



กับนพคุณ บุณยรอด*

Unna

ผู้ประกอบการซึ่งไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและมีรายรับเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากร เมื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ก็จะเปลี่ยนสถานะจากผู้ประกอบการ² เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน³ ซึ่งจะได้รับสิทธิตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่วันที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยสรุปได้ ดังต่อไปนี้

1. สิทธิที่จะออกไปกำกับภาษีสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ ตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

2. สิทธิที่จะเรียกเก็บภาษีขาย ตามมาตรา 82/4 แห่งประมวลรัษฎากร

3. สิทธิที่จะนำภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

4. สิทธิที่จะขอคืนภาษีซื้อ กรณีภาษีซื้อ มากกว่าภาษีขาย ตามมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร

5. สิทธิที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร

แต่ในทางปฏิบัติพบว่า ยังมีผู้ประกอบการจำนวนมากที่ละเลยการปฏิบัติให้ถูกต้องตาม

“สสพวรรณาสนัน” ปีที่ 56 ฉบับที่ 3 มีนาคม 2552

* นิติกร ระดับชำนาญการ กลุ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม สำนักกฎหมาย นสพ.สสพวรรณา

¹ บทความนี้ ผู้เขียนได้รวบรวมและย่อแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร แนวคำพิพากษาของศาล ข้อเขียน ความเห็นทางวิชาการจากนักวิชาการผู้ทรงคุณวุฒิหลายท่านมาเรียบเรียงขึ้น เพื่อเป็นความรู้เบื้องต้นในระดับหนึ่งเท่านั้น และความคิดเห็นต่าง ๆ ในบทความนี้ไม่เกี่ยวข้องกับกรมสรรพากรแต่ประการใด

² คำว่า “ผู้ประกอบการ” หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

³ คำว่า “ผู้ประกอบการจดทะเบียน” หมายความว่า ผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85 หรือมาตรา 85/1 หรือที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวตามมาตรา 85/3

กฎหมายโดยเฉพาะการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ไม่ได้รับสิทธิการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ไม่สามารถออกใบกำกับภาษี ไม่สามารถเรียกเก็บภาษีขาย ไม่สามารถหักภาษีซื้อตามหลักฐานใบกำกับภาษี ไม่มีสิทธิที่จะขอคืนภาษีซื้อ และไม่ได้รับสิทธิที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ตามที่กล่าวมาข้างต้น นอกจากนี้ยังต้องรับโทษทั้งทางแพ่งและอาญาอีกด้วย ซึ่งสิทธิต่างๆ ดังกล่าวจะมีความเกี่ยวพันและมีผลต่อกันในแต่ละขั้นตอนของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจึงควรทำความเข้าใจระบบการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้องโดยสามารถศึกษาได้จากเว็บไซต์กรมสรรพากร www.rd.go.th/ความรู้เรื่องภาษี/ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งรวบรวมขั้นตอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ด้วย แต่โดยที่จุดประสงค์ของบทความนี้ต้องการอธิบายให้เห็นถึงสิทธิประโยชน์ของการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนพอเป็นสังเขป และเพื่อเป็นความรู้พื้นฐานในการเสริมสร้างความรู้ความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับสิทธิของผู้ประกอบการจดทะเบียนให้แก่บุคคลทั่วไปในอันที่จะใช้ศึกษาค้นคว้าต่อยอด

⁴ ใบกำกับภาษีคือ เอกสารหลักฐานสำคัญซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องจัดทำและออกให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการในแต่ละครั้ง นอกจากนี้ใบกำกับภาษีหมายความรวมถึง ใบกำกับภาษีอย่างย่อ ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่น ตามมาตรา 83/5 แห่งประมวลรัษฎากร (ส่วนราชการที่ขายทรัพย์สินที่ถูกยึดโดยวิธีอื่น) และใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร กรมศุลกากร หรือกรมสรรพสามิต ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/1(22) แห่งประมวลรัษฎากร

องค์ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มในขั้นสูงต่อไป จึงไม่ได้ลงรายละเอียดปลีกย่อยของการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มดังที่ได้แนะนำไว้แล้ว

สิทธิของผู้ประกอบการจดทะเบียน

1. สิทธิที่จะออกใบกำกับภาษีสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

1.1 สรุปสาระสำคัญ

(1) ใบกำกับภาษี⁴ เป็นหลักฐานสำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนตามที่กฎหมายกำหนด มีหน้าที่ต้องจัดทำและส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการในทันทีทุกครั้งที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้น เพื่อแสดงว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวได้ขายสินค้าหรือให้บริการชนิดหรือประเภทใดให้แก่บุคคลใด เมื่อใด มีจำนวน ปริมาณ และคิดเป็นมูลค่าเท่าใด และมีจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีขายที่ได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บเป็นจำนวน

เท่าใด และสำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการและผู้นำเข้า ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานที่พิสูจน์ว่า ผู้ประกอบการได้จ่ายหรือพึงต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีซื้อไปเป็นจำนวนเท่าใด ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระในแต่ละเดือน ภาษี และการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่มียอดภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย

(2) การจัดทำใบกำกับภาษี จะมีผลโดยตรงต่อผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับใบกำกับภาษี⁵ ที่เป็นภาษีซื้อนำไปเครดิตในการคำนวณภาษี เพราะถ้าจัดทำไม่ถูกต้อง ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีดังกล่าว ถือเป็นภาษีซื้อต้องห้ามมิให้นำไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶ แต่ยังคงมีสิทธินำภาษีซื้อไปถือเป็นรายจ่ายหรือมูลค่าต้นทุนทรัพย์สินได้

(3) ด้านผู้ประกอบการจดทะเบียนผู้ออกใบกำกับภาษีเพียงแต่จัดทำรายการของใบกำกับภาษี ให้มีรายการครบถ้วนตามกฎหมาย ก็ถือว่าออกใบกำกับภาษีที่มีรายการครบถ้วนแล้ว ดังนั้น จึงควรทำความเข้าใจเบื้องต้น ในเรื่องการออกใบกำกับภาษี ตามมาตรา 86 แห่ง

ประมวลรัษฎากร ซึ่งจะมีความเกี่ยวข้องกับบทบัญญัติมาตราอื่นในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอย่างมาก

(4) ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการในการขายสินค้าหรือให้บริการทุกครั้งและต้องจัดทำในทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร มิฉะนั้น จะมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5 พันบาท หรือจำคุกไม่เกิน 1 เดือน ตามมาตรา 90/2(3) แห่งประมวลรัษฎากร หรือจำคุกไม่เกิน 1 เดือน ตามมาตรา 90/2(3) แห่งประมวลรัษฎากร และต้องเสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษี ตามมาตรา 89(5) แห่งประมวลรัษฎากร⁷

1.2 แนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้อง

(1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1499/2542 ประมวลรัษฎากร มาตรา 86 กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียน จัดทำใบกำกับภาษี สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง

⁵ ผู้ขายหรือผู้ให้บริการต้องส่งมอบใบกำกับภาษีต้นฉบับให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ จะส่งสำเนาหรือถ่ายเอกสารแล้วส่งมอบไม่ได้ มิฉะนั้นจะมีความผิด ตามมาตรา 90/2 แห่งประมวลรัษฎากร แต่การจัดทำสำเนาใบกำกับภาษี จะจัดทำโดยใช้ตัวจริงมาถ่ายเอกสารหรือทำผ่านกระดาษ copy หรือพิมพ์จากคอมพิวเตอร์โดยจัดทำเป็นเอกสารส่วนที่เป็นสำเนา (stamp คำว่าสำเนา) ก็ได้

⁶ ข้อ 2(5)(6)(7) และ (12) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)ฯ และตามข้อ 1 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 39)ฯ

⁷ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนโสย สาโรช ทองประคำ ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2549 หน้า 4-287 และหนังสือที่ กค 0811/ พ. 165 ลงวันที่ 8 มกราคม 2545

และมาตรา 86/13 ระบุห้ามมิให้บุคคลซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ออกใบกำกับภาษี ดังนั้น ผู้ที่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีได้คือผู้ประกอบการจดทะเบียนเท่านั้น ส่วนผู้ประกอบการอื่นที่ไม่ได้จดทะเบียน แม้จะประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ก็ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี หากผู้ประกอบการซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนฝ่าฝืนออกใบกำกับภาษี มาตรา 88/1 ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษี พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้

(2) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2552/2543 ประมวลรัษฎากร มาตรา 86 ผู้ที่จะออกใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าได้จะต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือบริการเท่านั้น ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ไม่ได้ขายสินค้าหรือบริการไม่อาจออกใบกำกับภาษีแทนผู้อื่นได้

(3) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7312/2542 เมื่อโจทก์ซึ่งเป็นผู้ใช้ใบกำกับภาษีไม่สามารถพิสูจน์ความมีตัวตนของสินค้าและหลักฐานการชำระเงินค่าสินค้าให้แก่ผู้ขายทั้งห้า จึงไม่อาจรับฟังได้ว่าผู้ขายทั้งห้าได้ขายสินค้าให้แก่โจทก์จริง เมื่อไม่มีการขายสินค้า ผู้ขายทั้งห้าจึง

ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น โจทก์จึงต้องห้ามมิให้นำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ขายทั้งห้ามาหักในการคำนวณภาษีตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 82/5(5) แห่งประมวลรัษฎากร

2. ลิขสิทธิ์จะเรียกเก็บภาษีขาย ตาม มาตรา 82/4 แห่งประมวลรัษฎากร

สรุปสาระสำคัญ

(1) บทบัญญัติวรรคหนึ่ง ของมาตรา 82/4 แห่งประมวลรัษฎากร กฎหมายใช้คำว่า “ผู้ประกอบการจดทะเบียน” ซึ่งแตกต่างจากบทบัญญัติก่อนๆ ที่จะใช้เพียงว่า “ผู้ประกอบการ” เหตุที่เริ่มใช้ “ผู้ประกอบการจดทะเบียน” ในวรรคนี้ เห็นว่าประสงค์จะเน้นให้เห็นถึงสิทธิและหน้าที่เบื้องต้นของการจดทะเบียนของผู้ประกอบการเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ซื้อ และก่อนที่จะนำบทบัญญัติของวรรคหนึ่งใช้บังคับจะต้องไปพิจารณาบทบัญญัติที่กล่าวถึงก่อน คือ มาตรา 83/5 มาตรา 83/6 และมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) บุคคลมีสิทธิเรียกเก็บภาษีขายได้แก่ ผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนกับกรมสรรพากรเท่านั้น หากยังไม่ได้จดทะเบียนภาษี

มูลค่าเพิ่ม แม้จะมีรายรับเกิน 1,800,000 บาท ต่อปี ก็ไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีขาย แต่ในขณะเดียวกันเมื่อมีรายรับเกิน 1,800,000 บาทต่อปี ยังคงต้องรับผิดชอบเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ใช้เงินของตนเองเสียให้แก่วัสดุ เรียกเก็บจากผู้ซื้อเพื่อเอามาเสียให้แก่วัสดุไม่ได้ เพราะยังไม่ได้จดทะเบียน)⁸

(3) ภาษีขายที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการได้ทุกกรณี ไม่ว่าจะผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ หรือเป็นผู้บริโภคทั่วไป หรือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็อยู่ในบังคับที่จะต้องถูกเรียกเก็บภาษีจากผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้า หรือให้บริการโดยไม่มีข้อยกเว้น⁹

(4) การเรียกเก็บภาษีขาย หากเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือการให้บริการดังกล่าว จะเรียกเก็บภาษีขายไม่ได้ เว้นแต่จะได้จดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการ สำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายกำหนดให้เข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เช่น การขายพืชผลการเกษตร¹⁰

3. สิทธิที่จะนำภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

3.1 สรุปสาระสำคัญ

(1) ก่อนที่จะนำบทบัญญัติวรรคหนึ่งของมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ใช้บังคับจะต้องไปพิจารณาบทบัญญัติที่กล่าวถึงก่อน คือ มาตรา 83/7 มาตรา 83/8 และมาตรา 83/16 แห่งประมวลรัษฎากรแล้วจึงมาพิจารณา มาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษีหากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน

(2) มาตรา 82/3 วรรคท้าย กำหนดว่าภาษีซื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในแต่ละเดือนภาษีเพราะมีเหตุจำเป็นตามที่อธิบดีกำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดแต่ต้องไม่เกิน

⁸ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนอไชย สาโรช ทองประคำ ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2549 หน้า 4-201

⁹ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนอไชย สาโรช ทองประคำ ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2549 หน้า 4-202

¹⁰ อ้างแล้ว ตาม 9

3 ปี นับจากวันที่ได้มีการออกไปกำกับภาษี เห็นได้ชัดเจนว่า **หมายถึงเฉพาะกรณีและผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้นไว้แล้ว** หากแต่มีเหตุจำเป็นทำให้ไม่สามารถนำภาษีชื้อไปหักในเดือนภาษีนั้นได้ตามมาตรา 82/3 วรรคหนึ่ง ก็ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามมาตรา 82/3 วรรคท้าย มิได้หมายถึงกรณีที่ยังมิได้มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี

3.2 แนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้อง

(1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 271/2549 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2539 หมวด 3 ส่วนที่ 2 ข้อ 15.1 และ 15.3 เป็นระเบียบที่ว่าด้วยเรื่องหลักเกณฑ์การนำเครดิตภาษีที่เหลือนอกไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการนำเครดิตภาษีที่เหลือนอกในแต่ละเดือนภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534ฯ ก็เป็นเรื่องการนำเครดิตภาษีที่เหลือนอกในแต่ละเดือนภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปซึ่งเป็นคนละเรื่องกับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเป็นไปตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 กล่าวคือ ต้องคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีชื้อในแต่ละเดือนภาษี หากภาษีขายมากกว่า

ภาษีชื้อให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หากภาษีชื้อมากกว่าภาษีขายให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน

(2) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4169/

2549 ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 วรรคท้าย กำหนดว่าภาษีชื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในแต่ละเดือนภาษี เพราะมีเหตุจำเป็นตามที่อธิบดีกำหนดให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดแต่ต้องไม่เกิน 3 ปี นับจากวันที่ได้มีการออกไปกำกับภาษี เห็นได้ชัดเจนว่า **หมายถึงเฉพาะกรณีและผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้นไว้แล้ว** หากแต่มีเหตุจำเป็นทำให้ไม่สามารถนำภาษีชื้อไปหักในเดือนภาษีนั้นได้ตามมาตรา 82/3 วรรคหนึ่ง ก็ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามมาตรา 82/3 วรรคท้าย มิได้หมายถึงกรณีที่ยังมิได้มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีดังเช่นกรณีของโจทก์ จึงไม่อาจนำบทบัญญัติดังกล่าวมาอนุโลมใช้กับกรณีของโจทก์ได้ กรณีนี้ต้องบังคับตามหลักทั่วไปในมาตรา 82/3 วรรคหนึ่ง ที่กำหนดให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีชื้อใน

แต่ละเดือน ภาษีที่จ่ายเลยประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่นำภาษีซื้อมาหักจากภาษีขายในแต่ละเดือนภาษีจึงไม่ชอบ

(3) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1056/2549 โจทก์นำใบกำกับภาษีซื้อของเดือนภาษี พฤษภาคม 2538 ถึงเดือนภาษีธันวาคม 2538 มาคำนวณเป็นภาษีซื้อของเดือนมกราคม 2539 เนื่องจากความล่าช้าของฝ่ายบัญชีของโจทก์ **ความผิดพลาดดังกล่าวเกิดจากการกระทำของโจทก์หรือพนักงานของโจทก์เอง** ใบกำกับภาษีซื้อที่มีผลโดยตรงต่อการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละเดือนภาษี ใบกำกับภาษีซื้อที่ล่วงเลยกำหนดเวลาการใช้ย่อมไม่สามารถนำมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ หากนำมาใช้จะมีผลทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนภาษีที่มีการใช้ลดน้อยลงจากที่ต้องชำระจริง อาจถึงขนาดได้รับคืนภาษีหรือได้รับคืนภาษีสูงกว่าที่มีสิทธิได้รับ จึงเป็นกรณีที่อาจเกิดความเสียหายได้

4. สิทธิที่จะขอคืนภาษีซื้อ กรณีภาษีซื้อ มากกว่าภาษีขายตามมาตรา 84 แห่งประมวล รัษฎากร

4.1 สรุปสาระสำคัญ

(1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนแบบ เต็มรูป ซึ่งคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีภาษีขาย

หักด้วยภาษีซื้อตามมาตรา 82/3 แห่งประมวล- รัษฎากร ถ้าการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมีภาษีซื้อ มากกว่าภาษีขายให้ถือเป็นเครดิตภาษี และให้ **ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิได้รับคืนภาษี หรือนำเครดิตภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้**¹¹

(2) เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ (ภาษีซื้อ ที่ชำระไว้เกินในแต่ละเดือนภาษีที่ได้ยื่นแบบ ภ.พ.30 แล้ว) ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณ ภาษี (ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย) ให้ผู้ประกอบการ จดทะเบียนมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภาษีได้ ทั้งนี้ ตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ ในมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร¹²

(3) ในกรณีที่ในเดือนภาษีใดมียอด ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการจดทะเบียน มีสิทธิขอรับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตาม จำนวนที่แตกต่างนั้น ตามมาตรา 84 โดยเลือก ขอคืนได้ ดังนี้

- ขอคืนเป็นเครดิต เพื่อนำไปหัก ออกจากภาษีที่ต้องชำระในเดือนภาษีถัดไป ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิขอคืนภาษี มูลค่าเพิ่มเป็นเครดิตได้เฉพาะการยื่นแบบ ภ.พ.30 ครั้งแรกหรือฉบับปกติของแต่ละเดือน ภาษีเท่านั้น ทั้งนี้ ไม่ว่าจะได้ยื่นแบบแสดง รายการภายในกำหนดเวลา หรือเมื่อพ้นกำหนด

¹¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 วรรคสาม

¹² โปรดดู พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีไปชำระภาษี มูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534 และดูคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.97/2543

เวลาก็ตาม และสำหรับเครดิตที่ผู้ประกอบการ มีได้นำไปใช้ในเดือนภาษีถัดไป ก็เป็นอันหมดสิทธิ์ ยกไปเป็นเครดิตอีกต่อไป ให้ผู้ประกอบการขอคืน เป็นเงินสดของเดือนภาษีที่เครดิตภาษียกมานั้น โดยยื่นคำร้องขอคืนภาษี ตามแบบ ค.10

- ขอคืนเป็นเงินสด ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิเลือกขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นเงินสดได้เสมอ สำหรับการยื่นแบบแสดง รายการ ภ.พ.30 ครั้งแรกของแต่ละเดือนภาษี และในการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30 เพิ่มเติมให้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสดแต่เพียง ประการเดียว

4.2 แนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้อง

(1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3587/ 2550 จำเลยอุทธรณ์ว่า โจทก์ยื่นแบบแสดง รายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อพ้นกำหนดวันที่ 15 ของเดือน ถัดจากเดือนภาษีที่ขอคืนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83 จึงไม่มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยตามกฎหมาย ฎีกาที่ 161 (พ.ศ. 2526) ออกตาม ความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการให้ดอกเบี้ย แก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากร ข้อ 2 นั้น เห็นว่า กฎกระทรวงดังกล่าว ข้อ 2 วรรคหนึ่งระบุว่า “การคิดดอกเบี้ยตามข้อ 1 จะคิดให้ต่อเมื่อได้มี การยื่นแบบแสดงรายการหรือคำร้องขอคืนเงิน

ภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือ ภายในเวลาที่ได้รับการขยายหรือเลื่อนให้” กรณี ของโจทก์ปรากฏว่าโจทก์ได้ยื่นแบบแสดง รายการภาษีมูลค่าเพิ่มครั้งแรกภายในกำหนด เวลาตามกฎหมายแล้ว ต่อมาโจทก์ได้ยื่นแบบ แสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่มตามสิทธิของโจทก์ที่บัญญัติไว้ใน ประมวลรัษฎากร มาตรา 84 ซึ่งการยื่นแบบ แสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมนี้กฎหมาย มิได้กำหนดกรอบเวลาไว้ เมื่อโจทก์ยื่นแบบแสดง รายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมดังกล่าวภายใน 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดง รายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 84/ 1 (1) จึงถือว่าโจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี มูลค่าเพิ่มเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในเวลาที่ กฎหมายกำหนดตามกฎหมายกระทรวงดังกล่าวแล้ว โจทก์จึงมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในภาษีมูลค่าเพิ่มที่ ขอคืนข้ออุทธรณ์ของจำเลยที่ว่า โจทก์จะต้องยื่น แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมภายใน กำหนดเวลาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83 ด้วย จึงจะมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยนั้นเป็นการขยาย ความกฎหมายให้เป็นผลร้ายแก่ผู้เสียภาษีอากร ซึ่งไม่ชอบ

(2) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3134/ 2549 ประมวลรัษฎากร มาตรา 83 และมาตรา

84 ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษี (ถ้ามี) แต่ถ้ามีเครดิตภาษีเหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อตามมาตรา 82/3 ผู้ประกอบการดังกล่าวมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา หรือมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียหรือขอคืนของแต่ละเดือนภาษีแยกต่างหากจากกัน การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตลอดจนการขอคืนภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องแยกกระทำเป็นรายเดือนต่างหากจากกัน การที่โจทก์มีคำขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์รวม 17 เดือนภาษี และขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มรวม 18 เดือนภาษี โดยแยกจำนวนเงินเป็นรายเดือนภาษีที่มีการประเมินและขอคืนภาษี จึงถือได้ว่ามี 18 ข้อหาแยกต่างหากจากกัน มิใช่เพียงข้อหาเดียว การเสียค่าขึ้นศาลจึงต้องเสียเป็นรายข้อหาตามรายเดือนภาษี มิใช่เสียรวมกันไม่เกิน 200,000 บาท

(3) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3412/2541 โจทก์มีเครดิตภาษีเหลืออยู่ในเดือนภาษีมิถุนายน 2535 จำนวน 7,946,661.69 บาท โจทก์มีสิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไป หากยังมีเหลืออยู่ อีกรักมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปได้ เป็นเช่นนี้เรื่อยไป ซึ่งเป็นขั้นตอนที่กฎหมายบังคับไว้ แต่โจทก์ไม่มีสิทธินำเครดิตภาษีในเดือนภาษีมิถุนายน 2535 ข้ามขั้นตอนไปขอชำระในเดือนภาษีธันวาคม 2535 ได้

(4) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 11979/2547 (ประชุมใหญ่) จำเลยที่ 1 เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีทุกเดือนภาษี หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย จำเลยที่ 1 มีสิทธิได้รับคืนภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 วรรคสาม โดยมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 84 ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จำเลยที่ 1 ได้รับคืนไปจากโจทก์ เป็นการปฏิบัติตามบทกฎหมายและภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77

(5) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3775/2542 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 โจทก์จะนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม เพราะยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องตามมาตรา 83/4 ไม่ได้

5. สิทธิที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา ร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร

5.1 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา ภาษีร้อยละ 0 ใช้สำหรับการประกอบกิจการ ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร¹³ ซึ่งกำหนดให้เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนเท่านั้นโดยใช้หลักเกณฑ์เช่นเดียวกับการณีสติธิในการนำภาษีซื้อมาเครดิตหักออกจากภาษีขาย

5.2 การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา ร้อยละ 0 จะเป็นประโยชน์มากกว่าการได้รับ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 จะช่วยทำให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) ที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือบริการมาเพื่อส่งออกโดยไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่มแฝงอยู่ จึงสามารถส่งออกได้ในราคาถูก ต่างจากผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่มี

¹³ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.97/2543

ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105)

ดูคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.104/2544

ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 28)

ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 27)

ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 123)

สิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) ที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือบริการมาเพื่อจำหน่าย เป็นเหตุให้ต้องนำภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) มานับรวม

เป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการที่ขายสินค้าหรือบริการจึงอาจมีราคาสูงกว่าสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁴

Unasru

สิทธิต่างๆ ที่ได้นำเสนอมาทั้งหมดนั้น น่าจะเป็นแนวทางให้ผู้ประกอบการได้มองเห็นความเชื่อมโยงของระบบการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อจะได้รับสิทธิต่างๆ ตามที่กล่าวมาข้างต้น และที่สำคัญหากผู้ประกอบการเข้าหลักเกณฑ์ที่จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะทำให้ไม่ต้องรับโทษทั้งทางแพ่งและอาญา สามารถประกอบธุรกิจได้อย่างโปร่งใสและได้รับความเป็นธรรม



¹⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม คู่มือการศึกษา กฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 4 สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา หน้า 478