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[๑]

๑) กรณีรายการซื้อสินค้าหรือสินทรัพย์จากต่างประเทศ ให้กู้ยืมเงินไปต่างประเทศ หรือรายการจ่ายชำระหนี้เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการต้องใช้เงินบาทไปซื้อเงินตราต่างประเทศจากธนาคารเพื่อ

[๑] 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 [๒]

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 โดยไม่สามารถเอาไปขายให้กับลูกค้ารายอื่นได้และ

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

กิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จจนถึงปัจจุบัน 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 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 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 หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตรา

ขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา หรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้และคำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ 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) 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 ราคาตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด 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 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.๑๓๒/๒๕๔๘ฯ 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 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

๔.๒.๓ อากรแสตมป์

มาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร

ตราสารที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดนี้ ต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีนั้น ได้จากการให้บริการ

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 เพื่อให้ได้อุปกรณ์ที่

บริษัทฯ ต้องการเข้าลักษณะเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และมิได้มีการนำผลของบริการมาใช้ในราชอาณาจักร จึงเป็นการให้บริการของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร โดยไม่มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร 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 <u>แต่เนื่องจากสัญญา และการดำเนินการตามสัญญามิได้กระทำในประเทศไทย สัญญารับจ้างทำของดังกล่าว จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียอากรแสตมป์ตามลักษณะแห่งตราสาร ๔. จ้างทำของ ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์</u> 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 และเงื่อนไขกรณีการให้บริการ

ที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามมาตรา 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