

สารบัญ

สารบัญ

CONTENTS

CONTENTS

สรรพากรสาร

ปีที่ 55 ฉบับที่ 8 สิงหาคม พ.ศ. 2551

➤ จ่ายเงินทดรอง

ต้องมีภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

16 ● ● ●

- 40 วิเคราะห์รายได้ 3 ไตรมาส
ประจำปีงบประมาณ 2551
(ตุลาคม 2550 - มิถุนายน 2551)
- 55 ฎีกาภาษี
- 60 มาตรการปรับเพิ่มการยกเว้นภาษีเงินได้
สำหรับดอกเบียเงินกู้ยืมเพื่อซื้อที่อยู่อาศัย
: ขอสันนิษฐานและข้อเสนอแนะเพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี
- 70 มองทิศทางราคาน้ำมันและอาหาร...ปัจจัยหลักชี้เงินเฟ้อช่วงครึ่งหลัง
- 77 เล่าเรื่องหนึ่ง ฟังเรื่องภาษี
- 84 ท่องโลกภาษี
- 92 ท่องเว็บสรรพากร
- 96 กฎหมาย
- 109 คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร

UNIVERSITY OF UNIVERSITY OF EDITOR EDITOR

สรรพากรสาส์น

การเรียกร้องสิทธิเพื่อชุมนุมทางการเมืองตามรัฐธรรมนูญจะมีความชอบธรรมเมื่อการชุมนุมนั้น ไม่กระทบสิทธิของผู้อื่น แต่ในทางปฏิบัติ ยากที่จะแยกได้อย่างเด็ดขาดระหว่างการดำเนินการทางการเมือง กับผลกระทบทางเศรษฐกิจและสังคม เมื่อฝ่ายหนึ่งยืนยันสิทธิที่จะปฏิบัติตามการตามความเชื่อ ฝ่ายหนึ่งยืนยันสิทธิที่จะปฏิบัติตามหลักการ เสี่ยงสะท้อนจากทั้งนักวิชาการและบุคคลในแวดวงการลงทุนและภาคธุรกิจ ในหลายสื่อสอดคล้องไปในทิศทางเดียวกันว่าต่างอยากเห็นความขัดแย้งยุติลงอย่างรวดเร็ว ไม่ยืดเยื้อ ด้วยวิธีการที่ใช้ประวัติศาสตร์เป็นตัวสรุปบทเรียน ผลที่กระทบไปยังภาคธุรกิจหลากหลายประเภท มากบ้างน้อยบ้างแตกต่างกันไปนั้น ส่วนหนึ่งยังคงพอรับได้ด้วยพื้นฐานเศรษฐกิจของประเทศที่ยังแข็งแกร่งในระดับหนึ่ง แต่ผู้ที่ไม่เลือกข้างและไม่แม้แต่จะคิดหาโอกาสยืนยันตัวตน คงไม่ต้องการร่วมเป็นผู้สูญเสียและพ่ายแพ้เพียงเพราะการตัดสินใจของคนสองฝ่าย โดยใช้คนส่วนใหญ่ที่เหลือทั้งหมดเป็นเดิมพัน

สำหรับสรรพากรสาส์นฉบับต้อนรับวันแม่ ไม้ว่าจะเป็น เรื่องจากปก วิเคราะห์ผลการจัดเก็บ ฎีกาภาษี เล่าเรื่องหนัง ท่องโลกภาษี และบทความน่าสนใจอื่นๆ มาพบกับท่านผู้อ่านอย่างครบครัน เพื่อทำหน้าที่ของแต่ละคนอย่างเต็มที่แบบไม่มีเบื้องหลัง

• • • UN.

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษาฯ ทุกท่าน

รองอธิบดี ผู้เชี่ยวชาญพิเศษฯ ทุกท่าน

ผู้อำนวยการสำนักและกอง ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น สาธิต รังคสิริ

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น ธวัช นิ่มนวลศรี

วิชาภรณ์ มาตยานันท์

ประสงค์ พูนธเนศ

วีระวุฒิ วิทยกุล

นิตยา หินทอง

นิตย์ ลิ้มปิทีป

บรรณาธิการอำนวยการ นิตย์ ลิ้มปิทีป

บรรณาธิการ ฉันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ มงคล ขนาดนิต ดร.สาธิต ผ่องธัญญา

เสาวคนธ์ มีแสง ดร.ยาริภา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร

ดร.บัณฑิต อุซชิน อัศวิทย์ เจริญพานิช กัมปนาท บุญรอด

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา เครือวัลย์ ชยุดิมันต์

ฝ่ายขายและโฆษณา วันทนา สายพัฒนาะ

สุธิมล พงษ์ลิ้ม สุภาพร สีลาผาดิกุล

นฤทธิ สมนึก ชุตินา งามไตรมาศ

ศุภิตตา บ่องศรีว่า

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี เนติมา ชิมโรจน์ประเสริฐ

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมณางกูร

ผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายการเงิน ทิพรรัตน์ ท่าจีน

ผู้สอบบัญชี สุชาติดา กรวิทยาศิลป์

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสาส์น

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 02-61 7-3239, 02-272-9558, 02-272-9559

www.sanpakornsam.com

พิมพ์ที่ : บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด

513/124 ซอยจรัญสนิทวงศ์ 37 (วัดเพลง) ถนนจรัญสนิทวงศ์

แขวงบางขุนศรี เขตบางกอกน้อย กรุงเทพมหานคร 10700

โทร. 02-412-9460 โทรสาร 02-864-6997 มือถือ 08-9675-3922

นายจิโรจน์ ศรสงคราม ผู้พิมพ์ผู้โฆษณา พ.ศ. 2551

➤ จ่ายเงินทดรอง

ต้องมีภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

การประกอบธุรกิจในปัจจุบันโดยทั่วไปจะพบว่า ผู้ประกอบการส่วนใหญ่จะมีรายจ่ายประเภทต่างๆ ในรูปแบบที่มีความซับซ้อนมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นรายจ่ายที่เป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการโดยตรง หรือรายจ่ายประเภทที่เป็นรายจ่ายเพื่อการบริหารงาน ซึ่งรายจ่ายประเภทต่างๆ เหล่านี้ หากกิจการได้จ่ายไปจริงแล้วก็ย่อมนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ และหากเป็นกรณีที่ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไปด้วยแล้วผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ย่อมนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นนั้นมาใช้เป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

อย่างไรก็ดี มีรายจ่ายประเภทหนึ่งที่เกิดขึ้นอยู่เป็นประจำนั้นคือรายจ่ายประเภทการทดรองจ่ายที่กิจการได้จ่ายแทนผู้อื่นไป หรือมีบุคคลอื่นทดรองจ่ายแทนไปก่อนแล้วมาเรียกเก็บคืนจากกิจการ ที่ยังมีข้อถกเถียงกันว่าเงินทดรองจ่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อย่างไร และ



มงคล ขนานิด*

หากเป็นกรณีการทดรองจ่ายแทนผู้อื่นไปก่อนแล้วจะนำภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมาใช้เป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้หรือไม่ จึงเป็นที่มาของบทความนี้ซึ่งจะนำเสนอประเด็นอันเกี่ยวกับเงินทดรองจ่ายตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรว่า เงินทดรองจะมีภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อย่างไร และในกรณีใดบ้าง

ท หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax - VAT) เป็นภาษีบริโภค หรือที่เรียกกันติดปากว่าเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งที่ถูกเก็บจาก

* สสพจนสารสิน” ปีที่ 55 ฉบับที่ 8 สิงหาคม 2551

* ปีที่ 7๖ สำนักกฎหมาย กสบสสพจน

บุคคลที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการ โดยจัดเก็บเฉพาะจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต การจำหน่ายหรือการให้บริการ จึงเห็นว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่เป็นการบริโภคในประเทศนั้นจะอิงกับการขายสินค้าหรือการให้บริการเป็นหลัก การใดก็ตามที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้า หรือไม่เข้าลักษณะเป็นการให้บริการแล้ว การนั้นก็ไม่ต้องอยู่ใบบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในมาตรา 77/2 สรุปความได้ว่า การกระทำกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ และการนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้านั้น จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ซึ่งเมื่อพิจารณาว่าลักษณะใดบ้างที่ถือเป็นการขายสินค้า และลักษณะใดบ้างที่ถือเป็นการให้บริการแล้ว จะพบว่ามีข้อกำหนดนิยามไว้ในมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร สรุปความว่า “ขาย” หมายความว่า จำหน่ายจ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึงการอื่นที่กำหนดไว้ ส่วน “บริการ” หมายความว่า การกระทำใดๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใดๆ

อะไรคือเงินตรองง่าย

หากจะกล่าวเฉพาะถึงคำว่า “เงินตรอง” จะพบว่าประมวลรัษฎากรมิได้มีการให้คำนิยามคำว่าเงินตรองไว้เลย ดังนั้น เมื่อจะต้องพิจารณากันว่าเงินตรองใดบ้างที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และในกรณีใดไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว จะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นรายการกรณีไป ข้อเท็จจริงรายหนึ่งๆ ที่กรมสรรพากรเคยวินิจฉัยไปแล้วอาจนำไปใช้กับข้อเท็จจริงรายอื่นไม่ได้ ด้วยเพราะว่าเป็นข้อเท็จจริงที่มีรายละเอียดแตกต่างกันก็ได้

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

ดังได้กล่าวมาแล้วว่าประมวลรัษฎากรมิได้มีคำนิยามของคำว่าเงินตรองไว้ ดังนั้น การศึกษาในประเด็นดังกล่าวจึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาจากแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร ซึ่งจะพบว่าภายหลังจากที่ประเทศไทยได้มีการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2535 แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรอันเกี่ยวกับเงินตรองในประเด็นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น มีความหลากหลายแตกต่างกันออกไป ซึ่งได้รวบรวมสรุปแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรในประเด็นหลักที่น่าสนใจได้ดังนี้

1. บริษัทผู้ขายได้จำหน่ายสินค้าโดยจัดส่งให้ลูกค้าโดยบริษัทไม่ได้เป็นผู้ขนส่งสินค้าให้แก่ลูกค้าเอง บริษัทได้ติดต่อให้บุคคลอื่นเป็นผู้ขนส่งสินค้าให้ แต่บริษัทต้องทดรองจ่ายค่าขนส่งให้ลูกค้า แล้วจึงมาเรียกเก็บกับลูกค้าโดยแยกราคาสินค้าและราคาค่าขนส่ง ไม่ถือเป็นการทดรองจ่าย กรณีนี้บริษัทผู้ขายสินค้าจะต้องนำค่าขนส่งที่เรียกเก็บจากลูกค้ามาเป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย (หนังสือที่ กค 0802(กม)/พ.760 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2536)

2. บริษัทในเครือที่อยู่ในประเทศไทยได้ทดรองจ่ายค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่บริษัทแม่ซึ่งตั้งอยู่ในต่างประเทศจะต้องจ่ายในประเทศไทยแทนบริษัทแม่ไปก่อน โดยบริษัทในเครือได้รับใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีในนามของตนเองซึ่งเป็นผู้ทดรองจ่าย ดังนี้ เมื่อบริษัทในเครือได้เรียกเก็บเงินคืนจากบริษัทแม่ กรณีถือเป็นการได้รับเงินทดรองจ่ายคืน ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และบริษัทในเครือไม่สามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีที่ได้รับมาใช้เป็นภาษีซื้อได้ (หนังสือที่ กค 0802/พ.3179 ลงวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2537)

3. บริษัทในเครือที่อยู่ในประเทศไทยได้ทดรองจ่ายค่าระวาง ค่าที่พัก ค่าโรงแรมให้แก่พนักงานบริษัทแม่หรือบริษัทในเครืออื่นที่อยู่ใน

ต่างประเทศในระหว่างที่พนักงานเข้ามาปฏิบัติหน้าที่ในประเทศไทย โดยบริษัทในเครือได้รับใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีในนามของตนเองซึ่งเป็นผู้ทดรองจ่าย เมื่อบริษัทในเครือได้เรียกเก็บเงินคืนจากบริษัทแม่หรือบริษัทในเครืออื่นๆ ถือเป็นการได้รับเงินทดรองจ่ายคืน ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และบริษัทในเครือไม่สามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีที่ได้รับมาใช้เป็นภาษีซื้อได้ (หนังสือที่ กค 0802/18872 ลงวันที่ 23 สิงหาคม 2538)

4. บริษัทจ่ายค่าโฆษณาในส่วนของตนเอง และได้ทดรองจ่ายค่าโฆษณาแทนบริษัทในเครือ เมื่อบริษัทในเครือได้เรียกเก็บเงินคืนจากบริษัทแม่หรือบริษัทในเครืออื่นๆ ถือเป็นการได้รับเงินทดรองจ่ายคืน ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และบริษัทในเครือไม่สามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีที่ได้รับมาใช้เป็นภาษีซื้อได้ (หนังสือที่ กค 0802/พ.3205 ลงวันที่ 26 กุมภาพันธ์ 2539)

5. บริษัททดรองจ่ายบรรดาค่ารับรองซึ่งประกอบไปด้วยค่าอาหารและเครื่องดื่มต่างๆ แทนบริษัทอื่นๆ ไปก่อน แล้วจะเรียกเก็บเงินคืนตามจำนวนที่จ่ายจริงในภายหลัง โดยบริษัทได้รับใบกำกับภาษีในนามของตนเองซึ่งเป็นผู้ทดรองจ่าย เมื่อเรียกเก็บเงินคืนถือเป็นการ

ได้รับเงินทરรองจ่ายคืน ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และบริษัทไม่สามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีที่ได้รับมาใช้เป็นภาษีซื้อได้ (หนังสือที่ กค 0802/พ.15660 ลงวันที่ 23 สิงหาคม 2536)

6. บริษัทเป็นผู้ให้บริการเป็นตัวแทนออกของ ได้ออกค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการออกของที่มีใบเสร็จรับเงินระบุชื่อตัวการ เมื่อเรียกเก็บเงินคืนถือเป็นการได้รับเงินทરรองจ่ายคืน ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากเป็นการออกค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการออกของที่ไม่มีใบเสร็จรับเงิน เมื่อเรียกเก็บเงินจากตัวการ ถือเป็นการให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (หนังสือที่ กค 0802/พ.8091 ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2537)

7. บริษัทให้บริการออกของ ได้สำรองจ่ายเงินค่าเคลียร์สินค้าจากด่านศุลกากร ค่าภาษีค่าขนส่ง ค่าเบี้ยประชุม ค่าตัวเดินทางไปดูงานต่างประเทศแทนตัวการไปก่อน หากใบกำกับภาษีที่ได้รับเป็นชื่อตัวการ เมื่อเรียกเก็บเงินจากตัวการถือเป็นทરรองจ่าย ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากใบกำกับภาษีเป็นชื่อบริษัท กรณีถือเป็นการให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (หนังสือที่ กค 0811/พ.7592 ลงวันที่ 12 มิถุนายน 2540)

8. บริษัทเป็นผู้ให้บริการเช่าเรือ ได้ทำสัญญาให้เช่าเรือแก่ลูกค้าโดยมีข้อกำหนดให้ลูกค้าที่เป็นผู้เช่าต้องจัดหาลูกเรือเอง กรณีบริษัทซึ่งเป็นผู้ให้เช่าได้จ่ายค่าหาลูกเรือในต่างประเทศแทนผู้เช่าไปก่อนโดยได้รับใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีในนามผู้ให้เช่า และจะเรียกเก็บเงินคืนจากผู้เช่าตามจำนวนที่จ่ายไปจริง หากพิสูจน์ได้ว่าเป็นการทરรองจ่ายเงินแทนไปก่อนแล้ว เมื่อบริษัทผู้เช่าได้เรียกเก็บเงินดังกล่าวคืนจากผู้เช่าจึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (หนังสือที่ กค 0802(กม)/พ.0570 ลงวันที่ 18 เมษายน 2539)

9. กรณีบริษัทจัดหางานได้รับจัดหางานโดยเรียกเก็บค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดหางานและค่านายหน้าโดยแยกเป็นคนละยอด ถ้าพิสูจน์ได้ว่าค่าใช้จ่ายต่างๆ นั้น เป็นการกระทำในนามคนหางานโดยมีการจ่ายเงินทરรองและเรียกเก็บคืนเท่าที่จ่ายจริง แม้จะได้รับใบกำกับภาษีในนามของบริษัทจัดหางาน เมื่อมีการเรียกเก็บเงินที่จ่ายแทนคืนก็ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (หนังสือที่ กค 0802/6949 ลงวันที่ 8 พฤษภาคม 2539 และที่ กค 0706/9840 ลงวันที่ 3 พฤศจิกายน 2547)

10. ผู้ซื้อผู้ขายตกลงกันเรื่องภาระค่าใช้จ่ายในการโฆษณาสินค้าที่เกี่ยวข้องกับบริษัทผู้ซื้อ

และผู้ขาย โดยบริษัทผู้ซื้อจะทดรองจ่ายค่าโฆษณาแทนบริษัทผู้ขายก่อน เมื่อมีการเรียกเก็บเงินค่าโฆษณาที่ทดรองจ่ายแทนไป จะไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (กค 0811/14064 ลงวันที่ 15 ตุลาคม 2540)

11. บริษัทเป็นตัวแทนจำหน่ายรถยนต์ในประเทศไทยแก่บริษัทผู้ขายที่อยู่ในต่างประเทศ ได้ทดรองจ่ายค่าโฆษณาแทนบริษัทผู้ขายในต่างประเทศไปก่อน โดยได้รับใบกำกับภาษีในชื่อของบริษัทตัวแทนจำหน่าย เมื่อเรียกเก็บเงินดังกล่าวคืนจากบริษัทผู้ขาย ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (หนังสือที่ กค 0811/12237 ลงวันที่ 2 ธันวาคม 2542)

12. บริษัทเป็นผู้ให้บริการรับจัดหาผู้รับเหมาก่อสร้าง และจัดหาเงินกู้ให้กับห้างผู้รับบริการ การที่บริษัทผู้ให้บริการได้มีการจ่ายเงินลงทุนแทนห้างไปก่อน แล้วจึงมาเรียกเก็บจากห้างในภายหลัง เข้าลักษณะเป็นการให้บริการอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (หนังสือที่ กค 0811(กม)/1250 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2541)

13. บริษัทอยู่ระหว่างการจัดตั้งบริษัทในเครือ (บริษัทลูก) ได้ทำสัญญาจ้างที่ปรึกษาแทนบริษัทในเครือที่อยู่ระหว่างการจัดตั้งไปก่อน และมีการจ่ายเงินค่าที่ปรึกษาตามสัญญา ต่อมาได้มาเรียกเก็บเงินค่าที่ปรึกษาในภายหลังจาก

บริษัทในเครือ กรณีถือเป็นการให้บริการ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (หนังสือที่ กค 0706/12169 ลงวันที่ 3 ธันวาคม 2546)



เงินทดรองที่กิจการได้จ่ายแทนกิจการอื่นไปก่อน ในบางกรณีจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไปแล้ว ในกรณีเช่นนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกไปหากข้อเท็จจริงชัดเจนว่าเป็นการทดรองจ่ายแล้ว ก็ไม่สามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมาใช้เป็นภาษีซื้อได้ และเมื่อกิจการได้เรียกเก็บคืนจากผู้เป็นตัวการก็มีได้หมายความว่าต้องมีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเสมอไป เพราะการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะกระทำได้ต่อเมื่อการนั้นๆ เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับในกรณีเงินทดรองจ่ายนั้นบางกรณีถือเป็นการให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และอีกหลายกรณีที่ไม่ถือว่าเป็นการให้บริการซึ่งก็ไม่ต้องอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงมีความจำเป็นจะต้องศึกษาจากแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรซึ่งนอกจากจะได้ย่อไว้ในบทความแล้ว ก็ได้มีการรวบรวมมาไว้ท้ายบทความนี้เป็นรายการอีกด้วย



แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

เลขที่หนังสือ : กค 0702/พ./781 วันที่ 17 มีนาคม 2551

เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีภาษีซื้อจากการส่งเสริมการขาย

ข้อหารือ : บริษัทฯ เป็นตัวแทนจำหน่ายอุปกรณ์หลอดไฟฟ้าของบริษัท ก. จำกัด เนื่องจากบริษัท ก. จำกัด ได้จัดรายการส่งเสริมการขายด้วยการให้ของสมนาคุณแก่ลูกค้าของตัวแทนจำหน่ายที่ซื้อสินค้าครบจำนวนที่กำหนด โดยบริษัท ก. จำกัด จะเป็นผู้สั่งซื้อของสมนาคุณจากผู้ขาย (Supplier) แล้วให้ผู้ขาย (Supplier) ออกใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษี/ใบส่งสินค้าในนามของตัวแทนจำหน่าย และให้ตัวแทนจำหน่ายออกเงินทตรงจ่ายให้กับผู้ขาย (Supplier) ไปก่อนกรณีหนึ่ง และอีกกรณีหนึ่ง ตัวแทนจำหน่ายเป็นผู้สั่งซื้อของสมนาคุณเอง ซึ่งทั้งสองกรณีดังกล่าวบริษัท ก. จำกัด จะจ่ายเงินค่าของสมนาคุณ โดยการลดหนี้ทางการค้าให้กับตัวแทนจำหน่ายในภายหลัง และได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ร้อยละ 3.0 ของเงินที่จ่าย บริษัทฯ จึงขอทราบว่

1. ใบกำกับภาษีที่ได้รับทั้งสองกรณี บริษัทฯ ซึ่งเป็นตัวแทนจำหน่าย จะนำมาเป็นภาษีซื้อได้หรือไม่
2. บริษัทฯ ต้องนำมูลค่าของของสมนาคุณมารวมคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

แนววินิจฉัย : 1. กรณีบริษัท ก. จำกัด จัดรายการส่งเสริมการขายด้วยการให้ของสมนาคุณแก่ลูกค้าของตัวแทนจำหน่ายที่ซื้อสินค้าครบจำนวนที่กำหนด โดยบริษัท ก. จำกัด จะเป็นผู้สั่งซื้อของสมนาคุณจากผู้ขาย (Supplier) แล้วให้ผู้ขาย (Supplier) ออกใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษี/ใบส่งสินค้าในนามของตัวแทนจำหน่าย และให้ตัวแทนจำหน่ายออกเงินทตรงจ่ายให้กับผู้ขาย (Supplier) ไปก่อน การที่ผู้ขาย (Supplier) ออกใบกำกับภาษีดังกล่าวให้แก่บริษัทฯ จึงเป็นการออกใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้องตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้า ซึ่งกรณีตามข้อเท็จจริง ผู้ขาย (Supplier) จะต้องออกใบกำกับภาษีในนามของบริษัท ก. จำกัด ในฐานะที่เป็นผู้ซื้อของสมนาคุณ ดังนั้น ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อของ

สมนาคุณดังกล่าว จึงถือเป็นภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการของบริษัทฯ ต้องห้ามตามมาตรา 82/5(3) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ซึ่งเป็นตัวแทนจำหน่าย จึงไม่มีสิทธินำภาษีซื้อดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับกรณีบริษัทฯ เป็นผู้สั่งซื้อของสมนาคุณเอง ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อของสมนาคุณดังกล่าว เป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการ จึงไม่ต้องห้ามตามมาตรา 82/5(3) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีซื้อดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีบริษัทฯ มอบของสมนาคุณให้แก่ลูกค้าที่ซื้อสินค้าครบจำนวนที่กำหนด หากมิใช่เป็นการแจกหรือให้เป็นรางวัล กับผู้ซื้อสินค้าในแต่ละวัน โดยมีมูลค่ารวมกันตามบริษัทฯ กำหนด ตามข้อ 2(2) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) เรื่อง กำหนดลักษณะ และเงื่อนไข ค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษี ตามมาตรา 79(4) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 26 สิงหาคม พ.ศ. 2535 การมอบของสมนาคุณให้แก่ลูกค้าดังกล่าว เข้าลักษณะ เป็นการขายสินค้า บริษัทฯ จึงต้องนำมูลค่าของของสมนาคุณมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ ตามมาตรา 77/1(8) และมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

เลขที่หนังสือ : กค 0706/พ./8779 วันที่ 21 ตุลาคม 2548

เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีเงินทดรองจ่ายสำหรับค่าใช้จ่ายต่างๆ

ข้อหารือ : บริษัทฯ ประกอบกิจการให้บริการงานกฎหมายและประเมินราคา โดยมีการให้บริการแก่ บริษัทเงินทุน ธ. และบริษัทในเครือของบริษัทเงินทุน ธ. บริษัทฯ มีการให้บริการ 2 ประเภท คือ

1. การให้บริการงานกฎหมายสำหรับงานร่างและตรวจสอบสัญญาและเอกสารทางกฎหมาย รวมทั้งการให้คำปรึกษาทางกฎหมายตลอดจนประเมินราคาด้วย ซึ่งจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

2. การให้บริการงานกฎหมายสำหรับงานว่าความ มีขอบเขตให้บริการเริ่มตั้งแต่ติดตาม ทวงถาม เร่งรัดหนี้ ฟ้องคดีและบังคับคดี ซึ่งจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากร

การให้บริการของบริษัทฯ ดังกล่าว บริษัทฯ จะกำหนดไว้ในสัญญาให้บริการว่า ให้ผู้ว่าจ้างเป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการให้บริการ โดยบริษัทฯ จะทดรองจ่ายเงินค่าใช้จ่ายดังกล่าวไปก่อนแล้วไปเรียกเก็บคืนจากบริษัทผู้ว่าจ้างต่อไป ค่าใช้จ่ายต่างๆ มีรายละเอียดดังนี้

(1) ค่าพาหนะเหมาจ่าย ในการให้บริการงานว่าความ บริษัทฯ จะกำหนดค่าพาหนะในรูปแบบของการเหมาจ่าย โดยเมื่อพนักงานของบริษัทฯ ได้รับมอบหมายงานในการฟ้องร้องดำเนินคดีสำหรับคดีใดคดีหนึ่งแล้ว บริษัทฯ จะทดรองจ่ายเงินค่าพาหนะเหมาจ่ายให้แก่พนักงานดังกล่าวในอัตราที่กำหนด เช่น 2,500 บาท เป็นต้น โดยไม่ว่าพนักงานดังกล่าวจะเดินทางไปศาลกี่ครั้งก็ตามจนกว่าจะฟ้องร้องดำเนินคดีเสร็จสิ้น พนักงานก็ไม่มีสิทธิเบิกค่าพาหนะจากบริษัทอีก และในการเบิกค่าพาหนะเหมาจ่ายของพนักงาน พนักงานจะจัดทำใบขอเบิกค่าใช้จ่ายซึ่งระบุรายละเอียดของลูกหนี้ที่ฟ้องร้อง โดยไม่ต้องแสดงหลักฐานหรือเอกสารประกอบการเบิกอย่างอื่นแต่อย่างใด ทั้งนี้ จำนวนครั้งที่เดินทางไป

ศาลของแต่ละคดีมีจำนวนไม่เท่ากันโดยขึ้นอยู่กับแต่ละคดีๆ ไป

(2) ค่าพาหนะตามจริง โดยจะแยกตามประเภทของพาหนะ ได้แก่ ค่ารถ Taxi (เดินทางในกรุงเทพมหานคร และเขตปริมณฑล) ค่ารถทัวร์และค่ารถไฟ (เดินทางไปต่างจังหวัด) และค่าเครื่องบิน ซึ่งเฉพาะค่าเครื่องบินเท่านั้นที่พนักงานของบริษัทสามารถขอใบเสร็จรับเงินระบุชื่อผู้ว่าจ้างว่าเป็นผู้ชำระเงินจากผู้จำหน่ายตั๋วเครื่องบินได้ ส่วนค่ารถ Taxi พนักงานของบริษัทจะไม่มีเอกสารหลักฐานประกอบการเบิกค่ารถ Taxi แต่อย่างใด โดยพนักงานจะจัดทำใบขอเบิกค่าใช้จ่ายซึ่งจะมีรายละเอียดเกี่ยวกับการเดินทางและค่าใช้จ่ายเพื่อขอเบิกค่าใช้จ่ายดังกล่าวจากบริษัท และสำหรับค่ารถทัวร์และค่ารถไฟ พนักงานของบริษัทก็มีหลักฐานการชำระค่าใช้จ่ายเป็นตั๋วโดยสาร (ซึ่งในตั๋วโดยสารจะมีระบุแต่ชื่อผู้โดยสารเท่านั้น) เพื่อใช้เป็นเอกสารประกอบการเบิกค่าใช้จ่ายจากบริษัท

(3) ค่านำหมาย ในการให้บริการงานว่าความให้แก่ผู้ว่าจ้าง เมื่อมีการฟ้องร้องดำเนินคดีโดยผู้ว่าจ้างเป็นโจทก์ต่อศาลแล้ว พนักงานของบริษัทในฐานะทนายความของผู้ว่าจ้างจะร้องขอพนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลเพื่อให้จัดส่งหมายส่งคำฟ้องให้จำเลย โดยจะต้องเสียค่าพาหนะในการนำหมายศาลให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ของศาล ทั้งนี้ตามอัตราที่เจ้าพนักงานของศาลกำหนด และเมื่อพนักงานของบริษัทชำระค่านำหมายให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลแล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลจะไม่ได้ออกใบเสร็จรับเงินสำหรับค่านำหมายดังกล่าว ซึ่งเมื่อพนักงานของบริษัทมาเบิกค่านำหมายนั้น พนักงานของบริษัทก็จะจัดทำใบรับรองแทนใบเสร็จโดยระบุรายละเอียดของคดีและการนำหมายและค่านำหมายดังกล่าวเพื่อขอเบิกค่าใช้จ่ายดังกล่าวจากบริษัท

(4) ค่าโรงแรมที่พัก ในกรณีที่พนักงานของบริษัทเดินทางไปปฏิบัติงานที่ต่างจังหวัด เช่น ไปว่าความประเมินราคาทรัพย์สิน เป็นต้น เมื่อพนักงานได้พักที่โรงแรม ณ ต่างจังหวัด และพนักงานก็ได้ชำระค่าบริการโรงแรมดังกล่าว โดยขอให้โรงแรมออก

ใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีระบุชื่อผู้ว่าจ้างเป็นผู้ชำระ และพนักงานก็จะใช้เอกสารหลักฐานดังกล่าวเป็นเอกสารประกอบในการเบิกเงินค่าใช้จ่าย

(5) ค่ารับรอง ในกรณีที่การให้บริการของพนักงานของบริษัทให้แก่ผู้ว่าจ้างจะต้องมีการติดต่อกับเจ้าหน้าที่และ/หรือลูกค้าผู้ติดต่อธุรกิจของผู้ว่าจ้าง ซึ่งผู้ว่าจ้างจะมอบหมายให้พนักงานของบริษัทดำเนินการจัดให้มีการเลี้ยงรับรองแก่เจ้าหน้าที่และ/หรือลูกค้าดังกล่าว และเมื่อมีการเลี้ยงรับรอง พนักงานก็จะขอให้ร้านอาหารที่เลี้ยงรับรองออกใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีระบุชื่อผู้ว่าจ้างเป็นผู้ชำระ และพนักงานก็จะใช้เอกสารหลักฐานดังกล่าวเป็นเอกสารประกอบในการเบิกเงินค่าใช้จ่าย

บริษัทฯ จึงขอทราบว่

1. กรณีในการให้บริการงานว่าความ เมื่อบริษัทได้จ่ายคืนค่าใช้จ่ายต่างๆ ให้แก่พนักงาน ได้แก่ ค่าพาหนะเหมาจ่าย ค่าพาหนะตามจริง ค่านำหมาย ค่าโรงแรมที่พัก และค่ารับรอง เมื่อบริษัทเรียกเก็บค่าใช้จ่ายดังกล่าวนั้นจากผู้ว่าจ้าง โดยมีหลักฐานประกอบการเบิกค่าใช้จ่ายตามที่กล่าวข้างต้น (1)-(5) แล้ว บริษัทจะต้องเรียกเก็บค่าภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยหรือไม่ และผู้ว่าจ้างจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายเมื่อชำระค่าใช้จ่ายคืนให้แก่บริษัทหรือไม่

บริษัทมีความเห็นว่าเนื่องจากค่าใช้จ่ายดังกล่าวทั้งหมดเกิดขึ้น เนื่องจากการให้บริการงานว่าความ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทจึงไม่ต้องเรียกเก็บค่าภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าใช้จ่ายดังกล่าวจากผู้ว่าจ้างแต่อย่างใด

2. กรณีในการให้บริการงานกฎหมายสำหรับร่างและตรวจสอบสัญญาและเอกสารทางกฎหมายและประเมินราคา เมื่อบริษัทได้จ่ายคืนเงินค่าใช้จ่ายต่างๆ ให้แก่พนักงาน ได้แก่ ค่าพาหนะตามจริง ค่าโรงแรมที่พัก และค่ารับรอง เมื่อบริษัทเรียกเก็บค่าใช้จ่ายดังกล่าวนั้นจากผู้ว่าจ้าง โดยมีหลักฐานประกอบการเบิกค่าใช้จ่ายตามที่กล่าวข้างต้น

(2)(4) และ (5) แล้ว บริษัทจะต้องเรียกเก็บค่าภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยหรือไม่ และผู้ว่าจ้างจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย เมื่อชำระค่าใช้จ่ายคืนให้แก่บริษัทหรือไม่

3. ในการเบิกค่ารถ Taxi และค่านำหมายของพนักงานของบริษัท ซึ่งพนักงานจะต้องจัดทำใบขอเบิกค่าใช้จ่าย และสำหรับค่านำหมาย พนักงานจะต้องจัดทำใบรับรองแทนใบเสร็จด้วย หากบริษัทจะกำหนดให้พนักงานจัดทำใบขอเบิกค่าใช้จ่าย ซึ่งระบุรายละเอียดของค่าใช้จ่ายดังกล่าวว่าเป็นการเดินทางไปติดต่อใครเมื่อใด ระยะทางไปกลับระหว่างสถานที่ใด และจำนวนค่าใช้จ่ายเท่าใด สำหรับการเบิกค่ารถ Taxi และค่านำหมายในคดีใด สำหรับการเบิกค่านำหมายแล้ว โดยบริษัทจะไม่กำหนดให้พนักงานจะต้องจัดทำใบรับรองแทนใบเสร็จ จะสามารถกระทำได้หรือไม่ และการไม่มีใบรับรองแทนใบเสร็จดังกล่าว จะมีผลทางภาษีในการที่บริษัทจ่ายเงินดังกล่าวให้แก่พนักงานแล้ว บริษัทถือเป็นรายจ่ายได้หรือไม่ หรือในการที่บริษัทเรียกค่าใช้จ่ายดังกล่าวคืนจากผู้ว่าจ้างหรือไม่ อย่างไร

แนววินิจฉัย

1. กรณีการให้บริการงานว่าความ บริษัทฯ ให้บริการตั้งแต่ติดตาม ทวงหนี้ เร่งรัดหนี้ฟ้องคดี และบังคับคดี สำหรับงานที่ทนายความได้ทำการว่าความหรือว่าต่างแก้คดีในศาลเท่านั้นที่ถือว่าเป็นการว่าความซึ่งเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะรายได้จากการว่าความ บริษัทฯ ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อบริษัทฯ เรียกเก็บค่าบริการงานว่าความจากผู้ว่าจ้าง บริษัทฯ ไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ว่าจ้างมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามข้อ 7(1) แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

2. กรณีการให้บริการงานอื่นที่มีใช้การว่าความ หรือว่าต่างแก้คดีในศาล เมื่อบริษัทฯ เรียกเก็บค่าบริการจากผู้ว่าจ้าง ซึ่งเป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวล-

รัฐฎากร บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ว่าจ้าง ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อผู้ว่าจ้าง จ่ายค่าที่ปรึกษาอันเป็นการรับจ้างทำของ ตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ว่าจ้างมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามข้อ 8 แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 เว้นแต่รายจ่ายเฉพาะส่วนที่บริษัทฯ จ่ายตรงไปก่อนในนามของผู้ว่าจ้างให้แก่ส่วนราชการและมีหลักฐานใบรับถูกต้อง เช่น ค่าธรรมเนียมศาล ค่าพยานศาล บริษัทฯ ไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

3. กรณีบริษัทฯ จ่ายค่าน้ำมัน Taxi ให้พนักงานตามใบขอเบิกค่าใช้จ่ายและจ่ายค่าน้ำมันให้พนักงานตามใบรับรองแทนใบเสร็จรับเงิน ซึ่งตามหลักฐานดังกล่าวจะมีรายละเอียดและจำนวนค่าใช้จ่ายของการดำเนินงาน โดยบริษัทฯ กำหนดให้พนักงานไม่ต้องจัดทำใบขอเบิกค่าใช้จ่ายและใบรับรองแทนใบเสร็จรับเงิน กรณีดังกล่าวถ้าบริษัทฯ มีเอกสารหรือหลักฐานใดที่แสดงว่า บริษัทฯ ได้จ่ายเงินให้แก่ผู้ใดหรือใครเป็นผู้รับเงินนั้นแล้ว บริษัทฯ มีสิทธินำรายจ่ายดังกล่าวมาถือเป็นค่าใช้จ่ายได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (18) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขที่หนังสือ : กค 0706(กม.03)/111 วันที่ 31 มกราคม 2548

เรื่อง : ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีจ่ายค่านายหน้า จากการทำบริการจัดผู้เชี่ยวชาญ

ข้อหารือ : 1. บริษัทฯ ได้จดทะเบียนในประเทศไทย ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับสถานีบริการน้ำมันและจำหน่ายน้ำมันหล่อลื่นได้ว่าจ้างให้ บริษัท K ซึ่งเป็นนิติบุคคลจดทะเบียนในประเทศไทย อังกฤษเพื่อจัดหาผู้เชี่ยวชาญชาวต่างชาติ 4 คน เข้ามาทำงานในประเทศไทย โดยบริษัท K จำกัด จะทราดรองจ่ายเงินเดือนและค่าตอบแทนให้ผู้เชี่ยวชาญไปก่อนแล้วจึงเรียกเก็บคืนจากบริษัทฯ โดยในใบแจ้งหนี้จะเรียกเก็บค่าบริการเพิ่มอีกร้อยละ 5 ของจำนวนเงินเดือนและค่าตอบแทนที่จ่ายจริงรวมมาในใบแจ้งหนี้ด้วย บริษัทฯ ชี้แจงข้อเท็จจริงเพิ่มเติม สรุปได้ว่า

1.1 บริษัท K เป็นคู่สัญญา กับบริษัทฯ ในการจัดหาชาวต่างชาติและจ่ายค่าจ้างให้แก่คนต่างชาติที่เข้ามาทำงานในประเทศไทย โดยจะเรียกคืนค่าจ้างชาวต่างชาติที่จ่ายแทนไปก่อนแล้วรวมคิดค่าบริการดำเนินการจากบริษัทฯ

1.2 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้เชี่ยวชาญต่างชาติดกับบริษัทต่างประเทศนั้นผู้เชี่ยวชาญต่างประเทศจะอยู่ในบังคับของบริษัทต่างประเทศตามสัญญาจ้าง และบริษัทต่างประเทศสามารถที่จะโยกย้ายไปอยู่ที่ใดก็ได้ตามคำสั่งหรือการมอบหมายงาน สำหรับการบริหารงานธุรกิจสถานีน้ำมันของบริษัทผู้เชี่ยวชาญต่างประเทศต้องดำเนินการภายใต้นโยบายที่ถูกกำหนดไว้ในสัญญาจ้างโดยมีระยะเวลาในการมอบหมายงานให้มาประจำที่ บริษัทฯ มีกำหนดเวลา 4 ปี ซึ่งอาจยืดเวลาออกไปอีก 1 ปี

1.3 คนต่างชาติที่เข้ามาทำงานยังจะได้รับการพิจารณาสิทธิประโยชน์หรือความดีความชอบจากบริษัทต่างประเทศ ในระหว่างที่ได้รับมอบหมายงานในประเทศไทย

จากข้อเท็จจริงข้างต้น บริษัทฯ จึงหารือว่า

(1) ค่าบริการร้อยละ 5 ดังกล่าว เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร

บริษัทฯ ไม่มีหน้าที่จะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ถูกต้องหรือไม่

(2) ค่าบริการร้อยละ 5 นี้ จะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างไร หรือไม่

- แนววินิจฉัย :**
1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการภาษีของผู้เชี่ยวชาญชาวต่างประเทศ
 กรณีผู้เชี่ยวชาญต่างประเทศเข้ามาทำงานเป็นผู้บริหารด้านการตลาดทางธุรกิจน้ำมัน
 ในประเทศไทย ผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย
 ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร หากบริษัทฯ จำกัด เป็นผู้จ่ายเงินได้
 ดังกล่าว บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร
 อย่างไรก็ดี หากผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษี-
 ช้อนกับประเทศไทย กรณีจำเป็นต้องพิจารณาถึงเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาฯ
 ดังกล่าวด้วย
 2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล
 ข้อเท็จจริงปรากฏว่า บริษัท K จัดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของเจอร์ซี (Jersey)
 ได้จัดส่งบุคลากรให้เข้ามาทำงานให้บริษัทฯ ในประเทศไทย โดยบริษัทฯ ต้องจ่าย
 เงินเดือนให้แก่บุคลากรดังกล่าวและต้องจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ บริษัท K อีกร้อยละ 5
 ของจำนวนเงินเดือนบุคลากร กรณีจึงเข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย
 ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท K จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้
 นิติบุคคลโดยบุคลากรที่เข้ามาทำงานในประเทศไทยเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการ
 ยื่นเสียภาษี
- เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินได้ดังกล่าวออกไปให้กับบริษัท K จึงมีหน้าที่ต้องหักและนำส่ง
 ภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 5.0 ของเงินได้ตามข้อ 12 ของคำสั่งกรมสรรพากร
 ที่ ท.ป.4/2528ฯ เนื่องจากเจอร์ซี (Jersey) ไม่อยู่ในคำนิยามของคำว่า “สหราชอาณาจักร”
 ตามข้อ 3 วรรค 1 (ก) แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย
 กับรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

และการป้องกันการหลีกเลียงรัฐากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีที่เก็บจากเงินได้ และประเทศ
ไทยก็ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับเจอร์ซี กรณีจึงไม่มีประเด็นการยกเว้นตามอนุสัญญาภาษี
ซ้อนต้องพิจารณาแต่อย่างใด

3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

การให้บริการของบริษัท K เข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการ ซึ่งอยู่ในบังคับต้อง
เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ได้จดทะเบียนภาษี
มูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวตามมาตรา 85/3 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่า
บริการตามสัญญาออกไปให้กับบริษัท K จึงมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา
ร้อยละ 7.0 ของค่าบริการ ตามมาตรา 83/6(1) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขที่หนังสือ : กค 0706(กม.06)/พ./450 วันที่ 24 พฤษภาคม 2547

เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการรับเงินชดเชยค่าเสียหายที่อยู่ในระหว่างสัญญาประกันจากต่างประเทศ

ข้อหารือ : ได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้จัดจำหน่ายรถยนต์และอะไหล่แต่เพียงผู้เดียวในประเทศไทย ในการเป็นผู้จัดจำหน่ายสินค้า บริษัทฯ มีการรับประกันความเสียหายของสินค้าตามระยะเวลาหรือตามระยะทางการใช้งานแล้วแต่อย่างไรจะเกิดขึ้นก่อน (Service and Warranty Agreement) เมื่อบริษัทฯ ได้ชดเชยความเสียหายของสินค้าให้แก่ผู้ซื้อไปแล้ว บริษัทฯจะแจ้งไปยัง HMC เพื่อขอรับเงินคืน ซึ่งในแต่ละครั้ง HMC จะอนุมัติจ่ายคืนเพียง 75 - 85% ของยอดที่ส่งไปเท่านั้น ส่วนที่ไม่ได้รับอนุมัติ บริษัทฯ ต้องเป็นผู้รับภาระเอง

แนววินิจฉัย : กรณีลูกค้านำรถยนต์ไปรับบริการซ่อมและเปลี่ยนอะไหล่ที่บริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้จัดจำหน่ายในระหว่างสัญญารับประกันความเสียหาย โดยไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายใดๆ ถือเป็นการปฏิบัติ ตามข้อตกลงระหว่าง HMC กับบริษัทฯ ผู้จัดจำหน่าย ผู้จัดจำหน่ายไม่มีหน้าที่ต้องออกไปกำกับภาษีให้กับลูกค้าส่วนเงินชดเชยที่ HMC จ่ายให้บริษัทฯ ผู้จัดจำหน่ายเป็นการที่ HMC จ่ายค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทผู้จัดจำหน่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มรวมทั้งต้องออกไปกำกับภาษีให้ HMC ไม่เข้าลักษณะเป็นกรณีของบริษัทฯ ผู้จัดจำหน่ายได้รับคืนเงินที่ ทดรองจ่ายไป

เลขที่หนังสือ : กค 0706/3625 วันที่ 18 เมษายน 2546

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีผู้ซื้อเป็นผู้นำเข้าสินค้า

ข้อหารือ : บริษัท ส. ทำสัญญาซื้อขายพร้อมติดตั้งวัสดุอุปกรณ์ประตูด่านรถไฟฟ้ากับ บริษัท พ. ซึ่งเป็นตัวแทนจำหน่ายสินค้านี้ดังกล่าว แต่เพียงผู้เดียวในประเทศไทย โดย บริษัท พ. จะเป็นผู้ออกใบส่งซื้อสินค้าไปยังผู้ขายในต่างประเทศ และให้ บริษัท ส. เป็นผู้นำเข้าสินค้าแทน บริษัท พ. ในการชำระค่าสินค้า บริษัท ส. จะเปิด L/C ไปยังผู้ขายที่อยู่ในต่างประเทศโดยตรงในนามของ บริษัท ส. เป็นจำนวนเงินร้อยละ 60 ของค่าตอบแทนทั้งหมดตามสัญญา ส่วนค่าธรรมเนียมการเปิด L/C ค่าภาษีอากรขาเข้า ค่า SHIPPING ที่ บริษัท ส. ทดรองจ่ายแทน บริษัท พ. จะหักจากค่าตอบแทนตามสัญญาในภายหลัง บริษัท ส. จึงหารือว่า

1. บริษัท ส. จะนำค่าใช้จ่ายในการออก L/C ค่าอากรขาเข้า และค่า SHIPPING มาเป็นรายจ่ายได้หรือไม่
2. บริษัท ส. จะนำภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้านำเข้ามามีถือเป็นภาษีซื้อได้หรือไม่
3. กรณี บริษัท ส. ต้องจ่ายค่าตอบแทนส่วนต่างภายหลังจากหักมูลค่าของสินค้า ค่าอากรขาเข้า ค่า SHIPPING และค่าธรรมเนียมการเปิด L/C แล้ว
 - 3.1 ค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นรายได้หรือค่าตอบแทนจากการขายสินค้าของ บริษัท พ. หรือไม่
 - 3.2 ค่าตอบแทนดังกล่าวจะมีภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ถ้ามีจะคิดจากยอดไหน
 - 3.3 บริษัท ส. จะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายหรือไม่ คิดจากจำนวนใด และอัตราเท่าใด
 - 3.4 บริษัท พ. จะต้องออกใบเสร็จ/ใบกำกับภาษี จำนวนใด และแสดงรายการอย่างไร

แนววินิจฉัย : 1. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.1 กรณีของผู้ขาย

บริษัท ส. ทำสัญญาซื้อขายพร้อมติดตั้งประตูสำหรับงานรถไฟฟ้ายกับ บริษัท พ. โดยไม่ได้แยกราคาค่าสินค้าและค่าบริการออกจากกัน เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2(1) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากสินค้านี้ดังกล่าวต้องนำเข้าจากต่างประเทศ และ บริษัท พ. ได้ออกราคาให้ บริษัท ส. เป็นผู้นำเข้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร บริษัท พ. ไม่ต้องนำมูลค่าของสินค้านำเข้าจากต่างประเทศที่โอนให้ บริษัท ส. เป็นผู้นำเข้า มารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79(4) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(9) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) เรื่อง กำหนดลักษณะและเงื่อนไขคำตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 79(4) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 26 สิงหาคม พ.ศ. 2535 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 80) ลงวันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2541 ดังนั้น บริษัท พ. จึงต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของคำตอบแทนตามสัญญาหักด้วยมูลค่าสินค้าส่วนที่นำเข้าจากต่างประเทศซึ่งได้ออกราคาให้บริษัท ส. เป็นผู้นำเข้าแล้ว

1.2 กรณีของผู้ซื้อ

บริษัท ส. เป็นผู้กระทำพิธีการนำเข้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร บริษัท ส. จึงมีฐานะเป็นผู้นำเข้า ตามมาตรา 77/1(11) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท ส. ย่อมนำภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้านี้ดังกล่าวมาถือเป็นภาษีซื้อของบริษัท ส. ได้ตามมาตรา 77/1(18)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร

ส่วนการที่ บริษัท ส. ได้ออกเงินทดรองจ่ายแทน บริษัท พ. ในกรณีต่างๆ เช่น ค่าธรรมเนียมการเปิด L/C ค่าอากรขาเข้า ค่า SHIPPING และจะเรียกเก็บเงินดังกล่าวคืนในภายหลัง โดยหักจากค่าตอบแทนตามสัญญาที่ต้องจ่ายให้บริษัท พ. เงินจำนวนดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินทดรองจ่าย บริษัท ส. ไม่มีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีที่เกิดจากรายจ่ายต่างๆ ที่ทดรองจ่ายแทน บริษัท พ. มาถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากไม่ใช่ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการ จึงต้องห้ามตามมาตรา 82/5(3) แห่งประมวลรัษฎากร

2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล

รายจ่ายค่าธรรมเนียมการเปิด L/C ค่าอากรขาเข้า และค่า SHIPPING ที่ บริษัท ส. ทดรองจ่ายแทน บริษัท พ. บริษัท ส. ไม่มีสิทธินำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากรายจ่ายดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร

3. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

บริษัท ส. จ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาให้กับ บริษัท พ. โดยหักมูลค่าของสินค้าที่นำเข้าและหักค่าธรรมเนียมการเปิด L/C ค่าอากรขาเข้า และค่า SHIPPING ที่ทดรองจ่ายแทน บริษัท พ. การจ่ายค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นการจ่ายเงินเพื่อชำระค่าสินค้าตามสัญญาซื้อขาย บริษัท ส. จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด

เลขที่หนังสือ : กค 0811/11473 วันที่ 12 ธันวาคม 2544

เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีกิจการท่องเที่ยว

ข้อหารือ : สมาคมไทยบริการท่องเที่ยวหรือกรมสรรพากรเกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีกิจการท่องเที่ยว ซึ่งประกอบด้วย การประกอบกิจการเป็นตัวแทนให้บริการสำรองห้องพักโรงแรม การประกอบกิจการนำเที่ยว และการให้บริการเป็นตัวแทนขายตั๋วโดยสาร

แนววินิจฉัย : 1. การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีเป็นตัวแทนให้บริการสำรองห้องพักโรงแรม

1.1 กรณีที่ตัวแทนหรือตัวแทนช่วงให้บริการสำรองห้องพักโรงแรมแก่ผู้ใช้บริการ ทั้งกรณีการสำรองห้องพักโรงแรมในประเทศและต่างประเทศ ถือว่าโรงแรมให้บริการห้องพักแก่ผู้ใช้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่โรงแรมให้บริการห้องพักแก่ตัวแทนหรือตัวแทนช่วง ดังนั้น โรงแรมในประเทศมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2(1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องออกไปกำกับภาษีให้แก่ผู้ใช้บริการตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

1.2 กรณีโรงแรมกำหนดค่านายหน้าไว้ในราคาห้องพักโดยเสนอเป็นราคาสุทธิ เช่น ราคาห้องพัก 100 บาท โรงแรมเสนอราคาให้แก่ตัวแทน 95 บาท ซึ่งตัวแทนสามารถบวกค่าบริการส่วนเพิ่มขายให้แก่ตัวแทนช่วงหรือผู้ใช้บริการ ตัวแทนอาจขายให้แก่ตัวแทนช่วง 97 บาท และตัวแทนช่วงขายต่อให้แก่ผู้ใช้บริการในราคา 100 บาท กรณีดังกล่าว เมื่อโรงแรมเก็บเงินจากตัวแทน 95 บาท ถือว่าโรงแรมได้จ่ายค่าบำเหน็จตัวแทนให้แก่ตัวแทน โดยคำนวณจากผลต่างระหว่างราคาห้องพักที่ตัวแทนรับจากผู้ใช้บริการและราคาห้องพักที่จ่ายให้แก่โรงแรมจำนวน 5 บาท ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร หากตัวแทนเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย โรงแรมในประเทศมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

ในอัตราร้อยละ 3.0 ทั้งนี้ ตามข้อ 3/1 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง
สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้
 ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร
ที่ ท.ป.101/2544 ฯ ลงวันที่ 27 มิถุนายน พ.ศ. 2544 แต่หากโรงแรมในต่างประเทศ
จ่ายค่าบำเหน็จตัวแทนโรงแรมในต่างประเทศไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย
แต่อย่างใด และตัวแทนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 ของค่า
บำเหน็จตัวแทนจำนวน 5 บาท ตามมาตรา 77/2(1) และมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร

1.3 กรณีที่โรงแรมกำหนดค่านายหน้าแก่ตัวแทนเป็นอัตราร้อยละ (คงที่) ของ
ราคาห้องพัก เช่น ราคาห้องพัก 100 บาท ค่านายหน้าร้อยละ 5 และให้ตัวแทนจ่ายเป็น
เงินยอดสุทธิให้แก่โรงแรม หรือในกรณีโรงแรมกำหนดค่านายหน้าให้แก่ตัวแทนต่างหาก
จากราคาห้องพัก เมื่อผู้ใช้บริการจ่ายค่าห้องพักให้แก่โรงแรมโดยตรง โรงแรมจะจ่ายค่า
นายหน้าให้แก่ตัวแทนเมื่อผู้ใช้บริการห้องพักเสร็จสิ้นแล้ว กรณีดังกล่าวถือว่าโรงแรม
ให้บริการห้องพักแก่ผู้ใช้บริการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและออกไปกำกับภาษีให้แก่
ผู้ใช้บริการเช่นเดียวกับ 1.1 และถือว่าโรงแรมจ่ายค่าบำเหน็จตัวแทนให้แก่ตัวแทน
โรงแรมในประเทศมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เช่นเดียวกับ 1.2 และตัวแทน
มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับ 1.2

1.4 กรณีตัวแทนหรือตัวแทนช่วงเรียกเก็บเงินค่าห้องพักจากผู้ใช้บริการ เช่น
ค่าห้องพัก 100 บาท ผู้ใช้บริการที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น
ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย จากค่าห้องพัก เนื่องจากเป็นการ
จ่ายค่าบริการของโรงแรม ทั้งนี้ ตามข้อ 12/1 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 ฯ
ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.104/
2544 ฯ ลงวันที่ 15 กันยายน พ.ศ. 2544

1.5 กรณีตัวแทนช่วงเรียกเก็บเงินค่าห้องพักจากผู้ใช้บริการตามตัวอย่าง 100 บาท และจ่ายให้แก่ตัวแทน 97 บาท กรณีดังกล่าว ถือว่าตัวแทนได้จ่ายค่าบำเหน็จตัวแทนให้แก่ตัวแทนช่วง โดยคำนวณจากผลต่างระหว่างราคาห้องพักที่ตัวแทนช่วงรับจากผู้ใช้บริการและราคาห้องพักที่จ่ายให้แก่ตัวแทนจำนวน 3 บาท (100 - 97) ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร หากตัวแทนเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น และตัวแทนช่วงเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ตัวแทนมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 3/1 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.101/2544 ฯ ลงวันที่ 27 มิถุนายน พ.ศ. 2544 และตัวแทนช่วงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 ของค่าบำเหน็จตัวแทนช่วงจำนวน 3 บาท ตามมาตรา 77/2(1) และมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร

2. การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและการหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีการประกอบกิจการนำเที่ยว

2.1 การประกอบกิจการนำเที่ยวโดยรับบริการนำนักท่องเที่ยวเดินทางไปท่องเที่ยวยังต่างประเทศ (out - bound) หรือจัดบริการนำนักท่องเที่ยวจากต่างประเทศมาท่องเที่ยวในประเทศไทย (in - bound) ไม่ว่าจะการบริการจัดนำเที่ยวนั้นจะจัดเป็นหมู่คณะหรือเป็นเอกเทศ การรับจัดนำเที่ยวดังกล่าวถือเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

2.2 ในกรณีคิดค่าบริการนำเที่ยวเป็นการเหมา (package tour) ซึ่งค่าบริการนำเที่ยวที่คิดเป็นการเหมานั้น สำหรับกรณี out - bound ประกอบด้วยค่าบริการในการทำหนังสือเดินทางและจัดทำวีซ่า ค่าตัวโดยสารเครื่องบิน ค่าบริการนำเที่ยว รวมทั้ง

ค่าโรงแรม ค่าอาหาร และค่าขนส่ง ณ ต่างประเทศ และกรณี in - bound ประกอบด้วย ค่าบริการท่องเที่ยวรวมทั้งค่าขนส่ง ค่าอาหาร ค่าบัตรผ่านประตู ค่ามัคคุเทศก์ ค่าโรงแรมและค่าอาหารที่โรงแรม ค่าตัวโดยสาร เครื่องบินภายในประเทศ เป็นต้น ผู้ประกอบการจะต้องนำค่าบริการนำเที่ยวที่คิดเป็นการเหมาซึ่งประกอบด้วยค่าบริการใดๆ ที่คิดเอานักท่องเที่ยวทั้งหมดมาเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร และการให้บริการจัดนำเที่ยวดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการรับจ้างทำของตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากผู้จ่ายเงินเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ของค่าบริการนำเที่ยวที่คิดเป็นการเหมา ซึ่งประกอบด้วยค่าบริการใดๆ ที่คิดจากนักท่องเที่ยวทั้งหมด ตามข้อ 8 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 สำหรับการพิจารณาว่าผู้ประกอบการที่รับจัดนำเที่ยวได้คิดค่าบริการนำเที่ยวเป็นการเหมา (package tour) หรือไม่ ให้พิจารณาจากสัญญาการให้บริการนำเที่ยว

2.3 กรณีค่าบริการนำเที่ยวมิได้คิดเป็นการเหมา แต่ได้มีการตกลงกับนักท่องเที่ยว โดยขอคิดเงินจ้างเฉพาะค่านำเที่ยวและค่าบริการเท่านั้น ส่วนค่าใช้จ่ายที่นักท่องเที่ยวจะต้องจ่ายเพิ่มขึ้นนอกเหนือจากเงินจ้างดังกล่าว เช่น ค่าโรงแรม ค่าตัวโดยสารเครื่องบิน ค่าอาหารในโรงแรม ซึ่งผู้ประกอบการที่รับจัดนำเที่ยวจ่ายโดยตรงให้นักท่องเที่ยวแต่ละคนไปก่อน โดยจ่ายไปจริงเท่าใดก็จะเรียกเก็บคืนจากนักท่องเที่ยวเท่านั้น (cost plus) และถ้ามีส่วนลดใดๆ จากผู้รับ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวก็จะคืนส่วนลดนั้นให้นักท่องเที่ยวทั้งหมดโดยตนเองจะไม่รับเก็บไว้เป็นรายได้ของตน และผู้ประกอบการที่รับจัดนำเที่ยวได้มีหลักฐานพิสูจน์ได้อย่างชัดเจนปราศจากข้อสงสัยว่าได้มีการปฏิบัติเช่นนั้นจริง ผู้ประกอบการที่รับจัดนำเที่ยวมีสิทธินำเฉพาะเงินจ้างที่เป็นค่านำเที่ยวและค่าบริการ

มารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับค่าใช้จ่ายอื่นที่นักท่องเที่ยวต้องจ่ายเพิ่มขึ้นนอกเหนือจากเงินจ้าง ซึ่งผู้ประกอบการที่รับจัดนำเที่ยวได้เรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวตามจำนวนที่ทรงจ่ายไปจริง ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และการให้บริการรับจัดนำเที่ยวดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการรับจ้างทำของตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากผู้จ่ายเงินเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ของค่าเงินจ้างที่เป็นค่านำเที่ยวและค่าบริการที่ผู้ประกอบการที่รับจัดนำเที่ยวเรียกเก็บ ตามข้อ 8 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

3. การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีการให้บริการเป็นตัวแทนขายตัวโดยสาร

3.1 ในกรณีสายการบินขายตัวโดยสารให้กับคนโดยสารหรือผู้รับบริการโดยผ่านตัวแทนที่ได้รับแต่งตั้ง คือ ตัวแทนจำหน่ายตัวโดยสาร หรือเรียกว่า BSP AGENT (BILL SETTLEMENT PLAN) ผลต่างระหว่างราคาขายตัวโดยสารที่ BSP AGENT ขายได้ และราคาขายตัวโดยสารที่สายการบินเรียกเก็บจาก BSP AGENT ถือเป็นค่านายหน้าที่สายการบินจ่ายให้แก่ BSP AGENT สายการบินจึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 3/1 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 101/2544 ฯ ลงวันที่ 27 มิถุนายน พ.ศ. 2544 และ BSP AGENT มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่านายหน้าดังกล่าวในอัตราร้อยละ 7.0 ตามมาตรา 77/2(1) และมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร และต้องออกไปกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่สายการบิน

3.2 ในกรณีสายการบินขายตั๋วโดยสารให้กับคนโดยสารหรือผู้รับบริการโดยผ่าน BSP AGENT และ BSP AGENT ขายตั๋วโดยสารผ่านตัวแทนช่วง โดยตัวแทนช่วงเป็นผู้ให้บริการแก่คนโดยสารโดยมิได้ให้บริการแก่ BSP AGENT ตัวแทนช่วงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของค่าบริการที่ได้รับจากการให้บริการซื้อตั๋วโดยสารให้แก่คนโดยสารตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร โดยคำนวณจากค่าบริการที่ได้เรียกเก็บจากคนโดยสารและตัวแทนช่วงมีหน้าที่ต้องออกไปกำกับภาษีตามมาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับค่าบริการให้แก่คนโดยสาร โดยจะต้องระบุให้ชัดเจนว่าเป็นค่าบริการสำหรับการซื้อตั๋วโดยสารเลขที่ใด ของสายการบินใด และกรณีคนโดยสารหรือผู้รับบริการจ่ายค่าบริการที่เป็นค่าบำเหน็จตัวแทนให้แก่ตัวแทนช่วง หากผู้รับบริการเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นและตัวแทนช่วงเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้รับบริการซึ่งเป็นผู้จ่ายเงิน มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 3/1 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.101/2544 ฯ ลงวันที่ 27 มิถุนายน พ.ศ. 2544

3.3 กรณี BSP AGENT จำหน่ายตั๋วโดยสารเครื่องบินทั้งในประเทศและต่างประเทศแล้วต่อมาผู้โดยสารยกเลิกการเดินทาง ผู้โดยสารจะนำตั๋วโดยสารมาให้แก่ BSP AGENT เพื่อยกเลิกการเดินทางกับสายการบิน ซึ่งสายการบินจะคิดค่าปรับจากการยกเลิกการเดินทางโดยมีการดำเนินงานดังนี้

(1) กรณีตั๋วโดยสารภายในประเทศ สายการบินจะคิดค่าปรับ 200 บาท ซึ่งจะระบุไว้ในตั๋วโดยสาร เมื่อผู้โดยสารนำตั๋วมาคืนกับ BSP AGENT BSP AGENT จะส่งตั๋วโดยสารให้สายการบินตรวจสอบ แล้วจึงคืนเงินหลังจากหักค่าปรับให้แก่ BSP AGENT ซึ่ง BSP AGENT ก็จะส่งคืนให้แก่ผู้โดยสารต่อไป เงินค่าปรับดังกล่าวถือเป็นค่าเสียหายที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวล-

รัฐฎากร และไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

(2) กรณีตั๋วโดยสารต่างประเทศ สายการบินจะคิดค่าปรับ 800 บาท ซึ่งจะระบุไว้ในตั๋วโดยสาร ในทางปฏิบัติผู้โดยสารนำตั๋วมาคืนกับ BSP AGENT มูลค่า 10,000 บาท BSP AGENT จะส่งตั๋วโดยสารให้สายการบินตรวจสอบแล้วจึงหักค่าปรับไว้จำนวน 400 บาท และให้ตัวแทน 400 บาท ซึ่งหากตัวแทนขายตั๋วโดยสารให้แก่ตัวแทนช่วง ตัวแทนก็จะแบ่งเงินค่าปรับนั้นให้แก่ตัวแทนช่วง 200 บาท กรณีดังกล่าว เฉพาะในส่วนที่สายการบินหักไว้เป็นค่าปรับ 400 บาท ถือเป็นค่าเสียหายที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร และไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย แต่ในส่วนที่สายการบินแบ่งให้แก่ตัวแทน 400 บาท ถือเป็นการจ่ายค่าบำเหน็จตัวแทน สายการบินมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 3/1 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 ๖ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ.2528 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.101/2544 ๖ ลงวันที่ 27 มิถุนายน พ.ศ. 2544 และหากตัวแทนแบ่งเงินค่าปรับให้ตัวแทนช่วง 200 บาท ถือว่าตัวแทนจ่ายค่าบำเหน็จตัวแทนให้แก่ตัวแทนช่วง ตัวแทนมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เช่นเดียวกัน

เลขที่หนังสือ : กค 0811(กม.07)/พ.1046 วันที่ 26 มิถุนายน 2543

เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีจ่ายค่าบริการในต่างประเทศ

ข้อหารือ : บริษัทฯ เป็นนิติบุคคลจดทะเบียนในประเทศไทย ได้จ้างบริษัท A. และ บริษัท B. เพื่อให้บริการจัดหาพนักงานให้กับบริษัทฯ โดยทั้งสองบริษัทเป็นนิติบุคคลจดทะเบียนในประเทศออสเตรเลีย พนักงานที่บริษัทต่างประเทศจัดหาให้ นั้นจะต้องเข้ามาทำงานเป็นลูกจ้างของบริษัทฯ ภายใต้นโยบายที่บริษัทฯ กำหนด บริษัทฯ จะดำเนินการขอใบอนุญาตทำงานในประเทศไทยให้กับพนักงาน และบริษัทฯ เป็นผู้จ่ายเงินเดือนซึ่งส่วนหนึ่งบริษัทฯ จะจ่ายให้กับพนักงานโดยตรงในประเทศไทย อีกส่วนหนึ่งบริษัทต่างประเทศจะทดรองจ่ายเข้าบัญชีของพนักงานในประเทศออสเตรเลีย โดยบริษัทฯ จะจ่ายคืนให้กับบริษัทต่างประเทศและบริษัทต่างประเทศจะเรียกเก็บค่าบริการสำหรับการจ่ายเงินเดือนแทนบริษัทฯ และยื่นภาษีเงินได้ของพนักงานในต่างประเทศเป็นจำนวนเงิน 1% ของจำนวนเงินที่บริษัทต่างประเทศทดรองจ่ายไป บริษัทฯ จึงหาหรือว่าค่าบริการที่บริษัทต่างประเทศเรียกเก็บสำหรับการให้บริการจ่ายเงินเดือนพนักงานแทนบริษัทฯ และยื่นภาษีเงินได้ของพนักงานในต่างประเทศนั้นไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเป็นการให้บริการที่ทำในต่างประเทศและไม่มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย ตามมาตรา 83/6(2) ใช่หรือไม่ หากถือว่าการให้บริการดังกล่าวอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 83/6 ฐานภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มควรจะคิดจากค่าบริการในจำนวน 1% เท่านั้น ไม่ควรเอาเงินเดือนของพนักงานที่บริษัทต่างประเทศทดรองจ่ายไปก่อนมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

แนววินิจฉัย : การจ่ายค่าบริการสำหรับการจ่ายเงินเดือนพนักงานแทนบริษัทฯ และยื่นภาษีเงินได้ของพนักงานในต่างประเทศให้แก่บริษัทในต่างประเทศเป็นจำนวนเงินร้อยละ 1 ของจำนวนเงินที่บริษัทต่างประเทศได้ทดรองจ่ายไปตามข้อเท็จจริงดังกล่าว ไม่เข้าลักษณะ

เป็นการจ่ายค่าบริการให้ผู้ประกอบการที่ให้บริการในต่างประเทศและมีการใช้บริการในราชอาณาจักร ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าบริการดังกล่าวออกไปให้บริษัทต่างประเทศ บริษัทฯ จึงไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด

เลขที่หนังสือ : กค 0811/12237 วันที่ 2 ธันวาคม 2542

เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีจ่ายเงินทดรองจ่ายค่าโฆษณา

ข้อหารือ : บริษัทฯ ประกอบกิจการขายสินค้า อะไหล่ อุปกรณ์ตกแต่งรถยนต์วอลโว่ และเป็นตัวแทนขายรถยนต์วอลโว่ที่ผลิตภายในประเทศไทยบริษัทฯ ได้จ่ายเงินทดรองจ่ายค่าโฆษณารถยนต์วอลโว่ รุ่น S40/V40 ให้แก่บริษัท ก จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทรับจ้างทำโฆษณา แทนบริษัท ข จำกัด ซึ่งเป็นตัวแทนจำหน่ายรถยนต์วอลโว่รุ่น S40/V40 ที่นำเข้ามาจากประเทศสวีเดน ซึ่งในการเรียกเก็บเงิน บริษัท ก จำกัด ได้ออกใบกำกับภาษีให้ในนามบริษัทฯ และบริษัทฯ ได้เรียกเก็บเงินจากบริษัท ข จำกัด พร้อมกับได้บันทึกในรายงานภาษีขายและได้นำส่งภาษีแล้ว จึงหารือว่า

1. บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีซื้อสำหรับค่าโฆษณารถยนต์วอลโว่รุ่น S40/V40 มาถือเป็นภาษีซื้อของบริษัทฯได้หรือไม่
2. บริษัทฯ มีสิทธิออกใบกำกับภาษี เมื่อเรียกเก็บเงินที่ได้ทดรองจ่ายค่าโฆษณาแทนบริษัท ข จำกัด ได้หรือไม่

แนววินิจฉัย : 1. ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีที่ออกในนามบริษัทฯ เป็นภาษีซื้อสำหรับค่าโฆษณารถยนต์วอลโว่รุ่น S40/V40 ซึ่งบริษัท ข จำกัด เป็นผู้นำเข้าและเป็นตัวแทนจำหน่าย จึงเป็นภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการของบริษัทฯ บริษัทฯ ไม่มีสิทธินำภาษีซื้อไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5(3) แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 4 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 17) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/5(1)(2)(3)(4) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534

2. การที่บริษัทฯ เรียกเก็บเงินทดรองจ่ายคืนจากบริษัท ข จำกัด มีใช้กรณีการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น บริษัทฯ จึงไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร