

สารบัญ

สรรพากรสาร

CONTENTS

CONTENTS

ปีที่ 59 ฉบับที่ 8 สิงหาคม พ.ศ. 2555

ข้อแตกต่าง :
กิจการอัตรา 0
กับ กิจการที่ได้รับยกเว้น



16 ● ● ●

- 53 มาตรการจูงใจทางภาษีด้วย CRS : กรณีศึกษาจากเกาหลี
- 61 ฎีกาภาษี
- 73 ข้อสังเกตการภาษีเกี่ยวกับการโอนสิทธิ์
และการอนุญาตให้ใช้สิทธิ์ในเครื่องหมายการค้า (ตอนจบ)
- 95 การบัญชีตามความรับผิดชอบต่อสังคม
- 105 คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร : หมวดหักค่าสึกหรอ
และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

บทบรรณาธิการ

บรรณาธิการ

EDITOR

สรรพากรสาร

เข้าสู่ช่วงเดือนที่อากาศเปลี่ยนแปลง

วันต่อวัน เช้าแดดแจ่ม ปายครึ้ม เย็นฝนตก ส่งผลต่อสุขภาพทั้งกายและใจ เพราะสภาพดีไม่ต้องหาหมอก็ทำให้มีกำลังกายและใจพร้อมรับโอกาสที่จะผ่านเข้ามาในชีวิตได้ แถมไม่ต้องว้าวุ่นใจกับค่ารักษาพยาบาลที่นำมาหักเพิ่มเป็นค่าลดหย่อนส่วนบุคคลหรือค่าใช้จ่ายไม่ได้

สรรพากรสารฉบับนี้ เหมาะสำหรับท่านที่ค้นหาความแตกต่างระหว่าง **ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา 0 กับการได้รับยกเว้น**ว่าจะใช้กับกิจการประเภทใดบ้าง ติดตามได้ในเรื่องจากปก **“ข้อแตกต่างกิจการอัตรา 0 กับกิจการที่ได้รับยกเว้น”** ส่วนแฟนพันธุ์แท้ K – POP ฉบับนี้มาดูกันว่าสรรพากร**เกาหลีมีวิธีเพิ่มฐานภาษีจากผู้ทำธุรกรรมด้วยเงินสดโดยระบบ CRS** ได้อย่างไร และติดตามกันต่อกับตอนจบซีรีส์ **“สิทธิในเครื่องหมายการค้า”** ที่ทำให้เรารู้จักโลกกว้างได้มากขึ้นอีก

สุดท้ายขอฝากสุขภาพจิต (แบบคนกันเองฉบับสร้างสรรค์) **“รักวัวให้ผูก รักลูกสอนให้จ่ายภาษี”** แล้วรับรองว่าไม่ต้องเสียน้ำตาอย่างแน่นอน

● ● ● UK.

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา รองอธิบดี

ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสารสัน จิตรมณี สุวรรณพูล

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสารสัน วัชรภรณ์ มาตยานันท์

ทัศนีย์ มหาชนะกิติวงศ์

สุขจิต บุญรำลึกถนอม

ชนาทิพย์ วีระสืบพงศ์

อรรณพ บัวครั้น

กริช วิบูลานุสาสน์

บรรณาธิการอำนวยการ ชนาทิพย์ วีระสืบพงศ์

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนโสม มงคล ขนาดนิต

เสาวคนธ์ มีแสง ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร

กัมปนาท บุญรอด พวงเพ็ญ สุรินทรีย์

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา เครือวัลย์ ชยุติมันต์

ฝ่ายขายและโฆษณา วันทนา สายพัฒนะ สุทธิผล พงษ์ลิ้ม

สุภาพร สีสานติกุล นฤฤทธิ์ สมนึก ศุภิตตา มิ่งเศวรา

วันतीय เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุรวงศ์

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี เนติมา ชิมโรจน์ประเสริฐ

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมญาญกุล

ผู้สอบบัญชี สุชาติดา กรวิฑิตศิลป์

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสารสัน

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 พงษ์วินทร์การพิมพ์ จำกัด

299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สาโรจน์เหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสารสันสงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย หากนำไปเผยแพร่ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดและในสื่อใดๆ จะต้องได้รับอนุญาตจากสรรพากรสารสันแล้วเท่านั้น หากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใดของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรจะถูกดำเนินคดีตามกฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด



ข้อแตกต่าง :

กิจการอัตรา 0

กับ กิจการที่ได้รับยกเว้น



● กับลูกค้า บุคคล*

ความนำ¹

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดไว้ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นอัตราที่กำหนดให้กรมสรรพากรเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บ กฎหมายกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ 3 อัตรา คือ อัตราร้อยละ 10.0 อัตราร้อยละ 0 และอัตราร้อยละ 2.5 ซึ่งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เหมือนอาชีพประเภทอื่นตรงที่ว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอาจได้รับเงินภาษีคืนมากกว่าภาระ

ภาษีที่ต้องเสียก็ได้ เช่น ผู้ประกอบการส่งออกสินค้า เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 (คือไม่ต้องเสีย) ฉะนั้น บรรดาภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีรวมอยู่ในต้นทุนสินค้าที่ส่งออก ผู้ประกอบการจะได้รับคืนหรือนำมาเป็นเครดิตหักออกจากภาษีขายได้ทั้งจำนวน แต่ก็มีกิจการทางประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเมื่อขายสินค้าหรือให้บริการแล้ว จะไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อาจจะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้

“สรรพากรสาร” ปีที่ 59 ฉบับที่ 8 สิงหาคม 2555

* นิติกร สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร

บทความนี้ ผู้เขียนได้รวบรวมและย่อรวมนโยบายของกรมสรรพากร แนวคำพิพากษาของศาล ข้อเขียน ความเห็นทางวิชาการจากนักวิชาการผู้ทรงคุณวุฒิหลายท่านมาเรียบเรียงขึ้น เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติเบื้องต้นในระดับหนึ่งเท่านั้น ไม่เกี่ยวกับกรมสรรพากรแต่ประการใด

¹ เนื้อหาในบทความนี้กล่าวถึงหลักเกณฑ์เงื่อนไขและข้อแตกต่างระหว่างกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 กับกิจการที่ได้รับยกเว้นว่ามีลักษณะอย่างไรบ้างเท่านั้นไม่ได้ลงรายละเอียดเนื้อหาในแต่ละเรื่อง

บริการเมื่อซื้อสินค้าและวัตถุดิบ รวมทั้งสินค้าทุน มาใช้ประกอบการให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าให้โดยไม่มีสิทธิที่จะได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

เนื้อหาในบทความนี้ จะกล่าวถึงหลักเกณฑ์เงื่อนไขทางภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับอัตราภาษีร้อยละ 0 กับกรณีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มว่ามีลักษณะและผลตามกฎหมายอย่างไรบ้างเท่านั้น ไม่ได้ลงลึกถึงรายละเอียดในส่วนเนื้อหาของแต่ละเรื่องนั้น โดยผู้เขียนมีกรอบการนำเสนอ ดังนี้

1. วัตถุประสงค์และประเภทของกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 กับกิจการที่ได้รับยกเว้น

2. การเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

3. ใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

4. แบบแสดงรายการภาษี

5. สิทธิออกใบกำกับภาษีในกรณีขายสินค้าหรือให้บริการ

6. สิทธิเรียกเก็บภาษีขาย

7. ภาษีซื้อ

8. การขอคืนภาษี

กรณีพิจารณาเนื้อหาตามลำดับได้ ดังนี้

1. วัตถุประสงค์และประเภทของกิจการกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 กับกิจการที่ได้รับยกเว้น

1.1 สาระสำคัญ

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจะคิดเก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือการให้บริการในแต่ละครั้งที่ภาระภาษีเกิดขึ้นมี 3 อัตรา ได้แก่ ร้อยละ 10, ร้อยละ 0 และอัตราร้อยละ 2.5

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะดังนี้

1) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบอัตราเดียวทั่วประเทศและในทุกกิจกรรม สำหรับวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่ง เพื่อการจัดเก็บภาษีจากการบริโภค ใช้อัตราร้อยละ 10 และเพื่อการขจัดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าหรือบริการ ใช้อัตราร้อยละ 0 (ทำให้ได้คืนภาษีซื้อจากการประกอบกิจการได้ทั้งหมด)

2) เป็นอัตราแยกนอกฐานภาษี

3) ภาษีขายไม่ถือเป็นรายได้ของผู้ประกอบการ

4) ได้รวมอัตราภาษีส่วนท้องถิ่นที่กรมสรรพากรรับฝากจัดเก็บแทนราชการส่วนท้องถิ่นในอัตรา 1 ต่อ 9 ส่วน

เหตุผลการใช้อัตรา 0

1. เพื่อประโยชน์แห่งการคืนภาษีให้กับ

ผู้ส่งออก (ภาษีขายจะเท่ากับศูนย์เสมอ)

2. ช่วยแก้ปัญหาการส่งออกทางอ้อม เนื่องจากภาวะภาษีจะถูกส่งผ่านเป็นทอดๆ จากผู้ผลิตขั้นตอนต้นๆ จนถึงผู้ส่งออก ไม่มีผู้ผลิตขั้นตอนก่อนส่งออกขั้นตอนใดต้องรับภาระภาษีไว้

ประเภทกิจการที่เสียภาษีอัตราร้อยละ 0

1. การส่งออก² การส่งออกสินค้าที่มีใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(3)

(1) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(2) การนำสินค้าเข้าไปในเขตปลอด-
อากร

(3) การขายสินค้าของคลังสินค้า
ทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร

2. การให้บริการในราชอาณาจักรและใช้
บริการนั้นในต่างประเทศ³ (ส่งออกบริการ)

การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร
และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตาม
ประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดี
กำหนด

การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร
และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ให้รวม

ถึงการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้
ผลิตสินค้าในเขตปลอดอากรเพื่อส่งออก และ
การให้บริการที่กระทำในเขตดังกล่าวเพื่อใช้ผลิต
สินค้าเพื่อส่งออกด้วย

3. การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ
โดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดย
ผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล⁴

4. การขายสินค้าหรือการให้บริการกับ
กระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่นหรือ
รัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือ
จากต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตาม
หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด
โดยอนุมัติรัฐมนตรี⁵

5. การขายสินค้าหรือการให้บริการกับ
องค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษ
ของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถาน
ทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ทั้งนี้ เฉพาะ
การขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตาม
หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด⁶

6. การขายสินค้าหรือให้บริการของคลัง
สินค้าทัณฑ์บนและของผู้ประกอบการที่อยู่ในเขต
อุตสาหกรรมส่งออก⁷

² ประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1(1) ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.97/2543

³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1(2) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105)
และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 104/2544

⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1(3)

⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1(4) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 28)

⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1(5) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 27)

⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1(6) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 123)

➡ ตัวอย่างแนววินิจฉัย

ตัวอย่างที่ 1⁸ ผู้ส่งออกซึ่งได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1(1)

ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (14) บัญญัติว่า “ส่งออก” หมายความว่า ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศ(13) “ผู้ส่งออก” หมายความว่า ผู้ประกอบการซึ่งส่งออก และ (5) “ผู้ประกอบการ” หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่.... ตามบทกฎหมายดังกล่าว ผู้ประกอบการซึ่งถือว่าเป็นผู้ส่งออกและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 นั้น หมายถึง บุคคลที่ขายสินค้าซึ่งส่งออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศ เมื่อโจทก์เป็นผู้ประกอบกิจการส่งออกประเภทวัสดุก่อสร้าง ก่อนที่จะส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรรายนี้ ผู้ซื้อในต่างประเทศเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิตสั่งจ่ายเงินแก่โจทก์ในกรณีไม่ได้เปิดเลตเตอร์ออฟเครดิตผู้ซื้อก็จะชำระค่าสินค้าให้โจทก์โดยโอนเงินเข้าบัญชีเงินฝากของโจทก์ที่เปิดไว้กับธนาคาร โจทก์มีหลักฐานการสั่งซื้อจากบริษัทหนึ่ง สินค้าและใบตราส่งก็ระบุชื่อโจทก์เป็นผู้ส่งออกโดยบริษัทที่

ขายสินค้าให้แก่โจทก์ไม่มีนิติสัมพันธ์ใดๆ กับผู้ซื้อในต่างประเทศ โจทก์เป็นบุคคลที่ขายสินค้ารายนี้ส่งออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศ ถือว่าโจทก์เป็นผู้ส่งออกซึ่งได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1(1) การที่ใบขนสินค้าขาออกดังกล่าวมิได้จัดทำในนามของโจทก์ แต่จัดทำในนามของอีกบริษัทที่ขายสินค้ารายนี้ให้แก่โจทก์หรือแม้โจทก์มิได้มีหนังสือแต่งตั้งให้บริษัทดังกล่าวจัดทำใบขนสินค้าขาออกรายนี้แทนโจทก์ก็ไม่ทำให้โจทก์ไม่ใช่ผู้ส่งออก เพราะการจะเป็นผู้ส่งออกหรือไม่ต้องพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าว หากใช้ว่าต้องพิจารณาใบขนสินค้าขาออกว่าเป็นชื่อของใครเมื่อโจทก์เป็นผู้ส่งออกตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าววินิจฉัยมา บริษัทดังกล่าวก็ทำให้เป็นผู้ส่งออกไม่ การที่เจ้าพนักงานของจำเลยและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่า โจทก์ไม่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการขายสินค้ารายนี้จึงไม่ชอบ

ตัวอย่างที่ 2⁹ กรณีการส่งสินค้าออกไปขายในต่างประเทศ

กรณีบริษัทฯ ประกอบกิจการรับจ้างผลิตตัวอักษรโลหะ โดยเมื่อบริษัทฯ ผลิตเสร็จแล้วบริษัทฯ ได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าในต่าง-

⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4890/2541

⁹ หนังสือที่ กค 0702/พ./7081 ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2552

ประเทศโดยยื่นใบขนสินค้าขาออกในนามของบริษัทฯ เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าโดยส่งออกตามมาตรา 77/1(8)(ค) และมาตรา 77/1(14) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบริษัทฯ จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อบริษัทฯ ส่งออกสินค้าเป็นเงินเหรียญสหรัฐ ซึ่งเป็นราคา เอฟ.โอ.บี ตามใบขนสินค้าขาออก แต่เรียกเก็บเงินค่าสินค้า มีมูลค่าส่วนเกินที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้า เนื่องจาก ในการคำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้า โดยการส่งออก ได้แก่ มูลค่าของสินค้าส่งออกตามราคา เอฟ.โอ.บี ของสินค้าบวกด้วยภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1(19) แห่งประมวลรัษฎากร ภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่ได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ทั้งนี้ไม่ให้รวมอากรขาออก ซึ่งราคา เอฟ.โอ.บี ได้แก่ ราคาสินค้า ณ ด่านศุลกากรส่งออกโดยไม่รวมค่าประกันภัย และค่าขนส่งจากด่านศุลกากรส่งออกไปต่างประเทศ ตามมาตรา 79/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น บริษัทฯ จึงไม่ต้องนำมูลค่าส่วนเกินที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อในต่างประเทศมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการส่งออกสินค้า

ตัวอย่างที่ 3¹⁰ กรณีการให้บริการที่กระทำ

ในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร

เนื่องจากการให้บริการของบริษัทฯ เข้าลักษณะเป็นการให้บริการโดยผู้ประกอบการซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2(1) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องนำค่าบริการทั้งหมดที่เรียกเก็บมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม โดยที่บริษัทฯ ได้ให้บริการแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ ฉะนั้น หากบริษัทฯ ได้นำส่งรายงานให้แก่ผู้รับบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่าน Web ซึ่งเป็นระบบฐานข้อมูลในต่างประเทศ โดยผู้รับบริการและลูกค้าของผู้รับบริการในต่างประเทศ ได้ใช้รายงานดังกล่าวในการตัดสินใจสั่งซื้อสินค้าจากโรงงานในประเทศไทยทั้งสิ้น กรณีดังกล่าวถือว่าบริการของบริษัทฯ มีการใช้ในต่างประเทศ แม้ว่าผู้รับบริการอาจพิจารณาอนุญาตให้โรงงานในประเทศไทยเข้าไปดูผลการตรวจสอบได้ในภายหลังก็ตาม เพราะรายงานของบริษัทฯ ถูกใช้ในการตัดสินใจสั่งซื้อสินค้าโดยลูกค้าในต่างประเทศเท่านั้น การเข้าไปดูผลการตรวจสอบโดยโรงงาน มิใช่การใช้ผลของบริการแต่อย่างใด ดังนั้น บริษัทฯ ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹⁰ หนังสือที่ กค 0702/พ./5147 ลงวันที่ 21 มิถุนายน 2555

ในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 2(1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 12 กรกฎาคม พ.ศ. 2543

ตัวอย่างที่ 4¹¹ กรณีการให้บริการขนส่ง

กรณีที่บริษัทฯ ให้บริการรับขนส่ง ตามมาตรา 608 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และการให้บริการขนส่งสินค้าโดยเรือเดินทะเลจากประเทศไทยไปยังต่างประเทศหรือจากต่างประเทศมายังประเทศไทย เข้าลักษณะเป็นการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล ซึ่งได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 77/2 และมาตรา 80/1(3) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนการให้บริการขนส่งสินค้าโดยรถยนต์จากประเทศไทยไปยังต่างประเทศหรือจากต่างประเทศมายังประเทศไทย เข้าลักษณะเป็นการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งมีใช้การขนส่งโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ด) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 5¹² กรณีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1(4) แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 80/1(4) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่น หรือรัฐวิสาหกิจ ตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ดังนั้น กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนขายสินค้าให้กับหน่วยอาสาสมัครฯ ซึ่งไม่มีฐานะเป็นกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่นหรือรัฐวิสาหกิจ จึงไม่อยู่ในข่ายที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1(4) แห่งประมวลรัษฎากร อนึ่ง การยกเว้นภาษีอากรตามข้อ 11 แห่งความตกลงดังกล่าว เป็นการยกเว้นภาษีให้กับหน่วยอาสาสมัครฯ ในกรณีที่หน่วยอาสาสมัครฯ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยตรง ซึ่งไม่รวมถึงกรณีที่หน่วยอาสาสมัครฯ ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะผู้บริโภคแต่อย่างใด

ข้อสังเกต การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1(4) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 28)ฯ

¹¹ หนังสือที่ กค 0702/พ.4901 ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2552

¹² หนังสือที่ กค 0811/พ.15446 ลงวันที่ 5 พฤศจิกายน 2541

ลงวันที่ 5 มีนาคม พ.ศ. 2535 เป็นกรณีที่กระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่น หรือรัฐวิสาหกิจ ตามโครงการเงินกู้ หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ซื้อสินค้าหรือรับบริการจากผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศเท่านั้น ไม่รวมถึงการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศด้วยแต่อย่างใด¹³

ตัวอย่างที่ 6¹⁴ กรณีการขายสินค้าและการให้บริการกับสถานเอกอัครราชทูต

กรณีที่สถานเอกอัครราชทูตฯ จ่ายค่าประกันสุขภาพของลูกจ้าง หากการจ่ายเงินดังกล่าวเป็นการจ่ายเงินที่สถานเอกอัครราชทูตฯ มีข้อผูกพันที่ต้องจ่ายตามสัญญาหรือระเบียบของสถานเอกอัครราชทูตฯ กรณีดังกล่าวถือว่าเป็นการจ่ายเงินเพื่อกิจการของสถานเอกอัครราชทูตฯ ดังนั้น ผู้ประกอบการจดทะเบียน จึงได้รับสิทธิการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1(5) แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 27) ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2535

ตัวอย่างที่ 7¹⁵ กรณีการขายสินค้าไปต่างประเทศโดยการนำออกจากเขตปลอดอากร

กรณีบริษัทฯ นำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ

เข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น บริษัทฯ จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(2)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทฯ ขายสินค้านี้ดังกล่าวให้แก่ผู้ประกอบการในเขตปลอดอากรรายอื่นไม่ว่าจะอยู่ในเขตปลอดอากรเดียวกันหรือคนละเขตปลอดอากร การขายสินค้านี้ระหว่างผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากรไม่ว่าอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1(6) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีหลักฐานดังต่อไปนี้ เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบได้

(1) หลักฐานแสดงการซื้อขายสินค้าระหว่างกัน

(2) หลักฐานที่แสดงว่าจะมีการชำระราคาค่าสินค้าตามใบกำกับสินค้าในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน

(3) หลักฐานสำเนาหนังสือขออนุญาตต่อการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยเพื่อนำของออกจากเขตปลอดอากร ในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้า

ทั้งนี้ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 123) เรื่อง

¹³ หนังสือที่ กค 0811/พ./ก./634 ลงวันที่ 22 พฤศจิกายน 2544

¹⁴ หนังสือที่ กค 0811/พ.6757 ลงวันที่ 14 พฤศจิกายน 2543

¹⁵ หนังสือที่ กค 0702/1103 ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2553

กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการขายสินค้าหรือการให้บริการบางกรณี ตามมาตรา 80/1(6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 15 มกราคม พ.ศ. 2545 และเมื่อผู้ประกอบการในเขตปลอดอากรที่ซื้อสินค้าจากบริษัทฯ ได้นำสินค้าออกจากเขตปลอดอากร โดยการขายส่งออกไปต่างประเทศ ผู้ประกอบการในเขตปลอดอากรดังกล่าว จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร

1.2 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ หากมีมูลค่าของฐานภาษีเกิดขึ้นในปีหนึ่งเกินกว่ามูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม คือมีมูลค่าของฐานภาษีเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปีขึ้นไป ผู้ประกอบการจะต้องเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 แล้วแต่กรณี และคำนวณภาษีโดยใช้ภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ แต่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการบางประเภทไว้ด้วย เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมมีผลกระทบต่อความเป็นอยู่ของประชาชน สินค้าบางชนิดเป็นสิ่งจำเป็นต่อคน

ส่วนใหญ่ของประเทศ เช่น สินค้าทางการแพทย์หรือบริการบางอย่างมีลักษณะเป็นสวัสดิการทางสังคมด้วย เช่น การให้บริการการศึกษา การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาล เป็นต้น เพื่อให้สอดคล้องกับความจำเป็นทางสังคมและบรรเทาภาระของประชาชน จึงมีกฎหมายยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการบางประเภทไว้ด้วย

วัตถุประสงค์ของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม :

เพื่อความจำเป็นทางสังคมและบรรเทาภาระของประชาชน โดยต้องมีลักษณะดังนี้

1. ผู้ประกอบการไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. ผู้ประกอบการไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ
3. ผู้ประกอบการต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ขายสินค้าหรือให้บริการ โดยไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด
4. ผู้ประกอบการไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี

ประเภทกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าขายสินค้าหรือให้บริการที่มีกฎหมายกำหนดให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการนั้น และยังได้รับ

ยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติเกี่ยวกับข้อกำหนดตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁶ เช่น ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่มีหน้าที่ยื่นแบบฯ ไม่มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแบ่งได้เป็น 4 ประเภท ดังนี้

ประเภทที่ 1 ยกเว้นตามประมวลรัษฎากร

ประเภทที่ 2 ยกเว้น ตาม พระราช-
กฤษฎีกา¹⁷

ประเภทที่ 3 ยกเว้นตามกฎหมายอื่น¹⁸

ประเภทที่ 4 ยกเว้นตามประกาศกระทรวง
การคลัง¹⁹

ในที่นี้จะกล่าวเฉพาะการยกเว้นตาม
ประมวลรัษฎากรเท่านั้นโดยพอสังเขป โดยการ
ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร
แบ่งได้ดังนี้

กลุ่มที่ 1 กิจกรรมที่ได้รับยกเว้นภาษี
มูลค่าเพิ่มและมีสิทธิเข้าสู่ระบบ²⁰ ตามประเภท

¹⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/2

¹⁷ การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดไว้ตามพระราชกฤษฎีกา ออกโดยอาศัยอำนาจตาม
ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(น)

¹⁸ ตามพระราชกำหนดบรรษัทบริหารสินทรัพย์ไทย พ.ศ. 2544

¹⁹ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง กำหนดสถานศึกษา ลงวันที่ 2 กรกฎาคม พ.ศ. 2535

²⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/3 และพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 241) พ.ศ. 2534

²¹ คำสั่งฯ ที่ ป. 115/2545

²² ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ก) ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 3)ฯ และคำสั่งฯ ที่
ป. 28/2535 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 32/2538

²³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ข) ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 3)ฯ และคำสั่งฯ ที่
ป. 29/2535

²⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ค)

²⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ง)

²⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(จ)

กิจการที่กำหนดไว้ตามกฎหมายได้แก่

1) ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการขาย
สินค้าตามที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา
81(1)(ก) ถึง (จ) ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม²¹

(1) การขายพืชผลทางการเกษตร²²

(2) การขายสัตว์²³

(3) การขายปุ๋ย²⁴

(4) การขายปลาปน อาหารสัตว์²⁵

(5) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้

สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุง รักษา ป้องกัน
ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคทางพืชและสัตว์²⁶

ข้อสังเกต ต้องเป็นยาหรือเคมีภัณฑ์ที่
ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เท่านั้นจึงจะได้รับยกเว้น
ภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าเป็นยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้
สำหรับรักษาโรคหรือป้องกันโรคของมนุษย์จะ
ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

(6) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร

หรือตำราเรียน²⁷

2) ผู้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ โดยกิจการนั้นเป็นกิจการขนาดย่อมตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1 และ

3) ผู้ประกอบกิจการที่ประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

ข้อสังเกต

1. การขายสินค้าในราชอาณาจักรกรณีดังกล่าว แม้จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าประสงค์จะขอเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม มีสิทธิกระทำได้ โดยแจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วัน นับแต่วันที่แจ้งต่ออธิบดี²⁸ ทั้งนี้จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มแบบภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ²⁹

2. การใช้สิทธิขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีดังกล่าวย่อมทำให้ผู้ประกอบการมีหน้าที่และความรับผิดชอบต่างๆ เสมือนผู้ประกอบการจดทะเบียนเต็มรูปแบบทั่วไป แต่เนื่องจากผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิขอเครดิตภาษีที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือบริการ และมีสิทธิ

ออกไปกำกับภาษีให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการนำไปใช้เครดิตภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงอาจทำให้มีลูกค้าและผลกำไรมากขึ้น

กลุ่มที่ 2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่มีสิทธิเข้าสู่ระบบ ได้แก่

(1) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน³⁰

(2) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี³¹

(3) การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความหรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น³²

(4) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล³³

(5) การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ ในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติ

²⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ฉ) และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 32/2538

²⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/3 และมาตรา 85/1

²⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/3

³⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ข)

³¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ซ) และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 11)

³² ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ฌ)

³³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ญ)

รัฐมนตรี³⁴

(6) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์
สวนสัตว์³⁵

(7) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน³⁶

(8) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัคร-
เล่น³⁷

(9) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ³⁸

(10) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร³⁹

(11) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ
ซึ่งมิใช่เป็นการขนส่งโดยอากาศยานหรือเรือ
เดินทะเล⁴⁰

ข้อสังเกต ต้องไม่ใช่การขนส่งโดยอากาศ-
ยานหรือเรือเดินทะเล อย่างไรก็ตาม การขนส่ง
ระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล
นี้ก็ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0
ซึ่งดีกว่าการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะ
การเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ผู้ประกอบการ
มีสิทธิได้รับคืนภาษีซื้อ ในขณะที่ผู้ที่ได้รับยกเว้น

ภาษีไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีซื้อ

(12) การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์⁴¹

ข้อสังเกต ถ้าเป็นการให้เช่าสังหาริมทรัพย์
ไม่ได้รับยกเว้น

(13) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น
ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์ของ
ราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือ
ผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภค
หรือไม่ก็ตาม⁴²

(14) การขายสินค้าหรือการให้บริการของ
กระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่
รัฐโดยไม่หักรายจ่าย⁴³

ข้อสังเกต ต้องส่งรายรับให้แก่รัฐทั้งหมด
โดยไม่หักรายจ่ายจึงจะได้รับยกเว้น

(15) การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อ
ประโยชน์แก่การศาสนาหรือการสาธารณกุศล
ภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายใน
ทางอื่น⁴⁴

³⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ฎ) และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 12)

³⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ฎ)

³⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ฐ)

³⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ฑ)

³⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ฒ) ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 13)ฯ และคำสั่งฯ ที่
ป. 120/2545

³⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ณ) และพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 241) พ.ศ. 2534

⁴⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ด) และคำสั่งฯ ที่ ป. 49/2537

⁴¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ต) และคำสั่งฯ ที่ ป. 90/2542 ป. 107/2544

⁴² ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ถ)

⁴³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ท)

⁴⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ธ)

กลุ่มที่ 3 ยกเว้นสำหรับการนำเข้าสินค้าบางชนิด⁴⁵

การนำเข้าสินค้าโดยทั่วไปจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่สำหรับการนำเข้าสินค้าบางชนิดกฎหมายกำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้

(ก) การนำเข้าสินค้าบางชนิด ตามประมวลรัษฎากร 81(1)(ก) ถึง (จ)

(ข) การนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

(ค) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

(ง) สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากร แล้วได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

กลุ่มที่ 4 ยกเว้นสำหรับการส่งออกสินค้า⁴⁶

การส่งออกซึ่งสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่า-

เพิ่มตามมาตรา 82/16 นั้น จะเกิดขึ้นได้ในกรณีการส่งออกสินค้าของผู้ประกอบการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/16 เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากยอดรายรับซึ่งปัจจุบันไม่มีการจัดเก็บแล้ว

ฉะนั้น การยกเว้นสำหรับการส่งออกไม่มีการใช้บังคับแล้ว แต่ถ้าเป็นการส่งออกสินค้าของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่คำนวณภาษีจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ การส่งออกดังกล่าวไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าในอัตราร้อยละ 0⁴⁷

กลุ่มที่ 5 กิจการขนาดย่อม

ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴⁸

1.3 ข้อเปรียบเทียบ

- การใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 เป็นการส่งเสริมการส่งออกสินค้า เป็นการให้ความช่วยเหลือแก่ผู้ส่งออก ให้สามารถส่งออกได้ในราคาที่ปลอดภัยจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่าง

⁴⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(2)

⁴⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(3)

⁴⁷ โฟลิดร โรจนวานิชย์ ชุมพร เสนโสโย สาโรช ทองประคำ คำอธิบาย ประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 4 - 101

⁴⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1 และพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 432), ป.115/2545 และมติ กพอ. ครั้งที่ 4/2550 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2550 (ระเบียบวาระที่ 2)

แท้จริง กล่าวคือ ผลลัพธ์จะปรากฏแค่จำนวนภาษีซื้อที่ได้จ่ายไปเพียงด้านเดียว ผู้ส่งออกจึงได้รับคืนภาษีทั้งหมดตามความเป็นจริงและได้รับคืนภาษีตลอดเวลา ในการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา 0 ทำให้สินค้าหรือบริการที่ส่งออกไปต่างประเทศไม่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ในราคาของสินค้าหรือบริการนั้น

● กรณีกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเป็นผลให้ผู้ขายหรือผู้ให้บริการไม่ต้องเข้ามาอยู่ในระบบ เนื่องจากสินค้าหรือบริการบางลักษณะเป็นสินค้าจำเป็นต่อความเป็นอยู่ของประชาชนโดยตรง การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าหรือบริการ อาจมีผลกระทบกระเทือนต่อระดับค่าครองชีพของประชาชนทั่วไป ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงได้ให้การยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทไว้ด้วย มีผลให้ไม่ต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและเมื่อขายสินค้าหรือให้บริการ ก็จะไม่มิลิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการและไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีต่อทางราชการเช่นกัน

กล่าวโดยสรุป การใช้อัตรา 0 นอกจากจะไม่เก็บภาษีแล้วยังคืนภาษีที่แฝงอยู่ในสินค้าหรือบริการนั้นด้วย แต่การยกเว้นภาษี หมายถึงการไม่เก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการนั้น

➡ ตัวอย่างแนววินิจฉัยที่น่าสนใจ

ตัวอย่างที่ 1⁴⁹ กรณีบริษัทฯ มีการประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งก่อนที่บริษัทฯ จะมีการจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทฯ มีทรัพย์สินที่ได้มาโดยการซื้อผ่อน และยังอยู่ระหว่างการผ่อนชำระ โดยทรัพย์สินดังกล่าวใช้ในกิจการทั้งสองประเภท ดังนั้นวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องดำเนินการอย่างไร

กรณีที่บริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ประกอบกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่อมาบริษัทฯ ได้นำสินค้าหรือบริการที่ได้มาหรือได้รับมาในการประกอบกิจการของบริษัทฯ ไปใช้หรือจะใช้ในกิจการทั้งสองประเภท ถ้าไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าภาษีซื้อเกิดขึ้นจากสินค้าหรือบริการดังกล่าว เป็นภาษีซื้อของกิจการประเภทใด และเป็นภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในขณะที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้เฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของแต่ละกิจการ ตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามมาตรา 82/6 แห่ง

⁴⁹ หนังสือที่ กค 0702/พ.4901 ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2552

ประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 มีนาคม พ.ศ. 2535

ข้อสังเกต

1. กิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กับกิจการที่ได้รับยกเว้นมูลค่าเพิ่มเป็นคนละกรณีกัน

2. กิจการของผู้ประกอบการที่เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องปฏิบัติตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร โดยเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)⁵⁰

ประเด็นต่อไปมีว่า หากบริษัทฯ เลิกประกอบกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ยังคงประกอบกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทรัพย์สินที่มีอยู่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ วันที่ออกจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ และมีวิธีปฏิบัติอย่างไร

กรณีบริษัทฯ ต้องการออกจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่มีการประกอบกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีกต่อไป บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.09) พร้อมคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.20) ณ สถานที่ซึ่งได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายในสิบห้าวันนับจากวันเลิกประกอบกิจการ และมีหน้าที่ต้องเสีย

ภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่บริษัทฯ มีไว้ในประกอบการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ โดยมูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาด ณ วันเลิกประกอบกิจการและไม่ต้องออกไปกำกับภาษีแต่อย่างใด ส่วนรายงานเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทฯ ไม่มีหน้าที่จัดทำอีกต่อไป แต่ต้องเก็บและรักษารายงานที่ตนมีหน้าที่ต้องเก็บรักษาอยู่ในวันเลิกประกอบกิจการต่อไปอีกสองปี ทั้งนี้ ตามมาตรา 77/1(8)(จ) มาตรา 79/3(5) มาตรา 85/15 มาตรา 87 และมาตรา 87/3(2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มบางกรณี

ตัวอย่างที่ 2⁵¹ กิจการของโจทก์ในส่วนที่เป็นการขนส่งสินค้าจากนอกราชอาณาจักรแห่งหนึ่งไปยังนอกราชอาณาจักรอีกแห่งหนึ่ง มีลักษณะเป็นการรับขนส่งสินค้านอกราชอาณาจักรทั้งสิ้น แม้โจทก์จะมีการทำธุรกรรมการประสานงานหรือการติดต่อลูกค้าในราชอาณาจักรหรือไม่ก็ตาม แต่ลักษณะสำคัญของการให้บริการโดยตรงของโจทก์คือการให้บริการรับขนส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรหรือรับขนส่งสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร ถือว่าเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนใดได้ทำการขนส่งสินค้าหรือได้ให้บริการขนส่งสินค้า

⁵⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3983/2553

⁵¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3618/2554

นั้นในราชอาณาจักร จึงไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 ภาษีซื้อที่เกี่ยวกับกิจการในส่วนนี้ย่อมไม่อาจนำมาหักในการคำนวณภาษีได้เมื่อภาษีซื้อพิพาทไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการขนส่งจากราชอาณาจักรออกไปนอกราชอาณาจักรหรือจากนอกราชอาณาจักรเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์จึงไม่อาจนำภาษีซื้อที่ถูกเรียกเก็บในแต่ละเดือนภาษีพิพาทดังกล่าวมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจการนี้ได้ เนื่องจากเป็นภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการของผู้ประกอบการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5(3)

ตัวอย่างที่ 3⁵² การขายทรัพย์สินขององค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงินซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 321) พ.ศ. 2541 มาตรา 3(6) มีใจความความว่า ทรัพย์สินที่ขายต้องเป็นกรรมสิทธิ์ขององค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงิน องค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงินได้จัดการแก้ไขฟื้นฟูฐานะของบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ต. ที่ถูกระงับการดำเนินกิจการโดยนำสิทธิการเช่าที่พิพาทซึ่งเป็นทรัพย์สินของบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ต.

ออกขายทอดตลาด เมื่อโจทก์เป็นผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ขายทอดตลาดแทน ก็ต้องถือว่าเป็นการดำเนินการขายโดยองค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงินนั่นเอง ย่อมมีผลให้บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ต. มีต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 3(6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534

ตัวอย่างที่ 4⁵³ กรณีประกอบกิจการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยลำคัญผิด

กรณีบริษัทฯ ประกอบกิจการขายส่งขายปลีก พืชผัก และผลไม้ทุกประเภท ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.01 ระบุประเภทกิจการซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และยื่นคำขอแจ้งขอใช้สิทธิ ภ.พ.01.1 ระบุกิจการขายพืชผลทางการเกษตร ตามมาตรา 81(1)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกิจการประเภทที่ประสงค์ขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยลำคัญผิดว่า ตนเองต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีเจตนาจะเข้าสู่ระบบโดยการแจ้งต่ออธิบดี เพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81/3(1) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อ

⁵² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1057/2549

⁵³ หนังสือที่ กค 0702/4693 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2554

บริษัทฯ ต้องการจดทะเบียนเฉพาะการขายส่ง ขายปลีก อุปกรณ์การเกษตรทุกชนิดพร้อมติดตั้ง กรมสรรพากรจึงอนุมัติให้บริษัทฯ ไปขอยกเลิก ใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของการ ประกอบกิจการขายส่ง ขายปลีก พืชผัก และ ผลไม้ทุกประเภทพร้อมกับแจ้งการเปลี่ยนแปลง รายการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตาม มาตรา 85/6 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ชัดเจนว่า เป็นกิจการขายส่ง ขายปลีก อุปกรณ์การเกษตร ทุกชนิดพร้อมติดตั้ง และให้ถือว่า บริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตั้งแต่วันที่ระบุไว้ใน ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีบริษัทฯ ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยสำคัญผิด ไม่มีสถานะเป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียน สำหรับกิจการซึ่งได้รับยกเว้นภาษี-มูลค่าเพิ่มมาตั้งแต่เริ่มประกอบกิจการและ บริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30 ไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด โดยไม่มี ภาษีขายและภาษีซื้อ และการคำนวณภาษีที่ต้อง เสียในเดือนภาษี ไม่มีภาษีขายที่ชำระขาด หรือ ภาษีซื้อที่ชำระเกินไป แต่เนื่องจากเป็นการยื่น แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30 ใน กิจการซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยสำคัญ ผิด มิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และได้รับอนุมัติ ให้ถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจการดังกล่าว

แล้ว ผู้ประกอบกิจการดังกล่าว จึงไม่ต้องรับผิดชอบ ชำระภาษีเพิ่มเติม เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตาม มาตรา 82/3 มาตรา 89 มาตรา 89/1 แห่ง ประมวลรัษฎากรประกอบกับข้อ 3 ถึง 6 และข้อ 20 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.81/2542 เรื่อง การคำนวณเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวล-รัษฎากร ลงวันที่ 24 มกราคม พ.ศ. 2542

ตัวอย่างที่ 5⁵⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 บัญญัติให้การให้บริการในราชอาณาจักร โดยผู้ประกอบการอยู่ในบังคับต้องเสียภาษี-มูลค่าเพิ่ม ซึ่งคำว่า “บริการ” ตามมาตรา 77/1(10) หมายความว่า การกระทำใดๆ อันอาจ หาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่การขายสินค้า แต่ ถ้าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการขนส่งใน ราชอาณาจักรก็ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ณ) การให้บริการ ขนส่งในราชอาณาจักรตามประมวลรัษฎากร มิได้ให้ความหมายไว้ จึงต้องถือตามประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 608 และ มาตรา 610 การให้บริการขนส่งจึงหมายถึงการ รับขนของหรือคนโดยสารจากที่หนึ่งไปยังอีกที่ หนึ่งเพื่อบำเหน็จคือ ค่าระวางพาหนะเป็นทางค้า ปกติของผู้ขนส่ง หากบำเหน็จที่ได้รับมิใช่ค่า ระวางพาหนะ การให้บริการนั้นก็มิถือเป็นการให้

⁵⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5597/2551

บริการขนส่ง คดีนี้บำเหน็จที่โจทก์ได้รับจากลูกค้า เป็นค่าตอบแทนการที่โจทก์ส่งพนักงานไปส่งเอกสารให้ลูกค้าตามที่ลูกค้าสั่ง เป็นค่าตอบแทนที่โจทก์ได้รับเป็นรายเดือนจำนวนแน่นอนตามที่ตกลงในสัญญาจ้างบริการและมิได้คำนึงถึงระยะทาง ความยากง่าย และระยะเวลาขนส่งในแต่ละคราวเป็นสำคัญ ค่าบำเหน็จที่โจทก์ได้รับจึงไม่เป็นค่าระวางพาหนะ การให้บริการของโจทก์จึงไม่อาจถือได้ว่าเป็นการให้บริการขนส่ง และมิได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวล-
 รัษฎากร มาตรา 81(1)(ณ)

ตัวอย่างที่ 6⁵⁵ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ค) ระบุให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการประเภทการขายปุ๋ย โดยมีได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “ปุ๋ย” ไว้ แต่จากคำจำกัดความตามพระราชบัญญัติปุ๋ย พ.ศ. 2518 ซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 3 ปุ๋ย หมายความว่า สารอินทรีย์ หรือ อนินทรีย์ไม่ว่า จะเกิดขึ้นโดยธรรมชาติหรือทำขึ้นก็ตาม สำหรับ เป็นธาตุอาหารแก่พืชได้ไม่ว่าโดยวิธีใด หรือทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงทางเคมีในดินเพื่อบำรุง ความเติบโตแก่พืช ซึ่งสอดคล้องกับคำว่า “ปุ๋ย” ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 หมายถึงสิ่งที่ใส่ลงไปในดินหรือให้ธาตุ

อาหารพืชหนึ่งหรือหลายธาตุ ดังนั้น คำว่า “ปุ๋ย” จึงหมายถึง สารอินทรีย์ หรืออนินทรีย์ไม่ว่า จะเกิดขึ้นโดยธรรมชาติหรือทำขึ้นก็ตามที่ใส่ลง ไปในดินสำหรับใช้เป็นธาตุอาหารแก่พืชหรือ ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงทางเคมีในดินเพื่อ บำรุงความเติบโตแก่พืช ปุ๋วมาร์ลเป็นสาร อนินทรีย์ที่เกิดขึ้นตามธรรมชาติ มีธาตุแคลเซียม และแมกนีเซียม สามารถเป็นอาหารแก่พืชได้ เกษตรกรและส่วนราชการใช้ปุ๋วมาร์ลเพื่อ ปรับปรุงดินให้เหมาะกับการเจริญเติบโต แสดง ให้เห็นว่าปุ๋วมาร์ลเป็นสารอนินทรีย์สำหรับทำ ให้เกิดการเปลี่ยนแปลงทางเคมีในดินเพื่อบำรุง ความเติบโตแก่พืช โดยมีผู้ใช้ประโยชน์เป็นปุ๋ย จึงถือว่าเป็นปุ๋ย โจทก์เป็นผู้ประกอบกิจการขาย ลินค้าปุ๋วมาร์ลย่อมได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ค) แห่ง ประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 7⁵⁶ เมื่อการรับ-ส่งผู้โดยสาร กระทำในนามของโจทก์และโจทก์เป็นผู้รับค่า โดยสารแล้วแบ่งให้แก่พนักงานขับรถและ เจ้าของรถร่วมตามอัตราร้อยละที่ตกลงกันไว้ การให้บริการของโจทก์จึงเป็นการให้บริการ ขนส่งเมื่อเป็นการให้บริการขนส่งในราช- อาณาจักร จึงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตาม

⁵⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8698/2553

⁵⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1427/2552

ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ณ)

ตัวอย่างที่ 8⁵⁷ การขายผลิตภัณฑ์มัน-
สำปะหลังอัดเม็ดที่มีใช้การส่งออก เป็นกิจการ
ที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา
81(1)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร แต่มาตรา
81/3(1) ให้ผู้ประกอบการดังกล่าวขอจดทะเบียน
ภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณ
จากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่เดือนภาษีได้
ตามมาตรา 82/3 ดังนั้น หากผู้ประกอบการมิได้
จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการขาย
ผลิตภัณฑ์มันสำปะหลังอัดเม็ดในราชอาณาจักร
ย่อมไม่มีสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการ
ดังกล่าวตามมาตรา 82/3

2. การเป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.1 สาระสำคัญ

การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีหลักเกณฑ์
สำคัญดังนี้

- (1) จดทะเบียนก่อนวันเริ่มกิจการ
- (2) ต้องจดทะเบียนภายใน 30 วัน นับแต่
มีรายรับเกิน 1,800,000 บาทต่อปี
- (3) การจดทะเบียนตามมาตรา 81/3 ต้อง
จดทะเบียนภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้แจ้งต่อ
อธิบดี

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าว กรณีผู้ประกอบการ
ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการใดๆ ที่
อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีมูลค่า
ของฐานภาษีเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการ
ขนาดย่อม และกิจการดังกล่าวไม่ได้รับยกเว้น
ภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายแล้ว ผู้ประกอบ
กิจการนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และยื่น
คำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วัน
นับแต่วันที่มูลค่าฐานภาษีในการประกอบกิจการ
เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม
ทั้งนี้ ตามมาตรา 77/1(8) มาตรา 77/1(10)
มาตรา 77/2 มาตรา 81/1 และตามมาตรา
85/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระ-
ราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการ
ขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่
432) พ.ศ. 2548 กรณีนี้ หากไม่ได้ยื่นคำขอจด
ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในเวลาที่กฎหมาย
กำหนดจึงเป็นการประกอบกิจการโดยไม่จด
ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องรับผิดชอบตามประมวล-
รัษฎากร ดังนี้

- (1) เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ
10.0 จากยอดรายรับ ตามมาตรา 80 และ
มาตรา 82(1) แห่งประมวลรัษฎากร
- (2) เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี

⁵⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3700/2545

ที่ต้องเสียในเดือนภาษี ตามมาตรา 89(1) แห่งประมวลรัษฎากร

(3) เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(4) ต้องระวางโทษปรับ ตามมาตรา 90/2 แห่งประมวลรัษฎากร

ตามมาตรา 82/3 มาตรา 82/4 และมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนเท่านั้นที่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ซึ่งเรียกว่าภาษีขาย และมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้น มีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ส่วนผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแม้อยู่ในเกณฑ์ที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย ก็ไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นเรียกเก็บก็ไม่อาจถือเป็นภาษีซื้อได้ ดังนั้น

สิทธิและหน้าที่ของผู้ประกอบการในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียน จึงเริ่มตั้งแต่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ มีผลนับแต่วันที่ระบุไว้ในทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการดังกล่าวจึงจะมีสิทธิและหน้าที่นำภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าซึ่งถือเป็นภาษีขาย และนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บจากผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่น ซึ่งถือเป็นภาษีซื้อเฉพาะที่เกิดขึ้นตั้งแต่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้นมาคำนวณเพื่อยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อและความเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่อาจมีผลย้อนหลังไปถึงวันที่เกณฑ์รายรับของผู้ประกอบการสูงถึงขนาดที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินกว่ามูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมโดยอัตโนมัติ *เว้นแต่จะ* ได้รับอนุมัติให้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนย้อนหลังจากอธิบดีกรมสรรพากร

2.2 ข้อเปรียบเทียบ

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราภาษีร้อยละ 0 ใช้สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่างๆ ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนเท่านั้นที่ใช้หลักเกณฑ์เช่นเดียวกับการณีสหสิทธิในการนำภาษีซื้อมาเครดิตหักออก

จากภาษีชาย ดังนั้น การเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการที่ใช้ อัตรา 0 ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีหน้าที่จดทะเบียน⁵⁸ เว้นแต่กิจการที่กฎหมายกำหนดให้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 81/3

- การใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ซึ่งถือเป็นผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น และมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามีภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการนั้นต้องชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้เป็นเครดิตภาษีและผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้

- ส่วนการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม นั้น

⁵⁸ ผู้ประกอบการที่ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. ผู้ประกอบการที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการไม่เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี
2. ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย
3. ผู้ประกอบการที่ให้บริการจากต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร
4. ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรและเข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นครั้งคราว ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข ที่กำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 43)ฯ ลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ. 2536
5. ผู้ประกอบการอื่นตามที่อธิบดีจะประกาศกำหนดเมื่อมีเหตุอันสมควร

เนื่องจากเป็นผู้ประกอบการที่มีได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ จึงไม่มีภาษีขาย ขณะเดียวกันภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปหรือที่มีหน้าที่นำส่งก็ไม่ถือเป็นภาษีซื้อของผู้ประกอบการนั้นเช่นกัน ผู้ประกอบการที่มีได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่อาจใช้วิธีคำนวณภาษีโดยการนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อดังเช่นผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยสมบูรณ์

3. ใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.1 สารระสำคัญ

เมื่อเจ้าพนักงานได้รับคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามแบบ ภ.พ.01 พร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องครบถ้วนแล้ว จะมีการออกใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ ภ.พ.20) ให้ ซึ่งจะมีผลให้ผู้ประกอบการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตามกฎหมาย ตั้งแต่วันที่ระบุไว้ในใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นต้นไป

กรณีที่ผู้ประกอบการมีสถานประกอบการ

หลายแห่ง ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ ห้องที่ที่สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่เพียงแห่งเดียว แต่กรมสรรพากรจะออกใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.20) ให้แก่สถานประกอบการทุกแห่ง โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องนำใบทะเบียนดังกล่าวไปแสดงไว้ ณ สถานประกอบการแต่ละแห่งในสถานที่ที่เห็นได้ง่ายและเปิดเผย

กรณีที่ใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสูญหาย ถูกทำลายหรือชำรุดในสาระสำคัญ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องยื่นคำขอรับใบแทนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ทราบถึงการสูญหาย ถูกทำลายหรือชำรุด ซึ่งใบแทนดังกล่าวถือเป็นใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.2 ข้อเปรียบเทียบ

การใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องมีใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.20 แต่กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กฎหมายกำหนดให้ไม่ต้องมีใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

4. แบบแสดงรายการภาษี

4.1 สาระสำคัญ

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบ ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 หรือผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 โดยคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี ทั้งนี้ไม่ว่าผู้ประกอบการดังกล่าวจะประกอบการในรูปแบบของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองมรดก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล องค์กรของรัฐบาล หรือนิติบุคคลในรูปแบบใดก็ตาม

(2) แบบแสดงรายการที่ใช้

(1) แบบ ภ.พ.01 แบบคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) แบบ ภ.พ.02 แบบคำขอยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มรวมกัน

(3) แบบ ภ.พ.02.1 แบบคำขอยกเลิกการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มรวมกัน

(4) แบบ ภ.พ.04 แบบคำขอรับใบแทนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(5) แบบ ภ.พ.08 แบบคำขอลอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(6) แบบ ภ.พ.09 แบบคำขอแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(7) แบบ ภ.พ.30 ใช้สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณ

ภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี กรณีเดือนภาษีใดมีจำนวนภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการจะได้รับคืนภาษี และสามารถใช้แบบ ภ.พ. 30 นี้เป็นคำขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(8) แบบ ภ.พ.30.2 แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีปรับปรุงภาษีซื้อที่เฉลี่ยตามส่วนของรายได้

(9) แบบ ภ.พ.30.3 แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีปรับปรุงภาษีซื้อที่เฉลี่ยตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคาร

(10) แบบใบขนสินค้าขาเข้า ใช้สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นผู้นำเข้า ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ก็ตาม ผู้นำเข้าต้องชำระภาษีพร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(11) แบบ ภ.พ.36 ใช้สำหรับผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีดังต่อไปนี้

(ก) ผู้จ่ายเงินที่จ่ายค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการให้แก่

- ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราว หรือ

- ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร

(ข) ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปแล้ว ในอัตราร้อยละ 0 ได้แก่ การรับโอนสินค้าหรือรับโอนสิทธิในบริการ ที่ได้มีการขายหรือให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนาญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ทั้งนี้เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ค) ผู้ทอดตลาดซึ่งขายทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียน

เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ใช้แบบ ภ.พ.30 (รวมผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ส่งออกที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0) โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี ในกรณีที่ในเดือนภาษีใด ปรากฏว่าจำนวนผลต่างของภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผลก็คือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะได้รับคืนภาษีสามารถใช้แบบ ภ.พ.30 นี้ เป็น

คำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ในตัวซึ่งจะแสดงความประสงค์ขอคืนเป็นเงินสด หรือขอยกยอดไปหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระในเดือนถัดไปก็ได้

4.2 ข้อเปรียบเทียบ

การใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 กฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้แบบ ภ.พ.30 ส่วนกรณีกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 แต่อย่างใด

5. สิทธิออกใบกำกับภาษีในกรณีขายสินค้าหรือให้บริการ

5.1 สารสำคัญ

1. ผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีได้ คือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนเท่านั้น ส่วนผู้ประกอบการอื่นที่มีได้จดทะเบียน แม้จะประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ก็ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี และหากผู้ประกอบการซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนฝ่าฝืนออกใบกำกับภาษี เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษี พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ ตามมาตรา

88/1 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อได้ หากมีการเรียกเก็บภาษีขาย จึงเป็นการกระทำโดยไม่มีอำนาจที่จะกระทำได้ และออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย⁵⁹

2. ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5 บัญญัติว่า “ภาษีซื้อในกรณีดังต่อไปนี้ ไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 (1)...(5) ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ที่ไม่ได้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีตามส่วน 10(6)..” และในส่วน 10 มาตรา 86 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 86/1 มาตรา 86/2 และมาตรา 86/8 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง และต้องจัดทำทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งให้ส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีให้เก็บรักษาไว้ตามมาตรา 87/3..” เห็นได้ว่าตามบทบัญญัติดังกล่าว ผู้ประกอบการที่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการได้นั้นจะต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

⁵⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1499/2542

ที่ขายสินค้าหรือให้บริการเท่านั้น⁶⁰

5.2 ข้อเปรียบเทียบ

- ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 มีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อ โดยในการออกใบกำกับภาษีจะต้องมีองค์ประกอบ คือ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการนั้นๆ โดยต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการนั้น จะออกให้บุคคลอื่นไม่ได้ โดยต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง และต้องจัดทำทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งให้ส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีให้เก็บรักษาไว้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 87/3

- สำหรับขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือเป็นผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 86/13 วรรคแรก จึงไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี มีข้อพิจารณา ดังนี้

(1) ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี โดยเฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียน

ทะเบียนที่ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการทั้ง 2 ประเภท คือมีทั้งกรณีที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(1) แห่งประมวลรัษฎากร ประปนกัน กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะออกใบกำกับภาษีไม่ได้ หากมีการออกใบกำกับภาษีสำหรับกิจการดังกล่าว ถือว่าเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออกตามมาตรา 86/13 แห่งประมวลรัษฎากร และผู้ประกอบการฯ ที่ได้รับใบกำกับภาษีดังกล่าวก็จะนำภาษีซื้อไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้เช่นเดียวกัน เนื่องจากเป็นภาษีซื้อต้องห้าม มาตรา 82/5(5) แห่งประมวลรัษฎากร (ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิออก) จึงเห็นได้ว่าในกรณีซึ่งมีการขายสินค้าหรือให้บริการทั้งชนิดที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ประปนกัน ผู้ประกอบการฯ จะต้องแยกกิจการออกจากกันในด้านของการจัดทำเอกสาร เพราะปัญหาที่ตรวจพบก็คือ พิมพ์เอกสารปนกันเพียงชุดเดียว และมีการนำเอาใบกำกับภาษีไปออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีผลทำให้ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการที่ได้รับใบกำกับภาษีก็จะนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้ (ขอคืนไม่ได้)

⁶⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2553/2543

(2) สำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(1) แห่งประมวลรัษฎากร กิจการดังกล่าวไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องปฏิบัติใดๆ เกี่ยวกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ ตามมาตรา 81/2 แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเป็นผู้อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างไรก็ดี กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลายประเภทด้วยกัน ตามที่กำหนดไว้ตามมาตรา 81(1) แห่งประมวลรัษฎากร บางกรณียกเว้นแบบเด็ดขาดแต่บางกรณีก็มีสิทธิเลือกขอเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ คือกิจการที่กำหนดตามมาตรา 81(1)(ก) - (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร แต่จะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนของกฎหมาย กล่าวคือ จะต้องแจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อแจ้งแล้ว จึงขอยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันแจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร หากไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนดังกล่าว สถานะของการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ก็ไม่อาจเกิดขึ้นได้ตามกฎหมาย ผลก็คือหากมีการออกใบกำกับภาษี ย่อมถือว่าเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมาย

กล่าวโดยสรุป ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้น

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือเป็นผู้ประกอบการที่มีได้จดทะเบียน ย่อมไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการและออกใบกำกับภาษีแต่อย่างใด ถ้าออกใบกำกับภาษีย่อมมีความผิดและส่งผลให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการที่ได้รับใบกำกับภาษีนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีนั้นมาคำนวณหักออกจากภาษีขายไม่ได้

6. สิทธิเรียกเก็บภาษีขาย

6.1 สารสำคัญ

(1) ภาษีขาย หมายถึงภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บจากผู้ซื้อ ภาษีขาย หมายถึงภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(17) และมาตรา 82/4 วรรคสาม และภาษีซื้อ หมายถึง ภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(18) และมาตรา 82/4 วรรคสี่ คำว่า “ผู้ประกอบการ” ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 82/3 วรรคหนึ่ง จึงหมายถึงผู้ประกอบการจดทะเบียน ผู้ประกอบการที่มีได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่อาจเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือน⁶¹

⁶¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10316/2550

(2) บุคคลมีสิทธิเรียกเก็บภาษีขาย ได้แก่ ผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนกับกรมสรรพากรเท่านั้น หากยังไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้จะมีรายรับเกิน 1,800,000 บาทต่อปี ก็ไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีขาย แต่ในขณะที่เดียวกันเมื่อมีรายรับเกิน 1,800,000 บาทต่อปี ยังคงต้องรับผิดชอบเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ใช้เงินของตนเองเสียให้แก่รัฐ เรียกเก็บจากผู้ซื้อเพื่อเอามาเสียให้แก่อรัฐไม่ได้ เพราะยังไม่ได้จดทะเบียน)

(3) ภาษีขายที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการได้ทุกกรณี ไม่ว่าผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือเป็นผู้บริโภคทั่วไป หรือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็อยู่ในบังคับที่จะต้องถูกเรียกเก็บภาษีจากผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือให้บริการโดยไม่มีข้อยกเว้น

6.2 ข้อเปรียบเทียบ

- การใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ขายสินค้าหรือให้บริการ ย่อมมีสิทธิจะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 82/4 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร การเรียก

เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะเรียกเก็บโดยคำนวณจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ ตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บอยู่ ณ วันที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บดังกล่าวเป็นภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือให้บริการ ตามมาตรา 82/4 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ภาษีขายเกิดขึ้นในเดือนใดก็เป็นภาษีขายของเดือนนั้น โดยไม่คำนึงว่าสินค้าที่ขายหรือการให้บริการนั้น จะซื้อหรือเป็นผลมาจากการผลิตของเดือนใดก็ตาม ส่วนกรณีกิจการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น การเรียกเก็บภาษีขายเป็นอำนาจตามกฎหมายที่มอบให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จะเรียกเก็บเองจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ กรณีที่ผู้ประกอบการ ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการเรียกเก็บภาษีขายไม่ได้ ในส่วนที่ผู้ประกอบการฯ ดังกล่าว ต้องปฏิบัติตามกฎหมายก็คือ ยังคงมีหน้าที่นำเอายอดขายมาลงรายงานภาษีขายและยื่นแบบ ภ.พ.30 นำส่งภาษีขาย (เท่ากับนำเงินของตนเองส่งภาษีขายไปก่อน) ส่วนการเรียกเก็บภาษีขาย หากเรียกเก็บไม่ได้จริงๆ ก็มีสิทธิที่จะใช้อำนาจศาลฟ้องร้องผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการได้⁶² (จะให้กรมสรรพากรเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการไม่ได้)

⁶² ไพจิตร โรจนวานิชย์ ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบาย ประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 4 - 266-267

● สำหรับขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การเรียกเก็บภาษีขาย หากเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการของ กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการ ที่ขายสินค้าหรือการให้บริการดังกล่าว จะ เรียกเก็บภาษีขายไม่ได้ เว้นแต่จะได้จัดแจ้งขอ เข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้า หรือให้บริการ สำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษี มูลค่าเพิ่มและกฎหมายกำหนดให้เข้าสู่ระบบภาษี มูลค่าเพิ่มได้ เช่น การขายพืชผลการเกษตร⁶³

7. ภาษีซื้อ

7.1 สารระสำคัญ

(1) ภาษีซื้อ⁶⁴ หมายถึงภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการ จดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/4 วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการ จดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการ จดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับโอนสินค้านำเข้า

ที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับ ยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตรา ศุลกากร ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 82/15

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/5 มาตรา 83/6 และมาตรา 83/7

(2) ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีที่จะนำมา คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ผู้ออกจะต้องเป็นผู้มี ลิขสิทธิ์ออกใบกำกับภาษี⁶⁵ ผู้ประกอบการ จด ทะเบียน ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ เมื่อได้รับ ใบกำกับภาษีจะต้องใช้วิจาร์ณญาณของตนเอง ว่าได้รับใบกำกับภาษีจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้ บริการที่แท้จริง และผู้ขายหรือให้บริการรายนั้น จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ซึ่งอาจ ขอดูใน ภ.พ. 20 หรือ ภ.พ. 01 หากได้รับ ใบกำกับภาษีจากผู้ที่ไม่มิลิขสิทธิ์ออกใบกำกับภาษี ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีดังกล่าวก็จะถือเป็น ภาษีซื้อต้องห้ามลักษณะที่ไม่มีสิทธิ กล่าวคือ เป็น ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษี มูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5(5) แห่งประมวล- รัษฎากร

⁶³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3700/2545 วินิจฉัยว่า การขายผลิตภัณฑ์มันสำปะหลังอัดเม็ดที่มีไซเคิลการส่งออก เป็นกิจการที่ได้รับ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร แต่มาตรา 81/3 (1) ให้ผู้ประกอบการดังกล่าวของจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษีได้ ตามมาตรา 82/3 ดังนั้น หาก ผู้ประกอบการมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการขายผลิตภัณฑ์มันสำปะหลังอัดเม็ดในราชอาณาจักรย่อมไม่มีสิทธิ เสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการดังกล่าว ตามมาตรา 82/3

⁶⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา มาตรา 77/1(18)

⁶⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5(5) มาตรา 86/13

(3) เมื่อคำนวณภาษีขายในแต่ละเดือนภาษีเสร็จแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในแต่ละเดือนภาษีนั้นทั้งหมดมาหักออกจากภาษีขาย มีหลักในการหักที่สำคัญ 2 ประการดังนี้⁶⁶

(ก) ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนใด (ให้ยึดวัน เดือน ปี ในวันที่ภาษีซื้อเกิดขึ้น)ให้นำไปหักภาษีขายในเดือนนั้นทั้งหมด (เว้นแต่กรณีที่ได้รับใบกำกับภาษีคนละเดือนกับเดือนที่ระบุใบกำกับภาษี ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีนั้นไปหักจากภาษีขายในเดือนที่ได้รับได้แต่ต้องไม่เกิน 3 ปี นับจากวันที่มีการออกใบกำกับภาษี⁶⁷)

(ข) ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการใดๆ ก็ตาม ถ้าเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องในการประกอบกิจการแล้ว สามารถนำมาหักจากภาษีขายได้ทั้งหมดทำนองเดียวกับรายการที่หักได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในส่วนของภาษีซื้อที่หักจากภาษีขายไม่ได้เป็นไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5

7.2 ข้อเปรียบเทียบ

- การใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ถือเป็นเครดิตภาษีหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้
- กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ก. กรณีการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมไม่มีสิทธินำภาษีซื้อไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่เป็นกิจการที่กฎหมายกำหนดให้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้ขอเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วจึงจะมีสิทธิ อย่างไรก็ตาม กฎหมายถือเป็นรายการในการดำเนินกิจการหรือถือเป็นต้นทุนทรัพย์สินเฉพาะกรณีเสียภาษีผิดไป

ข. ถ้าผู้ประกอบการมีภาษีซื้อที่เกิดจากกิจการดังกล่าวจะนำไปใช้เป็นเครดิตหักออกจากภาษีขายหรือขอคืนจากกรมสรรพากรไม่ได้ กรณีไม่ใช่ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการขายสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในราชอาณาจักร แต่กลับยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและขอคืนภาษีซื้อเป็นเหตุให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรคืนภาษีซื้อ เมื่อไม่มีสิทธิได้รับภาษีซื้อดังกล่าวคืนต้องคืนเงินภาษีดังกล่าวให้แก่กรมสรรพากรพร้อมดอกเบี้ย

8. การขอคืนภาษี

8.1 สาระสำคัญ

1. ผู้ประกอบการจดทะเบียนแบบเต็มรูปแบบซึ่งคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีภาษีขายหักด้วย

⁶⁶ พล ธีรคุปต์ สารพันปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม พิมพ์ครั้งที่ 1 พ.ศ. 2536 หน้า 9-10

⁶⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 4)ฯ

ภาษีซื้อตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้ถือเป็นเครดิตภาษี และให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำเครดิตภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้

2. เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ (ภาษีซื้อที่ชำระไว้เกินในแต่ละเดือนภาษีที่ได้ยื่นแบบ ภ.พ.30 แล้ว) ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษี (ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย) ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอคืนภาษีได้

ทั้งนี้ ตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิขอรับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่แตกต่างนั้น โดยเลือกขอคืนได้ ดังนี้

ขอคืนเป็นเครดิต เพื่อนำไปหักออกจากภาษีที่ต้องชำระในเดือนภาษีถัดไป ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเครดิตได้เฉพาะการยื่นแบบ ภ.พ.30 ครั้งแรกหรือฉบับปกติของแต่ละเดือนภาษีเท่านั้น ทั้งนี้ ไม่ว่าจะได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา หรือเมื่อพ้นกำหนดเวลาก็ตาม และสำหรับเครดิตที่ผู้ประกอบการมิได้นำไปใช้ในเดือนภาษีถัดไป ก็เป็นอันหมดสิทธิยกไปเป็นเครดิตอีกต่อไป ให้ผู้ประกอบการขอคืนเป็นเงินสดของเดือนภาษีที่เครดิตภาษียกมานั้น โดยยื่นคำร้อง

ขอคืนภาษี ตามแบบ ค.10

ขอคืนเป็นเงินสด ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิเลือกขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสดได้เสมอ สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ.30 ครั้งแรกของแต่ละเดือนภาษี และในการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30 เพิ่มเติมให้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสดแต่เพียงประการเดียว

8.2 ข้อเปรียบเทียบ

- การใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 การคำนวณภาษีที่ต้องชำระในแต่ละเดือน จะใช้วิธีคำนวณทำนองเดียวกับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 กล่าวคือ ภาษีที่ต้องชำระเท่ากับภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ แต่มีความแตกต่างกันในด้านภาษีขาย เนื่องจากผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ภาษีขายจึงมีค่าเป็น 0 เสมอ ในขณะที่ภาษีซื้อจะเกิดขึ้นอยู่ตลอดเวลา ดังนั้น ผลการคำนวณจึงเป็นลบ (-) อันเกิดจากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ทำให้มีการคืนภาษีให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าว เท่ากับจำนวนภาษีซื้อที่มีสิทธิขอคืนในแต่ละเดือน

- กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะเสียสิทธิในการได้รับคืนภาษีที่ตนได้จ่ายไปในการซื้อสินค้า (รวมถึงสินค้าทุน) หรือบริการมาใช้ใน

การประกอบกิจการ ต่างจากกรณีการใช้อัตรา ร้อยละศูนย์ จะมีสิทธิในการได้รับคืนภาษี ถ้า ไม่ใช่ภาษีที่ต้องห้ามตามกฎหมาย อย่างไรก็ตาม กิติ เพื่อความเป็นธรรมในแง่สิทธิประโยชน์ ที่กิจการได้รับยกเว้นเหล่านี้จะได้รับคืนภาษี

หรือการเรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อหรือผู้ใช้บริการ ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ จึงเปิดโอกาสให้ผู้ได้รับ ยกเว้นบางกรณีมีสิทธิที่จะขอเข้าสู่ระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนดังเช่นผู้ประกอบการ จดทะเบียนทั่วไปด้วย

**ตารางเปรียบเทียบข้อแตกต่างระหว่าง
กิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละศูนย์กับกิจการที่ได้รับยกเว้น⁶⁸**

รายการ	อัตราร้อยละศูนย์	ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม
1. อัตราภาษี	แยกนอกฐานภาษี	ไม่มี
2. การเป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	ไม่มีหน้าที่ต้องจดทะเบียน เว้นแต่ กิจการที่กฎหมายกำหนดให้จด ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
3. ใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	ภ.พ.20	ไม่มี
4. แบบแสดงรายการภาษี	ภ.พ.30	ไม่มี
5. สิทธิออกใบกำกับภาษี ใน กรณีขายสินค้าหรือให้บริการ	มีสิทธิออก	ไม่มีสิทธิออก
6. สิทธิเรียกเก็บภาษีขาย	ภาษีขายเป็นศูนย์	ไม่มีสิทธิ
7. ภาษีซื้อ	ถือเป็นเครดิตหักออกจาก ภาษีขายในการคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่ม	ถือเป็นรายจ่ายในการดำเนินกิจการ หรือถือเป็นต้นทุนทรัพย์สินเฉพาะ กรณีเสียภาษีผิดไปจากการนำเข้า
8. การขอคืนภาษี	มีสิทธิในกรณีมีภาษีซื้อมากกว่า ภาษีขาย	ไม่มีสิทธิ

⁶⁸ การบัญชีเพื่อการจัดการและการวางแผนภาษีอากร ประมวลสาระชุดวิชา หน่วยที่ 12-15 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช
บัณฑิตศึกษา สาขาวิทยาการจัดการ หน้า 94-95

สรุป

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 จะเป็นประโยชน์มากกว่าการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 จะช่วยทำให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) ที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือบริการมาเพื่อส่งออก โดยไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่มแฝงอยู่ จึงสามารถส่งออกได้ในราคาถูกลง ต่างจากผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) ที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือบริการมาเพื่อจำหน่าย เป็นเหตุให้ต้องนำภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) มานับรวมเป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการที่ขายสินค้าหรือบริการ จึงอาจมีราคาสูงกว่าสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขาย

สินค้าหรือการให้บริการชนิดใด แม้ว่าจะเท่ากับบรรเทาภาระภาษีแก่การอุปโภคบริโภคสินค้าและบริการที่ได้รับยกเว้นก็ตาม แต่ในความเป็นจริงแล้วการยกเว้นเหล่านี้มิได้เป็นผลดีแก่ผู้ขายหรือผู้ให้บริการเสมอไป เพราะผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่ได้รับยกเว้น ยังคงถูกผู้ขายรายอื่นเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในตอนซื้อตามปกติ ซึ่งเมื่อได้ขายสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้ารายอื่นไป ก็จะไม่มียกเว้นภาษีที่จ่ายไปแล้วมาหักออกได้นอกจากนี้ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากลูกค้าได้

ดังนั้น สินค้าหรือบริการที่ขายหรือให้โดยผู้ได้รับยกเว้น จึงอาจมีภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่บางส่วน ผู้ประกอบการรายใดที่ได้ซื้อสินค้าหรือใช้บริการจากผู้ได้รับยกเว้นดังกล่าว จะไม่มีโอกาสได้ปลดเปลื้องภาษีมูลค่าเพิ่มที่แฝงอยู่ได้เหมือนดังเช่นได้ซื้อมาจากผู้ประกอบการจดทะเบียนทั่วไป

