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการไปแล้ว ต่อมาอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยได้เปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าเพิ่มขึ้นหรือลดลง ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องยกเลิกใบกำกับภาษีฉบับเดิมและ

ออกใบกำกับภาษีฉบับใหม่ให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ (ข้อ ๑๐ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)เนื่องจากไม่ใช่กรณีการออกใบกำกับภาษีที่มีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดตามมาตรา ๘๒/๕ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร และไม่มีสิทธิออกใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ตามมาตรา ๘๖/๙ และมาตรา ๘๖/๑๐ แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราดังกล่าวไม่ใช่เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นตามมาตรา ๘๒/๙ และมาตรา ๘๒/๑๐ แห่งประมวลรัษฎากร ผลต่างระหว่างอัตราแลกเปลี่ยนถือเป็นผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนมิใช่มูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา ๗๙ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน

๑.๓ ข้อหารือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

๑.๓.๑ การรับรู้รายได้เกณฑ์สิทธิ์

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๑๐๕๗๓

วันที่ : ๑๙ ตุลาคม ๒๕๕๐

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ : บริษัท T ประกอบกิจการเป็นผู้จำหน่ายอาหารสำเร็จรูป ในการจำหน่ายสินค้านั้นบริษัทฯ จะออกใบกำกับภาษี/ใบส่งสินค้าให้แก่ลูกค้าพร้อมกับการส่งมอบสินค้าโดยการชำระเงินจะเกิดขึ้นหลังจากส่งมอบสินค้า นับระยะเวลาตั้งแต่ส่งมอบสินค้าตามเครดิตเทอมที่ลูกค้าได้รับ ในการบันทึกบัญชีรับรู้รายได้ บริษัทฯ จะบันทึกรับรู้รายได้ในวันที่บริษัทฯ ได้ส่งมอบสินค้าพร้อมใบกำกับภาษี/ใบส่งสินค้าให้แก่ลูกค้า พร้อมกันนั้น บริษัทฯ จะบันทึกตัดสต๊อกสินค้าที่ได้จำหน่ายเพื่อรับรู้ต้นทุนขาย ซึ่งเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๓๗ เรื่องการรับรู้รายได้ ในการรับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเกณฑ์สิทธิ บริษัทฯ เห็นว่าสิทธิตามกฎหมายของบริษัทฯ จะเกิดก็ต่อเมื่อบริษัทฯ ได้ทำการส่งมอบสินค้าพร้อมใบกำกับภาษี/ใบส่งสินค้า ให้แก่ลูกค้า บริษัทฯ จึงปฏิบัติเช่นเดียวกับการบันทึกบัญชี โดยจะรับรู้รายได้ในวันที่บริษัทฯได้ส่งมอบสินค้าพร้อมใบกำกับภาษี/ใบส่งสินค้าให้ลูกค้า พร้อมตัดสต๊อคสินค้าที่ได้จำหน่ายเพื่อรับรู้ต้นทุนขาย บริษัทฯ จึงหารือว่า ความเห็นของบริษัทฯ ถูกต้องหรือไม่

แนววินิจฉัย : ในการรับรู้รายได้รายจ่ายของบริษัทฯ ต้องใช้เกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ กล่าวคือ การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเกิดขึ้นเมื่อบริษัทฯ ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้านั้นให้แก่ผู้ซื้อ คือ วันที่บริษัทฯ ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ

เลขตู้ : ๗๐/๓๕๓๘๓

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๓๓๑๑

วันที่ : ๒๔ เมษายน ๒๕๔๙

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ : บริษัท พ. จำกัด ประกอบกิจการให้บริการด้านข้อมูลต่าง ๆ บนระบบโทรศัพท์พื้นฐาน

และโทรศัพท์เคลื่อนที่ ในรูปแบบบริการเสริมผ่านระบบ AIS DTAC TAO ฯลฯ (Operator) โดยใช้ระบบบริหารจัดการข้อมูลลิขสิทธิ์ Symphony ที่บริษัทฯ เป็นผู้พัฒนาขึ้นเองโดยมีหมายเลขบริการพิเศษที่ผู้ใช้บริการสามารถเรียกใช้บริการดาวน์โหลดได้ตามความต้องการในอัตราค่าบริการที่กำหนดไว้ บริษัทฯ เป็นผู้จัดทำรายละเอียดและสถิติปริมาณการจำหน่ายข้อมูลให้แก่เจ้าของลิขสิทธิ์และผู้จัดจำหน่าย (Content Provider) ภายใต้ระบบ Symphony ทั้งในรูปแบบของเอกสาร และในรูปแบบทางระบบ Internet เพื่อเป็นการยืนยันข้อมูลสถิติจำนวนการจัดจำหน่าย และดูแลรับผิดชอบการชำระค่าบริการส่วนแบ่งรายได้จากการจัดจำหน่ายอย่างถูกต้องในทางปฏิบัติทุกสิ้นเดือน บริษัทฯ จะสรุปยอดการจัดจำหน่ายจากระบบ Symphony แล้วทำเป็นรายงานส่วนแบ่งรายได้ให้กับเจ้าของลิขสิทธิ์เพลง และผู้จัดจำหน่ายทุกราย เพื่อให้แต่ละรายออกใบแจ้งหนี้เรียกเก็บค่าบริการกับบริษัทฯ สำหรับด้านรายได้ Operator จะเป็นผู้แจ้งยอดการจัดจำหน่ายให้บริษัทฯ จากระบบของ Operator เอง โดยไม่มีการพิจารณาจากระบบ Symphony ตามรายละเอียดข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับ Operator เพื่อให้บริษัทฯ ออกใบแจ้งหนี้ไปเรียกเก็บค่าบริการประมาณ ๓ เดือน นับจากเดือนที่ Operator จัดจำหน่าย ซึ่งยอดส่วนแบ่งรายได้จากระบบของ Operator กับยอดส่วนแบ่งรายได้จากระบบ Symphony จะไม่เท่ากันเนื่องจากรอบบิลของลูกค้าของ Operator แต่ละรายไม่เท่ากัน ผู้ใช้บริการไม่ชำระค่าบริการให้แก่ Operator หรือเกิดจากความผิดพลาดทางเทคนิคของระบบควบคุมระบบใดระบบหนึ่ง แต่ทั้งนี้บริษัทฯ ก็ต้องแจ้งยอดค่าบริการกับ Operator ตามระบบที่ Operator แจ้งตามสัญญา

บริษัทฯ ขอหารือว่า ในการรับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ ต้องรับรู้รายได้เมื่อใดระหว่างยอดรายได้ ณ สิ้นเดือนจากระบบ Symphony หรือยอดรายได้จากระบบของ Operator ซึ่งเป็นยอดรายได้จริงที่บริษัทฯ จะได้รับ

แนววินิจฉัย : กรณีตามข้อเท็จจริง บริษัทฯ ประกอบกิจการการให้บริการด้านข้อมูลบนระบบโทรศัพท์พื้นฐานและโทรศัพท์เคลื่อนที่ในรูปแบบบริการเสริมที่เรียกว่า Mobile Content โดยได้รับอนุญาตจากเจ้าของลิขสิทธิ์อย่างถูกต้อง ผ่านระบบ AIS DTAC TAO ฯลฯ ที่เรียกว่า Operator บริษัทฯ ใช้ระบบบริหารจัดการข้อมูลลิขสิทธิ์ Symphony ที่บริษัทฯ พัฒนาขึ้นเองโดยมีหมายเลขบริการพิเศษที่ผู้ใช้บริการสามารถเรียกใช้ดาวน์โหลดได้ตามความต้องการในอัตราค่าบริการที่กำหนดดังนั้น เมื่อผู้ใช้บริการใช้บริการดาวน์โหลดโดยไม่คำนึงว่า จะมีการชำระค่าบริการหรือไม่บริษัทฯ ต้องนำค่าบริการมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘

เลขตู้ : -

๑.๓.๒ การรับรู้รายได้เกณฑ์เงินสด

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๙๘๓๕

วันที่ : ๓๐ กันยายน ๒๕๔๖

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการรับรู้รายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.๑/๒๕๒๘ฯ

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๔๐(๖), มาตรา ๖๕ ตรี

ข้อหารือ : บริษัท ล. ได้จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริการให้คำปรึกษาทางกฎหมายแก่นักลงทุนและลูกค้าเป็นการทั่วไป ทั้งนี้ บริษัทฯ ได้เลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินสด เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามข้อ ๔.๕ ของคำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ บริษัทฯ ขอหารือแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีให้ถูกต้อง ดังนี้

๑. ข้อ ๔.๕ ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ ฯ ได้อนุมัติให้บริษัทฯ รับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินสด (ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระ) ในส่วนของรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการวิชาชีพอิสระ ทั้งนี้ คำว่า “วิชาชีพอิสระ” ดังกล่าว หมายความถึงเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา ๔๐(๖) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งรวมถึงการว่าความและการเป็นที่ปรึกษากฎหมายถูกต้องหรือไม่

๒. แม้ว่าบริษัทฯ มีสิทธิรับรู้รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระค่าบริการดังกล่าว แต่ในการคำนวณรายจ่ายกรณีการตัดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน บริษัทฯ ยังคงมีหน้าที่ต้องคำนวณรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา ๖๕ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ถูกต้องหรือไม่

แนววินิจฉัย : ๑. การประกอบวิชาชีพอิสระตามข้อ ๔.๕ ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ ฯ หมายความถึงการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา ๔๐(๖) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินสดในส่วนของรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการวิชาชีพอิสระตามข้อ ๔.๕ ของคำสั่งดังกล่าว จึงรวมทั้งในส่วนของรายได้จากการว่าความและรายได้จากการให้คำปรึกษากฎหมายต่าง ๆ

๒. กรณีที่บริษัทฯ รับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินสดข้างต้น บริษัทฯ ยังคงมีหน้าที่ต้องคำนวณรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา ๖๕ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : ๖๖/๓๒๖๘๙

๑.๓.๓ การขายพร้อมติดตั้ง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๘๑๑/๑๗๐๖๖

วันที่ : ๑๗ ธันวาคม ๒๕๔๑

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย กรณีการขายสินค้าพร้อมให้บริการขนส่ง

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๓ เตรส, มาตรา ๗๙

ข้อหารือ : บริษัท ก. จำกัด ประกอบกิจการผลิตและจำหน่ายชั้นวางสินค้า ตู้เก็บเอกสาร ชิ้นส่วนเกี่ยวกับเหล็ก และอื่น ๆ โดยปกติบริษัทฯ จะจัดส่งสินค้าให้แก่ลูกค้า โดยคิดค่าขนส่งแยกต่างหากจากราคาสินค้า ขอทราบว่าบริษัทฯ จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือไม่

แนววินิจฉัย : กรณีบริษัท ก. จำกัด เป็นผู้ประกอบการขายสินค้าและให้บริการขนส่งสินค้าให้แก่ลูกค้าด้วย โดยที่บริษัทฯ มิได้เป็นผู้ประกอบการให้บริการขนส่งอยู่เป็นปกติธุระ ดังนั้น เมื่อมีการขายสินค้าพร้อมทั้งบริการขนส่งให้ด้วย ไม่ว่าการขนส่งนี้จะใช้ยานพาหนะของตนเองหรือจ้างบุคคลอื่นให้ขนส่งให้ และไม่ว่าจะแยกค่าขนส่งออกจากราคาสินค้าหรือไม่ บริษัทฯ ต้องนำมูลค่าของสินค้าซึ่งรวมค่าขนส่งมารวมคำนวณเป็นฐานภาษี สำหรับการขายสินค้าเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๙ แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อกรณีถือเป็นการขายสินค้าบริษัทฯ จึงไม่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย แต่อย่างใด

เลขตู้ : ๖๑/๒๗๓๕๐

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๑๑๒๒๙

วันที่ : ๒๑ ธันวาคม ๒๕๔๗

เรื่อง : ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีขายสินค้าพร้อมบริการติดตั้ง

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๓ เตรส แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ : บริษัทฯ ประกอบกิจการขาย สินค้าระบบลำเลียงสายพานและระบบควบคุมอัตโนมัติพร้อมบริการติดตั้งโดยสั่งซื้อวัสดุอุปกรณ์ต่าง ๆ ภายในประเทศและต่างประเทศมาผลิตแล้วขายพร้อมติดตั้งให้แก่ลูกค้าตามขนาดมาตรฐานที่บริษัทฯ ขายอยู่แล้วหรือขนาดต่าง ๆ ตามที่บริษัทฯ จะตกลงกับลูกค้า บริษัทฯ ขอทราบว่าในการจ่ายเงินค่าสินค้าผู้จ่ายเงินมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในกรณีใดบ้าง

๑. กรณีขายสินค้าระบบลำเลียงสายพานและระบบควบคุมอัตโนมัติพร้อมบริการติดตั้ง โดยมีการออกใบกำกับภาษีหรือใบแจ้งหนี้ค่าสินค้าพร้อมบริการติดตั้งรวมเป็นยอดเดียวกัน

๒. กรณีขายสินค้าระบบลำเลียงสายพานและระบบควบคุมอัตโนมัติพร้อมบริการติดตั้งโดยมีการออกใบกำกับภาษีหรือใบแจ้งหนี้ค่าสินค้าและบริการติดตั้ง แยกออกจากกันเป็น ๒ ฉบับ คือค่าสินค้าหนึ่งฉบับและค่าบริการติดตั้งหนึ่งฉบับ หรือออกใบกำกับภาษีเป็นฉบับเดียวกันแต่แยกเป็นสองรายการคือรายการค่าสินค้าหนึ่งรายการ และค่าบริการติดตั้งอีกหนึ่งรายการ

๓. กรณีขายสินค้าและระบบลำเลียงสายพานและระบบควบคุมอัตโนมัติโดยมิได้ให้บริการติดตั้งหรือซ่อมแซมบำรุงรักษา

๔. กรณีขายอุปกรณ์ต่าง ๆ พร้อมบริการซ่อมแซมบำรุงรักษาโดยออกใบกำกับภาษีหรือใบแจ้งหนี้ค่าอุปกรณ์และบริการติดตั้งฉบับเดียวกันแต่แยกราคาค่าอุปกรณ์และค่าบริการออกจากกัน

แนววินิจฉัย : ๑. กรณีตาม ๑. การขายสินค้าระบบลำเลียงสายพานและระบบควบคุมอัตโนมัติพร้อมบริการติดตั้งโดยออกใบกำกับภาษีหรือใบแจ้งหนี้ค่าสินค้าพร้อมบริการติดตั้งรวมเป็นยอดเดียวกันและกรณีตาม ๓. การขายสินค้าระบบลำเลียงสายพานและระบบควบคุมอัตโนมัติโดยมิได้ให้บริการติดตั้งหรือซ่อมแซมบำรุงรักษา ถือเป็นการขายสินค้า ผู้จ่ายเงินได้ไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา ๓ เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

๒. กรณีตาม ๒. การขายสินค้าระบบลำเลียงสายพานและระบบควบคุมอัตโนมัติพร้อมบริการติดตั้งโดยมีการออกใบกำกับภาษีหรือใบแจ้งหนี้ค่าสินค้าและค่าบริการติดตั้งแยกออกจากกันเป็น ๒ ฉบับ คือ ค่าสินค้าหนึ่งฉบับและค่าบริการติดตั้งหนึ่งฉบับหรือออกใบกำกับภาษีฉบับเดียวแต่แยกรายการคือค่าสินค้าหนึ่งรายการและค่าบริการติดตั้งอีกหนึ่งรายการ เฉพาะค่าบริการที่แยกออกจากราคาสินค้า เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับจ้างทำของ ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ ๓.๐ ตามมาตรา ๓ เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๘ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

๓. กรณีบริษัทฯ ให้บริการซ่อมแซมบำรุงรักษา โดยออกใบกำกับภาษีหรือใบแจ้งหนี้ค่าอุปกรณ์และบริการติดตั้งฉบับเดียวกันแต่แยกราคาค่าอุปกรณ์และค่าบริการออกจากกัน เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับจ้างทำของ ผู้จ่ายเงินได้จะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย จากยอดรวมมูลค่าสินค้าและค่าซ่อมแซมโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ ๓.๐ ตามมาตรา ๓ เตรส แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับข้อ ๘ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ ฯ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

เลขตู้ : ๖๗/๓๓๒๓๒

๑.๓.๔ การผลิตที่ถือเป็นการขาย

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/๕๕๔๖

วันที่ : ๒๒ กรกฎาคม ๒๕๕๓

เรื่อง : ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีการผลิตสินค้าเพื่อขาย และการผลิตสินค้าตามคำสั่งลูกค้า

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ : ห้างฯ ประกอบกิจการผลิตและจำหน่ายเสื้อผ้าสำเร็จรูป เช่น เสื้อโปโล เสื้อแจ๊คเก็ต เสื้อเชิ้ต และกางเกง โดยใช้วัสดุในการผลิตแตกต่างกัน รวมทั้งมีการผลิตและจำหน่ายให้แก่ลูกค้าตามคำสั่งมีลักษณะดังนี้

๑. ลูกค้าสั่งซื้อตามรูปแบบตามที่ห้างฯ รับผลิต หรือตามตัวอย่างที่ห้างฯ จัดเตรียมไว้และลูกค้าขอเลือกวัสดุ เช่น สีผ้า ชนิดผ้า กระดุม และแบบกระดุม ที่ห้างฯ จัดเตรียมและมีไว้ให้เลือก ซึ่งบางครั้งคำสั่งซื้อจะมีการติดเครื่องหมายของบริษัทลูกค้าโลโก้ หรือเครื่องหมายอื่นที่ลูกค้าต้องการบนเสื้อตามจุดที่ลูกค้าต้องการ

๒. ลูกค้าสั่งผลิตสินค้าโดยลูกค้าเป็นผู้ออกแบบเอง แต่ใช้วัตถุดิบในการผลิตตามตัวอย่างที่ห้างฯ จัดเตรียมและมีไว้ให้เลือก และอาจมีการติดเครื่องหมายของบริษัทลูกค้าโลโก้ หรือเครื่องหมายอื่นที่ลูกค้าต้องการบนเสื้อตามจุดที่ลูกค้าต้องการ

ห้างฯ จึงขอทราบว่า การกระทำลักษณะดังกล่าวของห้างฯ เป็นการขายสินค้า มิใช่เป็นการรับจ้างผลิต ห้างฯ จึงไม่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ความเข้าใจของห้างฯ ถูกต้องหรือไม่

แนววินิจฉัย : กรณีห้างฯ ได้ผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายเป็นปกติอยู่แล้ว ไม่ว่าลูกค้าจะสั่งซื้อสินค้าตามรูปแบบที่ห้างฯ จัดเตรียมไว้หรือลูกค้าเป็นผู้ออกแบบเอง แต่ใช้วัตถุดิบในการผลิตของห้างฯ ที่จัดเตรียมและมีไว้ให้เลือก การรับทำสินค้าดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้า ไม่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

เลขตู้ : ๗๓/๓๗๔๒๒

๑.๓.๕ การผลิตที่ถือเป็นการรับจ้างทำของ

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/พ./๖๗๔๓

วันที่ : ๑๐ สิงหาคม ๒๕๔๙

เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการรับจ้างผลิตสินค้า

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๗๗/๑ (๑๐) และมาตรา ๗๘/๑ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ : บริษัท บ. ประกอบกิจการเป็นผู้รับจ้างผลิตอะไหล่ลูกกลิ้งยาง และวัสดุอุปกรณ์เครื่องจักรที่ใช้ในอุตสาหกรรมทุกชนิด รวมทั้งการให้บริการซ่อมวัสดุอุปกรณ์ โดยจะผลิตตามคำสั่งของลูกค้าแต่ละรายซึ่งเป็นผู้กำหนดขนาด รูปแบบ ชนิด และความแข็งของยางตลอดจนสีที่ต้องการ โดยบริษัทฯ จะเป็นผู้จัดหาวัตถุดิบและวัสดุต่าง ๆ เองและนำไปบันทึกเป็นต้นทุนการผลิตของกิจการ โดยมีขั้นตอนการออกเอกสาร ดังนี้

๑. เมื่อกระทำเสร็จพร้อมส่งมอบจะออกเอกสารใบส่งของ ใบแจ้งหนี้ให้ลูกค้าเพื่อยืนยันการรับสินค้า ยกเว้นกรณีสินค้าไม่ถูกต้องตามข้อกำหนดของลูกค้าจะส่งกลับ และบริษัทฯ จะดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้องก่อนส่งมอบต่อไป

๒. เมื่อครบกำหนดชำระเงิน และได้รับชำระเงินจากลูกค้าจากการรับจ้างผลิต บริษัทฯ จะออกใบกำกับภาษี ใบเสร็จรับเงินให้ลูกค้า

บริษัทฯ จึงขอทราบว่า กรณีดังกล่าวเป็นการรับจ้างผลิตหรือเป็นการขายสินค้าและความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อใด

แนววินิจฉัย : ตามข้อเท็จจริงหากบริษัทฯ ไม่ได้ผลิตสินค้าเพื่อขายเป็นปกติธุระแต่จะกระทำการผลิตตามคำสั่งที่ลูกค้ากำหนดเท่านั้น โดยคู่สัญญามุ่งโดยตรงต่อผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ มิได้มุ่งโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าแต่อย่างใด ถือเป็นการรับจ้างทำของเข้าลักษณะเป็นการให้บริการซึ่งความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) และตามมาตรา ๗๘/๑(๑) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น กรณีบริษัทฯ ออกเอกสารใบส่งของ ใบแจ้งหนี้ให้ลูกค้าเพื่อยืนยันการรับสินค้าโดยยังมิได้รับชำระราคาค่าบริการความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงยังไม่เกิดขึ้น

เลขตู้ : ๖๙/๓๔๔๑๘

๒. รายได้จากการขายสินค้าไปต่างประเทศ

๒.๑ ด้านบัญชี

๒.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

(๑) บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

เกณฑ์คงค้าง กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกันกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด (ย่อหน้าที่ ๓.๓)

(๒) บทที่ ๑๘ รายได้

การวัดมูลค่า

กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ (ย่อหน้าที่ ๑๘.๓)

การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า

กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้ (ย่อหน้าที่ ๑๘.๖)

๑) กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว

๒) กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำหรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม

๓) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

๔) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

๕) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

(๓) บทที่ ๒๑ ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินบาทโดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันที (Spot Rate) ของสกุลเงินบาทกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ (ย่อหน้าที่ ๒๑.๖)

วันเกิดรายการ คือ วันที่รายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการครั้งแรกตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๗)

กิจการต้องบันทึกรายการบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินบาท โดยการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ซึ่งกิจการต้องพิจารณานำอัตราแลกเปลี่ยนที่เหมาะสมกับรายการค้ามาใช้ในการแปลงค่าดังนี้[๔]

๑) กรณีรายการซื้อสินค้าหรือสินทรัพย์จากต่างประเทศ ให้กู้ยืมเงินไปต่างประเทศ หรือรายการจ่ายชำระหนี้เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการต้องใช้เงินบาทไปซื้อเงินตราต่างประเทศจากธนาคารเพื่อนำไปจ่าย ดังนั้น การแปลงค่าให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารขายเงินตราต่างประเทศสกุลนั้น ๆ ในการแปลงค่า เรียกว่า “อัตราขาย” (Selling Rate)

---

[๔] รอบรู้เรื่อง NPAEs ความแตกต่างทางบัญชีกับภาษี (ปรับปรุง พ.ศ. ๒๕๖๔) ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร และเกรียงศักดิ์ ประสงค์สุกาญจน์

๒) กรณีรายการขายสินค้าหรือสินทรัพย์ไปต่างประเทศ รับเงินกู้ยืมจากต่างประเทศ หรือรายการรับชำระหนี้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่ต้องนำไปขายให้ธนาคารเพื่อแลกกลับมาเป็นเงินบาท ดังนั้นการแปลงค่าให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารรับซื้อเงินตราต่างประเทศสกุลนั้น ๆ ในการแปลงค่าเรียกว่า “อัตราซื้อ” (Buying Rate)

การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด (ย่อหน้าที่ ๒๑.๘) กิจการต้องแยกพิจารณารายการทางการเงินออกเป็น ๒ ประเภท คือ รายการที่เป็นตัวเงิน และรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

๑) รายการที่เป็นตัวเงิน คือ สิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอน หรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๓) และกำหนดให้รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่า **โดยใช้อัตราปิด** (ย่อหน้า ๒๑.๘.๑)

ตัวอย่างเช่น เงินบำนาญและผลประโยชน์อื่นของพนักงานที่จะต้องจ่ายเป็นเงินสด ประมาณการหนี้สินที่ต้องชำระด้วยเงินสด หนี้สินตามสัญญาเช่า และเงินสดปันผลซึ่งรับรู้เป็นหนี้สิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๓)

๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน คือ การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๔) และกำหนดให้

๒.๑) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่อยู่ในรูปเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิม ให้แปลงค่า โดย**ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ** (ย่อหน้าที่ ๒๑.๘.๒) และ

๒.๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ให้แปลงค่า โดย**ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรม**นั้น (ย่อหน้าที่ ๒๑.๘.๓)

ตัวอย่างเช่น เงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าและบริการ ค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และประมาณการหนี้สินต่าง ๆ ที่ต้องชำระด้วยการส่งมอบทรัพย์สินที่ไม่เป็นตัวเงิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๔)

การรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยน

๑) รายการที่เป็นตัวเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน **ให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น** (ย่อหน้าที่ ๒๑.๑๑)

๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ผลกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินในส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของผลกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้อง**รับรู้ไว้ในส่วนของเจ้าของ** (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ด้วย (ย่อหน้าที่ ๒๑.๑๒)

๒.๑.๒ มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

(๑) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

กิจการจะรับรู้รายได้ในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่ได้ส่งมอบให้แก่ลูกค้า และกำหนดให้กิจการต้องใช้ดุลยพินิจและพิจารณาข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการพิจารณาตามหลักการในแต่ละขั้นตอน โดยมีหลักการ ๕ ขั้นตอน สำหรับการรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นกับสัญญาที่ทำกับลูกค้าประกอบด้วย

๑. <u>การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า</u> โดยสัญญาอาจอยู่ในรูปแบบที่เป็นลายลักษณ์อักษรด้วยวาจาหรือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจ

๒. <u>การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา</u> เช่น การโอนสินค้าหรือให้บริการหรืออาจเป็นชุดของสินค้าหรือบริการโดยในหนึ่งสัญญาอาจมีภาระที่ต้องปฏิบัติตั้งแต่หนึ่งภาระขึ้นไป

๓. <u>กำหนดราคาของรายการ</u> โดยต้องไม่รวมองค์ประกอบการจัดหาเงิน (ดอกเบี้ยจากการผ่อนชำระ) แต่รวมสิ่งตอบแทนที่อาจไม่ได้อยู่ในรูปตัวเงิน และต้องคำนึงถึงจำนวนเงินที่กิจการจ่ายชำระ

๔. <u>การปันส่วนราคา</u>ของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญาโดยอ้างอิงกับราคาขายแบบเอกเทศ

๕. <u>การรับรู้รายได้</u> [๕]

กิจการต้องรับรู้รายได้ เมื่อกิจการได้ปฏิบัติ (หรือขณะปฏิบัติ) ตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการโอนอำนาจควบคุม (Control) ในสินค้านั้นไปยังลูกค้า เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ โดยจุดของการรับรู้รายได้แบ่งออกเป็น ๒ ลักษณะ คือ

๕.๑ <u>ลักษณะที่ ๑ : ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time)</u>

กิจการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าไปต่างประเทศ สำหรับการส่งมอบ โดยอำนาจการควบคุมสินค้าตลอดช่วงเวลาหนึ่ง และถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

กิจการจะรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน ตัวอย่างเช่น การให้บริการรักษาความปลอดภัย การให้บริการทำความสะอาด การให้บริการขนส่งสินค้า เป็นต้น

- การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้นที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเหมือนสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น การก่อสร้างอาคารสำนักงานบนที่ดินของลูกค้า การพัฒนาโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีตามแบบที่ลูกค้าต้องการ เป็นต้น

- การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (Alternative Use) (ไม่ว่าจะโดยข้อจำกัดของสัญญาหรือลักษณะของสินทรัพย์เอง) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน (หากมีการยกเลิกสัญญา) เช่น สินค้าที่มีลักษณะเฉพาะสำหรับลูกค้ารายใดรายหนึ่ง โดยไม่สามารถเอาไปขายให้กับลูกค้ารายอื่นได้และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จจนถึงปัจจุบัน หากลูกค้ายกเลิกสัญญา เป็นต้น

---

[๕] คู่มืออธิบายมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (เผยแพร่ ๒๑ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๒), หน้า ๑๖ - ๑๗

หากไม่เข้าเงื่อนไขใดข้างต้น กิจการต้องรับรู้รายได้แบบ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

๕.๒ <u>ลักษณะที่ ๒ : ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)</u>

กิจการต้องจัดภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ในการระบุว่า ณ เวลาใดลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกัน และภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดสำหรับอำนาจการควบคุม นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้โดยการโอนอำนาจการควบคุมในบริการ ซึ่งรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่อไปนี้

- กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับชำระเงินสำหรับสินทรัพย์
- ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์
- กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ให้กับลูกค้า
- ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์
- ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว

(๒) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินบาทที่ใช้ในการดำเนินงาน โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันเกิดรายการ (ย่อหน้าที่ ๒๑)

วันเกิดรายการ คือ วันที่รายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการครั้งแรกตามมาตรฐานการบัญชี (ย่อหน้าที่ ๒๒)

การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด (ย่อหน้าที่ ๒๑.๘) กิจการต้องแยกพิจารณารายการทางการเงินออกเป็น ๒ ประเภท คือ รายการที่เป็นตัวเงิน และรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

๑) รายการที่เป็นตัวเงิน คือ สิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอน หรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน (ย่อหน้าที่ ๑๖) และกำหนดให้รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่า **โดยใช้อัตราปิด** (ย่อหน้า ๒๓.๑)

ตัวอย่างดังกล่าวรวมถึง เงินบำนาญและผลประโยชน์อื่นของพนักงานที่จะต้องจ่ายเป็นเงินสด ประมาณการหนี้สินที่ต้องชำระด้วยเงินสด หนี้สินตามสัญญาเช่า และเงินสดปันผลซึ่งรับรู้เป็นหนี้สิน (ย่อหน้าที่ ๑๖)

๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน คือ การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน (ย่อหน้าที่ ๑๖) และกำหนดให้

๒.๑) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่อยู่ในรูปเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิม ให้แปลงค่า โดย**ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ** (ย่อหน้า ๒๓.๒) และ

๒.๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ให้แปลงค่า โดย**ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรม**นั้น (ย่อหน้า ๒๓.๓)

ตัวอย่างดังกล่าวรวมถึง เงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าและบริการ ค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์สิทธิการใช้ และประมาณการหนี้สินต่าง ๆ ที่ต้องชำระด้วยการส่งมอบทรัพย์สินที่ไม่เป็นตัวเงิน

การรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยน

๑) รายการที่เป็นตัวเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน **ให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น** (ย่อหน้าที่ ๒๘)

๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน การรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของรายกงานที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นองค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย ในทางตรงกันข้าม เมื่อมีการรับรู้กำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรหรือขาดทุน องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรหรือขาดทุนด้วย (ย่อหน้าที่ ๓๐)

๒.๑.๓ การค้าต่างประเทศต้องเป็นไปตามข้อกำหนดในการส่งมอบสินค้า (Incoterms)[๖] แล้วแต่ข้อตกลงที่ทำไว้กับลูกค้า เช่น

F.O.B. = "Free on Board"

เงื่อนไขการส่งมอบ : ผู้ขายจะสิ้นสุดภาระการส่งมอบสินค้าตามสัญญาก็ต่อเมื่อ ผู้ขายได้ส่งมอบสินค้าข้ามกาบเรือขึ้นไปบนเรือสินค้า ณ ท่าเรือต้นทางที่ระบุไว้ ผู้ขายเป็นผู้รับผิดชอบการทำพิธีการส่งออกด้วย ส่วนค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้า และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ รวมทั้งความเสี่ยงภัยในการขนส่งสินค้าเป็นภาระของผู้ซื้อในทันทีที่ของผ่านกาบระวางเรือไปแล้ว วันที่รับรู้รายได้จากการส่งออกสินค้าของผู้ขาย คือ วันที่ส่งมอบสินค้าผ่านกาบระวางเรือที่ท่าเรือประเทศไทย

CIF = "Cost, Insurance and Freight"

เงื่อนไขการส่งมอบ : ผู้ขายจะสิ้นสุดภาระการส่งมอบสินค้าตามสัญญาก็ต่อเมื่อ ผู้ขายได้ส่งมอบสินค้าข้ามกาบเรือขึ้นไปบนเรือสินค้า ผู้ขายเป็นผู้รับผิดชอบในการทำพิธีการส่งออก จ่ายค่าระวางเรือและค่าประกันภัยขนส่งสินค้า เพื่อคุ้มครองความเสี่ยงภัยในการขนส่งสินค้าจนถึงมือผู้ซื้อให้แก่ผู้ซื้อด้วย วันที่รับรู้รายได้จากการส่งออกสินค้าของผู้ขาย คือ วันที่ส่งมอบสินค้าที่ท่าเรือในต่างประเทศ

เอกสารที่เกี่ยวข้อง : กรมศุลกากร[๗]

๑.๑ ผู้ส่งออกต้องยื่นต่อกรมศุลกากรในการส่งออกสินค้า ซึ่งจำแนกออกเป็น ๔ ประเภท ตามลักษณะการส่งออก ดังนี้

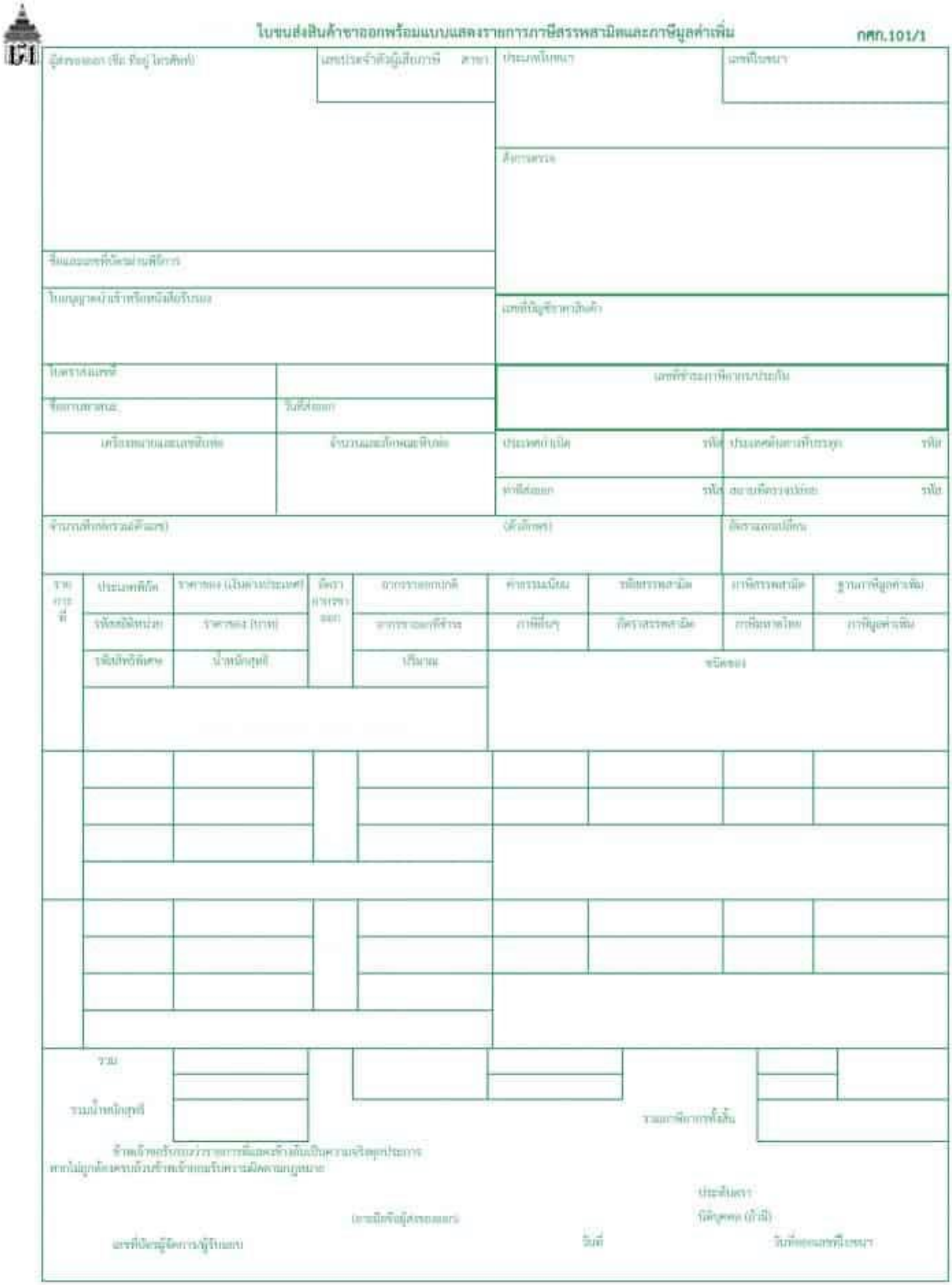
---

[๖] Incoterms (International Commercial Terms) คือ เป็นข้อกำหนดในการส่งมอบสินค้า หรือเงื่อนไขการส่งมอบสินค้า โดยกำหนดเป็นมาตรฐานความหมายการค้าที่ใช้ตกลงในการทำสัญญาซื้อขายระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายที่เป็นสากล ได้รับการดูแลและคุ้มครองโดยสภาหอการค้านานาชาติ (ICC: International Chamber of Commerce) ซึ่งยึดติดกับการค้าสหประชาชาติหลัก เพื่อให้คู่ค้าทั้งผู้ซื้อ และผู้ขายทราบถึงขอบเขตความรับผิดชอบภาระค่าใช้จ่ายและความเสี่ยงต่าง ๆ โดยช่วยให้ทั้งสองฝ่ายที่มีความแตกต่างทางวัฒนธรรมมีความเข้าใจตรงกัน โดย INCOTERM ปี ๒๐๑๐ มีทั้งหมด ๑๑ รูปแบบ

[๗] ข้อมูลจากกรมศุลกากร https://www.customs.go.th/ และข้อมูลจากคลินิกภาษี กระทรวงการคลัง http://taxclinic.mof.go.th/

๑) ใบขนสินค้า “ใบขนสินค้าขาออกพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กศก. ๑๐๑/๑)” ตามรูปแบบและมาตรฐานที่กรมศุลกากรกำหนด ใช้สำหรับส่งออกในกรณีดังต่อไปนี้

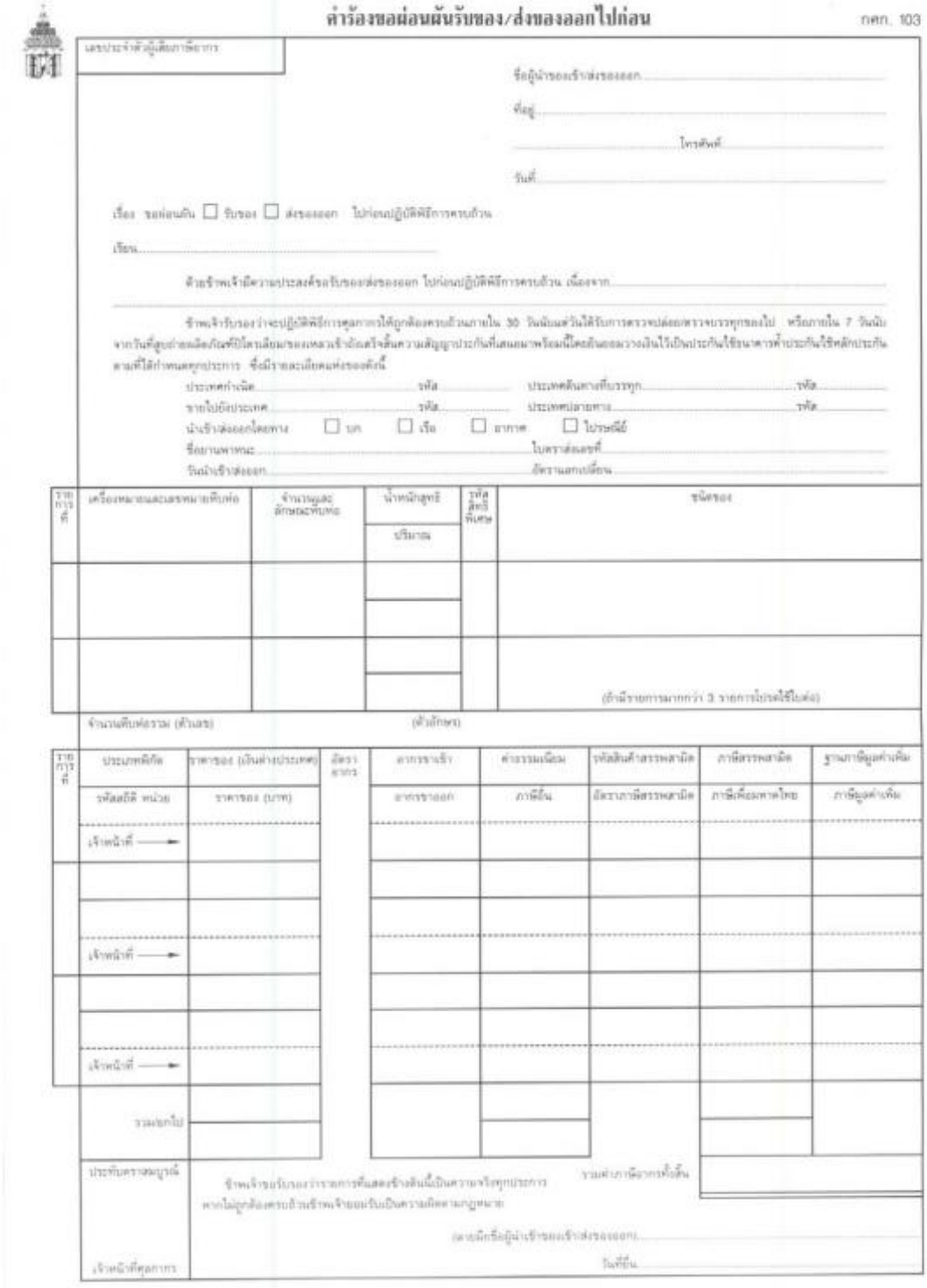
- การส่งออกสินค้าทั่วไป
- การส่งออกของส่วนบุคคลและเอกสิทธิ์
- การส่งออกสินค้าจากคลังสินค้าทัณฑ์บน
- การส่งออกสินค้าที่ขอชดเชยค่าภาษีอากร
- การส่งออกสินค้าที่ขอคืนอากรตามมาตรา ๑๙ ทวิ
- การส่งออกสินค้าที่ต้องการใบสุทธินำกลับ
- การส่งออกสินค้ากลับออกไป (RE-EXPORT)



ใบขนส่งสินค้าขาออกพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม กศก.101/1

๒) แบบ กศก.๑๐๓ คำร้องขอผ่อนผันรับของ/ส่งของออกไปก่อน ใช้สำหรับการขอส่งสินค้าออกไปก่อนปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาออกในลักษณะที่กรมศุลกากรกำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๔๔

แบบคำร้องขอผ่อนผันรับของ/ส่งของออกไปก่อน (แบบ กศก.๑๐๓)



คำร้องขอผ่อนผันรับของ/ส่งของออกไปก่อน กศก. 103

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

ชื่อผู้นำของเข้า/ส่งของออก.....

ที่อยู่.....

โทรศัพท์.....

วันที่.....

เรื่อง ขอผ่อนผัน ☐ รับของ ☐ ส่งของออก ไปก่อนปฏิบัติพิธีการครบถ้วน

เรียน.....

ด้วยข้าพเจ้ามีความประสงค์จะรับของ/ส่งของออก ไปก่อนปฏิบัติพิธีการครบถ้วน เนื่องจาก.....

ข้าพเจ้ารับรองว่าจะปฏิบัติพิธีการศุลกากรให้ถูกต้องครบถ้วนภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับการตรวจปล่อยหรือตรวจบรรทุกของไป หรือภายใน 7 วันนับจากวันที่ผู้มอำนาจเลือกปฏิบัติโดยมีหนังสือแจ้งข้อสงสัยเพื่อสร้างขึ้นความสัญญาประกันที่เสนอมาพร้อมนี้ โดยยินยอมวางเงินไว้เป็นประกันใช้ราคาหรือประกันใช้หลักประกันตามที่ได้กำหนดศุลกากร ซึ่งมีรายละเอียดแห่งของดังนี้

ประเทศกำเนิด..... รหัส..... ประเทศคั่นทางที่บรรทุก..... รหัส.....

ราย/ไปยังประเทศ..... รหัส..... ประเทศปลายทาง..... รหัส.....

นำเข้า/ส่งออกโดยทาง ☐ บก ☐ เรือ ☐ อากาศ ☐ ไปรษณีย์

ชื่อยานพาหนะ..... ใบตราส่งเลขที่.....

วันนำเข้า/ส่งออก..... อัตราแลกเปลี่ยน.....

รายการที่	เครื่องหมายและเลขหมายหีบห่อ	จำนวนและลักษณะหีบห่อ	น้ำหนักสุทธิ / ปริมาณ	รหัสสิทธิพิเศษ	ชนิดของ
					(ถ้ามีรายการมากกว่า 3 รายการโปรดใช้ใบต่อ)

จำนวนหีบห่อรวม (ตัวเลข) (ตัวอักษร)

รายการที่	ประเภทพิกัด / รหัสสถิติ หน่วย	ราคาของ (เงินตราต่างประเทศ) / ราคาของ (บาท)	อัตราอากร	อากรขาเข้า / อากรขาออก	ค่าธรรมเนียม / ภาษีอื่น	รหัสสินค้าสรรพสามิต / อัตราภาษีสรรพสามิต	ภาษีสรรพสามิต / ภาษีเพื่อมหาดไทย	ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม / ภาษีมูลค่าเพิ่ม
	เจ้าหน้าที่ →							
	เจ้าหน้าที่ →							
	เจ้าหน้าที่ →							
	รวมยกไป							

ประทับตรารหมูนี้ เจ้าหน้าที่ศุลกากร

ข้าพเจ้ายอมรับรองว่ารายการที่แสดงข้างต้นนี้เป็นความจริงทุกประการ หากไม่ถูกต้องครบถ้วนข้าพเจ้ายอมรับเป็นความผิดตามกฎหมาย

รวมค่าภาษีอากรทั้งสิ้น

(ลายมือชื่อผู้นำเข้า/ของเข้า/ส่งของออก).....

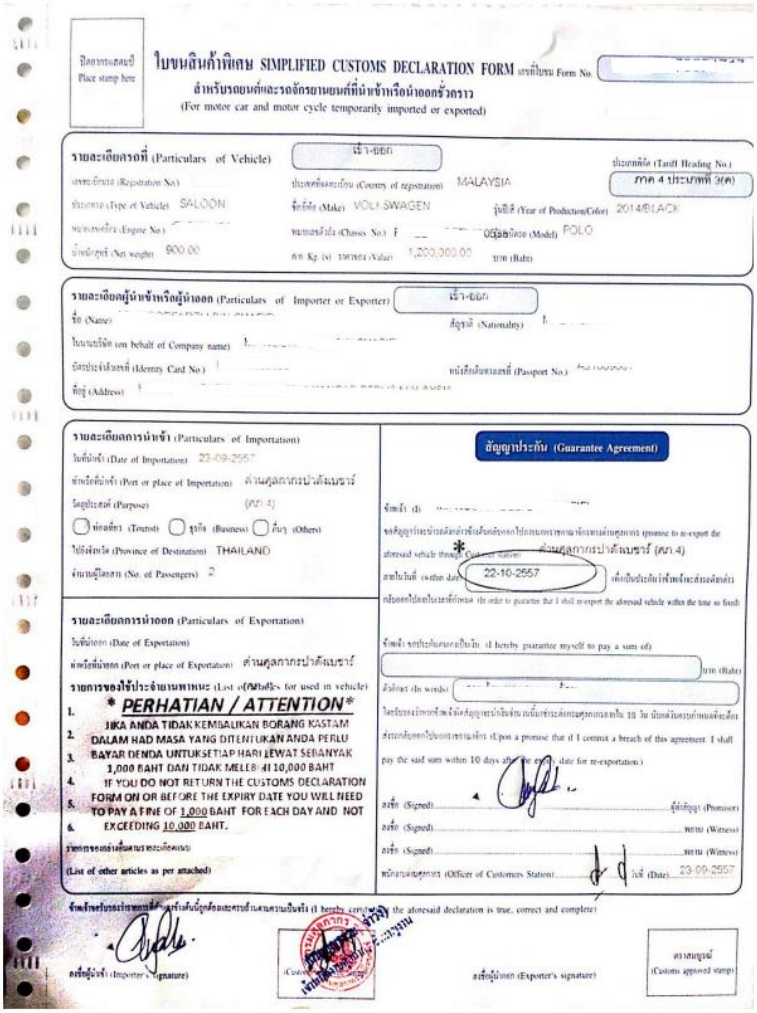
วันที่ยื่น.....

๓) แบบ A.T.A. Carnet ใบขนสินค้าสำหรับนำของเข้าหรือส่งของออกชั่วคราว ใช้สำหรับพิธีการส่งของออกชั่วคราวในลักษณะที่กำหนดในอนุสัญญา

A.T.A. CARNET หมายถึง เอกสารศุลกากรระหว่างประเทศ ที่ใช้ในการผ่านพิธีการศุลกากรแทนใบขนสินค้าขาเข้า ใบขนสินค้าขาออก ใบสุทธิสำหรับนำกลับเข้ามา เอกสารผ่านแดนควบคุมการส่งของจากด่านศุลกากรแห่งหนึ่งไปยังด่านศุลกากรอีกแห่งหนึ่งภายในประเทศ และเป็นเอกสารค้ำประกันค่าภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้ามาชั่วคราวโดยได้รับการยกเว้นอากรภายใต้อนุสัญญาเอ.ที.เอ คาร์เนท์ เอกสารค้ำประกัน (A.T.A. CARNET) ๑ ชุด ประกอบด้วย ๔ ส่วน คือ

- ปกหน้าและปกหลัง (สีเขียว) และใบต่อ (สีขาว)
- แบบส่งออกและแบบนำกลับเข้ามาในราชอาณาจักร (สีเหลือง)
- แบบนำเข้าและแบบส่งกลับออกไปนอกราชอาณาจักร (สีขาว) และ
- แบบผ่านแดนขาเข้าและแบบผ่านแดนขาออก (สีฟ้า)

๔) ใบขนสินค้าพิเศษสำหรับรถยนต์และจักรยานยนต์นำเข้าหรือส่งออกชั่วคราว ใช้สำหรับการส่งออกรถยนต์และจักรยานยนต์ชั่วคราว



ใบขนสินค้าพิเศษ SIMPLIFIED CUSTOMS DECLARATION FORM

สำหรับรถยนต์และรถจักรยานยนต์ที่นำเข้าหรือนำออกชั่วคราว

(For motor car and motor cycle temporarily imported or exported)

ปิดอากรแสตมป์ Place stamp here

รายละเอียดรถที่ (Particulars of Vehicle)

ประเทศที่จดทะเบียน (Country of registration) MALAYSIA

ยี่ห้อรถ (Make) VOLKSWAGEN

รุ่นปีที่ผลิต (Year of Production/Color) 2014/BLACK

ประเภทรถ (Type of Vehicle) SALOON

แบบรถ (Model) POLO

น้ำหนักสุทธิ (Net weight) 900.00

ราคา (Value) 1,200,000.00 บาท (Baht)

รายละเอียดผู้นำเข้าหรือผู้นำออก (Particulars of Importer or Exporter)

ชื่อ (Name)

สัญชาติ (Nationality)

ในนามบริษัท (on behalf of Company name)

บัตรประจำตัวประชาชนที่ (Identity Card No.)

หนังสือเดินทางที่ (Passport No.)

ที่อยู่ (Address)

รายละเอียดการนำเข้า (Particulars of Importation)

วันที่นำเข้า (Date of Importation) 23-09-2557

ท่าหรือที่นำเข้า (Port or place of Importation) ด่านศุลกากรปาดังเบซาร์

วัตถุประสงค์ (Purpose) (ศปก.4)

ท่องเที่ยว (Tourist) ธุรกิจ (Business) อื่นๆ (Others)

ไปยังจังหวัด (Province of Destination) THAILAND

จำนวนผู้โดยสาร (No. of Passengers) 2

รายละเอียดการนำออก (Particulars of Exportation)

วันที่นำออก (Date of Exportation)

ท่าหรือที่นำออก (Port or place of Exportation) ด่านศุลกากรปาดังเบซาร์

รายการของใช้ประจำยานพาหนะ (List of articles for used in vehicle)

1. * PERHATIAN / ATTENTION *
2. JIKA ANDA TIDAK KEMBALIKAN BORANG KASTAM
3. DALAM HAD MASA YANG DITENTUKAN ANDA PERLU BAYAR DENDA UNTUK SETIAP HARI LEWAT SEBANYAK 1,000 BAHT DAN TIDAK MELEBIHI 10,000 BAHT
4. IF YOU DO NOT RETURN THE CUSTOMS DECLARATION FORM ON OR BEFORE THE EXPIRY DATE YOU WILL NEED TO PAY A FINE OF 1,000 BAHT FOR EACH DAY AND NOT EXCEEDING 10,000 BAHT.
5.
6.

(List of other articles as per attached)

ลายเซ็นผู้นำเข้า (Importer's signature)

สัญญาประกัน (Guarantee Agreement)

ข้าพเจ้า (I)

ด่านศุลกากรปาดังเบซาร์ (ศปก.4)

22-10-2557

(I hereby guarantee myself to pay a sum of)

บาท (Baht)

(Upon a promise that if I commit a breach of this agreement I shall pay the said sum within 10 days after the expiry date for re-exportation.)

ลงชื่อ (Signed) ผู้ค้ำประกัน (Promisor)

ลงชื่อ (Signed) พยาน (Witness)

ลงชื่อ (Signed) พยาน (Witness)

หน้าที่ของศุลกากร (Officer of Customs Station) วันที่ (Date) 23-09-2557

(I hereby certify that the aforesaid declaration is true, correct and complete)

ลายเซ็นผู้นำออก (Exporter's signature)

ตราสมบูรณ์ (Customs approved stamp)

๑.๒ เอกสารที่ผู้ส่งออกควรจัดเตรียมในการส่งออกสินค้า

(๑) บัญชีราคาสินค้า (Invoice)[๕]

• เป็นเอกสารที่มีรายละเอียดเกี่ยวกับ ชื่อที่อยู่ของผู้ขาย ผู้ซื้อและผู้รับสินค้า รายการสินค้า ปริมาณสินค้า ราคาต่อหน่วยและราคารวมของสินค้า ตลอดจนชื่อพาหนะและวันที่ที่ยานพาหนะออกจากท่า

• อาจจัดทำเป็นแบบฟอร์มเฉพาะหรือจะจัดทำบนกระดาษหัวจดหมายหรือกระดาษเปล่าก็ได้

• ผู้ซื้อและผู้รับสินค้าอาจจะไม่ใช่บุคคลเดียวกันและอาจจะอยู่ในคนละประเทศกันก็ได้

ข้อความที่ปรากฏมีดังนี้

COMMERCIAL INVOICE

Seller
ABC ELECTRONICES CO.,LTD. (1)
#123, JIGOK-DONG, KIHUNG-GU
YONGIN-CITY, KYONGGI-DO,KOREA

Invoice No. and date
INVTD0220 (3) 24-Jun-20 (4)

T/T and date
T/T 30days after ETA THAILAND (7)

Consignee
XYZ SPARE PARTS (THAILAND) CO.,LTD. (2)
NO.456, SOI 1 CHONBURI 20200 THAILAND
TEL : 038-123456-7 FAX : 038-123459

Notify (if other than consignee)
SAME AS CONSIGNEE

To
LAEM CHABANG, THAILAND

Terms of delivery and payment
C.F LAEM CHABANG , THAILAND (5)

shipping marks-No.& kind of pkgs:	Goods description	Quantity (PCS&KGs)	Unit price (USD)	Amount (USD)
ABC (6) ITEM : PCBA CARTON : 1 / 5 ~ 5 / 5 ABC ELECTRONICES MADE IN TAIWAN	(8) PRINTED CIRCUIT BOARD ASSEMBLY	2,000 (9)	15.50 (10)	31,000.00 (11)
	WIRE	1,000	0.35	350.00
	TOTAL	3,000 (13)		31,350.00 (14)

AMOUNT : THIRTY ONE THOUSAND AND THREE HUNDRED FIFTY USD. (15)

TOTAL 5 CARTONS (12)

Signed by
ABC ELECTRONICES CO.,LTD.
JIN GONG JAE (16)
MANAGER

.

๑. ชื่อที่อยู่ของผู้ขาย (Beneficiary, Seller)
๒. ชื่อที่อยู่ของผู้ซื้อ (Applicant, Consignee)
๓. เลขที่บัญชีราคาสินค้า (Inv.no.)
๔. วันที่ (Date)

[๕] ข้อมูลจากศูนย์บริการส่งออกแบบเบ็ดเสร็จ กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์

๕. เงื่อนไขการส่งมอบสินค้า (Term of Shipment)
๖. เครื่องหมายและเลขหมายหีบห่อ (Shipping Marks)
๗. เงื่อนไขการชำระค่าสินค้า (Term of Payment)
๘. รายการสินค้า (Description of goods)
๙. ปริมาณสินค้า (Quantity)
๑๐. ราคาต่อหน่วย (Unit Price)
๑๑. ราคารวมของสินค้า (Amount)
๑๒. จำนวนหีบห่อรวมทั้งสิ้น (Total Packages)
๑๓. ปริมาณสินค้ารวมทั้งสิ้น (Total Quantity)
๑๔. ราคารวมทั้งสิ้น (Total Amount)
๑๕. ราคารวมเป็นตัวอักษร (Total in word)
๑๖. ลายมือชื่อผู้ขาย (Signature)

(๒) บัญชีรายละเอียดบรรจุหีบห่อ (Packing List)[๙]

รายละเอียดส่วนใหญ่เหมือนกับบัญชีราคาสินค้า (Invoice) แต่จะไม่ระบุราคาสินค้า และจะจัดทำเป็นแบบฟอร์มเฉพาะหรือจะจัดทำบนกระดาษหัวจดหมายหรือกระดาษเปล่าก็ได้ เช่นเดียวกับบัญชีราคาสินค้า

ข้อความที่ปรากฏมีดังนี้



PACKING LIST

ABC ELECTRONICS CO.,LTD. (1)
#123, JIGOK-DONG, KIHUNG-GU
YONGIN-CITY, KYONGGI-DO,KOREA

INVT00220 (3) 24-JUN-20 (4)

Same as consignee

Consignee
XYZ SPARE PARTS (THAILAND) CO.,LTD. (2)
NO.456, SOI 1 CHONBURI 20290 THAILAND
TEL : 038-123456-7 FAX : 038-123459

	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)
ABC	PRINTED CIRCUIT BOARD	4 CTNS	2000	200.50	250.88	2.5
	ASSEMBLY					
	WIRE	1 CTN	1000	20.35	25.25	0.5

ITEM : PCBA
CARTON : 1 / 1 ~ 5 / 5
ABC ELECTRONICS
MADE IN TAIWAN
(5)

	(12)	(13)	(14)	(15)
TOTAL	3,000.00	220.85	276.13	3.00

TOTAL 5 CARTONS (16)

Signed by
ABC ELECTRONICS CO.,LTD.
MANAGER (17)

[๙] ข้อมูลจากศูนย์บริการส่งออกแบบเบ็ดเสร็จ กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์

๑. ชื่อที่อยู่ของผู้ขาย (Beneficiary, Seller)
๒. ชื่อที่อยู่ของผู้ซื้อ (Applicant, Consignee)
๓. เลขที่บัญชีราคาสินค้าที่อ้างอิง (Inv.no.)
๔. วันที่ (Date)
๕. เครื่องหมายและเลขหมายหีบห่อ (Shipping Mark)
๖. รายการสินค้า (Description of goods)
๗. ปริมาณบรรจุต่อหีบห่อ (Packaging per unit)
๘. ปริมาณสินค้า (Quantity)
๙. น้ำหนักสุทธิต่อหีบห่อ (Net Weight per unit)
๑๐. น้ำหนักรวมต่อหีบห่อ (Gross Weight per unit)
๑๑. ปริมาตรของสินค้า (Measurement)
๑๒. ปริมาณสินค้ารวมทั้งสิ้น (Grand total of Quantity)
๑๓. น้ำหนักสุทธิรวม (Total Net Weight)
๑๔. น้ำหนักรวมทั้งหมด (Total Gross Weight)
๑๕. ปริมาตรรวมของสินค้า (Total Measurement)
๑๖. ปริมาณสินค้ารวมทั้งสิ้น (Grand Total of Quantity)
๑๗. ลายมือชื่อผู้ขาย (Signature)

(๓) ใบอนุญาตหรือหนังสืออนุญาต (กรณีเป็นของต้องกำจัดหรือสินค้าที่ต้องควบคุมการส่งออก) (ถ้ามี)

(๔) ใบตราส่งสินค้า[๑๐]

เพื่อแสดงว่าได้มีการรับสินค้า เพื่อนำส่งไปยังจุดหมายปลายทางที่ผู้ส่งสินค้ากำหนด มีคุณลักษณะ ๓ ประการ คือ

๔.๑) เป็นใบรับสินค้าที่ออกให้โดยสายเดินเรือหรือตัวแทนสายเดินเรือที่มีรายละเอียดของสินค้าที่จะทำการขนส่ง

๔.๒) เป็นสัญญาการขนส่งระหว่างผู้ส่งสินค้ากับผู้รับขนส่งสินค้าว่าผู้รับขนส่งจะส่งสินค้าไปยังเมืองท่าปลายทางและจะส่งมอบให้แก่ผู้รับที่ผู้ส่งสินค้าได้ระบุไว้

๔.๓) เป็นเอกสารแสดงกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ขนส่งที่เปลี่ยนมือได้ (Negotiable) ของผู้ทรงสิทธิ์ ซึ่งผู้ทรงสิทธิ์จะใช้ในการขอรับสินค้าที่ท่าเรือปลายทางหรือจะใช้ในการขายต่อสินค้าให้กับผู้รับซื้อช่วงในระหว่างการขนส่งก็ได้

๑. ชื่อที่อยู่ของผู้ส่งสินค้า (Shipper)
๒. ชื่อที่อยู่ของผู้รับตราส่ง (Consignee)
๓. ชื่อที่อยู่ของผู้รับสินค้า (Notify Party)
๔. เลขที่ใบตราส่งสินค้า (B/L no.)
๕. ชื่อเรือสินค้าลำลูก (Pre-Carriage) และเที่ยวเรือ (Voy)
๖. ชื่อเรือแม่ (Vessel) และเที่ยวเรือ (Voy)
๗. สถานที่รับสินค้าที่ต้นทาง (Place of Receipt)
๘. เมืองท่าต้นทาง (Port of Loading)

[๑๐] ข้อมูลจากศูนย์บริการส่งออกแบบเบ็ดเสร็จ กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์

๙. เมืองท่าปลายทาง (Port of Discharge)
๑๐. สถานที่รับสินค้าปลายทาง (Place of Delivery)
๑๑. ผู้ที่จะติดต่อขอรับสินค้าที่ปลายทาง (Party to contact for cargo release)
๑๒. เครื่องหมายและเลขหมายหีบห่อ (Marks & No.)
๑๓. จำนวนสินค้า (No. of Containers or Pkgs.)
๑๔. ลักษณะหีบห่อ (Kind of Packages)
๑๕. รายการสินค้า (Description of Goods)
๑๖. น้ำหนักสินค้า (Gross Weight)
๑๗. ปริมาตรของสินค้า (Measurement)
๑๘. หมายเลขคอนเทนเนอร์ (Container No.)
๑๙. หมายเลขแถบประทับ (Seal No.)
๒๐. ค่าระวางสินค้าและค่าใช้จ่ายที่เรียกเก็บ (Freight & Charge)
๒๑. จำนวนของต้นฉบับ (No. of Original B/L)
๒๒. สถานที่ออกใบตราส่ง (Place of issued)
๒๓. วันที่ออกใบตราส่ง (Date)
๒๔. วันที่เรือออก (On board date)
๒๕. ลายมือชื่อผู้ออกตราส่ง (Signature)

(๕) ใบกำกับการขนย้ายสินค้าทางอากาศยาน[๑๑]



ใบกำกับการขนย้ายสินค้าทางอากาศยาน

หมายเลขอ้างอิง (Reference No ที่ส่งข้อมูลใบขนสินค้าขาออก) เลขที่ A001 1521100001

ข้าพเจ้า (ชื่อผู้ส่งออก) เลขที่ประจำตัวผู้เสียภาษีอากร (ของผู้ส่งออก)

ที่อยู่ (ของผู้ส่งออก)

เพื่อส่งออกทางท่า e-Seal No

เที่ยวบิน	วันที่อากาศยานออก	เลขที่ใบตราส่ง (Airway Bill No)	คลังสินค้าที่ส่งออก	จำนวนหีบห่อรวม/หน่วย	น้ำหนักรวม/หีบห่อ/หน่วย
		Master 12345678901 House 123456789012345678	1191 – TG หรือ 1192 – BFS	(ข้อมูลตรงตามที่สำแดงไว้ในข้อมูลใบขนสินค้า)	(ข้อมูลตรงตามที่สำแดงไว้ในข้อมูลใบขนสินค้า)

(ผู้ส่งของออก/ตัวแทน)

วันเดือนปีที่ยื่นเอกสาร

หมายเหตุ การแก้ไขจำนวนหีบห่อ ผู้ที่ลงลายมือชื่อกำกับการแก้ไขเป็นผู้รับรองว่าข้อมูลที่แก้ไขเป็นความจริง หากไม่ถูกต้อง ผู้ที่แก้ไขต้องยอมรับเป็นความผิดตามกฎหมาย

ช่องสำหรับเจ้าหน้าที่ศุลกากร

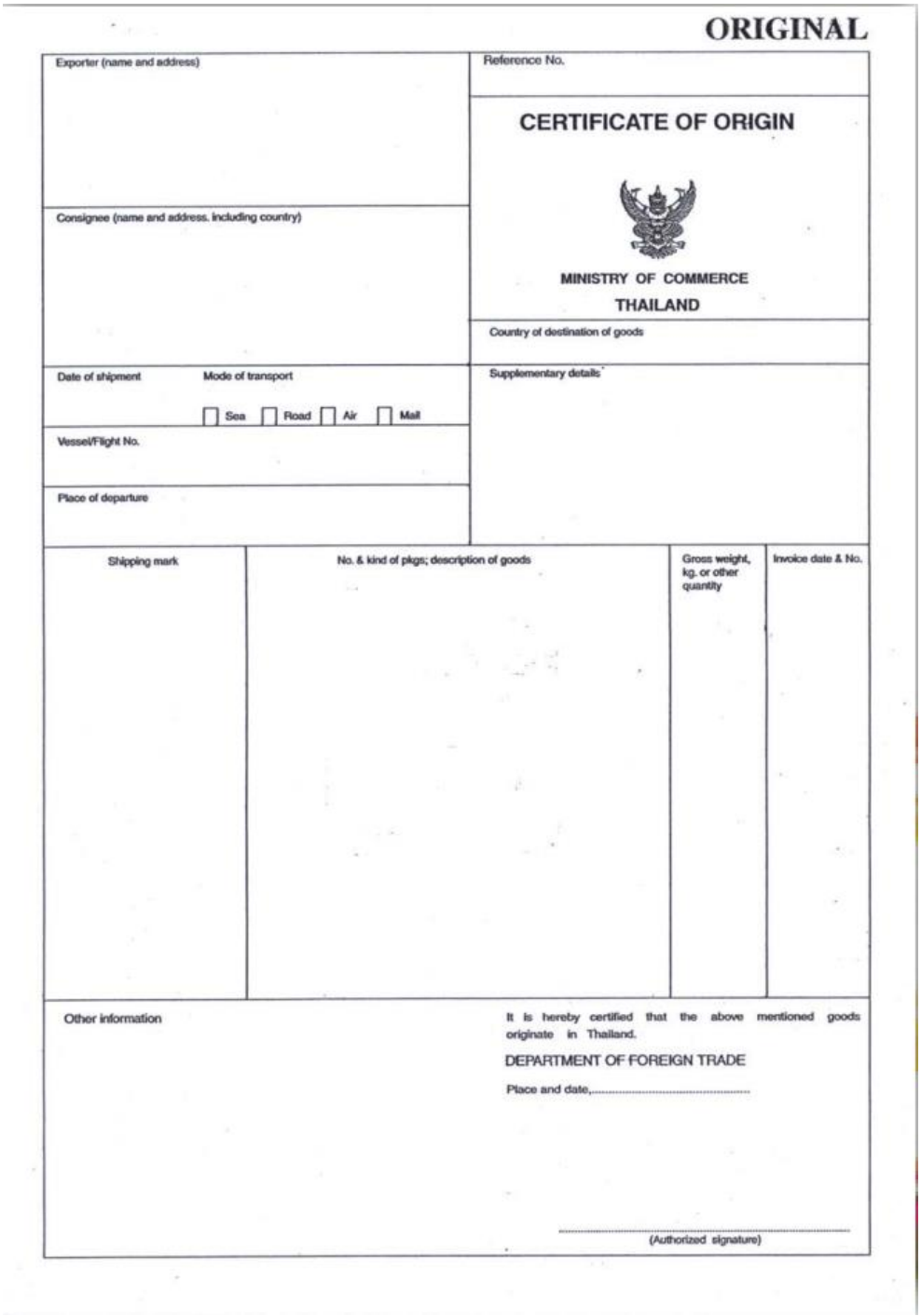
☑ ตัดบัญชีใบกำกับฯ (Green Line) ☐ ตรวจปล่อยสินค้า (Red Line)

(เจ้าหน้าที่ศุลกากร)

วันเดือนปี/เวลา

[๑๑] ข้อมูลจากคลินิกภาษี กระทรวงการคลัง
http://taxclinic.mof.go.th/pdf/๕๘๖B๙๖๘E_๐B๙๒_๘๙๑๕_AD๙B_๑๑๓A๗๒๑๕F๑A๗.pdf

เอกสารที่เกี่ยวข้อง : กรมการค้าต่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์[๑๒]
ใบรับรองแหล่งกำเนิดสินค้า (Certificate of Origin)[๑๓]



ORIGINAL

Exporter (name and address)

Reference No.

CERTIFICATE OF ORIGIN

Consignee (name and address, including country)

MINISTRY OF COMMERCE
THAILAND

Country of destination of goods

Date of shipment

Mode of transport

☐ Sea ☐ Road ☐ Air ☐ Mail

Supplementary details

Vessel/Flight No.

Place of departure

Shipping mark	No. & kind of pkgs; description of goods	Gross weight, kg. or other quantity	Invoice date & No.

Other information

It is hereby certified that the above mentioned goods originate in Thailand.

DEPARTMENT OF FOREIGN TRADE

Place and date,.....

.....
(Authorized signature)

Form C/O ทั่วไป (CERTIFICATE OF ORIGIN)

[๑๒] ข้อมูลจากกรมการค้าต่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์ https://www.dft.go.th

[๑๓] https://www.dft.go.th/Portals/๐/DownloadFile/๐๓-๑๘๑๒๒๕๖๒.pdf?ver=๒๕๖๒-๑๒-๑๒-๑๕๐๔๕๓-๘๘๐

เป็นเอกสารใช้เพื่อรับรองสินค้าของผู้ส่งออกว่าส่งออกมาจากประเทศใด และปฏิบัติได้ถูกต้องตามกฎที่ว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้า สืบเนื่องจากหลาย ๆ ประเทศมีการใช้มาตรการกีดกันทางการค้า ทำให้เวลานำเข้าสินค้าบางชนิดในบางประเทศนั้น จำเป็นที่จะต้องแสดงว่าสินค้านั้นส่งออกหรือผลิตมาจากประเทศใด หากตรงกับเงื่อนไขถึงจะสามารถนำเข้าได้

หน่วยงานภาครัฐของไทยที่มีอำนาจในการออกใบรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าหรือสัญชาติของสินค้า คือ กรมการค้าต่างประเทศ และกระทรวงพาณิชย์

หนังสือรับรองแหล่งกำเนิดสินค้า แบ่งออกเป็น ๒ ประเภท ได้แก่

๑. <u>หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าทั่วไป</u> คือ เอกสารที่นำไปใช้รับรองถิ่นกำเนิดสินค้า แต่ไม่สามารถนำไปขอยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรขาเข้าได้ เรียกว่า Ordinary Certificate of Origin

๒. <u>หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าแบบพิเศษ</u> คือ ที่นำไปใช้เพื่อขอรับสิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากร (ขอยกเว้น หรือลดหย่อนภาษีอากรขาเข้า) เรียกว่า Preferential Certificate of Origin

๒.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

๒.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(๑) มาตรา ๖๕

๑) การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้ “**เกณฑ์สิทธิ์**” โดย

- ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และ

- ให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๒) เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ **กำไรสุทธิ**

- กำไรสุทธิ = รายได้จากกิจการ + รายได้เนื่องจากกิจการ – รายจ่าย (รายจ่ายต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน มาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี)

๓) รอบระยะเวลาบัญชี ให้มีกำหนด ๑๒ เดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่า ๑๒ เดือน ก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่ อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาตให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

(๒) มาตรา ๖๕ ทวิ (๔)

๑) ในกรณีโอนทรัพย์สิน (ขายสินค้า) ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาโดยไม่มีเหตุอันสมควร

๒) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

(๓) มาตรา ๗๑ ทวิ

“ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้นเพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(๑) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(๒) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(๓) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะ ที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

(๔) รายได้ตามมาตรา ๗๐ ตรี

“มาตรา ๗๐ ตรี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น

ความในวรรคก่อนมิให้ใช้บังคับในกรณีที่สินค้านั้น

(๑) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ

(๒) เป็นของผ่านแดน

(๓) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร

(๔) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร”

มาตรา ๗๘ ภายใต้บังคับ**มาตรา ๗๘/๓** ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการขายสินค้า ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้...

(๔) การขายสินค้าโดยส่งออก ให้ความรับผิดเกิดขึ้นดังต่อไปนี้

(ก) การส่งออกนอกจากที่ระบุใน (ข) หรือ (ค) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาออก วางหลักประกันอากรขาออก หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก เว้นแต่ในกรณีที่ไม่ต้อง

เสียอากรขาออกหรือได้รับยกเว้นอากรขาออก แล้วแต่กรณี ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออก ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(ข) การส่งออกในกรณีที่นำสินค้าเข้าไปในเขตปลอดอากรตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๔) (ก) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่นำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตดังกล่าว

(ค) การส่งออกซึ่งสินค้าที่อยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ความรับผิดเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

“**มาตรา ๗๙/๑** ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการในกิจการเฉพาะอย่างให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าโดยการส่งออก ได้แก่ มูลค่าของสินค้าส่งออก โดยให้ใช้ราคา เอฟ.โอ.บี. ของสินค้าบวกด้วยภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดใน**มาตรา ๗๗/๑** (๑๙) และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ทั้งนี้ไม่ให้รวมอากรขาออก

ราคา **เอฟ.โอ.บี.** ได้แก่ ราคาสินค้า ณ ด่านศุลกากรส่งออกโดยไม่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งจากด่านศุลกากรส่งออกไปต่างประเทศ”

กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล

บริษัทฯ ต้องรับรู้รายได้ทางภาษีอากรโดยปรับปรุงรายได้ที่กฎหมายกำหนดในแบบ ภ.ง.ด.๕๐ เนื่องจากการส่งสินค้าออกไปให้แก่ตัวแทนในต่างประเทศ ถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา ๗๐ ตรีแห่งประมวลรัษฎากร และรับรู้ต้นทุนทางภาษีอากรสำหรับรายได้ดังกล่าว ตามหลักการจับคู่ของรายจ่ายกับรายได้ ตามเกณฑ์สิทธิตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม

บริษัทฯ ต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าโดยการส่งออกในแบบ ภ.พ.๓๐ ตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) และ (๑๔) ประกอบกับมาตรา ๗๘ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร โดยได้สิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร และให้ใช้ราคา F.O.B. เพื่อการบันทึกในรายงานภาษีขาย และในแบบ ภ.พ.๓๐

(๕) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๙๗/๒๕๔๓[๑๔]

กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศ ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๔) แห่งประมวลรัษฎากร ตามข้อ ๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๙๗/๒๕๔๓ฯ ดังนี้

“ข้อ ๒ กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับคำสั่งซื้อจากผู้ซื้อในต่างประเทศและผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้ผลิตสินค้า หรือซื้อสินค้าจากโรงงานผู้ผลิตหรือผู้ขายในประเทศ โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้ดำเนินพิธีการศุลกากรยื่นใบขนสินค้าขาออกในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนเพื่อส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศ ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๔) แห่งประมวลรัษฎากร ถือว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้ส่งออก ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร และได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ แห่งประมวลรัษฎากร

โรงงานผู้ผลิตหรือผู้ขายในประเทศตามวรรคหนึ่ง มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร โดยคำนวณภาษีตามมาตรา ๘๐ แห่งประมวลรัษฎากร

---

[๑๔] คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๙๗/๒๕๔๓ เรื่อง การส่งออกสินค้า ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้ประกอบการจดทะเบียนตามวรรคหนึ่ง จะต้องมีหลักฐานดังต่อไปนี้พร้อมที่จะให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบได้

(๑) หลักฐานที่แสดงว่าผู้ซื้อในต่างประเทศซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียนจริง เช่น Proforma Invoice หรือ Purchase Order หรือ Order Note หรือเอกสารอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน

(๒) หลักฐานที่แสดงว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ผลิตสินค้าดังกล่าวหรือซื้อสินค้าจากโรงงานผู้ผลิตหรือผู้ขายในประเทศ และโรงงานผู้ผลิตหรือผู้ขายในประเทศได้จัดทำใบกำกับภาษีเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา ๘๒/๔ และมาตรา ๘๖ แห่งประมวลรัษฎากร

(๓) หลักฐานการส่งออกสินค้าในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนเช่น ใบกำกับสินค้า (Invoice) ใบตราส่ง (Bill of Lading) หรือ Airway Bill

(๔) หลักฐานที่แสดงว่าจะมีการชำระราคาค่าสินค้าตามใบกำกับสินค้า(Invoice) ในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน เช่น หลักฐานการเปิด L/C (Letter of Credit) หรือหลักฐานการจัดทำ T/T (Telex Transfer) หรือ T/P (Term of Payment) เป็นต้น เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้

(ก) กรณีผู้ซื้อในต่างประเทศมอบหมายให้ตัวแทน ผู้ทำการแทน หรือสำนักงานสาขาในประเทศไทยเป็นผู้ชำระราคาค่าสินค้าแทน ผู้ประกอบการจดทะเบียนสามารถใช้เอกสารที่ระบุว่านำเงินเข้าบัญชีธนาคาร หรือ Bank Statement ในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน เพื่อเป็นหลักฐานแสดงว่าจะมีการชำระราคาค่าสินค้าตามใบกำกับสินค้า (Invoice) ก็ได้

(ข) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนส่งสินค้าไปเป็นตัวอย่างให้แก่ผู้ซื้อในต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน ก็ไม่จำต้องมีหลักฐานแสดงว่าจะมีการชำระราคาค่าสินค้าตามใบกำกับสินค้า (Invoice)

(๕) หลักฐานสำเนาใบขนสินค้าขาออกในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ผ่านพิธีการศุลกากรฉบับที่มีการสลักหลังการตรวจปล่อยสินค้าโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากร หรือหลักฐานอื่นที่แสดงว่ามีการตรวจปล่อยสินค้าโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากร”

(๖) การรับรู้รายได้ส่งออก (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) : ข้อหารือ

การรับรู้รายได้จากการส่งออกสินค้าเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ ต้องรับรู้รายได้เมื่อออกใบขนสินค้าขาออกตามเกณฑ์สิทธิ์ ตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค ๐๗๐๖/๒๓๓๐ ลงวันที่ ๒๒ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๐)

(๗) การคำนวณเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย

(๑) กรณีในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี

มาตรา ๖๕ ทวิ (๕) วรรคท้าย

เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น

(๒) กรณีเมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

มาตรา ๖๕ ทวิ (๕) เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย อย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา หรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ และคำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้ เมื่อใช้วิธีการใดในการคำนวณค่าหรือราคาดังกล่าวแล้ว ให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

(๕) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทย

(๑) การแจ้งใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทย

มาตรา ๗๖ ตรี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทยตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษาเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน จะแจ้งต่ออธิบดี เพื่อใช้เงินตราสกุลดังกล่าวในการจัดทำบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย รวมถึงการคำนวณกำไรสุทธิหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ และการคำนวณจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องเสียก็ได้

เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้แจ้งต่ออธิบดีแล้ว ให้ใช้เงินตราสกุลที่ใช้ในการดำเนินงานนั้น เพื่อการตามวรรคหนึ่งตั้งแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้แจ้ง และต้องใช้ตลอดไปจนกว่าจะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

การแจ้งตามวรรคหนึ่งและการอนุมัติตามวรรคสอง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

การประเมินเงินภาษีและการแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องชำระ ต้องชำระเพิ่มเติม หรือได้รับคืนรวมทั้งการคำนวณเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม และการปฏิบัติการอื่นใดของเจ้าพนักงานประเมินกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานให้ดำเนินการโดยใช้เงินตราสกุลที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

(๒) การคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สิน และรายการอื่น ๆ ในงบการเงินก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สกุลเงินอื่น ๆ ในงบการเงิน

มาตรา ๗๖ จัตวา เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ได้แจ้งหรือได้รับอนุมัติจากอธิบดีตามมาตรา ๗๖ ตรี แล้วในการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สิน และรายการอื่น ๆ ในงบการเงิน ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สกุลเงินอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานหรือจากการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน และบรรดารายการอื่นใดรวมทั้งผลขาดทุนสุทธิตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) ที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้ที่เหลืออยู่ ณ วันนั้น ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ดังนี้

(๑) เงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สิน และรายการอื่นๆ ในงบการเงิน ให้คำนวณค่าหรือราคา ตามหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

(๒) บรรดารายการอื่นใดรวมทั้งผลขาดทุนสุทธิตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) ที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้ ให้คำนวณค่าหรือราคาตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สกุลเงินอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หรือของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนที่ได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน แล้วแต่กรณี

(๓) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา ๗๖ ตรี มิให้นำมาตรา ๖๕ ทวิ (๕) มาใช้บังคับกับการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน

มาตรา ๗๖ เบญจ มิให้นำมาตรา ๖๕ ทวิ (๕) มาใช้บังคับกับการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา ๗๖ ตรี แต่ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินดังกล่าวเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ดังนี้

(๑) การคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(ก) ใช้อัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ แต่ในกรณีมีส่วนใดที่ไม่อาจคำนวณตามอัตราดังกล่าว ให้ขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อใช้อัตราอื่นเฉพาะส่วนนั้นได้

(ข) ใช้วิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

เมื่อใช้วิธีการใดในการคำนวณค่าหรือราคาดังกล่าวแล้ว ให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

การขอและการอนุมัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

(๒) การคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น

(๔) การชำระภาษีตามมาตรา ๖๗ ทวิ และมาตรา ๖๘ และการคืนเงินภาษี

มาตรา ๗๖ ฉ การชำระภาษีตามมาตรา ๖๗ ทวิ และมาตรา ๖๘ และการคืนเงินภาษีในกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา ๗๖ ตรี ให้ใช้เงินตราไทย โดยให้คำนวณค่าตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันทำการสุดท้ายก่อนวันชำระภาษีหรือก่อนวันที่ผู้มีอำนาจอนุมัติให้คืนเงินภาษี

(๕) ผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หรือจากการคำนวณค่าของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นเงินตราไทยเพื่อชำระภาษี ไม่ให้ถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

มาตรา ๗๖ สัตต ผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หรือจากการคำนวณค่าของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นเงินตราไทยเพื่อชำระภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา ๗๖ ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

๒.๒.๒ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา ๓ เตรส มาตรา ๕๐ มาตรา ๖๙ ทวิ และมาตรา ๖๙ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร การหักภาษีตามมาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร การหักภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา ๗๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๓/๖ แห่งประมวลรัษฎากร

(๑) อัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณ (ข้อ ๔ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๑.๑) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย ว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราขาย) หรือ

(๑.๒) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราขายถัวเฉลี่ย)

การใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการตามวรรคหนึ่ง เมื่อได้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการหนึ่งวิธีการใดแล้ว ต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนแปลงวิธีการได้ ทั้งนี้ ตามข้อ ๒ วรรคสอง ของประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘

ในกรณีที่จ่ายเงินได้พึงประเมินหรือจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งด้วยเช็ค ให้คำนวณจำนวนภาษีที่ต้องหักและนำส่งตามวันที่ที่ลงในเช็ค และให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามวรรคหนึ่ง

(๒) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตาม (๑) ในการปฏิบัติการตามลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีดังต่อไปนี้ (ข้อ ๓ ของประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๒.๑) การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา ๓ เตรส มาตรา ๕๐ มาตรา ๖๙ ทวิ และมาตรา ๖๙ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๒) การหักภาษีตามมาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๓) การหักภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ตามมาตรา ๗๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๔) การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๓/๖ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๕) กรณีอื่นที่มิได้มีบทบัญญัติของกฎหมายไว้โดยเฉพาะ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๘ เป็นต้นไป ส่วนอัตราแลกเปลี่ยนตามประกาศฉบับก่อนให้คงใช้ได้ในการคำนวณสำหรับภาษีอากรตามระยะเวลานั้น ๆ

(๒.๖) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยสองวันทำการก่อนวันนำส่งเงินภาษี สำหรับการนำส่งเงินภาษีตามมาตรา ๓ ปัณรส แห่งประมวลรัษฎากร

๒.๒.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

(๑) คำนิยามของในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา ๗๗/๑ ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

(๘) " ขาย " หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมีประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

...

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(๙) “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า แต่ทั้งนี้ ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด”

(๑๐/๑) “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ

(๑๐/๒) “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” หมายความว่า ตลาด ช่องทาง หรือกระบวนการอื่นใดที่ผู้ให้บริการหลายรายใช้ในการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการ”

(๑๓) "ผู้ส่งออก" หมายความว่า ผู้ประกอบการซึ่งส่งออก

(๑๔) "ส่งออก" หมายความว่า ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(ก) การนำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากรเฉพาะสินค้าที่ต้องเสียอากรขาออกหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ขายให้แก่ผู้ที่เดินทางออก ไปนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(๒) หลักการรายได้จากการขายสินค้า

มาตรา ๗๗/๒ การกระทำ**การขายสินค้า** โดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(๑) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(๒) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

(๓) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าโดยการส่งออก ตามมาตรา ๗๙/๑ (๑) ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐

- มูลค่าของสินค้าส่งออก โดยให้ใช้ราคา F.O.B. ของสินค้า บวกด้วยภาษีสรรพสามิตและภาษีและค่าธรรมเนียมอื่น แต่ไม่รวมอากรขาออก

- ราคา F.O.B. ได้แก่ ราคาสินค้า ณ ด่านศุลกากรส่งออก โดยไม่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งจากด่านศุลกากรส่งออกไปต่างประเทศ

(๔) การคำนวณมูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาด

มาตรา ๗๙/๓ การคำนวณมูลค่าของฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมาตรา ๗๙ ให้ถือมูลค่าของฐานภาษีเมื่อ ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้

(๑) การขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือการให้บริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๒) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีที่ผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้ หรือได้ใช้บริการ ไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น โดยมิใช่เพื่อการประกอบกิจการโดยตรงตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) (ง) หรือ (๑๐) มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือบริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๓) การขายสินค้าตามมาตรา ๗๗/๑(๘) (จ) ที่เกิดจากสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา ๘๗ (๓) หรือมาตรา ๘๗ วรรคสอง มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๔) การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ (๕) และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าอันทำให้ผู้รับโอนสินค้ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๑ (๒) มูลค่าของฐานภาษี ให้ถือราคาตลาดตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๕) การขายสินค้าในกรณีผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือ และหรือมีทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดในวันเลิกประกอบกิจการ

ราคาตลาดตามมาตรานี้ ให้ถือราคาเฉลี่ยของราคาตลาดที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในวันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามที่ได้มีการตรวจสอบ ราคาตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่ไม่อาจทราบราคาตลาดได้แน่นอน ให้อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศใช้เกณฑ์คำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดได้

(๕) ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point)

มาตรา ๗๘ (๔) การขายสินค้าโดยส่งออก ให้ความรับผิดเกิดขึ้นดังต่อไปนี้

(ก) การส่งออกนอกจากที่ระบุใน (ข) หรือ (ค) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาออก วางหลักประกันอากรขาออก หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก เว้นแต่ในกรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาออกหรือได้รับยกเว้นอากรขาออก แล้วแต่กรณี ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(ข) การส่งออกในกรณีที่นำสินค้าเข้าไปในเขตปลอดอากรตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๔) (ก) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่นำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตดังกล่าว

(ค) การส่งออกซึ่งสินค้าที่อยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ความรับผิดเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(๖) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา ๘๐/๑ ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ ๐ ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(๑) การส่งออกสินค้าที่มิใช่การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๓)

...

(๔) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่น หรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(๕) การขายสินค้าหรือ การให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(๖) การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการ ที่อยู่ในเขตปลอดอากรไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

คลังสินค้าทัณฑ์บนข้างต้น ให้หมายความถึงคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(๗) การออกใบกำกับภาษี

การออกใบกำกับภาษีกรณีการขายสินค้าโดยการส่งออก ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิใช้ใบกำกับสินค้าหรืออินวอยซ์ซึ่งผู้ส่งออกได้ออกเป็นปกติตามประเพณีทางการค้าระหว่างประเทศเป็นใบกำกับภาษี ถ้าใบกำกับสินค้าหรืออินวอยซ์ได้ออกเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ใบกำกับภาษีในกรณีดังกล่าวจึงแสดงมูลค่าของสินค้าเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศได้ (ข้อ ๖ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๑๓๒/๒๕๔๘ฯ) โดยให้คำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในใบกำกับภาษี ดังต่อไปนี้

(ก) ถ้าได้รับเงินตราต่างประเทศจากการส่งออกสินค้าในขณะที่ออกใบกำกับภาษีและได้มีการขายเงินตราต่างประเทศที่ได้รับชำระนั้นเป็นเงินตราไทยในเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ให้ถือเงินตราไทยจากการขายนั้นเป็นมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้า เว้นแต่มิได้มีการขายเงินตราต่างประเทศในเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ให้ถือตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันทำการสุดท้ายของเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๙/๔ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) ถ้ายังไม่ได้รับเงินตราต่างประเทศจากการส่งออกสินค้าในขณะที่ออกใบกำกับภาษี ให้คำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตาม (ก) หรือ (ข) ในเดือนภาษีที่ลงรายงานแล้ว ให้ถือมูลค่าของสินค้าซึ่งได้คำนวณเป็นเงินตราไทยเพื่อการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้น ถ้าได้รับชำระราคาค่าสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศในเดือนภาษีอื่น หรือได้มีการขายเงินตราต่างประเทศในเดือนภาษีอื่น ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องคำนวณเงินตราต่างประเทศ

เป็นเงินตราไทยในเดือนภาษีที่ได้รับเงินตราต่างประเทศ หรือในเดือนภาษีที่มีการขายเงินตราต่างประเทศ (ข้อ ๗ (๒) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๑๓๒/๒๕๔๘ฯ)

(๘) การจัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าโดยการส่งออกต้องจัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม

• <u>รายงานภาษีขาย</u>

ต้องลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ชำระอากรขาออก หรือวางหลักประกันอากรขาออก หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาออกหรือได้รับยกเว้นอากรขาออก ก็ให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

• <u>รายงานสินค้าและวัตถุดิบ</u>

ให้ลงรายการภายใน ๓ วันทำการนับแต่วันที่จ่ายไป ซึ่งสินค้าหรือวัตถุดิบ ตามปริมาณสินค้าหรือ วัตถุดิบที่จ่ายไปจริง โดยจัดให้มีเอกสารประกอบการลงรายงานเป็นใบสำคัญจ่ายสินค้า (ตามมาตรา ๘๗ แห่งประมวลรัษฎากร และ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษี และเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงาน ภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒

(๙) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย

๑) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการและมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ มาตรา ๘๖/๕ มาตรา ๘๖/๖ และมาตรา ๘๖/๗ แห่งประมวลรัษฎากร และผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ตกลงราคาสินค้าหรือค่าบริการเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมีข้อตกลงให้ออกใบแจ้งหนี้เป็นเงินบาทหรือชำระราคาสินค้าหรือค่าบริการเป็นเงินบาท ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องแสดงมูลค่าของสินค้าหรือของบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นหน่วยเงินตราไทยในใบกำกับภาษี โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการดังต่อไปนี้ เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ทั้งนี้ ตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘ (ข้อ ๕ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๑) อัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณ

(๑.๑) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราซื้อ) หรือ

(๑.๒) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราซื้อถัวเฉลี่ย)

การใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการตามวรรคหนึ่ง เมื่อได้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการหนึ่งวิธีการใดแล้ว ต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนแปลงวิธีการได้ ทั้งนี้ ตามข้อ ๒ วรรคสอง ของประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับชำระราคาสินค้าและค่าบริการด้วยเช็ค ให้คำนวณมูลค่าของสินค้าหรือของบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นหน่วยเงินตราไทยตามวันที่ที่ลงในเช็ค และให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามวรรคหนึ่ง

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ออกใบกำกับภาษีเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศตามมาตรา ๘๖/๔ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องระบุอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากรไว้ในใบกำกับภาษีด้วย

(๒) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตาม (๑) ในการปฏิบัติการตามลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีดังต่อไปนี้ (ข้อ ๓ ของประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๒.๑) การออกใบกำกับภาษี (TAX INVOICE) สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ไม่สามารถคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๗๙/๔ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๒) กรณีอื่นที่มิได้มีบทบัญญัติของกฎหมายไว้โดยเฉพาะ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๘ เป็นต้นไป ส่วนอัตราแลกเปลี่ยนตามประกาศฉบับก่อนให้คงใช้ได้ในการคำนวณสำหรับภาษีอากรตามระยะเวลานั้น ๆ

(๒.๓) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยสองวันทำการก่อนวันนำส่งเงินภาษีสำหรับการนำส่งเงินภาษีตามมาตรา ๓ ปัณรส แห่งประมวลรัษฎากร

๒) กรณีการออกใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการดังต่อไปนี้ไม่ต้องปฏิบัติตาม **๑)** (ข้อ ๖ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๑) การออกใบกำกับภาษีกรณีการขายสินค้าโดยการส่งออก ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิใช้ใบกำกับสินค้าหรืออินวอยซ์ซึ่งผู้ส่งออกได้ออกเป็นปกติตามประเพณีทางการค้าระหว่างประเทศเป็นใบกำกับภาษี ถ้าใบกำกับสินค้าหรืออินวอยซ์ได้ออกเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ใบกำกับภาษีในกรณีดังกล่าวจึงแสดงมูลค่าของสินค้าเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศได้

(๒) การออกใบกำกับภาษีกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิใช้ใบแจ้งหนี้หรืออินวอยซ์ซึ่งได้ออกเป็นปกติตามประเพณีทางการค้าระหว่างประเทศเป็นใบกำกับภาษี ถ้าใบแจ้งหนี้หรืออินวอยซ์ได้ออกเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ใบกำกับภาษีในกรณีดังกล่าวจึงแสดงมูลค่าของสินค้าเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศได้

(๓) การออกใบกำกับภาษีสำหรับการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน ผู้ประกอบการมีสิทธิใช้แอร์เวย์บิลหรือเฮาส์แอร์เวย์บิลที่ผู้ขนส่งหรือตัวแทนรับขนส่งได้ออกเป็นปกติตามประเพณีทางการค้าระหว่างประเทศเป็นใบกำกับภาษี ถ้าแอร์เวย์บิลหรือเฮาส์แอร์เวย์บิลได้ออกเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ใบกำกับภาษีดังกล่าวจึงแสดงมูลค่าของบริการเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศได้

๓) กรณีการลงรายการในรายงานภาษีขายตามมาตรา ๘๗ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ของผู้ประกอบการจดทะเบียนตาม ๑) และ ๒) ให้ปฏิบัติดังนี้ (ข้อ ๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๑) การลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีตาม **๑)** จะต้องลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี สำหรับการคำนวณมูลค่าของสินค้าหรือของบริการในรายงานภาษีขายให้ถือมูลค่าของสินค้าหรือของบริการซึ่งได้คำนวณเป็นหน่วยเงินตราไทยตามใบกำกับภาษี

(๒) การลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีตาม **๒)** (๑) จะต้องลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ชำระอากรขาออก หรือวางหลักประกันอากรขาออก หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาออกหรือได้รับยกเว้นอากรขาออก ก็ให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร โดยให้คำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในรายงานภาษีขาย ดังต่อไปนี้

(ก) ถ้าได้รับเงินตราต่างประเทศจากการส่งออกสินค้าในขณะที่ออกใบกำกับภาษีตาม **๒)** (๑) และได้มีการขายเงินตราต่างประเทศที่ได้รับชำระนั้นเป็นเงินตราไทยในเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ให้ถือเงินตราไทยจากการขายนั้นเป็นมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้า เว้นแต่มิได้มีการขายเงินตราต่างประเทศในเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ให้ถือตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันทำการสุดท้ายของเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๙/๔ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) ถ้ายังไม่ได้รับเงินตราต่างประเทศจากการส่งออกสินค้าในขณะที่ออกใบกำกับภาษีตาม **๒)** (๑) ให้คำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตาม (ก) หรือ (ข) ในเดือนภาษีที่ลงรายงานแล้ว ให้ถือมูลค่าของสินค้าซึ่งได้คำนวณเป็นเงินตราไทยเพื่อการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้น ถ้าได้รับชำระราคาค่าสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศในเดือนภาษีอื่น หรือได้มีการขายเงินตราต่างประเทศในเดือนภาษีอื่น ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในเดือนภาษีที่ได้รับเงินตราต่างประเทศ หรือในเดือนภาษีที่มีการขายเงินตราต่างประเทศ

(๓) การลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งการให้บริการได้กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตาม **๒)** (๒) ต้องลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ออกใบแจ้งหนี้หรืออินวอยซ์ โดยให้คำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในรายงานภาษีขายตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร

(๔) การลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยานซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีตาม **๒)** (๓) ให้ดำเนินการเช่นเดียวกับการลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ส่งออกสินค้าตาม **๓)** (๒)

๔) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ (ข้อ ๘ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘) ให้คำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้านำเข้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามอัตราที่กรมศุลกากรใช้คำนวณเพื่อเรียกเก็บอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๙/๔ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

๕) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนตาม ๑) ออกใบกำกับภาษีโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร (ข้อ ๙ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘) ถือว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษีที่มีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามมาตรา ๘๖/๔ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับใบกำกับภาษีไม่มีสิทธินำไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องห้ามตามมาตรา ๘๒/๕ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

๖) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ออกใบกำกับภาษีและส่งมอบใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการไปแล้ว ต่อมาอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยได้เปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าเพิ่มขึ้นหรือลดลง ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องยกเลิกใบกำกับภาษีฉบับเดิมและออกใบกำกับภาษีฉบับใหม่ให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ (ข้อ ๑๐ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)เนื่องจากไม่ใช่กรณีการออกใบกำกับภาษีที่มีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดตามมาตรา ๘๒/๕ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร และไม่มีสิทธิออกใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ตามมาตรา ๘๖/๙ และมาตรา ๘๖/๑๐ แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราดังกล่าวไม่ใช่เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นตามมาตรา ๘๒/๙ และมาตรา ๘๒/๑๐ แห่งประมวลรัษฎากร ผลต่างระหว่างอัตราแลกเปลี่ยนถือเป็นผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนมิใช่มูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา ๗๙ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน

(๑๐) การรับรู้รายได้ส่งออก (ภาษีมูลค่าเพิ่ม) : ข้อหารือ

การส่งสินค้าออกไปขายต่างประเทศ บริษัทฯ จะต้องลงรายการในรายงานภาษีขายภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นคือวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ซึ่งหมายถึงวันที่ประทับตราใบขนสินค้าขาออก กล่าวคือ ขั้นตอนในการปฏิบัติกรณีการส่งออกยังคงเป็นไปตามปกติแบบที่ใช้เอกสาร เพียงแต่ขณะนี้เป็นการกระทำทางระบบอิเล็กทรอนิกส์แบบไร้เอกสารตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และบริษัทฯ จะต้องบันทึกรายการในรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามปริมาณสินค้าหรือวัตถุดิบที่รับมาหรือจ่ายไปจริง และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่รับมาหรือจ่ายไปซึ่งสินค้า หรือวัตถุดิบ (หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค ๐๗๐๖/๒๓๓๐ ลงวันที่ ๒๒ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๐)

๒.๓ ข้อหารือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

๒.๓.๑ กรณีขายสินค้าไปต่างประเทศที่ถือเป็นการขายในประเทศ

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/พ./๗๘๕

วันที่ : ๒๙ มกราคม ๒๕๕๓

เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการขายสินค้าไปต่างประเทศ

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๘๐ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ : บริษัทฯ ได้รับคำสั่งซื้อแท้งค์จำนวน ๒ ใบ ราคาใบละ ๑,๓๖๔,๘๑๔ บาท จาก PT ซึ่งเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศอินโดนีเซีย โดยสรุปข้อเท็จจริงได้ดังนี้

๑. บริษัทฯ ได้ว่าจ้างบริษัท ท. เป็นผู้ผลิตแท้งค์ และบริษัทฯ ได้เก็บแท้งค์ที่ผลิตเสร็จแล้วไว้ที่คลังสินค้าที่จังหวัดชลบุรี ซึ่งบริษัทฯ ได้เช่าจากบริษัท ท.

๒. PT ตกลงจะขนส่งแท้งค์ออกจากคลังสินค้าด้วยตนเอง โดยให้บริษัท ฮ. ซึ่งเป็นบริษัทในเครือของ PT ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย เป็นผู้ดำเนินการ

๓. ต่อมาบริษัท ฮ. ได้ว่าจ้าง ขนส่งแท้งค์จากคลังสินค้าของบริษัทฯ ไปยังบริษัท ฮ. สาขาจังหวัดสงขลา เพื่อส่งออกไปให้ PT ที่ประเทศอินโดนีเซีย

๔. บริษัทฯ ได้ออกใบส่งของให้แก่ PT โดย PT เป็นผู้ชำระเงินให้แก่บริษัทฯ และมีบริษัท ฮ. สาขาจังหวัดสงขลา เป็นผู้เซ็นรับสินค้าและดำเนินพิธีการศุลกากรเพื่อส่งออกในนามของบริษัท ฮ. กรณีที่บริษัทฯ ขายสินค้าให้กับ PT ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว ถือเป็นการส่งออก ซึ่งจะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ ๐ หรือไม่

แนววินิจฉัย : กรณีที่บริษัทฯ ขายแท้งค์จำนวน ๒ ใบ ให้แก่ PT ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอินโดนีเซีย โดย PT ตกลงจะขนส่งแท้งค์ออกจากคลังสินค้าของบริษัทฯ ด้วยตนเอง โดยให้บริษัทฯ ส่งมอบแท้งค์ให้แก่บริษัท ฮันลิเบอร์ตันฯ ซึ่งเป็นบริษัทในเครือของ PT ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย และบริษัท ฮันลิเบอร์ตันฯ เป็นผู้ดำเนินพิธีการศุลกากรเพื่อส่งออกแท้งค์ดังกล่าวให้แก่ PT ในนามของบริษัท ฮันลิเบอร์ตันฯ ถือเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักรตามมาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๗.๐ โดยต้องจัดทำใบกำกับภาษีเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อในต่างประเทศ เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๘ มาตรา ๘๐ มาตรา ๘๒/๔ และมาตรา ๘๖ แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : ๗๓/๓๗๑๑๗

๒.๓.๒ กรณีขายสินค้าไปต่างประเทศที่ถือเป็นการการส่งออก

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๙๐๙๕

ลงวันที่ : ๗ กันยายน ๒๕๕๐

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการส่งออกสินค้า

มาตรา : มาตรา ๘๐/๑ มาตรา ๗๗/๑ (๕) (๑๓) (๑๔) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ : ๑. ห้างหุ้นส่วนจำกัด อ. จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อวันที่ ๒๔ สิงหาคม ๒๕๔๔ ประเภทกิจการผู้ผลิต ผู้ส่งออกขายปลีก ขายส่ง ให้บริการประเภทสินค้าการบรรจุหีบห่อ ตัวแทนการรับขนส่งขายปลีกให้บริการ ห้างฯ ดำเนินกิจการ ดังนี้

๑.๑ กรณีห้างฯ เป็นตัวแทนสั่งซื้อสินค้าให้แก่ลูกค้าต่างประเทศ ห้างฯ ได้รับคำสั่งซื้อทาง E-mail การส่งสินค้าให้ลูกค้าในต่างประเทศ ห้างฯ จะดำเนินพิธีการศุลกากรทำใบขนสินค้าขาออก ใบกำกับภาษี (Invoice) และใบตราส่งออกในนามของห้างฯ โดยไม่แสดงหลักฐานการสั่งซื้อสินค้าของลูกค้า ไม่แสดงชื่อที่อยู่และราคาสินค้าของผู้ขายสินค้าอย่างชัดแจ้งห้างฯ ไม่มีสัญญาหรือข้อตกลงกับลูกค้าและไม่มีหลักฐานการแต่งตั้งห้างฯ ให้เป็นตัวแทนจากลูกค้าในต่างประเทศ หรือผู้ขายสินค้าในประเทศลูกค้าในต่างประเทศเป็นผู้จ่ายค่าดำเนินพิธีการศุลกากรรวมทั้งค่าขนส่งและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องรวมกับค่าซื้อสินค้าที่ลูกค้าได้โอนเงินเข้าบัญชีส่วนตัวของหุ้นส่วนของห้างฯ แล้วส่งต่อให้ห้างฯ เพื่อจ่ายเป็นค่าสินค้าให้แก่ผู้ขายสินค้า

๑.๒ กรณีลูกค้าชาวต่างประเทศเลือกซื้อสินค้าในประเทศไทยและจ่ายเงินค่าสินค้าให้กับผู้ขายสินค้าทันที กรณี ดังกล่าวห้างฯ จะเป็นผู้รวบรวมสินค้าจากผู้ขายสินค้าหลาย ๆ ราย เพื่อนำมาบรรจุหีบห่อและจัดทำเอกสารเพื่อดำเนินพิธีการศุลกากร ทำใบขนสินค้าขาออกและใบตราส่งในนาม

ของห้างฯ ลูกค้าจะส่งเงินค่าบริการในการดำเนินการส่งสินค้าไปต่างประเทศ โดยการโอนเงินเข้าบัญชีส่วนตัวของหุ้นส่วนของห้างฯ แล้วส่งต่อให้ห้างฯ ในการดำเนินกิจการดังกล่าว ห้างฯ มิได้นำรายรับค่าสินค้าตามใบขนสินค้าขาออกมารวมเป็นรายรับของห้างฯ โดยแสดงเฉพาะค่าบริการส่งออกเท่านั้น ส่วนการดำเนินการส่งสินค้าตามพิธีการศุลกากรห้างฯ ได้ว่าจ้างบริษัทอื่น (ชิปปิ้ง) เป็นผู้ดำเนินการ

๒. ห้างหุ้นส่วนจำกัด ค. จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อวันที่ ๑๒ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๑ ประเภทกิจการผู้ผลิตผู้ส่งออก ขายส่ง ขายปลีก ให้บริการประเภทสินค้าตัวแทนขายเครื่องเฟอร์นิเจอร์ เครื่องโลหะการรับบรรทุกของกิจการคาร์โก้ ห้างฯ ดำเนินกิจการรวบรวมสินค้าจากผู้ประกอบการหลายรายเพื่อส่งออกให้ในนามของห้างฯ ซึ่งมีวิธีการดำเนินการ เช่นเดียวกับ ๑.๑ และ ๑.๒ ห้างฯ จะนำเฉพาะค่าบริการมาเป็นรายรับในการยื่นแบบ ภ.พ.๓๐ และ ภ.ง.ด.๕๐

๓. บริษัท ธ. จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อวันที่ ๒๗ ธันวาคม ๒๕๓๗ ประเภทกิจการผู้ผลิต ผู้ส่งออกขายส่ง ขายปลีก ให้บริการประเภทสินค้าการผลิตเครื่องสังฆกรรม การขนส่งผลิตภัณฑ์ร้านขายเครื่องสังฆกรรมบริษัทฯ ขายสินค้าในประเทศและส่งออกต่างประเทศ

การส่งออกสินค้าไปต่างประเทศ มี ๓ วิธีการ ดังนี้

๓.๑ ส่งออกสินค้าในนามของบริษัทฯ

๓.๒ ส่งออกสินค้าโดยรวบรวมสินค้าจากผู้ประกอบการรายอื่นหลายรายจัดทำใบขนสินค้าขาออก Packing list Invoice และ B/L ในนามของบริษัทฯ แต่บริษัทฯ จะนำรายรับเฉพาะส่วนที่ขายสินค้าของบริษัทฯ ยื่นแบบภ.พ.๓๐ แสดงรายรับในอัตราร้อยละ ๐

๓.๓ ส่งออกสินค้าโดยนำสินค้าของบริษัทฯ ไปรวมกับสินค้าของผู้ประกอบการรายอื่นหลายรายเนื่องจากมีการซื้อสินค้าของบริษัทฯ จำนวนไม่มากนักจึงจ้างนิติบุคคลอื่นรวบรวมสินค้าที่ลูกค้าซื้อจากผู้ขายทั้งหมด เพื่อบรรจุหีบห่อและส่งออกพร้อมกันในคราวเดียว เพื่อประหยัดค่าใช้จ่ายเอกสารที่เกี่ยวข้องกับพิธีการศุลกากรเป็นชื่อของนิติบุคคลผู้รับจัดการรวบรวมสินค้าเพื่อส่งออกบริษัทฯ จะนำเฉพาะยอดรายรับที่เกิดจากการขายสินค้าของบริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.พ.๓๐ โดยแสดงรายรับใน อัตราร้อยละ ๐ กรณี ๓.๒ และ ๓.๓ บริษัทฯ นำรายได้เฉพาะการขายสินค้าของบริษัทฯ ที่ยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ มายื่นแบบแสดงเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

แนววินิจฉัย : ๑. กรณีผู้ได้รับคำสั่งซื้อสินค้าจากลูกค้าในต่างประเทศได้ส่งสินค้าออกไปให้แก่ลูกค้าในต่างประเทศโดยดำเนินการยื่นใบขนสินค้าขาออกผ่านพิธีการศุลกากรในนามของตนเอง เพื่อส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรไปต่างประเทศ ถือเป็นผู้ส่งออกได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ทั้งนี้ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๓) และ (๑๔) และมาตรา ๘๐/๑ แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีลูกค้าชาวต่างประเทศเลือกซื้อสินค้าในประเทศไทยและจ่ายเงินค่าสินค้าให้กับผู้ขายสินค้าทันทีโดยมีผู้รวบรวมสินค้าจากผู้ขายสินค้าหลาย ๆ ราย นำสินค้ามาบรรจุหีบห่อและจัดทำเอกสารดำเนินพิธีการศุลกากรทำใบขนสินค้าขาออกและใบตราส่งออกในนามของผู้รวบรวมสินค้าที่ได้รับเงินค่าบริการในการดำเนินการจัดส่งสินค้าจากลูกค้าผู้ซื้อสินค้ากรณีดังกล่าวถือว่าผู้รวบรวมสินค้าเป็นผู้ส่งออกได้รับในสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ ๐ ทั้งนี้ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๓) และ (๑๔) และมาตรา ๘๐/๑ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

๓. กรณีผู้ได้รับคำสั่งซื้อสินค้าและได้รับชำระค่าสินค้าจากลูกค้าในต่างประเทศได้ให้ผู้อื่นเป็นผู้ดำเนินการรวบรวมสินค้าและดำเนินพิธีการศุลกากรยื่นใบขนสินค้าขาออกโดยผู้รวบรวมสินค้ามิได้มีนิติสัมพันธ์กับลูกค้าในต่างประเทศแต่อย่างใดการขายสินค้าดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการส่งออกผู้รวบรวมสินค้าหรือบริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ดำเนินพิธีการศุลกากรยื่นใบขนสินค้าขาออกให้แก่ผู้ซื้อในต่างประเทศ

ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๓) และ (๑๔) และมาตรา ๘๐/๑ แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : ๗๐/๓๕๒๘๒

๒.๓.๓ กรณีการรับรู้รายได้จากการส่งออก

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๒๙๘๘

วันที่ : ๑๕ มีนาคม ๒๕๕๐

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการรับรู้รายได้

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๒ ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ

ข้อหารือ : บริษัท ม. ประกอบกิจการเป็นผู้ผลิตและส่งออกของเด็กเล่น เกมส์ และอุปกรณ์การศึกษา มีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออก บริษัทฯ ได้ซื้อวัตถุดิบในประเทศร้อยละ ๕๐ และซื้อวัตถุดิบจากต่างประเทศร้อยละ ๕๐ เพื่อใช้ในการผลิตสินค้า โดยบริษัทฯ จะผลิตสินค้าตามคำสั่งซื้อสินค้าของบริษัทในต่างประเทศ ซึ่งเป็นบริษัทในเครือ แต่บริษัทฯ จะเปลี่ยนวัตถุประสงค์จากผู้ผลิตและผู้ขายสินค้าเป็นผู้รับจ้างผลิตสินค้า ดังนั้น บริษัทฯ จึงจำหน่ายวัตถุดิบและสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ ให้แก่บริษัทในต่างประเทศ ซึ่งบริษัทในต่างประเทศจะชำระค่าสินค้าตามมูลค่าของสินค้า และให้บริษัทฯ ส่งสินค้าให้แก่บริษัทต่างประเทศทางเรือโดยผ่านพิธีการศุลกากร หรือส่งให้แก่ลูกค้าของบริษัทต่างประเทศ บริษัทฯ จึงขอทราบว่า

๑. กรณีบริษัทฯ ขายสินค้าให้แก่บริษัทในต่างประเทศ แต่ยังไม่มีการส่งมอบสินค้าเมื่อบริษัทฯ ได้รับชำระค่าสินค้า บริษัทฯ จะต้องบันทึกรายการทางบัญชีเป็นรายได้ค่าสินค้ารับล่วงหน้าจากบริษัทในต่างประเทศ ถูกต้องหรือไม่

๒. กรณีบริษัทฯ ขายวัตถุดิบและสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ และได้รับเงินค่าสินค้าล่วงหน้าจากบริษัทในต่างประเทศแล้ว แต่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังคงเป็นของบริษัทฯ เนื่องจากยังไม่มีการส่งมอบไปยังบริษัทในต่างประเทศ บริษัทฯ จะต้องรับรู้รายได้อย่างไร

๓. กรณีบริษัทฯ รับจ้างผลิตสินค้าและส่งมอบสินค้าสำเร็จรูปให้กับบริษัทในต่างประเทศ บริษัทฯ จะออกใบกำกับสินค้า โดยมีมูลค่ารวมสำหรับค่าวัตถุดิบและค่ารับจ้างผลิต เพื่อใช้สำหรับกระทำพิธีการศุลกากร แต่บริษัทฯ เรียกเก็บเงินเฉพาะค่ารับจ้างผลิต โดยจะหักเงินค่าวัตถุดิบจากค่าสินค้ารับล่วงหน้าจากบริษัทในต่างประเทศ บริษัทฯ จะบันทึกรายการทางบัญชีเฉพาะรายได้จากค่ารับจ้างผลิตถูกต้องหรือไม่

แนววินิจฉัย : การคำนวณรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทฯ นั้น บริษัทฯ จะต้องปฏิบัติดังนี้

๑. กรณีบริษัทฯ ขายสินค้าให้แก่บริษัทต่างประเทศ โดยบริษัทฯ ได้รับชำระราคาค่าสินค้าล่วงหน้า การบันทึกบัญชีของบริษัทฯ ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป

๒. กรณีบริษัทฯ ได้ขายสินค้า แต่ยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสินค้า การรับรู้รายได้ของบริษัทฯ นั้น เกิดขึ้นเมื่อออกใบขนสินค้าซึ่งถือเป็นการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ์ตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘

๓. กรณีบริษัทฯ รับจ้างผลิตสินค้าตามคำสั่งของบริษัทในต่างประเทศ โดยบริษัทผู้ว่าจ้างในต่างประเทศเป็นผู้จัดหาวัตถุดิบในการผลิต แล้วบริษัทฯ ส่งออกสินค้าที่รับจ้างผลิตให้แก่

บริษัทในต่างประเทศ บริษัทฯ จะต้องรับรู้รายได้เฉพาะค่ารับจ้างผลิต โดยใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘

เลขตู้ : ๗๐/๓๔๘๒๓

๓. รายได้จากการให้บริการในประเทศ

๓.๑ ด้านบัญชี

๓.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

(๑) บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

เกณฑ์คงค้าง กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกันกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด (ย่อหน้าที่ ๓.๓)

(๒) บทที่ ๑๘ รายได้

การวัดมูลค่า

กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ (ย่อหน้าที่ ๑๘.๓)

การรับรู้รายได้การให้บริการ

กิจการต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผลของรายการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ (ย่อหน้าที่ ๑๘.๑๔)

๑) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

๒) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

๓) กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบการเงินได้อย่างน่าเชื่อถือ

๔) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้นทุนในที่นี้หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นเพื่อทำให้รายการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์

(๓) บทที่ ๒๑ ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินบาทโดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันที (Spot Rate) ของสกุลเงินบาทกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ (ย่อหน้าที่ ๒๑.๖)

วันเกิดรายการ คือ วันที่รายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการครั้งแรกตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๗)

กิจการต้องบันทึกรายการบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินบาท โดยการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ซึ่งกิจการต้องพิจารณานำอัตราแลกเปลี่ยนที่เหมาะสมกับรายการค้ามาใช้ในการแปลงค่าดังนี้[๑๕]

๑) กรณีรายการซื้อสินค้าหรือสินทรัพย์จากต่างประเทศ ให้กู้ยืมเงินไปต่างประเทศ หรือรายการจ่ายชำระหนี้เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการต้องใช้เงินบาทไปซื้อเงินตราต่างประเทศจากธนาคารเพื่อนำไปจ่าย ดังนั้น การแปลงค่าให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารขายเงินตราต่างประเทศสกุลนั้น ๆ ในการแปลงค่า เรียกว่า “อัตราขาย” (Selling Rate)

---

[๑๕] รอบรู้เรื่อง NPAEs ความแตกต่างทางบัญชีกับภาษี (ปรับปรุง พ.ศ. ๒๕๖๔) ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร เกรียงศักดิ์ ประสงค์สุกาญจน์

๒) กรณีรายการขายสินค้าหรือสินทรัพย์ไปต่างประเทศ รับเงินกู้ยืมจากต่างประเทศ หรือรายการรับชำระหนี้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่ต้องนำไปขายให้ธนาคารเพื่อแลกกลับมาเป็นเงินบาท ดังนั้นการแปลงค่าให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารรับซื้อเงินตราต่างประเทศสกุลนั้น ๆ ในการแปลงค่าเรียกว่า “อัตราซื้อ” (Buying Rate)

การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด (ย่อหน้าที่ ๒๑.๘) กิจการต้องแยกพิจารณารายการทางการเงินออกเป็น ๒ ประเภท คือ รายการที่เป็นตัวเงิน และรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

๑) รายการที่เป็นตัวเงิน คือ สิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอน หรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๓) และกำหนดให้รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่า **โดยใช้อัตราปิด** (ย่อหน้า ๒๑.๘.๑)

ตัวอย่างเช่น เงินบำนาญและผลประโยชน์อื่นของพนักงานที่จะต้องจ่ายเป็นเงินสด ประมาณการหนี้สินที่ต้องชำระด้วยเงินสด หนี้สินตามสัญญาเช่า และเงินสดปันผลซึ่งรับรู้เป็นหนี้สิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๓)

๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน คือ การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๔) และกำหนดให้

๒.๑) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่อยู่ในรูปเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิม ให้แปลงค่า โดย**ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ** (ย่อหน้าที่ ๒๑.๘.๒) และ

๒.๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ให้แปลงค่า โดย**ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรม**นั้น (ย่อหน้าที่ ๒๑.๘.๓)

ตัวอย่างเช่น เงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าและบริการ ค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และประมาณการหนี้สินต่าง ๆ ที่ต้องชำระด้วยการส่งมอบทรัพย์สินที่ไม่เป็นตัวเงิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๔)

การรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยน

๑) รายการที่เป็นตัวเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน **ให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น** (ย่อหน้าที่ ๒๑.๑๑)

๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ผลกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินในส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของผลกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้อง**รับรู้ไว้ในส่วนของเจ้าของ** (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ด้วย (ย่อหน้าที่ ๒๑.๑๒)

๓.๑.๒ มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

(๑) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

กิจการจะรับรู้รายได้ในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่ได้ส่งมอบให้แก่ลูกค้า และกำหนดให้กิจการต้องใช้ดุลยพินิจและพิจารณาข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการพิจารณาตามหลักการในแต่ละขั้นตอน โดยมีหลักการ ๕ ขั้นตอน สำหรับการรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นกับสัญญาที่ทำกับลูกค้าประกอบด้วย

๑. <u>การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า</u> โดยสัญญาอาจอยู่ในรูปแบบที่เป็นลายลักษณ์อักษรด้วยวาจาหรือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจ

๒. <u>การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา</u> เช่น การโอนสินค้าหรือให้บริการหรืออาจเป็นชุดของสินค้าหรือบริการโดยในหนึ่งสัญญาอาจมีภาระที่ต้องปฏิบัติตั้งแต่หนึ่งภาระขึ้นไป

๓. <u>กำหนดราคาของรายการ</u> โดยต้องไม่รวมองค์ประกอบการจัดหาเงิน (ดอกเบี้ยจากการผ่อนชำระ) แต่รวมสิ่งตอบแทนที่อาจไม่ได้อยู่ในรูปตัวเงิน และต้องคำนึงถึงจำนวนเงินที่กิจการจ่ายชำระ

๔. <u>การปันส่วนราคา</u>ของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญาโดยอ้างอิงกับราคาขายแบบเอกเทศ

๕. <u>การรับรู้รายได้</u> [๑๖]

กิจการต้องรับรู้รายได้ เมื่อกิจการได้ปฏิบัติ (หรือขณะปฏิบัติ) ตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการโอนอำนาจควบคุม (Control) ในบริการนั้นไปยังลูกค้า เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ โดยจุดของการรับรู้รายได้แบ่งออกเป็น ๒ ลักษณะ คือ

๕.๑ <u>ลักษณะที่ ๑ : ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time)</u>

กิจการรับรู้รายได้จากการให้บริการ โดยอำนาจการควบคุมบริการตลอดช่วงเวลาหนึ่ง และถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

กิจการจะรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน ตัวอย่างเช่น การให้บริการรักษาความปลอดภัย การให้บริการทำความสะอาด การให้บริการขนส่งสินค้า เป็นต้น

- การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้นที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเหมือนสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น การก่อสร้างอาคารสำนักงานบนที่ดินของลูกค้า การพัฒนาโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีตามแบบที่ลูกค้าต้องการ เป็นต้น

- การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (Alternative Use) (ไม่ว่าจะโดยข้อจำกัดของสัญญาหรือลักษณะของสินทรัพย์เอง) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน (หากมีการยกเลิกสัญญา) เช่น สินค้าที่มีลักษณะเฉพาะสำหรับลูกค้ารายใดรายหนึ่ง โดยไม่สามารถเอาไปขายให้กับลูกค้ารายอื่นได้และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จจนถึงปัจจุบัน หากลูกค้ายกเลิกสัญญา เป็นต้น

หากไม่เข้าเงื่อนไขใดข้างต้น กิจการต้องรับรู้รายได้แบบ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

---

[๑๖] คู่มืออธิบายมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (เผยแพร่ ๒๑ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๒), หน้า ๑๖ - ๑๗

๕.๒ <u>ลักษณะที่ ๒ : ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)</u>

กิจการต้องจัดภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ในการระบุว่า ณ เวลาใดลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกัน และภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดสำหรับอำนาจการควบคุม นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้โดยการโอนอำนาจการควบคุมในบริการ ซึ่งรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่อไปนี้

- กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับชำระเงินสำหรับสินทรัพย์
- ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์
- กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ให้กับลูกค้า
- ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์
- ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว

(๒) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินบาทที่ใช้ในการดำเนินงาน โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันเกิดรายการ (ย่อหน้าที่ ๒๑)

วันเกิดรายการ คือ วันที่รายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการครั้งแรกตามมาตรฐานการบัญชี (ย่อหน้าที่ ๒๒)

การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด (ย่อหน้าที่ ๒๑.๘) กิจการต้องแยกพิจารณารายการทางการเงินออกเป็น ๒ ประเภท คือ รายการที่เป็นตัวเงิน และรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

๑) รายการที่เป็นตัวเงิน คือ สิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอน หรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน (ย่อหน้าที่ ๑๖) และกำหนดให้รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่า **โดยใช้อัตราปิด** (ย่อหน้า ๒๓.๑)

ตัวอย่างดังกล่าวรวมถึง เงินบำนาญและผลประโยชน์อื่นของพนักงานที่จะต้องจ่ายเป็นเงินสด ประมาณการหนี้สินที่ต้องชำระด้วยเงินสด หนี้สินตามสัญญาเช่า และเงินสดปันผลซึ่งรับรู้เป็นหนี้สิน (ย่อหน้าที่ ๑๖)

๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน คือ การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน (ย่อหน้าที่ ๑๖) และกำหนดให้

๒.๑) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่อยู่ในรูปเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิม ให้แปลงค่า โดย**ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ** (ย่อหน้า ๒๓.๒) และ

๒.๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ให้แปลงค่า โดย**ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรม**นั้น (ย่อหน้า ๒๓.๓)

ตัวอย่างดังกล่าวรวมถึง เงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าและบริการ ค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์สิทธิการใช้ และประมาณการหนี้สินต่าง ๆ ที่ต้องชำระด้วยการส่งมอบทรัพย์สินที่ไม่เป็นตัวเงิน

การรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยน

๑) รายการที่เป็นตัวเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน **ให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น** (ย่อหน้าที่ ๒๘)

๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน การรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของรายกงานที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นองค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย ในทางตรงกันข้าม เมื่อมีการรับรู้กำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรหรือขาดทุน องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรหรือขาดทุนด้วย (ย่อหน้าที่ ๓๐)

๓.๒ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา ๕๘๗ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันว่าจ้างทำของนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่า ผู้รับจ้าง ตกลงจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่า ผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำนั้น

๓.๓ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

๓.๓.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(๑) มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร

๑) การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้ “**เกณฑ์สิทธิ์**” โดย

- ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และ
- ให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายใน**รอบระยะเวลาบัญชี**นั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๒) เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ **กำไรสุทธิ**

- กำไรสุทธิ = รายได้จากกิจการ + รายได้เนื่องจากกิจการ – รายจ่าย (รายจ่ายต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน มาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี)

๓) รอบระยะเวลาบัญชี ให้มีกำหนด ๑๒ เดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่า ๑๒ เดือน ก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่ อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาตให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

(๒) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.๑/๒๕๒๘ฯ

กิจการสนามกอล์ฟหรือกิจการให้บริการตามสัญญาระยะยาว

"๓.๘ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการสนามกอล์ฟหรือกิจการให้บริการตามสัญญาระยะยาวแก่สมาชิกให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการทั้งจำนวน ไม่ว่ารายได้นั้นจะเกิดขึ้นจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว และไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินค่าสมาชิก เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าใช้จ่าย หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการ หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา แต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามสัญญา แต่ไม่เกินสิบรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการก็ได้"

(๓) มาตรา ๖๕ ทวิ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร

๑) ในกรณีโอนทรัพย์สิน (ขายสินค้า) ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาโดยไม่มีเหตุอันสมควร

๒) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

(๔) มาตรา ๗๑ ทวิ

"ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้นเพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(๑) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(๒) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(๓) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะ ที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่น

รายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

(๕) การคำนวณเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย

(๑) กรณีในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี

มาตรา ๖๕ ทวิ (๕) วรรคท้าย

เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น

(๒) กรณีเมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

มาตรา ๖๕ ทวิ (๕) เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย อย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้และคำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้ เมื่อใช้วิธีการใดในการคำนวณค่าหรือราคาดังกล่าวแล้ว ให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

(๖) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทย

(๑) การแจ้งใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทย

มาตรา ๗๖ ตรี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทยตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษาเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน จะแจ้งต่ออธิบดี เพื่อใช้เงินตราสกุลดังกล่าวในการจัดทำบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย รวมถึงการคำนวณกำไรสุทธิหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ และการคำนวณจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องเสียก็ได้

เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้แจ้งต่ออธิบดีแล้ว ให้ใช้เงินตราสกุลที่ใช้ในการดำเนินงานนั้น เพื่อการตามวรรคหนึ่งตั้งแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้แจ้ง และต้องใช้ตลอดไปจนกว่าจะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

การแจ้งตามวรรคหนึ่งและการอนุมัติตามวรรคสอง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

การประเมินเงินภาษีและการแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องชำระ ต้องชำระเพิ่มเติม หรือได้รับคืนรวมทั้งการคำนวณเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม และการปฏิบัติการอื่นใดของเจ้าพนักงานประเมินกับบริษัท

หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานให้ดำเนินการโดยใช้เงินตราสกุลที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

(๒) การคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สิน และรายการอื่น ๆ ในงบการเงินก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สกุลเงินอื่น ๆ ในงบการเงิน

มาตรา ๗๖ จัตวา เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ได้แจ้งหรือได้รับอนุมัติจากอธิบดีตามมาตรา ๗๖ ตรี แล้วในการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สิน และรายการอื่น ๆ ในงบการเงิน ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สกุลเงินอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หรือจากการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน และบรรดารายการอื่นใดรวมทั้งผลขาดทุนสุทธิตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) ที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้ที่เหลืออยู่ ณ วันนั้น ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ดังนี้

(๑) เงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สิน และรายการอื่นๆ ในงบการเงิน ให้คำนวณค่าหรือราคา ตามหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

(๒) บรรดารายการอื่นใดรวมทั้งผลขาดทุนสุทธิตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) ที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้ ให้คำนวณค่าหรือราคาตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สกุลเงินอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หรือของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนที่ได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน แล้วแต่กรณี

(๓) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา ๗๖ ตรี มิให้นำมาตรา ๖๕ ทวิ (๕) มาใช้บังคับกับการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน

มาตรา ๗๖ เบญจ มิให้นำมาตรา ๖๕ ทวิ (๕) มาใช้บังคับกับการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา ๗๖ ตรี แต่ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินดังกล่าวเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ดังนี้

(๑) การคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(ก) ใช้อัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ แต่ในกรณีมีส่วนใดที่ไม่อาจคำนวณตามอัตราดังกล่าว ให้ขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อใช้อัตราอื่นเฉพาะส่วนนั้นได้

(ข) ใช้วิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

เมื่อใช้วิธีการใดในการคำนวณค่าหรือราคาดังกล่าวแล้ว ให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

การขอและการอนุมัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

(๒) การคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น

(๔) การชำระภาษีตามมาตรา ๖๗ ทวิ และมาตรา ๖๘ และการคืนเงินภาษี

มาตรา ๗๖ ฉ การชำระภาษีตามมาตรา ๖๗ ทวิ และมาตรา ๖๘ และการคืนเงินภาษีในกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา ๗๖ ตรี ให้ใช้เงินตราไทย โดยให้คำนวณค่าตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันทำการสุดท้ายก่อนวันชำระภาษีหรือก่อนวันที่ผู้มีอำนาจอนุมัติให้คืนเงินภาษี

(๕) ผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หรือจากการคำนวณค่าของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นเงินตราไทยเพื่อชำระภาษี ไม่ให้ถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

มาตรา ๗๖ สัตต ผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หรือจากการคำนวณค่าของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นเงินตราไทยเพื่อชำระภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา ๗๖ ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

๓.๓.๒ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย [๑๗]

(๑) กรณีกิจการเป็นผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๑	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าจ้างทำของที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๗) หรือ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ๓) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่	๓.๐ ๓.๐ ๓.๐

[๑๗] ข้อ ๘ และข้อ ๑๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
			เป็นการถาวรในประเทศไทย	
๒	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าจ้างทำของที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๗) หรือ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร หักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมิน ที่จ่ายตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๘ และได้ดำเนินการนำส่งภาษีด้วยวิธีการที่กำหนดตามมาตรา ๓ ปัณรส แห่งประมวลรัษฎากร	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ๓) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย	๑.๐ ๑.๐ ๑.๐
๓	บุคคล บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล	ค่าจ้างทำของ	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมิได้มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย	๕.๐

(๒) การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา ๓ เตรส มาตรา ๕๐ มาตรา ๖๙ ทวิ และมาตรา ๖๙ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร การหักภาษีตามมาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร การหักภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา ๗๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๓/๖ แห่งประมวลรัษฎากร

(๑) อัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณ (ข้อ ๔ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๑.๑) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย ว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราขาย) หรือ

(๑.๒) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราขายถัวเฉลี่ย)

การใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการตามวรรคหนึ่ง เมื่อได้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการหนึ่งวิธีการใดแล้ว ต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนแปลงวิธีการได้ ทั้งนี้ ตามข้อ ๒ วรรคสอง ของประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘

ในกรณีที่จ่ายเงินได้พึงประเมินหรือจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งด้วยเช็ค ให้คำนวณจำนวนภาษีที่ต้องหักและนำส่งตามวันที่ที่ลงในเช็ค และให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามวรรคหนึ่ง

(๒) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตาม (๑) ในการปฏิบัติการตามลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีดังต่อไปนี้ (ข้อ ๓ ของประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๒.๑) การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา ๓ เตรส มาตรา ๕๐ มาตรา ๖๙ ทวิ และมาตรา ๖๙ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๒) การหักภาษีตามมาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๓) การหักภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ตามมาตรา ๗๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๔) การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๓/๖ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๕) กรณีอื่นที่มิได้มีบทบัญญัติของกฎหมายไว้โดยเฉพาะ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๘ เป็นต้นไป ส่วนอัตราแลกเปลี่ยนตามประกาศฉบับก่อนให้คงใช้ได้ในการคำนวณสำหรับภาษีอากรตามระยะเวลานั้น ๆ

(๒.๖) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยสองวันทำการก่อนวันนำส่งเงินภาษีสำหรับการนำส่งเงินภาษีตามมาตรา ๓ ปัณรส แห่งประมวลรัษฎากร

๓.๓.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

(๑) คำนิยาม

มาตรา ๗๗/๑ ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

(๑๐) " บริการ " หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

“(๑๐/๑) “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ

(๑๐/๒) “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” หมายความว่า ตลาด ช่องทาง หรือกระบวนการอื่นใดที่ผู้ให้บริการหลายรายใช้ในการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการ”

(๒) หลักการรายได้จากการให้บริการ

มาตรา ๗๗/๒ การกระทำดังกิจการดังต่อไปนี้ ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(๑) การขายสินค้าหรือ**การให้บริการ**โดยผู้ประกอบการ

(๒) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

การให้บริการในราชอาณาจักร ให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้น จะอยู่ในต่างประเทศ หรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร

“**การให้บริการในราชอาณาจักร**” หมายถึง

กรณีที่ ๑ การให้บริการที่**ทำในราชอาณาจักร**และได้มีการ**ใช้**บริการนั้น**ในราชอาณาจักร** เสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๗ (มาตรา ๗๗/๒)

กรณีที่ ๒ การให้บริการที่**ทำในราชอาณาจักร**และได้มีการ**ใช้**บริการนั้น**ในต่างประเทศ** เช่น บริษัทฯ ได้ขายบริการนำเที่ยวในต่างประเทศให้กับเอเย่นต์ทัวร์ฯ ในประเทศไทย ซึ่งให้บริการแก่นักท่องเที่ยวทั่วไปเพื่อนำเที่ยวในต่างประเทศ โดยผู้ให้บริการนำเที่ยวนั้นอยู่ในต่างประเทศ แต่เอเย่นต์ทัวร์ฯ ดังกล่าว ได้ติดต่อซื้อบริการนำเที่ยวจากบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว ถือเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร บริษัทฯ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๗.๐ ตามมาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร เสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๗ (ข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค ๐๗๐๒/๔๒๕๒ ลงวันที่ ๒๓ กรกฎาคม ๒๕๕๑)

กรณีที่ ๓ การให้บริการที่**ทำในต่างประเทศ** และได้มีการ**ใช้**บริการนั้น**ในราชอาณาจักร** ให้ถือว่าเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรด้วย เช่น ก ได้ทำสัญญาว่าจ้างซ่อมแซมเครื่องยนต์เก่าที่มีสภาพชำรุดทรุดโทรมโดยส่งเครื่องยนต์ไปซ่อมแซมที่ประเทศฝรั่งเศส เมื่อบริษัทฯ ดำเนินการเรียบร้อยแล้วได้ส่งกลับมาให้ ก ใช้ในประเทศไทย กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ก ผู้จ่ายเงินค่าบริการให้แก่บริษัทฯ มีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๘๓/๖(๒) แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.๓๖) เสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๗ (มาตรา ๗๗/๒ วรรคสาม)

(ข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค ๐๗๐๖/๗๐๑๕ ลงวันที่ ๒๓ กรกฎาคม ๒๕๔๗)

(๓) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของการให้บริการ

มาตรา ๗๙ ภายใต้บังคับมาตรา ๗๙/๑ ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา ๗๗/๑ (๑๙) ถ้ามี ด้วย

มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

มูลค่าของฐานภาษี**ไม่ให้รวมถึง**

(๑) ส่วนลดหรือค่าลดหย่อน ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ลดให้ในขณะขายสินค้า หรือให้บริการและได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ โดยได้แสดงให้

เห็นไว้ชัดแจ้งว่าได้มีการหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละครั้งที่ออกแล้ว ทั้งนี้ เว้นแต่ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนในการขายสินค้า หรือให้บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา ๘๖/๖ หรือมาตรา ๘๖/๗ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะไม่แสดงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าว ให้เห็นชัดแจ้งไว้ในใบกำกับภาษีอย่างย่อก็ได้

(๒) ค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(๓) ภาษีขาย

(๔) ค่าตอบแทนที่มีลักษณะ และเงื่อนไขตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(๔) การคำนวณมูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาด

มาตรา ๗๙/๓ การคำนวณมูลค่าของฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมาตรา ๗๙ ให้ถือมูลค่าของฐานภาษีเมื่อ ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้

(๑) การขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือการให้บริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๒) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีที่ผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้ หรือได้ใช้บริการ ไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น โดยมิใช่เพื่อการประกอบกิจการโดยตรงตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) (ง) หรือ (๑๐) มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือบริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๓) การขายสินค้าตามมาตรา ๗๗/๑(๘) (จ) ที่เกิดจากสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา ๘๗ (๓) หรือมาตรา ๘๗ วรรคสอง มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๔) การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ (๕) และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าอันทำให้ผู้รับโอนสินค้ามีหน้าที่ต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๑ (๒) มูลค่าของฐานภาษี ให้ถือราคาตลาดตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๕) การขายสินค้าในกรณีผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือ และหรือมีทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดในวันเลิกประกอบกิจการ

ราคาตลาดตามมาตรานี้ ให้ถือราคาเฉลี่ยของราคาตลาดที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในวันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามที่ได้มีการตรวจสอบ ราคาตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่ไม่อาจทราบราคาตลาดได้แน่นอน ให้อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศใช้เกณฑ์คำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดได้

(๕) ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point)

มาตรา ๗๘/๑ ภายใต้บังคับมาตรา ๗๘/๓ ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการให้บริการให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) การให้บริการนอกจากที่อยู่ในบังคับตาม (๒) (๓) หรือ (๔) ให้ความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย

(ก) ได้ออกใบกำกับภาษี หรือ

(ข) ได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

(๖) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา ๘๐ ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ ๑๐.๐ ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ ปัจจุบันจัดเก็บในอัตราร้อยละ ๗[๑๘]

(๗) การออกใบกำกับภาษี

ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีทุกครั้งทันทีที่เกิดความรับผิดในการเสียภาษี TAX Point (มาตรา ๘๖)

- ใบกำกับภาษีออกเป็นรายสถานประกอบการ
- ต้นฉบับใบกำกับภาษีต้องส่งมอบ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีเก็บรักษาไว้ ณ สถานประกอบการหรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่า ๕ ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบ

(๘) รายการในใบกำกับภาษี ม.๘๖/๔

รายการในใบกำกับภาษี ม.๘๖/๔ ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(๑) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(๒) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี

(๓) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(๔) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่มถ้ามี

(๕) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(๖) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดแจ้ง

(๗) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(๘) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔(๘) แห่งประมวลรัษฎากร)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๗) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร)

จัดพิมพ์เป็นภาษาไทยหรือภาษาอังกฤษก็ได้ แต่ต้องเป็นหน่วยเงินตราไทย กรณีอื่นต้องได้รับอนุมัติต้องสมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ กำหนดข้อความอื่นตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร รายละเอียดของใบกำกับภาษีไว้ ตัวอย่างเช่น

(๑) เอกสารออกเป็นชุด

(๒) สาขาที่ออกใบกำกับภาษี

---

[๑๘] พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ xxx) พ.ศ. ๒๕xx ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๐ แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราร้อยละหกจุดสาม สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี ซึ่งความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕xx ถึงวันที่ ๓๐ กันยายน พ.ศ. ๒๕xx

(๓) เลขทะเบียนรถยนต์

(๔) ระบุอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย

(๕) ขายทองรูปพรรณ

(๖) เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

(๗) สถานประกอบการของผู้ออกใบกำกับภาษี “สำนักงานใหญ่” “สาขาที่...”

(๘) สถานประกอบการของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการภาษี “สำนักงานใหญ่” “สาขาที่...”

ภาษีซื้อต้องห้ามกรณีใบกำกับภาษีมีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด มาตรา ๘๒/๕ (๒)

(๙) การจัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงานการลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒

- <u>รายงานภาษีขาย</u>

  ให้ลงรายการภายใน ๓ วันทำการ นับแต่วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น

- <u>รายงานสินค้าและวัตถุดิบ</u>

  ให้ลงรายการภายใน ๓ วันทำการ นับแต่วันที่จ่ายไป ซึ่งสินค้าหรือวัตถุดิบตามปริมาณสินค้าหรือ วัตถุดิบที่จ่ายไปจริง โดยจัดให้มีเอกสารประกอบการลงรายงานเป็นใบสำคัญจ่ายสินค้า

(๑๐) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย

๑) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการและมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ มาตรา ๘๖/๕ มาตรา ๘๖/๖ และมาตรา ๘๖/๗ แห่งประมวลรัษฎากร และผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ตกลงราคาสินค้าหรือค่าบริการเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมีข้อตกลงให้ออกใบแจ้งหนี้เป็นเงินบาทหรือชำระราคาสินค้าหรือค่าบริการเป็นเงินบาท ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องแสดงมูลค่าของสินค้าหรือของบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นหน่วยเงินตราไทยในใบกำกับภาษี โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการดังต่อไปนี้ เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ทั้งนี้ ตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘ (ข้อ ๕ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๑) อัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณ

(๑.๑) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราซื้อ) หรือ

(๑.๒) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราซื้อถัวเฉลี่ย)

การใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการตามวรรคหนึ่ง เมื่อได้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการหนึ่งวิธีการใดแล้ว ต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนแปลงวิธีการได้ ทั้งนี้ ตามข้อ ๒ วรรคสอง ของประกาศ

กระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับชำระราคาสินค้าและค่าบริการด้วยเช็ค ให้คำนวณมูลค่าของสินค้าหรือของบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นหน่วยเงินตราไทยตามวันที่ที่ลงในเช็ค และให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามวรรคหนึ่ง

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ออกใบกำกับภาษีเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศตามมาตรา ๘๖/๔ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องระบุอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากรไว้ในใบกำกับภาษีด้วย

(๒) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตาม (๑) ในการปฏิบัติการตามลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีดังต่อไปนี้ (ข้อ ๓ ของประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๒.๑) การออกใบกำกับภาษี (TAX INVOICE) สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ไม่สามารถคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๗๙/๔ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๒) กรณีอื่นที่มิได้มีบทบัญญัติของกฎหมายไว้โดยเฉพาะ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๘ เป็นต้นไป ส่วนอัตราแลกเปลี่ยนตามประกาศฉบับก่อนให้คงใช้ได้ในการคำนวณสำหรับภาษีอากรตามระยะเวลานั้น ๆ

(๒.๓) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยสองวันทำการก่อนวันนำส่งเงินภาษีสำหรับการนำส่งเงินภาษีตามมาตรา ๓ ปัณรส แห่งประมวลรัษฎากร

๒) กรณีการออกใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการดังต่อไปนี้ไม่ต้องปฏิบัติตาม **๑)** (ข้อ ๖ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๑) การออกใบกำกับภาษีกรณีการขายสินค้าโดยการส่งออก ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิใช้ใบกำกับสินค้าหรืออินวอยซ์ซึ่งผู้ส่งออกได้ออกเป็นปกติตามประเพณีทางการค้าระหว่างประเทศเป็นใบกำกับภาษี ถ้าใบกำกับสินค้าหรืออินวอยซ์ได้ออกเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ใบกำกับภาษีในกรณีดังกล่าวจึงแสดงมูลค่าของสินค้าเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศได้

(๒) การออกใบกำกับภาษีกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิใช้ใบแจ้งหนี้หรืออินวอยซ์ซึ่งได้ออกเป็นปกติตามประเพณีทางการค้าระหว่างประเทศเป็นใบกำกับภาษี ถ้าใบแจ้งหนี้หรืออินวอยซ์ได้ออกเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ใบกำกับภาษีในกรณีดังกล่าวจึงแสดงมูลค่าของสินค้าเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศได้

(๓) การออกใบกำกับภาษีสำหรับการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน ผู้ประกอบการมีสิทธิใช้แอร์เวย์บิลหรือเฮาส์แอร์เวย์บิลที่ผู้ขนส่งหรือตัวแทนรับขนส่งได้ออกเป็นปกติตามประเพณีทางการค้าระหว่างประเทศเป็นใบกำกับภาษี ถ้าแอร์เวย์บิลหรือเฮาส์แอร์เวย์บิลได้ออกเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ใบกำกับภาษีดังกล่าวจึงแสดงมูลค่าของบริการเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศได้

๓) กรณีการลงรายการในรายงานภาษีขายตามมาตรา ๘๗ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ของผู้ประกอบการจดทะเบียนตาม ๑) และ ๒) ให้ปฏิบัติดังนี้ (ข้อ ๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๑) การลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีตาม **๑)** จะต้องลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี สำหรับการคำนวณมูลค่าของสินค้าหรือของบริการในรายงานภาษีขายให้ถือมูลค่าของสินค้าหรือของบริการซึ่งได้คำนวณเป็นหน่วยเงินตราไทยตามใบกำกับภาษี

(๒) การลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีตาม **๒)** (๑) จะต้องลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ชำระอากรขาออก หรือวางหลักประกันอากรขาออก หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาออกหรือได้รับยกเว้นอากรขาออก ก็ให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร โดยให้คำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในรายงานภาษีขาย ดังต่อไปนี้

(ก) ถ้าได้รับเงินตราต่างประเทศจากการส่งออกสินค้าในขณะที่ออกใบกำกับภาษีตาม **๒)** (๑) และได้มีการขายเงินตราต่างประเทศที่ได้รับชำระนั้นเป็นเงินตราไทยในเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ให้ถือเงินตราไทยจากการขายนั้นเป็นมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้า เว้นแต่มิได้มีการขายเงินตราต่างประเทศในเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ให้ถือตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันทำการสุดท้ายของเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๙/๔ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) ถ้ายังไม่ได้รับเงินตราต่างประเทศจากการส่งออกสินค้าในขณะที่ออกใบกำกับภาษีตาม **๒)** (๑) ให้คำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตาม (ก) หรือ (ข) ในเดือนภาษีที่ลงรายงานแล้ว ให้ถือมูลค่าของสินค้าซึ่งได้คำนวณเป็นเงินตราไทยเพื่อการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้น ถ้าได้รับชำระราคาค่าสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศในเดือนภาษีอื่น หรือได้มีการขายเงินตราต่างประเทศในเดือนภาษีอื่น ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในเดือนภาษีที่ได้รับเงินตราต่างประเทศ หรือในเดือนภาษีที่มีการขายเงินตราต่างประเทศ

(๓) การลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งการให้บริการได้กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตาม **๒)** (๒) ต้องลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ออกใบแจ้งหนี้หรืออินวอยซ์ โดยให้คำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในรายงานภาษีขายตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร

(๔) การลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยานซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีตาม **๒)** (๓) ให้ดำเนินการเช่นเดียวกับการลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ส่งออกสินค้าตาม **๓)** (๒)

๔) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ (ข้อ ๘ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘) ให้คำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้านำเข้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามอัตราที่กรมศุลกากรใช้คำนวณเพื่อเรียกเก็บอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๙/๔ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

๕) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนตาม ๑) ออกใบกำกับภาษีโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร (ข้อ ๙ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘) ถือว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษีที่มีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามมาตรา ๘๖/๔ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับใบกำกับภาษีไม่มีสิทธินำไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องห้ามตามมาตรา ๘๒/๕ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

๖) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ออกใบกำกับภาษีและส่งมอบใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการไปแล้ว ต่อมาอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยได้เปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าเพิ่มขึ้นหรือลดลง ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องยกเลิกใบกำกับภาษีฉบับเดิมและออกใบกำกับภาษีฉบับใหม่ให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ (ข้อ ๑๐ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)เนื่องจากไม่ใช่กรณีการออกใบกำกับภาษีที่มีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดตามมาตรา ๘๒/๕ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร และไม่มีสิทธิออกใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ตามมาตรา ๘๖/๙ และมาตรา ๘๖/๑๐ แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราดังกล่าวไม่ใช่เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นตามมาตรา ๘๒/๙ และมาตรา ๘๒/๑๐ แห่งประมวลรัษฎากร ผลต่างระหว่างอัตราแลกเปลี่ยนถือเป็นผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนมิใช่มูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา ๗๙ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน

๓.๒.๔ อากรแสตมป์

มาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร ตราสารที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดนี้ ต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีนั้นได้จากให้บริการ

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากรแสตมป์	ผู้ที่ต้องเสียอากร	ผู้ที่ต้องขีดฆ่าแสตมป์
๔. จ้างทำของ ทุกจำนวนเงิน ๑,๐๐๐ บาท หรือเศษของ ๑,๐๐๐ บาท แห่งสินจ้างที่กำหนดไว้ **หมายเหตุ** (๑) ถ้าในเวลากระทำสัญญาจ้างทำของไม่ทราบจำนวนสินจ้างว่าเป็นราคาใด ให้ประมาณจำนวนสินจ้างตามสมควรแล้วเสียอากรตามจำนวนสินจ้างที่ประมาณนั้น (๒) ถ้ามีการรับเงินสินจ้างเป็นคราว ๆ และอากรที่เสียไว้เดิมยังไม่ครบ ให้เสียอากรเพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนที่ต้องเสียทุกครั้งในทันทีที่มีการรับเงิน (๓) เมื่อการรับจ้างทำของได้สิ้นสุดลงแล้ว และปรากฏว่าได้เสียอากรเกินไป ให้ขอคืนตามมาตรา ๑๒๒ ได้	๑ บาท	ผู้รับจ้าง	ผู้รับจ้าง

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากรแสตมป์	ผู้ที่ต้องเสียอากร	ผู้ที่ต้องขีดฆ่าแสตมป์
ยกเว้นไม่ต้องเสียอากร สัญญาที่ทำขึ้นนอกประเทศไทยและการปฏิบัติตามข้อสัญญานั้นมิได้ทำในประเทศไทย			

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ ๓๗) เรื่อง กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์อากร สำหรับตราสารบางลักษณะ (แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ ๕๔) ใช้บังคับ ๕ เมษายน พ.ศ. ๒๕๕๘ เป็นต้นไป)

ข้อ ๒ ให้กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์ตามมาตรา ๑๐๓(๓) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับตราสารแห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ท้ายหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

"(๓) จ้างทำของ ตามลักษณะแห่งตราสาร ๔. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ดังต่อไปนี้

(ก) มีสินจ้างตั้งแต่ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป หรือ

(ข) รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ว่าจ้างและมีสินจ้างตั้งแต่ ๒๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป"

๓.๓ ข้อหารือทางภาษีทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

กรณีถือว่าเป็นการให้บริการในประเทศ

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/พ./๓๖๓๒

วันที่ : ๑๘ เมษายน ๒๕๔๖

เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีการให้บริการ และการประกอบกิจการขนส่ง

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๗๗/๑ (๑๐), มาตรา ๘๑ (๑) (ณ), มาตรา ๘๖ วรรคหนึ่ง

ข้อหารือ : บริษัท น. ประกอบกิจการเป็นสถานที่ตรวจและบรรจุสินค้าเข้าคอนเทนเนอร์เพื่อการส่งออกโดยได้รับอนุญาตจากกรมศุลกากร ให้บริการตัวแทนออกของเดินพิธีการศุลกากรนำเข้า-ส่งออก เป็นคลังสินค้าให้บริการรับฝากสินค้า ให้บริการนำสินค้าเข้า-ออกจากตู้พร้อมตรวจนับ และอื่น ๆ จึงขอทราบว่า

๑. บริษัทฯ ได้ให้บริการเป็นตัวแทนออกของเดินพิธีการศุลกากรและจัดทำเอกสารและให้บริการรถหัวลาก รถพ่วง รถบรรทุก บรรทุกสินค้าหรือลากตู้สินค้าจากท่าเรือมาบริษัทฯ หรือโรงงานของลูกค้า หรือในทางกลับกันเป็นการบรรทุกสินค้าหรือลากตู้สินค้าจากบริษัทฯ หรือโรงงานของลูกค้าไปท่าเรือ บริษัทฯ จะออกใบแจ้งหนี้เป็น ๒ ฉบับ โดยแยกค่าบรรทุกสินค้าหรือค่าลากตู้สินค้าฉบับหนึ่งและใบแจ้งหนี้ค่าบริการอื่นอีกฉบับหนึ่งได้หรือไม่ หรือออกรวมเป็นใบแจ้งหนี้ฉบับเดียวเพียงแต่แสดงรายละเอียดแยกรายการการให้บริการแต่ละประเภทออกจากกันได้หรือไม่ และบริษัทฯ ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

๒. บริษัทฯ ให้บริการลากตู้เปล่าจาก สตส. ของบริษัทฯ ไปส่งที่โรงงานของลูกค้าหรือสถานที่บริการรับฝากตู้สินค้าของรัฐบาลหรือเอกชน โดยไม่ได้ให้บริการอื่นใดอีกเข้าลักษณะเป็นการขนส่งในราชอาณาจักร บริษัทฯ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มใช่หรือไม่

๓. บริษัทฯ ให้บริการบรรทุกสินค้าจากโรงงานของลูกค้ามายัง สตส. ของบริษัทฯ เพื่อฝากเก็บ และไปส่งโรงงานของลูกค้า โดยมีการคิดค่าบริการฝากเก็บด้วยบริษัทฯ ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

แนววินิจฉัย : ๑. การให้บริการเป็นตัวแทนออกของเดินพิธีการศุลกากร และจัดทำเอกสารเข้าลักษณะเป็นการให้บริการตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๓ และมาตรา ๘๒/๔ แห่งประมวลรัษฎากร

๒. การให้บริการบรรทุกสินค้าจากโรงงานของลูกค้ามายัง สตส. ของบริษัทฯ เพื่อฝากเก็บและไปส่งที่โรงงานของลูกค้า โดยเรียกเก็บค่าบริการเหมารวมค่าขนส่งและค่าบริการฝากเก็บเข้าลักษณะเป็นการให้บริการตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๓ และมาตรา ๘๒/๔ แห่งประมวลรัษฎากร

๓. การให้บริการขนส่งนอกบริเวณท่าเรือโดยให้บริการรถหัวลาก รถพ่วง รถบรรทุกเพื่อบรรทุกสินค้าหรือลากตู้สินค้าจากท่าเรือมาบริษัทฯ หรือโรงงานของลูกค้าหรือในทางกลับกันเป็นการบรรทุกสินค้าหรือลากตู้สินค้าจากบริษัทฯ หรือโรงงานของลูกค้าไปท่าเรือ เข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการขนส่งในราชอาณาจักร จึงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร

๔. การให้บริการลากตู้เปล่าจากสถานที่หนึ่งไปอีกสถานที่หนึ่ง โดยไม่ได้ให้บริการอื่นใดอีกและได้กระทำนอกบริเวณท่าเรือหรือนอกบริเวณที่ต่อเนื่องกับท่าเรือ เข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการขนส่งในราชอาณาจักร จึงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : ๖๖/๓๒๓๗๒

๔. รายได้จากการให้บริการไปต่างประเทศ

๔.๑ ด้านบัญชี

๔.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

(๑) บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

เกณฑ์คงค้าง กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกันกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด (ย่อหน้าที่ ๓.๓)

(๒) บทที่ ๑๘ รายได้

การวัดมูลค่า

กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ (ย่อหน้าที่ ๑๘.๓)

การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า

กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้ (ย่อหน้าที่ ๑๘.๖)

๑) กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว

๒) กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำหรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม

๓) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

๔) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

๕) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

(๓) บทที่ ๒๑ ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินบาทโดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันที (Spot Rate) ของสกุลเงินบาทกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ (ย่อหน้าที่ ๒๑.๖)

วันเกิดรายการ คือ วันที่รายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการครั้งแรกตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๗)

กิจการต้องบันทึกรายการบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินบาท โดยการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ซึ่งกิจการต้องพิจารณานำอัตราแลกเปลี่ยนที่เหมาะสมกับรายการค้ามาใช้ในการแปลงค่าดังนี้[๑๙]

๑) กรณีรายการซื้อสินค้าหรือสินทรัพย์จากต่างประเทศ ให้กู้ยืมเงินไปต่างประเทศ หรือรายการจ่ายชำระหนี้เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการต้องใช้เงินบาทไปซื้อเงินตราต่างประเทศจากธนาคารเพื่อ

[๑๙] รอบรู้เรื่อง NPAEs ความแตกต่างทางบัญชีกับภาษี (ปรับปรุง พ.ศ. ๒๕๖๔) ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร เกรียงศักดิ์ ประสงค์สุกาญจน์

นำไปจ่าย ดังนั้น การแปลงค่าให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารขายเงินตราต่างประเทศสกุลนั้น ๆ ในการแปลงค่า เรียกว่า “อัตราขาย” (Selling Rate)

๒) กรณีรายการขายสินค้าหรือสินทรัพย์ไปต่างประเทศ รับเงินกู้ยืมจากต่างประเทศ หรือรายการรับชำระหนี้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่ต้องนำไปขายให้ธนาคารเพื่อแลกกลับมาเป็นเงินบาท ดังนั้นการแปลงค่าให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารรับซื้อเงินตราต่างประเทศสกุลนั้น ๆ ในการแปลงค่าเรียกว่า “อัตราซื้อ” (Buying Rate)

การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด (ย่อหน้าที่ ๒๑.๘) กิจการต้องแยกพิจารณารายการทางการเงินออกเป็น ๒ ประเภท คือ รายการที่เป็นตัวเงิน และรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

๑) รายการที่เป็นตัวเงิน คือ สิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอน หรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๓) และกำหนดให้รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่า **โดยใช้อัตราปิด** (ย่อหน้า ๒๑.๘.๑)

ตัวอย่างเช่น เงินบำนาญและผลประโยชน์อื่นของพนักงานที่จะต้องจ่ายเป็นเงินสด ประมาณการหนี้สินที่ต้องชำระด้วยเงินสด หนี้สินตามสัญญาเช่า และเงินสดปันผลซึ่งรับรู้เป็นหนี้สิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๓)

๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน คือ การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๔) และกำหนดให้

๒.๑) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่อยู่ในรูปเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิม ให้แปลงค่า โดย**ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ** (ย่อหน้าที่ ๒๑.๘.๒) และ

๒.๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ให้แปลงค่า โดย**ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรม**นั้น (ย่อหน้าที่ ๒๑.๘.๓)

ตัวอย่างเช่น เงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าและบริการ ค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และประมาณการหนี้สินต่าง ๆ ที่ต้องชำระด้วยการส่งมอบทรัพย์สินที่ไม่เป็นตัวเงิน (ย่อหน้าที่ ๒๑.๔)

การรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยน

๑) รายการที่เป็นตัวเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน **ให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น** (ย่อหน้าที่ ๒๑.๑๑)

๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ผลกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินในส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของผลกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้อง**รับรู้ไว้ในส่วนของเจ้าของ** (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ด้วย (ย่อหน้าที่ ๒๑.๑๒)

๔.๑.๒ มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

(๑) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า [๒๐]

กิจการจะรับรู้รายได้ในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่ได้ส่งมอบให้แก่ลูกค้า และกำหนดให้กิจการต้องใช้ดุลยพินิจและพิจารณาข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการพิจารณาตามหลักการในแต่ละขั้นตอน โดยมีหลักการ ๕ ขั้นตอน สำหรับการรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นกับสัญญาที่ทำกับลูกค้าประกอบด้วย

๑. <u>การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า</u> โดยสัญญาอาจอยู่ในรูปแบบที่เป็นลายลักษณ์อักษรด้วยวาจาหรือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจ

๒. <u>การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา</u> เช่น การโอนสินค้าหรือให้บริการหรืออาจเป็นชุดของสินค้าหรือบริการโดยในหนึ่งสัญญาอาจมีภาระที่ต้องปฏิบัติตั้งแต่หนึ่งภาระขึ้นไป

๓. <u>กำหนดราคาของรายการ</u> โดยต้องไม่รวมองค์ประกอบการจัดหาเงิน (ดอกเบี้ยจากการผ่อนชำระ) แต่รวมสิ่งตอบแทนที่อาจไม่ได้อยู่ในรูปตัวเงิน และต้องคำนึงถึงจำนวนเงินที่กิจการจ่ายชำระ

๔. <u>การปันส่วนราคา</u>ของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญาโดยอ้างอิงกับราคาขายแบบเอกเทศ

๕. <u>การรับรู้รายได้</u>

กิจการต้องรับรู้รายได้ เมื่อกิจการได้ปฏิบัติ (หรือขณะปฏิบัติ) ตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการโอนอำนาจควบคุม (Control) ในสินค้าหรือบริการนั้นไปยังลูกค้า เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ โดยจุดของการรับรู้รายได้แบ่งออกเป็น ๒ ลักษณะ คือ

๕.๑ <u>ลักษณะที่ ๑ : ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time)</u>

กิจการรับรู้รายได้จากการให้บริการ โดยอำนาจการควบคุมบริการตลอดช่วงเวลาหนึ่ง และถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

กิจการจะรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน ตัวอย่างเช่น การให้บริการรักษาความปลอดภัย การให้บริการทำความสะอาด การให้บริการขนส่งสินค้า เป็นต้น

- การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้นที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเหมือนสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น การก่อสร้างอาคารสำนักงานบนที่ดินของลูกค้า การพัฒนาโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีตามแบบที่ลูกค้าต้องการ เป็นต้น

- การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (Alternative Use) (ไม่ว่าจะโดยข้อจำกัดของสัญญาหรือลักษณะของสินทรัพย์เอง) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน (หากมีการยกเลิกสัญญา) เช่น สินค้าที่มีลักษณะเฉพาะสำหรับลูกค้ารายใดรายหนึ่ง โดยไม่สามารถเอาไปขายให้กับลูกค้ารายอื่นได้และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จจนถึงปัจจุบัน หากลูกค้ายกเลิกสัญญา เป็นต้น

---

[๒๐] คู่มืออธิบายมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (เผยแพร่ ๒๑ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๒), หน้า ๑๖

หากไม่เข้าเงื่อนไขใดข้างต้น กิจการต้องรับรู้รายได้แบบ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

๕.๒ <u>ลักษณะที่ ๒ : ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)</u>

กิจการต้องจัดภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ในการระบุว่า ณ เวลาใดลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกัน และภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดสำหรับอำนาจการควบคุม นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้โดยการโอนอำนาจการควบคุมในบริการ ซึ่งรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่อไปนี้

- กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับชำระเงินสำหรับสินทรัพย์
- ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์
- กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ให้กับลูกค้า
- ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์
- ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว

(๒) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินบาทที่ใช้ในการดำเนินงาน โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันเกิดรายการ (ย่อหน้าที่ ๒๑)

วันเกิดรายการ คือ วันที่รายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการครั้งแรกตามมาตรฐานการบัญชี (ย่อหน้าที่ ๒๒)

การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด (ย่อหน้าที่ ๒๑.๘) กิจการต้องแยกพิจารณารายการทางการเงินออกเป็น ๒ ประเภท คือ รายการที่เป็นตัวเงิน และรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

๑) รายการที่เป็นตัวเงิน คือ สิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอน หรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน (ย่อหน้าที่ ๑๖) และกำหนดให้รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่า **โดยใช้อัตราปิด** (ย่อหน้า ๒๓.๑)

ตัวอย่างดังกล่าวรวมถึง เงินบำนาญและผลประโยชน์อื่นของพนักงานที่จะต้องจ่ายเป็นเงินสด ประมาณการหนี้สินที่ต้องชำระด้วยเงินสด หนี้สินตามสัญญาเช่า และเงินสดปันผลซึ่งรับรู้เป็นหนี้สิน (ย่อหน้าที่ ๑๖)

๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน คือ การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน (ย่อหน้าที่ ๑๖) และกำหนดให้

๒.๑) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่อยู่ในรูปเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิม ให้แปลงค่า โดย**ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ** (ย่อหน้า ๒๓.๒) และ

๒.๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ให้แปลงค่า โดย**ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรม**นั้น (ย่อหน้า ๒๓.๓)

ตัวอย่างดังกล่าวรวมถึง เงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าและบริการ ค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์สิทธิการใช้ และประมาณการหนี้สินต่าง ๆ ที่ต้องชำระด้วยการส่งมอบทรัพย์สินที่ไม่เป็นตัวเงิน

การรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยน

๑) รายการที่เป็นตัวเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน **ให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น** (ย่อหน้าที่ ๒๘)

๒) รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน การรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของรายกงานที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นองค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย ในทางตรงกันข้าม เมื่อมีการรับรู้กำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรหรือขาดทุน องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรหรือขาดทุนด้วย (ย่อหน้าที่ ๓๐)

๔.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

๔.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(๑) มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร

๑) การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้ “**เกณฑ์สิทธิ์**” โดย

- ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และ

- ให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายใน**รอบระยะเวลาบัญชี**นั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๒) เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ **กำไรสุทธิ**

- กำไรสุทธิ = รายได้จากกิจการ + รายได้เนื่องจากกิจการ – รายจ่าย (รายจ่ายต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน มาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี)

๓) รอบระยะเวลาบัญชี ให้มีกำหนด ๑๒ เดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่า ๑๒ เดือน ก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่ อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาตให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

(๒) มาตรา ๖๕ ทวิ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร

๑) ในกรณีโอนทรัพย์สิน (ขายสินค้า) ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาโดยไม่มีเหตุอันสมควร

๒) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

(๓) มาตรา ๗๑ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

"ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้นเพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(๑) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(๒) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(๓) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะ ที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด"

(๔) การคำนวณเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย

(๑) กรณีในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี

มาตรา ๖๕ ทวิ (๕) วรรคท้าย

เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น

(๒) กรณีเมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

มาตรา ๖๕ ทวิ (๕) เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย อย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณ

ไว้และคำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้ เมื่อใช้วิธีการใดในการคำนวณค่าหรือราคาดังกล่าวแล้ว ให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

(๕) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทย

(๑) การแจ้งใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทย

มาตรา ๗๖ ตรี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทยตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษาเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน จะแจ้งต่ออธิบดี เพื่อใช้เงินตราสกุลดังกล่าวในการจัดทำบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย รวมถึงการคำนวณกำไรสุทธิหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ และการคำนวณจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องเสียก็ได้

เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้แจ้งต่ออธิบดีแล้ว ให้ใช้เงินตราสกุลที่ใช้ในการดำเนินงานนั้น เพื่อการตามวรรคหนึ่งตั้งแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้แจ้ง และต้องใช้ตลอดไปจนกว่าจะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

การแจ้งตามวรรคหนึ่งและการอนุมัติตามวรรคสอง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

การประเมินเงินภาษีและการแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องชำระ ต้องชำระเพิ่มเติม หรือได้รับคืนรวมทั้งการคำนวณเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม และการปฏิบัติการอื่นใดของเจ้าพนักงานประเมินกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานให้ดำเนินการโดยใช้เงินตราสกุลที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

(๒) การคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สิน และรายการอื่น ๆ ในงบการเงินก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สกุลเงินอื่น ๆ ในงบการเงิน

มาตรา ๗๖ จัตวา เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ได้แจ้งหรือได้รับอนุมัติจากอธิบดีตามมาตรา ๗๖ ตรี แล้วในการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สิน และรายการอื่น ๆ ในงบการเงิน ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สกุลเงินอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานหรือจากการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน และบรรดารายการอื่นใดรวมทั้งผลขาดทุนสุทธิตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) ที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้ที่เหลืออยู่ ณ วันนั้น ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ดังนี้

(๑) เงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สิน และรายการอื่นๆ ในงบการเงิน ให้คำนวณค่าหรือราคา ตามหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

(๒) บรรดารายการอื่นใดรวมทั้งผลขาดทุนสุทธิตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) ที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้ ให้คำนวณค่าหรือราคาตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคาร

พาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สกุลเงินอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หรือของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนที่ได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน แล้วแต่กรณี

(๓) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา ๗๖ ตรี มิให้นำมาตรา ๖๕ ทวิ (๕) มาใช้บังคับกับการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน

มาตรา ๗๖ เบญจ มิให้นำมาตรา ๖๕ ทวิ (๕) มาใช้บังคับกับการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา ๗๖ ตรี แต่ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินดังกล่าวเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ดังนี้

(๑) การคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(ก) ใช้อัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ แต่ในกรณีมีส่วนใดที่ไม่อาจคำนวณตามอัตราดังกล่าว ให้ขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อใช้อัตราอื่นเฉพาะส่วนนั้นได้

(ข) ใช้วิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

เมื่อใช้วิธีการใดในการคำนวณค่าหรือราคาดังกล่าวแล้ว ให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

การขอและการอนุมัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

(๒) การคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น

(๔) การชำระภาษีตามมาตรา ๖๗ ทวิ และมาตรา ๖๘ และการคืนเงินภาษี

มาตรา ๗๖ ฉ การชำระภาษีตามมาตรา ๖๗ ทวิ และมาตรา ๖๘ และการคืนเงินภาษีในกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา ๗๖ ตรี ให้ใช้เงินตราไทย โดยให้คำนวณค่าตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันทำการสุดท้ายก่อนวันชำระภาษีหรือก่อนวันที่ผู้มีอำนาจอนุมัติให้คืนเงินภาษี

(๕) ผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หรือจากการคำนวณค่าของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นเงินตราไทยเพื่อชำระภาษี ไม่ให้ถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

มาตรา ๗๖ สัตต ผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หรือจากการคำนวณค่าของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นเงินตราไทยเพื่อชำระภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา ๗๖ ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

๔.๒.๒ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา ๓ เตรส มาตรา ๕๐ มาตรา ๖๙ ทวิ และมาตรา ๖๙ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร การหักภาษีตามมาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร การหักภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา ๗๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๓/๖ แห่งประมวลรัษฎากร

(๑) อัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณ (ข้อ ๔ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๑.๑) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย ว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราขาย) หรือ

(๑.๒) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราขายถัวเฉลี่ย)

การใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการตามวรรคหนึ่ง เมื่อได้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการหนึ่งวิธีการใดแล้ว ต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนแปลงวิธีการได้ ทั้งนี้ ตามข้อ ๒ วรรคสอง ของประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘

ในกรณีที่จ่ายเงินได้พึงประเมินหรือจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งด้วยเช็ค ให้คำนวณจำนวนภาษีที่ต้องหักและนำส่งตามวันที่ที่ลงในเช็ค และให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามวรรคหนึ่ง

(๒) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตาม (๑) ในการปฏิบัติการตามลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีดังต่อไปนี้ (ข้อ ๓ ของประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๒.๑) การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา ๓ เตรส มาตรา ๕๐ มาตรา ๖๙ ทวิ และมาตรา ๖๙ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๒) การหักภาษีตามมาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๓) การหักภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ตามมาตรา ๗๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๔) การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๓/๖ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๕) กรณีอื่นที่มิได้มีบทบัญญัติของกฎหมายไว้โดยเฉพาะ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๘ เป็นต้นไป ส่วนอัตราแลกเปลี่ยนตามประกาศฉบับก่อนให้คงใช้ได้ในการคำนวณสำหรับภาษีอากรตามระยะเวลานั้น ๆ

(๒.๖) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยสองวันทำการก่อนวันนำส่งเงินภาษี สำหรับการนำส่งเงินภาษีตามมาตรา ๓ ปัณรส แห่งประมวลรัษฎากร

๔.๒.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

(๑) คำนิยาม

มาตรา ๗๗/๑ ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

(๑๐) " บริการ " หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(๒) หลักการรายได้การให้บริการไปต่างประเทศ

มาตรา ๗๗/๒ การกระทำดังกิจการดังต่อไปนี้ ในราชอาณาจักร (มาตรา ๒) ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(๑) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(๒) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร

(๓) การคำนวณมูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาด

มาตรา ๗๙/๓ การคำนวณมูลค่าของฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมาตรา ๗๙ ให้ถือมูลค่าของฐานภาษีเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้

(๑) การขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือการให้บริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๒) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีที่ผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้ หรือได้ใช้บริการ ไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น โดยมิใช่เพื่อการประกอบกิจการโดยตรงตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) (ง) หรือ (๑๐) มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือบริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๓) การขายสินค้าตามมาตรา ๗๗/๑(๘) (จ) ที่เกิดจากสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา ๘๗ (๓) หรือมาตรา ๘๗ วรรคสอง มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๔) การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ (๕) และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าอันทำให้ผู้รับโอนสินค้ามีหน้าที่ต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๑ (๒) มูลค่าของฐานภาษี ให้ถือราคาตลาดตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๕) การขายสินค้าในกรณีผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือ และหรือมีทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดในวันเลิกประกอบกิจการ

ราคาตลาดตามมาตรานี้ ให้ถือราคาเฉลี่ยของราคาตลาดที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในวันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามที่ได้มีการตรวจสอบ ราคาตาม

หลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่ไม่อาจทราบราคาตลาดได้แน่นอน ให้อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศใช้เกณฑ์คำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดได้

(๔) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา ๘๐/๑ ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ ๐ ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

"...

(๒) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศให้รวมถึง การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร เพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย"

(๕) หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการพิจารณารายได้จากการให้บริการไปต่างประเทศ

(ข้อ ๒ ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๑๐๕) เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา ๘๐/๑(๒) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๑๒ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๔๓) ดังนี้

"ข้อ ๒ กำหนดให้การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ เป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา ๘๐/๑(๒) แห่งประมวลรัษฎากร

(๑) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้น ในต่างประเทศ

กรณีการให้บริการตามวรรคหนึ่งซึ่งมีการใช้บริการบางส่วนในราชอาณาจักรด้วย ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ เฉพาะส่วนที่ได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ

การให้บริการตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า แต่ไม่รวมถึงการให้บริการจัดนำเที่ยวในต่างประเทศ

(๒) การให้บริการต่อเรือเดินทะเล การให้บริการซ่อมแซมอากาศยานหรือเรือเดินทะเลที่กระทำในราชอาณาจักร โดยผู้รับบริการต้องเป็นผู้ประกอบกิจการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้รับบริการดังกล่าวจะเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

ผู้รับบริการตามวรรคหนึ่ง ต้องประกอบกิจการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ ดังต่อไปนี้

(ก) ให้บริการรับขนคนโดยสารหรือรับขนสินค้าระหว่างประเทศ โดยไม่ผ่านประเทศไทย

(ข) ให้บริการรับขนคนโดยสารหรือรับขนสินค้าระหว่างประเทศ โดยผ่านประเทศไทยด้วย

(ค) ให้บริการรับขนคนโดยสารหรือรับขนสินค้าระหว่างประเทศ และมีการรับขนคนโดยสารหรือรับขนสินค้าภายในประเทศไทยด้วย

(๓) การให้บริการรับประกันวินาศภัยตามกฎหมายว่าด้วยการประกันวินาศภัย โดยผู้ประกอบการจดทะเบียน สำหรับทรัพย์สินในต่างประเทศ หรือสำหรับสินค้าที่ได้ส่งออกนอกราชอาณาจักร

(๔) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอากรเพื่อส่งออกและการให้บริการที่กระทำในเขตปลอดอากรเพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียน

การให้บริการตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า การให้บริการที่กระทำต่อตัวสินค้าและมีการส่งออกสินค้านั้นหรือการให้บริการที่ก่อให้เกิดสินค้าที่มีรูปร่างเพื่อผู้รับบริการในเขตปลอดอากรนำไปใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออก เช่น การรับจ้างแกะสลักบานประตู การรับจ้างทำน้ำยาเคลือบประตู หรือการให้บริการรับจ้างทำส่วนประกอบ อุปกรณ์ เพื่อผู้รับบริการในเขตปลอดอากรนำไปใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออก”

(๖) หลักฐานแสดงรายได้การให้บริการไปต่างประเทศ (ข้อ ๓ ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๑๐๕) เรื่องกำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา ๘๐/๑ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๑๒ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๔๓)

“ข้อ ๓ การประกอบกิจการตามข้อ ๒ ต้องแสดงหลักฐานแสดงการชำระราคาค่าบริการตามใบแจ้งหนี้ (Invoice) ในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน เช่น

- หลักฐานการเปิด L/C (Letter of Credit)
- หลักฐานการจัดทำ T/T (Telex Transfer) หรือ T/P (Term of Payment)
- เอกสารใบเสร็จรับเงิน
- หลักฐานการรับชำระเงินตาม L/C (Letter of Credit) หรือ Bank Statement เอกสารที่ระบุว่านำเงินเข้าบัญชีธนาคารโดยใช้สมุดคู่ฝาก
- เอกสารการโอนเงินเข้าบัญชีธนาคารโดยไม่มีสมุดคู่ฝาก
- หลักฐานการรับชำระเงินตามบัตรเครดิต การใช้ E-money หรือ E-cash

เว้นแต่ กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนก็ไม่จำต้องมีหลักฐานแสดงการชำระราคาค่าบริการ”

(๗) การจัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงานการลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒

• <u>รายงานภาษีขาย</u>

ให้ลงรายการภายใน ๓ วันทำการ นับแต่วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น

หมายเหตุ : กิจการให้บริการ ไม่ต้องจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

(๘) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย

๑) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการและมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ มาตรา ๘๖/๕ มาตรา ๘๖/๖ และมาตรา ๘๖/๗ แห่งประมวลรัษฎากร และผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ตกลงราคาสินค้าหรือค่าบริการเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมีข้อตกลงให้ออกใบแจ้งหนี้เป็นเงินบาทหรือชำระราคาสินค้าหรือค่าบริการเป็นเงินบาท ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องแสดงมูลค่าของสินค้าหรือของบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นหน่วยเงินตราไทยในใบกำกับภาษี โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการดังต่อไปนี้ เป็นอัตราแลกเปลี่ยน

ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ทั้งนี้ ตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘ (ข้อ ๕ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๑) อัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณ

(๑.๑) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราซื้อ) หรือ

(๑.๒) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราซื้อถัวเฉลี่ย)

การใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการตามวรรคหนึ่ง เมื่อได้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการหนึ่งวิธีการใดแล้ว ต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนแปลงวิธีการได้ ทั้งนี้ ตามข้อ ๒ วรรคสอง ของประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับชำระราคาสินค้าและค่าบริการด้วยเช็ค ให้คำนวณมูลค่าของสินค้าหรือของบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นหน่วยเงินตราไทยตามวันที่ที่ลงในเช็ค และให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามวรรคหนึ่ง

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ออกใบกำกับภาษีเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศตามมาตรา ๘๖/๔ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องระบุอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากรไว้ในใบกำกับภาษีด้วย

(๒) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตาม (๑) ในการปฏิบัติการตามลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีดังต่อไปนี้ (ข้อ ๓ ของประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ ๘ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๒.๑) การออกใบกำกับภาษี (TAX INVOICE) สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ไม่สามารถคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๗๙/๔ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒.๒) กรณีอื่นที่มิได้มีบทบัญญัติของกฎหมายไว้โดยเฉพาะ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๘ เป็นต้นไป ส่วนอัตราแลกเปลี่ยนตามประกาศฉบับก่อนให้คงใช้ได้ในการคำนวณสำหรับภาษีอากรตามระยะเวลานั้น ๆ

(๒.๓) ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยสองวันทำการก่อนวันนำส่งเงินภาษีสำหรับการนำส่งเงินภาษีตามมาตรา ๓ ปัณรส แห่งประมวลรัษฎากร

๒) กรณีการออกใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการดังต่อไปนี้ไม่ต้องปฏิบัติตาม **๑)** (ข้อ ๖ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๑) การออกใบกำกับภาษีกรณีการขายสินค้าโดยการส่งออก ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิใช้ใบกำกับสินค้าหรืออินวอยซ์ซึ่งผู้ส่งออกได้ออกเป็นปกติตามประเพณีทางการค้าระหว่างประเทศเป็นใบกำกับภาษี ถ้าใบกำกับสินค้าหรืออินวอยซ์ได้ออกเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ใบกำกับภาษีในกรณีดังกล่าวจึงแสดงมูลค่าของสินค้าเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศได้

(๒) การออกใบกำกับภาษีกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิใช้ใบแจ้งหนี้หรืออินวอยซ์ซึ่งได้ออกเป็นปกติตามประเพณีทางการค้าระหว่างประเทศเป็นใบกำกับภาษี ถ้าใบแจ้งหนี้หรืออินวอยซ์ได้ออกเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ใบกำกับภาษีในกรณีดังกล่าวจึงแสดงมูลค่าของสินค้าเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศได้

(๓) การออกใบกำกับภาษีสำหรับการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน ผู้ประกอบการมีสิทธิใช้แอร์เวย์บิลหรือเฮาส์แอร์เวย์บิลที่ผู้ขนส่งหรือตัวแทนรับขนส่งได้ออกเป็นปกติตามประเพณีทางการค้าระหว่างประเทศเป็นใบกำกับภาษี ถ้าแอร์เวย์บิลหรือเฮาส์แอร์เวย์บิลได้ออกเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ใบกำกับภาษีดังกล่าวจึงแสดงมูลค่าของบริการเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศได้

๓) กรณีการลงรายการในรายงานภาษีขายตามมาตรา ๘๗ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ของผู้ประกอบการจดทะเบียนตาม ๑) และ ๒) ให้ปฏิบัติดังนี้ (ข้อ ๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)

(๑) การลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีตาม **๑)** จะต้องลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี สำหรับการคำนวณมูลค่าของสินค้าหรือของบริการในรายงานภาษีขายให้ถือมูลค่าของสินค้าหรือของบริการซึ่งได้คำนวณเป็นหน่วยเงินตราไทยตามใบกำกับภาษี

(๒) การลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีตาม **๒)** (๑) จะต้องลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ชำระอากรขาออก หรือวางหลักประกันอากรขาออก หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาออกหรือได้รับยกเว้นอากรขาออก ก็ให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร โดยให้คำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในรายงานภาษีขาย ดังต่อไปนี้

(ก) ถ้าได้รับเงินตราต่างประเทศจากการส่งออกสินค้าในขณะที่ออกใบกำกับภาษีตาม **๒)** (๑) และได้มีการขายเงินตราต่างประเทศที่ได้รับชำระนั้นเป็นเงินตราไทยในเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ให้ถือเงินตราไทยจากการขายนั้นเป็นมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้า เว้นแต่มิได้มีการขายเงินตราต่างประเทศในเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ให้ถือตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันทำการสุดท้ายของเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๙/๔ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) ถ้ายังไม่ได้รับเงินตราต่างประเทศจากการส่งออกสินค้าในขณะที่ออกใบกำกับภาษีตาม **๒)** (๑) ให้คำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตาม (ก) หรือ (ข) ในเดือนภาษีที่ลงรายงานแล้ว ให้ถือมูลค่าของสินค้าซึ่งได้คำนวณเป็นเงินตราไทยเพื่อการยื่นแบบ

แสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้น ถ้าได้รับชำระราคาค่าสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศในเดือนภาษีอื่น หรือได้มีการขายเงินตราต่างประเทศในเดือนภาษีอื่น ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในเดือนภาษีที่ได้รับเงินตราต่างประเทศ หรือในเดือนภาษีที่มีการขายเงินตราต่างประเทศ

(๓) การลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งการให้บริการได้กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตาม **๒)** (๒) ต้องลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ออกใบแจ้งหนี้หรืออินวอยซ์ โดยให้คำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในรายงานภาษีขายตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร

(๔) การลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยานซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีตาม **๒)** (๓) ให้ดำเนินการเช่นเดียวกับการลงรายการในรายงานภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ส่งออกสินค้าตาม **๓)** (๒)

๔) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ (ข้อ ๘ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘) ให้คำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้านำเข้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามอัตราที่กรมศุลกากรใช้คำนวณเพื่อเรียกเก็บอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๙/๔ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

๕) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนตาม ๑) ออกใบกำกับภาษีโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา ๙ แห่งประมวลรัษฎากร (ข้อ ๙ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘) ถือว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษีที่มีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามมาตรา ๘๖/๔ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับใบกำกับภาษีไม่มีสิทธินำไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องห้ามตามมาตรา ๘๒/๕ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

๖) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ออกใบกำกับภาษีและส่งมอบใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการไปแล้ว ต่อมาอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยได้เปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าเพิ่มขึ้นหรือลดลง ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องยกเลิกใบกำกับภาษีฉบับเดิมและออกใบกำกับภาษีฉบับใหม่ให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ (ข้อ ๑๐ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๘)เนื่องจากไม่ใช่กรณีการออกใบกำกับภาษีที่มีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดตามมาตรา ๘๒/๕ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร และไม่มีสิทธิออกใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ตามมาตรา ๘๖/๙ และมาตรา ๘๖/๑๐ แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราดังกล่าวไม่ใช่เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นตามมาตรา ๘๒/๙ และมาตรา ๘๒/๑๐ แห่งประมวลรัษฎากร ผลต่างระหว่างอัตราแลกเปลี่ยนถือเป็นผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนมิใช่มูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา ๗๙ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน

๔.๒.๓ อากรแสตมป์

มาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร

ตราสารที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดนี้ ต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีนั้นได้จากการให้บริการ

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากรแสตมป์	ผู้ที่ต้องเสียอากร	ผู้ที่ต้องขีดฆ่าแสตมป์
๔. จ้างทำของ ทุกจำนวนเงิน ๑,๐๐๐ บาท หรือเศษของ ๑,๐๐๐ บาท แห่งสินจ้างที่กำหนดไว้ **หมายเหตุ** (๑) ถ้าในเวลากระทำสัญญาจ้างทำของไม่ทราบจำนวนสินจ้างว่าเป็นราคาใด ให้ประมาณจำนวนสินจ้างตามสมควรแล้วเสียอากรตามจำนวนสินจ้างที่ประมาณนั้น (๒) ถ้ามีการรับเงินสินจ้างเป็นคราว ๆ และอากรที่เสียไว้เดิมยังไม่ครบ ให้เสียอากรเพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนที่ต้องเสียทุกครั้งในทันทีที่มีการรับเงิน (๓) เมื่อการรับจ้างทำของได้สิ้นสุดลงแล้ว และปรากฏว่าได้เสียอากรเกินไป ให้ขอคืนตามมาตรา ๑๒๒ ได้ **ยกเว้นไม่ต้องเสียอากร** สัญญาที่ทำขึ้นนอกประเทศไทยและการปฏิบัติตามข้อสัญญานั้นมิได้ทำในประเทศไทย	๑ บาท	ผู้รับจ้าง	ผู้รับจ้าง

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ ๓๗) เรื่อง กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์อากร สำหรับตราสารบางลักษณะ (แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ ๕๔) ใช้บังคับ ๕ เมษายน พ.ศ. ๒๕๕๘ เป็นต้นไป)

ข้อ ๒ ให้กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์ตามมาตรา ๑๐๓ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับตราสารแห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ท้ายหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

"(๓) จ้างทำของ ตามลักษณะแห่งตราสาร ๔. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ดังต่อไปนี้

(ก) มีสินจ้างตั้งแต่ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป หรือ

(ข) รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ว่าจ้างและมีสินจ้างตั้งแต่ ๒๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป"

๔.๓ ข้อหารือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

๔.๓.๑ กรณีที่ไม่ต้องรับรู้เป็นรายได้จากการให้บริการไปต่างประเทศ

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/๕๑๙๙

วันที่ : ๒๔ กรกฎาคม ๒๕๕๗

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และอากรแสตมป์ กรณีการจ่ายค่าบริการให้กับบริษัทต่างประเทศ

ข้อกฎหมาย : การจ่ายค่าบริการให้กับบริษัทต่างประเทศ

ข้อหารือ : ๑. จำหน่าย นำเข้าส่งออก กรดอะมิโนสำหรับเภสัชกรรม เอพีไอ เครื่องสำอาง เคมีภัณฑ์อาหาร ผลิตภัณฑ์อาหาร วัตถุเจือปนอาหาร ผลิตภัณฑ์อาหารทางการแพทย์ อาหารเสริม อาหารสัตว์ และวัตถุเจือปนอาหารสัตว์

๒. เมื่อวันที่ ๒๑ พฤษภาคม ๒๕๕๖ บริษัทฯ ได้ทำสัญญาให้บริการ กับบริษัท ("ก." หรือ ผู้ให้บริการ) จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายญี่ปุ่น โดยสัญญาให้บริการกำหนดว่า ผู้ให้บริการเป็นผู้ประสานงานในการจัดซื้อ ตรวจสอบการออกแบบ และควบคุมคุณภาพการผลิตถังบรรจุสารเคมี จำนวน ๒๙ ใบ และเครื่องกวน จำนวน ๑๙ เครื่อง กับบริษัทผู้ผลิตในประเทศจีน (รายละเอียดปรากฏในเอกสารแนบท้ายสัญญาให้บริการ) บริษัทฯ ตกลงจะชำระค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการเป็นงวด ๆ ตามที่กำหนดในสัญญาให้บริการ จำนวนทั้งสิ้น ๑๔,๐๐๐,๐๐๐ เยนไม่รวมภาษี

๓. บริษัทฯ จึงขอทราบว่า

๓.๑ การให้บริการดังกล่าวไม่อยู่ในนิยามความหมายของคำว่า "ค่าสิทธิ" ตามเงื่อนไขของข้อ ๑๒ แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้จึงไม่มีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายนั้น ตามมาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร แม้ว่าจะถือเป็นกำไรจากธุรกิจซึ่งผู้ให้บริการจะต้องนำมาเป็นรายได้ของผู้ให้บริการตามประมวลรัษฎากร ก็ไม่อาจบังคับได้ เนื่องจากผู้ให้บริการไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ใช่หรือไม่

๓.๒ เมื่อบริษัทฯ ชำระค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการ บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๓/๖ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ใช่หรือไม่

๓.๓ เนื่องจากสัญญาให้บริการดังกล่าวจัดทำขึ้นที่ประเทศญี่ปุ่น และการให้บริการตามสัญญาก็กระทำนอกราชอาณาจักร บริษัทฯ จึงได้รับยกเว้นไม่มีหน้าที่ต้องชำระอากรแสตมป์ตามข้อ ๔ แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ใช่หรือไม่

แนววินิจฉัย : ๑. ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณี ก. ให้บริการเป็นผู้ประสานงานในการจัดซื้อ ตรวจสอบการออกแบบ และควบคุมคุณภาพการผลิตถังบรรจุสารเคมี จำนวน ๒๙ ใบ และเครื่องกวน จำนวน ๑๙ เครื่อง กับบริษัทผู้ผลิตในประเทศจีน แทนบริษัทฯ เพื่อให้ได้อุปกรณ์ตามที่บริษัทฯ ต้องการตามรายละเอียดแนบท้ายสัญญาให้บริการ ลงวันที่ ๒๑ พฤษภาคม ๒๕๕๖ หากการให้บริการตามสัญญาดังกล่าวไม่มีการให้แผนผัง สูตร หรือกรรมวิธีลับใด ๆ หรือสิทธิในการใช้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือทางวิทยาศาสตร์ เงินได้จากการให้บริการดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนจากการรับทำงานให้ ถือเป็นกำไรจากธุรกิจ ตามข้อ ๗ แห่งอนุสัญญาฯ ประกอบกับมาตรา ๓ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่๑๘) พ.ศ. ๒๕๐๕ ดังนั้น หาก ก. ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินค่าบริการดังกล่าว จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามมาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด

๒. ภาษีมูลค่าเพิ่ม การให้บริการที่ ก. ได้กระทำให้แก่บริษัทฯ คือ เป็นผู้ประสานงานในการจัดซื้อ ตรวจสอบการออกแบบ และควบคุมคุณภาพการผลิตถังบรรจุสารเคมี จำนวน ๒๙ ใบ และเครื่องกวน จำนวน ๑๙ เครื่อง กับบริษัทผู้ผลิตในประเทศจีน แทนบริษัทฯ เพื่อให้ได้อุปกรณ์ที่บริษัทฯ ต้องการเข้าลักษณะเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และมิได้มีการนำผลของบริการมาใช้ในราชอาณาจักร จึงเป็นการให้บริการของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร โดยไม่มีการใช้บริการนั้นใน

ราชอาณาจักร เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินค่าบริการ จึงไม่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๓/๖ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด

๓. อากรแสตมป์ บริษัทฯ ได้ทำสัญญาให้บริการ กับ ก. ที่ประเทศญี่ปุ่น เพื่อให้ ก.เป็นผู้ประสานงานในการจัดซื้อ ตรวจสอบการออกแบบ และควบคุมคุณภาพการผลิตถังบรรจุสารเคมี จำนวน ๒๙ ใบ และเครื่องกวน จำนวน ๑๙ เครื่อง กับบริษัทผู้ผลิตในประเทศจีน แทนบริษัทฯ เพื่อให้ได้อุปกรณ์ที่บริษัทฯ ต้องการ เข้าลักษณะเป็นสัญญารับจ้างทำของ แต่เนื่องจากสัญญา และการดำเนินการตามสัญญามิได้กระทำในประเทศไทย สัญญารับจ้างทำของดังกล่าว จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียอากรแสตมป์ตามลักษณะแห่งตราสาร ๔. จ้างทำของ ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ แต่อย่างใด

เลขตู้ : ๗๗/๓๙๑๗๘

๔.๓.๒ กรณีที่ต้องรับรู้เป็นรายได้จากการให้บริการไปต่างประเทศ

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/พ./๓๒๖๗

วันที่ : ๑๗ เมษายน ๒๕๕๖

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๘๑/๑(๒) มาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๘๐ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ : บริษัทฯ หารือเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามมาตรา ๘๐/๑ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ว่า บริษัทฯ ได้ทำสัญญาให้บริการผู้ว่าจ้างต่างประเทศซึ่งเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ประเทศเนเธอร์แลนด์ โดยบริษัทฯ ได้ให้บริการแก่ผู้ว่าจ้างต่างประเทศ ดังนี้

๑. การให้ความช่วยเหลือในการพัฒนาวัสดุ (Material Development Services)

๒. การให้บริการประเมินและควบคุมการผลิตวัสดุ (Material Supply Planning Services)

๓. การให้บริการให้ความช่วยเหลือในการพัฒนาตัวสินค้า (Product Development Services)

๔. การให้บริการให้ความช่วยเหลือในการตรวจสอบคุณภาพการผลิตตัวสินค้า (Production Services)

๕. การให้บริการให้ความช่วยเหลือในการขนส่งสินค้า (Logistic Services)

๖. การให้บริการให้ความช่วยเหลือในการกำหนดต้นทุนการผลิตสินค้า (Costing Services)

๗. การให้บริการตรวจสอบและติดตามการปฏิบัติงานด้านความรับผิดชอบต่อสังคมหรือคุณสมบัติของผู้ผลิตสินค้าก่อนเป็นคู่ค้ากับผู้ว่าจ้างต่างประเทศ (SMP Services)

๘. การให้บริการตรวจสอบคุณภาพสินค้าที่ผลิตตามคำสั่งผู้ว่าจ้างต่างประเทศ (Quality Engineering Division Services)

บริษัทฯ พิจารณาแล้วเห็นว่า การพิจารณาว่าการให้บริการใดได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๑/๑ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องพิจารณาเป็นรายกิจการหรือรายธุรกรรมบริการแยกออกจากกันไม่ว่าการให้บริการดังกล่าวจะอยู่ภายใต้สัญญาเดียวกันหรือไม่ และไม่ต้องพิจารณาธุรกรรมที่ผู้ว่าจ้างต่างประเทศจะกระทำต่อบุคคลภายนอก และบริษัทฯ เห็นว่าบริการตามข้อ ๑ ข้อ ๓ และข้อ ๖ เป็นบริการที่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๐ ส่วนบริการตามข้อ ๒ ข้อ ๔ ข้อ ๕

ข้อ ๗ และข้อ ๘ เป็นบริการที่ไม่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๐ บริษัทฯ จึงขอหารือว่าความเห็นของบริษัทฯ ถูกต้องหรือไม่ อย่างไร

แนววินิจฉัย : ๑. ในกรณีที่สัญญาให้บริการแยกส่วนของค่าบริการสำหรับการให้บริการที่ได้ใช้บริการในต่างประเทศกับส่วนที่ได้ใช้บริการในประเทศไทย โดยบริษัทฯ ออกใบแจ้งหนี้เรียกเก็บค่าบริการแยกตามประเภทที่กำหนดในสัญญานั้น เฉพาะส่วนของค่าบริการสำหรับการให้บริการที่ได้มีการใช้บริการในต่างประเทศที่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๒ (๑) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๑๐๕)ฯ ลงวันที่ ๑๒ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๔๓ อย่างไรก็ตาม หากสัญญาการให้บริการระหว่างบริษัทฯ กับผู้ว่าจ้างต่างประเทศ ไม่ได้แยกส่วนของบริการที่ได้มีการใช้บริการในต่างประเทศ บริษัทฯ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๗.๐ ตามมาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๘๐ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับค่าตอบแทนจากการให้บริการดังกล่าวทั้งหมด ทั้งนี้ไม่ว่าการให้บริการนั้นจะเป็นการให้บริการตามสัญญาเดียวกันหรือไม่

๒. การให้บริการที่ได้รับสิทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ดังนั้น หากธุรกรรมระหว่างผู้ว่าจ้างต่างประเทศกับลูกค้าของผู้ว่าจ้างต่างประเทศเป็นผลของการให้บริการในราชอาณาจักรโดยบริษัทฯ ก็ต้องพิจารณาธุรกรรมดังกล่าวด้วย

๓. ค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการแก่ผู้ว่าจ้างในต่างประเทศตามสัญญาดังกล่าว อาจพิจารณาได้ดังนี้

๓.๑ การให้บริการเป็นผู้จัดหาโรงงานหรือผู้ผลิตวัสดุในประเทศไทย (Material Development Services) ตามข้อ ๑. การให้บริการให้ความช่วยเหลือในการพัฒนาตัวสินค้า (Product Development Services) ตามข้อ ๓. และการให้บริการตรวจสอบและติดตามการปฏิบัติงานด้านความรับผิดชอบต่อสังคมหรือคุณสมบัติของผู้ผลิตสินค้าก่อนเป็นคู่ค้ากับผู้ว่าจ้างต่างประเทศ (SMP Services) ตามข้อ ๗. เป็นการให้บริการข้อ มูลเพื่อให้ผู้ว่าจ้างต่างประเทศหรือลูกค้าของผู้ว่าจ้างต่างประเทศตัดสินใจว่าจะจ้างโรงงานหรือผู้ผลิตในประเทศไทยหรือไม่ เข้าลักษณะเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ตามมาตรา ๗๗/๒(๑) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นบริษัทฯ จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๗.๐ ตามมาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๘๐ แห่งประมวลรัษฎากร

๓.๒ การเป็นผู้ดูแล ให้ความช่วยเหลือและประสานงานกับโรงงานหรือผู้ผลิตวัสดุ (Material Supply Planning Services) ตามข้อ ๒. และการให้บริการให้ความช่วยเหลือในการตรวจสอบคุณภาพการผลิตตัวสินค้า (Production Services) ตามข้อ ๔. เป็นการให้บริการตรวจสอบและแก้ไขปัญหาร่วมกับโรงงานในประเทศไทย เข้าลักษณะเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ตามมาตรา ๗๗/๒(๑) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นบริษัทฯ จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๗.๐ ตามมาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๘๐ แห่งประมวลรัษฎากร ความเห็นของบริษัทฯ ถูกต้องแล้ว

๓.๓ การให้บริการให้ความช่วยเหลือในการขนส่งสินค้าผลิตเสร็จออกนอกประเทศ (Logistic Services) ตามข้อ ๕. เข้าลักษณะเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร โดยให้หมายถึงบริการที่ทำในราชอาณาจักรโดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร บริษัทฯ จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๗.๐ ตามมาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๘๐ แห่งประมวลรัษฎากร ความเห็นของบริษัทฯ ถูกต้องแล้ว

๓.๔ การให้บริการให้ความช่วยเหลือในการกำหนดต้นทุนการผลิตสินค้า (Costing Services) ตามข้อ ๖. เป็นการรวบรวมและประมวลผลข้อมูลเพื่อการกำหนดต้นทุนการผลิตสินค้า

เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการควบคุมหรือเจรจาต่อรองค่าจ้างในการผลิตสินค้ากับโรงงานหรือผู้ผลิตสินค้าในประเทศไทยและต่างประเทศ หากสัญญาระหว่างบริษัทฯ และผู้ว่าจ้างต่างประเทศไม่ได้แยกค่าตอบแทนสำหรับข้อมูลที่ใช้ในการควบคุมหรือเจรจาต่อรองค่าจ้างในการผลิตสินค้ากับโรงงานหรือผู้ผลิตสินค้าในต่างประเทศซึ่งเข้าลักษณะเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ออกจากข้อมูลที่ใช้ในการควบคุมหรือเจรจาต่อรองค่าจ้างในการผลิตสินค้ากับโรงงานหรือผู้ผลิตสินค้าในประเทศไทย บริษัทฯ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๗.๐ ตามมาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๘๐ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับค่าตอบแทนจากการให้บริการดังกล่าวทั้งหมด

๓.๕ การให้บริการตรวจสอบคุณภาพสินค้าที่ผลิตตามคำสั่งผู้ว่าจ้างต่างประเทศ (Quality Engineering Division Services) ซึ่งบริษัทฯ ทำการอบรมให้แก่โรงงานหรือผู้ผลิตสินค้าภายในประเทศ ตามข้อ ๘. เข้าลักษณะเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ตามมาตรา ๗๗/๒ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นบริษัทฯ จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๗.๐ ตามมาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๘๐ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับค่าตอบแทนจากการให้บริการดังกล่าว ความเห็นของบริษัทฯ ถูกต้องแล้ว

เลขตู้ : ๗๖/๓๘๕๖๑

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/๒๘๙๗
วันที่ : ๓ มีนาคม ๒๕๕๘
เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการในต่างประเทศ
ข้อกฎหมาย : มาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๘๐ แห่งประมวลรัษฎากร
ข้อหารือ : กรณีการให้บริการในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการในต่างประเทศ

สรุปข้อเท็จจริงได้ว่า บริษัทฯ ประกอบธุรกิจให้บริการด้านวิศวกรรมเดินเครื่องบำรุงรักษาโรงไฟฟ้ารวมถึงการให้บริการฝึกอบรมประเภทต่าง ๆ ให้แก่โรงไฟฟ้าและโรงงานอุตสาหกรรมอื่น ๆ บริษัทฯ ได้ทำสัญญาฝึกอบรมพนักงานกับบริษัท อ. ในประเทศไทย ซึ่งได้ทำสัญญากับบริษัท S. ตั้งอยู่ในประเทศซูดาน ดำเนินกิจการเกี่ยวกับระบบส่งไฟฟ้าและเป็นหน่วยงานของรัฐบาลซูดาน ให้บริษัทฯ ดำเนินการฝึกอบรมทางด้านเทคนิควิศวกรรมไฟฟ้าทั้งภาคทฤษฎีและปฏิบัติ แก่พนักงานของ S. ซึ่งปฏิบัติงานประจำในประเทศซูดานโดยพนักงานได้นำทักษะและความรู้ไปปฏิบัติงานในประเทศซูดาน การให้บริการฝึกอบรม แต่ละหลักสูตรมีระยะเวลาประมาณ ๒๐ วัน บางส่วนฝึกอบรมในประเทศซูดาน แต่โดยส่วนใหญ่ฝึกอบรมในประเทศไทย บริษัทฯ รับเงินค่าบริการทั้งหมดจาก บจ. อ. และสามารถแยกรายรับการให้บริการในประเทศและต่างประเทศได้บริษัทฯ หารือดังนี้

๑. กรณีที่บริษัทฯ ทำสัญญากับบริษัทลูกค้าในประเทศไทย เพื่อให้บริการแก่บริษัทต่างประเทศ โดยการให้บริการนั้นเกิดขึ้นในประเทศไทย แต่ผลงานของการบริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด จะเข้าลักษณะเป็นการให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการต่างประเทศ และได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด ที่จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๒ (๑) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๑๐๕) เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามมาตรา ๘๐/๑ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

ลงวันที่ ๑๒ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๔๓ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๑๘๑)ฯ ลงวันที่ ๒๙ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๕๔ หรือไม่

๒. หากการให้บริการตามสัญญาดังกล่าว บริษัทฯ ได้ให้บริการในต่างประเทศโดยไม่ได้ให้บริการอื่นใดในประเทศไทย ถือเป็นการบริการที่กระทำนอกประเทศ ไม่เข้าลักษณะเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ตามมาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

๓. หากการให้บริการตามสัญญาดังกล่าว บริษัทฯ ได้ให้บริการในประเทศบางส่วนและในต่างประเทศบางส่วน โดยผลของการให้บริการไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมดจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างไร

แนววินิจฉัย : บริษัทฯ ได้ทำสัญญาฝึกอบรมพนักงานกับ บริษัท อ. ในประเทศไทย ซึ่งได้ทำสัญญากับ S. อยู่ในประเทศซูดาน บริษัทฯ ให้บริการฝึกอบรมทางด้านเทคนิควิศวกรรมไฟฟ้าทั้งภาคทฤษฎีและปฏิบัติให้แก่พนักงานของ S. ซึ่งปฏิบัติงานประจำในประเทศซูดาน โดยพนักงานได้นำทักษะและความรู้ไปปฏิบัติงานในประเทศซูดานการให้บริการฝึกอบรมแต่ละหลักสูตร มีระยะเวลาประมาณ ๒๐ วัน การฝึกอบรมบางส่วนฝึกในประเทศซูดาน แต่โดยส่วนใหญ่ฝึกอบรมในประเทศไทย บริษัทฯ รับเงินค่าบริการทั้งหมดจาก บจ. อ. และสามารถแยกรายรับการให้บริการในประเทศและต่างประเทศได้ ข้อเท็จจริงดังกล่าวแยกพิจารณา ดังนี้

๑. กรณีบริษัทฯ ได้ให้บริการฝึกอบรมแก่พนักงาน S. ในประเทศไทย เข้าลักษณะเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร มิใช่การให้บริการให้กับผู้ประกอบการในต่างประเทศ จึงไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๑๐๕)ฯ ลงวันที่ ๑๒ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๔๓ ดังนั้น บริษัทฯ จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๗.๐ ตามมาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๘๐ แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีบริษัทฯ ให้บริการฝึกอบรมแก่พนักงาน S. ในประเทศซูดาน โดยได้ดำเนินการส่งเจ้าหน้าที่ผู้ฝึกสอนและอุปกรณ์การฝึกอบรมไปยังประเทศซูดาน เข้าลักษณะเป็นการให้บริการนอกราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นนอกราชอาณาจักร การให้บริการดังกล่าวไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : ๗๘/๓๙๕๕๕

๕. รายได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน

๕.๑ ด้านบัญชี

๕.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

(๑) บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

เกณฑ์คงค้าง กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกันกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด (ย่อหน้าที่ ๓.๓)

(๒) บทที่ ๑๔ สัญญาเช่า

ความหมายของสัญญาเช่า

สัญญาเช่า หมายถึง สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์สำหรับช่วงเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทน ซึ่งได้รับชำระในงวดเดียวหรือหลายงวด (ย่อหน้าที่ ๑๔.๑)

ประเภทของสัญญาเช่า

๑) สัญญาเช่าเงินทุน[๒๑] หมายถึง สัญญาเช่าที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยง และผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่ (ย่อหน้าที่ ๑๔.๒)

๒) สัญญาเช่าดำเนินงาน หมายถึง สัญญาเช่าที่มิใช่สัญญาเช่าเงินทุน (ย่อหน้าที่ ๑๔.๓)

เกณฑ์การพิจารณาว่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน

กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้เป็น**สัญญาเช่าเงินทุน** หากสัญญานั้นทำให้เกิดสถานการณ์ดังต่อไปนี้อย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์ (ย่อหน้าที่ ๑๔.๒๓)

๑) สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า

๒) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ผู้เช่ามีสิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกมีผลบังคับใช้ไม่เกินร้อยละ ๕ ของมูลค่ายุติธรรมโดยประมาณของสินทรัพย์ถือได้ว่าเป็นราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมมาก (สิทธิที่จะเลือกซื้อทรัพย์สิน ≤ ๕% ของ FV)

๓) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า อายุสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์อ้างอิง แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ (ระยะเวลาของสัญญาเช่า ≥ ๘๐%)

๔) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีจำนวนเงินเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง (มูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า ≥ ๙๐%)

หากไม่เข้าเกณฑ์ข้อใดข้อหนึ่งตามที่ระบุ ให้ถือเป็น**สัญญาเช่าดำเนินงาน**

[๒๑] แก้ไขเพิ่มเติมถ้อยคำ “สัญญาเช่าการเงิน” เป็น “สัญญาเช่าเงินทุน” ตาม TFRS for NPAEs (ปี ๒๕๖๕) ย่อหน้าที่ ๑๔.๒

๕.๑.๒ มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๖ สัญญาเช่า

๑) ผู้ให้เช่าต้องจัดประเภทสัญญาเช่าแต่ละสัญญา ดังนี้

๑.๑ <u>สัญญาเช่าเงินทุน</u> สัญญาเช่าที่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของต้องพิจารณาถึง<u>เนื้อหาของ</u>รายการมากกว่ารูปแบบตามสัญญา การจัดประเภทเป็น**สัญญาเช่าเงินทุน** (สถานการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกัน) (ย่อหน้าที่ ๖๒)

ตัวอย่างของสถานการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันดังต่อไปนี้โดยปกติอาจะทำให้สัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน (ย่อหน้าที่ ๖๓ ถึง ๖๔)

๑) สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า

๒) ผู้เช่ามีสิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกซื้อนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อย่างมากเพียงพอที่จะทำให้ เกิดความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น

๓) อายุสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์อ้างอิง แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์

๔) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีจำนวนเงินเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง

๕) สินทรัพย์อ้างอิงมีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นโดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

ข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันดังต่อไปนี้โดยปกติอาจะทำให้สัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน

๑) หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ ผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น

๒) ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิงที่เหลืออยู่ (ตัวอย่างเช่น ในรูปแบบของการให้ส่วนลดค่าเช่าแก่ผู้เช่าเท่ากับจำนวนเงินส่วนใหญ่ที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์อ้างอิงที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า) และ

๓) ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่ต่ำกว่าค่าเช่าของตลาดอย่างมาก

๑.๒ <u>สัญญาเช่าดำเนินงาน</u> สัญญาเช่า<u>ที่ไม่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมด</u>ของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ จัดประเภทเป็น**สัญญาเช่าดำเนินงาน** (ย่อหน้าที่ ๖๒)

๒) การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

๒.๑ <u>สัญญาเช่าเงินทุน</u> (ย่อหน้าที่ ๖๗ ถึง ๖๙)

๑) ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ถือภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนในงบแสดงฐานะการเงินและแสดงเป็นลูกหนี้ ด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

๒) ผู้ให้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเพื่อวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ในกรณีที่เป็นการเช่าช่วง หากอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าช่วงไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ

ผู้ให้เช่าช่วงอาจใช้อัตราคิดลดที่ใช้สำหรับสัญญาเช่าหลัก (ปรับปรุงด้วยต้นทุนทางตรงเริ่มแรกใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าช่วง) ในการวัดมูลค่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าช่วง

๓) ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่ไม่ได้เกิดขึ้นโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายให้รวมในการวัดมูลค่าเริ่มแรกของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าและลดจำนวนเงินของรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยให้ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกรวมอยู่ในเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าโดยอัตโนมัติ จึงไม่จำเป็นต้องบวกต้นทุนดังกล่าวต่างหาก

๒.๒ <u>สัญญาเช่าดำเนินงาน</u> (ย่อหน้าที่ ๘๑ ถึง ๘๖)

๑) ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นรายได้โดยใช้วิธีเส้นตรงหรือเกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด ผู้ให้เช่าต้องใช้เกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด หากเกณฑ์นั้นสะท้อนได้ดีกว่ารูปแบบที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์อ้างอิง

๒) ผู้ให้เช่าต้องรับรู้ต้นทุนซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นเนื่องจากได้รับรายได้จากสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย

๓) ผู้ให้เช่าต้องรวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรกที่เกิดขึ้นจากการได้มาซึ่งสัญญาเช่าดำเนินงานรวมในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อ้างอิงและรับรู้ต้นทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าโดยใช้เกณฑ์เดียวกันกับรายได้จากสัญญาเช่า

๔) ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายไม่รับรู้กำไรจากการขายในการเข้าทำสัญญาเช่าดำเนินงานเนื่องจากรายการดังกล่าวไม่เทียบเท่าการขาย

๓) กิจการต้องถือปฏิบัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสัญญาเช่าทั้งหมด รวมถึงสัญญาเช่า สินทรัพย์สิทธิการใช้ในสัญญาเช่าช่วง <u>ยกเว้นรายการต่อไปนี้</u>

๑) สัญญาเช่าเพื่อการสำรวจหรือการใช้แร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติและทรัพยากรที่ไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ซึ่งคล้ายคลึงกัน

๒) สัญญาเช่าสินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้เช่าถือครองภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๑ เรื่อง เกษตรกรรม

๓) ข้อตกลงสัมปทานบริการภายใต้ขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ

๔) ใบอนุญาตของทรัพย์สินทางปัญญาที่ออกโดยผู้ให้เช่าภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า และ

๕) สิทธิที่ถือครองโดยผู้เช่าภายใต้ข้อตกลงในการให้ใช้สิทธิภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๓๘ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สำหรับรายการต่าง ๆ เช่น ภาพยนตร์ วิดีทัศน์ละคร ต้นฉบับงานเขียน สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์

ผู้เช่าอาจ (แต่ไม่ได้บังคับ) นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับสัญญาเช่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกเหนือจากที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ ๕)

๕.๒ ประมวลแพ่งและพาณิชย์

มาตรา ๕๓๗ อันว่าเช่าทรัพย์สินนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้เช่า ตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้เช่า ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่ง ชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด และผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น

๕.๓ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

๕.๓.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

การให้เช่าทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สินจะได้รับค่าเช่าหรือประโยชน์อื่นจากการให้เช่า (ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๕) (ก) แบ่งออกเป็นประเภทสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์) ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดย “รับรู้มูลค่าทั้งหมดจากการให้บริการตามเกณฑ์สิทธิ์” (มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร)

(๑) มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร

๑) การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้ “**เกณฑ์สิทธิ์**” โดย

- ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และ

- ให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายใน**รอบระยะเวลาบัญชี**นั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๒) เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ **กำไรสุทธิ**

- กำไรสุทธิ = รายได้จากกิจการ + รายได้เนื่องจากกิจการ – รายจ่าย (รายจ่ายต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน มาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี)

๓) รอบระยะเวลาบัญชี ให้มีกำหนด ๑๒ เดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่า ๑๒ เดือน ก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่ อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาตให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

(๒) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ ข้อ ๓.๔

“๓.๔ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ ๒ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำรายได้ค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สิน หรือตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป....”

(๓) มาตรา ๖๕ ทวิ (๔)

๑) ในกรณีโอนทรัพย์สิน (ขายสินค้า) ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาโดยไม่มีเหตุอันสมควร

๒) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

(๔) มาตรา ๗๑ ทวิ

“ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึง

ได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้นเพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(๑) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(๒) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(๓) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะ ที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

๕.๓.๒ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย[๒๒] (กรณีกิจการเป็นผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย)

๑) กรณีไม่ถือเป็นการส่งมอบแบบครอบครองพื้นที่

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๑	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) เฉพาะที่เป็นการจ่ายเงินได้จากการให้บริการอื่น ๆ	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ๓) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมี	๓.๐ ๓.๐ ๓.๐

[๒๒] ข้อ ๘ และข้อ ๑๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
			สำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย	
๒	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) เฉพาะที่เป็นการจ่ายเงินได้จากการให้บริการอื่น ๆ หักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมิน ที่จ่ายตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๘ และได้ดำเนินการนำส่งภาษีด้วยวิธีการที่กำหนดตามมาตรา ๓ ปัณรส แห่งประมวลรัษฎากร	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ๓) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย	๑.๐ ๑.๐ ๑.๐

๒) กรณีถือเป็นการส่งมอบแบบครอบครองพื้นที่

๒.๑) ค่าเช่า หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ค่าเช่าตามสัญญาให้เช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๑	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าเช่าหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ตามมาตรา ๔๐ (๕) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่รวมถึงค่าแห่งอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ๓) มูลนิธิหรือสมาคม แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตาม	๕.๐ ๕.๐ ๑๐.๐

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
			มาตรา ๔๗ (๗) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร	
๒	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าเช่าหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ตามมาตรา ๔๐ (๕) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่รวมถึงค่าแห่งอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย	๑.๐ ๑.๐

๒) ค่าเช่าเรือตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมพาณิชย์นาวี

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าเช่าเรือตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมพาณิชย์นาวีที่ใช้ในการขนส่งระหว่างประเทศ	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย	๑.๐ ๑.๐

๕.๓.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีให้เช่าอสังหาริมทรัพย์

"มาตรา ๘๑ ให้**ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม**สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(๑) การขายสินค้าที่มิใช่การส่งออก หรือการให้บริการ ดังต่อไปนี้

(ต) การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์"

การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์[๒๓] ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า การให้บริการซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้เช่าตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้เช่า ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ ชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด และผู้เช่าตกลงจะจ่ายค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยผู้ให้เช่าต้องส่งมอบการครอบครองพื้นที่อสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า

ภาษีซื้อที่เกิดจากการให้บริการตามวรรคหนึ่ง ได้แก่ ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์เพื่อให้เช่า ถือเป็นต้นทุนทางตรงของอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่า ผู้ประกอบการไม่มีสิทธินำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

[๒๓] ข้อ ๑ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๙๐/๒๕๔๒ เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา ๘๑(๑)(ต) การโอนสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) และ (๙) และการให้บริการตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๔๒

ตัวอย่าง

(๑) บริษัท ก.จำกัด ให้บริษัท ข. จำกัด เช่าอาคาร กำหนดระยะเวลาเช่า ๕ ปี ต่อมา บริษัท ข. นำอาคารดังกล่าวไปให้บริษัท ค.จำกัด เช่าช่วง โดยได้รับความยินยอมจากบริษัท ก. บริษัท ข. ยังต้องชำระค่าเช่าให้แก่บริษัท ก. ผู้ให้เช่าตามสัญญาเดิม และเรียกเก็บค่าเช่าจากบริษัท ค. ผู้เช่าช่วง กรณีดังกล่าว บริษัท ก.ให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์แก่บริษัท ข. และบริษัท ข.ให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์แก่บริษัท ค. ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร

(๒) บริษัท ก.จำกัด ทำสัญญาเช่าที่ดินกับบริษัท ข.จำกัด กำหนดระยะเวลาเช่า ๒๐ ปี บริษัท ก. ได้ก่อสร้างอาคารลงบนที่ดินเพื่อนำไปให้บุคคลอื่นเช่า โดยมีข้อกำหนดว่าผู้เช่าต้องทำสัญญาเช่าอาคารกับบริษัท ก. โดยผู้เช่าจะจ่ายชำระค่าเช่าเป็นรายเดือน และยังต้องจ่ายเงินช่วยค่าก่อสร้างอาคารให้แก่บริษัท ก. ด้วย แต่เมื่อครบกำหนดสัญญาเช่าที่ดิน ๒๐ ปี แล้ว อาคารนั้นจะตกเป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้าของที่ดิน กรณีดังกล่าวถือว่า บริษัท ก. ให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์แก่ผู้เช่า ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท ก.ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายได้ค่าเช่าอาคาร และเงินช่วยค่าก่อสร้างซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าอาคาร

๕.๓.๔ ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีให้เช่าสังหาริมทรัพย์

(๑) คำนิยามของ “บริการ” ในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา ๗๗/๑ ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

(๑๐) " บริการ " หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใดๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

มาตรา ๗๗/๒ การกระทำการให้บริการโดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร (มาตรา ๒) ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

การให้บริการในราชอาณาจักร ให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้น จะอยู่ในต่างประเทศ หรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร

(๒) หลักการรายได้จากการให้<u>เช่าสังหาริมทรัพย์</u>

มาตรา ๗๗/๒ (๑) การกระทำ**การให้บริการ** โดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร (มาตรา ๒) ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(๓) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา ๗๙ ภายใต้บังคับมาตรา ๗๙/๑ ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา ๗๗/๑ (๑๙) ถ้ามี ด้วย

มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินมูลค่าของฐานภาษีไม่ให้รวมถึง

(๑) ส่วนลดหรือค่าลดหย่อน ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ลดให้ในขณะขายสินค้าหรือให้บริการ และได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ โดยได้แสดงให้เห็นไว้ชัดแจ้งว่าได้มีการหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละครั้งที่ออกแล้ว ทั้งนี้ เว้นแต่ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนในการขายสินค้า หรือให้บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา ๘๖/๖ หรือมาตรา ๘๖/๗ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะไม่แสดงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าว ให้เห็นชัดแจ้งไว้ในใบกำกับภาษีอย่างย่อก็ได้

(๒) ค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(๓) ภาษีขาย

(๔) ค่าตอบแทนที่มีลักษณะ และเงื่อนไขตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ประกาศอธิบดีฯ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ ๔๐)

(๔) ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point)

มาตรา ๗๘/๑ ภายใต้บังคับมาตรา ๗๘/๓ ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการให้บริการให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) การให้บริการนอกจากที่อยู่ในบังคับตาม (๒) (๓) หรือ (๔) ให้ความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย

(ก) ได้ออกใบกำกับภาษี หรือ

(ข) ได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

(๕) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา ๘๐ ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ ๑๐.๐ ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ ปัจจุบันจัดเก็บในอัตราร้อยละ ๗[๒๔]

(๖) การออกใบกำกับภาษี

ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีทุกครั้งทันทีที่เกิดความรับผิดในการเสียภาษี TAX Point (มาตรา ๘๖)

- ใบกำกับภาษีออกเป็นรายสถานประกอบการ

- ต้นฉบับใบกำกับภาษีต้องส่งมอบ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีเก็บรักษาไว้ ณ สถานประกอบการหรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่า ๕ ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบ

(๗) รายการในใบกำกับภาษี ม.๘๖/๔

รายการในใบกำกับภาษี ม.๘๖/๔ ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(๑) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(๒) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี

(๓) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

---

[๒๔] พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ xxx) พ.ศ. ๒๕xx ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๐ แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราร้อยละหกจุดสาม สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี ซึ่งความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕xx ถึงวันที่ ๓๐ กันยายน พ.ศ. ๒๕xx

(๔) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่มถ้ามี

(๕) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(๖) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดแจ้ง

(๗) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(๘) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙)ฯ)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๗)ฯ)

จัดพิมพ์เป็นภาษาไทยหรือภาษาอังกฤษก็ได้ แต่ต้องเป็นหน่วยเงินตราไทย กรณีอื่นต้องได้รับอนุมัติต้องสมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔(๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ กำหนดข้อความอื่นตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร รายละเอียดของใบกำกับภาษีไว้

(๑) เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

(๒) สถานประกอบการของผู้ออกใบกำกับภาษี “สำนักงานใหญ่” “สาขาที่...”

(๓) สถานประกอบการของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการภาษี “สำนักงานใหญ่” “สาขาที่...”

ภาษีซื้อต้องห้ามกรณีใบกำกับภาษีมีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด มาตรา ๘๒/๕ (๒)

(๘) การจัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒

• <u>รายงานภาษีขาย</u>

ให้ลงรายการภายใน ๓ วันทำการ นับแต่วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น

หมายเหตุ : กิจการให้บริการ ไม่ต้องจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

๕.๓.๕ อากรแสตมป์

มาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร ตราสารที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดนี้ ต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีนั้น

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากรแสตมป์	ผู้ที่ต้องเสียอากร	ผู้ที่ต้องขีดฆ่าแสตมป์
๑. เช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพ ทุกจำนวนเงิน ๑,๐๐๐ บาท หรือเศษของเงิน ๑,๐๐๐ บาท แห่งค่าเช่าหรือเงินกินเปล่า หรือทั้งสองอย่างรวมกันตลอดอายุการเช่า **หมายเหตุ** (๑) ถ้าสัญญาเช่ามิได้กำหนดอายุการเช่าให้ถือว่ามีกำหนด ๓ ปี (๒) ถ้าสัญญาเช่าฉบับใดครบกำหนดอายุการเช่า หรือครบกำหนด ๓ ปี ตาม (๑) แล้วผู้เช่ายังคงครองทรัพย์สินอยู่และให้ผู้เช่ารู้ความนั้นแล้วไม่ทักท้วง ทั้งมิได้ทำสัญญาใหม่ ให้ถือว่าสัญญาเช่าเดิมนั้นได้เริ่มทำกันใหม่ โดยไม่มีกำหนดอายุการเช่า และต้องเสียอากรภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ถือว่าเริ่มทำสัญญาใหม่นั้น **ยกเว้นไม่ต้องเสียอากร** เช่าทรัพย์สินใช้ในการทำนา ไร่ สวน	๑ บาท	ผู้ให้เช่า	ผู้เช่า

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ ๓๗) เรื่อง กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์อากร สำหรับตราสารบางลักษณะ

“ข้อ ๒ ให้กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์ตามมาตรา ๑๐๓ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับตราสารแห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ท้ายหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

(๑) เช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หรือแพ ตามลักษณะแห่งตราสาร ๑. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ดังต่อไปนี้

(ก) กรณีที่มีค่าเช่าตั้งแต่ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป

(ข) รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้เช่า หรือ

(ค) ต้องจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน”

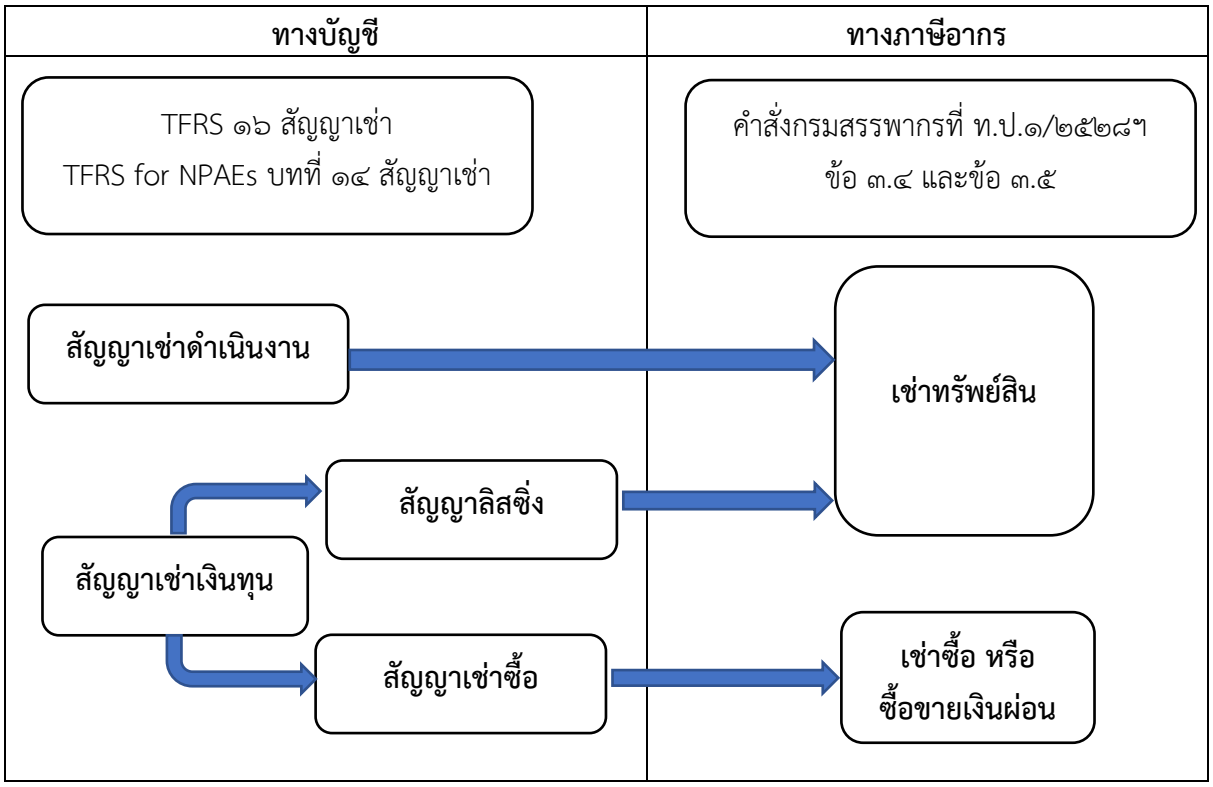
๕.๓.๖ ตารางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการให้เช่าทรัพย์สิน[๒๕]

รายการ	WT	VAT	SD
● ค่าเช่าที่ดิน อาคาร โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น - ค่าเช่า เงินกินเปล่า ค่าเช้ง แป๊ะเจี๊ยะ ค่าซ่อมแซม - ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ค่าอากรแสตมป์	๕%	-	✓
● คลังสินค้า หรือที่จอดรถ - ให้เช่า - ให้บริการรับฝากทรัพย์	๕% ๓%	- ✓	✓ -
● ให้ใช้สถานที่เพื่อวางสินค้า ทรัพย์สิน ค่าบริการหัวชั้น Booth, Kiosk, Location	๓%	✓	-
● ค่าบริการส่วนกลาง, ความเย็น, ยามรักษาความปลอดภัย ทำความสะอาด (จ้างทำของ)	๓%	✓	✓
● ค่ากระแสไฟฟ้าน้ำประปา ไอน้ำ แก๊สทางท่อ(ขายสินค้า)	-	✓	-
● ค่าหมายเลขโทรศัพท์	๕%	✓	-
● ค่าบริการใช้โทรศัพท์ - สายตรง - ผู้ให้เช่าเรียกเก็บ - จ่ายให้ บมจ. ทศท. คอร์ปอเรชั่น - ต่อผ่านศูนย์ – Operator (จ้างทำของ)	๓% ๓% ๓%	✓ ✓ ✓	✓ ✓ ✓
● Apartment - ให้เช่าทั่วไป (มีการส่งมอบการครอบครอง) - ให้บริการ Serviced Apartment (ดู ป.๙๐/๒๕๔๒)	๕% -	- ✓	✓ -
● โครงเหล็ก (ถือเป็นสังหาริมทรัพย์ในทางภาษีอากร) - ให้เช่า - ให้บริการโฆษณา	๕% ๒%	✓ ✓	- ✓
● ให้เช่าสังหาริมทรัพย์ - เฟอร์นิเจอร์ เต้นท์ กล้วยไม้ เสื้อผ้า รถยนต์ เครื่องจักร Tower Cane ฯลฯ	๕%	✓	-
● ผนังอาคาร - ให้เช่า - ให้บริการโฆษณา	๕% ๒%	- ✓	✓ -

[๒๕] เอกสารประกอบการบรรยาย“หักภาษี ณ ที่จ่ายให้ถูกวิธีกับสรรพากร” ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย Withholding Tax : WT, สุเทพ พงษ์พิทักษ์ และ วราวรรณ กิจวิชา https://www.rd.go.th/publish/seminar/๑๘๐๕๑๕_WHT_doc.pdf

รายการ	WT	VAT	SD
● บริการห้องพัก ห้องจัดเลี้ยงในโรงแรม - Hotel	-	✓	-
● ให้ยืมใช้คงรูป (= ให้บริการเช่าทรัพย์สิน) - อสังหาริมทรัพย์ - สังหาริมทรัพย์	 ๕% ๕%	 - ✓	 ✓ -
● การให้เช่าแบบลีสซิ่ง (Leasing)	๕%	✓	-

๕.๓.๗ แนวทางการพิจารณาสัญญาเช่าทางบัญชีที่เข้าลักษณะเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สิน[๒๖]



๑) ความหมายและการจำแนกของสัญญาเช่า ตาม TFRS ฉบับที่ ๑๖ และ TFRS for NPAEs บทที่ ๑๔ สัญญาเช่า และตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังต่อไปนี้

๑.๑) ทางบัญชี

สัญญาเช่า ให้คำนิยามสัญญาเช่าไว้ว่า “สัญญาหรือส่วนหนึ่งของสัญญาที่ให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ (สินทรัพย์อ้างอิง) สำหรับช่วงระยะเวลาที่ตกลงกันเพื่อการแลกเปลี่ยนกับสิ่งตอบแทน”

๑) สัญญาเช่าทางการเงิน ให้คำนิยามไว้ว่า “เป็นสัญญาที่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่”

[๒๖] รอบรู้เรื่อง NPAEs ความแตกต่างทางบัญชีกับภาษี (ปรับปรุง พ.ศ. ๒๕๖๔) ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร เกรียงศักดิ์ ประสงค์สุกาญจน์

๒) สัญญาเช่าดำเนินงาน ให้คำนิยามไว้ว่า “ไม่ได้โอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า”

๑.๒) ทางภาษีอากร

๑) การเช่าทรัพย์ มาตรา ๕๓๗ ระบุไว้ว่า “อันว่าเช่าทรัพย์สินนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้เช่าตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่งชั่วระยะเวลาอันมีจำกัดและผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น”

๒) การเช่าซื้อ มาตรา ๕๓๒ ระบุไว้ว่า “อันว่าเช่าซื้อนั้น คือ สัญญาซึ่งเจ้าของเอาทรัพย์สินออกให้เช่าและให้คำมั่นว่าจะขายทรัพย์สินนั้นหรือว่าจะให้ทรัพย์สินนั้นตกเป็นสิทธิแก่ผู้เช่า โดยเงื่อนไขที่ผู้เช่าได้ใช้เงินเป็นจำนวนเท่านั้นเท่านี้คราว”

๒) การรับรู้รายการ ตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๖ สัญญาเช่า และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๑/๒๕๒๘ฯ ดังต่อไปนี้

๑.๑) ทางบัญชี: TFRS for NPAEs บทที่ ๑๔ สัญญาเช่า

๑) สัญญาเช่าทางการเงิน

ผู้ให้เช่า	ผู้เช่า
๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก ๒) รายได้ดอกเบี้ย ๓) ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ถือเป็นรายได้ ๔) ค่าใช้จ่ายในการจัดหาสินทรัพย์	๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก ๒) การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก ๒.๑) การลดหนี้สินตามสัญญาเช่า ๒.๒) การบันทึกดอกเบี้ยจ่าย ๒.๓) การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์

๒) สัญญาเช่าดำเนินงาน

ผู้ให้เช่า	ผู้เช่า
๑) สินทรัพย์ที่ให้เช่ายังคงถือเป็นสินทรัพย์ของผู้ให้เช่าซึ่งผู้ให้เช่าจะคิดค่าเสื่อมราคาโดยทั่วไป ๒) ค่าเช่าถือเป็นรายได้ตลอดอายุของสัญญาเช่า	๑) ผู้เช่าจะรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามวิธีเส้นตรง ๒) ผู้เช่ายังคงใช้เกณฑ์คงค้างในการบันทึกบัญชี

๑.๒) ทางภาษีอากร

๑) การเช่าทรัพย์

ผู้ให้เช่า	ผู้เช่า
ข้อ ๓.๔ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ • **ผู้ให้เช่าทรัพย์สิน** ต้องนำรายได้หรือค่างวด และรายจ่ายที่เกี่ยวข้อง มารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สิน(วิธีเส้นตรง) หรือตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป	**ข้อ ๓.๔ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘** • **ผู้เช่าทรัพย์สิน** ต้องนำรายจ่ายค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้อง มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ตามส่วนแห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สิน (วิธีเส้นตรง) หรือตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

ผู้ให้เช่า	ผู้เช่า
• การคำนวณรายได้ด้วยวิธีเส้นตรง (Straight-line Method) • ถ้าได้เลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้แล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร	• การคำนวณรายได้ด้วยวิธีเส้นตรง (Straight-line Method) • ถ้าได้เลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้แล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

๒) การเช่าซื้อ

ผู้ให้เช่า	ผู้เช่า
• ข้อ ๓.๕ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ **๑) กรณีผู้ให้เช่าซื้อหรือผู้ขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อและมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี** • กรณี “กำไรที่เกิดจากการขาย” (ผลต่างระหว่างราคาขายเงินสดกับราคาทุน) ให้นำมารวมเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาที่มีการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ • กรณี “ดอกผลเช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ” ให้นำมารวมเป็นรายได้ในแต่ละงวดตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป **๒) กรณีผู้ขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังโอนไปยังผู้ซื้อทันที** • ให้นำรายได้จากการขายมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายสินค้า	**• ข้อ ๓.๕ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘** **• กรณีผู้เช่าซื้อหรือผู้ซื้อผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อและมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี** • ต้องรับรู้ทรัพย์สินที่เช่าซื้อหรือซื้อผ่อนชำระเป็นทรัพย์สินของกิจการ และ • คำนวณหักค่าสึกหรอค่าเสื่อมราคาโดยใช้มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน (ราคาที่พึงต้องชำระทั้งหมด) • โดยค่าสึกหรอค่าเสื่อมราคาที่หักในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่ต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (ประกอบตามมาตรา ๗ แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ.๒๕๒๗)

๕.๔ ข้อหารือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

๕.๔.๑ กรณีสัญญาให้เช่าพื้นที่และให้บริการส่วนกลาง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/๘๕๙๓

วันที่ : ๔ พฤศจิกายน ๒๕๕๓

เรื่อง : ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และอากรแสตมป์ กรณีสัญญาเช่าพื้นที่และให้บริการส่วนกลาง

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๓ เตรส และมาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ : บริษัทฯ ประกอบกิจการให้เช่าพื้นที่ภายในอาคารพันธุ์ทิพย์พลาซ่า และให้บริการน้ำประปา ไฟฟ้า ก๊าซหุงต้ม และรักษา ความปลอดภัย เป็นต้น แก่ผู้เช่าพื้นที่ภายในอาคาร โดยบริษัทฯ ได้ทำสัญญาแยกเป็น ๒ ฉบับ คือ สัญญาเช่าสถานที่ ๑ ฉบับ และสัญญาซื้อขายน้ำประปา กระแสไฟฟ้า และให้บริการอีก ๑ ฉบับ สัญญาทั้ง ๒ ฉบับ กำหนดให้ผู้เช่าพื้นที่เป็นผู้เสียอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากร

บริษัทฯ ขอหารือว่า

๑. กรณีสัญญาเช่าสถานที่ เมื่อผู้เช่าซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่ายค่าเช่าให้แก่บริษัทฯ ผู้เช่ามีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๕.๐ และสัญญาเช่าดังกล่าว บริษัทฯ เป็นผู้ที่ต้องเสียอากรแสตมป์ ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ใช่หรือไม่

๒. กรณีสัญญาซื้อขายน้ำประปา กระแสไฟฟ้า และให้บริการ เมื่อผู้เช่าพื้นที่ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จ่ายค่า บริการตามสัญญาให้แก่บริษัทฯ ผู้จ่ายมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๓.๐ เนื่องจากเป็นค่าจ้างทำของตามประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และสัญญาดังกล่าว บริษัทฯ เป็นผู้ที่ต้องเสียอากรแสตมป์ ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ใช่หรือไม่

บริษัทฯ ได้ชี้แจงเพิ่มเติมว่า การให้เช่าห้องในอาคารดังกล่าว หากสัญญาเช่ารายใดมีกำหนดเวลาการเช่าเกินกว่า ๓ ปี บริษัทฯ จะดำเนินการจดทะเบียนการเช่าต่อพนักงานเจ้าหน้าที่กรมที่ดิน เนื่องจากบริษัทฯ เห็นว่า กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

แนววินิจฉัย : กรณีบริษัทฯ นำพื้นที่ในอาคารพันธุ์ทิพย์ พลาซ่าออกให้เช่า โดยบริษัทฯ ทำสัญญาแยกเป็น ๒ ฉบับ คือสัญญาเช่าสถานที่ และสัญญาซื้อขายน้ำประปา กระแสไฟฟ้า และให้บริการ พิจารณาได้ดังนี้

๑. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

๑.๑ กรณีสัญญาเช่าสถานที่ ซึ่งบริษัทฯ ได้แบ่งเป็นห้องให้เช่า มีการกำหนดเลขที่ห้องและเนื้อที่โดยชัดเจน โดยบริษัทฯ ได้มีการส่งมอบการครอบครองพื้นที่โดยเด็ดขาด การที่บริษัทฯ ได้กำหนดให้ผู้เช่าเข้าประกอบกิจการในสถานที่เช่าตามวันและเวลา ที่บริษัทฯ กำหนดก็เพื่อความสะดวกแก่การรักษาความปลอดภัยในสถานที่เช่าเท่านั้น มิใช่ข้อจำกัดสิทธิของผู้เช่าแต่อย่างใด อีกทั้งหากผู้เช่ารายใดมีการทำสัญญาเช่าเกินกว่า ๓ ปี บริษัทฯ จะดำเนินการจดทะเบียนการเช่าต่อพนักงานเจ้าหน้าที่กรมที่ดิน กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการเช่าทรัพย์ ตามมาตรา ๕๓๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น เมื่อผู้เช่าซึ่งเป็นบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จ่ายค่าเช่าให้แก่บริษัทฯ ผู้เช่าดังกล่าวมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๕.๐ ตามมาตรา ๓ เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๖ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

๑.๒ กรณีสัญญาซื้อขายน้ำประปา กระแสไฟฟ้า และให้บริการ โดยผู้เช่าพื้นที่ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและเป็นผู้จ่ายค่าบริการตามสัญญาให้แก่บริษัทฯ แยกพิจารณาได้ ดังนี้

(๑) ค่าน้ำประปาและกระแสไฟฟ้า โดยบริษัทฯ เรียกเก็บตามจำนวนที่มีการใช้จริงในแต่ละเดือน เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง ตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) และ (๙) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ไม่รวมถึงค่าบำรุงรักษามาตรวัดผู้จ่ายค่าน้ำประปาและค่าไฟฟ้าดังกล่าวไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด

(๒) การให้บริการพื้นที่ส่วนกลาง เช่น บริการเจ้าหน้าที่รักษาความปลอดภัย บริการรักษาความสะอาด บริการห้อง สุขาและน้ำประปา บริการไฟฟ้าและแสงสว่าง เป็นต้น เข้าลักษณะเป็นการให้บริการ เมื่อผู้ใช้บริการซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่ายค่าบริการดังกล่าว ผู้จ่ายค่าบริการมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๓.๐ ตามมาตรา ๓ เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๑๒/๑ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

๒. อากรแสตมป์

๒.๑ สัญญาเช่าสถานที่ เข้าลักษณะแห่งตราสาร ๑. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่ง ประมวลรัษฎากร จึงอยู่ในบังคับต้องปิดอากรแสตมป์ ตามมาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทฯ ผู้ให้เช่าเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียอากรแสตมป์ดังกล่าว

๒.๒ สัญญาซื้อขายน้ำประปา กระแสไฟฟ้า และให้บริการสัญญาดังกล่าวไม่เข้าลักษณะแห่งตราสารตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่อยู่ในบังคับต้องปิดอากรแสตมป์ ตามมาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : ๗๓/๓๗๕๘๒

๕.๔.๒ กรณีการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์หรือการให้บริการ

เลขที่หนังสือ : กค ๐๘๑๑/พ.๐๑๗๓๕

วันที่ : ๒๓ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๒

เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้เช่าพื้นที่

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๘๑, มาตรา ๘๒, มาตรา ๗๗/๑, มาตรา ๗๗/๒

ข้อหารือ : บริษัท ก. จำกัด บริษัทฯ ได้ให้เช่าพื้นที่ ๒ ลักษณะ คือ สัญญาเช่าระยะยาว (Long-Term) ตั้งแต่ ๑ - ๓ ปีขึ้นไป โดยกำหนดอัตราค่าเช่าต่อเดือน กำหนดพื้นที่ หมายเลขห้องที่เช่าไว้แน่นอนและมีสัญญาเช่าต่อกัน และการให้เช่าระยะสั้น (Short Term) ระยะเวลา ๓ วันถึง ๑ เดือน โดยกำหนดราคาเช่าตามขนาดของพื้นที่ และตำแหน่ง (ทำเล) โดยทำหนังสือแสดงเจตนาการจองไว้ แต่พื้นที่และหมายเลขตำแหน่งที่จองอาจจะเปลี่ยนแปลงได้โดยการวินิจฉัยของผู้รับจอง เพื่อความเหมาะสมและผลประโยชน์ร่วมกันของผู้ให้เช่าและร้านค้าในโครงการ บริษัทฯ คิดค่าบริการความเย็น ค่าไฟฟ้า น้ำประปา แก๊ส เป็นรายเดือนอีกส่วนหนึ่งโดยรวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในค่าบริการ แต่การให้เช่าพื้นที่บริษัทฯ ไม่ได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ขอทราบว่าให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ตามสัญญาเช่าระยะยาวเป็นการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

แนววินิจฉัย : ๑. การเช่าห้องตามสัญญาเช่าระยะยาว บริษัทฯ ผู้ให้เช่าได้ทำสัญญาแยกออกเป็น ๒ สัญญาคือ สัญญาเช่าและสัญญาบริการ หากตามสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นกรณีผู้ให้เช่าตกลงให้ผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในห้องที่เช่าอันมีระยะเวลาที่กำหนด และผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการเช่านั้น บริษัทฯ ผู้ให้เช่าได้แยกคิดค่าบริการ (ค่ารักษาความปลอดภัย บำรุงรักษาและซ่อมแซม รักษาความสะอาด กำจัดขยะมูลฝอย ความเย็น ฯลฯ) ออกต่างหากจากเงินค่าเช่า เงินค่าเช่าห้องที่บริษัทฯ ได้รับตามสัญญาเช่าเข้าลักษณะเป็นเงินที่ได้รับจากการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๑(๑)(ต) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีบริษัทฯ ให้ใช้พื้นที่เพื่อวางขายสินค้าเป็นการชั่วคราวในห้างสรรพสินค้าโดยบริษัทฯ ได้จัดให้มีการให้บริการความเย็น ไฟฟ้า น้ำประปา แก๊ส โดยได้คิดค่าใช้พื้นที่และค่าบริการรวมกันเข้าลักษณะเป็นการให้บริการตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ (๑) และมาตรา ๘๒ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : ๖๒/๒๗๕๖๒

เลขที่หนังสือ : ๐๗๐๒/๕๗๓๓
วันที่ : ๑๖ มิถุนายน ๒๕๕๘
เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการประกอบกิจการให้เช่าและให้บริการพื้นที่
ข้อกฎหมาย : มาตรา ๘๑(๑) (ต) มาตรา ๗๗/๒ มาตรา ๗๗/๑ (๑๐) มาตรา ๘๕/๑ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร
ข้อหารือ : ๑. กรณีบริษัทฯ ทำสัญญาให้เช่าที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง กับพันธมิตรหลายราย โดยบริษัทฯ ได้ส่งมอบการครอบครองที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้แก่พันธมิตรครบถ้วน ผู้เช่ามีหน้าที่ดำเนินการขอมาตรวัดน้ำ และไฟฟ้า จากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเองโดยตรง และชำระค่าน้ำค่าไฟฟ้าเอง บริษัทฯ เรียกเก็บค่าเช่าที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างใน ๒ รูปแบบ คือ รูปแบบที่หนึ่งเรียกเก็บค่าเช่าโดยกำหนดอัตราคงที่เป็นรายเดือน รูปแบบที่สอง เรียกเก็บค่าเช่าโดยกำหนดอัตราผันแปรตามร้อยละจากยอดขายสินค้าของพันธมิตรเป็นรายเดือน แต่ไม่ต่ำกว่าอัตราขั้นต่ำที่กำหนดไว้

๒. บริษัทฯ ทำสัญญาให้บริการพื้นที่สำหรับที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างกับพันธมิตรโดยไม่มีการส่งมอบการครอบครอง เนื่องจากมีข้อตกลงในสัญญาเช่าที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างกับเจ้าของที่ดินเดิมซึ่งไม่ยินยอมให้บริษัทฯ นำที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างออกให้เช่าช่วงได้ แต่ได้อนุญาตให้บริษัทฯ มีสิทธินำที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้พันธมิตรใช้พื้นที่อาคารได้เท่านั้น โดยบริษัทฯ ยังคงเป็นผู้ควบคุมดูแลอาคารตลอดจนอำนวยความสะดวกให้กับผู้ใช้พื้นที่ และในบางกรณีบริษัทฯ จะเป็นผู้ขอใช้มาตรวัดน้ำและไฟฟ้า และชำระค่าน้ำค่าไฟฟ้าต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเอง แล้วจึงเรียกเก็บค่าน้ำค่าไฟฟ้าจากผู้ใช้บริการพื้นที่อีกทอดหนึ่ง บริษัทฯ เรียกเก็บค่าบริการใช้พื้นที่ใน ๒ รูปแบบ คือ รูปแบบที่หนึ่ง เรียกเก็บค่าบริการใช้พื้นที่โดยกำหนดอัตราคงที่เป็นรายเดือน รูปแบบที่สอง เรียกเก็บค่าใช้บริการพื้นที่โดยกำหนดอัตราเป็นร้อยละจากยอดขายของพันธมิตรเป็นรายเดือนไม่แน่นอน แต่ไม่ต่ำกว่าอัตราคงที่ขั้นต่ำที่กำหนดไว้ในสัญญา

๓. จากข้อเท็จจริงข้างต้น บริษัทฯ จึงขอทราบว่า

๓.๑ กรณีที่ ๑ บริษัทฯ ทำสัญญาให้เช่าที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งบริษัทฯ ได้ส่งมอบการครอบครองทรัพย์สินที่ให้เช่าครบถ้วนแล้ว บริษัทฯ ไม่มีหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าบริษัทฯ เรียกเก็บค่าเช่าโดยกำหนดอัตราคงที่เป็นรายเดือนตามรูปแบบที่ ๑ หรือเรียกเก็บค่าเช่าโดยกำหนดอัตราผันแปรตามร้อยละจากยอดขายสินค้าของพันธมิตรเป็นรายเดือนแต่ไม่ต่ำกว่าอัตราขั้นต่ำที่กำหนดไว้ตามรูปแบบที่ ๒ ใช่หรือไม่

๓.๒ กรณีที่ ๒ บริษัทฯ ทำสัญญาให้บริการพื้นที่โดยมิได้ส่งมอบการครอบครองที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง และบริษัทฯ มีสิทธิที่จะเข้าตรวจสอบการใช้บริการพื้นที่ได้ตลอดเวลา เมื่อบริษัทฯ มีรายได้จากการเรียกเก็บค่าบริการตามสัญญาให้บริการพื้นที่ดังกล่าว ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากบริษัทฯ มีรายรับจากการประกอบกิจการดังกล่าวเกิน ๑,๘๐๐,๐๐๐ บาท บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ใช่หรือไม่

แนววินิจฉัย : กรณีตามข้อเท็จจริงพิจารณาได้ ดังนี้

๑. กรณีบริษัทฯ ทำสัญญาให้เช่าที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง โดยได้ส่งมอบการครอบครองที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้แก่ผู้เช่า เข้าลักษณะเป็นการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๑ (๑) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีบริษัทฯ ทำสัญญาให้ใช้พื้นที่สำหรับที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง โดยมิได้ส่งมอบการครอบครองที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างแก่ผู้เช่า โดยบริษัทฯ ผู้ให้เช่ายังคงเป็นผู้ควบคุมดูแลอาคาร เช่น การกำหนดเวลาปิดเปิดอาคาร การให้ผู้ใช้พื้นที่เข้าออกภายในอาคารตามเวลาที่กำหนด และ

เรียกเก็บค่าบริการสาธารณูปโภคและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ตามสัญญาจากผู้ใช้บริการพื้นที่หรือผู้เช่า กรณีดังกล่าวถือเป็นกรณีบริษัทฯ ให้บุคคลอื่นใช้พื้นที่อสังหาริมทรัพย์ โดยไม่ได้ส่งมอบการครอบครอง และบริษัทฯ ได้จัดให้มีบริการสาธารณูปโภคและสิ่งอำนวยความสะดวกแก่ผู้เช่า เข้าลักษณะเป็นการให้บริการ ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร หากบริษัทฯ มีรายรับจากการให้บริการเกินกว่า ๑,๘๐๐,๐๐๐ บาทต่อปี บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๕/๑ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๓๒) พ.ศ. ๒๕๔๘

เลขตู้ : ๗๘/๓๙๗๒๑

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๑๑๐๓๖
วันที่ : ๑ พฤศจิกายน ๒๕๕๐
เรื่อง : ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีการให้เช่าทรัพย์สิน
ข้อกฎหมาย : มาตรา ๔๐(๕)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร
ข้อหารือ : บริษัท ม. มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว ๖๐ ล้านบาท จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อวันที่ ๕ สิงหาคม ๒๕๓๖ ประกอบธุรกิจให้เช่าทรัพย์สิน โดยมีการให้เช่าทรัพย์สินทั้งแบบเช่าทางการเงิน (Financial lease) และแบบเช่าดำเนินงาน (Operation lease) ซึ่งลักษณะการให้เช่าทั้ง ๒ แบบ เป็นการให้เช่าทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บริษัทฯ กำหนดระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สินเป็นเวลา ๓ ปี ขึ้นไป และเป็นไปตามหลักเกณฑ์ คำนิยาม การให้เช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง ตามข้อ ๖ ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ.๒๕๒๘ ดังนี้

"การให้เช่าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง" หมายความว่า การให้เช่าทรัพย์สินที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) ผู้ให้เช่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนที่ได้รับชำระแล้วไม่ต่ำกว่า ๖๐ ล้านบาท และเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๓ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒) ผู้เช่าเป็นนิติบุคคล

(๓) กำหนดเวลาเช่า ต้องมีระยะเวลาตั้งแต่ ๓ ปีขึ้นไป เว้นแต่ทรัพย์สินที่ให้เช่าเป็นทรัพย์สินที่ผู้ให้เช่ายึดมาจากผู้เช่ารายอื่น ระยะเวลาในการให้เช่าอาจไม่ถึง ๓ ปีก็ได้"

บริษัทฯ เข้าใจว่า การเช่าทรัพย์แบบลิสซิ่ง ต้องเข้าเงื่อนไขตามหลักเกณฑ์ข้อ ๖ ของคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว จึงขอทราบว่า กรณีบริษัทฯ ทำสัญญาให้เช่าทรัพย์สินกับผู้เช่าตามสัญญาเช่าทางการเงิน หรือ สัญญาเช่า ดำเนินงานดังกล่าว บริษัทฯ ไม่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ใช่หรือไม่

แนววิจัย : ๑. กรณีบริษัทฯ ให้เช่าทรัพย์สินแบบเช่าดำเนินงาน (Operation lease) เงินได้จากการให้เช่าดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๕) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายค่าเช่าหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินให้แก่บริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๕.๐ ทั้งนี้ ตามข้อ ๖ (๒) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

๒. กรณีบริษัทฯ ให้เช่าทรัพย์สินแบบเช่าทางการเงิน (Financial lease) เข้าลักษณะเป็นการให้เช่าทรัพย์สินแบบลิสซิ่ง หากเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) ผู้ให้เช่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนที่ได้รับชำระแล้วไม่ต่ำกว่า ๖๐ ล้านบาท และเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๓ แห่งประมวลรัษฎากร

(๒) ผู้เช่าเป็นนิติบุคคล

(๓) กำหนดเวลาเช่า ต้องมีระยะเวลาตั้งแต่ ๓ ปีขึ้นไป เว้นแต่ทรัพย์สินที่ให้เช่าเป็นทรัพย์สินที่ผู้ให้เช่ายึดมาจากผู้เช่ารายอื่น ระยะเวลาในการให้เช่าอาจไม่ถึง ๓ ปีก็ได้บริษัทฯ ผู้ให้เช่าจึงจะไม่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่อย่างใด

เลขตู้ : ๗๐/๓๕๔๐๖

๖. รายได้จากการรับเหมาก่อสร้าง

๖.๑ ด้านบัญชี

๖.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

(๑) บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

เกณฑ์คงค้าง กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกันกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด (ย่อหน้าที่ ๓.๓)

(๒) บทที่ ๒๐ สัญญาก่อสร้าง

การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนก่อสร้าง สามารถแบ่งออกได้เป็น ๒ กรณี ดังนี้

๑) กรณีสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ

๑.๑) เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายตามลำดับ โดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายทันที

๑.๒) ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาราคาคงที่กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

๑.๒.๑) รายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

๑.๒.๒) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง

๑.๒.๓) ต้นทุนการก่อสร้างที่จะต้องจ่ายจนกระทั่งงานก่อสร้างแล้วเสร็จตามสัญญาสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ และขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ

๑.๒.๔) ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งทำให้กิจการสามารถเปรียบเทียบต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนที่ได้ประมาณไว้

๑.๓) ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม กิจการจะสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

๑.๓.๑) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง

๑.๓.๒) ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ไม่ว่ากิจการจะสามารถเรียกต้นทุนนั้นคืนจากผู้ว่าจ้างได้หรือไม่

๑.๔) กิจการอาจกำหนดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างได้หลายลักษณะโดยใช้วิธีที่สามารถวัดผลของงานที่ทำได้อย่างน่าเชื่อถือ วิธีที่ใช้อยู่ขึ้นอยู่กับลักษณะของสัญญา ซึ่งอาจรวมถึงวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้

๑.๔.๑) อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น

๑.๔.๒) การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว

ทั้งนี้ ค่างวดงานและเงินรับล่วงหน้าจากผู้ว่าจ้างมักไม่สะท้อนให้เห็นถึงเนื้องานที่ทำเสร็จ

๑.๔.๓) การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญา โดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ

๑.๕) เมื่อกิจการกำหนดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างโดยอ้างอิงกับต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันต้องเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน ได้แก่

๑.๕.๑) ต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการก่อสร้างในอนาคต เช่น ต้นทุนของวัสดุที่ได้ส่งไปสถานที่ก่อสร้างแต่ยังไม่ได้นำไปใช้ หรือวัสดุที่ได้เตรียมไว้เพื่อใช้ในงานก่อสร้างแต่ยังไม่ได้นำไปใช้ เว้นแต่วัสดุดังกล่าวได้จัดทำขึ้นหรือสร้างขึ้นโดยเฉพาะสำหรับงานก่อสร้างนั้น

๑.๕.๒) จำนวนที่จ่ายเป็นเงินล่วงหน้าให้กับผู้รับเหมาช่วงตามสัญญารับเหมาช่วง (ย่อหน้าที่ ๒๐.๑๑ - ๒๐.๑๕)

๒) กรณีไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ

๒.๑) เมื่อกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

๒.๑.๑) กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินกว่าต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเรียกเก็บเงินในส่วนของต้นทุนนั้นจากผู้ว่าจ้างได้

๒.๑.๒) กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดเป็นค่าใช้จ่าย

๒.๒) เมื่อความไม่แน่นอนซึ่งทำให้กิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือได้หมดไป กิจการต้องรับรู้รายได้และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างวิธีการวัดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง (ย่อหน้าที่ ๒๐.๑๖-๒๐.๑๗)

๖.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

กิจการจะรับรู้รายได้ในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่ได้ส่งมอบให้แก่ลูกค้า และกำหนดให้กิจการต้องใช้ดุลยพินิจและพิจารณาข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการพิจารณาตามหลักการในแต่ละขั้นตอน โดยมีหลักการ ๕ ขั้นตอน สำหรับการรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นกับสัญญาที่ทำกับลูกค้าประกอบด้วย

๑. <u>การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า</u> โดยสัญญาอาจอยู่ในรูปแบบที่เป็นลายลักษณ์อักษรด้วยวาจาหรือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจ

๒. <u>การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา</u> เช่น การโอนสินค้าหรือให้บริการหรืออาจเป็นชุดของสินค้าหรือบริการโดยในหนึ่งสัญญาอาจมีภาระที่ต้องปฏิบัติตั้งแต่หนึ่งภาระขึ้นไป

๓. <u>กำหนดราคาของรายการ</u> โดยต้องไม่รวมองค์ประกอบการจัดหาเงิน (ดอกเบี้ยจากการผ่อนชำระ) แต่รวมสิ่งตอบแทนที่อาจไม่ได้อยู่ในรูปตัวเงิน และต้องคำนึงถึงจำนวนเงินที่กิจการจ่ายชำระ

๔. <u>การปันส่วนราคา</u>ของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา โดยอ้างอิงกับราคาขายแบบเอกเทศ

๕. <u>การรับรู้รายได้</u> [๒๗]

กิจการต้องรับรู้รายได้ เมื่อกิจการได้ปฏิบัติ (หรือขณะปฏิบัติ) ตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการโอนอำนาจควบคุม (Control) ในสินค้าหรือบริการนั้นไปยังลูกค้า เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ โดยจุดของการรับรู้รายได้แบ่งออกเป็น ๒ ลักษณะ คือ

๕.๑ <u>ลักษณะที่ ๑ : ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time)</u>

กิจการรับรู้รายได้จากรับเหมาก่อสร้าง สำหรับการส่งมอบ โดยอำนาจการควบคุมบริการตลอดช่วงเวลาหนึ่ง และถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

กิจการจะรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน ตัวอย่างเช่น การให้บริการรักษาความปลอดภัย การให้บริการทำความสะอาด การให้บริการขนส่งสินค้า เป็นต้น

- การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้นที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเหมือนสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น การก่อสร้างอาคารสำนักงานบนที่ดินของลูกค้า การพัฒนาโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีตามแบบที่ลูกค้าต้องการ เป็นต้น

- การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (Alternative Use) (ไม่ว่าจะโดยข้อจำกัดของสัญญาหรือลักษณะของสินทรัพย์เอง) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน (หากมีการยกเลิกสัญญา) เช่น สินค้าที่มีลักษณะเฉพาะสำหรับลูกค้ารายใดรายหนึ่ง โดยไม่สามารถเอาไปขายให้กับลูกค้ารายอื่นได้และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จจนถึงปัจจุบัน หากลูกค้ายกเลิกสัญญา เป็นต้น

หากไม่เข้าเงื่อนไขใดข้างต้น กิจการต้องรับรู้รายได้แบบ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

๕.๒ <u>ลักษณะที่ ๒ : ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)</u>

กิจการต้องจัดภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ในการระบุว่า ณ เวลาใดลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกัน และภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดสำหรับอำนาจการควบคุม นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้โดยการโอนอำนาจการควบคุมในสินค้าหรือบริการ ซึ่งรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่อไปนี้

- กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับชำระเงินสำหรับสินทรัพย์
- ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์
- กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ให้กับลูกค้า
- ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์
- ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว

---

[๒๗] คู่มืออธิบายมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (เผยแพร่ ๒๑ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๒), หน้า ๑๖

๖.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

๖.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(๑) มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร

๑) การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้ “**เกณฑ์สิทธิ์**” โดย

- ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และ

- ให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายใน**รอบระยะเวลาบัญชี**นั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๒) เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ **กำไรสุทธิ**

- กำไรสุทธิ = รายได้จากกิจการ + รายได้เนื่องจากกิจการ – รายจ่าย (รายจ่ายต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน มาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี)

๓) รอบระยะเวลาบัญชี ให้มีกำหนด ๑๒ เดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่า ๑๒ เดือน ก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่ อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาตให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

(๒) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ ข้อ ๓

“๓.๖ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการก่อสร้าง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ ๒ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น”

(๓) มาตรา ๖๕ ทวิ (๔)

๑) ในกรณีโอนทรัพย์สิน (ขายสินค้า) ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาโดยไม่มีเหตุอันสมควร

๒) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

(๔) มาตรา ๗๑ ทวิ

“ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้นเพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(๑) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(๒) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(๓) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะ ที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

๖.๒.๒ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย[๒๘] (กรณีกิจการเป็นผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย)

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๑	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าจ้างทำของที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๗) หรือ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ๓) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย	๓.๐ ๓.๐ ๓.๐

[๒๘] ข้อ ๘ และข้อ ๑๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๒	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าจ้างทำของที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๗) หรือ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร หักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมิน ที่จ่ายตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๘ และได้ดำเนินการนำส่งภาษีด้วยวิธีการที่กำหนดตามมาตรา ๓ ปัณรส แห่งประมวลรัษฎากร	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ๓) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย	๑.๐ ๑.๐ ๑.๐
๓	บุคคล บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล	ค่าจ้างทำของ	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดย<u>มิได้มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย</u>	๕.๐
๔	รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น	เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	๑.๐

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๗๓/๒๕๔๑ฯ

๑) เงินจ่ายล่วงหน้า (Advance Payment) เป็นเงินที่เรียกเก็บ ณ วันทำสัญญา เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ผู้ว่าจ้าง) เมื่อมีการจ่ายเงินล่วงหน้า มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ ๓.๐ ของเงินล่วงหน้าตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ฯ เมื่อมีการจ่ายค่างวดงานในแต่ละงวดให้แก่ผู้รับจ้าง ผู้ว่าจ้างมีหน้าที่หักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๓.๐ ของค่างวดงานหลังหักเงินจ่ายล่วงหน้าในแต่ละงวดออกแล้ว (ข้อ ๑ (๑) (ข) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๗๓/๒๕๔๑ฯ)

๒) เงินประกันผลงาน (Retention) ผู้รับจ้างมีหน้าที่ต้องจ่ายให้กับผู้ว่าจ้างตามจำนวนเงินที่ตกลงในสัญญา โดยยินยอมให้ผู้ว่าจ้างหักเงินดังกล่าวจากเงินค่าจ้างในแต่ละงวด เพื่อเป็นประกันผลงานดังกล่าว กรณีนี้ถือเป็นรายได้ของผู้รับจ้างเต็มจำนวนมูลค่าของงานที่แล้วเสร็จในแต่ละงวด และเมื่อผู้ว่าจ้างจ่ายคืนเงินประกันผลงานให้แก่ผู้รับจ้าง ผู้ว่าจ้างไม่มีหน้าที่หัก ณ ที่จ่ายอีก(ข้อ ๑ (๒) (ข) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๗๓/๒๕๔๑ฯ)

๓) ค่างวดงาน เมื่อมีการจ่ายค่างวดงานแต่ละงวดให้แก่ผู้รับจ้าง ผู้ว่าจ้างมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ ๓.๐ ของเงินค่างวดงานหลังหักเงินจ่ายล่วงหน้าในแต่ละงวดออกแล้ว

๖.๒.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

(๑) คำนิยาม “บริการ”

มาตรา ๗๗/๑ ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

(๑๐) " บริการ " หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใดๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(๒) หลักการรายได้จากการรับเหมาก่อสร้าง

มาตรา ๗๗/๒ (๑) การกระทำ**การให้บริการ** โดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร (มาตรา ๒) ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(๓) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของการให้บริการ

มาตรา ๗๙ ภายใต้บังคับมาตรา ๗๙/๑ ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา ๗๗/๑ (๑๙) ถ้ามี ด้วย

มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

มูลค่าของฐานภาษี**ไม่ให้รวมถึง**

(๑) ส่วนลดหรือค่าลดหย่อน ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ลดให้ในขณะขายสินค้า หรือให้บริการและได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ โดยได้แสดงให้เห็นไว้ชัดแจ้งว่าได้มีการหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละครั้งที่ออกแล้ว ทั้งนี้ เว้นแต่ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนในการขายสินค้า หรือให้บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา ๘๖/๖ หรือมาตรา ๘๖/๗ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะไม่แสดงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าว ให้เห็นชัดแจ้งไว้ในใบกำกับภาษีอย่างย่อก็ได้

(๒) ค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(๓) ภาษีขาย

(๔) ค่าตอบแทนที่มีลักษณะ และเงื่อนไขตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(๔) การคำนวณมูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาด

มาตรา ๗๙/๓ การคำนวณมูลค่าของฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมาตรา ๗๙ ให้ถือมูลค่าของฐานภาษีเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้

(๑) การขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือการให้บริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๒) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีที่ผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้ หรือได้ใช้บริการ ไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น โดยมิใช่เพื่อการประกอบกิจการโดยตรงตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) (ง) หรือ (๑๐) มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือบริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๓) การขายสินค้าตามมาตรา ๗๗/๑(๘) (จ) ที่เกิดจากสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา ๘๗ (๓) หรือมาตรา ๘๗ วรรคสอง มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๔) การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ (๕) และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าอันทำให้ผู้รับโอนสินค้ามีหน้าที่ต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๑ (๒) มูลค่าของฐานภาษี ให้ถือราคาตลาดตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(๕) การขายสินค้าในกรณีผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือ และหรือมีทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดในวันเลิกประกอบกิจการ

ราคาตลาดตามมาตรานี้ ให้ถือราคาเฉลี่ยของราคาตลาดที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในวันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามที่ได้มีการตรวจสอบ ราคาตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่ไม่อาจทราบราคาตลาดได้แน่นอน ให้อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศใช้เกณฑ์คำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดได้

(๕) ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) (ตามสัญญา)

มาตรา ๗๘/๑ ภายใต้บังคับมาตรา ๗๘/๓ ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการให้บริการให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) การให้บริการนอกจากที่อยู่ในบังคับตาม (๒) (๓) หรือ (๔) ให้ความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อ<u>ได้รับชำระราคาค่าบริการ</u> เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย

(ก) ได้ออกใบกำกับภาษี หรือ

(ข) ได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

(๒) การให้บริการ<u>ตามสัญญาที่กำหนดค่าตอบแทนตามส่วนของบริการ</u>ที่ทำให้ความรับผิดตามส่วนของบริการ<u>เกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการตามส่วนของบริการที่สิ้นสุดลง</u> เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการตามส่วนของบริการที่สิ้นสุดลง ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย

(ก) ได้ออกใบกำกับภาษี หรือ

(ข) ได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้น ตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

(๖) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา ๘๐ ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ ๑๐.๐ ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ ปัจจุบันจัดเก็บในอัตราร้อยละ ๗[๒๙]

(๗) การออกใบกำกับภาษี

ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีทุกครั้งทันทีที่เกิดความรับผิดในการเสียภาษี TAX Point (มาตรา ๘๖)

- ใบกำกับภาษีออกเป็นรายสถานประกอบการ
- ต้นฉบับใบกำกับภาษีต้องส่งมอบ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีเก็บรักษาไว้ ณ สถานประกอบการหรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่า ๕ ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบ

(๘) รายการในใบกำกับภาษี ม.๘๖/๔

รายการในใบกำกับภาษี ม.๘๖/๔ ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(๑) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(๒) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี

(๓) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(๔) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่มถ้ามี

(๕) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(๖) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดแจ้ง

(๗) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(๘) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙))

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๗))

จัดพิมพ์เป็นภาษาไทยหรือภาษาอังกฤษก็ได้ แต่ต้องเป็นหน่วยเงินตราไทย กรณีอื่นต้องได้รับอนุมัติต้องสมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ กำหนดข้อความอื่นตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร รายละเอียดของใบกำกับภาษีไว้

(๑) เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

(๒) สถานประกอบการของผู้ออกใบกำกับภาษี “สำนักงานใหญ่” “สาขาที่...”

(๓) สถานประกอบการของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการภาษี “สำนักงานใหญ่” “สาขาที่...”

---

[๒๙] พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ xxx) พ.ศ. ๒๕xx ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๐ แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราร้อยละหกจุดสาม สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี ซึ่งความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕xx ถึงวันที่ ๓๐ กันยายน พ.ศ. ๒๕xx

ภาษีซื้อต้องห้ามกรณีใบกำกับภาษีมีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด มาตรา ๘๒/๕ (๒)

(๙) การจัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงานการลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒

• <u>รายงานภาษีขาย</u>

ให้ลงรายการภายใน ๓ วันทำการ นับแต่วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น

หมายเหตุ : กิจการให้บริการ ไม่ต้องจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

๖.๒.๓ อากรแสตมป์

มาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร ตราสารที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดนี้ ต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีนั้นได้จากให้บริการ

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากรแสตมป์	ผู้ที่ต้องเสียอากร	ผู้ที่ต้องขีดฆ่าแสตมป์
๔. จ้างทำของ ทุกจำนวนเงิน ๑,๐๐๐ บาท หรือเศษของ ๑,๐๐๐ บาท แห่งสินจ้างที่กำหนดไว้ **หมายเหตุ** (๑) ถ้าในเวลากระทำสัญญาจ้างทำของไม่ทราบจำนวนสินจ้างว่าเป็นราคาใด ให้ประมาณจำนวนสินจ้างตามสมควรแล้วเสียอากรตามจำนวนสินจ้างที่ประมาณนั้น (๒) ถ้ามีการรับเงินสินจ้างเป็นคราว ๆ และอากรที่เสียไว้เดิมยังไม่ครบ ให้เสียอากรเพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนที่ต้องเสียทุกครั้งในทันทีที่มีการรับเงิน (๓) เมื่อการรับจ้างทำของได้สิ้นสุดลงแล้ว และปรากฏว่าได้เสียอากรเกินไป ให้ขอคืนตามมาตรา ๑๒๒ ได้ **ยกเว้นไม่ต้องเสียอากร** สัญญาที่ทำขึ้นนอกประเทศไทยและการปฏิบัติตามข้อสัญญานั้นมิได้ทำในประเทศไทย	๑ บาท	ผู้รับจ้าง	ผู้รับจ้าง

ประกาศอธิบดีกรมสรรพกร เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ ๓๗) เรื่อง กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์อากร สำหรับตราสารบางลักษณะ

ข้อ ๒ ให้กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์ตามมาตรา ๑๐๓ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับตราสารแห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ทำหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

“(๓) จ้างทำของ ตามลักษณะแห่งตราสาร ๔ แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ดังต่อไปนี้

(ก) มีสินจ้างตั้งแต่ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป หรือ

(ข) รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ว่าจ้าง และมีสินจ้างตั้งแต่ ๒๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป”

๖.๓ ข้อหารือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

๖.๓.๑ กรณีการรับรู้รายได้รับเหมาก่อสร้าง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๗๖๘

วันที่ : ๓๐ มกราคม ๒๕๔๙

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจ่ายเงินตามสัญญาจ้างก่อสร้าง

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๔๐(๘) มาตรา ๖๕ วรรคสอง มาตรา ๗๗/๑(๘)(๙) และ (๑๐) มาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘

ข้อหารือ : บริษัท ช. ได้หารือข้อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจ่ายเงินตามสัญญาจ้างก่อสร้าง โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ดังนี้

๑. บริษัทฯ ประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้าง โดยเมื่อวันที่ ๔ มิถุนายน ๒๕๑๔ บริษัทฯ ตกลงทำสัญญาจ้างก่อสร้างทางพิเศษกับ ก. เพื่อก่อสร้างทางพิเศษยกระดับขนาด ๖ ช่องจราจรรวมระยะทางประมาณ ๒๒.๔๙ กิโลเมตร โดยรวมงานก่อสร้างทางแยกต่างระดับ พร้อมทั้งงานก่อสร้างสะพานข้ามแม่น้ำเจ้าพระยายาวประมาณ ๙๑๐ เมตร มูลค่าก่อสร้างรวมทั้งสิ้น ๑๕,๕๘๔,๖๑๙,๐๐๐ บาท กำหนดเวลาแล้วเสร็จภายใน ๓๐ เดือน นับถัดจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งให้เริ่มงาน สาระสำคัญของสัญญาจ้างก่อสร้างฯ พิจารณาได้ดังนี้

๑.๑ เมื่อได้ทำสัญญาจ้างก่อสร้างฯ ก. ผู้ว่าจ้าง ตกลงชำระค่าจ้างล่วงหน้าให้แก่บริษัทฯ ผู้รับจ้าง ดังนี้

(ก) เงินค่าจ้างล่วงหน้า จำนวน ๒,๓๓๗,๖๙๒,๘๕๐ บาท พร้อมดอกเบี้ย เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติงานตามสัญญาจ้างก่อสร้างฯ

(ข) ค่าธรรมเนียมทางด้านการเงิน จำนวน ๓๘๙,๖๑๕,๔๗๕ บาท พร้อมดอกเบี้ย เช่น ค่าธรรมเนียมการจัดหาเงินกู้ ค่าดอกเบี้ยผิดนัด เป็นต้น ในการชำระค่าจ้างตาม (ก) และ (ข) ดังกล่าว ก. จะออกหนังสือรับรองการชำระเงินซึ่งกำหนดว่า ก. จะชำระค่าจ้างดังกล่าวให้แก่บริษัทฯ เมื่อการก่อสร้างตามสัญญาเสร็จสิ้น กล่าวคือ เมื่อครบกำหนด ๓๐ เดือน นับถัดจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งให้เริ่มงาน

๑.๒ เมื่อเริ่มดำเนินการก่อสร้างตามสัญญาจ้างก่อสร้างฯ ก. ตกลงชำระค่าจ้างในแต่ละเดือนให้แก่บริษัทฯ ดังนี้

(ก) เงินค่าก่อสร้าง

(ข) ดอกเบี้ยค่าก่อสร้าง

(ค) ค่าที่ปรึกษาผู้ควบคุมโครงการก่อสร้างพร้อมดอกเบี้ย

ในการชำระค่าจ้างตาม (ก) (ข) และ (ค) ดังกล่าว บริษัทฯ จะส่งมอบงานให้แก่ ก. ในแต่ละเดือน และเมื่อ ก. ตรวจรับมอบงานในแต่ละเดือนแล้ว ก. จะออกหนังสือรับรองการชำระเงินซึ่งกำหนดว่า ก. จะชำระค่าจ้างดังกล่าวให้แก่บริษัทฯ เมื่อการก่อสร้างตามสัญญาเสร็จสิ้น กล่าวคือ เมื่อครบกำหนด ๓๐ เดือน นับถัดจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งให้เริ่มงาน

๒. เมื่อวันที่ ๑๗ ธันวาคม ๒๕๔๗ บริษัทฯ ได้กู้ยืมเงินจาก ธนาคาร ข. เพื่อนำมาใช้ในการดำเนินการก่อสร้างตามสัญญาจ้างก่อสร้างฯ โดยเมื่อบริษัทฯ ได้รับหนังสือรับรองการชำระเงินตามข้อ ๑. แล้วบริษัทฯ จะโอนสิทธิเรียกร้องตามหนังสือรับรองการชำระเงินดังกล่าวและออกตั๋วสัญญาใช้เงินให้แก่ธนาคารฯ เพื่อเป็นหลักประกันการกู้ยืมเงินและขอรับเงินจากธนาคารฯ และเมื่อถึงกำหนดชำระค่าจ้าง

ตามหนังสือรับรองการชำระเงิน (เมื่อครบกำหนด ๓๐ เดือน นับถัดจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งให้เริ่มงาน) ธนาคารฯ จะเรียกเก็บเงินตามข้อ ๑. จาก ก. ซึ่งหากธนาคารฯ เรียกเก็บเงินค่าจ้างตามหนังสือรับรองการชำระเงินดังกล่าวจาก ก. ไม่ได้ บริษัทฯ ต้องรับผิดชำระเงินดังกล่าวให้แก่ธนาคารฯ

๓. การดำเนินงานก่อสร้างบางส่วนตามสัญญา บริษัทฯ ได้ว่าจ้างผู้รับเหมาช่วงให้ทำการก่อสร้างโดยเมื่อผู้รับเหมาช่วงทำงานเสร็จและส่งมอบงานให้แก่บริษัทฯ บริษัทฯ จะชำระเงินค่าจ้างดังกล่าวด้วยการโอนสิทธิเรียกร้องตามหนังสือรับรองการชำระเงินที่ออกโดย ก. ให้แก่ผู้รับเหมาช่วง และให้ถือว่า การโอนสิทธิเรียกร้องดังกล่าวเป็นการชำระหนี้เสร็จสมบูรณ์ในแต่ละงวด ณ วันที่ทำการโอนสิทธิเรียกร้องนั้น ทั้งนี้ ตามข้อ ๔.๗ ของสัญญาจ้างเหมาช่วงฯ

๔. ผู้รับเหมาช่วงได้กู้ยืมเงินจากธนาคารฯ เพื่อนำมาใช้ในการดำเนินการก่อสร้าง เมื่อผู้รับเหมาช่วงได้รับหนังสือรับรองการชำระเงินจากบริษัทฯ ผู้รับเหมาช่วงจะโอนสิทธิเรียกร้องตามหนังสือรับรองการชำระเงินและออกตั๋วสัญญาใช้เงินให้แก่ธนาคารฯ เพื่อเป็นหลักประกันการกู้ยืมเงินและขอรับเงินจากธนาคารฯ เมื่อถึงกำหนดชำระค่าจ้างตามหนังสือรับรองการชำระเงิน (เมื่อครบกำหนด ๓๐ เดือน นับถัดจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งให้เริ่มงาน) ธนาคารฯ จะเรียกเก็บเงินตามหนังสือรับรองการชำระเงินดังกล่าวจาก ก. ซึ่งหากธนาคารฯ เรียกเก็บเงินค่าจ้างตามหนังสือรับรองการชำระเงินจาก ก. ไม่ได้ บริษัทฯ ไม่ต้องรับผิดชำระค่าจ้างดังกล่าวให้แก่ธนาคารฯ แต่อย่างใด

๕. บริษัทฯ จึงขอทราบว่า

๕.๑ บริษัทฯ ต้องนำค่าจ้างตามข้อ ๑.๑ และข้อ ๑.๒ มารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ อย่างไร

๕.๒ เมื่อบริษัทฯ โอนสิทธิเรียกร้องตามหนังสือรับรองการชำระเงินให้แก่ธนาคารฯ และผู้รับเหมาช่วง การโอนสิทธิเรียกร้องดังกล่าวถือเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการ ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อย่างไร

๕.๓ เมื่อการก่อสร้างตามสัญญาเสร็จสิ้น ก. ตกลงชำระเงินค่าจ้างตามหนังสือรับรองการชำระเงินให้แก่ธนาคารฯ ก. มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือไม่ อย่างไร

๕.๔ เมื่อบริษัทฯ โอนสิทธิเรียกร้องตามหนังสือรับรองการชำระเงินให้แก่ผู้รับเหมาช่วงถือว่าผู้รับเหมาช่วงได้รับชำระค่าบริการแล้วหรือไม่ และบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและผู้รับเหมาช่วงมีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อย่างไร

แนววินิจฉัย : ๑. กรณีบริษัทฯ ดำเนินการก่อสร้างตามสัญญาจ้างก่อสร้างฯ และได้รับเงินค่าจ้างตามสัญญาจาก ก. ได้แก่ ค่าจ้างล่วงหน้า ค่าธรรมเนียมด้านการเงินพร้อมดอกเบี้ย ค่าก่อสร้าง ดอกเบี้ยค่าก่อสร้างและค่าที่ปรึกษาผู้ควบคุมโครงการก่อสร้างพร้อมดอกเบี้ย บริษัทฯ ต้องนำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเกณฑ์สิทธิ์ โดยบริษัทฯ ต้องนำรายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ตามมาตรา ๖๕ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๔.๔ แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘

๒. กรณีบริษัทฯ โอนสิทธิเรียกร้องการชำระเงินตามหนังสือรับรองการชำระเงินของ ก. ให้แก่ธนาคารฯ และผู้รับเหมาช่วง เนื่องจากการโอนสิทธิเรียกร้อง คือ การที่เจ้าหนี้ผู้มีสิทธิได้รับชำระเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการตกลงโอนสิทธิเรียกร้องที่มีต่อลูกหนี้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการชำระหนี้ให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งซึ่งเป็นผู้รับโอนสิทธิเรียกร้อง มีผลให้บุคคลผู้รับโอนสิทธิเรียกร้องมีสิทธิเรียกร้องให้ลูกหนี้ชำระหนี้

ให้แก่ตนเองแทนเจ้าหนี้ การโอนสิทธิเรียกร้องจึงเป็นการที่เจ้าหนี้โอนสิทธิเรียกร้องในหนี้ของตนให้แก่บุคคลซึ่งรับโอนสิทธิเรียกร้องเพื่อเรียกเก็บเงินแทนเจ้าหนี้ ซึ่งลูกหนี้ยังคงมีหน้าที่ในการชำระหนี้อยู่เหมือนเดิม เพียงแต่เปลี่ยนตัวผู้ที่ลูกหนี้จะชำระหนี้ให้เท่านั้นการโอนสิทธิเรียกร้องจึงไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการ ตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) (๙) และ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร และไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า บริษัทฯ โอนสิทธิเรียกร้องการชำระเงินตามหนังสือรับรองการชำระเงินของ ก. ให้แก่ธนาคารฯ และผู้รับเหมาช่วง บริษัทฯ จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนสิทธิเรียกร้องดังกล่าวแต่อย่างใด

๓. กรณีบริษัทฯ กู้ยืมเงินจากธนาคารฯ เพื่อนำมาใช้ในการดำเนินการก่อสร้างตามสัญญาจ้างก่อสร้างฯ โดยเมื่อบริษัทฯ ทำงานตามโครงการดังกล่าวเสร็จและส่งมอบงานในแต่ละงวด ก. จะออกหนังสือรับรองการชำระเงินตามสัญญาให้กับบริษัทฯ และบริษัทฯ จะโอนสิทธิเรียกร้องตามหนังสือรับรองการชำระเงินของ ก. และออกตั๋วสัญญาใช้เงินให้แก่ธนาคารฯ เพื่อเป็นหลักประกันการกู้ยืมเงิน และขอรับเงินจากธนาคารฯ เนื่องจากการรับจ้างก่อสร้างตามสัญญาจ้างก่อสร้างฯ เข้าลักษณะเป็นการจ้างทำของตามมาตรา ๕๘๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และถือเป็น "บริการ" ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ในฐานะผู้ให้บริการมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการเกิดขึ้นตามมาตรา ๗๘/๑ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า บริษัทฯ ได้โอนสิทธิเรียกร้องการชำระเงินตามหนังสือรับรองการชำระเงินของ ก. ให้แก่ธนาคารฯ ซึ่งการโอนสิทธิเรียกร้องดังกล่าวไม่ทำให้ความรับผิดตามประมวลรัษฎากรระหว่างบริษัทฯ และ ก. เปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างใด ดังนั้น เมื่อธนาคารฯ ผู้รับโอนสิทธิเรียกร้องได้รับชำระเงินค่าจ้างก่อสร้างจาก ก. แทนบริษัทฯ บริษัทฯ ในฐานะผู้ให้บริการมีหน้าที่ต้องออกใบรับตามมาตรา ๑๐๕(๑) แห่งประมวลรัษฎากร และออกใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ ก. สำหรับกรณีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เนื่องจาก ก. เป็นนิติบุคคลจัดตั้งขึ้นตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๙๐ เข้าลักษณะเป็น "องค์การของรัฐบาล" ตามมาตรา ๒ แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อ ก. จ่ายเงินได้เป็นค่าจ้างตามสัญญาจ้างก่อสร้างฯ ก. มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ ๑.๐ ตามมาตรา ๖๙ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

๔. กรณีบริษัทฯ ว่าจ้างผู้รับเหมาช่วงก่อสร้างงานในบางส่วน โดยผู้รับเหมาช่วงกู้ยืมเงินจากธนาคารฯ เพื่อนำมาใช้ในการดำเนินการก่อสร้าง ซึ่งเมื่อผู้รับเหมาช่วงทำงานตามโครงการดังกล่าวเสร็จและส่งมอบงานในแต่ละงวด บริษัทฯ จะให้ ก. ออกหนังสือรับรองการชำระเงินให้แก่บริษัทฯ และบริษัทฯ จะโอนสิทธิเรียกร้องโดยสลักหลังหนังสือรับรองการชำระเงินดังกล่าวให้แก่ผู้รับเหมาช่วง และผู้รับเหมาช่วงจะโอนสิทธิเรียกร้องการชำระเงินตามหนังสือรับรองการชำระเงินของ ก. และออกตั๋วสัญญาใช้เงินให้แก่ธนาคารฯ เพื่อเป็นหลักประกันการกู้ยืมเงินและขอรับเงินจากธนาคารฯ ต่อไป โดยคู่สัญญาตกลงกันว่าการที่บริษัทฯ โอนสิทธิเรียกร้องตามหนังสือรับรองการชำระเงินของ ก. ให้แก่ผู้รับเหมาช่วงเป็นการชำระหนี้เสร็จสมบูรณ์ หากธนาคารฯ เรียกเก็บเงินค่าจ้างตามหนังสือรับรองการชำระเงินของ ก. จาก ก. ไม่ได้ ผู้รับเหมาช่วงจะเป็นผู้รับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียว (ตามข้อ ๔.๗ ของสัญญาจ้างช่วงฯ) การโอนสิทธิเรียกร้องการชำระเงินดังกล่าวเป็นการโอนสิทธิในหนี้ของตนให้แก่บุคคลผู้รับโอนสิทธิเรียกร้อง จึงไม่ถือว่าผู้รับเหมาช่วงได้รับเงินค่าก่อสร้างตามสัญญาจ้างช่วงฯ แต่อย่างไรก็ดีผู้รับเหมาช่วงมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย สำหรับการให้บริการก่อสร้างดังนี้

๔.๑ ภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากการรับจ้างก่อสร้างช่วงเข้าลักษณะเป็น "บริการ" ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับเหมาช่วงในฐานะผู้ให้บริการจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการเกิดขึ้นตามมาตรา ๗๘/๑ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับเหมาช่วงมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า ผู้รับเหมาช่วงได้โอนสิทธิเรียกร้องการชำระเงินตามหนังสือรับรองการชำระเงินของ ก. ให้แก่ธนาคารฯ ซึ่งการโอนสิทธิเรียกร้องดังกล่าวไม่ทำให้ความรับผิดตามประมวลรัษฎากรระหว่างผู้รับเหมาช่วงกับบริษัทฯ เปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างใด ดังนั้น เมื่อธนาคารฯ ได้รับชำระเงินค่าจ้างก่อสร้างจาก ก. ผู้รับเหมาช่วงในฐานะผู้ให้บริการมีหน้าที่ต้องออกใบรับตามมาตรา ๑๐๕ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร และออกใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทฯ

๔.๒ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เนื่องจากบริษัทฯ จ่ายเงินได้เป็นค่าจ้างให้กับผู้รับเหมาช่วงเงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ ๓.๐ ของค่าจ้างที่จ่าย ตามข้อ ๘ (๒) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

เลขตู้ : ๖๙/๓๓๘๕๓

เลขที่หนังสือ : กค ๐๘๑๑/๕๒๑๗

วันที่ : ๑๒ มิถุนายน ๒๕๔๕

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีรับเหมาก่อสร้างสถานีไฟฟ้าย่อย

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๓ เตรส, มาตรา ๗๗/๑ (๑๐) และมาตรา ๗๙

ข้อหารือ : บริษัท ช. จำกัด ได้ตกลงทำสัญญารับเหมาก่อสร้างโรงไฟฟ้าย่อย ณ สถานที่ตั้งโรงงานในนิคมอุตสาหกรรมแหลมฉบังของบริษัทผู้ว่าจ้าง โดยสัญญาดังกล่าวมีสาระสำคัญดังนี้

๑. บริษัทฯ ตกลงรับเหมาก่อสร้างโรงไฟฟ้าย่อยพร้อมทั้งติดตั้งอุปกรณ์ในระบบต่าง ๆ โดยบริษัทฯ เป็นผู้จัดหาวัสดุและอุปกรณ์ต่าง ๆ ที่ใช้ในการก่อสร้างและติดตั้งดังกล่าว

๒. เมื่อบริษัทฯ ได้ดำเนินการก่อสร้างโรงไฟฟ้าย่อยและติดตั้งอุปกรณ์ในระบบต่าง ๆ ให้แล้วเสร็จตามสัญญาแล้ว บริษัทฯ และบริษัทผู้ว่าจ้างจะร่วมทดสอบและบริษัทผู้ว่าจ้างจะรับมอบงานโดยออกใบรับรอง (Taking Over Certificate) ให้แก่บริษัทฯ เมื่องานก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์ได้แล้วเสร็จสมบูรณ์และสามารถใช้งานได้ตามที่กำหนดในสัญญา

๓. บริษัทฯ จะต้องรับประกันและรับผิดชอบต่องานที่ส่งมอบเป็นระยะเวลา ๑๒ เดือน นับแต่วันที่ผู้ว่าจ้างได้รับมอบงาน สำหรับความเสียหายที่เกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดในการออกแบบ วัสดุหรือการดำเนินงานที่ด้อยคุณภาพ

๔. กรรมสิทธิ์ในโรงไฟฟ้าย่อยและอุปกรณ์ที่ติดตั้งแล้วเสร็จจะตกเป็นของบริษัทผู้ว่าจ้างเมื่อได้ชำระค่าตอบแทนตามสัญญาครบถ้วน กล่าวคือ บริษัทผู้ว่าจ้างจะได้รับโอนสิทธิในงานในวันหลังจากได้ชำระค่าจ้างงวดสุดท้ายแล้ว

๕. ค่าตอบแทนการก่อสร้างโรงไฟฟ้าย่อยและติดตั้งอุปกรณ์จะกำหนดเป็นราคาเหมารวมเป็นเงินบาท โดยจะไม่มีการแยกมูลค่าของวัสดุอุปกรณ์ และค่าจ้างก่อสร้าง โดยค่าตอบแทนเหมาดังกล่าวจะรวมถึงการให้บริการบำรุงรักษาเป็นเวลา ๓ ปี นับแต่วันที่ออกใบรับรองการรับมอบงาน (Issuance of Taking Over Certificate)

๖. ค่าตอบแทนเหมาตามสัญญาดังกล่าว บริษัทผู้ว่าจ้างจะจ่ายให้แก่บริษัทฯ เป็นรายเดือนเป็นเวลา ๓๐ เดือน ในจำนวนเท่า ๆ กันทุกเดือน โดยเริ่มชำระงวดแรกหลังจากเมื่อผู้ว่าจ้างได้ออกใบรับรองการรับมอบงาน (Issuance of Taking Over Certificate) ให้แก่บริษัทฯ เป็นเวลา ๑ เดือน

บริษัทฯ เข้าใจว่าการก่อสร้างโรงไฟฟ้าย่อยและติดตั้งอุปกรณ์ตามสัญญา โดยมีสาระสำคัญและเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้น เข้าลักษณะเป็นสัญญาจ้างทำของ ตามมาตรา ๕๘๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เนื่องจากลักษณะของสัญญาดังกล่าวเป็นการรับทำงานเพื่อมุ่งผลสำเร็จของงาน ซึ่งบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าตอบแทนที่ได้รับตามสัญญาดังกล่าว โดยสามารถเรียกเก็บค่าภาษีมูลค่าเพิ่มจากบริษัทผู้ว่าจ้างได้

บริษัทฯ จึงขอหารือว่าสัญญาการก่อสร้างโรงไฟฟ้าย่อยดังกล่าวข้างต้นเข้าลักษณะเป็นสัญญารับจ้างเหมาก่อสร้างโรงไฟฟ้าย่อยและติดตั้งอุปกรณ์ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

แนววินิจฉัย : ๑. ภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัทฯ เข้าลักษณะเป็นการให้บริการตามมาตรา ๗๗/๑(๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าทั้งหมดที่ได้รับจากการให้บริการตามมาตรา ๗๙ แห่งประมวลรัษฎากร หากบริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๑(๖) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากบริษัทผู้ว่าจ้างซึ่งเป็นผู้รับบริการได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา ๘๒/๔ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

๒. ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย เมื่อสัญญาจัดซื้อและติดตั้งสถานีไฟฟ้าย่อยระหว่างบริษัทฯ กับผู้ว่าจ้าง เข้าลักษณะเป็นสัญญาจ้างทำของ ตามมาตรา ๕๘๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น ผู้ว่าจ้างซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินที่เป็นค่าจ้างทำของให้แก่บริษัทฯ มี หน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้นในอัตราร้อยละ ๓.๐ ตามมาตรา ๓ เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๘(๒) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

เลขตู้ : ๖๕/๓๑๕๒๘

๖.๓.๒ กรณีการโอนสิทธิค่าบริการ

เลขที่หนังสือ : กค ๐๘๑๑/พ.๖๒๕๖

วันที่ : ๒๘ กรกฎาคม ๒๕๔๓

เรื่อง : ภาษีกรณีโอนสิทธิค่าบริการสาธารณูปโภค

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๗๗/๑(๑๐)), มาตรา ๗๘/๑(๒)

ข้อหารือ : สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ ได้ตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ราย บริษัท ก. จำกัด จากการตรวจสอบพบว่าบริษัทฯ ได้ทำสัญญาเช่าอาคารและเช่าพื้นที่อาคารศูนย์การค้าเวิลด์เทรด โครงการระยะที่ ๒ จากบริษัท ว. จำกัด มีกำหนดเวลา ๓๐ ปี นับแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๓๒ เป็นต้นมา และ บริษัทฯ ได้ให้บุคคลภายนอกเช่าพื้นที่ โดยบริษัทฯเป็นผู้ทำสัญญาและเรียกเก็บค่าเช่าพื้นที่จากผู้เช่าโดยตรง แต่ในส่วนของค่าบริการสาธารณูปโภค บริษัทฯ ได้ทำสัญญาใช้สิทธิประกอบการโดยทำสัญญาระหว่างบริษัท ว. จำกัด (เจ้าของอาคารที่ ๑) และบริษัทฯ (เจ้าของอาคารที่ ๒) ซึ่งเป็นผู้ให้ใช้สิทธิฝ่ายหนึ่ง กับ บริษัท ฟ. จำกัด ซึ่งเป็นผู้ขอใช้สิทธิอีกฝ่ายหนึ่ง สัญญากำหนดเงื่อนไขสรุปความว่า ผู้ใช้สิทธิจะให้บริการสาธารณูปโภคแก่ลูกค้าที่ทำสัญญาเช่าอาคารพาณิชย์กับเจ้าของอาคาร และผู้ใช้สิทธิจะต้องเป็นผู้ทำสัญญาบริการกับผู้เช่าภายในศูนย์การค้า และเก็บค่าบริการจากผู้เช่าได้โดยตรงกับผู้เช่าแต่ละรายสัญญานี้มีกำหนดเวลา ๒๒ ปี ๑๑ เดือน

นับแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๔๐ ผู้ใช้สิทธิตกลงชำระค่าตอบแทนให้กับเจ้าของอาคารที่ ๑ และเจ้าของอาคารที่ ๒ เป็นงวดรายเดือน เริ่มชำระงวดแรกวันที่ ๒ มกราคม ๒๕๔๐ สัญญานี้ไม่มีการจ่ายเงินก่อนไม่ว่าในลักษณะใด ณ วันทำสัญญา อีกทั้งปัจจุบันเจ้าของอาคารทั้งสองยังไม่ได้รับชำระค่าตอบแทนแต่อย่างใด โดยบริษัทฯ ได้นำมูลค่าที่ควรได้รับตามสัญญาบันทึกบัญชีเป็นลูกหนี้การค้าคู่กับรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้แล้ว แต่ยังมิได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยชี้แจงว่าบริษัทฯ ยังไม่ได้รับชำระค่าตอบแทนตามสัญญาความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มยังไม่เกิด

สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ เห็นว่า การโอนสิทธิในส่วนของค่าบริการสาธารณูปโภคเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้ามิใช่เมื่อได้รับชำระราคาสินค้าซึ่งเมื่อบริษัทฯ โอนสิทธิในการเรียกเก็บค่าบริการสาธารณูปโภคของอาคารให้เช่าให้บริษัทฯ อื่นดำเนินการ ถือเป็นการขายสินค้า ต้องนำมูลค่าตามสัญญามาถือเป็นเงินได้เพื่อเป็นฐานในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนที่ทำสัญญาตามมูลค่าทั้งหมดของสัญญา

สำนักงานสรรพากรภาค มีความเห็นสรุปความว่า สัญญาดังกล่าวเป็นการได้มาซึ่งสิทธิในการประกอบกิจการในอาคารโดยไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินดังกล่าว สัญญาดังกล่าวไม่ใช่การซื้อขาย แต่เป็นการให้บริการตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากบริษัท ฟ. ได้เข้ามาใช้สิทธิประกอบกิจการตามสัญญาดังกล่าวแล้ว แม้บริษัทฯ ทั้ง ๒ ยังไม่ได้รับชำระค่าตอบแทนตามสัญญา แต่บริษัทฯ ทั้งสองได้รับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้แล้ว จึงถือได้ว่าได้มีการใช้บริการโดยบุคคลอื่น (บริษัท ฟ.) ในอาคารนั้นแล้ว ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเกิดขึ้นตามนัยมาตรา ๗๘/๑ (๑) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ทั้งสองจึงต้องรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามส่วนของการใช้บริการตามสัญญาดังกล่าว จึงหารือว่าความเห็นดังกล่าวถูกต้องหรือไม่

แนววินิจฉัย : กรณีบริษัท ว. และบริษัทฯ ได้ให้บริษัท ฟ. ใช้สิทธิบริหารกิจการบริการสาธารณูปโภคของอาคารศูนย์การค้าเวิลด์เทรดเซ็นเตอร์ เป็นเวลา ๒๒ ปี ๑๑ เดือน โดยบริษัท ฟ. จะได้รับสิทธิเป็นผู้ให้บริการและเรียกเก็บค่าตอบแทนจากผู้เช่าพื้นที่โดยตรง และจ่ายให้บริษัท ว. และบริษัทฯ เป็นรายเดือนตามอัตราและระยะเวลาตามที่กำหนด แต่ไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินดังกล่าว การประกอบกิจการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้บริการตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีการให้บริการตามสัญญาที่กำหนดค่าตอบแทนตามส่วนของบริการที่ทำ โดยผู้ให้บริการได้ให้ผู้รับบริการซึ่งเป็นคู่สัญญาได้ใช้บริการก่อน <u>กรณีดังกล่าวยังไม่ถือว่าเป็นการได้ใช้บริการโดยบุคคลอื่นก่อนตามมาตรา ๗๘/๑ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร</u> ดังนั้น กรณีตามข้อเท็จจริงดังกล่าว ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระค่าบริการ

เลขตู้ : ๖๓/๒๙๖๑๖

๗. รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

๗.๑ ด้านบัญชี

๗.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

(๑) บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

เกณฑ์คงค้าง กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกันกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด (ย่อหน้าที่ ๓.๓)

(๒) บทที่ ๑๙ การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

๑) การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง ๓ ประเภท คือ (๑) การขายที่ดิน (๒) ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง และ (๓) การขายอาคารชุด สามารถเลือกการรับรู้ได้หลายวิธีตามเงื่อนไขของการเกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น คือ

๑.๑) รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน

๑.๒) รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

๑.๓) รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

กรณีที่ไม่อาจรับรู้เป็นรายได้ตาม ๑.๑ - ๑.๓ ให้บันทึกเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้า เงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ (ย่อหน้าที่ ๑๙.๔)

๒) การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (ย่อหน้า ๑๙.๖)

๒.๑) วิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ มีหลายวิธี ได้แก่

- อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น ทั้งนี้ไม่รวมต้นทุนที่ดิน
- การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว
- การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาโดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ

๒.๒) ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า ๓ งวดติดต่อกันและอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้หยุดการรับรู้รายได้ทันที

๒.๓) ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม (ย่อหน้าที่ ๑๙.๖)

๓) การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

๓.๑) การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้ใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้น

๓.๒) ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับผ่อนชำระตามกำหนดต่อราคาขายผ่อนชำระ ให้รับรู้รายได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ส่วนเงินค่างวดที่ได้รับผ่อนชำระเกินกว่าอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้ถือเป็นเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ

๓.๓) ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า ๓ งวดติดต่อกัน ให้หยุดรับรู้รายได้ทันที

๓.๔) ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม

๓.๕) ถ้าในระหว่างการผ่อนชำระ ผู้ซื้อสามารถชำระเงินส่วนที่เหลือทั้งหมดได้ก่อนกำหนด หรือ สามารถหาแหล่งเงินกู้อื่นใด รวมทั้งการก่อสร้างได้เสร็จสมบูรณ์และผู้ขายได้โอนความเสี่ยง และผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ให้รับรู้จำนวนเงินดังกล่าวเป็นรายได้ทั้งจำนวนในงวดนั้น (ย่อหน้าที่ ๑๙.๗)

๗.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

กิจการจะรับรู้รายได้ในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่ได้ส่งมอบให้แก่ลูกค้า และกำหนดให้กิจการต้องใช้ดุลยพินิจและพิจารณาข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการพิจารณาตามหลักการในแต่ละขั้นตอน โดยมีหลักการ ๕ ขั้นตอน สำหรับการรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นกับสัญญาที่ทำกับลูกค้าประกอบด้วย

๑. <u>การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า</u> โดยสัญญาอาจอยู่ในรูปแบบที่เป็นลายลักษณ์อักษรด้วยวาจาหรือประเพณีปฏิบัติทางธุรกิจ

๒. <u>การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา</u> เช่น การโอนสินค้าหรือให้บริการหรืออาจเป็นชุดของสินค้าหรือบริการโดยในหนึ่งสัญญาอาจมีภาระที่ต้องปฏิบัติตั้งแต่หนึ่งภาระขึ้นไป

๓. <u>กำหนดราคาของรายการ</u> โดยต้องไม่รวมองค์ประกอบการจัดหาเงิน (ดอกเบี้ยจากการผ่อนชำระ) แต่รวมสิ่งตอบแทนที่อาจไม่ได้อยู่ในรูปตัวเงิน และต้องคำนึงถึงจำนวนเงินที่กิจการจ่ายชำระ

๔. <u>การปันส่วนราคา</u>ของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา โดยอ้างอิงกับราคาขายแบบเอกเทศ

๕. <u>การรับรู้รายได้</u> [๓๐]

กิจการต้องรับรู้รายได้ เมื่อกิจการได้ปฏิบัติ (หรือขณะปฏิบัติ) ตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการโอนอำนาจควบคุม (Control) ในสินค้าหรือบริการนั้นไปยังลูกค้า เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติแล้วเสร็จ โดยจุดของการรับรู้รายได้แบ่งออกเป็น ๒ ลักษณะ คือ

๕.๑ <u>ลักษณะที่ ๑ : ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time)</u>

กิจการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ สำหรับการส่งมอบ โดยอำนาจการควบคุมสินค้าหรือบริการตลอดช่วงเวลาหนึ่ง และถือว่าภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง

กิจการจะรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง ได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้นที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเหมือนสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น การก่อสร้างอาคารสำนักงานบนที่ดินของลูกค้า การพัฒนาโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีตามแบบที่ลูกค้าต้องการ เป็นต้น

- การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ (Alternative Use) (ไม่ว่าจะโดยข้อจำกัดของสัญญาหรือลักษณะของสินทรัพย์เอง) และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่เสร็จสิ้นแล้วจนถึงปัจจุบัน (หากมีการยกเลิกสัญญา) เช่น สินค้าที่มีลักษณะเฉพาะสำหรับลูกค้ารายใดรายหนึ่ง โดยไม่สามารถเอาไปขายให้กับลูกค้ารายอื่นได้และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จจนถึงปัจจุบัน หากลูกค้ายกเลิกสัญญา เป็นต้น

---

[๓๐] คู่มืออธิบายมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (เผยแพร่ ๒๑ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๒), หน้า ๑๖

หากไม่เข้าเงื่อนไขใดข้างต้น กิจการต้องรับรู้รายได้แบบ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

๕.๒ <u>ลักษณะที่ ๒ : ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)</u>

กิจการต้องจัดภาระที่ต้องปฏิบัตินั้นเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ในการระบุว่า ณ เวลาใดลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกัน และภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดสำหรับอำนาจการควบคุม นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้โดยการโอนอำนาจการควบคุมในสินค้าหรือบริการ ซึ่งรวมถึง (แต่ไม่จำกัดเพียง) รายการต่อไปนี้

- กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับชำระเงินสำหรับสินทรัพย์
- ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์
- กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ให้กับลูกค้า
- ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์
- ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว

๗.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

๗.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

๑) มาตรา ๓๙ แห่งประมวลรัษฎากร

“ขาย” หมายความรวมถึง ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ แต่ไม่รวมถึง

(๑) ขาย แลกเปลี่ยน ให้ หรือโอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่มิใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และราคาหรือมูลค่าตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(๒) การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาท ซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์

“ราคาขาย” หมายความรวมถึง ราคาที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดตามมาตรา ๔๙ ทวิ

“สิทธิครอบครอง” หมายความถึง สิทธิครอบครองในการถือครองอสังหาริมทรัพย์

๒) มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร

๑) การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้ “**เกณฑ์สิทธิ์**” โดย

- ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และ
- ให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายใน**รอบระยะเวลาบัญชี**นั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๒) เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ **กำไรสุทธิ**

- กำไรสุทธิ = รายได้จากกิจการ + รายได้เนื่องจากกิจการ – รายจ่าย (รายจ่ายต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน มาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี)

๓) รอบระยะเวลาบัญชี ให้มีกำหนด ๑๒ เดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่า ๑๒ เดือนก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่ อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่น

ว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาตให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

๓) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ ข้อ ๓

"๓.๗ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบ**กิจการขายอสังหาริมทรัพย์** ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ ๒ โดยให้ถือปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

(๑) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น

(๒) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ

(๓) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น

การคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายตาม (๒) และ (๓) ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีหนึ่งวิธีใดตาม (๒) หรือ (๓) เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทใดแล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไปสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทนั้น เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ ๒ โดยให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

คำว่า "กิจการขายอสังหาริมทรัพย์" ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด"

๔) มาตรา ๖๕ ทวิ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร

๑) ในกรณีโอนทรัพย์สิน (ขายสินค้า) ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาโดยไม่มีเหตุอันสมควร

๒) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

๗.๒.๒ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (กรณีกิจการเป็นผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย) ตามมาตรา ๖๙ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๑	บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคมหรือคณะบุคคล	มาตรา ๔๐(๘) เฉพาะที่จ่ายค่าซื้ออสังหาริมทรัพย์	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	๑.๐

๗.๒.๓ ภาษีธุรกิจเฉพาะ

๑) คำนิยามของ “รายรับ” ในทางภาษีธุรกิจเฉพาะ

มาตรา ๙๑/๑ (๑) " รายรับ " หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือ ประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับ ไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักรอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ

มาตรา ๙๑/๘ วรรคสอง การคำนวณรายรับตามวรรคหนึ่ง เป็นไปตามวิธีการหลักเกณฑ์และการปฏิบัติทางบัญชีและเพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับ เมื่อได้เลือกปฏิบัติเป็นอย่างใดแล้วให้ถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้เปลี่ยนแปลงได้

๒) ฐานภาษี

รายรับจากการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าและหากำไร มาตรา ๙๑/๒ (๖) คือ รายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ทั้งสิ้นในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม

๓) อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ

มาตรา ๙๑/๖ แห่งประมวลรัษฎากร ร้อยละ ๓ ของรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

ผู้ประกอบกิจการมีหน้าที่คำนวณเงินภาษีอากรที่ต้องชำระดังนี้

ภาษีอากรที่ต้องชำระทั้งสิ้น = ภาษีธุรกิจเฉพาะ + ภาษีท้องถิ่น

ภาษีธุรกิจเฉพาะ = ฐานภาษี x อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีท้องถิ่น = ร้อยละ ๑๐ ของภาษีธุรกิจเฉพาะ

๔) การจัดทำรายงาน

มาตรา ๙๑/๑๔ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ มีหน้าที่ทำรายงานแสดงรายรับก่อนหักรายจ่ายที่ต้องเสียภาษี และรายรับที่ไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

รายงานที่ต้องจัดทำให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนดและให้จัดทำเป็นรายสถานประกอบการ

๗.๒.๔ อากรแสตมป์

มาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร ตราสารที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดนี้ ต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีนั้นได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการค้าหากำไร

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากรแสตมป์	ผู้ที่ต้องเสียอากร	ผู้ที่ต้องขีดฆ่าแสตมป์
๒๘. ใบรับ เฉพาะตามที่ระบุต่อไปนี้ (ก) ... (ข) ใบรับสำหรับการโอนหรือก่อตั้งสิทธิใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ในเมื่อนิติกรรมที่เป็นเหตุให้ออกใบรับนั้นมีการจดทะเบียนตามกฎหมาย (ค) ...	๑ บาท	ผู้ออกใบรับ	ผู้ออกใบรับ

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากรแสตมป์	ผู้ที่ต้องเสียอากร	ผู้ที่ต้องขีดฆ่าแสตมป์
ถ้าใบรับตาม (ก) (ข) หรือ (ค) มีจำนวนเงินตั้งแต่ ๒๐๐ บาทขึ้นไปทุก ๒๐๐ บาทหรือเศษของ ๒๐๐ บาท (พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ.๒๕๒๕ ใช้บังคับ ๒๗ ก.พ. ๒๕๒๕ เป็นต้นไป) **ยกเว้นไม่ต้องเสียอากร** ใบรับ สำหรับจำนวนเงินที่ผู้รับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ (พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๐) พ.ศ. ๒๕๓๔ ใช้บังคับ ๑ ม.ค.๒๕๓๕ เป็นต้นไป)			

๗.๓ ข้อหารือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

กรณีการรับรู้รายได้กิจการขายอสังหาริมทรัพย์

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/๓๔๑๔

วันที่ : ๒๔ มีนาคม ๒๕๕๘

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ : สมาชิกของสมาคม ก. ที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (บริษัทจดทะเบียนฯ) ซึ่งประกอบกิจการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์โครงการพัฒนาบ้านแนวราบและอาคารชุด ในการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ส่วนใหญ่จะมีการกำหนดงวดการผ่อนชำระตั้งแต่ ๓ - ๓๐ งวดเป็นต้นไป ขึ้นกับระยะเวลาของการก่อสร้างโครงการบ้านแนวราบและอาคารชุด ปัจจุบันบริษัทจดทะเบียนฯ ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ ๓.๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑๕๕/๒๕๔๙ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๑๒ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๙ ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทจดทะเบียนฯ ต่อมากรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๒๒๘/๒๕๕๗ เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๑๑ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๗ กำหนดให้กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป สมาคม ก. จึงขอหารือดังต่อไปนี้

๑. หากบริษัทจดทะเบียนฯ มีสัญญาจะซื้อจะขายที่เกิดก่อนปี ๒๕๕๗ และอยู่ระหว่างการผ่อนเงินงวดให้กับบริษัทจดทะเบียนฯ โดยมีกำหนดการโอนกรรมสิทธิ์ตั้งแต่ปี ๒๕๕๘ เป็นต้นไป บริษัทจดทะเบียนฯ จะต้องคำนวณรับรู้รายได้อย่างไร

๒. ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ ๑๐ งบการเงินรวม วรรค ข ๘๗ เรื่อง นโยบายการบัญชีเดียวกัน ได้ระบุว่า ถ้าสมาชิกในกลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างไปจากที่ใช้งบการเงินรวมสำหรับรายการที่เหมือนกัน หรือเหตุการณ์ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ในการจัดทำงบการเงินรวมต้องมีการปรับปรุงให้เหมาะสมในงบการเงินของสมาชิกในกลุ่ม เพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกลุ่มกิจการ ซึ่งกรณีบริษัทจดทะเบียนฯ มีบริษัทย่อยที่เป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non Publicly Accountable Entities) ที่ประกอบธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ บริษัทย่อยจึงต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับบริษัทแม่ คือ รับรู้รายได้เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ เพื่อให้ตัวเลขของงบการเงินรวมที่จัดทำขึ้นเป็นไปตามหลักการเดียวกันและสามารถเปรียบเทียบกันได้ บริษัทย่อยสามารถนำงบการเงินดังกล่าวมาใช้ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ประจำปีได้หรือไม่

แนววินิจฉัย : คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๒๒๘/๒๕๕๗ฯ ลงวันที่ ๑๑ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๗ ได้แก้ไขข้อ ๓.๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ โดยกำหนดให้กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวมีผลใช้บังคับสำหรับการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๗ เป็นต้นไป ดังนั้น

๑. กรณีตาม ๑. การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทจดทะเบียนฯ ซึ่งเป็นบริษัทที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ตามมาตรฐานการบัญชี และประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๗ ต้องคำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๕) เรื่อง รายได้ กรณีบริษัทจดทะเบียนฯ มีสัญญาจะซื้อจะขายที่เกิดขึ้นก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๕๗ และได้รับรู้รายได้ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญา ข้อ ๓.๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑๕๕/๒๕๔๙ฯ ลงวันที่ ๑๒ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๙ โดยบริษัทจดทะเบียนฯ นำรายได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาแล้ว แต่หากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมีกำหนดการโอนกรรมสิทธิ์ตั้งแต่ปี ๒๕๕๗ เป็นต้นไป ให้บริษัทจดทะเบียนฯ รับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามข้อ ๓.๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๒๒๘/๒๕๕๗ฯ ลงวันที่ ๑๑ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๗ และให้บริษัทจดทะเบียนฯ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมเพื่อปรับปรุงการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งบริษัทจดทะเบียนฯ ได้นำรายได้ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญามายื่นแบบฯ ไว้ หากมีภาษีชำระไว้เกินให้บริษัทจดทะเบียนฯ ยื่นคำร้องตามแบบ ค.๑๐ เพื่อขอคืนภาษีดังกล่าว ภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ตามมาตรา ๒๗ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีตาม ๒. การใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ตามข้อ ๓.๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๒๒๘/๒๕๕๗ฯ ลงวันที่ ๑๑ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๗ ให้ใช้บังคับสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น ดังนั้น เมื่อบริษัทย่อยมิได้เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) บริษัทย่อยจึงไม่ได้รับสิทธิคำนวณรายได้และ

รายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปตามข้อ ๓.๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวแต่อย่างใด

เลขตู้ : ๗๘/๓๙๕๙๐

๘. รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล

๘.๑ ด้านบัญชี

๘.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

(๑) บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

เกณฑ์คงค้าง กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกันกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด (ย่อหน้าที่ ๓.๓)

(๒) บทที่ ๑๘ รายได้

๑) กิจการต้องรับรู้รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ ของกิจการตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

๑.๑) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชี นั้น

๑.๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ (ย่อหน้าที่ ๑๘.๒๓)

๒) รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ต้องรับรู้ตามเกณฑ์ต่อไปนี้

๒.๑) ดอกเบี้ยรับ ต้องรับรู้ตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ทำให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ

๒.๒) ค่าสิทธิ ต้องรับรู้ตามเกณฑ์คงค้าง ซึ่งเป็นไปตามเนื้อหาของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง

๒.๓) เงินปันผล ต้องรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล (ย่อหน้าที่ ๑๘.๒๔)

๘.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๙ เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เงินปันผล ดอกเบี้ย)

๑) ดอกเบี้ยรับ ต้องคำนวณโดยใช้วิธีดอกเบี้ยที่แท้จริง การคำนวณนี้ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงกับมูลค่าตามบัญชีก่อนรายการหักของสินทรัพย์ทางการเงิน (ย่อหน้าที่ ๕.๔.๑)

๒) เงินปันผล เงินปันผลให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนก็ต่อเมื่อ

๒.๑) กิจการมีสิทธิที่จะได้รับเงินปันผล

๒.๒) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของเงินปันผลนั้น และ

๒.๓) กิจการสามารถวัดมูลค่าจำนวนเงินของเงินปันผลได้อย่างน่าเชื่อถือ (ย่อหน้าที่ ๕.๗.๑ก)

๘.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

๘.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(๑) มาตรา ๖๕

๑) การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้ “**เกณฑ์สิทธิ์**” โดย

- ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และ

- ให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๒) เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ **กำไรสุทธิ**

- กำไรสุทธิ = รายได้จากกิจการ + รายได้เนื่องจากกิจการ – รายจ่าย (รายจ่ายต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน มาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี)

๓) รอบระยะเวลาบัญชี ให้มีกำหนด ๑๒ เดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่า ๑๒ เดือนก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่ อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาตให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

๘.๒.๒ ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย

พิจารณาจากรายได้ค่าสิทธิ ดอกเบี้ย และเงินปันผล ตามมาตรา ๓ เตรส แห่งประมวลรัษฎากร

๘.๒.๓ ภาษีธุรกิจเฉพาะ

รายได้ดอกเบี้ย หากเข้าเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา ๙๑/๒ (๑) (๒) (๓) (๔) (๕) แห่งประมวลรัษฎากร ก็มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะและมีหน้าที่ยื่นแบบ ภ.ธ.๔๐ ดังนั้นดอกเบี้ยรับ เป็นรายรับเนื่องจากการประกอบกิจการ ซึ่งเป็นฐานในการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา ๙๑/๕ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ ๓ ตามมาตรา ๙๑/๖ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร

๘.๒.๔ อากรแสตมป์

๑) ดอกเบี้ย

พิจารณาจากสัญญา หากมีลักษณะของการกู้ยืมเงินเกินกว่า ๒,๐๐๐ บาท ลักษณะเป็นสัญญากู้ยืมเงินตามมาตรา ๖๕๓ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และเข้าเป็นลักษณะแห่งตราสาร ๕ กู้ยืมเงิน หรือการตกลงให้เบิกเงินเกินบัญชีจากธนาคาร ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียอากรแสตมป์บริบูรณ์ตามมาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร ทุกจำนวนเงิน ๒,๐๐๐ บาท หรือเศษของ ๒,๐๐๐ บาท ต้องเสียอากร ๑ บาท ให้ผู้ให้กู้เป็นผู้เสียอากรและผู้กู้ต้องขีดฆ่า

๒) ค่าสิทธิ

พิจารณาจากสัญญา หากมีไม่เข้าลักษณะตราสารอื่นใด แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ จึงไม่ต้องปิดอากรแสตมป์แต่อย่างใด แต่หากพิจารณาว่ามีลักษณะเข้าลักษณะตราสาร ๒๘ ตราสาร ก็มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ตามตารางบัญชีอากรแสตมป์

๓) เงินปันผล

พิจารณาจากสัญญา หากมีลักษณะการโอนใบหุ้น ใบหุ้นกู้ และพันธบัตรที่มีตราสารการโอนผู้โอนเข้าลักษณะตราสารที่ ๒ จะต้องติดอากรแสตมป์ในอัตรา ๑ บาท สำหรับทุกจำนวน ๑,๐๐๐ บาท หรือเศษของ ๑,๐๐๐ บาท โดยคิดตามราคาหุ้นที่ชำระแล้วหรือตามราคาในตราสาร (แล้วแต่ว่าจำนวนใดจะมากกว่ากัน) เว้นแต่เป็นการโอนหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ ให้ผู้โอนเป็นผู้เสียอากรและผู้รับโอนผู้ที่ต้องขีดฆ่า

๑) ถ้าในเวลากระทำสัญญาจ้างทำของไม่ทราบจำนวนสินจ้างว่าเป็นราคาใด ให้ประมาณการจำนวนสินจ้างตามสมควรแล้วเสียอากรตามจำนวนจ้างที่ประมาณนั้น

๒) ถ้ามีการรับเงินสินจ้างเป็นคราว ๆ และอากรที่เสียไว้เดิมยังไม่ครบ ให้เสียอากรเพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนที่ต้องเสียทุกครั้งในทันทีที่มีการรับเงิน

๓) เมื่อมีการรับจ้างทำของได้สิ้นสุดลงแล้วและปรากฏว่าได้เสียอากรเกินไป ให้ขอคืนตามมาตรา ๑๒๒ ได้

๙.๓ ข้อหารือ

๙.๓.๑ กรณีที่ไม่ต้องปิดอากรแสตมป์

เลขที่หนังสือ : กค ๐๘๑๑/๐๘๔๐๙

วันที่ : ๑๐ มิถุนายน ๒๕๔๑

เรื่อง : อากรแสตมป์ กรณีตราสารสัญญาการใช้โปรแกรมลิขสิทธิ์

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๑๐๔

ข้อหารือ : หน่วยงานราชการได้จัดทำสัญญาการใช้โปรแกรมลิขสิทธิ์กับบริษัททั้งในและต่างประเทศรวม ๙ สัญญา โดยติดตั้งบนเครื่องคอมพิวเตอร์ระบบ MAINFRAME โดยมีข้อความสรุปได้ดังนี้

๑. ผู้อนุญาต (เจ้าของโปรแกรมลิขสิทธิ์) ตกลงให้ใช้โปรแกรมลิขสิทธิ์และผู้รับอนุญาตหน่วยงานราชการ ตกลงใช้โปรแกรมลิขสิทธิ์

๒. โดยผู้อนุญาตจะต้องจัดหาโปรแกรมลิขสิทธิ์ให้แก่ผู้รับอนุญาต ตามความต้องการของผู้รับอนุญาตจัดหาวัสดุลิขสิทธิ์ที่เลือกใช้ได้เพื่อใช้กับโปรแกรมลิขสิทธิ์

๓. อนุญาตให้ผู้รับอนุญาตมีสิทธิ์ที่จะใช้วัสดุโปรแกรมลิขสิทธิ์ โดยห้ามโอนและไม่เป็นการสงวนสิทธิ์ที่จะใช้แต่ผู้เดียว

๔. ผู้อนุญาตให้บริการโปรแกรมทั้งหมดตามที่ระบุไว้ในสัญญา

๕. ผู้อนุญาตจะต้องรับผิดชอบสำหรับการติดตั้งโปรแกรมลิขสิทธิ์ และการใช้โปรแกรมลิขสิทธิ์

การทำสัญญาดังกล่าวจะต้องปิดอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากรหรือไม่เพียงใด

แนววินิจฉัย : สัญญาให้ใช้โปรแกรมลิขสิทธิ์ที่หน่วยงานราชการ ได้ทำกับบริษัทในประเทศและบริษัทในต่างประเทศ รวม ๙ สัญญา ดังกล่าว ถือเป็นงานวรรณกรรม ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. ๒๕๓๗ เข้าลักษณะเป็นสัญญาลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรมไม่เข้าลักษณะสัญญารับจ้างทำของ และไม่เข้าลักษณะตราสารอื่นใด แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ จึงไม่ต้องปิดอากรแสตมป์แต่อย่างใด

เลขตู้ : ๖๒/๒๖๗๖๒

๙.๓.๒ กรณีการรับรู้รายได้และการคำนวณรายรับ

เลขที่หนังสือ : กค ๐๘๑๑(กม.๐๒)/๑๐๖๒

วันที่ : ๒๗ มิถุนายน ๒๕๔๓

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีการรับรู้รายได้และการคำนวณรายรับ

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๖๕ วรรคสอง, มาตรา ๙๑/๒ (๕), คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๒๖/๒๕๔๓๔ฯ

ข้อหารือ : บริษัทฯ ประกอบกิจการผลิตและส่งออกรองเท้ากีฬา ได้ให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงินเยี่ยงธนาคารพาณิชย์โดยคิดดอกเบี้ยตามอัตราปกติทางการค้าทั่ว ๆ ไป และบันทึกบัญชีตามเกณฑ์สิทธิ์ตามมาตรา ๖๕ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ และได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามเกณฑ์สิทธิ์ดังกล่าวเป็นประจำทุกเดือน เมื่อเกิดวิกฤติเศรษฐกิจทำให้บริษัทในเครือที่กู้ยืมเงินบางบริษัท ไม่สามารถชำระหนี้ดอกเบี้ยได้ บริษัทฯ จึงหารือว่า

(๑) บริษัทฯ จะไม่คิดดอกเบี้ย หรือจะคิดดอกเบี้ยในอัตราที่สรรพากรยอมรับจากเงินที่บริษัทในเครือกู้ยืมได้หรือไม่อย่างไร

(๒) บริษัทฯ เสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และการปฏิบัติทางบัญชีตามเกณฑ์สิทธิ์มาตลอด โดยบริษัทฯ มิได้รับชำระดอกเบี้ยเต็มจำนวน ฉะนั้น บริษัทฯ จะเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิ์และวิธีการทางบัญชี กรณีดังกล่าวต่อไปนี้ได้หรือไม่อย่างไร

ก. เปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิ์และวิธีการทางบัญชีมาเป็นเกณฑ์เงินสดเฉพาะดอกเบี้ยรับ จากการประกอบกิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

ข. เปลี่ยนแปลงวิธีการคำนวณรายรับที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะจากดอกเบี้ยรับจากเกณฑ์สิทธิ์มาเป็นเกณฑ์เงินสด

แนววินิจฉัย : (๑) กรณีบริษัทในเครือตามความหมายข้อ ๒ แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๒๖/๒๕๓๔ฯ ลงวันที่ ๒๕ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๔ ให้กู้ยืมเงินตามข้อเท็จจริงดังกล่าวไม่ว่าจะนำเงินของตนหรือนำเงินที่กู้ยืมจากบุคคลอื่นมาให้กู้ยืมในระหว่างกันเอง และไม่ว่าจะคิดดอกเบี้ยในอัตราเท่าใดก็ตาม ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมเงินในกรณีเช่นนี้ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายรับเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ตามมาตรา ๙๑/๒ (๕) แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากบริษัทในเครือมิได้มีความหมายดังที่กล่าวข้างต้น การให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดดอกเบี้ยตามราคาตลาดได้ตามมาตรา ๙๑/๑๖ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล การให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔) แห่งประมวลรัษฎากรที่จะประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาดในวันที่ให้กู้ยืมได้

(๒) กรณีบริษัทฯ จะเปลี่ยนแปลงวิธีการคำนวณรายรับเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามเกณฑ์สิทธิ์มาเป็นการคำนวณตามเกณฑ์เงินสด บริษัทฯ จะต้องขออนุมัติเปลี่ยนแปลงต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา ๙๑/๘ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการบันทึกรับรู้รายได้ทางบัญชีนั้น บริษัทฯ มีสิทธิบันทึกรับรู้รายได้ตามหลักเกณฑ์บัญชีที่รับรองโดยทั่วไปวิธีใดก็ได้ แต่ในการรับรู้รายได้เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น บริษัทฯ จะต้องบันทึกรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ์กล่าวคือ บริษัทฯ จะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังมิได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ตามมาตรา ๖๕ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : ๖๓/๒๙๕๓๕

๙.๓.๓ กรณีการจ่ายค่าสิทธิไปต่างประเทศ

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/๘๓๓๖

วันที่ : ๖ ตุลาคม ๒๕๕๙

เรื่อง : ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจ่ายค่าสิทธิไปต่างประเทศ

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ : บริษัท ซ. จำกัด (บริษัทฯ) ได้หารือเกี่ยวกับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจ่ายค่าสิทธิไปต่างประเทศ มีข้อเท็จจริงสรุปได้ ดังนี้

๑. บริษัทฯ ประกอบกิจการผลิต ผลิตภัณฑ์สำหรับเด็ก ที่ทำจากพลาสติก เช่น ขวดนม

๒. บริษัทฯ ได้ทำข้อตกลงการใช้สิทธิ (License Agreement) กับบริษัทต่างประเทศ เพื่อใช้รูปภาพการ์ตูน แบบดีไซน์กราฟฟิกของบริษัทต่างประเทศ โดยการดาวน์โหลดทางสื่ออินเทอร์เน็ตเพื่อนำไปเป็นแบบพิมพ์และนำไปพิมพ์ลงบนผลิตภัณฑ์ของบริษัทฯ และบริษัทฯ ต้องจ่ายเงินค่าสิทธิขั้นต่ำล่วงหน้า (Minimum Guarantee) ให้กับบริษัทในต่างประเทศ ดังต่อไปนี้

๒.๑ บริษัท ว. ประเทศอังกฤษ

๒.๒ บริษัท ว. อินโดนีเซีย ประเทศอินโดนีเซีย

๒.๓ บริษัท ว. มาเลเซีย ประเทศมาเลเซีย

๓. บริษัทฯ ได้จ่ายค่าสิทธิโดยหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งภาษีตามแบบ ภ.ง.ด.๕๔ ในอัตราร้อยละ ๑๕ และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.๓๖ ในอัตราร้อยละ ๗ ซึ่งบริษัทเดอะวอลท์ดีสนีย์ประเทศอังกฤษแจ้งว่าค่าลิขสิทธิ์การใช้รูปภาพการ์ตูนแบบดีไซน์กราฟฟิกจะต้องหักภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ ๕ เท่านั้นตามอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ บริษัทฯ จึงขอทราบว่า

๑. รูปภาพการ์ตูนดังกล่าวที่บริษัทฯ ได้สิทธินำมาพิมพ์ลงบนผลิตภัณฑ์ของบริษัท ถือว่าเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ทางด้านงานวรรณกรรม ศิลปกรรม และถือเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๓) แห่งประมวลรัษฎากร ใช่หรือไม่

๒. การจ่ายค่าสิทธิรูปภาพการ์ตูนดังกล่าวตามข้อ ๑. ไปยัง ๓ ประเทศข้างต้น บริษัทฯ ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ ๕ เหมือนกันทุกประเทศ ใช่หรือไม่

๓. ในกรณีที่บริษัทฯ ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ร้อยละ ๑๕ ของค่าสิทธิส่วนที่นำส่งเกินไปร้อยละ ๑๐ บริษัทฯ มีสิทธิขอคืนได้หรือไม่และขอคืนได้ในระยะเวลาเท่าใด

๔. บริษัทฯ ได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยแสดงไว้ในแบบ ภ.พ.๓๖ แทนบริษัทในต่างประเทศ บริษัทฯ ได้ปฏิบัติถูกต้องแล้วหรือไม่

แนววินิจฉัย : ๑. กรณีที่บริษัทฯ ได้จ่ายเงินเพื่อใช้รูปภาพการ์ตูนดังกล่าว ซึ่งเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ จึงเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีบริษัทฯ จ่ายค่าตอบแทนการใช้สิทธิตามข้อ ๑. ให้แก่คู่สัญญาซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ หากบริษัทต่างประเทศนั้นไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย บริษัทฯ จะต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายในอัตราดังต่อไปนี้

๒.๑ ประเทศอังกฤษ บริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๕ ตามมาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๑๓ แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และมาตรา ๓ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๐๕

๒.๒ ประเทศอินโดนีเซีย บริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๑๕ ตามมาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๑๒ แห่งความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐอินโดนีเซีย

๒.๓ ประเทศมาเลเซีย บริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๑๕ ตามมาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๑๒ แห่งความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งประเทศมาเลเซีย เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

๓. กรณีบริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย และนำส่งภาษีกรมสรรพากร แต่บริษัทฯ ได้นำส่งภาษีเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ถือได้ว่า บริษัทต่างประเทศเป็นผู้ถูกหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย และนำส่งไว้เกิน บริษัทต่างประเทศมีสิทธิขอคืนจำนวนภาษีที่ถูกหักไว้เกินได้โดยยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร แบบ ค.๑๐ ภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามมาตรา ๒๗ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

๔. กรณีบริษัทฯ ได้จ่ายค่าสิทธิเป็นการตอบแทนให้แก่บริษัทต่างประเทศในการได้ใช้รูปการ์ตูนดังกล่าว เข้าลักษณะเป็น "บริการ" ซึ่งการให้บริการดังกล่าว เป็นการให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการในราชอาณาจักร เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าบริการดังกล่าวให้กับบริษัทต่างประเทศ จึงมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ ๗ ของค่าบริการทั้งหมด ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) มาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๘๓/๖ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร โดยใช้แบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม แบบ ภ.พ.๓๖ ภายใน ๗ วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินให้บริษัทต่างประเทศ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การนำส่งภาษีเงินได้ การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยื่นรายการ ลงวันที่ ๒๔ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๔๔

เลขตู้ : ๗๙/๔๐๒๑๒