



เรื่องจากปก 16

## การคำนวณค่าหรือราคา ของเงินตรา ต่างประเทศ



**ฎีกาภาษี :** ปัญหาภาษีผลกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา  
ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

47



**ประเทศไทยเตรียมตัวรับสนธิสัญญาพหุภาคีทางภาษีระหว่างประเทศ  
อย่างไร (ตอนจบ)**

61



**รอบรู้เรื่องบัญชีและภาษี :** รู้จักกับงบการเงินระหว่างกาล

73



**คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร :** มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

83

แม้การแพร่ระบาดของไวรัส Covid 19 ยังไม่อาจคาดการณ์ได้แน่ชัดว่าจะสิ้นสุดลงเมื่อไร แต่จากรายงานการติดเชื้อนับจนถึงวันนี้ถือเป็นตัวเลขที่รับมือได้ แนวคิดเรื่องประเทศไทยหลังวิกฤตครั้งนี้จึงน่าสนใจว่าหลายมุมมองเห็นว่ารูปแบบธุรกิจและการใช้ชีวิตจะเปลี่ยนแปลงไปไม่เหมือนเดิม ที่สำคัญคือความมั่นคงทางสุขภาพของพลเมืองควรเป็นความสำคัญลำดับต้นที่รัฐต้องคำนึงถึง

สรรพากรศาสตร์ฉบับรับส่งกรานต์ที่แตกต่าง ว่าด้วยเรื่องของการคำนวณมูลค่าของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร และตอนจบของบทความ ประเทศไทยเตรียมตัวรับสนธิสัญญาพหุภาคีทางภาษีระหว่างประเทศอย่างไร เพื่อเตรียมรับการเปิดประเทศสู่โลกกว้าง (อีกครั้ง) ด้วยอนาคตที่แม้ว่าจะไม่สดใสโชติช่วงเหมือนที่ผ่านมา แต่เชื่อมั่นได้ว่าเราจะสร้างทุกสิ่งขึ้นมาใหม่ร่วมกัน

บก.

## คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษาฯ รองอธิบดี ผู้อำนวยการกอง ผู้ตรวจราชการสรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรศาสตร์

สมหมาย ศิริอุดมเศรษฐ์

คณะกรรมการบริหารสรรพากรศาสตร์

มงคล ขนาดนิต

อารักษ์ บวรเกียรติโกธ

วีระ ภักดินฤพัทธ์

ภิญญา กำเนิดหล่ม

ภาวณี วุฒิกาดำ

บุษิรินทร์ แสงสุข

แววตา สร้อยสุวรรณ

บรรณาธิการอำนวยการ แววตา สร้อยสุวรรณ

บรรณาธิการบริหาร จันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ มงคล ขนาดนิต กัมปนาท บุญรอด

ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร

ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์ นิสา ธนะสันต์

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา สุวรรณี ศรีวิคมี

ฝ่ายขายและโฆษณา พันทิพย์ สาสินท์ ศศิธร เจียรนัยณะกิจ

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี สุจินดา จันทนา

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมญาณู

ผู้สอบบัญชี บุญงาม แม่นิคม

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรศาสตร์

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ซอยพลโยธิน 7 ถนนพลโยธิน

แขวงพญาไท เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559

www.sanpakomsarn.com

E-mail : sanpakomsarn@rd.go.th

พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วินทร์การพิมพ์ จำกัด

299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สำโรงเหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรศาสตร์

สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย เป็นความเห็นส่วนตัวของผู้เขียน

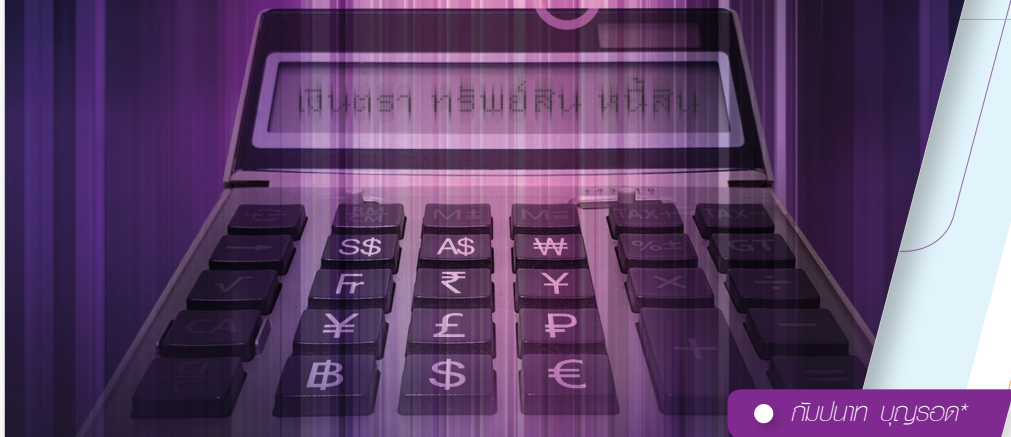
และหากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใด

ของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร

จะถูกดำเนินคดีตามกฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด



# การคำนวณค่าหรือราคา ของเงินตรา ต่างประเทศ



● กับปกบท บุณรอด\*

● การคำนวณมูลค่าของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (5) ก็เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล บางรายเท่านั้นซึ่งมีเงินตราต่างประเทศ หมุนเวียนเข้ามา ออกไป หรือคงเหลืออยู่เป็น ปกติธุรกิจการค้า ตลอดทั้งกรณีมีทรัพย์สิน และหรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตรา

ต่างประเทศเหลืออยู่ จึงมีความจำเป็นจะต้อง คิดค่าออกมาว่า ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มีค่าเป็นจำนวนเงินบาทที่บาท เมื่อนำไปเปรียบเทียบกับต้นงวด ก็จะทำให้ทราบผลว่ากิจการได้กำไรหรือขาดทุนเป็น

\*“สรรพากรสำเนา” ปีที่ 67 ฉบับที่ 4 เมษายน 2563

\* บิตติกร กองกัญญา นส.สรรพากร



จำนวนก็บาท<sup>1</sup> สำหรับเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น ทั้งนี้ เป็นการป้องกันมิให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนตามใจชอบของเจ้าของกิจการ อันจะมีผลต่อการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธินั่นเอง บทความนี้ได้สรุปรวบรวมหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติพร้อมตัวอย่างแนวคำวินิจฉัยกรณีการคำนวณมูลค่าของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร โดยมีกรอบการนำเสนอในส่วนของหลักกฎหมายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (5) และสาระสำคัญของหลักเกณฑ์ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 กรณีได้แก่กรณีที่ 1 ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี และกรณีที่ 2 เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

## **หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร**

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (5)<sup>2</sup> บัญญัติว่า “เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน

ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย อย่างใดอย่างหนึ่งดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นอกจาก (ข) ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ และคำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้ เมื่อใช้วิธีการใดในการคำนวณค่าหรือราคาดังกล่าวแล้ว ให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

<sup>1</sup> โทแมส สิบวิเศษ คำบรรยาย วิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ พิมพ์ครั้งที่ 6 พ.ศ. 2546 หน้า 83-84

<sup>2</sup> มาตรา 65 ทวิ (5) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 50) พ.ศ. 2562



(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรรศน์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

เงินตรา ทรรศน์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมาหรือจ่ายไปนั้น”

หมายเหตุ มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 50) พ.ศ. 2562 บัญญัติให้ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป และมาตรา 7 บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่ถูกยกเลิกหรือแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัตินี้ ให้ยังคงใช้บังคับต่อไปเฉพาะการปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากรที่ค้างอยู่หรือที่พึงชำระก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

## สาระสำคัญ

เนื่องจากการค้าระหว่างประเทศต้องใช้

เงินตราสกุลต่างประเทศที่ยอมรับทั่วไปแต่การบันทึบบัญชีต้องเป็นเงินบาท กรณีที่ผู้ประกอบการมีเงินตรา ทรรศน์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศเหลืออยู่ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (5) ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย พร้อมบันทึบบัญชีรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา โดยเงื่อนไขการคำนวณมูลค่าของทรรศน์สินและหนี้สินที่มีค่าหรือมีราคาเป็นเงินตราต่างประเทศตามมาตรา 65 ทวิ (5) ดังกล่าวใช้สำหรับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>3</sup> ซึ่งแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณี คือ 1. ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไป และ 2. ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

### 1. กรณีในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี<sup>4</sup>

เงินตรา ทรรศน์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมาหรือจ่ายไปนั้น ทั้งนี้ เป็นการป้องกันมิให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนตามใจชอบของเจ้าของกิจการ กล่าวคือ เหตุที่

<sup>3</sup> ทศน์ย์ เหลืองเรืองรอง ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2562 หน้า 181

<sup>4</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง



บังคับให้บันทึกเป็นเงินบาทในวันที่รับมาก็เพื่อ  
ให้ทราบค่าหรือราคาต้นทุนงวด ถ้าจ่ายไปก็บังคับ  
ให้คำนวณเป็นบาท จะทำให้ทราบผลกำไรหรือ  
ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน<sup>5</sup>

คำว่า “รับมาหรือจ่ายไป” หมายถึง  
ทรัพย์สินที่รับมาหรือหนี้สินที่จ่ายไปในระหว่าง  
รอบระยะเวลาบัญชี<sup>6</sup>

ส่วนคำว่า “วันที่รับมาหรือจ่ายไป”  
หมายถึง วันที่รับเงินตรา ทรัพย์สินมาหรือวัน  
ที่จ่ายหนี้สินไป<sup>7</sup>

### ● ประเด็นควรพิจารณา

ราคาตลาดจะหมายถึงราคาใดของเงิน-  
ตราต่างประเทศ?

(ก) “ราคาตลาด” หมายถึง ราคาที่  
กำหนดร่วมกันระหว่างธนาคารแห่งประเทศไทย  
โดยทุนรักษาระดับอัตราเปลี่ยนแปลงกับ  
ธนาคารพาณิชย์ทุกธนาคาร<sup>8</sup>

(ข) ปัญหาข้อนี้จะต้องพิจารณาสภาพ  
ราคาตลาดของเงินตราต่างประเทศเสียก่อน  
กล่าวคือ เงินตราต่างประเทศที่ซื้อขายใน  
ตลาดการเงินหรือธนาคารต่างๆ ในประเทศไทย

ปัจจุบันกำหนดราคาเป็น 2 ราคา คือ ราคาที่  
ธนาคารรับซื้อ (Buying Rate) และราคา  
ที่ธนาคารขาย (Selling Rate)

ฉะนั้น เมื่อกิจการได้รับเงินตราต่าง  
ประเทศมา ถ้านำไปขายกับธนาคารก็จะได้รับ  
อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารคิดให้ในอัตราที่  
ธนาคารรับซื้อ (Buying Rate) ซึ่งมีอัตรา  
ต่ำกว่าอัตราที่ธนาคารขาย ในทางตรงกันข้าม  
เมื่อกิจการจำเป็นต้องจ่ายเงินตราต่างประเทศ  
ก็จำเป็นต้องซื้อเงินตราต่างประเทศจากธนาคาร  
ธนาคารจะขายเงินตราต่างประเทศให้ใน  
อัตรขาย (Selling Rate) ซึ่งมีอัตราสูงกว่า  
อัตราซื้อ ฉะนั้นจึงสรุปได้ว่าอัตราแลกเปลี่ยน  
ในตลาดอาจเป็นอัตราซื้อหรืออัตรขายของ  
ธนาคารของธนาคารพาณิชย์ที่ประกาศกำหนด  
ในแต่ละวันก็ได้แล้วแต่กรณี ฉะนั้นในการบันทึก  
รายการบัญชีถ้าเป็นกรณีที่กิจการรับเงินตรา  
ต่างประเทศมาต้องคำนวณในอัตรธนาคาร  
พาณิชย์รับซื้อ ถ้าเป็นกรณีที่กิจการจ่ายเงิน  
ตราต่างประเทศต้องคำนวณในอัตรธนาคาร  
พาณิชย์ขาย ดังนี้ เป็นต้น<sup>9</sup>

<sup>5</sup> โภเมนทร์ สิบวิเศษ คำบรรยาย วิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ พิมพ์ครั้งที่ 6 พ.ศ. 2546 หน้า 86

<sup>6</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบาย ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2561 เล่ม 1 หน้า 2-143

<sup>7</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบาย ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2561 เล่ม 1 หน้า 2-143

<sup>8</sup> โภเมนทร์ สิบวิเศษ คำบรรยาย วิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ พิมพ์ครั้งที่ 6 พ.ศ. 2546 หน้า 88 (อ้างอิงตามหนังสือที่ กค 0811 (กม02)/931 ลงวันที่ 6 มิถุนายน 2543)

<sup>9</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบาย ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2561 เล่ม 1 หน้า 2-143-144





### ➡ แนวทางปฏิบัติตามประมวล- รัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง<sup>10</sup>

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้รับมาหรือจ่ายไปซึ่งเงินตรา ทรัพย์สิน หรือ หนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีให้บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวคำนวณค่าหรือ ราคาของเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินเป็น เงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือ จ่ายไปนั้น ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรค สอง แห่งประมวลรัษฎากร

ราคาตลาดตามวรรคหนึ่งกรณีการบันทึก บัญชี ณ วันที่เกิดรายการทรัพย์สิน หรือหนี้สิน หมายถึง

(1) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคาร พาณิชยที่ต้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการ ธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณ เงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราซื้อหรืออัตราขาย) หรือ

(2) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตรา อ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศ เป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน (อัตราซื้อถั่วเฉลี่ย หรืออัตราขายถั่วเฉลี่ย)

ราคาตลาดตามวรรคหนึ่งกรณีการได้รับ เงินหรือจ่ายเงินเป็นเงินตราต่างประเทศ หมายถึงอัตราแลกเปลี่ยนที่เป็นจริงในทาง ปฏิบัติ จากการนำเงินสกุลบาทไปแลกเปลี่ยนเงิน สกุลต่างประเทศหรือเกิดจากการนำเงินสกุล ต่างประเทศไปแลกเปลี่ยนเงินสกุลบาท

หมายเหตุ ข้อ 3 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.132/2548ฯ ลงวันที่ 28 กันยายน พ.ศ. 2548 เป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและ แนะนำเกี่ยวกับการคำนวณเงินตราต่างประเทศ เป็นเงินตราไทยตามมาตรา 9 มาตรา 65 ทวิ (5) มาตรา 65 ทวิ (8) และมาตรา 79/4 แห่ง ประมวลรัษฎากร โดยวางแนวทางปฏิบัติตาม มาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง แห่งประมวล- รัษฎากร ซึ่งต่อมามีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากรโดยพระราช- บัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 50) พ.ศ. 2562 แต่หลักการยังเหมือนเดิม

#### **ตัวอย่าง**

(1) บริษัท ก จำกัด ประกอบกิจการขาย เม็ดพลาสติก ได้มีการขายเม็ดพลาสติกให้แก่ บริษัทในต่างประเทศโดยตกลงราคาสินค้าเป็น หน่วยเงินตราต่างประเทศ บริษัท ก จำกัด ดำเนินการส่งออกสินค้าและบันทึกบัญชีใน

<sup>10</sup> ข้อ 3 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.132/2548 เรื่อง การคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 9 มาตรา 65 ทวิ (5) มาตรา 65 ทวิ (8) และมาตรา 79/4 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 28 กันยายน พ.ศ. 2548



วันหยุดสัปดาห์ที่ 3 มีนาคม 2548 บริษัท ก จำกัด มีสิทธิใช้อัตราแลกเปลี่ยนในการบันทึกบัญชีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลดังนี้

(1/1) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา (อัตราซื้อ) ของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศ เป็นเงินตราไทยในวันพฤหัสบดีที่ 3 มีนาคม 2548 หรือ

(1/2) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ตามอัตราอ้างอิงประจำวัน (อัตราซื้อถั่วเฉลี่ย ซึ่งจะเป็น SIGHT หรือ T/T ก็ได้) ที่ธนาคาร แห่งประเทศไทยประกาศไว้ ณ วันพฤหัสบดีที่ 3 มีนาคม 2548 ซึ่งเป็นอัตราแลกเปลี่ยน ถั่วเฉลี่ยของเงินสกุลต่างๆ ณ สิ้นวันทำการ ประจำวันพุธที่ 2 มีนาคม 2548

(2) บริษัท ข จำกัด ประกอบกิจการขาย เครื่องใช้ไฟฟ้า ได้ขายเครื่องใช้ไฟฟ้าให้แก่ บริษัทในต่างประเทศโดยตกลงราคาสินค้าเป็น หน่วยเงินตราต่างประเทศ บริษัท ข จำกัด ดำเนินการส่งออกสินค้าและบันทึกบัญชีในวันจันทร์ที่ 14 มีนาคม 2548 บริษัท ข จำกัด มีสิทธิใช้อัตราแลกเปลี่ยนในการบันทึกบัญชีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลดังนี้

(2/1) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา

(อัตราซื้อ) ของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศ เป็นเงินตราไทยในวันจันทร์ที่ 14 มีนาคม 2548 หรือ

(2/2) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ตามอัตราอ้างอิงประจำวัน (อัตราซื้อถั่วเฉลี่ย ซึ่งจะเป็น SIGHT หรือ T/T ก็ได้) ที่ธนาคาร แห่งประเทศไทยประกาศไว้ ณ วันจันทร์ที่ 14 มีนาคม 2548 ซึ่งเป็นอัตราแลกเปลี่ยน ถั่วเฉลี่ยของเงินสกุลต่างๆ ณ สิ้นวันทำการ ประจำวันศุกร์ที่ 11 มีนาคม 2548 เนื่องจาก วันเสาร์ที่ 12 และวันอาทิตย์ที่ 13 มีนาคม 2548 เป็นวันหยุดราชการ

(3) บริษัท ค จำกัด ประกอบกิจการ เป็นนายหน้าตัวแทน ได้ให้บริการแก่บริษัท ในต่างประเทศโดยตกลงราคาค่าบริการเป็น หน่วยเงินตราต่างประเทศ บริษัท ค จำกัด ดำเนินการออกใบแจ้งหนี้และบันทึกบัญชีในวันพฤหัสบดีที่ 7 เมษายน 2548 บริษัท ค จำกัด มีสิทธิใช้อัตราแลกเปลี่ยนในการ บันทึกบัญชีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลดังนี้

(3/1) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา (อัตราซื้อ) ของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้





ประกาศไว้ในการค้าคำนวณเงินตราต่างประเทศ เป็นเงินตราไทยในวันพฤหัสบดีที่ 7 เมษายน 2548 หรือ

(3/2) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ตามอัตราอ้างอิงประจำวัน (อัตราซื้อถั่วเฉลี่ย ซึ่งจะเป็น SIGHT หรือ T/T ก็ได้) ที่ธนาคาร แห่งประเทศไทยประกาศไว้ ณ วันพฤหัสบดีที่ 7 เมษายน 2548 ซึ่งเป็นอัตราแลกเปลี่ยน ถั่วเฉลี่ยของเงินสกุลต่างๆ ณ สิ้นวันทำการ ประจำวันอังคารที่ 5 เมษายน 2548 เนื่องจาก วันพุธที่ 6 เมษายน 2548 เป็นวันหยุดทำการ ของธนาคาร

(4) บริษัท ง จำกัด ประกอบกิจการ โรงแรมและภัตตาคาร ได้กู้ยืมเงินจากธนาคาร ในต่างประเทศ บริษัท ง จำกัด บันทึกบัญชี เจ้าหนี้เงินกู้ยืมในวันเสาร์ที่ 23 เมษายน 2548 หรือวันเสาร์ที่ 30 เมษายน 2548 บริษัท ง จำกัด มีสิทธิใช้อัตราแลกเปลี่ยนในการบันทึก บัญชีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนี้

(4/1) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา (อัตราขาย) ของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ ประกาศไว้ในการค้าคำนวณเงินตราต่างประเทศ เป็นเงินตราไทยในวันศุกร์ที่ 22 เมษายน 2548 กรณีบันทึกบัญชีในวันเสาร์ที่ 23 เมษายน 2548

หรือในวันศุกร์ที่ 29 เมษายน 2548 กรณี บันทึกบัญชีในวันเสาร์ที่ 30 เมษายน 2548

(4/2) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ตามอัตราอ้างอิงประจำวัน (อัตราขายถั่วเฉลี่ย) ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ ณ วันศุกร์ที่ 22 เมษายน 2548 ซึ่งเป็นอัตรา แลกเปลี่ยนถั่วเฉลี่ยของเงินสกุลต่างๆ ณ สิ้นวันทำการประจำวันพฤหัสบดีที่ 21 เมษายน 2548 กรณีบันทึกบัญชีในวันเสาร์ที่ 23 เมษายน 2548 และใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตาม อัตราอ้างอิงประจำวัน (อัตราขายถั่วเฉลี่ย) ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ ณ วันศุกร์ที่ 29 เมษายน 2548 ซึ่งเป็นอัตรา แลกเปลี่ยนถั่วเฉลี่ยของเงินสกุลต่างๆ ณ สิ้นวันทำการประจำวันศุกร์ที่ 29 เมษายน 2548 กรณีบันทึกบัญชีในวันเสาร์ที่ 30 เมษายน 2548 เนื่องจากในวันทำการสุดท้ายของเดือน หนึ่งเดือนใดธนาคารแห่งประเทศไทยจะออก ประกาศอัตราแลกเปลี่ยนถั่วเฉลี่ยของเงิน สกุลต่างๆ ณ สิ้นวันทำการนั้นอีกหนึ่งฉบับ

**๖ แนวคำวินิจฉัยตามประมวลระฎการ ตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง**

เรื่องที่ 1<sup>11</sup> บริษัทฯ ได้ส่งสินค้าออกไปยัง ประเทศจีน โดยส่งไปเก็บไว้ในโกดังที่บริษัทฯ เช่าไว้ ซึ่งอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนในเขตปลอด

<sup>11</sup> หนังสือที่ กค 0706 (กม.08)/2739 ลงวันที่ 6 กันยายน 2550



ภาษีในประเทศจีนเพื่อรอจำหน่ายให้แก่ลูกค้า กรณีดังกล่าวให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้น เป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็น รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น ตาม มาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ราคาตลาดให้เป็นไปตามแนวทางปฏิบัติตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การ เสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไป ตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 และการคำนวณเงินตราต่างประเทศ เป็นเงินตราไทยเพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคล บริษัทฯ ต้องคำนวณค่าหรือราคา เป็นเงินตราไทยตามราคาตลาด ตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 2<sup>12</sup> ธนาคาร ม. จำกัด (มหาชน) ได้จ่ายค่าตอบแทนต่างๆ แก่พนักงานชาวต่าง- ประเทศของธนาคารฯ ที่ทำงานในประเทศไทย และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการของ ธนาคารในประเทศไทยให้แก่ผู้ให้บริการที่อยู่ใน ต่างประเทศ ได้แก่ ค่าบริการการใช้ระบบสวิตช์ และค่าบริการทางอินเทอร์เน็ต การจ่ายค่า-

ตอบแทน และค่าใช้จ่ายดังกล่าวนั้น ธนาคารฯ จะจ่ายเป็นเงินตราสกุลดอลลาร์สหรัฐอเมริกา ธนาคารฯ จะคำนวณเงินตราสกุลดอลลาร์ สหรัฐอเมริกาเป็นเงินบาท โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ เวลาใด กรณีตามข้อเท็จจริงข้างต้น เนื่องจากค่าตอบแทนที่จ่ายแก่พนักงานชาว ต่างประเทศ และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่จ่ายไป ต่างประเทศเป็นรายจ่ายที่จ่ายไปในรอบระยะเวลาบัญชี ธนาคารฯ จึงต้องคำนวณค่าใช้จ่าย ซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ตามราคาตลาดในวันที่จ่ายตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 3<sup>13</sup> บริษัทฯ ส่งออกสินค้าไปยัง ประเทศญี่ปุ่น โดยส่งไปเก็บไว้ในคลังสินค้าที่ บริษัทฯ เซาไว้เพื่อรอการจำหน่ายให้ลูกค้า กรณีดังกล่าวถือว่าการที่ได้ส่งสินค้านั้นเป็นการ ขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้า ตามราคาตลาดในวันที่ได้ส่งไปเป็นรายได้ใน รอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น ตามมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ในการคำนวณเงินตรา ต่างประเทศเป็นเงินตราไทยเพื่อคำนวณเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ ต้องคำนวณ ค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาด

<sup>12</sup> หนังสือที่ กค 0706/6629 ลงวันที่ 6 กรกฎาคม 2550

<sup>13</sup> หนังสือที่ กค 0706 (กม.08)/2931 ลงวันที่ 20 กันยายน 2550



ตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และหากการส่งออกสินค้าดังกล่าวอยู่ในช่วงระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามสิทธิประโยชน์ตามบัตรส่งเสริมการลงทุน บริษัทฯ ย่อมได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริมการลงทุนดังกล่าว

เรื่องที่ 4<sup>14</sup> บริษัทฯ ได้ลงทุนซื้อหุ้นสามัญในบริษัทแห่งประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์ ซึ่งเป็นการลงทุนระยะยาวเพื่อหวังเงินปันผลตอบแทน โดยบริษัทฯ ชำระเงินค่าหุ้นเป็นเงินตราต่างประเทศ และบันทึกเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่จ่ายเงินชำระค่าหุ้นดังกล่าวตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่มีการปรับปรุงหรือแปลงค่าใดๆ อีกในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในแต่ละปี ซึ่งกรณีตามข้อเท็จจริงบริษัทฯ ได้ลงทุนซื้อหุ้นสามัญในบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์เป็นการลงทุนระยะยาวเพื่อหวังเงินปันผลตอบแทน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ณ วันที่ได้มาดังกล่าวและบริษัทฯ ได้บันทึกต้นทุนของเงินลงทุนเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่จ่าย

เงินชำระค่าหุ้นตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากบริษัทฯ ไม่มีภาระผูกพันเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทฯ จึงไม่ต้องปรับปรุงมูลค่าของเงินลงทุนหรือทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงตามอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) ประจำปี 2548 ให้บริษัทฯ ใช้มูลค่าหุ้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีที่คำนวณมาจากรอบระยะเวลาบัญชีปี 2547 ในการบันทึกเงินลงทุนซื้อหุ้นดังกล่าว โดยไม่ต้องคำนวณค่าหรือราคาเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยอีกแต่อย่างใด

เรื่องที่ 5<sup>15</sup> กรณีบริษัทฯ รับรู้รายได้จากการส่งออกสินค้า ตามมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร และนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีที่ส่งออกแล้ว ต่อมาสินค้าที่ส่งออกไปเก็บไว้ในโกดังที่ประเทศญี่ปุ่นดังกล่าวได้ขายให้กับลูกค้าในภายหลัง โดยราคาที่ขายได้จริงสูงหรือต่ำกว่าราคาขาย ณ วันส่งออก ซึ่งบริษัทฯ รับรู้เป็นรายได้ในทางบัญชีในปีที่ขายได้จริง

<sup>14</sup> หนังสือที่ กค 0706/2050 ลงวันที่ 9 มีนาคม 2549

<sup>15</sup> หนังสือที่ กค 0706 (กม.08)/2931 ลงวันที่ 20 กันยายน 2550



บริษัทฯ ต้องปรับปรุงผลต่างของราคาขายดังกล่าวในการคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ และในปีใด และเนื่องจากบริษัทฯ มีธุรกรรมการส่งออกซึ่งต้องรับรู้รายได้และลูกหนี้เป็นเงินตราต่างประเทศในกรณีการขายทั่วไปในกรณีที่บริษัทฯ รับรู้รายได้ ณ วันส่งออกตามมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรโดยไม่มี การขายเกิดขึ้นจริง บริษัทฯ จะมีวิธีปฏิบัติอย่างไร บริษัทฯ ต้องถือเสมือนหนึ่งมียอดลูกหนี้เงินตราต่างประเทศที่ต้องแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ บริษัทฯ จะมีวิธีปฏิบัติอย่างไรในปีที่ขายสินค้าได้จริง และมีกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากยอดลูกหนี้เงินตราต่างประเทศ ระหว่างวันที่ลูกหนี้ซื้อสินค้าไปจริงจนถึงวันที่ลูกหนี้ชำระเงินขณะที่บริษัทฯ ส่งออกสินค้า บริษัทฯ อยู่ในช่วงระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามสิทธิประโยชน์ตามบัตรส่งเสริมการลงทุน แต่ต่อมาสินค้าได้มีการขายจริงให้แก่ลูกค้าในต่างประเทศ หลังจากพ้นระยะเวลาที่บริษัทฯ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามบัตรส่งเสริมการลงทุนดังกล่าวแล้ว บริษัทฯ จะต้องทำการปรับปรุงให้เป็นรายได้ของกิจการที่ต้องเสียภาษีหรือไม่

และมีการคำนวณภาษีอย่างไร

ประเด็นดังกล่าว บริษัทฯ ส่งออกสินค้าไปยังประเทศญี่ปุ่น โดยส่งไปเก็บไว้ในคลังสินค้าที่บริษัทฯ เซาไว้เพื่อรอการจำหน่ายให้ลูกค้า กรณีดังกล่าวถือว่าการที่ได้ส่งสินค้านั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ได้ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น ตามมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยเพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ ต้องคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (5) ววรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรและหากการส่งออกสินค้า ดังกล่าวอยู่ในช่วงระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามสิทธิประโยชน์ตามบัตรส่งเสริมการลงทุน บริษัทฯ ย่อมได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริมการลงทุนดังกล่าว

เรื่องที่ 6<sup>16</sup> การที่โจทก์คำนวณราคาขายผิดพลาดสูงกว่าความเป็นจริง แต่กรณีคำนวณราคาขายผิดพลาดสูงกว่าความเป็นจริงโจทก์ต้องแก้ไขทางบัญชีโดยบันทึกลดหนี้ แต่โจทก์หาได้บันทึกบัญชีดังกล่าวให้ถูกต้องไม่ โดยโจทก์

<sup>16</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5596/2551



ได้บันทึกบัญชีในวันที่ได้รับชำระหนี้จำหน่าย ลูกหนี้ออกจากบัญชีทั้งจำนวนโดยบันทึก ลูกหนี้ค้างชำระจำนวน 27,500 มาร์กเยอรมัน (280,500 - 253,000) หักเป็นรายจ่ายผล ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราจำนวน 539,290.08 บาท เป็นการปฏิบัติไม่ถูกต้อง ทางบัญชี การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้นำเงินที่โจทก์ได้ รับชำระหนี้จำนวน 253,000 มาร์กเยอรมันใน วันได้รับชำระหนี้คำนวณเป็นอัตราเงินไทยแล้ว โจทก์มีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราจำนวน 114,682.25 บาท เป็นการถูกต้องตามหลักการ บัญชีและมาตรา 65 ทวิ (5) (ก) แห่งประมวล- รัษฎากร แต่โจทก์ไม่บันทึกกำไรจากอัตรา แลกเปลี่ยนเงินตราเป็นรายได้ไว้ การที่เจ้า- พนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ได้นำกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา จำนวนดังกล่าวมาบวกกลับในการคำนวณ กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงถูกต้อง ตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสองแล้ว

## 2. กรณีเมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี<sup>17</sup>

ในกรณีสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี เมื่อ คำนวณเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน ที่เหลือ อยู่ไปเปรียบเทียบกับราคา ณ วันที่ได้มาหรือ ต้นงวด ก็จะได้ทราบผลกำไรหรือขาดทุนจาก

<sup>17</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่ง

อัตราแลกเปลี่ยนได้ แบ่งออกเป็น (ก) กรณี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป และ (ข) กรณีธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงิน

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ทั่วไปนอกจากธนาคารพาณิชย์หรือสถาบัน การเงิน กรณีตามมาตรา 65 ทวิ (5) (ก) นั้น เดิมมาตรา 65 ทวิ (5) กำหนดวิธีการแปลง ค่าในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไว้ เพียงวิธีเดียวคือ หากเป็นเงินตราหรือทรัพย์สิน ให้ใช้อัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ แต่ ถ้าเป็นหนี้สินให้แปลงค่าตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทย ได้คำนวณไว้ แต่ตามกฎหมายใหม่ให้เลือกใช้ วิธีการแปลงค่าได้ 3 วิธี ได้แก่

### วิธีที่ 1 ตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่าง อัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์

กล่าวคือ ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณค่าหรือ ราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็น เงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อ และอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคาร แห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

### วิธีที่ 2 (1) เงินตราหรือทรัพย์สินตาม อัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ

ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคา



ของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้กล่าวคือ การคำนวณค่าหรือราคาของเงินตราต่างประเทศหรือของทรัพย์สินที่ได้บันทึกไว้เป็นเงินตราต่างประเทศตามยอดคงเหลือในบัญชี ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ให้ตีราคา (กำหนดราคา) เป็นเงินบาทตามอัตราแลกเปลี่ยนอัตราพาณิชย์รับซื้อ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้<sup>18</sup>

(2) หนี้สินตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์ขาย

ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ กล่าวคือ การคำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินที่ได้บันทึกไว้เป็นเงินตราต่างประเทศตามยอดคงเหลือในบัญชี ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ให้ตีราคา (กำหนดราคา) เป็นเงินบาทตามอัตราแลกเปลี่ยน

อัตราแลกเปลี่ยนธนาคารพาณิชย์ขาย ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้<sup>19</sup>

**วิธีที่ 3** วิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชี

กล่าวคือ ให้เลือกใช้วิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชี ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

เมื่อใช้วิธีการใดใน 3 กรณีข้างต้นในการคำนวณค่าหรือราคาดังกล่าวแล้ว ให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้<sup>20</sup>

**หมายเหตุ**<sup>21</sup> สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่รวมถึงธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนดมีเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย โดยเลือกใช้วิธีการใด

<sup>18</sup> โทเมินทร์ สิบวิเศษ คำบรรยาย วิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ พิมพ์ครั้งที่ 6 พ.ศ. 2546 หน้า 84

<sup>19</sup> โทเมินทร์ สิบวิเศษ คำบรรยาย วิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ พิมพ์ครั้งที่ 6 พ.ศ. 2546 หน้า 85

<sup>20</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่งตอนท้าย

<sup>21</sup> คำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ลงวันที่ 14 เมษายน 2563





วิธีการหนึ่งโดยไม่ต้องขออนุมัติต่ออธิบดี และเมื่อใช้วิธีการใดแล้ว ให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป เว้นแต่ จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้ ทั้งนี้ ตั้งแต่วาระระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงิน กล่าวคือ ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

### ● **สาระสำคัญ<sup>22</sup>**

ในการคำนวณเงินตรา ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี กรมสรรพากรจะประกาศอัตราแลกเปลี่ยนอัตราถัวเฉลี่ยซื้อและขายของธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี เพื่ออำนวยความสะดวกแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งส่วนใหญ่จะมีรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ส่วนบริษัท ที่มีรอบระยะเวลาบัญชีไม่เป็นไปตามปีประติทิน กรมสรรพากรจะไม่มีประกาศ แต่บริษัท สามารถขอทราบอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสุดท้ายของระยะเวลาบัญชี

ของตนเองได้จากธนาคารแห่งประเทศไทยโดยตรง (คำนวณไว้ทุกวัน)

การคำนวณเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่ได้มาหรือจ่ายไป ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งต้องคำนวณตามอัตราแลกเปลี่ยนที่กำหนดตามมาตรา 65 ทวิ วรรคสอง แต่ในกรณีที่เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินยังคงเหลืออยู่ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี การคำนวณอัตราแลกเปลี่ยนจะคำนวณตามมาตรา 65 ทวิ วรรคแรก ซึ่งหากการคำนวณอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวมีผลเปลี่ยนแปลงยอดจำนวนเงินที่เป็นเงินไทย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวจะต้องนำมาลงเป็นรายได้หรือรายจ่ายของบริษัทฯ แล้วแต่กรณี (กำไรขาดทุนตามอัตราแลกเปลี่ยน)

### ➤ **แนวทางปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่ง<sup>23</sup>**

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นอกจากธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนดมีเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว

<sup>22</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนโสม สาโรช ทองประคำ คำอธิบาย ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2561 เล่ม 1 หน้า 2-146

<sup>23</sup> ข้อ 2 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.132/2548 เรื่อง การคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 9 มาตรา 65 ทวิ (5) มาตรา 65 ทวิ (8) และมาตรา 79/4 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 28 กันยายน พ.ศ. 2548



ค่านวนค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สิน เป็นเงินตราไทยตามอัตราถั่วเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้ คำนวนไว้ และให้ค่านวนค่าหรือราคาของ หนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถั่วเฉลี่ยที่ ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทย ได้คำนวนไว้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตาม วรรคหนึ่งเป็นธนาคารพาณิชย์หรือสถาบัน การเงินอื่นที่รัฐมนตรีกำหนดมีเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่าง- ประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะ เวลาบัญชี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังกล่าวค่านวนค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตรา ถั่วเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของ ธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ได้คำนวนไว้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (5) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็น เงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของ รอบระยะเวลาบัญชีซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลต้องค่านวนค่าหรือราคาเป็นเงินตรา- ไทยตามวรรคหนึ่งและวรรคสองหมายถึง

เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินที่บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับ หรือมีภาระผูกพันที่จะต้องชำระเป็นเงินตรา ต่างประเทศเป็นจำนวนเงินที่กำหนดไว้แน่นอน เช่น เงินฝากธนาคาร (Cash) ลูกหนี้การค้า (Account Receivable) ลูกหนี้และตัวเงินรับ จากการขายสินค้า (Accounts and Notes Receivable)

หลักทรัพย์สินในความต้องการของตลาด (Marketable Securities) ซึ่งมีวัตถุประสงค์ที่จะ เปลี่ยนเป็นเงินสดทันทีที่ต้องการแต่ไม่รวมถึง ตราสารทุนซึ่งเป็นเงินลงทุนระยะยาวที่เป็น สกุลเงินตราต่างประเทศเพื่อหวังเงินปันผลใน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศเงินให้กู้ยืมแก่บริษัท ในเครือเดียวกัน (Loan to Subsidiaries) ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า (Prepaid Expense) เจ้าหนี้ จากการซื้อสินค้า (Accounts Payable) ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (Accrued Expense) เป็นต้น

*หมายเหตุ* ข้อ 2 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.132/2548ฯ ลงวันที่ 28 กันยายน พ.ศ. 2548 เป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและ แนะนำเกี่ยวกับการค่านวนเงินตราต่างประเทศ เป็นเงินตราไทยตามมาตรา 9 มาตรา 65 ทวิ (5) มาตรา 65 ทวิ (8) และมาตรา 79/4 แห่ง



ประมวลรัษฎากร โดยวางแนวทางปฏิบัติตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรเดิม ก่อนมีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 50) พ.ศ. 2562 ซึ่งปัจจุบันกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปนอกจากธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่ง (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคา 3 วิธี ได้แก่ วิธีที่ 1 ตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ วิธีที่ 2 เงินตราหรือทรัพย์สินตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อสำหรับหนี้สินตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขาย และ วิธีที่ 3 วิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชี

### ➤ แนวคำวินิจฉัยตามประมวลรัษฎากร

#### มาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่ง

เรื่องที่ 1<sup>24</sup> กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศเหลืออยู่ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทฯ จะต้องคำนวณอัตราแลกเปลี่ยนตาม

มาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งหากการคำนวณอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวมีผลเปลี่ยนแปลงยอดจำนวนเงินที่เป็นเงินไทย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ด้วย

เรื่องที่ 2<sup>25</sup> กรณีบริษัทฯ มีเงินตราทรัพย์สิน หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศเหลืออยู่ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีในระหว่างที่โครงการก่อสร้างโรงไฟฟ้ายังไม่แล้วเสร็จ บริษัทฯ จะต้องคำนวณอัตราแลกเปลี่ยนตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งหากการคำนวณอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวมีผลเปลี่ยนแปลงยอดจำนวนเงินที่เป็นเงินไทย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้<sup>26</sup>

(1) กรณีบริษัทฯ มีกำไรจากผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าว บริษัทฯ จะต้องนำ

<sup>24</sup> หนังสือที่ กค 0702/8132 ลงวันที่ 12 กันยายน 2555

<sup>25</sup> หนังสือที่ กค 0702/3392 ลงวันที่ 19 เมษายน 2556

<sup>26</sup> หนังสือที่ กค 0702/3392 ลงวันที่ 19 เมษายน 2556



มารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้  
นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณีบริษัทฯ มีผลขาดทุนจากอัตรา  
แลกเปลี่ยนดังกล่าว ถือเป็นรายจ่ายในการ  
ลงทุน บริษัทฯ ต้องนำผลขาดทุนจากอัตรา  
แลกเปลี่ยนนั้นไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุน  
ของทรัพย์สินเพื่อคำนวณหักค่าสึกหรอและ  
ค่าเสื่อมราคา ตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่ง  
ประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 3<sup>27</sup> ธนาคารฯ มีเงินตรา ทรัพย์สิน  
หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่าง-  
ประเทศเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลา  
บัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา  
ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตรา  
ถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของ  
ธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้  
คำนวณไว้ ผลของการคำนวณถ้ามีผลกำไรหรือ  
ขาดทุนจากการคำนวณค่าหรือราคาดังกล่าว  
ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้หรือรายจ่าย  
แล้วแต่กรณี ในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวได้  
ทั้งจำนวนตามมาตรา 65 ทวิ (5) (ข) แห่ง  
ประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 1 ของคำสั่ง  
กรมสรรพากรที่ ท.ป.72/2540 เรื่องการปฏิบัติ

<sup>27</sup> หนังสือที่ กค 0811/13128 ลงวันที่ 8 กันยายน 2541

<sup>28</sup> หนังสือที่ กค 0706/3027 ลงวันที่ 11 เมษายน 2549

เกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายของ  
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเนื่องจากการ  
ปรับปรุงระบบการแลกเปลี่ยนเงินตราลงวันที่  
24 กรกฎาคม พ.ศ. 2540 ดังนั้น ธนาคารฯ  
จึงไม่มีสิทธิที่จะไม่ปรับปรุงผลกำไรหรือขาดทุน  
จากอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา  
บัญชีแต่อย่างใด

เรื่องที่ 4<sup>28</sup> กรณีบริษัทฯ นำบททดลอง  
ของสำนักงานตัวแทนในต่างประเทศ ซึ่งมีค่า  
หรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ มาคำนวณ  
ค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย นั้น บริษัทฯ จะ  
ต้องคำนวณค่าหรือราคาทรัพย์สินหรือหนี้สิน  
ที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่  
เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี  
เป็นเงินตราไทย ตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคาร  
พาณิชย์รับซื้อหรือขาย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทย  
ได้คำนวณไว้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (5)  
วรรคหนึ่ง (ก) แห่งประมวลรัษฎากร และหาก  
เกิดผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน  
บริษัทฯ มีสิทธินำมารวมคำนวณเป็นรายได้  
หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสีย  
ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่ง  
ประมวลรัษฎากร



เรื่องที่ 5<sup>29</sup> โจทก์ยังมีได้จำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนด ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2534 จึงต้องถือว่ายังคงเป็นลูกหนี้ของโจทก์ทั้งจำนวน โจทก์ต้องคำนวณค่าหรือราคาของลูกหนี้เป็นเงินตราไทยตามอัตราถั่วเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อคำนวณแล้วโจทก์มีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราเป็นเงิน 2,250,621.85 บาท แต่โจทก์มิได้ปรับปรุงรายการดังกล่าวเป็นรายได้ของโจทก์ การที่เจ้าพนักงานประเมินบันทึกกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวเป็นรายได้ของโจทก์ย่อมถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายแล้ว

เรื่องที่ 6<sup>30</sup> ทั้งผลกำไรและผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราสำหรับหนี้เงินกู้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามมาตรา 65 ทวิ (5) นี้เป็นเพียงผลกำไรหรือขาดทุนที่ได้จากการคำนวณจำนวนหนี้

เงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในวันที่ได้รับเงินกู้เปรียบเทียบกับ การคำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งไม่ใช่วันที่โจทก์ต้องชำระหนี้จริง ผลกำไรหรือขาดทุนที่คิดคำนวณได้จากการปฏิบัติตาม มาตรา 65 ทวิ (5) จึงเป็นเพียงตัวเลขทางบัญชีดังกล่าวมาแล้วข้างต้นเท่านั้น จึงอาจแตกต่างจากผลกำไรหรือขาดทุนในวันที่โจทก์ต้องชำระหนี้ ที่เป็นผลกำไรหรือขาดทุนที่แท้จริง ดังนั้นจึงถือไม่ได้ว่าเฉพาะในส่วนผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการปฏิบัติตามมาตรา 65 ทวิ (5) มีผลต่อจำนวนหนี้เงินกู้ที่โจทก์กู้มาสร้างโรงไฟฟ้าและผลขาดทุนนี้ก็ย่อมไม่เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนที่เป็นรายจ่ายต้องห้าม ซึ่งต้องห้ามนำมาคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการคำนวณ แต่นำไปคิดเป็นมูลค่าทรัพย์สินเพื่อหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาได้ตามมาตรา 65 ตรี (5) และ 65 ทวิ (2) ดังนั้น ทั้งผลกำไรและผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามมาตรา 65 ทวิ (5) โดยหนี้สินนั้น ยังไม่ถึงกำหนดชำระเงินยอมนำมาคำนวณได้

<sup>29</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5596/2551

<sup>30</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4727/2561



ทั้งกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ด้วยเหตุดังที่วินิจฉัยแล้วข้างต้น กำไรจากการตีค่าหนี้สินกู้ยืมเงินเพื่อสร้างโรงงานไฟฟ้าของโจทก์ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2553 เมื่อคำนวณเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้โจทก์มีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา 1,195,938,480 บาท โจทก์ต้องนำมารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2553 จำเลยจึงไม่ต้องคืนเงินภาษีแก่โจทก์ หนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากรและหนังสือตอบอุทธรณ์ของจำเลยชอบแล้ว

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว จะเห็นได้ว่า กำไรหรือขาดทุนจากการตีค่าหนี้สินกู้ยืมเงินเพื่อสร้างโรงงานของโจทก์ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2553 ซึ่งเมื่อคำนวณเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 65 ทวิ (5) แล้ว **ทำให้โจทก์มีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา** แม้เป็นเพียงผลกำไรที่ได้จากการคำนวณจำนวนหนี้เงินตรา-

ต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในวันที่ได้รับเงินกู้เปรียบเทียบกับการคำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งไม่ใช่วันที่โจทก์ต้องชำระหนี้จริงอันเป็นเพียงตัวเลขทางบัญชีอาจแตกต่างจากผลกำไรในวันทีโจทก์ต้องชำระหนี้ที่เป็นผลกำไรหรือขาดทุนที่แท้จริงก็ตาม โจทก์จะต้องนำผลกำไรนั้นมารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2553

จึงอาจสรุปเป็นหลักได้ว่า<sup>31</sup> การคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิจากอัตราแลกเปลี่ยนจะต้องคำนวณเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีทุกครั้งไม่จำเป็นต้องดูว่าโรงงานสร้างเสร็จแล้วหรือไม่ ดูรอบระยะเวลาบัญชีเป็นหลักคือเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีมีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนก็ต้องนำมารวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิและหากขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนก็นำผลของการขาดทุนนั้นไปคำนวณเป็นรายจ่ายได้

**ข้อสังเกต** จากที่ได้กล่าวมาข้างต้น เป็นเรื่องการคำนวณมูลค่าของเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา

<sup>31</sup> คำบรรยายเนติบัญญัติสมัยที่ 1/72 กฎหมายภาษีอากร (ภาคปกติ) บรรยายโดยอาจารย์วิช จิตดาณิษฐ์ บรรยายวันที่ 11 กันยายน 2562 ครั้งที่ 14





65 ทวิ (5) และกฎหมายลำดับรองซึ่งเป็นแนวทางปฏิบัติการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 65 ทวิ (5) นอกจากนี้ยังมีประเด็นที่ต้องทำความเข้าใจประกอบกันด้วย ดังนี้

**ประเด็นที่ 1** การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยกรณีที่มีข้อผูกพันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า โดยกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.68/2541 เรื่อง ข้อผูกพันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ลงวันที่ 12 มีนาคม พ.ศ. 2541 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความประสงค์จะนำข้อผูกพันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามาบันทึกบัญชี ณ วันทำสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศโดยเหตุที่การบันทึกบัญชีสำหรับข้อผูกพันตามสัญญาดังกล่าวทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีเงินตราทรัพย์สินหรือหนี้สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศซึ่งต้องคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>32</sup> ซึ่งมีแนวทางปฏิบัติ ดังนี้

**ข้อ 1** บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความประสงค์จะนำข้อผูกพันตามสัญญาซื้อ

หรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามาบันทึกบัญชี ณ วันทำสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

(1) คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งที่ทำสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าต้องเป็นธนาคารพาณิชย์ไม่ว่าจะมีสถานประกอบการในประเทศไทยหรือไม่

(2) การทำสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าต้องเกิดจากความต้องการประกันความเสี่ยงในมูลหนี้เพราะมีหนี้สินที่ต้องชำระในภายหน้า หรือมีลูกหนี้ที่จะได้รับชำระในภายหน้า

(3) กรณีที่ทำสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าจำนวนหลายสัญญาต้องนำสัญญาดังกล่าวมาบันทึกบัญชี ณ วันทำสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศทุกสัญญาจะเลือกปฏิบัติเพียงสัญญาหนึ่งสัญญาใดไม่ได้

**ข้อ 2** การบันทึกบัญชีสำหรับข้อผูกพันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 อาจมีผลทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราซึ่งต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

<sup>32</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนอไชย สาโรช ทองประคำ คำอธิบาย ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2561 เล่ม 1 หน้า 2-148



ดังนั้นการบันทึกบัญชีเพื่อคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดำเนินการตามขั้นตอน ดังต่อไปนี้

(1) กรณีการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้น ส่วนนิติบุคคลมีหนี้สินที่ต้องชำระให้แก่เจ้าหนี้ เป็นเงินตราต่างประเทศ

(ก) เมื่อมีการทำสัญญาซื้อเงินตรา- ต่างประเทศล่วงหน้ากับธนาคารเพื่อประกัน ความเสี่ยงของอัตราแลกเปลี่ยนในสกุลเงินที่ จะต้องชำระคืนให้แก่เจ้าหนี้ถือว่าธนาคารมี ภาระต้องส่งมอบเงินตราต่างประเทศให้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีภาระต้องชำระ เงินตราไทยให้แก่ธนาคารนั้นตามสัญญาจึงต้อง บันทึกบัญชีโดยบันทึกบัญชีธนาคารคู่สัญญา เป็นทั้งลูกหนี้และเจ้าหนี้

(ข) กรณีที่ยังไม่ถึงกำหนดเวลาชำระ หนี้หรือการชำระหนี้ยังไม่หมดสิ้นในวันสุดท้าย ของรอบระยะเวลาบัญชีและยังไม่ถึงกำหนด เวลาส่งมอบเงินตราต่างประเทศตามสัญญาซื้อ เงินตราต่างประเทศล่วงหน้า บริษัทหรือห้าง- หุ้นส่วนนิติบุคคลต้องปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยน ของภาระผูกพันเจ้าหนี้เงินตราต่างประเทศและ

ลูกหนี้ธนาคารคู่สัญญาตาม (ก) ให้เป็นไปตาม เงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

(ค) เมื่อถึงกำหนดเวลาส่งมอบเงินตรา- ต่างประเทศตามสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้าธนาคารคู่สัญญาตาม (ก) ต้องชำระ เงินตราต่างประเทศให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน- นิติบุคคลถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้รับเงินตราต่างประเทศในระหว่างรอบระยะเวลา บัญชีซึ่งต้องคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงิน- ตราไทยตามราคาตลาด (อัตราธนาคารพาณิชย์ รับซื้อ) ตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ในขณะที่เดียวกันบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องชำระเงินตราไทย ให้แก่ธนาคารคู่สัญญาด้วยเป็นผลทำให้สถานะ การเป็นเจ้าหนี้และลูกหนี้หมดสิ้นไป

(ง) กรณีที่วันถึงกำหนดชำระหนี้และ วันถึงกำหนดส่งมอบเงินตราต่างประเทศตาม สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็น วันเดียวกันเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้โดยการโอนเงินตราต่าง- ประเทศที่ได้รับจากธนาคารคู่สัญญาตาม (ก) ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่ายเงิน- ตราต่างประเทศไปในระหว่างรอบระยะเวลา บัญชีซึ่งต้องคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย



ตามราคาตลาด (อัตราธนาคารพาณิชย์ชาย) ในวันที่จ่ายไปนั้นตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้เกิดผลต่างระหว่างอัตราธนาคารพาณิชย์ซื้อและอัตราธนาคารพาณิชย์ขายเป็นผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นแล้วแต่กรณี

(2) กรณีการทำสัญญาขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีเงินตราหรือทรัพย์สินที่จะได้รับชำระจากลูกหนี้เป็นเงินตราต่างประเทศจะต้องบันทึกรายการทางบัญชีตามหลักการเดียวกันทุกชั้นตอน

**ข้อ 3** กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 เลือกนำข้อผูกพันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามาบันทึกบัญชี ณ วันทำสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการตามข้อ 2 แล้ว

(1) การคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของเจ้าหนี้หรือลูกหนี้ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เกิดจากการบันทึกบัญชีข้อผูกพันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องถือปฏิบัติตาม

มาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธิเลือกปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 72/2540 เรื่อง การปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเนื่องจากการปรับปรุงระบบการแลกเปลี่ยนเงินตรา ลงวันที่ 24 กรกฎาคม พ.ศ. 2540 ด้วย

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องบันทึกบัญชีข้อผูกพันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าทั้งในบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเองรวมตลอดทั้งในบัญชีเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

**๓ แนวคำวินิจฉัยตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.68/2541**

เรื่องที่ 1<sup>33</sup> กรมสรรพากรได้กำหนดแนวทางปฏิบัติ กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีความประสงค์จะนำข้อผูกพันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามาบันทึกบัญชี ณ วันทำสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศได้ ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.68/2541 เรื่อง ข้อผูกพันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ลงวันที่ 18 มีนาคม พ.ศ. 2541

<sup>33</sup> หนังสือที่ กค 0811/07026 ลงวันที่ 25 พฤษภาคม 2541



ข้อ 1 (1) และข้อกำหนดดังกล่าวเป็นหลักการซึ่งกำหนดขึ้นเพื่อเป็นเครื่องมือป้องกันมิให้การซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าในลักษณะการเก็งกำไร โดยการซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศนั้นต้องมีความเสี่ยงเกิดขึ้นจริงและต้องทำการป้องกันความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นนั้นไว้กับธนาคารพาณิชย์ ไม่ว่าจะมิใช่สถานประกอบการในประเทศไทยหรือไม่ กรณีที่คู่สัญญามิใช่สถานประกอบการในต่างประเทศจะต้องมีลักษณะเป็นสถาบันการเงินในลักษณะเดียวกับธนาคารพาณิชย์ในประเทศไทย แต่อย่างไรก็ตามเพื่อป้องกันมิให้เกิดความคลาดเคลื่อนและเกิดปัญหาในการพิจารณา หากกรณีที่คู่สัญญาเป็นสถาบันการเงินต่างประเทศกรมสรรพากรจะพิจารณาเป็นรายๆ ไป

กรณีตามข้อเท็จจริง บริษัท อ. จำกัด ซึ่งมีหนี้ต่างประเทศจำนวนมาก และได้ทำสัญญาป้องกันความเสี่ยงในลักษณะ Currency Swap หรือ Swap Transaction กับสถาบันการเงินในต่างประเทศ 3 แห่ง ซึ่งสถาบันการเงินดังกล่าว มีฐานะเป็นพาณิชย์ธนกิจ หรือ Investment Bank ดังนั้นบริษัทฯ มีสิทธิที่จะเลือกปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.68/2541 เรื่อง ข้อผูกพันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตรา

ต่างประเทศล่วงหน้า ลงวันที่ 18 มีนาคม พ.ศ. 2541 เพื่อการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

เรื่องที่ 2<sup>34</sup> กรณีการบันทึกบัญชีข้อผูกพันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า

บริษัทฯ มีสิทธินำข้อผูกพันตามสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (Currency Swap) มาบันทึกบัญชี ณ วันทำสัญญาได้รวมทั้งมีสิทธินำข้อผูกพันตามสัญญาเดิมที่เกิดขึ้นก่อนรอบปีปัจจุบันแต่ยังคงมีผลใช้บังคับอยู่มาบันทึกบัญชีในภายหลังได้ แต่บริษัทฯ ต้องปรับปรุงการบันทึกบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนด้วย และการปฏิบัติตามแนวปฏิบัติของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.68/2541ฯ ลงวันที่ 12 มีนาคม พ.ศ. 2541 ไม่ใช่การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

เรื่องที่ 3<sup>35</sup> กรณีการคำนวณผลกำไรขาดทุนสุทธิจากรูขุมทรัพย์ สำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

1. กรณีบริษัทฯ ได้ทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (Forward Contract) เพื่อบริหารความเสี่ยงทางการเงินและไม่ให้

<sup>34</sup> หนังสือที่ กค 0706/10836 ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2548

<sup>35</sup> หนังสือที่ กค 0702/10618 ลงวันที่ 24 ธันวาคม 2556



ผลประกอบการของบริษัทฯ ผันผวนไปตามอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเนื่องจากสูตรการคำนวณราคากระแสไฟฟ้าตามสัญญาซื้อขายกระแสไฟฟ้า ผลกำไรขาดทุนสุทธิจากธุรกรรมอนุพันธ์ดังกล่าวเกิดจากการดำเนินธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนโดยตรง

2. กรณีบริษัทฯ ได้ทำสัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ย (Swap Contract) เพื่อเป็นการบริหารความเสี่ยงต้นทุนทางการเงินในส่วนที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเงินกู้จากธนาคารต่างประเทศเพื่อใช้สำหรับก่อสร้างโรงไฟฟ้า หากบริษัทฯ ได้นำเงินกู้ยืมจากธนาคารต่างประเทศมาใช้ในกิจการตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ผลกำไรขาดทุนจากธุรกรรมอนุพันธ์ที่เกิดขึ้นดังกล่าวจึงจะถือว่า เกิดจากการดำเนินธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

ดังนั้น ผลกำไรขาดทุนจากธุรกรรมอนุพันธ์ที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ จึงถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

**ประเด็นที่ 2** นอกจากนี้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 50) พ.ศ. 2562 ได้เพิ่มเติมมาตรา 76 ตรี มาตรา

76 จัตวา มาตรา 76 เบญจ มาตรา 76 ฉ และมาตรา 76 สัตต บัญญัติให้กิจการที่มีธุรกรรมทางการเงินเป็นเงินตราต่างประเทศบางกรณีสามารถเลือกใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินอื่นนอกจากเงินตราไทยได้ เนื่องจาก<sup>36</sup>

1. มาตรฐานการบัญชีได้มีการปรับปรุงให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ

2. เพื่อให้การปฏิบัติจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี อันจะส่งผลเป็นการเพิ่มความสะดวกในการประกอบธุรกิจ ลดต้นทุนของผู้ประกอบการ และจูงใจให้มีการจัดตั้งสำนักงานใหญ่ข้ามประเทศและบริษัทการค้าระหว่างประเทศในประเทศไทยมากยิ่งขึ้น

หลักกฎหมายที่บัญญัติให้กิจการที่มีธุรกรรมทางการเงินเป็นเงินตราต่างประเทศบางกรณีสามารถเลือกใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินอื่นนอกจากเงินตราไทยได้มีสาระสำคัญดังนี้

1) ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ตรี บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทยตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

<sup>36</sup> ทศณีย์ เหลืองเรืองรอง ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2562 หน้า 182



เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน จะแจ้งต่อ  
อธิบดีเพื่อใช้เงินตราสกุลดังกล่าวในการจัดทำ  
บัญชีบุคคล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน  
หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย รวมถึงการ  
คำนวณกำไรสุทธิหรือยอดรายรับก่อนหัก  
รายจ่ายใดๆ และการคำนวณจำนวนภาษีเงินได้  
ที่ต้องเสียก็ได้

เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้  
แจ้งต่ออธิบดีแล้ว ให้ใช้เงินตราสกุลที่ใช้ในการ  
ดำเนินงานนั้นเพื่อการตามวรรคหนึ่งตั้งแต  
วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้แจ้ง และ  
ต้องใช้ตลอดไปจนกว่าจะได้รับอนุมัติจากอธิบดี  
จึงจะเปลี่ยนแปลงได้

การแจ้งตามวรรคหนึ่งและการอนุมัติตาม  
วรรคสอง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการ  
ที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

การประเมินเงินภาษีและการแจ้งจำนวน  
ภาษีที่ต้องชำระ ต้องชำระเพิ่มเติม หรือได้  
รับคืน รวมทั้งการคำนวณเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม  
และการปฏิบัติการอื่นใดของเจ้าพนักงาน  
ประเมินกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้  
เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุล  
เงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ให้ดำเนินการโดยใช้  
เงินตราสกุลที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัท  
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น”

2) ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 จัตวา  
บัญญัติว่า “เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล  
ที่ใช้เงินตราสกุลอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็น  
สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ได้แจ้งหรือได้รับ  
อนุมัติจากอธิบดีตามมาตรา 76 ตรี แล้ว ใน  
การคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน  
หนี้สิน และรายการอื่นๆ ในงบการเงิน ในวัน  
สิ้นรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชี  
ที่ใช้สกุลเงินอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงิน  
ที่ใช้ในการดำเนินงาน หรือจากการเปลี่ยนแปลง  
สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน และบรรดา  
รายการอื่นใดรวมทั้งผลขาดทุนสุทธิตามมาตรา  
65 ตรี (12) ที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้ที่  
เหลืออยู่ ณ วันนั้น ให้คำนวณค่าหรือราคา  
เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานดังนี้

(1) เงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สิน และ  
รายการอื่นๆ ในงบการเงิน ให้คำนวณค่าหรือ  
ราคาตามหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตาม  
หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐมนตรี  
ประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

(2) บรรดารางรายการอื่นใดรวมทั้งผล  
ขาดทุนสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (12) ที่ใช้  
ในการคำนวณภาษีเงินได้ ให้คำนวณค่าหรือ  
ราคาตามอัตราแก้วเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและ  
อัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่ง





ประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้สกุลเงินอื่นนอกจากเงินตราไทยเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หรือของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนที่ได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน แล้วแต่กรณี”

3) ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 เบญจบัญญัติว่า “มิให้นำมาตรา 65 ทวิ (5) มาใช้บังคับกับการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตราทรัพย์สิน หรือหนี้สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา 76 ตริ แต่ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินดังกล่าวเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานดังนี้

(1) การคำนวณค่าหรือราคาของเงินตราทรัพย์สิน หรือหนี้สินที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(ก) ใช้อัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ แต่ในกรณีมีส่วนใดที่ไม่อาจคำนวณตามอัตราดังกล่าว ให้ขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อใช้อัตราอื่นเฉพาะส่วนนั้นได้

(ข) ใช้วิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

เมื่อใช้วิธีการใดในการคำนวณค่าหรือราคาดังกล่าวแล้ว ให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

การขอและการอนุมัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

(2) การคำนวณค่าหรือราคาของเงินตราทรัพย์สิน หรือหนี้สินที่รับมาหรือจ่ายไป ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมาหรือจ่ายไปนั้น”

4) ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ญบัญญัติว่า “การชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ และมาตรา 68 และการคืนเงินภาษีในกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา 76 ตริ ให้ใช้เงินตราไทย โดยให้คำนวณค่าตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันทำการสุดท้าย



ก่อนวันชำระภาษีหรือก่อนวันที่ผู้มีอำนาจอนุมัติให้คืนเงินภาษี”

5) ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ลัดดบัญญัติว่า “ผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หรือจากการคำนวณค่าของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นเงินตราไทยเพื่อชำระภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้เงินตราสกุลอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามมาตรา 76 ตริ ไม่ให้ถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ”

## Unสรุป

การคำนวณมูลค่าของเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศของนิติบุคคลซึ่งเมื่อคำนวณเป็นเงินตราไทยตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (5) แล้วทำให้มีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต้องนำผลกำไรนั้นมารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าปรากฏว่าขาดทุน นิติบุคคลดังกล่าวยอมนำผลขาดทุนนั้นมาหักเป็นรายจ่ายได้

