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> [๑]

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

---

[๑] 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[๒] (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

[๒] 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[๓]

(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...”

---

[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

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