

## บทที่ 2

### หลักการภาษีมูลค่าเพิ่ม และการเฉลี่ยภาษีซื้อในประเทศไทย

#### 1. หลักการภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) เป็นภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าและบริการ (จากผู้ผลิตสินค้า ผู้บริการหรือผู้นำเข้า) คำว่า “มูลค่าเพิ่ม” หมายถึง มูลค่าที่ผู้ผลิต ผู้ประกอบการบวกเพิ่มในต้นทุนของสินค้าหรือบริการเพื่อกำหนดเป็นราคาขายสินค้าหรือค่าบริการ หรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่งมูลค่าเพิ่มคือ รายได้จากการขายหักด้วยต้นทุนจากการซื้อ สำหรับรูปแบบและวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่นิยมกันมากที่สุด ก็คือรูปแบบและวิธีที่ประเทศไทยกำลังดำเนินการจัดเก็บอยู่ในขณะนี้ คือ ภาษีที่ต้องเสีย = ภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเสียจากการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรหรือเสียจากการนำเข้าสินค้า ดังนั้นหากเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการนอกราชอาณาจักรจะไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด นอกจากนั้นยังมีกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีอื่น ดังนี้

- กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร (ยกเว้นกรณีที่เป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 91/4 แห่งประมวลรัษฎากร)
- กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/3 แห่งประมวลรัษฎากร
- กิจการที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร
- กิจการที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการ ในกรณีที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งว่ามีให้ถือเป็นการขายสินค้าและการให้บริการตามมาตรา 77/1(8)(ง) และมาตรา 77/1(10)(ก)(ข) และ (ค) แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีผู้ประกอบการได้รับผลประโยชน์จากการใด ๆ ที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการตอบแทน

จากการขายสินค้าหรือการให้บริการตามประมวลรัษฎากร ก็ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น กรณีจำหน่ายบัตรกำนัล ให้แก่ลูกค้าไม่ถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากร (กค 0802/พ. 10067 ลงวันที่ 11 พฤศจิกายน 2535) ดอกเบี้ยจากการผิดสัญญา (กค 0802/พ.6124 ลงวันที่ 9 เมษายน 2536) ค่าปรับจากการผิดสัญญา (กค 0802(ก)/พ.8456 ลงวันที่ 14 ตุลาคม 2535)

### 1.1 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ (หรือมีสิทธิได้รับคืน) เป็นรายเดือน เดือนละครั้งตามเดือนประติทิน ยื่นรายการภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป โดยคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ ทั้งนี้ตามมาตรา 82/3 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการเสียจะเป็นดังนี้

$$\text{ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสีย} = \text{ภาษีขาย} - \text{ภาษีซื้อ}$$

ผลการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องเสีย ได้แก่ ส่วนต่างของภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ หากผลการคำนวณออกมาเป็นบวก กล่าวคือ ภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการต้องนำเอาจำนวนส่วนต่างไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น แต่หากผลการคำนวณออกมาเป็นลบ (ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย) ผู้ประกอบการไม่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น แต่ยังคงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการตามปกติ และจำนวนส่วนต่างถือเป็นเครดิตภาษีผู้ประกอบการ มีสิทธิที่จะขอคืนเป็นเงินสดหรือยกไปชำระภาษีในเดือนถัดไปได้

ตัวอย่างเช่น ในเดือนมกราคม 2553 บริษัท ก. ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีภาษีขายจากการขายสินค้าจำนวน 20,000 บาท มีภาษีซื้อที่จ่ายไปจำนวน 10,000 บาท บริษัท ก. ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ 10,000 บาท (20,000 - 10,000) แต่หากบริษัท ก. มีภาษีซื้อจำนวน 30,000 บาท บริษัท ก. ก็มีสิทธิที่จะได้รับคืนภาษีหรือขอเครดิตภาษีได้เท่ากับ 10,000 บาท (20,000 - 30,000)

#### ภาษีขาย

ประมวลรัษฎากรตามมาตรา 77/1 (17) บัญญัติว่า “ภาษีขาย” หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าตามมาตรา 82/4 วรรคหนึ่ง

และภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียในกรณีที่เป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) (ง) (จ) (ฉ) หรือ (ช) หรือในกรณีที่เป็นการใช้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แต่ไม่รวมถึงภาษีที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 (มาตรา 77/1(17))

ความหมายของ “ภาษีขาย” ตามบทบัญญัติมาตรา 77/1 (17) แห่งประมวลรัษฎากร อาจแยกพิจารณาความหมายได้ดังนี้

(1) ภาษีขาย ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น

กรณีดังกล่าว เมื่อผู้ประกอบการได้ขายสินค้าหรือให้บริการ ผู้ประกอบการจะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น<sup>1</sup> การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะเรียกเก็บโดยคำนวณจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ ตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บอยู่ ณ วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บดังกล่าวเป็นภาษีขายของผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการ ตามมาตรา 82/4 วรรคสาม ทั้งนี้ ภาษีขายเกิดขึ้นในเดือนใดก็เป็นภาษีขายของเดือนนั้น โดยไม่คำนึงว่าสินค้าที่ขายหรือให้บริการนั้นจะซื้อมาหรือเป็นผลมาจากการผลิตของเดือนใดก็ตาม

(2) ภาษีขาย ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียในการขายสินค้า ตามมาตรา 77/1 (8) (ง) (จ) (ฉ) หรือ (ช) หรือในกรณีที่เป็นการใช้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร

ภาษีขายในกรณีนี้จะเกิดขึ้นเมื่อมีกรณีผู้ประกอบการได้กระทำการที่กฎหมายถือว่าเป็นการขายสินค้า กล่าวคือ

- มาตรา 77/1 (8) (ง) เป็นการนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใด ๆ ที่ไม่ใช่เพื่อกิจการของตนเองตามหลักเกณฑ์<sup>1</sup> ที่อธิบดีกำหนด
- มาตรา 77/1 (8) (จ) เป็นกรณีที่มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ
- มาตรา 77/1 (8) (ฉ) เป็นกรณีที่มีสินค้าคงเหลือหรือทรัพย์สิน ณ วันเลิกประกอบกิจการ

<sup>1</sup> มาตรา 82/4 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร

- มาตรา 77/1 (8) (ข) เป็นกรณีอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง ได้แก่ กรณีได้รับแจ้งคำสั่งเพิกถอน ตามกฎกระทรวง (ฉบับที่ 188) (พ.ศ. 2534)
- มาตรา 77/1 (10) การใช้บริการของตนเองไม่ว่าประการใด ๆ

### ภาษีซื้อ

ประมวลรัษฎากรตามมาตรา 77/1 (18) บัญญัติว่า “ภาษีซื้อ” หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการอื่นเรียกเก็บตามมาตรา 82/4 และให้หมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา 83/5 (การขายทอดตลาด) และมาตรา 83/6 (การจ่ายเงินบางกรณีให้ผู้ประกอบการต่างประเทศ) และมาตรา 83/7 (การโอนสินค้าหรือบริการที่ได้อัตรา 0 บางกรณี) (มาตรา 77/1(18))

จากความหมายของภาษีซื้อ ตามมาตรา 77/1 (18) แยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) ภาษีซื้อได้แก่ ภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการถูกผู้ประกอบการอื่นเรียกเก็บเนื่องจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการ เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น หากภาษีเกิดในเดือนใด ก็เป็นภาษีของเดือนนั้น โดยไม่คำนึงว่าสินค้าที่ซื้อมานั้นจะขายหรือนำไปใช้ในการผลิตเดือนใดก็ตาม

### ตัวอย่าง

บริษัท ก. จำกัด เป็นผู้ประกอบการซื้อสินค้ามาไว้เพื่อขายในเดือนตุลาคม 2550 จำนวน 200 ชิ้น ราคา 10,000 บาท และได้ถูกผู้ขายเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7.0 คิดเป็นจำนวน 700 บาท พร้อมได้รับใบกำกับภาษี ภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัท ก. จำกัด ถูกเรียกเก็บเป็น “ภาษีซื้อ” ของบริษัท ก. จำกัด ถึงแม้ว่า สินค้าที่ซื้อมายังไม่ได้ขายหรือขายยังไม่หมดก็ตาม

ภาษีซื้อในกรณีนี้จะเกิดขึ้นได้ก็เมื่อผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเป็นผู้ประกอบการ ภาษีมูลค่าเพิ่มและถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บจะเป็น “ภาษีซื้อ” แต่ถ้าหากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้รายรับจะเกิน 1,800,000 บาทต่อปี ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการเกิดขึ้นก่อนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะเป็น “ภาษีซื้อ” แม้จะได้รับใบกำกับภาษีจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการดังกล่าวภายหลังจากที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วก็ตาม

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร<sup>2</sup>

ภาษีซื้อ / ซื้อสินค้าก่อนที่จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ห้างฯ จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อวันที่ 16 มีนาคม 2535 ห้างฯ ไม่มีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าก่อนวันที่ 16 มีนาคม 2535 มาคำนวณเป็นภาษีซื้อตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร เพราะในขณะนั้นห้างฯ มิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (กค 0802 (ก)/พ.10118 ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2535)

ภาษีซื้อ/ซื้อสินค้าหรือรับบริการ ก่อนจะทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการก่อนที่บริษัทจะจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะบริษัทจะได้รับใบกำกับภาษีก่อนหรือหลังวันที่จดทะเบียน จะนำมาถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้ แต่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6 ทวิ) แห่งประมวลรัษฎากร (กค 0802/พ. 6244 ลงวันที่ 15 เมษายน 2536)

การที่พิจารณาว่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บเป็นภาษีซื้อหรือไม่และเกิดขึ้นเมื่อใดให้ดูจากจุดของความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มว่าเกิดขึ้นก่อนหรือหลังจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าเกิดขึ้นก่อนก็ไม่ใช่ภาษีซื้อถ้าเกิดขึ้นหลังจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ถือเป็นภาษีซื้อ

มีข้อสังเกตว่า กรณีผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการซึ่งได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วแต่ผู้ขายไม่ได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการตามมาตรา 82/4 และได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษีไม่อาจถือได้ว่าเป็นภาษีซื้อของผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการที่จะนำมาหักออกจากภาษีได้ ตัวอย่างเช่น

บริษัทขายสินค้าโดยมีการแถมสินค้าต่างหากไม่ได้แถมพร้อมขายสินค้า ซึ่งบริษัทได้ออกใบกำกับภาษีสำหรับสินค้าที่แถมไม่ได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย) จากผู้ซื้อสินค้า (บริษัทผู้ขายชำระภาษีขายเอง) ผู้ซื้อจึงไม่มีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มตามมูลค่าในใบกำกับภาษีดังกล่าวลงในรายงานภาษีซื้อได้ เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวผู้ซื้อมิได้ถูกบริษัทผู้ขายเรียกเก็บเนื่องจากการซื้อ

<sup>2</sup> ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร, (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพานิช, 2549), น. 4-204.

สินค้า นอกจากนี้ผู้ซื้อต้องนำมูลค่าสินค้าของสินค้าที่แถมดังกล่าว (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) มารวมเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ด้วย (กค 0706 (กม.08)/1011 ลงวันที่ 19 กันยายน 2546)

(2) ภาษีซื้อ ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(3) ภาษีซื้อ ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้เสียเนื่องจากการรับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ตามมาตรา 82/15 (การรับโอนสินค้าที่ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าเมื่อนำเข้า)

(4) ภาษีซื้อ ได้แก่

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ทอดตลาดได้นำส่งตามมาตรา 83/5 (กรณีการขายทรัพย์สินโดยวิธีการขายทอดตลาดฯ)

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้จ่ายเงินให้แก่ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราวหรือจ่ายให้แก่ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการจากต่างประเทศและได้ใช้บริการในประเทศไทย ได้นำส่งตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้รับโอนสินค้าหรือรับโอนบริการนำส่งตามมาตรา 83/7 (กรณีการรับโอนสินค้าหรือรับโอนบริการ ซึ่งสินค้าหรือบริการที่โอนมานั้นได้เสียภาษีในอัตรา 0 แล้วเนื่องจากเป็นสินค้าหรือบริการที่ขายหรือให้บริการแก่สถานทูตฯ ซึ่งเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 0 (ตามมาตรา 80/1(5)) ซึ่งต่อมาสถานทูตฯ ได้โอนสินค้าหรือบริการให้แก่บุคคลอื่นอีกต่อหนึ่ง)

## 1.2 การเครดิตภาษีและการขอคืนภาษี

ผู้ประกอบการเมื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้ถือเป็นเครดิตภาษี และให้ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนภาษี หรือนำเครดิตภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้

เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ (กรณีภาษีซื้อที่เกินในแต่ละเดือนภาษีที่ได้ยื่นแบบ ภ.พ. 30 ไว้แล้ว) ในแต่ละเดือนภาษี (ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย) ให้ผู้ประกอบการมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอคืนภาษีได้ ทั้งนี้ตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร

### 1.2.1 การนำเครดิตภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการที่มีเครดิตภาษีเหลืออยู่ในการคำนวณภาษี (ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย) หากมีความประสงค์จะนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่นั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ไม่ประสงค์จะขอคืนเป็นเงินสด) ก็มีสิทธิกระทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข กำหนดโดยมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534 ซึ่งออกตามความในมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

การนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนภาษีถัดไป ให้กระทำโดยการนำยอดเครดิตภาษีที่ยกไปชำระภาษีของเดือนถัดไป โดยไม่ต้องลงลายมือชื่อขอคืนภาษีเป็นเงินสดในแบบแสดงรายการ (ภ.พ. 30) และหากในเดือนภาษีที่นำเครดิตภาษีไปชำระยังมีเครดิตภาษีคงเหลืออยู่ก็ให้นำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดๆ ไปได้ จนกว่าเครดิตภาษีที่เหลืออยู่นั้นจะหมดไปหรือจะขอคืนภาษีเป็นเงินสดก็ได้

ในกรณีที่ผู้ประกอบการมิได้นำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปตามที่กล่าวข้างต้น จะยกเครดิตภาษีดังกล่าวข้ามไปชำระภาษีในเดือนภาษีอื่นไม่ได้ แต่ให้ขอคืนเป็นเงินสด โดยยื่นคำร้องขอคืนตามแบบที่อธิบดีกำหนด (แบบค.10)

### 1.2.2 การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### 1. ผู้มีสิทธิขอคืนภาษี

- (1) ผู้ประกอบการที่มีเครดิตภาษีเหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษี
- (2) ผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เกิน ผิด หรือ ซ้ำ
- (3) ผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีซึ่งได้นำส่งภาษีไว้เกิน ผิด หรือ ซ้ำ
- (4) ผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีแต่ได้ชำระภาษีไว้

#### แบบคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

แบบคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม มี 2 แบบคือ แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องยื่นประจำเดือน (ภ.พ.30) และแบบคำร้องขอคืนภาษี (แบบ ค. 10) ซึ่งใช้ยื่นเพื่อขอคืนภาษี แยกเป็นกรณีดังนี้

(1) แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบภ.พ.30) ใช้เป็นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ในกรณีดังต่อไปนี้

(ก) กรณีมีเครดิตภาษี (ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย) ในแต่ละเดือนภาษี ถ้าประสงค์จะขอคืนภาษีให้ลงลายมือชื่อในช่อง “ขอคืนภาษี” ในแบบ ภ.พ.30 ที่ได้ยื่นเป็นปกติในแต่ละเดือนภาษี

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

(2) แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีปรับปรุงภาษีซื้อที่เฉลี่ยตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคาร (แบบภ.พ. 30.3) ใช้เป็นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ในกรณีที่มีการปรับปรุงภาษีซื้อที่เฉลี่ยตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารโดยพื้นที่ที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มขึ้น และขอคืนภาษีเพิ่มเติมในแบบแสดงรายการดังกล่าวนี้ โดยผู้ประกอบการอาจเลือกรับเงินภาษีคืนเป็นเงินสดหรือให้ออเนกเข้าบัญชีธนาคารตามที่ได้รับอนุมัติจากสรรพากรพื้นที่ก็ได้

(3) แบบคำร้องขอคืน (แบบค.10) ใช้เป็นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ในกรณีดังต่อไปนี้<sup>3</sup>

(ก) ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มประจำเดือนภาษี และมีเครดิตภาษีที่เหลือยกไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไป เนื่องจากมิได้ลงลายมือชื่อในช่อง “การขอคืนภาษี” ถือว่าประสงค์จะขอยกยอดเครดิตภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไป แต่มิได้นำเครดิตดังกล่าวไปใช้ จึงยกเครดิตภาษีข้ามไปชำระภาษีในเดือนภาษีอื่นไม่ได้ จึงต้องขอคืนภาษีเป็นเงินสด และระบุเดือนภาษีที่มีได้นำเครดิตภาษีที่เหลือยกไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในคำร้องด้วย

(ข) ในกรณีที่ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มประจำเดือนภาษี โดยแสดงภาษีขายไว้เกินหรือแสดงภาษีซื้อไว้ขาด โดยยอดขายหรือยอดซื้อถูกต้อง ให้ผู้ประกอบการขอคืนภาษีเป็นเงินสด

---

<sup>3</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2539 เรื่องการยื่นคำร้องและการรับเงินภาษีคืน

(ค) ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มและชำระภาษีช้า หรือกรณีเป็นผู้ประกอบการที่เสียภาษีจากยอดขายรับ หรือเป็นผู้นำส่งภาษี ให้ขอคืนภาษีเป็นเงินสด

เอกสารที่ต้องยื่นประกอบคำร้องขอคืนตามแบบ ค.10 โดยใช้สำเนาเอกสารดังต่อไปนี้

- 1) หนังสือรับรองจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลฉบับปัจจุบัน กรณีที่ผู้ขอคืนเป็นนิติบุคคล
- 2) ใบกำกับภาษีซึ่งเป็นประเด็นที่ขอคืน
- 3) หลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับประเด็นที่ขอคืน
- 4) กรณีผู้ประกอบการมอบอำนาจให้ผู้อื่นลงนามในคำร้อง ให้แนบหนังสือมอบอำนาจพร้อมบัตรประจำตัวผู้มอบ และผู้รับมอบอำนาจ

### 1.2.3 กำหนดเวลาการยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

“มาตรา 84/1 การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการให้กระทำได้ ตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีที่มีภาษีต้องคืน แต่ผู้ประกอบการมิได้ขอคืนตามมาตรา 84 ให้ผู้ประกอบการมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายในสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น

(2) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีอื่น ให้ยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปี นับแต่วันที่ได้ชำระภาษี”

การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 84/1 (1) เป็นกรณีที่มีได้มีการขอคืนตามมาตรา 84 ซึ่งได้แก่การขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) ซึ่งรวมทั้งการขอคืนในแต่ละเดือนภาษีและกรณีการยื่นเพิ่มเติมตามแบบแสดงรายการดังกล่าวซึ่งการขอคืนตาม (1) นี้จึงเป็นการขอคืนตามแบบขอคืนภาษี (ค. 10) ซึ่งต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์การขอคืนที่สามารถใช้แบบ ค. 10 ต้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่พ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น กล่าวคือ ภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ 15 ของเดือนภาษีที่มีภาษีซื้อเกิดขึ้นหรือเดือนที่สามารถนำภาษีซื้อมาใช้ได้ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

ส่วนตามมาตรา 84/1 (2) เป็นการขอคืนในกรณีอื่นภาษีซื้อในกรณีอื่นที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์ตาม (1) เช่น การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ยื่นออกരാชาอาณาจักรซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว หรือการนำส่งภาษีเงินภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ยื่นออกราชอาณาจักรดังกล่าวโดยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 36) ภายในวันที่ 7 ของเดือนที่มีการจ่ายเงินค่าสินค้าหรือบริการนั้น หากมีการจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มเกินไปย่อมต้องขอคืนภายใน สามปีนับแต่วันที่ได้ชำระภาษี

### 1.3 การเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ในการใช้ทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### 1.3.1 การเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ในการใช้ทรัพย์สินทั่วไปที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีทรัพย์สินที่ได้มาโดยมีวัตถุประสงค์ในขณะที่ได้มาเพื่อใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่อมาได้เปลี่ยนไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจะต้องคำนวณภาษีขายจากสินค้าหรือบริการที่นำไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือใช้ส่วนตัวนั้นเพื่อชำระ เนื่องจากถือว่าการนำสินค้าหรือบริการไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือใช้ส่วนตัวนั้นเป็นการนำสินค้าไปใช้ไม่ว่ากรณีใดๆ ตามมาตรา 77/1 (8) (ง)

แม้ว่าตามมาตรา 77/1 (8) (ง) จะมีข้อยกเว้นในกรณีที่น่าสินค้าไปใช้ในกิจการตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด แต่การนำสินค้าไปใช้ในกิจการตนเองโดยตรง ผู้ประกอบการนำสินค้านั้นไปใช้ในการผลิตสินค้าการให้บริการ การบริหารงานของกิจการ หรือเพื่อประโยชน์ของทรัพย์สินที่มีไว้ในประกอบการประกอบกิจการของตนเอง ทั้งนี้ ต้องเป็นการใช้ในกิจการที่อยู่บังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่

1)<sup>4</sup> การนำสินค้า<sup>5</sup>ไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงถือเป็นการขายตามมาตรา 77/1 (8)(ง) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับประกาศอธิบดีดังกล่าว

อย่างไรก็ดี ทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีข้อหาพิจารณาว่าในการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้นั้นจะนำมาตรา 77/1 (8)(ง) มาใช้หรือไม่ เพราะตามมาตรา 77/1 (8)(ง) อันถือว่าการขายนั้นน่าจะต้องเป็นการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินทั้งชิ้นอันเทียบเท่ากับการโอนกรรมสิทธิ์ทรัพย์สินดังกล่าว จึงมีความเห็นว่าการนำภาษีซื้อมาใช้จะต้องมีการเฉลี่ยภาษีซื้อและใช้หลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเฉลี่ยภาษีซื้อโดยเฉพาะ อันได้แก่มาตรา 82/6 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)<sup>๕</sup> กล่าวคือ การเฉลี่ยภาษีซื้อนั้นเฉลี่ยตามสัดส่วนรายได้โดยนำรายได้ที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและรายได้จากกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาพิจารณาวัตถุประสงค์การใช้ และตามหลักเกณฑ์ในข้อ 2 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)<sup>๕</sup> เมื่อสิ้นปีที่มีรายได้แล้วสัดส่วนรายได้ที่เกิดขึ้นจริงของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเปลี่ยนไปจากที่ได้ประมาณการไว้ ผู้ประกอบการจะต้องปรับปรุงภาษีซื้อที่เกิดขึ้นตามสัดส่วนรายได้ที่เกิดขึ้นจริงนั้นเป็นการปรับปรุงภาษีซื้อจากการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้แล้ว การเปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้ดังกล่าวจึงไม่ได้พิจารณาเป็นรายทรัพย์สิน แต่พิจารณาเป็นสัดส่วนที่เฉลี่ยมาจากรายได้ของทั้งสองกิจการ จึงมีต้องนำมาตรา 77/1 (8)(ง) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับประกาศอธิบดีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 1)<sup>๕</sup> มาใช้ในกรณีนี้

---

<sup>4</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 1) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขการนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามมาตรา 77/1 (8)(ง) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>5</sup> มาตรา 77/1 (9) “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า

### 1.3.2 การเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ในการใช้อาคารที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีผู้ประกอบการสร้างอาคารโดยมีวัตถุประสงค์ในขณะสร้างเพื่อใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่อมาได้เปลี่ยนไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือให้อยู่อาศัยส่วนตัวเพียงบางส่วนหรือใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือให้อยู่อาศัยส่วนตัวทั้งหมด หรือในกรณีสร้างอาคารโดยมีวัตถุประสงค์ในขณะสร้างเพื่อใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือให้อยู่อาศัยส่วนตัวต่อมาเปลี่ยนไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือให้อยู่อาศัยส่วนตัวทั้งหมดภายใน 3 ปีนับแต่วันที่อาคารสร้างเสร็จ จะต้องมีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร ปรับปรุงแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม กับทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหลักการการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างอาคารในหัวข้อที่ 2.2.3 ของบทนี้

## 2. หลักการเฉลี่ยภาษีซื้อในประเทศไทย

เมื่อผู้ประกอบการได้จดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีซื้อ (Input tax) ที่เกิดขึ้นจากกิจการของตนมาหักภาษีกับภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ทั้งจำนวนตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ในกรณีที่ผู้ประกอบการประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ประกอบการได้นำสินค้าหรือบริการที่ได้มาหรือได้รับมาในการประกอบกิจการของตนไปใช้ หรือจะใช้ในกิจการทั้งสองประเภท ผู้ประกอบการจะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อที่จะนำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรมาตรา 82/6 ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรออกหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการเฉลี่ยภาษีซื้อที่จะนำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 อธิบดีกรมสรรพากรจึงอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อที่จะนำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณไว้ตามประกาศ

อธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 มีนาคม พ.ศ. 2535 ซึ่งต่อไปจะ เรียกว่า “ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ” ไว้อันสรุปได้ดังนี้

การเฉลี่ยภาษีซื้อจะเกิดขึ้นเมื่อมีองค์ประกอบครบ 2 ประการ คือ<sup>6</sup>

1. ผู้ประกอบการต้องมีกิจกรรมตั้งแต่ 2 อย่างขึ้นไปที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับภาษีซื้อ กล่าวคือ ประกอบกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และประกอบกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม (กิจการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือกิจการที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ) หากผู้เสียภาษีมี กิจกรรมอย่างเดียว หรือประกอบกิจการประเภทใดประเภทหนึ่งเท่านั้น ก็ไม่มีกรณีต้องพิจารณาเรื่อง การเฉลี่ยภาษีซื้อแต่อย่างใด กรณีที่จะต้องเฉลี่ยภาษี ได้แก่ กรณีที่ประกอบกิจการปนกันทั้งประเภทที่ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีภาษีซื้อของรายจ่ายร่วม (joint costs) ซึ่งไม่สามารถแบ่งแยกจากกันได้ชัดเจน

ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. ประกอบกิจการขนส่งสินค้าในประเทศ ซึ่งเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากร และกิจการขายสินค้าในประเทศ ซึ่งเป็น กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากมีภาษีซื้อที่ใช้ร่วมกันทั้งสองกิจการและไม่สามารถแบ่งแยกได้ บริษัท ก. อยู่ในเกณฑ์ที่จะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ

2. ผู้ประกอบการ ได้นำภาษีซื้ออันเกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการไปใช้ในกิจการทั้ง สองประเภท และไม่สามารถแบ่งแยกสัดส่วนการใช้ได้ชัดเจน ดังนั้น หากนำเอาสินค้าหรือบริการไปใช้ ในกิจการประเภทหนึ่งประเภทใดเท่านั้น ก็ไม่ต้องทำการเฉลี่ยแต่อย่างใด

ยกตัวอย่างเช่น บริษัทประกอบกิจการรับขนส่งสินค้าในประเทศและขายสินค้าซึ่งต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ซึ่งรถยนต์บรรทุกมาเพื่อใช้สำหรับกิจการขนส่งสินค้าในประเทศเท่านั้น และซื้อ รถยนต์กระบะมาใช้ทั้งของกิจการขนส่งและขายสินค้า ภาษีซื้ออันเกิดจากการซื้อรถยนต์บรรทุก บริษัท ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อและไม่มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อได้ เนื่องจากเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามข้อ 2(3) แห่ง ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)ฯ ส่วนภาษีซื้ออันเกิดจากการซื้อ

<sup>6</sup> ออมรศักดิ์ วงศ์พัฒนาศิลิน, ภาษีซื้อทั้งระบบ, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท อินเทอร์เน็ต-เทค พรีน ติง จำกัด, 2547), น. 204-206.

รถยนต์กระบะจะต้องทำการเฉลี่ยภาษีซื้อเนื่องจากได้นำรถยนต์กระบะต้องทำการเฉลี่ยภาษีซื้อ เนื่องจากได้นำรถยนต์กระบะไปใช้ทั้ง 2 กิจกรรม

หลักเกณฑ์การเฉลี่ยภาษีซื้อที่แบ่งการเฉลี่ยออกเป็น 3 กรณี คือ

กรณีที่ 1 การเฉลี่ยภาษีซื้อทั่วไป หรือการเฉลี่ยตามฐานรายได้

กรณีที่ 2 การเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคาร หรือการเฉลี่ยภาษีซื้อตามฐานของพื้นที่อาคาร

กรณีที่ 3 การเฉลี่ยภาษีซื้อตามหลักเกณฑ์อื่นตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

## 2.1 การเฉลี่ยภาษีซื้อทั่วไป หรือการเฉลี่ยตามฐานรายได้

การเฉลี่ยภาษีซื้อตามฐานรายได้ จะใช้ในกรณีที่ผู้ประกอบการ มีภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการทั่วไป ไม่รวมถึงภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคาร และได้นำเอาสินค้าหรือบริการดังกล่าวมาใช้ทั้งในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ฐาน “ปี” ที่จะใช้เป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ

การเฉลี่ยภาษีซื้อจะอาศัยฐาน “ปี” ในการที่จะรวบรวมรายได้ที่จะใช้เป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ซึ่งฐาน “ปี” นับว่ามีความสำคัญค่อนข้างมาก เพราะจะเป็นตัวกำหนดการแบ่งแยกรายได้ที่จะใช้เป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ รายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ความหมายของ “ปี” ในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ หมายความว่า

(1) ในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นบุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคล ให้นำรายรับตามปีปฏิทิน เว้นแต่ในปีที่เริ่มประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่เริ่มประกอบกิจการจนถึงวันสิ้นปีปฏิทินนั้นๆ

(2) ในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นนิติบุคคล ให้คำนวณรายรับตามรอบระยะเวลาบัญชี เว้นแต่ในปีที่เริ่มประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้คำนวณรายรับตั้งแต่วันที่เริ่มประกอบ

กิจการจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี (ข้อ 6 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ)

จะเห็นได้ว่า “ปี” ที่จะใช้เป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับกิจการที่ประกอบกิจการในรูปของนิติบุคคล จะกำหนดตามรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มิได้กำหนดตามปีปฏิทิน และ “ปี” อาจจะไม่ครบ 12 เดือนก็ได้ เช่น กรณีเริ่มประกอบกิจการให้ นับตั้งแต่วันที่เริ่มประกอบกิจการไปจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ตัวอย่างเช่น บริษัทเริ่มประกอบกิจการตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2546 โดยมีรอบระยะเวลาบัญชีตรงตามปีปฏิทิน ดังนั้น ในรอบระยะเวลาบัญชีแรกตั้งแต่เดือนตุลาคม 2546 – เดือนธันวาคม 2546 จึงเท่ากับ “ปี” ในการเฉลี่ยภาษีซื้อแล้ว

ในกรณีที่บริษัทฯ มีการเปลี่ยนรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งจะทำให้รอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มีการเปลี่ยนแปลงจะไม่ครบ 12 เดือน ซึ่งการนับ “ปี” ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ก็ถือตามรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ซึ่งอาจไม่ครบ 12 เดือน เช่น

บริษัทมีรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม – 30 กันยายน ในปี 2546 บริษัทต้องการเปลี่ยนรอบระยะเวลาบัญชีให้ตรงตามปีปฏิทิน จึงได้ยื่นคำร้องขอเปลี่ยนรอบระยะเวลาบัญชีและได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนรอบระยะเวลาบัญชีได้ ดังนั้น ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2546 – 31 ธันวาคม 2546 บริษัทมีรอบระยะเวลาบัญชีไม่ถึง 12 เดือน กล่าวคือ มีเพียง 3 เดือนเท่านั้น ดังนั้น “ปี” ในการเฉลี่ยภาษีซื้อในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวก็มีเพียง 3 เดือนเช่นกัน

### 2.1.1 ฐานรายได้ที่จะนำมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ

รายได้ที่จะนำมาเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้นได้กำหนดไว้ตามข้อ 4 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) ฯ ซึ่งการเฉลี่ยภาษีซื้อจะต้องอาศัยฐานรายได้ของกิจการแต่ละประเภทเป็นส่วนสำคัญในการเฉลี่ย อันจะส่งผลให้มีการขอคืนภาษีซื้อได้มากน้อยก็แล้วแต่ฐานรายได้ของกิจการ ตามข้อ 4 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) ฯ รายได้หมายถึง

(1) รายได้ของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายความว่า มูลค่าของฐานภาษีของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่มูลค่าของฐานภาษีของกิจการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้หมายความรวมถึง

มูลค่าของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บ นอกราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารด้วยหรือในกรณีรับขนสินค้าให้หมายความรวมถึงมูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนสินค้าเข้าในราชอาณาจักรด้วย

(2) รายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายความว่า มูลค่าของฐานภาษีของกิจการประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม รายรับของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ และรายรับของกิจการประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ และให้หมายความรวมถึงรายรับสำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าสินค้าที่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 22 มาตรา 23 และมาตรา 26 มาตรา 27 มาตรา 28 มาตรา 29 และมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534”

“รายได้ตามวรรคหนึ่งไม่รวมถึง

(ก) รายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคาร ชื่อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์ หรือชื่อตัวเงินของสถาบันการเงินอื่น แต่ทั้งนี้ไม่ใช้บังคับสำหรับการประกอบกิจการตามมาตรา 91/2(1)(2) และ (3) แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) รายได้ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการมีการกู้ยืมเงินกันเองในระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน

คำว่า "บริษัทในเครือเดียวกัน" หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปซึ่งมีความสัมพันธ์กันโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนอยู่ในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอีกแห่งหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนก่อนวันที่มีการกู้ยืม

(ค) รายได้ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีระเบียบเกี่ยวกับเงินกองทุนสะสมพนักงานหรือทุนอื่นใดเพื่อพนักงาน และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้นำเงินกองทุนนี้ออกให้พนักงานที่เป็นสมาชิกกู้ยืมเป็นสวัสดิการ

(ง) รายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการมีการประกอบกิจการประเภทที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร”

ดังนั้นฐานรายได้ที่จะใช้เฉลี่ยแบ่งได้เป็น 3 ฐานรายได้ คือ

- ฐานรายได้ของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
- ฐานรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
- ฐานรายได้ที่ไม่ใช่ของทั้งกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### 2.1.1.1 ฐานรายได้ของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ฐานรายได้ของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ มูลค่าของฐานภาษีของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นฐานภาษีตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งกำหนดให้ “กิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม” หมายถึงถึง

- กิจการขายสินค้าในราชอาณาจักร
- กิจการให้บริการในราชอาณาจักร
- กิจการนำเข้า (มาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร)

#### 2.1.1.2 ฐานรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ฐานรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (NON-VAT) มีจำนวนทั้งสิ้น 3 ฐาน ได้แก่

(1) มูลค่าของฐานภาษีของกิจการประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้แก่ กิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1) (ก) – (น)

(2) รายรับของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งได้แก่ รายรับของกิจการที่กำหนดไว้ตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร

(3) รายรับของกิจการประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ รวมทั้งกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ กิจการตามที่ระบุไว้ในมาตรา 91/3 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก่

- (ก) กิจการของธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์ และธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร
- (ข) กิจการของบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย
- (ค) กิจการของสหกรณ์ออมทรัพย์ เฉพาะการให้กู้ยืมแก่สมาชิกหรือแก่สหกรณ์ออมทรัพย์อื่น
- (ง) กิจการของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ
- (จ) กิจการของการเคหะแห่งชาติ เฉพาะการขายหรือให้เช่าซื้ออสังหาริมทรัพย์
- (ฉ) กิจการรับจำนำของกระทรวง ทบวง กรม และราชการส่วนท้องถิ่น
- (ช) กิจการอื่นตามมาตรา 91/2 ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา<sup>7</sup> ซึ่งได้แก่
- กิจการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
  - กิจการของบริษัทประกันวินาศภัยอุตสาหกรรมขนาดย่อม
  - กิจการของธนาคารเพื่อการส่งออกและนำเข้าแห่งประเทศไทย

### 2.1.1.3 ฐานรายได้ที่ไม่ใช่ของทั้งกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่รายไดดังต่อไปนี้

(1) รายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคาร ซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์ หรือซื้อตัวเงินของสถาบันการเงินอื่น ซึ่งได้แก่ ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคาร ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยตัวเงิน ฯลฯ รายไดดังกล่าวแม้จะเป็นรายได้ของกิจการ แต่ในเรื่องของการเฉลี่ยภาษีซื้อ ผู้ประกอบการ ไม่ต้องนำมาเป็นฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ผู้ประกอบการ ไม่ต้องนำมาเป็นฐานรายได้ในการเฉลี่ย

อย่างไรก็ตามมีข้อยกเว้นสำหรับกิจการที่จะต้องนำเอาผลประโยชน์ที่ได้จากการนำเงินไปฝากธนาคาร หรือซื้อพันธบัตร หรือหลักทรัพย์ ไปรวมเป็นฐานรายได้ที่จะใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อด้วย ซึ่งได้แก่

<sup>7</sup> พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2535 ซึ่งแก้ไขโดยฉบับที่ 257 และฉบับที่ 265

- กิจการธนาคารพาณิชย์
- กิจการธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- กิจการรับประกันชีวิต

กิจการทั้งสามดังกล่าวจะต้องนำเอาฐานรายรับอันเกิดจากการนำเงินไปหาประโยชน์ โดยฝากธนาคารซื้อพันธบัตร หรือหลักทรัพย์ ไปรวมเป็นฐานรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

(2) รายได้ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการมีการกู้ยืมเงินกันเองในระหว่าง บริษัทในเครือเดียวกัน

คำว่า“บริษัทในเครือเดียวกัน” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่ สองนิติบุคคลขึ้นไปซึ่งมีความสัมพันธ์กันโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วน อยู่ในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอีกแห่งหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออก เสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนก่อนวันที่มีการกู้ยืม

(3) รายได้ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งเป็นบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีระเบียบเกี่ยวกับเงินกองทุนสะสมพนักงาน หรือทุนอื่นใดเพื่อพนักงาน และ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้นำเงินกองทุนนี้ออกให้พนักงานที่เป็นสมาชิกกู้ยืมเป็นสวัสดิการ

(4) รายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการประกอบกิจการประเภทที่ไม่อยู่ในบังคับ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

รายได้ที่ไม่ใช่ของทั้งกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเภทที่ไม่ต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตาม (1)-(4) นี้ เป็นรายได้ที่ไม่ต้องนำมาเป็นฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อตาม ทั้งนี้ ใช้บังคับสำหรับรายได้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2546 เป็นต้นไป ทั้งนี้ตามประกาศอธิบดี กรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 153)ฯ ลงวันที่ 28 พฤษภาคม พ.ศ. 2546

มีข้อสังเกตว่า ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2546 รายได้ที่ไม่ต้องนำมาเป็นฐานในการเฉลี่ย ภาษีซื้อ ได้แก่ รายได้ที่เกิดจากการนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตร เว้นแต่ เป็นรายได้ของกิจการธนาคาร บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ การรับประกันชีวิต (ข้อ 4 วรรคเดิมของ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ลงวันที่ 9 มีนาคม พ.ศ. 2535)

แนวตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรเกี่ยวกับฐานรายได้

- บริษัทประกอบธุรกิจหลักทรัพย์ รายได้จากการประกอบกิจการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์ฯ ในตลาดหลักทรัพย์เป็นฐานรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ในเรื่องการเฉลี่ยภาษีซื้อ) ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ลงวันที่ 9 มีนาคม พ.ศ. 2535 บริษัทต้องนำรายรับที่ได้รับหรือพึงได้รับทั้งหมด เนื่องจากการประกอบกิจการขายหลักทรัพย์ โดยมีให้หักรายจ่ายมารวมเป็นรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวในนามของบริษัท บริษัทต้องนำรายรับจากการขายหลักทรัพย์ดังกล่าวมาเป็นรายรับที่ได้จากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะเพื่อนำมาเป็นรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ (กค 0706/พ. 6236 ลงวันที่ 3 กรกฎาคม 2546)

- บริษัทได้รับเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการให้เปล่า เงินดังกล่าวมิใช่มูลค่าของฐานภาษีที่ผู้ประกอบการได้รับจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทจึงไม่ต้องนำเงินช่วยเหลือไปรวมเป็นรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามข้อ 2 และข้อ 4 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ (กค 0706/พ. 6175 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2546)

- เงินส่วนลดที่บริษัทได้รับเนื่องจากการซื้อสินค้าครบตามเป้าที่ผู้ผลิตกำหนด บริษัทไม่ต้องมารวมคำนวณเป็นรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ (กค 0811 (กม. 01)พ./1266) ลงวันที่ 9 กันยายน 2545)

ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้การขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเท่านั้นที่อยู่บังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>8</sup> ดังนั้น การขายสินค้าหรือให้บริการนอกราชอาณาจักรอยู่นอกขอบเขตการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

---

<sup>8</sup> มาตรา 77/2 การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้ (1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ...

ตามที่อธิบายมาข้างต้นหลักการนำรายได้จากการประกอบกิจการมาเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร(ฉบับที่ 29)ฯ กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้รวมถึงฐานรายได้ที่ได้รับจากกิจการที่ขายสินค้าหรือให้บริการนอกราชอาณาจักร และตามข้อ 4 (1)(ก) ของประกาศดังกล่าวยังกำหนดให้ฐานรายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีที่ผู้ประกอบการประกอบกิจการประเภทที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ให้นำมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนรายได้<sup>9</sup>

ข้อหารือกรมสรรพากรได้เคยมีคำวินิจฉัยในเรื่องนี้โดยแบ่งเป็น 2 แนว ดังนี้

แนวที่ 1<sup>10</sup> กรมสรรพากรตอบว่ารายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ นอกราชอาณาจักรถือเป็นรายได้จากกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและจะต้องนำมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 29)ฯ

แนวที่ 2<sup>11</sup> กรมสรรพากรตอบว่ารายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ นอกราชอาณาจักรเป็นกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการเฉลี่ยภาษีซื้อจึงไม่ต้องนำรายได้ของกิจการดังกล่าวมารวมเป็นฐานรายได้ทั้งของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด ตามข้อ 4 ของ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ

---

<sup>9</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 153)ฯ แก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นบุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลให้เริ่มใช้บังคับสำหรับรายได้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2546 เป็นต้นไป ในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นนิติบุคคลให้เริ่มใช้บังคับสำหรับรายได้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2546 เป็นต้นไป

<sup>10</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/พ./11696 ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2544 และ กค 0706/2590 ลงวันที่ 27 มีนาคม 2549

<sup>11</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/11637 ลงวันที่ 14 ธันวาคม 2544

แนวที่ 1 เป็นหนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค 0811/พ./11696 ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2544 ออกก่อนวันที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 153)ฯ ออกมาแก้ไขเพิ่มเติมประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ โดยเพิ่มฐานรายได้ที่ไม่นำมารวมคำนวณในการเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าว จึงเป็นที่เข้าใจได้ว่าก่อนที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมประกาศกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ นั้นแนวกรมสรรพากรให้นำรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ นอกราชอาณาจักรถือเป็นรายได้จากกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและจะต้องนำมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ แต่เมื่อพิจารณาหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/2590 ลงวันที่ 27 มีนาคม 2549 ซึ่งเป็นหนังสือตอบข้อหารือที่ออกหลังจากที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 153)ฯ มีผลบังคับ จึงเป็นที่น่าสนใจว่าเหตุใดกรมสรรพากรยังเห็นว่าควรนำรายได้ที่เกิดจากการขาย หรือให้บริการนอกราชอาณาจักรดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อด้วย

ส่วนแนวที่ 2 ในกรณีที่หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค 0811/11637 ลงวันที่ 14 ธันวาคม 2544 ตอบเกี่ยวกับกิจการที่ประกอบกิจการให้บริการขนส่งน้ำมันเชื้อเพลิงและน้ำมันปาล์ม โดยเรือเดินทะเลทั้งในประเทศ ระหว่างประเทศ และต่างประเทศว่า การให้บริการขนส่งสินค้านอกราชอาณาจักร เป็นกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการเฉลี่ยภาษีซื้อจึงไม่ต้องนำรายได้ของกิจการดังกล่าวมารวมเป็นฐานรายได้ทั้งของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด ตามข้อ 4 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ กรณีดังกล่าวหากกิจการมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การไม่นำรายได้จากการให้บริการนอกราชอาณาจักรมารวมคำนวณทำให้สัดส่วนรายได้ของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยลงเมื่อเทียบกับการนำรายได้ดังกล่าวมารวม กล่าวคือ หากไม่นำฐานรายได้จากการให้บริการนอกราชอาณาจักรมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อจะทำให้ผู้ประกอบการรายดังกล่าวมีสัดส่วนในภาษีซื้อที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้ว่าใช้ในกิจการใดที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าการที่นำฐานรายได้จากการให้บริการนอกราชอาณาจักรมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ

นอกจากนั้นแนวที่ 2 ดังกล่าวหากนำมาใช้ในกรณีที่ผู้ประกอบการมิได้ประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่เป็นการขายหรือให้บริการนอกราชอาณาจักร ผู้ประกอบการจะสามารถนำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับสินค้าและบริการที่ไม่สามารถแยกได้ว่าเป็นของกิจการใดไปใช้ได้ทั้งหมด เนื่องจากไม่ต้องนำฐานรายได้จากการประกอบกิจการนอกราชอาณาจักรมารวมเป็นฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อนั่นเอง ผู้เขียนจึงเห็นว่ากรณีดังกล่าวเป็นปัญหา เกิดความไม่เป็นธรรมในการเฉลี่ยภาษีซื้อและทำให้รัฐเสียประโยชน์จากการจัดเก็บภาษี

## 2.1.2 หลักเกณฑ์การเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมาณการรายได้

การเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมาณการรายได้มีหลักเกณฑ์ ดังนี้

### 2.1.2.1 ปีที่เริ่มประกอบกิจการ

ผู้ประกอบการ ต้องประมาณการรายได้ของกิจการทั้งประเภทที่เสียต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับปีที่เริ่มมีรายได้ปีแรก โดยคาดการณ์ว่าปีใดจะเป็นปีที่เริ่มมีรายได้ โดยนับจากเดือนที่เริ่มมีรายได้จนถึงสิ้นปีภาษีอย่างน้อย 6 เดือนในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน) ว่าจะมีรายได้แต่ละประเภทกิจการที่ต้องเสียและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในปีที่เริ่มมีรายได้เป็นจำนวนเท่าใด และให้ ผู้ประกอบการ เฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดขึ้นตามส่วนของการประมาณการรายได้ของแต่ละกิจการนั้น การประมาณการรายได้ดังกล่าว ผู้ประกอบการไม่ต้องแจ้งต่อกรมสรรพากรแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการ จะนำภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้มาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ไม่เกินกึ่งหนึ่งของภาษีซื้อที่นำมาเฉลี่ย การเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมาณการรายได้ดังกล่าวจะเริ่มเฉลี่ยตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่มีภาษีซื้อเกิดขึ้นจนถึงสิ้นปีของปีที่เริ่มมีรายได้

เมื่อกิจการของ ผู้ประกอบการ เริ่มมีรายได้ในปีใด (รายได้ที่เกิดขึ้นจริงเมื่อเริ่มประกอบการในหนึ่งปีไม่น้อยกว่า 6 เดือน) ให้ผู้ประกอบการปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้เฉลี่ยตามส่วนของการประมาณการรายได้ตั้งแต่เดือนแรกจนถึงเดือนภาษีสุดท้ายของปีที่เริ่มมีรายได้ โดยให้ปรับปรุงภาษีซื้อในเดือนภาษีถัดจากเดือนสุดท้ายของปีที่เริ่มมีรายได้ ให้เป็นไปตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงของปีที่เริ่มมีรายได้ในแบบ ภ.พ. 30.2

- ในการปรับปรุงภาษีตามการประมาณการรายได้นี้ ถ้าภาษีซื้อที่เฉลี่ยตามการประมาณการรายได้มีมากกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริงตามส่วนของรายได้จริงของปีที่เริ่มมีรายได้ ให้ผู้ประกอบการ ชำระภาษีซื้อส่วนที่ขอคืนไว้เกินไปภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีที่มีการปรับปรุงตามแบบ ภ.พ. 30.2 โดยยื่นเพียงฉบับเดียว และไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแต่อย่างใด สำหรับภาษีซื้อที่นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกินจำนวนตามข้อนี้ ผู้ประกอบการต้องนำภาษีซื้อในจำนวนดังกล่าวไปรวมคำนวณเป็นรายจ่ายของกิจการหรือต้นทุนทรัพย์สินของกิจการในปีที่เกี่ยวข้องนั้น ๆ

- ในกรณีที่ภาษีซื้อที่เฉลี่ยไว้มีจำนวนน้อยกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีซื้อส่วนที่ยื่นขาดนั้นตามแบบ ภ.พ. 30.2 แล้วนำผลต่างดังกล่าวไปหักออกจากมูลค่าต้นทุนทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการในปีที่เกี่ยวข้องนั้น

#### 2.1.2.2 ในปีถัดจากปีที่เริ่มมีรายได้

ในปีถัดจากปีที่เริ่มมีรายได้เป็นต้นไป ผู้ประกอบการ มีสิทธิเลือกเฉลี่ยภาษีซื้อได้

#### 2 วิธี คือ

วิธีที่ 1 เฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมา โดยไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้ออีก ทั้งนี้ รายได้ของปีที่ผ่านมาตามข้อนี้ หมายถึง รายได้ของปีก่อนปีปัจจุบันหนึ่งปี ข้อดี ของวิธีนี้คือผู้ประกอบการมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อได้ตามสัดส่วนจริง (กรณียอดจริงมากกว่าประมาณการ) และทำให้การเสียภาษีจากกำไรสุทธิสอดคล้องกับความเป็นจริง เพราะรายจ่ายอันเกิดจากภาษีซื้อที่นำไปเฉลี่ยตรงกับภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามรายได้จริง แต่มีข้อเสียคือการปรับปรุงภาษีซื้อดังกล่าวมีผลต่อการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีนั้นด้วย เพราะต้องนำเอาผลต่างของภาษีซื้อที่เฉลี่ยตามรายได้จริง และรายได้ของปีที่ผ่านมาไปหักออกจากรายจ่ายหรือมูลค่าต้นทุนทรัพย์สิน

วิธีที่ 2 เฉลี่ยภาษีซื้อตามวิธีที่ 1 และเมื่อสิ้นรอบปี ผู้ประกอบการจะปรับปรุงภาษีซื้อโดยการปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามสัดส่วนของรายได้จริงในรอบปีนั้น ๆ การดำเนินการตามวิธีที่ 2 นี้มี ข้อดีคือง่ายต่อการปฏิบัติ และทำให้ทราบจำนวนภาษีซื้อที่จะนำไปหักออกจากภาษีขายในแต่ละเดือนภาษีได้แน่นอน และไม่กระทบกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะไม่ต้องนำผลต่างของภาษีซื้อไปปรับปรุงหักออกจากรายจ่ายหรือรวมเป็นมูลค่าทรัพย์สินในตอณสิ้นปี แต่มีข้อเสียคือทำให้ภาษีซื้อที่ไปหักออกจากภาษีขายไม่ตรงกับส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในปีภาษี

และการที่ไม่นำผลต่างของภาษีซื้อไปปรับปรุงกับรายจ่ายของปีที่เกี่ยวข้องทำให้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ตรงกับรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งจะสร้างภาระต่อการบริหารและการจัดการด้านภาษี ซึ่งผู้ประกอบการ จะต้องประเมินผลกระทบต่อระบบบัญชีภาษีอากรที่จะตามมา เช่น การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม การปรับปรุงรายจ่ายหรือต้นทุนทรัพย์สินที่ได้มีการบันทึกการไปแล้ว ทั้งนี้ เพราะการปรับปรุงรายการตามวิธีที่ 2 นี้ ผู้ประกอบการจะต้องนำหลักเกณฑ์ในข้อ 2 (2) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

การเฉลี่ยภาษีซื้อในปีถัดจากปีที่เริ่มมีรายได้นี้ เมื่อ ผู้ประกอบการ เลือกใช้วิธีการใดแล้วก็ต้องใช้วิธีนั้นตลอดไป จะเปลี่ยนแปลงไม่ได้จนกว่าจะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงวิธีการได้

อนึ่งการปรับปรุงภาษีซื้อในข้อนี้ ผู้ประกอบการไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามที่กฎหมายกำหนดแต่อย่างใด

### 2.1.3 ข้อผ่อนปรนที่ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ

ปกติแล้วกรณีที่ผู้ประกอบการ มีภาษีซื้ออันเกิดจากการซื้อสินค้า รับบริการ หรือนำสินค้าหรือบริการดังกล่าวไปใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อเสมอ แต่ทั้งนี้ได้มีข้อผ่อนปรนให้ผู้ประกอบการไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ หากเข้าหลักเกณฑ์ตามข้อผ่อนปรนที่กำหนดไว้ตามข้อ 3 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ดังนี้

“(1) ถ้ารายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่น้อยกว่า 90% ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ผู้ประกอบการมีสิทธิเลือกนำภาษีซื้อมาหักออกจากภาษีขายได้ทั้งจำนวนแต่ห้ามนำภาษีซื้อดังกล่าวไปรวมคำนวณเป็นรายจ่าย หรือมูลค่าต้นทุนทรัพย์สินของกิจการ

(2) ถ้ารายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่น้อยกว่า 90% ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ผู้ประกอบกิจการมีสิทธิเลือกไม่นำภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายทั้งจำนวนแต่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนทรัพย์สิน หรือรายจ่ายของกิจการได้

เมื่อได้เลือกปฏิบัติเป็นอย่างไรแล้ว ก็ให้ถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้เปลี่ยนแปลงได้”

กรณีนี้เป็นการอำนวยความสะดวกในการเฉลี่ยภาษีซื้อในปีที่ถัดจากปีที่มีรายได้ ประมวลรัษฎากรให้สิทธิผู้ประกอบการเลือกที่จะนำมาภาษีซื้อที่เกิดขึ้นมาถือเป็นภาษีซื้อได้ทั้งจำนวน โดยไม่ต้องทำการเฉลี่ยภาษีซื้อ หากปรากฏข้อเท็จจริงว่ารายได้ของปีที่ผ่านมาของผู้ประกอบการใน กิจกรรมประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ผู้ประกอบการมีสิทธิเลือกนำภาษีซื้อทั้งจำนวนไปหักออกจากภาษีขาย ทั้งนี้ ห้ามนำภาษีซื้อดังกล่าว ไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการ

ในทางกลับกันหากรายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ผู้ประกอบการมีสิทธิ เลือกไม่นำภาษีซื้อทั้งจำนวนไปหักออกจากภาษีขาย แต่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุน ทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการ

ข้อผ่อนปรนที่จะต้องไม่เฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าว เป็นเพียงทางเลือกให้ผู้ประกอบการ เลือกปฏิบัติได้ หากเกณฑ์รายได้เป็นไปตามข้อผ่อนปรนดังกล่าว ซึ่งเมื่อเลือกปฏิบัติอย่างใดแล้ว จะต้องถือปฏิบัติต่อไปจนกว่าจะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้ จึงจะ เปลี่ยนแปลงได้ในปีถัดๆ มา หากรายได้ของปีที่ผ่านมาของฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อใดไม่เป็นไปตาม เกณฑ์ที่จะได้รับเกณฑ์ที่จะได้รับการผ่อนปรน (90:10 หรือ 10:90) ผู้ประกอบการยังคงต้องเฉลี่ยภาษี ซื้อในปีดังกล่าวตามหลักเกณฑ์ปกติทั่วไป

ตัวอย่าง บริษัท ก มีรายได้ดังนี้

	กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
ปี 2542	90	10
ปี 2543	80	20
ปี 2544	95	5
ปี 2545	85	15

ตามตัวอย่าง ปี 2543 บริษัทต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ปี 2542 ซึ่งบริษัทมี สิทธิเลือกเฉลี่ยภาษีซื้อ หรือเลือกขอลดภาษีซื้อทั้งจำนวนก็ได้

หากบริษัทเลือกขอคืนภาษีซื้อทั้งจำนวนตามข้อผ่อนปรน ในปี 2544 บริษัทต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของปี 2543 ซึ่งปี 2543 รายได้ไม่ถึงร้อยละ 90 ดังนั้น ปี 2544 บริษัทจึงต้องเฉลี่ยภาษีซื้อจะเลือกไม่เฉลี่ยซื้อไม่ได้

ปี 2545 บริษัทต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของปี 2544 ซึ่งมีรายได้อยู่ในเกณฑ์ที่จะได้รับผ่อนปรนให้ขอคืนภาษีซื้อได้ทั้งจำนวน (ร้อยละ 90) ดังนั้น ปี 2545 บริษัทต้องขอคืนภาษีซื้อทั้งจำนวนจะเลือกเฉลี่ยภาษีซื้อไม่ได้ เนื่องจากปี 2543 บริษัทได้เคยเลือกขอคืนภาษีทั้งจำนวนไว้แล้ว ดังนั้นบริษัทต้องให้เกณฑ์ดังกล่าวตลอดในทุกปีที่สัดส่วนรายได้ถึงร้อยละ 90

ในกรณีที่ผู้ประกอบการใช้สิทธิเลือกไม่นำภาษีซื้อทั้งหมดไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม มีรายได้ไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ของกิจการทั้งหมด กรณีดังกล่าวยอดภาษีซื้อร้อยละ 10 ที่ได้นำไปถือเป็นรายจ่าย หรือนำไปรวมเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินไว้ จะถือเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามข้อ 2(9) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับ 29)ฯ จะนำมาขอคืนไม่ได้อีก เพราะจะเป็นการซ้ำซ้อนกับการที่ถือเป็นรายจ่ายไปแล้ว

#### 2.1.4 ข้อสังเกตเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อที่ใช้รายได้เป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ<sup>12</sup>

1. รายได้ที่ใช้เป็นฐานเฉลี่ยภาษีซื้อ เป็นรายได้หรือรายรับที่จะต้องนำมาขึ้นแบบ ภ.พ. 30 เพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และรายรับตามแบบ ภ.ธ. 40 ที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะมิใช่รายได้ตามแบบ ภ.ง.ด. 50 ซึ่งเป็นเรื่องของการยื่นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่เกี่ยวกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

2. ในกรณีที่ผู้ประกอบการมีสถานประกอบการหลายแห่งจะต้องนำเอารายได้และรายรับของทุกสถานประกอบการมาเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ไม่ใช่เฉพาะรายได้ของสถานประกอบการที่มีภาษีซื้อเกิดขึ้นเท่านั้น (ไม่ได้คำนวณตาม Cost Center หรือ Profit Center)

<sup>12</sup> อมรศักดิ์ วงศ์พัฒนาลิน, อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 6, น. 214-215.

ตัวอย่าง บริษัทก่อสร้างโรงงานเพื่อผลิตเนื้อไก่ชำแหละเพื่อส่งออกและขายเครื่องในประเทศ โดยได้ก่อสร้างโรงงานที่สถานประกอบการสาขา สถานประกอบการสาขามีรายได้ประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 200 ล้านบาท รายได้ประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 100 ล้านบาท โดยสำนักงานใหญ่มีรายได้ประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 300 ล้านบาท รายได้ประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 50 ล้านบาท ฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อต้นเกิดจากการก่อสร้างโรงงาน คำนวณดังนี้

รายได้ประเภทที่ต้องเสีย VAT = 200+300 ล้านบาท

รายได้ประเภทที่ไม่ต้องเสีย VAT = 100+50 ล้านบาท

## 2.2 การเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคาร

อาคารที่ผู้ประกอบการได้ก่อสร้างขึ้นเพื่อใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหลังย่อมสามารถนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการก่อสร้างอาคารไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ทั้งจำนวน ส่วนอาคารที่ได้ก่อสร้างขึ้นเพื่อใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งอาคาร ผู้ประกอบการไม่สามารถนำภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารไปใช้ได้ แต่สามารถนำภาษีซื้อดังกล่าวไปเป็นต้นทุนของอาคารเพื่อหาค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิ ส่วนในกรณีที่มีการใช้อาคารในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องมีการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารโดยวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าวจะมีความแตกต่างออกไปจากวิธีการเฉลี่ยโดยทั่วไป กล่าวคือ ฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อกรณีนี้จะเฉลี่ยจากสัดส่วนของพื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการ แทนการเฉลี่ยจากฐานรายได้

### ตัวอย่างที่ 1

บริษัทประกอบกิจการให้เช่าห้องพัก ได้ก่อสร้างอาคารขึ้นเพื่อให้เช่า การให้เช่าห้องพักเข้าลักษณะเป็นการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ต) แห่งประมวลรัษฎากร ภาษีซื้ออันเกิดจากการก่อสร้างอาคาร จึงถือเป็นภาษีซื้อต้องห้าม ไม่ต้องนำมาเฉลี่ยภาษีซื้อ

### ตัวอย่างที่ 2

บริษัทได้ก่อสร้างอาคาร ซึ่งอาคารที่ก่อสร้างดังกล่าวได้ก่อให้เกิดรายได้จากกิจการ 2 ชนิด คือ (1) รายได้จากงานบริการ ได้แก่ ค่าบริษัทที่เรียกเก็บจากศูนย์การค้า เช่น ลิฟต์ ค่าไฟฟ้า

ค่าบริการส่วนกลาง (2) รายได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ การให้เช่าพื้นที่อาคารของ ศูนย์การค้า ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (3) รายได้จากการให้บริการโรงแรม การก่อสร้างอาคาร ดังกล่าวจึงเป็นการก่อสร้างอาคาร เพื่อใช้ในการประกอบกิจการของบริษัทซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคาร ดังกล่าว จะต้องเสียภาษีซื้อตามส่วนของการประมาณการการใช้พื้นที่อาคาร

หลักเกณฑ์ในการเฉลี่ยภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารตามข้อ 5 แห่งประกาศ กรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) ฯ มีดังนี้

### 2.2.1 ก่อนเริ่มการก่อสร้างอาคาร

ผู้ประกอบการจะต้องประมาณการการใช้พื้นที่อาคารว่าจะใช้อาคารเพื่อการประกอบ กิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและเพื่อการอื่นที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มว่าเป็นจำนวน เท่าใด เพื่อที่จะได้นำสัดส่วนการใช้อาคารดังกล่าวมาใช้เป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากการ ก่อสร้างอาคาร และนำภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามสัดส่วนการใช้อาคารตามประมาณการที่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มมาหักออกจากภาษีขาย ทั้งนี้ ตั้งแต่เดือนแรกที่มีภาษีซื้อที่เกี่ยวกับการก่อสร้างอาคาร เกิดขึ้นไปจนถึงเดือนภาษีก่อนสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์และมีการใช้พื้นที่อาคารตรงตามที่ประมาณ การไว้หรือใช้ไม่เกินกว่าที่ได้ประมาณการไว้ตามแต่ละกรณี ในกรณีนี้ ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องยื่น แบบแจ้งรายการ (ภ.พ. 05.1) ภายใน 30 วันนับแต่วันเริ่มก่อสร้างอาคารหรือวันที่ได้รับอนุมัติให้ทำ การก่อสร้างอาคาร (แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน) เพื่อแจ้งรายการประมาณการการใช้พื้นที่อาคารต่อ กรมสรรพากร

### 2.2.2 เมื่อก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์

ผู้ประกอบการ ต้องยื่นแบบแจ้งรายการ(ภ.พ. 05.2) ซึ่งเป็นแบบแจ้งวันที่ก่อสร้าง อาคารเสร็จสมบูรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ และตรวจสอบการใช้พื้นที่ อาคารว่าตรงกับที่ได้ประมาณการไว้หรือไม่ และผู้ประกอบการต้องปฏิบัติ ดังนี้

(1) ผู้ประกอบการยังไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้อใดๆ หากตรวจสอบการใช้พื้นที่ อาคารแล้วพบว่าเป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

- (ก) ยังไม่ได้ใช้พื้นที่อาคาร หรือ
- (ข) ใช้พื้นที่อาคารตรงตามที่ได้ประมาณการไว้ หรือ
- (ค) ใช้พื้นที่อาคารในส่วนของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือในส่วนของกิจการอื่นไม่เกินกว่าที่ได้ประมาณการไว้ หรือ
- (ง) เมื่อพ้นกำหนด 3 ปี นับแต่วันที่ได้ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ ยกตัวอย่างเช่น บริษัท ก.ได้ประมาณการพื้นที่อาคาร เพื่อประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และเพื่อกิจการอื่นเป็นอัตราส่วน 40:60 แต่สัดส่วนของการใช้พื้นที่อาคารจริงเป็นดังนี้

กรณีที่	อัตราร้อยละการใช้พื้นที่อาคารที่เกิดขึ้นจริง		อัตราร้อยละของพื้นที่อาคารยังไม่ได้ใช้
	กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	กิจการอื่น	
1	30	40	30
2	40	40	20
3	40	60	-
4	20	60	20

กรณีต่าง ๆ ข้างต้น บริษัท ก. ไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้อ เพราะการใช้พื้นที่อาคารที่เกิดขึ้นจริงไม่เกินจำนวนที่ได้ประมาณการไว้

(2) ผู้ประกอบการต้องปรับปรุงภาษีซื้อที่นำไปคำนวณตามที่ได้ประมาณการไว้ หากพบว่ามีการใช้พื้นที่อาคารในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือในส่วนของกิจการอื่นเกินกว่าที่ได้ประมาณการไว้โดย

- (ก) คำนวณภาษีซื้อตามส่วนของพื้นที่อาคารที่เกิดขึ้นจริง
- (ข) ปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้เฉลี่ยไว้ตามประมาณการ ตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่มีการก่อสร้างอาคาร จนถึงเดือนภาษีก่อนเดือนภาษีที่ได้ใช้พื้นที่อาคารเกินจากการประมาณการไว้
- ถ้าภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ เกินกว่า ภาษีซื้อที่หักได้จริงให้ผู้ประกอบการชำระภาษีซื้อส่วนที่เกินนั้นพร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30.3 เป็นรายเดือนภาษีทุกเดือน เดือน

ละหนึ่งฉบับภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีที่มีการปรับปรุงภาษีซื้อ และนำภาษีซื้อที่หักไว้ เกินนั้นไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนอาคารหรือนำไปถือเป็นรายจ่ายในกิจการในปีที่เกี่ยวข้องพร้อม ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 เพื่อปรับปรุงภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีนั้น ๆ ด้วย

- ถ้าภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ น้อยกว่า ภาษีซื้อที่หักได้จริงให้ ผู้ประกอบการ มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีซื้อส่วนที่ขาดนั้นโดยใช้แบบ ภ.พ. 30.3 ยื่นเป็นรายเดือนภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีที่มีการปรับปรุงภาษีซื้อเช่นกัน และให้นำภาษีซื้อส่วนที่หักขาดนั้นไปหัก ออกจากมูลค่าต้นทุนอาคารหรือรายจ่ายของกิจการในปีที่เกี่ยวข้องพร้อมยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 เพื่อ ปรับปรุงภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีนั้น ๆ ด้วย

การปรับปรุงภาษีซื้อดังกล่าว ผู้ประกอบการ ต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับและ เงินเพิ่มตามมาตรา 89 และ 89/1 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

นอกจากนี้เมื่อผู้ประกอบการเริ่มใช้อาคารไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ผู้ประกอบการ มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแจ้งรายการเกี่ยวกับการเริ่มใช้อาคาร (ภ.พ. 05.3) ภายใน 30 วันนับแต่ วันเริ่มใช้ อาคารด้วย ปัญหาในการยื่นแบบ ภ.พ. 30.3 ที่พบอยู่เสมอคือ กรณีที่ผู้ประกอบการได้ก่อสร้างอาคาร ขึ้นแล้วแต่ยังสร้างไม่เสร็จ แต่ได้มีกรใช้อาคารก่อนกรณีดังกล่าวตามรายละเอียดหลังแบบ ภ.พ. 05.3 ได้กำหนดให้ถือเอาวันที่เริ่มใช้อาคารเป็นวันเดียวกับวันที่ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ ดังนั้นจึงต้องยื่น ภ.พ. 05.3 ภายใน 30 วันนับแต่วันเริ่มใช้อาคารบางส่วนและวันที่ ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์

## 2.2.3 การเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้อาคาร

### 2.2.3.1 การเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้อาคารตามหลักทั่วไป

อาคารที่สร้างขึ้นเพื่อใช้ประโยชน์ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและ ผู้ประกอบการได้นำภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารนั้นมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม หากว่าต่อมา ผู้ประกอบการได้ขายหรือให้เช่าหรือนำไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 3 ปี นับแต่เดือนภาษีที่การก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ ภาษีซื้อดังกล่าวต้องห้ามนำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามข้อ 2 (4) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)<sup>13</sup> ส่งผลให้ผู้ประกอบการที่ได้นำภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารไปรวมคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติม เนื่องจากได้นำภาษีซื้อที่เกี่ยวกับการก่อสร้างอาคารมาหักออกจากภาษีขาย แต่ภาษีซื้อดังกล่าวกลายเป็นภาษีซื้อต้องห้าม นอกจากนั้นผู้ประกอบการยังจะต้องเสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่า และเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ของจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียอีกด้วย

อย่างไรก็ดีตาม ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) ๔ ดังกล่าวมีข้อยกเว้นให้ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีซื้อมาใช้ได้แม้จะโอนขาย ให้เช่า หรือนำไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 3 ปี ดังต่อไปนี้

(1) ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารหรืออสังหาริมทรัพย์อื่น เพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและต่อมาได้ขายหรือให้เช่าหรือนำไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเนื่องมาจาก

“(ก) การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่กระทำกับลูกหนี้ของสถาบันการเงิน โดยได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และเป็นหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ก่อนวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2548 และได้กระทำภายในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2548 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549

(ข) การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่นที่กระทำกับลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น โดยได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลม และเป็นหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ก่อนวันที่ 1

---

<sup>13</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) เรื่อง การกำหนดภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5(6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2535 (ซึ่งต่อไปจะเรียกว่า “ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)๔”)

มกราคม พ.ศ. 2548 และได้กระทำภายในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2548 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549”

ดังนั้นในกรณีการสร้างอาคารในที่ดินที่ให้เช่าและให้อาคารตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ให้เช่าที่นั้น ย่อมถือเป็นการขายอาคารไปภายใน 3 ปีด้วยตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3134/2549 ดังนี้

การที่โจทก์ทำสัญญาเช่าที่ดินจากกรมการศาสนาโดยมีข้อตกลงให้โจทก์สร้างอาคารห้างสรรพสินค้าบนที่ดินที่เช่าด้วยทุนทรัพย์และสัมภาระของโจทก์และให้ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของกรมการศาสนาทันทีที่ลงมือปลูกสร้าง และโจทก์มีสิทธิเช่าอาคารดังกล่าวมีกำหนดเวลา 30 ปี นับแต่วันที่กรมการศาสนาได้รับมอบอาคารนั้น ถือได้ว่าโจทก์เป็นผู้มีสิทธิในที่ดินตามสัญญาเช่าให้สิทธิปลูกสร้างโรงเรือนในที่ดินที่เช่า อาคารที่สร้างขึ้นจึงไม่เป็นส่วนควบของที่ดินตาม ป.พ.พ. มาตรา 146 ประกอบมาตรา 144 วรรคสอง กรมการศาสนาจึงไม่มีกรรมสิทธิ์ในอาคารดังกล่าวแต่อย่างใด การที่โจทก์ตกลงให้อาคารดังกล่าวตกเป็นกรรมสิทธิ์ของกรมการศาสนานั้นถือได้ว่ากรมการศาสนาได้กรรมสิทธิ์ในอาคารนั้นมาโดยนิติกรรมด้วยการจำหน่ายจ่ายโอนของโจทก์ อันต้องตามบทนิยามคำว่า "ขาย" ตาม ป.ระญากรฯ มาตรา 91/1 (4) แล้ว กรณีจึงถือได้ว่าโจทก์ได้ขายอาคารห้างสรรพสินค้าดังกล่าวให้แก่กรมการศาสนา

เมื่อโจทก์ได้ขายอาคารห้างสรรพสินค้าเฉพาะส่วนที่ตั้งอยู่บนที่ดินที่โจทก์เช่าจากกรมการศาสนาให้แก่กรมศาสนาและการขายนั้นเป็นการขายภายใน 3 ปีนับแต่เดือนที่ก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าก่อสร้างอาคารดังกล่าวเพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงถือเป็นภาษีซื้อที่ไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ป.ระญากรฯ มาตรา 82/5 (6) ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) ฯ ฉะนั้นโจทก์จึงไม่มีสิทธินำภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารสรรพสินค้าเฉพาะส่วนที่ตั้งอยู่บนที่ดินที่โจทก์เช่าจากกรมการศาสนา มาหักจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตาม ป.ระญากรฯ มาตรา 83 และมาตรา 84 ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี แต่ถ้ามีเครดิตภาษีเหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อตาม มาตรา 82/3 ผู้ประกอบการดังกล่าวมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาหรือมีสิทธิขอคืน พร้อมกับกรดยื่นแบบแสดงรายการภาษีของ

เดือนภาษีนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียหรือขอคืนของแต่ละเดือนภาษีแยกต่างหากจากกัน การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตลอดจนการขอคืนภาษีของผู้ประกอบการจึงต้องแยกกระทำเป็นรายเดือนต่างหากจากกัน

นอกจากนั้นในกรณีการโอนอาคารที่ยังสร้างไม่เสร็จ ภาษีที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารดังกล่าวยังต้องนำมาเป็นภาษีซื้อในการคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย ดังคำพิพากษาฎีกาที่ 8915/2546 ดังนี้

ตามข้อ 2 (4) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) กำหนดเพียงว่า ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารเพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและต่อมาได้ขายไปภายในสามปีนับแต่เดือนภาษีที่ก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์เป็นภาษีซื้อที่ไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม มิได้กำหนดว่าอาคารที่ขายต้องก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์หรือต้องขายในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ดังนี้ แม้อาคารที่โจทก์ขายจะยังก่อสร้างไม่เสร็จสมบูรณ์และขายให้แก่บริษัทปูนซีเมนต์ไทย (ลำปาง) จำกัด ซึ่งประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อตามฟ้องก็ต้องห้ามไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

วัตถุที่โจทก์นำมาก่อสร้างอาคารเป็นวัตถุดิบรูปร่างย่อมเป็นทรัพย์สินตาม ป.พ.พ. มาตรา 137 แล้ว หากนำมาก่อสร้างอาคารจะเป็นทรัพย์สินเมื่อก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ไม่อาคารที่ก่อสร้างดังกล่าวติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวรจึงเป็นอสังหาริมทรัพย์ตาม ป.พ.พ. มาตรา 139 การที่โจทก์ขายอาคารดังกล่าวจึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ และเมื่อโจทก์ก่อสร้างอาคารดังกล่าวเพื่อใช้เป็นโรงงานผลิตปูนซีเมนต์ เป็นการประกอบกิจการของโจทก์อาคารดังกล่าวจึงเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่โจทก์มิได้ประกอบกิจการ แม้โจทก์จะยังมีได้ใช้อาคารดังกล่าวก็ตาม

ในกรณีของการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคาร หากมีการเปลี่ยนแปลงพื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการภายใน 3 ปีตามที่จะได้กล่าวในหัวข้อที่ 2.3 ของบทนี้ ในการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้อาคารที่ทำให้สัดส่วนพื้นที่ที่จะใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีการเปลี่ยนแปลง จะต้องมีการยื่นแบบเพื่อปรับปรุงสัดส่วนพื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และต้องยื่นแบบปรับปรุงภาษีซื้อทั้งหมดที่มีการใช้ไป หากสัดส่วนของพื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มขึ้นและสัดส่วนพื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ลดลง ผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมตามสัดส่วนของพื้นที่ที่ลดลงนั้นพร้อมทั้งเสีย เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มด้วย

### 2.2.3.2 วิธีการปรับปรุงการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้พื้นที่อาคารที่ใช้ใน กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภายในกำหนดระยะเวลา 3 ปี นับแต่วันที่ก่อสร้างอาคารเสร็จ หากมีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร หรือมีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารหลังจากการปรับปรุง ภาษีซื้อก่อนหน้านี้ ผู้ประกอบการจะต้องยื่นแบบแจ้งรายการเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่ อาคาร (ภ.พ. 05.4) ภายใน 30 วันนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร และปรับปรุงภาษี ซื้อให้เป็นไปตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารที่เกิดขึ้นจริงทุกครั้ง ดังนี้

- (ก) เฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารตามที่เกิดขึ้นจริง
- (ข) เปรียบเทียบภาษีซื้อที่ได้ปรับปรุงไปแล้วในครั้งก่อนกับยอดภาษีซื้อที่ ปรับปรุงในครั้งนี้

- ถ้าภาษีซื้อตามที่ปรับปรุงครั้งก่อน เกินกว่า ภาษีซื้อตามการปรับปรุงครั้ง ต่อมา ให้ชำระภาษีซื้อในส่วนเกินนั้น โดยยื่นแบบ ภ.พ. 30.3 ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่ มีการปรับปรุงภาษีซื้อ และนำภาษีซื้อส่วนที่เกินนั้นไปรวมคำนวณเป็นต้นทุนของอาคารหรือนำไปถือ เป็นรายจ่ายในกิจการในปีที่เกี่ยวข้อง (พร้อมยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 ปรับปรุงภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีนั้น ๆ ด้วย)

- ถ้าภาษีซื้อตามที่ปรับปรุงครั้งก่อน น้อยกว่า ภาษีซื้อตามที่มีการปรับปรุง ครั้งต่อมา ให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีซื้อส่วนที่ขาดนั้นโดยใช้แบบ ภ.พ. 30.3 ยื่นเป็นรายเดือนภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีที่มีการปรับปรุงภาษีซื้อเช่นกัน และให้นำภาษีซื้อส่วนที่หักขาดนั้นไปหัก ออกจากมูลค่าต้นทุนอาคารหรือหักออกจากรายจ่ายในปีที่เกี่ยวข้อง (พร้อมยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 เพื่อ ปรับปรุงภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีนั้น ๆ ด้วย)

ทั้งนี้ การปรับปรุงภาษีซื้อดังกล่าวหากมีภาษีที่ต้องเสียเพิ่มเติม ผู้ประกอบการ ต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วย

ตัวอย่างการปรับปรุงภาษีซื้อกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร

บริษัท ก. ก่อสร้างอาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการให้เช่าพื้นที่สำนักงานและให้บริการส่วนกลาง ประมาณการการใช้พื้นที่อาคารในส่วนของกิจการให้เช่าพื้นที่สำนักงานในอัตราร้อยละ 89.42 กิจการบริการส่วนกลางร้อยละ 10.58 ของพื้นที่อาคารทั้งหมด อาคารได้ก่อสร้างแล้วเสร็จในเดือนพฤษภาคม 2549 และ บริษัท ก. มีภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเกิดขึ้นตั้งแต่เดือนมิถุนายน 2548 ถึงเดือนพฤษภาคม 2549 การเฉลี่ยภาษีซื้อจะเป็นดังนี้

ปี	เดือน	ภาษีซื้อที่เกิดขึ้น	กิจการให้เช่า (Non Vat)	กิจการให้บริการส่วนกลาง (Vat)
2548	มิ.ย.	350,000	312,970	37,030
	ก.ค.	400,000	357,680	42,320
	ส.ค.	100,000	89,420	10,580
	ก.ย.	150,000	134,130	15,870
	ต.ค.	200,000	178,840	21,160
	พ.ย.	120,000	107,304	15,870
2549	ธ.ค.	100,000	89,420	10,580
	ม.ค.	250,000	223,550	26,450
	ก.พ.	300,000	268,260	31,740
	มี.ค.	300,000	268,260	31,740
	เม.ย.	150,000	134,130	15,870
	พ.ค.	500,000	447,100	52,900
	<b>รวม</b>	<b>2,920,000</b>	<b>2,611,064</b>	<b>308,936</b>

การเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมาณการเมื่อก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์

สมมติว่ากิจการเริ่มใช้พื้นที่อาคารเพื่อประกอบกิจการในเดือนมิถุนายน 2549 และมีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารอัตราร้อยละ ดังนี้

เดือน	ปี	กิจการ NON VAT	กิจการ VAT
มิ.ย.	2549	80	10
ต.ค.	2549	89.42	10.58
ธ.ค.	2549	80	20

เมื่อมีการใช้พื้นที่อาคารในเดือนมิถุนายน 2549 บริษัท ก. ไม่ต้องทำการปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้เฉลี่ยไว้แล้วตามประมาณการ เนื่องจากการใช้พื้นที่อาคารตามที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละส่วนน้อยกว่าที่ได้ประมาณการ

เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารในเดือนตุลาคม 2549 บริษัท ก. ก็ยังไม่ต้องทำการปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้เฉลี่ยไว้แล้วตามประมาณการ เนื่องจาก บริษัท ก. ได้ใช้พื้นที่อาคารตรงตามที่ได้ประมาณการไว้

เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารในเดือนธันวาคม 2549 ในกรณีนี้ บริษัท ก. ต้องทำการปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้เฉลี่ยไว้ตามประมาณการ ทั้งนี้เพราะการใช้พื้นที่อาคารในส่วนของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกินกว่าที่ได้ประมาณการไว้ ซึ่งเป็นเหตุให้ภาษีซื้อที่ได้เฉลี่ยไว้เปลี่ยนแปลงไปผู้ประกอบการต้องทำการปรับปรุงภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษีตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารที่เกิดขึ้นจริงในสัดส่วนของ กิจการให้เช่าพื้นที่สำนักงาน (Non VAT) ต่อกิจการให้บริการส่วนกลาง (VAT) เท่ากับ 80 ต่อ 20 ดังนี้

ปี	เดือน	ภาษีซื้อที่เกิดขึ้น	กิจการให้เช่า (Non Vat)	กิจการให้บริการส่วนกลาง (Vat)
2548	มิ.ย.	350,000	280,000	70,000
	ก.ค.	400,000	320,000	80,000
	ส.ค.	100,000	80,000	20,000
	ก.ย.	150,000	120,000	30,000
	ต.ค.	200,000	160,000	40,000
	พ.ย.	120,000	96,000	24,000
	ธ.ค.	100,000	80,000	20,000
2549	ม.ค.	250,000	200,000	50,000
	ก.พ.	300,000	240,000	60,000
	มี.ค.	300,000	240,000	60,000
	เม.ย.	150,000	120,000	30,000
	พ.ค.	500,000	400,000	100,000
	<b>รวม</b>	<b>2,920,000</b>	<b>2,336,000</b>	<b>584,000</b>

- ปรับปรุงภาษีซื้อ (เฉพาะส่วนของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม)

ปี	เดือน	ภาษีซื้อเฉลี่ยตาม ประมาณการ	ภาษีซื้อเฉลี่ยตาม การใช้พื้นที่อาคาร	ภาษีซื้อที่เฉลี่ยไว้ขาด
2548	มิ.ย.	37,030	70,000	32,970
	ก.ค.	42,320	80,000	37,680
	ส.ค.	10,580	20,000	9,420
	ก.ย.	15,870	30,000	14,130
	ต.ค.	21,160	40,000	18,840
	พ.ย.	15,870	24,000	11,304
	ธ.ค.	10,580	20,000	9,420
2549	ม.ค.	26,450	50,000	23,550
	ก.พ.	31,740	60,000	28,260
	มี.ค.	31,740	60,000	28,260

ปี	เดือน	ภาษีซื้อเฉลี่ยตาม ประมาณการ	ภาษีซื้อเฉลี่ยตาม การใช้พื้นที่อาคาร	ภาษีซื้อที่เฉลี่ยไว้ขาด
2549	เม.ย.	15,870	30,000	14,130
	พ.ค.	52,900	100,000	47,100
	<b>รวม</b>	<b>308,936</b>	<b>584,000</b>	<b>275,064</b>

### ข้อสังเกต

1. ตามตัวอย่างข้างต้น บริษัท ก. ต้องปรับปรุงภาษีซื้อในเดือนธันวาคม 2549 ซึ่งเป็นเดือนภาษีแรกที่มีการใช้พื้นที่อาคารเกินกว่าที่ได้ประมาณการไว้

2. การปรับปรุงภาษีซื้อดังกล่าวปรากฏว่าภาษีซื้อที่ บริษัท ก. เฉลี่ยและหักเป็นภาษีซื้อไว้แล้วตามประมาณการมีจำนวนน้อยกว่าภาษีซื้อที่เฉลี่ยตามการใช้พื้นที่อาคารที่เกิดขึ้นจริง ดังนั้น บริษัท ก. จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30.3 เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 275,064 บาทโดยยื่นแบบฯ เป็นรายเดือน (รวมทั้งสิ้น 12 ฉบับ) ภายในวันที่ 15 มกราคม 2550 ซึ่งเป็นเดือนที่ถัดจากเดือนภาษีที่มีการปรับปรุงภาษีซื้อ

3. การปรับปรุงภาษีซื้อในกรณีของการก่อสร้างอาคารจะมีผลกระทบต่อการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการในปีที่เกี่ยวข้องเช่นเดียวกับการปรับปรุงเฉลี่ยภาษีซื้อโดยทั่วไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งเกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนและค่าเสื่อมราคาของอาคาร ซึ่งกิจการได้นำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ไปแล้ว ดังนั้น บริษัท ก. จึงต้องปรับปรุงบัญชีทรัพย์สินและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินและยื่นแบบแสดงรายการเพื่อปรับลดต้นทุนอาคารและค่าเสื่อมราคาลงเท่ากับจำนวนภาษีที่ขอคืนเพิ่มเติมและยื่นแบบแสดงรายการเพื่อปรับปรุงรายการตามแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของทุกปีที่เกี่ยวข้องด้วย

ในกรณีการเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารครั้งต่อ ๆ มา

สมมติว่าต่อมา บริษัท ก. มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารอีกในเดือน มกราคม 2550 โดยใช้พื้นที่อาคารในส่วนให้เช่าอาคารสำนักงานร้อยละ 70 ให้บริการส่วนกลางร้อยละ 20 และให้บริการอื่น ๆ อีกร้อยละ 10 ของพื้นที่อาคารทั้งหมด การปรับปรุงภาษีซื้อจะเป็นดังนี้

ภาษีซื้อที่เกิดขึ้น	เฉลี่ยภาษีซื้อ		
	อัตราร้อยละ	กิจการ VAT	กิจการ NON VAT
2,920,000	70 : 30	2,044,000	876,000

- เปรียบเทียบภาษีซื้อ (เฉพาะส่วนของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม)

ภาษีซื้อตามการปรับปรุง ครั้งแรก	ภาษีซื้อตามการปรับปรุงครั้ง ต่อมา	ภาษีซื้อหักไม่เกิน
584,000	876,000	292,000

### ข้อสังเกต

1. ตามตัวอย่างข้างต้น บริษัท ก. ต้องปรับปรุงภาษีซื้อในเดือน มกราคม 2550 ซึ่งเป็นเดือนภาษีที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร โดยยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30.3 และ
2. การปรับปรุงภาษีซื้อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารในครั้ง ต่อ ๆ มา หากมีภาษีซื้อที่ต้องชำระเพิ่มเติม บริษัท ก. ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับและเงินด้วย

### 2.2.4 การเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีที่ไม่สามารถแยกพื้นที่การใช้สอยอาคารได้

กรณีที่มีพื้นที่อาคารบางส่วนซึ่ง ผู้ประกอบการไม่สามารถแยกพื้นที่ของอาคารในส่วนนั้น ๆ ได้ว่าพื้นที่อาคารส่วนใดจะใช้ในกิจการใดระหว่างกิจการที่เสียและไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะพื้นที่บางส่วนของอาคารได้ใช้ร่วมกันและก่อให้เกิดรายได้ของกิจการทั้งสองกิจการ เช่น พื้นที่อาคารใช้ทำการสำนักงาน พื้นที่แผนกบัญชี หรือแผนกบริหาร ห้องประชุมของฝ่ายบริหาร หรือพื้นที่ห้องกรรมการผู้จัดการใหญ่ หรือกรรมการบริหาร ทำให้ไม่สามารถเฉลี่ยภาษีซื้ออันเกิดจากการก่อสร้างอาคารโดยวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมาณการการใช้พื้นที่อาคารตามวิธีการ ที่กล่าวมาข้างต้นได้ ในกรณีเช่นนี้ ผู้ประกอบการจะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าวตามส่วนของประมาณการรายได้ (กรณีมีภาษีซื้อเกิดขึ้นในปีที่ยังไม่รายได้) หรือตามส่วนของรายได้จริงของปีนั้นตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด

(กรณีมีรายได้จากการประกอบกิจการแล้ว) และให้นำภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามส่วนของรายได้ของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาหักออกจากภาษีขาย

ยกตัวอย่างเช่น บริษัท ก. ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมีสัดส่วนของรายได้จากกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 30:70 มีพื้นที่อาคาร หรือส่วนที่ใช้ประโยชน์ร่วมกันส่วนอื่น ๆ ตามตัวอย่างข้างต้น ซึ่งไม่สามารถแยกการใช้สอยได้จำนวน 10,000 ตารางเมตร ภาษีซื้อในส่วนนี้มีจำนวน 100,000 บาท จึงต้องนำมาเฉลี่ยตามสัดส่วนของรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อนำภาษีซื้อไปใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้จำนวน 30,000 บาท เป็นต้น

## 2.2.5 ข้อสังเกต

(1) หากมีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารและทำให้ภาษีซื้อที่เฉลี่ยไว้เปลี่ยนแปลงไป เมื่อผู้ประกอบการทำการปรับปรุงภาษีซื้อให้ตรงกับความเป็นจริงแล้ว ผู้ประกอบการมีหน้าที่ ๆ จะต้องคำนวณภาษีใหม่ซึ่งผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีเพิ่มเติม หรือได้รับภาษีซื้อคืน และหรือจะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มหรือไม่นั้นจะต้องพิจารณาถึงภาษีซื้อและภาษีขายดังนี้

(ก) กรณีผู้ประกอบการยังไม่มีภาษีขายต้องนำส่ง

- หากภาษีซื้อที่เฉลี่ยใหม่ (ตามที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร) มีน้อยกว่าภาษีซื้อที่ได้เฉลี่ยไว้ก่อนหน้าผู้ประกอบการต้องนำส่งภาษีเพิ่มเติม และต้องเสียเบี้ยปรับจากฐานภาษีซื้อที่ใช้เกิน เช่น

ภาษีขาย	0	บาท
ภาษีซื้อที่เฉลี่ยไว้	100	บาท
<b>มีสิทธิขอคืน</b>	<b>(100)</b>	<b>บาท (0-100 = 100)</b>
ภาษีซื้อที่เฉลี่ยใหม่	80	บาท
<b>มีสิทธิขอคืน</b>	<b>(80)</b>	<b>บาท (0-80 = 80)</b>

ตามตัวอย่างนี้ ผู้ประกอบการใช้ภาษีซื้อเกินไป 20 บาท

- หากภาษีซื้อที่เฉลี่ยใหม่มีมากกว่าภาษีซื้อที่ได้เฉลี่ยไว้ก่อนหน้า ผู้ประกอบการย่อมไม่มีความรับผิดชอบเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มีสิทธิได้รับภาษีซื้อคืนเพิ่มเติม เช่น

ภาษีขาย	0	บาท
ภาษีซื้อที่เฉลี่ยไว้	100	บาท
<b>มีสิทธิขอคืน</b>	<b>(100)</b>	<b>บาท (0-100 = 100)</b>
ภาษีซื้อที่เฉลี่ยใหม่	200	บาท
<b>มีสิทธิขอคืน</b>	<b>(200)</b>	<b>บาท (0-200 = 200)</b>

ดังนั้น ผู้ประกอบการ จึงมีสิทธิได้รับภาษีซื้อคืนเพิ่มเติม 100 บาท

(2) กรณีที่ผู้ประกอบการ มีภาษีขายต้องนำส่ง

- หากภาษีซื้อที่เฉลี่ยใหม่มีน้อยกว่าภาษีซื้อที่ได้เฉลี่ยไว้ก่อนหน้า ผู้ประกอบการ จะต้องชำระภาษีซื้อเพิ่มเติมเท่ากับจำนวนภาษีซื้อหักเกินไป (แต่ไม่เกินจำนวนภาษีขายที่ต้องเสีย) พร้อมทั้งชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เช่น

ภาษีขาย	100	บาท
ภาษีซื้อที่เฉลี่ยไว้	70	บาท
<b>ต้องนำส่งภาษี</b>	<b>30</b>	<b>บาท (100-70 = 30)</b>
ภาษีซื้อที่เฉลี่ยใหม่	10	บาท
<b>ต้องนำส่งภาษี</b>	<b>90</b>	<b>บาท (100-10 = 90)</b>

ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงต้องนำส่งภาษีเพิ่มเติม 60 บาท พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม (มีความผิดเนื่องจากนำภาษีซื้อมาใช้เกิน)

- หากภาษีซื้อที่เฉลี่ยใหม่มีมากกว่าภาษีซื้อที่ได้เฉลี่ยไว้ก่อนหน้า ผู้ประกอบการ ย่อมไม่มีความรับผิดชอบเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกทั้งมีสิทธิได้รับภาษีซื้อคืนเพิ่มเติม เช่น

ภาษีขาย	100	บาท
ภาษีซื้อที่เฉลี่ยไว้	70	บาท
<b>ต้องนำส่งภาษี</b>	<b>30</b>	<b>บาท (100-70 = 30)</b>
ภาษีซื้อที่เฉลี่ยใหม่	90	บาท
<b>ต้องนำส่งภาษี</b>	<b>10</b>	<b>บาท (100-90 = 10)</b>

ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงมีสิทธิได้รับภาษีซื้อคืน 20 บาท

หากผู้ประกอบการ ปรับปรุงภาษีซื้อแล้วมีภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม ผู้ประกอบการ จะต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือน (แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ) และเบี่ยงปรับ จำนวน 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนไป เนื่องมาจากการยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ ถูกต้องเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป

#### ตัวอย่างคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อจากการก่อสร้าง

##### อาคาร

1. บริษัทฯ ได้ก่อสร้างอาคารโรงผลิตใหม่ที่สถานประกอบการสาขาแห่งที่ 2 โดยไม่สามารถแยกพื้นที่การใช้อาคารในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มได้ และบริษัทฯ ได้นำภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารดังกล่าวมาขอคืนภาษีซื้อทั้ง จำนวน โดยมีได้เฉลี่ยภาษีซื้อตามพื้นที่การใช้อาคาร เนื่องจากบริษัทฯ เข้าใจว่าหากบริษัทฯ มีรายได้ จากกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกินกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ทั้งหมดแล้ว บริษัทฯ ไม่ต้องทำการ เฉลี่ยภาษีซื้อ จึงเป็นกรณีบริษัทฯ มีความเข้าใจคลาดเคลื่อน ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ ไม่สามารถประมาณ การการใช้พื้นที่อาคารได้ว่าส่วนใดใช้สำหรับกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและส่วนใดใช้ สำหรับกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเห็นควรให้บริษัทฯ เฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วน รายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการ และให้นำภาษีซื้อส่วนที่เฉลี่ยได้ตามส่วนของกิจการประเภทที่ต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่ง ประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 และข้อ 7 ของ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ลงวันที่ 9 มีนาคม พ.ศ. 2535 (กค 0706/794 วันที่ 9 กันยายน 2548)

2. กรณีการก่อสร้างอาคารดังกล่าว บริษัทฯ จะเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมาณการการใช้ พื้นที่อาคารไม่ได้ จะต้องนำภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการ คำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ตามหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าก่อสร้างอาคารซึ่งประกอบไปด้วยค่าออกแบบค่าฐานราก ค่า โคร่ง สร้าง ค่าสถาปัตยกรรม และค่าที่ปรึกษา และควบคุมงาน เป็นต้น เนื่องจากค่าก่อสร้างอาคาร เป็นต้นทุนทางตรงของพื้นที่ซึ่งนำออกให้เช่าอันเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทฯ จึงไม่

สามารถนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการก่อสร้างอาคารทั้งหมดมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าติดตั้งระบบบริการส่วนกลางประกอบไปด้วย ค่าระบบรักษาความปลอดภัย ค่าระบบปรับอากาศ ค่าระบบสุขาภิบาล ค่าระบบเสอากาศที่วี ค่าวางระบบลิฟต์ บันไดเลื่อน เป็นต้น เนื่องจากค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นต้นทุนทางตรงของงานบริการอันเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทฯ สามารถนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นทั้งหมดมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร (กค 0802/พ.8026 ลงวันที่ 10 พฤษภาคม 2536)

2. การก่อสร้างอาคารที่ผู้ประกอบการได้ก่อสร้างขึ้น เพื่อให้เช่าพื้นที่ของอาคารเพื่อทำสำนักงาน (Office Building) หรือเพื่อให้เช่าพื้นที่อาคารศูนย์การค้า หรือเพื่อให้เช่าเป็นที่พักอาศัย (Service Apartment) ซึ่งนอกจากการให้เช่าดังกล่าวแล้ว ผู้ประกอบการยังมีการให้บริการในด้านต่างๆ ด้วย โดยมีการเรียกเก็บค่าเช่าและค่าบริการการก่อสร้างอาคารดังกล่าว กรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยไว้ว่า ผู้ประกอบการจะเฉลี่ยภาษีซื้อไม่ได้ แต่จะต้องนำภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารดังกล่าว ไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าก่อสร้างอาคาร ซึ่งประกอบไปด้วยค่าออกแบบ ค่าฐานราก ค่าโครงสร้าง ค่าสถาปัตยกรรมและค่าที่ปรึกษาและควบคุมงาน เนื่องจากค่าก่อสร้างอาคารเป็นต้นทุนของพื้นที่ที่นำออกให้เช่าอันเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการ จึงไม่สามารถนำภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างทั้งหมด มาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าติดตั้งระบบบริการ ซึ่งก่อให้เกิดการให้บริการส่วนกลาง ซึ่งประกอบไปด้วย ค่าระบบสุขาภิบาล ค่าระบบไฟฟ้า ค่าระบบปรับอากาศ ค่าระบบป้องกันภัย ค่าวางระบบลิฟต์ และระบบบันไดเลื่อน เนื่องจากค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นต้นทุนทางตรงของงานบริการอันเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการ สามารถนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นทั้งหมดมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรได้ (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/พ. 17254 ลงวันที่ 7 กันยายน 2536, กค 0802/10764 ลงวันที่ 23 มิถุนายน

2536, กค 0802/พ. 1231 ลงวันที่ 22 มกราคม 2536 และ กค 0802/พ. 8026 ลงวันที่ 10 พฤษภาคม 2536)

3. บริษัทเป็นผู้ประกอบการประกอบกิจการรับซ่อมรถยนต์ ได้ทำการก่อสร้างอาคารแห่งใหม่บนที่ดิน ก่อสร้างเสร็จเมื่อเดือนสิงหาคม 2538 วัตถุประสงค์ในการก่อสร้างอาคารดังกล่าวก็เพื่อใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ด้านหน้าจะจัดทำเป็นโชว์รูมรถยนต์ ด้านหลังจะจัดทำเป็นสถานที่ซ่อมรถยนต์ แต่เมื่ออาคารก่อสร้างเสร็จ บริษัทได้ใช้อาคารโดยไม่ได้มีการใช้อาคารในการประกอบกิจการในส่วนของความเป็นตัวแทนจำหน่ายรถยนต์ ตามที่ได้มีวัตถุประสงค์ไว้แต่อย่างใด เนื่องจากเมื่อก่อสร้างแล้วเสร็จ บริษัทผู้ผลิตรถยนต์ได้เปลี่ยนนโยบายยกเลิกการที่จะตั้งบริษัทเป็นตัวแทนจำหน่ายรถยนต์ โดยจะเป็นผู้จำหน่ายเอง ซึ่งได้ติดต่อขอเช่าโชว์รูมของบริษัทในส่วนด้านหน้าของอาคาร บริษัทได้ยื่นแบบ ภ.พ. 30 ไว้ทุกเดือน นับแต่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้มีการขอคืนภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารดังกล่าว เนื่องจากในขณะก่อสร้างอาคารมีวัตถุประสงค์จะใช้อาคารในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด แต่เมื่อก่อสร้างแล้วเสร็จ บริษัทผู้ผลิตรถยนต์มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายโดยจะเป็นผู้ขายรถยนต์เอง บริษัทจึงให้เช่าอาคารในส่วนด้านหน้าอาคาร เนื่องจากบริษัทไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี กรมสรรพากรใช้อำนาจตามข้อ 5(7) วรรคสอง แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ อนุมัติให้บริษัทยื่นแบบแจ้งรายการ แบบ ภ.พ. 05.1 แบบ ภ.พ. 05.2 และแบบ ภ.พ. 05.3 ได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่บริษัทได้รับหนังสือตอบของกรมสรรพากร (กค 0802/พ. 11712 ลงวันที่ 17 กรกฎาคม 2539)

### 2.3 การเฉลี่ยภาษีซื้อตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

นอกจากหลักเกณฑ์การเฉลี่ยภาษีซื้อที่กำหนดไว้ตามข้อ 2 ถึงข้อ 6 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ แล้ว ตามข้อ 7 ของประกาศอธิบดีฉบับนี้ยังได้กำหนดให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดหลักเกณฑ์การเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีที่มีปัญหาในทางปฏิบัติได้ ตามที่แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 29)ฯ บัญญัติว่า

*“ข้อ 7 ในกรณีที่มีปัญหาในการปฏิบัติ ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจวินิจฉัย และคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรให้ถือเป็นหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดตามประกาศนี้ด้วย”*

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากร หรือหนังสือตอบข้อหารือที่ออกโดยอธิบดีกรมสรรพากรที่วินิจฉัยปัญหาในทางปฏิบัติในการเฉลี่ยภาษีที่ขึ้นนั้นถือเป็นหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 29)ฯ ซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรอง<sup>14</sup> โดยการให้อำนาจจากกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติหรือประมวลกฎหมาย

หากผู้ประกอบการรายใดมีปัญหาที่ไม่อาจจะเฉลี่ยภาษีที่ขึ้นตามหลักเกณฑ์ที่กล่าวตามวิธีการเฉลี่ยภาษีที่ขึ้นจากฐานรายได้ หรือวิธีการเฉลี่ยตามสัดส่วนพื้นที่การใช้อาคารข้างต้นได้ ผู้ประกอบการรายนั้นอาจร้องขอต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อให้กำหนดหลักเกณฑ์การเฉลี่ยภาษีที่ขึ้นตามหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมได้ อธิบดีกรมสรรพากรเคยวินิจฉัยเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การเฉลี่ยภาษีที่ขึ้นในกรณีที่เป็นปัญหาในทางปฏิบัติ ดังนี้

1. บริษัทฯ ประกอบธุรกิจที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะและนอกจากนี้ ยังมีสำนักงานสาขาตามต่างจังหวัด บริษัทฯ จะมีพื้นที่บางส่วนที่ไม่สามารถกำหนดให้แน่ นอนตายตัวได้ว่า เป็นธุรกิจเฉพาะ หรือธุรกิจภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น พื้นที่ส่วนที่เป็นของแผนกบัญชี แผนกบริการทั่วไป ห้องกรรมการผู้จัดการ และกรรมการ รองกรรมการผู้จัดการ บริษัทฯ ต้องเสียเฉลี่ยภาษีที่ขึ้น ดังนี้

(1) ในกรณีที่ปี 2534 บริษัทฯ ประกอบกิจการมีรายได้ทั้งที่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม และรายได้ที่ไม่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เฉลี่ยภาษีที่ขึ้นจากการก่อสร้างอาคาร ซึ่งเป็นส่วนของพื้นที่อาคารที่ใช้ร่วมกันในกิจการที่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม และที่ไม่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ซึ่งไม่สามารถแบ่งแยกได้) ตามส่วนของรายได้ของปี 2534

(2) ในกรณีที่ปี 2534 บริษัทฯ ยังไม่มีรายได้จากการประกอบกิจการ ให้ประมาณการรายได้ของ ปี 2535 ว่า มีรายได้จากกิจการที่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม และรายได้จากกิจการที่ไม่ต้อง

<sup>14</sup> กฎหมายลำดับรอง หมายถึง “บรรดากฎหมายซึ่งองค์ของรัฐฝ่ายบริหารและปกครอง ได้ตราขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนดฉบับใดฉบับหนึ่ง เพื่อกำหนดรายละเอียดในการบังคับการให้เป็นไปตามหลักการและเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนดฉบับที่เป็นกฎหมายแม่บท และซึ่งมีค่าบังคับต่ำกว่าพระราชบัญญัติและพระราชกำหนด” กฎหมายลำดับรองหรือกฎหมายลูกบทต้องมีเนื้อหาสอดคล้องกับกฎหมายแม่บท หากมีข้อความขัดหรือแย้งกับกฎหมายแม่บท ส่วนนั้นตกเป็นโมฆะ (ศ. วรพจน์ วิศรุตพิชญ์)

เสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็น จำนวนเท่าใด และให้เฉลี่ยภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคาร ซึ่งเป็นส่วนของพื้นที่อาคารที่ใช้ร่วมกันในกิจการที่ต้อง เสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม และที่ไม่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ซึ่งไม่สามารถแบ่งแยกได้) ตามส่วนของประมาณการรายได้ปี 2535 (กค 0802 (ก)/พ. 10435 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2535)

2. บริษัทได้รับการส่งเสริมการลงทุนประกอบกิจการจำหน่ายผลิตภัณฑ์เนื้อไก่ชำแหละไปยังต่างประเทศทั้งสิ้น เว้นแต่ผลพลอยได้จึงจำหน่ายในประเทศได้ เมื่อบริษัทผลิตครบวงจรและเริ่มมีการส่งออกผลิตภัณฑ์แล้ว คาดว่าสัดส่วนรายได้จากการส่งออกขายต่างประเทศกับรายได้จากการขายในประเทศจะเป็น 80:20

ตั้งแต่ปี 2534-2536 บริษัทเริ่มก่อสร้างฟาร์มไก่ โรงฟักไก่ และโรงงานแปรรูปเนื้อสัตว์มาตามลำดับจนสามารถสร้างฟาร์มไก่แล้วเสร็จ 2 ฟาร์ม จากจำนวนทั้งสิ้น 6 ฟาร์มตามโครงการโรงฟักไข่แล้วประมาณ 70% และโรงงานแปรรูปเนื้อสัตว์กำลังดำเนินการก่อสร้างโครงการทั้งหมดจะแล้วเสร็จประมาณกลางปี 2536 และจะเริ่มจำหน่ายสินค้าไปยังต่างประเทศตั้งแต่บัดนั้นเป็นต้นไป

เมื่อฟาร์มสร้างเสร็จแล้วเสร็จในปี 2534 จำนวน 2 ฟาร์ม บริษัทได้เริ่มทำการนำเข้าไก่พันธุ์เพื่อทดลองเลี้ยง และทดสอบอุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้ต่าง ๆ ในฟาร์มในระหว่างที่รอให้โรงงานแปรรูปแล้วเสร็จ และเปิดดำเนินงาน ผลจากการทดลองเลี้ยงไก่พันธุ์และทำการฟักไข่ดังกล่าว ทำให้บริษัทมีผลผลิตเป็นลูกไก่และไก่พันธุ์ซึ่งต้องจำหน่ายออกไป โดยในปี 2534 บริษัทได้ทำการทดลองเลี้ยงไก่พันธุ์ 1 รุ่น ทำให้บริษัทมีรายได้จากการจำหน่ายไก่พันธุ์รวมถึงผลผลิตในรูปไข่สดมูลค่า 13.96 ล้านบาท และในปี 2535 ประมาณว่าบริษัทจะมีรายได้จากลูกไก่ ไข่ไก่ และไก่แปดกระวาง ประมาณ 35 ล้าน อันเป็นรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีดังกล่าวให้บริษัทนำภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างฟาร์มไก่โรงฟักไข่และโรงงานแปรรูปเนื้อสัตว์ที่ยังก่อสร้างไม่แล้วเสร็จตั้งแต่ปี 2536 มาเฉลี่ยตามประมาณการรายได้ของปีที่เริ่มมีรายได้จากการส่งออกไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จะต้องมีจำนวนไม่เกินกึ่งหนึ่งของภาษีซื้อทั้งสิ้นที่นำมาเฉลี่ย และเมื่อบริษัทมีรายได้ที่เกิดจากการส่งออกจริงใดปีใด เมื่อสิ้นปีดังกล่าวบริษัทจะต้องทำการปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามสัดส่วนของยอดขายจากการส่งออกและยอดขายภายในประเทศของปีนั้นโดยให้นำหลักเกณฑ์การปรับปรุงภาษีซื้อตามข้อ 2(1) และ (2) แห่ง

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ลงวันที่ 29 มีนาคม พ.ศ. 2535 (กค 0802/พ.10774 ลงวันที่ 23 มิถุนายน 2538)

ข้อสังเกต

1. รายได้ที่ใช้เป็นฐานเฉลี่ยภาษีซื้อ เป็นรายได้หรือรายรับที่จะต้องนำมาขึ้นแบบ ภ.พ. 30 และ ภ.ธ. 40 ที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะมิใช่รายได้ตามแบบ ภ.ง.ด. 50 ซึ่งเป็นเรื่องของรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่เกี่ยวกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด
2. ในกรณีที่ผู้ประกอบการมีสถานประกอบการหลายแห่ง จะต้องนำเอารายได้และรายรับของทุกสถานประกอบการมาเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ไม่ใช่เฉพาะรายได้ของสถานประกอบการที่มีภาษีซื้อเกิดขึ้นเท่านั้น (ไม่ได้คำนวณตาม Cost center หรือ Profit center)
3. กรณีรายได้ที่ผู้ประกอบการได้รับ แม้จะถือเป็นรายได้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ถ้าไม่เข้าหลักเกณฑ์ของฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามที่กล่าวไว้ข้างต้นแล้วรายได้นี้จะไม่ถือเป็นฐานรายได้ที่จะต้องนำมาเฉลี่ยภาษีซื้อ
4. กรณีผู้ประกอบการมีภาษีซื้ออันเกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการที่ใช้ร่วมกันทั้งสองกิจการซึ่งอยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ แต่ผู้ประกอบการได้นำภาษีซื้อทั้งจำนวนไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีซื้อโดยไม่ได้ทำการเฉลี่ยภาษีซื้อ กรณีดังกล่าวถือว่าผู้ประกอบการได้ยื่นแบบภ.พ. 30 โดยแสดงภาษีซื้อไว้เกินไป ซึ่งจะต้องรับยื่นแบบ ภ.พ. 30 เพิ่มเติมให้ถูกต้องโดยทำการเฉลี่ยภาษีซื้อให้ถูกต้อง และนำภาษีซื้อส่วนที่เฉลี่ยได้ตามส่วนของรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปยื่นแบบ ภ.พ. 30 เพิ่มเติมพร้อมเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89(3)(4) แห่งประมวลรัษฎากร และเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร
5. กรณีที่ผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีซื้อตามประมาณการรายได้ ซึ่งจะนำภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายได้ไม่เกินร้อยละ 50 ของภาษีซื้อที่นำมาเฉลี่ย กรณีดังกล่าวภาษีซื้อส่วนที่เกินร้อยละ 50 ถือเป็นส่วนที่ยื่นภาษีซื้อในแบบ ภ.พ. 30 ไว้เกินไป ผู้ประกอบการ จะต้องยื่นแบบภ.พ. 30 เพิ่มเติมพร้อมกับการเสียปรับและเงินเพิ่ม

6. การเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมาไม่ใช่เฉลี่ยตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละเดือนภาษี หากเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละเดือนภาษี ย่อมเป็นการเฉลี่ยภาษีซื้อที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ผู้ประกอบการจะต้องปรับวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อให้ถูกต้องและปรับปรุงภาษีซื้อให้ถูกต้อง ขอคืนภาษีซื้อที่ยื่นไว้เกิน หรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ยื่นไว้ขาดต่อไป

## ตารางที่ 2.1

## ข้อแตกต่างการเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้กับการประมาณการการใช้พื้นที่

	การเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้	การเฉลี่ยภาษีซื้อตามการใช้พื้นที่อาคาร
1. หลักการ	เกิดจากการนำสินค้าหรือบริการไปใช้ในกิจการ VAT กับ Non VAT โดยไม่สามารถแบ่งแยกได้อย่างชัดเจน	เกิดจากการก่อสร้างอาคาร เพื่อใช้ ทั้งกิจการ VAT กับ Non VAT
2. วิธีการ	- กรณีเพิ่งเริ่มประกอบกิจการหรือประกอบกิจการมาแล้วแต่ยังไม่มียาได้ ให้เฉลี่ยภาษีซื้อตามประมาณการรายได้ (แต่ขอคืนภาษีซื้อได้ไม่เกิน 50%) - กรณีมียาได้ของปีที่ผ่านมาแล้ว ให้เฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมา	ให้ประมาณการการใช้พื้นที่อาคาร และเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมาณการการใช้พื้นที่อาคาร (ขอคืนได้ตามการคำนวณทั้งหมด)
3. จุดเริ่มต้น	เริ่มเฉลี่ยภาษีซื้อทันทีที่มีภาษีซื้อ	เริ่มเฉลี่ยภาษีซื้อตั้งแต่เดือนแรกที่มีภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคาร
4. การปรับปรุงภาษีซื้อ	- กรณีเฉลี่ยภาษีซื้อของปีเพิ่งเริ่มประกอบกิจการแล้วแต่ยังไม่มียาได้ เมื่อสิ้นปีที่เริ่มมียาได้ต้องปรับปรุงภาษีซื้อเสมอ - กรณีเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมาจะเลือกปรับปรุงภาษีซื้อหรือไม่ก็ได้ ถ้าเลือกอย่างใดแล้วต้องถือปฏิบัติตลอดไป	เมื่ออาคารสร้างเสร็จ และมีการใช้อาคารต่อมา มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารทำให้การใช้พื้นที่อาคารส่วนใดส่วนหนึ่งเกินกว่าที่ได้ประมาณการไว้ต้องปรับปรุงภาษีซื้อ
5. วิธีการปรับปรุงภาษีซื้อ	ให้ปรับปรุงภาษีซื้อตั้งแต่เดือนภาษีที่มีภาษีซื้อรวมทั้งสองกิจการเกิดขึ้น โดยปรับปรุงภาษีซื้อในเดือนที่ถัดจากเดือนสุดท้ายของปีที่เริ่มมียาได้ โดยการยื่นแบบ ภ.พ. 30.2 เพียงฉบับเดียว ภายใน 15 วันของเดือนที่ถัดจากเดือนที่ปรับปรุงภาษีซื้อ	ให้ปรับปรุงภาษีซื้อในเดือนที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารและยื่นแบบ ภ.พ. 30.3 ในเดือนถัดจากเดือนที่ปรับปรุงภาษีซื้อเพื่อปรับปรุงภาษีซื้อย้อนหลัง เดือนละ 1 ฉบับในคราวแรกที่มีการปรับปรุง และยื่นเพียง 1 ฉบับในกรณีที่มีการปรับปรุงคราวถัดไป
5. การเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม	เมื่อผู้ประกอบการปรับปรุงภาษีซื้อตามสัดส่วนรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในปีที่เริ่มมียาได้หรือเลือกที่จะปรับปรุงภาษีเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของทุกปี หากชำระภาษีมูลค่าเพิ่มขาด ผู้ประกอบการไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม	หากผู้ประกอบการปรับปรุงการใช้พื้นที่อาคารและพื้นที่อาคารที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง ผู้ประกอบการจะต้องปรับปรุงภาษีซื้อพร้อมทั้งเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม