

สารบัญ

สรรพากรสารัน

CONTENTS

ปีที่ 57 ฉบับที่ 11 พฤศจิกายน พ.ศ. 2553

ขอค้น
ภาษีมูลค่าเพิ่ม
อย่างไร
ไม่เป็นปัญหา



16 ● ● ●

- 40 วิเคราะห์รายได้ในช่วง 3 ไตรมาส ของปีงบประมาณ 2553
(ตุลาคม 2552 – มิถุนายน 2553)
- 55 ฎีกาภาษี
- 63 เมื่อสองสาวเปิดร้าน “สองอนงค์”
- 72 ก่องเว็บ
- 76 กฎหมาย
- 84 คำวินิจฉัยฎีกาหมายภาษีสรรพากร

บรรณาธิการ

บรรณาธิการ

EDITOR

บรรณาธิการ

EDITOR

บรรณาธิการ

EDITOR

บรรณาธิการ

EDITOR

บรรณาธิการ

บรรณาธิการ

EDITOR

บรรณาธิการ

EDITOR

บรรณาธิการ

EDITOR

บรรณาธิการ

EDITOR

ภัยพิบัติ จากอุทกภัยครั้งใหญ่ที่สุดเกิดขึ้นอีกครั้ง ในช่วงต้นเดือนตุลาคมที่ผ่านมาต่อเนื่องถึงเดือนพฤศจิกายน ซึ่งแม้จะเป็นช่วงปลายทางแล้วก็ตาม แต่น้ำท่วมใหญ่คราวนี้ ก็สร้างความเสียหายต่อชีวิตความเป็นอยู่ของประชาชนและแน่นอนว่าจะส่งผลกระทบต่อภาคเศรษฐกิจและส่งต่อไปยังรายได้ของรัฐบาลอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ แต่ที่สำคัญกว่าคือ มาตรการให้ความช่วยเหลือเยียวยาทั้งที่เฉพาะหน้าและการให้ความเกื้อหนุนรวมถึงการป้องกันปัญหาในระยะยาวสำหรับประชาชนที่ได้รับผลกระทบซ้ำซากได้หลุดพ้นจากความทุกข์ที่ไม่มีทางเลือกอย่างอื่นมากนัก

สรรพากรสำนฉบับรับต้นหนานำเสนอ **เรื่องจากปก** ว่าด้วยการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่อาจพูดได้ว่าต้องใช้เวลาในการลำดับความเพื่อให้หัวข้อมีความสอดคล้องกัน อ่านได้เข้าใจง่ายและเป็นประโยชน์ครบถ้วนต่อท่านที่เกี่ยวข้องอย่างแท้จริง แถมด้วยเรื่องของสองสาวจากนิดา ที่ต้องเรียนรู้เรื่องของ **ภาวะภาษีหากต้องการทำธุรกิจ และวิเคราะห์ผลจัดเก็บ 3 ไตรมาสของปี 2553** ที่ต้องสละพื้นที่ให้เนื้อหาพิเศษมาหลายฉบับจึงได้มีโอกาสนำเสนอกันในเล่มนี้ และเตรียมพบกับเนื้อหาเข้มข้นว่าด้วยผลการจัดเก็บได้ในฉบับหน้าค่ะ

● ● ● **UK.**

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษาฯ รองอธิบดี

ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสำน จิตรมณี สุวรรณกุล

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสำน ธวัช นิ่มนวลศรี

วัชรภรณ์ มาตยานันท์

อรรณพ บัวครั้น

วิระวุฒิ วิทยกุล

สุมาลี ทองนาค

ชนาทิพย์ วีระสืบพงศ์

บรรณาธิการอำนวยการ ชนาทิพย์ วีระสืบพงศ์

บรรณาธิการ ฉันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนโสม มงคล ขนาดนิต

เสาวคนธ์ มีแสง ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ เรืองเนตร

กัมปนาท บุญรอด พวงเพ็ญ สุรินทรีย์

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา เครือวัลย์ ชยุติมันต์

ฝ่ายขายและโฆษณา วันทนา สายพัฒนะ สุทธิมล พงษ์ลิ้ม

สุภาพร สีสานาดิกุล นฤทธิ สมนึก ศุภิตตา มิ่งศรี

วันทนีญ์ เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุวรรณค์

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี เนติมา ชิมโรจน์ประเสริฐ

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมญากร

ผู้สอบบัญชี สุชาดา กรวิฑยาศิลป

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสำน

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

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

www.sanpakornsarn.com

E-mail : sanpakornsarn@rd.go.th

พิมพ์ที่ : บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด

513/124 ซอยจรัญสนิทวงศ์ 37 (วัดเพลง) ถนนจรัญสนิทวงศ์

แขวงบางขุนศรี เขตบางกอกน้อย กรุงเทพมหานคร 10700

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

นายจิโรจน์ ศรสงคราม ผู้พิมพ์/ผู้โฆษณา พ.ศ. 2553

ขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไร ไม่เป็นปัญหา¹



กันปภก บุณยσοต*

การขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มบัญญัติไว้ในมาตรา 84 มาตรา 84/1 มาตรา 84/2 และมาตรา 84/3 และมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร การคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ มีความแตกต่างจากการคืนเงินภาษีประเภทอื่นๆ² เนื่องจากผู้ขอคืนเงินจะต้องเป็นผู้ประกอบการ

จดทะเบียนเท่านั้น และมีการขอคืนเงินภาษีจากเครดิตภาษีด้วย ในมาตราดังกล่าวได้ระบุถึงกรณีที่ขอคืนเงินภาษี กำหนดเวลาในการขอคืนเงินภาษี แบบคำร้องขอคืนเงินภาษี และสถานที่ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี ซึ่งผู้เขียนได้ศึกษาหลักเกณฑ์ แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร คำพิพากษาศาลฎีกา และแนวความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิด้านกฎหมายหลายท่านมาประกอบกันเป็นบทความเพื่อผู้อ่านให้มองเห็นภาพรวมของปัญหาการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างเป็นระบบ อีกทั้งได้หยิบยกกรณีการขอคืน

“สสพจนสารสน” ปีที่ 57 ฉบับที่ 11 พฤศจิกายน 2553

* บัณฑิตกรชำนาญการ กลุ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร

¹ บทความนี้ ผู้เขียนได้รวบรวมและย่อรวมแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร แนวคำพิพากษาของศาล ข้อเขียน ความเห็นทางวิชาการจากนักวิชาการผู้ทรงคุณวุฒิหลายท่านมาเรียบเรียงขึ้น เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติเบื้องต้นในระดับหนึ่งเท่านั้น ไม่เกี่ยวกับกรมสรรพากรแต่ประการใด

² บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการขอคืนเงินภาษีอากร นอกจากภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วยังมีภาษีประเภทอื่นอีก ได้แก่ ภาษีเงินได้ ตามมาตรา 27 ตรี ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 63 ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/11 และอากรแสตมป์ ตามมาตรา 122 ซึ่งได้บัญญัติถึงกรณีที่ขอคืนเงินภาษีกำหนดเวลาในการขอคืนภาษี และให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดแบบคำร้องขอคืนเงินภาษีและสถานที่ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรและประเด็นปัญหาน่าสนใจที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติเพื่อให้สอดคล้องกับกรณีปัญหาที่ผู้ประกอบการได้พบเจอรวมทั้งน่าจะได้เป็นประโยชน์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องอีกด้วย โดยมีกรอบการนำเสนอหลักๆ ดังนี้

1. **สาระสำคัญเบื้องต้นของหลักเกณฑ์การขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม** ประกอบด้วย

- 1.1 การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 1.2 ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 1.3 วิธีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 1.4 แบบคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 1.5 สถานที่ยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 1.6 กำหนดเวลาการยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 1.7 การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าบางกรณี
- 1.8 การคิดดอกเบี้ยให้สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับคืน
- 1.9 การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักรที่ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียน

2. ประเด็นปัญหาที่ควรต้องพิจารณา

3. แนวคำวินิจฉัยที่น่าสนใจ ประกอบด้วย คำพิพากษาศาลฎีกา และแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

1. **สาระสำคัญเบื้องต้นหลักเกณฑ์การขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม**

1.1 **การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม**

การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เป็นกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน (ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม) ใช้สิทธิเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากรัฐตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 84 มาตรา 84/1 มาตรา 84/2 และ มาตรา 84/3 และมาตรา 84/4 โดยการใช้สิทธิดังกล่าว ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนเท่านั้น³ ที่มีสิทธิขอคืนตามบทบัญญัติดังกล่าว เหตุที่เป็นเช่นนี้ เนื่องจากการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 บัญญัติให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี หากมีขายมากกว่าภาษีซื้อให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น

³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3646/2548 วินิจฉัยสรุปความได้ว่า การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่มีภาษีต้องคืน ประมวลรัษฎากร มาตรา 84 กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีนั้น หากมิได้ขอคืนตามมาตรา 84 ประมวลรัษฎากร มาตรา 84/1(1) กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น

และหากมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้ถือเป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 84

ตัวอย่างที่ 1⁴ บริษัทฯ มิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัทฯ ถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บ บริษัทฯ จึงไม่มีสิทธิขอคืนหรือนำไปเครดิตออกจากภาษีขายได้ เนื่องจากไม่เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อตามมาตรา 77/1(18) แห่งประมวลรัษฎากร การที่บริษัทฯ แสดงรายการในแบบ ภ.พ.30 เดือนภาษีตุลาคม 2551 โดยแสดงรายการจำนวนภาษีซื้อไว้และขอชำระภาษีที่ชำระไว้เกินดังกล่าวไปใช้ในเดือนภาษีถัดไป จึงเป็นกรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป ต้องเสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไปตามมาตรา 89(4) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่ต้องรับผิดเสียเงินเพิ่ม ตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด

ตัวอย่างที่ 2⁵ กรณีที่ผู้ประกอบการได้รับสิทธิใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการไม่ได้ใช้สิทธิดังกล่าว

และเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้รับบริการไป ผู้ประกอบการต้องเป็นผู้มีหน้าที่ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว โดยยื่นคำร้องตามแบบ ค.10 ซึ่งการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้เป็นการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้เสียไปในขณะที่ยังมีฐานะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน แม้ในขณะยื่นคำร้องตามแบบ ค.10 ผู้ประกอบการดังกล่าวจะถูกเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/17 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ก็ไม่เป็นเหตุให้เสียสิทธิในการยื่นคำร้องตามแบบ ค.10 เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด ดังนั้น ผู้ประกอบการยังคงมีสิทธิยื่นคำร้องตามแบบ ค.10 เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปแล้วได้โดยยื่นคำร้องภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ได้ชำระภาษีตามมาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 3⁶ กรณีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือให้บริการ ตามมาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ผู้ที่มีสิทธิขอคืนจะต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อกรมพัฒนาและส่งเสริมพลังงานซึ่งเป็นส่วนราชการและมีผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และเงินค่าภาษีมูลค่าเพิ่มของค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างฝายกันลำนํ้าเป็นภาษี

⁴ หนังสือที่ กค 0702/1789 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2553

⁵ หนังสือที่ กค 0811/พ.08973 ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2541

⁶ หนังสือที่ กค 0811/7988 ลงวันที่ 20 สิงหาคม 2544

มูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมาย กรมพัฒนา และส่งเสริมพลังงานจึงไม่มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้ชำระไป

1.2 ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 84 มาตรา 84/1 มาตรา 84/2 และมาตรา 84/3 และมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 4 ของระเบียบกรมสรรพากรว่า ด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มฯ ได้แก่

- (1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีเครดิต เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษี
- (2) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ
- (3) ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีซึ่ง ได้ชำระภาษีไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ
- (4) ผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีซึ่งได้ชำระภาษีไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ
- (5) ผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ได้ชำระ ภาษีไว้

ตัวอย่างที่ 1⁷ กรณีบริษัทฯ เสียภาษี-มูลค่าเพิ่มโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย บริษัทฯ มีสิทธิ

ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสิบปีนับแต่วันที่ได้ ชำระภาษี เทียบเคียงตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540 (ประชุมใหญ่) หรือไม่

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540 (ประชุมใหญ่⁸)

เป็นเรื่องขอคืนค่าอากรซึ่งไม่มี หน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย ระยะเวลาการ ขอคืนเงินค่าอากรจึงไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากบทบัญญัติ มาตราดังกล่าวใช้คำว่า “ผู้ใดได้เสียค่าอากรหรือ ค่าเพิ่มอากรเกินไป” ซึ่งเห็นได้ชัดว่าเจตนารมณ์ ของบทบัญญัติมาตรานี้ให้ใช้บังคับแก่การเสียค่า อากรหรือค่าเพิ่มอากรของผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสีย ตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย “เกินไป” เท่านั้น โดยต้องยื่นคำร้องขอคืนภายในหกเดือนนับแต่วัน เสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร

ส่วน การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตาม บทบัญญัติมาตรา 84/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร มิได้ใช้ข้อความทำนองเดียวกับมาตรา 122 แห่ง ประมวลรัษฎากร แต่ใช้ข้อความว่า “การขาย ลินค้าหรือการให้บริการในกรณีอื่น ให้ยื่นคำร้อง ขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้ชำระภาษี”

⁷ หนังสือที่ กค 0811(กม.02)/พ.428 ลงวันที่ 15 มีนาคม 2543

⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540 (ประชุมใหญ่) วินิจฉัยสรุปความได้ว่า มาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร. บัญญัติโดยชัดเจนให้ ใช้บังคับแก่ผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร หรือผู้เสียค่าเพิ่มอากรเกินไปตามกฎหมาย ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 6 เดือน นับแต่วัน เสียอากรหรือค่าเพิ่มอากรโจทก์จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้แก่ธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน) รายรับจาก การขายอสังหาริมทรัพย์ของโจทก์มีภาวะภาษีธุรกิจเฉพาะ ทำให้โจทก์ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ไปรับ สำหรับจำนวนเงินที่ ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เจ้าพนักงานที่ดินเรียกเก็บอากรแสตมป์จากโจทก์แทนจำเลย โดยโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย กรณีนี้ใช้การขอคืนค่าอากรที่จะต้องอยู่ภายใต้บังคับระยะเวลาตามมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์มีสิทธิฟ้องขอคืนค่าอากร แสตมป์จากจำเลยได้

ดังนั้น บริษัทฯ จึงต้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสามปีนับแต่วันที่ได้ชำระภาษีตามมาตรา 84/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร⁹

ตัวอย่างที่ 2¹⁰ บริษัทฯ กู้เงินจากนิติบุคคลต่างประเทศเพื่อใช้เป็นเงินทุนหมุนเวียนในการประกอบกิจการ และในระหว่างปี 2544 ได้ชำระค่าดอกเบี้ยเงินกู้ยืมดังกล่าวเป็นจำนวนเงิน 6,001,869.22 บาท โดยการจ่ายดอกเบี้ยดังกล่าวให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศ บริษัทฯ ได้หักภาษีตามมาตรา 70 และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำส่งดังกล่าวมาเป็นภาษีซื้อ และได้ขอคืนภาษีซื้อรวมทั้งยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) เพิ่มเติมสำหรับเดือนภาษีกุมภาพันธ์ 2544 จึงเข้าลักษณะเป็นกรณีที่บริษัทฯ ได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว บริษัทฯ ต้องยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร¹¹

1.3 วิธีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีที่ในเดือนภาษีใดมียอดภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิขอรับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่แตกต่างนั้นตามมาตรา 84 โดยเลือกขอคืนได้ดังนี้

1.3.1 การนำเครดิตภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม¹²

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูป ที่มีเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในการคำนวณภาษี (ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย) หากมีความประสงค์จะนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่นั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ไม่ประสงค์ขอคืนด้วยเงินสด) ก็มีสิทธิกระทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา¹³

การนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนภาษีถัดไป ให้กระทำโดยการนำยอดเครดิตภาษียกไปชำระภาษีของเดือนถัดไป โดยไม่ต้องลงลายมือชื่อขอคืนภาษีเป็นเงินสดในแบบแสดงรายการ (แบบ ภ.พ.30) และหากในเดือนภาษีที่นำเครดิตภาษีไปชำระยังมีเครดิตคงเหลืออยู่ก็ให้นำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁹ เทียบเคียงได้กับหนังสือที่ กค 0811/409 ลงวันที่ 21 มกราคม 2543

¹⁰ หนังสือที่ กค 0706/พ./513 ลงวันที่ 20 มกราคม 2548

¹¹ กรณีดังกล่าวมิใช่การขอคืนภาษีตามที่ระบุไว้ในมาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากตามข้อเท็จจริงเป็นการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทฯ ไม่มีหน้าที่ต้องนำส่ง ดังนั้น การขอคืนภาษีจึงไม่อยู่ในบังคับของมาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากร

¹² คำว่า เครดิต คือส่วนของภาษีซื้อซึ่งมีจำนวนสูงกว่าจำนวนภาษีขายในเดือนภาษีนั้นๆ ที่มีการยื่นแบบ ภ.พ. 30 ของผู้ประกอบการจดทะเบียน

¹³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 84

ในเดือนภาษีถัดๆ ไปได้ จนกว่าเครดิตภาษีที่เหลืออยู่นั้นจะหมดไปหรือจะขอคืนภาษีเป็นเงินสดก็ได้

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมิได้นำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปตามที่กล่าวข้างต้น จะยกเครดิตภาษีดังกล่าวข้ามไปชำระภาษีในเดือนภาษีอื่นไม่ได้ แต่ให้ขอคืนเป็นเงินสด โดยยื่นคำร้องขอคืนตามแบบที่อธิบดีกำหนด (แบบ ค.10)

กรณีที่ผู้ประกอบการฯ นำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ยกไปชำระภาษีในเดือนถัดไปเกินกว่าเครดิตภาษีที่มีอยู่จริง เครดิตภาษีในส่วนที่ยกไปเกินไม่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม แต่ทั้งนี้หากการนำเครดิตภาษีไปใช้ต่ำกว่าที่ควรต้องเสีย ผู้ประกอบการจะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁴

การขอคืนเป็นเครดิต เพื่อนำไปหักออกจากรายการภาษีที่ต้องชำระในเดือนภาษีถัดไป ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียน มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเครดิตได้เฉพาะการยื่นแบบ ภ.พ.30 ครั้งแรก หรือฉบับปกติของแต่ละเดือนภาษีเท่านั้น ทั้งนี้ ไม่ว่าจะได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา หรือเมื่อพ้นกำหนดเวลาก็ตาม และสำหรับเครดิตที่ผู้ประกอบการ

มิได้นำไปใช้ในเดือนภาษีถัดไป ก็เป็นอันหมดสิทธิยกไปเป็นเครดิตอีกต่อไป ให้ผู้ประกอบการขอคืนเป็นเงินสดของเดือนภาษีที่เครดิตภาษียกมานั้น โดยยื่นคำร้องขอคืนภาษี ตามแบบ ค.10

ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาและแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร กรณีการขอคืนภาษี โดยการนำเครดิตภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁵

▶ **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3134/2549** วินิจฉัยสรุปความได้ว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83 และมาตรา 84 ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี แต่ถ้ามีเครดิตภาษีเหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อตามมาตรา 82/3 ผู้ประกอบการดังกล่าวมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา หรือมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียหรือขอคืนของแต่ละเดือนภาษีแยกต่างหากจากกัน

▶ **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 11979/2547 (ประชุมใหญ่)** วินิจฉัยสรุปความได้ว่า จำเลยที่ 1 เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹⁴ หนังสือที่ กค 0802/24134 ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2538, กค 0811/2229 ลงวันที่ 18 กันยายน 2539 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.81/2542 ข้อ 21

¹⁵ หนังสือที่ กค 0702(กม.02)/พ./2896 ลงวันที่ 20 เมษายน 2552

มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีทุกเดือนภาษีหากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย จำเลยที่ 1 มีสิทธิได้รับคืนภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 วรรคสาม โดยมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 84 ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จำเลยที่ 1 ได้รับคืนไปจากโจทก์ เป็นการปฏิบัติตามบทกฎหมาย และภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมินตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 77

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร กรณีผู้ประกอบการได้ยื่นแบบ ภ.พ.30 ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเครดิตภาษีตั้งแต่เดือนภาษีเมษายน 2542 และยกเครดิตภาษีพ้นยอดติดต่อกันมาจนถึงเดือนกุมภาพันธ์ 2550 และในเดือนภาษีกุมภาพันธ์ 2550 หากผู้ประกอบการไม่ประสงค์จะยกยอดเครดิตภาษีของเดือนภาษีดังกล่าวไปใช้ในเดือนมีนาคม 2550 ผู้ประกอบการมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีกุมภาพันธ์ 2550 ตามมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร

1.3.2 การขอคืนเป็นเงินสด

ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิเลือกขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสดได้เสมอ สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ.30 ครั้งแรก

ของแต่ละเดือนภาษี และในการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ.30 เพิ่มเติมให้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสดแต่เพียงประการเดียว

นอกจากนี้ กรณียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเกินกว่าจำนวนที่ต้องชำระอันเนื่องจากการคำนวณเลขผิดพลาด โดยใช้คำร้องขอคืนภาษี ตามแบบ ค.10

การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามกรณีดังกล่าว ให้ผู้ประกอบการมีสิทธิขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น (มาตรา 84/1)

ตัวอย่างที่ 1¹⁶ กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมีเครดิตภาษีเหลืออยู่จากการคำนวณภาษีในเดือนภาษีประจำเดือนกันยายน 2535 ซึ่งมีสิทธินำเครดิตภาษีที่เหลือนั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีตุลาคม 2535 เมื่อไม่ใช้สิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีตุลาคม 2535 จะนำเครดิตภาษีจำนวนดังกล่าวไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนพฤศจิกายน 2535 ไม่ได้ แต่มีสิทธิขอคืนเป็นเงินสดได้ โดยยื่นคำร้องขอคืนภาษีตามแบบ ค. 10 ภายในสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 84/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁶ หนังสือที่ กค 0802/พ.19119 ลงวันที่ 27 กันยายน 2536

ตัวอย่างที่ 2¹⁷ กรณีบริษัทฯ ยื่นความประสงค์ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสด โดยได้ลงลายมือชื่อในช่อง“จ” ของแบบ ภ.พ.30 แต่ละเดือนภาษี ถือว่าบริษัทฯ ยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสดแล้ว ตามมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 6.1(1) ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2539 บริษัทฯ ไม่ต้องยื่นแบบ ค.10 ขอคืนภาษีอีก

อย่างไรก็ดี การพิจารณาคืนเงินภาษี-

มูลค่าเพิ่ม จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ข้อ 14.1(2) ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2539 กล่าวคือ กรณีการตรวจสอบเฉพาะประเด็นหากไม่พบสถานประกอบการ หรือพบสถานประกอบการ แต่ไม่สามารถติดต่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ ต้องตรวจดูว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าว มีพฤติการณ์หลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ หากปรากฏว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนปฏิบัติถูกต้องแล้ว กรณีมีภาษีต้องคืนจึงจะแจ้งคืนภาษีต่อไป

ข้อเปรียบเทียบการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสดและขอคืนเป็นเครดิต¹⁸

รายการ	การขอคืนเป็นเครดิต	การขอคืนเป็นเงินสด
1. ประกอบกิจการที่เสีย VAT อัตรา 0%		ควรขอคืนเป็นเงินสด
2. เพิ่งเริ่มประกอบกิจการ ยังไม่มีภาษีขาย		ควรขอคืนเป็นเงินสด
3. การเลือกโอกาสในการขอคืน	ในกรณีที่เดือนภาษีต่อๆ ไปจะมียอดภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ และมั่นใจว่าภาษีที่ขอคืนนั้นถูกต้อง	ทุกกรณีโดยเฉพาะผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา 0%
4. การรับคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม	ถือว่าได้รับคืนเงินภาษีในทันทีที่ยื่นแบบ ภ.พ.30	ต้องได้รับแจ้งการคืนเป็นลายลักษณ์
5. กรณีเงินคืนภาษีที่ขอคืนผิดพลาดสูงกว่าที่ควรได้คืน (ซึ่งตรวจพบโดยเจ้าพนักงานประเมิน)	ผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบภาษีเพิ่มเติม พร้อมทั้งเบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม	กรณียังมีเงินภาษีที่ได้รับคืนผู้ประกอบการรับผิดชอบ แต่เพียงเบี้ยปรับเท่านั้น

¹⁷ หนังสือที่ กค 0811/พ.12771 ลงวันที่ 23 มีนาคม 2544

¹⁸ สุเทพ พงษ์พิทักษ์ สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร หน้า 473 ไม่ปรากฏปี พ.ศ. และสำนักพิมพ์

1.4 แบบคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.4.1 แบบคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม มี 2 แบบ คือ แบบแสดงรายการภาษีที่ต้องยื่นประจำเดือน (ภ.พ.30) และแบบคำร้องขอคืนภาษี แบบ ค.10 ซึ่งใช้ยื่นเพื่อขอคืนภาษี แยกเป็นกรณีดังนี้

(1) แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ ภ.พ.30) ใช้เป็นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ในกรณีดังต่อไปนี้

(ก) กรณีมีเครดิตภาษี (ภาษีซื้อ มากกว่าภาษีขาย) ในแต่ละเดือนภาษี ถ้าประสงค์จะขอคืนภาษีให้ลงลายมือในช่อง “การขอคืนภาษี” ในแบบ ภ.พ.30 ที่ได้ยื่นเป็นปกติในแต่ละเดือนภาษี

(ข) กรณียื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติม เพราะได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ตามมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเหตุให้มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องขอคืน เช่น ยื่นภาษีขายไว้เกิน

(2) แบบคำร้องขอคืน (แบบ ค.10) ใช้เป็นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ในกรณีดังต่อไปนี้

(ก) ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มประจำเดือนภาษี และมีเครดิตภาษีที่เหลือยกไปชำระภาษี

มูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไป เนื่องจากมิได้ลงลายมือชื่อในช่อง “การขอคืนภาษี” ถือว่าประสงค์จะขอยกยอดเครดิตภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีอื่นไม่ได้ แต่ให้ขอคืนภาษีเป็นเงินสด โดยยื่นคำร้องตามแบบที่อธิบดีกำหนด (แบบ ค.10) และระบุเดือนภาษีที่มีให้นำเครดิตภาษีที่เหลือยกไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในคำร้องด้วย

(ข) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มประจำเดือนภาษี โดยแสดงภาษีขายไว้เกินหรือแสดงภาษีซื้อไว้ขาด โดยยอดขายหรือยอดซื้อถูกต้องให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนขอคืนภาษีเป็นเงินสด โดยยื่นคำร้องตามแบบที่อธิบดีกำหนด (แบบ ค.10)

(ค) ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มและชำระภาษีไว้ช้า กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมิได้ปฏิบัติตาม (ก) หรือ (ข) หรือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีจากยอดรายรับ หรือเป็นผู้นำส่งภาษี ให้ขอคืนภาษีด้วยเงินสด โดยยื่นคำร้องตามแบบที่อธิบดีกำหนด (แบบ ค.10)

1.4.2 เอกสารที่จะต้องใช้ยื่นประกอบการคำร้องขอคืนตามแบบ ค.10 ใช้สำเนาเอกสารดังต่อไปนี้

(1) หนังสือรับรองการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลฉบับปัจจุบัน กรณีผู้ขอคืนเป็นนิติบุคคล

(2) ใบกำกับภาษีซึ่งเป็นประเด็นที่ขอคืน

(3) หลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับประเด็นที่ขอคืน

(4) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมอบอำนาจให้ผู้อื่นลงนามในคำร้อง ให้แนบหนังสือมอบอำนาจพร้อมบัตรประจำตัวผู้มอบ และผู้รับมอบอำนาจ

ทั้งนี้ ให้ผู้มีอำนาจผูกพัน ลงนามรับรองสำเนาทุกฉบับ

1.4.3 ตัวอย่างกรณีการลงลายมือชื่อขอคืนภาษี¹⁹

ประเด็นปัญหา : 1. บริษัทฯ จดทะเบียนนิติบุคคล เมื่อวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2547 มีกรรมการผู้มีอำนาจลงลายมือชื่อผูกพันบริษัทฯ คือ นาง ส. และนาย ก. ลงลายมือชื่อร่วมกัน และประทับตราสำคัญของบริษัทฯ จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อวันที่ 4 มีนาคม 2547

2. จากการตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30 ฉบับปกติสำหรับเดือนภาษีพฤษภาคม 2552 พบว่า บริษัทฯ ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงิน 53,354,688.53 บาท โดยมีนาง ส. กรรมการบริษัทฯ ลงลายมือชื่อขอคืนเพียงคนเดียว และมีได้ประทับตรา

สำคัญของบริษัทฯ แต่อย่างใด

เมื่อวันที่ 2 กันยายน 2552 นาง ส. ได้มาพบเจ้าพนักงานและชี้แจงว่า คำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของบริษัทฯ สำหรับเดือนภาษีพฤษภาคม 2552 มีผลสมบูรณ์ตามกฎหมายเนื่องจากนาง ส. เป็นกรรมการผู้มีอำนาจลงนามหนึ่งในจำนวนสองคน และเป็นประธานกรรมการบริหารของบริษัทฯ ถือเป็นตัวแทนของบริษัทฯ ตามมาตรา 1167 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพียงแต่หลงลืมประทับตราของบริษัทฯ เท่านั้น และในวันที่ 10 กันยายน 2552 นาย ก. กรรมการบริษัทฯ อีกคนหนึ่ง ได้ยื่นหนังสือ ลงวันที่ 9 กันยายน 2552 ต่อ สท.กทม.9 แจ้งว่า บริษัทฯ มีกรรมการผู้มีอำนาจลงนามผูกพันบริษัทฯ ได้คือ นาย ก. และนาง ส. ลงลายมือชื่อร่วมกันเท่านั้นจึงจะสมบูรณ์

แนววินิจฉัย : ตามมาตรา 7 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “บรรดารายการรายงาน หรือเอกสารอื่นซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลต้องทำยื่นนั้น ให้กรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการเป็นผู้ลงลายมือชื่อ” ดังนั้น กรณีตามข้อเท็จจริงบริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30 สำหรับเดือนภาษีพฤษภาคม 2552 ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นเงิน 53,354,688.53 บาท

¹⁹ บันทึกที่ กค 0702/4292 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2553

โดยมี นาง ส. กรรมการบริษัทฯ ลงลายมือชื่อใน
 ช่องการขอคืนภาษีในแบบ ภ.พ.30 เพียงคน
 เดียว และมีได้ประทับตราสำคัญของบริษัทฯ แม้
 จะต่างจากหนังสือรับรองการจดทะเบียน
 นิติบุคคลของบริษัทฯ ที่ระบุว่า “กรรมการลง
 ลายมือชื่อผูกพันบริษัทฯ คือ นาง ส. ลงลายมือ
 ชื่อร่วมกับนาย ก. และประทับตราสำคัญของ
 บริษัทฯ” ก็ตาม กรณีจึงถือได้ว่าการยื่นคำร้อง
 ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับเดือนภาษีพฤษภาคม
 2552 ของบริษัทฯ เป็นไปตามมาตรา 7 แห่ง
 ประมวลรัษฎากรแล้ว

1.5 สถานที่ยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

คำร้องขอคืนภาษีหรือแบบแสดงรายการ
 เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้ยื่น ณ สถานที่
 ดังต่อไปนี้

(1) ที่ว่าการอำเภอท้องที่ (ปัจจุบันเปลี่ยน
 ชื่อเป็นสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา) ที่สถาน
 ประกอบการตั้งอยู่ หรือ

(2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือ

(3) กรณีผู้ขอคืนมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน
 ให้ยื่นคำร้อง ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่
 (ปัจจุบันเปลี่ยนชื่อเป็น สำนักงานสรรพากรพื้นที่
 สาขา) ที่ผู้ขอคืนมีภูมิลำเนาอยู่

(4) กรณีผู้ขอคืนมีสถานประกอบการหลาย
 แห่ง ให้แยกยื่นคำร้องเป็นรายสถานประกอบการ

เว้นแต่กรณีได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้ยื่นแบบ
 แสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม
 รวมกัน ให้ยื่นคำร้อง ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่
 (ปัจจุบันเปลี่ยนชื่อเป็น สำนักงานสรรพากรพื้นที่
 สาขาที่ได้รับอนุมัติ

(5) กรณีผู้นำเข้ามิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน
 ได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว และต่อมา
 ได้ส่งสินค้ากลับออกไป การขอคืนภาษีให้เป็นไป
 ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราส่วน
 เช่นเดียวกับการคืนอากรขาเข้าตามกฎหมาย
 ศุลกากรที่กำหนดไว้สำหรับขอคืนอากรขาเข้า

กรณีผู้ขอคืนภาษีย้ายภูมิลำเนาจากแห่ง
 หนึ่งไปยังอีกแห่งหนึ่ง และยังไม่ได้รับการ
 พิจารณาคืนเงินภาษี ผู้ขอคืนอาจร้องขอให้โอน
 เรื่อง โดยส่งหลักฐานการแจ้งย้ายภูมิลำเนา
 ต่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเป็นหน่วยงาน
 ภูมิลำเนาแห่งใหม่เพื่อดำเนินการพิจารณาคืนเงิน
 ให้ได้

1.6 กำหนดเวลาการยื่นคำร้องขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่ม

การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขาย
 สินค้าหรือให้บริการให้กระทำได้ตามเงื่อนไข
 ดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการใน
 กรณีที่มีภาษีต้องคืนแต่ผู้ประกอบการจดทะเบียน

มิได้ขอคืนตามมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร (ขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบ ภ.พ.30 ของเดือนภาษี หรือพร้อมกับการยื่นแบบ ภ.พ.30 เพิ่มเติม) ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษี (แบบ ค.10) ภายในสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี สำหรับเดือนภาษีนั้น (มาตรา 84/1(1))

(2) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีอื่น ให้ยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้ชำระภาษี (มาตรา 84/1(2))

ตัวอย่าง²⁰ กรณีบริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม เพิ่มเติมอีกร้อยละ 3.0 เมื่อวันที่ 28 ธันวาคม 2542 สำหรับค่าแรงงานที่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา ร้อยละ 7.0 ซึ่งบริษัทฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7.0 ไปแล้ว จึงเป็นกรณีที่บริษัทฯ ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เกินไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมอีกร้อยละ 3.0 กรณีดังกล่าว บริษัทฯ มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ได้ชำระภาษี ตามมาตรา 84/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมร้อยละ 3.0 ไว้เมื่อวันที่ 28 ธันวาคม 2542 แต่ยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2546

บริษัทฯ จึงไม่มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว เนื่องจากเกินกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันที่ได้ชำระภาษีตามมาตรา 84/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร

1.7 การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าบางกรณี

1.7.1 การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าบางกรณี มาตรา 84/2 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้กระทำได้ตามเงื่อนไขและกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(1) กรณีผู้นำเข้ามีข้อโต้แย้งตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเป็นคดีในศาล การขอคืนภาษีให้กระทำภายในหกเดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่มิคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี

(2) กรณีผู้นำเข้ามิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว และต่อมาได้ส่งสินค้ากลับออกไป การขอคืนภาษีให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราส่วนเช่นเดียวกับการคืนอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร ที่กำหนดไว้สำหรับขอคืนอากรขาเข้า

คำร้องขอคืนภาษีในกรณีดังกล่าวให้เป็นไปตามแบบออริบติกำหนด

²⁰ หนังสือที่ กค 0706/พ./4323 ลงวันที่ 4 พฤษภาคม 2547

1.7.2 สถานที่ยื่นคำร้องขอคืน ได้แก่

(1) กรณีผู้ขอคืนภาษีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้ยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่

(2) กรณีผู้ขอคืนภาษีมิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้ยื่นคำร้องขอคืน ณ ด้านศุลกากรขาเข้า

ตัวอย่างแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

ตัวอย่างที่ 1²¹ กรมอุตุนิยมวิทยาและสภาพอากาศไทย นำเข้าสินค้าโดยชำระอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ปรากฏว่ากระทรวงการคลังได้พิจารณายกเว้นอากรให้กับสินค้าดังกล่าวเนื่องจากการนำเข้ามาสินค้าเพื่อบริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการและองค์การสาธารณกุศล ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ภาค 4 ประเภท 11 ข หน่วยงานดังกล่าวจึงยื่นคำร้องขอคืนอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม สำนักงานศุลกากรท่าอากาศยานกรุงเทพ กรมศุลกากร จึงได้คืนอากรขาเข้าให้กับหน่วยงานดังกล่าวเรียบร้อยแล้ว แต่สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ตามมาตรา 81(2)(ค) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้การนำเข้ามาสินค้าที่จำแนกไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วย

พิกัดอัตราศุลกากรได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มิได้ระบุไว้อย่างชัดแจ้งว่าให้หน่วยงานใดเป็นผู้พิจารณาคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงหาหรือว่าสำนักงานศุลกากรท่าอากาศยานกรุงเทพ กรมศุลกากร สามารถคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับหน่วยงานดังกล่าวได้หรือไม่ และตามบทบัญญัติมาตราใดแห่งประมวลรัษฎากร

แนววินิจฉัย : กรณีกรมอุตุนิยมวิทยาและสภาพอากาศไทย นำเข้าสินค้าเพื่อบริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่ส่วนราชการและองค์การสาธารณกุศล ซึ่งได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ภาค 4 มีผลให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้ามาสินค้าดังกล่าวด้วยตามมาตรา 81(2)(ค) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อหน่วยงานดังกล่าวมิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้า ณ ด้านศุลกากรขาเข้า ตามมาตรา 84/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยสำนักงานศุลกากรท่าอากาศยานกรุงเทพ กรมศุลกากร สามารถคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับหน่วยงานดังกล่าวได้ ตามมาตรา 84/2 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 2²² นาย ก. ได้นำเข้าที่ปิดน้ำฝนรถยนต์จากประเทศได้หวั่นจำนวน 20,500 คู่

²¹ บันทึกที่ กค 0811/พ.ก.555 ลงวันที่ 18 กันยายน 2543

²² หนังสือที่ กค 0811(กม.06)/พ.1557 ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2543

และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมศุลกากรเป็นเงินจำนวน 83,629 บาท โดยที่นาย ก. มิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1(6) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากที่ปัดน้ำฝนดังกล่าวมีคุณสมบัติไม่ตรงตามข้อตกลงจึงส่งที่ปัดน้ำฝนกลับออกไปยังประเทศมาเลเซีย และยื่นแบบคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ค.10) ไว้ที่สำนักงานสรรพากรอำเภอจังหวัดฯ มีความเห็นว่าไม่สามารถพิจารณาคำร้องขอคืนเงินภาษีให้ได้ หากนาย ก. ประสงค์จะขอคืนเงินภาษีจะต้องดำเนินการยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร ณ ด่านศุลกากรขาเข้าตามมาตรา 84/2 แห่งประมวลรัษฎากร

แนววินิจฉัย : 1. กรณีผู้นำเข้ามิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้นำเข้าสินค้าประเภทที่มีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(2) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อนำสินค้าเข้ามาผู้นำเข้าจึงอยู่ในบังคับและมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 และมาตรา 82(2) แห่งประมวลรัษฎากร และเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระส่วนนี้ถือเป็นเงินรายได้ของรัฐที่ต้องนำส่งคลัง เมื่อมีการส่งสินค้าที่นำเข้ามากลับออกไปนอกประเทศ ผู้นำเข้าจึงไม่มีสิทธิขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้ชำระไปแล้ว

2. กรณีผู้นำเข้าได้นำเข้าสินค้าประเภท

ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและผู้นำเข้าได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมศุลกากร เมื่อมีการส่งสินค้ากลับออกไป ผู้นำเข้าจึงมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไขและอัตราส่วนเช่นเดียวกับการคืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่กำหนดไว้สำหรับการขอคืนอากรขาเข้า โดยผู้นำเข้าต้องยื่นคำร้องขอคืน ณ ด่านศุลกากรขาเข้า ทั้งนี้ตามมาตรา 84/2(2) แห่งประมวลรัษฎากร

1.8 การคิดดอกเบี้ยสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับคืน

การคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้ได้รับคืนภาษีจะได้รับดอกเบี้ยตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร²³ โดยการคิดดอกเบี้ยสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับคืนให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์เช่นเดียวกับการคิดดอกเบี้ยสำหรับการได้รับคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล²⁴

1.8.1 ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกา

ตัวอย่างที่ 1 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3646/2548 วินิจฉัยสรุปความได้ว่า การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่มีภาษีต้องคืน ประมวลรัษฎากรมาตรา 84 กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีนั้น หากมิได้

²³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 84/3

²⁴ ตามหลักเกณฑ์กฎกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526) ซึ่งแก้ไขโดยฉบับที่ 191 (พ.ศ. 2535)

ขอคืนตามมาตรา 84 ประมวลรัษฎากร มาตรา 84/1(1) กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น โจทก์เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนมิได้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 84 โจทก์จึงมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายในสามปีตามมาตรา 84/1(1) ได้ เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าเจ้าพนักงานตรวจปฏิบัติการของจำเลยได้ออกตรวจปฏิบัติการ กรณีโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มผิดพลาด พนักงานของโจทก์ได้นำภาพถ่ายสำเนาคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร (ค.10) ซึ่งพนักงานของโจทก์เป็นผู้รับรองสำเนาถูกต้อง โดยไม่มีหลักฐานใบรับ

คำร้องขอคืนเงินภาษีอากร (ค.12) ที่จำเลยออกให้มาส่งมอบให้เจ้าพนักงานของจำเลย และทั้งไม่ปรากฏหลักฐานว่าโจทก์ได้ยื่นต้นฉบับคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร (ค.10) ดังกล่าวและจำเลยรับไว้แล้ว จึงถือว่าโจทก์มิได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร (ค.10) ภายในกำหนดสามปี จำเลยจึงไม่ต้องคืนภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมดอกเบี้ยตามมาตรา 84/3 ประกอบมาตรา 4 ทศ แห่งประมวลกฎหมายดังกล่าวให้แก่โจทก์

ตัวอย่างที่ 2 คำพิพากษาศาลฎีกาที่

3587/2550 วินิจฉัยสรุปความได้ว่า โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายแล้ว ต่อมาโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามสิทธิของโจทก์ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 84 ซึ่งการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมนี้กฎหมายมิได้กำหนดกรอบเวลาไว้ เมื่อโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมดังกล่าวภายใน 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น ตามมาตรา 84/1 (1) จึงถือว่า โจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการให้ดอกเบี่ยแก่ผู้ได้รับเงินคืนภาษีอากรแล้ว โจทก์จึงมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขอคืน

1.8.2 ตัวอย่างแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร กรณีการให้ดอกเบี่ยและกำหนดระยะเวลาการคำนวณดอกเบี้ยตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526)²⁵

แนววินิจฉัย : การที่บริษัทฯ ยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) และเจ้าพนักงานให้บริษัทฯ

²⁵ บันทึกที่ กค 0702(กม.05)/พ./316 ลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2553

ส่งมอบบัญชีเอกสารเพื่อให้เจ้าพนักงานตรวจสอบเพื่อคืนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ณ สำนักงานของบริษัทฯ ในวันที่ 18 ถึง 20 เมษายน 2550 หากปรากฏข้อเท็จจริงจากการตรวจสอบว่าบริษัทฯ ไม่สามารถส่งมอบเอกสารให้ตรวจสอบได้ครบถ้วนนั้น ถือว่า บริษัทฯ ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งเจ้าพนักงานในการส่งมอบเอกสารให้ตรวจสอบบริษัทฯ จึงมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยตั้งแต่วันถัดจากวันครบระยะเวลาสามเดือนนับแต่วันยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร จนถึงวันสุดท้ายที่เจ้าพนักงานสั่งเรียกเอกสารหรือหลักฐานเพื่อตรวจสอบการขอคืนเงินภาษีอากรเท่านั้น ตามมาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 1(2) และข้อ 2 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526)ฯ ดังนั้น บริษัทฯ ไม่มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยตั้งแต่วันที่ 21 เมษายน 2550 ซึ่งเป็นวันถัดจากวันสุดท้ายที่เจ้าพนักงานสั่งและบริษัทฯ ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานในเวลาที่กำหนดจนถึงวันที่บริษัทฯ ได้ส่งมอบเอกสารให้ตรวจสอบครั้งสุดท้าย

เมื่อประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดเรื่องการนับระยะเวลาไว้โดยเฉพาะ ดังนั้น การนับระยะเวลาในการคำนวณดอกเบี้ยตามมาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้คำนวณดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของ

เดือน ของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนโดยไม่ได้ทบทวน จึงต้องนำหลักเกณฑ์การนับระยะเวลาตามมาตรา 193/5 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับ กล่าวคือ ถ้าระยะเวลามิได้กำหนดนับแต่วันต้นแห่งเดือน ระยะเวลาย่อมสิ้นสุดลงในวันก่อนหน้าจะถึงวันแห่งเดือนสุดท้ายอันเป็นวันตรงกับวันเริ่มระยะเวลานั้น ดังนั้น บริษัทฯ มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยตั้งแต่วันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2550 อันเป็นวันถัดจากวันครบระยะเวลาสามเดือนนับแต่วันยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร จนถึงวันที่ 15 มีนาคม 2550 นับเป็น 1 เดือน วันที่ 16 มีนาคม 2550 ถึงวันที่ 15 เมษายน 2550 นับเป็น 1 เดือน และวันที่ 16 เมษายน 2550 ถึงวันที่ 20 เมษายน 2550 อีก 5 วัน นับเป็น 1 เดือน ตามมาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร รวมเป็น 3 เดือน

1.9 การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักรที่ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียน

ผู้เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักรที่ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียนเพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักรมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บไว้แล้วได้ โดยจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

การให้สิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้ที่เดินทางออกนอกราชอาณาจักรดังกล่าวมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2542 ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 34) พ.ศ. 2541

สำหรับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการที่จะได้รับสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ที่เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดไว้ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 90)ฯ ลงวันที่ 4 พฤษภาคม พ.ศ. 2542 (ดูรายละเอียดตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรทั้ง 2 ฉบับดังกล่าว)

มีข้อสังเกตว่า ตามข้อ 1 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับที่ 91)ฯ กำหนดให้ผู้เดินทางที่มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนไว้แล้วจากการซื้อสินค้าเพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักร ต้องเป็นผู้มีคุณสมบัติดังต่อไปนี้

- (1) ไม่เป็นผู้มีสัญชาติไทย
- (2) ไม่เป็นผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย
- (3) ไม่เป็นนักบินหรือลูกเรือของสาย

การบินที่เดินทางออกนอกราชอาณาจักร

(4) เดินทางออกนอกราชอาณาจักร ณ ท่าอากาศยานระหว่างประเทศ

(5) ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร

(6) ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 91)ฯ

ดังนั้น ผู้เดินทางที่มีสัญชาติไทยจะไม่สามารถรับสิทธิในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

ตัวอย่างที่ 1 กรณีการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยวที่ถือหนังสือเดินทาง 2 เล่ม²⁶

กรณีตามมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร ได้วางหลักเกณฑ์ให้ผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักรที่ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียนเพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักรขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บไว้แล้วได้โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 91)ฯ ลงวันที่ 4 พฤษภาคม พ.ศ. 2542 ซึ่งได้วางหลักเกณฑ์ ดังนี้

1. ไม่เป็นผู้มีสัญชาติไทย
2. ไม่เป็นผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย
3. ไม่เป็นนักบินหรือลูกเรือของสายการบินที่เดินทางออกนอกราชอาณาจักร
4. เดินทางออกนอกราชอาณาจักร ณ ท่าอากาศยานระหว่างประเทศ
5. ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียน

²⁶ บันทึกที่ กค 0702(กม.05)/พ./2040 ลงวันที่ 22 กันยายน 2553

ที่ได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากร

6. ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามประกาศนี้

Mr. K ได้ถือหนังสือเดินทางของประเทศสหรัฐอเมริกา ประเภทคนเข้าเมืองนอกกำหนดจำนวนคนต่างด้าวที่จะเข้าไปมีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรเป็นรายปี (NON QUOTA IMMIGRANT VISA) เป็นหนังสือเดินทางชนิดที่จะออกให้แก่คนต่างด้าวซึ่งเข้ามามีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรโดยชอบและประสงค์จะเดินทางออกไปนอกราชอาณาจักรเพื่อกลับเข้ามาอีกได้ โดยสำนักงานตรวจคนเข้าเมืองจะมีหลักฐานยืนยันการอนุญาตโดยประทับตราประเภทคนเข้าเมืองนอกกำหนดจำนวนคนต่างด้าวที่จะเข้าไปมีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรเป็นรายปี (NON QUOTA IMMIGRANT VISA) ไว้ในหนังสือเดินทางของ Mr. K โดยมีชื่อ Mr. K ในทางทะเบียนของสำนักงานกลางทะเบียนราษฎรด้วย ตามหลักเกณฑ์มาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติคนเข้าเมือง พ.ศ. 2522 ลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2522 และตามมาตรา 37 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติว่า ภูมิลำเนาของบุคคลธรรมดาได้แก่ ถิ่นอันบุคคลนั้นมีสถานที่อยู่เป็นแหล่งสำคัญเมื่อ Mr. K ถือหนังสือเดินทางของ

ประเทศสหรัฐอเมริกาประเภทคนเข้าเมืองนอกกำหนดจำนวนคนต่างด้าวที่จะเข้าไปมีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรเป็นรายปี (NON QUOTA IMMIGRANT VISA) ซึ่งทำให้ได้รับสิทธิคนต่างด้าวเข้ามามีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยและมีชื่อในทางทะเบียนของสำนักงานกลางทะเบียนราษฎรอันเข้าลักษณะของผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทยกรณีดังกล่าว จึงไม่เป็นไปตามข้อ 1.1 และ 1.2 ของข้อ 1 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 91)ฯ ลงวันที่ 4 พฤษภาคม พ.ศ. 2542 Mr. K จึงไม่มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทั้งนี้ตามมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 2²⁷ ตามข้อ 2.1 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 91)ฯ ลงวันที่ 4 พฤษภาคม พ.ศ. 2542 กำหนดว่า สินค้าที่จะได้รับคืนภาษีนี้นั้น ต้องนำออกนอกราชอาณาจักรไปพร้อมกับการเดินทาง ดังนั้น กรณีที่ MR. L ได้นำสินค้าออกนอกราชอาณาจักรในวันที่ 23 มกราคม 2546 และได้เดินทางออกนอกราชอาณาจักรในวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2546 จึงมิใช่กรณีที่เป็นการนำสินค้าออกไปพร้อมกับการเดินทางและ MR. L จึงไม่ได้รับสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

²⁷ หนังสือที่ กค 0706(กม.05)/พ./09 ลงวันที่ 10 มกราคม 2548

2. ประเด็นปัญหาที่ควร ต้องพิจารณา

ประเด็นที่ 1 กรณีหนังสือแจ้งการล้าง
คินเงินภาษีอากรผิดพลาด (แบบ ค.31) เพื่อให้
ผู้ขอคินเงินภาษีนำเงินภาษีที่ได้รับคินเกินไปส่ง
คินกรมสรรพากร

หนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือแจ้งคินเงิน
ภาษีอากร (แบบ ค.37) และมีหนังสือแจ้งการล้าง
คินเงินภาษีอากรผิดพลาด (แบบ ค.31) เพื่อให้
ผู้ขอคินเงินภาษีนำเงินภาษีที่ได้รับคินเกินไปส่ง
คินกรมสรรพากร คำสั่งทั้งสองกรณีดังกล่าวเป็น
คำสั่งทางปกครองที่คู่กรณีมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่ง
ทางปกครองตามมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติ
วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ หรือไม่

หากเป็นคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ผู้ใด
ชำระเงิน ถ้าถึงกำหนดแล้วไม่มีการชำระโดยถูก
ต้องครบถ้วน เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสามารถ
ใช้มาตรการทางปกครองยึดอายัดทรัพย์สินของ
ผู้นั้นและขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระให้
ครบถ้วนได้หรือไม่ ตามมาตรา 57 แห่งพระราช-
บัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ โดยไม่
ต้องฟ้องคดีแพ่งเพื่อติดตามเอาทรัพย์สินจาก
บุคคลผู้ไม่มีสิทธิจะยึดถือไว้ซึ่งไม่มีอายุความ
ตามมาตรา 1336 แห่งประมวลกฎหมายแพ่ง
และพาณิชย์ได้หรือไม่

ประเด็นปัญหาดังกล่าวกรมสรรพากร
ได้มีหนังสือ ที่ กค 0706/7124 ลงวันที่ 31
สิงหาคม 2552 ถึงสำนักงานคณะกรรมการ
กฤษฎีกา และสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
ได้มีความเห็นว่า²⁸

กรณีที่เจ้าหน้าที่ได้ทำคำสั่งทางปกครอง
ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายอันเกิดจากการผิดพลาด
ของตนขึ้น โดยหลักกฎหมายปกครองทั่วไป
เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองนั้นหรือผู้บังคับ
บัญชาอาจเพิกถอนคำสั่งทางปกครองดังกล่าวได้
ซึ่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทาง
ปกครองฯ ก็ได้นำหลักกฎหมายปกครองทั่วไปนี้
มาบัญญัติไว้ในมาตรา 49 มาตรา 50 มาตรา 51
และมาตรา 52 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติ
ราชการทางปกครองฯ และแม้ว่ากฎหมายต่างๆ
จะมีได้บัญญัติให้เจ้าหน้าที่สามารถเพิกถอนคำสั่ง
ทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายไว้เป็นการ
เฉพาะก็ตาม แต่เจ้าหน้าที่ก็ยังสามารถที่จะเพิก
ถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้
โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 49 มาตรา 50
มาตรา 51 และมาตรา 52 แห่งพระราชบัญญัติ
วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

ดังนั้น หากข้อเท็จจริงปรากฏว่า เจ้าหน้าที่
ของกรมสรรพากรออกคำสั่งคินเงินภาษีอากรไม่
ถูกต้องจึงเป็นการทำคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบ

²⁸ บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่อง การแจ้งยกเลิกหนังสือแจ้งคินเงินภาษีอากร และการแจ้งล้างคินเงินภาษี
อากรผิดพลาด เรื่องเสร็จที่ 842/2552

ด้วยกฎหมาย แม้ว่าประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติให้เจ้าหน้าที่มีอำนาจเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายไว้เป็นการเฉพาะ แต่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรผู้ทำคำสั่งหรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งย่อมสามารถใช้อำนาจตามมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ เพิกถอนคำสั่งคืนเงินภาษีอากรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้ ดังนั้น การที่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรแจ้งยกเลิกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.37) เพื่อเพิกถอนคำสั่งคืนเงินภาษีอากรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายซึ่งมีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์กับผู้เสียภาษีที่ขอคืนเงินภาษีอากรในอันที่จะระงับสิทธิและกระทบต่อสถานภาพของสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ขอคืนเงินภาษีอากรที่มีอยู่ตามคำสั่งคืนเงินภาษีอากรเดิม การแจ้งยกเลิกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.37) จึงถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง และในกรณีที่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าการทำคำสั่งคืนเงินภาษีอากรเดิมที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้นทำให้คืนเงินภาษีอากรเกินไป และผู้เสียภาษีอากรที่ขอคืนเงินภาษีอากรยังมีหน้าที่จะต้องนำส่งเงินภาษีอากรเพื่อให้การชำระภาษีอากรถูกต้องครบถ้วนตามประมวลรัษฎากรแล้ว การที่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรแจ้งการสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด (แบบ ค.31) เพื่อให้ผู้เสีย

ภาษีอากรนำเงินภาษีอากรที่ได้รับไปส่งคืนกรมสรรพากรก็ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครองตามบทนิยามคำว่า คำสั่งทางปกครอง ในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ เช่นกัน เมื่อการแจ้งยกเลิกการคืนเงินภาษีอากรและการแจ้งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาดเป็นคำสั่งทางปกครอง ดังนั้น ถ้าถึงกำหนดชำระแล้ว ผู้เสียภาษีอากรที่ขอคืนเงินภาษีอากรไม่มีการชำระให้ถูกต้องครบถ้วน เจ้าหน้าที่ย่อมสามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยวิธีการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อชำระเงินให้ครบถ้วนได้ตามมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ

ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากร กรณีคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มโดยผิดพลาดนั้น กรมสรรพากรมีสิทธิติดตามและเอาคืนเงินที่คืนผิดพลาดได้ 2 กรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 ใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แต่ขณะนี้ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง พ.ศ. 2551 ลงวันที่ 6 มิถุนายน พ.ศ. 2551 กรมสรรพากรยังมิได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือระเบียบในการปฏิบัติงานได้แก่ แบบหนังสือแจ้งการสั่งคืนเงินภาษีอากร

ผิดพลาด (ค.31) เพื่อรองรับการใช้จ่ายมาตรการ บังคับทางปกครอง ระเบียบดังกล่าวอยู่ใน ระหว่างการแก้ไข มีผลให้การใช้จ่ายมาตรการ บังคับ ทางปกครองปัจจุบันยังไม่มีผลใช้บังคับ ดังนั้น เพื่อไม่ให้เกิดความเสียหายกับทางราชการ เห็นควรให้ดำเนินการทางศาลฟ้องเรียกคืนเงิน ที่รับเกินไปก่อนตามกรณีที่ 2

กรณีที่ 2 ฟ้องคดีแพ่ง กรณีใช้สิทธิติดตาม ในเรื่องลามิควรรได้ จะต้องใช้สิทธิเรียกคืน ภายในกำหนด 1 ปี นับแต่เวลาผู้เสียหายรู้ว่าตน มีสิทธิเรียกคืน หรือ 10 ปี นับแต่เวลาที่สิทธินั้นได้ มีขึ้น ตามมาตรา 419 แห่งประมวลกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์ กรณีใช้สิทธิเรียกคืนเรื่องลามิควรรได้ พันกำหนด 1 ปี หรือ 10 ปี เป็นอันขาด อายุความการใช้สิทธิติดตามและเอาคืน ตาม มาตรา 1336 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและ พณิชย์ ไม่มีกำหนดอายุความและไม่อยู่ในบังคับ อายุความทั่วไปซึ่งมีกำหนด 10 ปี ตามมาตรา 193/30 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กรณีประสงค์ใช้สิทธิตามมาตรา 1336 แห่ง ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์คำฟ้องต้อง บรรยายยกขึ้นเป็นข้อโต้แย้งให้ได้ความว่า โจทก์ มีสิทธิติดตามเอาเงินคืนจากจำเลยได้อันเป็นการ ใช้สิทธิ ตามมาตรา 1336 แห่งประมวลกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นการเรียกคืนเงินภาษี

มูลค่าเพิ่มที่บริษัทฯ รับคืนเกินไป จึงควรใช้สิทธิ ติดตามและเอาคืนทรัพย์สินของตนจากบุคคล ซึ่งไม่มีสิทธิจะยึดถือไว้ ตามมาตรา 1336 แห่ง ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และเข้า ลักษณะเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษี อากร ซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาล ภาษีอากร ตามมาตรา 7(3) แห่งพระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษี อากร พ.ศ. 2528²⁹ กรณีดังกล่าว เข้าลักษณะ ใช้สิทธิติดตามและเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตนจาก บุคคลซึ่งไม่มีสิทธิจะยึดถือไว้ และไม่มีกำหนด อายุความ ตามมาตรา 1336 แห่งประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์

กรมสรรพากรจึงได้มีแนววินิจฉัย³⁰ สรุป ความได้ว่า กรณีมีการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ผิดพลาด สำนักงานสรรพากรพื้นที่ จะต้อง ดำเนินการตามข้อ 22.2 (1)-(7) ของระเบียบ กรมสรรพากร ว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2539 เนื่องจากหนังสือแจ้งให้บริษัทฯ ส่งคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่รับคืนเกินไป เป็นการ ระบุสิทธิและกระทบต่อสภาพของสิทธิของ ผู้เสียภาษีอากรที่ขอคืนเงินภาษีอากรที่มีอยู่ ตามคำสั่งคืนเงินภาษีอากรเดิม ที่ไม่ชอบด้วย กฎหมายอันเกิดจากการผิดพลาดของตน มีผลให้ ผู้ขอคืนภาษีอากรที่จะไม่ได้รับคืนภาษีอากร

²⁹ เทียบได้กับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2040/2551 ศาลฎีกาที่ 1821/2548 ศาลฎีกาที่ 5939/2545 ศาลฎีกาที่ 5644/2541 และศาลฎีกาที่ 3393/2535

³⁰ บันทึกที่ กค 0702/พ.6043 ลงวันที่ 10 สิงหาคม 2553

ถือเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีในอันที่จะก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ต่อกัน ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว กล่าวคือ กรมสรรพากรมีสิทธิติดตามและเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตนจากผู้เสียภาษีที่ไม่มีสิทธิจะยึดถือไว้ และผู้เสียภาษีที่ได้รับคืนเงินเกินไป โดยตนไม่มีสิทธิยึดถือไว้โดยชอบด้วยกฎหมาย มีหน้าที่ต้องคืนให้แก่กรมสรรพากร ดังนั้น หนังสือแจ้งการสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด ค.31 จึงเป็นคำสั่งทางปกครอง ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และหนังสือแจ้งการสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด ค.31 ต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย (1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง (3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ ตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 คู่กรณีสามารถอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง คือ อธิบดีกรมสรรพากร ตามมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.130/2546 เรื่อง มอบอำนาจ

ให้สรรพากรภาคส่งและปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรลงวันที่ 10 กันยายน พ.ศ. 2546 ในการติดตามและเอาคืนซึ่งเงินที่คืนผิดพลาด กรมสรรพากรมีสิทธิที่จะเลือกบังคับคดีโดยใช้มาตรการบังคับทางปกครอง โดยวิธียึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้นั้น และขายทอดตลาดเพื่อชำระเงินให้ครบถ้วน ตามมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้มีความเห็นตามหนังสือ ที่ นร 0905/913 ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2552 ที่ แต่ขณะนี้ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง พ.ศ. 2551 ลงวันที่ 6 มิถุนายน พ.ศ. 2551 กรมสรรพากรยังมิได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือระเบียบในการปฏิบัติงานได้แก่ แบบหนังสือแจ้งการสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด (ค.31) เพื่อรองรับการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง มีผลให้การใช้มาตรการบังคับทางปกครองปัจจุบัน ยังไม่มีผลใช้บังคับ ดังนั้นเพื่อไม่ให้เกิดความเสียหายกับทางราชการ เห็นควรให้ดำเนินการทางศาลฟ้องเรียกคืนเงินที่รับเกินไปตามแนวทางปฏิบัติเดิมของกรมสรรพากรไปก่อน

ประเด็นที่ 2 กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการสองแห่ง หากได้รับ

อนุมัติให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มรวมกันที่สำนักงานใหญ่ ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวมีสิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ของสถานประกอบการแต่ละแห่งสามารถรวมคำนวณภาษี ณ สถานประกอบการที่ได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มรวมกันได้หรือไม่

ประเด็นดังกล่าวกรมสรรพากรได้วางแนวปฏิบัติไว้สรุปความได้ว่า³¹ เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีรวมกัน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่แห่งใดแห่งหนึ่งตั้งแต่เดือนภาษีใด ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่เดือนภาษีนั้นเป็นต้นไป ตามมาตรา 83 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษี ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีที่คำนวณภาษีนั้น หรือมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534 ดังนั้น

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมีเครดิตภาษีของแต่ละสถานประกอบการที่เหลืออยู่ก่อนได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีรวมกัน ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่มารวมกันเป็นเครดิตภาษีของสถานประกอบการที่ได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีรวมกันได้

ประเด็นที่ 3 กรณีขอเครดิตภาษีซื้อที่เหลืออยู่ไปใช้ในเดือนถัดไป กล่าวคือ เป็นกรณีบริษัทฯ มิได้ยื่นแบบ ภ.พ.30 สำหรับเดือนภาษีใด บริษัทฯ สิทธินำเครดิตภาษียกมาของเดือนภาษีดังกล่าวนั้น มายื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลามาชำระภาษีในเดือนภาษีถัดไปได้หรือไม่

กรณีดังกล่าว มีความเห็นเป็นสองแนวทางดังนี้

แนวทางที่ 1 บริษัทฯ มีสิทธินำเครดิตภาษียกมาของเดือนภาษีดังกล่าวไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปได้ หรือ

แนวทางที่ 2 บริษัทฯ ต้องนำเครดิตภาษียกมาของเดือนภาษีดังกล่าวไปชำระเบี้ยปรับตามมาตรา 89(2) แห่งประมวลรัษฎากรของเดือนภาษีนั้นก่อน เหลือเท่าไรจึงนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไป

³¹ หนังสือที่ กค 0706/พ./4608 ลงวันที่ 26 ตุลาคม 2549

ประเด็นดังกล่าวกรมสรรพากรได้วางแนวปฏิบัติไว้สรุปความได้ว่า³²

1. มาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า “เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษี จากการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาหรือมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 83 หรือมาตรา 83/1 เว้นแต่ในกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมเพราะการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้อง ครบถ้วนตามมาตรา 83/4 ก็ให้มีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม

2. พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการนำเครดิตที่เหลืออยู่จากการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละเดือนภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534

“มาตรา 3 กำหนดว่า ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมีเครดิตภาษีเหลืออยู่จากการคำนวณภาษีในเดือนภาษีใด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่นั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีที่คำนวณภาษีนั้น และหากในเดือนภาษีที่

นำเครดิตภาษีไปชำระยังมีเครดิตภาษีคงเหลืออยู่อีก ก็ให้มีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปได้

ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ใช่สิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปตามวรรคหนึ่งให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นคำร้องเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบที่อธิบดีกำหนด”

จากหลักกฎหมายข้างต้น อาจพิจารณาได้ว่ากรณีบริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.พ.30 สำหรับเดือนภาษีถัดไป โดยนำเครดิตภาษียกมาของเดือนภาษีก่อนหน้ามาชำระภาษีในเดือนภาษีถัดไปโดยมิได้ยื่นแบบ ภ.พ.30 สำหรับเดือนภาษีก่อนหน้านั้นเมื่อบริษัทฯ มิได้ยื่นแบบ ภ.พ.30 สำหรับเดือนภาษีก่อนหน้าภายในกำหนดเวลา จึงเป็นกรณีที่บริษัทฯ ไม่ใช่สิทธินำเครดิตภาษีของเดือนภาษีที่เหลืออยู่มาชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีดังกล่าว บริษัทฯ จึงไม่มีสิทธินำเครดิตภาษียกมาของเดือนภาษีก่อนหน้าที่มิได้ยื่นแบบภายในกำหนดเวลา มาชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534 ซึ่งมีผลให้บริษัทฯ ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามมาตรา 89 และ

³² บันทึกที่ กค 0706(กม.04)/พ./2936 ลงวันที่ 21 กันยายน 2550

มาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีดังกล่าววินิจฉัยเดินตามแนวปฏิบัติที่กรมสรรพากรวางไว้ตามหนังสือที่ กค0802/พ.12181 ลงวันที่ 15 กรกฎาคม 2537 ที่ว่า กรณีเครดิตภาษีของบริษัทฯ ที่เหลืออยู่ในเดือนพฤศจิกายน 2536 บริษัทฯ จะต้องนำไปชำระภาษีในเดือนธันวาคม 2536 เมื่อบริษัทฯ ไม่ใช้สิทธิในเดือนดังกล่าว บริษัทฯ จะใช้สิทธินำเครดิตภาษีมาชำระภาษีในเดือนมกราคม 2537 ไม่ได้ จะต้องขอคืนเป็นเงินสดเท่านั้น ทั้งนี้ ตามนัยมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534

ประเด็นที่ 4 กรณีการคำนวณเบี้ยปรับเงินเพิ่มโดยไม่ให้หักกลบลบหนี้ภาษีอากร กล่าวคือการคำนวณภาษี เบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ให้หักกลบลบหนี้ภาษีอากร อันเนื่องมาจากการตรวจปฏิบัติการหรือการตรวจสอบตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน สำหรับกรณีขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีข้อเท็จจริงดังนี้

1. กรณีขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสด โดยยื่นแบบ ภ.พ.30 ภายในกำหนดเวลาและขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสด แต่ตรวจพบว่า ยอดขายและยอดซื้อไม่ถูกต้อง

2. กรณีขอเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยยื่น

แบบ ภ.พ.30 ภายในกำหนดเวลาและขอเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ตรวจพบว่า ยอดขายและยอดซื้อไม่ถูกต้อง

เจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำการประเมินภาษีและ/หรือแจ้งคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามวิธีใด

ประเด็นดังกล่าวกรมสรรพากรได้วางแนวปฏิบัติไว้สรุปความได้ว่า³³

1. กรณีตาม 1. กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบ ภ.พ.30 ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสดเนื่องจากมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย แต่เจ้าพนักงานตรวจพบว่าในเดือนภาษีนั้น ยอดภาษีขายและยอดภาษีซื้อตามแบบ ภ.พ.30 ที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องโดยมีภาษีขายที่ยื่นไว้ขาดไปและภาษีซื้อที่ยื่นไว้เกินไป ซึ่งเมื่อปรับปรุงภาษีขายและภาษีซื้อให้ถูกต้องแล้วยังคงมีภาษีชำระเกินอยู่ซึ่งผู้ประกอบการฯ มีสิทธิได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสดตามจำนวนที่ถูกต้องนั้น ทั้งนี้ กรณีผู้ประกอบการฯ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายยื่นไว้ขาดไปและจำนวนภาษีซื้อยื่นไว้เกินไปดังกล่าวนี้ ผู้ประกอบการฯ จะต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไปและของจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไปตามมาตรา 89(4) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 3(3) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่

³³ บันทึกที่ กค 0702(กม.03)/789 ลงวันที่ 4 มิถุนายน 2551

ป.81/2542 เรื่อง การคำนวณเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 24 มกราคม พ.ศ. 2542 ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินต้องประเมินเบี้ยปรับโดยไม่อาจนำเบี้ยปรับไปหักกับจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการฯ มีสิทธิได้รับคืน³⁴

2. กรณีตาม 2. แยกพิจารณาได้ดังนี้

2.1 กรณีผู้ประกอบการยื่นแบบ ภ.พ.30 ขอใช้สิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือน พ้นยอดยกไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไป โดยในการยื่นแบบ ภ.พ.30 ของเดือนภาษี มกราคม 2549 มีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายและมีเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ที่ยกมาจากเดือนก่อน แต่เจ้าพนักงานตรวจพบว่าในการยื่นแบบ ภ.พ.30 ของเดือนดังกล่าว มียอดภาษีขายและยอดภาษีซื้อตามแบบ ภ.พ.30 ที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้อง โดยมีภาษี

ขายที่ยื่นไว้ขาดไปและภาษีซื้อที่ได้ยื่นไว้เกินไป และเมื่อปรับปรุงภาษีขายและภาษีซื้อให้ถูกต้องแล้วปรากฏว่ามีภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อซึ่งผู้ประกอบการฯ จะต้องชำระภาษีเพิ่มเติมตามจำนวนที่ถูกต้อง และต้องรับผิดชอบดังนี้

(1) กรณีผู้ประกอบการฯ ยื่นแบบ ภ.พ.30 ไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายที่ยื่นไว้ขาดไปและจำนวนภาษีซื้อที่ยื่นไว้เกินไปจะต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่ยื่นไว้ขาดไป และของจำนวนภาษีซื้อที่ยื่นไว้เกินไปตามมาตรา 89(4) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 3(3) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.81/2542 เรื่อง การคำนวณเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 24 มกราคม พ.ศ. 2542

³⁴ เรื่องดังกล่าวเทียบเคียงได้ตามพิพากษาศาลฎีกาที่ 8855/2543 ซึ่งสรุปความได้ว่า เมื่อได้ความว่าจำเลยมีหน้าที่ต้องคืนเงินจำนวน 5,964,000 บาท ที่โจทก์ได้ชำระภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามการยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมครั้งที่ 1 เมื่อวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2539 แต่จำเลยเห็นว่าในการที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการตามปกติเมื่อวันที่ 15 มกราคม 2539 โจทก์ต้องชำระเบี้ยปรับเพิ่มเติม 2,800,000 บาท ในการยื่นแบบเพิ่มเติมครั้งที่ 2 เมื่อวันที่ 28 พฤษภาคม 2539 โจทก์ต้องชำระเบี้ยปรับ 8,050 บาท ซึ่งโจทก์ชำระไว้แล้ว 3,220 บาท คงเป็นเบี้ยปรับที่โจทก์ต้องชำระแก่จำเลยจำนวน 2,804,830 บาท เบี้ยปรับนี้ประมวลรัษฎากร มาตรา 89/2 ให้ถือเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 14 และมาตรา 77 ดังนั้น เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ประมวลรัษฎากร มาตรา 88/5 ได้บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะสำหรับการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษี ในกรณีนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินตามบทบัญญัติใน ส่วน 2 ของหมวด 2 ลักษณะ 2 ก็ได้ การที่โจทก์เพียงแต่ได้รับแจ้งผลการตรวจสอบจากเจ้าพนักงานของจำเลย กรณีเช่นนี้ยังถือไม่ได้ว่ามี การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและแจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยังโจทก์ โจทก์จึงยังไม่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีดังกล่าว อีกทั้งหากมีการแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มไปยังโจทก์ โจทก์ย่อมมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) เพิ่มเติมครั้งที่ 1 โจทก์ได้ชำระภาษีเพิ่มเติมพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มโดยไม่มีหน้าที่ต้องชำระจำนวน 5,964,000 บาท และได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.10) แล้ว จำเลยจึงยังไม่อาจนำเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมาหักกลบลบหนี้กับจำนวนเงินที่จำเลยต้องคืนให้โจทก์เนื่องจากการชำระภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องชำระได้

(2) กรณีผู้ประกอบการฯ ยื่นแบบ ภ.พ.30 ไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ต้องเสียเบี้ยปรับอีกจำนวนหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนไป ตามมาตรา 89(3) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว

(3) กรณีผู้ประกอบการฯ ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากยื่นแบบ ภ.พ.30 ไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุจำนวนภาษีที่ต้องชำระในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ผู้ประกอบการต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้คำนวณเงินเพิ่มจากเงินภาษีที่ต้องชำระในเดือนภาษี หลังจากนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ซึ่งพ้นยอดยกมาจากเดือนก่อนมาหักออก ทั้งนี้ ตามข้อ 21 ของคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว

2.2 กรณีผู้ประกอบการยื่นแบบ ภ.พ.30 ใช้สิทธินำเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนพ้นยอดยกไปชำระภาษีในเดือนถัดไป โดยในการยื่นแบบ ภ.พ.30 ของเดือนมีนาคม 2549 ได้ยื่นภาษีขายและภาษีซื้อไว้ถูกต้องโดยมีภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อและเมื่อนำเครดิตภาษีที่เหลือนำมาหักยอดยกมาจากเดือนก่อนมาหักออกจะไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ แต่เนื่องจาก

เครดิตภาษีที่เหลือนำมาหักยอดยกมาจากเดือนก่อนนั้นได้นำมาใช้เกินกว่าจำนวนเครดิตภาษีที่เหลืออยู่จริง อันเป็นเหตุให้การชำระภาษีตามแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน เนื่องจากเมื่อนำเครดิตภาษีที่เหลือนำมาหักยอดยกมาจากเดือนตามจำนวนที่เหลืออยู่จริงมาหักออกจะมีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ ดังนั้นผู้ประกอบการฯ จะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ยังไม่ได้ชำระและต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้คำนวณเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยไม่ต้องคำนวณเบี้ยปรับตามมาตรา 89(3) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ตามข้อ 21 ของคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว

ประเด็นที่ 5 ปัญหาในการรับคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับเงินภาษีที่ขอคืนน้อยกว่าจำนวนเงินภาษีที่แสดงค่าความประสงค์ขอคืน

ปัญหาในการรับคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรมีแนววินิจฉัยว่า กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับเงินภาษีที่ขอคืนน้อยกว่าจำนวนเงินภาษีที่แสดงค่าความประสงค์ขอคืน ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้เนื่องจากในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ ภ.พ.30) มีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย และผู้ประกอบการฯ ได้ขอคืนภาษี

มูลค่าเพิ่มที่ชำระไว้เกิน แต่เมื่อมีการตรวจคืนภาษีเจ้าพนักงานประเมินพบว่า แบบแสดงรายการภาษี ภ.พ.30 ของเดือนภาษีมีการนำภาษีซื้อมาหักออกจากภาษีขายผิดพลาด เช่น มีภาษีซื้อซ้ำกัน หรือนำภาษีซื้อต้องห้ามตาม มาตรา 82/5 แห่งประมวลรัษฎากร มาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงอนุญาติคืนภาษีเฉพาะตามหลักฐานที่เห็นว่าถูกต้อง ซึ่งผู้ประกอบการจะต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับตามมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย (เช่น เบี้ยปรับฐานยื่นภาษีซื้อไว้เกิน) และได้หักเบี้ยปรับที่ผู้ประกอบการจะต้องเสียออกจากเงินภาษีที่ขอคืน และได้แจ้งให้ผู้ประกอบการฯ ทราบตามแบบ ภ.พ. 72.1 ซึ่งจะทำให้ผู้ประกอบการฯ ได้รับเงินคืนน้อยกว่าที่ได้ขอคืนไว้ กรณีดังกล่าวหากผู้ประกอบการฯ ไม่เห็นด้วยกับการเรียกเก็บเบี้ยปรับก็มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ได้ และหากผู้ประกอบการฯ ได้รับเงินคืนตามแบบ ภ.พ. 72.1 ก่อนมีผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก็ไม่ถือว่าเป็นผู้ประกอบการฯ ยอมรับการประเมินในส่วนของเบี้ยปรับ และการไปรับคืนเงิน (ในส่วนที่มีการคืนให้หลังหักเบี้ยปรับ) ก่อนมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น บริษัทไม่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแต่อย่างใด เพราะผู้ประกอบการฯ มีสิทธิได้รับเงินภาษีดังกล่าวคืนอยู่แล้ว

ประเด็นปัญหา³⁵ : บริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มประกอบกิจการส่งออกเสื้อผ้าสำเร็จรูป บริษัทฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) ทุกเดือน และขอคืนภาษีซื้อที่ชำระไว้เกินเป็นเงินสด จากการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรเขตพื้นที่ ปรากฏว่า แบบ ภ.พ. 30 ของเดือนมีนาคม เมษายน และมิถุนายน 2535 มีภาษีซื้อซ้ำและใบกำกับภาษีบางฉบับไม่ถูกต้อง จึงอนุญาติคืนตามหลักฐานถูกต้องโดยบริษัทฯ ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ ซึ่งเจ้าหน้าที่ฯ ได้คำนวณหักออกจากเงินที่บริษัทฯ จะได้คืนตามแบบ ภ.พ. 72.1 บริษัทฯ ไม่เห็นด้วยกับการเรียกเก็บเบี้ยปรับ จึงยื่นอุทธรณ์ต่อกองอุทธรณ์ภาษีอากรเพื่อของดหรือลดเบี้ยปรับ บริษัทฯ ทาหรือว่า

1. หากบริษัทฯ ไปรับเงินภาษีคืนตามแบบ ภ.พ. 72.1 ก่อนมีผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์จะถือว่าบริษัทฯ ยอมรับการประเมินในส่วนของเบี้ยปรับ
2. หากบริษัทฯ ไปรับเงินภาษีคืนตาม 1. บริษัทฯ จะถูกเบี้ยปรับเงินเพิ่มอื่นใดหรือไม่

แนววินิจฉัย : 1. กรณีที่บริษัทฯ ไปรับเงินภาษีคืนตามแบบ ภ.พ. 72.1 ไม่ถือว่าบริษัทฯ ยอมรับการประเมินในส่วนของเบี้ยปรับ หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้งดหรือลดเบี้ยปรับบริษัทฯ สามารถนำเอา

³⁵ หนังสือที่ กค 0802/พ.10775 ลงวันที่ 23 มิถุนายน 2536

คำวินิจฉัยดังกล่าวไปทำคำร้องขอคืนเงินในส่วน เบี้ยปรับได้

2. การที่บริษัทฯ ไปรับเงินคืนตามแบบ ภ.พ. 72.1 ก่อนมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ นั้น บริษัทฯ ไม่ต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับเงินเพิ่มแต่อย่างใด เพราะเงินภาษีดังกล่าวเป็นภาษีที่บริษัทฯ มีสิทธิได้รับคืนอยู่แล้ว

แต่อย่างไรก็ดีปัญหาทำนองดังกล่าว ได้มีคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 8855/2543 วินิจฉัยว่า หากไม่มีการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มไปให้ผู้ขอคืนทราบตามกฎหมาย ก็ไม่อาจนำเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มที่เจ้าพนักงานประเมินตรวจพบว่า ผู้ขอคืนต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับมาหักกลบลบหนี้กับจำนวนเงินที่ต้องคืนให้ผู้ขอคืนได้ (เบี้ยปรับจะต้องมีการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน)

ประเด็นที่ 6 การทุจริตเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เป็นกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน (ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม) ใช้สิทธิเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากรัฐตามเงื่อนไขที่ปรากฏตามมาตรา 84 มาตรา 84/1 มาตรา 84/2 มาตรา 84/3 และมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร โดยการใช้สิทธิดังกล่าวประมวลรัษฎากรกำหนดให้เฉพาะผู้ประกอบการ

จดทะเบียนเท่านั้นที่มีสิทธิขอคืนตามบทบัญญัติดังกล่าว เหตุที่เป็นเช่นนี้ เนื่องจากในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น มาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้ประกอบการ เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี หากมีภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น และหากมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้ถือเป็นเครดิตและให้ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา 84 ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นว่า การที่จะขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้นั้น ต้องปรากฏว่า ในเดือนภาษีที่จะทำการขอคืนภาษี ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ดังนั้น การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทุจริตจึงต้องปรากฏข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานว่า ภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนแสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) มีจำนวนที่สูงกว่าความเป็นจริง ซึ่งภาษีซื้อที่สูงกว่าความเป็นจริงนี้ต้องเกิดจากการกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมาย เช่น การลงรายงานภาษีซื้ออันเป็นเท็จ (ให้สูงกว่าจริง) ตามมาตรา 90/4(4) หรือการนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ตามมาตรา 90/4(7) เป็นต้น

3. แนวคำวินิจฉัยที่น่าสนใจ

3.1 แนวคำพิพากษาศาลฎีกา

เรื่องที่ 1 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5990/2552 วินิจฉัยว่า คำฟ้องของโจทก์ได้แสดงสภาพแห่งข้อหาว่า จำเลยออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 10) และคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.85/2542 โดยไม่มีอำนาจนำราคาขายยาสูบสูงสุดที่กำหนดโดยอธิบดีกรมสรรพาสมาิตตามมาตรา 23 แห่ง พ.ร.บ.ยาสูบ พ.ศ. 2509 มาใช้เป็นฐานภาษีเพื่อเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเหตุให้โจทก์รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบุหรี่ยี่ห้อแรกที่โจทก์นำเข้าและจำหน่ายเพิ่มขึ้น และตั้งแต่มีประกาศกรมสรรพาสมาิต เรื่อง กำหนดราคาขายยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร พ.ศ. 2549 โดยอาศัยความตามมาตรา 23 ดังกล่าว เมื่อระหว่างวันที่ 18 กันยายน 2549 ถึงวันที่ 20 ธันวาคม 2549 โจทก์ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนที่เพิ่มขึ้นแล้วเป็นเงิน 78,880,000 บาท โจทก์กำลังเตรียมยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยอ้างว่าฐานภาษีมูลค่าเพิ่มต้องคำนวณโดยอ้างอิงจากจำนวนเต็มของราคาขายปลีกตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79/5 (2) พอถือได้ว่าโจทก์มุ่งประสงค์ที่จะขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์ชำระไปแล้ว อันเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืน

ค่าภาษีอากรตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 7(3) แห่ง พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งมาตรา 9 ระบุเงื่อนไขให้ต้องขอคืนภาษีอากรตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้ จึงจะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ เมื่อปรากฏว่าโจทก์ยังไม่ได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติหมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วน 8 เครดิตภาษีและการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 84/1 และ 84/2 แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง

เรื่องที่ 2 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5366/2552 วินิจฉัยว่า โจทก์มีอำนาจฟ้องให้จำเลยรับผิดชอบเงินภาษีมูลค่าเพิ่มแก่โจทก์หรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่า เมื่อหนังสือค้ำประกันสิ้นผลผูกพันเพราะสิ้นกำหนดเวลา แล้วจำเลยไม่นำหลักประกันใหม่มาแทน โจทก์จึงมีหนังสือขอเชิญจำเลยมาพบเพื่อขอทราบรายละเอียดเกี่ยวกับการประกอบกิจการเพื่อพิจารณาคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมให้ส่งรายงานภาษีซื้อและภาษีขายพร้อมใบกำกับภาษีและเอกสารอื่น แต่จำเลยไม่ยอมไปพบและไม่ส่งเอกสาร จึงถือว่าจำเลยไม่มีใบกำกับภาษีหรือไม่อาจแสดงใบกำกับภาษีได้ว่ามีการชำระภาษีซื้อ จำเลยไม่อาจนำภาษีซื้อมาหักจากภาษีขายเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

และไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษี โจทก์ทวงถามให้จำเลยคืนเงินได้โดยไม่ต้องออกหมายเรียกและแจ้งการประเมินก่อน เห็นว่า แม้ภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นภาษีอากรประเมินตามมาตรา 77 แห่งประมวลรัษฎากร แต่การที่จำเลยใช้สิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) และขอรับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มคืนไปก่อน โดยวางหลักประกันเป็นหนังสือค้ำประกันของธนาคาร ซึ่งโจทก์ได้คืนเงินดังกล่าวให้แก่จำเลยก่อนการตรวจสอบเพื่อคืนภาษี เมื่อต่อมาโจทก์แจ้งให้จำเลยนำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) ที่พิพาทมาเพื่อประเมินสถานะกิจการของจำเลยประกอบการพิจารณาตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม แล้วจำเลยไม่ไปพบและไม่นำเอกสารดังกล่าวไปให้โจทก์ การที่โจทก์มีหนังสือขอให้จำเลยคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว จึงเป็นกรณีที่โจทก์เรียกร้องเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่จำเลยขอรับคืนไปก่อนการตรวจปฏิบัติการเพื่อคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) ที่พิพาทเสร็จสิ้น และไม่ใช้การประเมินให้จำเลยเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกและมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มไปยังจำเลย โจทก์จึงมีอำนาจฟ้อง และศาลฎีกาแผนก

คดีภาษีอากรเห็นสมควรวินิจฉัยถึงความรับผิดชอบของจำเลยต่อโจทก์ไป โดยไม่ย้อนสำนวนไปให้ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาพิพากษาใหม่ เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่า ภายหลังจากหนังสือค้ำประกันของธนาคารสิ้นกำหนดเวลา จำเลยไม่ยอมไปพบและไม่นำเอกสารไปให้ตรวจสอบ โจทก์จึงถือว่าจำเลยไม่มีใบกำกับภาษีซื้อมาแสดง ไม่มีสิทธินำภาษีซื้อมาหักจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่มีสิทธิรับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มคืน โจทก์ทวงถามให้จำเลยคืนเงินภายใน 30 วัน นับแต่จำเลยได้รับหนังสือทวงถาม จำเลยได้รับหนังสือทวงถามเมื่อวันที่ 26 มีนาคม 2545 เมื่อครบกำหนดเวลาตามหนังสือทวงถามจำเลยไม่ชำระหนี้จึงตกเป็นผู้ผิดนัด ดังนั้นจำเลยจึงมีหน้าที่คืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับไปแก่โจทก์จำนวน 7,366,823.93 บาท พร้อมดอกเบี้ยในระหว่างผิดนัดอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันที่ 26 เมษายน 2545 เป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามา นั้นไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร อุทธรณ์ของโจทก์ฟังขึ้น

พิพากษากลับ ให้จำเลยคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 7,366,823.93 บาท พร้อมดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันที่ 26 เมษายน 2545 เป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์

แต่ดอกเบี๋ยถึงวันฟ้อง (ฟ้องวันที่ 24 มีนาคม 2546) ให้โจทก์ไม่เกิน 549,484.32 บาท ค่าฤชาธรรมเนียมทั้งสองศาลให้เป็นพับ

สรุป แม้ภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นภาษีอากรประเมินตามมาตรา 77 แห่งประมวลรัษฎากร แต่การที่โจทก์มีหนังสือขอให้จำเลยคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่จำเลยใช้สิทธิขอคืนและได้รับไปก่อนการตรวจปฏิบัติการเพื่อคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเสร็จสิ้นไม่ใช่การประเมินให้จำเลยเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกและมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มไปยังจำเลย

เรื่องที่ 3 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3587/2550 วินิจฉัยว่า จำเลยอุทธรณ์ว่า โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อพ้นกำหนดวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีที่ขอคืนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83 จึงไม่มีสิทธิได้รับดอกเบี๋ยตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการให้ดอกเบี๋ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากร ข้อ 2 นั้น เห็นว่า กฎกระทรวงดังกล่าว ข้อ 2 วรรคหนึ่งระบุว่า “การคิดดอกเบี๋ยตามข้อ 1 จะคิดให้ต่อเมื่อได้มีการยื่นแบบแสดงรายการหรือคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือภายในเวลาที่ได้รับการขยายหรือเลื่อนให้” กรณี

ของโจทก์ปรากฏว่าโจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มครั้งแรกภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายแล้ว ต่อมาโจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามสิทธิของโจทก์ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 84 ซึ่งการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมนี้กฎหมายมิได้กำหนดกรอบเวลาไว้ เมื่อโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมดังกล่าวภายใน 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 84/1(1) จึงถือว่าโจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดตามกฎหมายกระทรวงดังกล่าวแล้ว โจทก์จึงมีสิทธิได้รับดอกเบี๋ยในภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขอคืน ข้ออุทธรณ์ของจำเลยที่ว่า โจทก์จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมภายในกำหนดเวลาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83 ด้วย จึงจะมีสิทธิได้รับดอกเบี๋ยนั้นเป็นการขยายความกฎหมายให้เป็นผลร้ายแก่ผู้เสียภาษีอากรซึ่งไม่ชอบ

สรุป กฎกระทรวงฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการให้ดอกเบี๋ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากรข้อ 2 วรรคหนึ่ง ระบุว่า “การคิดดอกเบี๋ยตามข้อ 1 จะ

คิดให้ต่อเมื่อได้มีการยื่นแบบแสดงรายการหรือคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือภายในเวลาที่ได้รับการขยายหรือเลื่อนให้” โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มครั้งแรกภายในกำหนดเวลา ต่อมาโจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามสิทธิของโจทก์ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 84 ซึ่งการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมนี้กฎหมายมิได้กำหนดกรอบเวลาไว้เมื่อโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมภายใน 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้นตาม มาตรา 84/1(1) จึงถือว่าโจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดตามกฎหมายกระทรวงแล้ว โจทก์จึงมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขอคืน

เรื่องที่ 4 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6341/2549 วินิจฉัยว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3, 82/4 และ 83 เฉพาะผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้นที่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นและมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม

เป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามีภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไปโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อผู้ประกอบการนั้นต้องชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้เป็นเครดิตภาษีและผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ส่วนผู้ประกอบการที่มีได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ จึงไม่มีภาษีขาย ขณะเดียวกันภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปหรือที่มีหน้าที่นำส่งก็ไม่ถือเป็นภาษีซื้อของผู้ประกอบการนั้นเช่นกัน ผู้ประกอบการที่มีได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่อาจใช้วิธีคำนวณภาษีโดยการนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อดังเช่นผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยสมบูรณ์ ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ผู้ประกอบการได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงนำมาเป็นภาษีซื้อเพื่อคำนวณหักออกจากภาษีขายหรือขอคืนภาษีในภายหลังเมื่อผู้ประกอบการได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วไม่ได้

โจทก์จ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งได้ให้บริการในต่างประเทศและมีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรระหว่างวันที่ 18 พฤศจิกายน

2540 ถึงวันที่ 9 พฤษภาคม 2543 โจทก์จึงมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายค่าบริการ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์มีหน้าที่นำส่งนี้เกิดขึ้นก่อนวันที่ 17 สิงหาคม 2543 ซึ่งเป็นวันที่โจทก์จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้โจทก์จะนำส่งเมื่อวันที่ 7 มีนาคม 2546 หลังจากวันที่โจทก์ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วก็ไม่ได้ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวเป็นภาษีซื้อซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างที่โจทก์เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะมีสิทธินำมาหักจากภาษีขายหรือขอคืนภาษีได้ ฉะนั้น โจทก์จึงนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์นำส่งในวันที่ 7 มีนาคม 2546 มาเป็นภาษีซื้อของเดือนภาษีมีนาคม 2546 ไม่ได้

เรื่องที่ 5 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3134/2549 วินิจฉัยว่าการที่โจทก์ทำสัญญาเช่าที่ดินจากกรมการศาสนาโดยมีข้อตกลงให้โจทก์สร้างอาคารห้างสรรพสินค้าบนที่ดินเช่าด้วยทุนทรัพย์และสัมภาระของโจทก์และให้ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของกรมการศาสนาทันทีที่ลงมือปลูกสร้าง แล้วโจทก์มีสิทธิเช่าอาคารดังกล่าวมีกำหนดเวลา 30 ปี นับแต่วันที่กรมการศาสนาได้รับมอบอาคารนั้น ถือได้ว่าโจทก์เป็นผู้มีสิทธิในที่ดินตามสัญญาเช่าใช้สิทธิปลูกสร้างโรงเรียนในที่ดินที่เช่า อาคารที่

สร้างขึ้นจึงไม่เป็นส่วนควบของที่ดินตามประมวลกฎหมายแพ่งและอาญา มาตรา 146 ประกอบมาตรา 144 วรรคสอง กรมการศาสนาจึงไม่มีกรรมสิทธิ์ในอาคารดังกล่าวแต่อย่างใด การที่โจทก์ตกลงให้อาคารดังกล่าวตกเป็นกรรมสิทธิ์ของกรมการศาสนานั้นถือได้ว่ากรมการศาสนาได้กรรมสิทธิ์ในอาคารนั้นมาโดยนิติกรรมด้วยการจำหน่ายจ่ายโอนของโจทก์ อันต้องตามบทนิยามคำว่า “ขาย” ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/1(4) แล้ว กรณีจึงถือได้ว่าโจทก์ได้ขายอาคารห้างสรรพสินค้าดังกล่าวให้แก่กรมการศาสนา

เมื่อโจทก์ได้ขายอาคารห้างสรรพสินค้าเฉพาะส่วนที่ตั้งอยู่บนที่ดินที่โจทก์เช่าจากกรมการศาสนาให้แก่กรมการศาสนาและการขายนั้นเป็นการขายภายใน 3 ปี นับแต่เดือนที่ก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าก่อสร้างอาคารดังกล่าวเพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงถือเป็นภาษีซื้อที่ไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5(6) ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)ฯ ฉะนั้นโจทก์จึงไม่มีสิทธินำภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารสรรพสินค้าเฉพาะส่วนที่ตั้งอยู่บนที่ดินที่โจทก์เช่าจาก

กรมการศาสนา มาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83 และ มาตรา 84 ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี แต่ถ้ามีเครดิตภาษีเหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อตามมาตรา 82/3 ผู้ประกอบการดังกล่าวมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาหรือมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียหรือขอคืนของแต่ละเดือนภาษีแยกต่างหากจากกัน การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตลอดจนการขอคืนภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงต้องแยกกระทำเป็นรายเดือนต่างหากจากกัน การที่โจทก์มีคำขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์รวม 17 เดือนภาษี และขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มรวม 18 เดือนภาษี โดยแยกจำนวนเงินเป็นรายเดือนภาษีที่มีการประเมินและขอคืนภาษี จึงถือได้ว่ามี 18 ข้อหาแยกต่างหากจากกัน มิใช่เพียงข้อหาเดียว

การเสียค่าขึ้นศาลจึงต้องเสียเป็นรายข้อหาตามรายเดือนภาษี มิใช่เสียรวมกันไม่เกิน 200,000 บาท

เรื่องที่ 6 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 444/2549 วินิจฉัยว่า ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยมีว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83 กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษี และกำหนดว่า การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใดให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป และมาตรา 83/4 กำหนดว่า ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนไม่ว่าการคลาดเคลื่อนนั้นจะเป็นเหตุให้จำนวนภาษีในเดือนภาษีเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ก็ตาม ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งหนึ่งพร้อมกับชำระภาษีถ้ามีให้ถูกต้องครบถ้วน ข้อเท็จจริงคดีนี้โจทก์ยื่นแบบ ภ.พ. 30 ของเดือนภาษีเมษายน 2541 สองครั้ง โดยครั้งแรกเมื่อวันที่ 15 พฤษภาคม 2541 มีภาษีซื้อที่ชำระเกินเป็นจำนวน 8,554.17 บาท ซึ่งโจทก์ขอนำภาษีซื้อที่ชำระเกินไปนี้ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในเดือนถัดไป ต่อมาโจทก์ยื่นแบบ ภ.พ. 30 ครั้งที่สองในวันที่ 15 พฤษภาคม 2541 โดยแจ้งยอดภาษีซื้อเกินเป็นจำนวน 40,853.80 บาท กรณีของโจทก์ถือได้ว่า การยื่นแบบ ภ.พ. 30 ครั้งที่สอง แม้จะเป็นการยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไปก็ตาม ก็เป็นการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมเนื่องจากโจทก์ในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ไม่ว่าจะการคลาดเคลื่อนนั้นจะเป็นเหตุให้จำนวนภาษีในเดือนภาษีเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ก็ตาม ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/4 ซึ่งเข้าข่ายยกเว้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 84 ที่บัญญัติไว้ในกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม เพราะการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนตามมาตรา 83/4 ก็ให้มีสิทธิขอคืนภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมนั้น ดังนั้น โจทก์จึงมีสิทธิแต่เพียงขอคืนภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 เท่านั้น ไม่มีสิทธินำไปเป็นเครดิตภาษีในเดือนถัดไป การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาชอบแล้ว

ข้อพิจารณา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83 กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษี และชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใดให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป และมาตรา 83/4 กำหนดว่า ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งพร้อมชำระภาษีถ้ามิให้ถูกต้องครบถ้วน ตามบทบัญญัติของกฎหมายจึงไม่ได้จำกัดสิทธิของผู้ประกอบการต้องยื่นแบบแสดงรายการในกำหนดได้เพียงครั้งเดียว เมื่อโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีทั้งสองครั้งภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป โจทก์ย่อมมีสิทธินำภาษีซื้อที่มากกว่าภาษีขายไปเป็นเครดิตภาษี และมีสิทธิได้รับคืนหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ กรณีนี้มีใช้การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมเมื่อพ้นเวลา 15 วัน ที่ผู้ประกอบการจะมีสิทธิเพียงขอคืนภาษีอย่างเดียวดังที่จำเลยอ้างแต่อย่างใดไม่

เรื่องที่ 7 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2073/2548 วินิจฉัยว่า ในเดือนภาษีมีนาคม 2542 โจทก์มียอดภาษีมูลค่าเพิ่มชำระไว้เกินเป็นเครดิตภาษีจำนวน 536,712.40 บาท แต่โจทก์มิได้ไปขอคืนเป็นเงินสดหรือนำไปเป็นเครดิตภาษีหักกับภาษีที่ต้องชำระในเดือนถัดไปคือเดือนภาษี

เมษายน 2542 ทั้งๆ ที่โจทก์ใช้สิทธิเช่นนั้นได้ ทำให้โจทก์ไม่สามารถนำมาเครดิตภาษีหักกับภาษีในเดือนต่อๆ ไปได้ แต่โจทก์ได้นำมาเป็นเครดิตภาษีหักในเดือนภาษีพฤษภาคม 2542 ซึ่งเป็นความเข้าใจผิดของโจทก์อย่างแท้จริง ทั้งจำเลยก็อุทธรณ์รับว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยเห็นว่าโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบด้วยดี กรณีจึงมีเหตุผลควรที่จะงดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์

เรื่องที่ 8 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3775/2542 วินิจฉัยว่า แม้แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ. 30 จะไม่ได้แจ้งไว้ในแบบแสดงรายการที่ยื่นว่าเป็นการยื่นเพิ่มเติมก็ตาม แต่เมื่อปรากฏว่าเป็นการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30 ฉบับที่สอง จึงถือว่าการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30 ของโจทก์ดังกล่าวเป็นการยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมตามมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมนี้ มาตรา 84 มิให้นำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีมาชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม เพียงแต่ให้สิทธิในการขอคืนภาษีได้เท่านั้น โจทก์จะต้องนำภาษีมาชำระพร้อมยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมตามมาตรา 83/4 แม้โจทก์มีภาษีที่ชำระเกินยกมาจากเดือนมิถุนายน

2540 จำนวน 50,561.91 บาท แต่โจทก์ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนพฤษภาคมจำนวน 5,050.72 บาท โจทก์จะนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม เพราะยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องตามมาตรา 83/4 ไม่ได้

โจทก์ฟ้องว่า จำเลยประเมินภาษีเพิ่มเติมพร้อมเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามมาตรา 89(4) แห่งประมวลรัษฎากร จำนวน 17,434.58 บาท โดยมีขอบ ขอให้เพิกถอนการประเมินดังกล่าวของจำเลย จำเลยให้การว่าการประเมินชอบแล้วกรณีจึงไม่มีประเด็นพิจารณาว่าโจทก์จะต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89(3) จำนวน 505.07 บาทหรือไม่ การที่ศาลภาษีอากรวินิจฉัยให้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม 5,050.72 บาท พร้อมเบี้ยปรับจำนวน 505.07 บาท จึงเป็นการวินิจฉัยนอกประเด็น

การที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ. 30 มียอดภาษีซื้อผิดพลาดโดยนำยอดซื้อที่ไม่สามารถนำมาคำนวณเป็นภาษีซื้อได้ โดยโจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการขอแก้ไขเองก่อนกำหนดชำระภาษีในงวดถัดไป แสดงว่าโจทก์ยื่นแบบแสดงผิดพลาดโดยไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีแต่อย่างใด จึงสมควรให้อภัยโดยงดเบี้ยปรับให้

โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มลงรายการยอดซื้อที่มีสิทธินำภาษีซื้อมาหักไว้จำนวน 2,687,902.44 บาท ซึ่งคลาดเคลื่อนไปเพราะนำเอายอดที่ไม่มีสิทธิหักภาษีซื้อมารวมไว้ด้วย จำนวน 2,490,654.21 บาท เมื่อโจทก์จะชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติม โจทก์จึงควรนำยอดขายลบด้วยยอดซื้อที่แท้จริงเพื่อหาจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะชำระเพิ่มเติม การที่โจทก์คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมด้วยการนำเอายอดซื้อซึ่งไม่มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีจำนวน 2,490,654.21 บาท ไประบุว่าเป็นยอดขายและยอดขายที่ต้องเสียภาษี จึงเป็นการลงรายการที่คลาดเคลื่อน ดังนั้นการที่ศาลภาษีอากรกลางปรับปรุงรายการแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเสียใหม่ด้วยการนำภาษีซื้อจากยอดซื้อที่ถูกต้องนำไปหักจากภาษีขายเพื่อหาจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะชำระเพิ่มเติมจึงชอบแล้ว

เรื่องที่ 9 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3412/2541 วินิจฉัยว่า โจทก์มีเครดิตภาษีเหลืออยู่ในเดือนภาษีมิถุนายน 2535 จำนวน 7,946,661.69 บาท โจทก์มีสิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไป หากยังมีเหลืออยู่อีกก็มีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปได้เป็นเช่นนี้เรื่อยไป ซึ่งเป็นขั้นตอนที่กฎหมายบังคับไว้ แต่โจทก์ไม่มีสิทธินำเครดิต

ภาษีในเดือนภาษีมิถุนายน 2535 ข้ามขั้นตอนไปขอชำระในเดือนภาษีธันวาคม 2535 ได้ โจทก์ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีธันวาคม 2535 เป็นเงินเพียง 466,218 บาท การที่เจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีธันวาคม 2535 โดยนำยอดเครดิตภาษีที่โจทก์นำมาใช้เครดิตจำนวน 7,946,611.69 บาท มาเป็นฐานในการคำนวณภาษีจึงไม่ชอบ เมื่อโจทก์ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีธันวาคม 2535 เป็นเงิน 466,218 บาท แต่โจทก์มิได้ชำระภายในกำหนดเวลา โจทก์ก็ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีที่ต้องชำระ แต่เจ้าพนักงานประเมินคงมีอำนาจประเมินเงินเพิ่มจากเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์ต้องเสียจำนวน 466,218 บาทเท่านั้น มิใช่มีอำนาจประเมินจากเงินภาษีจำนวน 7,946,661.69 บาท แม้เงินเพิ่มจะเป็นภาษีอากรประเมิน แต่ประมวลรัษฎากรมาตรา 89/1 มิได้บัญญัติให้งดหรือลดลงได้ ดังเช่นมาตรา 89 วรรคท้าย บัญญัติให้อำนาจในการงดหรือลดเบี้ยปรับลงได้ไว้ศาลจึงไม่มีอำนาจงดหรือลดเงินเพิ่ม

3.2 แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

เรื่องที่ 1 กรณีมิได้ยกยอดเครดิตภาษีไปใช้ในเดือนถัดไปและไม่ได้รับคืนเงิน³⁶

³⁶ บันทึกที่ กค 0706/พ./6629 ลงวันที่ 17 กรกฎาคม 2547

กรณีบริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.พ.30 สำหรับเดือนภาษีเมษายน 2542 แสดงยอดซื้อจำนวน 24,027.72 บาท ภาษีซื้อจำนวน 2,402.78 บาท เนื่องจากบริษัทฯ คำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ไม่มียอดขายและภาษีขายแต่อย่างใด มีภาษีชำระเกินยกไป 2,402.78 บาท แต่อัตราภาษีที่ถูกต้องคืออัตราร้อยละ 7.0 คำนวณเป็นภาษีซื้อจำนวน 1,681.94 บาท ถือว่าบริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป (แสดงภาษีซื้อไว้เกินไป) เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 88(2) และมาตรา 88/6 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทฯ ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกิน ตามมาตรา 89(4) แห่งประมวลรัษฎากร เทียบเคียงได้ตาม ข้อ 3 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.81/2542 เรื่องการคำนวณเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 24 มกราคม พ.ศ. 2542 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มหากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ถือว่าบริษัทฯ มีเครดิตภาษีเหลืออยู่จากการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ให้บริษัทฯ มีสิทธินำเครดิตที่

เหลืออยู่นั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีที่คำนวณนั้นหรือขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้น ตามมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534 กรณีที่บริษัทฯ ไม่ได้ใช้สิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปและไม่ได้ยื่นคำร้องเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้น ตามมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายในสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น ตามมาตรา 84/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 2 กรณีขอผ่อนผันเรื่องการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30.2 เพื่อขอคืนภาษีซื้อจากการก่อสร้างทำเรือ³⁷

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมินผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องประเมินตนเองด้วยการยื่นแบบแสดงรายการคำนวณภาษีและในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ถือว่ามีเครดิตภาษีเหลืออยู่จากการ

³⁷ บันทึทที่ กค 0706/พ./8201 ลงวันที่ 3 ตุลาคม 2548

คํานวณภาษีตามมาตรา 82/3 แห่งประมวล รัษฎากร ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำ เครดิตที่เหลืออยู่นั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ในเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีที่คํานวณนั้นหรือ ขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ของเดือนภาษีนั้น หรือแบบแสดงรายการภาษี เพิ่มเติมของเดือนภาษีนั้น ตามมาตรา 84 แห่ง ประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วย การนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษี ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534 กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ได้ใช้สิทธิ นำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ในเดือนภาษีถัดไป หรือขอคืนพร้อมกับการ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้น หรือแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมของเดือน ภาษีนั้น ตามมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืน ภาษีภายในสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่น แบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น ตาม มาตรา 84/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตาม ข้อเท็จจริงบริษัทฯ แจ้งว่ามีภาษีซื้ออีกจำนวน หนึ่งจากการก่อสร้างท่าเทียบเรือที่บริษัทฯ มิได้ นำไปคำนวณหักจากภาษีขายในการยื่นแบบ แสดงรายการ ภ.พ.30 สำหรับเดือนภาษีตุลาคม

2537 ถึงเดือนภาษีตุลาคม 2538 และบริษัทฯ มิได้ใช้สิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดง รายการภาษีหรือแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม ของเดือนภาษีนั้น ตามมาตรา 84 แห่งประมวล รัษฎากร หรือขอคืนโดยการยื่นคำร้องขอคืนภาษี ภายในสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบ แสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น หรือ นับแต่วันที่ได้ชำระภาษีตามมาตรา 84/1 แห่ง ประมวลรัษฎากร เพียงแต่บริษัทฯ ยื่นหนังสือ ขอสงวนสิทธิการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากการ ก่อสร้างท่าเทียบเรือไว้เท่านั้น จึงเป็นกรณี บริษัทฯ ไม่ได้ใช้สิทธิขอคืนภาษีตามบทบัญญัติ ของกฎหมาย และกรณีดังกล่าวไม่อาจอนุโลม ถือได้ว่าการยื่นหนังสือขอสงวนสิทธิดังกล่าว เป็นการยื่นแบบ ภ.พ.30 ตามที่ร้องขอ

เรื่องที่ 3 กรณีขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตาม แบบคำร้อง ค.10³⁸

กรณีบริษัทฯ มิได้นำภาษีซื้อตามใบกำกับ ภาษีของเดือนภาษีธันวาคม 2540 ไปหักออก จากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็น เหตุให้บริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.พ.30 สำหรับเดือน ภาษีดังกล่าวไว้ไม่ถูกต้อง และบริษัทฯ มิได้ยื่น แบบ ภ.พ.30 เพิ่มเติม เพื่อแสดงภาษีซื้อแจ้งไว้ ขาดไปในเดือนภาษีธันวาคม 2540 แต่ได้ยื่นแบบ ค.10 เมื่อวันที่ 29 มกราคม 2541 เพื่อขอคืน

³⁸ บันทึกที่ กค 0706/พ./1502 ลงวันที่ 22 กุมภาพันธ์ 2549

ภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว เมื่อบริษัทฯ มิได้นำ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีซึ่งถือเป็นภาษีซื้อ ตามมาตรา 77/1(18) แห่งประมวลรัษฎากร มาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.30 ของ เดือนภาษีธันวาคม 2540 หากบริษัทฯ ประสงค์ จะขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทฯ จะต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 เพิ่มเติม สำหรับเดือนภาษีดังกล่าวตาม มาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร จึงจะมีสิทธิ ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการยื่นแบบแสดง รายการภาษีเพิ่มเติม นั้น ตามมาตรา 84 แห่ง ประมวลรัษฎากร ดังนั้น กรณีบริษัทฯ ยื่นคำร้อง ค.10 ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมิได้ยื่นแบบ ภ.พ.30 เพิ่มเติมสำหรับเดือนภาษีธันวาคม 2540 จึงไม่ถือว่า บริษัทฯ ได้ยื่นแบบ ภ.พ.30 เพิ่มเติม ตามมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อ ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการคำนวณภาษีไว้ ไม่ถูกต้องแต่อย่างใด

เรื่องที่ 4 กรณีสิทธิการรับคืนเงินภาษี มูลค่าเพิ่ม³⁹

กิจการร่วมค้าบริษัท ล. จำกัด และห้าง หุ้นส่วนจำกัด ส. ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี มูลค่าเพิ่มและขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือน ภาษีกรกฎาคม 2541 เมื่อวันที่ 15 มกราคม 2542 เดือนภาษีตุลาคม 2541 เมื่อวันที่ 13 พฤศจิกายน 2541 และเดือนภาษีมกราคม 2542

เมื่อวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2542 ตามมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร ระหว่างการพิจารณา คืนภาษีตามคำร้องยังไม่เสร็จสิ้น ห้างหุ้นส่วน จำกัด ส. ได้จดทะเบียนแจ้งเลิกกิจการและเสร็จ การชำระบัญชีเมื่อวันที่ 24 พฤศจิกายน 2542 เป็นผลให้กิจการร่วมค้าเลิกไปโดยผลของ กฎหมาย ซึ่งกรณีดังกล่าวผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่ สะสางภาระงานของห้างหุ้นส่วนให้เสร็จไป กับ จัดการใช้หนี้เงินและแจกจ่ายสินทรัพย์ของ ห้างหุ้นส่วนนั้น และผู้ชำระบัญชีย่อมมีอำนาจที่ จะกระทำการอย่างอื่น ๆ ตามแต่จำเป็นเพื่อชำระ บัญชีให้เสร็จสิ้นไปด้วยดี ตามมาตรา 1250 แห่ง ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อปรากฏ ว่าผู้ชำระบัญชีทราบว่าห้างฯ ได้ลงทุนในกิจการ ร่วมค้าฯ ผู้ชำระบัญชีก็มีหน้าที่สะสางภาระงาน ของห้างหุ้นส่วนให้เสร็จสิ้นไปเสียก่อนเสร็จการ ชำระบัญชี เมื่อผู้ชำระบัญชีไม่กระทำก็ถือว่าได้ สะสางใช้สิทธิ ดังนั้นเมื่อกิจการร่วมค้าเลิกไป โดยผลของกฎหมาย กรมสรรพากรจึงไม่อาจคืน ภาษีให้แก่กิจการร่วมค้าได้ ส่วนกรณีห้างหุ้นส่วน จำกัด ส. ได้มีหนังสือมอบอำนาจให้บริษัท ล. จำกัด เป็นผู้รับมอบอำนาจ หนังสือมอบอำนาจ ย่อมสิ้นผล เมื่อผู้มอบอำนาจไม่มีสภาพนิติบุคคล อีกต่อไปบริษัท ล. จำกัด จึงไม่อาจรับมอบ อำนาจเป็นผู้รับเงินคืนภาษีอากรได้

³⁹ บันทึกที่ กค 0706/พ./5015 ลงวันที่ 24 พฤษภาคม 2547

เรื่องที่ 5 กรณีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม
ภายหลังจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี⁴⁰

กรณีบริษัท ก. ยื่นแบบแสดงรายการ
ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) เมื่อวันที่ 15 มิถุนายน
2544 ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนภาษี
พฤษภาคม 2544 และยื่นแบบ ภ.พ.30 วันที่ 18
ตุลาคม 2544 ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือน
ภาษีกันยายน 2544 ต่อมาบริษัทฯ ได้แจ้งเลิก
กิจการเมื่อวันที่ 23 พฤศจิกายน 2544 และเสร็จ
สิ้นการชำระบัญชีเมื่อวันที่ 26 มีนาคม 2545
บริษัทฯ จึงสิ้นสภาพเป็นนิติบุคคลแล้ว กรณี
ดังกล่าวผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่ต้องชำระสะสาง
กิจการของบริษัทให้เสร็จสิ้นไปกับการจัดการใช้หนี้
เงินและแจกจ่ายทรัพย์สินของบริษัทฯ นั้น
และผู้ชำระบัญชีย่อมมีอำนาจที่จะกระทำการ
อย่างอื่นฯ ตามแต่จำเป็นเพื่อชำระบัญชีให้เสร็จ
สิ้นไปด้วยดี ตามมาตรา 1250 แห่งประมวล
กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กรณีผู้ชำระบัญชี
ทราบว่า บริษัทฯ ได้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้
ผู้ชำระบัญชีก็มีหน้าที่สะสางกิจการของบริษัทฯ
ให้เสร็จสิ้นไปเสียก่อนเสร็จการชำระบัญชี เมื่อ
ผู้ชำระบัญชีไม่กระทำก็ถือว่าได้สละการใช้สิทธิ
ดังนั้น เมื่อบริษัท ก. โดยผู้ชำระบัญชีได้ยื่น
ขอรับเงินภาษีคืนจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่

กรุงเทพมหานคร หลังเสร็จสิ้นการชำระบัญชี
ซึ่งถือว่าสิ้นสภาพนิติบุคคลแล้ว กรมสรรพากร
จึงไม่อาจคืนเงินภาษีให้แก่บริษัทฯ ได้

เรื่องที่ 6 กรณีอายุความการขอคืนเบี้ย
ปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴¹

(1) กรณีอายุความการขอคืนภาษีมูลค่า
เพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ
ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะตาม
มาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากร แต่การขอ
คืนเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการยื่นแบบ
ภ.พ.30 เพิ่มเติม มิใช่การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่
เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามมาตรา
84/1 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น อายุความ
การขอคืนเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มตามข้อเท็จจริง
บริษัทฯ จึงต้องใช้สิทธิเรียกร้องขอคืนภายใน
กำหนดอายุความตามมาตรา 27 ทรี แห่ง
ประมวลรัษฎากร

(2) บริษัทฯ ยื่นคำร้องขอคืนเบี้ยปรับภาษี
มูลค่าเพิ่มของเดือนมกราคม-ตุลาคม 2535
(ฉบับยื่นเพิ่มเติม) ซึ่งเป็นแบบแสดงรายการภาษี
มูลค่าเพิ่มฉบับเพิ่มเติมที่บริษัทฯ ยื่นเกินกำหนด
เวลา จึงเป็นการขอคืนภาษีอากรในกรณีผู้มีสิทธิ
ขอคืนได้ยื่นรายการเมื่อพ้นเวลาที่กฎหมาย
กำหนด ซึ่งผู้มีสิทธิขอคืนต้องยื่นคำร้องขอคืน

⁴⁰ หนังสือที่ กค 0706/พ./10214 ลงวันที่ 16 พฤศจิกายน 2547

⁴¹ หนังสือที่ กค 0811(กม.06)/พ./185 ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2545

ภายใน 3 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการตามมาตรา 27 ตรี (1) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ ยื่นคำร้อง ค.10 เมื่อวันที่ 10 กรกฎาคม 2543 ขอคืนเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มเกินกว่า 3 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ จึงไม่มีสิทธิได้รับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มคืน เนื่องจากเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องที่ขาดอายุความตามมาตรา 193/9 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

เรื่องที่ 7 กรณีดอกเบียมาตรา 4 ทศ และ กฎกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526)⁴²

บริษัทฯ ไม่ขอรับดอกเบียตามมาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร จากการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในปี 2540-2542 เนื่องจากเป็นข้อความที่ไม่ถูกต้องตามเจตนาและบริษัทฯ มิได้มอบอำนาจให้ผู้รับมอบอำนาจสละสิทธิในการรับดอกเบีย ทั้งนี้ ผู้รับมอบอำนาจยืนยันว่า มิได้เป็นคำให้การด้วยความสมัครใจและมีได้ให้ ถ้อยคำตามข้อความดังกล่าว เป็นกรณีผู้รับมอบอำนาจของบริษัทฯ ผู้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้ ถ้อยคำสละสิทธิดอกเบียจากเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน ถือเป็น การแสดงเจตนาโดยชอบด้วยกฎหมาย ย่อมมีผลผูกพันบริษัทฯ ตามมาตรา 149 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ต่อมาภายหลังบริษัทฯ ประสงค์จะขอรับดอกเบีย

จากเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนดังกล่าว บริษัทฯ มีสิทธิที่จะกระทำได้ แต่ต้องดำเนินการภายใน กำหนดเวลาที่สิทธิขอคืนภาษี จึงจะมีสิทธิได้รับ ดอกเบีย เนื่องจากสิทธิในเรื่องดอกเบียเกิดขึ้น ตามมาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร และ ข้อ 2 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526)⁴³ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 191 (พ.ศ. 2535)⁴⁴ กรณีตามข้อหาหรือบริษัทฯ จึง ไม่มีสิทธิได้รับดอกเบียจากเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ปี 2540 - 2542 ที่ได้รับคืนแต่ประการใด

เรื่องที่ 8 การหักกลบบหนี้ภาษีอากร จากการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน⁴⁵

กรณีกรมสรรพากรได้วางแนววินิจฉัยตาม มติคณะกรรมการ กพอ.ครั้งที่ 3/2518 ลงวันที่ 13 กุมภาพันธ์ 2518 (ระเบียบวาระที่ 1) แนววินิจฉัยของสำนักกฎหมาย และแนวทางปฏิบัติ ของสำนักมาตรฐานกรรมวิธีภาษี สรุปเป็น แนวทางวินิจฉัยและแนวทางปฏิบัติในการหัก กลบบหนี้ภาษีอากรจากการตรวจสอบของ เจ้าพนักงานประเมินว่า เจ้าพนักงานประเมินมี สิทธินำภาษีที่ชำระไว้เกินไปหักกลบบจากภาษีที่ ชำระไว้ขาดได้โดยไม่อยู่ในบังคับเรื่องอายุความ และในการหักกลบบหนี้ภาษีอากรจากการตรวจสอบ นั้นไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบตามหมาย

⁴² หนังสือที่ กค 0706/พ./4796 ลงวันที่ 18 พฤษภาคม 2547

⁴³ หนังสือที่ กค 0706 (กม.)/656 ลงวันที่ 21 กรกฎาคม 2547

เรียกหรือตรวจสอบโดยการตรวจปฏิบัติการก็ตามเจ้าพนักงานประเมินมีสิทธินำภาษีที่ชำระไว้เกินและขาดมาหักออกจากกันได้ ทั้งนี้ ไม่ว่าภาษีอากรที่ตรวจสอบนั้นจะเป็นภาษีประเภทใดก็ตาม

ต่อมาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8855/2543 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3661/2544 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3661/2544 วินิจฉัยเป็นบรรทัดฐานในแนวทางเดียวกันว่า เจ้าพนักงานประเมินไม่อาจนำหนี้ภาษีอากรที่ตรวจสอบและทำการประเมินเรียกเก็บเพิ่มแต่ยังไม่ได้แจ้งการประเมินไม่อาจนำหนี้ภาษีอากรที่ตรวจสอบและทำการประเมินเรียกเก็บเพิ่มแต่ยังไม่ได้แจ้งการประเมินถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีไปหักกลบลบหนี้กับจำนวนเงินที่ต้องคืนให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ เนื่องจากกรณีภาษีอากรประเมินตามประมวลรัษฎากรนั้นเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีอากรแล้วต้องแจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษีในกรณีนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรได้หากยังมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษีย่อมมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ การที่กฎหมายบัญญัติว่า

จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ แสดงให้เห็นได้ว่าก่อนทำการประเมินและแจ้งไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษียังไม่อาจถือได้ว่าเป็นหนี้ภาษีอากรที่แน่นอนเมื่อยังถือไม่ได้ว่าเป็นหนี้ภาษีที่แน่นอน กรมสรรพากรจึงไม่อาจนำหนี้ภาษีอากรที่ตรวจสอบและทำการประเมินเรียกเก็บเพิ่มแต่ยังไม่ได้แจ้งการประเมินถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีไปหักกลบลบหนี้ได้ กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งผลการตรวจสอบภาษีดังกล่าวให้ทราบกรณีเช่นนี้ยังถือไม่ได้ว่ามีการประเมินภาษีและแจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพราะอาจกระทบสิทธิของผู้ต้องเสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินได้

แม้กรมสรรพากรได้วางแนววินิจฉัยและแนวทางปฏิบัติในการหักกลบลบหนี้ภาษีอากรจากการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินไว้ว่าเจ้าพนักงานประเมินมีสิทธินำภาษีที่ชำระไว้เกินไปหักกลบลบหนี้จากภาษีที่ชำระไว้ขาดได้ โดยไม่อยู่ในบังคับเรื่องอายุความ และในการหักกลบลบหนี้ภาษีอากรจากการตรวจสอบนั้นไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบตามหมายเรียกหรือตรวจสอบโดยการตรวจปฏิบัติการก็ตาม เจ้าพนักงานประเมินมีสิทธินำภาษีที่ชำระไว้เกินและขาดมาหักออกจากกันได้ไม่ขัดต่อบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรในเรื่องอายุความการขอคืน

ภาษีตามประมวลรัษฎากรก็ตาม แต่เนื่องจาก บทบัญญัติว่าด้วยวิธีการเกี่ยวกับภาษีอากร ประเมินในหมวด 2 ลักษณะ 2 แห่งประมวล รัษฎากร ได้กำหนดว่ากรณีภาษีอากรประเมิน ตามประมวลรัษฎากรนั้น เมื่อเจ้าพนักงาน ประเมินได้ประเมินภาษีอากรแล้ว ต้องแจ้งการ ประเมินเป็นหนังสือไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษีใน กรณีนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะใช้สิทธิอุทธรณ์การ ประเมิน ตามบทบัญญัติในส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้ หากยังไม่มีการแจ้งการประเมินภาษีผู้มีหน้าที่เสียภาษี ก็ไม่อาจใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินได้ การที่ กฎหมายบัญญัติว่าจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

แสดงให้เห็นได้ว่าก่อนทำการประเมินและแจ้งไป ยังผู้มีหน้าที่เสียภาษี เป็นกรณีที่ยังไม่มีหน้าที่ต้อง ชำระภาษีดังกล่าว จึงยังไม่อาจถือได้ว่าเป็นหนี้ ภาษีอากรที่แน่นอน เมื่อยังถือไม่ได้ว่าเป็นหนี้ ภาษีอากรที่แน่นอน กรมสรรพากรจึงไม่อาจนำ บทบัญญัติเรื่องการหักกลบลบหนี้ตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้ในการหักกลบลบหนี้ภาษีอากรที่เจ้าพนักงาน ประเมินตรวจสอบแล้วแต่ยังไม่ได้แจ้งการ ประเมินถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แต่อย่างใด ในการ หักกลบลบหนี้ภาษีอากรจากการตรวจสอบของ เจ้าพนักงานประเมินจะกระทำได้อต่อเมื่อได้แจ้ง การประเมินภาษีถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีแล้วเท่านั้น

