

適切なインボイスの発行義務について

(2021年1月)

独立行政法人日本貿易振興機構（ジェトロ）
プノンペン事務所

ビジネス展開・人材支援部
ビジネス展開支援課

目次

要約

1.	導入	2
2.	VAT 登録の概要	4
3.	適切なインボイスの発行義務	5
4.	適切なインボイスの要件	6
5.	適切なインボイスを発行しなかった場合の税務への影響・リスク	8
6.	不適切なインボイスを受領した場合の税務への影響・リスク	10
7.	インボイスの記載事項に関連する税務コスト・税務リスクの軽減策	10
8.	インボイス日付と税務申告対象月	11
9.	その他の留意事項	11

ご利用上の注意

1. 本レポートでは、事業活動に基づき実態課税制度（申告納税制度）下の納税者に分類される事業者向けに、VATに関する規定や納税義務、実務的な論点について取り扱っています。
2. 本レポートの目的は、カンボジアにおける課税事業者による適切なTax Invoiceの発行に関する事項や納税者に適用される納税義務について、基本的な理解と情報を読者に提供することです。
3. 本レポートの内容や本レポートに関連して提供される文書の正確性と完全性について、表明や保証を示すあるいは含意するものではありません。

免責条項

本レポートは、日本貿易振興機構（ジェトロ）プノンペン事務所がサービス契約に基づき Ernst & Young (Cambodia) Ltd. に作成委託するもので、記載のアドバイスはレポート作成時点でのカンボジアの法令と実務に基づいて提供されていますが、法令は将来においてあるいは遡及的に改正されることがあります。さらに、法令は関連当局によって不統一な解釈あるいは適用がなされることがあります。特別な手配がなされない限り、将来の法令改正や規制当局の実務の変更は本レポートには反映されません。

掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本稿はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本稿にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求め下さい。

ジェトロおよび委託先は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよび委託先がかかる損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書にかかる問い合わせ先：
独立行政法人日本貿易振興機構（ジェトロ）
ビジネス展開支援課
E-mail：BDA@jetro.go.jp

ジェトロ・プノンペン事務所
E-mail：CPH@jetro.go.jp

要約

- VATはカンボジアにおける物品・サービスの提供と物品の輸入に対し幅広く課税されます。VATは最終消費者が負担します。
- VATの標準税率は10%です。0%のVATは物品やサービスの輸出および一定の料金に適用されます。
- 課税対象となる物品販売やサービス提供を行なう者はVAT登録を行なう必要があります。課税事業者は各課税取引についてTax InvoiceまたはCommercial Invoiceを発行する必要があります。
- 適切なインボイスには税法に定められた事項を記載しなければなりません。また標準的なインボイスのサンプルが租税総局から提供されています。
- 課税取引について適切なインボイスを発行しなかった課税事業者には、過少申告に対する税金の再査定と当該追徴税金の10%、25%、40%のいずれかの加算税、月利1.5%の遅延利息、上限1,000万リエル（約2,500 USD）の罰金が科されるリスクがあります。
- 不適切なインボイスを受領した課税事業者には、源泉徴収税の課税と支払VATの控除の否認のリスクが生じます。
- 交際費、娯楽費、レクリエーション費、石油製品、乗用車、携帯電話の購入に関する支払VATは控除できません。
- 課税事業者は支払VATの超過額がある（課税仕入にかかる支払VATが課税売上にかかる受取VATを上回る）場合、VATの還付を要請することができます。実務上は、VAT還付のプロセスには時間がかかります。
- 課税事業者はVAT取引に関するインボイスと適切な会計帳簿、記録、情報を10年間保管しなければなりません。

1. 導入

VAT はカンボジアにおける物品・サービスの提供と物品の輸入に対し幅広く課税されます。製造と流通の各段階で課税し、同時に各供給者が支払った VAT を納税額から控除することを認めることで、最終消費者に VAT を負担させることが VAT の基本的な原則です。

以下の課税取引は 10%VAT の対象となります。

- カンボジア国内での課税事業者による物品販売およびサービス提供
- 課税事業者による物品の自家消費
- 課税事業者による無償または原価を下回る価額での物品およびサービスの提供
- カンボジアの関税地域への物品の輸入

物品やサービスの輸出および旅客・貨物の国際運送に関係する一定の料金には 0%課税が適用されます。また、裾野産業型の適格投資プロジェクト (QIP) や特定の輸出産業向けのコントラクターによる物品やサービスの提供にも 0%課税が適用されます。

サービスの輸出については、以下ように取り扱われます。

- カンボジア国外で行われるサービス提供

カンボジア居住の納税者が、カンボジア国外で従業員等を使用すること等により、カンボジア国外でサービスを行う場合、当該サービスはカンボジア国外で行われたとみなされ、0%課税の対象となります。

- カンボジア国外で利用されるサービス提供

カンボジア居住の納税者がカンボジアでサービスを行い、カンボジア国外で直接かつ単独でサービスが利用される場合、当該サービスはカンボジア国外で利用されたとみなされ、0%課税の対象となります。

一方、カンボジア非居住の納税者がカンボジアでの事業又は経済的な利益を目的として当該サービスを利用する場合、当該サービスはカンボジア国外で利用されたとはみなされず、10%課税の対象となります。

さらに、特定の取引や特定の農産品の輸入に対する VAT は免税（政府により負担）されます。

以下の取引は VAT 非課税です。

- 公共郵便サービス
- 病院、診療所、医療、歯科サービスおよびこれらのサービスに付随する医療品及び歯科製品の販売
- 完全国有の公共交通機関による旅客運送サービス

- ・ 保険サービス
- ・ 主要な金融サービス
- ・ 関税が免税される個人使用目的の物品の輸入
- ・ 経済財務省が認めた公共の利益のための非営利活動
- ・ 教育サービス
- ・ 電力や水道の供給
- ・ 未加工農産物
- ・ 固形、液体廃棄物の回収及び清掃
- ・ 大使館、領事館、国際機関、外国政府の技術協力機関に関連する物品の輸入

納税者が非課税の物品またはサービスを供給する場合、それらの購入時に支払った支払 VAT は納税額から控除できません。これに対し、0%課税の物品またはサービスの供給の場合は、それらに関して支払った支払 VAT は控除できます。納税者が課税取引と非課税取引の両方を行なう場合には、支払 VAT のうち課税取引に対応する部分のみ控除することができます。

e-Filing による申告と納税は翌月の 25 日までに行なう必要があります。

2. VAT 登録の概要

税法に基づき、申告納税方式の対象となり、上述の課税取引を行なうすべての者は VAT に関して課税事業者とみなされます。さらに、下記の a. に該当する場合は事業活動の開始に先立ち VAT 登録を申請する必要があります。その他に該当する場合は課税事業者となってから 30 日以内に VAT 登録を申請する必要があります。

- a. 事業会社、輸入業者、輸出業者、投資会社
- b. 連続する最近 3 ヶ月間または今後 3 ヶ月間の物品の売上金額が 1 億 2,500 万リエル（約 USD 31,250）超の納税者
- c. 連続する最近 3 ヶ月間または今後 3 ヶ月間のサービス提供の売上金額が 6,000 万リエル（約 USD 15,000）超の納税者
- d. 総額 3,000 万リエル（約 USD 7,500）超の政府契約を請け負う納税者

物品販売とサービス提供の両方を行なう者は上記 b. c. d. に示された課税の基準額のいずれかを超える売上金額がある場合は VAT 登録を申請する必要があります。また、事業活動の一部として物品販売やサービス提供を行なうが上記の登録要件に該当しない者でも租税総局に VAT 登録を申請することはできます。

VAT 登録のためには、租税総局が定める登録申請書を租税総局に提出し審査と承認を受けなければなりません。また、申請者は租税総局が要請する情報を提供しなければなりません。

その後、租税総局は申請者について審査し登録します。承認後、租税総局は申請者に Tax Identification Number を記載した登録証（VAT Certificate）を発行します。ただし、租税総局が申請者に上記の要件による登録義務がないと判断する場合や以下の場合を除きます。

- 申請者が特定の居住地や事業所を有さない場合
- 租税総局が、申請者が自ら行なう事業活動に関して適切な会計記録を保持しない、あるいは定期的に信頼できる税務申告書を提出しないと判断する合理的な根拠を有する場合

VAT 登録の完了後、課税事業者は VAT Certificate に記載された登録の効力発生日以降、上述の期日（翌月 25 日）までに e-Filing により納付（納付額がある場合）しなければなりません。

3. 適切なインボイスの発行義務

税法第 98 条に従って、VAT 登録納税者とその他の者との間の各取引に対しインボイスが発行されます。

租税総局で申告納税方式の納税者（VAT 登録納税者）として登録している課税事業者が上述の課税対象である物品やサービスの提供を行なう場合を除き、物品やサービスに対する税額を表示したインボイスやその他の書類を発行することはできません。

中規模納税者または大規模納税者である VAT 登録事業者は、他の VAT 登録事業者である買い手と課税取引を行なう場合には Tax Invoice を発行する必要があります。一方で、VAT 非登録事業者に対して物品販売やサービス提供を行なう場合には、買い手に Commercial Invoice を発行します。

Tax Invoice や Commercial Invoice は通し番号を付けなければならない、中規模納税者または大規模納税者である VAT 登録事業者は 10 年間保管しなければなりません。

VAT の規則において、物品やサービスの課税時点は、売り手がインボイスを発行すべき時点または、それより早くインボイスが発行されている場合はインボイスが発行された時点とされます。Tax Invoice は物品の出荷日またはサービスの提供日と代金の支払日のいずれか早い方から 7 日以内に発行する必要があります。

毎月、販売と購買のすべての取引はオンライン上の e-Filing システムに入力し、受取 VAT と支払 VAT を申告しなければなりません。納税者は、課税売上にかかる受取 VAT から課税仕入にかかる支払 VAT を控除した残額を翌月の 25 日までに納税します。受取 VAT より支払 VAT の方が大きい場合には、差額を VAT Credit として繰り越します。

4. 適切なインボイスの要件

4.1 Tax Invoice の要件

中規模納税者または大規模納税者である VAT 登録事業者が他の VAT 登録事業者である買い手と課税取引を行なう場合には、Tax Invoice を発行しなければなりません。

この際に、適切な Tax Invoice であるためには「Tax Invoice」という表題を付し以下の内容を含まなければなりません。

- a. 売り手の名称、住所、税務登録番号(TIN)
- b. 連番のインボイス番号
- c. インボイス発行日付
- d. 買い手の名称、住所、税務登録番号(TIN)
- e. 物品やサービスの内容、数量、販売単価
- f. 税抜の合計金額
- g. VAT およびその他の税金の金額
- h. 売り手、買い手の名称、署名

さらに、何らかの理由によりインボイスを取消す場合には、税法の規定に従って取消しの適切な根拠書類を用意し保存しておくことが求められます。このことは将来の税務調査への備えにもなります。

4.2 Commercial Invoice の要件

中規模納税者または大規模納税者である VAT 登録事業者が VAT 非登録事業者と取引を行う場合、Commercial Invoice を発行しなければなりません。また、小規模納税者も Commercial Invoice を発行する必要があります。

本体価格と VAT を区分する必要はありません。ただし、Commercial Invoice に含まれる 10%の VAT は支払 VAT として控除することはできません。

Commercial Invoice には「Commercial Invoice」という表題を付し以下の内容を含まなければなりません。

- a. 売り手の名称、住所、税務登録番号(TIN)
- b. 連番のインボイス番号
- c. インボイス発行日付
- d. 買い手の名称、住所
- e. 物品やサービスの内容、数量、販売単価
- f. 税込の合計金額
- g. 売り手の名称および署名

さらに、何らかの理由によりインボイスを取消す場合には、税法の規定に従って取消しの適切な根拠書類を用意し保存しておくことが求められます。このことは将来の税務調査への備えにもなります。

4.3 インボイスの使用言語および通貨

全てのインボイスはクメール語で記載しなければなりません。英語を併記することも認められていますが、クメール語の下に記載する必要があります。

また、米ドル建ての取引であってもインボイス上の合計金額はクメールリエルで表示しなければなりません。米ドルからクメールリエルの換算レートはカンボジア国立銀行が公表している日次のレートを使用する必要があります。

5. 適切なインボイスを発行しなかった場合の税務への影響・リスク

課税取引についてVATなしのインボイスを発行したあるいは適切でないインボイスを発行した納税者には以下のような税務上の影響が生じ得ます。

- VATなしの不適切なインボイスのケース

課税事業者が顧客との課税取引についてVATを請求していなかった場合、租税総局による税務調査が実施された際に、課税取引額の10%にあたるVATの追徴を受けることがあります。また、追加税額に対し加算税（過失の程度により10%、25%または40%のいずれか）と遅延利息（月利1.5%）も科されます。

すでに代金を支払い済みである顧客から10%のVATを事後的に徴収するのは困難であるため、適切なTax Invoiceを発行しなかった課税事業者にとって、上記のすべての追徴税は追加的な費用となります。さらに、この費用は事業所得税の計算上損金に算入できないため、VATの過少申告による追徴税に対して20%の事業所得税が余分にかかることとなります。

- 通し番号のないインボイスのケース

課税事業者が十分な裏付書類や理由を有さない場合に、税務調査官はみなし収益やみなし費用といった手法による追徴課税を行う場合があります。この点、税務調査官が発行済みインボイスの通し番号を確認し、抜けている番号があればその期間に課税取引があったとみなして、みなし収益の10%のVAT、1%の前払事業所得税および事業所得税を加算税と遅延利息と合わせて追徴するという事例が見られます。

みなし課税の可能性を軽減するためには、課税事業者は通し番号を付したインボイスを発行する必要があります。

また、Tax Invoiceの不発行や不適切なインボイスの発行は税法第128条に規定される税法の執行妨害とみなされ、税法第133条と第136条に規定される1,000万リエル（約2,500 USD）を上限とする罰金または1ヶ月から1年の禁固刑あるいはその両方を含む罰則の対象となります。

さらに、他の課税事業者に対して適切なインボイスを発行しなかった課税事業者は、税法第78条による以下の罰則の対象となります。

- 租税総局は課税事業者の事業拠点が必要なインボイスを発行していないことを2度に渡り発見した場合には、その他の罰則に影響を及ぼすことなく、その事業拠点を7日を超えない一定期間閉鎖することができる。
- 上記の規定により閉鎖された事業拠点が再度違反した場合には、その事業拠点は再度7日を超えない一定期間閉鎖されることがある。

6. 不適切なインボイスを受領した場合の税務への影響・リスク

VAT の要納税額は受取 VAT から支払 VAT を控除した額となりますが、有効な Tax Invoice がない場合は、受取 VAT を支払 VAT から控除することが出来ず、自社負担となります。

また、VAT 登録事業者への支払いであり、有効な Tax Invoice を入手している場合、サービス料および賃借料に係る源泉徴収税は免税となります。しかしながら、有効な Tax Invoice がない場合、サービス料については 15%、賃借料については 10% の源泉徴収税が課税されます。なお、サプライヤーが源泉徴収に同意せず納税者がサプライヤーの代わりに源泉徴収税を負担する場合は、当該負担額は事業所得税の計算上損金に算入できないため、納税者にとってはその負担額の 20% の事業所得税という追加コストも生じます。

支払 VAT を控除できるようにし、また源泉徴収税の負担を最小化するためには、納税者は VAT 登録事業者と取引することを検討したほうがよいでしょう。それによって支払 VAT を納税する受取 VAT から控除できます。

VAT 非登録事業者と取引する場合には、源泉徴収税の対象となる支払いに先立って、当該サプライヤーと源泉徴収することについて事前に交渉したほうがよいでしょう。

7. インボイスの記載事項に関連する税務コスト・税務リスクの軽減策

税法において、VAT 非登録事業者からの物品購入に対する支払いは 15% の源泉徴収税の対象にはなりません。上述の通りサービスに対する支払いは 15% の源泉徴収税の対象になります。よって、VAT 非登録事業者向けの支払いを行なうときには、インボイスの記載と価格を物品部分とサービス部分に区分してもらうことが重要です。そして、サービスの支払分から 15% を源泉徴収して租税総局に納税します。

物品部分とサービス部分に区分されていない場合には、租税総局によってインボイス総額あるいはみなしサービス料に対して 15% の源泉徴収税が課される可能性があります。

8. インボイス日付と税務申告対象月

- 受取 VAT

課税取引を行なう納税者はインボイスを発行した月に顧客に VAT を請求し受取 VAT を租税総局に申告する必要があります。

VAT の遅延申告および遅延納税は租税総局による罰金の対象となります。

- 支払 VAT

支払 VAT を控除できるようにするためには、国内仕入に関する支払 VAT であれば適切な Tax Invoice (適切な Tax Invoice であるための要件は上述を参照) を、輸入に関する支払 VAT であれば通関書類を保存しておくことが必要です。

上記の受取 VAT と同様に、支払 VAT はインボイスの発行月に控除する必要があります (つまり、2021 年 1 月付けの Tax Invoice は 2021 年 1 月分の VAT 申告書において控除します)。

9. その他の留意事項

9.1 控除できない支払 VAT

税法上、売り手が適切なインボイスを発行したかどうかに関わらず、以下の一定の課税取引についての支払 VAT は控除することができません。

- 交際費、娯楽費、レクリエーション費に関するもの (それらを事業として行っている場合を除く)。この「交際費」はあらゆる形態の飲食、タバコ、宿泊、歓待の提供を指します。
- 一定の石油製品の購入および輸入に関するもの (それらの石油製品の供給を事業として行っている場合を除く)。この「石油製品」はレギュラーガソリン、スーパーガソリン、潤滑油およびディーゼルオイルを指します。
- 乗用車の購入および輸入に関するもの (それらの乗用車の販売または賃貸を事業として行っている場合を除く)。この「乗用車」は 10 人乗り以下の旅客用に設計されたあらゆる自動車を指します。
- 携帯電話に関する支払 VAT は控除できません。固定電話に関する支払 VAT のみが控除できます。

9.2 VAT 還付

税法において、租税総局は以下の納税者に対し VAT の還付を認めています。

- 輸出を主な事業とする課税事業者。租税総局は課税事業者からの要請に応じて月次の支払 VAT 超過額を還付します。
- 輸出者以外の課税事業者であり、3ヶ月以上支払 VAT 超過額を有するもの。
- 大使館、領事館、国際機関、外国政府の技術協力機関

課税事業者に対する VAT は 40 日以内、ゴールドステータスを保有する課税事業者はそれよりも早期に還付されるとされていますが、実務上はそれ以上に時間がかかるケースがあります。

9.3 会計帳簿と記録、情報

VAT に関する会計帳簿と記録、情報についての原則は以下の通りです。

- 課税事業者は発行したすべてのインボイスの控えと受け取ったすべてのインボイスを保管しなければなりません。
- 課税事業者は売上に関して徴収した税額、仕入に関して支払った税額と売上金額や税額の調整を示す勘定と合わせ個々の取引を適切に記録し、会計帳簿と記録を保存しなければなりません。
- インボイスと記録および税金に関係するその他の書類は、関係する最後の取引の完了後少なくとも 10 年間、発生順に租税総局により規定された方法および場所で保管する必要があります。
- 保管する必要のあるすべての書類と記録および課税事業者の事業に関係するその他の書類や記録は、租税総局からの要求があり次第、調査のために提出しなければなりません。

9.4 罰則

税法規制の違反に対しては罰金が科されます。加算税の水準は違反の種類に応じて以下のように定められています。

- 納税者に過失があるときの加算税は追加税額の 10% です。納税不足額が税法規定に従った税額の 10% 未満である場合または納税者が税務申告書の提出あるいは納税を期限までに行わなかった場合に過失があるとみなされます。

- 納税者に重過失があるときの加算税は追加税額の25%です。納税不足額が税法規定に従った税額の10%を超える場合または納税者が租税総局からの督促状の受領後15日以内に納税しなかった場合に重過失があるとみなされます
- 納税者が一方的な税金査定を受けたときの加算税は追加税額の40%です。納税者がカンボジア税法に基づいた適切な会計記録や書類を保管していない場合には、租税総局は納税者に対し一方的な税金査定を行なうことがあります。

また、税金の納付遅れおよび申告書の提出遅れに対して月利1.5%の遅延利息を含む罰金がかかります。

さらに、脱税を含む一定の行為は企業の取締役や管理職、株主に対する刑事上の手続きに繋がる場合があります。