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 ทำใบขนสินค้าขาออกและใบตราส่งในนามของห้างฯ 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 ดำเนินกิจการรวบรวมสินค้าจากผู้ประกอบการหลายราย เพื่อส่งออกให้ในนามของห้างฯ 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 ส่งออกสินค้าโดยรวบรวมสินค้าจากผู้ประกอบการรายอื่นหลายราย จัดทำใบขนสินค้าขาออก 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 นำสินค้ามาบรรจุหีบห่อ

และจัดทำเอกสารดำเนินพิธีการศุลกากรทำใบขนสินค้าขาออกและใบตราส่งออกในนามของผู้รวบรวมสินค้าที่ได้รับเงินค่าบริการในการดำเนินการจัดส่งสินค้าจากลูกค้าผู้ซื้อสินค้ากรณีดังกล่าวถือว่าผู้รวบรวมสินค้าเป็นผู้ส่งออกได้รับในสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ ๐ ทั้งนี้ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๓) และ (๑๔) และมาตรา ๘๐/๑ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

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

เลขตู้ : ๗๐/๓๔๘๒๓