



คู่มือ

ประเด็นด้านต้นทุนและค่าใช้จ่าย

กองมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร

กรมสรรพากร

มิถุนายน ๒๕๖๗

## คำนำ

กรมสรรพากรได้กำหนดเป้าหมาย **oneRD** และขับเคลื่อนด้วย ๔ ทิศทางกลยุทธ์ทางการบริหารงานเพื่อบรรลุเป้าหมายตามผลสัมฤทธิ์ใน ๔ มิติ ได้แก่ ๑) ขับเคลื่อนการจัดเก็บภาษีด้วยข้อมูล ๒) ทำงานรูปแบบใหม่ ๓) ทำภาษีให้เป็นเรื่องง่าย และ ๔) องค์กรขีดสมรรถนะสูงและทันการเปลี่ยนแปลง

ดังนั้น เพื่อสนับสนุนเป้าหมายในมิติทำภาษีให้เป็นเรื่องง่าย ที่มุ่งเน้นการพัฒนาบริการที่ตอบโจทย์ผู้เสียภาษี โดยยึดผู้เสียภาษีเป็นศูนย์กลาง (Taxpayer Centric) ให้การเสียภาษีเป็นส่วนหนึ่งของการใช้ชีวิตหรือการดำเนินธุรกิจ กรมสรรพากร จึงได้จัดทำ “คู่มือประเด็นด้านต้นทุนและค่าใช้จ่าย” โดยคำอธิบายด้านบัญชีและด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ในลักษณะของ Tax Mapping ตามรูปแบบของ Tax Dimension เนื้อหาคู่มือฉบับนี้ในส่วนของ TFRS for NPAEs ได้อ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง ๒๕๖๕) โดยจะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๖๖ และ TFRS for PAEs ได้อ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง ๒๕๖๖) โดยจะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๖๗

กรมสรรพากรหวังเป็นอย่างยิ่งว่า คู่มือนี้จะเป็นประโยชน์สำหรับ Software House ผู้ทำบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากร และผู้สนใจ ในการทำความเข้าใจรายการที่ปรับปรุงในการกระดาษทำการตามรูปแบบของ Tax Dimension เพื่อให้สามารถปรับปรุงกำไรทางบัญชีเป็นกำไรทางภาษีให้มีความถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการบัญชี และประมวลรัษฎากรต่อไป

กรมสรรพากร

## สารบัญ

ส่วนที่ ๑	ต้นทุนขายสินค้า และต้นทุนการให้บริการ.....๑
๑.	ต้นทุนการขายสินค้า .....๑
๒.	ต้นทุนการให้บริการ..... ๑๒
ส่วนที่ ๒	ค่าใช้จ่าย ..... ๑๘
๓.	ค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้ผู้รับที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๑) ..... ๑๘
๑)	เงินเดือน ..... ๑๘
๒)	สวัสดิการพนักงาน ..... ๑๘
๓)	ประโยชน์ใด ๆ ที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ..... ๑๘
๔.	ค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้ผู้รับที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๒) ..... ๒๗
๑)	ค่าตอบแทนกรรมการ ..... ๒๗
๒)	จ่ายค่านายหน้าให้บุคคลธรรมดา ..... ๒๗
๓)	จ่ายค่าธรรมเนียมในการให้คำแนะนำและปรึกษาให้บุคคลธรรมดา ..... ๒๗
๔)	ประโยชน์อื่นใด ๆ ที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้..... ๒๗
๕.	ค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้ผู้รับที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๖) ..... ๓๕
๑)	ค่าบริการทำบัญชี ..... ๓๕
๒)	ค่าสอบบัญชี ..... ๓๕
๖.	ค่าเช่า..... ๔๑
๗.	ค่ารับจ้างทำของ..... ๕๔
๘.	ค่าขนส่ง..... ๖๑
๙.	ค่าโฆษณา..... ๗๐
๑๐.	ค่าส่งเสริมการขาย ..... ๗๔
๑๑.	รายจ่ายอื่น ..... ๘๓
๑)	ค่าไฟฟ้า ค่าประปา ค่าโทรศัพท์ ..... ๘๓
๒)	ค่าภาษีธุรกิจเฉพาะ ..... ๘๓
๓)	ค่าธรรมเนียมธนาคาร..... ๘๓

## สารบัญ

### กลุ่มรายการที่มีเงื่อนไข มาตรา ๖๕ ทวิ

๑๒. ค่าซ่อมแซม.....	๙๑
๑๓. ค่าสึกหรอและค่าตัดจำหน่ายของทรัพย์สิน.....	๑๐๐
๑๔. หนี้สูญ.....	๑๒๒

### กลุ่มรายการต้องห้าม มาตรา ๖๕ ตริ

๑๕. ค่าการกุศล.....	๑๓๐
๑๖. ค่ารับรอง.....	๑๓๕
๑๗. ค่าปรับภาษีและเงินเพิ่ม.....	๑๓๘
๑๘. ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ.....	๑๔๐
๑๙. ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาปีปัจจุบัน.....	๑๔๕
๒๐. รายการต้องห้าม มาตรา ๖๕ ตริ (๓) (๙) (๑๓) (๑๘).....	๑๔๗
๒๑. รายการที่มีภาษีซื้อต้องห้าม.....	๑๕๑
๒๒. สิทธิประโยชน์ด้านรายการ.....	๑๖๐
๑) รายการที่มีสิทธิหักได้เพิ่มขึ้นจากรายการที่จ่ายจริง.....	๑๖๐
๒) รายการหักได้ ๒ เท่า ไม่เกินร้อยละ ๑๐ ของกำไรสุทธิ เช่น รายการเพื่อสนับสนุนการศึกษา.....	๑๖๐

## ส่วนที่ ๑

### ต้นทุนการขายสินค้า และต้นทุนการให้บริการ

#### ๑. ต้นทุนการขายสินค้า

ประเภทต้นทุนขาย แบ่งออกเป็น ๒ ลักษณะ คือ

##### ๑) กรณีกิจการซื้อมาขายไป

ต้นทุนขาย = สินค้าคงเหลือต้นงวด + ซื้อ - สินค้าคงเหลือปลายงวด

##### ๒) กรณีกิจการผลิตเพื่อขาย

ต้นทุนการผลิต = วัตถุดิบทางตรงใช้ไป + ค่าแรงงานทางตรง + ค่าใช้จ่ายการผลิต

ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป = งานระหว่างทำต้นงวด + ต้นทุนการผลิต - งานระหว่างทำปลายงวด

ต้นทุนขาย = สินค้าสำเร็จรูปต้นงวด + ต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป  
- สินค้าสำเร็จรูปปลายงวด

#### ๑.๑ ด้านบัญชี

##### ๑.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

##### (๑) บทที่ ๘ สินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ซึ่งมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

๑) ถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ

๒) อยู่ระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย

๓) วัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้าหรือบริการ

สินค้าคงเหลือ รวมถึง

๑) สินค้าที่ซื้อและถือไว้เพื่อขาย

๒) สินค้าสำเร็จรูปที่ผลิต สินค้าระหว่างผลิต วัตถุดิบ และวัสดุที่ถือไว้เพื่อรอที่จะใช้ใน

การกระบวนการผลิต

๓) ต้นทุนงานให้บริการ

##### การวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือทางบัญชี

กิจการต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติธุรกิจ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้

##### ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ

๑) ต้นทุนในการซื้อของสินค้าคงเหลือ ประกอบด้วย ราคาซื้อ อกรขาเข้าและภาษีอื่น (สุทธิจากจำนวนที่กิจการจะได้รับคืนในภายหลังจากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี) รวมทั้งค่าขนส่ง ค่าขนถ่าย และต้นทุนอื่น ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าสำเร็จรูป วัตถุดิบ และบริการ ในการคำนวณต้นทุนในการซื้อสินค้าให้นำส่วนลดการค้า เงินที่รับคืนและรายการอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกันมากหักออก

๒) ต้นทุนแปลงสภาพของสินค้าคงเหลือ หมายถึง ต้นทุนการผลิตที่ใช้ในการแปลงสภาพวัตถุดิบทางตรงให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ต้นทุนแปลงสภาพ ประกอบด้วย ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร

ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่เกิดขึ้นในการผลิตโดยไม่มีสัมพันธกับปริมาณการผลิต เช่น ค่าเสื่อมราคา และค่าบำรุงรักษาอาคารโรงงานและอุปกรณ์โรงงาน และต้นทุนที่เกี่ยวกับฝ่ายการจัดการโรงงาน และการบริหารโรงงาน เป็นต้น

ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่ผันแปรโดยตรงหรือค่อนข้างจะผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิต เช่น วัตถุดิบทางอ้อม และค่าแรงงานทางอ้อม เป็นต้น

**ต้นทุนงานให้บริการ** กิจการให้บริการ ให้วัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยต้นทุนในการผลิต ต้นทุนดังกล่าวส่วนใหญ่ประกอบด้วย ค่าแรงงาน และต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับบุคลากรที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการให้บริการ ซึ่งรวมถึงบุคลากรที่ควบคุมและดูแล และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ

**วิธีการคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือ** สามารถเลือกคำนวณได้ ๓ วิธี

- ๑) วิธีราคาเจาะจง
- ๒) วิธีเข้าก่อนออกก่อน
- ๓) วิธีถัวเฉลี่ยต้นทุนที่ซื้อเข้ามาแต่ละงวด

**การรับรู้สินค้าคงเหลือเป็นต้นทุนขาย**

๑) เมื่อมีการขายออกไป มูลค่าตามบัญชีของสินค้านั้นต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายโดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง

๒) มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายโดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าให้ลดลง ส่วนผลขาดทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือ (เช่น ขาดทุนจากสินค้าสูญหาย เป็นต้น) ต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย โดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการบริหารในงวดที่มีผลขาดทุนเกิดขึ้น

๓) โดยปกติ กิจการสามารถขายสินค้าคงเหลือจากงวดก่อนในงวดปัจจุบัน ดังนั้น กิจการจึงต้องรับรู้จำนวนที่เกิดขึ้นจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับในงวดปัจจุบัน โดยนำไปหักจากต้นทุนขายสำหรับงวดปัจจุบัน

๔) สินค้าบางส่วนอาจถูกปันส่วนไปยังบัญชีสินทรัพย์อื่น เช่น สินค้าที่ใช้เป็นส่วนประกอบของอาคารและอุปกรณ์ที่สร้างขึ้นเอง เป็นต้น สินค้าที่ปันส่วนไปยังสินทรัพย์ประเภทอื่นในลักษณะนี้ให้รับรู้เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ และรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

### ๑.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

#### (๑) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ

**สินค้าคงเหลือ** หมายถึง สินทรัพย์ ซึ่งมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

- ๑) ถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ
  - ๒) อยู่ระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือ
  - ๓) อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้าหรือบริการ
- สินค้าคงเหลือ รวมถึง
- ๑) สินค้าที่ซื้อและถือไว้เพื่อขายต่อ
  - ๒) สินค้าสำเร็จรูปที่ผลิต สินค้าระหว่างผลิตโดยกิจการ
  - ๓) วัตถุดิบหรือวัสดุที่ถือไว้เพื่อรอที่จะใช้ในการกระบวนการผลิต

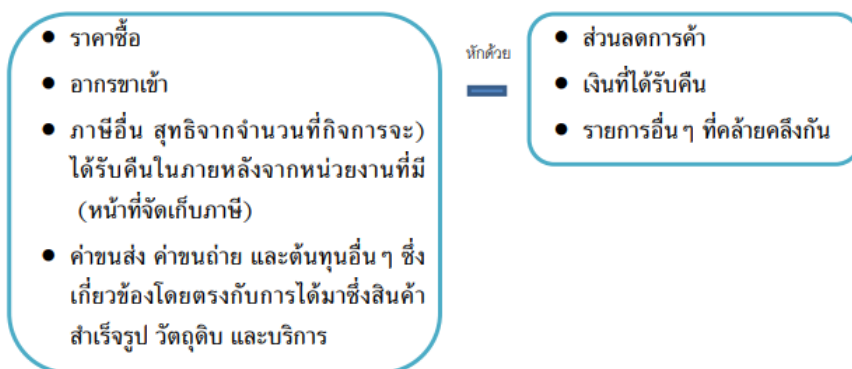
๔) ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่ไม่ก่อให้เกิดสินค้าคงเหลือ ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

#### การวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือทางบัญชี

สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า **มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ** หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามการประกอบธุรกิจตามปกติ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้

#### ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ

๑) ต้นทุนในการซื้อของสินค้าคงเหลือ ประกอบด้วย ราคาซื้อ อกรขาเข้าและภาษีอื่น (สุทธิจากจำนวนที่กิจการจะได้รับคืนในภายหลังจากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี) รวมทั้งค่าขนส่ง ค่าขนถ่าย และต้นทุนอื่น ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าสำเร็จรูป วัตถุดิบ และบริการ ในการคำนวณต้นทุนในการซื้อสินค้าให้นำส่วนลดการค้า เงินที่ได้รับคืนและรายการอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกันมาหักออกในการคำนวณต้นทุนในการซื้อด้วย



ที่มา: คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒ หน้า ๓ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (เผยแพร่ ๔ เมษายน ๒๕๖๖)

๒) ต้นทุนแปลงสภาพของสินค้าคงเหลือ ประกอบด้วย ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าที่ผลิต เช่น ค่าแรงงานทางตรง รวมถึงค่าใช้จ่ายการผลิตที่ปันส่วนอย่างเป็นระบบ ทั้งส่วนที่คงที่และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรซึ่งเกิดขึ้นเพื่อแปลงสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป

ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่เกิดขึ้นในการผลิตด้วยจำนวนที่ค่อนข้างคงที่โดยไม่สัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เช่น ค่าเสื่อมราคา และค่าบำรุงรักษาอาคารโรงงานและอุปกรณ์โรงงาน และสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่ใช้ในกระบวนการผลิต และต้นทุนเกี่ยวกับฝ่ายจัดการโรงงานและการบริหารโรงงาน

ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่ผันแปรโดยตรงหรือค่อนข้างจะผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิต เช่น วัตถุดิบทางอ้อม และค่าแรงงานทางอ้อม เป็นต้น

๓) ต้นทุนอื่น ๆ จะนำไปรวมในต้นทุนสินค้าคงเหลือได้ トラบเท่าที่ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อทำให้สินค้าคงเหลืออยู่ในสถานที่และสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

#### การคำนวณต้นทุน

๑) วิธีราคาเจาะจง ต้นทุนของสินค้าคงเหลือแต่ละรายการ ซึ่งโดยปกติไม่อาจสับเปลี่ยนกันได้ และเป็นสินค้าหรือบริการที่ผลิตขึ้นและแยกต่างหากไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะ

**๒) วิธีเข้าก่อนออกก่อน** มีข้อสมมติว่า สินค้าคงเหลือรายการที่ซื้อมาหรือผลิตก่อนจะขายออกไปก่อน จึงเป็นผลให้รายการสินค้าคงเหลือที่อยู่ ณ วันสิ้นงวดเป็นสินค้าที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นในครั้งหลังสุด

**๓) วิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก** ต้นทุนสินค้าคงเหลือแต่ละรายการจะกำหนดจากการถัวเฉลี่ยต้นทุนของสินค้าที่คล้ายคลึงกัน ณ วันต้นงวดกับต้นทุนสินค้าที่คล้ายคลึงกันที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นในระหว่างงวด ซึ่งวิธีการคำนวณต้นทุนถัวเฉลี่ยอาจคำนวณเป็นงวด ๆ ไป หรือคำนวณทุกครั้งที่ได้รับสินค้า ทั้งนี้อยู่กับสถานการณ์ของกิจการ

#### **การรับรู้สินค้าคงเหลือเป็นต้นทุนขาย**

๑) เมื่อมีการขายออกไป มูลค่าตามบัญชีของสินค้านั้นต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง

๒) มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าของสินค้าคงเหลือให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ และผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

๓) ในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้นจำนวนที่เกิดจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต้องรับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่มีการกลับรายการ

๔) สินค้าบางส่วนอาจถูกปันส่วนไปยังบัญชีสินทรัพย์อื่น เช่น สินค้าที่ใช้เป็นส่วนประกอบของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่สร้างขึ้นเอง สินค้าคงเหลือที่ปันส่วนไปยังสินทรัพย์ประเภทอื่นในลักษณะนี้ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

### **๑.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร**

#### **๑.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล**

##### **(๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง**

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

##### **(๒) การวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ**

**มาตรา ๖๕ ทวิ (๖)** ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใด ตามวิชาการบัญชีให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

คำว่า “ราคาตลาด” หมายความว่า ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน (ข้อ ๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๑๑๓/๒๕๔๕ เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ ๑๖ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๔๕)



**(๓) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ**

มาตรา ๖๕ ทวิ (๗) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

**(๔) การทำลายของเสีย สินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิสินค้าที่หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซาก**

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๗๙/๒๕๔๑ เรื่อง แนวทางปฏิบัติ กรณีการทำลายของเสีย สินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิสินค้าที่หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซาก ลงวันที่ ๓ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๔๑

**๑) ของเสียตามปกติ** หมายถึงของเสียที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพ ภายใต้กรรมวิธีการผลิต ซึ่งได้มีการกำหนดอัตราของเสียที่ถือว่าเป็นอัตราปกติของกรรมวิธีการผลิต

การพิจารณาดำเนินทุนหรือรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสำหรับผลิตภัณฑ์หน่วยที่ดี ให้ถือว่าต้นทุนของของเสียตามปกติที่เกิดขึ้นจากกระบวนการผลิต เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของผลิตภัณฑ์หน่วยที่ดีด้วย (ข้อ ๒ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๗๙/๒๕๔๑)

**๒) ของเสียเกินปกติ** หมายถึงของเสียที่เกิดขึ้นมากกว่าอัตราปกติที่ได้กำหนดไว้ในกระบวนการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพ

**๓) เศษซาก** หมายถึง เศษวัสดุที่เกิดจากกระบวนการผลิตบางประเภทซึ่งมีมูลค่ากลับคืนที่อาจวัดได้ แต่มีจำนวนน้อย

**๔) กรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น\***

**๔.๑) ของเสียหรือสินค้าหรือเศษซากไม่สามารถเก็บรักษาไว้ได้**

การทำลายของเสียหรือสินค้าหรือเศษซากที่โดยสภาพไม่สามารถเก็บรักษาไว้ได้ เช่น ผลิตภัณฑ์อาหาร เวชภัณฑ์ เคมีภัณฑ์ เป็นต้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไข ดังนี้

(ก) ต้องมีการตรวจสอบสภาพสินค้าดังกล่าวว่า เสียหายตามเงื่อนไขที่แต่ละกิจการได้กำหนดไว้หรือไม่ และต้องได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจในการพิจารณาให้เป็นสินค้าเสียหายตามเงื่อนไขที่กำหนดดังกล่าว กรณีสินค้าที่ได้รับคืน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องมีเอกสารหลักฐานการรับคืนสินค้า ซึ่งระบุรายละเอียดของสินค้าที่รับคืน เช่น วันเดือนปีที่รับคืน ปริมาณสินค้า ชนิดสินค้าหรือรหัสสินค้า สาเหตุที่รับคืนสินค้า เลขที่อ้างอิงของการสั่งซื้อสินค้าที่รับคืนนั้น และให้มีการลงลายมือชื่อของลูกค้าที่คืนสินค้า พนักงานที่รับคืนสินค้าด้วย เมื่อมีการนำสินค้าที่รับคืนมาเก็บไว้เพื่อรอทำลาย ให้พนักงานฝ่ายคลังสินค้าที่เก็บรักษาสินค้าเสียหายตรวจนับและลงลายมือชื่อกำกับไว้ พร้อมทั้งแจ้งให้ฝ่ายบัญชีทราบด้วย

(ข) เมื่อได้รับอนุมัติให้ทำลายของเสียหรือสินค้าหรือเศษซากจากผู้มีอำนาจอนุมัติให้ทำลายแล้ว ให้มีบุคคลอย่างน้อยประกอบด้วย ฝ่ายคลังสินค้า ฝ่ายบัญชี ฝ่ายขาย หรือฝ่ายตรวจสอบ (ถ้ามี) ร่วมสังเกตการณ์ และลงลายมือชื่อเป็นพยานในการทำลาย เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี พร้อมทั้งให้เชิญผู้สอบบัญชีมาเป็นพยานในการทำลาย ทั้งนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่จำเป็นต้องแจ้งให้เจ้าหน้าที่ที่กรมสรรพากรร่วมเป็นพยานในการทำลายก็ได้” (ข้อ ๓ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๗๙/๒๕๔๑)

\* กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออก หรือได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่มีการนำเข้าวัตถุดิบจากต่างประเทศมาใช้ในการผลิตเพื่อส่งออกให้พิจารณาตาม (๑) และ (๒) ของข้อ ๓ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๗๙/๒๕๔๑

#### ๔.๒) ของเสียหรือสินค้าหรือเศษซากสามารถเก็บรักษาไว้ได้

การทำลายของเสียหรือสินค้าหรือเศษซากที่โดยสภาพสามารถเก็บรักษาและรอกการทำลายพร้อมกันได้เมื่อมีปริมาณที่เหมาะสม บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตาม ๔.๑) และให้แจ้งการทำลายให้สรรพากรพื้นที่หรือสรรพากรจังหวัด หรือสรรพากรจังหวัด (สาขา) ในท้องที่ที่รับผิดชอบทราบล่วงหน้าเป็นเวลา ๓๐ วันก่อนวันทำลาย ซึ่งสรรพากรพื้นที่ หรือสรรพากรจังหวัด หรือสรรพากรจังหวัด (สาขา) อาจส่งเจ้าหน้าที่ไปดูการทำลายด้วยก็ได้ตามความเหมาะสมแล้วแต่กรณี (ข้อ ๓ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๗๙/๒๕๔๑)

#### (๕) เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

มาตรา ๖๕ ทวิ (๖) การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

“(๖) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใด ตามวิชาการบัญชีให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้”

#### ๑.๒.๒ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

#### (๑) กรณีซื้อวัตถุดิบ วัสดุ หรือซื้อสินค้าเฉพาะการซื้อสินค้า ๘ ประเภท

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้จ่าย (ผู้ซื้อ) เงินได้พึงประเมินให้แก่ผู้รับที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ใน ดังนี้

#### ๑) อัตราร้อยละ ๐.๗๕<sup>๒</sup> เฉพาะผู้จ่ายเงิน และสำหรับการซื้อสินค้า ในกรณีดังต่อไปนี้

ผู้จ่ายเงินได้ (ผู้ซื้อ)	ลักษณะของผู้ซื้อ	ประเภทสินค้า	ผู้รับเงินได้ (ผู้ขาย)
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	เฉพาะกรณีผู้ซื้อเป็นผู้ส่งออกหรือผู้ผลิตผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปจากยางดังกล่าว ไม่ว่าจะใช้อย่างนั้นเป็นส่วนใหญ่หรือไม่	(๑) ยางแผ่นหรือยางชนิดอื่นอันผลิตขึ้นหรือได้มาจากส่วนใด ๆ ของต้นยางพารา	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
	เฉพาะกรณีผู้ซื้อเป็นผู้ส่งออก	(๒) มันสำปะหลัง ไม่ว่าจะแปรรูปหรือจัดทำเป็นผง แป้ง เส้น ก้อน แท่ง ฝอย ชิ้น เม็ด หรือจัดทำในลักษณะอื่น	
	เฉพาะกรณีผู้ซื้อเป็นผู้ส่งออกหรือผู้ผลิตกระสอบป่าน ผ้ากระสอบป่าน ด้าย ทอกระสอบป่าน หรือทอผ้า กระสอบป่าน เชือกหรือผลิตภัณฑ์ใด ๆ ที่ผลิตจาก	(๓) ปอ	

<sup>๒</sup> ข้อ ๓ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

ผู้จ่ายเงินได้ (ผู้ซื้อ)	ลักษณะของผู้ซื้อ	ประเภทสินค้า	ผู้รับเงินได้ (ผู้ขาย)
	ปอ ไม่ว่าจะใช้ปอนั้นเป็นส่วนใหญ่หรือไม่		
	เฉพาะกรณีผู้ซื้อเป็นผู้ส่งออกหรือผู้ผลิตน้ำมันพืชหรืออาหารสัตว์ทุกชนิด	(๔) ข้าวโพด	
	เฉพาะกรณีผู้ซื้อเป็นผู้ผลิตน้ำตาลทุกชนิด	(๕) อ้อย	
	เฉพาะกรณีผู้ซื้อเป็นผู้ส่งออกหรือผู้ผลิตผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปจากกาแฟ	(๖) เมล็ดกาแฟ ไม่ว่าจะคั่วแล้วหรือไม่	
	เฉพาะกรณีผู้ซื้อเป็นผู้ผลิตน้ำมันปาล์มหรือผู้ผลิตน้ำมันพืช	(๗) ผลปาล์มน้ำมัน ไม่ว่าจะเป็นส่วนใดของผล	
ทั้งนี้ สำหรับการซื้อสินค้าตามวรรคหนึ่งที่มีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตั้งแต่วันที่ ๒ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๖๐ เป็นต้นไป			

**๒) อัตราร้อยละ ๐.๕<sup>๓</sup> เฉพาะผู้จ่ายเงินได้ซึ่งเป็นผู้ซื้อข้าวและผู้ส่งออกในกรณีดังต่อไปนี้**

ผู้จ่ายเงินได้ (ผู้ซื้อ)	ลักษณะของผู้ซื้อ	ประเภทสินค้า	ผู้รับเงินได้ (ผู้ขาย)
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	เฉพาะผู้จ่ายเงินได้ซึ่งเป็นผู้ซื้อข้าวและผู้ส่งออก	(๘) “ข้าว” (หมายความว่า ข้าวสาร ปลายข้าว ข้าวกล้อง ปลายข้าวกล้อง ข้าวเหนียว และ ปลายข้าวเหนียว ทั้งนี้ ไม่ว่าจะ เป็นข้าวเจ้าหรือข้าวเหนียว)	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

**(๒) กรณีจ่ายเงินเดือนและสวัสดิการพนักงาน**

(ดูส่วนที่ ๒ ค่าใช้จ่าย หัวข้อ เงินเดือนและสวัสดิการพนักงาน)

**(๓) กรณีจ่ายค่าใช้จ่ายในการผลิต**

กรณีค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เข้าลักษณะเป็นค่าจ้างทำของตามมาตรา ๕๘๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๓.๐

**๑.๒.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม**

**(๑) คำนิยามในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๑**

“(๙) “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้ามา แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด”

(๑๕) "ซื้อ" หมายความว่า การรับโอนหรือรับมอบสินค้าจากการขาย

<sup>๓</sup> ข้อ ๓/๓ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

(๑๖) " ราคา " หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ อันอาจคิดคำนวณได้ เป็นเงินซึ่งได้มีการชำระหรือตกลงจะชำระ เพื่อการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการ

(๑๘) " ภาษีซื้อ " หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา ๘๖/๔ วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับโอนสินค้า นำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรตาม มาตรา ๘๖/๑๕

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ และมาตรา ๘๓/๗

## (๒) ลักษณะของรายการในใบกำกับภาษีมีดังนี้

- กรณีซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบจากผู้ขายที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

กิจการต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ขาย โดยมีรายการตามมาตรา ๘๖/๔ และระบุ วันที่ใบกำกับภาษีตามวันที่ส่งมอบสินค้า หรือโอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออก ใบกำกับภาษี แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน

- กรณีจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

กิจการต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ให้บริการ โดยมีรายการตามมาตรา ๘๖/๔ และ ระบุวันที่ใบกำกับภาษีตามวันที่ได้รับชำระราคาค่าบริการ หรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดย ตนเองหรือบุคคลอื่น แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน

รายการในใบกำกับภาษี ม. ๘๖/๔ ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(๑) คำว่า "ใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(๒) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียน ที่ออกใบกำกับภาษี

(๓) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(๔) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)

(๕) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(๖) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออก จากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน

(๗) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(๘) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษี ตามมาตรา ๘๖/๔(๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ )

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๗) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษี ตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖)

## (๓) การจัดทำรายงานของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฝั่งผู้ซื้อสินค้า)

มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษี และเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒ ดังนี้

• รายงานภาษีซื้อ

(๑) ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดเก็บใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพสามิต และเอกสารหลักฐานอื่นประกอบการลงรายงานภาษีซื้อ แยกต่างหากจากเอกสารหลักฐานอื่น โดยให้ถือปฏิบัติดังต่อไปนี้

(ก) แยกเป็นรายเดือนภาษีที่ลงรายการในรายงานภาษีซื้อ

(ข) เรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับ

(ค) ให้เลขที่กำกับใบสำคัญดังกล่าวเรียงขึ้นใหม่ทางด้านบนขวาของใบสำคัญนั้น ๆ

(๒) ให้ลงรายการตามมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกิดจากใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป เป็นรายใบกำกับภาษี โดยให้ลงรายการเรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับโดยไม่คำนึงว่าใบกำกับภาษีนั้นจะลงวันเดือนปีใด แต่การลงรายการในช่องวันเดือนปีของใบกำกับภาษี ให้ลงวันเดือนปีตามที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษีนั้น และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้รับใบกำกับภาษี เว้นแต่ ภาษีซื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีเพราะมีเหตุจำเป็น ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงมีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามมาตรา ๘๖/๓ วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ลงรายการในเดือนภาษีที่นำไปถือเป็นภาษีซื้อได้ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนจะลงรายการวันหนึ่งวันใดในเดือนภาษีนั้นก็ได้ โดยต้องจัดเรียงเอกสารรวมกับใบกำกับภาษีของเดือนภาษีที่ถือเป็นภาษีซื้อ

• รายงานสินค้าและวัตถุดิบ

การลงรายการในรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา ๘๗ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ลงรายการตามปริมาณสินค้าหรือวัตถุดิบ ที่รับมาหรือจ่ายไปจริง โดยจัดให้มีเอกสารประกอบการลงรายงานเป็นใบสำคัญรับหรือจ่ายสินค้า และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่รับมาหรือจ่ายไปซึ่งสินค้าหรือวัตถุดิบ

**๑.๒.๔ อากรแสดมภ์**

กรณีจ่ายต้นทุนขายสินค้าที่เข้าลักษณะสัญญาจำนองของ พิจารณาตามลักษณะแห่งตราสาร ๔. แห่งบัญชีตราอกรแสดมภ์

**มาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร**

ตราสารที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดนี้ ต้องปิดแสดมภ์บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีนี้

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอกรแสดมภ์	ผู้ที่ต้องเสียอกร	ผู้ที่ต้องชดฆ่าแสดมภ์
<p><b>๔. จำนองของ</b> ทุกจำนวนเงิน ๑,๐๐๐ บาท หรือเศษของ ๑,๐๐๐ บาท แห่งสินจำนองที่กำหนดไว้</p> <p><b>หมายเหตุ</b></p> <p>(๑) ถ้าในเวลากระทำสัญญาจำนองของไม่ทราบจำนวนสินจำนองว่าเป็นราคาใด ให้ประมาณจำนวนสินจำนองตามสมควรแล้วเสียอกรตามจำนวนสินจำนองที่ประมาณนั้น</p>	๑ บาท	ผู้รับจำนอง	ผู้รับจำนอง

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากร แสตมป์	ผู้ที่ต้อง เสียอากร	ผู้ที่ต้องชด ฆ่าแสตมป์
<p>(๒) ถ้ามีการรับเงินสินจ้างเป็นคราว ๆ และอากรที่เสียไว้เดิมยังไม่ครบ ให้เสียอากรเพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนที่ต้องเสียทุกครั้งในทันทีที่มีการรับเงิน</p> <p>(๓) เมื่อการรับจ้างทำของได้สิ้นสุดลงแล้ว และปรากฏว่าได้เสียอากรเกินไป ให้ขอคืนตามมาตรา ๑๒๒ ได้</p> <p><b>ยกเว้นไม่ต้องเสียอากร</b> สัญญาที่ทำขึ้นนอกประเทศไทยและการปฏิบัติตามข้อสัญญานั้นมิได้ทำในประเทศไทย</p>			

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ ๓๗) เรื่อง กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์อากร สำหรับตราสารบางลักษณะ (แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ ๕๔) ใช้บังคับ ๕ เมษายน พ.ศ. ๒๕๕๘ เป็นต้นไป)

ข้อ ๒ ให้กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์ตามมาตรา ๑๐๓ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับตราสารแห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ท้ายหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

“(๓) จ้างทำของ ตามลักษณะแห่งตราสาร ๔. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ดังต่อไปนี้

(ก) มีสินจ้างตั้งแต่ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป หรือ

(ข) รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ว่าจ้างและมีสินจ้างตั้งแต่ ๒๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป”

### ๑.๓ ข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๗๖๔

วันที่ : ๑ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๑

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๖๕ ทวิ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหาหรือ** บริษัท อ. ประกอบกิจการขายเฟอร์นิเจอร์ โดยได้จัดโชว์รูมสินค้าเพื่อให้ลูกค้าได้เลือกชมสินค้าตัวอย่าง สินค้าที่นำมาโชว์เป็นสินค้าที่ซื้อมาเพื่อโชว์ เมื่อสินค้าดังกล่าวชำรุด และมีสภาพไม่สมบูรณ์ บริษัทฯ ได้เปลี่ยนสินค้าโชว์ใหม่ บริษัทฯ จึงขอทราบว่าจะเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี หากสินค้าที่โชว์มีราคาตลาดต่ำกว่าทุน บริษัทฯ จะต้องนำผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือดังกล่าวมาบวกกลับเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่

**แนววินิจฉัย** การคำนวณราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคา ตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีด้วย ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น บริษัทฯ ต้องคำนวณราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี โดยคำนวณตามราคาตลาดที่ต่ำกว่า จึงให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ บริษัทฯ ไม่ต้องนำผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตลาดมาบวกกลับในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทฯ แต่อย่างใด

เลขตู้ : ๗๑/๓๕๖๑๔  
 เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๑๐๑๗๘  
 วันที่ : ๖ ธันวาคม ๒๕๔๘  
 เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีกำไรขาดทุนที่เกิดจากการตีราคาสัตว์หรือพืชมีชีวิต  
 ขอกฎหมาย : มาตรา ๖๕ ทวิ (๓) (๖) มาตรา ๖๕ ตริ (๑)  
 ขอหาหรือ : ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๕๗ เรื่อง เกษตรกรรม มีข้อกำหนดบางประการที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร สภาฯ ดังนี้

๑. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการบันทึกราคาของสัตว์หรือพืชที่มีชีวิต (สินทรัพย์ชีวภาพ) โดยวัดมูลค่าเมื่อมีการรับรู้เริ่มแรก และ ณ ทุกวันสิ้นงวดในงวด ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย เว้นแต่การวัดมูลค่ายุติธรรมไม่สามารถทำได้อย่างน่าเชื่อถือซึ่งเมื่อมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพนั้นมีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละงวดบัญชี ให้กิจการแสดงสินทรัพย์ดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรมและรับรู้ผลต่างจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม โดยบันทึกการเปลี่ยนแปลงเป็นกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดแม้ว่าจะยังไม่มีขายเกิดขึ้น กำไรขาดทุนที่เกิดจากการตีราคาสัตว์หรือพืชที่มีชีวิตจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมจะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่

๒. เมื่อมีการเก็บเกี่ยวผลผลิตผลจากสินทรัพย์ชีวภาพ มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้กิจการบันทึกราคาของผลิตผลทางการเกษตรนั้นด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ จุดเก็บเกี่ยวหักด้วยประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย และรับรู้มูลค่ายุติธรรมนี้เป็นรายได้ของงวด แม้ว่าจะยังไม่มีขายก็ตาม ซึ่งมูลค่ายุติธรรมที่ได้จะถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือของกิจการด้วย กำไรขาดทุนจากการบันทึกราคาของผลิตผลทางการเกษตรตามมูลค่ายุติธรรมจะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่

**แนววินิจฉัย** : ๑. การบันทึกราคาของทรัพย์สินประเภทสัตว์หรือพืชที่มีชีวิต (สินทรัพย์ชีวภาพ) ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อได้ตามปกติ ในกรณีที่มีการตีราคาเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ และให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีที่ตีราคาทรัพย์สินดังกล่าวต่ำกว่าค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาต่ำลง ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตริ (๑๗) แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากมีการขายทรัพย์สินดังกล่าวออกไปแล้วมีผลขาดทุนเกิดขึ้น จึงจะมีสิทธินำมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

๒. การบันทึกราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับผลิตผลทางการเกษตร ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร หากราคาตลาดน้อยกว่าราคาทุน ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือ จะนำมาหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ เพราะการตีราคาตามราคาตลาดซึ่งต่ำกว่าทุนนั้น เท่ากับเป็นการหักรายจ่ายไปครั้งหนึ่งแล้ว

เลขตู้ : ๖๘/๓๓๗๑๔

## ๒. ต้นทุนการให้บริการ

ต้นทุนการให้บริการ<sup>๔</sup> ประกอบด้วย ค่าแรงงาน และต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับบุคลากรที่มีส่วนเกี่ยวข้อง โดยตรงกับการให้บริการ ซึ่งรวมถึงบุคลากรที่ควบคุมและดูแล และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ

### ๒.๑ ด้านบัญชี

ดูเนื้อหา ตามส่วนที่ ๑ หัวข้อ ๑. ต้นทุนการขายสินค้า ประกอบ

### ๒.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

#### ๒.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

##### (๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

##### (๒) เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

ต้นทุนการให้บริการ เป็นรายจ่ายของกิจการได้ เว้นแต่รายจ่ายต้องห้าม ตามมาตรา ๖๕ ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี อาทิ

(๘) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร

(๙) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(๑๓) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(๑๔) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

(๑๘) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

อนึ่ง งานที่อยู่ระหว่างปลายงวดจะยังไม่ถือว่าเป็นต้นทุนการให้บริการ ซึ่งได้ถูกแสดงรายการในงบแสดงฐานะทางการเงินด้านสินทรัพย์หมุนเวียนในงวดบัญชีนั้น ๆ

#### ๒.๒.๒ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

##### (๑) กรณีจ่ายเงินเดือนและสวัสดิการพนักงาน

(ดูส่วนที่ ๒ ค่าใช้จ่าย หัวข้อ เงินเดือนและสวัสดิการพนักงาน)

##### (๒) กรณีจ่ายค่าใช้จ่ายในการผลิต

ตามมาตรา ๔๐ (๖) (๗) และ (๘) เช่น

- ค่าเช่าโรงงาน ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าสาธารณูปโภค (ค่าโทรศัพท์ ค่าอินเทอร์เน็ต)

ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา พิจารณาตามมาตรา ๓ เตรส และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

- กรณีค่าใช้จ่ายมีลักษณะเป็นค่าจ้างทำของตามมาตรา ๕๘๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๓.๐ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

<sup>๔</sup> คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๒ เรื่อง สิ้นค้าคงเหลือ



### ๒.๒.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### (๑) คำนิยามในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๑

(๑๐) " บริการ " หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด (ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒))

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

(๑๑) " ราคา " หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ อันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินซึ่งได้มีการชำระหรือตกลงจะชำระ เพื่อการซื้อสินค้าหรือการให้บริการ

(๑๘) " ภาษีซื้อ " หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา ๘๒/๔ วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรตามมาตรา ๘๒/๑๕

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ และมาตรา ๘๓/๗

#### (๒) ลักษณะของรายการในใบกำกับภาษีซื้อดังนี้

- กรณีซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบจากผู้ขายที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ขาย โดยมีรายการตามมาตรา ๘๖/๔ และระบุวันที่ใบกำกับภาษีตามวันที่ส่งมอบสินค้า หรือโอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือได้รับชำระราคา หรือได้ออกใบกำกับภาษีแล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน

- กรณีจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ให้บริการ โดยมีรายการตามมาตรา ๘๖/๔ และระบุวันที่ใบกำกับภาษีตามวันที่ได้รับชำระราคาค่าบริการ หรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน

รายการในใบกำกับภาษี ม. ๘๖/๔ ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(๑) คำว่า "ใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(๒) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี

(๓) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(๔) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)

(๕) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(๖) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน

(๗) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

## (๘) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษี ตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ )

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๗) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖)

## (๓) การจัดทำรายงานของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฝั่งผู้จ่ายเงิน)

มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษี และเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒ ดังนี้

## • รายงานภาษีซื้อ

(๑) ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดเก็บใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพสามิต และเอกสารหลักฐานอื่นประกอบการลงรายงานภาษีซื้อ แยกต่างหากจากเอกสารหลักฐานอื่น โดยให้ถือปฏิบัติดังต่อไปนี้

(ก) แยกเป็นรายเดือนภาษีที่ลงรายการในรายงานภาษีซื้อ

(ข) เรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับ

(ค) ให้เลขที่กำกับใบสำคัญดังกล่าวเรียงขึ้นใหม่ทางด้านบนขวาของใบสำคัญนั้น ๆ

(๒) ให้ลงรายการตามมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกิดจากใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป เป็นรายใบกำกับภาษี โดยให้ลงรายการเรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับโดยไม่คำนึงว่าใบกำกับภาษีนั้นจะลงวันเดือนปีใด แต่การลงรายการในช่องวันเดือนปีของใบกำกับภาษี ให้ลงวันเดือนปีตามที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้รับใบกำกับภาษี เว้นแต่ ภาษีซื้อที่มิได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีเพราะมีเหตุจำเป็น ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงมีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามมาตรา ๘๖/๓ วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ลงรายการในเดือนภาษีที่นำไปถือเป็นภาษีซื้อได้ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนจะลงรายการวันหนึ่งวันใดในเดือนภาษีนั้นก็ได้ โดยต้องจัดเรียงเอกสารรวมกับใบกำกับภาษีของเดือนภาษีที่ถือเป็นภาษีซื้อ

## ๒.๒.๔ อากรแสดตมปี

กรณีค่าใช้จ่ายที่เข้าลักษณะสัญญาค่าจ้างทำของ พิจารณาตามลักษณะแห่งตราสาร ๔. แห่งบัญชีอัตราอกรแสดตมปี

## มาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร

ตราสารที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดนี้ ต้องปิดแสดตมปีบริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีนั้น

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากร แสตมป์	ผู้ที่ต้อง เสียอากร	ผู้ที่ต้องขีด ฆ่าแสตมป์
<p><b>๔. จ้างทำของ</b> ทุกจำนวนเงิน ๑,๐๐๐ บาท หรือเศษของ ๑,๐๐๐ บาท แห่งสินจ้างที่กำหนดไว้</p> <p><b>หมายเหตุ</b></p> <p>(๑) ถ้าในเวลากระทำสัญญาจ้างทำของไม่ทราบจำนวนสินจ้างว่าเป็นราคาใด ให้ประมาณจำนวนสินจ้างตามสมควรแล้วเสียอากรตามจำนวนสินจ้างที่ประมาณนั้น</p> <p>(๒) ถ้ามีการรับเงินสินจ้างเป็นคราว ๆ และอากรที่เสียไว้เดิมยังไม่ครบ ให้เสียอากรเพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนที่ต้องเสียทุกครั้งในทันทีที่มีการรับเงิน</p> <p>(๓) เมื่อการรับจ้างทำของได้สิ้นสุดลงแล้ว และปรากฏว่าได้เสียอากรเกินไป ให้ขอคืนตามมาตรา ๑๒๒ ได้</p> <p><b>ยกเว้นไม่ต้องเสียอากร</b></p> <p>สัญญาที่ทำขึ้นนอกประเทศไทยและการปฏิบัติตามข้อสัญญานั้นมิได้ทำในประเทศไทย</p>	๑ บาท	ผู้รับจ้าง	ผู้รับจ้าง

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ ๓๗) เรื่อง กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์อากร สำหรับตราสารบางลักษณะ (แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ ๕๔) ใช้บังคับ ๕ เมษายน พ.ศ. ๒๕๕๘ เป็นต้นไป)

ข้อ ๒ ให้กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์ตามมาตรา ๑๐๓(๓) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับตราสารแห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ท้ายหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

“(๓) จ้างทำของ ตามลักษณะแห่งตราสาร ๔. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ดังต่อไปนี้

(ก) มีสินจ้างตั้งแต่ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป หรือ

(ข) รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ว่าจ้างและมีสินจ้างตั้งแต่ ๒๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป”

### ๒.๓ ข้อหารือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๗๒๕๐

วันที่ : ๒๘ สิงหาคม ๒๕๕๙

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการบันทึกบัญชีต้นทุนและภาษีซื้อ

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๖๕ ตรี (๕) และ(๑๓) มาตรา ๗๗/๑ (๑๐) มาตรา ๗๗/๒ มาตรา ๘๒/๓ มาตรา ๘๒/๕ (๖) และประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ ๘๙)ฯ พ.ศ. ๒๕๔๒

ข้อหารือ : บริษัท ส. ดำเนินกิจการเป็นผู้รับจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณา โดยรับงานจากเอเยนซี หรือลูกค้าโดยตรง ซึ่งบริษัทฯ จะต้องเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดหาทีมงาน และงานถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาทั้งหมด ตั้งแต่จัดหานักแสดง ช่างแต่งหน้า ทำผม เสื้อผ้า ทีมงานที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้กำกับ ช่างกล้อง ทีมงานจัดฉาก จัดอุปกรณ์ในการถ่ายทำ จัดแสง ช่างไฟ โรงถ่ายทำ หรือสถานที่ข้างนอก ห้องบันทึกเสียง

โฆษก เพลงประกอบ จัดอาหารให้กองถ่ายและทีมงานทุกๆ รายการที่เกี่ยวข้องกับการถ่ายทำภาพยนตร์ โฆษณาเพื่อให้งานเสร็จสิ้นจนกระทั่งเป็นเทปที่สามารถออกอากาศได้ ซึ่งจะถือว่าจบการถ่ายทำภาพยนตร์ โฆษณาจบหนึ่งชุด บริษัทฯ จึงขอทราบว่

๑. กรณีบริษัทฯ เป็นผู้รับผิดชอบจัดหาเสื้อผ้า เครื่องประดับ เพื่อใช้ในการถ่ายทำผลิตภัณฑ์ที่โฆษณาเมื่อถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาเสร็จ เสื้อผ้า เครื่องประดับของโฆษณาชุดดังกล่าวจะไม่ถูกนำมาใช้ในการถ่ายทำโฆษณาของผลิตภัณฑ์ชุดอื่นๆ บริษัทฯ ได้รวบรวมและนำไปบริจาคแก่ผู้ด้อยโอกาสทางชนบท และผู้ประสบภัย บริษัทฯ จึงขอทราบว่ กรณีบริษัทฯ ไม่นำเสื้อผ้า เครื่องประดับมาเป็นทรัพย์สินถาวรของบริษัทฯ เนื่องจากบริษัทฯ ได้คำนวณราคาที่แจ้งให้กับลูกค้าแล้ว ซึ่งราคาต่อชิ้นก็มีมูลค่าไม่มาก บริษัทฯ จึงนำไปบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนงานโฆษณาถูกต้องหรือไม่และภาษีซื้อที่เกิดขึ้น บริษัทฯ สามารถนำไปถือเป็นภาษีซื้อของบริษัทฯ ได้หรือไม่

๒. ในระหว่างการถ่ายทำโฆษณา บริษัทฯ จะจัดหาอาหารและเครื่องดื่ม ตลอดจนขนมขบเคี้ยวต่าง ๆ ให้กับนักแสดง ทีมงานทั้งหมด และลูกค้าที่เกี่ยวข้อง โดยมีได้เลือกปฏิบัติให้กับบุคคลใด บุคคลหนึ่งโดยเฉพาะ อันเป็นธรรมเนียมปฏิบัติที่ทราบโดยทั่วไปในธุรกิจนี้ โดยบริษัทฯ ได้รวมคำนวณประมาณการค่าใช้จ่ายเหล่านี้เรียกเก็บจากลูกค้า บริษัทฯ จึงขอทราบว่ บริษัทฯ จะบันทึกค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นต้นทุนส่วนหนึ่งของงานโฆษณา โดยไม่ถือว่าเป็นการรับรองแก่พนักงานและลูกค้าของบริษัทฯ ได้หรือไม่ และภาษีซื้อที่เกิดขึ้นบริษัทฯ สามารถนำไปถือเป็นภาษีซื้อของบริษัทฯ ได้หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีตาม ๑. บริษัทฯ ได้จัดหาเสื้อผ้าและเครื่องประดับเพื่อใช้ในการงานรับจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณาตามข้อเท็จจริงข้างต้น หากบริษัทฯ สามารถพิสูจน์ได้ว่าทรัพย์สินดังกล่าวได้ใช้ในการงานรับจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณา เพื่อให้ได้ผลสำเร็จของงานตามที่บริษัทฯ ได้รับจ้างนั้น และไม่ได้นำไปใช้ในกิจการอื่นของบริษัทฯอีก บริษัทฯ สามารถนำรายจ่ายในการจัดหาเสื้อผ้า และเครื่องประดับดังกล่าวทั้งจำนวนมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๕) และ (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการจัดหาเสื้อผ้าและเครื่องประดับดังกล่าว ถือเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการของบริษัทฯ ซึ่งมีสิทธิ์นำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๓ แห่งประมวลรัษฎากรได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๘๒/๕ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีตาม ๒. บริษัทฯ มีรายจ่ายในการจัดหาอาหาร และเครื่องดื่ม ตลอดจนขนมขบเคี้ยวต่าง ๆ ให้กับนักแสดง ทีมงาน และลูกค้าที่เกี่ยวข้องตามข้อเท็จจริงข้างต้น ถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ บริษัทฯสามารถนำรายจ่ายดังกล่าวมาหักในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร และภาษีซื้อที่เกิดขึ้นถือเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรง บริษัทฯ สามารถนำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา ๘๒/๓ แห่งประมวลรัษฎากร กรณีที่บริษัทฯ ได้จัดหาอาหารและเครื่องดื่ม ตลอดจนขนมขบเคี้ยวต่างๆ ให้แก่ นักแสดง ทีมงานทั้งหมด และลูกค้าที่เกี่ยวข้อง เข้าลักษณะเป็นการให้บริการตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัทฯ ไม่จำเป็นต้องออกไปกำกับภาษีแต่อย่างใด เนื่องจากเป็นการให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทน และไม่ได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้รับบริการ โดยบริษัทฯ ต้องคำนวณภาษีจากมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ซื้อหรือรับมาบริการเพื่อให้บริการดังกล่าว และจัดให้มีเอกสารประกอบการลงรายงานซึ่งเอกสารดังกล่าวต้องมีปริมาณและมูลค่าสินค้าหรือบริการเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม และลงรายงานภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามข้อ ๗ (๖) (ก) ของประกาศ

อธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารอื่นที่ใช้ประกอบการ ลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒

เลขตู้ : ๖๙/๓๔๔๕๔

## ส่วนที่ ๒ ค่าใช้จ่าย

๓. ค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้ผู้รับที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๑) อาทิ

- ๑) เงินเดือน
- ๒) สวัสดิการพนักงาน
- ๓) ประโยชน์ใด ๆ ที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

### ๓.๑ ด้านบัญชี

๓.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ  
บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

**เกณฑ์คงค้าง** กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค่าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจจะเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

**ค่าใช้จ่าย** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงาน หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ

#### การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อ

๑) กิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ

๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

๓.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

**ค่าใช้จ่าย** คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของเจ้าของ ทั้งนี้ ไม่รวมรวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของเจ้าของ

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย** เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ

๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ

๒) การเลิกรับรู้รายการของสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

### ๓.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

๓.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(๒) เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

รายจ่ายเงินเดือนพนักงาน เป็นรายจ่ายของกิจการได้ เว้นแต่รายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี อาทิ

(๘) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร  
 (๙) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(๑๓) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(๑๔) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

(๑๘) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

### ๓.๒.๒ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

๑) เงินเดือนและค่าตอบแทนที่พนักงานได้รับจากกิจการ แบ่งเป็น ๔ ลักษณะ ดังนี้

๑.๑) กรณีกิจการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) ตามมาตรา ๕๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ให้กับพนักงาน ตามมาตรา ๔๐ (๑) พิจารณานำหักจากสัญญาจ้างแรงงาน ตามมาตรา ๕๗๕ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์<sup>๕</sup> ดังนี้

(๑) ให้คำนวณหาจำนวนเงินได้พึงประเมินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี โดยให้นำเงินได้พึงประเมินที่จ่ายแต่ละคราวคูณด้วยจำนวนคราวที่ต้องจ่าย (ต่อปี) ตามข้อ ๑ (๑) ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. ๙๖/๒๕๔๓ เรื่อง การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา ๕๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๗ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๓ ให้คำนวณหาจำนวนเงินได้พึงประเมินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี โดยให้นำเงินได้พึงประเมินที่จ่ายแต่ละคราวคูณด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย (ต่อปี) ดังนี้

(ก) กรณีจ่ายค่าจ้างเป็นรายเดือนให้คุณด้วย ๑๒

(ข) กรณีจ่ายค่าจ้างเดือนละ ๒ ครั้งให้คุณด้วย ๒๔

(ค) กรณีจ่ายค่าจ้างเป็นรายสัปดาห์ให้คุณด้วย ๕๒

(๒)ให้นำจำนวนเงินได้พึงประเมินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปีตาม (๑) มาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน และคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดาเป็นเงินภาษีทั้งสิ้น

(๓)ให้นำจำนวนเงินภาษีทั้งสิ้นที่คำนวณได้ ตาม (๒) มาหารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย ในแต่ละคราวที่จ่ายเงินนั้น

### มาตรา ๕๐ (๑) กรณีทั่วไป

- เงินได้พึงประเมิน (ทั้งปี) เสมือนจ่ายเต็มทั้งปี

มาจาก เงินได้พึงประเมิน ม.๔๐ (๑) x จำนวนคราวที่จ่าย

- หัก ค่าใช้จ่าย (๕๐% ไม่เกิน ๑๐๐,๐๐๐ บาท)

- หัก ค่าลดหย่อน (ม.๔๗)

- เงินได้สุทธิยกเว้น ม.๔๘ (๑) (ยกเว้น ๑๕๐,๐๐๐ บาท)

- คุณ อัตราภาษี (ก้าวหน้า)

- ภาษีเงินได้

- หาร จำนวนคราวที่จ่าย

- ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

<sup>๕</sup> มาตรา ๕๗๕ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ “อันว่าจ้างแรงงานนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าลูกจ้าง ตกลงจะทำงานให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่านายจ้าง และนายจ้างตกลงจะให้สินจ้างตลอดเวลาที่ทำงานให้”

๑.๒) กรณีกิจการให้ลูกจ้างได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า<sup>๖</sup> ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง ดังนี้

๑) กรณีลูกจ้างได้อยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า ให้กำหนดมูลค่าจากการนี้เป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ของลูกจ้าง ดังต่อไปนี้

(๑) กรณีลูกจ้างได้อยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า ให้คำนวณประโยชน์เพิ่มจากการนี้เป็นเงินได้พึงประเมินในอัตราร้อยละ ๒๐ ของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี

(๒) กรณีลูกจ้างหลายคนได้บ้านของนายจ้างหลังเดียวอยู่รวมกันโดยไม่เสียค่าเช่า ให้คำนวณประโยชน์เพิ่มตามเกณฑ์ใน (๑) เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างแต่ละคน

(๓) กรณีลูกจ้างหลายคนได้บ้านของนายจ้างหลังเดียวอยู่รวมกันโดยไม่เสียค่าเช่าตาม (๑) ไม่ว่าจะเป็นการโต้แย้งในชั้นการตรวจสอบไตสวนหรือในชั้นอุทธรณ์ก็ตาม ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินค่าเช่าของบ้านนั้น ๆ ว่าสมควรให้เขาได้ตามปกติปีละเท่าใด และให้ทำบันทึกการประเมินไว้เป็นหลักฐานแล้วรายงานขอความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสรรพากร และให้ถือว่าค่าเช่าบ้านที่ได้ทำการประเมินนี้เป็นเงินได้ของลูกจ้างที่จะนำมาทำการประเมินหรือพิจารณาชี้ขาดของเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ แล้วแต่กรณี และให้ถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณเงินได้ในปีภาษีต่อไปด้วย เว้นแต่มีข้อเท็จจริงหรือสภาพของบ้านเปลี่ยนแปลงไป

(๔) กรณีลูกจ้างหลายคนได้บ้านของนายจ้างตาม (๓) หลังเดียวอยู่รวมกัน ให้เฉลี่ยค่าเช่าบ้านที่ประเมินได้ตาม (๓) เป็นเงินได้ของลูกจ้างแต่ละคนตามส่วนของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี และให้ถือว่าค่าเช่าบ้านที่ได้ทำการประเมินนี้เป็นเงินได้ของลูกจ้างที่จะนำมาทำการประเมินหรือพิจารณาชี้ขาดของเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ แล้วแต่กรณี และให้ถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณเงินได้ในปีภาษีต่อไปด้วย เว้นแต่มีข้อเท็จจริงหรือสภาพของบ้านเปลี่ยนแปลงไป

(๕) กรณีลูกจ้างได้อยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าและเป็นบ้านที่นายจ้างได้ไปเช่าจากบุคคลอื่นมาอีกต่อหนึ่ง ให้คำนวณประโยชน์เพิ่มจากการนี้เป็นเงินได้พึงประเมินตามค่าเช่าที่นายจ้างได้จ่ายไปจริง

(๖) กรณีลูกจ้างหลายคนได้บ้านของนายจ้างตาม (๕) อยู่รวมกัน ให้เฉลี่ยค่าเช่าบ้านที่นายจ้างได้จ่ายไปจริงตาม (๕) เป็นเงินได้ของลูกจ้างแต่ละคนตามส่วนของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี

๒) ในกรณีนายจ้างได้เช่าบ้านให้เป็นที่พักอาศัยของพนักงาน ซึ่งดำรงตำแหน่งระดับบริหาร โดยนายจ้างเป็นผู้ออกค่าเช่าและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เช่น ค่าน้ำประปา ค่าไฟฟ้า ค่าคนสวน และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ภายในบ้าน แม้อ่อนมาพนักงานผู้นั้นหรือนายจ้างจะได้ใช้บ้านดังกล่าวส่วนหนึ่งเป็นสถานที่ประชุมและปรึกษาหารือกิจการของนายจ้างตลอดจนการจัดงานเลี้ยงรับรองลูกค้าสำคัญ ๆ ของนายจ้างเป็นครั้งคราวถือได้ว่าค่าเช่าบ้านและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่นายจ้างจ่ายไปเป็นประโยชน์ที่พนักงานผู้นั้นได้รับทั้งสิ้น พนักงานผู้นั้นจะต้องนำประโยชน์ที่ได้รับทั้งหมดมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

<sup>๖</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๒๓/๒๕๓๓ เรื่อง การกำหนดมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าเป็นเงินได้พึงประเมิน ลงวันที่ ๒๖ เมษายน พ.ศ. ๒๕๓๓



๑.๓) กรณีกิจการจ่ายเงินเดือนและสวัสดิการพนักงาน ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายได้แก่

(๑) เงินได้ที่บัญญัติไว้ตามมาตรา ๔๒ อาทิ

๑) ค่าเบี้ยเลี้ยงหรือค่าพาหนะ ซึ่งลูกจ้างหรือผู้รับหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรือผู้รับทำงานให้ ได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะ ในการที่ต้องปฏิบัติการตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

๒) ค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทางตามอัตราที่รัฐบาลกำหนดไว้ โดยพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยอัตราค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทาง

๓) เงินค่าเดินทางซึ่งนายจ้างจ่ายให้ลูกจ้าง เฉพาะส่วนที่ลูกจ้างได้จ่ายทั้งหมดโดยจำเป็นเพื่อการเดินทางจากต่างถิ่นในการเข้ารับงานเป็นครั้งแรก หรือในการกลับถิ่นเดิมเมื่อการจ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว แต่ข้อยกเว้นนี้มีให้รวมถึงเงินค่าเดินทางที่ลูกจ้างได้รับในการกลับถิ่นเดิม และในการเข้ารับงานของนายจ้างเดิมภายในสามร้อยหกสิบห้าวัน นับแต่วันที่การจ้างครั้งก่อนได้สิ้นสุดลง

๔) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรสเฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินสิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

(๒) เงินได้ที่กำหนดไว้ตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ ๑๒๖ (พ.ศ. ๒๕๐๙) อาทิ

๑) เงินได้ส่วนที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้ หรือจ่ายแทนลูกจ้างเป็นค่ารักษาพยาบาล สำหรับ

(ก) ลูกจ้าง สามี ภรรยา บุพการีหรือผู้สืบสันดาน ซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของลูกจ้าง ทั้งนี้ เฉพาะสำหรับการรักษาพยาบาลที่กระทำในประเทศไทย

(ข) ลูกจ้างในกรณีที่จำเป็นต้องได้รับการรักษาพยาบาลในต่างประเทศ ในขณะที่ปฏิบัติการตามหน้าที่ในต่างประเทศเป็นครั้งคราว ทั้งนี้ เงินจำนวนดังกล่าวได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

๒) เงินได้ที่คำนวณได้จากมูลค่าของเครื่องแบบซึ่งลูกจ้างได้รับจากนายจ้าง ในจำนวนคนละไม่เกินสองชุดต่อปี และเสื้อนอกในจำนวนคนละไม่เกินหนึ่งตัวต่อปี

"เครื่องแบบ" ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า เครื่องแต่งกาย รวมทั้งสิ่งประกอบเครื่องแต่งกายที่กำหนดให้แต่งเพื่อใช้ในการปฏิบัติงาน แต่ไม่รวมถึงรองเท้าที่อาจใช้งานได้ทั่วไป ชุดชั้นใน หรือสิ่งประกอบเครื่องแต่งกายที่ทำด้วยโลหะ หรือ อัญมณีที่มีค่าเช่น เงิน ทองคำ ทับทิม หยก

"เสื้อนอก" ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า รวมถึง ชุดไทยพระราชทานและเสื้อที่นิยมใช้ในการแต่งกายไปในงานสำคัญต่าง ๆ

๓) เงินได้เท่าที่ลูกจ้างจ่ายเป็นเงินสะสมเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพในอัตราไม่เกินร้อยละสิบห้าของค่าจ้างเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งหมื่นบาท แต่ไม่เกินสี่แสนเก้าหมื่นบาท สำหรับปีภาษีนั้น ทั้งนี้ สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๑ เป็นต้นไป

๔) เงินหรือผลประโยชน์ใด ๆ ที่ได้รับจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ดังต่อไปนี้

(ก) เงินหรือผลประโยชน์ใด ๆ ที่ได้รับ เนื่องจากลูกจ้างออกจากงานเพราะตาย ทูพพลภาพหรือออกจากงานเมื่อมีอายุไม่ต่ำกว่าห้าสิบห้าปีบริบูรณ์

(ข) เงินหรือผลประโยชน์ใด ๆ ที่มีสิทธิได้รับจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เนื่องจากลูกจ้างออกจากงานก่อนอายุครบห้าสิบห้าปีบริบูรณ์ แต่เมื่อออกจากงานแล้วได้คงเงินหรือผลประโยชน์นั้นไว้ ทั้งจำนวนในกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ และต่อมาได้รับเงินหรือผลประโยชน์หลังจากลูกจ้างผู้นั้นตาย ทุพพลภาพหรืออายุครบห้าสิบห้าปีบริบูรณ์

๕) เงินได้เท่าที่นายจ้างจ่ายเป็นเบี้ยประกันภัยให้แก่บริษัทประกันชีวิตหรือบริษัทประกันวินาศภัยที่ประกอบกิจการในราชอาณาจักร สำหรับกรรมธรรม์ประกันภัยกลุ่มที่มีกำหนดเวลาไม่เกินหนึ่งปี เฉพาะในส่วนที่คุ้มครองค่ารักษาพยาบาลสำหรับ

(ก) ลูกจ้าง สามี ภริยา บุพการีหรือผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของลูกจ้าง ทั้งนี้ เฉพาะการรักษาพยาบาลในประเทศไทย

(ข) ลูกจ้าง ในกรณีที่จำเป็นต้องได้รับการรักษาพยาบาลในต่างประเทศ ในขณะที่ปฏิบัติกิจการตามหน้าที่ในต่างประเทศเป็นครั้งคราว

ทั้งนี้ สำหรับเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๙ เป็นต้นไป

### ๓.๒.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีกิจการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อส่งมอบสิ่งตอบแทนเป็นสวัสดิการให้กับพนักงาน เช่น ให้สินค้าที่ผลิตให้กับพนักงานและลูกจ้าง การเลี้ยงอาหารและเครื่องดื่มให้กับพนักงาน สามารถพิจารณาได้ ๓ กรณี ดังนี้

(๑) กรณีการจำหน่าย จ่าย โอนสินค้าให้แก่พนักงานและลูกจ้างโดยไม่มีค่าตอบแทนและไม่ได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือเป็นกรณการขายสินค้าตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า ทั้งนี้ กิจการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยไม่ต้องจัดทำใบกำกับภาษี ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๘๖/๒๕๕๒ฯ ข้อ ๒ (๑๐) อาทิ

(ก) บริษัท ก. จำกัด นำอาหารกระป๋องที่ผลิตหรือซื้อมาเพื่อขาย แจกให้พนักงานเพื่อนำไปบริโภคที่บ้านนอกเวลาปฏิบัติงาน บริษัทฯ มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของอาหารกระป๋องที่นำไปแจก

(ข) บริษัท ข. จำกัด ประกอบกิจการผลิตอุปกรณ์และชิ้นส่วนยานพาหนะ บริษัทฯ มีข้อบังคับและประกาศจ่ายรางวัลสำหรับพนักงานเพื่อเป็นขวัญกำลังใจในการทำงานติดต่อกันโดยไม่หยุดงาน เช่น ทำงานมา ๕ ปี ได้ทองคำน้ำหนัก ๒ บาท ทำงานมา ๔ ปี ได้ทองคำหนัก ๑ บาท บริษัทฯ มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของทองคำที่นำไปแจกเป็นรางวัล

(๒) กรณีให้บริการให้แก่พนักงานและลูกจ้างโดยไม่มีค่าตอบแทนและไม่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้รับบริการ ถือเป็นกรณให้บริการตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่นตามมาตรา ๗๘/๑ (๑) (ข) และมาตรา ๗๘/๑ (๒) (ข) ทั้งนี้ กิจการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยไม่ต้องจัดทำใบกำกับภาษี ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๘๖/๒๕๕๒ฯ ข้อ ๒ (๑๑) อาทิ

โรงแรม เอ.เอ็ม ให้บริการห้องพักแก่กรรมการของโรงแรม และแขกรับเชิญซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือเอกชนอื่น โดยไม่คิดค่าห้องพักและค่าบริการ โรงแรมฯ มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของค่าห้องพักและค่าบริการ

(๓) กรณีค่าตอบแทนที่จ่ายให้พนักงานและลูกจ้างดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๐) ข้อ ๒ (๘) (๑๐) อาทิ

(ก) มูลค่าของอาหารและเครื่องดื่มที่นายจ้างจัดหาให้กับพนักงานหรือลูกจ้างในระหว่างเวลาปฏิบัติงาน ตามระเบียบเกี่ยวกับสวัสดิการของพนักงานหรือลูกจ้าง โดยมูลค่าของอาหารและเครื่องดื่มดังกล่าวต้องมีราคาไม่เกินสมควร

(ข) มูลค่าของเครื่องแบบที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นนายจ้างได้มอบให้แก่ลูกจ้างในจำนวนคนละไม่เกินสองชุดต่อปี และเสื้อนอกในจำนวนคนละไม่เกินหนึ่งตัวต่อปี

"เครื่องแบบ" ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า เครื่องแต่งกายรวมทั้งสิ่งประกอบเครื่องแต่งกายที่กำหนดให้แต่งเพื่อใช้ในการปฏิบัติงาน แต่ไม่รวมถึงรองเท้าที่อาจใช้งานได้ทั่วไป ชุดชั้นใน หรือสิ่งประกอบเครื่องแต่งกายที่ทำด้วยโลหะ หรือ อัญมณีมีค่า เช่น เงิน ทองคำ ทับทิม หยก

"เสื้อนอก" ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า รวมถึงชุดไทยพระราชทาน และเสื้อที่นิยมใช้ในการแต่งกายไปในงานสำคัญต่าง ๆ

### ๓.๓ ข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/๕๒๓๘

วันที่ : ๒๕ มิถุนายน ๒๕๕๕

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๓) (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๖๕ ตรี (๓) และ (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหาหรือ : บริษัทฯ จ้างกรรมการผู้จัดการชาวมาเลเซีย ซึ่งสัญญาจ้างแรงงานมีข้อตกลงจ้างเบื้องต้น ๓ ปี นอกจากเงินเดือน เดือนละ ๒๓๔,๗๕๐ บาท ผู้รับจ้างยังได้รับประโยชน์หรือผลตอบแทนอื่น ได้แก่ รถประจำตำแหน่งและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องพร้อมคนขับรถ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเข้าศึกษาโรงเรียนของบุตร โดยบริษัทฯ จะชดเชย ค่าภาษีเงินได้ในส่วนนี้ ค่าตัวเครื่องบินไป-กลับระหว่างกรุงเทพฯ - มาเลเซีย ชั้นประหยัดจำนวน ๕ ที่นั่ง ต่อไตรมาส ค่าประกันสุขภาพของกรรมการผู้จัดการและครอบครัว และเงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ร้อยละ ๑๑.๕ ของเงินเดือน และบริษัทฯ ขอหาหรือว่า ประโยชน์หรือผลตอบแทนอื่นรวมทั้งค่าภาษีออกแทนเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๓) และ (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่

แนววินิจฉัย : ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับเงินเดือนหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับตามข้อตกลงในสัญญาจ้างแรงงาน เมื่อผู้รับมีหน้าที่หรือความผูกพันในทางธุรกิจกับบริษัทฯ ในฐานะกรรมการผู้จัดการ จึงถือว่าบริษัทฯ จ่ายไปเพื่อประโยชน์ในการหารายได้หรือใช้ในการประกอบธุรกิจของบริษัทฯ โดยตรง และมีสิทธินำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๓) และ (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : ๗๕/๓๘๑๗๕

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๗๗๒๓  
**วันที่** : ๑๖ ตุลาคม ๒๕๕๗  
**เรื่อง** : ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจ่ายเงินเดือนและ  
 ค่านายหน้า

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๔๐ (๑) (๒) และมาตรา ๕๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหารือ** : บริษัท บ. (บริษัทฯ) มีความประสงค์จะขยายตลาดไปยังประเทศเวียดนาม  
 ซึ่งในช่วงแรก บริษัทฯ จะยังไม่จัดตั้งสำนักงานขาย แต่จะจ้างชาวเวียดนามให้เป็นพนักงานขายประจำอยู่ในประเทศ  
 เวียดนามเพื่อทำตลาด แล้วจึงส่งคำสั่งซื้อของลูกค้ามายังบริษัทฯ โดยส่งมาทาง E-Mail ไม่ต้องเดินทางเข้ามาใน  
 ประเทศไทย บริษัทฯ จึงขอทราบว่ กรณีที่บริษัทฯ ได้จ่ายเงินเดือนให้แก่พนักงานชาวเวียดนาม พร้อมเบี้ยเลี้ยงทุก  
 วันสุดท้ายของเดือน และหากมียอดขายตามเกณฑ์ที่กำหนดก็จะมีการจ่ายค่านายหน้าให้ด้วยดังกล่าว บริษัทฯ  
 จะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายหรือไม่ เป็นจำนวนเท่าใด และต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแทนหรือไม่ อย่างไร

**แนววินิจฉัย** : กรณีบริษัทฯ จ้างชาวเวียดนามให้เป็นพนักงานขายประจำอยู่ในประเทศ  
 เวียดนามเพื่อทำตลาดให้แก่บริษัทฯ นั้น อาจพิจารณาได้ดังนี้

๑. หากเงินได้ที่พนักงานชาวเวียดนามได้รับจากบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงข้างต้น  
 เป็นเงินได้พึงประเมินตามสัญญาจ้างแรงงานตามมาตรา ๔๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้รับจากการทำงาน  
 เพื่อกิจการของนายจ้างในประเทศไทย เงินได้ที่พนักงานได้รับดังกล่าว ย่อมอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้  
 บุคคลธรรมดาในประเทศไทยตามมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินได้  
 ให้แก่พนักงานชาวเวียดนาม จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา ๕๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร  
 แต่อย่างไรก็ดี เนื่องจากพนักงานดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม ค่าตอบแทนที่พนักงาน  
 ได้รับ จึงเข้าลักษณะเป็นบริการส่วนบุคคลที่ไม่อิสระซึ่งเก็บภาษีได้เฉพาะในประเทศที่ได้มีการจ้างงานเท่านั้น  
 เมื่อพนักงานชาวเวียดนามที่มีถิ่นที่อยู่ในสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคล  
 ธรรมดาในประเทศไทยจากค่าตอบแทนที่ได้รับ และบริษัทฯ ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด  
 ทั้งนี้ ตามข้อ ๑๕ วรรคหนึ่ง แห่งความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐ  
 สังคมนิยมเวียดนาม เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษี  
 เก็บจากเงินได้ และมาตรา ๓ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้น  
 รัษฎากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๐๕ อนึ่ง การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน เข้าลักษณะเป็นการให้บริการ  
 ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากรแต่เนื่องจากได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ฐ)  
 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ผู้ชำระราคาค่าบริการ จึงไม่มีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา  
 ร้อยละ ๗.๐ ตามมาตรา ๘๓/๖ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด

๒. หากเงินได้ที่พนักงานชาวเวียดนามได้รับนั้น เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน  
 จากการรับทำงานให้ตามมาตรา ๔๐ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินเนื่องจากหน้าที่งาน  
 หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศตามมาตรา ๔๑ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อผู้รับเงินได้พึงประเมินไม่ได้  
 เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย และไม่ได้นำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีที่ได้รับเงินได้  
 พึงประเมิน ผู้รับเงินได้พึงประเมินจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ  
 จ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าวให้แก่พนักงานชาวเวียดนาม จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา  
 ๕๐(๑) แห่งประมวลรัษฎากร และเนื่องจากการให้บริการดังกล่าว ไม่เข้าลักษณะการให้บริการที่ทำใน  
 ต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ตามมาตรา ๗๗/๒ วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร  
 รายรับจากการให้บริการในต่างประเทศของผู้ประกอบการในต่างประเทศ จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๓/๖ แห่งประมวลรัษฎากร

**เลขตู้** : ๗๗/๓๙๓๒๘

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๘๓๒๒

**วันที่** : ๒๐ พฤษภาคม ๒๕๕๒

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีจ่ายเงินค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางให้กับพนักงาน

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๔๒ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหารือ** : บริษัทฯ ได้กำหนดจ่ายเงินค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางให้กับพนักงานของบริษัทฯ ที่ได้รับ

มอบหมายให้เดินทางไปปฏิบัติงาน ตามหน้าที่ในประเทศและต่างประเทศเป็นครั้งคราวเพื่อให้เป็นค่าใช้จ่ายของพนักงาน โดยที่พนักงานไม่ต้องนำไปเสริมรับเงิน มาแสดงกับบริษัทฯ แต่อย่างไร บริษัทฯ จึงขอทราบว่

๑. พนักงานของบริษัทฯ ได้รับเงินค่าเบี้ยเลี้ยงดังกล่าวในประเทศไทยและจากสาขาของบริษัทฯ ในต่างประเทศ พนักงานของบริษัทฯ ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่

๒. บริษัทฯ จ่ายเงินค่าเบี้ยเลี้ยงให้กับพนักงานของบริษัทฯ แล้ว และไปเรียกเก็บจากสาขาในต่างประเทศ เงินค่าเบี้ยเลี้ยง ดังกล่าวพนักงานต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่

๓. จากกรณีตาม ๑. และ ๒. หากไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่บริษัทฯ ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายนำส่งไปแล้ว พนักงานมีสิทธิขอคืนภาษีหรือไม่

**แนววินิจฉัย** : กรณีบริษัทฯ ได้กำหนดจ่ายเงินค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางให้กับพนักงานของบริษัทฯ ที่ได้รับมอบหมายให้เดินทางไปปฏิบัติงานตามหน้าที่ในประเทศและต่างประเทศเป็นครั้งคราว พนักงานของบริษัทฯ จะได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา ๔๒ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องเข้าลักษณะดังนี้

๑. ต้องเป็นค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลดังกล่าวได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่จะต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

๒. ในกรณีบุคคลดังกล่าวได้รับค่าเบี้ยเลี้ยงในอัตราไม่เกินอัตราค่าเบี้ยเลี้ยงสูงสุดที่ทางราชการกำหนดจ่ายให้แก่ข้าราชการตามพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการในประเทศหรือต่างประเทศแล้วแต่กรณี ตามหลักเกณฑ์การเบิกจ่ายในลักษณะเหมาจ่าย ให้ถือว่าค่าเบี้ยเลี้ยงดังกล่าวเป็นค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลดังกล่าวได้จ่ายไปโดย สุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่จะต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น โดยไม่ต้องมีหลักฐานการจ่ายเงินมาพิสูจน์

๓. ในกรณีบุคคลดังกล่าวได้รับค่าเบี้ยเลี้ยงในอัตราเกินกว่าอัตราค่าเบี้ยเลี้ยงตาม ๒. และบุคคลดังกล่าวไม่มีหลักฐาน มาพิสูจน์ว่าได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่จะต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น ให้ถือว่าค่าเบี้ยเลี้ยงดังกล่าวเป็นค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลนั้นได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเพียงเฉพาะในส่วนที่ไม่เกินอัตรา ตาม ๒.

การเดินทางไปปฏิบัติงานตามหน้าที่ ตาม ๑. ๒. และ ๓. ต้องมีหลักฐานการได้รับอนุมัติให้เดินทางไปปฏิบัติงานนอก สำนักงานหรือนอกสถานที่จากนายจ้างหรือผู้จ่ายเงินได้โดยต้องระบุลักษณะงานที่ทำและระยะเวลาปฏิบัติงานตามหน้าที่แล้ว แต่กรณีด้วย

**เลขตู้** : ๗๒/๓๖๖๒๒

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๘๑๑/๔๐๘  
**วันที่** : ๒๑ มกราคม ๒๕๔๓  
**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีบริษัทจ่ายเบี้ยประกันชีวิตให้กรรมการผู้จัดการ  
**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๔๒ (๑๓), มาตรา ๖๕ ตรี (๓), (๖), (๑๓)  
**ข้อหารือ** : บริษัทฯ จ่ายเบี้ยประกันชีวิตให้กรรมการผู้จัดการ ตามมติที่ประชุมของบริษัทฯ

เพื่อเป็นสวัสดิการและการตอบแทนคุณความดีที่บริหารธุรกิจจนประสบความสำเร็จด้วยดีตลอดมา จึงหารือว่า  
 ๑. เบี้ยประกันชีวิตที่ออกให้กรรมการผู้จัดการตามมติที่ประชุมนี้ หักเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทฯ ได้หรือไม่มีข้อจำกัดอย่างไร

๒. เบี้ยประกันชีวิตนี้จะถือเป็นรายได้พึงประเมินนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของกรรมการผู้จัดการหรือไม่ มีข้อจำกัดอย่างไร

๓. กรณีที่บริษัทฯ จ่ายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งหมดแทนกรรมการผู้จัดการตามมติที่ประชุมและเจตนารมณ์ของบริษัทฯ จะต้องดำเนินการอย่างไร

๔. เงินสินไหมทดแทนกรณีการสูญเสียชีวิตของกรรมการผู้จัดการ ที่บริษัทฯ ยกให้แก่ครอบครัวหรือทายาท มีภาระภาษีใดมาเกี่ยวข้องบ้าง

๕. บริษัทฯ จะบันทึกบัญชีอย่างไร กรณีต่อไปนี้

(๑) บริษัทฯ จ่ายเบี้ยประกันชีวิตแทนกรรมการผู้จัดการให้บริษัทประกันฯ

(๒) บริษัทฯ รับเงินค่าสินไหมทดแทนกรณีการสูญเสียชีวิตจากบริษัทประกัน

(๓) บริษัทฯ ยกผลประโยชน์จากเงินสินไหมทดแทนให้แก่ครอบครัวหรือ

ทายาทของกรรมการผู้จัดการ กรณีเสียชีวิต

**แนววินิจฉัย** : ๑. เงินค่าเบี้ยประกันชีวิตที่บริษัทฯ จ่ายให้กรรมการผู้จัดการตามมติที่ประชุมของบริษัทฯ หากเป็นกรณีที่บริษัทฯ ต้องจ่ายให้กับกรรมการทุกคนเป็นการทั่วไปตามระเบียบของบริษัทฯ แล้วบริษัทฯ มีสิทธินำเบี้ยประกันชีวิตที่ออกให้ขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๓) และ (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร และเพื่อความสะดวกในการแสดงหลักฐาน ให้บริษัทประกันภัยหมายเหตุไว้ในใบเสร็จรับเงินให้มีข้อความว่าเบี้ยประกันชีวิตที่รับนี้จ่ายโดยบริษัท

๒. เงินค่าเบี้ยประกันชีวิตและเงินค่าภาษีอากรที่บริษัทฯ ออกให้ เข้าลักษณะเป็นประโยชน์เพิ่มที่พนักงานหรือลูกจ้างของบริษัทฯ ได้รับ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งพนักงานจะต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา ๔๘ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

๓. เงินค่าภาษีอากรที่บริษัทฯ ออกให้ ถือเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการ บริษัทฯ สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร

๔. ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิดหรือเงินได้จากการประกันภัย เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา ๔๒ (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

๕. การบันทึกบัญชีของบริษัทฯ ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป

**เลขตู้** : ๖๓/๒๘๘๓๘

๔. ค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้ผู้รับที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๒) อาทิ

๑) ค่าตอบแทนกรรมการ

๒) ค่านายหน้าให้บุคคลธรรมดา

๓) ค่าธรรมเนียมในการให้คำแนะนำและปรึกษาให้บุคคลธรรมดา

๔) ประโยชน์อื่นใด ๆ ที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้

#### ๔.๑ ด้านบัญชี

๔.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

**เกณฑ์คงค้าง** กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค่าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจจะเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

**ค่าใช้จ่าย** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงาน หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย**

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อ

๑) กิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ

๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

๔.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

**ค่าใช้จ่าย** คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้ถือหุ้น

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย** เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ

๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ

๒) การเลิกรับรู้รายการของสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

#### ๔.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

๔.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(๒) เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

ค่าตอบแทนกรรมการ ค่านายหน้า และค่าธรรมเนียมในการให้คำแนะนำและปรึกษา เป็นรายจ่ายของกิจการได้ เว้นแต่รายจ่ายต้องห้าม ตามมาตรา ๖๕ ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี อาทิ

(๙) รายการจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายการจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

- (๑๓) รายการจ่ายซึ่งมิใช่รายการจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ
- (๑๔) รายการจ่ายซึ่งมิใช่รายการจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ
- (๑๘) รายการจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

#### ๔.๒.๒ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

##### ๑) กรณีค่าตอบแทนกรรมการ

##### ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย

๑.๑) การจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) ตามมาตรา ๕๐(๑) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ดังนี้

๑.๑.๑) ให้คำนวณหาจำนวนเงินได้พึงประเมินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี โดยให้นำเงินได้พึงประเมินที่จ่ายแต่ละคราวคูณด้วยจำนวนคราวที่ต้องจ่าย (ต่อปี) ตามข้อ ๑ (๑) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๙๖/๒๕๔๓ เรื่อง การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา ๕๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๗ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๓ ให้คำนวณหาจำนวนเงินได้พึงประเมินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี โดยให้นำเงินได้พึงประเมินที่จ่ายแต่ละคราวคูณด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย (ต่อปี) ดังนี้

- (ก) กรณีจ่ายค่าจ้างเป็นรายเดือนให้คุณด้วย ๑๒
- (ข) กรณีจ่ายค่าจ้างเดือนละ ๒ ครั้งให้คุณด้วย ๒๔
- (ค) กรณีจ่ายค่าจ้างเป็นรายสัปดาห์ให้คุณด้วย ๕๒

๑.๑.๒) ให้นำจำนวนเงินได้พึงประเมินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปีตาม (๑) มาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน และคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดาเป็นเงินภาษีทั้งสิ้น

๑.๑.๓) ให้นำจำนวนเงินภาษีทั้งสิ้นที่คำนวณได้ ตาม (๒) มาหารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย ในแต่ละคราวที่จ่ายเงินนั้น

##### มาตรา ๕๐ (๑) กรณีทั่วไป

- เงินได้พึงประเมิน (ทั้งปี) เสมือนจ่ายเต็มทั้งปี  
มาจาก เงินได้พึงประเมิน ม.๔๐ (๒) x จำนวนคราวที่จ่าย  
หัก ค่าใช้จ่าย (๕๐% ไม่เกิน ๑๐๐,๐๐๐ บาท)  
หัก ค่าลดหย่อน (ม.๔๗)
- เงินได้สุทธิยกเว้น ม.๔๘ (๑) (ยกเว้น ๑๕๐,๐๐๐ บาท)  
คูณ อัตราภาษี (ก้าวหน้า)  
ภาษีเงินได้  
หาร จำนวนคราวที่จ่าย  
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

๑.๒) การจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๒) ให้กับผู้รับซึ่งมิได้อยู่ในประเทศไทย ตามมาตรา ๕๐(๑) วรรคสาม ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๑๕ ของเงินได้พึงประเมิน



### ๔.๒.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### (๑) คำนิยามในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๑

(๑๐) " บริการ " หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด (ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒))

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(๑๖) " ราคา " หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ อันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินซึ่งได้มีการชำระหรือตกลงจะชำระ เพื่อการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการ

(๑๘) " ภาษีซื้อ " หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา ๘๒/๔ วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิธีการศุลกากรตามมาตรา ๘๒/๑๕

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ และมาตรา ๘๓/๗

#### (๒) คำตอบแทนกรรมการ ค่านายหน้า และค่าธรรมเนียมในการให้คำแนะนำและปรึกษา

สามารถแยกได้เป็น ๒ กรณี ดังนี้

๑) กรณีถือเป็นการให้บริการในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม : เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา ๔๐ (๒) เข้าลักษณะเป็นการให้บริการในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม หากรายได้เกิน ๑.๘ ล้านบาท มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

๒) กรณีไม่ถือเป็นการให้บริการในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม : ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๐๕) เรื่อง การกำหนดการกระทำที่ไม่ถือว่าเป็นการให้บริการ ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๙ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๘ ได้แก่

“การปฏิบัติงานในฐานะกรรมการบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด กรรมการโดยตำแหน่ง และกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิตามที่กฎหมายกำหนด และกรรมการที่ได้รับการแต่งตั้งโดยราชการ”

#### (๓) ลักษณะของรายการในใบกำกับภาษีซื้อมีดังนี้

- กรณีจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

กิจการต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ให้บริการ โดยมีรายการตามมาตรา ๘๖/๔ และระบุที่ใบกำกับภาษีตามวันที่ได้รับชำระราคาค่าบริการ หรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน

รายการในใบกำกับภาษี ม. ๘๖/๔ ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(๑) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(๒) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี

(๓) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(๔) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)

(๕) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(๖) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน

(๗) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(๘) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษี ตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ )

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๗) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษี ตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖)

#### (๔) การจัดทำรายงานของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฝั่งผู้จ่ายเงิน)

มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษี และเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒ ดังนี้

##### • รายงานภาษีซื้อ

(๑) ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดเก็บใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพสามิต และเอกสารหลักฐานอื่นประกอบการลงรายงานภาษีซื้อ แยกต่างหากจากเอกสารหลักฐานอื่น โดยให้ถือปฏิบัติดังต่อไปนี้

(ก) แยกเป็นรายเดือนภาษีที่ลงรายการในรายงานภาษีซื้อ

(ข) เรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับ

(ค) ให้เลขที่กำกับใบสำคัญดังกล่าวเรียงขึ้นใหม่ทางด้านบนขวาของใบสำคัญนั้น ๆ

(๒) ให้ลงรายการตามมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกิดจากใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป เป็นรายใบกำกับภาษี โดยให้ลงรายการเรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับโดยไม่คำนึงว่าใบกำกับภาษีนั้นจะลงวันเดือนปีใด แต่การลงรายการในช่องวันเดือนปีของใบกำกับภาษี ให้ลงวันเดือนปีตามที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้รับใบกำกับภาษี เว้นแต่ ภาษีซื้อที่มีนำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีเพราะมีเหตุจำเป็น ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงมีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามมาตรา ๘๖/๓ วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ลงรายการในเดือนภาษีที่นำไปถือเป็นภาษีซื้อได้ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนจะลงรายการวันหนึ่งวันใดในเดือนภาษีนั้นก็ได้ โดยต้องจัดเรียงเอกสารร่วมกับใบกำกับภาษีของเดือนภาษีที่ถือเป็นภาษีซื้อ

#### ๔.๒.๔ อาการแสดมภ์

กรณีมีการทำสัญญาที่เข้าลักษณะเป็นตราสารจำทำของ พิจารณาตามลักษณะแห่งตราสาร ๔. แห่งบัญชีอัตราอาการแสดมภ์

##### มาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร

ตราสารที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดนี้ ต้องปิดแสดมภ์บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีนั้น

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอาการแสดมภ์	ผู้ที่ต้องเสียอาการ	ผู้ที่ต้องชดเชาแสดมภ์
<p><b>๔. จำทำของ</b> ทุกจำนวนเงิน ๑,๐๐๐ บาท หรือเศษของ ๑,๐๐๐ บาท แห่งสินจำทำที่กำหนดไว้</p> <p><b>หมายเหตุ</b></p> <p>(๑) ถ้าในเวลากระทำสัญญาจำทำของไม่ทราบจำนวนสินจำทำว่าเป็นราคาใด ให้ประมาณจำนวนสินจำทำตามสมควรแล้วเสียอาการตามจำนวนสินจำทำที่ประมาณนั้น</p> <p>(๒) ถ้ามีการรับเงินสินจำทำเป็นคราว ๆ และอาการที่เสียไว้เดิมยังไม่ครบ ให้เสียอาการเพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนที่ต้องเสียทุกครั้งในทันทีที่มีการรับเงิน</p> <p>(๓) เมื่อการรับจำทำของได้สิ้นสุดลงแล้ว และปรากฏว่าได้เสียอาการเกินไป ให้ขอคืนตามมาตรา ๑๒๒ ได้</p> <p><b>ยกเว้นไม่ต้องเสียอาการ</b></p> <p>สัญญาที่ทำขึ้นนอกประเทศไทยและการปฏิบัติตามข้อสัญญานั้นมิได้ทำในประเทศไทย</p>	๑ บาท	ผู้รับจำทำ	ผู้รับจำทำ

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอาการแสดมภ์ (ฉบับที่ ๓๗) เรื่อง กำหนดวิธีการชำระอาการเป็นตัวเงินแทนการปิดแสดมภ์อาการ สำหรับตราสารบางลักษณะ (แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอาการแสดมภ์ (ฉบับที่ ๕๔) ใช้บังคับ ๕ เมษายน พ.ศ. ๒๕๕๘ เป็นต้นไป)

ข้อ ๒ ให้กำหนดวิธีการชำระอาการเป็นตัวเงินแทนการปิดแสดมภ์ตามมาตรา ๑๐๓(๓) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับตราสารแห่งบัญชีอัตราอาการแสดมภ์ ท้ายหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

“(๓) จำทำของ ตามลักษณะแห่งตราสาร ๔. แห่งบัญชีอัตราอาการแสดมภ์ ดังต่อไปนี้

(ก) มีสินจำทำตั้งแต่ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป หรือ

(ข) รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ว่าจำทำและมีสินจำทำตั้งแต่ ๒๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป”

#### ๔.๓ ข้อหารือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๘๑๑/๗๔๒  
**วันที่** : ๒๕ มกราคม ๒๕๕๕  
**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีไม่สามารถพิสูจน์การจ่ายค่านายหน้าจริง  
**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕ ตรี (๙)(๑๘)

**ข้อหารือ** : บริษัทฯ จำกัด จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยมีรายได้ส่วนใหญ่จากการส่งออก เช่น ที่คาดผม กีบติดผม เจ้าพนักงานสำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ได้ตรวจปฏิบัติการสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๔๑ - ๒๕๔๒ มีประเด็นค่านายหน้าจ่ายให้บุคคลธรรมดา ซึ่งเจ้าพนักงานแจ้งให้บริษัทฯ ทราบว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๘) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากไม่ปรากฏลายมือชื่อผู้รับเงิน และเช็คที่บริษัทส่งจ่ายก็ไม่ระบุชื่อผู้รับ จึงให้บริษัทฯ นำรายจ่ายดังกล่าวไปรวมคำนวณเป็นรายได้ บริษัทฯ จึงขอหารือว่ากรณีดังกล่าวถูกต้องหรือไม่

**แนววินิจฉัย** : เมื่อบริษัทฯ ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าได้มีการจ่ายค่านายหน้าจริง ถือว่าบริษัทฯ ไม่มีการจ่ายเงินค่านายหน้าและบริษัทฯ ไม่มีสิทธินำค่านายหน้าดังกล่าว มาเป็นรายจ่ายตามมาตรา ๖๕ ตรี (๙)(๑๘) แห่งประมวลรัษฎากร

**เลขตู้** : ๖๕/๓๑๒๓๕

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๖/พ./๗๘๒๙  
**วันที่** : ๑๙ กันยายน ๒๕๔๘  
**เรื่อง** : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจ่ายค่าตอบแทนการให้บริการจัดการบริษัท  
**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๘๑ (๑) (ฐ), มาตรา ๘๓/๖ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร  
**ข้อหารือ** : บริษัท ก. จำกัด ประกอบกิจการให้บริการรับชุดเจาะและให้เช่าอุปกรณ์

การชุดเจาะหาแร่และอื่น ๆ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมา บริษัทฯ ได้จ่ายค่าตอบแทนให้แก่กรรมการชาวต่างประเทศ จำนวน ๑,๔๐๐,๐๐๐ บาท ตามมติที่ประชุมคณะกรรมการของบริษัทฯ เมื่อวันที่ ๑๘ มิถุนายน ๒๕๔๔ และวันที่ ๑๐ พฤษภาคม ๒๕๔๕ ซึ่งกำหนดให้จ่ายค่าตอบแทนแก่กรรมการของบริษัทฯ ซึ่งแนะนำลูกค้าและดำเนินการใด ๆ เพื่อก่อให้เกิดรายได้ให้กับบริษัทฯ ในอัตราร้อยละ ๒๐ ของรายได้ที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี โดยกรรมการฯ ดังกล่าวมิได้เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทฯ ไม่ได้อยู่ในฐานะลูกจ้างหรือพนักงานของบริษัทฯ ไม่ได้รับเงินเดือนหรือค่าตอบแทนอื่นใดเป็นประจำจากบริษัทฯ และไม่ได้ทำงานในประเทศไทยเป็นประจำแต่อาจจะเดินทางไปทำงานบ้างเป็นครั้งคราว กรรมการฯ ดังกล่าวจะเป็นผู้ควบคุมดูแลจัดการและบริหารกิจการของบริษัทฯ รวมทั้งจัดหาและประสานงานกับลูกค้าและผู้รับเหมาช่วง แต่เพียงผู้เดียว มีอำนาจตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดการและบริหารกิจการตามข้อบังคับของบริษัทฯ ภายใต้ความครอบงำของผู้ถือหุ้น บริษัทฯ หรือว่าการจ่ายค่าตอบแทนให้แก่กรรมการชาวต่างประเทศซึ่งไม่ได้ทำงานในประเทศไทยเป็นประจำ บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๓/๖ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ และหากการจ่ายค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นจำนวนเงิน ๑,๔๐๐,๐๐๐ บาท จะถือว่ามีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีบริษัทฯ ว่าจ้างกรรมการชาวต่างประเทศให้บริหารจัดการกิจการของบริษัทฯ โดยกรรมการฯ มิได้รับค่าตอบแทนเป็นเงินเดือน แต่ได้รับค่าตอบแทนตามอัตราร้อยละของจำนวนรายได้ของบริษัทฯ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี เข้าลักษณะเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการรับทำงานให้ค่าตอบแทนที่กรรมการฯ ได้รับจากบริษัทฯ นั้นจึงเป็นค่าตอบแทนที่เกิดจากสัญญาการให้บริการตามมาตรา

๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการให้บริการดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นการให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงานที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๑ (๑) (ฐ) แห่งประมวลรัษฎากร กรรมการฯ จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. หากมีข้อเท็จจริงว่า กรรมการฯ เป็นผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร และเข้ามาประกอบกิจการให้บริการในราชอาณาจักรเป็นครั้งคราว กรรมการฯ ได้รับยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อาจขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวได้ ตามมาตรา ๘๕/๓ แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม หากกรรมการฯ ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราว เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าบริการให้แก่กรรมการฯ บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๗.๐ ของค่าบริการ ตามมาตรา ๘๓/๖ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : ๖๘/๓๓๕๗๓

เลขที่หนังสือ : กค ๐๘๑๑/๓๒๕๐๒

วันที่ : ๓๐ สิงหาคม ๒๕๔๓

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๖๕ ตี

ข้อหารือ : ๑. บริษัท ก. จำกัด จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทเมื่อวันที่ ๑๖ มกราคม ๒๕๓๙

สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ที่ท่าเรือแหลมฉบัง ตำบลทุ่งสุขลา อำเภอสัตหีบ จังหวัดชลบุรี ประกอบกิจการให้บริการเกี่ยวกับท่าเรือ ขนถ่ายสินค้าสำหรับเรือเดินทะเล ได้รับส่งเสริมการลงทุนจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ตามบัตรส่งเสริม ลงวันที่ ๓ กันยายน ๒๕๔๐

๒. บริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.๕๐) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑๖ มกราคม ๒๕๓๙ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๙ ซึ่งเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกของบริษัทฯ แสดงผลขาดทุนสุทธิจำนวน ๑๐,๕๑๖,๓๖๖.๓๓ บาท โดยมีรายได้และรายจ่ายดังนี้

๒.๑ รายได้ดอกเบี้ยรับจำนวน ๗,๐๒๓,๑๕๒.๒๘ บาท

๒.๒ รายจ่ายจำนวน ๑๗,๕๓๙,๕๑๘.๖๑ บาท

ประกอบด้วย

(๑) เงินเดือน ค่าจ้าง ๕,๘๘๗,๕๑๘.๓๖ บาท

(๒) ค่าเช่า ๑,๔๙๕,๙๖๑.๘๔ บาท

(๓) ค่าธรรมเนียมในการให้คำแนะนำและปรึกษา ๑,๒๒๘,๐๗๗.๓๕ บาท

(๔) ค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัท ๔,๑๒๔,๒๕๘.๔๗ บาท

(๕) ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ๔,๘๐๓,๗๐๒.๕๙ บาท

๑๗,๕๓๙,๕๑๘.๖๑ บาท

ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ได้แก่ ค่าพาหนะ ค่าที่พัก ค่าซ่อมแซม ค่ารับรอง ค่าสอบบัญชี ค่าภาษี ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน ค่าประกันภัย และค่าเครื่องใช้สำนักงาน

๓. บริษัทฯ ได้รับแจ้งจากเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรว่า บริษัทฯ มีสิทธินำค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัทตาม ๒.๒ (๔) จำนวน ๔,๑๒๔,๒๕๘.๔๗ บาท ไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๓๙ ได้เพียงรายการเดียว สำหรับรายจ่ายรายการอื่น ๆ อีกจำนวน ๑๓,๔๑๕,๒๖๐.๑๔ บาท บริษัทฯ ไม่มีสิทธินำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๓๙ ทั้งจำนวนต้องบันทึกเป็นรายจ่ายรายการตัดบัญชี

๔. บริษัทฯ ท้าหรือว่า การบันทึกรายการค่าใช้จ่ายดังต่อไปนี้ ถูกต้องหรือไม่

๔.๑ เนื่องจากรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑๖ มกราคม ๒๕๓๙ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๙ เป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกของบริษัทฯ ยังไม่ได้เริ่มประกอบกิจการใด ๆ จึงได้บันทึกรายจ่ายก่อนการดำเนินงานจำนวน ๙๗,๔๘๕,๐๐๐.๐๐ บาท ไว้ใน “บัญชีรายจ่ายก่อนการดำเนินงานรอดัตบัญชี (Deferred pre-operating)” ซึ่งจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเมื่อเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการแล้ว รายจ่ายก่อนการดำเนินงานรอดัตบัญชี จำนวน ๙๗,๔๘๕,๐๐๐.๐๐ บาท ประกอบด้วย ค่าที่ปรึกษาและให้คำแนะนำในการศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการ การดำเนินการขอสัมปทานจากการท่าเรือแห่งประเทศไทย ให้คำแนะนำเรื่องโครงสร้างของเงินทุน ให้คำแนะนำเรื่อง การก่อสร้างสรรหาผู้ชำนาญการที่จำเป็นสำหรับโครงการรวมทั้งให้คำแนะนำช่วยเหลือในการเจรจาต่อรองทำสัญญา

๔.๒ รายจ่ายทั้งหมดตามข้อ ๒.๒ ไม่ใช่รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๕) แห่งประมวลรัษฎากร จึงนำไปบันทึกบัญชีเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๓๙ (Revenue Expenditure)

**แนววินิจฉัย** : กรณีตามข้อเท็จจริง บริษัทฯ มีสิทธินำรายจ่ายก่อนการดำเนินงานไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ดังนี้

๑. รายจ่ายประเภทเงินเดือน ค่าจ้าง ค่าเช่า ค่าธรรมเนียมในการให้คำแนะนำ และปรึกษา ค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัท ค่าพาหนะ ค่าที่พัก ค่าซ่อมแซม ค่ารับรอง ค่าสอบบัญชี ค่าภาษี ค่าประกันภัย และค่าเครื่องใช้สำนักงาน จำนวน ๑๗,๕๓๙,๕๑๘.๖๑ บาท ถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อ กิจการโดยเฉพาะ บริษัทฯ มีสิทธินำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่ม ดำเนินการได้ทั้งจำนวน ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. รายจ่ายประเภทค่าที่ปรึกษาและให้คำแนะนำในการศึกษาความเป็นไปได้ ของโครงการการดำเนินการขอสัมปทานจากการท่าเรือแห่งประเทศไทย ให้คำแนะนำเรื่องโครงสร้างของ เงินทุน ให้คำแนะนำเรื่องการลงทุนก่อสร้างสรรหาผู้ชำนาญการที่จำเป็นสำหรับโครงการ รวมทั้งให้คำแนะนำ ช่วยเหลือในการเจรจาต่อรองทำสัญญาจำนวน ๙๗,๔๘๕,๐๐๐.๐๐ บาท หากเป็นรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิ ในสัมปทานจากการท่าเรือแห่งประเทศไทย ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ต้องห้ามนำไปถือเป็น รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มดำเนินการทั้งจำนวน ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๕) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ให้หักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ตามมาตรา ๔ แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗

**เลขตู้** : ๖๓/๒๙๗๒๙

## ๕. ค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้ผู้รับที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๖) อาทิ

### ๑) ค่าบริการทำบัญชี

### ๒) ค่าสอบบัญชี

## ๕.๑ ด้านบัญชี

### ๕.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

#### บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

**เกณฑ์คงค้าง** กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจจะเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

**ค่าใช้จ่าย** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงาน หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ

#### การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อ

๑) กิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ

๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

### ๕.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

#### กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

**ค่าใช้จ่าย** คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของเจ้าของ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของเจ้าของ

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย** เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ

๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ

๒) การเลิกรับรู้รายการของสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

## ๕.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

### ๕.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

#### (๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๕.๒.๒ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย<sup>๗</sup>

ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
- บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	เงินได้จากวิชาชีพอิสระตาม มาตรา ๔๐ (๖) แห่งประมวล รัษฎากร - กฎหมาย - การประกอบโรคศิลปะ - วิศวกรรม - สถาปัตยกรรม - การบัญชี - ประณีตศิลปกรรม	(๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาที่มีภูมิลำเนาหรือเป็นผู้อยู่ ในประเทศไทย	๓.๐
		(๒) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลที่ประกอบกิจการ ในประเทศไทย	๓.๐
		(๓) มูลนิธิหรือสมาคม (ไม่รวมถึง มูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรี ประกาศกำหนดฯ)	๑๐.๐
		(๔) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาที่มีภูมิลำเนาหรือเป็นผู้อยู่ ในประเทศไทย	๑.๐
		(๕) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลที่ประกอบกิจการ ในประเทศไทย - สำหรับเงินได้พึงประเมินที่จ่าย ตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๘ และได้ดำเนินการนำส่ง ภาษีด้วยวิธีการที่กำหนดตาม มาตรา ๓ പിณรส แห่งประมวล รัษฎากร	๑.๐
- บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือ คณะบุคคล	มาตรา ๔๐ (๖)	(๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาที่มีได้อยู่ในประเทศไทย (๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการ ในประเทศไทย	๑๕.๐ <sup>๘</sup>  ๑๕.๐ <sup>๙</sup>

<sup>๗</sup> ข้อ ๗ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

<sup>๘</sup> มาตรา ๕๐ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>๙</sup> มาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร



### ๕.๒.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (เฉพาะกรณีจ่ายค่าบริการทำบัญชี)

#### (๑) คำนิยามในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๑

(๑๐) " บริการ " หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใดๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด (ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒))

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(๑๖) " ราคา " หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ อันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินซึ่งได้มีการชำระหรือตกลงจะชำระ เพื่อการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการ

(๑๘) " ภาษีซื้อ " หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา ๘๒/๔ วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิธีการศุลกากรตามมาตรา ๘๒/๑๕

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ และมาตรา ๘๓/๗

#### (๒) ข้อพิจารณาการให้บริการในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม

คำทำบัญชี ถือเป็นบริการในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐)

ค่าสอบบัญชี ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๑ (๑) (ฅ)

#### (๓) ลักษณะของรายการในใบกำกับภาษีซื้อมีดังนี้

- กรณีจ่ายค่าบริการทำบัญชีให้แก่ผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ให้บริการ โดยมีรายการตามมาตรา ๘๖/๔ และระบุที่ใบกำกับภาษีตามวันที่ได้รับชำระราคาค่าบริการ หรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน

รายการในใบกำกับภาษี ม. ๘๖/๔ ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(๑) คำว่า "ใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(๒) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี

(๓) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(๔) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)

(๕) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(๖) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน

(๗) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(๘) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ )

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๗) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตาม มาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖)

#### (๔) การจัดทำรายงานของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฝั่งผู้จ่ายเงิน)

มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษี และเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒ ดังนี้

##### • รายงานภาษีซื้อ

(๑) ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดเก็บใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษี ตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ใบเสร็จรับเงินของ กรมสรรพากร ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพสามิต และเอกสารหลักฐานอื่น ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อ แยกต่างหากจากเอกสารหลักฐานอื่น โดยให้ถือปฏิบัติดังต่อไปนี้

(ก) แยกเป็นรายเดือนภาษีที่ลงรายการในรายงานภาษีซื้อ

(ข) เรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับ

(ค) ให้เลขที่กำกับใบสำคัญดังกล่าวเรียงขึ้นใหม่ทางด้านบนขวาของใบสำคัญนั้น ๆ

(๒) ให้ลงรายการตามมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกิดจาก ใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็น ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป เป็นรายใบกำกับภาษี โดยให้ลงรายการเรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับโดยไม่คำนึงว่า ใบกำกับภาษีนั้นจะลงวันเดือนปีใด แต่การลงรายการในช่องวันเดือนปีของใบกำกับภาษี ให้ลงวันเดือนปีตามที่ระบุ ไว้ในใบกำกับภาษี และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้รับใบกำกับภาษี เว้นแต่ ภาษีซื้อที่มีนำไป หักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีเพราะมีเหตุจำเป็น ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงมีสิทธินำไปหัก ในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามมาตรา ๘๖/๓ วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ลงรายการในเดือนภาษีที่นำไปถือเป็นภาษีซื้อได้ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียน จะลงรายการวันหนึ่งวันใดในเดือนภาษีนั้นก็ได้ โดยต้องจัดเรียงเอกสารร่วมกับใบกำกับภาษีของเดือนภาษี ที่ถือเป็นภาษีซื้อ

#### ๕.๒.๔ อาการแสดมภ์

กรณีสัญญารับทำบัญชี สัญญาการตรวจสอบบัญชี รวมถึงกรณีไม่ได้จัดทำสัญญาฯ หากเข้า ลักษณะเป็นสัญญาอันเป็นตราสารซึ่งเกิดขึ้นโดยมีหนังสือโต้ตอบกัน ให้ปิดแสดมภ์บริบูรณ์ บนหนังสือฉบับหนึ่ง ฉบับใดที่จำเป็นในการทำให้เกิดสัญญานั้นให้ครบจำนวนอากรและขีดฆ่าแสดมภ์แล้ว ให้ถือว่าสัญญานั้นได้ ปิดแสดมภ์บริบูรณ์แล้ว ตามมาตรา ๑๐๙ แห่งประมวลรัษฎากร เช่น หนังสือตอบรับงานตรวจสอบและรับรองบัญชี ซึ่งได้ลงลายมือชื่อของทั้งผู้ว่าจ้าง และผู้รับจ้าง ตามลักษณะแห่งตราสาร ๔. แห่งบัญชีอัตราอากรแสดมภ์

#### มาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร

ตราสารที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดนี้ ต้องปิดแสดมภ์บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีนั้น

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากร แสตมป์	ผู้ที่ต้อง เสียอากร	ผู้ที่ต้องชดเชา แสตมป์
<p><b>๔. จ้างทำของ</b> ทุกจำนวนเงิน ๑,๐๐๐ บาท หรือเศษของ ๑,๐๐๐ บาท แห่งสินจ้างที่กำหนดไว้</p> <p><b>หมายเหตุ</b></p> <p>(๑) ถ้าในเวลากระทำสัญญาจ้างทำของไม่ทราบจำนวนสินจ้างว่าเป็นราคาใด ให้ประมาณจำนวนสินจ้างตามสมควรแล้วเสียอากรตามจำนวนสินจ้างที่ประมาณนั้น</p> <p>(๒) ถ้ามีการรับเงินสินจ้างเป็นคราว ๆ และอากรที่เสียไว้เดิมยังไม่ครบ ให้เสียอากรเพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนที่ต้องเสียทุกครั้งในทันทีที่มีการรับเงิน</p> <p>(๓) เมื่อการรับจ้างทำของได้สิ้นสุดลงแล้ว และปรากฏว่าได้เสียอากรเกินไป ให้ขอคืนตามมาตรา ๑๒๒ ได้</p> <p><b>ยกเว้นไม่ต้องเสียอากร</b></p> <p>สัญญาที่ทำขึ้นนอกประเทศไทยและการปฏิบัติตามข้อสัญญานั้นมิได้ทำในประเทศไทย</p>	๑ บาท	ผู้รับจ้าง	ผู้รับจ้าง

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ ๓๗) เรื่อง กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์อากร สำหรับตราสารบางลักษณะ (แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ ๕๔) ใช้บังคับ ๕ เมษายน พ.ศ. ๒๕๕๘ เป็นต้นไป)

ข้อ ๒ ให้กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์ตามมาตรา ๑๐๓(๓) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับตราสารแห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ท้ายหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

“(๓) จ้างทำของ ตามลักษณะแห่งตราสาร ๔. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ดังต่อไปนี้

(ก) มีสินจ้างตั้งแต่ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป หรือ

(ข) รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ว่าจ้างและมีสินจ้างตั้งแต่ ๒๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป”

### ๕.๓ ข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๘๑๑/พ./๕๓๙๕

วันที่ : ๑๘ มิถุนายน ๒๕๔๕

เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีรายรับค่าสอบบัญชี

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๘๑ (๑) (ณ)

ข้อหาหรือ : บริษัทฯ ประกอบกิจการรับจ้างทำบัญชี วางระบบบัญชี ให้บริการคำปรึกษา

ด้านบัญชีการจัดการ การลงทุน และการตรวจสอบบัญชี มีรายได้ทั้งในส่วนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการดำเนินการสอบบัญชีจะมีทั้งส่วนที่บริษัทฯ เป็นผู้ดำเนินการเอง และส่วนที่ต้องว่าจ้างช่วงบุคคลหรือบริษัทอื่นซึ่งมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีชื่อเสียงและเป็นที่ยอมรับของลูกค้ามาเป็นผู้ตรวจบัญชีและลงนามรับรองงบการเงินให้แก่ลูกค้า บริษัทฯ ได้เรียกเก็บเงินเป็นค่าบริการสอบบัญชีจากลูกค้าทั้งจำนวน โดยถือว่าการสอบบัญชีเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และเมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าตอบแทนให้กับผู้สอบบัญชีทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดาและบริษัทอื่นที่รับจ้างช่วง ถือว่าเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

**แนววินิจฉัย** : บริษัทฯ ให้บริการสอบบัญชีไม่ว่าจะได้ดำเนินการเองหรือได้ว่าจ้างช่วงให้บุคคลอื่นเป็นผู้ดำเนินการบางขั้นตอนของการสอบบัญชี จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร และบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลอื่นที่ให้บริการรับสอบบัญชีช่วงต่อจากบริษัทฯ ก็ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากรด้วยเช่นกัน

เลขตู้ : ๖๕/๓๑๕๓๕

## ๖. ค่าเช่า

### ๖.๑ ด้านบัญชี

#### ๖.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ<sup>๑๐</sup>

##### บทที่ ๑๔ สัญญาเช่า

##### ประเภทของสัญญาเช่า

๑) สัญญาเช่าเงินทุน<sup>๑๑</sup> หมายถึง สัญญาเช่าที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือ เกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่

๒) สัญญาเช่าดำเนินงาน หมายถึง สัญญาเช่าที่มีใช้สัญญาเช่าเงินทุน  
วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า หมายถึง วันที่ทำสัญญาเช่าหรือวันที่คู่สัญญาได้ตกลงตามเงื่อนไขหลักของสัญญาเช่า แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน ซึ่ง ณ วันนี้

๑) สัญญาเช่าจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุน

๒) ในกรณีของสัญญาเช่าเงินทุน กิจการต้องกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องรับรู้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

##### การจำแนกประเภทของสัญญาเช่าเงินทุน

หากสัญญาเช่านั้นทำให้เกิดสถานการณ์ต่อไปนี้อย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์

๑) สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า เช่น สัญญาเช่าซื้อซึ่งเมื่อผู้เช่าซื้อชำระเงินครบตามข้อกำหนดของสัญญา ผู้ให้เช่าซื้อจะโอนกรรมสิทธิ์ให้ผู้เช่าซื้อ

๒) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมมาก ณ วันที่สิทธิเลือกมีผลบังคับใช้ เช่น สิทธิเลือกที่จะซื้อสินทรัพย์ที่เช่าที่มีราคาประมาณไม่เกินร้อยละ ๕ ของมูลค่ายุติธรรมโดยประมาณของสินทรัพย์ถือได้ว่าเป็นราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมมาก

๓) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น เช่น ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมระยะเวลาประมาณอย่างน้อยร้อยละ ๘๐ ของอายุเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้น

๔) ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับ หรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า เช่น มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำ ดังกล่าวมีจำนวนประมาณอย่างน้อยร้อยละ ๙๐ ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์

##### สัญญาเช่าเงินทุน - ด้านผู้เช่า

##### การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก

๑) ผู้เช่าต้องรับรู้สัญญาเช่าเงินทุนเป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่าด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า

๒) ซึ่งพิจารณา ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า อัตราคิดลดในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย คือ อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า หากสามารถกำหนดได้ในทางปฏิบัติ

<sup>๑๐</sup> มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง ๒๕๖๕) โดยจะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๖๖

<sup>๑๑</sup> แก้ไขคำศัพท์จากคำว่า “สัญญาเช่าการเงิน” เป็น “สัญญาเช่าเงินทุน”

หากในทางปฏิบัติไม่สามารถกำหนดอัตราดอกเบี้ยตามนัยได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าเป็นอัตราคิดลดต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ที่รับรู้

#### การวัดมูลภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก

๑) จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายต้องนำมาแยกเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงิน (ดอกเบี้ยจ่าย) และส่วนที่จะนำไปลดหนี้สินที่ยังไม่ได้ชำระค่าใช้จ่ายทางการเงินต้องปันส่วนให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่า เพื่อให้ใช้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินที่เหลืออยู่แต่ละงวด ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดรายการ

๒) สัญญาเช่าเงินทุนทำให้เกิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพ และค่าใช้จ่ายทางการเงิน (ดอกเบี้ยจ่าย) สำหรับงวดบัญชีแต่ละงวด นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่เช่าต้องสอดคล้องกับวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพซึ่งกิจการเป็นเจ้าของ และค่าเสื่อมราคาที่ได้รับต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานการเงิน หากไม่มีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ผู้เช่าต้องตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในอายุสัญญาเช่า หรืออายุการใช้ประโยชน์แล้วแต่อายุใดจะสั้นกว่า

#### สัญญาเช่าดำเนินงาน - ด้านผู้เช่า

ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงาน (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ เช่น ค่าประกันภัยและค่าบำรุงรักษา) เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากนี้ควรมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบ ซึ่งแสดงถึงประโยชน์ที่ผู้เช่าได้รับในช่วงเวลา

#### ๖.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

#### มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง สัญญาเช่า

#### ประเภทของสัญญาเช่า

ผู้ให้เช่าต้องจัดประเภทสัญญาเช่าแต่ละสัญญาเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุน

๑) สัญญาเช่าเงินทุน หมายถึง สัญญาโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ

๒) สัญญาเช่าดำเนินงาน หมายถึง สัญญาเช่าที่ไม่ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับ

#### ด้านผู้เช่า

#### การรับรู้รายการ

ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า

#### การวัดมูลค่าเริ่มแรก

#### ๑) การวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์สิทธิการใช้

ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้โดยใช้ราคาทุน

#### ๒) การวัดมูลค่าเริ่มแรกของหนี้สินตามสัญญาเช่า

ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ ณ วันนั้น การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าต้องคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า หากอัตรานั้นสามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ แต่หากอัตรานั้นไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ ผู้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า

## การวัดมูลค่าภายหลัง

### ๑) การวัดมูลค่าภายหลังของสินทรัพย์สิทธิการใช้

๑.๑) วิธีราคาทุน ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้โดยใช้วิธีราคาทุน หักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม

#### ๑.๒) วิธีการอื่นในการวัดมูลค่า

- ถ้าผู้เช่าใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๔๐ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนของผู้เช่า ผู้เช่าต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๔๐ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วย

- หากสินทรัพย์สิทธิการใช้เกี่ยวพันกันกับประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ซึ่งผู้เช่าใช้วิธีการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๑๖ เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ผู้เช่าอาจเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่กับสินทรัพย์สิทธิการใช้ทุกรายการที่เกี่ยวข้องกันกับประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น

### ๒) การวัดมูลค่าภายหลังของหนี้สินตามสัญญาเช่า

ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า โดย

๒.๑) การเพิ่มมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่า

๒.๒) การลดมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการชำระการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายชำระแล้ว

และ

๒.๓) การวัดมูลค่าใหม่ตามมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการประเมินใหม่หรือการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าใด ๆ ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ ๓๙ ถึง ๔๖ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง สัญญาเช่า หรือเพื่อสะท้อนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คงที่โดยเนื้อหาที่มีการปรับปรุง

## ๖.๒ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

“มาตรา ๕๓๓ อันว่าเช่าทรัพย์สินนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่ง เรียกว่าผู้ให้เช่า ตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่าผู้เช่า ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่งชั่วคราวอันมีจำกัด และผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น

มาตรา ๕๓๘ เช่าอสังหาริมทรัพย์นั้น ถ้ามิได้มีหลักฐานเป็นหนังสืออย่างหนึ่งอย่างใดลงลายมือชื่อฝ่ายที่ต้องรับผิดชอบสำคัญ ท่านว่าจะฟ้องร้องให้บังคับคดีหาได้ไม่ ถ้าเช่ามีกำหนดกว่าสามปีขึ้นไป หรือกำหนดตลอดอายุของผู้เช่าหรือผู้ให้เช่าไซ้ หากมิได้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ท่านว่าการเช่านั้นจะฟ้องร้องให้บังคับคดีได้แต่เพียงสามปี

มาตรา ๕๔๐ อันอสังหาริมทรัพย์ ท่านห้ามมิให้เช่ากันเป็นกำหนดเวลาเกินกว่าสามสิบปี ถ้าได้ทำสัญญากันไว้เป็นกำหนดเวลานานกว่านั้น ท่านก็ให้ลดลงมาเป็นสามสิบปี

อนึ่ง กำหนดเวลาเช่าดังกล่าวมานี้ เมื่อสิ้นสุดแล้วจะต่อสัญญาอีกก็ได้ แต่ต้องอย่าให้เกินสามสิบปีนับแต่วันต่อสัญญา”

## ๖.๓ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

### ๖.๓.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

#### (๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง (ประกอบกับ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘๖)

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

#### (๒) เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

การคำนวณรายจ่ายกิจการให้เข้าทรัพย์สิน (ตาม ๓.๔ วรรคสอง ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘๖)

“การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายจ่ายค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการเช่าทรัพย์สิน หรือตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป”

### ๖.๓.๒. ภาษีหัก ณ ที่จ่าย<sup>๑๒</sup>

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๑	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าเช่าหรือประโยชน์อื่นที่ได้จากการให้เช่าทรัพย์สินตาม มาตรา ๔๐ (๕) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ ค่าเช่า อาคารบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง ใช้อื่น ฯลฯ แต่ไม่รวมถึงค่าแห่งอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์	(๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย (๓) มูลนิธิหรือสมาคม (ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดฯ)	๕.๐  ๕.๐  ๑๐.๐
๒	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าเช่าหรือประโยชน์อื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ตามมาตรา ๔๐ (๕) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร (ไม่รวมค่าเช่าเรือ) สำหรับเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตั้งแต่วันที่	(๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย	๑.๐  ๑.๐

<sup>๑๒</sup> ข้อ ๖ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘



ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
		๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๘ และได้ดำเนินการนำส่งภาษีด้วยวิธีการที่กำหนดตามมาตรา ๓ ปันรส แห่งประมวลรัษฎากร		
๓	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าเช่าเรือ ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมพาณิชย์นาวีที่ใช้ในการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย	๑.๐ ๑.๐
๔	- บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือ คณะบุคคล	มาตรา ๔๐ (๕)	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีได้อยู่ในประเทศไทย ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย	๑๕.๐ <sup>๓</sup> ๑๕.๐ <sup>๔</sup>

### ๖.๓.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (เฉพาะกรณีเช่าสังหาริมทรัพย์)

#### (๑) คำนียามในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๑

(๑๐) " บริการ " หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด (ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒))

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(๑๖) " ราคา " หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ อันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินซึ่งได้มีการชำระหรือตกลงจะชำระ เพื่อการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการ

<sup>๓</sup> มาตรา ๕๐ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>๔</sup> มาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร

(๑๘) " ภาษีซื้อ " หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา ๘๖/๔ วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับโอนสินค้า นำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิธีการศุลกากรตามมาตรา ๘๖/๑๕

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ และมาตรา ๘๓/๗

## (๒) ลักษณะของรายการในใบกำกับภาษีซื้อดังนี้

- กรณีจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม  
กิจการต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ให้บริการ โดยมีรายการตามมาตรา ๘๖/๔ และระบุที่ในใบกำกับภาษีตามวันที่ได้รับชำระราคาค่าบริการ หรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน

รายการในใบกำกับภาษี ม. ๘๖/๔ ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(๑) คำว่า "ใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(๒) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี

(๓) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(๔) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)

(๕) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(๖) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน

(๗) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(๘) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ )

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๗) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖)

## (๓) การจัดทำรายงานของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฝั่งผู้เช่า)

มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษี และเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒ ดังนี้

### • รายงานภาษีซื้อ

(๑) ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดเก็บใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพสามิต และเอกสารหลักฐานอื่นประกอบการลงรายงานภาษีซื้อ แยกต่างหากจากเอกสารหลักฐานอื่น โดยให้ถือปฏิบัติดังต่อไปนี้

(ก) แยกเป็นรายเดือนภาษีที่ลงรายการในรายงานภาษีซื้อ

(ข) เรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับ

(ค) ให้เลขที่กำกับใบสำคัญดังกล่าวเรียงขึ้นใหม่ทางด้านบนขวาของใบสำคัญนั้น ๆ

(๒) ให้ลงรายการตามมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกิดจากใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป เป็นรายใบกำกับภาษี โดยให้ลงรายการเรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับโดยไม่คำนึงว่าใบกำกับภาษีนั้นจะลงวันเดือนปีใด แต่การลงรายการในช่องวันเดือนปีของใบกำกับภาษี ให้ลงวันเดือนปีตามที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้รับใบกำกับภาษี เว้นแต่ ภาษีซื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีเพราะมีเหตุจำเป็น ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงมีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามมาตรา ๘๒/๓ วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ลงรายการในเดือนภาษีที่นำไปถือเป็นภาษีซื้อได้ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนจะลงรายการวันหนึ่งวันใดในเดือนภาษีนั้นก็ได้ โดยต้องจัดเรียงเอกสารรวมกับใบกำกับภาษีของเดือนภาษีที่ถือเป็นภาษีซื้อ

#### ๖.๓.๔ ความแตกต่างระหว่างการเช่าพื้นที่ และการบริการใช้พื้นที่

รายการ	การให้เช่าพื้นที่ (เช่าอสังหาริมทรัพย์)	การให้บริการใช้พื้นที่
๑. ความหมาย	การให้บริการซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่า ผู้ให้เช่าตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่า ผู้เช่า ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ ช่วงระยะเวลาอันมีจำกัด และผู้เช่าตกลงจะจ่ายค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยผู้ให้เช่าต้องส่งมอบการครอบครองพื้นที่อสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า (ข้อ ๑ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๙๐/๒๕๔๒๑)	การให้บริการซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้เช่าพื้นที่ตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้ใช้พื้นที่ ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในพื้นที่ หรืออสังหาริมทรัพย์ ช่วงระยะเวลาอันมีจำกัด และผู้ให้เช่าตกลงจะจ่ายค่าใช้พื้นที่นั้น โดยผู้ให้เช่าพื้นที่ไม่ต้องส่งมอบการครอบครองพื้นที่อสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ใช้แต่อย่างใด
๒. ภาษีเงินได้นิติบุคคล	เกณฑ์สิทธิมาตรา ๖๕ และข้อ ๓.๔ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘๑	เกณฑ์สิทธิ มาตรา ๖๕
๓. ภาษีมูลค่าเพิ่ม	ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (๓) แห่งประมวลรัษฎากร	เป็นการให้บริการทางภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ (๑)
๔. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย	เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๕) (ก) กรณีผู้เช่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น เป็นผู้จ่ายค่าเช่า มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตรา ๕.๐% ของเงินได้	เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น เป็นผู้จ่ายค่าบริการ มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตรา ๓.๐% ของเงินได้

รายการ	การให้เข้าพื้นที่ (เช่าอสังหาริมทรัพย์)	การให้บริการใช้พื้นที่
๕. อากรแสดมภ์ <sup>๑๕</sup>	ผู้ให้เช่ามีหน้าที่ต้องเสียอากรแสดมภ์กรณีจัดทำตราสารสัญญาเช่า เป็นลายลักษณ์อักษรและลงลายมือชื่อคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย ลักษณะแห่งตราสาร ๑. แห่งบัญชีอัตราอากรแสดมภ์ ในอัตรา ๑ บาทต่อทุกจำนวนเงิน ๑,๐๐๐ บาท หรือเศษของ ๑,๐๐๐ บาท	ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องปิดอากรแสดมภ์

### ๖.๓.๕ อากรแสดมภ์ (เฉพาะกรณีสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์)

#### มาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร

ตราสารที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดนี้ ต้องปิดแสดมภ์บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีนั้น

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากรแสดมภ์	ผู้ที่ต้องเสียอากร	ผู้ที่ต้องชิตฆ่าแสดมภ์
<p><b>๑. เช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพ</b></p> <p>ทุกจำนวนเงิน ๑,๐๐๐ บาท หรือเศษของเงิน ๑,๐๐๐ บาท แห่งค่าเช่าหรือเงินกินเปล่า หรือทั้งสองอย่างรวมกันตลอดอายุการเช่า หมายเหตุ</p> <p>(๑) ถ้าสัญญาเช่ามิได้กำหนดอายุการเช่าให้ถือว่ามิกำหนด ๓ ปี</p> <p>(๒) ถ้าสัญญาเช่าฉบับใดครบกำหนดอายุการเช่า หรือครบกำหนด ๓ ปี ตาม (๑) แล้วผู้เช่ายังคงครองทรัพย์สินอยู่และให้ผู้เช่ารู้ความนั้นแล้วไม่พักท้วงตั้งมิได้ทำสัญญาใหม่ ให้ถือว่าสัญญาเช่าเดิมนั้นได้เริ่มทำกันใหม่ โดยไม่มีกำหนดอายุการเช่า และต้องเสียอากรภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ถือว่าเริ่มทำสัญญาใหม่นั้น</p> <p><b>ยกเว้นไม่ต้องเสียอากร</b></p> <p>เช่าทรัพย์สินใช้ในการทำนา ไร่ สวน</p>	๑ บาท	ผู้ให้เช่า	ผู้เช่า

ตามความในข้อ ๒ ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสดมภ์ (ฉบับที่ ๓๗) เรื่อง กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสดมภ์อากร สำหรับตราสารบางลักษณะ

“ข้อ ๒ ให้กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวแทนการปิดแสดมภ์ตามมาตรา ๑๐๓ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับตราสารแห่งบัญชีอัตราอากรแสดมภ์ ท้ายหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

(๑) เช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หรือแพ ตามลักษณะแห่งตราสาร ๑. แห่งบัญชีอัตราอากรแสดมภ์ ดังต่อไปนี้

<sup>๑๕</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ ๐๗๐๒/๖๔๓๓ เรื่อง อากรแสดมภ์ กรณีสัญญาขนส่งสินค้า ลงวันที่ ๙ กรกฎาคม ๒๕๕๘

- (ก) มีค่าเช่าตั้งแต่ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป  
 (ข) รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้เช่า หรือ  
 (ค) ต้องจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน”

#### ๖.๔ ข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๖๓๒๘  
**วันที่** : ๗ สิงหาคม ๒๕๕๒  
**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้เช่าอาคารและการให้เช่าที่จอดรถ  
**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๘๑ (๑) (๓) มาตรา ๗๗/๑ (๑๐) มาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๗๘/๑ แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหาหรือ** : บริษัทฯ ประกอบกิจการเกี่ยวกับธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ โดยบริษัทฯ เช่าอาคารที่จอดรถเพื่อนำมาให้เช่าช่วงต่อทั้งอาคาร มีสถานที่ให้เช่าทั้งในกรุงเทพฯ และต่างจังหวัด บริษัทฯ ได้รับความตอบแทนเป็นรายเดือน บริษัทฯ จึงขอทราบวา

๑. ค่าเช่าอาคารที่ให้เช่าช่วงเป็นธุรกิจประเภทการเช่าอสังหาริมทรัพย์ใช่หรือไม่  
 ๒. กรณีเจ้าของสินทรัพย์ที่ให้เช่าได้แบ่งสัญญาเช่าเป็น ๒ สัญญา คือ สัญญาเช่าอาคารและสัญญาเช่าเฟอร์นิเจอร์ บริษัทฯ จะต้องทำสัญญากับผู้เช่าช่วงเป็น ๒ สัญญาด้วยหรือไม่ หากแบ่งแยกสัญญาดังกล่าว สัญญาเช่าอาคารเป็นสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนสัญญาเช่าเฟอร์นิเจอร์เป็นสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ใช่หรือไม่

๓. กรณีที่จอดรถที่มีลักษณะเป็นที่ดินว่าง หรือมีลานจอดรถที่มุ่งหลังคาเป็นบางส่วน และมีรั้ว โดยมีลักษณะให้เช่าทั้งหมดกับผู้เช่ารายเดียวในแต่ละสถานที่ที่ไม่มีบริการอื่นเพิ่มเติม บริษัทฯ เรียกเก็บค่าเช่าเป็นรายเดือน และผู้เช่าเป็นผู้ถือกุญแจการให้เช่าที่จอดรถดังกล่าวอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

๔. กรณีผู้ถือหุ้นที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินได้มอบสิทธิเกี่ยวกับผลประโยชน์ในที่ดินหรืออาคารให้แก่บริษัทฯ โดยบริษัทฯ ไม่ต้องเสียตอบแทน ต่อมาบริษัทฯ ได้นำที่ดินหรืออาคารนั้นให้เช่าและเรียกเก็บค่าเช่าเป็นรายเดือน ถือว่าเป็นการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีตาม ๑. หากการให้เช่าช่วงอาคาร เข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ จึงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (๓) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ในกรณีการให้บริการอื่น ๆ เช่น ให้เช่าเฟอร์นิเจอร์และสิ่งอำนวยความสะดวกอื่น ๆ และให้บริการสาธารณูปโภค ไม่ว่าจะเรียกเก็บค่าบริการรวมหรือแยกออกจากค่าเช่าอาคาร ถือเป็นการให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) มาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๗๘/๑ แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีตาม ๒. หากบริษัทฯ ทำสัญญาให้เช่าช่วงเป็น ๒ สัญญา คือ สัญญาเช่าอาคารและสัญญาเช่าเฟอร์นิเจอร์ เฉพาะสัญญาเช่าเฟอร์นิเจอร์ เข้าลักษณะเป็นการให้บริการ ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าบริการที่ได้รับจากการให้เช่าเฟอร์นิเจอร์ ตามมาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร

๓. กรณีตาม ๓. หากบริษัทฯ ให้เช่าที่จอดรถที่เป็นที่ดินว่างหรือมีลานจอดรถที่มุ่งหลังคาเป็นบางส่วนและมีรั้ว โดยมีลักษณะให้เช่าทั้งหมดแก่ผู้เช่ารายเดียวในแต่ละสถานที่ และได้ส่งมอบ

การครอบครองที่ดินหรือลานจอดรถดังกล่าวให้แก่ผู้เช่ารายนั้น ๆ เข้าลักษณะเป็นการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๑ (๑) (๓) แห่งประมวลรัษฎากร

๔. กรณีตาม ๔. หากบริษัทฯ นำที่ดินหรืออาคารนั้นไปให้ผู้อื่นเช่า ถือว่าบริษัทฯ เป็นผู้ให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๑ (๑) (๓) แห่งประมวลรัษฎากร

**เลขตู้** : ๓๒/๓๖๗๗๙  
**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๖/๗๔๑๓  
**วันที่** : ๔ สิงหาคม ๒๕๔๗  
**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้เช่าอาคารและการให้บริการ ส่วนกลางของอาคารโดยไม่มีค่าตอบแทน  
**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕ ทวิ (๔), มาตรา ๗๗/๒, มาตรา ๘๑ (๑) (๓)  
**ข้อหารือ** : บริษัทฯ ประกอบกิจการให้เช่าอาคารสำนักงาน และให้บริการส่วนกลางของ อาคารด้วยบริษัทฯ ได้ให้มหาวิทยาลัยของรัฐเช่าอาคารเพื่อเปิดเป็นโรงเรียนสอนภาษาจีน โดยมีข้อเท็จจริง ดังนี้

๑. มหาวิทยาลัยฯ เช่าพื้นที่จากบริษัทฯ เนื้อที่ ๖๔๕ ตารางเมตร ราคาตาราง เมตรละ ๓๐๐ บาท แบ่งเป็นค่าเช่าอาคาร ๒๐๐ บาท และค่าบริการส่วนกลางของอาคาร ๑๐๐ บาท แต่ที่ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัทฯ ได้มีมติให้ยกเว้นค่าเช่าและค่าบริการส่วนกลางของอาคารให้แก่มหาวิทยาลัยฯ เพื่อเป็นการบริจาคให้แก่สถานศึกษาของทางราชการ ส่วนค่าสาธารณูปโภคอื่น ๆ เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา บริษัทฯ เรียกเก็บค่าบริการตามปกติตามที่มหาวิทยาลัยฯ ใช้ไปจริง

๒. บริษัทฯ จึงหารือว่า

๒.๑ ค่าเช่าอาคารและค่าบริการส่วนกลางของอาคารที่ บริษัทฯ ให้มหาวิทยาลัยฯ ใช้โดยไม่มีค่าตอบแทน ถือเป็นกรให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทน โดยไม่มีเหตุอันสมควร ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่

๒.๒ ค่าบริการส่วนกลางของอาคารที่บริษัทฯ ให้มหาวิทยาลัยฯ ใช้โดยไม่มีค่าตอบแทนถือเป็นค่าบริการที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีตามประกาศอธิบดี กรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๐) เรื่อง กำหนดลักษณะ และเงื่อนไข ค่าตอบแทนที่ไม่ต้อง นำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา ๗๙ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๖ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม(ฉบับที่ ๑๕๖)ฯ ลงวันที่ ๒ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๖ หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีบริษัทฯ ให้เช่าอาคารและให้บริการส่วนกลางของอาคารแก่มหาวิทยาลัยฯ โดยไม่มีค่าตอบแทน เพื่อเป็นการบริจาคให้แก่สถานศึกษาของทางราชการ ส่วนค่าสาธารณูปโภคอื่น ๆ บริษัทฯ เรียกเก็บค่าบริการตามปกติตามที่มหาวิทยาลัยฯ ใช้ไปจริง กรณีดังกล่าวสัญญาเช่าอาคารและ ให้บริการส่วนกลางของอาคารระหว่างบริษัทฯ กับมหาวิทยาลัยฯ เป็นสัญญาต่างตอบแทน ดังนั้น กรณีบริษัทฯ ให้เช่าอาคารและให้บริการส่วนกลางของอาคารแก่มหาวิทยาลัยฯ โดยไม่มีค่าตอบแทนถือได้ว่าเป็นการให้เช่า อาคารและให้บริการส่วนกลางของอาคารโดยไม่มีค่าตอบแทนโดยไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินมี อำนาจประเมินค่าตอบแทนนั้นตามราคาตลาดในวันที่ให้บริการ ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีบริษัทฯ ให้เช่าอาคารและให้บริการส่วนกลางของอาคารแก่มหาวิทยาลัยฯ การให้เช่าอาคารได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (๓) แห่งประมวลรัษฎากร และการให้บริการ

ส่วนกลางของอาคารอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากรการที่บริษัทฯ ได้ให้บริการส่วนกลางของอาคารแก่มหาวิทยาลัยฯ โดยไม่มีค่าตอบแทนถือว่าเป็นการให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนโดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทฯ จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าตอบแทนของการให้บริการ ส่วนกลางของอาคารที่พึงได้รับ โดยมูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของการให้บริการส่วนกลางของอาคาร ในวันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ตามมาตรา ๗๙/๓ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นการบริจาคตรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการให้แก่ส่วนราชการตามโครงการของทางราชการ เพื่อให้แก่สถานศึกษาของทางราชการ ที่จะถือเป็นค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี ตามมาตรา ๗๙ (๔) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับข้อ ๒(๒๐) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๐)ฯ ลงวันที่ ๒๖ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๑๕๖)ฯ ลงวันที่ ๒ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๖ และไม่เข้าลักษณะเป็นการบริจาคตรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการให้แก่ส่วนราชการ เพื่อให้แก่สถานศึกษาของทางราชการ ที่จะถือเป็นรายจ่ายเพื่อการสาธารณประโยชน์ รายจ่ายเพื่อการศึกษารายจ่ายเพื่อการกีฬา ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๓) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๑ (๑๐) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๔๔)ฯ ลงวันที่ ๙ กันยายน พ.ศ. ๒๕๓๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๑๒๙)ฯ ลงวันที่ ๒ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๖

เลขตู้ : ๖๗/๓๓๐๗๑

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/พ./๒๔๒๐

วันที่ : ๓ พฤษภาคม ๒๕๖๔

เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีภาษีซื้อที่เกิดจากการเช่ารถยนต์กระบะ

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๘๒/๓, มาตรา ๘๒/๕ (๖)

ข้อหารือ : หน่วยงาน ก. หารือเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีภาษีซื้อที่เกิดจากการเช่ารถยนต์กระบะ มีข้อเท็จจริงสรุปได้ ดังนี้

๑. เนื่องด้วยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ ได้มีผลใช้บังคับแทนพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ตั้งแต่วันที่ ๑๖ กันยายน ๒๕๖๐ ส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงในพิกัดอัตราสรรพสามิตสำหรับรถยนต์กระบะที่ออกแบบสำหรับให้มินิน้ำหนักรวมน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน ๔,๐๐๐ กิโลกรัม ตามกฎกระทรวง เรื่อง กำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ ออกตามความในมาตรา ๕ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ ซึ่งสรุปความได้ดังนี้

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐
“รถยนต์กระบะ” หมายความว่า รถยนต์ที่มีตอนหลังเป็นกระบะบรรทุกซึ่งเปิดโล่งจนถึงท้ายรถโดยไม่มีหลังคา
กฎกระทรวง เรื่อง กำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ ประเภทที่ ๐๖.๐๓ รถยนต์กระบะที่ออกแบบสำหรับให้มินิน้ำหนักรวมน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน ๔,๐๐๐ กิโลกรัม
(๑) ที่ไม่มีพื้นที่ใส่สัมภาระด้านหลังที่นั่งคนขับ (No Cab)
(๒) ที่มีพื้นที่ใส่สัมภาระด้านหลังที่นั่งคนขับ (Space Cab)
(๓) รถยนต์กระบะ ๔ ประตู (Double Cab)

## พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐

(๔) รถยนต์กระบะ ๔ ประตู (Double Cab) แบบผสมที่ใช้พลังงานเชื้อเพลิงและไฟฟ้า (Hybrid Electric Vehicle)

(๕) รถยนต์กระบะแบบพลังงานไฟฟ้า (Hybrid Powered Vehicle)

(๖) รถยนต์ต้นแบบที่ผลิตหรือนำเข้ามาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำไปวิจัย พัฒนา หรือทดสอบสมรรถนะ ที่ไม่เคยมีการจำหน่ายในท้องตลาด เป็นการทั่วไปในราชอาณาจักร และไม่เคยได้รับ ยกเว้นภาษีสรรพสามิตมาก่อน หรือเคยได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตมาแล้ว แต่ได้ยุติการวิจัยพัฒนา หรือทดสอบสมรรถนะ

(๗) อื่น ๆ นอกจาก (๑) ถึง (๖)

๒. หน่วยงาน ก. ได้เช่ารถยนต์กระบะ ๕ ประตูเพื่อนำไปใช้ในกิจการของตน ดังนี้

๒.๑ รถยนต์กระบะที่มีพื้นที่ใส่สัมภาระด้านหลังที่นั่งคนขับ (Space Cab)

๒.๒ รถยนต์กระบะที่มีพื้นที่ใส่สัมภาระด้านหลังที่นั่งคนขับ (Space Cab)

และต่อเติมหลังคาเพื่อใช้สำหรับบรรทุกสิ่งของ

๒.๓ รถยนต์กระบะ ๔ ประตู (Double Cab)

๒.๔ รถยนต์กระบะ ๔ ประตู (Double Cab) และต่อเติมหลังคาเพื่อใช้สำหรับบรรทุกสิ่งของ

๒.๕ รถยนต์กระบะ ๔ ประตู (Double Cab) แบบผสมที่ใช้พลังงานเชื้อเพลิงและไฟฟ้า (Hybrid Electric Vehicle)

หน่วยงาน ก. ขอรื้อว่า ภาษีซื้อที่เกิดจากการเช่ารถยนต์กระบะทั้ง ๕ ประเภทข้างต้น สามารถนำไปหักจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๕ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ได้หรือไม่ และกรมสรรพากรกำหนดวันที่มีผลบังคับใช้ตั้งแต่เมื่อใด

**แนววินิจฉัย** กรณีหน่วยงาน ก. ได้เช่ารถยนต์เพื่อใช้ในกิจการของตน ตั้งแต่วันที่ ๑๖ กันยายน ๒๕๖๐ เป็นต้นไป ซึ่งเป็นวันที่พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ ประกอบกับกฎกระทรวงกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ มีผลบังคับใช้ หากเข้าลักษณะเป็นประเภทรถยนต์กระบะ ตามกฎหมายดังกล่าว ภาษีซื้อที่เกิดจากการเช่ารถยนต์กระบะไม่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๓ และมาตรา ๘๒/๕ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๒ (๑) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒) เรื่อง การกำหนดภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๒/๕ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๗๑) เรื่อง การกำหนดภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๒/๕ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๓ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๓๙ อนุโลมไว้ หากเป็นการเช่ารถยนต์ก่อนวันที่ ๑๖ กันยายน ๒๕๖๐ การพิจารณาประเภทของรถยนต์ว่าเป็นประเภทรถยนต์กระบะที่สามารถนำภาษีซื้อที่เกิดจากการเช่ามาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักการดังกล่าวข้างต้นได้ จะต้องพิจารณาตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ แล้วแต่กรณี

**เลขคู่**

: ๘๔/๕๑๑๘๖



**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๘๓๕๕  
**วันที่** : ๒๒ ธันวาคม ๒๕๖๐  
**เรื่อง** : เรื่อง ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีการออกค่าภาษีโรงเรือนแทนผู้ให้เช่า  
**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๔๐ (๕) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร  
**ข้อหารือ** : ธนาคารฯ ทำสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์จากผู้ให้เช่าทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดาและ

นิติบุคคล โดยในสัญญาเช่าจะกำหนดให้ธนาคารฯ ในฐานะผู้เช่า เป็นผู้รับภาระค่าภาษีโรงเรือน ซึ่งจะแบ่งการชำระเป็น ๒ วิธี ได้แก่ กรณีธนาคารฯ ชำระเงินให้กับผู้ให้เช่า โดยผู้ให้เช่าจะชำระค่าภาษีโรงเรือนให้แก่ทางราชการก่อน และมาเรียกเก็บจากธนาคารฯ ในภายหลัง และกรณีธนาคารฯ ชำระค่าภาษีโรงเรือนให้แก่ส่วนราชการที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีดังกล่าวโดยตรง ธนาคารฯ จึงหารือว่า กรณีธนาคารฯ ในฐานะผู้เช่าจ่ายค่าภาษีโรงเรือนตามที่ตกลงกับผู้ให้เช่าในสัญญาเช่าให้แก่ผู้ให้เช่า หรือให้แก่ส่วนราชการที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีโรงเรือน ธนาคารฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับการจ่ายเงินค่าภาษีโรงเรือนดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร

**แนววินิจฉัย** : กรณีสัญญาเช่ากำหนดให้ธนาคารฯ ในฐานะผู้เช่าเป็นผู้รับภาระค่าภาษีโรงเรือนแทนผู้ให้เช่า โดยชำระเงินให้แก่ผู้ให้เช่าหรือชำระเงินให้แก่ส่วนราชการโดยตรง เงินค่าภาษีโรงเรือนที่ผู้เช่าออกแทนให้ดังกล่าว ถือเป็นเงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ตามมาตรา ๔๐ (๕) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ให้เช่าต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วแต่กรณี เมื่อธนาคารฯ จ่ายเงินค่าภาษีโรงเรือนแทนผู้ให้เช่า ธนาคารฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๕.๐ ตามข้อ ๖ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

**เลขตู้** : ๘๐/๔๐๕๑๗

## ๗. คำรับจ้างทำของ

### ๗.๑ ด้านบัญชี

#### ๗.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

เกณฑ์คงค้าง กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจจะเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงาน หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ

#### การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อ

๑) กิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ

๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

#### ๗.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

##### กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

ค่าใช้จ่าย คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้ถือหุ้น

การรับรู้ค่าใช้จ่าย เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ

๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ

๒) การเลิกรับรู้รายการของสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

### ๗.๒ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

“มาตรา ๕๘๗ อันว่าจ้างทำของนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่ง เรียกว่าผู้รับจ้าง ตกลงรับจะทำงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่าผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่นั้น”

### ๗.๓ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

#### ๗.๓.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

##### มาตรา ๖๕ วรรคสอง

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๗.๓.๒ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย <sup>๑๖</sup>

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๑	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าจ้างทำของที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๗) หรือ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยแต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคม ๓) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย	๓.๐ ๓.๐ ๓.๐
๒	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าจ้างทำของที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๗) หรือ (๘) แห่งประมวลรัษฎากรหักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมิน ที่จ่ายตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๘ และได้ดำเนินการนำส่งภาษี ด้วยวิธีการที่กำหนดตามมาตรา ๓ ปีณรศ แห่งประมวลรัษฎากร	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยแต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคม ๓) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย	๑.๐ ๑.๐ ๑.๐

<sup>๑๖</sup> ข้อ ๘ และข้อ ๑๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๓	บุคคล บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล	ค่าจ้างทำของ	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีได้มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย	๕.๐

### ๗.๓.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### (๑) คำนียามในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๑

(๑๐) "บริการ" หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒))

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

(๑๖) "ราคา" หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ อันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินซึ่งได้มีการชำระหรือตกลงจะชำระ เพื่อการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการ

(๑๘) "ภาษีซื้อ" หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา ๘๒/๔ วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรตามมาตรา ๘๒/๑๕

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ และมาตรา ๘๓/๗

#### (๒) ลักษณะของรายการในใบกำกับภาษีซื้อดังนี้

- กรณีจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

กิจการต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ให้บริการ โดยมีรายการตามมาตรา ๘๖/๔ และระบุที่ใบกำกับภาษีตามวันที่ได้รับชำระราคาค่าบริการ หรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน

รายการในใบกำกับภาษี ม. ๘๖/๔ ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(๑) คำว่า "ใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(๒) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี

- (๓) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ
- (๔) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)
- (๕) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ
- (๖) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออก  
จากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน
- (๗) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี
- (๘) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษี  
ตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๗) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษี  
ตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖)

### (๓) การจัดทำรายงานของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฝั่งผู้รับบริการ)

มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง  
กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษี  
และเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง  
แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒ ดังนี้

#### • รายงานภาษีซื้อ

(๑) ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดเก็บใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษี  
ตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ใบเสร็จรับเงินของ  
กรมสรรพากร ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพสามิต และเอกสารหลักฐานอื่น  
ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อ แยกต่างหากจากเอกสารหลักฐานอื่น โดยให้ถือปฏิบัติดังต่อไปนี้

(ก) แยกเป็นรายเดือนภาษีที่ลงรายการในรายงานภาษีซื้อ

(ข) เรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับ

(ค) ให้เลขที่กำกับใบสำคัญดังกล่าวเรียงขึ้นใหม่ทางด้านบนขวาของใบสำคัญนั้น ๆ

(๒) ให้ลงรายการตามมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกิดจาก  
ใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็น  
ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป เป็นรายใบกำกับภาษี โดยให้ลงรายการเรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับโดยไม่คำนึงว่า  
ใบกำกับภาษีนั้นจะลงวันเดือนปีใด แต่การลงรายการในช่องวันเดือนปีของใบกำกับภาษี ให้ลงวันเดือนปีตามที่ระบุ  
ไว้ในใบกำกับภาษี และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้รับใบกำกับภาษี เว้นแต่ ภาษีซื้อที่มีได้นำไป  
หักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีเพราะมีเหตุจำเป็น ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงมีสิทธินำไปหัก  
ในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามมาตรา ๘๒/๓ วรรคสี่  
แห่งประมวลรัษฎากร ให้ลงรายการในเดือนภาษีที่นำไปถือเป็นภาษีซื้อได้ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียน  
จะลงรายการวันหนึ่งวันใดในเดือนภาษีนั้นก็ได้ โดยต้องจัดเรียงเอกสารร่วมกับใบกำกับภาษีของเดือนภาษีที่ถือเป็น  
ภาษีซื้อ

### ๗.๓.๔ อากรแสดมภ์

กรณีสัญญาจ้างทำของ พิจารณาตามตราสารในบัญชีท้ายหมวดอากรแสดมภ์

#### มาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร

ตราสารที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดนี้ ต้องปิดแสดมภ์บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีนั้น

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากรแสดมภ์	ผู้ที่ต้องเสียอากร	ผู้ที่ต้องชดฆ่าแสดมภ์
<p><b>๔. จ้างทำของ</b> ทุกจำนวนเงิน ๑,๐๐๐ บาท หรือเศษของ ๑,๐๐๐ บาท แห่งสินจ้างที่กำหนดไว้</p> <p><b>หมายเหตุ</b></p> <p>(๑) ถ้าในเวลากระทำสัญญาจ้างทำของไม่ทราบจำนวนสินจ้างว่าเป็นราคาใด ให้ประมาณจำนวนสินจ้างตามสมควรแล้วเสียอากรตามจำนวนสินจ้างที่ประมาณนั้น</p> <p>(๒) ถ้ามีการรับเงินสินจ้างเป็นคราว ๆ และอากรที่เสียไว้เดิมยังไม่ครบ ให้เสียอากรเพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนที่ต้องเสียทุกครั้งในทันทีที่มีการรับเงิน</p> <p>(๓) เมื่อการรับจ้างทำของได้สิ้นสุดลงแล้ว และปรากฏว่าได้เสียอากรเกินไป ให้ขอคืนตามมาตรา ๑๒๒ ได้</p> <p><b>ยกเว้นไม่ต้องเสียอากร</b></p> <p>สัญญาที่ทำขึ้นนอกประเทศไทยและการปฏิบัติตามข้อสัญญานั้นมิได้ทำในประเทศไทย</p>	๑ บาท	ผู้รับจ้าง	ผู้รับจ้าง

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสดมภ์ (ฉบับที่ ๓๗) เรื่อง กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสดมภ์อากร สำหรับตราสารบางลักษณะ (แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสดมภ์ (ฉบับที่ ๕๔) ใช้บังคับ ๕ เมษายน พ.ศ. ๒๕๕๘ เป็นต้นไป)

ข้อ ๒ ให้กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสดมภ์ตามมาตรา ๑๐๓ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับตราสารแห่งบัญชีอัตราอากรแสดมภ์ ท้ายหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

“(๓) จ้างทำของ ตามลักษณะแห่งตราสาร ๔. แห่งบัญชีอัตราอากรแสดมภ์ ดังต่อไปนี้

(ก) มีสินจ้างตั้งแต่ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป หรือ

(ข) รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ว่าจ้างและมีสินจ้างตั้งแต่ ๒๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป”

#### ๗.๔ ข้อหาหรือทางภาษีที่เกี่ยวข้อง

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๖/๕๖๘  
**วันที่** : ๒๔ มกราคม ๒๕๕๑  
**เรื่อง** : ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีการรับจ้างผลิตกล่องกระดาษรูปแบบพิเศษตามสัญญาจ้าง

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๔๐ ประกอบคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ฯ

**ข้อหาหรือ** : บริษัทฯ ประกอบกิจการผลิตและจำหน่ายกล่องกระดาษ รวมถึงผลิตและ

จำหน่ายกระดาษลูกฟูกเป็นปกติธุระ ในการประกอบกิจการบริษัทฯ ได้ผลิตกล่องขนาดมาตรฐานไว้รอจำหน่ายให้แก่ลูกค้าที่ต้องการซื้อ และบางส่วนบริษัทฯ จะผลิตกล่องขายต่อเมื่อมีลูกค้าสั่งให้ผลิต โดยการผลิตกล่องตามที่ลูกค้าสั่งทำบริษัทฯ จะผลิตกล่องกระดาษตามขนาด ลักษณะ รูปแบบ และจำนวนที่ลูกค้าต้องการ โดยบริษัทฯ จะใช้วัสดุดิบของบริษัทฯ เอง เมื่อผลิตเสร็จแล้ว บริษัทฯ จะส่งมอบให้ลูกค้า หากบริษัทฯ ผลิตกล่องเกินจำนวนที่ลูกค้าสั่งทำ บริษัทฯ จะขายส่วนที่เกินไปเป็นเศษซาก ต่อมา เมื่อวันที่ ๑ เมษายน ๒๕๕๐ บริษัทฯ ได้รับเลือกจากบริษัท ป. ให้ผลิตกล่อง EMS FREE BOX ตามรูปแบบและขนาดที่บริษัท ป. กำหนดโดยบริษัทฯ ยังคงใช้วัสดุดิบที่จัดหาเอง เมื่อบริษัทฯ ได้รับเงินค่าจ้าง บริษัท ป. ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ ๓.๐ โดยถือว่า เป็นการจ่ายเงินค่าจ้างตามสัญญาจ้างทำของ บริษัทฯ จึงหาหรือว่า กรณีบริษัทฯ รับจ้างทำกล่องให้แก่บริษัท ป. ดังกล่าว อยู่ในบังคับต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายโดยถือว่าเป็นการรับจ้างทำของถูกต้องหรือไม่ และการที่บริษัทฯ ได้ทำสัญญากับลูกค้าเฉพาะรายเพื่อรับผลิตกล่องตามรูปแบบที่ลูกค้ากำหนดมา จะมีผลกระทบต่อภาระการหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : วัตถุประสงค์การประกอบกิจการของบริษัทฯ ตามแบบคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ. ๐๑ กิจการของ บริษัทฯ เป็นประเภทผลิตและจำหน่ายกล่องกระดาษและกระดาษลูกฟูก บริษัทฯ ได้ผลิตกล่องขนาดมาตรฐานไว้เพื่อจำหน่ายแก่ลูกค้าทั่วไป แต่มีบางโอกาสที่บริษัทฯ ได้ไปรับจ้างลูกค้าเฉพาะรายเพื่อผลิตกล่องกระดาษตามรูปแบบที่ลูกค้ารายนั้นๆ ต้องการ กิจการของ บริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้ถือได้ว่า บริษัทฯ ทำกล่องกระดาษและกล่องกระดาษลูกฟูกไว้เพื่อขายเป็นปกติการที่บริษัทฯ รับจ้างบริษัท ป. ผลิตกล่อง EMS FREE BOX แม้จะต้องผลิตกล่องดังกล่าว ตามรูปแบบที่บริษัท ป. กำหนดให้กระทำก็ยังคงถือว่าเป็นการขายกล่อง EMS FREE BOX ให้แก่บริษัท ป. เมื่อบริษัท ป. จ่ายเงินค่ากล่อง จึงเป็นการชำระเงินค่าซื้อสินค้าและไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

**เลขคู่** : ๗๑/๓๕๕๙๙

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๖/๑๑๑๐๒

**วันที่** : ๒ พฤศจิกายน ๒๕๕๐

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีการขายสินค้าพร้อมบริการติดตั้ง

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๓ เตรส แห่งประมวลรัษฎากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ฯ

**ข้อหาหรือ** : บริษัท อ. จำกัด แจ้งว่า บริษัทฯ เป็นผู้ประกอบกิจการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประกอบกิจการซื้อขายกระจก อลูมิเนียม ชุดประตูหน้าต่าง โครงคร่าวเหล็กชุบสังกะสีฝ้าเพดาน ฝ้าผนัง กั้นห้องยิบซัมบอร์ด และหลังคาเหล็ก Metal Sheet พร้อมให้บริการติดตั้ง บริษัทฯ ได้ออกใบกำกับภาษีให้ลูกค้าโดยแยกค่าสินค้าและค่าบริการออกจากกันเป็น ๒ ฉบับ บริษัทฯ ขอหาหรือว่า บริษัทฯ ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ ๓.๐ จากค่าบริการติดตั้ง ใช่หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : บริษัทฯ ประกอบกิจการขายสินค้าพร้อมให้บริการติดตั้งโดยออกใบกำกับภาษี  
ค่าสินค้าและค่าบริการติดตั้ง แยกจากกันเป็นสองฉบับ เฉพาะค่าบริการติดตั้งที่แยกออกจากราคาสินค้าเข้า  
ลักษณะเป็นเงินได้จากการรับจ้างทำของ ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๓.๐  
ตามมาตรา ๓ เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๘ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง  
สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย  
ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

**เลขตู้** : ๗๐/๓๕๔๑๕



## ๘. ค่าขนส่ง

ค่าขนส่ง แบ่งออกเป็น ๒ ลักษณะ คือ

๑) ค่าขนส่งเข้า หมายถึง ค่าขนส่งสินค้าที่ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระออกค่าขนส่งเองซึ่งค่าขนส่งเข้านี้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าด้วย (ดูรายละเอียดในเนื้อหาส่วนที่ ๑ ต้นทุนขายสินค้า ประกอบ)

๒) ค่าขนส่งออก หมายถึง ค่าขนส่งสินค้าที่ผู้ขายเป็นผู้รับภาระออกค่าขนส่งเอง ซึ่งค่าขนส่งออกนี้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการขายของกิจการ

### ๘.๑ ด้านบัญชี

#### ๘.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

##### บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

**เกณฑ์คงค้าง** กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจจะเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

**ค่าใช้จ่าย** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงาน หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ

##### การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อ

๑) กิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ

๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

#### ๘.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

##### กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

**ค่าใช้จ่าย** คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้ถือหุ้น

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย** เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ

๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ

๒) การเลิกรับรู้รายการของสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

### ๘.๒ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา ๖๐๘ อันว่าผู้ขนส่งภายในความหมายของกฎหมายลักษณะนี้ คือบุคคลผู้รับขนส่งของหรือคนโดยสารเพื่อบำเหน็จเป็นทางค้าปกติของตน

มาตรา ๖๑๐ อันบุคคลผู้ทำความตกลงกับผู้ขนส่งเพื่อให้ขนของส่งไปนั้น เรียกว่า ผู้ส่งหรือผู้ตราส่ง

บุคคลผู้ซึ่งเขาส่งของไปถึงนั้น เรียกว่าผู้รับตราส่ง (มาตรา ๖๑๐ วรรคหนึ่ง)

บำเหน็จอันจะต้องจ่ายให้เพื่อการขนส่งของนั้น เรียกว่าค่าระวางพาหนะ (มาตรา ๖๑๐ วรรคสอง)

มาตรา ๖๑๑ อันว่าอุปกรณ์แห่งค่าระวางพาหนะนั้น ได้แก่ ค่าใช้จ่ายอย่างใด ๆ ตามจารีตประเพณีอันผู้ขนส่งได้เสียไปโดยควรในระหว่างขนส่ง

มาตรา ๖๑๒ ถ้าผู้ขนส่งเรียกเอาใบกำกับของ ผู้ส่งต้องทำให้

ใบกำกับของนั้นต้องแสดงรายการต่อไปนี้ คือ

(๑) สภาพและน้ำหนัก หรือขนาดแห่งของที่ส่ง กับสภาพ จำนวน และเครื่องหมาย

แห่งหีบห่อ

(๒) ตำบลที่กำหนดให้ส่ง

(๓) ชื่อหรือยี่ห้อ และสำนักของผู้รับตราส่ง

(๔) ตำบลและวันที่ออกใบกำกับของนั้น

อนึ่งใบกำกับของนั้นต้องลงลายมือชื่อผู้ส่งเป็นสำคัญ

มาตรา ๖๑๓ ถ้าผู้ส่งเรียกเอาใบตราส่ง ผู้ขนส่งก็ต้องทำให้

ใบตราส่งนั้นต้องแสดงรายการต่อไปนี้ คือ

(๑) รายการดังกล่าวไว้ในมาตรา ๖๑๒ อนุมาตรา ๑, ๒ และ ๓

(๒) ชื่อหรือยี่ห้อของผู้ส่ง

(๓) จำนวนค่าระวางพาหนะ

(๔) ตำบลและวันที่ออกใบตราส่ง

อนึ่งใบตราส่งนั้นต้องลงลายมือชื่อผู้ขนส่งเป็นสำคัญ

### ๘.๓ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

#### ๘.๓.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

##### (๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

##### (๒) เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

ค่าขนส่ง ถือเป็นต้นทุนของสินค้าหรือเป็นรายจ่ายได้แล้วแต่กรณี เว้นแต่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี อาทิ

(๓) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล

(๔) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(๑๓) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(๑๔) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

(๑๘) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

๘.๓.๒ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย<sup>๑๗</sup>

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๑	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าขนส่ง แต่ไม่รวมถึงการจ่ายค่าโดยสารสำหรับการขนส่งสาธารณะ	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย (ไม่รวมมูลนิธิหรือสมาคม)	๑.๐ ๑.๐

## ๘.๓.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับกรณีการให้บริการขนส่งสินค้าในราชอาณาจักร และการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งมีใช้เป็นการขนส่งโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ณ) (ด) แห่งประมวลรัษฎากร

## ๘.๓.๔ ความแตกต่างระหว่างการขนส่งสินค้า และการให้บริการโลจิสติกส์

รายการ	การขนส่งสินค้า	การให้บริการโลจิสติกส์
๑. ความหมาย	เป็นการดำเนินการขนส่งสินค้าจากที่หนึ่งไปอีกแห่งหนึ่ง	เป็นกระบวนการเกี่ยวกับการเคลื่อนย้าย การจัดเก็บ การรวบรวมและการกระจายสินค้า วัตถุดิบ ชิ้นส่วนประกอบ และการบริการที่เกี่ยวข้อง
๒. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์	มาตรา ๖๐๘ อันว่าผู้ขนส่งภายในความหมายแห่งกฎหมายลักษณะนี้ คือ บุคคลผู้รับขนส่งของหรือคนโดยสารเพื่อบำเหน็จเป็นทางค่าปกติของตน มาตรา ๖๑๐ อันบุคคลผู้ทำความตกลงกับผู้ขนส่งเพื่อให้ขนส่งไปนั้นเรียกว่าผู้ส่ง หรือผู้ตราส่งบุคคลผู้ซึ่งเขาส่งของไปถึงนั้นเรียกว่าผู้รับตราส่ง บำเหน็จอันจะต้องจ่ายให้เพื่อการขนส่งของนั้น เรียกว่าค่าระวางพาหนะ	มาตรา ๕๘๗ อันว่าจ้างทำของนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่า ผู้รับจ้าง ตกลงรับจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่า ผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำนั้น

<sup>๑๗</sup> ข้อ ๑๒/๔ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

รายการ	การขนส่งสินค้า	การให้บริการโลจิสติกส์
๓. ภาษีเงินได้นิติบุคคล	- ค่าขนส่งเข้า รับรู้เป็นต้นทุนของสินค้า ตามเกณฑ์สิทธิ (มาตรา ๖๕) - ค่าขนส่งออก รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ตามเกณฑ์สิทธิ (มาตรา ๖๕)	รับรู้เป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายแล้วแต่กรณี ตามเกณฑ์สิทธิ (มาตรา ๖๕)
๔. ภาษีมูลค่าเพิ่ม	ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (เฉพาะการขนส่งในราชอาณาจักร)	เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
๕. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย	อัตราร้อยละ ๑ (ไม่รวมถึงการจ่ายค่าโดยสารสาธารณะ)	อัตราร้อยละ ๓
๖. อากรแสตมป์ <sup>๑๘</sup>	- กรณีขนส่งสินค้าจากที่หนึ่งไปยังอีกแห่งหนึ่งโดยไม่มีบริการเพิ่มเติม ถือเป็นกรให้บริการขนส่ง ตามมาตรา ๖๐๘ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เข้าลักษณะเป็นการให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร ไม่เข้าลักษณะเป็นสัญญาจ้างทำของ ตามมาตรา ๕๘๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ผู้รับจ้างขนส่งจึงไม่มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ ตามลักษณะแห่งตราสาร ๔. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ - ผู้รับจ้างขนส่งมีการออกไปรับของซึ่งออกให้เนื่องจากกิจการรับขนส่งสินค้าและลงลายมือชื่อพนักงานหรือนายสินค้าของยานพาหนะรับขนส่ง ซึ่งออกรับของดังกล่าวไว้ในใบรับนั้นเมื่อไม่ได้ออกบิลออฟเลดิง ผู้ออกไปรับของดังกล่าวจะต้องเสียอากรแสตมป์ฉบับละ ๑ บาท ตามลักษณะแห่งตราสาร ๑๖. ใบรับของ แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์	หากเป็นบริการที่มุ่งผลสำเร็จของงาน เข้าลักษณะเป็นสัญญาจ้างทำของ ตามมาตรา ๕๘๗ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ผู้รับจ้างมีหน้าที่ต้องเสียอากรแสตมป์ ๑ บาท ทุกจำนวนเงิน ๑,๐๐๐ บาท หรือเศษของ ๑,๐๐๐ บาท แห่งสินจ้างที่กำหนดไว้ในสัญญาจ้างทำของ ทั้งนี้ ตามลักษณะแห่งตราสาร ๔. จ้างทำของ แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์

<sup>๑๘</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่ ๐๗๐๒/๖๔๓๓ ลงวันที่ ๙ กรกฎาคม ๒๕๕๘ เรื่อง อากรแสตมป์ กรณีสัญญาขนส่งสินค้า

#### ๘.๔ ข้อหารือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๘๑๑/๑๐๑๓๗  
 วันที่ : ๒๒ ตุลาคม ๒๕๔๔  
 เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายค่าระวางขนส่งสินค้าขาเข้า  
 ขอกกฎหมาย : มาตรา ๖๗ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๕๕/๒๕๓๘ฯ  
 ข้อหารือ : บริษัทฯ ทหารเรือกรมสรรพากรกรณีการจ่ายค่าระวางขนส่งสินค้าขาเข้า ดังนี้

๑. กรณีผู้ใช้บริการจ่ายค่าระวางขนส่งสินค้าขาเข้าให้กับสายการบินต่างประเทศหรือสายการบินเรือต่างประเทศ ซึ่งสายการบินหรือสารการเดินเรือดังกล่าวจะออกใบเสร็จรับเงิน ๒ ฉบับ เป็นค่าระวาง (Freight) จำนวน ๑ ฉบับ และอีก ๑ ฉบับเป็นค่าภาระอื่น ๆ เช่น Terminal Handling Charge (ค่าภาระขนส่ง) Document Fee (ค่าเอกสาร) Stripping Charges (ค่าเปิดตู้) และ Status (ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ) ผู้ใช้บริการซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายหรือไม่

๒. กรณีกรมสรรพากรตอบข้อหารือสมาคมผู้รับจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ (TIFFA) มีสาระสำคัญว่า กรณีผู้ใช้บริการ (Consignee หรือ Forwarder B) จ่ายค่าระวาง (Freight) หรือผลประโยชน์อื่นใดเกี่ยวกับการขนส่งสินค้าขาเข้าให้กับ Forwarder A โดย Forwarder A กระทำการในฐานะเป็นตัวแทนของ Forwarder ในต่างประเทศ และได้ออกใบเสร็จรับเงินในนามของผู้ใช้บริการถือว่าผู้ใช้บริการจ่ายค่าขนส่งสินค้าขาเข้าซึ่งไม่เป็นฐานภาษีในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๖๗ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ใช้บริการยังคงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ ๓.๐ ของค่าบริการที่ Forwarder A ได้รับจากการดำเนินการแทนนั้น (Handling Charge) กรณีดังกล่าว ในทางปฏิบัติสามารถสังเกตได้อย่างไรว่า Forwarder A กระทำการในฐานะเป็นตัวแทนของ Forwarder ในต่างประเทศ

**แนววินิจฉัย** : ๑. ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งประกอบกิจการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเลสายการบินต่างประเทศและสายการบินเรือต่างประเทศจะต้องนำค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกนอกประเทศไทยมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยให้คำนวณจากมูลค่าของค่าระวางที่ได้รับหรือพึงได้รับสำหรับระยะทางจากต้นทางถึงปลายทางตามที่ระบุในแอร์เวย์บิลในกรณีรับขนสินค้าโดยอากาศยานหรือสำหรับระยะทางจากต้นทางถึงปลายทางตามที่ระบุในบิลออฟเลตติงในกรณีรับขนสินค้าโดยเรือเดินทะเล รวมถึงค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บจากผู้รับบริการอันเนื่องมาจากการให้บริการรับขนสินค้าไม่ว่าสายการบินนั้นหรือสายการบินเรือนั้นจะให้บริการรับขนเองทั้งหมดหรือให้ผู้ประกอบการอื่นรับขนส่งช่วงให้ ทั้งนี้ ตามมาตรา ๖๗ แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ ๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๕๕/๒๕๓๘ เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม ฐานภาษีสำหรับการให้บริการรับขนคนโดยสารหรือสินค้าระหว่างประเทศ ลงวันที่ ๒๕ มกราคม พ.ศ. ๒๕๓๘ ดังนั้น หากสายการบินต่างประเทศหรือสายการบินเรือต่างประเทศให้บริการขนของเข้ามาในประเทศไทย มูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บจากผู้รับบริการอันเนื่องมาจากการให้บริการรับขนสินค้าขาเข้า ตามที่ระบุไว้ใน แอร์เวย์บิลหรือบิลออฟเลตติง จึงไม่เป็นฐานภาษีในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๖๗ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ใช้บริการซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินจึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

๒. กรณีผู้ใช้บริการจ่ายค่าระวาง (Freight) หรือผลประโยชน์อื่นใดเกี่ยวกับการขนส่งสินค้าขาเข้าให้กับ Forwarder ในประเทศไทย ซึ่งการกระทำในฐานะเป็นตัวแทนของ Forwarder ในต่างประเทศ ผู้ใช้บริการซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในส่วนที่กระทำการแทนนั้น

ในทางปฏิบัติ Forwarder ในประเทศไทยต้องมีหลักฐานหรือเอกสารอื่นใดที่มีเนื้อหาแสดงว่ากระทำในฐานะเป็นตัวแทนของ Forwarder ในต่างประเทศ

เลขตู้ : ๖๔/๓๑๐๗๔

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/พ./๑๔๑๖

วันที่ : ๑๓ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๖

เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการประกอบกิจการให้บริการขนส่งสินค้า

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๗๗/๒ มาตรา ๘๐ (๒) มาตรา ๘๑ (๑) (ณ) และมาตรา ๘๐/๑ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ : บริษัทฯ หารือเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีบริษัทลูกค้า ได้แก่ บริษัท ว. (ประเทศไทย) ประกอบกิจการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ โดยสรุปข้อเท็จจริงได้ดังนี้

๑. กลุ่มบริษัท ว. ซึ่งประกอบกิจการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยมีความเชี่ยวชาญในการขนส่งสินค้าอันเกี่ยวกับการชีววิทยา เช่น เนื้อเยื่อและตัวอย่างเลือด ได้จัดตั้งบริษัท ว. (ประเทศไทย) จำกัด ในปี ๒๕๔๖ โดยได้ร่วมกันดำเนินการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ แบบ Door-to-door service

๒. ในการขนส่งจะมีการออกใบตราส่งสำหรับการบริการทั้งสายจากผู้ส่งสินค้าจนถึงผู้รับสินค้า (House Airway Bill) และสัญญาระหว่างบริษัทในกลุ่มบริษัทเวิลด์คูเรียร์กับบริษัทสายการบิน (Master Airway Bill) โดยบริษัท ว. (ประเทศไทย) จะดำเนินการดังนี้

๒.๑ กรณีการรับขนส่งโดยมีต้นทางอยู่ในประเทศไทย และมีจุดปลายทางในต่างประเทศ (ขนส่งขาออก) บริษัท ว. (ประเทศไทย) จะจองเที่ยวบินและจ้างผู้รับจ้างขนส่งในประเทศ พร้อมทั้งทำการบรรจุเอกสารที่ทำการขนส่ง โดยอาจช่วยผ่านพิธีการศุลกากรด้วย

๒.๒ กรณีการรับขนส่งโดยมีต้นทางอยู่ต่างประเทศ และมีจุดปลายทางในประเทศไทย (ขนส่งขาเข้า) บริษัทในกลุ่ม ว. ในต่างประเทศจะนำสินค้าขึ้นเที่ยวบินที่จองไว้ และเมื่อสินค้ามาถึงประเทศไทย บริษัท ว. (ประเทศไทย) อาจช่วยผ่านพิธีการศุลกากร ก่อนจะทำการขนส่งพัสดุไปยังสถานที่ปลายทางโดยผู้รับจ้างขนส่งที่บริษัท ว. (ประเทศไทย) เป็นผู้จ้าง

๒.๓ การรับขนส่งโดยจุดต้นทางและปลายทางซึ่งอยู่ในต่างประเทศ แต่มีจุดที่พัสดุจอดแวะในประเทศไทย (ควบคุมสินค้าจอดแวะ) ลูกค้าจะติดต่อบริษัทในกลุ่มบริษัทเวิลด์คูเรียร์ให้ขนส่งสินค้าจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่ง ซึ่งหากมีจุดจอดแวะในประเทศไทย บริษัท ว. (ประเทศไทย) จะต้องดูแลและควบคุมให้พัสดุนั้นมาถึงประเทศไทยตามเวลาที่กำหนด และดูแลให้พัสดุอยู่ในสภาพที่ดี เช่น เติมน้ำแข็งแห้งเพื่อรักษาสภาพของพัสดุให้อยู่ในสภาพดีจนถึงปลายทาง

๓. กลุ่มบริษัท ว. คิดค่าธรรมเนียมจากคู่สัญญาการขนส่งตาม House Airway Bill (ผู้ส่งของ ผู้รับสินค้า เจ้าของสินค้า หรือบุคคลอื่นใดที่ผูกพันตามสัญญาที่จะต้องชำระค่าธรรมเนียม) โดยคำนวณจากน้ำหนักของพัสดุตามอัตราที่กำหนด และคิดค่าธรรมเนียมเพิ่มเติมในราคาต้นทุนบวกส่วนเพิ่มสำหรับเงื่อนไขอื่น ๆ ตามสัญญา เช่น การผ่านพิธีการศุลกากร หรือความต้องการพิเศษอื่นใด (การควบคุมอุณหภูมิ หรือบรรจุภัณฑ์ลักษณะพิเศษ) โดยบริษัท ว. (ประเทศไทย) จะได้รับส่วนแบ่งจากค่าธรรมเนียมดังกล่าวตามปริมาณการมีส่วนร่วมในการขนส่ง ดังนี้

๓.๑ หากการขนส่งสินค้าเริ่มต้นโดยผ่านบริษัท ว. (ประเทศไทย) ผู้เก็บค่าธรรมเนียมทั้งจำนวน ได้แก่ บริษัท ว. (ประเทศไทย) และบริษัท ว. (ประเทศไทย) จะหักค่าธรรมเนียม

สำหรับการให้บริการที่กระทำโดยบริษัทในกลุ่มเวสต์คูลรี่อื่นๆ ส่งให้ ว. ซึ่งเป็นนิติบุคคลจัดตั้งโดยกฎหมายของสหรัฐอเมริกา เป็นผู้บริหารจัดการค่าธรรมเนียมนั้น

๓.๒ หากการขนส่งสินค้าเริ่มต้นโดยผ่านบริษัทอื่นๆ ในกลุ่มบริษัท ว. และผู้ที่ผูกพันตามสัญญาที่จะต้องชำระค่าธรรมเนียม อยู่นอกประเทศไทย บริษัท ว. (ประเทศไทย) จะส่งใบเรียกเก็บเงินไปยัง ว. เมเนจเมนท์ฯ สำหรับส่วนที่ควรจะได้รับ

บริษัทฯ จึงขอหารือดังนี้

๑. บริษัท ว. (ประเทศไทย) สามารถใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ที่เรียกเก็บจากลูกค้าในประเทศไทยสำหรับการให้บริการขนส่งตาม House Airway Bill ที่มีการรับของจากผู้ส่งในประเทศไทยและส่งไปยังผู้รับสินค้าในต่างประเทศ ใช่หรือไม่

๒. บริษัท ว. (ประเทศไทย) สามารถใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ที่เรียกเก็บจาก ว. เมเนจเมนท์ฯ สำหรับการให้บริการขนส่งสินค้าตาม House Airway Bill ที่มีการรับของจากสนามบินระหว่างประเทศในประเทศไทยและส่งไปยังผู้รับสินค้าปลายทางในประเทศไทย ใช่หรือไม่

๓. บริษัท ว. (ประเทศไทย) สามารถใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ที่เรียกเก็บจาก ว. เมเนจเมนท์ฯ ตาม House Airway Bill สำหรับการส่งและการดูแลสินค้าจอตแฉะฯ ที่ผ่านสนามบินระหว่างประเทศของประเทศไทย โดยไม่มีการนำเข้าหรือส่งออกสินค้าดังกล่าวจากประเทศไทย ใช่หรือไม่

๔. บริษัท ว. (ประเทศไทย) ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๑ (๑) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ที่เรียกเก็บจากลูกค้าที่อยู่นอกประเทศไทยสำหรับการให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร ซึ่งหมายความถึง การรับสินค้าจากผู้ส่งในประเทศไทยและขนส่งสินค้าดังกล่าวไปยังสนามบินในประเทศไทย และบริการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ใช่หรือไม่

๕. บริษัท ว. (ประเทศไทย) ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๑(๑)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ที่เรียกเก็บไปยังลูกค้าหรือบริษัทในกลุ่มบริษัทเวสต์คูลรี่ สำหรับการให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร ซึ่งหมายความถึง การรับสินค้าจากสนามบินระหว่างประเทศในประเทศไทยไปส่งยังผู้รับสินค้าปลายทางในประเทศไทย และบริการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ใช่หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : กรณีที่บริษัท ว. (ประเทศไทย) ให้บริการขนส่งสินค้าโดยอากาศยานแบบ Door-to-door service เป็นปกติธุระ โดยให้บริการอื่นๆ เพิ่มเติมจากการให้บริการขนส่งด้วย เช่น การบรรจุหีบห่อให้กับลูกค้า ดำเนินการผ่านพิธีการศุลกากร หากบริษัท ว. (ประเทศไทย) ให้บริการขนส่งเป็นปกติธุระเป็นส่วนใหญ่ แต่ไม่สามารถแยกค่าขนส่งสินค้าออกจากค่าบริการอื่นๆ ได้ บริษัท ว. (ประเทศไทย) ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๗.๐ ตามมาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๘๐ (๒) แห่งประมวลรัษฎากรทั้งหมด อย่างไรก็ตาม หากบริษัท ว. (ประเทศไทย) สามารถแยกค่าขนส่งสินค้าออกจากค่าบริการอื่น ๆ ได้ จะมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการดังกล่าว ดังนี้

๑. กรณีการขนส่งขาออกฯ ตามข้อ ๑. และข้อ ๔. ไม่ว่าบริษัท ว. (ประเทศไทย) จะเรียกเก็บค่าตอบแทนดังกล่าวจากผู้ใด บริษัท ว. (ประเทศไทย) มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการขนส่งขาออกและบริการอื่น ๆ ดังนี้

๑.๑ บริษัท ว. (ประเทศไทย) ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะเงินได้สำหรับการขนส่งสินค้าจากผู้ส่งในประเทศไทยไปยังสนามบินระหว่างประเทศในประเทศไทย เนื่องจากการให้บริการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร

๑.๒ บริษัท ว. (ประเทศไทย) ได้รับสิทธิอัตราภาษีร้อยละ ๐ ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๐/๑ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะเงินได้สำหรับการให้บริการขนส่งสินค้าโดยอากาศยาน ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้ประกอบการขนส่งสินค้าจะให้บริการขนส่งโดยใช้อากาศยานของตนเองหรือไม่

๑.๓ เงินได้สำหรับการให้บริการอื่นๆ ที่เพิ่มเติมจากการให้บริการขนส่งตามข้อ ๑.๑ และ ๑.๒ เช่น การบรรจุหีบห่อให้กับลูกค้า บริษัท ว. (ประเทศไทย) ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๗.๐ ตามมาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๘๐ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีการขนส่งขาเข้าฯ ตามข้อ ๒. และข้อ ๕. ไม่ว่าบริษัท ว. (ประเทศไทย) จะเรียกเก็บค่าตอบแทนดังกล่าวจากผู้ใด บริษัท ว. (ประเทศไทย) มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มดังนี้

๒.๑ บริษัท ว. (ประเทศไทย) ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้จากการขนส่งของจากสนามบินระหว่างประเทศในประเทศไทยไปยังผู้รับสินค้าปลายทางในประเทศไทย เนื่องจากการให้บริการ ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร

๒.๒ เงินได้สำหรับการให้บริการอื่นๆ ที่เพิ่มเติมจากการให้บริการขนส่งตามข้อ ๒.๑ เช่น การดำเนินการผ่านพิธีการศุลกากร บริษัท ว. (ประเทศไทย) ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๗.๐ ตามมาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๘๐ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

๓. ตามข้อ ๓. บริษัท ว. (ประเทศไทย) ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๗.๐ ตามมาตรา ๗๗/๒ และมาตรา ๘๐ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ที่เรียกเก็บจาก เวลด์คูเรียร์ เมเนจเม้นท์ฯ ตาม House Airway Bill เพื่อการส่งและดูแลสินค้าจอตแฉะฯ ที่ผ่านสนามบินระหว่างประเทศของประเทศไทย

**เลขตู้** : ๗๖/๓๘๔๖๓

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๓๔๔๗

**วันที่** : ๒๒ เมษายน ๒๕๕๖

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีขนส่งสินค้า

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๘๑ (๑) (ณ) มาตรา ๘๑/๓ ข้อ ๒/๔ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.๔/๒๕๒๘ฯ

**ข้อหารือ** : ๑. บริษัทฯ จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกิจการผลิตและขายเบาะรถยนต์ เมื่อวันที่ ๒๖ ธันวาคม ๒๕๕๐ สถานประกอบการตั้งอยู่ตำบลมาบยางพร อำเภอปลวกแดง จังหวัดระยอง เป็นบริษัทร่วมทุน มีผู้ถือหุ้นเป็นชาวต่างชาติ (ญี่ปุ่น) ถือหุ้นร้อยละ ๖๕ และบริษัท ท. ถือหุ้นร้อยละ ๓๕

๒. ตั้งแต่ปี ๒๕๕๒ บริษัทฯ ได้ผลิตเบาะรถยนต์ ยี่ห้อ Mazda ขายให้กับบริษัท A ต่อมาในเดือนพฤษภาคม ๒๕๕๓ บริษัท A ได้ร้องขอให้บริษัทฯ ทำการขนส่งสินค้าให้กับผู้ผลิตเบาะรถยนต์อีกรายหนึ่ง คือ บริษัท J ซึ่งเป็นผู้ผลิตเบาะรถยนต์ ยี่ห้อ Ford ขายให้กับบริษัท A เช่นเดียวกัน

๓. การขนส่งสินค้านี้ดังกล่าวมีขั้นตอนดังนี้

๓.๑ บริษัทฯ จะจัดทำแผนการจัดส่งเบาะรถยนต์ทั้ง ๒ รุ่น คือ Mazda และ Ford (Mixed sequence) และแจ้งให้กับบริษัท A



๓.๒ บริษัทฯ ได้ว่าจ้างรถบรรทุกจากบริษัทขนส่ง เพื่อขนส่งเบาะรถยนต์ให้แก่บริษัทฯ ซึ่งในการขนส่งสินค้า บริษัทฯ จะจัดพื้นที่ส่วนหนึ่งในรถบรรทุกเพื่อขนส่งเบาะรถยนต์ของบริษัท J ด้วย โดยในการขนส่งเบาะรถยนต์ของบริษัท J บริษัทฯ จะนำพาเลท (Dolly) ของบริษัทฯ ใส่ในรถบรรทุก และให้บริษัท J ใส่เบาะรถยนต์ในพาเลท (Dolly) เอง บริษัทฯ มีหน้าที่นำพาเลท (Dolly) ที่จัดเรียบร้อยแล้วขึ้นรถบรรทุกเพื่อส่งให้บริษัท A เท่านั้น

๓.๓ พาเลท (Dolly) เป็นทรัพย์สินของบริษัทฯ และนำกลับมาใช้ในคราวต่อไป

๓.๔ บริษัทฯ คิดค่าบริการกับบริษัท J เป็นรายชิ้น ในราคาชิ้นละ ๔๐.๒๐ บาท โดยมีภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ ๗ และบริษัท J จะจ่ายเงินโดยการโอนเงินเข้าบัญชีธนาคารโดยหักภาษี ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ ๓

๓.๕ บริษัทฯ ได้นำรายได้จากการบริการดังกล่าว ซึ่งคิดเป็นร้อยละ ๑ ของรายได้จากการผลิตเบาะรถยนต์ลงในรายงานภาษีขายในแต่ละเดือนภาษี และได้นำไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ ภ.พ.๓๐) แล้ว

๔. บริษัทฯ ขอทราบว่า บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมสำหรับการให้บริการกับบริษัท J หรือไม่ อย่างไร และเมื่อบริษัท J จ่ายเงินค่าบริการขนส่งสินค้าให้แก่บริษัทฯ บริษัท J มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายหรือไม่ อย่างไร

**แนววินิจฉัย** : บริษัทฯ รับผิดชอบเบาะรถยนต์ให้แก่บริษัท J โดยใช้พาเลท (Dolly) ของบริษัทฯ เป็นอุปกรณ์ในการขนส่งเท่านั้นโดยบริษัทฯ ไม่ได้ให้บริการอื่นใดในการรับขนดังกล่าว จึงเข้าลักษณะเป็นการขนส่งสินค้าจากสถานที่แห่งหนึ่งไปยังสถานที่ต่าง ๆ เพื่อจำหน่ายเป็นทางค้าปกติของตน ไม่ว่าจะเป็นการใช้รถยนต์บรรทุกของบริษัทฯ หรือว่าจ้างรถยนต์บรรทุกสินค้าของบุคคลอื่นให้ทำการขนส่ง โดยบริษัทฯ ต้องรับผิดชอบในการที่สินค้าที่ขนส่งนั้น สูญหาย บุกสลาย หรือส่งมอบชกซ้ำ การให้บริการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการรับขน ตามมาตรา ๖๐๘ และมาตรา ๖๑๖ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๑ (๑) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ไม่มีสิทธิแจ้งขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๑/๓ แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด และเมื่อบริษัท J จ่ายเงินค่าบริการขนส่งสินค้าให้แก่บริษัทฯ บริษัท J มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ ๑.๐ ตามข้อ ๑๒/๔ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

**เลขตู้** : ๗๖/๓๘๕๗๖

## ๙. ค่าโฆษณา

### ๙.๑ ด้านบัญชี

#### ๙.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

##### บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

**เกณฑ์คงค้าง** กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค่าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจจะเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

**ค่าใช้จ่าย** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงาน หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ

##### การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อ

๑) กิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ

๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

#### ๙.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

##### กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

**ค่าใช้จ่าย** คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ ไม่รวมรวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้ถือหุ้น

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย** เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ

๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ

๒) การเลิกรับรู้รายการของสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

### ๙.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

#### ๙.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

##### (๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

##### (๒) เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

**ค่าโฆษณา** เป็นรายจ่ายของกิจการได้ เว้นแต่รายจ่ายต้องห้าม ตามมาตรา ๖๕ ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี อาทิ

(๓) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล

(๖ ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีตามมาตรา ๘๒/๑๖ ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๕ (๔) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(๙) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

- (๑๓) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ  
 (๑๔) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ  
 (๑๕) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

#### ๙.๒.๒ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย<sup>๑๙</sup>

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๑	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคล	ค่าโฆษณา	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	๒.๐ ๒.๐
๒	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคล	ค่าโฆษณาสำหรับเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๘ และได้ดำเนินการนำส่งภาษีด้วยวิธีการที่กำหนดตามมาตรา ๓ പിณรสแห่งประมวลรัษฎากร	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคม	๑.๐ ๑.๐

#### ๙.๒.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

##### (๑) คำนิยามในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๑

(๑๐) " บริการ " หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด (ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒))

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(๑๖) " ราคา " หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ อันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินซึ่งได้มีการชำระหรือตกลงจะชำระ เพื่อการซื้อสินค้าหรือการให้บริการ

(๑๘) " ภาษีซื้อ " หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา ๘๒/๔ วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

<sup>๑๙</sup> ข้อ ๑๐ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า  
 (ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ตามมาตรา ๘๒/๑๕

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ และมาตรา ๘๓/๗

## (๒) ลักษณะของรายการในใบกำกับภาษีซื้อมีดังนี้

- กรณีจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม  
 กิจการต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ให้บริการ โดยมีรายการตามมาตรา ๘๖/๔ และระบุที่ใบกำกับภาษีตามวันที่ได้รับชำระราคาค่าบริการ หรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน

รายการในใบกำกับภาษี ม. ๘๖/๔ ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(๑) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด  
 (๒) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี

(๓) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(๔) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)

(๕) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(๖) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน

(๗) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(๘) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ )

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๗) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖)

## (๓) การจัดทำรายงานของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฝั่งผู้รับบริการ)

มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษี และเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒ ดังนี้

### • รายงานภาษีซื้อ

(๑) ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดเก็บใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพสามิต และเอกสารหลักฐานอื่นประกอบการลงรายงานภาษีซื้อ แยกต่างหากจากเอกสารหลักฐานอื่น โดยให้ถือปฏิบัติดังต่อไปนี้

(ก) แยกเป็นรายเดือนภาษีที่ลงรายการในรายงานภาษีซื้อ

(ข) เรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับ

(ค) ให้เลขที่กำกับใบสำคัญดังกล่าวเรียงขึ้นใหม่ทางด้านบนขวาของใบสำคัญนั้น ๆ

(๒) ให้ลงรายการตามมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกิดจากใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป เป็นรายใบกำกับภาษี โดยให้ลงรายการเรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับโดยไม่คำนึงว่าใบกำกับภาษีนั้นจะลงวันเดือนปีใด แต่การลงรายการในช่องวันเดือนปีของใบกำกับภาษี ให้ลงวันเดือนปีตามที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้รับใบกำกับภาษี เว้นแต่ ภาษีซื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีเพราะมีเหตุจำเป็น ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงมีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามมาตรา ๘๒/๓ วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ลงรายการในเดือนภาษีที่นำไปถือเป็นภาษีซื้อได้ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนจะลงรายการวันหนึ่งวันใดในเดือนภาษีนั้นก็ได้ โดยต้องจัดเรียงเอกสารรวมกับใบกำกับภาษีของเดือนภาษีที่ถือเป็นภาษีซื้อ

### ๙.๓ ข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๑๐๓๕

วันที่ : ๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๐

เรื่อง : ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีจ่ายเงินค่าโฆษณา

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๔๐ (๘) และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๔/๒๕๒๘ฯ

ข้อหาหรือ : บริษัท บ. แจ็งว่า บริษัทฯ ประกอบกิจการเกี่ยวกับสิ่งพิมพ์โดยผลิต และ

จำหน่ายนิตยสาร รวมทั้ง หนังสือในเครือเดียวกัน บริษัทฯ มีรายได้หลักจากการโฆษณา ตลอดจนจำหน่ายหนังสือให้แก่สมาชิก และบุคคลทั่วไป บริษัทฯ ได้จัดทำหนังสือเป็นหนังสือรายปีเพื่อขาย ตัวเลข ค.ศ. จะเปลี่ยนไปตามปี ซึ่งจะเป็นหนังสือที่รวบรวมร้านอาหารที่มีคุณภาพและบริการที่ดี จำนวนกว่า ๑๕๐ ร้านค้าทั่วประเทศ โดยมีการดำเนินงานซึ่งแบ่งได้เป็น ๓ ประเภท คือ

๑. ร้านอาหารที่มีการลงรายละเอียดในหนังสือและในเวปเพจแต่ไม่ลงรูป จะไม่ต้องเสียค่าใช้จ่าย

๒. ร้านอาหารที่มีการลงรายละเอียดโฆษณาในหนังสือและในเวปเพจและลงรูป เฉพาะในหนังสือ ซึ่งเรียกว่าการแยกสี จะต้องเสียค่าใช้จ่าย ๔,๐๐๐ บาท

๓. ร้านอาหารที่มีการลงรายละเอียดและรูปทั้งในหนังสือและในเวปเพจ จะต้องเสียค่าใช้จ่าย ๖,๐๐๐ บาท

บริษัทฯ จึงขอทราบว่าการดำเนินงานประเภทที่ ๒ และ ๓ จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายเท่าใด

แนววินิจฉัย : เงินได้ที่บริษัทฯ ได้รับจากลูกค้าถือเป็นค่าโฆษณา เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าวจึงมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ ๒.๐ ตามข้อ ๑๐ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

เลขตู้ : ๗๐/๓๔๗๕๗

## ๑๐. คำส่งเสริมการขาย

### ๑๐.๑ ด้านบัญชี

#### ๑๐.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

**เกณฑ์คงค้าง** กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจจะเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

**ค่าใช้จ่าย** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงานหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้เจ้าของลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ

#### การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อ

๑) กิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ

๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

#### ๑๐.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

**ค่าใช้จ่าย** คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของผู้เจ้าของ ทั้งนี้ ไม่รวมรวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้เจ้าของ

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย** เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ

๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ

๒) การเลิกรับรู้รายการของสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

### ๑๐.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

#### ๑๐.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

##### (๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

##### (๒) เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

**คำส่งเสริมการขาย** เป็นรายจ่ายของกิจการได้ เว้นแต่รายจ่ายต้องห้าม ตามมาตรา ๖๕ ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี อาทิ

(๓) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล

(๖ ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๘๒/๑๖ ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๕ (๔) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(๙) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(๑๓) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(๑๔) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

(๑๘) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

#### ๑๐.๒.๒ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย<sup>๒๐</sup>

##### คำสั่งเสริมการขาย

รางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย<sup>๒๑</sup> หมายถึง เงินอุดหนุน เงินสนับสนุน เงินช่วยเหลือ เงินส่วนลด หรือเงินอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกันที่ผู้ขายสินค้า ซึ่งเป็นผู้ผลิตหรือผู้จัดจำหน่ายได้จ่ายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าซึ่งเป็นผู้แทนจำหน่ายที่ซื้อสินค้าโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปขายต่อ ทั้งนี้ ไม่ว่าเงินดังกล่าวจะคำนวณจากฐานการซื้อขายหรือคำนวณจากฐานอื่นใด เพื่อให้มีผลต่อการขาย การลดต้นทุน หรือลดรายจ่าย ของผู้ซื้อซึ่งเป็นผู้แทนจำหน่าย

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อซึ่งได้ซื้อสินค้าไปโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปขายต่อ หรือตามพฤติการณ์ผู้ซื้อได้ซื้อสินค้าไปโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปขายต่อ เช่น ผู้ซื้อสินค้าเป็นผู้ประกอบการขายปลีกหรือขายส่งสินค้าหรือผู้แทนจำหน่าย เมื่อผู้ขายสินค้าดังกล่าวจ่ายรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย ซึ่งอาจเป็นสัญญาาระยะยาว ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ ๓.๐ ของรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย รางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๑	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	รางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่รวมถึงผู้รับที่เป็นผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการ ซึ่งเป็นผู้บริโภคโดยตรง โดยมิได้มีวัตถุประสงค์จะนำไปขายต่อไป ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย (ไม่รวมมูลนิธิหรือสมาคม)	๓.๐  ๓.๐
๒	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	รางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่รวมถึงผู้รับที่เป็นผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการ	๑.๐

<sup>๒๐</sup> ข้อ ๑๒/๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

<sup>๒๑</sup> คำสั่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๑๑๘/๒๕๔๕ เรื่อง การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจ่ายรางวัล ส่วนลดหรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย ลงวันที่ ๕ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๔๕

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
	- นิติบุคคลอื่น	สำหรับเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๘ และได้ดำเนินการนำส่งภาษีด้วยวิธีการที่กำหนดตามมาตรา ๓ ปีณรส แห่งประมวลรัษฎากร	ซึ่งเป็นผู้บริโภคโดยตรง โดยมีได้มีวัตถุประสงค์จะนำไปขายต่อไป ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย (ไม่รวมมูลนิธิหรือสมาคม)	๑.๐

### ๑๐.๒.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### (๑) คำนิยามในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๑

(๑๐) " บริการ " หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเอง โดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด (ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒))

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(๑๖) " ราคา " หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ อันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินซึ่งได้มีการชำระหรือตกลงจะชำระ เพื่อการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการ

(๑๘) " ภาษีซื้อ " หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา ๘๒/๔ วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรตามมาตรา ๘๒/๑๕

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้ นำส่งตามมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ และมาตรา ๘๓/๗

#### (๒) ลักษณะของรายการในใบกำกับภาษีซื้อที่มีดังนี้

- กรณีซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบจากผู้ขายที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ขาย โดยมีรายการตามมาตรา ๘๖/๔ และระบุวันที่ในใบกำกับภาษีตามวันที่ส่งมอบสินค้า หรือโอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือ ได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษี แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน



- กรณีจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม  
กิจการต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ให้บริการ โดยมีรายการตามมาตรา ๘๖/๔  
และระบุที่ใบกำกับภาษีตามวันที่ได้รับชำระเงิน หรือวันที่ออกใบกำกับภาษี แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน  
รายการในใบกำกับภาษี ม. ๘๖/๔ ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้  
(๑) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด  
(๒) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่  
ออกใบกำกับภาษี

(๓) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(๔) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)

(๕) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(๖) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยก  
ออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน

(๗) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(๘) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษี  
ตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ )

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๗) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษี  
ตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖)

### (๓) การจัดทำรายงานของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฝั่งผู้รับบริการ)

มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙)  
เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน  
การเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓  
วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒ ดังนี้

#### • รายงานภาษีซื้อ

(๑) ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดเก็บใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับ  
ภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ใบเสร็จรับเงินของ  
กรมสรรพากร ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพสามิต และเอกสารหลักฐานอื่น  
ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อ แยกต่างหากจากเอกสารหลักฐานอื่น โดยให้ถือปฏิบัติดังต่อไปนี้

(ก) แยกเป็นรายเดือนภาษีที่ลงรายการในรายงานภาษีซื้อ

(ข) เรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับ

(ค) ให้เลขที่กำกับใบสำคัญดังกล่าวเรียงขึ้นใหม่ทางด้านบนขวาของใบสำคัญนั้น ๆ

(๒) ให้ลงรายการตามมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกิดจาก  
ใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็น  
ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป เป็นรายใบกำกับภาษี โดยให้ลงรายการเรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับโดยไม่คำนึงว่า  
ใบกำกับภาษีนั้นจะลงวันเดือนปีใด แต่การลงรายการในช่องวันเดือนปีของใบกำกับภาษี ให้ลงวันเดือนปีตามที่ระบุ  
ไว้ในใบกำกับภาษี และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้รับใบกำกับภาษี เว้นแต่ ภาษีซื้อที่มีนำไป  
หักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีเพราะมีเหตุจำเป็น ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงมีสิทธินำไปหักใน  
การคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามมาตรา ๘๖/๓ วรรคสี่

แห่งประมวลรัษฎากร ให้ลงรายการในเดือนภาษีที่นำไปถือเป็นภาษีซื้อได้ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนจะลงรายการวันหนึ่งวันใดในเดือนภาษีนั้นก็ไม่ได้ โดยต้องจัดเรียงเอกสารรวมกับใบกำกับภาษีของเดือนภาษีที่ถือเป็นภาษีซื้อ

### ๑๐.๓ ข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๘๐๗๐

**วันที่** : ๒๘ กันยายน ๒๕๕๒

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการจัดกิจกรรมส่งเสริมการขาย

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕ มาตรา ๖๕ ตรี (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

: บริษัท ประกอบกิจการผลิตและจำหน่ายชุดชั้นในสตรี ได้จัดกิจกรรมส่งเสริมการขายโดยมีเงื่อนไขว่า เมื่อลูกค้า (ผู้บริโภคคนสุดท้าย) ซื้อสินค้าครบ ๕๐๐ บาท จะได้รับคูปอง ๑ ใบ เพื่อใช้ในการชิงรางวัล Package ทัวร์ท่องเที่ยวฮ่องกง จำนวน ๒ ที่นั่ง มูลค่าที่นั่งละ ๒๐,๖๐๐ บาท บริษัทฯ จึงขอหารือว่า เมื่อบริษัทฯ ส่งมอบรางวัล Package ทัวร์ท่องเที่ยวให้ลูกค้า บริษัทฯ ต้องนำมูลค่าของรางวัล Package ทัวร์ท่องเที่ยวดังกล่าว ระบุเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทฯ หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : กรณีบริษัทฯ จัดกิจกรรมส่งเสริมการขาย โดยแจกรางวัล Package ทัวร์ท่องเที่ยวฮ่องกงที่เป็นรางวัล จากการชิงโชคให้แก่ลูกค้าเป็นการทั่ว ๆ ไป หากบริษัทฯ นำมูลค่าในการซื้อรางวัล Package ทัวร์ท่องเที่ยวฮ่องกงดังกล่าวบันทึกบัญชีเป็นรายจ่ายค่าส่งเสริมการขาย ซึ่งเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อบริษัทฯ ส่งมอบรางวัล Package ทัวร์ท่องเที่ยวให้ลูกค้า บริษัทฯ ไม่ต้องนำมูลค่าของรางวัลดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร

**เลขตู้** : ๗๒/๓๖๘๘๘๘

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๓๘๗๙

**วันที่** : ๑๕ มิถุนายน ๒๕๖๐

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีส่งเสริมการขาย

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕ มาตรา ๗๙ และมาตรา ๘๒/๕ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหารือ** : บริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบธุรกิจให้เช่าซื้อและให้เช่าทรัพย์สินแบบีสซึ่ง สินค้าประเภทเครื่องจักรกลการเกษตร เช่น รถแทรกเตอร์ รถเกี่ยวนาดข้าว รถดำนา และอุปกรณ์ต่อพ่วง เป็นต้น ในการประกอบกิจการดังกล่าว ผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้า (เครื่องจักรกลการเกษตร) จะขายสินค้าให้ผู้แทนจำหน่ายแล้วผู้แทนจำหน่ายจะขายต่อให้ลูกค้าซึ่งส่วนใหญ่เป็นเกษตรกรส่วนบริษัทฯ จะให้เช่าซื้อหรือให้เช่าแบบีสซึ่งแก่ลูกค้าของผู้แทนจำหน่ายบางครั้งผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าหรือผู้แทนจำหน่ายได้ให้เงินช่วยเหลือเงินสนับสนุนแก่บริษัทฯ ในกรณีต่อไปนี้

๑. ผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าหรือผู้แทนจำหน่ายจะร่วมกับบริษัทฯ ด้วยการให้ลูกค้าของบริษัทฯ เช่าซื้อทรัพย์สินโดยไม่คิดดอกเบี้ยตลอดอายุสัญญาหรือบางช่วงของสัญญา หรือให้บริษัทฯ ลดอัตราดอกเบี้ย ค่าเช่าซื้อให้ต่ำกว่าอัตราปกติ หรือคิดดอกเบี้ยในอัตราต่ำกว่าอัตราตลาดทั่วไปภาระดอกเบี้ยค่าเช่าซื้อทรัพย์สิน ผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าหรือผู้แทนจำหน่ายจะเป็นผู้รับภาระแทนลูกค้าทั้งจำนวนหรือบางส่วนตามข้อตกลงการจัดแคมเปญส่งเสริมการขายระหว่างบริษัทฯ กับผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าหรือผู้แทนจำหน่าย โดยจะจ่ายเงินให้บริษัทฯ

๒. ในการประกอบกิจการของบริษัทฯ บริษัทฯ จะได้รับเงินช่วยเหลือค่าใช้จ่าย ในด้านการตลาด ค่าโฆษณา หรือส่งเสริมการขายจากผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าหรือ ผู้แทนจำหน่าย เพื่อสนับสนุน ค่าใช้จ่ายของบริษัทฯ ในการจัดทำสื่อสิ่งพิมพ์ โบรชัวร์ ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มยอดขาย โดยบริษัทฯ จะเป็น ผู้ดำเนินการติดต่อผู้จัดทำสื่อสิ่งพิมพ์ โบรชัวร์เอง และเรียกเก็บค่าใช้จ่ายจากผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าหรือผู้แทน จำหน่าย โดยไม่ต้องมีเอกสารหลักฐานการชำระเงินหรือรายละเอียดการจัดกิจกรรมประกอบการเบิกเงินตลอดจน ไม่มีการทำสัญญาเป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างบริษัทฯ กับผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าหรือผู้แทนจำหน่ายแต่อย่างใด

๓. บริษัทฯ ขอทราบว่า เงินที่บริษัทฯ ได้รับจากผู้ขายหรือผู้ผลิตหรือผู้แทน จำหน่ายจากการส่งเสริมการขายตามข้อ ๑. และข้อ ๒. มีภาระที่ต้องเสียภาษีอย่างไร

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีตาม ๑. ผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าหรือผู้แทนจำหน่ายจะร่วมกับบริษัทฯ ด้วยการให้ลูกค้าของบริษัทฯ เช่าซื้อทรัพย์สินโดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือคิดดอกเบี้ยในอัตรดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตรา ปกติ หรือต่ำกว่าอัตราตลาดทั่วไป โดยผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าหรือผู้แทนจำหน่ายจะเป็นผู้รับภาระแทนลูกค้าทั้ง จำนวนหรือบางส่วน โดยจะจ่ายเงินให้แก่บริษัทฯ และกรณีตาม ๒. บริษัทฯ ได้รับเงินช่วยเหลือค่าใช้จ่ายใน ด้านการตลาด ค่าโฆษณา เพื่อสนับสนุนค่าใช้จ่ายของบริษัทฯ ในการจัดทำสื่อสิ่งพิมพ์ โบรชัวร์ ซึ่งมี วัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มยอดขาย โดยบริษัทฯ จะเป็นผู้ดำเนินการติดต่อผู้จัดทำสื่อสิ่งพิมพ์ โบรชัวร์เอง และเรียก เก็บค่าใช้จ่ายจากผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าหรือผู้แทนจำหน่าย เงินที่บริษัทฯ ได้รับจากผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าหรือ ผู้แทนจำหน่ายดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นประโยชน์ใด ๆ ที่ได้รับการส่งเสริมการขาย โดยผู้ขายหรือผู้ผลิต หรือผู้แทนจำหน่ายที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ ๓.๐ ตามข้อ ๑๒/๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

๒. กรณีเงินสนับสนุนหรือเงินช่วยเหลือที่บริษัทฯ ได้รับดังกล่าว บริษัทฯ ต้อง นำไปรวมเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร และไม่ถือเป็นมูลค่า ของฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการตามมาตรา ๗๙ แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ไม่ต้องนำไป รวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนภาษีซื้อที่เกิดจากค่าใช้จ่ายด้านการตลาดและค่าโฆษณาที่บริษัทฯ ได้จ่ายไปถือเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๘๒/๕ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีซื้อดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ตามมาตรา ๘๒/๓ แห่งประมวลรัษฎากร

**เลขตู้** : ๘๐/๔๐๔๐๓

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๔๙๒๒

**วันที่** : ๙ สิงหาคม ๒๕๖๓

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีแจกสินค้าเพื่อส่งเสริมการขายและการโฆษณา

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๓ เตรส แห่งประมวลรัษฎากร และ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘

**ข้อหารือ** : บริษัทฯ ประกอบกิจการขายสินค้าประเภทเครื่องดื่มต่างๆ ให้แก่ ผู้แทน

จำหน่าย (Agent) ตัวแทนจำหน่ายรายย่อย (Sub-Agent) ร้านอาหารและภัตตาคาร (Restaurant) โรงแรม ผับ (Pub) บาร์ (Bar) เลานจ์ (Lounge) หรือลานเบียร์ บริษัทฯ ได้จัดรายการส่งเสริมการขายสินค้าและ การโฆษณา ประชาสัมพันธ์สินค้าต่าง ๆ โดยการแจกสินค้าหรือเงินสดให้แก่ผู้แทนจำหน่ายร้านอาหารและ สถานบริการดังกล่าวในแต่ละช่องทางการจำหน่ายดังต่อไปนี้บริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่ อย่างไร

๑. กรณีบริษัทฯ จัดรายการส่งเสริมการขายให้แก่ผู้แทนจำหน่าย ตัวแทนจำหน่ายรายย่อย หรือร้านค้าซึ่งได้ซื้อสินค้าไปเพื่อขายต่อ เช่น นำผลิตภัณฑ์ของบริษัทฯ มาตั้งโชว์หน้าร้าน เพื่อให้ผู้บริโภคเห็นผลิตภัณฑ์ของบริษัทฯ หรือสะสมยอดซื้อตามเป้า บริษัทฯ เข้าใจว่าการแจกสินค้าหรือเงินสด บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ ๓.๐ ตามข้อ ๑๒/๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ ถูกต้องหรือไม่

๒. กรณีบริษัทฯ จัดรายการส่งเสริมการขายให้แก่ลูกค้าที่เป็นผู้บริโภคโดยตรง เช่น เล่นเกมส์ ชิงโชค สสะสมฝาเพื่อแลกของพรีเมียม บริษัทฯ เข้าใจว่า การแจกสินค้าหรือเงินสดบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๕.๐ ตามข้อ ๙ (๑) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ ถูกต้องหรือไม่

๓. กรณีบริษัทฯ จัดรายการส่งเสริมการขายให้แก่ ร้านอาหารและภัตตาคาร โรงแรม ผับ บาร์ เลานจ์ หรือลานเปียร์ ซึ่งได้ซื้อสินค้าไปเพื่อใช้ในกิจการขายอาหารหรือเครื่องดื่มใด ๆ ของตนโดยตรง ซึ่งเข้าลักษณะเป็นการให้บริการของภัตตาคารตามความหมายข้อ ๑๒/๑ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ โดยบริษัทฯ ได้จัดรายการส่งเสริมการขาย เช่น บริษัทฯ ทำสัญญาโดยกำหนดให้ลูกค้าต้องซื้อสินค้าประเภทเดียวกันที่เป็นยี่ห้อสินค้าของบริษัทฯ เท่านั้น เพื่อใช้ในกิจการขายอาหารหรือเครื่องดื่มใด ๆ ของตนเป็นระยะเวลา ๑ - ๓ ปี หรือขายสินค้าให้ลูกค้ารายใหม่ของบริษัทฯ โดยมีข้อตกลงจะให้เป็นสินค้า ถ้านำผลิตภัณฑ์ของบริษัทฯ ไปใช้ในกิจการขายอาหารหรือเครื่องดื่มใด ๆ ของตน บริษัทฯ เข้าใจว่าการแจกสินค้าหรือเงินสดให้แก่ร้านอาหารและภัตตาคาร ฯลฯ เป็นการส่งเสริมการขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าซึ่งเป็นผู้ประกอบการที่นำสินค้าไปใช้ในการประกอบ กิจการให้บริการภัตตาคาร หรือร้านอาหารของตนเองโดยตรง บริษัทฯ ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามข้อ ๑๒/๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ และข้อ ๖ (๒) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๑๑๘/๒๕๔๕ เรื่อง การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจ่ายรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย ลงวันที่ ๕ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๔๕ ถูกต้องหรือไม่

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีบริษัทฯ จัดรายการส่งเสริมการขายให้แก่ผู้แทนจำหน่าย ตัวแทนจำหน่ายรายย่อย หรือร้านค้าซึ่งได้ซื้อสินค้าไปโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำไปขายต่อซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากรให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคม บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ ๓.๐ ทั้งนี้ ตามข้อ ๑๒/๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

๒. กรณีบริษัทฯ จัดรายการส่งเสริมการขายให้แก่ลูกค้าที่เป็นผู้บริโภคซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะที่เป็นรางวัลในการประกวด การแข่งขัน การชิงโชค หรือการอื่นใดอันมีลักษณะทำนองเดียวกันซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๕.๐ ทั้งนี้ ตามข้อ ๙ (๑) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

๓. กรณีบริษัทฯ จัดส่งเสริมการขายให้แก่ ร้านอาหารภัตตาคาร โรงแรม ผับ บาร์ เลานจ์ หรือลานเปียร์ ซึ่งการประกอบกิจการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้บริการ เมื่อผู้ประกอบการดังกล่าวได้มีการซื้อสินค้าไปเพื่อนำไปใช้ในกิจการขายอาหารหรือเครื่องดื่มใด ๆ ของตนโดยตรง หากบริษัทฯ ทราบโดยชัดแจ้งว่าเป็นการขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าซึ่งเป็นผู้ประกอบการที่นำสินค้าไปใช้ในการประกอบกิจการ

ของตนเองโดยตรง และผู้ซื้อสินค้ามิใช่ผู้แทนจำหน่ายของบริษัทฯ ซึ่งซื้อสินค้าเพื่อนำไปใช้ในการประกอบกิจการของตนเองโดยตรง เข้าลักษณะเป็นการให้รางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการซึ่งเป็นผู้ประกอบการที่นำสินค้าหรือบริการไปใช้ในการประกอบกิจการของตนเองโดยตรงโดยมิได้มีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปขายต่อ เป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามข้อ ๑๒/๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

**เลขตู้** : ๘๓/๔๐๙๓๒

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๔๖๙๙

**วันที่** : ๖ สิงหาคม ๒๕๕๑

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีค่าส่งเสริมการขาย

**ข้อกฎหมาย** : คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ฯ มาตรา ๗๗/๑(๑๐) มาตรา ๗๗/๒ และ มาตรา ๗๙ แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหาหรือ** : บริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบธุรกิจให้เช่าซื้อ และให้เช่าทรัพย์สินแบบลิสซิ่ง สินค้าประเภทรถยนต์ รถจักรยานยนต์ เครื่องใช้ไฟฟ้า และสินค้า อื่นๆ ในการประกอบกิจการดังกล่าวผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าได้ให้ส่วนลด เงินช่วยเหลือ เงินสนับสนุน แก่ บริษัทฯ โดยมีข้อเท็จจริง ดังนี้

๑. ผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าที่เข้าร่วมกับบริษัทฯ ในการส่งเสริมการขายส่วนตัวของตนเอง ด้วยการให้ลูกค้าเช่าซื้อทรัพย์สินโดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือคิดดอกเบี้ยในอัตราต่ำกว่าอัตราตลาดทั่วไป โดยภาระดอกเบี้ยค่าเช่าซื้อทรัพย์สินนั้น ผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าจะเป็นผู้รับภาระแทนลูกค้าทั้งจำนวน หรือบางส่วนตามข้อตกลงการจัดแคมเปญส่งเสริมการขายระหว่างบริษัทฯ กับผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้า

๒. ในการประกอบกิจการบริษัทฯ จะได้รับเงินช่วยเหลือค่าใช้จ่ายในด้านการตลาด ค่าโฆษณา หรือส่งเสริมการขายจากผู้ขาย หรือผู้ผลิตสินค้าเพื่อนำมาสนับสนุนค่าใช้จ่าย ในการจัดทำสื่อสิ่งพิมพ์ โบว์ชัวร์ ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มยอดขาย โดยบริษัทฯ จะเป็นผู้ดำเนินการเอง และเรียกเก็บจากผู้ขาย หรือผู้ผลิตสินค้าเป็นรายเดือนจำนวนไม่เท่ากันแต่ละราย และไม่ต้องมีเอกสารหลักฐานการชำระเงิน หรือรายละเอียดการจัดกิจกรรมประกอบการเบิกเงิน และไม่มีการทำสัญญาระหว่างกันแต่อย่างใด

๓. บริษัทฯ จ่ายค่าส่งเสริมการขายให้แก่ผู้แทนจำหน่ายรถจักรยานยนต์เพื่อให้ประสานงานกับผู้เช่าซื้อ และดำเนินการจดทะเบียนรถจักรยานยนต์ต่อกรมการขนส่งทางบก พร้อมทั้งส่งมอบเล่มทะเบียนรถจักรยานยนต์แก่บริษัทฯ

๔. บริษัทฯ ขอทราบว่

๔.๑ เงินที่บริษัทฯ ได้รับถือเป็นดอกเบี้ยที่บริษัทฯ ได้รับจากการให้เช่าซื้อ ซึ่งจะรับรู้เป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามงวดชำระค่าเช่าซื้อของลูกค้าแต่ละราย หรือถือเป็นเงินประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขายซึ่งจะรับรู้เป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งจำนวนเมื่อบริษัทฯ ได้รับเงินและผู้จ่ายเงินได้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือไม่ และเงินที่บริษัทฯ ได้รับดังกล่าวถือเป็นประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย ซึ่งผู้รับเงินไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีใช้หรือไม่ และความรับผิดของภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเงินสนับสนุนการขายเกิดขึ้นเมื่อใด

๔.๒ บริษัทฯ จะต้องนำเงินที่ได้รับตาม ๒. ถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทฯ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจ่ายค่าใช้จ่าย หรือในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับเงินคืนจากผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าและผู้จ่ายเงินมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายหรือไม่ และเงินที่บริษัทฯ ได้รับดังกล่าวถือเป็นเงินรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขายไม่เข้าลักษณะเป็นรายรับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ต้องนำมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มใช่หรือไม่ และภาษีซื้อที่เกิดจากค่าใช้จ่ายด้านการตลาด ค่าโฆษณา หรือส่งเสริมการขาย เป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการไม่ต้องห้าม ตามมาตรา ๘๒/๕ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร ใช่หรือไม่

๔.๓ เงินที่บริษัทฯ จ่ายให้แก่ผู้แทนจำหน่ายรถจักรยานยนต์ตาม ๓. ถือว่าผู้แทนจำหน่ายเป็นผู้ให้บริการที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากบริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้รับบริการ และบริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๓.๐ ใช่หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : ๑. หากผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าจ่ายเงินค่าดอกเบี้ยซึ่งผู้ขายหรือผู้ผลิตรับภาระแทน ลูกค้าให้แก่บริษัทฯ เพื่อสนับสนุนการขาย นั้น เงินที่บริษัทฯ ได้รับดังกล่าวไม่ว่าจะปฏิบัติ ตามวิธีที่ ๑ หรือวิธีที่ ๒ เข้าลักษณะเป็นรางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ ที่ได้รับการส่งเสริมการขายบริษัทฯ ต้องนำเงินสนับสนุนดังกล่าวไปรวมเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร โดยผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๓.๐ ตามข้อ ๑๒/๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ และเงินสนับสนุนที่บริษัทฯ ได้รับดังกล่าวไม่ถือเป็นมูลค่าของฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการตามมาตรา ๗๙ แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

๒. หากผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าจ่ายเงินให้แก่บริษัทฯ เพื่อช่วยเหลือค่าใช้จ่ายในการตลาด ค่าโฆษณา หรือส่งเสริมการขายโดยใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการจัดทำสื่อสิ่งพิมพ์ โบว์ชัวร์ เพื่อเป็นการประชาสัมพันธ์สินค้าของผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้านั้นเงินสนับสนุนที่บริษัทฯ ได้รับดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนการโฆษณา บริษัทฯ จึงต้องนำไปรวมเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากรโดยผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งในอัตราร้อยละ ๒.๐ ตามข้อ ๑๐ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.๔/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ และเนื่องจากค่าตอบแทนที่บริษัทฯ ได้รับนั้นเข้าลักษณะเป็นรายรับจากการให้บริการ บริษัทฯ จึงต้องนำรายรับดังกล่าวมารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) และ มาตรา ๗๙ แห่งประมวลรัษฎากร โดยภาษีซื้อที่เกิดจากค่าใช้จ่ายในการให้บริการนั้นถือเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทฯ มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อดังกล่าวได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๘๒/๕ แห่งประมวลรัษฎากร

๓. หากบริษัทฯ จ่ายเงินค่าตอบแทนให้แก่ผู้แทนจำหน่ายเพื่อให้ผู้แทนจำหน่ายประสานงานกับผู้เช่าซื้อ และดำเนินการจดทะเบียนรถจักรยานยนต์ต่อกรมการขนส่งทางบก เข้าลักษณะเป็นการจ่ายค่าตอบแทนเนื่องจากการรับจ้างทำของ บริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๓.๐ ตามข้อ ๓/๑ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ฯ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ และเงินค่าตอบแทนที่ผู้แทนจำหน่ายได้รับ เข้าลักษณะเป็นรายรับจากการให้บริการจึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) และมาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร

**เลขตู้** : ๗๑/๓๖๐๗๗

## ๑๑. รายจ่ายอื่น อาทิ

๑) ค่าไฟฟ้า ค่าประปา ค่าโทรศัพท์

๒) ค่าภาษีธุรกิจเฉพาะ

๓) ค่าธรรมเนียมธนาคาร

### ๑๑.๑ ด้านบัญชี

#### ๑๑.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

##### บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

**เกณฑ์คงค้าง** กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจจะเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

**ค่าใช้จ่าย** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงาน หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ

##### การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อ

๑) กิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ

๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

#### ๑๑.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

##### กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

**ค่าใช้จ่าย** คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ ไม่รวมรวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้ถือหุ้น

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย** เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ

๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ

๒) การเลิกรับรู้รายการของสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

### ๑๑.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

#### ๑๑.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

##### (๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

##### (๒) เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

**รายจ่ายอื่น** เป็นรายจ่ายของกิจการได้ เว้นแต่รายจ่ายต้องห้าม ตามมาตรา ๖๕ ตรีไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี อาทิ

(๖ ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียน

ซึ่งต้องเสียภาษีตามมาตรา ๘๒/๑๖ ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๕ (๔) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(๙) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(๑๓) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(๑๔) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

(๑๘) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

#### ๑๑.๒.๒ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย<sup>๒๒</sup>

- ค่าโทรศัพท์<sup>๒๓</sup>

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๑	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	- ค่าธรรมเนียมการขอเลขหมายโทรศัพท์ - ค่าลงทะเบียนการใช้บริการโทรศัพท์ - ค่าบริการเลขหมายโทรศัพท์ - ค่าประกันเลขหมายโทรศัพท์ หรือ - ค่าบริการที่มีลักษณะทำนองเดียวกันให้แก่ผู้ให้บริการโทรศัพท์	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย	๕.๐
๒	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าบริการโทรศัพท์ หรือค่าบริการที่มีลักษณะทำนองเดียวกันให้แก่ผู้ให้บริการโทรศัพท์	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย	๓.๐

<sup>๒๒</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘

<sup>๒๓</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๑๒๕/๒๕๔๖ เรื่อง การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจ่ายค่าบริการเลขหมายโทรศัพท์ และค่าบริการโทรศัพท์ ลงวันที่ ๓ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๖



- ค่าธรรมเนียมธนาคาร<sup>๒๔</sup>

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๑	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๘) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่เป็นค่าบริการโดยเป็น <u>การจ่ายค่าบริการที่ไม่เข้าลักษณะเป็นสัญญาระยะเวลา</u> หากค่าบริการ (Transaction) ในแต่ละครั้ง มีจำนวนตั้งแต่หนึ่งพันบาทขึ้นไป	ธนาคารตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ และบริษัทตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์	๓.๐
๒	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๘) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่เป็นค่าบริการโดยเป็น <u>การจ่ายค่าบริการที่ไม่เข้าลักษณะเป็นสัญญาระยะเวลา</u> หากการจ่ายเงินหลาย ๆ สัญญาดังกล่าว หรือ หลาย ๆ รายการที่ให้บริการ (Transaction) รวมกันเป็นจำนวนตั้งแต่หนึ่งพันบาทขึ้นไป	ธนาคารตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ และบริษัทตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์	๓.๐
๓	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	<u>ได้ทำสัญญา</u> รายหนึ่ง ๆ หรือ <u>ครั้งหนึ่ง ๆ โดยมีการตกลงจ่ายค่าบริการตั้งแต่หนึ่งพันบาทขึ้นไป</u> แม้จะแบ่งจ่ายหลายครั้ง ครั้งละไม่ถึงหนึ่งพันบาท	ธนาคารตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ และบริษัทตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์	๓.๐
๔	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	จ่ายเงินได้พึง ประเมินตาม มาตรา ๔๐(๘) แห่งประมวล รัษฎากร เฉพาะที่เป็นค่าบริการ โดยเป็น <u>การจ่ายค่าบริการที่เข้าลักษณะเป็นสัญญาระยะเวลา</u> หากการจ่ายค่าบริการในครั้ง ต่อไปซึ่งเมื่อนำไปรวมกับ	ธนาคารตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ และบริษัทตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์	๓.๐

<sup>๒๔</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๑๑๒/๒๕๔๕ เรื่อง การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่เป็น การจ่ายเงินได้จาก การให้บริการของธนาคารตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ และบริษัทตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ ลงวันที่ ๑ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๔๕

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
		ค่าบริการครั้งที่ผ่านมาที่มีการจ่ายไปแล้วเป็นจำนวนตั้งแต่หนึ่งพันบาทขึ้นไป โดยจะต้องนำเงินค่าบริการที่จ่ายในครั้งก่อน ๆ มารวมคำนวณเพื่อหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายด้วย		

### ๑๑.๒.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### (๑) คำนิยามในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๑

(๑๐) " บริการ " หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าจะประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเอง โดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด (ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒))

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(๑๖) " ราคา " หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ อันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินซึ่งได้มีการชำระหรือตกลงจะชำระ เพื่อการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการ

(๑๘) " ภาษีซื้อ " หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา ๘๒/๔ วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรตามมาตรา ๘๒/๑๕

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ และมาตรา ๘๓/๗

#### (๒) ลักษณะของรายการในใบกำกับภาษีซื้อมีดังนี้

- กรณีจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ให้บริการ โดยมีรายการตามมาตรา ๘๖/๔ และระบุที่ใบกำกับภาษีตามวันที่ได้รับชำระราคาค่าบริการ หรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน

รายการในใบกำกับภาษี ม. ๘๖/๔ ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(๑) คำว่า "ใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(๒) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี

- (๓) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ  
 (๔) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)  
 (๕) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ  
 (๖) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน  
 (๗) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี  
 (๘) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษี ตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ )

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๗) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖)

### (๓) การจัดทำรายงานของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฝั่งผู้รับบริการ)

มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒ ดังนี้

#### • รายงานภาษีซื้อ

(๑) ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดเก็บใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพสามิต และเอกสารหลักฐานอื่นประกอบการลงรายงานภาษีซื้อ แยกต่างหากจากเอกสารหลักฐานอื่น โดยให้ถือปฏิบัติดังต่อไปนี้

- (ก) แยกเป็นรายเดือนภาษีที่ลงรายการในรายงานภาษีซื้อ  
 (ข) เรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับ  
 (ค) ให้เลขที่กำกับใบสำคัญดังกล่าวเรียงขึ้นใหม่ทางด้านบนขวาของใบสำคัญนั้น ๆ

(๒) ให้ลงรายการตามมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกิดจากใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป เป็นรายใบกำกับภาษี โดยให้ลงรายการเรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับโดยไม่คำนึงว่าใบกำกับภาษีนั้นจะลงวันเดือนปีใด แต่การลงรายการในช่องวันเดือนปีของใบกำกับภาษี ให้ลงวันเดือนปีตามที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้รับใบกำกับภาษี เว้นแต่ ภาษีซื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีเพราะมีเหตุจำเป็น ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนยังมีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามมาตรา ๘๒/๓ วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ลงรายการในเดือนภาษีที่นำไปถือเป็นภาษีซื้อได้ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนจะลงรายการวันหนึ่งวันใดในเดือนภาษีนั้นก็ได้ โดยต้องจัดเรียงเอกสารรวมกับใบกำกับภาษีของเดือนภาษีที่ถือเป็นภาษีซื้อ

#### ๑๑.๓ ข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

- เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/พ./๑๓๑๙  
 วันที่ : ๑๙ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๒  
 เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีใบกำกับภาษีค่าไฟฟ้า  
 ข้อกฎหมาย : มาตรา ๗๗/๑ (๒๐) มาตรา ๘๒/๕ (๑) และมาตรา ๘๒/๓ แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหาหรือ** : บริษัท B (บริษัทฯ) ประกอบกิจการรับจ้างดำเนินการเกี่ยวกับระบบการผลิต น้ำประปาให้แก่บริษัท P ณ โรงผลิต น้ำประปา ของ P แล้วสูบเพื่อส่งน้ำประปาไปยังสถานีจ่ายน้ำ ซึ่งทำหน้าที่จ่ายน้ำประปาให้แก่ผู้บริโภค โดยมีระยะเวลาการผลิต ถึงปี พ.ศ. ๒๕๖๖ ในการดำเนินงานดังกล่าว บริษัทฯ ต้องเข้าไปดำเนินงานในสถานประกอบการของ P ได้แก่ สถานีจ่ายน้ำสถานีเพิ่มแรงดัน และโรงกรองน้ำ โดยในสัญญาว่าจ้างกำหนดให้บริษัทฯ เป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายค่าไฟฟ้าเอง แต่ใบกำกับภาษีค่าไฟฟ้าระบุชื่อที่อยู่ของ P ซึ่งเป็นเจ้าของมิเตอร์ไฟฟ้า บริษัทฯ จึงมีความประสงค์จะขอจดทะเบียนสาขาตามสถานีที่มีมิเตอร์ไฟฟ้าติดตั้งอยู่เพื่อบริษัทฯ จะนำไปกำกับภาษีค่าไฟฟ้ามาใช้ได้อย่างถูกต้อง บริษัทฯ จึงขอหารือ ดังนี้

๑. บริษัทฯ สามารถขอจดทะเบียนสาขาตามสถานีที่ได้ติดตั้งมิเตอร์ไฟฟ้าได้หรือไม่

๒. หากดำเนินการตาม ๑. ไม่ได้ บริษัทฯ จะขอเพิ่มชื่อบริษัทฯ ในใบกำกับภาษีของการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค (การไฟฟ้าฯ) แต่ที่อยู่ยังคงเป็นที่อยู่ตามสถานที่ตั้งของมิเตอร์ไฟฟ้า เพื่อที่บริษัทฯ สามารถนำไปกำกับภาษีดังกล่าวมาใช้ได้หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีตาม ๑. เนื่องจากบริษัทฯ ใช้สถานประกอบการของผู้ว่าจ้างเพื่อให้บริการตามสัญญาที่บริษัทฯ มีต่อผู้ว่าจ้างเท่านั้น บริษัทฯ มิได้ใช้สถานที่ดังกล่าวเพื่อประกอบกิจการของตนเองเป็นการทั่วไป ดังนั้น สถานีจ่ายน้ำ สถานีเพิ่มแรงดันและโรงกรองน้ำที่ติดตั้งมิเตอร์ไฟฟ้า จึงไม่ใช่สถานประกอบการของบริษัทฯ ตามมาตรา ๗๗/๑ (๒๐) แห่งประมวลรัษฎากร และบริษัทฯ ไม่มีหน้าที่ต้องแจ้งเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๕/๗ แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีตาม ๒. หากบริษัทฯ เป็นผู้จ่ายค่าไฟฟ้าให้แก่การไฟฟ้าฯ เองโดยตรง แต่ใบกำกับภาษีค่าไฟฟ้าระบุชื่อ ที่อยู่ของ P บริษัทฯ ไม่มีสิทธินำภาษีชื่อตามใบกำกับภาษีดังกล่าว มาถือเป็นภาษีชื่อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๒/๓ และ มาตรา ๘๒/๕ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดี หากบริษัทฯ ติดต่อกับการไฟฟ้าฯ เพื่อขอเพิ่มชื่อของบริษัทฯ ลงในใบกำกับภาษี โดยเพิ่มเติมข้อความว่า "จ่ายชำระค่าบริการโดย บริษัท B" ลงไปด้วย บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีชื่อตามใบกำกับภาษีดังกล่าว ไปถือเป็นภาษีชื่อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๓ แห่งประมวลรัษฎากรได้

**เลขตู้** : ๗๒/๓๖๔๒๑

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๖/พ./๕๒๖๘

**วันที่** : ๒๒ มิถุนายน ๒๕๔๘

**เรื่อง** : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีใบกำกับภาษีค่าไฟฟ้า ค่าประปา และค่าโทรศัพท์

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๘๒/๓ และมาตรา ๘๒/๕ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหาหรือ** : บริษัทฯ ประกอบธุรกิจประเภทให้เช่าสังหาริมทรัพย์ โดยเก็บค่าเช่ารวมทั้งค่าบริการสาธารณูปโภค บริษัทฯ จะเป็นผู้ขอติดตั้งมิเตอร์ไฟฟ้า น้ำประปา และโทรศัพท์ จากผู้ให้บริการสาธารณูปโภค ส่วนผู้เช่าซึ่งเป็นผู้ใช้บริการสาธารณูปโภคนั้น ๆ จะเป็นผู้ชำระค่าบริการด้วยตนเองตลอดอายุสัญญาเช่า เนื่องจากใบเสร็จรับเงินและใบกำกับภาษีค่าบริการสาธารณูปโภคดังกล่าวจะระบุชื่อบริษัทฯ ผู้ให้เช่า จึงเป็นเหตุให้ผู้เช่าไม่มีสิทธินำใบกำกับภาษีในกรณีนี้ไปเครดิตเป็นภาษีชื่อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทฯ จึงแก้ปัญหาด้วยการให้ผู้เช่าชำระค่าบริการสาธารณูปโภคให้แก่บริษัทฯ เพื่อบริษัทฯ จะสามารถออกใบเสร็จรับเงินและใบกำกับภาษีในชื่อของผู้เช่า แล้วบริษัทฯ จึงจะนำเงินจำนวนที่ได้รับนั้นไปชำระค่าบริการสาธารณูปโภคต่าง ๆ ให้แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องอีกทอดหนึ่ง แต่การดำเนินในลักษณะนี้เสมือนหนึ่งว่า บริษัทฯ เป็นผู้ซื้อสาธารณูปโภค แล้วนำมาขายให้กับผู้เช่า อีกทั้งยังสร้างภาระทางด้านเอกสารบัญชีและภาษีให้เพิ่มมากขึ้น บริษัทฯ จึงขอทราบฯ หากสัญญาเช่าแต่ละฉบับจะระบุว่าบริษัทฯ เป็นผู้ติดตั้งมิเตอร์ไฟฟ้า มาตรฐานน้ำ และ

โทรศัพท์ ณ สถานที่เช่า พร้อมทั้งระบุให้ชัดเจนมากขึ้นว่ามีเตอร์ใดสำหรับผู้เช่าคนใด และผู้เช่าซึ่งเป็นผู้ใช้บริการจะต้องเป็นผู้ชำระค่าบริการสาธารณูปโภคโดยตรงให้กับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ผู้เช่ามีสิทธินำไปกำกับภาษีดังกล่าวที่ออกให้ในนามของบริษัทฯ ผู้ให้เช่า ไปเครดิตเป็นภาษีซื้อในการคำนวณมูลค่าเพิ่มของผู้เช่าได้หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นผู้เช่าได้รับใบกำกับภาษีค่าสาธารณูปโภคที่ระบุชื่อบริษัทฯ ผู้ให้เช่า แม้ผู้เช่าเป็นผู้จ่ายค่าสาธารณูปโภคให้กับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงตามมิเตอร์ที่ระบุสำหรับผู้เช่าแต่ละรายโดยเฉพาะตามสัญญาเช่า แต่โดยที่ใบกำกับภาษีค่าสาธารณูปโภคดังกล่าวยังคงระบุชื่อบริษัทฯ ผู้ให้เช่า เป็นเหตุให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นผู้เช่าได้จ่ายภาษีซื้อโดยไม่มีใบกำกับภาษีระบุชื่อผู้ประกอบการมาแสดงตามมาตรา ๘๒/๕ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นผู้เช่าจึงไม่มีสิทธินำไปกำกับภาษีดังกล่าวมาหักเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๓ แห่งประมวลรัษฎากร

**เลขตู้** : ๖๘/๓๔๓๑๑

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๘๑๑/๐๕๕๓๑

**วันที่** : ๑๑ มิถุนายน ๒๕๔๒

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕, มาตรา ๖๕ ตรี

**ข้อหารือ** : บริษัทฯ ประกอบกิจการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์และมีรายได้เป็นดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมเงินโดยการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ จะรับรู้รายได้ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีแม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระเป็นรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นตามเกณฑ์สิทธิ์ สำหรับการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์จากการให้กู้ยืมเงิน บริษัทฯ จะรับรู้รายรับตามเกณฑ์เงินสด บริษัทฯ ขอทราบว่า

๑. รายได้ดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมเงินที่บริษัทฯ บันทึกเป็นรายได้ตามเกณฑ์สิทธิ์ และนำส่งภาษีธุรกิจเฉพาะตามส่วนที่ได้รับจริง (เกณฑ์เงินสด) ค่าภาษีธุรกิจเฉพาะดังกล่าวจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นได้หรือไม่

๒. รายได้ดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมเงินที่บริษัทฯ บันทึกเป็นรายได้ตามเกณฑ์สิทธิ์ แต่ยังมีได้นำส่งภาษีธุรกิจเฉพาะเนื่องจากยังไม่ได้รับชำระ ค่าภาษีธุรกิจเฉพาะที่ยังมิได้จ่ายดังกล่าว จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีใด

**แนววินิจฉัย** : การคำนวณรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น บริษัทฯ จะต้องใช้เกณฑ์สิทธิ์ เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงได้ ตามมาตรา ๖๕ วรรคสอง และวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร และค่าภาษีธุรกิจเฉพาะที่บริษัทฯ พึงต้องจ่ายย่อมถือเป็นรายจ่ายได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรีแห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น

๑. กรณีตาม ๑. ค่าภาษีธุรกิจเฉพาะที่ถึงกำหนดชำระ และบริษัทฯ ได้จ่ายไปแล้ว บริษัทฯ ย่อมมีสิทธิ์ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นได้

๒. กรณีตาม ๒. ค่าภาษีธุรกิจเฉพาะที่ยังไม่ถึงกำหนดเวลาต้องชำระ และบริษัทฯ ยังไม่ได้จ่ายตามข้อเท็จจริง จะนำมาถือเป็นรายจ่ายยังไม่ได้ บริษัทฯ จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่พึงต้องชำระภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น

**เลขคู่** : ๖๒/๒๗๙๑๑

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๑๘๓๓

**วันที่** : ๒ มีนาคม ๒๕๖๑

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๔๐ (๔) (ก), และมาตรา ๒๗ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหารือ** : บริษัท ก (บริษัท) หรือข้อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายค่าธรรมเนียม front-end-fee ให้ธนาคาร ข. (ธนาคารฯ) โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ ดังนี้

๑. บริษัทฯ ประกอบกิจการผลิตเฟอร์นิเจอร์ไม้ ได้ขอกู้ยืมเงินจากธนาคารฯ เป็นจำนวนเงิน ๕,๐๐๐,๐๐๐ บาท โดยธนาคารฯ คิดดอกเบี้ยอัตราร้อยละ ๔.๐ และค่าธรรมเนียมร้อยละ ๑.๐ ของวงเงินกู้ ณ วันที่ได้รับวงเงินกู้ดังกล่าว คือ วันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๕๘

๒. ธนาคารฯ เก็บค่าธรรมเนียมจากบริษัทฯ เป็นจำนวนเงิน ๕๐,๐๐๐ บาท บริษัทฯ แจ้งให้ธนาคารฯ ทราบว่า บริษัทฯ จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๓.๐ ของค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นเงินจำนวน ๑,๕๐๐ บาท แต่ธนาคารฯ แจ้งว่า ค่าธรรมเนียมดังกล่าวไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

๓. บริษัทฯ ได้นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย สำหรับค่าธรรมเนียมดังกล่าวด้วยเงินของบริษัทฯ เนื่องจากเข้าใจว่า ค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐(๘) แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามข้อ ๑๒/๑ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑๐๔/๒๕๔๔ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๑๕ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๔ ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๑๑๒/๒๕๔๕ เรื่อง การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่เป็นการจ่ายเงินได้จากการให้บริการของธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ และบริษัทตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ ลงวันที่ ๑ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๔๕

**แนววินิจฉัย** : ๑. ค่าธรรมเนียม front-end-fee ที่ธนาคารฯ เรียกเก็บจากบริษัทฯ เข้าลักษณะเป็นเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์ หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการกู้ยืม ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๔) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าธรรมเนียมดังกล่าวให้แก่ธนาคารฯ บริษัทฯ จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากไม่มีกฎหมายใดกำหนดให้หัก

: ๒. กรณีบริษัทฯ ได้จ่ายค่าธรรมเนียม front-end-fee ให้แก่ธนาคารฯ โดยบริษัทฯ ได้นำส่งภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับค่าธรรมเนียมดังกล่าว ด้วยเงินของบริษัทฯ เอง พร้อมเงินเพิ่มเป็นจำนวนเงิน ๑,๕๒๒.๕๐ บาท ไว้แล้ว เมื่อวันที่ ๒๙ ตุลาคม ๒๕๕๘ เนื่องจากการจ่ายค่าธรรมเนียมดังกล่าวไม่อยู่ในบังคับที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย บริษัทฯ จึงมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายใน ๓ ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีที่กฎหมายกำหนด ตามมาตรา ๒๗ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

**เลขคู่** : ๘๑/๔๐๕๘๘

## กลุ่มรายจ่ายที่มีเงื่อนไข มาตรา ๖๕ ทวิ

### ๑๒. ค่าซ่อมแซม

#### ๑๒.๑ ด้านบัญชี

##### ๑๒.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

**เกณฑ์คงค้าง** กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค่าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจจะเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

**ค่าใช้จ่าย** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงาน หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ

##### การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อ

๑) กิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ

๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

##### ๑๒.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

##### กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

**ค่าใช้จ่าย** คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของเจ้าของ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของเจ้าของ

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย** เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ

๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ

๒) การเลิกรับรู้รายการของสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

#### ๑๒.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

##### ๑๒.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

##### (๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

##### (๒) เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

มาตรา ๖๕ ตริ (๕) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลงขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม

สรุปหลักเกณฑ์การรายจ่ายตามมาตรา ๖๕ ตรี (๕)<sup>๒๕</sup> ดังนี้

๑. รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลงขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน

๑.๑ รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หมายถึง รายจ่ายที่กิจการจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ต่อกิจการเป็นระยะเวลาเกินกว่า ๑ รอบระยะเวลาบัญชี

๑.๒ รายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ทรัพย์สินดีขึ้น หมายถึง รายจ่ายเพื่อให้อายุการใช้งานของทรัพย์สินเดิมยาวนานขึ้น หรือมีสภาพดีขึ้น

๒. รายจ่ายค่าซ่อมแซม หมายถึง การซ่อมแซมให้คงสภาพเดิมถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

ทั้งนี้ หากเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลงขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สินตามมาตรา ๖๕ ตรี (๕) แห่งประมวลรัษฎากร “(๕) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม” ถือเป็นทรัพย์สินที่ต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร “(๒) ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา” (ดูเนื้อหาใน ส่วนที่ ๒ หัวข้อ ๑๓. ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายของทรัพย์สิน ประกอบ)

๑๒.๒.๒ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย<sup>๒๖</sup>

ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๑	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าจ้างทำของที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๗) และ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	๓.๐
			๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย (ไม่รวมมูลนิธิหรือสมาคม)	๓.๐
			๓) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย	๓.๐

<sup>๒๕</sup> ๔.๕ เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา ๖๕ ตรี (รายจ่ายต้องห้าม) <https://www.rd.go.th/๘๒๗.html>

<sup>๒๖</sup> ข้อ ๘ และข้อ ๑๒ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘



ลำดับ	ผู้จ่ายเงินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี	ประเภทเงินได้	ผู้รับเงินได้	อัตราร้อยละ
๒	- บุคคล - บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น - ห้างหุ้นส่วนสามัญ - คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล	ค่าจ้างทำของ	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมิได้มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย	๕.๐
๓	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	ค่าจ้างทำของที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๗) หรือ (๘) แห่งประมวลรัษฎากรหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมิน ที่จ่ายตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๘ และได้ดำเนินการนำส่งภาษี ด้วยวิธีการที่กำหนดตามมาตรา ๓ ปีณรส แห่งประมวลรัษฎากร	๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย	๑.๐ ๑.๐

### ๑๒.๒.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### (๑) คำนิยามในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๑

(๑๐) " บริการ " หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใดๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเอง โดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด (ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒))

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมนตรี

(๑๖) " ราคา " หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ อันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินซึ่งได้มีการชำระหรือตกลงจะชำระ เพื่อการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการ

(๑๗) " ภาษีซื้อ " หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา ๘๖/๔ วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรตามมาตรา ๘๖/๑๕

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ และมาตรา ๘๓/๗

## (๒) ลักษณะของรายการในใบกำกับภาษีซื้อมีดังนี้

- กรณีจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ให้บริการ โดยมีรายการตามมาตรา ๘๖/๔ และระบุที่ใบกำกับภาษีตามวันที่ได้รับชำระราคาค่าบริการ หรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน

รายการในใบกำกับภาษี ม. ๘๖/๔ ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(๑) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(๒) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี

(๓) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(๔) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)

(๕) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(๖) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน

(๗) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(๘) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ )

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๗) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖)

## (๓) การจัดทำรายงานของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฝั่งผู้รับบริการ)

มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงานการเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และมาตรา ๘๗/๓ วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒ ดังนี้

• **รายงานภาษีซื้อ**

(๑) ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดเก็บใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือ ใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพสามิต และเอกสารหลักฐานอื่นประกอบการลงรายงานภาษีซื้อ แยกต่างหากจากเอกสารหลักฐานอื่น โดยให้ถือปฏิบัติดังต่อไปนี้

(ก) แยกเป็นรายเดือนภาษีที่ลงรายการในรายงานภาษีซื้อ

(ข) เรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับ

(ค) ให้เลขที่กำกับใบสำคัญดังกล่าวเรียงขึ้นใหม่ทางด้านบนขวาของใบสำคัญนั้น ๆ

(๒) ให้ลงรายการตามมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกิดจาก ใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็น ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป เป็นรายใบกำกับภาษี โดยให้ลงรายการเรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับโดยไม่คำนึงว่า ใบกำกับภาษีนั้นจะลงวันเดือนปีใด แต่การลงรายการในช่องวันเดือนปีของใบกำกับภาษี ให้ลงวันเดือนปีตามที่จะระบุไว้ในใบกำกับภาษี และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้รับใบกำกับภาษี เว้นแต่ ภาษีซื้อที่มิได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีเพราะมีเหตุจำเป็น ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงมีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามมาตรา ๘๒/๓ วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ลงรายการในเดือนภาษีที่นำไปถือเป็นภาษีซื้อได้ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนจะลงรายการ วันหนึ่งวันใดในเดือนภาษีนั้นก็ได้ โดยต้องจัดเรียงเอกสารรวมกับใบกำกับภาษีของเดือนภาษีที่ถือเป็นภาษีซื้อ

**๑๒.๒.๔ อากรแสดมภ์**

กรณีจ่ายค่าซ่อมแซมที่เข้าลักษณะสัญญาจำทำของ พิจารณาตามลักษณะแห่ง ตราสาร ๔. แห่งบัญชีอัตราอกรแสดมภ์

**มาตรา ๑๐๔ แห่งประมวลรัษฎากร**

ตราสารที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดนี้ ต้องปิดแสดมภ์บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีนี้น

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอกรแสดมภ์	ผู้ที่ต้องเสียอกร	ผู้ที่ต้องชิตมาแสดมภ์
<p><b>๔. จำทำของ</b> ทุกจำนวนเงิน ๑,๐๐๐ บาท หรือเศษของ ๑,๐๐๐ บาท แห่งสินจำทำที่กำหนดไว้</p> <p><b>หมายเหตุ</b></p> <p>(๑) ถ้าในเวลากระทำสัญญาจำทำของไม่ทราบจำนวนสินจำทำว่าเป็นราคาใด ให้ประมาณจำนวนสินจำทำตามสมควรแล้วเสียอกรตามจำนวนสินจำทำที่ประมาณนั้น</p> <p>(๒) ถ้ามีการรับเงินสินจำทำเป็นคราว ๆ และอกรที่เสียไว้เดิมยังไม่ครบ ให้เสียอกรเพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนที่ต้องเสียทุกครั้งในทันทีที่มีการรับเงิน</p> <p>(๓) เมื่อการรับจำทำของได้สิ้นสุดลงแล้ว และปรากฏว่าได้เสียอกรเกินไป ให้ขอคืนตามมาตรา ๑๒๒ ได้</p> <p><b>ยกเว้นไม่ต้องเสียอกร</b></p> <p>สัญญาที่ทำขึ้นนอกประเทศไทยและการปฏิบัติตามข้อสัญญานั้นมิได้ทำในประเทศไทย</p>	๑ บาท	ผู้รับจำ	ผู้รับจำ

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับบอกรแสตมป์ (ฉบับที่ ๓๗) เรื่อง กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์อากร สำหรับตราสารบางลักษณะ (แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับบอกรแสตมป์ (ฉบับที่ ๕๔) ใช้บังคับ ๕ เมษายน พ.ศ. ๒๕๕๘ เป็นต้นไป)

ข้อ ๒ ให้กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์ตามมาตรา ๑๐๓ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับตราสารแห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ท้ายหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

“(๓) จ้างทำของ ตามลักษณะแห่งตราสาร ๔. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ดังต่อไปนี้

(ก) มีสินจ้างตั้งแต่ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป หรือ

(ข) รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ว่าจ้างและมีสินจ้างตั้งแต่ ๒๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป”

### ๑๒.๓ ข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/๒๕๓๓

วันที่ : ๒๐ เมษายน ๒๕๕๒

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีค่าซ่อมแซมอาคาร

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๖๕ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหาหรือ : บริษัท ท. (บริษัทฯ) ประกอบกิจการผลิตและขายหม้อกำเนิดไอน้ำ บริษัทฯ

มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินมูลค่าไม่เกินสองร้อยล้านบาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน เนื่องจากอาคารโรงงานมีสภาพทรุดโทรม บริษัทฯ จึงได้ทำสัญญาจ้างก่อสร้างกับผู้รับจ้างให้ซ่อมแซมอาคารโรงงานเป็นเงินค่าจ้าง ๕ ล้านบาท แยกทำสัญญาเป็น ๕ ฉบับ สำคัญสำคัญของการซ่อมแซมได้แก่ เปลี่ยนแผงหลังคาโรงงาน และเทคอนกรีตยกระดับพื้นที่นอกโรงงาน และจุดที่ใช้สำหรับเคลื่อนย้ายชิ้นงานข้ามฝั่งโรงงาน

บริษัทฯ จึงขอทราบ

๑. บริษัทฯ มีสิทธินำค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมในรอบระยะเวลาบัญชีที่ซ่อมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้หรือไม่

๒. หากบริษัทฯ ไม่มีสิทธินำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ บริษัทฯ มีสิทธินำไปหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ตามมาตรา ๔ เบญจ แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อม ราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗ ได้หรือไม่

๓. หากไม่มีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับดังกล่าวได้ บริษัทฯ จะหักค่าเสื่อม ราคาตามวิธีแบบอัตราเร่ง (Double Declining Method) ได้หรือไม่ ในขณะที่ทรัพย์สินอื่น ๆ ของบริษัทฯ หักค่าเสื่อมราคาตามวิธี แบบเส้นตรง (Straight Line Method)

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณี บริษัทฯ เปลี่ยนแผงหลังคาโรงงาน และเทคอนกรีตยกระดับพื้นที่นอกโรงงาน และจุดที่ใช้สำหรับเคลื่อนย้ายชิ้นงานข้ามฝั่งโรงงานตามสัญญาว่าจ้างติดตั้งหลังคา Metal Sheet ลงวันที่ ๑๐ มิถุนายน ๒๕๕๑ และสัญญาจ้างก่อสร้างงานทำพื้นยกระดับนอกโรงงาน ลงวันที่ ๙ กรกฎาคม ๒๕๕๑ เป็นการทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนก่อให้เกิดประโยชน์เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทฯ มีสิทธินำไปหักเป็นค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน มาตรา ๖๕ ทวิ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา ๔ (๕) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗ หากบริษัทฯ เปลี่ยนแผงหลังคาโรงงาน และเทคอนกรีตยกระดับพื้นที่นอกโรงงาน และจุดที่ใช้สำหรับ

เคลื่อนย้ายชิ้นงานข้ามฝั่งโรงงาน โดยมีได้มีการรื้อหรือทำลายทรัพย์สินนั้นทั้งหมด บริษัทฯ จะนำค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินส่วนที่ยังตัดไม่หมดไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทั้งจำนวนไม่ได้ ต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต่อไปจนหมด เว้นแต่บริษัทฯ ได้มีการรื้อหรือทำลายทรัพย์สินนั้น บริษัทฯ จึงมีสิทธิตัดต้นทุนที่เหลืออยู่เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทั้งจำนวนในปีที่มีการรื้อหรือทำลายได้

อนึ่ง การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้นทุนดังกล่าวต้องหักในฐานะเป็นมูลค่าต้นทุนของอาคารถาวร ซึ่งบริษัทฯ หักได้ไม่เกินร้อยละ ๕ ของมูลค่าต้นทุนนั้น ตามมาตรา ๔(๑) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗

๒. ในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน เมื่อบริษัทฯ ได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างใดแล้ว ให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป จะเปลี่ยนแปลงได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย ตามมาตรา ๓ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗

**เลขตู้** : ๗๒/๓๖๕๕๐

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๗๖๑

**วันที่** : ๒๘ มกราคม ๒๕๕๓

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีปรับปรุงถนนส่วนบุคคลทางเข้าออกสถานประกอบการ

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕ ทวิ (๒) มาตรา ๖๕ ตี (๕) (๑๓) มาตรา ๘๒/๕ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๑๔๕) และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๑๗)ฯ

**ข้อหารือ** : บริษัทฯ จะปรับปรุงถนนซอยรวมทุนไทย (ซอยสุขสวัสดิ์ ๕๑/๑) ซึ่งเป็นถนนส่วนบุคคลทางเข้าออกของบริษัทฯ ได้แจ้งข้อเท็จจริงเพิ่มเติม ดังนี้

๑. บริษัทฯ ตั้งอยู่เลขที่ ๑๕๗/๑ หมู่ที่ ๒ ถนนสุขสวัสดิ์ ตำบลบางจาก อำเภอพระประแดง จังหวัดสมุทรปราการ ประกอบกิจการให้บริการเก็บรักษาขนถ่ายผลิตภัณฑ์อันมิใช่กิจการคลังสินค้าได้ทำสัญญาเช่าที่ดินจาก บริษัท ตรีเพชรภักษ์ จำกัด ตามสัญญาเช่าฉบับลงวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๔๕ มีกำหนดระยะเวลา ๑๕ ปี นับแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๔๕ ถึงวันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๖๐ ซึ่งบริษัทฯ ได้ก่อสร้างอาคารสถานประกอบการและส่วนหนึ่งเป็นถนนซอยรวมทุนไทย (ซอยสุขสวัสดิ์ ๕๑/๑) ทางเข้าออกสู่ถนนสุขสวัสดิ์ซึ่งเป็นถนนส่วนบุคคล เนื่องจากมีสภาพทรุดโทรมเสียหายมาก และมีน้ำท่วม

๒. ที่ดินที่ใช้ในการปรับปรุงถนนส่วนบุคคลเข้าซอยดังกล่าวนี้ พื้นที่ครึ่งหนึ่งของความกว้างของถนน เป็นที่ดิน ที่บริษัทฯ เช่าจากบริษัท ตรีเพชรภักษ์ฯ ส่วนพื้นที่อีกครึ่งหนึ่งเป็นที่ดินของบุคคลอื่น และบริษัทฯ จะปรับปรุงถนนส่วนบุคคล ในซอยดังกล่าวตั้งแต่ถนนสุขสวัสดิ์จนถึงประตูทางเข้าของบริษัทฯ ความยาวประมาณ ๑๘๐ เมตร โดยมีค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง ปรับปรุงถนนทั้งหมดมีราคาประมาณ ๖,๐๐๐,๐๐๐ บาท ซึ่งบริษัทฯ เป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงถนนทั้งหมด

บริษัทฯ ขอหารือว่า

๑. ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงถนนในส่วนที่สร้างบนที่ดินที่บริษัทฯ เช่า ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการลงทุน โดยบันทึกเป็น สินทรัพย์ซึ่งเสื่อมสภาพได้ และตัดจ่ายภายใน ๕ ปี ค่าตัดจ่ายในแต่ละปีสามารถถือเป็นค่าใช้จ่ายในทางภาษี ส่วนค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงถนนในส่วนที่สร้างบนที่ดินของผู้อื่นถือเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการซึ่งสามารถถือเป็นค่าใช้จ่ายในทางภาษีทั้งจำนวนถูกต้องหรือไม่

๒. ภาษีมูลค่าเพิ่มของค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงถนนทั้งหมด บริษัทฯ สามารถนำมาใช้เป็นภาษีซื้อและขอคืนจากกรมสรรพากรได้ทั้งจำนวนถูกต้องหรือไม่

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีบริษัทฯ ปรับปรุงถนนส่วนบุคคลในซอยทางเข้าออกบนที่ดินที่บริษัทฯ เข้าเป็นการทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนก่อให้เกิดประโยชน์เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๕) แห่งประมวลรัษฎากร แต่มีสิทธินำไปหักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา ๔ (๕) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗ ส่วนค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงถนนบนที่ดินของบุคคลอื่นเป็นรายจ่าย ซึ่งมีใช้รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของภาษีซื้อที่เกิดจากการปรับปรุงถนนบนที่ดินที่เช่าเป็นรายจ่ายโดยที่เกี่ยวข้อง โดยตรงกับการประกอบกิจการ บริษัทฯ สามารถนำภาษีซื้อดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๘๒/๕ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงถนนบนที่ดินของบุคคลอื่น ไม่เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อจากรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ จึงเป็นภาษีซื้อที่ไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๒/๕ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๔ ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๑๗) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษี ตามมาตรา ๘๒/๕ (๑) (๒) (๓) และ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๗ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๔

**เลขตู้** : ๗๓/๓๗๑๑๕

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๖/๑๑๕๗๗

**วันที่** : ๑๙ พฤศจิกายน ๒๕๕๐

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการหักค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินและรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕ ตรี (๕) (๑๓) และมาตรา ๖๕ ทวิ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหารือ** : บริษัท ท. ประกอบกิจการเป็นตัวแทนโฆษณาและรับจ้างผลิตงานโฆษณาได้ทำ

สัญญาเช่าอาคารจากบริษัท น. ตามหนังสือสัญญาเช่าฉบับลงวันที่ ๓๐ พฤศจิกายน ๒๕๔๗ มีกำหนดระยะเวลาเช่า ๖ ปี นับแต่วันที่ ๑ ธันวาคม ๒๕๔๗ ถึงวันที่ ๓๐ พฤศจิกายน ๒๕๕๓ โดยมีสิทธิต่อสัญญาเช่าได้อีก ๓ ปี ซึ่งบริษัทฯ ต้องทำสัญญาเช่าใหม่โดยไม่มีคำสิทธิการเช่า บริษัทฯ ได้ทำการต่อเติมปรับปรุงอาคารเช่าดังกล่าว มีค่าใช้จ่ายออกแบบตกแต่งภายในค่าก่อสร้างงานปรับปรุงภายใน ปูพื้น กั้นห้อง ทำผนัง เพดาน ประตู รวมถึง Built-in furniture งานระบบไฟฟ้างานระบบปรับอากาศและระบายอากาศ งานระบบป้องกันเพลิงงานระบบสุขาภิบาล และงานวางท่อโทรศัพท์ รวมเป็นเงินทั้งสิ้น ๒๕,๑๙๔,๓๒๖ บาทในปี ๒๕๔๘ และเป็นเงินทั้งสิ้น ๑๓๖,๖๘๓ บาท ในปี ๒๕๔๙ ตามสัญญาฉบับดังกล่าวเมื่อครบกำหนดระยะเวลาการเช่า บริษัทฯ ต้องส่งมอบพื้นที่เช่าทรัพย์สินส่วนควบอาคารรวมทั้งส่วนประกอบอาคารทั้งเก่าและใหม่ในสภาพที่ดีให้แก่ผู้ให้เช่า

บริษัทฯ ขอทราบฯ

๑. บริษัทฯ ต้องคำนวณหักค่าเสื่อมราคาส่วนต่อเติมและปรับปรุงอาคารเช่าในอัตราร้อยละ ๕ ตามอัตราค่าเสื่อมราคาสำหรับอาคาร หรือสามารถหักค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละ ๑๐๐

หารด้วยจำนวนปีอายุการเช่า ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗

๒. บริษัทฯ มีค่าใช้จ่ายจากการเช่าต้นไม้เพื่อวางในบริเวณต่าง ๆ ภายในบริษัทฯ เป็นรายเดือน บริษัทฯ มีสิทธินำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีตาม ๑. ค่าต่อเติมและปรับปรุงอาคารเช่า เป็นการทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ก่อให้เกิดประโยชน์เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๕) แห่งประมวลรัษฎากร แต่มีสิทธินำไปหักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา ๔ (๕) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗ เมื่อบริษัทฯ ได้ต่อเติมและปรับปรุงอาคารเช่าโดยมิได้มีการรื้อของเดิมทิ้ง บริษัทฯ จะนำค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินส่วนที่ยังตัดไม่หมดไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทั้งจำนวนไม่ได้ต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต่อไปจนหมดเว้นแต่ บริษัทฯ ได้มีการรื้อหรือทำลายทรัพย์สินนั้น บริษัทฯ จึงมีสิทธิตัดต้นทุนที่เหลืออยู่เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทั้งจำนวนในปีที่มีการรื้อหรือทำลายได้

อนึ่ง การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้นทุนดังกล่าวต้องหักในฐานะเป็นมูลค่าต้นทุนของอาคารถาวรซึ่งบริษัทฯ หักได้ไม่เกินร้อยละ ๕ ของมูลค่าต้นทุนนั้น ตามมาตรา ๔ (๑) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗

๒. กรณีตาม ๒. รายจ่ายค่าเช่าต้นไม้ เพื่อวางในบริเวณต่าง ๆ ภายในบริษัทฯ เป็นรายเดือน เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ บริษัทฯ มีสิทธินำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

**เลขตู้** : ๗๐/๓๕๔๕๘

## ๑๓. ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายของทรัพย์สิน

## ๑๓.๑ ด้านบัญชี

## ๑๓.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๖ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

- บทที่ ๑๐ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

## ๑) การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก

TAS ๑๖	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๐
<p><b>การรับรู้รายการ</b></p> <p>กิจการต้องรับรู้ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้</p> <p>๑) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะ ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการนั้น และ</p> <p>๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ</p>	<p>กิจการต้องรับรู้ต้นทุนเริ่มแรกเพื่อให้ได้มาหรือ ก่อสร้างรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และ ต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลังเมื่อมีการซ่อมบำรุง ต่อเติม ดัดแปลง ปรับปรุง เปลี่ยนแทนส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ ต่อไปนี้</p> <p>๑) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะ ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการนั้น</p> <p>๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ</p>
<p><b>การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก</b></p> <p>กิจการต้องวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ โดยใช้ราคาทุน</p> <p>ราคาทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ประกอบด้วย</p> <p>๑. <b>ราคาซื้อ</b> รวมอากรขาเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หลังจากหักส่วนลดการค้า และจำนวนเงินที่ได้รับคืนจากผู้ขาย</p> <p>๒. <b>ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับ การจัดหาสินทรัพย์</b> เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ใน สถานที่ และสภาพที่พร้อมจะใช้จ่ายได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร</p> <p>๓. <b>ต้นทุนที่ประมาณการในเบื้องต้น</b> สำหรับการซื้อ การขนย้าย บูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้น เมื่อกิจการได้</p>	<p>กิจการต้องวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ โดยใช้ราคาทุน</p> <p>ราคาทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ประกอบด้วย</p> <p>๑. <b>ราคาซื้อ</b> รวมอากรขาเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หลังจากหักส่วนลดการค้า และจำนวนเงินที่ได้รับคืนจากผู้ขาย</p> <p>๒. <b>ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับ การจัดหาสินทรัพย์</b> เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ใน สถานที่ และสภาพที่พร้อมจะใช้จ่ายได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร</p> <p>๓. <b>ต้นทุนที่ประมาณการที่ดีที่สุด</b> สำหรับการซื้อ การขนย้าย บูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้น เมื่อกิจการได้สินทรัพย์นั้นมา หรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้น ในช่วงเวลาหนึ่ง</p>



TAS ๑๖	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๐
<p>สินทรัพย์นั้นมา หรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้น ในช่วงเวลาหนึ่ง</p> <p>ตัวอย่างของต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่</p> <p>๑) ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงาน (ตามที่กำหนดใน มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน) ที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการก่อสร้างหรือการได้มาซึ่ง รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์</p> <p>๒) ต้นทุนการเตรียมสถานที่</p> <p>๓) ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรกและการเก็บรักษา</p> <p>๔) ต้นทุนการติดตั้งและการประกอบ</p> <p>๕) ต้นทุนในการทดสอบว่าสินทรัพย์นั้นสามารถใช้งานได้ อย่างเหมาะสมหรือไม่ (กล่าวคือ การประเมินการใช้งานทาง เทคนิคและทางกายภาพของสินทรัพย์ว่าสามารถนำไปใช้ในการผลิตหรือในการจัดหาสินค้าหรือบริการเพื่อให้ผู้อื่นเช่า หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารได้หรือไม่) และ</p> <p>๖) ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ</p>	

## ๒) ค่าเสื่อมราคา

TAS ๑๖	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๐
<p>๑) กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา ของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ ประโยชน์ของสินทรัพย์</p> <p>๒) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาซึ่งมีหลายวิธีปันส่วน จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมี ระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ เช่น วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวน ผลผลิต</p> <p>๓) การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์จะเริ่มต้นเมื่อ สินทรัพย์นั้นพร้อมใช้งาน กล่าวคือ เมื่อสินทรัพย์ อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตาม ความประสงค์ของฝ่ายบริหาร</p> <p>๔) การคิดค่าเสื่อมราคาจะสิ้นสุดเมื่อกิจการเลิก รับรู้รายการสินทรัพย์นั้น หรือจัดประเภทสินทรัพย์ นั้นเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมไว้ใน กลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็น สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ตามมาตรฐานการ รายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๕ แล้วแต่วันใดจะ เกิดขึ้นก่อน</p>	<p>๑) กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของ สินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ ของสินทรัพย์</p> <p>๒) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคามีหลายวิธี เช่น วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต เป็นต้น</p> <p>๓) การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์จะเริ่มต้นเมื่อ สินทรัพย์นั้นพร้อมใช้งาน เช่น เมื่อสินทรัพย์อยู่ ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความ ประสงค์ของฝ่ายบริหาร</p> <p>๔) การคิดค่าเสื่อมราคาจะสิ้นสุดเมื่อกิจการเลิกรับรู้ รายการสินทรัพย์นั้นหรือเมื่อได้จัดประเภทสินทรัพย์ ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดขึ้นก่อน</p>

## ๓) การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

TAS ๑๖	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๐
กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยใช้วิธีราคาทุน หรือวิธีการตีราคาใหม่ ทั้งนี้ กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน	กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยใช้วิธีราคาทุน หรือวิธีการตีราคาใหม่ ทั้งนี้กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน
๑) วิธีราคาทุน ราคาทุน หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม หัก ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม	ราคาทุน หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม หัก ค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)
๒) วิธีการตีราคาใหม่ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่ หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม หัก ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง	มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่ หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม หัก ค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าที่เกิดขึ้นในภายหลัง (ถ้ามี)

## ๔) การเลิกรับรู้รายการ

TAS ๑๖	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๐
กิจการต้องเลิกรับรู้รายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ ๑) กิจการจำหน่ายสินทรัพย์ หรือ ๒) กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์หรือจากการจำหน่ายสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเลิกรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์นั้น ผลกำไร (ขาดทุน) ที่เกิดจากการเลิกรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ ผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ (ถ้ามี) กับมูลค่าตามบัญชีของรายการนั้น	กิจการต้องเลิกรับรู้รายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ ๑) กิจการจำหน่ายสินทรัพย์ ๒) กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์หรือจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ในกรณีที่กิจการเลิกรับรู้รายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้กำไร (ขาดทุน) ที่เกิดขึ้นจากการเลิกรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในงบกำไรขาดทุนเมื่อกิจการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์นั้น ผลกำไร (ขาดทุน) ที่เกิดจากการเลิกรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ ผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

- ๑๓.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ  
 - มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๘ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน  
 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ  
 - บทที่ ๑๑ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน  
 ๑) การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก

TAS ๓๘	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๑
<p><b>การรับรู้รายการ</b>            กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นว่ารายการนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้</p> <p>๑) เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และ</p> <p>๒) กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเกณฑ์ทุกข้อต่อไปนี้</p> <p>๒.๑) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะเกิดจากสินทรัพย์นั้น และ</p> <p>๒.๒) ราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ</p>	<p>กิจการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อต่อไปนี้</p> <p>๑) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะเกิดจากสินทรัพย์นั้น</p> <p>๒) ราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ</p>
<p><b>การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก</b>            กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน</p> <p>ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ประกอบด้วย</p> <p>๑) <b>ราคาซื้อ</b>รวมภาษีนำเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้หักด้วยส่วนลดการค้าต่าง ๆ และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย และ</p> <p>๒) <b>ต้นทุนทางตรง</b>อื่น ๆ ในการจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์</p> <p>ตัวอย่างของต้นทุนทางตรง ประกอบด้วย</p> <p>๑) ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงานที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน</p> <p>๒) ค่าธรรมเนียมทางวิชาชีพที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน และ</p> <p>๓) ต้นทุนการทดสอบสภาพความพร้อมใช้งาน</p>	<p>กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน</p> <p>ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ประกอบด้วย</p> <p>๑) <b>ราคาซื้อ</b>รวมภาษีนำเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หักด้วยส่วนลดการค้าต่าง ๆ และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย</p> <p>๒) <b>ต้นทุนทางตรง</b>อื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์</p> <p>ตัวอย่างของต้นทุนทางตรง ประกอบด้วย</p> <p>๑) ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงานที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน</p> <p>๒) ค่าธรรมเนียมทางวิชาชีพที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน</p> <p>๓) ต้นทุนการทดสอบสภาพความพร้อมใช้งาน</p>

TAS ๓๘	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๑
<p><b>สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน</b>            กิจกรรมจำแนกขั้นตอนการก่อให้เกิดสินทรัพย์            ดังต่อไปนี้</p> <p><b>๑) ขั้นตอนการวิจัย</b> รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อ            รายจ่ายนั้นเกิดขึ้น</p> <p><b>๒) ขั้นตอนการพัฒนา</b> รับรู้เป็นสินทรัพย์            ไม่มีตัวตน ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถแสดงให้เห็นว่า            เป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อ ต่อไปนี้</p> <p>๒.๑) มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่จะทำให้            สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์เพื่อนำมาใช้งานหรือขาย</p> <p>๒.๒) กิจการมีความตั้งใจที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มี            ตัวตนเสร็จสมบูรณ์และนำมาใช้งาน หรือขาย</p> <p>๒.๓) กิจการมีความสามารถที่จะนำสินทรัพย์ไม่มี            ตัวตนนั้นมาใช้งานหรือขาย</p> <p>๒.๔) กิจการสามารถแสดงให้เห็นถึงวิธีการที่            สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ            ในอนาคต นอกจากนี้ กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นว่า            สินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือผลผลิตจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมี            ตลาดรองรับ หรือหากกิจการนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไปใช้            งานเป็นการภายใน กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นถึง            ประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น</p> <p>๒.๕) กิจการมีทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน            และด้านอื่นอย่างเพียงพอที่จะนำมาใช้ในการพัฒนาให้เสร็จ            สิ้นสมบูรณ์ และนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้งานหรือขาย</p> <p>๒.๖) กิจการมีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของ            รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นใน            ระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ</p>	<p>กิจกรรมต้องแยกขั้นตอนการก่อให้เกิดสินทรัพย์            ดังต่อไปนี้</p> <p><b>๑) ขั้นตอนการวิจัย</b> รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายจ่าย            นั้นเกิดขึ้น</p> <p><b>๒) ขั้นตอนการพัฒนา</b> รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน            ได้ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถแสดงว่าเป็นไปตาม            ข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้</p> <p>๒.๑) มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่กิจการจะทำ            สินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เสร็จสมบูรณ์เพื่อนำมาใช้ประโยชน์            หรือขายได้</p> <p>๒.๒) กิจการมีความตั้งใจที่จะทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้            เสร็จสมบูรณ์และนำมาใช้ประโยชน์หรือขาย</p> <p>๒.๓) กิจการมีความสามารถที่จะนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตน            นั้นมาใช้ประโยชน์หรือขาย</p> <p>๒.๔) กิจการสามารถแสดงให้เห็นถึงวิธีที่สินทรัพย์ไม่มี            ตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต เหนือ            อื่นใดกิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน            หรือสิ่งที่เกิดจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดรองรับ            อยู่จริง หรือหากกิจการนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไปใช้เป็น            การภายใน กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์            ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น</p> <p>๒.๕) กิจการมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรด้าน            เทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นได้เพียงพอที่จะนำมาใช้            เพื่อทำให้การพัฒนาเสร็จสิ้นสมบูรณ์และนำสินทรัพย์ไม่มี            ตัวตน มาใช้ประโยชน์หรือนำมาขายได้</p> <p>๒.๖) กิจการมีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของรายจ่ายที่            เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นในระหว่างการพัฒนา            ได้อย่างน่าเชื่อถือ</p>

## ๒) ค่าตัดจำหน่าย

TAS ๓๘	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๑
<p><b>๑) กรณีอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบแน่นอน</b></p> <p>๑.๑) ต้องปันส่วนจำนวนค่าตัดจำหน่ายอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน</p> <p>๑.๒) เริ่มตัดจำหน่ายเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมให้ประโยชน์ได้</p> <p>๑.๓) หยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในวันใดวันหนึ่งที่เกิดขึ้นก่อนระหว่างวันที่กิจการจัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายกับวันที่กิจการเลิกธุรกิจสินทรัพย์นั้น</p>	<p>- สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนให้กิจการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนนั้น</p>
<p><b>๒) กรณีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน</b></p> <p>๒.๑) ต้องไม่ตัดจำหน่าย</p> <p>๒.๒) ต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนโดยการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น เป็นประจำทุกปีและมีเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเกิดการด้อยค่า</p>	<p>- สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอนให้กิจการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ไม่เกิน ๑๐ ปี</p>

## ๓) การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

TAS ๓๘	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๑
<p><b>๑) วิธีราคาทุน</b></p> <p>ราคาทุน</p> <p><u>หัก</u> ค่าตัดจำหน่ายสะสม</p> <p><u>หัก</u> ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม</p>	<p><b>วิธีราคาทุน</b></p> <p>ราคาทุน</p> <p><u>หัก</u> ค่าตัดจำหน่ายสะสม</p> <p><u>หัก</u> ค่าเพื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)</p>
<p><b>๒) วิธีการตีราคาใหม่</b></p> <p>มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ราคาใหม่</p> <p><u>หัก</u> ค่าตัดจำหน่ายสะสม</p> <p><u>หัก</u> ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นภายหลัง</p>	

## ๔) การเลิกใช้และการจำหน่าย

TAS ๓๘	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๑
<p>กิจการต้องเลิกรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อ</p> <p>๑) กิจการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือ</p> <p>๒) กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์หรือจำหน่าย</p>	<p>กิจการต้องเลิกรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อ</p> <p>๑) กิจการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือ</p> <p>๒) กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์หรือจำหน่าย</p>
<p>กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ถ้ามี) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในกำไรหรือขาดทุน เมื่อเลิกรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดไว้เป็นอย่างอื่นสำหรับการขายและเช่ากลับคืน)</p>	<p>กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ถ้ามี) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นกำไร (ขาดทุน) ในงบกำไรขาดทุนทันทีที่เกิดขึ้น</p>

## ๑๓.๑.๓ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๐ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

- บทที่ ๑๒ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

๑) การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก

TAS ๔๐	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๒
<p><b>การรับรู้รายการ</b></p> <p>กิจการต้องรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่กิจการเป็นเจ้าของเป็นสินทรัพย์เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้</p> <p>๑) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และ</p> <p>๒) สามารถวัดราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ</p>	<p>กิจการต้องรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินทรัพย์เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้</p> <p>๑) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน</p> <p>๒) สามารถวัดราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ</p>

TAS ๔๐	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๒
<p><b>การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● กิจการต้องวัดมูลค่าเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุน</li> <li>● ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาโดยการซื้อ ประกอบด้วย               <ol style="list-style-type: none"> <li>๑) ราคาซื้อ และ</li> <li>๒) รายจ่ายโดยตรงใด ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสำหรับบริการทางกฎหมาย ค่าภาษีในการโอนสินทรัพย์ และ ต้นทุนในการทำรายการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง</li> </ol> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● กิจการต้องวัดมูลค่าเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุน ซึ่งรวมถึงต้นทุนในการทำรายการ</li> <li>● ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาโดยการซื้อ ประกอบด้วย               <ol style="list-style-type: none"> <li>๑) ราคาซื้อ และ</li> <li>๒) รายจ่ายโดยตรงใด ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสำหรับบริการทางกฎหมาย ค่าภาษีในการโอนสินทรัพย์ และ ต้นทุนในการทำรายการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง</li> </ol> </li> </ul>

### ๒) การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

TAS ๔๐	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๒
<p><b>๑) วิธีราคาทุน</b></p> <p>ราคาทุน</p> <p><u>หัก</u> ค่าเสื่อมราคาสะสม</p> <p><u>หัก</u> ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม</p> <p><b>๒) วิธีมูลค่ายุติธรรม</b></p> <p>รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น</p>	<p><b>๑) วิธีราคาทุน</b></p> <p>ราคาทุน</p> <p><u>หัก</u> ค่าเสื่อมราคาสะสม</p> <p><u>หัก</u> ค่าเผื่อลดลงของมูลค่า</p> <p><b>๒) วิธีมูลค่ายุติธรรม</b></p> <p>รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น</p>

### ๓) การจำหน่าย

TAS ๔๐	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๒
<p>๑) กิจการต้องตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนออกจากงบแสดงฐานะการเงิน</p> <p>๑.๑) เมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นอย่างถาวร และ</p> <p>๑.๒) คาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการจำหน่ายอีก</p> <p>๒) ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเลิกใช้หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องพิจารณาจากผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่ได้รับสุทธิจากการจำหน่ายกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น และต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนในงวดที่เลิกใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น</p>	<p>๑) กิจการต้องตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนออกจากงบแสดงฐานะการเงิน</p> <p>๑.๑) เมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นอย่างถาวร และ</p> <p>๑.๒) คาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการจำหน่ายอีก</p> <p>๒) ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเลิกใช้หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องพิจารณาจากผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่ได้รับสุทธิจากการจำหน่ายกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น และต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนในงวดที่เลิกใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น</p>

- ๑๓.๑.๔ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ  
 - มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๓ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม  
 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ  
 - บทที่ ๑๓ ต้นทุนการกู้ยืม

TAS ๒๓	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๓
<p><b>ต้นทุนการกู้ยืม</b> หมายถึง ดอกเบี้ยและต้นทุนอื่นที่ เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องเนื่องจากการกู้ยืมของกิจการ  <b>สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข</b> หมายถึง สินทรัพย์ที่ จำเป็นต้องใช้ระยะเวลาในการเตรียมพร้อม เพื่อนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามประสงค์หรือ นำไปขาย</p>	<p><b>ต้นทุนการกู้ยืม</b> หมายถึง ดอกเบี้ยและต้นทุนอื่นที่ เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของกิจการ อาจรวมถึงดอกเบี้ย จากการเงินเบิกเกินบัญชีธนาคารและจากเงินกู้ยืม ระยะสั้นระยะยาว รวมถึงภาษีที่เกี่ยวข้องกับ ดอกเบี้ยดังกล่าวที่ผู้กู้ต้องรับภาระ จำนวนที่ตัดบัญชี ของส่วนลดหรือส่วนเกินที่เกี่ยวข้องกับการกู้ยืมจำนวนที่ ตัดบัญชีของรายจ่ายที่เกี่ยวกับการจัดการกู้ยืมและ ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการกู้ยืม เงินตราต่างประเทศส่วนที่นำมาปรับปรุงกับต้นทุน ของดอกเบี้ย  <b>สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข</b> หมายถึง สินทรัพย์ที่ จำเป็นต้องใช้ระยะเวลาในการเตรียมพร้อม เพื่อนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามประสงค์ หรือนำไปขาย</p>

#### ๑) การรับรู้รายการ

TAS ๒๓	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๓
<ul style="list-style-type: none"> <li>- กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้อง โดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการ ผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของ ราคาทุนของสินทรัพย์นั้น และ</li> <li>- กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมอื่นเป็นค่าใช้จ่าย ในงวดที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรง กับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่ เข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ นั้น และ</li> <li>- กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมอื่นเป็นค่าใช้จ่ายใน งวดที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น</li> </ul>



## ๒) เกณฑ์การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

TAS ๒๓	TFRS for NPAEs บทที่ ๑๓
<b>๑. การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข เข้าเกณฑ์ทุกข้อ ดังนี้</b>	
๑) รายจ่ายที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ได้เกิดขึ้น ๒) ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น ๓) สินทรัพย์อยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย	๑) รายจ่ายที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ได้เกิดขึ้น ๒) ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น ๓) สินทรัพย์อยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย
<b>๒. การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์</b>	
การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องหยุดพักในระหว่างที่การดำเนินการพัฒนาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง	การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องหยุดพักในระหว่างที่การดำเนินการพัฒนาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่องเมื่อสถานการณ์ดังกล่าวสิ้นสุดลงให้รวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นหลังจากนั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต่อไป
<b>๓. การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์</b>	
การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสิ้นสุดลงเมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ หรือ พร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง สำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สร้างเสร็จเป็นบางส่วนและสามารถใช้งานได้ขณะที่สินทรัพย์ส่วนอื่นยังอยู่ระหว่างการก่อสร้าง กิจการต้องหยุดรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ส่วนที่สร้างเสร็จ หากการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์บางส่วนให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายของสินทรัพย์ส่วนนั้นเสร็จสิ้นลง	การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสิ้นสุดลงเมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ หรือ พร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง สำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สร้างเสร็จเป็นบางส่วนและสามารถใช้งานได้ขณะที่สินทรัพย์ส่วนอื่นยังอยู่ในระหว่างการก่อสร้าง ให้หยุดรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ส่วนที่สร้างเสร็จ หากการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์บางส่วนให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายของสินทรัพย์ส่วนนั้นเสร็จสิ้นลง

## ๑๓.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

### ๑๓.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

#### (๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

#### (๒) เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

##### ๑) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

**มาตรา ๖๕ ตรี (๕)** “รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม”

##### ๒) ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

**มาตรา ๖๕ ทวิ (๒)** “ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา” ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗

**๓) พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗** สรุปสาระสำคัญได้ ดังนี้

๓.๑) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างไรก็ดี แล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างไรก็ดี แล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป เว้นแต่ จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายและให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น (มาตรา ๓)

๓.๒) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีที่รอบระยะเวลาใดไม่เต็มสิบสองเดือนให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน (มาตรา ๔) ดังต่อไปนี้

ประเภททรัพย์สิน	หักได้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าของต้นทุนตามประเภทของสินทรัพย์
(๑) อาคาร	
อาคารถาวร	ร้อยละ ๕
อาคารชั่วคราว	ร้อยละ ๑๐๐
(๒) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้	ร้อยละ ๕

ประเภททรัพย์สิน	หักได้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าของต้นทุนตามประเภทของสินทรัพย์
<p>(๓) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่า หรือมีหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้ โดยเงื่อนไขในการต่ออายุนั้นเปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่ากันได้ต่อ ๆ ไป กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้หรือมีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลาอันจำกัดแน่นอน</p>	<p>ร้อยละ ๑๐  ร้อยละ ๑๐๐ หาดด้วยจำนวนปีอายุการเช่าและอายุที่ต่อได้รวมกัน</p>
<p>(๔) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร กู๊ดวิลล์ เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น  กรณีไม่จำกัดอายุการใช้ กรณีจำกัดอายุการใช้</p>	<p>ร้อยละ ๑๐ ร้อยละ ๑๐๐ หาดด้วยจำนวนปีอายุการใช้</p>
<p>(๕) ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสิ้นสีกหรือเสื่อมราคาได้ นอกจากที่ดินและสินค้า</p>	<p>ร้อยละ ๒๐</p>

๓.๓) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่เท่ากันในแต่ละปีระหว่างการใช้ทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีนั้นในบางปีเกินอัตราที่กำหนดข้างต้นก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของทรัพย์สินเพื่อการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า ๑๐๐ หาดด้วยจำนวนร้อยละที่กำหนดข้างต้น (มาตรา ๔)

๓.๔) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินไม่ว่ากรณีใด จะหักจนหมดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นไม่ได้ (มาตรา ๘)

### ๓.๕) ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคน หรือรถยนต์นั่ง

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งล้านบาท เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้ ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนทั้งหมด (มาตรา ๕)

(๑) ทรัพย์สินซึ่งมิได้ใช้ในกิจการให้เช่ารถยนต์ ทั้งนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องไม่นำทรัพย์สินดังกล่าวไปใช้ในกิจการอื่น ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

(๒) ทรัพย์สินที่เป็นรถยนต์ต้นแบบที่ใช้เพื่อการวิจัย พัฒนา หรือทดสอบสมรรถนะที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต

ทรัพย์สินตามวรรคหนึ่งต้องได้มาตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๙ เป็นต้นไป (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๖๒๐) พ.ศ. ๒๕๕๙ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อม

ราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๕๐๕) พ.ศ. ๒๕๕๓ ให้ยังคงใช้บังคับต่อไป เฉพาะทรัพย์สินที่ได้มาก่อนวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๙)

### ๓.๖) ทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์

๓.๖.๑) การหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ให้หักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ ๔๐ ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔ (มาตรา ๔ ทวิ)

ทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง จะต้องมีลักษณะและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(๑) ต้องไม่เป็นเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้ผลิตสินค้าหรือให้บริการ เว้นแต่เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรดังกล่าวได้ใช้เพื่อการอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

(ก) การวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน ซึ่งหมายถึง การวิจัยตามแบบแผนหรือการค้นคว้าอย่างจริงจัง โดยมีมุ่งหมายที่จะค้นพบความรู้ใหม่อันอาจเป็นประโยชน์แก่การพัฒนาผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการขั้นใหม่ หรือโดยมุ่งหมายที่จะนำความก้าวหน้าอย่างเห็นได้ชัดมาสู่ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการที่มีอยู่เดิม

(ข) การวิจัยเชิงประยุกต์ ซึ่งหมายถึง การเปลี่ยนผลการวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐานมาใช้เป็นแผนงาน แบบพิมพ์เขียว หรือแบบ ในการทำขึ้นมาใหม่ เปลี่ยนแปลง หรือปรับปรุงซึ่งผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเพื่อขายหรือใช้เอง และให้หมายความรวมถึงการประดิษฐ์ต้นแบบที่ไม่สามารถใช้ในเชิงพาณิชย์แนวคิดในการจัดทำและออกแบบผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือการบริการหรือทางเลือกอื่นการสาธิตเบื้องต้นหรือโครงการนำร่องที่ไม่สามารถดัดแปลงหรือนำไปใช้เพื่อประโยชน์ในการอุตสาหกรรมหรือการพาณิชย์ แต่ไม่หมายความถึงการเปลี่ยนแปลงตามปกติหรือตามระยะเวลาของผลิตภัณฑ์ ระบบการผลิต กระบวนการผลิต การบริการ หรือกิจการอื่นที่ดำเนินงานอยู่ แม้ว่าการเปลี่ยนแปลง ดังกล่าวจะก่อให้เกิดความก้าวหน้าก็ตาม

(ค) การทดสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์

(ง) การปรับปรุงกรรมวิธีการผลิต เพื่อลดต้นทุนการผลิต

หรือเพิ่มผลผลิต

ทั้งนี้ ไม่ว่าจะใช้เพื่อการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีของตนเอง

หรือของผู้อื่น

(๒) ต้องเป็นเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ไม่เคยผ่านการใช้งานมาก่อน โดยเครื่องจักรและอุปกรณ์ดังกล่าวต้องสามารถนำไปใช้งานได้ตั้งแต่สองปีขึ้นไป และมีมูลค่าต้นทุนไม่ต่ำกว่า ๑๐๐,๐๐๐ บาท

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๓๑๙) พ.ศ. ๒๕๔๑ ใช้บังคับ ๒๓ เมษายน ๒๕๔๑ เป็นต้นไป)

๓.๖.๒) การหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการรับจ้างผลิตสินค้าที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินห้าล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าหรือบริการรวมกันไม่เกินสามล้านบาทต่อปีในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้ใช้สิทธิ ให้หักได้ดังต่อไปนี้ (มาตรา ๔ ทวิ) (มาตรา ๔ ทวิ)

(๑) ร้อยละหนึ่งร้อยของมูลค่าต้นทุนตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้

ในมาตรา ๔

(๒) หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔

ทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(๑) เป็นทรัพย์สินซึ่งได้ซื้อมาตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๕ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๖ และไม่เคยผ่านการใช้งานมาก่อน

(๒) อยู่ในสภาพพร้อมใช้งานได้ตามประสงค์ภายในวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๖

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๕๖๓) พ.ศ. ๒๕๕๖ ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๙ พฤษภาคม ๒๕๕๖ เป็นต้นไป)

(๓) ไม่เป็นทรัพย์สินที่ได้รับสิทธิประโยชน์หรืออยู่ระหว่างการพิจารณาขอรับสิทธิประโยชน์สนับสนุนจากส่วนราชการ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม เพื่อการส่งเสริมการลงทุนด้านอนุรักษ์พลังงาน

(๔) ไม่เป็นทรัพย์สินที่นำไปใช้ในกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน

(๕) ไม่เป็นทรัพย์สินที่ใช้สิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามมาตรา ๔ เอกกาศ

(๖) ไม่เป็นทรัพย์สินที่เกิดจากรายจ่ายซึ่งได้จ่ายไปเป็นค่าจ้างเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีให้แก่หน่วยงานของรัฐหรือเอกชนตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๙๗) พ.ศ. ๒๕๓๙

(๗) ไม่เป็นทรัพย์สินที่เกิดจากรายจ่ายตามมาตรา ๖๕ ตรี (๕) แห่งประมวลรัษฎากร และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา ๓ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๓๒) พ.ศ. ๒๕๕๔

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๕๕๒) พ.ศ. ๒๕๕๕ ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑๕ พฤศจิกายน ๒๕๕๕ เป็นต้นไป)

### ๓.๗) ทรัพย์สินประเภทเครื่องบันทึกการเก็บเงิน

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องบันทึกการเก็บเงิน ให้หักได้ดังต่อไปนี้ (มาตรา ๔ ตรี)

(๑) ร้อยละ ๑๐๐ ของมูลค่าต้นทุนตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔

(๒) หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ ๔๐ ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔

ทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง จะต้องมีลักษณะและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) ต้องเป็นทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณตามมาตรา ๘๒/๓ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประกอบกิจการค้าปลีกหรือประกอบกิจการอย่างอื่นซึ่งมิใช่การค้าปลีกที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินในการออกไปกำกับภาษีอย่างย่อ ทั้งนี้ ตามมาตรา ๘๖/๖ หรือมาตรา ๘๖/๗ แห่งประมวลรัษฎากร แล้วแต่กรณี

(๒) ต้องเป็นเครื่องบันทึกการเก็บเงินที่มีลักษณะตามที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด แต่ไม่รวมถึงส่วนระบบควบคุมกลางของเครื่องคอมพิวเตอร์ (ดูประกาศอธิบดีฯ เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๕๑))

(๓) ต้องแจ้งการใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินในการออกใบกำกับภาษีอย่างย่อต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ภายในเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอนุมัติให้ใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๒๖๔) พ.ศ. ๒๕๓๖ ใช้บังคับ ๒๘ สิงหาคม ๒๕๓๖ เป็นต้นไป)

### ๓.๘) ทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซื้อ ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ หรือได้มาซึ่งสิทธิการใช้ แล้วแต่กรณี เพื่อมิไว้ใน การประกอบกิจการของตนเอง ทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่ได้มาและอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ตั้งแต่วันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับ ให้หักได้ดังต่อไปนี้ (มาตรา ๔ จัตวา)

(๑) ภายในสามรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่วันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ในกรณี ที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือน ให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยจะเลือกใช้ วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

(๒) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวม ที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา เบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละสี่สิบของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้ หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ใน (๑)

ทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า เครื่องอิเล็กทรอนิกส์แบบอัตโนมัติ ทำหน้าที่เหมือนสมองกลใช้สำหรับแก้ปัญหาต่างๆ ทั้งที่ง่ายและซับซ้อน โดยวิธีทางคณิตศาสตร์ตลอดจนอุปกรณ์ของคอมพิวเตอร์อันได้แก่ เครื่องมือ เครื่องใช้ เครื่องช่วยหรือเครื่อง ประกอบกับคอมพิวเตอร์ รวมทั้งโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพื่อให้คอมพิวเตอร์ใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์ (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๔๗๓) พ.ศ. ๒๕๕๑ ใช้บังคับ ๗ สิงหาคม ๒๕๕๑ เป็นต้นไป )

### ๓.๙) ทรัพย์สินประเภทอาคารโรงงาน

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทอาคาร โรงงานที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้าง แรงงานไม่เกินสองร้อยคน หรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดขึ้นภายหลังจากพระราชกฤษฎีกานี้ ใช้บังคับแล้วเป็นเวลาสามปี ซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมิไว้ใน การประกอบกิจการของตนเอง ให้หัก ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ ๒๕ ของมูลค่าต้นทุน สำหรับ มูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔ (มาตรา ๔ เบญจ)

### ๓.๑๐) ทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักร

๓.๑๐.๑) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภท เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกิน สองร้อยล้านบาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน หรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดขึ้น ภายหลังจากพระราชกฤษฎีกานี้ใช้บังคับแล้วเป็นเวลาสามปี ซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมิไว้ใน การ ประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาใน

อัตราร้อยละ ๔๐ ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ใน มาตรา ๔ (มาตรา ๔ ฉ)

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๓๙๕) พ.ศ. ๒๕๔๕ ใช้บังคับ ๓๑ มกราคม ๒๕๔๕ เป็นต้นไปโดย มิให้ใช้บังคับสำหรับทรัพย์สินที่ได้มาก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับ)

๓.๑๐.๑) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภท เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมิไว้ใน การประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาใน อัตราร้อยละสี่สิบของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ใน มาตรา ๔ ทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่ได้มาและอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ตั้งแต่วันที่พระราชกฤษฎีกา นี้มีผลใช้บังคับจนถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๓ (มาตรา ๔ อัญญา)

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่หักค่าสึกหรอและ ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามวรรคหนึ่งจะต้องไม่ใช่สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา ๓ (๑) แห่งพระราช กฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๖๐) พ.ศ. ๒๕๔๙

### ๓.๑๑) ทรัพย์สินอย่างอื่น

๓.๑๑.๑) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภท ทรัพย์สินอย่างอื่นตามมาตรา ๔ (๕) ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทรัพย์สินถาวร ซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกิน สองร้อยล้านบาทและมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน ซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมิไว้ใน การประกอบ กิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละหนึ่งร้อยของมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน ที่ได้มาในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งมีมูลค่ารวมกันไม่เกินห้าแสนบาทตามเงื่อนไขที่กำหนดในมาตรา ๔ ทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่ได้มาและอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ตั้งแต่วันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้ บังคับจนถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๓ (มาตรา ๔ นว)

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๔๗๓) พ.ศ. ๒๕๕๑ ใช้บังคับ ๗ สิงหาคม ๒๕๕๑ เป็นต้นไป )

๓.๑๑.๒) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภท ทรัพย์สินอย่างอื่นตามมาตรา ๔ (๕) แต่ไม่รวมถึงยานพาหนะที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็น ผู้ประกอบอุตสาหกรรมท่องเที่ยวตามกฎหมายว่าด้วยการท่องเที่ยวแห่งประเทศไทยซื้อหรือได้รับโอน กรรมสิทธิ์เพื่อมิไว้ใน การประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละสิบของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและ อัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔ ทั้งนี้ ทรัพย์สินนั้นต้องไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้ (มาตรา ๔ ทศ)

(๑) เป็นทรัพย์สินที่ได้รับสิทธิประโยชน์หรืออยู่ระหว่างการพิจารณาขอรับสิทธิประโยชน์สนับสนุนจากส่วนราชการ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม เพื่อการส่งเสริม การลงทุนด้านอนุรักษ์พลังงาน

(๒) เป็นทรัพย์สินที่นำไปใช้ในกิจการที่ได้รับการยกเว้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน

(๓) เป็นทรัพย์สินที่เกิดจากรายจ่ายซึ่งได้จ่ายไปเป็น ค่าจ้างเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีให้แก่หน่วยงานของรัฐหรือเอกชนตามพระราชกฤษฎีกาออก ตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๙๗) พ.ศ. ๒๕๓๙

(๔) เป็นทรัพย์สินที่เกิดจากรายจ่ายตามมาตรา ๖๕ ตี (๕) แห่งประมวลรัษฎากร และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา ๓ (๑) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๔๖๐) พ.ศ. ๒๕๔๙ (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๕๐๕) พ.ศ. ๒๕๕๓ ใช้บังคับกับทรัพย์สินที่ได้มาและอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามวัตถุประสงค์ตั้งแต่วันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับจนถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๔ )

### ๑๓.๒.๒ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### (๑) คำนิยามในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๗/๑

(๙) "สินค้า" หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้ามาแต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด

(๑๐) "ราคา" หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ อันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินซึ่งได้มีการชำระหรือตกลงจะชำระ เพื่อการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการ

(๑๑) "ภาษีซื้อ" หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา ๘๒/๔ วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรตามมาตรา ๘๒/๑๕

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ และมาตรา ๘๓/๗

#### (๒) ลักษณะของรายการในใบกำกับภาษีซื้อมีดังนี้

- กรณีซื้อทรัพย์สิน (ไม่รวมถึงอสังหาริมทรัพย์) จากผู้ขายที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

กิจการต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ขาย โดยมีรายการตามมาตรา ๘๖/๔ และระบุวันที่ในใบกำกับภาษีตามวันที่ส่งมอบสินค้า หรือโอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษี แล้วแต่กรณีใดจะเกิดขึ้นก่อน

รายการในใบกำกับภาษี ม. ๘๖/๔ ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(๑) คำว่า "ใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(๒) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี

(๓) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(๔) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)

(๕) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(๖) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน

(๗) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(๘) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด



(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๙) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษี ตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๕)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๗) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับ ภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖)

**(๓) การจัดทำรายงานของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฝั่งผู้ซื้อทรัพย์สิน)**

มาตรา ๘๗ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๙) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา ๘๗ และ มาตรา ๘๗/๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ เมษายน พ.ศ. ๒๕๔๒ ดังนี้

• **รายงานภาษีซื้อ**

(๑) ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดเก็บใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือ ใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพสามิต และเอกสาร หลักฐานอื่นประกอบการลงรายงานภาษีซื้อ แยกต่างหากจากเอกสารหลักฐานอื่น โดยให้ถือปฏิบัติดังต่อไปนี้

(ก) แยกเป็นรายเดือนภาษีที่ลงรายการในรายงานภาษีซื้อ

(ข) เรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับ

(ค) ให้เลขที่กำกับใบสำคัญดังกล่าวเรียงขึ้นใหม่ทางด้านบนขวาของใบสำคัญนั้น ๆ

(๒) ให้ลงรายการตามมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกิดจาก ใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๕ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็น ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป เป็นรายใบกำกับภาษี โดยให้ลงรายการเรียงตามลำดับใบกำกับภาษีที่ได้รับโดยไม่คำนึงว่า ใบกำกับภาษีนั้นจะลงวันเดือนปีใด แต่การลงรายการในช่องวันเดือนปีของใบกำกับภาษี ให้ลงวันเดือนปีตามที่ระบุ ไว้ในใบกำกับภาษี และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้รับใบกำกับภาษี เว้นแต่ ภาษีซื้อที่มีนำไป หักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีเพราะมีเหตุจำเป็น ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงมีสิทธินำไปหักใน การคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามมาตรา ๘๖/๓ วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ลงรายการในเดือนภาษีที่นำไปถือเป็นภาษีซื้อได้ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียน จะลงรายการวันหนึ่งวันใดในเดือนภาษีนั้นก็ได้ โดยต้องจัดเรียงเอกสารรวมกับใบกำกับภาษีของเดือนภาษีที่ถือเป็น ภาษีซื้อ

**๑๓.๓ ข้อหารือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง**

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๒๔๗๙

**วันที่** : ๘ พฤษภาคม ๒๕๖๖

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีรายจ่ายและภาษีซื้อสำหรับรถยนต์ กระบะสี่ประตู (Double Cab)

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕ ตี (๒๐) มาตรา ๘๖/๕ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา ๔ (๑) พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๓๑๕)ฯ

ข้อ ๒ (๑) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒๓)

**ข้อหาหรือ** : หน่วยงาน ก. หรือเกี่ยวกับรายจ่ายและภาษีซื้อสำหรับรถยนต์กระบะสี่ประตู (Double Cab) เพื่อนำมาใช้ในกิจการตั้งแต่วันที่ ๑๖ กันยายน ๒๕๖๐ ตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และคุณลักษณะของรถยนต์กระบะสี่ประตู (Double Cab) ลงวันที่ ๑๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๐ ที่ได้มีการแก้ไขอัตราภาษีสรรพสามิต ดังนี้

๑. การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคามูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่ง และรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต เฉพาะส่วนที่เกินคันละ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท ไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๒๐) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา ๔ (๑) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (ฉบับที่ ๓๑๕) พ.ศ. ๒๕๔๐ ใช่หรือไม่

๒. กรณีผู้ประกอบการเช่ารถยนต์กระบะสี่ประตูมาใช้ในกิจการ ค่าเช่ารถยนต์ดังกล่าว ไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่เกินคันละ ๓๖,๐๐๐ บาท ต่อเดือน หรือค่าเช่าส่วนที่เกินคันละ ๑,๒๐๐ บาท ต่อวัน ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๒๐) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา ๔ (๒) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๓๑๕) พ.ศ. ๒๕๔๐ ใช่หรือไม่

๓. ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์ดังกล่าว ไม่เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อต้องห้าม ตามมาตรา ๘๒/๕ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๒ (๑) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒) เรื่อง การกำหนดภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๒/๕ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ ใช่หรือไม่

๔. หากรถยนต์กระบะสี่ประตูดังกล่าว จัดทะเบียนรถตามกฎหมายว่าด้วยรถยนต์ และกฎหมายว่าด้วยการขนส่งทางบกเป็นประเภทรถยนต์นั่งส่วนบุคคลไม่เกิน ๗ คน (รย.๑) ป้ายทะเบียน พื้นขาว ตัวอักษรสีดำ หรือมีการต่อเติมหลังคาจะถือเป็นรถยนต์กระบะสี่ประตูตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ๖.๐๓ หรือไม่ และทำให้ภาระภาษีตาม ๑ และ ๒ เปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ อย่างไร

**แนววินิจฉัย** : กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดมีรายจ่ายและภาษีซื้อสำหรับการซื้อรถยนต์กระบะสี่ประตู (Double Cab) เพื่อนำมาใช้ในกิจการ หากรถยนต์กระบะสี่ประตู (Double Cab) ดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นประเภทรถยนต์กระบะตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ ประกอบกับกฎกระทรวง กำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ และประกาศกรมสรรพสามิตฯ ลงวันที่ ๑๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๐ รายจ่ายที่เป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือค่าเช่าทรัพย์สินที่นำมาใช้ในกิจการของตนเองและเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ ๑๖ กันยายน ๒๕๖๐ เป็นต้นไป ซึ่งเป็นวันที่กฎหมายดังกล่าวมีผลใช้บังคับ กรณีดังกล่าวไม่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๒๐) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา ๔ แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๓๑๕) พ.ศ. ๒๕๔๐ และภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์กระบะดังกล่าว ไม่เป็นภาษีซื้อต้องห้ามมิให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๒/๓ และมาตรา ๘๒/๕ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๒ (๑) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒)ฯ ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๖/๖๖๒๗  
**วันที่** : ๖ กรกฎาคม ๒๕๕๐  
**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคารถยนต์  
**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕ ทวิ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร  
**ข้อหารือ** : บริษัท A ประกอบธุรกิจให้เช่ารถยนต์ ระยะเวลาการเช่าขึ้นอยู่กับข้อตกลงระหว่างบริษัทกับลูกค้า บริษัทฯ ขอทราบว่า กรณีบริษัทฯ ได้ซื้อรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนหรือรถยนต์นั่ง ราคา ๑,๔๘๐,๗๔๓ บาท บริษัทฯ จะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคารถยนต์ อย่างไร

**แนววินิจฉัย** : การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนหรือรถยนต์นั่ง ให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือนให้เฉลี่ยหักตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ไม่เกินอัตราร้อยละ ๒๐ ของมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้น โดยให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุน เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท กรณีบริษัทฯ หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา โดยใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่เท่ากันในแต่ละปีระหว่างการอายุการใช้ทรัพย์สิน บริษัทฯ จะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีนั้นในบางปีเกินอัตราร้อยละ ๒๐ ก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของทรัพย์สินเพื่อการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า ๑๐๐ หารด้วย ๒๐ ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา ๔ และมาตรา ๕ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗

**เลขตู้** : ๗๐/๓๕๑๑๐

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/พ./๓๗๖๔  
**วันที่** : ๒ พฤษภาคม ๒๕๕๖  
**เรื่อง** : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีภาษีซื้อจากการก่อสร้าง ต่อเติม ปรับปรุงอาคารที่เช่า  
**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๘๒/๕ แห่งประมวลรัษฎากร  
**ข้อหารือ** : บริษัทฯ ได้หารือเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีภาษีซื้อจากการก่อสร้าง ต่อเติม ปรับปรุงอาคารที่เช่า โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ดังนี้

๑. บริษัทฯ เช่าอาคารสำนักงานและอาคารโรงงานจากบริษัท ก. (ผู้ให้เช่า) เป็นเวลา ๓ ปี สัญญาเช่ากำหนดว่าผู้ให้เช่าอนุญาตให้บริษัทฯ ต่อเติม ปรับปรุงอาคารที่เช่าได้ และเมื่อครบกำหนดสัญญาเช่า บริษัทฯ ต้องรื้อถอนส่วนที่ต่อเติมหรือปรับปรุงดังกล่าว

๒. บริษัทฯ ขอทราบว่า การต่อเติม ปรับปรุงอาคารที่เช่า ดังนี้ จะขอคืนภาษีซื้อได้หรือไม่

(๑) ปรับปรุงอาคารสำนักงานและอาคารโรงงาน โดยกันห้องด้วยกระจกผนังเบา ซึ่งทำด้วยแผ่นยิปซัม หรือตะแกรงลวดเหล็กและปูพื้นด้วยกระเบื้องยาง

(๒) ต่อเติมห้องเก็บอุปกรณ์ดับเพลิง

(๓) ก่อสร้างบ่อน้ำปูนซิเมนต์เพื่อใช้เก็บน้ำหากเกิดเพลิงไหม้ และสร้างโรงรถ ด้วยโครงเหล็กมุงกระเบื้องหลังคาเมื่อครบกำหนดสัญญาเช่า บริษัทฯ ได้รื้อถอนส่วนที่ได้ต่อเติมหรือปรับปรุงบางส่วนไปใช้ที่โรงงานแห่งใหม่ เช่น บานประตูกระจกที่มีกรอบเป็นอลูมิเนียม เป็นต้น ส่วนที่ไม่

สามารถใช้กับโรงงานแห่งใหม่ได้และผู้ให้เช่าต้องการไว้ใช้ประโยชน์ เช่น ห้องเก็บอุปกรณ์ดับเพลิง บริษัทฯ จะยกให้ผู้ให้เช่า แต่ถ้าผู้ให้เช่าไม่ต้องการ เช่น ผังเบ้าทำด้วยแผ่นยิปซัม บริษัทฯ ก็จะทำการรื้อถอน

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีที่บริษัทฯ ได้ทำการปรับปรุงอาคารสำนักงานและอาคารโรงงานที่เช่า โดยกันห้องด้วยกระจกผนังเบาซึ่งทำด้วยแผ่นยิปซัมหรือตะแกรงลวดเหล็กและปูพื้นด้วยกระเบื้องยางตามข้อเท็จจริงข้างต้น ไม่เข้าลักษณะเป็นการก่อสร้างอาคาร ดังนั้น ภาษีซื้อที่เกิดจากการปรับปรุงดังกล่าว จึงไม่ถือเป็นภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารหรือสังหาริมทรัพย์อื่น ไม่เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามข้อ ๒ (๔) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒)ฯ ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ และหากภาษีซื้อดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อต้องห้ามในกรณีอื่นตามมาตรา ๘๒/๕ แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒)ฯ ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีซื้อดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

๒. กรณีที่บริษัทฯ ได้ทำการปรับปรุงในอาคารที่เช่าเพื่อใช้เป็นห้องเก็บอุปกรณ์ดับเพลิงตามข้อเท็จจริงข้างต้น ไม่เข้าลักษณะเป็นการก่อสร้างอาคาร ดังนั้น ภาษีซื้อที่เกิดจากการต่อเติมดังกล่าว จึงไม่ถือเป็นภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารหรือสังหาริมทรัพย์อื่นไม่เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามข้อ ๒ (๔) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒)ฯ ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ และหากภาษีซื้อดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อต้องห้ามในกรณีอื่นตามมาตรา ๘๒/๕ แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒)ฯ ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีซื้อดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้เช่นเดียวกับกรณีตาม ๑.

๓. กรณีการก่อสร้างบ่อน้ำปูนซีเมนต์เพื่อเก็บน้ำ และการสร้างโรงรถด้วยโครงเหล็กมุงกระเบื้องหลังคาบนอาคารหรือบนที่ดินที่เช่า เข้าลักษณะเป็นการก่อสร้างอาคารหรือสังหาริมทรัพย์อื่น การนำอาคารดังกล่าวมาเพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และต่อมาได้ขายหรือให้เช่าหรือนำไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน ๓ ปี นับแต่เดือนภาษีที่ก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ภาษีซื้อจากการก่อสร้างดังกล่าวถือเป็นภาษีซื้อต้องห้าม บริษัทฯ ไม่มีสิทธินำไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๕ (๖) ประกอบกับ ข้อ ๒ (๔) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒)ฯ ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕

**เลขตู้** : ๗๖/๓๘๖๐๐

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๖/๓๑๐๓

**วันที่** : ๒๙ มีนาคม ๒๕๔๗

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการประกอบกิจการให้เช่ารถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคล

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๘๒/๕(๖), พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗, ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒)

**ข้อหาหรือ** : บริษัท บ. ได้หารือกรมสรรพากรกรณีบริษัทฯ ประกอบกิจการให้เช่ารถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคล ซึ่งบริษัทฯ ได้จัดหารถที่ให้เช่าด้วยวิธีเช่าซื้อ โดยบริษัทฯ จะชำระเงินดาวน์กับบริษัทผู้ขายรถก่อนแล้วจึงชำระค่าเช่าซื้อ (เงินต้นรวมดอกเบี้ย) ผ่านบริษัทเงินทุน เป็นงวดเท่ากันทุกงวดมีกำหนดระยะเวลา ๓ ปี และบริษัทฯ จะได้รับโอนกรรมสิทธิ์ในรถเมื่อบริษัทฯ ได้ชำระค่าเช่าซื้องวดสุดท้ายแล้วบริษัทฯ จึงหาถือว่า

๑. กรณีรถกระบะที่เช่าซื้อมีราคา ๔๔๐,๐๐๐ บาท (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) บริษัทฯ ชำระเงินดาวน์เป็นจำนวนร้อยละ ๑๕ ของราคารถกระบะ โดยบริษัทฯ จะบันทึกบัญชีรถกระบะที่เช่าซื้อมาเป็นทรัพย์สินของบริษัทฯ ด้วยมูลค่า ๔๔๐,๐๐๐ บาท ส่วนราคาที่เหลืออีกร้อยละ ๘๕ บริษัทฯ จะบันทึกบัญชีเป็นเจ้าหนี้เช่าซื้อบริษัทเงินทุน ได้หรือไม่ และบริษัทฯ จะต้องบันทึกบัญชีรถกระบะเป็นทรัพย์สิน ณ วันใด และบันทึกอย่างไร

๒. กรณีบริษัทฯ ผ่อนชำระเงินงวดค่าเช่าซื้อรถกระบะกับบริษัทเงินทุน บริษัทฯ มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อตามใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีที่บริษัทฯ ได้รับจากบริษัทเงินทุน หรือไม่

๓. บริษัทฯ จะคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคารถกระบะตาม ๑. อย่างไร และหากในรอบระยะเวลาบัญชีแรกบริษัทฯ เช่าซื้อรถกระบะโดยมีระยะเวลาไม่ครบ ๑ ปี บริษัทฯ จะคิดหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาอย่างไร

๔. กรณีบริษัทฯ ได้เช่าซื้อรถยนต์นั่งส่วนบุคคลเพื่อใช้ในการประกอบกิจการการให้เช่ารถยนต์โดยมีการชำระเงินดาวน์และชำระราคาค่าเช่าซื้อรถยนต์ผ่านบริษัทเงินทุน บริษัทฯ จะมีวิธีการบันทึกบัญชีรถยนต์นั่งส่วนบุคคลเป็นทรัพย์สินของบริษัทฯ และคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา เช่นเดียวกับการซื้อรถกระบะด้วยวิธีเช่าซื้อข้างต้นหรือไม่ อย่างไร

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีบริษัทฯ ประกอบกิจการให้เช่ารถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคล ซึ่งบริษัทฯ ได้จัดหารถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคลมาเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของบริษัทฯ โดยการเช่าซื้อ รถกระบะ และรถยนต์นั่งส่วนบุคคลดังกล่าวถือเป็นทรัพย์สินของบริษัทฯ ซึ่งบริษัทฯ ต้องนำมูลค่าทั้งหมดที่จ่ายไปเพื่อการได้มาซึ่งรถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคลนั้นมาถือเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินทั้งสิ้นไม่ว่าจะแยกเรียกบางส่วนเป็นดอกเบี้ยหรืออย่างอื่นก็ตาม โดยในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของรถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคลดังกล่าว บริษัทฯ ต้องนำราคารถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคลที่พึงต้องชำระทั้งสิ้น (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราไม่เกินร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน แต่จะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเป็นรายวัน ทั้งนี้ ตามมาตรา ๔ มาตรา ๕ และมาตรา ๗ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗ สำหรับการบันทึกทางบัญชี บริษัทฯ ต้องถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

๒. กรณีบริษัทฯ ประกอบกิจการให้บริการเช่ารถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคล รถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคลดังกล่าวจึงเป็นรถที่มีไว้เพื่อให้บริการเช่ารถยนต์ของบริษัทฯ เองโดยตรงภาษีซื้อที่เกิดจากการเช่าซื้อรถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคลนั้น จึงเป็นภาษีซื้อที่ไม่ต้องห้ามให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๕ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๒ (๑) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒) เรื่อง การกำหนดภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๕ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีที่ได้รับจากบริษัทเงินทุนธนาคาร มาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๓ แห่งประมวลรัษฎากร

**เลขคู่** : ๖๗/๓๒๘๘๕

## ๑๔. หนี้สูญ

### ๑๔.๑ ด้านบัญชี

#### ๑๔.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ ๗ ลูกหนี้

##### ๑) ความหมาย

๑.๑) ลูกหนี้ หมายถึง สิทธิที่กิจการจะได้รับเงินสดหรือทรัพย์สินหรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นๆ เมื่อถึงกำหนดชำระ ลูกหนี้นี้อาจรวมถึงลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น

๑.๒) ลูกหนี้การค้า หมายถึง ลูกหนี้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือการให้บริการที่กิจการได้ส่งใบแจ้งหนี้หรือได้ตกลงอย่างเป็นทางการกับผู้ซื้อ รายการดังกล่าวนี้อาจอยู่ในรูปของตั๋วเงินรับ

๑.๓) ลูกหนี้อื่น หมายถึง ลูกหนี้ที่ไม่ใช่ลูกหนี้การค้า เช่น ลูกหนี้และเงินให้กู้ยืมแก่กรรมการและลูกจ้าง เงินให้กู้ยืมอื่น เป็นต้น

##### ๒) การวัดมูลค่า

ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่นต้องวัดมูลค่าภายหลังด้วยมูลค่าที่จะได้รับ ซึ่งหมายถึงมูลค่าหลังจากหักค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

##### ๓) วิธีการประมาณหนี้สงสัยจะสูญ

วิธีการประมาณหนี้สงสัยจะสูญ สามารถทำได้ ๓ วิธี

๓.๑) วิธีอัตราร้อยละของยอดขายเชื่อสุทธิ คำนวณจากหนี้สงสัยจะสูญเป็นร้อยละของยอดขายเชื่อสุทธิ

๓.๒) วิธีอัตราร้อยละของลูกหนี้ที่ค้างชำระจำแนกตามอายุของลูกหนี้ คำนวณโดยการจัดกลุ่มลูกหนี้จำแนกตามอายุของหนี้ที่ค้างชำระ ลูกหนี้กลุ่มที่ค้างชำระนานนำมาคำนวณหาจำนวนหนี้สงสัยจะสูญด้วยอัตราร้อยละที่สูงกว่าลูกหนี้ที่เริ่มค้างชำระเกินกำหนดโดยถือว่าลูกหนี้ที่ค้างชำระนานจะมีโอกาสที่ไม่ชำระหนี้มากกว่าลูกหนี้ที่เริ่มเกิดขึ้น

๓.๓) วิธีพิจารณาลูกหนี้เป็นแต่ละราย พิจารณาจากความสามารถในการชำระหนี้และจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับชำระจากลูกหนี้

กิจการต้องรับรู้จำนวนหนี้สงสัยจะสูญเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ควบคู่กับการรับรู้ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งเป็นบัญชีปรับมูลค่าบัญชีลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงิน

##### ๔) การตัดจำหน่ายหนี้สูญ

หากลูกหนี้ยังไม่ชำระหนี้เมื่อครบกำหนดแล้ว และกิจการได้มีการดำเนินการทวงถามหนี้จากลูกหนี้จนถึงที่สุดแล้ว และคาดหมายได้ค่อนข้างแน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้ ให้กิจการจำหน่ายลูกหนี้ออกจากบัญชี และปรับลดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้อง

##### ๕) หนี้สูญได้รับคืน

หากลูกหนี้ที่กิจการตัดจำหน่ายไปแล้วกลับมาชำระหนี้ให้แก่กิจการ ให้กิจการโอนกลับบัญชีลูกหนี้ และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้องด้วยจำนวนเงินที่ได้รับกลับคืน พร้อมบันทึกรายการรับชำระหนี้จากลูกหนี้ หรือ กิจการสามารถเลือกบันทึกหนี้สูญได้รับคืนเป็นรายได้อื่น ๆ ในงบกำไรขาดทุน

ทั้งนี้ให้กิจการเปิดเผยนโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึกหนี้สูญได้รับคืน

## ๑๔.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

### มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๙ เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

#### ๑) วิธีการคำนวณการด้อยค่า

การรับรู้รายการผลขาดทุนด้านเครดิต ไม่จำเป็นต้องรอให้เกิดเหตุการณ์ด้านเครดิตขึ้นก่อน แต่กิจการจะบันทึกผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น และบันทึกการเปลี่ยนแปลงในผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอย่างสม่ำเสมอโดยจำนวนผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจะถูกวัดมูลค่าใหม่ทุกวันที่รายงานเพื่อให้สะท้อนการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงด้านเครดิตจากที่เคยรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก เพื่อนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอย่างทันเวลามากขึ้น

#### ๒) การวัดมูลค่าผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

กิจการต้องวัดมูลค่าผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของเครื่องมือทางการเงินโดยวิธีการที่สะท้อนถึงเรื่องต่อไปนี้

๒.๑) จำนวนเงินที่ คำนึงถึงความเป็นถ่วงน้ำหนักและปราศจากอคติ ซึ่งพิจารณาจากการประเมินช่วงของผลลัพธ์

๒.๒) มูลค่าเงินตามเวลา และ

๒.๓) ข้อมูลสนับสนุนและสมเหตุสมผลที่สามารถหาได้โดยไม่ใช้ต้นทุนหรือความพยายามที่มากเกินไป ณ วันที่รายงาน เกี่ยวกับเหตุการณ์ในอดีต สภาพการณ์ปัจจุบัน และการพยากรณ์สถานะเศรษฐกิจในอนาคต

ณ แต่ละวันที่รายงาน กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงของผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตลอดอายุ เป็นผลกำไรหรือขาดทุนจากการด้อยค่าในกำไรหรือขาดทุน

๓) วิธีการอย่างง่าย สำหรับลูกหนี้การค้า สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญา และลูกหนี้ตามสัญญาเช่า

กิจการต้องวัดมูลค่าของค่าเผื่อผลขาดทุนด้วยจำนวนเงินที่เท่ากับผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตลอดอายุเสมอสำหรับ

๓.๑) ลูกหนี้การค้าหรือสินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาซึ่งเป็นผลมาจากรายการที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ ซึ่ง

๓.๑.๑) ไม่มีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ หรือ

๓.๑.๒) มีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๕ ถ้ากิจการเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าของค่าเผื่อผลขาดทุนด้วยจำนวนเงินที่เท่ากับผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตลอดอายุ

๓.๒) ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าที่เกิดจากรายการที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๖ หากกิจการเลือกใช้นโยบายบัญชีในการวัดมูลค่าของค่าเผื่อผลขาดทุนด้วยจำนวนเงินที่เท่ากับผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตลอดอายุ นโยบายบัญชีดังกล่าวต้องถือปฏิบัติกับลูกหนี้ตามสัญญาเช่าทั้งหมด แต่อาจถือปฏิบัติแยกกันระหว่างลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงินและลูกหนี้ตามสัญญาเช่าดำเนินงาน

กิจการอาจใช้วิธีการที่เหมาะสมในการวัดมูลค่าผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นหากผลขาดทุนนั้นสอดคล้องกับหลักการ

ตัวอย่างการกำหนดผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสามารถศึกษาเพิ่มเติมได้ที่เอกสารเผยแพร่ เรื่อง “TFRS ๙ เครื่องมือทางการเงิน : The Simplified Approach” รวบรวมโดยคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชี<sup>๒๗</sup>

## ๑๔.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

### ๑๔.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

#### (๑) ประมวลการหนี้สงสัยจะสูญ

รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี

มาตรา ๖๕ ตรี (๑) บัญญัติว่า “(๑) เงินสำรองต่าง ๆ นอกจาก

(ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไรเฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๖๕ ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว

ในกรณีต้องใช้เงินตามจำนวนซึ่งเอาประกันภัยสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใดไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วน เงินที่ใช้ไปเฉพาะส่วนที่ไม่เกินเงินสำรองตามวรรคก่อนสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น จะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

ในกรณีเลิกสัญญาตามกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใดให้นำเงินสำรองตามวรรคแรกจำนวนที่มีอยู่สำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น กลับมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกสัญญา

(ข) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไรเฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๔๐ ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้วและเงินสำรองที่กันไว้จะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป

(ค) เงินสำรองที่กันไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อที่ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ได้กันไว้ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นจากเงินสำรองประเภทดังกล่าวที่ปรากฏในบัญชีของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

เงินสำรองส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นตามวรรคหนึ่ง และได้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ต่อมาหากมีการตั้งเงินสำรองประเภทดังกล่าวลดลงให้นำเงินสำรองส่วนที่ตั้งลดลงซึ่งได้ถือเป็นรายจ่ายไปแล้วนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตั้งเงินสำรองลดลงนั้น”

#### (๒) หนี้สูญ

มาตรา ๖๕ ทวิ (๙) บัญญัติว่า “(๙) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้จะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น”

ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๖ (พ.ศ. ๒๕๓๔) แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๓๗๔ (พ.ศ. ๒๕๖๔) อาศัยอำนาจตามมาตรา ๖๙ ทวิ (๙) กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขในการจำหน่ายหนี้สูญไว้ ดังนี้

<sup>๒๗</sup> <https://www.tfac.or.th/upload/๙๔๑๔/A๕j๔YaGFTh.pdf>



๑) หนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้ต้องเป็นหนี้ที่มีลักษณะ ดังต่อไปนี้  
(ข้อ ๓ ของกฎกระทรวงฯ)

๑.๑) ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่รวบรวมเป็นเงินได้ในการค้าส่วนกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่รวมหนี้ที่ผู้เป็น หรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วน ผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็น เป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

๑.๒) ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความและมีหลักฐานโดยชัดเจนที่สามารถฟ้อง ลูกหนี้ได้

๒) วิธีการในการจำหน่ายหนี้สูญ แบ่งหนี้ได้เป็น ๓ ระดับตามจำนวนมูลหนี้

๒.๑) หนี้เกินกว่า ๒,๐๐๐,๐๐๐ บาท

ลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน ๒,๐๐๐,๐๐๐ บาท หนี้สูญที่จะจำหน่าย จากบัญชีลูกหนี้ นอกจากต้องมีลักษณะตาม ๑) แล้ว ต้องมีการดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้ด้วย (ข้อ ๔ ของกฎกระทรวงฯ)

๒.๑.๑) ได้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐาน การติดตามทวงถามอย่างชัดเจน แต่ไม่ได้รับชำระหนี้ โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่า หายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้ หรือ

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่นมีบุริมสิทธิ เหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

๒.๑.๒) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดี ที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่ง โดยได้มีหมายบังคับคดีของศาลแล้วและมีรายงานการบังคับคดีครั้งแรก ของเจ้าพนักงานบังคับคดีอันสามารถแสดงได้ว่าได้มีการดำเนินการบังคับคดีแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดจะ ชำระหนี้ได้

๒.๑.๓) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระ หนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย หรือในคดีที่ผู้ชำระบัญชีร้องขอให้ศาลพิพากษาให้ ลูกหนี้เป็นบุคคลล้มละลายโดยได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้ นั้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกหรือศาลได้ มีคำสั่งปิดคดีแล้ว

การดำเนินการตาม ๒.๑.๒) หรือ ๒.๑.๓) ที่ได้กระทำในต่างประเทศหรือการ ดำเนินการอื่นในลักษณะทำนองเดียวกันที่ได้กระทำในต่างประเทศ ต้องมีเอกสารหลักฐานแห่งการดำเนินการที่ ผู้มีอำนาจตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ ออกให้ และหลักฐานดังกล่าวต้องได้รับการรับรองคำแปลจาก ภาษาต่างประเทศเป็นภาษาไทย ตามระเบียบของกระทรวงการต่างประเทศว่าด้วยการรับรองเอกสาร

๒.๒) หนี้ไม่เกิน ๒,๐๐๐,๐๐๐ บาท

ลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน ๒,๐๐๐,๐๐๐ บาท หนี้สูญที่จะจำหน่าย จากบัญชีลูกหนี้ นอกจากต้องมีลักษณะตาม ๒.๑) แล้ว ต้องมีการดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้ด้วย (ข้อ ๕ ของกฎกระทรวงฯ)

๒.๒.๑) ได้ดำเนินการตาม ๒.๑.๑) แล้ว

๒.๒.๒) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้น แล้ว หรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว

๒.๒.๓) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว หรือในคดีที่ผู้ชำระบัญชีร้องขอให้ศาลพิพากษาให้ลูกหนี้เป็นบุคคลล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้วหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์หรือศาล แล้วแต่กรณี ได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้แล้ว

ในกรณีตาม ๒.๒.๒) หรือ ๒.๒.๓) กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าหนี้ ต้องมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้หนี้เป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายในสามสิบวันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ให้นำความใน ๒.๑) วรคสอง มาใช้บังคับแก่การดำเนินการตาม ๒.๒.๒) หรือ ๒.๒.๓) หรือการดำเนินการอื่นในลักษณะทำนองเดียวกันที่ได้กระทำในต่างประเทศ ด้วยโดยอนุโลม

### ๒.๓) หนี้ไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐ บาท

ลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐ บาท และมีลักษณะตาม (๒) ๑) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ใน ๒.๑) หรือ ๒.๒) ถ้าปรากฏว่าไม่มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ (ข้อ ๖ ของกฎกระทรวงฯ)

หนี้ของลูกหนี้รายใดที่ได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงนี้ครบถ้วนแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้จำหน่ายเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ และถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เว้นแต่กรณีตาม ๒.๒.๒) และ ๒.๒.๓) ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้อง คำขอเฉลี่ยหนี้ หรือเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์หรือศาลแล้วแต่กรณี ได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้ (ข้อ ๗ ของกฎกระทรวงฯ)

### ๓) หนี้สูญได้รับคืน

หากถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น”

## ๑๔.๒.๒ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

### ๑) มาตรา ๘๒/๑๑ แห่งประมวลรัษฎากร

“ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนขายสินค้าหรือให้บริการและได้นำภาษีขายไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๓ แล้ว ต่อมาหากมีหนี้สูญเกิดขึ้นจากการขายสินค้าหรือการให้บริการและการจำหน่ายหนี้สูญดังกล่าวได้เป็นไปตามจำนวน หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนำภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายของตนในเดือนภาษีที่ได้มีการจำหน่ายหนี้สูญ

การคำนวณส่วนของหนี้สูญ เพื่อนำมาหักออกจากภาษีขายตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

หนี้สูญรายใดที่ได้จำหน่ายไปตามวรรคหนึ่งแล้ว ถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับชำระในภายหลังให้นำภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญตามวรรคหนึ่งที่ได้รับชำระดังกล่าวมารวมเป็นภาษีขายในเดือนภาษีที่ได้รับชำระ”

๒) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๘๕) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจำหน่ายหนี้สูญ และหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณส่วนของหนี้สูญ เพื่อนำมาหักออกจากภาษีขายตามมาตรา ๘๒/๑๑ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๙ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๒

“ข้อ ๑ ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนขายสินค้าหรือให้บริการ ซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา ๗๘ มาตรา ๗๘/๑ และมาตรา ๗๘/๓ แห่งประมวลรัษฎากร และได้นำภาษีขายไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๓ แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ให้มีสิทธินำภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญมาหักออกจากภาษีขายในเดือนภาษีที่ได้มีการจำหน่ายหนี้สูญ”

“ข้อ ๗ เมื่อดำเนินการครบถ้วนตาม ข้อ ๓ ข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖ แล้วในเดือนภาษีใดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๓ แห่งประมวลรัษฎากร นำภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายของตนในเดือนภาษีที่ได้มีการจำหน่ายหนี้สูญเว้นแต่ กรณีตามข้อ ๔ (๒) (๓) และข้อ ๖ วรรคหนึ่งให้นำภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายของตนในเดือนภาษีที่ศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้อง คำขอเฉลี่ยหนี้ หรือเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์หรือศาล แล้วแต่กรณี ได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้ หรือศาลได้มีคำสั่งเห็นชอบแผนฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้” (แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๔๒) ลงวันที่ ๑๕ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๖๔ ให้ใช้บังคับสำหรับการดำเนินการที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ของเดือนภาษีถัดจากวันที่ประกาศในประกาศนี้เป็นต้นไป)

การคำนวณหาภาษีขายจากส่วนของหนี้สูญตามวรรคหนึ่งให้นำส่วนของหนี้สูญนั้นคูณด้วยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหารด้วยร้อยละร้อยบวกด้วยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### ๑๔.๓ ข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง<sup>๒๔</sup>

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/๓๑๔๙

วันที่ : ๘ มิถุนายน ๒๕๖๖

เรื่อง : การจำหน่ายหนี้สูญ

ข้อกฎหมาย : ข้อ ๕ และข้อ ๗ กฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๖๖ (แก้ไขโดยฉบับที่ ๓๗๔๖)

ข้อหาหรือ : บริษัท A ได้ขายสินค้าให้บริษัท B เป็นจำนวนเงิน ๓xx,xxx บาท โดยบริษัท A

ได้ติดตามทวงถาม แต่ยังไม่ได้รับชำระเงินค่าสินค้าดังกล่าว จึงได้ดำเนินการฟ้องบริษัท B (ลูกหนี้) เป็นจำเลยในคดีแพ่ง และต่อมาศาลได้มีคำพิพากษาให้จำเลยชำระหนี้ตามจำนวนมูลหนี้ที่ฟ้องร้อง พร้อมดอกเบี้ยให้บริษัท A จึงหาหรือว่า บริษัท A สามารถจำหน่ายหนี้สูญ ได้หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : หากหนี้ของลูกหนี้บริษัท A แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน ๒,๐๐๐,๐๐๐ บาท และเป็นหนี้ที่เกิดจากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการและไม่ขาดอายุความ เมื่อบริษัท A ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งโดยศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว และกรรมการของบริษัท A มีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้ดังกล่าวเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายในสามสิบวันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หากหนี้ดังกล่าวเป็นหนี้ที่บริษัทฯ ได้นำมารวมคำนวณกำไรสุทธิแล้ว บริษัท A มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องได้ ตามข้อ ๕ และข้อ ๗ แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๖ (พ.ศ. ๒๕๓๔) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ต่อมาหากบริษัท A ได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้ที่ได้จำหน่ายหนี้สูญไปแล้ว บริษัท A ต้องนำเงินที่ได้รับชำระหนี้นั้นไปรวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาที่ได้รับชำระหนี้

เลขคู่ : ๗๘/๓๙๘๑๔

<sup>๒๔</sup> ทั้งนี้ให้พิจารณาตามหลักเกณฑ์ของกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๖ (พ.ศ. ๒๕๓๔) แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๓๗๔ (พ.ศ. ๒๕๖๔)

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๑๒๔๗  
**วันที่** : ๑๐ มีนาคม ๒๕๕๗  
**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจำหน่ายหนี้สูญที่ไม่เป็นไปตาม  
 กฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๖ (พ.ศ. ๒๕๓๔)ฯ และขออนุมัติออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ  
**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๗๘/๑ (๑) และมาตรา ๘๖/๖ แห่งประมวลรัษฎากร  
**ข้อหารือ** : ๑. บริษัทฯ ประกอบกิจการให้บริการเช่าพื้นที่ ให้บริการส่วนกลางเครื่อง

อำนวยความสะดวกและอุปกรณ์เสริมทั่วไป บริษัทฯ เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในอาคารดังกล่าว ในการเรียกเก็บ  
 ค่าเช่าและค่าบริการบริษัทฯ ได้ออกใบแจ้งหนี้ให้ผู้เช่าชำระค่าเช่าและค่าบริการตามระยะเวลาที่กำหนด  
 เมื่อบริษัทฯ ได้รับค่าเช่าแล้วจะดำเนินการออกใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีให้แก่ผู้เช่า และได้ยื่นแบบแสดง  
 รายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. ๓๐) นำส่งภาษีขายในเดือนที่ได้รับชำระค่าเช่าในการประกอบธุรกิจดังกล่าว  
 บริษัทฯ มีลูกหนี้ที่ค้างชำระค่าเช่าและค่าบริการ ซึ่งได้ติดตามทวงถามเป็นหนังสือหลายครั้งแล้ว แต่บริษัทฯ  
 ไม่ได้รับชำระหนี้แต่อย่างใด และคาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บเงินค้างชำระค่าเช่าและค่าบริการดังกล่าวได้โดย  
 ที่บริษัทฯ ได้มีการติดตามทวงถามเป็นลายลักษณ์อักษรหลายครั้งแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่สามารถชำระหนี้ได้ บริษัทฯ  
 จึงตัดลูกหนี้เป็นหนี้สูญซึ่งไม่เป็นไปตามกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๖ (พ.ศ. ๒๕๓๔)ฯ ทั้งจำนวนในปี ๒๕๕๕

๒. นอกจากการดำเนินธุรกิจข้างต้นแล้ว บริษัทฯ ยังประกอบธุรกิจให้บริการ  
 พื้นที่ขายสินค้าแบบหมุนเวียน โดยเปิดให้บุคคลธรรมดาเข้ามาขายสินค้าและเรียกเก็บค่าบริการในอัตราที่  
 บริษัทฯ ได้กำหนดไว้เป็นรายวันโดยไม่มีการส่งมอบการครอบครองพื้นที่ดังกล่าว และกรณีการให้บริการระบบ  
 สาธารณูปโภคเพิ่มเติม เช่น ระบบไฟฟ้า น้ำประปา บริษัทฯ เรียกเก็บค่าบริการในอัตราเหมาจ่ายรายวัน และ  
 จะออกใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีให้แก่ผู้รับบริการ

๓. บริษัทฯ ขอทราบว่

๓.๑ กรณีบริษัทฯ มีลูกหนี้ค้างชำระค่าเช่าและค่าบริการ ซึ่งคาดว่าจะไม่  
 สามารถเรียกเก็บเงินได้ จึงตัดเป็นหนี้สูญและนำไปลงเป็นรายจ่ายในทางบัญชี ในการยื่นแบบแสดงรายการ  
 ภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี บริษัทฯ ต้องปรับปรุงรายการหนี้สูญที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ  
 เงื่อนไขตามกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๖ (พ.ศ. ๒๕๓๔)ฯ โดยบวกกลับเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อ  
 เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และกรณีดังกล่าว บริษัทฯ ต้องนำส่งภาษีขายด้วยหรือไม่

๓.๒ กรณีบริษัทฯ ให้บริการพื้นที่ขายสินค้าแบบหมุนเวียนและให้บริการ  
 ระบบสาธารณูปโภค โดยเรียกเก็บค่าบริการเป็นรายวัน บริษัทฯ จะขออนุมัติออกใบกำกับภาษีอย่างย่อตาม  
 มาตรา ๘๖/๖ และมาตรา ๘๖/๗ แห่งประมวลรัษฎากรได้หรือไม่ และมีขั้นตอนในการขออนุมัติการจัดทำ  
 ใบกำกับภาษีอย่างย่ออย่างไร

**แนววินิจฉัย** : ๑. ภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ ไม่สามารถจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้  
 เพราะไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กำหนดไว้ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๖ (พ.ศ. ๒๕๓๔)ฯ  
 หากบริษัทฯ ได้ตัดหนี้สูญดังกล่าวเป็นรายจ่ายทางบัญชีแล้ว ในการยื่นแบบฯ บริษัทฯ จะต้องปรับปรุงยอด  
 กำไรสุทธิ โดยนำรายการหนี้สูญที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ฉบับดังกล่าว ไปบวกกลับเป็นรายได้ในการคำนวณ  
 กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

๒. ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีบริษัทฯ มีลูกหนี้ค้างชำระค่าเช่าและค่าบริการ ซึ่งคาดว่าจะ  
 ไม่สามารถเรียกเก็บค่าเช่าและค่าบริการดังกล่าวได้ และได้ตัดเป็นหนี้สูญทางบัญชีแล้ว ถือว่าความรับผิดใน  
 การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการยังไม่เกิดขึ้น บริษัทฯ จึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับ  
 การให้บริการที่ยังไม่ได้รับชำระ ตามมาตรา ๗๘/๑ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีบริษัทฯ ให้บริการ

พื้นที่ขายสินค้าแบบหมุนเวียนและให้บริการระบบสาธารณสุขปโคค โดยเรียกเก็บค่าบริการเป็นรายวัน ตามข้อ ๔.๒.๒ เข้าลักษณะเป็นการบริการรายย่อยแก่บุคคลจำนวนมากตามลักษณะและเงื่อนไขของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๓๒)ฯ ลงวันที่ ๘ เมษายน พ.ศ. ๒๕๓๕ บริษัทฯ มีสิทธิออกไปกำกับภาษีอย่างย่อ ซึ่งต้องมีรายการอย่างน้อยตามที่กำหนดไว้ตามมาตรา ๘๖/๖ แห่งประมวลรัษฎากร

**เลขตู้** : ๗๗/๓๘๙๔๐

กลุ่มรายจ่ายต้องห้าม มาตรา ๖๕ ตริ

## ๑๕. ค่าการกุศล

### ๑๕.๑ ด้านบัญชี

#### ๑๕.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

**เกณฑ์คงค้าง** กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจจะเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

**ค่าใช้จ่าย** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงานหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นของเจ้าของลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ

#### การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อ

๑) กิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ

๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

#### ๑๕.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

**ค่าใช้จ่าย** คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ ไม่รวมรวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้ถือหุ้น

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย** เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ

๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ

๒) การเลิกรับรู้รายการของสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

### ๑๕.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

#### ภาษีเงินได้นิติบุคคล

##### (๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

##### (๒) เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

#### (๑) ค่าการกุศล

รายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตริ (๓) บัญญัติว่า

“(๓) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล เว้นแต่

(ก) รายจ่ายซึ่งเป็นเงินที่บริจาคแก่พรรคการเมืองตามกฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง ให้หักได้ไม่เกินห้าหมื่นบาท ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

(ข) รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมนตรีรัฐมนตรี ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๒ ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมนตรีรัฐมนตรีให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๒ ของกำไรสุทธิ”

(๒) มาตรา ๖๕ ตรี (๓) สามารถสรุปได้ดังนี้

รายจ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี	รายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี
<p>๑) รายจ่ายซึ่งเป็นเงินที่บริจาคแก่พรรคการเมือง ตามกฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง ให้หักได้ไม่เกินห้าหมื่นบาท ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด</p> <p>๒) รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมนตรีรัฐมนตรี ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๒ ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมนตรีรัฐมนตรีให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๒ ของกำไรสุทธิ”</p>	<p>๑) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว หมายถึง รายจ่ายที่แต่ละคนควรจะได้รับภาระในส่วนของตน เป็นการส่วนตัว ไม่เกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยผู้รับไม่มีความผูกพันในทางธุรกิจ การงานกับผู้ให้</p> <p>๒) การให้โดยเสนหา หมายถึง รายจ่ายที่จ่ายไปโดยความรักใคร่ชอบพอกันเป็นการส่วนตัว ซึ่งผู้รับไม่มีความผูกพันว่าจะต้องกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดตอบแทน หรือเรียกว่า การให้เปล่า</p> <p>๓) การกุศล หมายถึง รายจ่ายที่จ่ายไปในการทำบุญ ทำทาน บริจาคทรัพย์สินช่วยการศึกษา การศาสนา การสังคมสงเคราะห์หรือการอื่น ๆ แต่กรณีนี้ กฎหมายยังยอมให้หักได้ในกรณีเป็นการจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อประโยชน์ของสาธารณะทั่ว ๆ ไป โดยไม่จำกัดว่าเป็นใคร</p>

๑๕.๓ ข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๑๙๒๔

วันที่ : ๗ มีนาคม ๒๕๔๙

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๓) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๖๕ ตรี (๓) และมาตรา ๖๕ ตรี (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหาหรือ : บริษัทฯ ได้นำรายจ่าย ค่าศึกษาอบรม ค่าพาหนะเดินทาง และค่าที่พัก ณ

มหาวิทยาลัยลอนดอน ประเทศอังกฤษ ของนาย พ. ซึ่งเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังจากนาย พ. ลาออกจาก การเป็นกรรมการของบริษัทฯ เมื่อวันที่ ๑๕ มกราคม ๒๕๔๕ ไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ๒๕๔๕ และ ๒๕๔๖ จำนวน ๔๓๔,๖๙๑ บาท และจำนวน ๑,๑๙๓,๓๐๔.๖๖ บาท ตามลำดับ นอกจากนั้น บริษัทฯ ได้นำรายจ่ายค่าเบี้ยประกันภัยและค่าซ่อมรถยนต์ ของนางสาว ก. กรรมการ ของบริษัทฯ ซึ่งยินยอมให้บริษัทฯ นำรถยนต์ดังกล่าวมาใช้ในกิจการโดยมิได้ทำสัญญาเช่า ที่ประชุมใหญ่สามัญ ของบริษัทฯ มีมติเมื่อวันที่ ๒๓ มิถุนายน ๒๕๔๔ ให้บริษัทฯ จ่ายค่าซ่อม ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าน้ำมัน และ ค่าภาษีรถยนต์ โดยบริษัทฯ ได้นำค่าเบี้ยประกันภัยไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ สำหรับ รอบระยะเวลาบัญชี ๒๕๔๕ และ ๒๕๔๖ จำนวน ๑๓,๔๔๐.๘๔ บาท และ จำนวน ๕๗,๕๙๖.๔๖ บาท รวมทั้ง นำค่าซ่อมรถยนต์ จำนวน ๕,๖๐๕.๗๓ บาท ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลา บัญชี ๒๕๔๖ ด้วย

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีบริษัทฯ จ่ายค่าศึกษาอบรม ค่าพาหนะเดินทาง และค่าที่พักให้แก่ นาย พ. ในขณะที่นาย พ. มิได้เป็นกรรมการหรือพนักงานของบริษัทฯ ถือเป็นการให้เนื่องจากผู้รับไม่มีหน้าที่ หรือความผูกพันในทางธุรกิจของบริษัทฯ โดยตรง ดังนั้น รายจ่ายดังกล่าวที่บริษัทฯ จ่ายไปในรอบ ระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๔๕ และปี ๒๕๔๖ เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดย เสน่ห์หา และมีใช้รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ มิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๖๕ ตรี (๓) และมาตรา ๖๕ ตรี (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีบริษัทฯ นำรถยนต์ซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ของนางสาว ก. กรรมการของ บริษัทฯ มาใช้ในกิจการโดยมิได้ทำสัญญาเช่า แต่บริษัทฯ ต้องจ่ายค่าเบี้ยประกันภัยและค่าซ่อมรถยนต์ ซึ่งเป็นไปตามมติที่ประชุมผู้ถือหุ้น หรือตามข้อตกลง หรือระเบียบของบริษัทฯ หากบริษัทฯ สามารถนำพิสูจน์ ให้เห็นโดยชัดแจ้งว่า รายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์ในการหารายได้หรือใช้ในการประกอบธุรกิจ ของบริษัทฯ โดยตรง บริษัทฯ จึงมีสิทธินำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้ามตาม มาตรา ๖๕ ตรี (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

**เลขตู้** : ๖๙/๓๓๙๕๒

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๕๒๓๘

**วันที่** : ๒๕ มิถุนายน ๒๕๕๕

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๓) (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕ ตรี (๓) และ (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหารือ** : บริษัทฯ จ้างกรรมการผู้จัดการชาวมาเลเซีย ซึ่งสัญญาจ้างแรงงานมีข้อตกลงจ้าง เบื้องต้น ๓ ปี นอกจากเงินเดือน เดือนละ ๒๓๔,๗๕๐ บาท ผู้รับจ้างยังได้รับประโยชน์หรือผลตอบแทนอื่น ได้แก่ รถประจำตำแหน่งและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องพร้อมคนขับรถ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเข้าศึกษาโรงเรียนของบุตร โดยบริษัทฯ จะชดเชยค่าภาษีเงินได้ในส่วนนี้ ค่าตัวเครื่องบินไป - กลับระหว่างกรุงเทพฯ - มาเลเซีย ชั้นประหยัดจำนวน ๕ ที่นั่งต่อไตรมาส ค่าประกันสุขภาพของกรรมการผู้จัดการและครอบครัว และเงินสมทบ กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ร้อยละ ๑๑.๕ ของเงินเดือน และบริษัทฯ ขอหารือว่า ประโยชน์หรือผลตอบแทนอื่น รวมทั้งค่าภาษีออกแทนเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๓) และ (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับเงินเดือนหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับตามข้อตกลงใน สัญญาจ้างแรงงาน เมื่อผู้รับมีหน้าที่หรือความผูกพันในทางธุรกิจกับบริษัทฯ ในฐานะกรรมการผู้จัดการ จึงถือว่าบริษัทฯ จ่ายไปเพื่อประโยชน์ในการหารายได้หรือใช้ในการประกอบธุรกิจของบริษัทฯ โดยตรง และมีสิทธินำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๓) และ (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

**เลขตู้** : ๗๕/๓๘๑๗๕



**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๑๐๘๓๐  
**วันที่** : ๖ ธันวาคม ๒๕๕๕  
**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการบริจาคหุ้นให้มูลนิธิที่ได้รับการประกาศเป็น  
 องค์กรหรือสถานสาธารณกุศล

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕ ทวิ (๔) และมาตรา ๖๕ ตริ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหารือ** : บริษัทฯ หารือเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการบริจาคหุ้นให้มูลนิธิ  
 ที่ได้รับการประกาศเป็นองค์กรหรือสถานสาธารณกุศล โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ว่า บริษัทในเครือได้ซื้อหุ้นของ  
 บริษัทอื่นไว้เป็นทรัพย์สินของบริษัทในเครือ และต่อมาบริษัทในเครือประสงค์จะบริจาคหุ้นดังกล่าวให้แก่มูลนิธิ  
 ซึ่งเป็นองค์กรหรือสถานสาธารณกุศลตามประกาศกระทรวงการคลัง ซึ่งในขณะนั้นหุ้นดังกล่าวเป็น  
 หุ้นที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย บริษัทฯ มีความเข้าใจ ดังนี้

๑. กรณีบริษัทในเครือบริจาคหุ้นซึ่งเป็นทรัพย์สินของบริษัทในเครือให้แก่มูลนิธิ  
 ที่ได้รับการประกาศเป็นองค์กรหรือสถานสาธารณกุศลตามประกาศกระทรวงการคลัง เป็นการโอนทรัพย์สิน  
 ของบริษัทฯ โดยไม่มีค่าตอบแทนโดยมีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตาม  
 ราคาตลาดเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทในเครือตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔)  
 แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีคำนวณมูลค่าหุ้นที่บริจาคเพื่อนำไปหักเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศล  
 สาธารณะ บริษัทในเครือต้องคำนวณมูลค่าหุ้นตามราคาตลาด ณ วันโอนหุ้น แล้วนำมูลค่าของหุ้นตาม  
 ราคาตลาดดังกล่าวไปหักรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตาม  
 มาตรา ๖๕ ตริ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร แต่วงเงินบริจาครวมจะต้องไม่เกินร้อยละ ๒ ของกำไรสุทธิทางภาษี  
 ตามมาตรา ๖๕ ตริ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีตามข้อ ๑. เนื่องจากการบริจาคหุ้นดังกล่าวถือเป็นการโอนทรัพย์สิน  
 ของบริษัทในเครือโดยไม่มีค่าตอบแทน โดยมีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมิน  
 ค่าตอบแทนตามราคาตลาดเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทในเครือ  
 ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีตามข้อ ๒. บริษัทในเครือบริจาคหุ้นให้แก่มูลนิธิที่ได้รับการประกาศเป็น  
 องค์กรหรือสถานสาธารณกุศลตามประกาศกระทรวงการคลัง บริษัทในเครือมีสิทธินำมูลค่าหุ้นที่บริจาค  
 ดังกล่าวไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลได้ไม่เกินร้อยละ ๒ ของกำไรสุทธิ  
 ตามมาตรา ๖๕ ตริ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้คำนวณมูลค่าหุ้นตามราคาหุ้น ณ วันที่ได้มา จึงขอยกเลิก  
 หนังสือตอบ ที่ กค ๐๗๐๒/๙๑๐๓ ลงวันที่ ๑๑ ตุลาคม ๒๕๕๕

**เลขตู้** : ๗๕/๓๘๓๐๘

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๔๗๐๘  
**วันที่** : ๑๐ กรกฎาคม ๒๕๖๒  
**เรื่อง** : เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการออกหลักฐานการรับบริจาคทรัพย์สิน  
**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕ ตรี (๓) แห่งประมวลรัษฎากร  
**ข้อหารือ** : มูลนิธิ ก (มูลนิธิฯ) หารือเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการออกหลักฐานการรับบริจาคทรัพย์สิน มีข้อเท็จจริงสรุปได้ว่า กรมประมงร่วมกับคณะแพทยศาสตร์ศิริราชพยาบาลและภาคเอกชน จัดงานวันประมงน้อมเกล้าฯ ครั้งที่ ๓๐ ระหว่างวันที่ ๒๙ มิถุนายน ๒๕๖๑ ถึงวันที่ ๘ กรกฎาคม ๒๕๖๑ ณ อาคารศูนย์การค้าฟิวเจอร์พาร์คศรีนครินทร์ จังหวัดปทุมธานี เพื่อหารายได้สมทบทุนมูลนิธิฯ ในการจัดงานครั้งนี้ บริษัท ข. จำกัด (บริษัทฯ) ได้สนับสนุนตู้ปลาพร้อมอุปกรณ์ที่ใช้เป็นตู้พระราชทานและตู้ผีพระหัตถ์ที่ใช้ถวายเป็นงานวันประมงน้อมเกล้าฯ จำนวน ๓ ชุด มีมูลค่าเป็นเงินจำนวน ๖๓,๒๘๐ บาท และบริษัทฯ มีความประสงค์จะขอรับหลักฐานการรับบริจาคจากมูลนิธิฯ เพื่อนำไปใช้ประกอบการหักรายจ่ายในคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มูลนิธิฯ จึงขอหารือว่า มูลนิธิฯ ควรออกหลักฐานการรับบริจาคให้กับบริษัทฯ อย่างไร

**แนววินิจฉัย** : กรณีที่มูลนิธิฯ ได้รับบริจาคตู้ปลาพร้อมอุปกรณ์ตามข้อเท็จจริงข้างต้น มูลนิธิฯ ควรออกหลักฐานการรับบริจาคครบรายละเอียดของทรัพย์สินที่ได้รับบริจาคให้ชัดเจน โดยบริษัทฯ มีสิทธินำมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินที่บริจาคไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๒ ของกำไรสุทธิ ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๓) แห่งประมวลรัษฎากร

**เลขตู้** : ๘๒/๔๐๘๗๓

## ๑๖. คำรับรอง

### ๑๖.๑ ด้านบัญชี

#### ๑๖.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

**เกณฑ์คงค้าง** กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจจะเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

**ค่าใช้จ่าย** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงานหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้เจ้าของลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ

#### การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อ

๑) กิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ

๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

#### ๑๖.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

##### กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

**ค่าใช้จ่าย** คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของผู้เจ้าของ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้เจ้าของ

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย** เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ

๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ

๒) การเลิกรับรู้รายการของสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

### ๑๖.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

#### ๑๖.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

##### (๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

##### (๒) เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

มาตรา ๖๕ ตี (๔) บัญญัติว่า

“(๔) คำรับรองหรือค่าบริการ ส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดเป็นรายจ่ายต้องห้าม เว้นแต่ คำรับรองดังต่อไปนี้สามารถนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้มีหลักเกณฑ์ตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ ๑๔๓ (พ.ศ. ๒๕๒๒) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยภาษีเงินได้ลงวันที่ ๕ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๒ ดังนี้

ก. ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้นต้องเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการอันจำเป็นตามธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจทั่วไป และบุคคลซึ่งได้รับรองหรือรับบริการต้องมีลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เว้นแต่ ลูกจ้างดังกล่าวจะมีหน้าที่เข้าร่วมในการรับรองหรือการบริการนั้นด้วย

ข. ค่ารับรองหรือค่าบริการต้อง

๑) เป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรองหรือการบริการที่จะอำนวยความสะดวกแก่กิจการ เช่น ค่าที่พัก ค่าอาหาร ค่าเครื่องดื่ม ค่าคุมทรัพย์สิน ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกีฬา เป็นต้น หรือ

๒) เป็นค่าสิ่งของที่ให้แก่บุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการ ไม่เกินคนละ ๒,๐๐๐ บาท ในแต่ละคราวที่มีการรับรองหรือการบริการ

ค. จำนวนเงินค่ารับรองและค่าบริการให้นำมาหักเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนเท่าที่ต้องจ่าย แต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละ ๐.๓ ของจำนวนเงินยอดรายได้หรือยอดขายที่ต้องนำมารวมหรือคำนวณกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายใดในรอบระยะเวลาบัญชี หรือของจำนวนเงินทุนที่ได้รับชำระแล้วถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ทั้งนี้ รายจ่ายที่จะนำมาหักได้จะต้องมีจำนวนสูงสุดไม่เกิน ๑๐ ล้านบาท

ง. ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้นต้องมีกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ หรือผู้ได้รับมอบหมายจากบุคคลดังกล่าวเป็นผู้อนุมัติหรือคำสั่งจ่ายค่ารับรองหรือค่าบริการนั้นด้วย และต้องมีใบรับหรือหลักฐานของผู้รับเงินสำหรับเงินที่จ่ายเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการ เว้นแต่ ในกรณีที่ผู้รับเงินไม่มีหน้าที่ต้องออกใบรับตามประมวลรัษฎากร

#### ๑๖.๒.๒ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

##### (๑) ภาษีซื้อต้องห้ามถือเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ ได้แก่

๑) มาตรา ๘๒/๕ (๔) บัญญัติว่า “(๔) ภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายเพื่อการรับรองหรือเพื่อการอันมีลักษณะทำนองเดียวกันตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

๒) มาตรา ๖๕ ตรี (๖ ทวิ) บัญญัติว่า “(๖ ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่ ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีตามมาตรา ๘๒/๑๖ ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๕ (๔) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

ดังนั้น ภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายเพื่อการรับรองหรือเพื่อการอันมีลักษณะทำนองเดียวกันตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖ ทวิ)

#### ๑๖.๓ ข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๘๑๑/พ./๕๖๘๗

วันที่ : ๒๖ มิถุนายน ๒๕๔๕

เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีค่ารับรอง

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๘๒/๕ (๓) (๔), ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๑๗)ฯ

ข้อหาหรือ : บริษัทฯ เข้าห้องชุดติดกับสำนักงานของบริษัทฯ เพื่อใช้เป็นห้องพักรับรองสำหรับลูกค้าที่ไม่พักที่โรงแรม ซึ่งพนักงานของบริษัทฯ ไม่มีสิทธิเข้าไปพักอาศัย จึงหาหรือว่าภาษีซื้อที่เกิดจากค่าใช้จ่ายดังต่อไปนี้สามารถขอคืนหรือนำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้หรือไม่

๑. ค่าซื้อมาน พรม โต๊ะ เก้าอี้ โซฟา เตียง แอร์ ตู้เย็น เพื่อใช้ติดตั้งในห้องรับรองลูกค้า
๒. ค่าซื้อโทรทัศน์ วีดีโอ วิทยุ และติดตั้ง UBC เพื่อใช้เป็นข่าวสารให้บริการลูกค้าในห้องรับรอง
๓. ค่าซักร้าง ผ้าปูที่นอน ปลอกหมอน ผ้าเช็ดตัว ผ้าห่ม ในกรณีลูกค้าได้พักที่ห้องรับรองนี้
๔. ค่าซื้อน้ำดื่มให้กับพนักงานใช้ดื่มในบริษัทฯ ลักษณะเป็นถังปริมาตรบรรจุขนาด ๑๙.๘ ลิตร

**แนววินิจฉัย** : กรณีตามข้อ ๑. - ๓. ถือว่า เป็นภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายเพื่อการรับรอง ต้องห้ามมิให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๕ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ ข้อ ๕ ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๑๗)ฯ ลงวันที่ ๒๗ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๔ ส่วนกรณีตามข้อ ๔. ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าน้ำดื่ม ซึ่งบริษัทฯ จัดให้พนักงานดื่มในเวลาปฏิบัติงาน เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการของบริษัทฯ และมีใช้เป็นภาษีซื้ออันเกิดจากรายจ่ายเพื่อการรับรอง จึงไม่เป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา ๘๒/๕ (๓) และ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ สามารถขอคืนภาษีซื้อหรือนำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

## ๑๗. ค่าปรับภาษีและเงินเพิ่ม

### ๑๗.๑ ด้านบัญชี

#### ๑๗.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

**เกณฑ์คงค้าง** กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจจะเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

**ค่าใช้จ่าย** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงาน หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้เจ้าของลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ

#### การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อ

๑) กิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ

๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

#### ๑๗.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

**ค่าใช้จ่าย** คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของผู้เจ้าของ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้เจ้าของ

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย** เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ

๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ

๒) การเลิกรับรู้รายการของสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

### ๑๗.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

#### ภาษีเงินได้นิติบุคคล

##### (๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

##### (๒) เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

รายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) ได้แก่ เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

คำว่า “เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา” หมายถึง เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร และค่าปรับอาญา ตามกฎหมายภาษีอากรทุกประเภท รวมถึงค่าปรับที่เป็นโทษทางอาญา และเงินเพิ่มภาษีอากรตามกฎหมายอื่นด้วย (ตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ ๔๐/๒๕๖๐ ลงวันที่ ๙ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๖๐ ที่อ้างอิงคำพิพากษาฎีกา ที่ ๑๑๐๙/๒๕๕๙)

**๑๗.๓ ข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง**

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๖/๕๖๘๕

**วันที่** : ๘ มิถุนายน ๒๕๕๐

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหาหรือ** : บริษัทฯ ประกอบธุรกิจประเภทให้กู้ยืมเงิน บริการให้คำปรึกษาการลงทุน โดยมีผู้ถือหุ้นเป็นบริษัทต่างประเทศร้อยละ ๕๕ และบริษัทในประเทศไทยร้อยละ ๔๕ ต่อมาบริษัทต่างประเทศได้ส่งพนักงานซึ่งเป็นชาวต่างชาติเข้ามาปฏิบัติงานในประเทศไทย โดยตามข้อตกลงบริษัทฯ เป็นผู้จ่ายเงินได้และค่าภาษีออกให้ทั้งหมด ซึ่งบริษัทฯ ได้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทฯ ต่อมาบริษัทฯ ทราบว่า พนักงานซึ่งเป็นชาวต่างชาติยังคงได้รับเงินเดือนบางส่วนจากบริษัทต่างประเทศโดยพนักงานชาวต่างชาติมิได้นำเงินเข้ามาในประเทศไทย บริษัทฯ จึงได้นำเงินได้ทั้งหมดมาคำนวณภาษีใหม่ และนำไปยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมบริษัทฯ จึงขอทราบว่า เงินค่าภาษีที่บริษัทฯ ออกให้พนักงานชาวต่างชาติดังกล่าวจะนำมาถือเป็นรายจ่ายของบริษัทฯ ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : บริษัทฯ เป็นผู้จ่ายเงินได้และออกเงินค่าภาษีที่ต้องเสียทั้งจำนวนให้แก่พนักงานชาวต่างชาติที่เข้ามาทำงานในประเทศไทย เงินค่าภาษีอากรที่บริษัทฯ ออกให้ถือเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการ บริษัทฯ มีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร

**เลขคู่** : ๗๐/๓๔๙๙๖

๑๘. ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ มาตรา ๖๕ ตรี (๑๒)

๑๘.๑ ด้านบัญชี

๑๘.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ  
บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

**เกณฑ์คงค้าง** กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจจะเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

**ค่าใช้จ่าย** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงานหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้เจ้าของลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย**

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อ

๑) กิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ

๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

๑๘.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

**ค่าใช้จ่าย** คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของผู้เจ้าของ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้เจ้าของ

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย** เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ

๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ

๒) การเลิกรับรู้รายการของสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

๑๘.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(๒) เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

รายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) บัญญัติว่า

“(๑๒) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธียมาไม่เกินห้าปีก่อนระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน” ซึ่งกรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติตามข้อ ๒ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ๕๘/๒๕๓๘ ลงวันที่ ๒ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๓๘ ดังนี้

กรณีที่ทรัพย์สินสูญหาย ซึ่งถือเป็นผลเสียหายจากการประกอบกิจการ และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประสงค์จะตัดต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินนั้นเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนได้ดังนี้



### ๑) กรณีทรัพย์สินมีการทำประกัน

กรณีที่ทรัพย์สินที่สูญหายนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้มีการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ ไว้ กรณีดังกล่าวถือเป็นผลเสียหายอันอาจได้รับกลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ ดังนั้น เมื่อทรัพย์สินได้รับความเสียหายและกำลังรอการชดใช้จากบริษัทประกันภัย แต่ได้สิ้นสุทธอบระยะเวลาบัญชีไปก่อนเช่นนี้ บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะตัดผลเสียหายดังกล่าวเป็นรายจ่ายทันทีไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะต้องรอนกว่าจะได้รับค่าสินไหมที่ได้รับชดใช้จากบริษัทประกันภัยเสียก่อน ถ้าผลเสียหายมากกว่าค่าชดใช้ ผลต่างถือเป็นผลเสียหายที่มีสิทธิ์หักเป็นรายจ่ายได้ แต่ถ้าค่าชดใช้สูงกว่าความเสียหาย ผลต่างถือเป็นรายได้ จึงต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

### ๒) กรณีทรัพย์สินไม่มีการทำประกัน

กรณีทรัพย์สินที่สูญหายนั้น ไม่มีการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ มูลค่าของต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินนั้น ถือเป็นผลเสียหายจากการประกอบกิจการ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธิ์ตัดเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวน ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะต้องหลักฐานที่เชื่อถือได้ เพื่อแสดงให้เห็นว่าทรัพย์สินนั้นได้สูญหายจริง

#### ๑๘.๓ ข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๔๓๙๓  
**วันที่** : ๔ มิถุนายน ๒๕๕๒  
**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีความเสียหายเนื่องจากการประกอบกิจการ  
**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) แห่งประมวลรัษฎากร  
**ข้อหาหรือ** : บริษัทฯ ประกอบกิจการให้บริการรับส่งสินค้า ตู้สินค้า พัสดุ ทั้งทางบก ทางน้ำ และทางอากาศ สำนักงานตั้งอยู่เลขที่ ๑/๑๔ อาคารบางนาธานี ชั้น ๗ ห้องเอ ๑ ซอยบางนา - ตราด ๓๔ แขวงบางนา เขตบางนา กรุงเทพมหานคร บริษัทฯ ได้ถูกขโมยเช็ค และ มีการปลอมแปลงลายมือชื่อของผู้มีอำนาจสั่งจ่ายและประทับตราของบริษัทฯ แล้วนำไปขึ้นเงินกับธนาคาร ๓ ฉบับ ในวันที่ ๑๒ ๑๔ และ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๕๑ เป็นเงินจำนวน ๑,๐๕๓,๐๐๐ บาท บริษัทฯ จึงได้ดำเนินการแจ้งความร้องทุกข์ต่อเจ้าพนักงานสอบสวน เมื่อวันที่ ๒๖ พฤษภาคม ๒๕๕๑ ขณะนี้คดียังไม่มีความคืบหน้า บริษัทฯ ขอทราบว่าจะนำมูลค่าความเสียหายดังกล่าวมาเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้หรือไม่ และต้องดำเนินการอย่างไร

**แนววินิจฉัย** : กรณีที่บริษัทฯ ถูกขโมยเช็คและมีการปลอมแปลงลายมือชื่อของผู้มีอำนาจสั่งจ่ายและประทับตราของบริษัทฯ แล้วนำไปขึ้นเงินกับธนาคาร โดยบริษัทฯ ได้ดำเนินการแจ้งความร้องทุกข์ต่อเจ้าพนักงานสอบสวนเมื่อวันที่ ๒๖ พฤษภาคม ๒๕๕๑ และอยู่ในระหว่างการดำเนินคดีนั้น กรณีถือได้ว่าเป็นผลเสียหายอันเนื่องจากการประกอบกิจการ ดังนั้น หากผลเสียหายดังกล่าวมิอาจได้กลับคืนมาเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ บริษัทฯ ย่อมมีสิทธินำผลเสียหายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) และ (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากภายหลังบริษัทฯ ได้รับชำระหนี้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้นำจำนวนหนี้ที่ได้รับชำระมาลงเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย

**เลขตู้** : ๗๒/๓๖๖๕๕

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๕๘๕๘  
**วันที่** : ๔ กรกฎาคม ๒๕๕๖  
**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีได้รับค่าสินไหมทดแทนจาก อุทกภัยจากบริษัทประกันภัย

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕ ทวิ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหารือ** : บริษัทฯ ได้รับค่าสินไหมทดแทนจากบริษัทประกันภัย โดยมีข้อเท็จจริง ดังนี้

๑. บริษัทฯ ได้ประสบอุทกภัยในปี ๒๕๕๔ มีทรัพย์สินได้รับความเสียหาย แต่ บริษัทฯ ได้ทำประกันภัยทรัพย์สินไว้กับบริษัทประกันภัยเป็นเงินจำนวน ๘๔๓,๐๗๓,๐๐๐ บาท บริษัทฯ ได้รับเงินค่าสินไหมทดแทนคืนจากบริษัทประกันภัยบางส่วน โดยแบ่งจ่ายเป็น ๒ งวด ดังนี้

งวดที่ ๑ ได้รับค่าสินไหมทดแทนเป็นเงินจำนวน ๒๐๐,๐๐๐,๐๐๐ บาท

งวดที่ ๒ ได้รับค่าสินไหมทดแทนเป็นเงินจำนวน ๑๑๐,๐๐๐,๐๐๐ บาท

บริษัทฯ จึงขอทราบว่า เงินค่าสินไหมทดแทนบางส่วนที่ได้รับดังกล่าวต้องนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือไม่ อย่างไร

**แนววินิจฉัย** : กรณีตามข้อเท็จจริงพิจารณาได้ดังนี้

๑. ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีบริษัทฯ ได้รับเงินค่าสินไหมทดแทนความเสียหายบางส่วนอันเนื่องมาจากอุทกภัยจำนวน ๒ งวด จากบริษัทประกันภัยตามข้อเท็จจริงดังกล่าว การรับรู้ผลเสียหายที่เกิดจากอุทกภัย บริษัทฯ ต้องรับรู้รายได้โดยใช้วิธีการทางเกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทประกันภัยแจ้งชดใช้ค่าสินไหมทดแทนความเสียหายให้แก่บริษัทฯ หากบริษัทฯ ได้รับค่าสินไหมทดแทนเพื่อชดเชยความเสียหายจากอุทกภัยในปี ๒๕๕๔ จากบริษัทประกันภัย ณ วันที่เกิดความเสียหายแก่ทรัพย์สินที่เอาประกันภัยและค่าสินไหมทดแทนดังกล่าว มากกว่าค่าความเสียหายของทรัพย์สินที่ทำประกันภัยไว้ เฉพาะส่วนที่เกินมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินที่เหลือจากการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ย่อมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับค่าสินไหมทดแทน ตามมาตรา ๔ แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๕๒๗) พ.ศ. ๒๕๕๔

๒. ภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับค่าสินไหมทดแทนความเสียหายที่บริษัทฯ ได้รับจากบริษัทประกันภัย ไม่เข้าลักษณะเป็นรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) และมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไร

**เลขตู้** : ๗๖/๓๘๖๙๕

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๖๖๐๒

**วันที่** : ๙ สิงหาคม ๒๕๕๙

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีรายจ่ายเนื่องจากการทุจริตของพนักงาน

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕ ตริ (๑๒) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหารือ** : บริษัท A จำกัด (บริษัทฯ) หรือข้อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล

กรณีรายจ่ายเนื่องจากการทุจริตของพนักงาน โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ดังนี้  
 ๑. บริษัทฯ ประกอบกิจการเป็นผู้แทนจำหน่ายปิโตรเลียมของบริษัท B (บริษัท B) โดยจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อวันที่ ๓ พฤษภาคม ๒๕๕๓

๒. ระหว่างวันที่ ๑ มิถุนายน ๒๕๕๖ ถึงวันที่ ๑ มิถุนายน ๒๕๕๐ พนักงานระดับผู้บริหารของบริษัทฯ (พนักงาน) ตำแหน่งผู้จัดการทั่วไป (General Manager) ซึ่งมีหน้าที่กำกับดูแล

ฝ่ายขายกิจการปิโตรเลียมทั้งหมดของบริษัทฯ รวมทั้งมีอำนาจเป็นผู้เจรจาติดต่อค้าขายน้ำมันให้แก่ลูกค้าของบริษัทฯ ทั้งหมด ได้กระทำการทุจริต ดังนี้

๒.๑ เจรจายขายน้ำมันดีเซลให้แก่ลูกค้า ราย บริษัท C (บริษัท) โดยบางครั้งตกลงราคาขายกับลูกค้าในราคาต่ำกว่าต้นทุนที่ซื้อมาจากบริษัท B

๒.๒ เจรจายขายน้ำมันดีเซลให้แก่ลูกค้ารายเดียวกันข้างต้น โดยตกลงกับลูกค้าที่จะไม่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากลูกค้า เนื่องจากลูกค้าประกอบกิจการขนส่งเป็นปกติธุระ ซึ่งเป็นกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (non vat) จึงไม่สามารถใช้ภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

๓. จากการทุจริตของพนักงานตาม ๒. ทำให้บริษัทฯ ได้รับความเสียหาย กล่าวคือ บริษัทฯ ได้ลงบัญชีรับรู้รายได้ในราคาสูงกว่าต้นทุนตามนโยบายการขายตามปกติของบริษัทฯ อีกทั้งบริษัทฯ ได้ออกใบกำกับภาษีขาย และแสดงรายการภาษีขายในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ ภ.พ. ๓๐) โดยคำนวณภาษีขายจากราคาขายสูงกว่าต้นทุนปกติ แต่เมื่อบริษัทฯ ทวงถามการชำระหนี้ค่าสินค้าและภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำส่งล่วงหน้าจากบริษัท C บริษัทฯ ไม่สามารถเก็บหนี้บางส่วนและภาษีมูลค่าเพิ่มจากบริษัท C ได้ เนื่องจากบริษัท C อ้างว่า มีการเจรจาตกลงราคาซื้อขายและมีการเจรจาตกลงไม่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้กับพนักงาน โดยบริษัท C เข้าใจว่า พนักงานรายดังกล่าวมีอำนาจในการเจรจาซื้อขายสินค้า เนื่องจากเป็นผู้บริหารของบริษัทฯ

๔. ความเสียหายที่เกิดจากการกระทำทุจริตของพนักงานดังกล่าว ทำให้บริษัทฯ เสียผลประโยชน์จากการเรียกเก็บเงินจากลูกค้า ทั้งค่าน้ำมัน ซึ่งบริษัทฯ ควรได้รับชำระราคาสูงกว่าต้นทุน และภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัทฯ ต้องเรียกเก็บจากราคาขาย ซึ่งทั้งสองรายการนี้ บริษัทฯ ได้นำมารับรู้เป็นรายได้ในทางบัญชีและทางภาษีตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (แบบ ภ.ง.ด. ๕๐) และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้กรมสรรพากรแล้ว

๕. ต่อมาในปี ๒๕๕๑ บริษัทฯ ได้ดำเนินคดีกับพนักงานรายดังกล่าว โดยบริษัทฯ ได้เข้าเป็นโจทก์ร่วมกับพนักงานอัยการ เพื่อฟ้องร้องคดีแพ่งที่เกี่ยวข้องกับคดีอาญาต่อศาลอาญา ตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และเมื่อวันที่ ๒๒ มิถุนายน ๒๕๕๘ ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษา สรุปได้ว่า พนักงาน (จำเลย) ได้กระทำการทุจริตต่อตำแหน่งหน้าที่ในการจัดการทรัพย์สิน จนเป็นเหตุให้เกิดความเสียหายแก่บริษัทฯ เจ้าของทรัพย์สิน ตามมาตรา ๓๕๓ แห่งประมวลกฎหมายอาญา ลงโทษจำคุกจำเลยเป็นระยะเวลา ๑ ปี และให้คืนเงินหรือใช้เงินแก่บริษัทฯ เต็มจำนวนตามฟ้อง ๖๑,๕๙๗,๙๘๘.๗๐ บาท ซึ่งเป็นความเสียหายที่บริษัทฯ ได้รับความจากการเรียกเก็บหนี้และเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากลูกค้าไม่ได้ ซึ่งขณะนี้พนักงานรายดังกล่าวถูกจำคุกอยู่ในเรือนจำและยังมีได้ขดใช้เงินให้แก่บริษัทฯ แต่อย่างไร

๖. บริษัทฯ จึงหาหรือว่า กรณีความเสียหายที่บริษัทฯ ได้รับความจากการทุจริตของพนักงานเป็นจำนวนเงิน ๖๑,๕๙๗,๙๘๘.๗๐ บาท บริษัทฯ ไม่ได้นำมาบันทึกเป็นรายจ่าย คือ บริษัทฯ ได้ทยอยตั้งสำรองรายจ่ายไว้ในงบการเงิน และทำการบวกกลับเป็นรายจ่ายต้องห้ามในแบบ ภ.ง.ด.๕๐ มาตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๕๑ เนื่องจากความเสียหายดังกล่าวเป็นหนี้จำนวนมาก และอยู่ระหว่างการฟ้องร้องคดีในศาล ทำให้บริษัทฯ ไม่สามารถลงรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ความเสียหายเกิดขึ้น บริษัทฯ จึงขอให้นำเงินจำนวน ๖๑,๕๙๗,๙๘๘.๗๐ บาท มาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๙) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใดบัญชีหนึ่ง ดังนี้

๖.๑ ลงเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๕๘ ซึ่งเป็นรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลฎีกาได้อ่านคำพิพากษา หรือ

๖.๒ ลงเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้มีการบังคับคดีเป็นครั้งแรกตามคำพิพากษาของศาลฎีกา เพื่อยึดทรัพย์สินของพนักงานแล้วปรากฏว่ามีทรัพย์สินไม่เพียงพอที่จะนำมาชดใช้เงินคืนแก่บริษัทฯ ได้

**แนววินิจฉัย** : กรณีพนักงานของบริษัทฯ ทุจริตต่อหน้าที่ในการจัดการทรัพย์สินจนเป็นเหตุให้เกิดความเสียหายแก่บริษัทฯ ในระหว่างวันที่ ๑ มิถุนายน ๒๕๔๖ ถึงวันที่ ๑ มิถุนายน ๒๕๕๐ ถือได้ว่าเป็นผลเสียหายอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ หากผลเสียหายดังกล่าวมีอาจได้กลับคืนเนื่องจากประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ บริษัทฯ มีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทฯ ต้องลงเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผลเสียหายเกิดขึ้น ซึ่งได้แก่รอบระยะเวลาบัญชีที่พนักงานทุจริตต่อบริษัทฯ เป็นเหตุให้บริษัทฯ ได้รับความเสียหาย อย่างไรก็ตาม หากบริษัทฯ ไม่สามารถลงเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผลเสียหายดังกล่าวเกิดขึ้น และบริษัทฯ ได้ดำเนินการฟ้องร้องพนักงานต่อศาล ซึ่งศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาที่ .../๒๕๕๗ เมื่อวันที่ ๒๕ ธันวาคม ๒๕๕๗ ให้พนักงานซึ่งกระทำการทุจริตต่อหน้าที่ในการจัดการทรัพย์สินจนเป็นเหตุให้เกิดความเสียหายแก่บริษัทฯ คืนหรือใช้เงินเต็มจำนวนตามฟ้องให้แก่บริษัทฯ บริษัทฯ ย่อมสามารถนำผลเสียหายตามจำนวนที่ศาลฎีกามีคำพิพากษามาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลมีคำพิพากษาได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๙) แห่งประมวลรัษฎากร และหากต่อมา บริษัทฯ ได้รับเงินคืนไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้บริษัทฯ นำเงินทั้งหมดที่ได้รับมาลงเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

**เลขคู่** : ๗๙/๔๐๑๖๗

## ๑๙. ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาปีปัจจุบัน

### ๑๙.๑ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

#### ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) บัญญัติว่า “(๑๒) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใด ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน”

ดังนั้น ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาปีปัจจุบัน สามารถถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีได้ ซึ่งมีหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ดังนี้

๑) ต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิทางภาษีอากร ซึ่งคำนวณขึ้นตามเงื่อนไขในมาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี

๒) เป็นผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งนับย้อนหลังขึ้นไปได้ไม่เกิน ๕ รอบระยะเวลาบัญชี นับจากปีปัจจุบัน

๓) ให้นำผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้นก่อน ให้นำไปใช้หักจากกำไรสุทธิทางภาษีอากรของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มีผลกำไรก่อน หากยังมีผลขาดทุนสุทธิเหลืออยู่ ก็มีสิทธิที่จะนำผลขาดทุนสุทธินั้นไปหักจากกำไรปีต่อ ๆ ไปได้อีก แต่ต้องไม่เกิน ๕ รอบระยะเวลาบัญชี

### ๑๙.๒ ข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๘๑๑/๓๐๐๒๒

วันที่ : ๕ มกราคม ๒๕๔๓

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการนำผลขาดทุนสุทธิมาหักเป็นรายจ่าย

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๖๕ ตรี (๑๒)

ข้อหาหรือ : บริษัทฯ จดทะเบียนในประเทศไทยมีผลประกอบการดังนี้

ปี ๒๕๔๐ มีผลขาดทุนสุทธิ ๑,๓๐๐ ล้านบาท

ปี ๒๕๔๑ มีผลกำไรสุทธิ ๔๐๐ ล้านบาท

คงเหลือขาดทุนสะสม ๙๐๐ ล้านบาท

บริษัทฯ มีเงินสำรองทั่วไปที่ได้กั้นไว้จากการจัดสรรกำไรสุทธิของปีก่อน ส่วนที่เกินสำรองตามกฎหมายจำนวน ๑,๐๐๐ ล้านบาท และจะขออนุมัติจากผู้ถือหุ้นให้โอนเงินสำรองทั่วไปดังกล่าวมาหักผลขาดทุนสะสมคงเหลือจำนวน ๙๐๐ ล้านบาท

บริษัทฯ ขอรื้อว่า ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากผลประกอบการในปี ๒๕๔๒ และปีต่อ ๆ ไปนั้น บริษัทฯ มีสิทธินำผลขาดทุนสุทธิที่เกิดจากการประกอบการในปี ๒๕๔๐ จำนวน ๙๐๐ ล้านบาทมาหักออกจากกำไรที่ได้จากการประกอบการในปี ๒๕๔๒ และปีต่อ ๆ ไป แต่ไม่เกิน ๕ ปี ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๒) แห่งประมวลรัษฎากรได้หรือไม่

**แนววินิจฉัย** : ๑. บริษัทฯ จดทะเบียนในประเทศไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกำไรทางภาษีอากรก่อนการจัดสรรเงินสำรองและจ่ายปันผล ดังนั้นเงินสำรองที่จัดสรรไว้ตามกฎหมายหรือเงินสำรองทั่วไปส่วนที่เกินสำรองตามกฎหมายจำนวน ๑,๐๐๐ ล้านบาทข้างต้น จึงเป็นส่วนหนึ่งของกำไรสุทธิที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไปแล้ว

๒. การที่บริษัทฯ จะนำเงินสำรองทั่วไปมาหักผลขาดทุนสะสมคงเหลือจำนวน ๙๐๐ ล้านบาท ทำให้มีกำไร ๑๐๐ ล้านบาท จึงเป็นเพียงกำไรทางบัญชีเท่านั้น ส่วนในทางภาษีอากร บริษัทฯ ยังคงมีผลขาดทุนสะสมจำนวน ๙๐๐ ล้านบาทเช่นเดิม

ดังนั้น ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ จึงมีสิทธินำ  
ผลขาดทุนสะสม จำนวน ๙๐๐ ล้านบาท มาหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบ ระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๔๒  
และปีต่อ ๆ ไปได้ แต่ไม่เกิน ๕ ปีตามมาตรา ๖๕ ตี (๑๒) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : ๖๓/๒๘๗๘๓

## ๒๐. รายจ่ายต้องห้าม มาตรา ๖๕ ตรี (๓) (๙) (๑๓) (๑๘)

### ๒๐.๑ ด้านบัญชี

#### ๒๐.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

**เกณฑ์คงค้าง** กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจจะเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

**ค่าใช้จ่าย** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงาน หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ

#### การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อ

๑) กิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ

๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

#### ๒๐.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

##### กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

**ค่าใช้จ่าย** คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้ถือหุ้น

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย** เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ

๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ

๒) การเลิกรับรู้รายการของสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

### ๒๐.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

#### ภาษีเงินได้นิติบุคคล

**มาตรา ๖๕ ตรี** รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(๓) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล

(๙) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(๑๓) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(๑๘) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

### ๒๐.๓ ข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๑๒๐๐๔

วันที่ : ๔ ธันวาคม ๒๕๕๐

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีค่าใช้จ่ายในโครงการก่อสร้างของการประปานครหลวง

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๖๕ ตรี (๑๓) และ (๑๘) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหาหรือ : กิจการร่วมค้าฯ ได้ทำสัญญาในเรื่อง การจัดหาและการติดตั้งงานก่อสร้างวางท่อประปานครหลวงและงานที่เกี่ยวข้องกับการประปานครหลวง โดยในสัญญาดังกล่าวกำหนดให้กิจการร่วมค้าฯ ต้องจัดหาสำนักงานชั่วคราวและเครื่องอำนวยความสะดวกในการทำงานสำหรับวิศวกรโครงการของการประปานครหลวง ซึ่งรวมถึงจัดหารถยนต์ และโทรศัพท์เคลื่อนที่ให้แก่วิศวกรโครงการด้วย กิจการร่วมค้าฯ จึงขอทราบรายการค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับรถยนต์และโทรศัพท์เคลื่อนที่ ได้แก่ ค่าเช่ารถยนต์ ค่าซ่อมบำรุงรถยนต์ ค่าใช้บริการโทรศัพท์เคลื่อนที่ที่กิจการร่วมค้าฯ ได้จ่ายไปนั้น มีสิทธินำมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้หรือไม่

แนววินิจฉัย : กรณีกิจการร่วมค้าฯ ทำสัญญาจัดหาและติดตั้งงานก่อสร้างวางท่อประปานครหลวงและงานที่เกี่ยวข้องกับการประปานครหลวง โดยมีข้อกำหนดให้กิจการร่วมค้าฯ ต้องจัดหาสำนักงานชั่วคราวพร้อมทั้งเครื่องอำนวยความสะดวกในการทำงานสำหรับวิศวกรโครงการของการประปานครหลวงซึ่งรวมถึงรถยนต์และโทรศัพท์เคลื่อนที่ โดยกิจการร่วมค้าฯ จะเป็นผู้รับผิดชอบเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ได้แก่ ค่าเช่ารถยนต์ ค่าซ่อมบำรุงรถยนต์ ค่าใช้บริการโทรศัพท์เคลื่อนที่ หากค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการให้บริการตามข้อเท็จจริง และกิจการร่วมค้าฯ สามารถนำหลักฐานมาพิสูจน์ได้โดยชัดเจนว่าได้จ่ายไปจริง ค่าใช้จ่ายนั้นย่อมเข้าลักษณะเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะกิจการร่วมค้าฯ จึงมีสิทธินำค่าใช้จ่ายนั้น มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๓) และ (๑๘) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : ๗๐/๓๕๔๘๗

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๖/๑๙๒๔

วันที่ : ๗ มีนาคม ๒๕๕๙

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๓) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อกฎหมาย : มาตรา ๖๕ ตรี (๓) และมาตรา ๖๕ ตรี (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหาหรือ : บริษัทฯ ได้นำรายจ่าย ค่าศึกษาอบรม ค่าพาหนะเดินทาง และค่าที่พัก ณ มหาวิทยาลัยลอนดอน ประเทศอังกฤษของนาย พ. ซึ่งเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังจากนาย พ. ลาออกจาก การเป็นกรรมการของบริษัทฯ เมื่อวันที่ ๑๕ มกราคม ๒๕๕๕ ไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ๒๕๕๕ และ ๒๕๕๖ จำนวน ๔๓๔,๖๙๑ บาท และจำนวน ๑,๑๙๓,๓๐๔.๖๖ บาท ตามลำดับ นอกจากนั้น บริษัทฯ ได้นำรายจ่ายค่าเบี้ยประกันภัยและค่าซ่อมรถยนต์ ของนางสาว ก. กรรมการของบริษัทฯ ซึ่งยินยอมให้บริษัทฯ นำรถยนต์ดังกล่าวมาใช้ในกิจการโดยมิได้ทำสัญญาเช่า ที่ประชุมใหญ่สามัญของบริษัทฯ มีมติเมื่อวันที่ ๒๓ มิถุนายน ๒๕๕๔ ให้บริษัทฯ จ่ายค่าซ่อม ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าน้ำมัน และค่าภาษีรถยนต์ โดยบริษัทฯ ได้นำ ค่าเบี้ยประกันภัยไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ๒๕๕๕ และ ๒๕๕๖ จำนวน ๑๓,๔๔๐.๘๔ บาท และ จำนวน ๕๗,๕๙๖.๔๖ บาท รวมทั้งนำค่าซ่อมรถยนต์ จำนวน ๕,๖๐๕.๗๓ บาท ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ๒๕๕๖ ด้วย



**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีบริษัทฯ จ่ายค่าศึกษาอบรม ค่าพาหนะเดินทาง และค่าที่พักให้แก่ นาย พ. ในขณะที่นาย พ. มิได้เป็นกรรมการหรือพนักงานของบริษัทฯ ถือเป็นการให้เนื่องจากผู้รับไม่มีหน้าที่ หรือความผูกพันในทางธุรกิจของบริษัทฯโดยตรง ดังนั้น รายจ่ายดังกล่าวที่บริษัทฯ จ่ายไปในรอบระยะเวลา บัญชีปี ๒๕๔๕ และปี ๒๕๔๖ เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา และมีใบรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ มิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๖๕ ตรี (๓) และมาตรา ๖๕ ตรี(๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีบริษัทฯ นำรถยนต์ซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ของนางสาว ก. กรรมการของบริษัทฯ มาใช้ในกิจการโดยมิได้ทำสัญญาเช่า แต่บริษัทฯ ต้องจ่ายค่าเบี้ยประกันภัยและค่าซ่อมรถยนต์ ซึ่งเป็นไปตาม มติที่ประชุมผู้ถือหุ้น หรือตามข้อตกลง หรือระเบียบของบริษัทฯ หากบริษัทฯ สามารถนำพิสูจน์ให้เห็นโดยชัดแจ้งว่า รายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์ในการหารายได้หรือใช้ในการประกอบธุรกิจของบริษัทฯ โดยตรง บริษัทฯ จึงมีสิทธินำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร

**เลขตู้** : ๖๙/๓๓๙๕๒

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๒/๘๘

**วันที่** : ๗ มกราคม ๒๕๕๒

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีจ่ายค่าน้ำมันรถยนต์ แก่พนักงาน

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๖๕ ตรี มาตรา ๖๕ ตรี (๑๓) และมาตรา ๔๒ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อหารือ** : บริษัท ท. ประกอบธุรกิจให้เช่าและจำหน่ายเครื่องจักรมือสอง บริษัทฯ ได้ให้ พนักงานชายออกไปหาลูกค้า โดยใช้รถยนต์ส่วนตัวของพนักงานเอง บริษัทฯ จึงคิดเปรียบเทียบกับหากบริษัทฯ ซื้อรถยนต์มาไว้สำหรับพนักงานชายทุกคน บริษัทฯ ต้องรับผิดชอบในค่าเสื่อมราคา ค่าซ่อมแซม ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าทะเบียน และค่าน้ำมัน แต่หากให้พนักงานชายนำรถยนต์ส่วนตัวของพนักงานมาใช้ และ บริษัทฯ จ่ายค่าตอบแทนตามกิโลเมตรที่ใช้ไปจริงในการปฏิบัติงาน จะเป็นการประหยัดต้นทุนของบริษัทฯ มากกว่าการที่บริษัทฯ ซื้อรถยนต์เอง บริษัทฯ จะคำนวณค่าตอบแทนจาก ๒ ส่วน ได้แก่

๑. คำนวณจากราคาน้ำมัน ๑ ลิตร ต่อ ๑๐ กิโลเมตร เช่น น้ำมันดีเซลลิตรละ ๓๖.๘๔ บาท เท่ากับ ๓.๖๘ บาท ต่อ ๑ กิโลเมตร และน้ำมันเบนซินลิตรละ ๓๗.๙๙ บาท เท่ากับ ๓.๘๐ บาท ต่อ ๑ กิโลเมตร

๒. คำนวณโดยนำผลต่างของราคาระหว่างรถยนต์ใหม่กับรถยนต์ที่ใช้งานแล้ว ๑๐๐,๐๐๐ กิโลเมตร และคำนวณออกมาเป็นต่อกิโลเมตร เช่น รถยนต์ใหม่ราคา ๖๐๐,๐๐๐ บาท ใช้ไป ๑๐๐,๐๐๐ กิโลเมตร ราคารถยนต์หลังใช้งานแล้วอยู่ที่ประมาณ ๓๐๐,๐๐๐ บาท (คำนวณจากราคาตลาดโดยเฉลี่ย) สรุปว่ามูลค่ารถยนต์ลดลงไป ๓๐๐,๐๐๐ บาท ซึ่งเท่ากับ ๓ บาทต่อ ๑ กิโลเมตร)

การคำนวณข้างต้น บริษัทฯ ได้อนุมัติให้จ่ายค่าตอบแทนสำหรับน้ำมันดีเซล ๖.๕๐ บาท ต่อกิโลเมตร และน้ำมันเบนซินอยู่ที่ ๗ บาท ต่อกิโลเมตร (ตามราคาน้ำมัน ณ วันที่ ๕ สิงหาคม ๒๕๕๑) ในการเบิกจ่ายค่าตอบแทนดังกล่าว บริษัทฯ ระบุไว้ในระเบียบบริษัทฯ และมีการติดประกาศให้ทราบโดยทั่วกัน พนักงานชายทุกคนจะต้องทำรายงานการเดินทาง โดยให้พนักงานรักษาความปลอดภัยจดเลขกิโลเมตรทั้งไป และกลับมีการขออนุมัติจากหัวหน้างาน แนบใบเสร็จจาค่าน้ำมันที่ระบุเลขทะเบียนรถซึ่งต้องตรงกับที่นำไปใช้ในการปฏิบัติงาน บริษัทฯ เข้าใจว่า บริษัทฯ สามารถนำค่าตอบแทนที่จ่ายไปในกรณีดังกล่าวมาถือเป็นค่าใช้จ่าย

ได้ทั้งจำนวน และพนักงานก็ไม่ต้องนำไปถือเป็นรายได้ เพราะเป็นการชดเชยที่พนักงานต้องลงทุนซื้อรถยนต์ เพื่อมาใช้ในการปฏิบัติงานและรายจ่ายเกี่ยวกับรถยนต์บริษัทฯ ไม่ได้ร่วมรับผิดชอบ บริษัทฯ ถือว่าเป็นอัตราที่ยุติธรรมที่สุดแล้วระหว่างบริษัทฯ กับพนักงาน บริษัทฯ จึงขอทราบว่าคุณถูกต้องหรือไม่

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีบริษัทฯ จ่ายค่าน้ำมันรถยนต์ให้กับพนักงานของบริษัทฯ ตามจำนวนที่จ่ายจริงในกรณีที่พนักงานใช้รถยนต์ส่วนตัวเดินทางไปทำงานให้บริษัทฯ ถือเป็นรายจ่ายเกี่ยวกับการประกอบกิจการของบริษัทฯ มีสิทธินำค่าน้ำมันดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ไม่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับค่าน้ำมันรถยนต์

ส่วนที่บริษัทฯ ได้จ่ายไปเกินกว่าจำนวนที่พนักงานของบริษัทฯ ได้จ่ายไปจริง ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา ๖๕ ตรี(๓) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. กรณีพนักงานจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำค่าน้ำมันไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา ๔๒ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร นั้น จะต้องเป็นหลักฐานการใช้รถยนต์และพิสูจน์จนเป็นที่เชื่อถือแก่การตรวจสอบไต่สวนของเจ้าพนักงานประเมินว่าได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็น เฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติการตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดเพื่อการปฏิบัติงานตามหน้าที่นั้นด้วย ประกอบกับบริษัทฯ ต้องมีระเบียบอนุญาตให้มีการเบิกจ่ายค่าน้ำมันรถยนต์ได้ และมีหนังสืออนุญาตพร้อมทั้งการบันทึกอนุญาตให้เดินทางไปติดต่องานจากที่ใดถึงที่ใดระยะทางเท่าใด ชื่อเจ้าของรถยนต์ หมายเลขทะเบียนรถยนต์ ใบเสร็จรับเงินค่าน้ำมันรถยนต์ที่มีการระบุชื่อเจ้าของรถยนต์ หมายเลขทะเบียนรถยนต์ให้ชัดเจน

**เลขตู้** : ๓๒/๓๖๓๑๗

## ๒๑. รายจ่ายที่มีภาษีซื้อต้องห้าม

### ๒๑.๑ ด้านบัญชี

#### ๒๑.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

**เกณฑ์คงค้าง** กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจจะเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

**ค่าใช้จ่าย** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงานหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้เจ้าของลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ

#### การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อ

๑) กิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ

๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

#### ๒๑.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

**ค่าใช้จ่าย** คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของผู้เจ้าของ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้เจ้าของ

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย** เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ

๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ

๒) การเลิกรับรู้รายการของสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

### ๒๑.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

#### ๒๑.๒.๑ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(๑) ภาษีซื้อต้องห้ามถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามทางภาษี ได้แก่ มาตรา ๖๕ ตรี (๖ ทวิ) บัญญัติว่า “(๖ ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ...”

(๒) ภาษีซื้อต้องห้ามถือเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ ได้แก่

(๒.๑) มาตรา ๘๒/๕ (๔) บัญญัติว่า “(๔) ภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายเพื่อการรับรองหรือ เพื่อการอันมีลักษณะทำนองเดียวกันตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

(๒.๒) มาตรา ๘๒/๕ (๖) บัญญัติว่า “(๖) ภาษีซื้อตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี” (ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒) ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ ดูหัวข้อ ๒๑.๒.๒ ประกอบ)

## ๒๑.๒.๒ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา ๘๒/๕ ภาษีซื้อในกรณีดังต่อไปนี้ ไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษีตาม  
มาตรา ๘๒/๓

(๑) กรณีไม่มีใบกำกับภาษีหรือไม่อาจแสดงใบกำกับภาษีได้ว่าการชำระภาษีซื้อ  
เว้นแต่จะเป็นกรณีมีเหตุอันสมควรตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(๒) กรณีใบกำกับภาษีมีข้อความไม่ถูกต้องหรือ ไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ  
ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(๓) ภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการ ของผู้ประกอบการ  
ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(๔) ภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายเพื่อการรับรองหรือ เพื่อการอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน  
ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(๕) ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ที่ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีตามส่วน ๑๐

(๖) ภาษีซื้อตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒) เรื่อง  
การกำหนดภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๕ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร  
ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕

ข้อ ๒ ภาษีซื้อดังต่อไปนี้ ไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา  
๘๒/๓ แห่งประมวลรัษฎากร

(๑) ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อ เช่าซื้อ เช่า หรือรับโอนรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่  
มีที่นั่งไม่เกิน ๑๐ คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต และภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือ  
การรับบริการที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน ๑๐ คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัด  
อัตราภาษีสรรพสามิต

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับสำหรับการขายรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่ง  
ไม่เกิน ๑๐ คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต และการให้บริการเช่ารถยนต์ดังกล่าวของ  
ตนเองโดยตรง และการให้บริการรับประกันวินาศภัยสำหรับรถยนต์ดังกล่าว

(๒) ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา ๘๖/๖ และมาตรา ๘๖/๗ แห่ง  
ประมวลรัษฎากร

(๓) ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อทรัพย์สินเพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสีย  
ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(๔) ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารหรืออสังหาริมทรัพย์อื่นเพื่อใช้หรือจะใช้ใน  
กิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และต่อมาได้ขาย หรือให้เช่าหรือนำไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้อง  
เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ เฉพาะที่ได้กระทำภายในสามปีนับแต่เดือนภาษีที่ก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับสำหรับภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารหรือ  
อสังหาริมทรัพย์อื่น เพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและต่อมาได้ขายหรือให้เช่าหรือ  
นำไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเนื่องมาจาก

(ก) การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่กระทำกับลูกหนี้ของสถาบันการเงิน โดยได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และได้กระทำในระหว่างวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๕ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๙

(ข) การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่นที่กระทำกับลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น โดยนำหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลม และเป็นหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และได้กระทำในระหว่างวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๕ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๙

(ค) การฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้ตามกฎหมายว่าด้วยการล้มละลาย

(ง) การปรับปรุงโครงสร้างองค์กรของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด ที่ได้ควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ได้ออกตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๓๐) พ.ศ. ๒๕๔๑

(จ) การปรับปรุงโครงสร้างองค์กรของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด ที่ได้โอนกิจการบางส่วนระหว่างกันตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ได้ออกตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๑๖) พ.ศ. ๒๕๕๔

(ฉ) การแปรรูปกิจการของรัฐตามกฎหมายว่าด้วยการให้เอกชนเข้าร่วมงานหรือดำเนินการในกิจการของรัฐ

(ช) การแปรรูปกิจการของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยในโครงการโรงไฟฟ้าราชบุรี

(ซ) การเปลี่ยนทุนของรัฐวิสาหกิจเป็นหุ้นในรูปแบบของบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด ตามกฎหมายว่าด้วยทุนรัฐวิสาหกิจ

(ฅ) การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่กระทำกับลูกหนี้ที่ประสบกรณีพิบัติภัยของสถาบันการเงิน โดยได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และได้กระทำภายในวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๘ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๙

(ญ) การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่นที่กระทำกับลูกหนี้ที่ประสบกรณีพิบัติภัยของเจ้าหนี้อื่น โดยนำหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลม และได้กระทำภายในวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๘ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๙

(ฎ) การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่กระทำกับลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัย โดยได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และได้ทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตั้งแต่วันที่ ๒๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๔ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕ ทั้งนี้ เฉพาะการขายหรือให้เช่าอาคาร หรืออสังหาริมทรัพย์อื่น หรือนำอาคารหรืออสังหาริมทรัพย์นั้นไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้กระทำภายในวันที่ ๒๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๔ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕

(ฎ) การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่นที่กระทำกับลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่นโดยนำหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลม และได้ทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตั้งแต่วันที่ ๒๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๔ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕ ทั้งนี้ เฉพาะการขายหรือให้เช่าอาคารหรืออสังหาริมทรัพย์อื่น หรือนำอาคารหรืออสังหาริมทรัพย์นั้นไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ได้กระทำภายในวันที่ ๒๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๔ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๘

(จ) การโอนทรัพย์สินหลักประกันเพื่อชำระหนี้ของลูกหนี้ ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่ได้ออกตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๗๒๑) พ.ศ. ๒๕๖๔ และได้กระทำตั้งแต่วันที่ ๑๔ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๔ เป็นต้นไป

(ข) การขายทรัพย์สินให้แก่ทรัสต์ของกองทรัสต์ที่มีข้อกำหนดขายคืนของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ได้ออกตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๗๕๓) พ.ศ. ๒๕๖๕ และได้กระทำตั้งแต่วันที่ ๑๙ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๕

(ค) การโอนทรัพย์สินอันเนื่องมาจากการร่วมทุนในโครงการ LNG Receiving Terminal (แห่งที่ ๒) ณ บ้านหนองแพบ ตำบลมาบตาพุด อำเภอเมืองระยอง จังหวัดระยอง ตามมติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ ๖ ธันวาคม ๒๕๖๕ ที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ ๑๖ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๖๖ เป็นต้นไป

ใน (ก) และ (ข) ของวรรคสอง

สถาบันการเงิน หมายความว่า

(๑) สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น

(๒) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(๓) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

(๔) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

เจ้าหนี้อื่น หมายความว่า

(๑) เจ้าหนี้ที่เป็นบริษัทที่มีใช้สถาบันการเงิน

(๒) เจ้าหนี้อื่นนอกจาก (๑) ที่ได้ดำเนินการเจรจาร่วมกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ให้แก่ลูกหนี้ และได้ทำความตกลงเป็นหนังสือร่วมกับเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน

บริษัทที่มีใช้สถาบันการเงิน หมายความว่า บริษัทที่มีใช้สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงินและประกอบธุรกิจดังต่อไปนี้

(๑) บริษัทที่ประกอบธุรกิจบัตรเครดิตซึ่งเป็นกิจการที่ต้องขออนุญาตตามกฎหมาย

(๒) บริษัทที่ประกอบธุรกิจสินเชื่อส่วนบุคคลภายใต้การกำกับซึ่งเป็นกิจการที่ต้องขออนุญาตตามกฎหมาย

(๓) บริษัทที่ประกอบธุรกิจสินเชื่อรายย่อยเพื่อการประกอบอาชีพภายใต้การกำกับซึ่งเป็นกิจการที่ต้องขออนุญาตตามกฎหมาย

(๔) บริษัทที่ประกอบธุรกิจสินเชื่อรายย่อยระดับจังหวัดภายใต้การกำกับซึ่งเป็นการที่ต้องขออนุญาตตามกฎหมาย

(๕) บริษัทที่ประกอบธุรกิจให้เช่าซื้อที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

(๖) บริษัทที่ประกอบธุรกิจให้เช่าแบบลีสซิ่งที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

(๗) บริษัทที่ประกอบธุรกิจให้เช่าซื้อที่เป็นบริษัทในกลุ่มธุรกิจทางการเงิน

(๘) บริษัทที่ประกอบธุรกิจให้เช่าแบบลีสซิ่งที่เป็นบริษัทในกลุ่มธุรกิจทางการเงิน

(๙) บริษัทที่มีใช้สถาบันการเงินอื่นที่เข้าร่วมและดำเนินการตามโครงการช่วยเหลือลูกหนี้ของธนาคารแห่งประเทศไทย

บริษัทในกลุ่มธุรกิจทางการเงิน หมายความว่า บริษัทในกลุ่มธุรกิจทางการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

ลูกหนี้ ให้ความหมายรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ด้วย

ใน (ฎ) และ (ฏ) ของวรรคสอง

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

(๑) สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น

(๒) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(๓) บรรษัทบริหารสินทรัพย์ไทยตามกฎหมายว่าด้วยบรรษัทบริหารสินทรัพย์ไทย

(๔) บรรษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบรรษัทบริหารสินทรัพย์

(๕) บริษัทที่ประกอบธุรกิจบัตรเครดิตที่มีใช้สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(๖) บริษัทที่ประกอบธุรกิจสินเชื่อส่วนบุคคลภายใต้การกำกับที่มีใช้สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(๗) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

“เจ้าหนี้อื่น” หมายความว่า เจ้าหนี้ที่มีใช้สถาบันการเงิน ซึ่งได้ดำเนินการเจรจาร่วมกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยและได้ทำความตกลงเป็นหนังสือร่วมกับเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน

“ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัย” หมายความว่า ลูกหนี้ที่ได้รับความเสียหายจากอุทกภัย ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด

“ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่น” หมายความว่า ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งเป็นลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของสถาบันการเงินด้วย และให้ความหมายรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่นด้วย

(๕) ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งรายการตามมาตรา ๘๖/๔ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร มิได้ตีพิมพ์ขึ้น หรือมิได้จัดทำขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ในกรณีจัดทำใบกำกับภาษีขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ทั้งฉบับ

(๖) ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งรายการตามมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากรมิได้จัดทำขึ้นตามวิธีการตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๘๖/๔ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร

(๗) ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีรายการในใบกำกับภาษีเป็นสำเนา (copy) แต่ไม่รวมถึงใบกำกับภาษีที่ได้จัดทำร่วมกับเอกสารทางการค้าอื่น ซึ่งมีจำนวนหลายฉบับ และใบกำกับภาษีซึ่งมีรายการในใบกำกับภาษีเป็นสำเนา มีข้อความว่า “เอกสารออกเป็นชุด” ปรากฏอยู่ด้วย

(๘) ภาษีซื้อส่วนที่เฉลี่ยเป็นของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๘๒/๖ แห่งประมวลรัษฎากร

(๙) ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนนำไปใช้หรือจะใช้ในการประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวใช้สิทธิเลือกไม่นำภาษีซื้อทั้งหมดไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีรายได้ไม่น้อยกว่าร้อยละ ๙๐ ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ทั้งนี้ ตามข้อ ๓ (๒) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๙) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามมาตรา ๘๒/๖ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๙ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๓๕

(๑๐) ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งรายการตามมาตรา ๘๖/๔ ได้ถูกแก้ไขเปลี่ยนแปลง เว้นแต่รายการซึ่งได้ถูกแก้ไขเปลี่ยนแปลงตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

(๑๑) ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อ เช่าซื้อ หรือรับโอนรถยนต์ที่มีไซรยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน ๑๐ คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต เพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และต่อมาได้มีการดัดแปลงรถยนต์ดังกล่าวเป็นรถยนต์นั่ง หรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน ๑๐ คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ทั้งนี้ เฉพาะที่ได้กระทำภายในสามปีนับแต่เดือนภาษีที่ได้รับรถยนต์ไว้ในครอบครอง

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับสำหรับการขายรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน ๑๐ คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต และการให้บริการเช่ารถยนต์ดังกล่าวของตนเองโดยตรง

(๑๒) ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งรายการตามมาตรา ๘๖/๔ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร มิได้ตีพิมพ์ขึ้น หรือมิได้จัดทำขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ในกรณีจัดทำใบกำกับภาษีขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ทั้งฉบับ



ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับสำหรับใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด ซึ่งได้เปลี่ยนสถานะจากรัฐวิสาหกิจประเภทองค์การของรัฐตามที่มีกฎหมายจัดตั้ง ทั้งนี้ เฉพาะใบกำกับภาษีที่ได้ออกในช่วงระยะเวลาไม่เกิน ๑ ปี นับแต่วันที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด

### ๒๑.๓ ข้อหาหรือทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

เลขที่หนังสือ : กค ๐๗๐๒/พ./๓๗๖๔  
วันที่ : ๒ พฤษภาคม ๒๕๕๖  
เรื่อง : ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีภาษีซื้อจากการก่อสร้าง ต่อเติม ปรับปรุงอาคารที่เช่า  
ข้อกฎหมาย : มาตรา ๘๒/๕ แห่งประมวลรัษฎากร  
ข้อหาหรือ : บริษัทฯ ได้หาหรือเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีภาษีซื้อจากการก่อสร้าง ต่อเติม ปรับปรุงอาคารที่เช่า โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ดังนี้

๑. บริษัทฯ เช่าอาคารสำนักงานและอาคารโรงงานจากบริษัท ก. (ผู้ให้เช่า) เป็นเวลา ๓ ปี สัญญาเช่ากำหนดว่าผู้ให้เช่าอนุญาตให้บริษัทฯ ต่อเติม ปรับปรุงอาคารที่เช่าได้ และเมื่อครบกำหนดสัญญาเช่า บริษัทฯ ต้องรื้อถอนส่วนที่ต่อเติมหรือปรับปรุงดังกล่าว

๒. บริษัทฯ ขอรทราว่า การต่อเติม ปรับปรุงอาคารที่เช่า ดังนี้ จะขอคืนภาษีซื้อได้หรือไม่

(๑) ปรับปรุงอาคารสำนักงานและอาคารโรงงาน โดยกันห้องด้วยกระจกผนังเบาซึ่งทำด้วยแผ่นยิปซัม หรือตะแกรงลวดเหล็กและปูพื้นด้วยกระเบื้องยาง

(๒) ต่อเติมห้องเก็บอุปกรณ์ดับเพลิง

(๓) ก่อสร้างบ่อน้ำปูนซีเมนต์เพื่อใช้เก็บน้ำหากเกิดเพลิงไหม้ และสร้างโรงรถด้วยโครงเหล็กมุงกระเบื้องหลังคาเมื่อครบกำหนดสัญญาเช่า บริษัทฯ ได้รื้อถอนส่วนที่ได้ต่อเติมหรือปรับปรุงบางส่วนไปใช้ที่โรงงานแห่งใหม่ เช่น บานประตูกระจกที่มีกรอบเป็นอลูมิเนียม เป็นต้น ส่วนที่ไม่สามารถใช้กับโรงงานแห่งใหม่ได้และผู้ให้เช่าต้องการไว้ใช้ประโยชน์ เช่น ห้องเก็บอุปกรณ์ดับเพลิง บริษัทฯ จะยกให้ผู้ให้เช่า แต่ถ้าผู้ให้เช่าไม่ต้องการ เช่น ผนังเบาทำด้วยแผ่นยิปซัม บริษัทฯ ก็จะทำการรื้อถอน

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีที่บริษัทฯ ได้ทำการปรับปรุงอาคารสำนักงานและอาคารโรงงานที่เช่า โดยกันห้องด้วยกระจกผนังเบาซึ่งทำด้วยแผ่นยิปซัมหรือตะแกรงลวดเหล็กและปูพื้นด้วยกระเบื้องยางตามข้อเท็จจริงข้างต้น ไม่เข้าลักษณะเป็นการก่อสร้างอาคาร ดังนั้น ภาษีซื้อที่เกิดจากการปรับปรุงดังกล่าวจึงไม่ถือเป็นภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารหรือสังหาริมทรัพย์อื่น ไม่เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามข้อ ๒ (๔) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒)ฯ ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ และหากภาษีซื้อดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อต้องห้ามในกรณีอื่นตามมาตรา ๘๒/๕ แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒)ฯ ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีซื้อดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

๒. กรณีที่บริษัทฯ ได้ทำการปรับปรุงในอาคารที่เช่าเพื่อใช้เป็นห้องเก็บอุปกรณ์ดับเพลิงตามข้อเท็จจริงข้างต้น ไม่เข้าลักษณะเป็นการก่อสร้างอาคาร ดังนั้น ภาษีซื้อที่เกิดจากการต่อเติมดังกล่าว จึงไม่ถือเป็นภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารหรือสังหาริมทรัพย์อื่น ไม่เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามข้อ ๒ (๔) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒)ฯ ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ และหากภาษีซื้อดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อต้องห้ามในกรณีอื่นตามมาตรา ๘๒/๕ แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒)ฯ ลงวันที่ ๒๙

ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีซื้อดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้เช่นเดียวกับกรณีตาม ๑.

๓. กรณีการก่อสร้างบ่อน้ำปูนซีเมนต์เพื่อเก็บน้ำ และการสร้างโรงรถด้วยโครงเหล็ก มุงกระเบื้องหลังคาบนอาคารหรือบนที่ดินที่เช่า เข้าลักษณะเป็นการก่อสร้างอาคารหรืออสังหาริมทรัพย์อื่น การนำอาคารดังกล่าวมาเพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และต่อมาได้ขายหรือให้เช่าหรือนำไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน ๓ ปี นับแต่เดือนภาษีที่ก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ ภาษีซื้อจากการก่อสร้างดังกล่าวถือเป็นภาษีซื้อต้องห้าม บริษัทฯ ไม่มีสิทธินำไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๕ (๖) ประกอบกับ ข้อ ๒ (๔) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒)ฯ ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕

**เลขตู้** : ๗๖/๓๘๖๐๐

**เลขที่หนังสือ** : กค ๐๗๐๖/๓๑๐๓

**วันที่** : ๒๙ มีนาคม ๒๕๔๗

**เรื่อง** : ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการประกอบกิจการให้เช่ารถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคล

**ข้อกฎหมาย** : มาตรา ๘๒/๕ (๖), พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗, ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒)

**ข้อหาหรือ** : บริษัท บ. ได้หารือกรมสรรพากรกรณีบริษัทฯ ประกอบกิจการให้เช่ารถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคล ซึ่งบริษัทฯ ได้จัดหารถที่ให้เช่าด้วยวิธีเช่าซื้อ โดยบริษัทฯ จะชำระเงินดาวน์กับบริษัทผู้ขายรถก่อนแล้วจึงชำระค่าเช่าซื้อ (เงินต้นรวมดอกเบี้ย) ผ่านบริษัทเงินทุน เป็นงวดเท่ากันทุกงวดมีกำหนดระยะเวลา ๓ ปี และบริษัทฯ จะได้รับโอนกรรมสิทธิ์ในรถเมื่อบริษัทฯ ได้ชำระค่าเช่าซื้องวดสุดท้ายแล้วบริษัทฯ จึงหาหรือว่า

๑. กรณีรถกระบะที่เช่าซื้อ มีราคา ๔๔๐,๐๐๐ บาท (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) บริษัทฯ ชำระเงินดาวน์เป็นจำนวนร้อยละ ๑๕ ของราคารถกระบะ โดยบริษัทฯ จะบันทึกบัญชีรถกระบะที่เช่าซื้อมาเป็นทรัพย์สินของบริษัทฯ ด้วยมูลค่า ๔๔๐,๐๐๐ บาท ส่วนราคาที่เหลืออีกร้อยละ ๘๕ บริษัทฯ จะบันทึกบัญชีเป็นเจ้าของที่เช่าซื้อบริษัทเงินทุน ได้หรือไม่ และบริษัทฯ จะต้องบันทึกบัญชีรถกระบะเป็นทรัพย์สิน ณ วันใดและบันทึกอย่างไร

๒. กรณีบริษัทฯ ผ่อนชำระเงินงวดค่าเช่าซื้อรถกระบะกับบริษัทเงินทุน บริษัทฯ มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อตามใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีที่บริษัทฯ ได้รับจากบริษัทเงินทุน หรือไม่

๓. บริษัทฯ จะคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคารถกระบะตาม ๑. อย่างไร และหากในรอบระยะเวลาบัญชีแรกบริษัทฯ เช่าซื้อรถกระบะโดยมีระยะเวลาไม่ครบ ๑ ปี บริษัทฯ จะคิดหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาอย่างไร

๔. กรณีบริษัทฯ ได้เช่าซื้อรถยนต์นั่งส่วนบุคคลเพื่อใช้ในการประกอบกิจการการให้เช่ารถยนต์โดยมีการชำระเงินดาวน์และชำระราคาค่าเช่าซื้อรถยนต์ผ่านบริษัทเงินทุน บริษัทฯ จะมีวิธีการบันทึกบัญชีรถยนต์นั่งส่วนบุคคลเป็นทรัพย์สินของบริษัทฯ และคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเช่นเดียวกับการซื้อรถกระบะด้วยวิธีเช่าซื้อข้างต้นหรือไม่ อย่างไร

**แนววินิจฉัย** : ๑. กรณีบริษัทฯ ประกอบกิจการให้เช่ารถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคลซึ่งบริษัทฯ ได้จัดหารถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคลมาเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของบริษัทฯ โดย

การเช่าซื้อรถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคลดังกล่าวถือเป็นทรัพย์สินของบริษัทฯ ซึ่งบริษัทฯ ต้องนำมูลค่าทั้งหมดที่จ่ายไปเพื่อการได้มาซึ่งรถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคลนั้นมาถือเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินทั้งสิ้นไม่ว่าจะแยกเรียกบางส่วนเป็นดอกเบี้ยหรืออย่างอื่นก็ตาม โดยในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของรถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคลดังกล่าว บริษัทฯ ต้องนำราคาการรถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคลที่พึงต้องชำระทั้งสิ้น (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราไม่เกินร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน แต่จะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเป็นรายวัน ทั้งนี้ ตามมาตรา ๔ มาตรา ๕ และมาตรา ๗ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗ สำหรับการบันทึกทางบัญชี บริษัทฯ ต้องถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

๒. กรณีบริษัทฯ ประกอบกิจการให้บริการเช่ารถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคล รถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคลดังกล่าวจึงเป็นรถที่มีไว้เพื่อให้บริการเช่ารถยนต์ของบริษัทฯ เองโดยตรง ภาษีซื้อที่เกิดจากการเช่าซื้อรถกระบะและรถยนต์นั่งส่วนบุคคลนั้น จึงเป็นภาษีซื้อที่ไม่ต้องห้ามให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๕ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๒ (๑) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๔๒) เรื่อง การกำหนดภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๕ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๕ บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีที่ได้รับจากบริษัทเงินทุนธนชาติฯ มาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๓ แห่งประมวลรัษฎากร

เลขที่ : ๖๗/๓๒๘๘๕

## ๒๒. สิทธิประโยชน์ด้านรายจ่าย อาทิ

๑) รายจ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มขึ้นจากรายจ่ายที่จ่ายจริง

๒) รายจ่ายหักได้ ๒ เท่า ไม่เกินร้อยละ ๑๐ ของกำไรสุทธิ เช่น รายจ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษา

### ๒๒.๑ ด้านบัญชี

#### ๒๒.๑.๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บทที่ ๓ กรอบแนวคิด

**เกณฑ์คงค้าง** กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจจะเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

**ค่าใช้จ่าย** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงานหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ

#### การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อ

๑) กิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอันเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ

๒) กิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

#### ๒๒.๑.๒ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

**ค่าใช้จ่าย** คือ การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้ถือหุ้น

**การรับรู้ค่าใช้จ่าย** เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับ

๑) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของหนี้สินหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ

๒) การเลิกรับรู้รายการของสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

### ๒๒.๒ ด้านภาษีอากรประมวลรัษฎากร

#### ภาษีเงินได้นิติบุคคล

##### (๑) มาตรา ๖๕ วรรคสอง

การคำนวณรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (ดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘๖)

(๒) รายจ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มขึ้นจากรายจ่ายที่จ่ายจริง เป็นรายจ่ายทางภาษีที่กฎหมายให้สิทธิหักได้เพิ่มขึ้น ร้อยละ ๑๐๐ ของรายจ่าย เช่น

๒.๑) รายจ่ายเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรม รายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีและนวัตกรรมให้แก่หน่วยงานของรัฐหรือเอกชน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ

เงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด เป็นจำนวนร้อยละ ๑๐๐ ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไป ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๕๙๘) ลงวันที่ ๑๒ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๙

**๒.๒) รายจ่ายที่ได้จ่ายเพื่อการลงทุนในระบบการจัดทำข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ระบบการรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ระบบการนำส่งภาษี และค่าบริการที่ได้จ่ายให้แก่ผู้ให้บริการจัดทำข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ หรือผู้ให้บริการนำส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ หรือผู้ให้บริการนำส่งเงินภาษี** เป็นจำนวนร้อยละหนึ่งร้อยของรายจ่ายที่ได้จ่ายเพื่อการลงทุนในระบบการจัดทำข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ระบบการรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ระบบการนำส่งภาษี และค่าบริการที่ได้จ่ายให้แก่ผู้ให้บริการจัดทำข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ผู้ให้บริการนำส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ หรือผู้ให้บริการนำส่งเงินภาษี สำหรับรายจ่ายที่ได้จ่ายไปตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖ แต่ไม่เกินวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๘ ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๗๖๖) พ.ศ. ๒๕๖๖ และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๔๓๕) ลงวันที่ ๒๘ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๖๖

**๒.๓) รายจ่ายในการส่งลูกจ้างเข้ารับการศึกษาและฝึกอบรม** รายจ่ายที่จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการส่งลูกจ้างเข้ารับการศึกษา หรือฝึกอบรมในสถานศึกษา หรือสถานฝึกอบรมฝีมือแรงงาน หรือฝึกเตรียมเข้าทำงาน เป็นจำนวนร้อยละ ๑๐๐ ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเข้ารับการศึกษาหรือฝึกอบรมในสถานศึกษาหรือสถานฝึกอบรมวิชาชีพที่ทางราชการจัดตั้งขึ้น หรือที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๔๓๗) และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๑๔๘) ลงวันที่ ๒๓ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๔๘

**(๓) รายจ่ายหักได้ ๒ เท่าไม่เกินร้อยละ ๑๐ ของกำไรสุทธิ**

**๓.๑) รายจ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษา** เงินรายจ่ายที่จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษา ซึ่งเป็นค่าใช้จ่าย สำหรับการบริจาคผ่านระบบบริจาคอิเล็กทรอนิกส์ให้แก่สถานศึกษาที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๕ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๗ ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๗๖๘) พ.ศ. ๒๕๖๖ จำนวนเงินที่ได้จ่ายเป็นรายจ่ายบริจาคผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ให้แก่สถานศึกษา เป็นจำนวน ๒ เท่าของรายจ่ายที่ได้บริจาค ไม่ว่าจะได้จ่ายเป็นเงินหรือทรัพย์สินที่ได้กระทำ ตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๕ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๗ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด

**๓.๒) รายจ่ายเพื่อสนับสนุนด้านการเรียนรู้และนันทนาการ** รายจ่ายที่ได้จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดสร้างและการบำรุงรักษาสนามเด็กเล่น สวนสาธารณะ หรือสนามกีฬาของเอกชนที่เปิดให้ประชาชนใช้เป็นการทั่วไป โดยไม่เก็บค่าบริการใด ๆ หรือสนามเด็กเล่น สวนสาธารณะ หรือสนามกีฬาของทางราชการ เป็นจำนวน ๒ เท่าของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นรายจ่ายเพื่อสนับสนุนด้านการเรียนรู้และนันทนาการ ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๔๒๘) ลงวันที่ ๒๔ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๘

**๓.๓) รายจ่ายบริจาคให้แก่กองทุนเพื่อการพัฒนา ระบบสาธารณสุข กองทุนเพื่อการพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี หรือกองทุนส่งเสริมวิทยาศาสตร์ วิจัยและนวัตกรรม** ผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ เป็นจำนวน ๒ เท่าของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๘ ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๗๗๐) พ.ศ. ๒๕๖๖

**๓.๔) รายจ่ายบริจาคให้แก่สภาวิชาชีพหรือมูลนิธิด้านการแพทย์และการสาธารณสุข** ผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ เป็นจำนวน ๒ เท่าของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๗ ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๗๗๑) พ.ศ. ๒๕๖๖

**๓.๕) รายจ่ายบริจาคให้แก่สำหรับการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินให้แก่การกีฬาแห่งประเทศไทย คณะกรรมการกีฬาจังหวัด สมาคมกีฬาแห่งจังหวัด สมาคมกีฬาที่ใช้คำว่า “แห่งประเทศไทย” หรือกองทุนพัฒนากีฬาแห่งชาติ ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการกีฬาแห่งประเทศไทย หรือกรมพลศึกษา**

ผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ เป็นจำนวน ๒ เท่าของรายจ่ายที่บริจาคไม่ว่าจะจ่ายเป็นเงินหรือทรัพย์สิน ที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๗ ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๗๗๒) พ.ศ. ๒๕๖๖

ทั้งนี้ สามารถศึกษาสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้เพิ่มเติมทาง Tax Dimension <https://www.rd.go.th/๑๖๕๕๒.html> > รายจ่ายหักได้เพิ่มขึ้นหรือรายจ่าย ๒ เท่า > รายจ่ายหักได้ ๒ เท่า ไม่เกินร้อยละ ๑๐ ของกำไรสุทธิ