

ภ.พ.36 คืออะไร: การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อจ่ายเงินให้ผู้ประกอบการต่างประเทศตามมาตรา 83/6

โดย เอกสยาม ชัยศรี ที่ปรึกษากฎหมาย
บริษัท เอกสยาม แอนด์ पार्टเนอร์ส จำกัด

เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะ กรณี การพิจารณาแต่ละเรื่อง ต้องอาศัย
ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ [https://eksiamtax.com/articles/
por-por-36-reverse-charge-vat.html](https://eksiamtax.com/articles/por-por-36-reverse-charge-vat.html)

สาระสำคัญโดยสรุป

- ภ.พ.36 เป็นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 ผู้มีหน้าที่ยื่นคือผู้จ่ายเงินในไทย ไม่ว่าผู้จ่ายจะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่
- กรณีที่พบมากที่สุดคือบริการที่ทำในต่างประเทศและมีการใช้บริการในไทยตามมาตรา 77/2 วรรคสาม เช่น ค่าที่ปรึกษา ค่าสิทธิ ค่าแฟรนไชส์ ค่าเช่าพื้นที่เซิร์ฟเวอร์ และค่าซ่อมชิ้นส่วนในต่างประเทศ
- ความรับผิดเกิดเมื่อชำระราคาค่าบริการตามมาตรา 78/1 (3) จึงผูกกับวันจ่ายเงินจริง ไม่ใช่วันที่ในใบแจ้งหนี้
- กำหนดยื่นคือ 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน และ 15 วันเมื่อยื่นทางอินเทอร์เน็ตในช่วงที่ประกาศกระทรวงการคลังขยายไว้ถึง 31 มกราคม 2570
- ฐานภาษีคือมูลค่าทั้งหมดก่อนหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ถ้าผู้จ่ายออกภาษีเงินได้แทนผู้รับ ต้องนำภาษีที่ออกแทนมารวมเป็นฐานด้วย



- เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ใช้ภาษีที่นำส่งเป็นภาษีซื้อได้ในเดือนที่ยื่นแบบและได้รับใบเสร็จรับเงิน ภาษีที่นำส่งสำหรับการจ่ายก่อนวันจดทะเบียนใช้เป็นภาษีซื้อไม่ได้ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6341/2549
- การจ่ายเงินครั้งเดียวอาจก่อนหน้าทั้งสองฐาน คือ ภ.ง.ด.54 ตามมาตรา 70 และ ภ.พ.36 ตามมาตรา 83/6 ดังที่ ศาลฎีกาวินิจฉัยในคดีค่าแพรนไฮส์ ฎีกาที่ 4440/2552

ภ.พ.36 คือแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้จ่ายเงินในประเทศไทยต้องยื่นตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อ จ่าย ค่าบริการ หรือ ค่า สิทธิ ให้ ผู้ประกอบการ ต่างประเทศ ที่ ให้บริการ จาก ต่าง ประเทศ แล้วมีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร หรือจ่ายค่าสินค้าให้ผู้ประกอบการต่างประเทศที่เข้ามา ประกอบกิจการในไทยเป็นการชั่วคราวโดยไม่ได้จดทะเบียน ภาษีที่นำส่งเป็นภาระภาษีของผู้ประกอบการ ต่างประเทศ แต่กฎหมายย้ายหน้าที่ชำระมาไว้ที่ผู้จ่ายในไทย ผู้จ่ายต้องยื่นภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือน ของเดือนที่จ่ายเงิน (ยื่นทางอินเทอร์เน็ตได้ถึง 15 วันตามประกาศกระทรวงการคลังที่ใช้อยู่) ผู้ที่จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มนำภาษีที่นำส่งไปเป็นภาษีซื้อได้ ส่วนผู้ที่ไม่ได้จดทะเบียนต้องรับภาษีนั่นเป็นต้นทุน บทความ นี้อธิบาย ด้วยบท แนว คำพิพากษา ศาลฎีกา หนังสือ ตอบ ข้อหารือ ของ กรมสรรพากร และ เทียบ กับ กลไก เดียวกันในต่างประเทศ

ภ.พ.36 คืออะไร: แบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6

ภ.พ.36 คือแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดสำหรับผู้มีหน้าที่นำส่งตามมาตรา 83/5 83/6 และ 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร ในบริบทของบทความนี้คือผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการให้ ผู้ประกอบการ ต่างประเทศ ตามมาตรา 83/6 ซึ่ง ต้อง นำ ส่ง ภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ ผู้ประกอบการ ต่างประเทศ มี หน้าที่เสีย โดยใช้แบบนี้ยื่นต่อกรมสรรพากร

มาตรา 83/6 เปิดด้วยประโยคที่กำหนดทั้งผู้มีหน้าที่และภาษีที่ต้องนำส่งไว้ในคราวเดียว: "เมื่อมีการชำระ ราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ ให้ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการมี หน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษี"¹ ถ้อยคำนี้แยกบุคคลสองฝ่ายออกจากกัน ฝ่ายแรกคือผู้ประกอบการต่างประเทศ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 82/13 ฝ่ายที่สองคือผู้จ่ายเงิน ในไทย ซึ่งมีหน้าที่นำส่งภาษีนั่นแทน ภาระภาษีในทางกฎหมายจึงยังเป็นของผู้ประกอบการต่างประเทศ แต่ หน้าที่ชำระต่อรัฐอยู่ที่ผู้จ่าย



กลไกนี้ในตำราภาษีต่างประเทศเรียกว่า reverse charge (การกลับภาระการนำส่งภาษีไปที่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ) เหตุผลพื้นฐานคือรัฐไทยไม่มีเครื่องมือบังคับเก็บภาษีจากผู้ประกอบการที่ไม่มีสถานประกอบการในประเทศไทยได้โดยตรง แต่บังคับผู้จ่ายเงินในไทยได้ทุกราย มาตรา 83/6 จึงเลือกจุดเก็บภาษีที่รัฐเอื้อมถึง หัวข้อการวิเคราะห์ทางนิติเศรษฐศาสตร์ด้านล่างอธิบายผลของการเลือกนี้ต่อการปฏิบัติตามกฎหมายและต่อต้นทุนของผู้จ่าย

มาตรา 83/6 ไม่ได้กำหนดวิธีขึ้นเอง แต่ปิดท้ายด้วยข้อความว่า "ให้นำมาตรา 83/5 วรรคสอง มาใช้บังคับ" ซึ่งโยงต่อไปยังมาตรา 52 ว่าด้วยสถานที่และกำหนดเวลาขึ้น และให้นำมาตรา 54 และมาตรา 55 มาใช้โดยอนุโลม² ผลคือหน้าที่ตาม ภ.พ.36 มีโครงสร้างใกล้เคียงกับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ทั้งในเรื่องกำหนดเวลาและความรับผิดชอบเมื่อไม่นำส่ง ประเด็นนี้อธิบายต่อในหัวข้อกำหนดเวลาและหัวข้อผลของการไม่นำส่ง

ผู้ประกอบการสามกลุ่มตามมาตรา 83/6 (1) (2) และ (3)

มาตรา 83/6 ใช้กับการจ่ายเงินให้ผู้ประกอบการสามกลุ่ม คือ (1) ผู้ประกอบการนอกราชอาณาจักรที่เข้ามาขายสินค้าหรือให้บริการในไทย เป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนชั่วคราวตามมาตรา 85/3 (2) ผู้ให้บริการจากต่างประเทศที่มีการใช้บริการในไทย เฉพาะบริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้จดทะเบียนและบริการอื่นแก่ผู้ใช้ทุกราย และ (3) ผู้ประกอบการอื่นตามพระราชกฤษฎีกา

กลุ่มที่ (1) เป็นเรื่องผู้ประกอบการต่างประเทศที่ "เข้ามา" ประกอบกิจการในราชอาณาจักร เช่น ผู้ขายสินค้าในงานแสดงสินค้านานาชาติ หรือ ผู้ให้บริการที่ส่งทีมงานเข้ามาทำงานขึ้นเดียวแล้วกลับไป บทนี้สัมพันธ์กับมาตรา 85/3 (1) ซึ่งให้ผู้ประกอบการนอกราชอาณาจักรที่เข้ามาประกอบกิจการเป็นครั้งคราวไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม³ เมื่อผู้ประกอบการกลุ่มนี้ไม่ได้ขอจดทะเบียนชั่วคราว ผู้จ่ายในไทยต้องนำส่งภาษีแทน ศาลฎีกาตีความคำว่า "ชั่วคราว" ไว้แคบ ดังที่อธิบายในหัวข้อคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6753/2567 ด้านล่าง

กลุ่มที่ (2) เป็นกรณีที่ผู้ประกอบการไม่ได้เข้ามาในไทยเลย แต่ "ได้ให้บริการจากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร" หลังการแก้ไขโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 อนุมาตราที่จำกัดเฉพาะสองกรณี คือ "(ก) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน" และ "(ข) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการอื่นนอกจากบริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้ทุกราย" ถ้อยคำเดียวกันนี้ปรากฏในมาตรา 85/3 (2) ซึ่งยกเว้นผู้ประกอบการสองกรณีนี้จากหน้าที่จดทะเบียน ส่วนบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ให้แก่ผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน มาตรา 82/13 วรรคสองให้ผู้ให้บริการต่างประเทศเสียภาษีเอง ผู้จ่ายในกรณีหลังจึงไม่มีหน้าที่ขึ้น ภ.พ.36



กลุ่มที่ (3) เปิดช่องให้ฝ่ายบริหาร ขยาย รายชื่อ ผู้ประกอบการ ด้วย พระราชกฤษฎีกา คำแนะนำ ท้าย แบบ ภ.พ.36 ฉบับพิมพ์ปี 2568 ของกรมสรรพากรระบุในช่องนี้ว่า "ปัจจุบันยังไม่กำหนด" ผู้เขียนยังไม่พบพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา 83/6 (3) ที่ออกหลังจากนั้น ณ วันที่ปรับปรุงบทความนี้ ในทางปฏิบัติ หน้าที่ตาม ภ.พ.36 จึงเกิดจาก (1) และ (2) เท่านั้น

ข้อสังเกตทางโครงสร้างคือ มาตรา 83/6 ไม่ได้จำกัดผู้มีหน้าที่นำส่งไว้เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียน ถ้อยคำ "ผู้จ่ายเงิน ค่าซื้อ สินค้า หรือ ค่าบริการ" ครอบคลุม บริษัท ที่มีรายได้ ต่ำกว่า เกณฑ์ จดทะเบียน ผู้ประกอบการกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 มูลนิธิ และส่วนราชการ ตัวอย่างในคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.104/2544 ข้อ 3 (7) ก็กล่าวถึง ส่วนราชการ ที่ซื้อ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ จาก บริษัท ต่างประเทศว่ามีหน้าที่ยื่น ภ.พ.36 ผู้จ่ายกลุ่มนี้มีหน้าที่นำส่งเต็มจำนวน แต่ไม่มีภาษีขายให้หักภาษีซื้อ ภาษีที่นำส่งจึงกลายเป็นต้นทุนจริง (ดูหัวข้อภาษีซื้อ)

บริการที่ทำในต่างประเทศและใช้ในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 วรรคสาม

มาตรา 77/2 วรรค สาม บัญญัติว่าการให้บริการ ที่ ทำใน ต่างประเทศ และได้ มี การใช้ บริการ นั้น ใน ราชอาณาจักร ให้ถือเป็น การ ให้บริการ ใน ราชอาณาจักร คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.104/2544 ข้อ 2 อธิบายว่า หมายถึงการกระทำที่ผู้ประกอบการต่างประเทศทำขึ้นในต่างประเทศ และผู้รับบริการในไทยนำผลของการกระทำนั้นมาใช้ในไทย เกณฑ์ที่ชี้ขาดจึงอยู่ที่สถานที่ใช้ประโยชน์จากผลของบริการ

มาตรา 77/2 วางหลักสองวรรคต่อกัน วรรคสองว่า "การให้บริการในราชอาณาจักรให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักรโดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร" วรรคสามขยายต่อว่า "การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรให้ถือว่าการให้บริการนั้น เป็นการให้บริการในราชอาณาจักร"⁴ วรรคสามนี้เองที่ทำให้บริการจากต่างประเทศอยู่ในบังคับ ภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย และเป็นฐานของหน้าที่ตามมาตรา 83/6 (2)

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.104/2544 ข้อ 2 ให้ความหมายว่า การให้บริการตามวรรคสามคือ "การกระทำใด ๆ อัน อาจ หาประโยชน์ อัน มี มูลค่าซึ่ง มิใช่ เป็นการ ขาย สินค้า ตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ผู้ประกอบการในต่างประเทศได้กระทำขึ้นในต่างประเทศ และผู้รับบริการในราชอาณาจักรได้นำผลของการกระทำ นั้น มาใช้ ใน ราชอาณาจักร" ข้อ 3 ของ คำสั่ง เดียวกัน ยกตัวอย่าง ที่ ต้อง ยื่น ภ.พ.36 เช่น ค่าที่ปรึกษา ด้าน บริหาร การเงิน การตลาด และ กฎหมาย ที่ บริษัท ต่างประเทศ ส่ง ผลงาน มา ทาง โทรศัพท์



โทรสาร หรือไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ ค่าเช่าเครื่องจักรจากบริษัทต่างประเทศเพื่อใช้ผลิตในไทย ค่าลิขสิทธิ์กรรมวิธีการผลิต ที่ผู้ขาย ยัง เป็นเจ้าของ ค่าเช่า พื้นที่ บน เว็บไซต์ หรือ เซิร์ฟเวอร์ และ ค่าบริการ เชื่อมต่ออินเทอร์เน็ต⁵

ตัวอย่างฝั่งตรงข้ามในข้อ 6 ของคำสั่งเดียวกันช่วยให้เห็นเส้นแบ่งชัดขึ้น ค่านายหน้าของบริษัทต่างประเทศหาลูกค้าในต่างประเทศให้ผู้ส่งออกไทย และค่าส่งเสริมการขายและรับรองห้องพักในต่างประเทศของโรงแรมไทย ถือเป็นบริการที่~~มี~~ได้ใช้ในราชอาณาจักร ผู้จ่ายไม่มีหน้าที่ยื่น ภ.พ.36 เหตุผลคือผลของบริการเกิดและถูกใช้ในตลาดต่างประเทศ แม้ผู้จ่ายจะอยู่ในไทย และได้ประโยชน์ทางอ้อมจากรายได้ที่เพิ่มขึ้น เกณฑ์ของกรมสรรพากรจึงดูที่ผลของบริการถูกนำมาใช้ที่ใด ไม่ได้ดูเพียงว่าผู้จ่ายอยู่ที่ใด

ศาลฎีกาใช้มาตรา 77/2 วรรคสามกับค่าแฟรนไชส์ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 บริษัทไทยจ่ายค่าแฟรนไชส์ให้บริษัทต่างประเทศเจ้าของเครื่องหมายการค้าร้านอาหาร ศาลวินิจฉัยว่าเงินที่จ่ายเป็นค่าแห่งสิทธิอย่างอื่นตามมาตรา 40 (3) และ "ย่อมเข้าลักษณะเป็นการชำระราคาค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร" ผู้จ่ายจึงมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (2) ศาลยังวินิจฉัยว่าค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายที่สัญญากำหนดให้ผู้รับแฟรนไชส์ใช้จ่ายไม่น้อยกว่าร้อยละ 3.5 ของยอดขายต่อปี เป็นประโยชน์ที่ผู้ให้แฟรนไชส์ได้รับ แม้ไม่ได้จ่ายเป็นเงินให้ผู้ให้แฟรนไชส์โดยตรง ศาลฎีกาพิพากษากลับให้ยกฟ้อง การประเมินของกรมสรรพากรจึงชอบด้วยกฎหมาย⁶

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 963/2554 แสดงอีกด้านของเกณฑ์เดียวกัน คดีนี้เป็นเรื่องผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ให้บริการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศ ศาลแยกกิจการเป็นสองส่วน ส่วนที่ขนส่งเข้าหรือออกจากราชอาณาจักรถือเป็นกิจการที่ "บางส่วนได้ทำหรือได้ใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร" ตามมาตรา 77/2 จึงอยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนที่ขนส่งระหว่างเมืองท่านอกราชอาณาจักรทั้งหมดไม่อยู่ในบังคับ และภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับส่วนนี้หักไม่ได้ตามมาตรา 82/5 (3)⁷ คดีนี้ไม่ใช่เรื่อง ภ.พ.36 โดยตรง แต่ยืนยันว่าศาลอ่านมาตรา 77/2 จากสถานที่ที่บริการถูกทำหรือถูกใช้จริง ไม่ใช่จากสัญชาติหรือที่ตั้งของคู่สัญญา

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/392 ลงวันที่ 17 มกราคม 2548 ใช้หลักเดียวกันกับงานซ่อม บริษัทไทยส่งชิ้นส่วนอุปกรณ์อากาศยานไปซ่อมต่างประเทศ เมื่อซ่อมเสร็จแล้วส่งกลับมาใช้ในไทย กรมสรรพากร วินิจฉัยว่าเป็นการให้บริการที่ทำใน ต่างประเทศ และใช้ใน ราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 วรรคสาม และฐานภาษีรวมทั้งค่าแรงและค่าชิ้นส่วนไม่ว่าจะคิดเป็นการเหมาหรือแยกรายการ ข้อพิพาทนี้สำคัญกับผู้ประกอบการที่ส่งเครื่องจักรไปซ่อมต่างประเทศ เพราะใบแจ้งหนี้ที่แยกค่าอะไหล่ออกจากค่าแรงไม่ได้ทำให้ค่าอะไหล่หลุดจากฐานภาษี



จุดเกิดความรับผิด ฐานภาษี อัตรา และกำหนดเวลายื่น ภ.พ.36

ความรับผิดของบริการจากต่างประเทศเกิดเมื่อชำระราคาค่าบริการตามมาตรา 78/1 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ฐานภาษีคือมูลค่าทั้งหมดตามมาตรา 79 ก่อนหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย อัตราที่ใช้ในทางปฏิบัติคือร้อยละ 7 และต้องยื่น ภ.พ.36 ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน ถ้ายื่นทางอินเทอร์เน็ตขยายเป็น 15 วันสำหรับกำหนดยื่นถึง 31 มกราคม 2570

จุดเกิดความรับผิด มาตรา 78/1 วางเกณฑ์สำหรับบริการทั่วไปใน (1) ว่าความรับผิดเกิดเมื่อได้รับชำระราคา หรือเกิดก่อนนั้นถ้าได้ออกใบกำกับภาษีหรือได้ใช้บริการแล้ว แต่บริการจากต่างประเทศมีเกณฑ์เฉพาะใน (3) ว่า "การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ความรับผิดทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นเมื่อได้มีการชำระราคาค่าบริการทั้งหมดหรือบางส่วน แล้วแต่กรณี"⁸ การใช้บริการก่อนจ่ายเงินจึงไม่ทำให้ความรับผิดเกิดก่อนกำหนด ตรงข้ามกับบริการในประเทศที่ "ได้ใช้บริการ" เป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้ความรับผิดเกิด

หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/พ./10129 ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2549 แสดงผลของเกณฑ์นี้ในทางปฏิบัติ บริษัทไทยยื่น ภ.พ.36 ตามวันที่ในใบเรียกเก็บเงินของบริษัทต่างประเทศ แล้วนำภาษีไปเป็นภาษีซื้อในเดือนนั้น ทั้งที่โอนเงินจริงในอีกสองเดือนต่อมา กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า "บริษัทฯ จึงไม่มีสิทธิยื่นแบบ ภ.พ.36 เพื่อนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้น" ภาษีที่ยื่นไว้ถือเป็น การนำส่งโดยไม่มีหน้าที่ ต้องขอคืนตามมาตรา 84/1 และยื่นใหม่ในเดือนที่ชำระเงินจริง โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนตามมาตรา 9 ของวันที่ชำระเงินจริง⁹ สำหรับฝ่ายบัญชี ข้อนี้แปลว่า วันที่ใน ทะเบียน จ่ายเงิน และ วันที่ธนาคารตัดบัญชีเป็นหลักฐานหลักของ ภ.พ.36 ไม่ใช่วันตั้งหนี้

ฐานภาษี มาตรา 79 กำหนดฐานภาษีว่าได้แก่ "มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ" และมูลค่านั้นหมายถึง "เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการหรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน" คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.104/2544 ข้อ 4 ขยายความสำหรับบริการจากต่างประเทศไว้สองกรณีที่พบบ่อย กรณีแรก ถ้าผู้รับบริการต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 หรือมาตรา 70 ด้วย ต้อง "คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายทั้งจำนวนก่อนหักภาษีเงินได้" กรณีที่สอง ถ้าผู้รับ บริการ ตกลง ออก ภาษีเงินได้แทนผู้ประกอบการต่างประเทศ ภาษีที่ออกแทนถือเป็นประโยชน์ที่คิดเป็นเงินได้ ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษี "จนกว่าจะไม่มีเงินค่าภาษีที่ต้องออกแทนให้อีก"¹⁰



หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0702/523 ลงวันที่ 29 มกราคม 2568 ใช้มาตรา 79 กับเงินวงประกัน ตามสัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยีจากต่างประเทศ ซึ่งผู้จ่ายจะได้คืนเมื่อยอดขายสะสมครบตามสัญญา กรมสรรพากรวินิจฉัยว่าเงินวงประกันนั้นเป็นส่วนหนึ่งของค่าบริการ ไม่ใช่ส่วนลดตามมาตรา 79 วรรคสาม (1) จึงต้องรวมเป็นฐานภาษีของ ภ.พ.36¹¹ ข้อนี้เตือนว่าการตั้งชื่อรายการในสัญญาไม่ได้เปลี่ยนลักษณะของเงินสิ่งที่ชี้ขาดคือเงินนั้นเป็นค่าตอบแทนของบริการหรือไม่

อัตราภาษี มาตรา 80 กำหนดอัตราร้อยละ 10 และให้ลดได้โดยพระราชกฤษฎีกา พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 807) พ.ศ. 2569 ซึ่งใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2569 คงอัตราไว้ที่ "ร้อยละหกจุดสาม" สำหรับความรับผิดที่เกิดขึ้นถึงวันที่ 30 กันยายน 2570 เมื่อรวมภาษีที่กรมสรรพากรจัดเก็บแทนราชการส่วนท้องถิ่นอีกหนึ่งในกำกับของอัตราที่จัดเก็บ อัตรารวมจึงเป็นร้อยละ 7¹² หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเกี่ยวกับ ภ.พ.36 ทุกฉบับที่อ้างในบทความนี้ใช้ถ้อยคำ "อัตราร้อยละ 7.0" ผู้นำส่งควรตรวจอัตราใหม่ทุกครั้งที่ใกล้วันสิ้นสุดของพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ใช้อยู่

กำหนดเวลาและสถานที่ยื่น มาตรา 52 ที่มาตรา 83/5 วรรคสองโยงไปถึง กำหนดให้นำส่ง "ณ ที่ว่าการอำเภอภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่จ่ายเงิน" แต่ประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2544 ซึ่งออกตามมาตรา 3 วรรค 4 ขยายกำหนดเวลาสำหรับมาตรา 83/5 และมาตรา 83/6 เป็น "ภายในเจ็ดวัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน"¹³ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.104/2544 ข้อ 3 และคำแนะนำท้ายแบบ ภ.พ.36 ใช้กำหนดเดียวกัน คำแนะนำท้ายแบบระบุสถานที่ยื่นเป็นสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในท้องที่ที่มีหน้าที่นำส่งมีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ และกำหนดให้แยกยื่นเป็นรายผู้รับเงินและรายประเภทการจ่ายเงิน

สำหรับการยื่นทางอินเทอร์เน็ต ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต (ฉบับที่ 7) ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยฉบับที่ 8 และฉบับที่ 9 ขยายกำหนดยื่น ภ.พ.36 กรณีมาตรา 83/6 เป็น "ภายใน 15 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการ" ใช้กับกำหนดยื่นที่อยู่ระหว่างวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2567 ถึงวันที่ 31 มกราคม 2570 และต้องเป็นการยื่นผ่านระบบอินเทอร์เน็ตเท่านั้น ผู้ที่ยื่นฉบับปกติเป็นกระดาษไปก่อนจะไม่ได้สิทธิขยายเวลานี้สำหรับการยื่นเพิ่มเติมทางอินเทอร์เน็ต¹⁴ ตัวอย่างเช่น ค่าบริการที่โอนให้ผู้ให้บริการต่างประเทศวันที่ 20 กันยายน 2569 มีกำหนดยื่นแบบกระดาษภายในวันที่ 7 ตุลาคม 2569 และยื่นทางอินเทอร์เน็ตได้ถึงวันที่ 15 ตุลาคม 2569 ผู้นำส่งควรตรวจว่ามีประกาศขยายเวลาฉบับใหม่ก่อนวันที่ 31 มกราคม 2570 หรือไม่



ภ.พ.36 กับภาษีซื้อ: ผู้ประกอบการจดทะเบียนกับผู้ที่ไม่ได้จดทะเบียน

มาตรา 77/1 (18) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ภาษีซื้อรวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้ นำ ส่ง ตามมาตรา 83/6 ผู้ประกอบการจดทะเบียนจึงใช้ภาษีที่นำส่งด้วย ภ.พ.36 เป็นภาษีซื้อได้ในเดือนที่ยื่นแบบและได้รับใบเสร็จรับเงิน ตามคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป.104/2544 ข้อ 5 ส่วนผู้ที่ไม่ได้จดทะเบียนไม่มีภาษีขายให้หัก ค่าพิพาทศาลฎีกาที่ 6341/2549 จึงถือว่าภาษีนั้นไม่ใช่ภาษีซื้อ

มาตรา 77/1 (18) นิยาม "ภาษีซื้อ" ว่าเป็นภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บ "และให้ หมายความว่า รวมถึง ... (ค) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ได้ นำ ส่ง ตามมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 และมาตรา 83/7" คำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป.104/2544 ข้อ 5 กำหนดเวลาใช้สิทธิว่า ผู้ประกอบการ จดทะเบียน "มีสิทธินำไปถือเป็นภาษีซื้อในเดือนภาษีที่มีการยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36) และได้รับ ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร"¹⁵ ผลในทางกระแสนี้คือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จ่ายค่าบริการ ปลายเดือนตุลาคมและยื่น ภ.พ.36 ภายในต้นเดือนพฤศจิกายน จะใช้ภาษีนั้นในแบบ ภ.พ.30 ของเดือน ภาษีพฤศจิกายน ไม่ใช่เดือนตุลาคม ช่วงเวลาระหว่างวันที่จ่ายภาษีออกไปกับวันที่ได้เครดิตคืนเป็นต้นทุนทางการเงินที่ควรวางแผน

คำพิพากษา ศาลฎีกาที่ 6341/2549 เป็นคดี ภ.พ.36 ที่ชี้ผลของ การ จดทะเบียน ชำ บริษัท โจทก์ จ่าย ค่า บริการให้ผู้ประกอบการที่ให้บริการในต่างประเทศและใช้บริการในไทยระหว่างปี 2540 ถึง 2543 ก่อน จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนสิงหาคม 2543 แล้วนำส่งภาษีจำนวน 4,287,101.76 บาทในเดือนมีนาคม 2546 และนำไปเป็นภาษีซื้อของเดือนนั้น ศาลวินิจฉัยว่าผู้ประกอบการที่มีได้จดทะเบียน "ไม่มีภาษีขาย ขณะเดียวกันภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปหรือที่มีหน้าที่นำส่งก็ไม่ถือเป็นภาษีซื้อของผู้ประกอบการนั้นเช่นกัน" การนำส่งหลังวันจดทะเบียนไม่ทำให้ภาษีที่เกิดก่อนวันจดทะเบียนกลายเป็นภาษีซื้อ โจทก์ต้องเสียเบี้ยปรับ หนึ่งเท่าของภาษีซื้อที่แสดงเกินตามมาตรา 89 (4) ศาลฎีกาพิพากษากลับให้ยกฟ้อง¹⁶

คดีนี้ให้บทเรียนสองข้อ ข้อแรก หน้าที่นำส่งตามมาตรา 83/6 เกิดตั้งแต่วันจ่ายเงินโดยไม่ขึ้นกับสถานะการ จดทะเบียน ข้อที่สอง สิทธิใช้ภาษีซื้อผูกกับสถานะผู้ประกอบการจดทะเบียน ณ เวลาที่ภาษีเกิด กิจการที่ กำลังจะมีรายได้ถึงเกณฑ์จดทะเบียนและมีค่าบริการจากต่างประเทศจำนวนมากในช่วงก่อตั้ง เช่น ค่าวาง ระบบหรือค่าสิทธิล่วงหน้า จึงควรพิจารณาลำดับเวลาระหว่างการจดทะเบียนกับการจ่ายเงินตั้งแต่ต้น ข้อนี้ ต้องประเมินรายการนี้ร่วมกับเงื่อนไขการจดทะเบียนตามมาตรา 85 และ 85/1



หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/392 สรุปสิทธิของผู้ประกอบการจดทะเบียนไว้ตรงกันว่า ภาษีที่นำส่งถือเป็นภาษีซื้อตามมาตรา 77/1 (ค) และใบเสร็จรับเงินที่กรมสรรพากรออกให้สำหรับภาษีที่นำส่งถือเป็นใบกำกับภาษี บริษัทจึงนำภาษีที่นำส่งในเดือนภาษีใดไปหักจากภาษีขายของเดือนภาษีนั้นได้¹⁷ ภาษีซื้อที่ได้จาก ภ.พ.36 ยังอยู่ภายใต้ข้อจำกัดทั่วไปของมาตรา 82/5 เช่น ภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวกับการประกอบกิจการ ซึ่งบทความ ภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5 และ ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการ อธิบายไว้แล้ว

ภ.พ.36 กับ ภ.ง.ด.54: หน้าที่สองฐานจากการจ่ายเงินครั้งเดียว

การจ่ายค่าบริการหรือค่าสิทธิให้นิติบุคคลต่างประเทศครั้งเดียวอาจก่อหน้าที่สองฐานแยกกัน คือ หักและนำส่งภาษีเงินได้ด้วยแบบ ภ.ง.ด.54 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยแบบ ภ.พ.36 ตามมาตรา 83/6 ภาษีเงินได้อาจลดได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มยังคำนวณจากค่าบริการเต็มจำนวนก่อนหักภาษีเงินได้

สองหน้าที่นี้มีฐานทางกฎหมายต่างกัน ภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 เป็นภาษีจากเงินได้ของ นิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ ประกอบกิจการในไทย ส่วน ภ.พ.36 เป็นภาษีจากการ บริโภคบริการในไทย คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 วินิจฉัยทั้งสองฐานในคดีเดียว ศาลถือว่าค่าแฟรนไชส์เป็นค่าแห่งสิทธิ ตามมาตรา 40 (3) ที่ต้องหักภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 และในขณะเดียวกันเป็นราคาค่าบริการที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (2) บทความ ภาษีหัก ณ ที่จ่ายเมื่อจ่ายเงินไปต่างประเทศตามมาตรา 70 อธิบายฝั่งภาษีเงินได้ไว้แล้ว

หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0702/6596 ลงวันที่ 30 สิงหาคม 2553 แสดงความแตกต่างของสองฐานได้ชัด บริษัทไทยซื้อสิทธิใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์มาตรฐานจากบริษัทในอิสราเอล กรมสรรพากรวินิจฉัยให้หักภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 15 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับอิสราเอล และให้ผู้จ่าย "มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มใน อัตราร้อยละ 7.0 ของจำนวนเงิน ที่ชำระตามมาตรา 80 และมาตรา 83/6"¹⁸ อนุสัญญาภาษีซ้อนลดภาษีเงินได้ได้ แต่ไม่ได้ลดหน้าที่ตาม ภ.พ.36 เพราะ ภ.พ.36 เป็นภาษีอีกฐานหนึ่ง

ข้อที่ผู้จ่ายมักคำนวณคลาดคือฐานภาษีของ ภ.พ.36 เมื่อสัญญากำหนดให้ผู้รับเงินได้รับเงินสุทธิ (net of tax) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.104/2544 ข้อ 4 ให้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินได้ทั้งจำนวนก่อนหักภาษีเงินได้ และถ้าผู้จ่ายออกภาษีเงินได้แทน ภาษีที่ออกแทนต้องรวมเข้าในฐานภาษีด้วย ภาระรวมของผู้จ่ายจึงสูงกว่าตัวเลขในใบแจ้งหนี้ การคำนวณย้อนกลับ (gross-up การคำนวณยอดก่อนหักภาษีจากยอดสุทธิ) ของทั้งสองฐานควรทำก่อนลงนามสัญญา ไม่ใช่ในวันโอนเงิน



ขาย "ข้าวคราว" กับขายเป็นปกติธรรมดาตามตรา 83/6 (1)

มาตรา 83/6 (1) ใช้กับ ผู้ประกอบการ นอกราชอาณาจักร ที่เข้ามาขายสินค้า หรือให้บริการในไทยเป็นการ ข้าวคราวเท่านั้น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6753/2567 ตีความคำว่า "ข้าวคราว" ตามความหมายในพจนานุกรม และวินิจฉัยว่าผู้ขายต่างประเทศที่ขายสินค้าในไทยต่อเนื่องเป็นปกติธุระผ่านตัวแทนไม่อยู่ใน บังคับมาตรา 83/6 (1) ผู้ซื้อในไทยจึงไม่มีหน้าที่นำส่งภาษีแทน

คดีนี้กรมสรรพากรประเมินให้บริษัทไทยผู้ซื้อสินค้านำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (1) สำหรับ เดือนภาษีมกราคมถึงมีนาคม 2557 ผู้ขายเป็นบริษัทต่างประเทศที่รับคำสั่งซื้อจากโจทก์ 75 ครั้ง ส่งผลิตที่ โรงงานในไทย ซึ่ง ตน ถือหุ้น เกือบ ทั้งหมด และ ส่งออก รวม 81 ฉบับ มูลค่า สินค้า 96,513,744.20 บาท ศาลฎีกาวางหลักว่า "ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าจะมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มก็ต่อเมื่อผู้ประกอบการเข้ามา ขายสินค้าในราชอาณาจักรและผู้ประกอบการนั้นต้องเข้ามาประกอบกิจการเป็นการข้าวคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการข้าวคราว" และเมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้ความหมายไว้ ศาลใช้ความหมาย ตามพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 ว่า "ข้าวระยะเวลาไม่นาน ไม่ประจำ ไม่ตลอดไป"¹⁹

ศาลฟังว่าผู้ขายต่างประเทศขายสินค้าในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระ และบริษัทในไทยที่ผลิตสินค้าเป็น ตัวแทนของผู้ขาย จึงเป็นเรื่องที่ตัวแทนมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 82/1 (1) ประกอบมาตรา 77/1 (7) ไม่ ใช้หน้าที่ของผู้ซื้อตามมาตรา 83/6 (1) ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรพิพากษายืนตามศาลล่างที่ให้เพิกถอน การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ คำพิพากษานี้สำคัญกับผู้ซื้อที่ถูกประเมินตามมาตรา 83/6 (1) เพราะ แสดงว่าการประเมินต้องพิสูจน์องค์ประกอบ "ข้าวคราว" ด้วย และเมื่อผู้ขายต่างประเทศค้าขายในไทยเป็น ประจำ ภาระภาษีอากรอยู่ที่ตัวแทนในไทยแทน

หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0702/พ./2693 ลงวันที่ 3 เมษายน 2552 เป็นตัวอย่างกรณีที่กรมสรรพากรถือ ว่าเข้ามาตรา 83/6 (1) ห้ามไทยสั่งซื้อสินค้าจากบริษัทต่างประเทศ แต่สินค้าผลิตและส่งมอบในไทยโดย บริษัทในเครือ กรมสรรพากรวินิจฉัยให้หำงนำส่งภาษีในอัตราร้อยละ 7.0 ด้วยแบบ ภ.พ.36 ภายใน 7 วันนับ แต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน²⁰ เมื่ออ่านคู่กับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6753/2567 จะเห็นว่าข้อเท็จจริง เรื่อง ความต่อเนื่อง ของ การค้า และ บทบาท ของ บริษัท ในไทย เป็น จุด ชัด ผู้ซื้อ ที่ได้รับ หนังสือ แจ้ง การ ประเมินในกรณีลักษณะนี้ควรรวบรวมหลักฐานรูปแบบการค้าของผู้ขายตั้งแต่ชั้นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์



บริการทางอิเล็กทรอนิกส์หลังพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 แยกบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเป็นสองทาง ถ้าผู้ใช้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ผู้จ่ายยังต้องยื่น ภ.พ.36 ตามมาตรา 83/6 (2) (ก) ถ้าผู้ใช้มิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน มาตรา 82/13 วรรคสองและวรรคสามให้ผู้ให้บริการต่างประเทศหรือผู้ประกอบการแพลตฟอร์มเสียภาษีเอง ผู้ใช้กลุ่มหลังจึงไม่ต้องยื่น ภ.พ.36

มาตรา 77/1 (10/1) นิยาม "บริการทางอิเล็กทรอนิกส์" ว่าเป็นบริการ "ซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ"²¹ องค์ประกอบ "เป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ" แยกบริการซอฟต์แวร์แบบสมัครใช้ (SaaS ซอฟต์แวร์ที่ใช้ผ่านอินเทอร์เน็ต) พื้นที่จัดเก็บข้อมูลบนคลาวด์ หรือโฆษณาออนไลน์ที่ระบบจัดวางเอง ออกจากงานที่ปรึกษาที่ส่งผลงานทางอีเมล ซึ่งยังเป็น "บริการอื่นนอกจากบริการทางอิเล็กทรอนิกส์" ตาม (ข) แม้จะส่งมอบทางอินเทอร์เน็ตก็ตาม

ผลในทางปฏิบัติแบ่งได้เป็นสามกรณี กรณีแรก ผู้ประกอบการจดทะเบียนในไทยซื้อบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ผู้จ่ายยื่น ภ.พ.36 ตาม (ก) แล้วใช้เป็นภาษีซื้อ กรณีที่สอง ผู้ที่ไม่ได้จดทะเบียน เช่น บุคคลธรรมดาหรือกิจการขนาดเล็ก ซื้อบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ผู้ให้บริการต่างประเทศที่อยู่ในบังคับมาตรา 82/13 วรรคสองต้องเสียภาษีเองและห้ามออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/1 (1/1) กรณีที่สาม บริการอื่นที่ไม่ใช่บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ เช่น ค่าที่ปรึกษา ค่าสิทธิ หรือค่าซ่อม ผู้จ่ายทุกรายต้องยื่น ภ.พ.36 ตาม (ข) ไม่ว่าจะจดทะเบียนหรือไม่

ปัญหาที่พบบ่อยคือผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับใบเสร็จจากผู้ให้บริการต่างประเทศซึ่งเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไทยมาแล้ว เพราะผู้ให้บริการไม่ทราบว่าผู้ซื้อจดทะเบียน ภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องมีหลักฐานตามมาตรา 82/5 (1) และสำหรับบริการจากต่างประเทศ หลักฐานนั้นคือใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร จาก การ ยื่น ภ.พ.36 ตามคำสั่ง กรมสรรพากร ที่ ป.104/2544 ข้อ 5 ส่วน ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ต่างประเทศที่จดทะเบียนตามระบบของมาตรา 82/13 วรรคสอง ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/1 (1/1) ภาษีที่ผู้ให้บริการเรียกเก็บมาจึงไม่มีใบกำกับภาษีรองรับ และตามถ้อยคำของมาตรา 83/6 (2) (ก) หน้าที่นำส่งของผู้ซื้อที่จดทะเบียนยังคงอยู่ การแจ้งสถานะการจดทะเบียนและเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรให้ผู้ให้บริการก่อนซื้อจึงเป็นการควบคุมภายในที่ควรมี ส่วนการเรียกคืนภาษีที่ถูกเรียกเก็บซ้ำต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงและเอกสารของแต่ละราย



หมายเหตุท้ายมาตรา 83/6 บนเว็บไซต์กรมสรรพากรระบุว่าพระราชบัญญัติฉบับที่ 53 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2564 เว้นแต่บทที่แก้ไขการเสียหรือการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งใช้กับรายรับหรือการจ่ายเงิน ตั้งแต่วันที่หนึ่งของเดือนที่เจ็ดถัดจากเดือนที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษา การจ่ายเงินก่อนช่วงนั้นจึงใช้ถ้อยคำมาตรา 83/6 (2) ฉบับเดิม ซึ่งครอบคลุมบริการจากต่างประเทศทุกประเภทโดยไม่แยกบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ประเด็นนี้มีผลกับการตรวจสอบภาษีย้อนหลังของปีก่อนการแก้ไข

ผลของการไม่นำส่งหรือนำส่ง ภ.พ.36 ล่าช้า

ผู้จ่ายที่ไม่นำส่งภาษีตามมาตรา 83/6 ต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้ประกอบการต่างประเทศในภาษีที่มีได้นำส่ง เพราะมาตรา 83/5 วรรคสองให้นำมาตรา 54 มาใช้โดยอนุโลม และต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนตามมาตรา 89/1 ไม่เกินจำนวนภาษี หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรถือว่าผู้จ่ายตามมาตรา 83/6 ไม่ต้องเสียเบี้ยปรับสองเท่าตามมาตรา 89 (2)

มาตรา 54 ที่ใช้โดยอนุโลมบัญญัติว่า ถ้าผู้จ่ายเงิน "มิได้หักและนำเงินส่ง หรือได้หักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินต้อง รับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ ในการเสียภาษีที่ต้องชำระ" และมาตรา 55 ยืนยันว่าวิธีเก็บภาษีโดยผู้จ่าย "มิให้เป็นเหตุเสื่อมสิทธิของเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะเรียกเก็บเงินภาษีนั้นโดยวิธีอื่น" (ตัวบทในเชิงอรรถ 2) หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0702/พ./2693 ใช้หลักนี้กับมาตรา 83/6 ว่าห้างที่มีได้นำส่ง "ต้องรับผิดชอบร่วมกันกับ" ผู้ขายต่างประเทศ พร้อมเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน ซึ่ง "ไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ให้งดหรือ ลดได้" และต้องระวางโทษปรับตามมาตรา 90 (5) แต่ไม่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ (หนังสือฉบับนี้ในเชิงอรรถ 20)

มาตรา 89/1 วรรคหนึ่งกำหนดเงินเพิ่ม "ร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ หรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ" วรรคสามให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบนำส่งภาษี และเงินเพิ่มที่คำนวณได้ "มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง"²² หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/392 ยืนยันว่าผู้จ่ายที่ยื่น ภ.พ.36 ย้อนหลัง "ไม่ต้อง รับผิดชอบ เสีย เบี้ยปรับ สองเท่า" ตามมาตรา 89 (2) แต่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 และในกรณีนั้น อธิบดีอนุวัติขยายเวลาเฉพาะรายตามมาตรา 3 วรรคสาม ทำให้เงินเพิ่มลดเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนตามมาตรา 89/1 วรรคสอง การขยายเวลานี้เป็นการอนุวัติเฉพาะราย ไม่ใช่สิทธิทั่วไปของผู้ยื่นล่าช้าทุกราย



ความเสี่ยงที่ใหญ่กว่าเงินเพิ่มมักอยู่ฝั่งภาษีซื้อ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6341/2549 แสดงว่าการนำภาษีที่นำส่งไปใช้เป็นภาษีซื้อผิดเดือนหรือผิดสถานะทำให้แบบ ภ.พ.30 แสดงภาษีซื้อเกิน และต้องเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าตามมาตรา 89 (4) ในคตินั้นเจ้าพนักงานประเมินลดเบี้ยปรับเหลือร้อยละ 50 และศาลเห็นว่าเหมาะสมแล้ว ผู้ประกอบการที่ไม่เคยยื่น ภ.พ.36 มาหลายปีจึงควรตรวจทั้งสองฝั่งพร้อมกัน คือหน้าที่นำส่งที่ค้างอยู่ และภาษีซื้อที่อาจใช้ไปแล้วโดยไม่มีใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากรรองรับ

กฎหมายเปรียบเทียบ: กลไกกลับภาระการนำส่ง (reverse charge) ในสหภาพยุโรป สหราชอาณาจักร สิงคโปร์ และญี่ปุ่น

สหภาพยุโรป สหราชอาณาจักร สิงคโปร์ และญี่ปุ่น ใช้กลไกเดียวกับมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร คือให้ผู้รับบริการในประเทศชำระภาษีของบริการจากผู้ให้บริการต่างประเทศ ต่างกันที่ขอบเขต สิงคโปร์ใช้กับผู้ที่ไม่ได้เครดิตภาษีเต็มจำนวน ญี่ปุ่นใช้กับบริการที่ผู้รับตามปกติเป็นผู้ประกอบการ และศาลสหภาพยุโรป วินิจฉัยกรณีสาขาไว้สองคดี

สหภาพยุโรป Council Directive 2006/112/EC (ระเบียบกลางว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม ของสหภาพยุโรป) Article 44 กำหนดว่าสถานที่ให้บริการแก่ผู้เสียภาษีที่ประกอบธุรกิจ คือสถานที่ที่ผู้รับบริการตั้งธุรกิจ หรือสถานประกอบการประจำที่รับบริการนั้น Article 196 กำหนดให้ภาษี "shall be payable by any taxable person ... to whom the services referred to in Article 44 are supplied, if the services are supplied by a taxable person not established within the territory of the Member State" (ผู้รับบริการเป็นผู้ต้องชำระภาษีเมื่อผู้ให้บริการไม่ได้ตั้งอยู่ในรัฐนั้น)²³ โครงสร้างนี้ใกล้เคียงกับมาตรา 77/2 วรรคสาม ประกอบมาตรา 83/6 (2) แต่สหภาพยุโรปใช้เกณฑ์ที่ตั้งของผู้รับบริการ ส่วนไทยใช้เกณฑ์สถานที่ใช้ผลของบริการ

คำพิพากษาศาลยุติธรรม แห่งสหภาพยุโรป คดี C-210/04 FCE Bank plc (23 มีนาคม 2006) ธนาคาร FCE Bank plc ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐสมาชิกหนึ่งให้บริการแก่สาขาในอิตาลี (FCE IT) และปันส่วนค่าใช้จ่ายไปให้สาขา ศาลวินิจฉัยว่าสาขาไม่มีทุนของตนเอง ความเสี่ยงทางเศรษฐกิจตกอยู่กับธนาคารทั้งหมด สาขาจึง "constitutes a single taxable person" (เป็นผู้เสียภาษีรายเดียวกับสำนักงานใหญ่) และค่าใช้จ่ายที่ปันส่วนให้สาขาไม่ทำให้สาขาเป็นผู้เสียภาษีแยกต่างหาก²⁴ ผลคือรายการภายในนิติบุคคลเดียวกันไม่ใช่การให้บริการที่ต้องเสียภาษี



คำพิพากษาศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปคดี C-7/13 Skandia America Corp. (USA), filial Sverige v Skatteverket (17 กันยายน 2014) เป็นข้อยกเว้นของหลักใน FCE Bank สำนักงานใหญ่ในสหรัฐอเมริกาให้บริการแก่สาขาในสวีเดนซึ่งเข้าร่วมกลุ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT group การรวมหลายนิติบุคคลเป็นผู้เสียภาษีรายเดียว) ศาลวินิจฉัยว่าบริการนั้นต้องถือว่าให้แก่กลุ่ม ไม่ใช่ให้แก่สาขา จึงเป็นธุรกรรมที่ต้องเสียภาษี และกลุ่มในฐานะผู้ซื้อบริการ "becomes liable for the value added tax payable" (เป็นผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม) ตาม Article 196²⁵ สอดคล้องกับคำถามที่ผู้ประกอบการไทยถามบ่อย คือค่าบริการที่สำนักงานใหญ่ต่างประเทศเรียกเก็บจากสาขาในไทยต้องยื่น ภ.พ.36 หรือไม่

สหราชอาณาจักร Value Added Tax Act 1994 section 8 (1) ให้ถือว่า เมื่อบริการให้โดยผู้ที่อยู่ในประเทศอื่น "there were a supply of the services by the recipient in the United Kingdom" (ให้ถือเหมือนผู้รับบริการในสหราชอาณาจักรเป็นผู้ให้บริการนั่นเอง) และ section 8 (2) จำกัดไว้เฉพาะ ผู้รับบริการที่เป็น relevant business person (ผู้ประกอบการธุรกิจที่ไม่ได้รับบริการเพื่อใช้ส่วนตัวทั้งหมด) และสถานที่ให้บริการอยู่ในสหราชอาณาจักร²⁶ ในคดี Revenue and Customs Commissioners v Zurich Insurance Company [2007] EWCA Civ 218 ศาลอุทธรณ์อังกฤษวินิจฉัยว่าค่าที่ปรึกษาที่สาขาในสหราชอาณาจักรของบริษัทประกันภัยชีวิตเซอร์แลนด์ได้รับ มีสถานที่ให้บริการในสหราชอาณาจักร และ Longmore LJ สรุปว่าเมื่อผู้รับบริการ "belongs" ในสหราชอาณาจักร "VAT is chargeable in the United Kingdom" (ต้องเสียภาษีในสหราชอาณาจักร) ภายใต้ section 8

สิงคโปร์ Goods and Services Tax Act 1993 section 14 (1) (b) ใช้กลไกกลับภาระกับบริการที่ผู้อยู่ในต่างประเทศให้แก่ผู้รับในสิงคโปร์ที่จดทะเบียนหรือมีหน้าที่จดทะเบียน และกับบริการที่สาขาในต่างประเทศให้แก่สาขาของบุคคลเดียวกันในสิงคโปร์ section 14 (8) ยังให้ถือสำนักงานใหญ่เป็นสาขาเพื่อการนี้ เงื่อนไขสำคัญอยู่ที่ section 14 (1) คือใช้เมื่อ "the recipient is not entitled to credit for the full amount of the recipient's input tax" (ผู้รับบริการไม่มีสิทธิเครดิตภาษีซื้อเต็มจำนวน)²⁷ สิงคโปร์จึงจำกัดการนำส่งไว้กับผู้ที่มีการนำส่งมีผลต่อรายได้รัฐจริง และเขียนกรณีสำนักงานใหญ่กับสาขาไว้ในตัวบทโดยตรง ต่างจากแนวของ FCE Bank

ญี่ปุ่น 消費税法 (พระราชบัญญัติภาษีการบริโภค) มาตรา 2 วรรคหนึ่ง (8 の 4) นิยาม 事業者向け電気通信利用役務の提供 (บริการผ่านโครงข่ายโทรคมนาคมที่ให้แก่ผู้ประกอบการ) ว่าเป็นบริการของผู้ประกอบการต่างประเทศที่โดยลักษณะ หรือเงื่อนไขการให้บริการ ผู้รับบริการ "通常事業者に限られる" (ตามปกติจำกัดเฉพาะผู้ประกอบการ) และมาตรา 5 วรรคหนึ่งกำหนดให้ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีสำหรับ 特定課税仕入れ (การซื้อบริการเฉพาะที่ผู้ซื้อต้องเสียภาษีเอง)²⁸ การแบ่งบริการผ่านเครือข่ายตามประเภทผู้รับบริการคล้ายกับการแบ่งของไทยหลังพระราชบัญญัติฉบับที่ 53



ระหว่างมาตรา 83/6 (2) (ก) กับมาตรา 82/13 วรรคสอง บทความนี้ตรวจสอบเฉพาะตัวบทหลักบนฐานข้อมูลกฎหมายของรัฐบาลญี่ปุ่น (e-Gov) ยังไม่ได้ตรวจสอบเฉพาะกาลของกฎหมายแก้ไข จึงไม่ได้สรุปว่ากลไกนี้ใช้กับผู้ประกอบการญี่ปุ่นทุกรายในปัจจุบัน

ข้อสรุปสำหรับผู้อ่านไทย ทั้งสี่ระบบยืนยันว่าการให้ผู้ซื้อในประเทศนำส่งภาษีของบริการนำเข้าเป็นแนวมาตรฐาน มาตรา 83/6 จึงไม่ใช่การพิเศษของไทย ความต่างอยู่ที่ขอบเขต ไทยให้ผู้จ่ายทุกรายนำส่ง รวมทั้งผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้เครดิตคืนเต็มจำนวน ขณะที่สิงคโปร์ยกเว้นผู้ที่ได้เครดิตเต็ม สำหรับคำถามเรื่องสำนักงานใหญ่กับสาขา หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0702/4762 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2556 วินิจฉัยว่า สาขาในไทย ของ บริษัท สหรัฐอเมริกา "เป็น นิติบุคคลเดียวกัน" กับ สำนักงานใหญ่ และ เงิน ที่สำนักงานใหญ่ส่งมาให้เป็นเงินทุนของตนเอง ไม่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม²⁹ หนังสือฉบับนี้ไม่ได้วินิจฉัยกรณีสำนักงานใหญ่เรียกเก็บค่าบริการจากสาขา และผู้เขียนยังไม่พบหนังสือตอบข้อหารือหรือคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยประเด็นนั้นโดยตรง ค่าบริการระหว่างสำนักงานใหญ่กับสาขาจึงต้องวิเคราะห์จากสัญญา ลักษณะของรายการ และผลทางภาษีเงินได้ประกอบกันเป็นรายกรณี

การวิเคราะห์มาตรา 83/6 ทางนิติเศรษฐศาสตร์และการคลังสาธารณะ

ทางนิติเศรษฐศาสตร์ มาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร ย้ายจุดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการต่างประเทศที่รัฐบังคับไม่ถึง มาสู่ผู้จ่ายในไทยที่รัฐตรวจสอบได้ ซึ่งลดต้นทุนการบังคับใช้กฎหมายและลดแรงจูงใจในการหลีกเลี่ยงภาษี แต่สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีที่นำส่งถูกเครดิตคืนทั้งหมด รายได้สุทธิของรัฐจาก ภ.พ.36 จึงมาจากผู้จ่ายที่ไม่มีสิทธิเครดิตเป็นหลัก

ปัญหาการบังคับใช้ข้ามพรมแดน แนวทางภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศของ OECD (International VAT/GST Guidelines, 2017) อธิบายในย่อหน้า 1.14 ว่า บริการและ ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างไม่อาจควบคุมที่พรมแดนได้อย่างสิ้นค้า และแนะนำในย่อหน้า 3.47 และ 3.55 ให้ผู้รับบริการที่เป็นธุรกิจเป็นผู้ชำระภาษีด้วยกลไกกลับภาระเมื่อสอดคล้องกับระบบภาษีของประเทศนั้น เพื่อไม่ให้ผู้ให้บริการต่างประเทศต้องจดทะเบียนในทุกประเทศ³⁰ ในภาษาเศรษฐศาสตร์ นี่คือการย้ายหน้าที่ไปยังฝ่ายที่มีต้นทุนการปฏิบัติตามกฎหมาย (compliance cost) และต้นทุนการบังคับใช้ (enforcement cost) ต่ำที่สุด รัฐไทยตรวจรายการโอนเงินออกของผู้จ่ายได้ แต่ตรวจบัญชีของผู้ให้บริการในต่างประเทศไม่ได้

Joel Slemrod ในบทความ "Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion" (Journal of Economic Perspectives, 2007) สรุป หลักฐาน จาก ข้อมูล ช่องว่าง ภาษี ของ กรมสรรพากร สหรัฐอเมริกา (IRS) ว่าเงินได้ที่มีบุคคลที่สามารถรายงานและหักภาษี ณ ที่จ่าย มีอัตราแจ้งไม่ครบต่ำมากเมื่อเทียบกับเงินได้ที่



ไม่มีการรายงานจากบุคคลที่สาม และเสนอว่าเมื่อมีการหลีกเลี่ยงภาษี ผลของภาษีขึ้นอยู่กับว่าฝ่ายใดของตลาดเป็นผู้นำส่งและฝ่ายใดต้องรายงาน³¹ ข้อมูลนี้เป็นข้อมูลของสหรัฐอเมริกาและเป็นภาษีเงินได้ จึงใช้ออมนามตัวเลขของไทยไม่ได้ แต่หลักการที่ว่าผู้นำส่งที่ระบบตรวจสอบได้ช่วยให้การปฏิบัติตามกฎหมายสูงขึ้น เป็นเหตุผลเดียวกับที่มาตรา 83/6 เลือกผู้จ่ายในไทย

ข้อจำกัดของกลไกกลับภาระ Michael Keen และ Stephen Smith ใน "VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?" (National Tax Journal, 2006) อธิบายว่าการกลับภาระช่วยปิดช่องการฉ้อโกงแบบผู้ค้าหายตัว (missing trader fraud) เพราะผู้ขายไม่ได้เป็นผู้เก็บภาษีอีกต่อไป แต่ถ้าขยายไปทั้งห่วงโซ่ ภาษีมูลค่าเพิ่มจะเหลือสภาพเป็นภาษีการขายปลีก ซึ่งถ้าผู้ขายขั้นสุดท้ายไม่นำส่งก็ไม่มีภาษีเก็บได้เลย ทั้งสองยังชี้ว่าผู้ซื้อที่ไม่ได้เครดิตภาษีไม่มีแรงจูงใจจะขอใบกำกับภาษี³² เมื่อนำมาอ่านกับมาตรา 83/6 ผู้เขียนเห็นว่าความเสี่ยงที่จะไม่มีการนำส่งของไทยอยู่ที่ผู้จ่ายที่ไม่ได้จดทะเบียนหรือประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้น เพราะเป็นกลุ่มที่ ภ.พ.36 เป็นต้นทุนจริง ขณะที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนนำส่งแล้วได้เครดิตคืน จึงมีแรงจูงใจหลีกเลี่ยงน้อยกว่า ข้อนี้เป็นกรอมนามของผู้เขียนจากกรอบของงานวิจัยไม่ใช่ข้อมูลเชิงประจักษ์ของไทย

OECD ย่อหน้า 3.130 ยังชี้ว่ากลไกกลับภาระไม่เหมาะกับการขายให้ผู้บริโภค เพราะผู้บริโภคมีแรงจูงใจน้อยที่จะแจ้งภาษีเอง และต้นทุนการเก็บภาษีจำนวนเล็กน้อยจากผู้บริโภคจำนวนมากสูงกว่ารายได้ OECD จึงแนะนำระบบจดทะเบียนอย่างง่ายสำหรับผู้ให้บริการต่างประเทศแทน การแก้ไขโดยพระราชบัญญัติฉบับที่ 53 ซึ่งย้ายบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ขายให้ผู้ที่ไม่ได้จดทะเบียนออกจากมาตรา 83/6 ไปไว้ที่มาตรา 82/13 วรรคสอง มีโครงสร้างสอดคล้องกับข้อเสนอนี้ ผู้เขียนไม่ได้อ้างว่าผู้ร่างกฎหมายไทยอาศัยเอกสารของ OECD โดยตรง เพียงชี้ว่าโครงสร้างที่ได้ตรงกับเหตุผลทางเศรษฐศาสตร์ที่ OECD อธิบาย

ความรู้ข้ามศาสตร์ด้านการบัญชีและการบริหารเงินสด ในมุมการบัญชี ภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนนำส่งด้วย ภ.พ.36 เป็นสินทรัพย์รอเครดิตชั่วคราวตั้งแต่วันจ่ายจนถึงเดือนที่ใช้เป็นภาษีซื้อตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.104/2544 ข้อ 5 ส่วนผู้ที่ไม่ได้จดทะเบียนต้องบันทึกเป็นต้นทุนของบริการ การกำหนดราคาสัญญาแบบรับเงินสดยิ่งทำให้ภาระทางเศรษฐกิจของทั้งภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มตกที่ผู้จ่ายไทย ทั้งที่ในทางกฎหมายผู้ให้บริการต่างประเทศเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ความต่างระหว่างผู้ที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษี (statutory incidence) กับผู้ที่รับภาระจริง (economic incidence) เป็นประเด็นที่ฝ่ายจัดซื้อควรนำมาต่อรองราคาตั้งแต่ร่างสัญญา

การประเมินการออกแบบของกฎหมายไทย มาตรา 83/6 บรรลุหน้าที่หลักคือทำให้บริการจากต่างประเทศเสียภาษีเท่ากับบริการในประเทศ และเกณฑ์ความรับผิดชอบตามมาตรา 78/1 (3) ที่ผูกกับวันชำระเงิน ทำให้หลักฐานคือรายการธนาคารซึ่งตรวจสอบได้ง่าย จุดที่ยังเป็นต้นทุนคือผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้เครดิต



เต็มต้องยื่นแบบทุกเดือนที่จ่ายเงินและแยกยื่นรายผู้รับ ทั้งที่รายได้สุทธิของรัฐจากกลุ่มนี้เป็นศูนย์ แนวทางของสิงคโปร์ที่ยกเว้นผู้ได้เครดิตเต็มแสดงว่าการลดต้นทุนส่วนนี้ทำได้โดยไม่กระทบรายได้รัฐ ข้อนี้เป็นข้อเสนอเชิงนโยบาย ผู้ประกอบการไทยต้องปฏิบัติตามมาตรา 83/6 ตามที่ใช้บังคับอยู่

ประเด็นที่ต้องพิจารณาเป็นรายการก่อนจ่ายเงินไปต่างประเทศ

ก่อนจ่ายค่าบริการ ค่าสิทธิ หรือค่าสินค้าให้ผู้ประกอบการต่างประเทศ ผู้จ่ายควรพิจารณาว่ารายการนั้นเป็นการขายสินค้าหรือบริการตามมาตรา 77/1 ใช้บริการในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 วรรคสามหรือไม่ เป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรา 77/1 (10/1) หรือไม่ และสถานะการจดทะเบียนของผู้จ่าย ณ วันจ่ายเงิน เพราะแต่ละข้อเปลี่ยนหน้าที่ตามมาตรา 83/6 และภาระภาษีสุทธิ

- การโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างเป็นการขายสินค้า ส่วนการให้ใช้สิทธิโดยเจ้าของยังคงกรรมสิทธิ์เป็นบริการ ตามที่คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.104/2544 ข้อ 2 แยกไว้ สัญญาซอฟต์แวร์และสัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยีจึงต้องอ่านข้อกรรมสิทธิ์ก่อนจัดประเภท
- บริการที่ผลึกใช้ในต่างประเทศ เช่น นายหน้าหลูกค้าต่างประเทศ ไม่อยู่ในบังคับตามข้อ 6 ของคำสั่งเดียวกัน ส่วนบริการที่บุคลากรต่างประเทศเข้ามาทำงานในไทยอาจเป็นกรณีมาตรา 83/6 (1) และอาจก่อปัญหาสถานประกอบการถาวรทางภาษีเงินได้ ซึ่งบทความ Service PE และการนับวันตามอนุสัญญาภาษีซ้อน อธิบายไว้
- สัญญา แบบ รับเงิน สุทธิ ต้อง คำนวณ ฐาน ภาษีตามคำสั่ง กรมสรรพากร ที่ ป.104/2544 ข้อ 4 ทั้ง ผัง ภ.ง.ด.54 และ ภ.พ.36
- กิจกรรมที่จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในอนาคตอันใกล้ควรพิจารณาลำดับเวลาระหว่างการจดทะเบียนกับการจ่ายเงินก้อนใหญ่ ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6341/2549
- กิจกรรมที่ไม่เคยยื่น ภ.พ.36 ควรประเมินหน้าที่ย้อนหลัง เงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 และภาษีซื้อที่ใช้ไปแล้วพร้อมกัน ก่อนกรมสรรพากรเริ่มตรวจสอบ

แต่ละข้อขึ้นกับข้อเท็จจริงและเอกสารของกิจการ บทความนี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมาย เฉพาะ กรณี กรณี ที่มี หลาย สัญญา หลาย ประเทศ หรือ รายการ ระหว่าง บริษัท ในเครือ ควรให้ที่ปรึกษา ตรวจสอบ สัญญา และ รายการ จ่าย เงิน ก่อน ยื่น แบบ อ่าน เพิ่มเติม ได้ที่ บริการ ที่ปรึกษา ภาษี ระหว่างประเทศ และคู่มือ การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม



คำถามที่พบบ่อยเกี่ยวกับ ภ.พ.36

คำถามที่พบบ่อยเกี่ยวกับ ภ.พ.36 ได้แก่ ความหมายตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดเวลายื่น การใช้เป็นภาษีซื้อ หน้าที่ของผู้ที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ความสัมพันธ์กับ ภ.ง.ด.54 และผลของการยื่นล่าช้า ซึ่งคำตอบด้านล่างสรุปจากตัวบท คำพิพากษาศาลฎีกา และหนังสือตอบข้อหารือที่อ้างไว้ในบทความ

ภ.พ.36 คืออะไร

ภ.พ.36 คือ แบบ นำ ส่ง ภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ ผู้จ่ายเงินในไทย ใช้ นำ ส่ง ภาษีแทน ผู้ประกอบการ ต่างประเทศ ตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อจ่ายค่าบริการที่ทำในต่างประเทศและใช้ในราชอาณาจักร หรือจ่ายค่าสินค้าหรือบริการให้ผู้ประกอบการต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในไทยเป็นการชั่วคราวโดยไม่ได้จดทะเบียน

ภ.พ.36 ยื่นภายในวันที่เท่าใด

ยื่นภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน ตามประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2544 ข้อ 4 ถ้ายื่นทางอินเทอร์เน็ตขยายเป็น 15 วันนับแต่วันสิ้นเดือน สำหรับกำหนดยื่นระหว่าง 1 กุมภาพันธ์ 2567 ถึง 31 มกราคม 2570 ตามประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการยื่นทางอินเทอร์เน็ต (ฉบับที่ 7)

ภาษีที่นำส่งด้วย ภ.พ.36 ถือเป็นภาษีซื้อได้หรือไม่

ได้ เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียน ตามมาตรา 77/1 (18) (ค) โดยใช้ได้ในเดือนภาษีที่ยื่น ภ.พ.36 และได้รับใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.104/2544 ข้อ 5 ภาษีที่เกิดก่อนวันจดทะเบียนใช้เป็นภาษีซื้อไม่ได้ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6341/2549

บริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องยื่น ภ.พ.36 หรือไม่

ต้องยื่น ถ้าจ่ายเงินให้ผู้ประกอบการต่างประเทศตามมาตรา 83/6 (1) หรือจ่ายค่าบริการอื่นนอกจากบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรา 83/6 (2) (ข) เพราะหน้าที่ตกแก่ผู้จ่ายเงินทุกราย แต่ภาษีที่นำส่งใช้เป็นภาษีซื้อไม่ได้ ส่วนบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ผู้ให้บริการต่างประเทศเสียภาษีเองตามมาตรา 82/13 วรรคสอง



จ่ายค่าบริการไปต่างประเทศต้องยื่นทั้ง ภ.ง.ด.54 และ ภ.พ.36 หรือไม่

อาจต้องยื่นทั้งสองแบบ ภ.ง.ด.54 เป็นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 ส่วน ภ.พ.36 เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 วินิจฉัยว่าค่าแฟรนไชส์ทั้งสองหน้าที่อนุสัญญาภาษีซ้อนลดภาษีเงินได้ได้ แต่ไม่ลดภาษีมูลค่าเพิ่ม

ยื่น ภ.พ.36 ล่าช้ามีผลอย่างไร

ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน ตามมาตรา 89/1 ไม่เกินจำนวนภาษี และ ผู้จ่ายรับผิดชอบกับผู้ประกอบการต่างประเทศตามมาตรา 54 ที่ใช้โดยอนุโลม หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/392 ถือว่าผู้จ่ายตามมาตรา 83/6 ไม่ต้องเสียเบี้ยปรับสองเท่าตามมาตรา 89 (2)

เชิงอรรถ

1. ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6 "เมื่อมีการชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ ให้ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษี (1) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้า หรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวตามมาตรา 85/3 (2) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการจากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ทั้งนี้ เฉพาะ (ก) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน (ข) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการอื่นนอกจากบริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้ทุกราย (3) ผู้ประกอบการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ให้นำมาตรา 83/5 วรรคสอง มาใช้บังคับ" หมายเหตุท้ายอนุมาตรา (2) บนเว็บไซต์กรมสรรพากรระบุว่าแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2564 เว้นแต่บทที่แก้ไขการเสียหรือการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ใช้กับรายรับหรือการจ่ายเงินตั้งแต่วันที่หนึ่งของเดือนที่เจ็ดถัดจากเดือนที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษา (กรมสรรพากร rd.go.th/5207.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
2. ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/5 วรรคสอง "ให้ผู้มีหน้าที่นำส่งตามวรรคหนึ่ง นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มโดยยื่นรายการตามแบบนำส่งภาษีที่อธิบดีกำหนด ณ สถานที่และกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 52 และให้นำมาตรา 54 และมาตรา 55 มาใช้บังคับโดยอนุโลม" (rd.go.th/5207.html), มาตรา 52 วรรคหนึ่ง "บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะ บุคคล ซึ่งมีหน้าที่ หัก ภาษี ตามมาตรา 50 (1) (2) (3) และ (4) ต้องนำเงินภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องหักไปส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่จ่ายเงิน ไม่ว่าตนจะได้หักภาษีไว้แล้วหรือไม่", มาตรา 54 "ถ้าผู้จ่ายเงินตามมาตรา 50 และมาตรา 53 มิได้หักและนำเงินส่ง หรือได้หักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มิได้หัก และนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไป แล้วแต่กรณี ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้หักเงินภาษีไว้ตามมาตรา 50 หรือมาตรา 53 แล้ว ให้ผู้มีเงินได้ซึ่งต้องเสียภาษีพ้นความรับผิดชอบที่จะต้องชำระเงินภาษีเท่าจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้แล้วนั้น และให้ผู้จ่ายเงินรับผิดชอบชำระเงินภาษีจำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว", มาตรา 55 "อำนาจการเก็บเงินภาษีโดยวิธีหักไว้ตามมาตรา 50 และมาตรา 53 มิให้เป็นเหตุเสื่อมสิทธิของเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะเรียกเก็บเงินภาษีนั้นโดยวิธีอื่น" (กรมสรรพากร rd.go.th/5937.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
3. ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/3 วรรคหนึ่งและวรรคสอง "ให้ผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (1) ผู้ประกอบการ ที่อยู่นอกราชอาณาจักร และ เข้ามา ประกอบ กิจการ ขาย สินค้า หรือ ให้บริการ ใน ราชอาณาจักร เป็นครั้งคราว (2) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการจากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ทั้งนี้ เฉพาะ (ก) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน (ข) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการอื่นนอกจากบริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้ทุกราย (3) ผู้ประกอบการอื่นตามที่อธิบดีประกาศกำหนดเมื่อมีเหตุอันสมควร อธิบดีจะผ่อนผันให้ผู้ประกอบการตาม (1) หรือ (3) ซึ่งการประกอบกิจการของผู้ประกอบการดังกล่าวมีลักษณะและวิธีการตามที่อธิบดีกำหนดมีสิทธิ



ขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวก็ได้" (rd.go.th/5208.html), มาตรา 82/13 "ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร และได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว โดยไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวตามมาตรา 85/3 หรือในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการจากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรให้ผู้ประกอบการดังกล่าวเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นโดยให้คำนวณจากฐานภาษีตามส่วน 3 และอัตราภาษีตามมาตรา 80 หรือมาตรา 80/1 แล้วแต่กรณี ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับกรณีผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการ ทางอิเล็กทรอนิกส์ จากต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้น ในราชอาณาจักร โดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ในกรณีเช่นว่านี้ ให้ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายโดยไม่ให้หักภาษีซื้อ ทั้งนี้ ให้ผู้ประกอบการดังกล่าวยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามมาตรา 83 ในกรณีที่ผู้ประกอบการตามวรรคสอง ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม โดยมีกระบวนการต่อเนื่องตั้งแต่การนำเสนอการให้บริการ การชำระค่าบริการ การส่งมอบบริการ และการอื่นใดตามที่อธิบดีประกาศกำหนด ให้ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ทุกรายรวมกัน โดยไม่ต้องแยกรายละเอียดการให้บริการสำหรับผู้ประกอบการแต่ละราย และให้ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มมีหน้าที่และความรับผิดชอบเช่นเดียวกับผู้ประกอบการ" (กรมสรรพากร rd.go.th/5206.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)

4. ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 "การกระทำการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้ (1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ (2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า การให้บริการในราชอาณาจักรให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักรโดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรให้ถือว่าการให้บริการนั้น เป็นการให้บริการในราชอาณาจักร" (กรมสรรพากร rd.go.th/5205.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
5. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.104/2544 (สั่ง ณ วันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2544) ข้อ 2 วรรคหนึ่ง "การให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์ อัน มีมูลค่า ซึ่งมิใช่ เป็นการ ขาย สินค้า ตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ผู้ประกอบการใน ต่างประเทศได้กระทำให้เกิดขึ้นในต่างประเทศ และผู้รับบริการในราชอาณาจักรได้นำผลของการกระทำนั้นมาใช้ในราชอาณาจักร", ข้อ 3 วรรคหนึ่ง "กรณีผู้รับบริการในราชอาณาจักรจ่ายเงินค่าบริการให้กับผู้ประกอบการตามข้อ 1 ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยผู้จ่ายเงินต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36) ณ ที่ว่าการอำเภอภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินให้กับผู้ประกอบการตามมาตรา 83/6 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร" ตัวอย่างในข้อ 3 ที่สรุปในเนื้อความคือ (1) (2) (6) (7) (9) (10) และ (11) ตัวอย่างในข้อ 6 คือ (1) และ (4) (กรมสรรพากร rd.go.th/3549.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
6. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 (ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 มาตรา 40 (3) มาตรา 70 และมาตรา 83/6 (2)) "การที่โจทก์จ่ายเงินค่าแฟรนไชส์ที่เข้าลักษณะเป็นค่าแห่งสิทธิอย่างอื่นตามมาตรา 40 (3) ให้แก่บริษัทพิซซา ฮัท อิงค์ เช่นนี้ ย่อมเข้าลักษณะเป็นการชำระราคาค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร จึงเข้าเกณฑ์ตามกฎหมายที่โจทก์ผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัทพิซซา ฮัท อิงค์ ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร" ผลคดี "พิพากษากลับ ให้ยกฟ้องโจทก์" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th ค้นด้วยเลขคดี, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
7. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 963/2554 (ย่อ) "การประกอบกิจการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลที่จะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หมายถึงกิจการขนส่งที่บางส่วนได้ทำหรือได้ใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรตาม ป.รัษฎากร มาตรา 77/2 วรรคสองและวรรคสาม ... สำหรับกิจการของโจทก์ในส่วนที่เป็นการขนส่งสินค้าจากนอกราชอาณาจักรแห่งหนึ่งไปยังนอกราชอาณาจักรอีกแห่งหนึ่งมีลักษณะเป็นการรับขนส่งสินค้านอกราชอาณาจักรทั้งสิ้น ถือว่าเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนใดได้ทำหรือได้ใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร จึงไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2" (deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
8. ประมวลรัษฎากร มาตรา 78/1 "ภายใต้บังคับมาตรา 78/3 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการให้บริการ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ (1) การให้บริการนอกจากที่อยู่ในบังคับตาม (2) (3) หรือ (4) ให้ความรับผิดชอบทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการ ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มี



การกระทำนั้น ๆ ด้วย (ก) ได้ออกใบกำกับภาษี หรือ (ข) ได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี (2) การให้บริการตามสัญญาที่กำหนดค่าตอบแทนตามส่วนของการบริการที่ทำให้ความรับผิดชอบตามส่วนของการบริการเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการตามส่วนของการบริการที่สิ้นสุดลง เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการตามส่วนของการบริการที่สิ้นสุดลง ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย (ก) ได้ออกใบกำกับภาษี หรือ (ข) ได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี (3) การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ความรับผิดชอบทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นเมื่อได้มีการชำระราคาค่าบริการทั้งหมดหรือบางส่วน แล้วแต่กรณี (4) การให้บริการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (5) และภายหลังได้มีการโอนสิทธิในบริการอันทำให้ผู้รับโอนสิทธิในบริการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม" (กรมสรรพากร rd.go.th/5205.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)

9. หนังสือตอบข้อหารือ กค 0706/พ./10129 ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2549 เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณี ยื่นแบบ นำส่ง ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36) ก่อนการชำระค่าสินค้าหรือค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการนอกราชอาณาจักร ข้อ 2 "การที่บริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.พ.36 นำส่ง ภาษีมูลค่าเพิ่มไปตามข้อเท็จจริงข้างต้นถือว่า บริษัทฯ นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องนำส่ง บริษัทฯ จึงต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีที่ได้นำส่งไปตามมาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากร และบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องยื่นแบบ ภ.พ.36 ใหม่ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่บริษัทฯ ได้ชำระค่าสิทธิให้บริษัทในต่างประเทศจริง" (กรมสรรพากร rd.go.th/33475.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
10. ประมวลรัษฎากร มาตรา 79 "ภายใต้บังคับมาตรา 79/1 ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) ถ้ามีด้วย มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการหรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน มูลค่าของฐานภาษีไม่ให้รวมถึง (1) ส่วนลดหรือส่วนลดหย่อนที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ลดไว้ในขณะขายสินค้าหรือให้บริการ และได้หักส่วนลดหรือส่วนลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ โดยได้แสดงให้เห็นไว้ชัดเจนว่าได้มีการหักส่วนลดหรือส่วนลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละครั้งที่ออกแล้ว ทั้งนี้ เว้นแต่ส่วนลดหรือส่วนลดหย่อนในการขายสินค้าหรือให้บริการ ของผู้ประกอบการจดทะเบียน ที่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ ตามมาตรา 86/6 หรือมาตรา 86/7 ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะไม่แสดงส่วนลดหรือส่วนลดหย่อนดังกล่าวให้เห็นชัดเจนไว้ในใบกำกับภาษีอย่างย่อก็ได้ (2) ค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี (3) ภาษีขาย (4) ค่าตอบแทนที่มีลักษณะ และเงื่อนไขตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี" (rd.go.th/5205.html), คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.104/2544 ข้อ 4 วรรคสามและวรรคสี่ "กรณีผู้รับบริการในราชอาณาจักรมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร หรือ มีหน้าที่หัก ภาษีจาก เงินได้พึงประเมิน ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับบริการในราชอาณาจักรต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายทั้งจำนวนก่อนหักภาษีเงินได้ กรณีผู้รับบริการในราชอาณาจักรตกลงเป็นผู้ออกเงินค่าภาษีเงินได้แทนผู้ประกอบการตามข้อ 1 ภาษีเงินได้ที่ออกแทนถือเป็นประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ผู้รับบริการในราชอาณาจักรต้องนำภาษีที่ออกแทนมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเงินได้ว่าจะไม่มีเงินค่าภาษีที่ต้องออกแทนให้อีก" (rd.go.th/3549.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
11. หนังสือตอบข้อหารือ กค 0702/523 ลงวันที่ 29 มกราคม 2568 เรื่อง ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจ่ายค่าสิทธิไปต่างประเทศ ข้อ 2.2 "เงินวงประกันดังกล่าวจึงเป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร หน่วยงาน A ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินดังกล่าว มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัท ก. ต้องเสียในอัตราร้อยละ 7.0 ตามมาตรา 77/2 และมาตรา 83/6 (2) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร" (กรมสรรพากร rd.go.th/67713.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
12. พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 807) พ.ศ. 2569 (ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 143 ตอนที่ 50 ก วันที่ 23 สิงหาคม 2569) มาตรา 2 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2569 และมาตรา 3 แก้มตราตรา 4 ของฉบับที่ 646 เป็น "มาตรา 4 ให้ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราร้อยละหกจุดสามสำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี ซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2560 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2570" (กรมสรรพากร rd.go.th/1603.html, ไฟล์ [dc807.pdf](#)), กรมสรรพากรอธิบายที่มาของอัตรารวมว่า กรมสรรพากร "จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 6.3 บวกกับภาษีที่ต้องจัดสรรให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่นอีกในอัตรา 1 ใน 9 ของอัตรากาที่จัดเก็บ รวมเป็นอัตรากาที่จัดเก็บทั้งสิ้นร้อยละ 7.0" (rd.go.th/35772.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)



13. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การนำส่งภาษีเงินได้ การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยื่นรายการ ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2544 (ใช้กับการจ่ายเงินตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม 2544) ข้อ 4 "ให้ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มและการยื่นรายการตามมาตรา 83/5 และมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้นำส่งและยื่นรายการภายในเจ็ดวัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือผู้ประกอบการ แล้วแต่กรณี" (rd.go.th/2625.html), แบบ ภ.พ.36 เป็นแบบที่กำหนดในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 65) ข้อ 2 (8) "แบบ ภ.พ.36 แบบ นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม" (rd.go.th/3391.html), สถานที่ยื่น และการแยกยื่นรายผู้รับตามคำแนะนำท้ายแบบ ภ.พ.36 ฉบับพิมพ์ปี 2568 (pp36_010968.pdf, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
14. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต (ฉบับที่ 7) ลงวันที่ 12 มกราคม 2567 แก้ไขเพิ่มเติมโดยฉบับที่ 8 และฉบับที่ 9 ข้อ 1.6 (2) "ภ.พ.36 ซึ่งจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการ (กรณีการชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร) ... ให้ขยายกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปเป็นภายใน 15 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการ", ข้อ 1 ใช้กับกำหนดยื่น "ในระหว่างวันที่ 1 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2567 ถึงวันที่ 31 มกราคม พ.ศ. 2570", ข้อ 2 วรรคหนึ่ง "ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีที่จะได้รับสิทธิขยายกำหนดเวลาตามข้อ 1 จะต้องเป็นการยื่นแบบแสดงรายการภาษีฉบับปกติและฉบับเพิ่มเติมผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตเท่านั้น" (กรมสรรพากร mofexpandforinet7A.pdf ฉบับรวม, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569, ต้นฉบับใช้เลขไทย)
15. ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (18) "“ภาษีซื้อ” หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา 82/4 วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง (ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า (ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับ โอน สินค้านำเข้า ที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรตามมาตรา 82/15 (ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 และมาตรา 83/7" (rd.go.th/5205.html), คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.104/2544 ข้อ 5 "กรณี ผู้รับบริการในราชอาณาจักรตามข้อ 3 เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนผู้รับบริการในราชอาณาจักรมีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากรไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรได้ โดยมีสิทธินำไปถือเป็นภาษีซื้อในเดือนภาษีที่มีการยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36) และได้รับใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร" (rd.go.th/3549.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
16. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6341/2549 (ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 มาตรา 82/4 มาตรา 83) "การ ที่โจทก์ จ่าย ค่าบริการ ให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งได้ให้บริการในต่างประเทศและมีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรระหว่างวันที่ 18 พฤศจิกายน 2540 ถึงวันที่ 9 พฤษภาคม 2543 โจทก์จึงมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ภายในเจ็ดวัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายค่าบริการ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์มีหน้าที่นำส่งนี้เกิดขึ้นก่อนวันที่ 17 สิงหาคม 2543 ซึ่งเป็นวันที่โจทก์จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้โจทก์จะนำส่งเมื่อวันที่ 7 มีนาคม 2546 หลังจากวันที่โจทก์ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วก็ไม่ได้ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวเป็นภาษีซื้อซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างที่โจทก์เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะมีสิทธินำมาหักจากภาษีขายหรือขอคืนภาษีได้" ผลคดี "พิพากษากลับ ให้ยกฟ้องโจทก์" (deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
17. หนังสือตอบข้อหารือ กค 0706/392 ลงวันที่ 17 มกราคม 2548 เรื่อง ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ข้อ 4 "ภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่บริษัทฯ นำส่งถือเป็นภาษีซื้อของบริษัทฯ ตามมาตรา 77/1(18)(ค) แห่งประมวลรัษฎากร และ ใบเสร็จรับเงินที่กรมสรรพากรออกให้สำหรับการรับชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ ได้นำส่งดังกล่าว ถือเป็น ใบกำกับภาษี ตามมาตรา 86/14 แห่งประมวลรัษฎากร" (กรมสรรพากร rd.go.th/28754.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
18. หนังสือตอบข้อหารือ กค 0702/6596 ลงวันที่ 30 สิงหาคม 2553 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการหักภาษีและนำส่งจากค่าลิขสิทธิ์โปรแกรมคอมพิวเตอร์ตามมาตรา 70 (กรมสรรพากร rd.go.th/43640.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
19. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6753/2567 (ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (7) มาตรา 82 (1) มาตรา 82/1 (1) มาตรา 83/2 มาตรา 83/6 (1) มาตรา 85/2 มาตรา 85/3) "ส่วนคำว่า "ชั่วคราว" ประมวลรัษฎากรมิได้ให้ความหมายไว้เป็นพิเศษ ต้องถือความหมายตามพจนานุกรม ซึ่งพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 ให้ความหมายของคำว่า "ชั่วคราว" ว่า "ชั่วคราวยะเวลาไม่นาน ไม่ประจำ ไม่ตลอดไป" ดังนั้น การประกอบกิจการขายสินค้าในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว จึงหมายถึงการขาย



จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ในราชอาณาจักร เพียงชั่วระยะเวลาไม่นาน ไม่ประจำ ไม่ตลอดไป" ผลคดี "ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย ฎีกาของจำเลยฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน" (deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)

20. หนังสือตอบข้อหารือ กค 0702/พ./2693 ลงวันที่ 3 เมษายน 2552 เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีซื้อสินค้าจากต่างประเทศ "เมื่อห้างฯ จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าให้กับบริษัท ค. ห้างฯ มีหน้าที่ต้องนำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัท ค. มีหน้าที่เสียภาษี ในอัตราร้อยละ 7.0 โดยห้างฯ ต้องนำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวด้วยแบบ ภ.พ.36 ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือน ของเดือนที่จ่ายเงิน ตามมาตรา 83/6(1) แห่งประมวลรัษฎากร" (กรมสรรพากร rd.go.th/41078.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
21. ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (10/1) "“บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบ โดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ", (10/2) "“อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” หมายความว่า ตลาด ช่องทาง หรือกระบวนการอื่นใด ที่ผู้ให้บริการหลายรายใช้ในการให้บริการ ทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับ บริการ" (rd.go.th/5205.html), มาตรา 86/1 (1/1) ห้ามมิให้ออกใบกำกับภาษีสำหรับ "ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ จากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน" (rd.go.th/5208.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
22. ประมวลรัษฎากร มาตรา 89/1 "บุคคลใดไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามบทบัญญัติในหมวดนี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ในกรณีที่อธิบดีอนุมัติ ให้ขยายเวลาเสียภาษีตามที่กำหนดในมาตรา 3 วรรค และได้มีการชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่ม ตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับ เมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นแบบนำส่งภาษีตามส่วน 7 จนถึงวันชำระภาษีหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง" (กรมสรรพากร rd.go.th/5209.html), หนังสือตอบข้อหารือ กค 0706/392 ข้อ 3 ว่า บริษัท "ไม่ต้อง รับผิดชอบ เบี้ยปรับ สองเท่า ของ เงิน ภาษี ที่ ต้อง เสีย หรือ นำ ส่ง ใน แต่ละ เดือน ภาษี ตามมาตรา 89(2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างไร" (rd.go.th/28754.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
23. Council Directive 2006/112/EC, Article 44 "The place of supply of services to a taxable person acting as such shall be the place where that person has established his business. However, if those services are provided to a fixed establishment of the taxable person located in a place other than the place where he has established his business, the place of supply of those services shall be the place where that fixed establishment is located. In the absence of such place of establishment or fixed establishment, the place of supply of services shall be the place where the taxable person who receives such services has his permanent address or usually resides.", Article 196 "VAT shall be payable by any taxable person, or non-taxable legal person identified for VAT purposes, to whom the services referred to in Article 44 are supplied, if the services are supplied by a taxable person not established within the territory of the Member State." (EUR-Lex ฉบับรวม CELEX 02006L0112-20250414 eur-lex.europa.eu, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
24. Case C-210/04 Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate v FCE Bank plc, ECLI:EU:C:2006:196, paragraph 37 "As a branch, FCE IT does not have any endowment capital. Consequently, the risk associated with the economic activity lies wholly with the FCE Bank. Consequently, FCE IT is dependent upon that company and, with it, constitutes a single taxable person.", paragraph 41 "a fixed establishment, which is not a legal entity distinct from the company of which it forms part, established in another Member State and to which the company supplies services, should not be treated as a taxable person by reason of the costs imputed to it in respect of those supplies." (EUR-Lex CELEX 62004CJ0210, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
25. Case C-7/13 Skandia America Corp. (USA), filial Sverige v Skatteverket, ECLI:EU:C:2014:2225, paragraph 31 "Inasmuch as the services provided for consideration by a company such as SAC to its branch must be deemed, solely from the point of view of VAT, to have been provided to the VAT group, and inasmuch as that company and that branch cannot be considered to be a single taxable person, it must be concluded that the supply of such services constitutes a



- taxable transaction, under Article 2(1)(c) of the VAT Directive.", คำวินิจฉัยข้อ 2 "... that group, as the purchaser of those services, becomes liable for the value added tax payable." ศาลใช้ถ้อยคำของ Directive ก่อนการแก้ไขปี 2010 กับข้อเท็จจริงปี 2007-2008 (EUR-Lex CELEX 62013CJ0007, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
26. Value Added Tax Act 1994 (UK), section 8 (1) "Where services are supplied by a person who belongs in a country other than the United Kingdom in circumstances in which this subsection applies, this Act has effect as if (instead of there being a supply of the services by that person): (a) there were a supply of the services by the recipient in the United Kingdom in the course or furtherance of a business carried on by the recipient, and (b) that supply were a taxable supply.", section 8 (2) "Subsection (1) above applies if: (a) the recipient is a relevant business person who belongs in the United Kingdom, and (b) the place of supply of the services is inside the United Kingdom, and, where the supply of the services is one to which any paragraph of Part 1 or 2 of Schedule 4A applies, the recipient is registered under this Act." (legislation.gov.uk ฉบับปรับปรุงล่าสุด), Revenue and Customs Commissioners v Zurich Insurance Company [2007] EWCA Civ 218 (Court of Appeal, 15 มีนาคม 2007) ย่อหน้า 48 "By virtue of section 8 and Schedule 5 of VATA, consultancy services are supplied where they are received and, if the recipient 'belongs' in the United Kingdom, VAT is chargeable in the United Kingdom." (caselaw.nationalarchives.gov.uk, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
27. Goods and Services Tax Act 1993 (Singapore), section 14 (1) (b) "a supply of services is: (i) made by a person who belongs in a country other than Singapore, and made to a person (also called in this section the recipient) who: (A) belongs in Singapore; (B) is a registered person, or is not a registered person but is liable to be registered under paragraph 1 or 1B of the First Schedule; and (C) is not receiving the services as an individual in the private or personal capacity of the individual; or (ii) made by a branch of a person in a country other than Singapore through which the person carries on any business, and made to a branch of the person in Singapore through which the person (also called in this section the recipient) carries on any business, and the recipient is not entitled to credit for the full amount of the recipient's input tax under sections 19 and 20 for the prescribed accounting period, or longer period mentioned in section 20(4)(b), in which the distantly taxable goods or services are received.", section 14 (8) "For the purposes of this section, a head office of a taxable person is treated as a branch of that taxable person." (Singapore Statutes Online sso.agc.gov.sg ฉบับปัจจุบัน ณ 3 ตุลาคม 2569)
28. 消費税法 (昭和63年法律第108号) 第二条第一項第八号の四 "事業者向け電気通信利用役務の提供 国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうち、当該電気通信利用役務の提供に係る役務の性質又は当該役務の提供に係る取引条件等から当該役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるものをいう。", 第五条第一項 "事業者は、国内において行つた課税資産の譲渡等 (特定資産の譲渡等に該当するものを除く。第三十条第二項及び第三十二条を除き、以下同じ。) 及び特定課税仕入れ (課税仕入れのうち特定仕入れに該当するものをいう。以下同じ。) につき、この法律により、消費税を納める義務がある。" (e-Gov 法令検索 laws.e-gov.go.jp ฉบับที่ใช้บังคับ 1 ตุลาคม 2569 (令和8年10月1日施行), ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
29. หนังสือตอบข้อหารือ กค 0702/4762 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2556 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีเงินที่ได้รับจากสำนักงานใหญ่ที่ต่างประเทศ (กรมสรรพากร rd.go.th/48549.html, ตรวจ 3 ตุลาคม 2569)
30. OECD, International VAT/GST Guidelines (Paris: OECD Publishing, 2017), DOI 10.1787/9789264271401-en (ตรวจกับ Crossref 3 ตุลาคม 2569) ย่อหน้า 1.14 (หน้า 17) เหตุผลที่บริการไม่อาจควบคุมที่พรมแดน, Guideline 3.2 และย่อหน้า 3.9-3.10 (หน้า 41-42) หลักประเทศปลายทางสำหรับบริการระหว่างธุรกิจ, ย่อหน้า 3.47 และ 3.55 (หน้า 50 และ 52) ให้ผู้รับบริการชำระภาษีด้วยกลไกกลับภาระเมื่อสอดคล้องกับระบบภาษีของประเทศนั้น, ย่อหน้า 3.128-3.133 (หน้า 70-72) ข้อจำกัดของกลไกกลับภาระในการขายให้ผู้บริโภคและระบบจดทะเบียนอย่างง่ายสำหรับผู้ให้บริการต่างประเทศ สรุปด้วยถ้อยคำของผู้เขียน (อ่านจากฉบับเผยแพร่ทางการของ OECD)



31. Joel Slemrod, "Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion," Journal of Economic Perspectives 21, no. 1 (2007): 25-48, DOI 10.1257/jep.21.1.25 (ตรวจกับ Crossref 3 ตุลาคม 2569) หน้า 29-31 ข้อมูลอัตราการจัดเก็บเงินได้ไม่ครบตามระดับการรายงานของบุคคลที่สามในสหรัฐอเมริกา, หน้า 44-45 เหตุผลว่าฝ่ายใดของตลาดเป็นผู้นำส่งมีผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายเมื่อมีการหลีกเลี่ยงภาษี สรุปด้วยถ้อยคำของผู้เขียน (อ่านจากฉบับเต็มของ American Economic Association)
32. Michael Keen and Stephen Smith, "VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?," National Tax Journal 59, no. 4 (2006): 861-887, DOI 10.17310/ntj.2006.4.07 (ตรวจกับ Crossref 3 ตุลาคม 2569) อ่านจากฉบับเอกสารวิจัยของ IMF ที่ตีพิมพ์เนื้อหาเดียวกัน (IMF Working Paper WP/07/31, กุมภาพันธ์ 2007) หน้า 7-8 แรงจูงใจของผู้ซื้อที่ไม่ได้เครดิตภาษี และหน้า 24-25 ข้อดีและข้อจำกัดของกลไกกลับภาระ เลขหน้าข้างต้นเป็นเลขหน้าของฉบับ IMF สรุปด้วยถ้อยคำของผู้เขียน (imf.org)

