

# สารบัญ **สรรพากรสาร** **CONTENTS**

ปีที่ 63 ฉบับที่ 8 สิงหาคม พ.ศ. 2559

	<b>คำนวณ</b> <b>VAT</b> <b>ถูกขั้นตอน</b> <b>ไม่ซ้ำซ้อนภาระภาษี</b>
<b>17</b>	
<b>49</b>	<b>ฎีกาภาษี :</b> <i>อำนาจฟ้องเพิกถอนประกาศกำหนดตราขายปลีกบุกรือ ของกรมสรรพสามิต</i>
<b>57</b>	<i>ความรับผิดของผู้จ่ายเงินได้ เมื่อมีได้หักภาษี ณ ที่จ่าย</i>
<b>73</b>	<b>บัญชี IFRS for SMEs กับภาษี</b> <i>ตอน ว่าด้วย “ต้นทุนการกู้ยืม” อีกครั้ง</i>
<b>85</b>	<b>คำวินิจฉัยยกกฎหมายภาษีสรรพากร :</b> <i>สารพันปัญหาภาษี ตามประมวลรัษฎากร</i>

# UNIVERSITY OF THE SAIGON EDITOR

## สรรพากรสาส์น

**เลว 8** ตามความเชื่อของหลายชนชาติถือเป็นเลขมงคลที่หมายถึงความร่ำรวย มั่งมี ความสมบูรณ์ หรืออีกหนึ่งความหมายที่นิยมกันไม่น้อยก็คือความต่อเนื่องไปได้ไม่สิ้นสุดตามสัญลักษณ์  $\infty$  (Infinity) สิ่งใดเป็นสิ่งที่ดีเราย่อมต้องการให้เกิดขึ้นและดำรงอยู่ต่อไป หากแต่จะเดินข้ามเวลาไปได้อย่างไรนานเพียงใดก็อยู่ที่เหตุและปัจจัยของแต่ละบุคคล จะยึดถือแต่ความเชื่ออย่างเดียวย่อมจะไม่เพียงพอ

สรรพากรสาส์นฉบับสิงหาคม ถือเป็นเดือนที่ดีในการนำเสนอข้อข้องใจเกี่ยวกับขั้นตอนการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ประกอบการทั้งหน้าใหม่และหน้าเดิม ที่จะไม่ต้องกังวลเรื่องการเสียภาษีซ้ำซ้อน ผิดพลาด หรือละเลยไปจนกระทั่งเกิดเป็นเบี้ยปรับและเงินเพิ่มหรือโทษอื่นๆ การเริ่มทำความเข้าใจกับเรื่องจากปก “คำนวณ VAT ถูกขั้นตอน ไม่ซ้ำซ้อนภาระภาษี” ในฉบับเดือนแปดอาจเป็นนิมิตหมายที่ดีให้ผู้ประกอบการได้เข้าใจประเด็นที่เกี่ยวข้องต่อเนื่องตลอดไปได้ ทั้งยังแถมด้วยบทความ “ความรับผิดชอบของผู้จ่ายเงินได้ เมื่อมิได้หักภาษี ณ ที่จ่าย” สำหรับผู้ประกอบการไว้เป็นแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งน่าจะได้ใช้ประโยชน์แบบ  $\infty$  Infinity อย่างแน่นอน...

● ● ● UK.

### คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา รองอธิบดี

ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น พิพัฒน์ ชันทอง

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น กวิช วิปุลานุสาสน์

ทัศนีย์ มหาชนะกิตติวงศ์

นงพงา บุญเยี่ยม

มลรัฐณี เอี้ยวพิทยากุล

ศิริวัลย์ แก้วมูลเนียม

แพตริเซีย มงคลวนิช

บรรณาธิการอำนวยการ ทัศนีย์ มหาชนะกิตติวงศ์

บรรณาธิการบริหาร จันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนโสม มงคล ขนาดนิต

กัมปนาท บุญรอด วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์ สุดคนึง สมบูรณ์วงศ์

ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร พุทธิพร วิชัยดิษฐ์

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา สุวรรณี ศรีศรีศรี

ฝ่ายขายและโฆษณา วันทนีญ์ เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุวรรณค์

พันทิพย์ สาสิงห์ ศศิธร เจียรนัยณะกิจ

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี วรารวรรณ กิจวิชา

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปวียาดา ธรรมณญาญู

ผู้สอบบัญชี บุญงาม แม่นทิม

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสาส์น

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

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

www.sanpakomsam.com

E-mail : sanpakomsam@rd.go.th 

พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วินทร์การพิมพ์ จำกัด

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

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสาส์นสงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย หากนำไปเผยแพร่ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดและในสื่อใดๆ จะต้องได้รับอนุญาตจากสรรพากรสาส์นแล้วเท่านั้น หากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใดของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรจะถูกดำเนินคดีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด

# คำนวณ VAT ถูกขั้นตอน ไม่ซ้ำซ้อนภาระภาษี

● กับปก บทสรุป\*

**ตามปกติ**นั้นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 82/3 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งผลจากการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวทำให้เกิดส่วนต่างของภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ โดยจะมีผลต่อภาระภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียนในหลายๆ เรื่องและในทางปฏิบัติมักเกิดกรณีโต้แย้งกันเสมอระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรว่า ในกรณีใดเป็นภาษีขายหรือเป็นภาษีซื้อ และจะมีผลต่อการเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีว่าจะทำได้หรือไม่ นอกจากนี้ ในการกรอกแบบ

ภ.พ.30 หากแสดงภาษีซื้อสูงไป เกินไป หรือผิดช่องหรือผิดพลาดด้วยประการใด ก็อาจต้องรับผิดชอบปรับไปตามมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากรได้ และเมื่อมีการปฏิบัติผิดพลาดจนเป็นเหตุให้ถูกประเมินภาษีเพิ่มเติม สาเหตุก็เนื่องมาจากการไม่เข้าใจในเนื้อหา หลักการ ระเบียบ แนวปฏิบัติ บทบัญญัติ และแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร ดังนั้น หากได้ศึกษาทำความเข้าใจในเนื้อหาส่วนที่เกี่ยวข้องก็จะแก้ข้อสงสัยและสามารถปฏิบัติอย่างถูกต้องต่อไปได้ โดยผู้เขียนมีกรอบในการนำเสนอเรื่องข้อควรรู้เกี่ยวกับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งพิจารณาเนื้อหาตามลำดับดังนี้

“asswanrasan” ปีที่ 63 ฉบับที่ 8 สิงหาคม 2559

\* นิตินร สำนักกฎหมาย กสม.asswanrasan

## หลักทั่วไปในการคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

เนื่องจากสินค้าและบริการแต่ละประเภทต้องผ่านขบวนการผลิตและจัดจำหน่ายหลายขั้นตอนก่อนถึงผู้บริโภคเพื่อมิให้มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากต้นทุนการผลิตและการให้บริการจำนวนเดียวกัน มาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร จึงให้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการในทุกขั้นตอนของการผลิต การขายสินค้าหรือการให้บริการเฉพาะส่วนที่ยังไม่ผ่านการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาก่อน

วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษีโดยอาศัยใบกำกับภาษีเป็นหลักฐาน<sup>1</sup> ผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนเช่นเดียวกับระบบภาษีการค้าเดิม โดยมีขั้นตอนการคำนวณภาษี 2 ขั้นตอน<sup>2</sup>

### ขั้นตอนแรก

ผู้ประกอบการต้องคำนวณภาษีขายในทันที

และทุกครั้งที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยการนำฐานภาษี<sup>3</sup> คูณกับอัตราภาษี<sup>4</sup> เมื่อถึงทุกสิ้นเดือน ผู้ประกอบการจะต้องรวมคำนวณภาษีขายทั้งหมดในเดือนนั้น

### ขั้นตอนที่สอง

เมื่อคำนวณภาษีขายในแต่ละเดือนเสร็จแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนนั้นทั้งหมดมาหักออกจากภาษีขาย การนำภาษีซื้อมาหักจากภาษีขายนั้น มีหลักในการหักที่สำคัญ 2 ประการ ดังนี้

1. ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนใด<sup>5</sup> ให้นำไปหักจากภาษีขายในเดือนนั้นทั้งหมด<sup>6</sup> โดยไม่ต้องคำนึงถึงหลักจับคู่รายได้และรายจ่ายในทางบัญชี (Matching Concept) แต่อย่างใด

2. ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการใดๆ ก็ตามหากเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องในการประกอบกิจการแล้วสามารถนำมาหักจากภาษีขายได้ทั้งหมด ในทำนองเดียวกับรายจ่ายที่หักได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเรียกภาษีเงินได้นิติบุคคล

<sup>1</sup> ทศนิยม เหลืองเรืองรอง คู่มือการศึกษาภาษีตามประมวลรัษฎากร พิมพ์ครั้งที่ 1 พ.ศ. 2557 หน้า 145

<sup>2</sup> พล ธีรคุปต์ สารพันปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2536 หน้า 6-11

<sup>3</sup> ฐานภาษี ได้แก่ 1. กรณีการขายสินค้าหรือให้บริการ (มาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร)

2. กรณีส่งออกสินค้า (ประมวลรัษฎากร มาตรา 79/1 (1))

3. กรณีนำเข้าสินค้า (ประมวลรัษฎากร มาตรา 79/2)

4. กรณีการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 79/1 (2))

<sup>4</sup> โปรดดูมาตรา 80 และมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร และพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 236 พ.ศ. 2539

<sup>5</sup> ให้ยึดวันเดือนปี ในใบกำกับภาษีเป็นวันที่ภาษีซื้อเกิดขึ้น

<sup>6</sup> เว้นแต่กรณีที่ได้รับใบกำกับภาษีคนละเดือนกับเดือนที่ระบุในใบกำกับภาษี ผู้ประกอบการฯ สามารถนำภาษีซื้อซึ่งตามใบกำกับภาษีนั้นไปหักจากภาษีขายในเดือนที่ได้รับได้ แต่ต้องไม่เกิน 3 ปีนับจากวันที่มีการออกใบกำกับภาษี โปรดดูมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 4 ลงวันที่ 25 ธันวาคม พ.ศ. 2534

ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้คำนวณภาษีขายไปแล้ว ต่อมาหากมีเหตุการณ์ที่ทำให้ภาษีขายที่คำนวณไว้แล้วนั้นคลาดเคลื่อนไป<sup>7</sup> เช่น มีการเพิ่มราคาสินค้าเนื่องจากส่งมอบสินค้าเกินกว่าจำนวนที่ตกลงกัน หรือมีการรับคืนสินค้าเนื่องจากสินค้าชำรุดบกพร่อง ซึ่งเหตุการณ์ดังกล่าวมีผลให้ภาษีขายเพิ่มขึ้นหรือลดลงแล้วแต่กรณี เหตุดังกล่าวผู้ประกอบการต้องออกใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ให้กับผู้ซื้อ ใบเพิ่มหนี้และใบลดหนี้ดังกล่าวมีผลให้ถือเป็นใบกำกับภาษีด้วย

เมื่อผู้ประกอบการออกใบเพิ่มหนี้ในเดือนใด ผู้ประกอบการต้องนำภาษีขายตามใบเพิ่มหนี้ไปรวมเป็นภาษีขายในเดือนนั้น ในทางตรงกันข้าม ผู้ประกอบการออกใบลดหนี้ในเดือนใด ผู้ประกอบการต้องนำภาษีขายตามใบลดหนี้ไปหักจากภาษีขายในเดือนนั้น<sup>8</sup>

ทางด้านผู้ซื้อหากได้รับใบเพิ่มหนี้ในเดือนใด ผู้ซื้อ (ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน) สามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบเพิ่มหนี้ไปเป็นภาษีซื้อในเดือนนั้น และหากได้รับใบลดหนี้ในเดือนใด ผู้ซื้อจะต้องนำภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบลดหนี้ไปหักจากภาษีซื้อของตนในเดือนนั้น<sup>9</sup>

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนประกอบ

กิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ประกอบการจดทะเบียนได้นำสินค้าหรือบริการที่ได้มาหรือได้รับมาในการประกอบกิจการของตนเองไปใช้หรือจะใช้ในกิจการทั้งสองประเภท ให้ผู้ประกอบการนั้นเฉลี่ยภาษีซื้อที่จะนำไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด<sup>10</sup> (ถ้าไม่เฉลี่ยภาษีซื้อถือว่าภาษีซื้อทั้งจำนวนเป็นภาษีซื้อต้องห้าม)

นอกจากนี้ กรณีการจำหน่ายหนี้สูญที่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85) เรื่อง ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85) ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2542 ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีผลต่อส่วนของภาษีขายที่รวมอยู่ในส่วนของหนี้สูญ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จำหน่ายหนี้สูญมีสิทธิที่จะนำเอาภาษีขายดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายในเดือนที่มีการจำหน่ายหนี้สูญได้ หรือหากไม่ประสงค์ที่จะนำเอาภาษีขายที่อยู่ในส่วนของหนี้สูญไปหักออกจากภาษีขายก็มีสิทธิที่จะไปถือเป็นรายจ่ายของกิจการได้<sup>11</sup>

<sup>7</sup> โปรดดูมาตรา 82/9 และมาตรา 82/10 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>8</sup> โปรดดูมาตรา 82/9 วรรค 1 และมาตรา 82/10 วรรค 1 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>9</sup> โปรดดูมาตรา 82/9 วรรคสุดท้าย และมาตรา 82/10 วรรคสุดท้าย แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>10</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2535

<sup>11</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนอไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 4-332

ดังนั้น เราจึงควรทำความเข้าใจกันก่อนว่า “ภาษีขาย” และ “ภาษีซื้อ” ตามประมวลรัษฎากร เป็นอย่างไร เพราะความหมายตามประมวลรัษฎากรมีลักษณะพิเศษและซับซ้อนพอสมควร ในเนื้อหาของบทความได้แยกตามบทบัญญัติของ มาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 82/7 มาตรา 82/8 และ มาตรา 82/16 ให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละ เดือนภาษี

หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น

หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิต ภาษีและผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษี หรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน 8

ภาษีซื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษี ในเดือนภาษีตามวรรคหนึ่งเพราะมีเหตุจำเป็นตามที่อธิบดีกำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณ ภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด แต่ต้องไม่เกิน สามปีนับจากวันที่ได้มีการออกไปกำกับภาษี”

จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าว จะเห็นได้ว่า มาตรา 82/3 อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 82/7 มาตรา 82/8 และมาตรา 82/16 ดังนั้น หากเข้าหลักเกณฑ์ตามที่บัญญัติไว้ให้ถือปฏิบัติตามนั้น นอกจากกรณี

ดังกล่าวก็ให้คำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ ในแต่ละเดือนภาษี

#### ► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10316/2550

คำว่า “ผู้ประกอบการ” ตามที่บัญญัติไว้ใน มาตรา 82/3 วรรคหนึ่ง หมายถึง ผู้ประกอบการ จดทะเบียน ผู้ประกอบการที่มีได้จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่อาจเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดย คำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือน ภาษี เมื่อโจทก์จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มวันที่ 10 ตุลาคม 2545 โจทก์จึงไม่มีสิทธินำภาษีซื้อที่ เกิดขึ้นระหว่างเดือนภาษีมีนาคมถึงเดือนภาษี กันยายน 2545 ก่อนที่โจทก์จะเป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมาหักออกจากภาษีขาย ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### ► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4169/2548

จำเลยทั้งห้าประเมินภาษีโจทก์โดยไม่นำภาษีซื้อ ในแต่ละเดือนภาษีมาหักจากภาษีขายโดยไม่ ปรากฏว่าเป็นภาษีซื้อต้องห้ามให้นำมาหักในการ คำนวณภาษีดังกล่าวโดยอ้างว่าเป็นภาษีซื้อที่เกิน 3 ปี ตามมาตรา 82/3 วรรคท้ายตามบทบัญญัติ ดังกล่าวเป็นเรื่องการนำภาษีซื้อที่ไม่ได้นำมาหัก ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 วรรคหนึ่งเพราะมีเหตุจำเป็นตามที่อธิบดีกำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษี หลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไข

ที่อธิบดีกำหนด แต่ต้องไม่เกิน 3 ปีนับจากวันที่ได้มีการออกไปกำกับภาษีเป็นคนละกรณีกับคดีนี้ จำเลยไม่อาจอ้างบทบัญญัติดังกล่าวมาเป็นเหตุไม่ยอมให้โจทก์นำภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษีมาหักจากภาษีขายได้

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 12873/2558**  
มาตรา 79 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “...ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ...” เมื่อค่าจ้างยึดรถตามสัญญาเป็นเงินที่ได้รับจากการให้บริการ จึงเป็นมูลค่าที่ได้รับอันเป็นฐานภาษีที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 โจทก์ในฐานะผู้จัดการของคณะบุคคลมีหน้าที่จะต้องจัดการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนที่จะแบ่งส่วนแก่บุคคลอื่นในคณะบุคคล ส่วนที่โจทก์จะนำไปจ่ายเป็นค่าจ้างและค่าใช้จ่ายอื่นให้แก่บุคคลอื่นในคณะบุคคลและบุคคลอื่นที่ร่วมงานกับโจทก์ก็เป็นเรื่องค่าใช้จ่ายของผู้ประกอบการ ซึ่งวิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่นำค่าใช้จ่ายมาหักแต่เพราะเป็นการคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 641/2555**  
เดือนภาษีมกราคม 2540 โจทก์มีภาษีชำระเกินยกมา 3,009,253.77 บาท ซึ่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 วรรคสาม ให้สิทธิโจทก์นำไปชำระ

ภาษีในเดือนถัดๆ ไปได้จนกว่าจะหมด การที่เจ้าพนักงานประเมินนำภาษีที่ต้องชำระเดือนนี้ 511,661.12 บาท หักออกจากภาษีชำระเกินยกมาแล้วคงเหลือภาษีชำระเกินยกมา 2,497,492.65 บาท เป็นการนำภาษีที่โจทก์ต้องชำระเพิ่มมาหักออกจากภาษีที่ชำระเกินยกมาแล้วยังมีภาษีชำระเกินยกไปใช้ในเดือนถัดไป ดังนั้น โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดชอบชำระภาษีเพิ่มเติมและเงินเพิ่ม คงต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับตามการประเมินเท่านั้น

## **U** ประเภทของการคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

**ก. กรณีทั่วไป** (คำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี)

**หลักสำคัญ** ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีหน้าที่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้เป็นเครดิตและให้ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามที่กำหนดไว้ในเรื่องเครดิตภาษีและการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

### **ภาษีขาย**

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (17)

บัญญัติว่า “ภาษีขาย” หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือ ฟังเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ตามมาตรา 82/4 วรรคหนึ่ง และภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เสียในกรณีที่เป็นการขายสินค้าตาม (ง) (จ) (ฉ) หรือ (ช) ของ (8) หรือในกรณีที่เป็นการให้บริการตาม (10) แต่ไม่รวมถึงภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 82/16

*ตามนิยามดังกล่าวภาษีขายสามารถแบ่งได้*

## 2 กรณี คือ

1. กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือฟังเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ซึ่งกรณีดังกล่าว เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ขายสินค้าหรือให้บริการ<sup>12</sup> การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะเรียกเก็บโดยคำนวณจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ ตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บอยู่ ณ วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บดังกล่าวเป็นภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือให้บริการ<sup>13</sup>

2. กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เสียในการขายสินค้า ตามมาตรา 77/1(8)

(ง) (จ) (ฉ) หรือ (ช) หรือในกรณีที่เป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร ภาษีขายในกรณีนี้จะเกิดขึ้นเมื่อมีกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้กระทำการที่กฎหมายถือว่าเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) (ง) หรือการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเมื่อความรับผิดในการขายสินค้าหรือให้บริการดังกล่าวเกิดขึ้นผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากฐานภาษีที่กำหนดไว้ตามมาตรา 79/3 ตามอัตราที่กำหนดไว้ในขณะที่ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณได้จะเป็น “ภาษีขาย” ของผู้ประกอบการจดทะเบียน<sup>14</sup>

ในทางปฏิบัติ กรณีต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการยื่นแบบ ภ.พ.30 เป็นยอดการขายสำหรับกรณีที่กฎหมายถือว่าเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการ กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ตามข้อ 2 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 86/2542 ให้กรณีดังกล่าวไม่ต้องออกไปกำกับภาษีแต่อย่างใด โดยในการลงรายงานภาษีขายให้ผู้ประกอบการฯ จัดทำเอกสารใบสำคัญที่ระบุปริมาณสินค้าและราคาสินค้าหรือค่าบริการขึ้นเองเพื่อประกอบการลงรายงานภาษีขายตามข้อ 7 (6) ของประกาศ

<sup>12</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/4 วรรคหนึ่ง

<sup>13</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/4 วรรคสาม

<sup>14</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวณิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 4-270



อธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 89)ฯ ลงวันที่ วันที่ 29 เมษายน พ.ศ. 2542

### ข้อพิจารณา<sup>15</sup>

1. การเรียกเก็บภาษีขาย จะต้องเรียกเก็บจากคู่สัญญาพร้อมกับออกใบกำกับภาษีให้แก่คู่สัญญาเท่านั้น หากออกใบกำกับภาษีให้แก่บุคคลอื่นที่ไม่ใช่คู่สัญญาถือเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ ผู้ออกมีความผิดทั้งทางแพ่งและอาญา และผู้รับไม่สามารถนำใบกำกับภาษีไปใช้ได้

2. การเรียกเก็บภาษีขายเป็นอำนาจตามกฎหมายที่มอบให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จะเรียกเก็บเอาจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ กรณีที่ผู้ประกอบการฯ ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการเรียกเก็บภาษีไม่ได้ ในส่วนที่ผู้ประกอบการฯ ดังกล่าวต้องปฏิบัติตามกฎหมายก็คือ ยังคงมีหน้าที่นำเอายอดขาย มาลงรายงานภาษีขาย และยื่นแบบ ภ.พ.30 นำส่งภาษีขาย (เท่ากับนำเงินของตนเองส่งภาษีขายไปก่อน)<sup>16</sup> ส่วนการเรียกเก็บภาษีขาย หากเรียกเก็บไม่ได้จริงๆ ก็มีสิทธิที่จะใช้อำนาจทางศาลฟ้องร้องผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการได้ (จะให้กรมสรรพากรเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการไม่ได้)

3. การเรียกเก็บภาษีขายอาจมีปัญหาใน

กรณีที่คำนวณภาษีขายที่ต้องเรียกเก็บเป็นตัวเลขแล้ว ปรากฏว่ามีเศษทศนิยมไม่ลงตัว ปัญหาดังกล่าวในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรถือว่า ถ้ามีเศษทศนิยมเกิน 2 ตำแหน่ง หากตำแหน่งที่ 3 มีจำนวนตั้งแต่ 5 ให้ปัดขึ้น แต่ถ้าหากน้อยกว่า 5 ให้ตัดทิ้ง ทั้งนี้ หลักการดังกล่าวให้นำไปใช้ในการออกใบกำกับภาษีที่จะต้องปิดเศษทศนิยมด้วย ทั้งนี้ ตามข้อ 4(6) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 86/2542ฯ

4. บุคคลที่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีขาย ได้แก่ผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนกับกรมสรรพากรแล้วเท่านั้น หากยังไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้จะมีรายรับเกิน 1,800,000 บาทต่อปี ก็ไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีขาย แต่ในขณะเดียวกันเมื่อมีรายรับเกิน 1,800,000 บาทต่อปี ยังคงต้องรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่ม (ใช้เงินของตนเองเสียให้แก่รัฐ แต่ไม่สามารถเรียกเก็บจากผู้ซื้อเพื่อมาเสียให้แก่รัฐได้เพราะยังไม่ได้จดทะเบียน)

5. ภาษีขายสามารถเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการได้ทุกกรณี ไม่ว่าจะผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ หรือเป็นผู้บริโภคทั่วไป หรือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับ

<sup>15</sup> อ้างตาม 14 หน้า 4-266-269

<sup>16</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2966/2540

ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็อยู่ในบังคับที่จะต้องถูกเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือให้บริการโดยไม่มีข้อยกเว้น

6. การเรียกเก็บภาษีขาย หากเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าฯ ดังกล่าวจะเรียกเก็บภาษีขายไม่ได้ เว้นแต่จะได้จัดแจ้งขอเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการสำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายกำหนดให้เข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ (เช่น การขายพืชผลทางการเกษตร)

### ภาษีซื้อ

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (18) บัญญัติว่า “ภาษีซื้อ” หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา 82/4 วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเนื่องจากได้รับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรตามมาตรา 82/15 และภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 และมาตรา 83/7

<sup>17</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวณิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 4-271

<sup>18</sup> หนังสือที่ กค 0802 (ก)/พ.10118 ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2535

ตามนิยามดังกล่าวภาษีซื้อสามารถแบ่งได้

4 กรณี คือ

### 1. ภาษีซื้อกรณีถูกเรียกเก็บ ได้แก่

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา 82/4 วรรค 4 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บเนื่องจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการ เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น หากภาษีซื้อเกิดในเดือนใด ก็เป็นภาษีซื้อของเดือนนั้น โดยไม่คำนึงว่าสินค้าที่ซื้อมานั้นจะขายหรือนำไปใช้ในการผลิตเดือนใดก็ตาม ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บจะเป็น “ภาษีซื้อ” แต่ถ้าหากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้จะมีรายรับเกิน 1,800,000 บาทต่อปี ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บก็จะไม่เป็น “ภาษีซื้อ” แม้ต่อมาได้รับใบกำกับภาษีจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการดังกล่าวภายหลังจากที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว<sup>17</sup>

### ข้อสังเกต

การที่จะพิจารณาว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บเป็นภาษีซื้อหรือไม่และเกิดขึ้นเมื่อใดให้ดูจากจุดของความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นก่อนหรือหลังจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าเกิดขึ้นก่อนก็ไม่ใช่ภาษีซื้อ ถ้าเกิดขึ้นหลังจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ถือเป็นภาษีซื้อ<sup>18</sup> และ

กรณีผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการซึ่งได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว แต่ผู้ขายไม่ได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการตามมาตรา 82/4 และได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษีไม่อาจถือได้ว่า เป็นภาษีซื้อของผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการที่จะนำมาหักออกจากภาษีขายได้<sup>19</sup>

### ► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3492/2549

โจทก์ซึ่งเป็นผู้ประกอบการที่มีมูลค่าของฐานภาษีเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ความเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนของโจทก์ย่อมมีผลนับแต่วันที่ระบุไว้ในทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์จึงไม่มีสิทธินำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นก่อนที่โจทก์จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมาคำนวณในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

**2. ภาษีซื้อที่ได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า** คำว่า “นำเข้า” มีนิยามไว้ในมาตรา 77/1 (12) แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย และ

คำว่า “ผู้นำเข้า” ตามมาตรา 77/1 (11) หมายความว่า ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำเข้า

ตามนิยามดังกล่าวภาษีซื้อจากการนำเข้าสามารถแบ่งได้ 2 กรณี คือ<sup>20</sup>

### 2.1 ภาษีซื้ออันเกิดจากการนำเข้าสินค้าตามปกติ

กรณีนี้เป็นการนำสินค้านำเข้ามาจากต่างประเทศจริงๆ เช่น นำสินค้าเข้ามาทางเรือทางอากาศ หรือทางบก ซึ่งการนำเข้าดังกล่าวความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อบุคคลซึ่งนำเข้าสินค้าได้ชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันขาเข้า เว้นแต่ในกรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ตามมาตรา 78/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ส่วนผู้นำเข้าสินค้านั้นจะเป็นบุคคลใดก็ได้ที่ได้นำเข้าไม่ว่าจะประกอบอาชีพใดและจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ก็อยู่ในฐานะเป็นผู้นำเข้าได้ทั้งสิ้น โดยจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 เสมอ ตามมาตรา 82/14 และมาตรา 80 สำหรับการนำเข้าสินค้า

<sup>19</sup> หนังสือที่ กค 0706 (กม.08)/1011 ลงวันที่ 19 กันยายน 25464

<sup>20</sup> อรรถกถา วัตถุประสงค์พัฒนาสินค้า คำอธิบาย vat ภาษีซื้อทั้งระบบ 2540 (ฉบับประยุกต์) หน้า 1-16-21

นั้นจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในทันทีเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นโดยกรมศุลกากรจะเป็นผู้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร ตามมาตรา 83/10

ในทางปฏิบัติ การที่จะพิจารณาว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บจากการนำเข้าเป็นภาษีซื้อหรือไม่ ให้ดูจากผู้นำเข้า หากผู้นำเข้าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีดังกล่าวถือเป็น “ภาษีซื้อ” หากผู้นำเข้าไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีดังกล่าวก็ไม่ใช่ “ภาษีซื้อ” แต่เป็นภาษีขั้นสุดท้าย (Final Tax) ที่ผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้บริโภคคนสุดท้ายจะต้องรับภาระภาษีเอง (ขอคืนหรือนำไปเครดิตในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้)

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีนำเข้าสินค้า นั้นจะคำนวณจากฐานที่ประกอบด้วยมูลค่าของสินค้าบวกด้วยค่าประกันและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร (ราคา C.I.F.) บวกด้วยอากรขาเข้าบวกด้วยภาษีสรรพสามิต (ถ้ามี) บวกด้วยภาษีและค่าธรรมเนียมในลักษณะทำนองเดียวกัน (ถ้ามี) และเมื่อได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว หากผู้นำเข้าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งได้นำเข้าสินค้าเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองด้วยแล้วก็

สามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมาถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีในเดือนนั้นได้ตามปกติ โดยถือใบเสร็จรับเงินภาษีที่ทางราชการออกให้เป็นหลักฐานใบกำกับภาษี<sup>21</sup>

**ตัวอย่าง<sup>22</sup>** บริษัทฯ มีฐานะเป็นตัวการในการนำเข้าและต้องรับผิดชอบศุลกากรโดยตรงทั้งในทางแพ่งและทางอาญา โดยกรมศุลกากรได้พิจารณาให้บริษัทฯ ในฐานะตัวการผู้นำเข้าตามกฎหมายต้องชำระหนี้ภาษีอากรที่เกิดจากการนำเข้าทั้งหมดตามมาตรา 27 และมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2549 และตามมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) ดังนั้น การจ่ายเงินดังกล่าวจึงเป็นการจ่ายเพื่อกิจการของบริษัทฯ กรณีที่บริษัทฯ ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มขาดให้กับกรมศุลกากรเข้าลักษณะเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้นำเข้าได้เสียไปจากการนำเข้าสินค้าถือเป็นภาษีซื้อตามมาตรา 77/1 (18) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงมีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมาถือเป็นภาษีซื้อในเดือนภาษีที่ชำระภาษีตามการประเมิน ทั้งนี้ ตามมาตรา 82/3 วรรคสี่ มาตรา 84 และมาตรา 86/14 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต

1. ภาษีซื้ออันเกิดจากการนำเข้า ผู้นำเข้าที่

<sup>21</sup> ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2558 กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร หน้า 311

<sup>22</sup> หนังสือที่ กค 0706/472 ลงวันที่ 17 มกราคม 2550

เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งกระทำพิธีศุลกากรนำเข้าสินค้าจะเป็นบุคคลที่มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อ แม้ว่าผู้นำเข้าดังกล่าวจะไม่ได้เป็นผู้ส่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศโดยตรง แต่ที่ได้รับสิทธิในการนำเข้าเพราะมีการขายสินค้าหรือโอนสิทธิในการนำเข้าสินค้าให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่นำเข้า<sup>23</sup>

2. ภาษีซื้อที่เกิดจากการนำเข้านั้นจะต้องเกี่ยวกับกิจการของผู้ประกอบการฯ โดยตรง เช่น นำเข้าสินค้ามาขาย มาใช้ในกิจการ ฯลฯ ถ้าไม่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับกิจการโดยตรงแม้จะเป็นภาษีซื้อ แต่ก็เป็นภาษีซื้อต้องห้ามมิให้นำไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/5 (3) แห่งประมวลรัษฎากร คำว่า “เกี่ยวข้องกับกิจการ” ต้องพิจารณาจากองค์ประกอบหลายอย่าง เช่น การทำสัญญา การประกอบกิจการ สภาพของกิจการ ฯลฯ<sup>24</sup>

## 2.2 การนำเข้าสินค้าออกจากเขตอุตสาหกรรมโดยมิใช่เพื่อส่งออก

โดยข้อเท็จจริงแล้วกรณีดังกล่าวไม่ได้มีการนำสินค้าเข้ามาจากต่างประเทศจริงๆ แต่กฎหมาย

กำหนดให้การกระทำดังกล่าวถือเป็นการนำเข้าสินค้าด้วย สำหรับหลักฐานที่ผู้นำเข้าสินค้านำไปใช้ในการขอคืนภาษีซื้อ ได้แก่ ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากรซึ่งกฎหมายถือว่าเป็นใบกำกับภาษีชนิดหนึ่งด้วย ตามมาตรา 77/1 (22) และมาตรา 86/14 แห่งประมวลรัษฎากร

### 3. ภาษีซื้อกรณีรับโอนสินค้านำเข้า<sup>25</sup>

ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเนื่องจากได้รับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทใด ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรตามมาตรา 82/15 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>26</sup>

การนำเข้าสินค้ากรณีนี้ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าและได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าตามมาตรา 81 (2) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อมาหากผู้นำเข้าได้โอนสินค้านั้นไปให้บุคคลอื่น ผู้รับโอนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้รับโอนได้เสียไปดังกล่าวถือเป็นภาษีซื้อของผู้รับโอนได้

(เจตนารมณ์ของกฎหมายต้องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าทอดแรก หาก

<sup>23</sup> หนังสือที่ กค 0802/5394 ลงวันที่ 25 มีนาคม 2536 และหนังสือที่ กค 0811/พ.4467 ลงวันที่ 31 ตุลาคม 2539

<sup>24</sup> หนังสือที่ กค 0802/พ.16657 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2538 และหนังสือที่ กค 0802/พ.11729 ลงวันที่ 17 กรกฎาคม 2539

<sup>25</sup> อรรถกถา วัตถุประสงค์ คำอธิบาย vat ภาษีซื้อทั้งระบบ 2540 (ฉบับประยุกต์) หน้า 1-21-22 และประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (18) (ข)

<sup>26</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/15 บัญญัติว่า “ในการนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นเป็นเหตุให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ผู้รับโอนสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1 (3) เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นโดยให้คำนวณจากฐานภาษีตามมาตรา 79/2 (2) ของส่วน 3 และอัตราภาษีตามมาตรา 80”

ไม่บัญญัติให้การฉ้อรับโอนต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะเกิดช่องโหว่ของกฎหมายให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีได้)

**4. ภาษีซื้อกรณีนำส่งภาษี** ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 และมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร

4.1 การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/5 เป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 83/5 บัญญัติว่า “ในการขายทอดตลาด ให้ผู้ทอดตลาดซึ่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียน มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน มีหน้าที่ต้องเสีย

ให้ผู้มีหน้าที่นำส่งตามวรรคหนึ่ง นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มโดยยื่นรายการตามแบบนำส่งภาษีที่อธิบดีกำหนด ณ สถานที่และกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 52 และให้นำมาตรา 54 และมาตรา 55 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ให้ผู้ทอดตลาดที่เป็นส่วนราชการออกใบเสร็จรับเงินให้ผู้ซื้อในการขายทอดตลาด และจัดทำสำเนาให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เพื่อเป็นหลักฐาน

ในกรณีที่ส่วนราชการขายทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ถูกยึดมาตามกฎหมาย

โดยวิธีอื่นนอกจากการขายทอดตลาด ให้นำความในมาตรานี้มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ตามวรรคสามและวรรคสี่ ให้ถือเป็นใบกำกับภาษี เว้นแต่ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 ไม่ให้ถือเป็นใบกำกับภาษี”

4.2 การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ที่จ่ายเงินค่าตอบแทนจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6 บัญญัติว่า “เมื่อมีการชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ ให้ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษี

(1) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้า หรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวตามมาตรา 85/3

(2) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร

(3) ผู้ประกอบการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาให้นำมาตรา 83/5 วรรคสองมาใช้บังคับ”

4.3 การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/7 เป็นการนำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีมีการโอนสินค้าหรือโอนสิทธิในการบริการซึ่งเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมาตรา 83/7 บัญญัติว่า “ในการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ให้ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตนมีหน้าที่ต้องเสียตามมาตรา 82/12 ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั่วว่าการอำเภอท้องที่ที่บุคคลนั้นมีภูมิลำเนาให้นำมาตรา 83/5 วรรคสอง มาใช้บังคับ”

**๓ ประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับภาษีซื้อตามประมวลรัษฎากร**

**1. ภาษีซื้อเกิดขึ้นตั้งแต่เมื่อใด**

ภาษีซื้อจะเกิดขึ้นตั้งแต่ผู้ประกอบการได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มวันใด ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการตั้งแต่วันนั้นก็จะเป็นลักษณะ “ภาษีซื้อ” ตามกฎหมายทันที<sup>27</sup>

**ข้อสังเกต** ความเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการมีผลนับแต่วันที่ระบุไว้ในทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>28</sup> อย่างก็ดี ประมวลรัษฎากร มาตรา 85 วรรค 4 บัญญัติให้ผู้ประกอบการซึ่งยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนนับแต่วันที่ระบุไว้ในทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มิได้บัญญัติบังคับว่าให้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนนับแต่วันที่ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงอาจมีผลย้อนหลังได้แล้วแต่กรมสรรพากรจะอนุมัติโดยระบุไว้ในทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>29</sup>

**▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3492/2549**

ประมวลรัษฎากรฯ หมวด 4 ว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนที่ 9 การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แยกผู้ประกอบการไว้เป็น 2 ประเภท บ่งชี้ว่ากฎหมายต้องการให้ความเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการทั้งสองประเภทมีผลนับแต่วันที่ระบุไว้ในทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกัน โจทก์เป็นผู้ประกอบการประเภทที่ 2 ความเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนของโจทก์ไม่อาจมีผลย้อนหลังไปถึงวันที่เกณฑ์รายได้ของโจทก์สูงถึงขนาดที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาด

<sup>27</sup> หนังสือที่ กค 0802 (ก)/พ.10118 ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2535 และหนังสือที่ กค 0802/พ.6407 ลงวันที่ 26 เมษายน 2539

<sup>28</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3492/2549

<sup>29</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1551/2549

ยอมโดยอัตโนมัติ การที่กฎหมายกำหนดให้โจทก์ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วันนับแต่วันที่มีมูลค่าของฐานภาษีเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม เป็นแต่เพียงกำหนดวันเวลาในการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีและการยื่นคำขอจดทะเบียนเพื่อความสะดวกในการควบคุมผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มให้ยื่นคำขอจดทะเบียน แบบแสดงรายการภาษี หรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาให้ถูกต้องต่อไปเท่านั้น เมื่อโจทก์เพิกถอนคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในวันที่ 14 กันยายน 2541 ภาษีซื้อค่ากระแสไฟฟ้าระหว่างเดือนภาษีมกราคม 2540 ถึงเดือนภาษีสิงหาคม 2541 จึงมิใช่ภาษีซื้อที่โจทก์ซึ่งยังมีใช้ผู้ประกอบการจดทะเบียนอาจนำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา 82/3 ประกอบมาตรา 77/1 (18) และมาตรา 82/4 วรรคสี่ แม้ว่าโจทก์จะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากซื้อสินค้าหรือรับบริการมาเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของโจทก์แล้วก็ตาม โจทก์จึงไม่มีสิทธินำมาคำนวณในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

## 2. ภาษีซื้อต้องถือเป็นของสถานประกอบการที่เกิดภาษีซื้อ

การขอคืนหรือเครดิตภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร “ภาษีซื้อ” เกิดขึ้นที่สถานประกอบการใด

สถานประกอบการนั้นจะต้องเป็นผู้นำภาษีซื้อไปคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม หากฝ่าฝืนจะมีผลดังนี้<sup>30</sup>

(1) สำหรับสถานประกอบการที่ขอคืนภาษีซื้อไว้ ถือว่ายื่นภาษีซื้อไว้เกิน ต้องรับผิดชอบในตัวภาษีที่ยื่นไว้เกินและเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนภาษีซื้อที่ยื่นไว้เกินตามมาตรา 89 (4) แห่งประมวลรัษฎากร และหากผลของการยื่นภาษีซื้อไว้เกินทำให้มีการเสียภาษีในเดือนภาษีนั้น คลาดเคลื่อนก็ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของภาษีที่เสียไว้คลาดเคลื่อนตามมาตรา 89 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) สถานประกอบการที่มีภาษีซื้อเกิดขึ้นแต่ไม่ได้ขอคืนหรือเครดิตภาษีซื้อในการยื่นแบบ ภ.พ.30 ถือว่าได้มีการยื่นภาษีซื้อไว้ขาด มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อไว้ภายใน 3 ปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากร

## 3. ภาษีซื้อจะต้องนำไปคำนวณเป็นรายสถานประกอบการ

การนำภาษีซื้อมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในการยื่นแบบ ภ.พ.30 ในกรณีที่มีสถานประกอบการอยู่หลายแห่ง ให้ขอคืนภาษีซื้อแยกเป็นรายสถานประกอบการตามที่อยู่ซึ่งระบุในใบกำกับภาษี

<sup>30</sup> อรรถกถา วังศัพฒนาสิน คำอธิบาย vat ภาษีซื้อทั้งระบบ 2540 (ฉบับประยุกต์) หน้า 1-7-8



เว้นแต่ได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบ ภ.พ.30 รวมกัน

#### 4. การนำภาษีซื้อไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>31</sup>

ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีอันเกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการและไม่ใช้ภาษีซื้อต้องห้าม ตามกฎหมายผู้ประกอบการจดทะเบียนย่อมมีสิทธินำไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ การนำภาษีซื้อไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมีวิธีปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้นำภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละเดือนภาษี การนำภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายดังกล่าวมีผลเท่ากับว่าผู้ประกอบการได้รับคืนภาษีซื้อทั้งหมดโดยปริยาย วิธีการคืนภาษีจึงต้องกระทำผ่านการยื่นแบบ ภ.พ.30 ซึ่งผู้ประกอบการฯ มีหน้าที่ต้องยื่นประจำทุกเดือน โดยแยกพิจารณาได้ดังนี้

##### 4.1 กรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ ภ.พ.30) ตามปกติ

มาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนแบบเต็มรูปยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ ภ.พ.30) เป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับการชำระภาษีถ้ามี ไม่ว่าจะขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม โดยให้ยื่นภายในวันที่ 15 ของ

เดือนถัดไป ดังนั้น การยื่นแบบ ภ.พ.30 ที่ผู้ประกอบการฯ จะต้องยื่นต่อกรมสรรพากร ทุกเดือนนั้นจะเป็นการแสดงรายละเอียดของการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งยอดภาษีขายและภาษีซื้อ โดยภาษีซื้อที่จะต้องแสดงในแบบ ภ.พ.30 จะต้องเป็นภาษีที่ถูกต้องตามกฎหมายและมีสิทธินำมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้เท่านั้น

โดยขั้นตอนตามที่กฎหมายกำหนดก็คือ นำภาษีซื้อมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีแต่ละเดือน หากมีภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อผู้ประกอบการฯ ก็ต้องเสียภาษีเพิ่มเติมจากส่วนต่าง แต่ในเดือนใดมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายผู้ประกอบการฯ ก็มีสิทธิได้รับคืนภาษีสำหรับส่วนต่างนั้น ทั้งนี้ ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้ประกอบการฯ ที่มีภาษีซื้อเกิดขึ้นในแต่ละเดือนภาษีจะนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในแต่ละเดือนไปยื่นคำร้องขอคืนจากรัฐโดยตรงทันที โดยในเดือนนั้นไม่ได้มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ผู้ประกอบการฯ จะต้องนำภาษีซื้อนั้นไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ ภ.พ.30) ก่อน เว้นแต่กรณีที่ได้ยื่นแบบ ภ.พ.30 ของเดือนภาษีไว้แล้วแต่ยื่นภาษีซื้อไว้ขาดไป กรณีดังกล่าวผู้ประกอบการฯ จึงมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีซื้อที่ยื่นไว้ขาดนั้นได้

<sup>31</sup> อ้างตาม 28 หน้า 4-1-9

ปัญหามีว่า ผู้ประกอบการฯ จะนำภาษีซื้อไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ละเดือนได้อย่างไร ปัญหาดังกล่าวคงต้องกลับไปพิจารณาในเรื่องของใบกำกับภาษีกับภาษีซื้อตามใบกำกับภาษี โดยหลักแล้วภาษีซื้อที่จะนำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้จะต้องมีใบกำกับภาษีมาสนับสนุนภาษีซื้อ “ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนใดให้นำภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายในเดือนนั้น” ดังนั้น ถ้าผู้ประกอบการฯ ได้รับใบกำกับภาษีในเดือนที่ภาษีซื้อเกิดขึ้นปัญหาในการนำภาษีซื้อไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะมี เพราะจะมีหลักฐานในการสนับสนุนในการนำภาษีซื้อไปใช้ถูกต้องตรงกับเดือนที่ภาษีซื้อเกิดขึ้น

แต่ถ้าหากว่าในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวได้มีภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนภาษีแล้ว แต่ผู้ประกอบการฯ มิได้นำภาษีที่เกิดขึ้นนั้นไปคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ผลของการดังกล่าวจะทำให้ผู้ประกอบการยื่นภาษีซื้อไว้ขาดไป ซึ่งจะต้องไปดำเนินการขอคืนภาษีซื้อที่ยื่นไว้ขาดในภายหลังอย่างไรก็ดี ถ้าหากการที่ผู้ประกอบการฯ มิได้นำภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีนั้นเกิดขึ้นเพราะมีเหตุจำเป็นตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ผู้ประกอบการฯ ก็ย่อมมีสิทธินำภาษีซื้ออันเกิดขึ้นแล้วในเดือนภาษีไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนที่ได้รับ

ใบกำกับภาษีได้ ซึ่งเหตุจำเป็นนั้น กฎหมายได้กำหนดไว้ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 4)ฯ ลงวันที่ 25 ธันวาคม พ.ศ. 2535 ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้ดังนี้

“ข้อ 1 ภาษีซื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษี เพราะมีเหตุดังต่อไปนี้

- (1) เหตุจำเป็นซึ่งเกิดขึ้นตามประเพณีทางการค้า
- (2) เหตุสุดวิสัย
- (3) ได้รับใบกำกับภาษีในเดือนภาษีอื่นที่มีในเดือนภาษีที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี

ข้อ 2 ให้ผู้ประกอบการมีสิทธินำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีที่มีการรับมอบเอกสารหลักฐานใบกำกับภาษี”

จากหลักที่ว่า “ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนใดให้นำไปหักออกจากภาษีขายในเดือนนั้น” จึงมีข้อยกเว้นหลักดังกล่าวคือ “ได้รับใบกำกับภาษีในเดือนใดให้นำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีไปหักออกจากภาษีขายของเดือนนั้น” โดยหลักในการได้รับใบกำกับภาษีในเดือนใดให้นำภาษีซื้อไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขของมาตรา 82/3 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากรและประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 4) หลักดังกล่าวเป็นการทำให้

ผู้ประกอบการฯ สามารถนำใบกำกับภาษีซึ่งผู้ขายส่งมอบล่าช้าเหลือมเดือนไปหักออกจากภาษีขายในเดือนภาษีที่ได้รับใบกำกับภาษีนั้นได้

แต่อย่างไรก็ดี หากผู้ประกอบการมีภาษีซื้อเกิดขึ้นในเดือนภาษีใดและได้รับใบกำกับภาษีในเดือนภาษีดังกล่าวแล้วแต่มิได้นำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าจะเป็นเพราะสาเหตุใดก็ตาม เช่น ลืม พลั้งเพลอ ฯลฯ กรณีดังกล่าวผู้ประกอบการฯ จะนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนอื่นไม่ได้จะต้องยื่นคำร้อง ค.10 ขอคืนภาษีซื้อดังกล่าวเป็นการเฉพาะ

ดังนั้น ในการนำภาษีซื้อไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละเดือนภาษี ผู้ประกอบการฯ จะต้องพิจารณาให้แน่ชัดว่าจะนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีดังกล่าวไปหักได้หรือไม่เพราะหากมีการนำเอาภาษีซื้อของเดือนอื่นมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ผลจึงเท่ากับว่ามีการยื่นภาษีซื้อไว้เกินซึ่งจะทำให้ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมาย

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8303/2557**  
ประมวลรัษฎากร มาตรา 86/4 บัญญัติว่า “ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้ ... (3) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ”

โดยบทกฎหมายดังกล่าวไม่ได้บัญญัติไว้เป็นที่ชัดเจนว่าจะต้องให้ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตรงกับรายการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ทั้งโจทก์ขอให้รัฐวิสาหกิจผู้ออกใบกำกับภาษีแก้ไขแล้ว แต่ผู้ออกใบกำกับภาษีพิพาทไม่ยินยอมแก้ไขให้ เพียงแต่รับรองว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ออกให้แก่โจทก์จริง ดังนั้น แม้ใบกำกับภาษีพิพาทระบุชื่อและที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ไม่ตรงหรือไม่ครบถ้วนตามรายการที่จดทะเบียน แต่ก็ไม่ทำให้เกิดความเข้าใจผิดว่าเป็นใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการรายอื่น จึงไม่ถึงว่าใบกำกับภาษีพิพาทที่โจทก์ได้รับจากรัฐวิสาหกิจเป็นใบกำกับภาษีที่มีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดไว้ ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีดังกล่าวจึงไม่ต้องห้ามให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/5 โจทก์จึงมีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีพิพาทมาหักในการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 ได้

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 633/2552**  
โจทก์ไม่ได้เป็นผู้ก่อสร้างถนน แต่โจทก์ให้บริษัท ศ. รับช่วงไปทั้งโครงการ โจทก์จึงนำรายจ่ายของบริษัท ศ. มาหักได้เท่านั้น ส่วนค่าใช้จ่ายอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างของโครงการดังกล่าว

เป็นรายจ่ายของโจทก์เองและเป็นรายจ่ายต้องห้าม  
ภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายต้องห้ามดังกล่าวจึง  
เป็นภาษีซื้อต้องห้ามไม่ให้นำมาหักในการคำนวณ  
ภาษีตามมาตรา 82/3 ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา  
82/5 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3983/2553

กิจการของจำเลยเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษี-  
มูลค่าเพิ่มและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จำเลย  
จึงต้องปฏิบัติตามมาตรา 82/6 แห่งประมวล-  
รัษฎากร โดยเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดี  
กรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)  
เมื่อจำเลยถูกขอกเลิกสัญญาสัมปทาน จึงไม่มีการ  
ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์และวันที่เริ่มใช้อาคาร  
จำเลยจึงไม่มีสิทธิเฉลี่ยภาษีซื้อที่จะนำไปหักออก  
จากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตาม  
มาตรา 82/3

4.2 กรณีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี-  
มูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) เพิ่มเติม

เป็นการเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการยื่น  
รายการปรับปรุงข้อผิดพลาดให้ถูกต้องครบถ้วน  
อย่างไรก็ตามหากความผิดพลาดเกิดจากการยื่น  
ภาษีขายไว้ขาดไป ภาษีซื้อไว้เกินไป หรือเสียภาษี  
ไว้คลาดเคลื่อน ผู้ประกอบการฯ จะต้องรับผิด  
เสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายด้วย

“ภาษีซื้อ” ที่จะมาเกี่ยวข้องกับกรณียื่นแบบ

ภ.พ.30 เพิ่มเติม ก็คือ กรณีที่ได้ยื่นแบบ ภ.พ.30  
ฉบับเดิม โดยแสดงภาษีซื้อไว้ขาดไปหรือเกินไป  
จึงต้องมีการยื่นแบบ ภ.พ.30 เพิ่มเติม เพื่อ  
ปรับปรุงภาษีซื้อที่ยื่นไว้ขาดหรือเกินไปนั้นให้  
ถูกต้องครบถ้วน

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83 กำหนด  
ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการ  
ภาษีและชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใดให้ยื่น  
ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป และมาตรา 83/4  
กำหนดว่า ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน  
ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนให้  
ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการ  
ภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งพร้อมชำระภาษีถ้ามิให้ถูกต้อง  
ครบถ้วน ตามบทบัญญัติของกฎหมายจึงไม่ได้  
จำกัดสิทธิของผู้ประกอบการต้องยื่นแบบแสดง  
รายการในกำหนดได้เพียงครั้งเดียว เมื่อผู้เสียภาษี  
ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีทั้งสองครั้งภายใน  
วันที่สิบห้าของเดือนถัดไป ย่อมมีสิทธินำภาษีซื้อ  
ที่มากกว่าภาษีขายไปเป็นเครดิตภาษีและมีสิทธิ  
ได้รับคืนหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ กรณีนี้  
มิใช่การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมเมื่อ  
พ้นเวลา 15 วันที่ผู้ประกอบการจะมีสิทธิเพียง  
ขอคืนภาษีอย่างเดียว<sup>32</sup>

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 444/2549

โจทก์ยื่นแบบ ภ.พ. 30 ของเดือนภาษีเมษายน

<sup>32</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 444/2549

2541 สองครั้งโดยครั้งแรกเมื่อวันที่ 15 พฤษภาคม 2541 มีภาษีซื้อที่ชำระเกินเป็นจำนวน 8,554.17 บาท ซึ่งโจทก์ขอนำภาษีซื้อที่ชำระเกินไปนี้ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไป ต่อมาโจทก์ยื่นแบบ ภ.พ. 30 ครั้งที่สองในวันที่ 15 พฤษภาคม 2541 โดยแจ้งยอดภาษีซื้อเกินเป็นจำนวน 40,853.80 บาท กรณีของโจทก์ถือได้ว่า การยื่นแบบ ภ.พ. 30 ครั้งที่สอง แม้จะเป็นการยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไปก็ก็ตามก็เป็นการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม เนื่องจากโจทก์ในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนไม่ว่าการคลาดเคลื่อนนั้นจะเป็นเหตุให้จำนวนภาษีในเดือนภาษีเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ก็ตาม เข้าข้อยกเว้นตามมาตรา 84 ที่บัญญัติไว้ในกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมเพราะการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนตามมาตรา 83/4 ก็ให้มีสิทธิขอคืนภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษี พร้อมทั้งการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมนั้น ดังนั้น โจทก์จึงมีสิทธิแต่เพียงขอคืนภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 เท่านั้น ไม่มีสิทธินำไปเป็นเครดิตภาษีในเดือนถัดไป

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 11979/2547

จำเลยที่ 1 เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษี-

มูลค่าเพิ่ม มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีทุกเดือนภาษี หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายจำเลยที่ 1 มีสิทธิได้รับคืนภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 วรรคสาม โดยมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 84 ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จำเลยที่ 1 ได้รับคืนไปจากโจทก์ เป็นการปฏิบัติตามบทกฎหมาย

5. เครดิตภาษีและการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>33</sup>

ภาษีซื้อที่มีสิทธินำเอาไปคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละเดือนภาษีนั้น หากผลของการคำนวณปรากฏว่ามีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายผลต่างจะถือเป็นเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ซึ่งผู้ประกอบการมีสิทธิที่จะนำเอาเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปใช้ได้ 2 วิธีคือ จะขอคืนเป็นเงินสดก็ได้หรือจะนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนถัดไปก็ได้ (เครดิตพ้นยอดยกไปเดือนถัดไป)

5.1 การนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนถัดไป

การนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนถัดไป ผู้ประกอบการฯ จะต้องพ้นยอดยกไปในเดือนต่อไปทุกเดือน ถ้าหากว่าในเดือนภาษีใดไม่ได้มีการพ้นยอดยกมาจะมีผลให้เครดิตภาษีที่มีอยู่นั้นไม่อาจนำไปชำระภาษี-

<sup>33</sup> อรรถกถา คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 11979/2547 (ฉบับประยุทธ์) หน้า 4-9-12

มูลค่าเพิ่มในเดือนอื่นได้ (พ้นยอดข้ามเดือนไม่ได้ และนำไปใช้ในการยื่นแบบ ภ.พ.30 เพิ่มเติมก็ไม่ได้) ผู้ประกอบการฯ จะต้องยื่นคำร้อง ค.10 เพื่อขอคืนภาษีที่ไม่ได้มีการพ้นยอดยกไปดังกล่าว เป็นเงินสดเท่านั้น

มาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา หรือมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 83 หรือมาตรา 83/1 เว้นแต่ในกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมเพราะการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนตามมาตรา 83/4 ก็ให้มีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมนั้นเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา หรือมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 83 หรือมาตรา 83/1 เว้นแต่ในกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมเพราะการ

ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนตามมาตรา 83/4 ก็ให้มีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมนั้น”

มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534 กำหนดว่า ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมีเครดิตภาษีเหลืออยู่จากการคำนวณภาษีในเดือนภาษีใด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่นั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีที่คำนวณภาษีนั้น และหากในเดือนภาษีที่นำเครดิตภาษีไปชำระยังมีเครดิตภาษีคงเหลืออยู่อีกก็ให้มีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปได้

ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ใช่สิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปตามวรรคหนึ่งให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นคำร้องเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบที่อธิบดีกำหนด

## 5.2 การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าจะขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีใด เช่น ในเดือนภาษีที่ยื่นภาษีผิดพลาดไป ยื่นภาษีขายไว้เกินไป เสียภาษีไว้ซ้ำกัน ผู้ประกอบการฯ ย่อมมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ตามเงื่อนไขที่กฎหมายได้กำหนดไว้ตามมาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากร

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3587/2550

โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายแล้ว ต่อมาโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามสิทธิของโจทก์ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 84 ซึ่งการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมนี้กฎหมายมิได้กำหนดกรอบเวลาไว้ เมื่อโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมดังกล่าวภายใน 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น ตามมาตรา 84/1 (1) จึงถือว่าโจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับเงินคืนภาษีอากรแล้ว โจทก์จึงมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขอคืน

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 271/2549

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2539 หมวด 3 ส่วนที่ 2 ข้อ 15.1 และ 15.3 เป็นระเบียบที่ว่าด้วยเรื่องหลักเกณฑ์การนำเครดิตภาษีที่เหลือยกไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการนำเครดิต

ภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534 ก็เป็นเรื่องการนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปซึ่งเป็นคนละเรื่องกับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเป็นไปตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 กล่าวคือ ต้องคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษีหากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วนแต่ปรากฏว่า ในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มประจำเดือนภาษีมูลค่าเพิ่มพฤศจิกายน 2540 เจ้าพนักงานของผู้ร้องนำยอดเครดิตภาษีที่จำเลยแสดงในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มประจำเดือนภาษีพฤศจิกายน 2540 จำนวน 152,578.72 บาท มาเป็นฐานในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นการประเมินที่ไม่ชอบ การที่จำเลยไม่ได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพียงมีผลทำให้จำเลยไม่มีสิทธิยื่นฟ้องต่อศาลและถือว่าหนี้ตามจำนวนที่ประเมินนั้นเป็นอันยุติแต่นำมาใช้ยื่นแก่โจทก์ซึ่งเป็นบุคคลภายนอกหาได้ไม่ ผู้ร้องจึงไม่มีสิทธิขอเฉลี่ยทรัพย์สินในคดีนี้

### ๑ ประเด็นปัญหาที่น่าสนใจ

กรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนและไม่ยื่นแบบฯ ผู้เสียภาษีจึงมีหน้าที่ต้องยื่นแบบฯ ตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร และสามารถยื่นแบบฯ เพิ่มเติมได้กรณียื่นแบบฯ ไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ตามมาตรา 83/4 และมีสิทธิขอคืนภาษีได้พร้อมกับการยื่นแบบฯ สำหรับเดือนภาษีนั้นๆ และเป็นกรณียื่นแบบฯ เพิ่มเติมตามมาตรา 84 ในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการนับอายุความการขอคืนภาษีเนื่องจากมีบางเดือนที่หากนับจากวันสิ้นสุดระยะเวลาการยื่นแบบฯ ระยะเวลาการขอคืนเกิน 3 ปีแล้ว จึงมีข้อสงสัยในทางปฏิบัติว่ามีข้อยกเว้นเกี่ยวกับการนับอายุความการขอคืนหรือไม่กรณีดังกล่าวมีความเห็นเป็นสองแนว ดังนี้

ความเห็นที่ 1 กรณีผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ไว้ตามกำหนดแล้ว แต่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ไม่ว่าจะการคลาดเคลื่อนนั้นจะเป็นเหตุให้จำนวนภาษีในเดือนภาษีเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ก็ตาม ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งหนึ่งพร้อมชำระภาษีถ้ามี ให้ถูกต้องครบถ้วน โดยยื่น ณ สถานที่ที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ก่อน ตามมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร โดยใน

การยื่นแบบฯ เพิ่มเติมนั้น ผู้เสียภาษีมียุติอำนาจไต่ถามกับภาษีมาใช้เป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 โดยมีสิทธิใช้เป็นเครดิตภาษีและขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 84 นอกจากนั้น ตามมาตรานี้ สรุปความได้ว่า ในกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมเพราะการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนก็ให้มีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมนั้น การใช้สิทธิยื่นแบบฯ เพิ่มเติมดังกล่าวตามกฎหมายมิได้กำหนดเวลาการยื่นแบบฯ เพิ่มเติมตามมาตรา 83/4 ไว้ การขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบฯ เพิ่มเติมตามมาตรา 83/4 เป็นการใช้สิทธิตามมาตรา 84 จึงไม่อยู่ในกำหนดอายุความสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 84/1 และเมื่อไม่มีกำหนดอายุความไว้เป็นพิเศษจึงอยู่ในอายุความทั่วไปสิบปี ตามมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ในการยื่นแบบฯ เพิ่มเติมตามมาตรา 83/4 จะมีการยื่นแบบฯ เพิ่มเติมได้นั้นจะต้องมีการยื่นแบบฯ ปกติตามเดือนภาษีแต่ละเดือนไว้แล้ว ดังนั้น การยื่นแบบฯ เพิ่มเติมตามมาตรา 83/4 และการใช้สิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบฯ เพิ่มเติมตามมาตรา 84 จึงเป็นคนละเรื่องคนละ-



กรณีกับการขอคืนภาษีตามมาตรา 84/1 ซึ่งใช้บังคับเฉพาะกรณีการขอคืนที่ผู้เสียภาษีมิได้ใช้สิทธิตามมาตรา 84 ที่จะต้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ อีกทั้งกำหนดเวลาการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 88/6 แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดไว้สูงสุดไม่เกินสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีบทบัญญัติดังกล่าวก็สอดคล้องต้องกันในทางปฏิบัติ

ส่วนตามมาตรา 82/3 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดไว้ว่า “...ภาษีซื้อที่มิได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีตามวรรคหนึ่งเพราะมีเหตุจำเป็นตามที่อธิบดีกำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดแต่ต้องไม่เกินสามปีนับจากวันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษี” นั้น จะแปลความได้ว่า ภาษีซื้อดังกล่าวที่จะนำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้นั้น น่าจะหมายถึงภาษีซื้อที่ไม่ได้มีการนำมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในการยื่นแบบฯ ปกติของแต่ละเดือนภาษีมาก่อนเลยเพราะมีเหตุจำเป็นตามที่อธิบดีกำหนดไว้ตามมาตรา 82/3 วรรคท้าย ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีภาษีซื้อที่มิได้นำไปหักในการคำนวณ

ภาษีในเดือนภาษี เพราะมีเหตุจำเป็นให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 4) ลงวันที่ 25 ธันวาคม พ.ศ. 2534 แล้วประสงค์จะนำมายื่นแบบคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากเดือนภาษีที่ออกไปกำกับภาษี (หลังเดือนภาษีปกติ) ในภายหลังได้แต่ต้องไม่เกินหกเดือนนับแต่เดือนถัดจากเดือนที่ออกไปกำกับภาษี

สรุป การขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบฯ เพิ่มเติมเป็นการใช้สิทธิตามมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่อยู่ในกำหนดอายุความ 3 ปีตามมาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นกรณีที่ต้องนำกำหนดอายุความทั่วไป คือ สิบปี ตามมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาใช้กับกรณีนี้

ความเห็นที่ 2 กรณีผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ไว้ตามกำหนดแล้ว แต่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ไม่ว่าจะการคลาดเคลื่อนนั้นจะเป็นเหตุให้จำนวนภาษีในเดือนภาษีเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ก็ตาม ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งหนึ่งพร้อมชำระภาษีถ้ามี ให้ถูกต้องครบถ้วน โดยยื่น ณ สถานที่ที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ก่อน

ตามมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร ในการยื่นแบบฯ เพิ่มเติมนั้น ผู้เสียภาษีมีสิทธินำใบกำกับภาษีมาใช้เป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 โดยมีสิทธิใช้เป็นเครดิตภาษีและขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 84 หรือมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายในกำหนดสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 84/1 แต่อย่างไรก็ดี ภาษีซื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีเพราะมีเหตุจำเป็นตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษี หลังจากนั้นได้แต่ต้องไม่เกินสามปีนับจากวันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 82/3 วรรคสี่

**สรุป** กรณีที่มีได้นำภาษีซื้อไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีนั้นๆ เพราะเหตุจำเป็นตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ภาษีซื้อดังกล่าวขอย้อนนำไปใช้ในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้แต่ต้องไม่เกินสามปีนับจากวันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 82/3 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นการนำภาษีซื้อมายื่นแบบฯ เพิ่มเติมในกรณีดังกล่าวจึงต้องตกอยู่ภายใต้กำหนดอายุความสามปีนับแต่วันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษีด้วย

**แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร<sup>34</sup>** กรณีมีภาษีซื้อที่เกิดจากการประกอบกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถนำภาษีซื้อที่หักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร หากไม่เคยนำภาษีซื้อมาเป็นเครดิตหักออกจากภาษีขาย จึงมีสิทธินำภาษีซื้อดังกล่าวมาขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยยื่นแบบ ภ.พ. 30 เพิ่มเติมสำหรับเดือนภาษีตามใบกำกับภาษี ภายใน 3 ปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น ตามมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร

#### **ข. การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์**

การคำนวณภาษีที่ต้องชำระในแต่ละเดือนจะใช้วิธีคำนวณทำนองเดียวกับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 (ภาษีที่ต้องชำระเท่ากับภาษีขายหักภาษีซื้อ) แต่มีความแตกต่างกันในด้านภาษีขาย เนื่องจากผู้ประกอบการที่เป็นผู้ส่งออกเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์จากมูลค่าส่งออก ภาษีขายจึงมีค่าเป็นศูนย์เสมอ ในขณะที่ภาษีซื้อจะเกิดขึ้นอยู่ตลอดเวลา ดังนั้น ผลการคำนวณจึงเป็นลบ อันเกิดจากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายทำให้มีการคืนภาษีให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็น

<sup>34</sup> หนังสือที่ กค 0702/7335 ลงวันที่ 23 กันยายน 2553

ผู้ส่งออกเท่าจำนวนภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจริงใน  
แต่ละเดือน<sup>35</sup>

### ค. กรณีที่ไม่ต้องคำนวณจากภาษีขาย หักด้วยภาษีซื้อ

ตามหลักที่ว่า มาตรา 82/3 อยู่ภายใต้  
บังคับมาตรา 82/7 มาตรา 82/8 และมาตรา  
82/16 ดังนั้น หากเข้าหลักเกณฑ์ตามที่บัญญัติไว้  
ในมาตรานั้นๆ ให้ถือปฏิบัติตามนั้น นอกจากกรณี  
ดังกล่าวก็ให้คำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ  
ในแต่ละเดือนภาษี กรณีที่ไม่ต้องคำนวณจาก  
ภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือน มีดังนี้

1. ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/7<sup>36</sup> บัญญัติ  
ว่า “ในการขายยาสูบตามประเภทและชนิด  
ที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีตามมาตรา  
79/5 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บ  
ภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ โดยให้คำนวณจากฐาน  
ภาษีตามมาตรา 79/5 (2) ของส่วน 3 และอัตรา  
ภาษีตามส่วน 4 สำหรับการขายทุกทอด”

2. ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/8 บัญญัติ  
ว่า “ในการขายน้ำมันดิบและผลิตภัณฑ์น้ำมัน  
ตามมาตรา 79/6 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียน  
เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ โดยให้คำนวณ  
จากฐานภาษีตามมาตรา 79/6 (2) (ก) หรือ (ข)  
ของส่วน 3 และอัตราภาษีตามส่วน 4 สำหรับ

การขายทุกทอด”

3. ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/16<sup>37</sup>  
บัญญัติว่า “เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่  
ผู้ประกอบการ ซึ่งประกอบกิจการเฉพาะการขาย  
สินค้าหรือการให้บริการในราชอาณาจักร และ  
กิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีเกินกว่ามูลค่า  
ของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามมาตรา  
81/1 แต่ไม่เกินกว่ามูลค่าของฐานภาษีซึ่งได้  
คำนวณตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยพระราช-  
กฤษฎีกาให้ผู้ประกอบการดังกล่าวเสียภาษี-  
มูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากฐานภาษีในเดือนภาษี  
ตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในมาตรา 80/2

ในการคำนวณฐานภาษีตามวรรคหนึ่ง  
มิให้นำมาตรา 79 วรรคสาม (3) มาใช้บังคับ  
ห้ามมิให้ผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่งซึ่งได้  
จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม  
จากผู้ซื้อสินค้าหรือบริการตามมาตรา 82/4 หรือ  
ออกไปกำกับภาษี”

นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/17  
บัญญัติว่า “มาตรา 82/16 มิได้เป็นการห้าม  
ผู้ประกอบการที่จะใช้สิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม  
ตามที่กำหนดในมาตรา 82/3 แต่เมื่อใช้สิทธิ  
ดังกล่าวแล้วจะขอให้นำมาตรา 82/16 มาใช้บังคับ  
อีกไม่ได้”

<sup>35</sup> ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2558 กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร หน้า 314

<sup>36</sup> ประกาศภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉ.187

<sup>37</sup> พระราชกฤษฎีกา ฉ.239 พ.ศ. 2534 และคำวินิจฉัยที่ 22/2536 และประมวลรัษฎากรมาตรา 82/17, มาตรา 82/18

และมาตรา 82/18 บัญญัติว่า “ให้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/16 แจ้งให้อธิบดีทราบในกรณี และภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(1) สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ ประสงค์จะคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 ให้แจ้งให้อธิบดีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(2) สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่ง ต่อมาามีมูลค่าของฐานภาษีเกินกว่ามูลค่าของ ฐานภาษีตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาที่ออก ตามความในมาตรา 82/16 ให้แจ้งให้อธิบดี ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่มูลค่าของฐานภาษี เกินกว่ามูลค่าของฐานภาษีตามที่กำหนดใน พระราชกฤษฎีกาดังกล่าว

ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนตามวรรคหนึ่ง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 และไม่มีสิทธิ คำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/16 อีกต่อไป

ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามวรรคสอง ห้ามมิให้นำภาษีซื้อที่ถูกผู้ประกอบการจดทะเบียน

อื่นเรียกเก็บในขณะที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/16 มาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/3

## สรุป

ตามปกตินี้ ผู้ประกอบการจะใช้วิธีคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ ในแต่ละเดือนภาษี โดยนำไปกำกับภาษีมาเป็น หลักฐาน ซึ่งหากมีภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีในส่วนต่างนั้น และ ถ้ามีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายผลต่างจะเป็นเครดิต ภาษี ซึ่งผู้ประกอบการมีสิทธิขอรับคืนเป็นเงินสด หรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนถัดไปได้ นอกจากนี้ ผู้ประกอบการยังต้องพิจารณาว่า ภาษีขายสามารถเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือ รับบริการได้ทุกกรณีหรือไม่ และภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ถูกเรียกเก็บนั้น กรณีใดจะเป็นภาษีซื้อ ซึ่งเมื่อ พิจารณาตามเนื้อหาแล้วย่อมตอบข้อสงสัย ตลอดจนมีแนวทางปฏิบัติได้ถูกต้องต่อไป

