

บทที่ 3

หลักการภาษีมูลค่าเพิ่ม และการเฉลี่ยภาษีซื้อในประเทศอังกฤษ

1. หลักการภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษ

1.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ตั้งแต่ ค.ศ. 1992 จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีกระทำโดยบุคคลที่ต้องเสียภาษีโดยนำมาใช้เก็บภาษีจากการบริโภคทั้งหมด¹ รวมถึงการขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ประกอบการที่มีรายรับที่ 68,000 ปอนด์ขึ้นไป² โดยผู้ประกอบการที่มีรายรับถึงเกณฑ์ดังกล่าวจะต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่ม

การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษต้องเข้าองค์ประกอบ 4 ประการ ดังนี้³

- (1) เป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยมีค่าตอบแทน (Consideration)
- (2) เป็นการขายสินค้าหรือให้บริการที่กระทำในสหราชอาณาจักร
- (3) ต้องเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี
- (4) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องให้บริการในทางธุรกิจ (Business activity)

¹Section 4, Value Added Tax Act 1994.

²HM Revenue & Customs, Budget 2009: BN70 VAT: INCREASED TURNOVER THRESHOLDS FOR REGISTRATION AND DEREGISTRATION, dated 22 April 2009, Retrieved May 2009, from <http://www.hmrc.gov.uk/budget2009/bn70.htm>

³Section 4(1), Value Added Tax Act 1994

การขายสินค้า (Supply of goods)⁴ หมายถึง การโอนกรรมสิทธิ์ หรือความเป็นเจ้าของในกรรมสิทธิ์ทั้งหมด (Whole property in goods) โดยปกติจะเป็นการโอนทั้งกรรมสิทธิ์ในสินค้าและการครอบครองและควบคุมเหนือสินค้านั้น ถ้าการครอบครองสินค้าโอนไป แต่กรรมสิทธิ์ยังคงอยู่ เช่น เมื่อมีการยืมสินค้า จะเป็นการให้บริการ⁵

การให้บริการ (Supply of service)⁶ หมายถึง การกระทำใดๆ ที่ไม่ใช่การขายสินค้าโดยให้บริการได้รับค่าตอบแทน รวมถึง การโอนสิทธิการให้ใช้ทรัพย์สิน เช่น การเช่า การเช่าซื้อ การให้ยืมสินค้า

อัตราภาษีของประเทศอังกฤษแบ่งออกเป็น 3 อัตรา⁷ ดังนี้

1. อัตรามาตรฐาน (Standard rate) โดยปกติจะมีอัตราเท่ากับ 17.5% มีการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ 15 % จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2552 โดยจัดเก็บในการขายสินค้าและบริการทั่วไปที่มีได้ใช้อัตราลดหรืออัตราศูนย์

2. อัตราลด (Reduce rate) มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ 5% ยกตัวอย่างเช่น เชื้อเพลิงหรือพลังงานภายในประเทศ การติดตั้งอุปกรณ์ประหยัดพลังงาน การติดตั้งอุปกรณ์ให้ความร้อน หรือสินค้าที่ป้องกัน หรือติดต่อกับการใช้น้ำมัน การปรับปรุง และดัดแปลง หรือเปลี่ยนแปลงที่อยู่อาศัยผลิตภัณฑ์เกี่ยวกับสุขอนามัยของผู้หญิงและที่นั่งบนรถของเด็ก เป็นต้น

3. อัตราศูนย์ (Zero rate) มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ 0% โดยจัดเก็บจากสินค้าบางประเภท เช่น สิ่งพิมพ์ หนังสือ เสื้อผ้าเด็ก น้ำประปาที่ขายให้กับบ้านเรือน การก่อสร้างหรือขายอาคารอยู่อาศัยรวม หรือเพื่อการกุศล การขายสินค้าหรือให้บริการบางประเภทแก่คนพิการ เป็นต้น

⁴Schedule 4, para. 1, Value Added Tax Act 1994

⁵HM Revenue and Customs, V1-3: Supply and consideration., Retrieved September 6, 2009, from <http://www.hmrc.gov.uk/>, p.5.

⁶Section 5(2)(b), Value Added Tax Act 1994.

⁷HM Revenue and Customs, Retrieved September 12, 2009, from <http://www.hmrc.gov.uk/vat/forms-rates/rates/rates.htm>.

1.2 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและการยื่นแบบแสดงรายการ

1.2.1 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียของประเทศอังกฤษผู้ประกอบการจะต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อที่สามารถใช้ได้ ถ้าการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมีภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อให้ผู้ประกอบการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม⁸ แต่หากว่าภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษี หรือยกไปเป็นเครดิตในการยื่นแบบแสดงรายการคราวถัดไป (VAT credit) ได้จากส่วนต่างดังกล่าว⁹

ในกรณีที่ถึงกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการแล้วผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา อธิบดี (Commissioner) อาจหักภาษีจากภาษีซื้อที่มีสิทธิได้รับคืน (VAT credit) จนกว่าผู้ประกอบการจะได้ปฏิบัติกรยื่นแบบดังกล่าว¹⁰

ภาษีซื้อ (Input tax)¹¹ หมายถึง

- (1) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ภาษีที่ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการ
- (2) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บจากการได้มาของสินค้าจากประเทศสมาชิกยุโรปอื่น
- (3) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการเสียเมื่อมีการนำเข้าสินค้าจากนอกประเทศสมาชิกยุโรป

ภาษีขาย (Output tax)¹² หมายถึง ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือให้บริการที่ผู้ประกอบการได้กระทำหรือ การได้สินค้าหรือบริการจากประเทศสมาชิกอีกประเทศหนึ่ง โดยผู้ประกอบการ

⁸Section 25(2), Value Added Tax Act 1994

⁹Section 25 (3) and (4), Value Added Tax Act 1994

¹⁰Section 25 (5), Value Added Tax Act 1994

¹¹Section 24 (1)(a), (b) and (c), Value Added Tax Act 1994

¹²Section 24 (2)(a), (b) and (c), Value Added Tax Act 1994

1.2.2 การยื่นแบบแสดงรายการ

ผู้ประกอบการจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภายใน 1 เดือนนับแต่วันสิ้นสุดกำหนดเวลาในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบแสดงรายการ โดยระยะเวลามาตรฐานในการคำนวณภาษี (Standard tax period) คือ 3 เดือน¹³ เพื่อให้มีการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีกระจายทั่วทั้งปี ผู้ประกอบการจะได้รับการจัดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเป็น 3 กลุ่มให้มีความยืดหยุ่นในการยื่นแบบแสดงรายการตามเดือนที่แตกต่างกันเมื่อได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการโดยคำนึงถึงรอบระยะเวลาบัญชี อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการอาจยื่นคำร้องขอยื่นแบบแสดงรายการเป็นรายเดือน กล่าวคือ ยื่นแบบแสดงรายการทั้งสิ้น 12 ฉบับใน 1 ปีแทนที่จะยื่น 4 ฉบับ แต่ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนโดยสมัครใจโดยที่ฐานภาษีรายได้ต่ำกว่าที่กฎหมายกำหนดให้ต้องจดทะเบียนจะไม่สามารถขอยื่นแบบแสดงรายการเป็นรายเดือนได้ นอกจากนี้ หากระบบบัญชีของกิจการไม่ได้เป็นไปตามเดือนปฏิทิน ผู้ประกอบการอาจขอต่อ The National Registration Service เพื่อขอให้มีรอบระยะเวลาภาษีมูลค่าเพิ่มที่เหมาะสมกับระบบบัญชีมากกว่า หากได้รับอนุมัติให้มีรอบระยะเวลาภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นพิเศษ (Non-standard tax periods) เจ้าหน้าที่จะจัดส่งหนังสือรับรองการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับใหม่ให้แก่ผู้ประกอบการ (VAT registration certificate)

1.3 การเครดิตภาษีและการขอคืนภาษี

เมื่อผู้ประกอบการได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีซื้อมูลค่าเพิ่มที่ได้เสียไปเพื่อซื้อสินค้าหรือบริการที่ใช้ในกิจการมาใช้หักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ หากว่าภาษีซื้อเหล่านั้นเป็นภาษีซื้อที่ก่อให้เกิดการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายความว่าผู้ประกอบการไม่สามารถนำภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการ หรือเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ซึ่ง

¹³HM Revenue and Customs, Notice 700 The VAT guide., April 2002, Retrieved May 3, 2009, from http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageLibrary_PublicNoticesAndInfoSheets&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_CL_001596, pp. 93-94.

เป็นหลักการเดียวกับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและการขอคืนภาษีของประเทศไทย

1.3.1 การขอคืนภาษีซื้อที่เกิดก่อนการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการ

ในประเทศอังกฤษ ผู้ประกอบการสามารถใช้ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการซื้อสินค้าหรือการใช้บริการก่อนที่ผู้ประกอบการจะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยสามารถนำภาษีซื้อจากการซื้อหรือนำเข้าสินค้าที่เกิดขึ้นก่อนจำนวน 3 ปี และนำภาษีซื้อจากการใช้บริการจำนวน 6 เดือนก่อนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้โดยมีเงื่อนไข¹⁴

1. สินค้าที่นำมาใช้ในการกิจการจะต้องเป็นสินค้าจากการประกอบกิจการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. สินค้าดังกล่าวจะต้องนำมาใช้ในการกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

อย่างไรก็ดี ผู้ประกอบการไม่สามารถนำภาษีซื้อที่เกิดจากสินค้านำมาใช้ในการกรณีดังต่อไปนี้

1. ผู้ประกอบการได้ใช้สินค้าหมดไปก่อนที่จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น น้ำมัน ไฟฟ้า หรือแก๊ส
2. สินค้าดังกล่าวเป็นสินค้านำมาใช้ในการผลิต หรือเกี่ยวกับสินค้าที่ได้ขาย หรือให้บริการไปก่อนที่จะมีการจดทะเบียน

คำว่า "สินค้า" นี้รวมถึงสินค้าที่ตั้งใจที่จะนำมาขายต่อ และรวมถึงสินค้าที่เป็นสินทรัพย์ที่ใช้ในการประกอบกิจการ เช่น ระบบคอมพิวเตอร์ สิ่งตกแต่งร้าน อุปกรณ์ที่ใช้ในที่ทำงาน และเฟอร์นิเจอร์ รถตู้ และอุปกรณ์เครื่องใช้อื่นๆ รวมถึงสิ่งอื่นๆ ที่ซื้อมาที่ไม่ให้บริการ และสามารถบริโภคได้จึงรวมถึงอุปกรณ์เครื่องเขียนด้วย

ในการนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นก่อนการจดทะเบียนมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจะต้องจัดการตรวจสอบและบันทึกปริมาณของสินค้าและเวลาที่ได้รับสินค้ามา เพราะว่ารูปแบบการบันทึกจะต้องสามารถนำมาใช้ในการขอคืนภาษี ในกรณีดังกล่าว ผู้ประกอบการ

¹⁴ *Ibid*, pp.46-48.

จะต้องมีหลักฐานที่ได้เสียภาษี จึงต้องมีการจัดเก็บใบกำกับภาษีจากผู้ขายสินค้าในประเทศอังกฤษ และในประเศกลุ่มยุโรป และนำเข้าสินค้า

การนำภาษีซื้อที่เกิดจากการให้บริการมาใช้ก่อนที่จะมีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการบริการภายในระยะเวลา 6 เดือนก่อนที่ผู้ประกอบการจะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากว่าผู้ประกอบการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. ผู้ให้บริการเป็นหน่วยงานธุรกิจที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว
 2. บริการที่ใช้เกี่ยวข้องกับกิจการการขายสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
- ผู้ประกอบการไม่สามารถนำภาษีซื้อมาใช้หากว่าการบริการที่ได้รับนั้นเกี่ยวข้องกับ

สินค้าที่ได้จำหน่ายไปแล้วก่อนที่ผู้ประกอบการจะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ยกตัวอย่างเช่น การซ่อมเครื่องจักรที่ได้ขายไปก่อนที่จะมีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือเป็นบริการที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตัวอย่างของบริการที่ผู้ประกอบการอาจจะจ่ายเมื่อเริ่มประกอบกิจการคือ ค่าบริการด้านกฎหมายและบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการติดตั้งคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์อื่นๆ และค่าธรรมเนียมหรือค่าบริการที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการ ผู้ประกอบการอาจใช้ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการบริการเหล่านี้หากว่าบรรลุเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ข้างต้น

อย่างไรก็ดีการเก็บหลักฐานในการที่เกี่ยวข้อง เพื่อพิสูจน์เป็นเรื่องสำคัญ ผู้ประกอบการที่ต้องการจะใช้ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นก่อนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องเก็บใบกำกับภาษีและใบเสร็จรับเงินของแต่ละบริการ และสินค้าไว้ นอกจากนี้ในกรณีของการขายสินค้า ผู้ประกอบการจะต้องเก็บบัญชีคุมสินค้าสำหรับสินค้าโดยมีรายละเอียดเกี่ยวกับปริมาณที่ได้ซื้อมาและวันที่ได้นำสินค้าเหล่านั้นไปผลิตสินค้าอื่นภายหลังจากที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว

สำหรับการให้บริการ ผู้ประกอบการจะต้องมีรายละเอียดบัญชีเกี่ยวกับการบริการที่ต้องการจะใช้ภาษีซื้อโดยจะต้องมีรายละเอียดของบริการและวันที่ที่ได้รับบริการไม่ว่าบริการเหล่านั้นจะเกี่ยวข้องกับสินค้าที่ได้จำหน่ายไปภายหลังการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ HMRC จะขอเอกสารและหลักฐานดังกล่าวก่อนที่จะได้รับภาษีซื้อคืน หรืออาจต้องการตรวจสอบเมื่อมีการตรวจสอบสภาพกิจการ

1.3.2 กำหนดระยะเวลาการขอคืนภาษีซื้อ¹⁵

โดยปกติการขอคืนภาษีซื้อจะต้องเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีภาษีที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการที่สามารถเรียกเก็บได้ในรอบเวลาที่เหมาะสม แต่อาจมีกรณีที่ไม่สามารถขอคืนภายในเวลาที่กำหนด กล่าวคือ อาจไม่ได้รับใบเสร็จ หรือเอกสารบางอย่างสูญหายตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม 2542 การอนุญาตของเจ้าหน้าที่ในกรณีที่มีการขอคืนภาษีล่าช้านั้นจะถูกจำกัดให้อนุญาตให้ผู้เสียภาษีขอคืนได้ไม่เกิน 3 ปีภายหลังจากวันที่ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อขอคืนภาษีนั้นๆ อย่างไรก็ตาม มีการขยายระยะเวลาการขอคืนภาษีจาก 3 ปีเป็น 4 ปีเต็มนั้นมีผลตั้งแต่วันที่ 30 เมษายน 2553¹⁶ กล่าวคือ ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อที่เกิดขึ้นตั้งแต่ 31 มีนาคม 2549 ภายในวันที่ 30 เมษายน 2553

¹⁵ HM Revenue and Customs, V1-13: Input Tax, Retrieved May 5, 2010, from <http://customs.hmrc.gov.uk/> , p. 45.

¹⁶ HM Revenue and Customs, Notice 700/45: How to correct VAT errors and make adjustments or claims, Retrieved October 10, 2009, from http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageVAT_ShowContent&id=HMCE_CL_000077&propertyType=document, p. 8.

1.4 บทลงโทษ (Penalties)

1.4.1 การเสียเบี้ยปรับ¹⁷ (Default surcharge)

การเสียเบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กำหนด หรือไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มภายในเวลาที่กำหนด (Default surcharge)¹⁸ นี้เป็นการปรับทางแพ่งเพื่อกระตุ้นให้ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการและจ่ายภาษีตรงเวลา ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องนำส่งแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มภายในเวลาที่กำหนดเวลาที่ถึงกำหนดจะแสดงในแบบแสดงรายการซึ่งโดยปกติจะเป็นหนึ่งเดือนหลังจากสิ้นรอบระยะเวลาในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม หากผู้ประกอบการไม่ยื่นแบบภายในกำหนดเวลาในครั้งแรกจะได้รับการเตือนที่เรียกว่า “หนังสือแจ้งความรับผิดชอบในเบี้ยปรับ (Surcharge Liability Notice)” เพื่อที่จะแจ้งผู้ประกอบการว่าหากผู้ประกอบการชำระภาษีล่าช้าอีกครั้งหนึ่งภายใน 12 เดือน อาจถูกประเมินให้เสียเบี้ยปรับ (Surcharge period) ดังนั้น หลังจากได้รับหนังสือแจ้งแล้วผู้ประกอบการมีการยื่นแบบแสดงรายการล่าช้าอีกครั้งในช่วงดังกล่าว ผู้ประกอบการอาจจะต้องเสียเบี้ยปรับ (Default surcharge) จากจำนวนภาษีที่ชำระล่าช้าดังกล่าว

อัตราเบี้ยปรับ

อัตราเบี้ยปรับจะเริ่มต้นที่ 2% สำหรับภาษีซื้อที่ไม่ได้ชำระตรงตามกำหนดในครั้งแรกที่มีการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มล่าช้า ผู้ประกอบการอาจได้รับ “หนังสือแจ้งขยายระยะเวลาการที่อาจถูกประเมินให้เสียเบี้ยปรับ (Surcharge Liability Notice Extension)” เพื่อขยายเวลาการปรับมากกว่า 12 เดือน ในกรณีที่ผู้ประกอบการยังคงยื่นแบบแสดงรายการล่าช้าในช่วงเวลาดังกล่าว ผู้ประกอบการจะ

¹⁷ Default surcharge ในประเทศอังกฤษเทียบได้กับการคิดเบี้ยปรับตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย เนื่องจากเป็นการลงโทษผู้ประกอบการที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มล่าช้า.

¹⁸ HM Revenue and Customs, Notice 700/50: Default surcharge, Retrieved September, 2004 from http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageLibrary_PublicNoticesAndInfoSheets&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_CL_000105.

ถูกเรียกเพิ่มอัตราการจัดเก็บเบี้ยปรับเป็น 5%, 10% และ 15% ของภาษีที่ไม่ชำระหรือชำระล่าช้า ภายในระยะเวลาดังกล่าว นอกจากนั้นการชำระภาษีล่าช้าตามแบบแสดงรายการในแต่ละรอบอาจถูกนำมารวมกันเพื่อเป็นฐานในการคิดเบี้ยปรับ แต่จำนวนของเบี้ยปรับจะไม่เกินจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระในแบบแสดงรายการ

หากการชำระมีความล่าช้าแต่มีการยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่มีตัวเลขหรือมีจำนวนภาษีที่ได้รับคืน หรือชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตรงเวลาแต่ยื่นแบบแสดงรายการล่าช้า ความรับผิดชอบในการเสียเบี้ยปรับจะยังไม่เกิดขึ้น เนื่องจากไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการล่าช้า แต่จะมีการบันทึกการผิดนัดและออกหนังสือขยายความรับผิดชอบ (Surcharge Liability Notice Extension) เพื่อขยายระยะเวลาการอันเป็นเหตุให้สามารถคิดเบี้ยปรับได้

เบี้ยปรับขั้นต่ำเป็นจำนวนเงิน 30 ปอนด์ โดยจะใช้อัตราเบี้ยปรับขั้นต่ำนี้กับเบี้ยปรับที่คำนวณในอัตรา 10% หรือ 15% เท่านั้น แต่จะไม่ออกหนังสือแจ้งให้ชำระเบี้ยปรับในอัตรา 2% และ 5% ถ้าจำนวนเบี้ยปรับน้อยกว่า 400 ปอนด์ โดยจะบันทึกการผิดนัดยื่นแบบแสดงรายการไว้ และออกหนังสือแจ้งขยายระยะเวลาการที่อาจถูกประเมินให้เสียเบี้ยปรับ และเพิ่มอัตราเบี้ยปรับในกรณีที่ผู้ประกอบการยังคงยื่นแบบแสดงรายการล่าช้าในช่วงเวลาดังกล่าว

ผู้ประกอบการอาจไม่ต้องเสียเบี้ยปรับสำหรับการยื่นแบบแสดงรายการล่าช้าหรือชำระภาษีล่าช้าในกรณีต่อไปนี้

- ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการเปล่าล่าช้า กล่าวคือเมื่อผู้ประกอบการไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่มต้องชำระ
- ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการล่าช้าแต่มีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการล่าช้าแต่ได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตรงเวลา

อย่างไรก็ดี HMRC จะบันทึกการผิดนัดและออก Surcharge Liability Notice Extension

ในกรณีที่ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือชำระภาษีไม่ตรงตามกำหนด ผู้ประกอบการไม่ต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีที่ผู้ประกอบการมีข้ออ้างที่เหตุผล (Reasonable excuse) ที่จะไม่นำส่งแบบแสดงรายการ หรือชำระภาษีให้ทันเวลา ไม่มีคำนิยามตามกฎหมายเกี่ยวกับข้ออ้างที่มีเหตุผลแต่ HMRC เห็นว่ามีบางสถานการณ์ที่เป็นข้ออ้างที่มีเหตุผลที่จะไม่ต้องรับผิดชอบในการเสียเบี้ยปรับ ยกตัวอย่างเช่น

- คอมพิวเตอร์ที่ใช้บันทึกข้อมูลที่สำคัญในการทำแบบแสดงรายการเสียก่อนหรือระหว่างการยื่นแบบ
- ความเจ็บป่วยของผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการ แต่ต้องแสดงว่าไม่มีใครสามารถจะกรอกแบบแสดงรายการ และได้พยายามหาคนมากรอกแบบแสดงรายการแล้ว
- กรณีคนที่รับผิดชอบในการทำแบบแสดงรายการออกจางานกะทันหันโดยที่ไม่มีใครที่จะทำแบบแสดงรายการได้ทัน
- วิกฤตทางการเงินที่ไม่คาดหมาย เช่น โฉนดข้อโกง ถูกโจรกรรม ลูกค้ำล้มละลายจำนวนมาก หรือเหตุสุดวิสัยอื่น เช่น ไฟไหม้
- เอกสารที่สำคัญถูกขโมย หรือทำลาย

อย่างไรก็ดี สถานการณ์ที่จะเป็นข้ออ้างที่มีเหตุผลนั้นจะขึ้นถูกนำมาพิจารณาเป็นกรณีไป ผู้ประกอบการจะต้องมีหลักฐานเพียงพอที่จะทำให้เชื่อว่าเป็นเช่นนั้นและมีความพยายามที่จะแก้ไขเหตุดังกล่าวหรือไม่

1.4.2 กรณีการคิดเงินเพิ่ม¹⁹ (Default interest)²⁰

การคิดเงินเพิ่มได้รับการนำมาใช้เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2532 ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของมาตรการที่กระตุ้นให้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่แสดงในแบบแสดงรายการมีความถูกต้องแม่นยำ โดยเงินเพิ่มนี้

¹⁹ กรณีการคิด Default interest เทียบเท่ากับการคิดเงินเพิ่มของประเทศไทยเนื่องจากการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมูลค่าเพิ่มต่ำไป โดยเรียกเก็บเพื่อชดเชยความเสียหายจากการที่ผู้ประกอบการชำระภาษีขาดจำนวน หรือขอคืนภาษีมากเกินไปกว่าควรจะได้รับ

²⁰ HM Revenue and Customs, Notice 700/43, Issued June 2009., Retrieved October 10, 2009, from http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageVAT>ShowContent&id=HMCE_CL_000074&propertyType=document

จะเรียกเก็บจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่แสดงต่ำไปหรือขอคืนมากเกินไปจากเวลาที่จำนวนภาษีที่ควรจะต้องชำระ

สถานการณ์ที่จะมีการเรียกเก็บเงินเพิ่มมี ดังนี้

- เมื่อพบว่ามีการแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระต่ำ หรือ ขอคืนสูงกว่าที่ควรในแบบแสดงรายการภาษีของผู้เสียภาษี
- ผู้ประกอบการไม่ยื่นแบบแสดงรายการในรอบระยะเวลาที่กำหนด และยอมรับการประเมิน (Center assessment) ซึ่งหลังจากนั้นพบว่าเป็นการประเมินที่ต่ำมาก
- ผู้ประกอบการยื่นแก้ไขแบบแสดงรายการผิดพลาด (ก่อนหน้านี้รู้จักในนาม “การเปิดเผยด้วยความสมัครใจ” (Voluntary disclosure)) แก่สำนักงานภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT office) ในจำนวนภาษีที่ต่ำกว่าที่ควรจะต้องเสียหรือมากกว่าจำนวนภาษีที่อาจขอคืนได้

ในกรณีเหล่านี้จะมีการเรียกเก็บเงินเพิ่มต่อเมื่อพิจารณาแล้วปรากฏว่าเป็นการแสดงถึงการชดใช้ในทางในทางการธุรกิจ (Commercial restitution) ซึ่งหมายถึงการชดใช้การขาดทุนในการแสดงรายการที่ต่ำกว่าความเป็นจริงหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าความเป็นจริง

ในบางสถานการณ์จะไม่มีมีการเก็บเงินเพิ่ม หรือจำนวนเงินเพิ่มที่เก็บจะได้รับการลด กล่าวคือหากผู้ประกอบการให้รายละเอียดมากที่สุดเกี่ยวกับข้อผิดพลาด เพื่อให้เจ้าหน้าที่สามารถพิจารณาว่าเงินเพิ่มนั้นควรจะถูกเรียกเก็บเพื่อชดใช้ในทางการค้าหรือไม่

โดยทั่วไปแล้วการขอคืนภาษีเกินกว่าที่ผู้ประกอบการมีสิทธินั้นอาจเกิดขึ้นในกรณีดังต่อไปนี้

- ไม่มีหลักฐานแสดงสิทธิในการขอคืน
- การขอคืนได้กระทำเร็วเกินไป
- ความผิดพลาดเกิดจากภาษีซื้อที่ต้องห้ามไม่ให้นำมาหัก

เมื่อภาษีซื้อมีการขอคืนผิดบริษัท ยกตัวอย่างเช่นเป็นบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน เงินเพิ่มจะถูกเรียกเก็บถ้าบริษัทอื่น ๆ ไม่สามารถชี้แจงเครดิตภาษีทั้งหมดได้

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มที่แสดงผิดพลาดในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มเมื่อหรือหลังจากวันที่ 1 กรกฎาคม 2551 ไม่ว่าความผิดพลาดที่ถูกพบจะเกี่ยวข้องกับแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม

ที่ยื่นก่อนวันนี้หรือไม่ และอยู่ภายใต้กำหนด 3 ปีสำหรับการแก้ไขข้อผิดพลาด อาจจะมีการปรับปรุง ภายใต้กำหนดเวลาใหม่ตาม Notice 700/45 How to correct errors and make adjustments or claims ผู้ประกอบการสามารถปรับปรุงภาษีมูลค่าเพิ่มและจำนวนภาษีที่จะปรับปรุงในแบบแสดงรายการสำหรับช่วงเวลาที่พบนั้นถ้ามูลค่าของความผิดพลาดนั้นไม่มากกว่า

- 10,000 ปอนด์ หรือ
- 1% ของช่องที่ 6 ในแบบแสดงรายการ ทั้งนี้ตัวเลขที่จะต้องกรอกในแบบแสดงรายการแต่ไม่เกินกว่า 50,000 ปอนด์

เงินเพิ่มจะคำนวณจากวันที่มีภาษีมูลค่าเพิ่มค้างชำระโดยเป็นวันที่แสดงในแบบแจ้งการประเมินหรือแบบแจ้งความผิดพลาดในแบบแสดงรายการ เมื่อผู้ประกอบการมีการขอคืนภาษีและพบว่าขอคืนภาษีมากเกินไป เงินเพิ่มจะคำนวณ 7 วันนับแต่วันที่เจ้าหน้าที่อนุมัติการขอคืน อย่างไรก็ตาม เงินเพิ่มจะจำกัดอยู่แค่ 3 ปีนับก่อนวันที่แสดงในแบบแจ้งการประเมิน หรือแบบแจ้งความผิดพลาดในแบบแสดงรายการ กล่าวคือ ในขณะที่มีการคำนวณเงินเพิ่มจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่ค้างชำระหลังจากวันที่ 1 เมษายน 1990 เงินเพิ่มจะเก็บจากช่วงเวลาสามปีก่อนวันที่มีการคำนวณจากจำนวนที่ค้างชำระ โดยในทางปฏิบัติจะคำนวณจากจำนวนภาษีที่แสดงต่ำกว่าจำนวนที่แสดงมากไปสำหรับในแต่ละรอบบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่ม

อัตราเงินเพิ่ม

อัตราเงินเพิ่มกำหนดโดย The Air Passenger Duty and Other Indirect Taxes (Interest Rate) Regulations 1998 (SI 1998/1461) คิดจากเงินเพิ่มสำหรับการให้กู้ยืมของธนาคารแห่งใหญ่ 6 แห่งบวกเพิ่มอีก 2.5% ในเดือนสิงหาคม 2552 อัตราเงินเพิ่มดังกล่าวเท่ากับ 7.5%²¹ การคำนวณเงินเพิ่มนี้จะไม่คำนวณทบต้น

ผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีและเงินเพิ่มที่ค้างชำระเมื่อได้รับแบบแจ้งประเมิน หากไม่ชำระภายใน 30 วันนับจากวันที่ได้รับแบบแจ้งประเมิน ผู้ประกอบการจะถูกเรียกเก็บเงินเพิ่มเพิ่มเติม โดยเงินเพิ่มที่เรียกเก็บนั้นจะคำนวณเป็นเดือนจนกว่าผู้เสียภาษีจะชำระ

²¹ Andrew Needham and Steve Allen, Core tax annuals Value Added Tax 2009/10 (United Kingdom: Bloomsbury Professional), 2009, p. 580.

กรณีผู้ประกอบการถูก HMRC ประเมินเงินเพิ่ม ผู้ประกอบการสามารถอุทธรณ์ฐานในการคำนวณเงินเพิ่มได้แต่ไม่สามารถอุทธรณ์เพื่อขอยกเว้นเงินเพิ่มได้

2. หลักการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศอังกฤษ

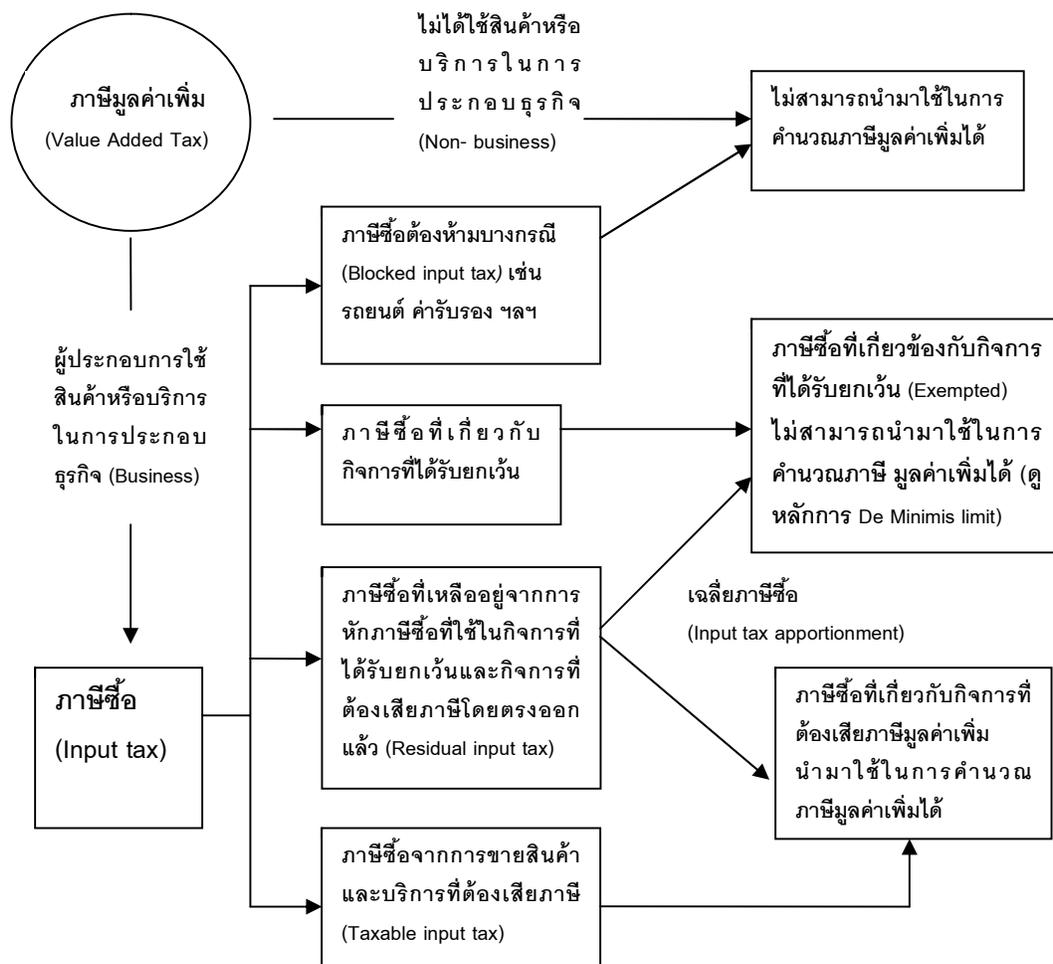
ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษนั้น การนำภาษีซื้อไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้เฉพาะในกรณีที่เป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่นเดียวกันกับในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย กล่าวคือ ภาษีซื้อที่นำไปใช้จะต้องเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องซึ่งเป็นต้นทุนที่ก่อให้เกิดการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อที่ใช้ในการดำเนินกิจกรรมส่วนตัว (Private use) กิจกรรมยามว่างหรืองานอดิเรก (Leisure activities or hobbies) ที่ก่อให้เกิดเงินได้แต่ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-Business activities) หรือเป็นภาษีของสินค้าหรือบริการที่นำไปใช้ในกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีไม่สามารถนำมาหักออกจากภาษีขายการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ดังนั้นในการประกอบกิจการ จึงสามารถแบ่งเป็น

1. กิจกรรมที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-business activity)
2. กิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Business)
3. กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบางส่วน (Partial exemption)

การพิจารณาว่าเมื่อกิจการได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการจะสามารถนำภาษีซื้อมาใช้ได้โดยพิจารณาแผนภูมิดังนี้²²

²² HM Revenue and Customs, Notice 706: Partial exemption, Issued December 2006, Retrieved December 9, 2007 from http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageLibrary_PublicNoticesAndInfoSheets&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_CL_000857, pp.10-11.

ภาพที่ 3.1
ขั้นตอนในการนำภาษีซื้อมาใช้



ขั้นตอนในการนำภาษีชื่อมาใช้จะต้องพิจารณาและกระทำตามขั้นตอน ดังนี้

1. พิจารณาว่าภาษีชื่อที่ใช้ในการประกอบกิจการ (Business) และไม่ได้ใช้ในการประกอบกิจการ (Non-business) มีเท่าใด หากเป็นภาษีชื่อที่ใช้ร่วมกันทั้งใช้ในการประกอบกิจการ และที่ไม่ใช้ในการประกอบกิจการจะต้องเฉลี่ยโดยใช้หลักการที่มีเหตุผลและเหมาะสมกับกิจการที่สามารถแบ่งแยกสัดส่วนที่เกี่ยวข้องกับกิจการได้²³ เพื่อจะได้ภาษีชื่อที่ใช้ในการประกอบกิจการ
2. พิจารณาว่าภาษีชื่อที่ใช้ในการประกอบกิจการเป็นภาษีชื่อที่เกิดจากรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยตรงมีเท่าใด
3. พิจารณาว่าภาษีชื่อที่ใช้ในการประกอบกิจการเป็นภาษีชื่อที่เกิดจากรายจ่ายที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยตรงมีเท่าใด
4. คำนวณหาภาษีชื่อที่เหลืออยู่โดยหักภาษีชื่อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีชื่อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มออก (นำภาษีชื่อทั้งหมดหักด้วยข้อ 2. และ ข้อ 3.
5. คำนวณหาสัดส่วนภาษีชื่อที่นำมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีชื่อที่เหลืออยู่ตามสูตร²⁴
6. นำสัดส่วนตามข้อ 5. มาคูณภาษีชื่อที่เหลืออยู่ (ข้อ 4.) มูลค่าที่ได้เป็นภาษีชื่อที่สามารถมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสีย
7. นำมูลค่าตามข้อ 6. มารวมกับภาษีชื่อที่เกิดจากกิจการที่ต้องเสียภาษีโดยตรงในข้อ 3. เป็นภาษีชื่อทั้งหมดที่สามารถนำมาใช้เป็นภาษีชื่อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้
8. รวมภาษีชื่อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการที่ได้รับยกเว้นตามข้อ 2. และ ภาษีชื่อที่ได้เฉลี่ยจากเหลืออยู่ตามข้อ 6. เป็นภาษีชื่อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่สามารถนำมาถือเป็นภาษีชื่อที่ใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

²³ วิธีการเฉลี่ยภาษีชื่อที่ใช้ในการประกอบกิจการและไม่ใช่การประกอบกิจการข้อ 2.1 น.

²⁴ สูตรหาสัดส่วนของภาษีชื่อที่สามารถนำมาเฉลี่ย น. 23.

กิจการที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-business) นั้นอาจเป็นการกระทำกิจกรรมบางอย่าง เช่น การนำสินค้าไปใช้ส่วนตัว การบริจาค ในกรณีของกิจการที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นหากมีภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อสินค้าหรือใช้บริการ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บจะไม่ถือเป็นภาษีซื้อ และไม่มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเพราะไม่ถือว่ายู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในกรณีที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบางส่วนนั้น ภาษีที่เกิดขึ้นจากการซื้อสินค้าหรือใช้บริการถือเป็นภาษีซื้อแต่นำภาษีซื้อดังกล่าวมาใช้ได้เฉพาะแต่ในส่วนที่เป็นต้นทุนที่ก่อให้เกิดการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น

ในกรณีมีการประกอบกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีการกระทำกิจกรรมที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ด้วย และหรือที่ประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบางส่วนด้วย เมื่อมีภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นจากการขายจ่ายในการซื้อสินค้าหรือใช้บริการที่สามารถแยกได้ว่าเกิดจากกิจการหรือการกระทำใด ก็ย่อมไม่มีปัญหาในการนำภาษีที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือบริการซึ่งเป็นต้นทุนไปใช้ แต่หากเป็นรายจ่ายที่มีความเกี่ยวเนื่องกันกับหลายกรณี กล่าวคือ สามารถนำสินค้าหรือบริการที่ได้รับมานั้นไปใช้ในการประกอบกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT business) และใช้ในกรณีที่ถือเป็นการประกอบกิจการ (Non-business) และหรือใช้ในกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย จะต้องมีการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดขึ้นและนำสัดส่วนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อนำส่งต่อไป

การเฉลี่ยภาษี (Apportionment) ในกรณีของกิจกรรมที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-business) กับกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบางส่วน (Partial exemption) กับกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศอังกฤษมีความแตกต่างกันทั้งในวิธีการเฉลี่ยและการผ่อนผันในการเฉลี่ย อีกทั้งต้องการป้องกันไม่ให้ผู้ประกอบการนำการคำนวณอัตราขั้นต่ำในการได้รับยกเว้นบางส่วน (The partial exemption de minimis limit) และข้อบังคับเกี่ยวกับสินค้าทุน (Capital goods scheme) มาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อที่ใช้การประกอบกิจการและไม่ได้ใช้ในการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม การเฉลี่ยภาษีเพื่อหาสัดส่วนในการนำภาษีซื้อไปใช้นั้นจึงต้องดำเนินการเฉลี่ยภาษีที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการ และภาษี

ซื้อที่ใช้ในการประกอบกิจการก่อน²⁵ เมื่อทราบสัดส่วนภาษีซื้อที่ใช้ในการประกอบกิจการแล้วจึงนำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมาเฉลี่ยเพื่อหาสัดส่วนภาษีซื้อที่จะนำไปใช้ในกรณีที่ผู้ประกอบการมีการประกอบกิจการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบางส่วนได้ต่อไป การเฉลี่ยภาษีซื้อ (Apportionment) จึงแบ่งเป็น 2 กรณีคือ

1. การเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีของกิจกรรมที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กับกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Business and Non-business) และ
2. การเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบางส่วน (Partial exemption) กับกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.1 การเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กับกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Business and Non-business)²⁶

ภายใต้ Value Added Tax Act (VATA) 1994 มาตรา 24 (5)²⁷ ผู้ประกอบการต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ เพื่อหาภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงในการประกอบกิจการเท่านั้นเพื่อหาภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของกิจการที่จะเป็นภาษีซื้อที่สามารถนำไปใช้ได้ สังเกตว่าความแตกต่างจากการดำเนินการภายใต้หลักเกณฑ์ของการเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีที่ได้รับยกเว้นบางส่วน (Partial

²⁵HM Revenue and Customs, V1-6:Business/Non-business, Retrieved September 9, 2009, from <http://customs.hmrc.gov.uk/>, p.20.

²⁶*Ibid*, pp. 20-26.

²⁷Section 24 (5) Where goods or services supplied to a taxable person, goods acquired by a taxable person from another member State or goods imported by a taxable person from a place outside the member States are used or to be used partly for the purposes of a business carried on or to be carried on by him and partly for other purposes, VAT on supplies, acquisitions and importations shall be apportioned so that only so much as is refer able to his business purposes is counted as his input tax.

exemption Rule) นั้น ทำให้ทราบสัดส่วนเปอร์เซ็นต์ของภาษีซื้อที่สามารถขอคืนได้ แต่จะต้องมีการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการและที่ไม่ใช่การประกอบกิจการ (Business and Non-business) เกิดขึ้นก่อน และผู้ประกอบการไม่ควรนำภาษีซื้อที่เกิดจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบางส่วนและภาษีซื้อที่เกิดจากการประกอบกิจการ/ไม่ใช่การประกอบกิจการ (Business/Non-business) เข้าด้วยกัน เพราะหลักเกณฑ์ในการเฉลี่ยภาษีซื้อจากการประกอบกิจการและไม่ได้ประกอบกิจการมีความแตกต่างจากกรณีที่ได้รับการยกเว้นบางส่วน และไม่มีวิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษ (Special method) ในการเฉลี่ยแต่ผู้ประกอบการสามารถใช้วิธีการปันส่วนที่คิดว่าเป็นธรรมและมีเหตุผลในการปันส่วนได้

ในประเทศอังกฤษให้ความสำคัญกับการแยกภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจและที่ไม่ได้เกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจ การประกอบธุรกิจในความหมายของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง กิจกรรมที่กระทำต่อเนื่องซึ่งเกี่ยวกับการก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการแก่บุคคลอื่นเพื่อให้ได้มาซึ่งค่าตอบแทน กิจกรรมต้องมีความบอยและอัตราที่กระทำอย่างต่อเนื่อง

ตัวอย่างของกรณีที่ไม่ใช่การประกอบธุรกิจ (Non-business) ได้แก่ กิจกรรมส่วนตัว การบริจาค การช่วยเหลือผู้ยากไร้ และการเป็นอาสาสมัคร และองค์กรที่ไม่มีกำไร เช่น การให้บริการข้อมูลโดยไม่คิดค่าตอบแทน การบำรุงรักษาพิพิธภัณฑ์ สวนสาธารณะ (ถ้าไม่มีค่าธรรมเนียมการเข้าชม หรือค่าธรรมเนียมอื่นใด)

ในกรณีที่ผู้ประกอบการค้ามีภาษีจากสินค้าเกิดขึ้นและมีความตั้งใจจะใช้ทั้งในการประกอบกิจการและใช้ส่วนตัว ผู้ประกอบการค้าในประเทศอังกฤษมีสิทธิที่จะเลือกว่าจะดำเนินการอย่างไร กล่าวคือ อาจถือว่าภาษีจากสินค้าเหล่านั้นเป็นมูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้ส่วนตัวทั้งหมด หรือจะใช้วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 24(5) แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax Act 1994) ก็ได้ หรืออาจจะเลือกใช้วิธีเลนนาร์ช (Lennartz Approach)²⁸ โดยนำภาษีซื้อทั้งหมด

²⁸ HM Revenue and Customs, V1-13 Input Tax, Retrieved May 5, 2010, from <http://customs.hmrc.gov.uk/>, pp. 29-31.

ไปใช้จากนั้นคำนวณภาษีขายจากการนำสินค้านั้นไปใช้ส่วนตัว²⁹ วิธีการนี้ไม่มีสัดส่วนการใช้ในธุรกิจ
 ขั้นต่ำ แม้ว่าการใช้สินค้าจะใช้ส่วนตัวโดยส่วนมาก แต่ถ้ามีการใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในกิจการด้วย
 ผู้ประกอบการค่านั้นจะได้รับอนุญาตให้ใช้ภาษีชื่อนั้นได้ แต่หากว่าไม่มีการใช้ในธุรกิจเลยจะไม่
 สามารถนำภาษีชื่อนั้นมาใช้ได้ ผู้ประกอบการจะไม่สามารถโต้เถียงได้ว่าจะคิดภาษีขายจากการใช้ส่วนตัว
 นั้นเพราะการใช้ส่วนตัวไม่ได้ก่อให้เกิดสิทธิในการหักภาษีชื่อ ดังนั้น อาจเป็นไปได้ว่าการใช้สินค้าอาจมี
 การเปลี่ยนแปลงหรือแตกต่างจากความตั้งใจแรกของผู้ประกอบการค้า ยกตัวอย่างเช่นผู้ค้าที่ซื้อ
 คอมพิวเตอร์มาเพื่อใช้ในสำนักงาน แต่ต่อมาสถานการณ์เปลี่ยนไปทำให้ต้องใช้เครื่องคอมพิวเตอร์นั้น
 ส่วนตัว ในกรณีนี้จะเห็นว่าความตั้งใจเดิมเป็นความตั้งใจจริง ผู้ประกอบการค้าไม่ต้องปรับปรุงภาษีชื่อ
 ที่ได้นำไปใช้ออกไป แต่พ.ร.บ. ภาษีมูลค่าเพิ่มตารางที่ 4 ย่อหน้าที่ 5 (1) (Value Added Tax Act
 1994, Schedule 4 paragraph 5(4))³⁰ ให้ใช้กลไกในการคำนวณภาษีขายจากการขออนุญาตนำ
 สินค้าไปใช้ส่วนตัวอย่างถาวรกล่าวคือ คิดภาษีขายเหมือนเป็นการขายสินค้านั้น ถ้าเป็นการนำไปใช้
 อย่างชั่วคราวภาษีชื่อจะถึงกำหนดตาม ตารางที่ 4 ย่อหน้าที่ 5 (4)³¹ กล่าวคือ ถือเป็นกรคิดภาษีขาย
 แบบการให้บริการ

²⁹ นับตั้งแต่วันที่ 9 เมษายน 2546 วิธีการ Lennartz นี้จะไม่ใช้กับดอกเบียในที่ดิน อาคาร
 งานโยธา บริการการก่อสร้าง เครื่องมือที่ใช้ก่อสร้าง หรือสิ่งตกแต่ง (Schedule 4 paragraph 5 (4A))

³⁰ Value Added Tax Act 1994 - Schedule 4 paragraph 5(1), 5.-(1) Subject to sub-
 paragraph (2) below, where goods forming part of the assets of a business are transferred
 or disposed of by or under the directions of the person carrying on the business so as no
 longer to form part of those assets, whether or not for a consideration, that is a supply by
 him of goods.

³¹ Value Added Tax Act 1994, Schedule 4 paragraph 5(4): Where by or under the
 direction of a person carrying on a business goods held or used for the purpose of the
 business are put to any private use or are used, or made available to any person for use, for
 any purpose other than a purpose of the business, whether or not for a consideration, that is
 a supply of services.

อย่างไรก็ดี โดยหลักแล้วผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกที่จะเฉลี่ยภาษีที่เสียไปเพื่อกิจการ และกิจกรรมที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ดังนี้

2.1.1 วิธีการเฉลี่ย (Methods of apportionment) กรณีกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Business and Non-business)

กฎหมายอังกฤษไม่ได้กำหนดไว้โดยเฉพาะว่าผู้ประกอบการต้องเฉลี่ยภาษีซื้อด้วยวิธีใด ผู้ประกอบการในประเทศอังกฤษ จึงสามารถใช้วิธีใดก็ได้ที่ได้ใช้แล้วเกิดผลลัพธ์ที่มีความยุติธรรมและมีเหตุผลในการเฉลี่ยภาษีที่รับภาระในกิจกรรมต่างๆ ของผู้ประกอบการ วัตถุประสงค์สำหรับการกำหนดรายจ่ายต่าง ๆ ในการตัดสินใจว่าเฉลี่ยมีความเป็นธรรมและมีเหตุผลหรือไม่นั้น VATA 24(5) บัญญัติว่า ผู้ประกอบการควรเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายที่มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการประกอบกิจการและที่ไม่ได้ใช้ในการประกอบกิจการ แต่การกำหนดว่ารายจ่ายใดเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการนั้นเป็นคำถามที่เป็นนามธรรมที่เกิดขึ้นเป็นประจำซึ่งมีการมองหลายแง่มุมที่ต่างออกไป ดังนั้นในทางปฏิบัติแล้วมีแนวโน้มที่จะมีการการเฉลี่ยภาษีซื้อที่อยู่ในกรณีที่สามารถยอมรับและสามารถพิสูจน์ได้ โดยเจ้าหน้าที่จะมีการปฏิบัติตรวจสอบการเฉลี่ยหากว่าวิธีการไม่อยู่ในกรอบของวิธีการเฉลี่ยที่ได้กำหนดไว้ การเฉลี่ยภาษีซื้อนี้มีให้เลือกหลายวิธีขึ้นอยู่กับว่าผู้ประกอบการเห็นว่าวิธีใดเหมาะสมกับกิจการของตนมากที่สุดและสามารถบ่งถึงสัดส่วนในภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างเป็นธรรมและมีเหตุผลมากที่สุดก็สามารถเลือกใช้วิธีนั้นในการเฉลี่ยได้ โดยผู้ประกอบการต้องสามารถอธิบายได้ว่าวิธีดังกล่าวมีเหตุผลและความเป็นธรรมอย่างไร

อย่างไรก็ดี หากมีความไม่แน่นอนของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการและกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ การเฉลี่ยก็ควรขึ้นอยู่กับ “สิ่งชี้้นำ” ที่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงนั้นซึ่งสามารถบ่งชี้ได้ว่ามีภาษีเกิดจากแต่ละกิจการในสัดส่วนต่างกันอย่างใด ซึ่งมีสิ่งชี้นำหลายสิ่งที่สามารถชี้ได้และวิธีการเฉลี่ยก็ควรจะขึ้นอยู่กับสิ่งนั้น วิธีการที่ประเทศอังกฤษมักนำมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากกิจการที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กับกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่

(1) วิธีการกำหนดอัตราเปอร์เซ็นต์ (Fix percentage)

วิธีนี้ง่ายต่อการเฉลี่ยมากที่สุดต่อผู้ประกอบการนำจำนวนเปอร์เซ็นต์และนำมาใช้กับผลรวมของกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การนำวิธีการนี้มาใช้มีบางเหตุผลเบื้องหลังในการนำเปอร์เซ็นต์เฉพาะมาใช้ วิธีนี้ได้รับการยอมรับในกรณีที่มีกิจกรรมของผู้ประกอบการไม่มีการผันผวนหรือเปลี่ยนแปลง และวิธีนี้จะมีประสิทธิภาพในกรณีที่ผู้ประกอบการดำเนินกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวกับธุรกิจที่ก่อให้เกิดรายจ่ายเพียงครั้งเดียว เช่น บริษัทว่าจ้างผู้แสดงมาจัดงานเลี้ยงคริสมาสให้กับบุตรของลูกจ้างของบริษัท

(2) วิธีการเฉลี่ยจากรายได้ (Income methods)

สิ่งชี้หน้าที่ชัดเจนของกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการมักจะได้เห็นได้ในรูปของรายได้และวิธีเฉลี่ยที่คำนึงถึงรายได้มักจะมีการใช้มากที่สุดในการเฉลี่ย ผู้ประกอบการจะต้องอธิบายรายได้ที่ได้รับจากธุรกิจที่เป็นเงินได้ในทางธุรกิจและเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งอื่นที่ได้รับจากกิจกรรมที่ไม่ใช่ในทางธุรกิจ การเฉลี่ยจะคำนวณในแต่ละรอบ 3 เดือนโดยแบ่งแยกรายได้จากกิจการออกจากรายได้ทั้งหมด

รายได้จากการประกอบธุรกิจทั้งหมด (Business income)	= 2,000
รายได้จากกิจกรรมที่ไม่ใช่การประกอบธุรกิจ (Non-business income)	= 3,000
รายได้ทั้งหมด	= 5,000
การเฉลี่ย $(2,000/5,000) \times 100$	= 40%

วิธีนี้เป็นวิธีที่ง่ายต่อการปฏิบัติ โดยขึ้นอยู่กับข้อมูลทางบัญชีซึ่งง่ายต่อการพิสูจน์และไม่ต้องมีการคำนวณทางคณิตศาสตร์ที่ซับซ้อนมากนัก แต่ในบางสถานการณ์ ก็อาจไม่ให้ผลลัพธ์ที่เป็นธรรมและมีเหตุผล เช่น เมื่อสัดส่วนของกิจกรรมที่แท้จริงของผู้ประกอบการไม่สะท้อนสัดส่วนของต้นทุน ยกตัวอย่างเช่น กรณีผู้ประกอบการที่ใช้เวลาส่วนใหญ่และใช้แหล่งเงินทุนเพื่อกิจกรรมที่ไม่ใช่ธุรกิจ แต่ได้รับเงินได้ส่วนใหญ่จากธุรกิจ ในกรณีนี้ผลของการเฉลี่ยจะทำให้สัดส่วนที่เกี่ยวข้องกับกรณีที่ไม่ได้ประกอบกิจการที่นำมาเฉลี่ยภาษีจะน้อยกว่าความเป็นจริง หรือในกรณีที่วิธีการเฉลี่ยจากรายได้ไม่ให้ผลลัพธ์ที่เป็นธรรมและมีเหตุผลในกรณีที่กิจกรรมทางการค้าของผู้ประกอบการได้รับการอุดหนุนในบางส่วนจากการให้

ในบางครั้งก็มีความเป็นไปได้ที่จะมีการปรับวิธีการเฉลี่ยจากรายได้จนกระทั่งรายได้ที่มีการบิดเบือนได้ถูกขจัดออกจากการคำนวณหรือการคำนวณอาจถูกถ่วงน้ำหนัก แต่ในกรณีที่มีความซับซ้อนในการดำเนินการ ผู้ประกอบการก็ควรที่จะหาวิธีการที่ดีกว่าที่เป็นวิธีเฉลี่ยที่ขึ้นอยู่กับสิ่งบ่งชี้อื่นๆ

(3) วิธีการเฉลี่ยจากรายจ่าย (Expenditure base methods)

วิธีนี้เป็นวิธีตรงข้ามของวิธีการเฉลี่ยจากรายได้ซึ่งผู้ประกอบการสามารถนำอัตราส่วนของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจและไม่เกี่ยวข้องกันเพื่อที่จะแยกภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม วิธีนี้มีความเหมาะสมถ้าผู้ประกอบการสามารถแบ่งแยกรายจ่ายกิจกรรมที่เกี่ยวข้องในทางธุรกิจและไม่เกี่ยวข้องในทางธุรกิจและอัตราส่วนมีความเป็นธรรมและสะท้อนกิจกรรมที่เกี่ยวข้องและที่ไม่เกี่ยวข้องได้ แต่อาจให้ผลลัพธ์ที่คลาดเคลื่อนในกรณีที่รายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงมีจำนวนน้อย เช่น กรณีที่ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายที่ไม่สามารถแบ่งแยกว่าเกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการหรือไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีจำนวนมากและกรณีนี้มีแนวโน้มที่จะขาดแคลนข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการเฉลี่ย

นอกจากนั้น วิธีการเฉลี่ยจากรายจ่ายนี้ไม่เหมาะสมถ้าอัตราส่วนของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมีแนวโน้มที่จะมีความแตกต่างจากขอบเขตการใช้สินค้าหรือบริการที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้ ยกตัวอย่างเช่น องค์การการกุศลที่มีรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีรายจ่ายจำนวนมาก ซึ่งระบบคอมพิวเตอร์เพื่อที่จะใช้ในการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับสิ่งพิมพ์ และใช้คอมพิวเตอร์เพียงเล็กน้อยเท่านั้นในกิจกรรมที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม วิธีการเฉลี่ยจากรายจ่ายนี้จะทำให้ผลของการคำนวณสัดส่วนที่ใช้ในการเฉลี่ยภาษีที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของการซื้อระบบคอมพิวเตอร์ดังกล่าวน้อยกว่าที่เป็นจริง

(4) วิธีการเฉลี่ยจากเวลา (Time based methods)

บางองค์กรมีการเก็บรายละเอียดจำนวนเวลาซึ่งพนักงานทำงานในกิจกรรมทางธุรกิจและไม่ใช้ในทางธุรกิจ วิธีนี้จึงให้ประโยชน์ต่อการเฉลี่ยภาษีซื้อ จากอัตราส่วนเวลาที่ใช้ไปในกิจกรรมทางธุรกิจและไม่ใช้ในทางธุรกิจ เนื่องจากเวลาของพนักงานสะท้อนการใช้ในทางธุรกิจในสิ่งที่ไม่

เกี่ยวข้อง แต่ในบางกรณีนโยบายที่ให้ต่อพนักงานไม่สามารถทำให้มีการบ่งชี้อย่างถูกต้องว่าสินค้าหรือบริการที่สามารถเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้จะใช้ในกิจกรรมที่เป็นการประกอบกิจการ และไม่ใช่อะไรก็ตามประกอบกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าองค์กรนั้นทำทำกิจการที่ไม่เกี่ยวกับธุรกิจโดยใช้พนักงานส่วนใหญ่ มีกิจกรรมที่เกี่ยวกับธุรกิจใช้พนักงานน้อย แต่ขายสินค้าและให้บริการส่วนใหญ่ ยกตัวอย่างเช่น องค์กรที่เกี่ยวกับการให้คำปรึกษาอาจใช้เวลา 90% ของพนักงานในการให้บริการแก่สมาชิกซึ่งเป็นประชาชนทั่วไปและพนักงานที่เหลือใช้เวลาเกี่ยวกับสิ่งพิมพ์ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และการให้คำปรึกษาที่เรียกเก็บค่าบริการ กิจกรรมที่เกี่ยวกับการประกอบธุรกิจเกี่ยวข้องกับการจ่ายเงินเพื่อซื้อสินค้าหรือรับบริการมากกว่าค่าจ้างของพนักงาน วิธีการเฉลี่ยจากเวลานี้จึงอาจเป็นวิธีเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการที่ต่ำกว่าความเป็นจริงได้เช่นกัน

(5) วิธีการเฉลี่ยจากธุรกรรม (Transaction based methods)

ผู้ให้คำปรึกษาด้านภาษีหลายคนพยายามและเสนอให้ใช้วิธีเฉลี่ยโดยการบันทึกตามธุรกรรมของผู้ประกอบการ เช่นการจ่ายค่าธรรมเนียมการเข้าพิพิธภัณฑ์หรือการยืมหนังสือที่เรียกเก็บโดยห้องสมุด ความยากของวิธีนี้คือกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจไม่มีการบันทึกธุรกรรมดังกล่าวในทางตรงกันข้ามกิจกรรมในทางธุรกิจของผู้ประกอบการจะมีการคิดค่าเรียกเก็บและมีความแตกต่างในการบันทึก ในกรณีการเฉลี่ยของวิธีนี้สามารถนำไปสู่ผลลัพธ์ที่บิดเบือนได้

ถึงแม้ว่าผู้ประกอบการ สามารถเลือกวิธีการเฉลี่ยที่เหมาะสมกับธุรกิจของตนเองได้ และไม่ต้องได้รับอนุมัติในการเลือกใช้วิธีการเฉลี่ยสำหรับธุรกิจและกรณีที่ไม่ใช่ธุรกิจ ในทางปฏิบัติแล้ว มีผู้ประกอบการหลายรายก็เลือกขออนุมัติ ในการพิจารณาวิธีการเฉลี่ยเจ้าหน้าที่จะพิจารณาโดยคำนึงถึงการบ่งชี้กิจกรรมที่ไม่เกี่ยวกับธุรกิจมีความเป็นธรรมมีเหตุผลที่สะท้อนความสมดุลของกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจหรือไม่ ผลลัพธ์ที่ได้มีความเป็นธรรมและมีเหตุผลหรือไม่ วิธีเฉลี่ยสะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงขอบเขตของกิจกรรมทางธุรกิจของผู้ประกอบการและการบ่งชี้ที่มีความเหมาะสมหรือไม่ และวิธีการเฉลี่ยมีความซับซ้อนและมีแนวโน้มที่จะผิดพลาดหรือไม่ มีวิธีที่ง่ายต่อการจัดการโดยผู้ประกอบการและง่ายต่อการควบคุมโดยกรมหรือไม่ เพราะว่าความง่ายมักจะเป็นสิ่งที่ดีที่สุด

หากเจ้าหน้าที่พอใจว่าวิธีการใดอยู่บนพื้นฐานที่ดีถูกต้องและสามารถพิสูจน์ได้ก็จะได้รับการอนุมัติ อย่างไรก็ตามมีความสำคัญในการแจ้งให้ผู้ประกอบการว่าวิธีที่ได้รับการพิสูจน์อยู่บนพื้นฐานของระดับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องในทางธุรกิจและที่ไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจในปัจจุบัน ถ้ากิจกรรมเหล่านี้เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญวิธีการเฉลี่ยอาจจะไม่ให้ความแม่นยำในการเฉลี่ย ผู้ประกอบการควรแจ้งกรมสรรพากรถ้ามีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในลักษณะหรือระดับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับกิจการและไม่เกี่ยวข้องกับกิจการ

2.2 การเฉลี่ยภาษีในกรณีกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบางส่วน (Partial exemption)³²

กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบางส่วน (Partial exemption) หมายถึงกรณีผู้ประกอบการค้าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ได้ประกอบกิจการบางอย่างที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นทั้งหมดไม่สามารถนำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่จะหักได้เฉพาะภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น เพราะการยกเว้นบางส่วนเป็นข้อจำกัดของการคำนวณภาษีซื้อ กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีของประเทศอังกฤษนั้นอยู่ใน Schedule 9 ของ Value Added Tax 1994 และมาตรา 31

ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบางส่วนนั้น เหมือนกับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้นคือ จะต้องนำภาษีของกิจการที่เกี่ยวข้องโดยตรง (Direct attribution) กับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มออกไปก่อน ส่วนที่เหลือจะเป็นภาษีซื้อ (Residual input tax) ที่ต้องนำมาเฉลี่ย เนื่องจากอาจมีการใช้ประโยชน์จากสินค้าหรือบริการที่ปะปนกันทั้งสองกิจการ

³²HM Revenue and Customs, *Supra note 21*, pp.8-10.

2.2.1 วิธีการเฉลี่ย

การเฉลี่ยภาษีซื้อของกิจการที่ได้รับยกเว้นบางส่วนในประเทศอังกฤษอาจแบ่งได้เป็น 2 วิธีใหญ่ ๆ ได้แก่ วิธีมาตรฐาน (Standard method) และ วิธีพิเศษ (Special method)

2.2.1.1 วิธีมาตรฐาน (Standard method)

วิธีมาตรฐานนี้จะนำมาใช้เมื่อไม่ได้รับอนุมัติให้มีการใช้วิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษ การเฉลี่ยภาษีซื้อตามวิธีนี้ได้บัญญัติไว้ใน Article 17(5)(c) แห่ง The Sixth VAT Directive (Dir.77/388) และได้รับการบัญญัติใน Value Added Tax Act 1994 ในมาตรา 26(3) และกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ใน VAT Regulation SI 1995/2518 และ Regulation 101 ซึ่งได้วางหลักเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อว่าการนำภาษีซื้อไปใช้ในการคำนวณจะต้องเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรง กล่าวคือ เป็นภาษีซื้อที่ก่อให้เกิดการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ร้อยละของภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากกิจการที่ต้องเสียภาษีและกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีที่มีสิทธิขอคืนได้มีสูตรในการคำนวณที่กำหนดไว้ใน Regulation 101(2)(d) ดังนี้

$$\frac{\text{มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีในระยะเวลา (ไม่รวม VAT)} \times 100}{\text{มูลค่าของสินค้าหรือบริการทั้งหมดในระยะเวลา}}$$

อย่างไรก็ดี ในการคำนวณสัดส่วนของภาษีซื้อที่จะนำมาใช้นั้น มูลค่าสินค้าหรือให้บริการบางอย่างจะไม่นำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณโดยวิธี Standard method ตาม Regulation 101(3) of the VAT Regulations 1995 ได้แก่

- การขายสินค้าซึ่งเป็นสินทรัพย์ซึ่งเป็นทุนของบริษัทที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ
- การขายสินค้าและบริการข้างเคียงที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมด้านอสังหาริมทรัพย์
- การขายสินค้าและบริการข้างเคียงที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการเงิน
- การใช้สินค้าหรือการให้บริการตนเอง
- มูลค่าสินค้าหรือบริการ ไม่ว่าจะ เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ในกรณีที่มีการโอนกิจการ (Transfer of business as a going concern)

- มูลค่าของบริการที่นำเข้า
 - มูลค่าของการขายสินค้าหรือการให้บริการที่กระทำนอกสหราชอาณาจักรที่มีสิทธินำภาษีซื้อมาใช้ แต่ในกรณีสินค้าหรือบริการที่กระทำนอกสหราชอาณาจักรที่ไม่มีสิทธินำภาษีซื้อมาใช้ต้องนำมารวมเป็นฐานในการคำนวณด้วย
- ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการขายสินค้าหรือให้บริการเหล่านี้จะไม่นำมารวมในการเฉลี่ยภาษีซื้อแบบมาตรฐาน เนื่องจากการนำมารวมเป็นฐานในการคำนวณอาจทำให้มีการบิดเบือนสัดส่วนที่ใช้ในการเฉลี่ย

ในกรณีการขายสินค้าหรือให้บริการนอกสหราชอาณาจักร แต่หากทำในสหราชอาณาจักรแล้วจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศอังกฤษอนุญาตให้นำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือการให้บริการดังกล่าวมาใช้ได้³³ แต่จะไม่นำมารวมในการคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีที่ได้รับยกเว้นบางส่วน (Partial exemption) ทั้งในกรณีการคำนวณเฉลี่ยภาษีแบบมาตรฐาน (Standard method) และการคำนวณเฉลี่ยภาษีแบบพิเศษ (Special method)³⁴ ดังนั้นการคำนวณภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือการให้บริการนอกสหราชอาณาจักรดังกล่าวจะต้องกระทำขึ้นก่อนที่จะมีการคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้นบางส่วน โดยผู้ประกอบการอาจใช้วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อจากมูลค่าการขายสินค้าหรือบริการ หรือใช้วิธีการคำนวณ ที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมและมีเหตุผลวิธีอื่น ๆ ได้

สำหรับมูลค่าการขายสินค้าหรือการให้บริการข้างเคียง (Incidental supplies) ได้แก่ รายรับที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางการเงินหรืออสังหาริมทรัพย์ ซึ่งมีความสำคัญน้อยมากกับกิจกรรมของธุรกิจ เนื่องจากธุรกรรมดังกล่าวมิได้เป็นรายได้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจหลัก โดยการนำมูลค่าการขายสินค้าหรือการบริการดังกล่าวมาเป็นฐานในการเฉลี่ยจะทำให้การเฉลี่ยภาษีซื้อที่มีการคำนวณที่บิดเบือน ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์นั้น รวมถึงการให้ การโอนสิทธิ การสละสิทธิในประโยชน์หรือสิทธิที่จะครอบครองที่ดิน

³³Section 26(2)(b) of Value Added Tax Act 1994 and Section 103 of VAT Regulation 1995.

³⁴HM Revenue and Customs, *Supra note 21*, p. 4 and pp.25-27.

คำว่า “Incidental” ได้ถูกนำมาพิจารณาที่ศาลภาษีมูลค่าเพิ่มในคดี C H Beazer (Holdings) PLC, and by the ECJ in Regie Dauphinoise (C306/94) and EDM (C-77/01).³⁵

คดี C H Beazer (Holdings) Plc

C H Beazer (Holdings) Plc เป็นบริษัทโฮลดิ้งส์ (Holding company) ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบางส่วน Beazer ได้ขอคืนภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการจำหน่ายหุ้นที่เหลือและสิทธิในการซื้อหุ้น และไม่นำมูลค่าจากการขายหุ้นที่เหลือเหล่านั้นมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ย โดยถือว่าเป็นรายได้ข้างเคียง (incidental) ศาลยืนยันว่า การกระทำของ Beazer ถูกต้อง เนื่องจาก รายได้ข้างเคียงนั้นหมายความว่า “ สิ่งที่เกิดขึ้น หรือ น่าจะเกิดขึ้นโดยบังเอิญหรือเกิดขึ้นในลำดับรองที่เกี่ยวข้อง (Occurring or liable to occur in fortuitous or subordinate conjunction with)” เพราะว่า Beazer เป็นบริษัทโฮลดิ้งส์ที่ประกอบธุรกิจทางตรง (Active holding company) ไม่ใช่บริษัทที่ลงทุนทางอ้อม (passive investment company)

คดี Regie Dauphinoise (C306/94)

Regie Dauphinoise เป็นบริษัทบริหารจัดการทรัพย์สิน ถูกรับเงินที่ได้รับมาในนามของลูกค้าในบัญชีธนาคารของบริษัท จนกระทั่งจะมีการจ่ายเงินดังกล่าวออกไป และได้รับอนุญาตให้รับดอกเบี้ยด้วย บริษัทดังกล่าวไม่ได้แยกใช้ทรัพย์สินของบริษัทกับกิจการดังกล่าว ศาลยุโรปกลาง (ECJ) วางหลักว่าการให้บริการที่ได้รับยกเว้นนั้น ไม่ใช่รายรับที่ข้างเคียง (Incidental) เพราะว่าการรับดอกเบี้ยนั้นเป็นรายรับทางตรงที่ ถาวร และจำเป็นต่อกิจกรรมการบริหารทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ดังนั้น จำนวนดอกเบี้ยที่ได้รับควรจะรวมอยู่ในตัวหารของเศษส่วนที่ใช้ในการคำนวณหาสัดส่วนที่นำมาหักได้

คดี EDM (C-77/01)

EDM เป็นบริษัทโฮลดิ้งส์ถือหุ้นในบริษัทลูกที่ประกอบกิจการทำเหมือง EDM ให้บริษัทลูกกู้ยืมเงินและได้รับดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมเงินดังกล่าว ซึ่งโต้แย้งว่าเป็นรายได้ข้างเคียง ศาลยุโรป

³⁵ HM Revenue and Customs, PE1400 - Partial exemption basics and the standard method: Exclusions from the standard method and incidental supplies, Retrieved July 24, 2009, from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/pemmanual/PE1400.htm>

กลางได้อ้างถึงคดีของ Regie ที่ได้วางหลักไว้ 3 ประการในการพิจารณาว่าเป็นธุรกรรมข้างเคียงหรือไม่ ดังนี้

1. สิ่งเหล่านั้นมีความเชื่อมโยงที่แน่นหนากับกิจกรรมหลัก แต่ไม่ได้เป็นส่วนประกอบสำคัญของกิจกรรมหลัก
2. สิ่งเหล่านั้นต้องการทรัพยากรเพียงเล็กน้อยจากกิจการ
3. กิจกรรมที่ข้างเคียงนั้นไม่สามารถมากกว่ากิจกรรมหลักในทางเนื้อหาสาระ

ศาลยุโรปกลางในคดี EDM นี้ได้ปฏิเสธหลักการพิจารณาสุดท้าย (3.) และได้เน้นลักษณะการบิดเบือนของธุรกรรมและจำกัดการใช้ภาษีซื้อเนื่องจากความสำคัญของจำนวนภาษีซื้อที่เหลืออยู่ส่วนมากเป็นธุรกรรมดังกล่าว อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจะก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการที่บิดเบือนการขอคืนภาษีก็ไม่จำเป็นต้องไปที่สิ่งเหล่านั้นจะเป็นสิ่งเล็กน้อย

ยกตัวอย่างเช่น ธุรกิจประกันภัย อาจซื้อและขายหลักทรัพย์ เช่น หุ้น เป็นหนึ่งในกิจกรรมปกติ การรวมของมูลค่าสินค้าหรือบริการเหล่านั้นในการคำนวณภาษีซื้อที่ได้รับการยกเว้นบางส่วนมีความเป็นไปได้ที่จะมีการบิดเบือน เพราะมูลค่าสูงและอาจจะสูงเกินกว่าจำนวนภาษีซื้อที่เหลืออยู่ที่ก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการเมื่อเปรียบเทียบกับกิจกรรมอื่นๆ ภายใต้ VAT Regulations ข้อ 101 (3)(b) หรือ 102(2) (สำหรับวิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษด้วยภาษีขาย)

ในการพิจารณาว่ารายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการนั้น จะไม่นำมารวมคำนวณเป็นฐานรายได้ในการเฉลี่ย ธุรกรรมนั้นควรพิจารณาให้เห็นว่าควรเปรียบเทียบอย่างไร จากกรณีของ Regie Dauphinoise and EDM ดังนี้

- ธุรกรรมดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมปกติของธุรกิจหรือไม่
- ธุรกรรมนั้น มีส่วนของภาษีซื้อที่เหลืออยู่จำนวนน้อยมากใช้หรือไม่

การพิจารณาว่าสินค้าหรือบริการที่เป็นสิ่งข้างเคียง (Incidental) อาจพิจารณาจากสิ่งชี้้นำต่อไปนี้

ตารางที่ 3.1

ตารางสิ่งชี้แนะว่าเป็นสินค้าหรือบริการที่เป็นสิ่งข้างเคียง

สิ่งชี้แนะว่าสินค้าหรือบริการเป็นสิ่งข้างเคียง (Incidental)	สิ่งชี้แนะว่าสินค้าหรือบริการไม่เป็นสิ่งข้างเคียง
ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมปกติของกิจการ แต่ไม่เป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจ	กิจกรรมดังกล่าวเป็นกิจกรรมที่สำคัญในการดำเนินกิจการ
	กิจกรรมดังกล่าวเป็นกิจกรรมที่ประจำ ที่แยกออกมาจากกิจกรรมปกติ
	กิจกรรมดังกล่าวเป็นกิจกรรมที่แยกออกมาเป็นอิสระต่างหากจากกิจการปกติ
รายรับดังกล่าวเป็นผลมาจาก กิจกรรมที่เป็น passive action เช่น ฝากเงินที่ธนาคารแล้วได้ดอกเบี้ย	รายรับที่เป็นผลมาจากกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจง เช่น ค่าธรรมเนียมจากผู้ขายปลีก สำหรับการขายสินค้าที่ให้สินเชื่อ
ค่าใช้จ่ายได้รับการนำมาใช้ในธุรกิจในช่วงกว้าง	ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง ได้รับการระบุ และมีงบประมาณที่ตั้งไว้
สินค้าหรือบริการได้ทำขึ้น เหมือนเป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจที่ไม่มีการตรวจสอบ	มีการตรวจสอบความก้าวหน้าของธุรกิจในการก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการดังกล่าว เช่น มีการกำหนดเป้าหมาย คำถามเกี่ยวกับประสิทธิภาพ วัตถุประสงค์ เตรียมกลยุทธ์ การตัดสินใจระดับสูง
ผู้ตรวจสอบบัญชี (ภายใน หรือภายนอก) ไม่รายงานถึงการขายสินค้าและบริการดังกล่าว	ผู้ตรวจสอบบัญชี (ภายใน หรือ ภายนอก) รายงานถึงการขายสินค้าหรือบริการดังกล่าว
มีคำแนะนำที่เขียนไว้เพื่อแนะนำพนักงานในการลดความเสี่ยงต่อรายรับ	มีคำแนะนำที่เขียนไว้เพื่อแนะนำพนักงานให้เพิ่มรายได้ เช่น พนักงานได้รับอนุญาตให้ลงทุน
มีพนักงานจำนวนอยู่จำนวนน้อยที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือบริการดังกล่าว เมื่อเปรียบเทียบกับพนักงานทั้งหมด	มีพนักงานจำนวนมากที่ทำกิจกรรมนั้นอย่างถาวรและเกี่ยวข้องในการเพิ่มรายได้
หน้าที่ที่เกี่ยวข้องในกิจกรรมเป็นเพียงส่วนเล็กของหน้าที่ของบุคคลทั้งหมด	
เมื่อมูลค่าถูกรวมในการคำนวณการยกเว้นบางส่วน ผลที่ออกมา นั้น แสดงเป็นนัยว่า สินค้าและบริการนั้นใช้ภาษีซื้อ มากกว่าที่การวิเคราะห์ทางเศรษฐกิจปกติ	เมื่อมูลค่าถูกรวมในการคำนวณการยกเว้นบางส่วน และมีผลที่เป็นธรรมและมีเหตุผลในการเฉลี่ยภาษีซื้อ

ตารางที่ 3.2
ตัวอย่างในการเฉลี่ยภาษีซื้อแบบมาตรฐาน

(ก) จำนวนภาษีซื้อทั้งหมด	£35,500
(ข) จำนวนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	£12,500
(ค) จำนวนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	£7,500
(ง) จำนวนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับค่ารับรองที่เป็นภาษีซื้อต้องห้าม	£500
(จ) จำนวนภาษีซื้อที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้ (Residual input tax หรือภาษีซื้อที่เหลืออยู่)	£15,000
(ช) มูลค่าสินค้าหรือบริการ (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) ที่ต้องเสียภาษี	£135,000
(ฉ) มูลค่าสินค้าหรือบริการที่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม)	£55,000
(ฌ) มูลค่า (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) ของเครื่องจักรที่ใช้ในกิจการและได้ขายไปไม่รวม	£20,000
ในการคำนวณเนื่องจากการนำมารวมจะทำให้เกิดการบิดเบือนการเฉลี่ยภาษีซื้อ	
หาเปอร์เซ็นต์ที่สามารถขอคืนได้จากภาษีซื้อที่เหลืออยู่	
(ช) - (ฌ) =	135,000 - 20,000 = 115,000
	X 100 = 67.75% (68%)
(ช)+(ฉ)-(ฌ) =	135,000 + 55,000 - 20,000 = 170,000
(ญ) ภาษีซื้อที่เหลืออยู่ที่สามารถขอคืนได้	£15,000 x 68%
ดังนั้น จำนวนภาษีซื้อที่เหลืออยู่ที่สามารถขอคืนได้	= £10,200
(ฎ) ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	£12,500 (ข)
	+ £10,200 (ญ)
ภาษีซื้อที่สามารถนำไปคำนวณหักออกจากภาษีขาย	= £ 22,700
ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	£7,500
(จำนวนภาษีซื้อที่เหลืออยู่ที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (จ) 15,000- (ญ) 10,200)	+ £4,800
	= £ 12,300

2.2.1.2 วิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษ (Special method)³⁶

วิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษนี้เป็นวิธีการเฉลี่ยอีกวิธีหนึ่งนอกจากวิธีมาตรฐานเพื่อใช้ในกรณีที่มีความเหมาะสมมากกว่าในการคำนวณและนำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้ในการคำนวณภาษี การเฉลี่ยภาษีซื้อตามวิธีนี้อยู่ใน Regulation 102 (1) แห่ง VAT Regulations 1995 ซึ่งให้อำนาจอธิบดีในการอนุมัติในการใช้วิธีการเฉพาะนอกจากวิธีการมาตรฐาน

วิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษนี้มีความจำเป็นจะต้องใช้เมื่อวิธีการเฉลี่ยแบบมาตรฐานไม่ได้ให้ความเป็นธรรมและความเป็นเหตุเป็นผลในนำภาษีซื้อไปใช้ อย่างไรก็ตาม วิธีการเฉลี่ยซึ่งให้ความเป็นธรรมและมีเหตุผลจะต้องได้รับการอนุมัติและอาจมีวิธีในการเฉลี่ยมากกว่าหนึ่งวิธี ดังนั้นธุรกิจอาจมีวิธีการเฉลี่ยแบบใหม่ที่ได้รับอนุมัติจากเจ้าหน้าที่ที่จะนำไปสู่ความเป็นธรรมและควมมีเหตุผลในการเฉลี่ยมากกว่าแม้ว่าวิธีการที่ใช้อยู่จะให้ความเป็นธรรมหรือมีเหตุผลก็ตาม

ยกตัวอย่างวิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษ ดังนี้

(1) Output based apportionment³⁷

วิธีนี้เป็นวิธีการเฉลี่ยระหว่างมูลค่าที่ก่อให้เกิดการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีและมูลค่าของการขายสินค้าหรือให้บริการทั้งหมด และเป็นมาตรฐานในการใช้ เป็นปกติที่ใช้สำหรับ Standard method วิธีการนี้จะให้ผลลัพธ์ที่เป็นธรรมและมีเหตุผลมากเมื่อการขายสินค้าและการให้บริการได้ทำขึ้นในปีภาษีเดียวกันกับที่รายจ่ายเกิดขึ้น และเมื่อภาษีซื้อที่เกิดจากค่าใช้จ่าย

³⁶HM Revenue and Customs, PE3250 - Partial Exemption Special Methods: Allocation in special methods, Retrieved July 24, 2009, from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/pemannual/PE3250.htm>

³⁷HM Revenue and Customs, PE3310 - Partial Exemption Special Methods: Apportionment calculations: Outputs based apportionment, Retrieved July 24, 2009, from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/pemannual/pe3310.htm>

ดังกล่าวใช้ในการก่อให้เกิดการขายสินค้าหรือให้บริการเพิ่มขึ้นในสัดส่วนเดียวกันกับมูลค่าของการขายสินค้าและบริการที่เพิ่มขึ้น

อย่างไรก็ดี มีความเป็นไปได้ว่าจะมีการบิดเบือนมูลค่าการขายสินค้าหรือการให้บริการในจำนวนที่สำคัญของภาษีซื้อที่จะมีการเฉลี่ย เนื่องจากผู้ประกอบการมีวิธีการที่มีเหตุผลที่จะทำให้มูลค่าของสินค้าหรือบริการยังอยู่ในระดับที่วิธีการยังคงให้ผลลัพธ์ที่เป็นธรรมและมีเหตุผล ยกตัวอย่างเช่น การปฏิบัติการให้การขายสินค้าหรือให้บริการเพิ่มขึ้น 10,000 ปอนด์ เสมือนว่า 10,000 ปอนด์นั้นเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณ

ปัญหาทั่วไปที่พบคือ เมื่อภาษีซื้อที่ก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการเพิ่มขึ้นแต่เพิ่มช้ากว่ามูลค่าของสินค้าหรือบริการ บ่อยครั้งที่มูลค่าและธุรกรรมอาจปรากฏวิธีเฉลี่ยที่ดีที่สุดแต่ไม่ถูกต้องแม่นยำ ในกรณีดังกล่าววิธีการคำนวณอาจสามารถค้นพบ หรือมีค่าตัดสินที่ให้ความยุติธรรมและผลลัพธ์ที่เป็นเหตุเป็นผล

(2) Transaction based apportionment³⁸

วิธีนี้เป็นการเฉลี่ยระหว่างการขายสินค้าหรือบริการในอัตราส่วนของจำนวนของธุรกรรมที่ต้องเสียภาษีที่ได้ทำขึ้นกับธุรกรรมทั้งหมดที่เกิดขึ้น จึงมีความเกี่ยวข้องกับการนับจำนวนการขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้ทำขึ้นมากกว่ามูลค่าของสิ่งเหล่านี้ จำนวนของสิ่งของต่างๆ อาจมีความเหมาะสมที่จะนับ เช่น เมื่อพิจารณาภาษีซื้อในมุมมองของเจ้าของที่ดินการคำนวณอาคารซึ่งเก็บภาษีจากกิจการให้เข้าได้ถูกเรียกเก็บถูกแบ่งโดยจำนวนของการนำออกใช้เข้าทั้งหมด

การนับจำนวนธุรกรรมมีแนวโน้มจะให้ความเหมาะสมเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการในปีภาษีเดียวกันและเมื่อรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมีความสม่ำเสมออย่างเป็นธรรมไม่ว่าจะเป็นมูลค่าของการขายสินค้าหรือการให้บริการ การเฉลี่ยภาษีซื้อมักจะใช้ในส่วนของการเงินเหมือนเป็นส่วนของการเฉลี่ยแบบพิเศษ (Special method) ที่รวมไว้ในข้อตกลงตาม Regulation 103 รายจ่ายที่เกี่ยวข้องมักจะเกิดขึ้นอย่างสม่ำเสมอและเป็นธรรม ไม่ว่าจะมูลค่าของส่วนการค้า เงินกู้ เป็นต้น

³⁸ HM Revenue and Customs, PE3310 - Partial Exemption Special Methods: Apportionment calculations: Transaction based apportionment, Retrieved July 24, 2009, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/pmanual/PE3320.htm>

การอนุมัติวิธีการเฉลี่ยจากธุรกรรมจำเป็นที่คู่สัญญาทำ 2 ฝ่ายจะเห็นด้วยว่าจะปฏิบัติหรือไม่ปฏิบัติ และเป็นธุรกรรมที่ได้ทำขึ้นอย่างไม่คลุมเครือในหนังสือที่แจ้งวิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษ (Special method notice) ไม่มีคำตอบที่เป็นการทั่วไปในการจะพิจารณาว่าธุรกรรมใดควรจะหรือไม่ควรปฏิบัติเพราะขึ้นอยู่กับการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ทำขึ้นและขึ้นอยู่กับว่าค่าใช้จ่ายใดที่ก่อให้เกิดการขายสินค้าหรือให้บริการ

(3) Staff time and headcount apportionment³⁹

วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อคือการคำนวณซึ่งได้ทำขึ้นในอัตราส่วนของเวลาของพนักงานที่ได้ก่อให้เกิดการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีและเวลาของพนักงานทั้งหมด ภาษีซื้อที่ก่อให้เกิดการทำงานของพนักงาน เช่น คอมพิวเตอร์ แสงสว่าง ความร้อน การเช่า โทรศัพท์ และการฝึกฝน เวลาที่พนักงานใช้ในกิจกรรมที่ต่างกันในทางทฤษฎีเป็นวิธีที่ดีมากในการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายเหล่านี้

อย่างไรก็ตาม วิธีการเฉลี่ยจากเวลาของพนักงานเหมาะสมที่จะใช้ในกรณีที่มีการบันทึกเวลาในการทำงานของพนักงานเพื่อวัตถุประสงค์อื่นมากกว่าเพื่อการเฉลี่ยภาษีซื้อที่ได้รับการยกเว้นบางส่วนและการเฉลี่ยภาษีซื้อจากการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีที่พนักงานได้ทำงานตามความสามารถที่สามารถบ่งชี้ได้ เช่น หนายความ นักบัญชี จะบันทึกเวลาใน Time sheet เพื่อที่จะเก็บค่าบริการที่แม่นยำ แต่ในธุรกิจส่วนใหญ่อาจจะไม่ทำมีการเก็บบันทึก

Headcount method มีความคล้ายคลึงกับวิธีการปันส่วนจำนวนพนักงานและมีผลกระทบที่คล้ายกับการใช้ Staff time method อย่างไรก็ตาม วิธีนี้จะถูกใช้โดยธุรกิจซึ่งไม่ได้เก็บ Time sheet และมีแนวโน้มที่จะสะท้อนการใช้ภาษีซื้อในสถานการณ์ที่คล้ายกันเมื่อสัดส่วนจำนวนมากของพนักงานถูกใช้ในพื้นที่ที่เกี่ยวข้องในการก่อให้เกิดการขายสินค้าหรือให้บริการของความรับผิดชอบหนึ่งเท่านั้น

³⁹HM Revenue and Customs, PE3330 - Partial Exemption Special Methods: Apportionment calculations: Staff time and headcount apportionment, Retrieved July 24, 2009, from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/pemannual/PE3330.htm>

(4) Input tax and inputs based apportionment⁴⁰

วิธีการเฉลี่ยเหล่านี้คือวิธีการคำนวณเมื่อการเฉลี่ยได้ทำขึ้นในอัตราส่วนของภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงที่ก่อให้เกิดการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีกับภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงทั้งหมด การคำนวณนี้มักใช้กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการก่อให้เกิดการขายสินค้าหรือการให้บริการที่มักเกิดจากปีภาษีต่างกันมากกว่าปีที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้น และต้องมีความสามารถในการก่อให้เกิดผลลัพธ์ที่เป็นธรรมและมีเหตุผลดังนี้

- จะต้องมีภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับทั้งการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ต้องเสียภาษีและที่ได้อยู่ในภาษี
- สัดส่วนจำนวนมากของภาษีซื้อจะต้องเกี่ยวข้องโดยตรงและภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงจะต้องเกิดในสัดส่วนเดียวกันกับภาษีซื้อที่เหลืออยู่ที่ถูกใช้ในการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ต้องเสียภาษีและที่ได้อยู่ใน

ผู้พัฒนาทรัพย์สินเป็นตัวอย่งที่ดีในธุรกิจสำหรับวิธีนี้ที่อาจทำให้เกิดผลลัพธ์ที่เป็นธรรมและมีเหตุผล ภาษีซื้อที่เหลืออยู่ส่วนมากมีแนวโน้มที่จะเกิดขึ้นจากค่าใช้จ่ายในการทำงานของพนักงานซึ่งจะเกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการในโครงการที่หลากหลาย ยิ่งค่าใช้จ่ายในโครงการใดมาก เวลาที่ใช้ในการจัดการก็ยิ่งมากไปด้วย และภาษีซื้อที่เหลือที่เกิดจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องก็มากไปด้วย

⁴⁰ HM Revenue and Customs, PE3340 - Partial Exemption Special Methods: Apportionment calculations: Input tax and inputs based apportionment, Retrieved July 24, 2009, from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/pemannual/PE3340.htm>

(5) Floor space apportionment⁴¹

การเฉลี่ยวิธีนี้เป็นเฉลี่ยระหว่างอัตราส่วนของพื้นที่ที่พนักงานใช้ในส่วนของ การขายสินค้าหรือให้การก่อให้เกิดเงินได้ที่ต้องเสียภาษีและพื้นที่ที่พนักงานใช้ในการขายสินค้าหรือ ให้บริการที่ก่อให้เกิดเงินได้ทั้งหมด

วิธีนี้มีแนวโน้มที่จะให้ผลที่เป็นธรรมและมีเหตุผลเมื่อภาษีซื้อที่เหลืออยู่ก่อให้เกิด ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับอาคาร เช่น การเช่าที่มีภาษีเกิดขึ้น ความร้อน แสงสว่าง หรืออุปกรณ์ติดตั้ง เพื่อที่จะสะท้อนถึงการใช้ในพื้นที่ที่ใช้ในการขายสินค้าหรือให้บริการและแสดงให้เห็นถึงสัดส่วนที่มีการ ใช้พื้นที่ในแต่ละกิจการได้

เมื่อจำนวนพนักงานมีการขยายอย่างเท่ากัน เช่น ในที่ทำงาน พื้นที่ในการ คำนวณจะก่อให้เกิดผลที่คล้ายกันกับวิธี Headcount อย่างไรก็ตาม เมื่อมีการแบ่งจำนวนพนักงานไม่ เท่ากัน พื้นที่ที่ใช้ในการคำนวณจะสะท้อนการใช้มากกว่า Headcount เช่น พิจารณาธุรกิจด้วยโกดัง เก็บสินค้าซึ่งก่อให้เกิดการขายสินค้าที่ต้องเสียภาษี และที่ทำงานที่ก่อให้เกิดการขายสินค้าหรือบริการ ที่ได้รับยกเว้น โกดังเก็บสินค้าจะมีพนักงานจำนวนเล็กน้อยอยู่ภายใน แต่มีค่าใช้จ่ายมาก อย่างไรก็ตามมี ข้อโต้แย้งว่า ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ไม่ใช่อาคารก็ควรเฉลี่ยในอัตราเดียวกันแม้ที่ทำงานมี แนวโน้มที่จะมีสัดส่วนในการเกิดขึ้นของภาษีซื้อมากกว่า ยกตัวอย่างเช่น ค่าโทรศัพท์ คอมพิวเตอร์ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง

2.2.2 การเปลี่ยนแปลงวิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษ (Special method override)

ในประเทศอังกฤษ การเฉลี่ยภาษีซื้อแบบพิเศษ จะมีการตรวจสอบโดยจะมีการส่ง หนังสือบอกกล่าวให้กิจการต้องพิจารณาผลของการเฉลี่ยภาษีซื้อแบบพิเศษ (Special Method Override Notice) และดำเนินการให้ถูกต้องตามความจำเป็น การตรวจสอบความถูกต้องจะเริ่มจาก

⁴¹ HM Revenue and Customs, [PE3350](http://www.hmrc.gov.uk/manuals/pemmanual/PE3350.htm) - Partial Exemption Special Methods: Apportionment calculations: Floor space apportionment, Retrieved July 24, 2009 from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/pemmanual/PE3350.htm>

แบบแสดงรายการภาษีสำหรับการยื่นแบบแสดงรายการรอบแรก เริ่มจากหรือภายหลังจากวันที่ระบุในหนังสือดังกล่าว⁴²

การปฏิบัติตามหนังสือบอกกล่าว ฎุรกิจจะต้อง

- พิจารณาจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่สามารถนำมาหักได้โดยใช้วิธีการเฉลี่ยภาษีแบบพิเศษในปัจจุบัน
- พิจารณาจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่สามารถนำมาหักได้ตามหลักการการใช้และ
- หาความแตกต่างของจำนวนเหล่านั้น

โดยส่วนใหญ่แล้วเหตุผลที่ HMRC จะให้ หรือฎุรกิจในหนังสือนั้นจะให้หลักการในการพิจารณาความถูกต้องของภาษีซื้อที่จำเป็น อย่างไรก็ตาม ฎุรกิจยังคงต้องพิจารณาวิธีทั้งหมดในการพิจารณาว่ามีแง่มุมอื่นที่ส่งผลไม่เป็นธรรมหรือไม่

ผู้ประกอบการจะต้องพิจารณาผลลัพธ์ของวิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษของตนในแต่ละช่วงระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี รวมถึงการปรับปรุงประจำปี โดยจะต้องแน่ใจว่าได้จัดเตรียมแบบแสดงรายการภาษี และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาหักเป็นธรรมและมีเหตุผลสะท้อนถึงต้นทุนที่ให้ออกมาใช้หรือจะใช้ในการก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการ

HMRC จะแนะนำผู้ประกอบการเท่าที่จะเป็นไปได้ โดยคำนึงถึงวิธีการเฉลี่ยที่ประสิทธิภาพ และเป็นวิธีที่มีความเหมาะสม โดย HMRC จะ

- ให้คำปรึกษากับกิจการในการเตรียมข้อเสนอที่มีเหตุผลและสามารถปฏิบัติได้
- ดูว่าข้อเสนอในการเปลี่ยนแปลงวิธีอย่างสร้างสรรค์ และทันท่วงทีเท่าที่จะเป็นไปได้
- ใช้ดุลพินิจให้แก่ไขวิธีการให้ถูกต้องในรอบภาษีมูลค่าเพิ่มถัดไป ถ้าสามารถจะช่วยให้

⁴²HM Revenue and Customs, PE3820 - Partial Exemption Special Methods: Special Method Override Notice: The effect of a Notice and corrections required, Retrieved December 12, 2009, from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/pemannual/PE3820.html>

ยกตัวอย่างเช่น เจ้าหน้าที่อาจจะมีการเจรจาให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเฉลี่ยจนเป็นที่พอใจและการตัดสินใจนั้นจะเป็นการชะลอ Notice corrections ภายใต้ข้อจำกัดของระยะเวลาการประเมิน

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือบอกกล่าว และปรับปรุงแก้ไขให้ถูกต้อง HMRC เห็นว่า การแก้ไขให้ถูกต้องนั้นควรจะทำตามหนังสือบอกกล่าว และ HMRC จะดำเนินการโดยใช้วิธีการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม การประเมินนี้ควรจะสะท้อนให้เห็นถึงการเฉลี่ยภาษีซึ่งเกี่ยวกับการขายสินค้าหรือใช้บริการที่ถูกต้อง และจะอยู่ภายใต้กฎทั่วไป และข้อจำกัดของเวลา

ในกรณีที่วิธีในการเฉลี่ยไม่เป็นธรรมและไม่มีเหตุผล ฝ่ายนโยบายเกี่ยวกับการยกเว้นบางส่วน (Partial Exemption policy team) จะอนุญาตให้มีการส่งหนังสือบอกกล่าว (Notice) ไปยังผู้ประกอบการให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษใหม่และยกเลิกวิธีการเฉลี่ยแบบเดิม โดยเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องจะดำเนินการประเมินกรณีที่เกิดขึ้นและตัดสินใจว่าจะใช้วิธีใดต่อผู้ประกอบการอย่างไรก็ดี เจ้าหน้าที่จะใช้อำนาจเมื่อ⁴³

- HMRC มีหลักฐานว่าวิธีการเฉลี่ยในปัจจุบันไม่เป็นธรรมและมีเหตุผลในการสะท้อนหลักการการใช้
- เป็นที่น่าพอใจว่าวิธีการที่จะนำมาใช้แทนนั้นไม่สรุปเร็วเกินไปจนทำให้หละหลวม
- HMRC ตัดสินใจว่าไม่สามารถปฏิบัติวิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษใหม่ที่เป็นธรรมและมีเหตุผลโดยตรงได้

⁴³HM Revenue and Customs, [PE3825](http://www.hmrc.gov.uk/manuals/pemmanual/PE3825.htm) - Partial Exemption Special Methods: Special Method Override Notice: Handling issues for HMRC Notices, Retrieved July 17, 2009, from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/pemmanual/PE3825.htm>

2.2.3 วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อแบบพิเศษที่ใช้ร่วมกันหลายวิธี (Combined method)⁴⁴

ผู้ประกอบการในประเทศอังกฤษได้รับอนุญาตให้ผู้ประกอบการนำเอาวิธีการเฉลี่ยต่างๆ ที่เป็นการเฉลี่ยแบบพิเศษมาใช้แยกภาษีซื้อที่เป็นภาษีซื้อจากสินค้าและบริการในสหราชอาณาจักรตามกฎหมายข้อที่ 102 (Regulation 102) โดยสามารถนำวิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษต่างๆ มาใช้ด้วยกัน

วิธีเฉลี่ยแบบรวมทำให้กิจการมีสิทธิตามกฎหมายที่ผู้ประกอบการจะนำมาใช้ และให้สิทธิ HMRC ในการอนุมัติ วิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษกับภาษีซื้อจากการซื้อสินค้าหรือใช้บริการจากต่างประเทศหรือที่ระบุไว้ โดยช่วยลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติและความเสี่ยงที่จะมีความผิดพลาดทางบัญชีเกิดขึ้น

ภายใต้หลักเกณฑ์ทางกฎหมายก่อน 1 เมษายน 2549 วิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษสามารถเฉลี่ยภาษีซื้อเกี่ยวกับสินค้าบริการที่ต้องเสียภาษีในสหราชอาณาจักร HMRC จะอนุญาตให้ธุรกิจบางอย่างมีสิทธิที่จะใช้วิธีที่เฉลี่ยภาษีซื้อแบบผสมกับการขายสินค้าและการให้บริการในต่างประเทศ (Out of country supplies) และการขายสินค้าและการให้บริการที่กำหนดไว้เฉพาะ (Specified supplies) วิธีการเฉลี่ยแบบรวม ทำให้ไม่ต้องมีการทำข้อตกลงทางการจัดการ และกิจการมีสิทธิทางกฎหมายที่จะใช้วิธีการเฉลี่ยแบบรวม

สิ่งที่ต้องระวังคือ ถ้าธุรกิจเลือกที่จะใช้วิธีการเฉลี่ยแบบรวมจะเฉลี่ยภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากกิจการ (ยกเว้นภาษีซื้อที่เฉลี่ยภายใต้ กฎ 103A (ลงทุนในทอง) และ 103B ภาษีซื้อที่เป็นการให้บริการทางการเงินเล็กน้อย) และวิธีการเฉลี่ยจะต้องกำหนดไว้อย่างชัดเจนไม่ว่าจะเป็นการเฉลี่ยภาษีซื้อเกี่ยวกับสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีในสหราชอาณาจักร หรือจะมีการเฉลี่ยภาษีซื้อเกี่ยวกับสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีในสหราชอาณาจักร สินค้าหรือบริการในต่างประเทศ และสินค้าและบริการ

⁴⁴ HM Revenue and Customs, PE3925 - Partial Exemption Special Methods: The 'Combined' method. Retrieved July 17, 2009, from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/pemmanual/PE3925.htm>

ที่กำหนดไว้เฉพาะ (สินค้าหรือบริการตามมาตรา 26(2)(a),(b) และ (c) ตามลำดับ) เป็นการทำให้ชัดเจนว่าเป็นวิธีการเฉลี่ยแบบรวมหรือไม่

2.2.4 การเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างอาคาร

เนื่องจากในประเทศอังกฤษเปิดโอกาสให้เลือกใช้วิธีการเฉลี่ยที่มีความเป็นธรรม และมีเหตุผลโดยไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การเฉลี่ยภาษีซื้อไว้เฉพาะเหมือนของประเทศไทย การเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างอาคารในประเทศอังกฤษ ผู้เสียภาษีจึงสามารถใช้วิธีการเฉลี่ยแบบใดก็ได้ที่เหมาะสมกับกิจการ เช่น การเฉลี่ยภาษีซื้อจากพื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการ (Floor space apportionment) ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.2 (5) อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการจะต้องได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรจากหน่วยงานรัฐ

นอกจากนั้น ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับโครงสร้างของอาคาร ยกตัวอย่างเช่น หลังคา ฐานราก ลิฟต์ และบริการที่ใช้ในอาคารทั้งหมด เช่น บั๊มน้ำ สายไฟ สำหรับอาคารที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ได้รับยกเว้น จะต้องมีการเฉลี่ยด้วย

2.2.5 ข้อผ่อนปรนที่ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ (De minimis Limit)⁴⁵

หลักเกณฑ์ที่เป็นข้อผ่อนปรน (The de minimis Limit) นี้อนุญาตให้ผู้ประกอบการนำภาษีซื้อจากกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีเป็นภาษีซื้อที่สามารถใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและสามารถนำไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้เต็มจำนวน แต่ภาษีซื้อดังกล่าวจะต้องเป็นภาษีซื้อ⁴⁶ จากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเข้าเงื่อนไข ดังนี้

⁴⁵ HM Revenue and Customs, *Supra note 21*, December 2006, pp.27-28.

⁴⁶ ภาษีซื้อที่ได้รับการยกเว้นในกรณีนี้จะรวมภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายที่ใช้ในกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยตรงและภาษีซื้อที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้จากการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เหลืออยู่

- ภาษีซื้อจะต้องไม่เกินกว่า 625 ปอนด์ต่อเดือนโดยเฉลี่ย⁴⁷ และ
- ภาษีซื้อดังกล่าวจะต้องไม่เกินครึ่งหนึ่งของภาษีซื้อทั้งหมดในระยะเวลาที่เกี่ยวข้อง

หากเข้าเงื่อนไขข้างต้นแล้ว ทุกครั้งที่ผู้ประกอบการเตรียมแบบตัวเลขที่กรอกในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการจะต้องตรวจสอบว่าภาษีซื้อจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเกินกว่าจำนวนข้างต้นหรือไม่ นอกจากนี้ผู้ประกอบการยังคงต้องพิจารณาข้อจำกัดของจำนวนภาษีซื้อเพื่อมีการปรับปรุงภาษีซื้อประจำปีเมื่อสิ้นรอบ เพราะในการคำนวณการปรับปรุงนั้นจะต้องนำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับยกเว้นทั้งหมดทั้งปีมารวมคำนวณด้วยไม่ว่าภาษีซื้อดังกล่าวจะเข้าหลักเกณฑ์ผ่อนปรนนี้หรือไม่ก็ตาม

อย่างไรก็ดี ในการใช้หลักเกณฑ์ผ่อนปรนนี้จะต้องไม่นำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินจากการปรับปรุงภายใต้หลักเกณฑ์การปรับปรุงภาษีซื้อที่เกี่ยวกับทรัพย์สิน (Capital Goods Scheme) มาใช้

2.2.6 กรณีการเปลี่ยนวัตถุประสงค์ในการใช้ทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Change an intention of use)⁴⁸

ในประเทศอังกฤษ หากว่ามีการเปลี่ยนความตั้งใจในการใช้ทรัพย์สินจะต้องมีการปรับปรุงภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อที่จะปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้นำมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มยกตัวอย่างเช่น ถ้าภาษีซื้อที่ได้นำมาใช้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดเพราะว่าเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือการให้บริการที่ตั้งใจจะใช้ในการก่อให้เกิดการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอย่างเดียว หากผู้ประกอบการได้ใช้ภาษีซื้อทั้งหมดหรือบางส่วนในการก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจะต้องปรับปรุงภาษีซื้อออก การปรับปรุง

⁴⁷ โดยเฉลี่ย หมายถึงการเฉลี่ยภาษีซื้อต่อเดือนของรอบปีภาษีหรือรอบปีสิ้นสุดในการปรับปรุงภาษี

⁴⁸ HM Revenue and Customs, *Supra note 21*, December 2006, pp. 31-36.

ประเภทนี้จะเป็นการเปลี่ยนแปลงภาษีซื้อที่ได้เกิดขึ้นตั้งแต่ต้น ยกตัวอย่างเช่น ภาษีซื้อที่ได้เฉลี่ยไปยัง การขายสินค้าหรือบริการที่มีสิทธิหักที่กลายเป็นภาษีซื้อที่ไม่มีสิทธิหัก

การเปลี่ยนวัตถุประสงค์ในใช้ทรัพย์สินในประเทศอังกฤษมีหลักเกณฑ์ที่เรียกว่า "Clawback / Payback" โดยหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะใช้เฉพาะในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ตั้งใจจะนำ ทรัพย์สินดังกล่าวมาใช้ แต่ผู้ประกอบการเปลี่ยนแปลงความตั้งใจที่จะนำทรัพย์สินมาใช้ การ เปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจเปลี่ยนหลังจากระยะเวลาปรับปรุงประจำปีสิ้นสุด (longer period) หรือถ้า ไม่มีระยะเวลาสิ้นสุดคือภายหลังจากการสิ้นสุดปีภาษีที่ภาษีซื้อเกิดขึ้นก็ได้

วิธีการ Clawback จะใช้ในกรณีดังต่อไปนี้

ก) ผู้ประกอบการมีความตั้งใจจะใช้สินค้าหรือบริการในกิจการที่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการได้ใช้สินค้าหรือบริการดังกล่าวในการประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือทั้งกิจการที่ต้องเสียภาษีและได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ

ข) ผู้ประกอบการมีความตั้งใจจะใช้สินค้าหรือบริการในทั้งการประกอบกิจการที่ ต้องเสียภาษีและได้รับยกเว้นภาษี แต่ผู้ประกอบการได้ใช้หรือเปลี่ยนวัตถุประสงค์ที่จะใช้สินค้าหรือ บริการดังกล่าวเพื่อกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น

โดยทั้งสองกรณีดังกล่าวข้างต้นจะเป็นกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานเกิดขึ้น ภายใน 6 ปีนับแต่วันที่ใช้แบบแสดงรายการซึ่งความตั้งใจในการใช้ได้เกิดขึ้นเท่านั้น

เมื่อมีการนำวิธีการ Clawback มาใช้ ผู้ประกอบการจะต้องคำนวณภาษีซื้อที่ ผู้ประกอบการได้นำไปใช้ในระยะเวลาการเสียภาษีในอดีต และจ่ายคืนในจำนวนที่เท่ากับจำนวนที่ใช้ เกินไป ผู้ประกอบการจะต้องทำในแบบแสดงรายการภาษีสำหรับรอบระยะเวลาภาษีที่ความตั้งใจใน การใช้ภาษีซื้อเกิดขึ้น การปรับปรุงภาษีซื้อของผู้ประกอบการนี้จะต้องใช้วิธีการเฉลี่ยที่ผู้เสียภาษีได้ใช้ ขณะที่มีการใช้ภาษีซื้อนั้น

วิธีการ Payback จะใช้เมื่อ

ก) ผู้ประกอบการมีความตั้งใจจะใช้สินค้าหรือบริการในกิจการที่ได้รับยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการใช้สินค้าหรือบริการเหล่านั้นในกิจการที่ต้องเสียภาษี หรือกิจการที่ ต้องเสียภาษีและกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ

ข) ผู้ประกอบการมีความตั้งใจที่จะใช้สินค้าหรือบริการในการประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการที่ต้องเสียภาษี แต่ผู้ประกอบการใช้ หรือก่อตั้งความตั้งใจที่จะใช้สินค้าหรือบริการในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอย่างเดียว

โดยทั้งสองกรณีดังกล่าวข้างต้นจะเป็นกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานเกิดขึ้นภายใน 6 ปีนับแต่วันที่ใช้แบบแสดงรายการซึ่งความตั้งใจในการใช้ได้เกิดขึ้นเท่านั้น

Payback จะนำมาใช้กับผู้ประกอบการที่เขียนความประสงค์ไปที่ Local VAT Business Centre เพื่อขอจำนวนภาษีซื้อที่มีได้นำไปใช้คืน เมื่อ Local VAT Business Centre ได้ยืนยันจำนวนที่ต้องจ่ายคืน ผู้ประกอบการก็สามารถนำภาษีซื้อดังกล่าวมารวมในแบบแสดงรายการถัดไป เมื่อผู้เสียภาษีกำนวนภาษีซื้อที่ไม่ได้ใช้ดังกล่าว ผู้เสียภาษีซื้อจะต้องใช้วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อเดิมในการคำนวณเมื่อภาษีซื้อเกิดขึ้นด้วย

ถ้าหากว่ามีการปรับปรุงภายใต้ Clawback หรือ Payback เพราะผู้ประกอบการได้ใช้สินค้าหรือบริการชั่วคราวซึ่งแตกต่างไปจากความตั้งใจแรก และผู้ประกอบการก็รักษาความตั้งใจเดิมเพื่อที่จะใช้ภาษีซื้อตามที่ตามที่แจ้งได้ การขายสินค้าและให้บริการนั้นอาจจะนำไปคำนวณ ผลของการเฉลี่ยภาษีซื้อจะต้องทำขึ้นบนหลักความเป็นธรรมและมีเหตุผล

ตัวอย่างการใช้ Clawback

บริษัทก่อสร้างสร้างอาคารที่อยู่อาศัยด้วยความตั้งใจที่จะขาย (Freehold) ซึ่งเป็นกรณีที่ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราศูนย์ในประเทศอังกฤษ ในการก่อสร้างดังกล่าวมีภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นจำนวน 15,000 ปอนด์ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการก่อสร้างอาคารดังกล่าวจึงเป็นภาษีซื้อในกิจการที่ต้องเสียภาษี ดังนั้นบริษัทจึงได้นำภาษีซื้อทั้งหมดไปใช้ ทรัพย์สินที่ก่อสร้างดังกล่าวได้นำออกขายแต่ไม่มีผู้ซื้อ ภายหลังจากนั้น 6 เดือน บริษัทจึงตัดสินใจที่จะนำทรัพย์สินนั้นออกให้เช่าชั่วคราว แต่ทว่ายังคงหาผู้ซื้อที่ต้องการที่จะซื้อ เพราะว่าบริษัทได้มีความตั้งใจเบื้องต้นที่จะนำทรัพย์สินนั้นใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษี แต่ในความเป็นจริงแล้ว นำไปใช้ในกิจการที่ได้รับยกเว้นได้แก่การให้เช่า จำนวนนี้จะต้องมีการจ่ายภายใต้ข้อกำหนด Clawback ในกรณีนี้บริษัทยังคงต้องรักษาความตั้งใจในการขายทรัพย์สิน ภาษีซื้อจึงต้องมีการเฉลี่ยระหว่างสองกรณี และจำนวนที่จะสะท้อนการยกเว้นที่จะต้องมีการจ่ายเกิดขึ้น

2.2.7 การปรับปรุงภาษีซื้อ (Input tax adjustment)

ผู้ประกอบการในประเทศอังกฤษจะต้องปรับปรุงภาษีซื้อ โดยคำนวณภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องใหม่ในระยะเวลาการปรับปรุงของปีนั้นโดยจะต้องมีการปรับปรุงจำนวนภาษีซื้อที่ได้นำไปใช้ในการคำนวณภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในปีภาษีเป็นการคำนวณชั่วคราวจนกระทั่งถึงเวลาที่มีการปรับปรุงเพื่อสรุปการภาษีซื้อที่สามารถใช้ได้

การปรับปรุงภาษีซื้อในประเทศอังกฤษแบ่งเป็น 2 กรณีดังนี้

- (1) การปรับปรุงภาษีซื้อกรณีทั่วไป หรือการปรับปรุงภาษีซื้อประจำปี (Annual adjustment)
- (2) การปรับปรุงภาษีซื้อกรณีทรัพย์สินพิเศษ ได้แก่ ทรัพย์สินทุน (Capital Goods Scheme) และ อาคารและสิ่งก่อสร้าง (Buildings and construction)

(1) การปรับปรุงภาษีซื้อกรณีทั่วไป หรือการปรับปรุงภาษีซื้อประจำปี (Annual adjustment)⁴⁹

การปรับปรุงภาษีซื้อประจำปีเป็นการทบทวนการดำเนินการตอนสิ้นรอบ 1 ปี เพื่อที่จะกำหนดการเฉลี่ยภาษีซื้อ เนื่องจากในแต่ละรอบระยะเวลาการเสียภาษีอาจจะมีผลกระทบจากปัจจัยอื่นๆ เช่น สถานการณ์ที่หลากหลายทั้งในมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ได้ขายหรือให้บริการ หรือจำนวนภาษีซื้อที่เกิดขึ้น โดยนำการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นมาคำนวณ การปรับปรุงนี้ทำเพื่อวัตถุประสงค์สองประการ คือ

1. เพื่อพิจารณาการใช้สินค้าและบริการที่ใช้ในรอบนั้นอีกครั้งหนึ่ง
2. เพื่อทบทวนภาษีซื้อจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้วิธีการ de minimis

ดังนั้นผู้ประกอบการจะต้องทบทวนการตัดสินใจว่าสินค้าและบริการที่ได้ในรอบระยะเวลาอันนั้นเป็นไปตามที่สัดส่วนที่ได้ใช้หรือไม่และแก้ไขจำนวนให้ถูกต้องจากที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการไป ยกตัวอย่างเช่น ถ้าผู้ประกอบการได้ใช้ภาษีซื้อเต็มตามจำนวนเพราะตั้งใจใช้สินค้าหรือ

⁴⁹ VAT Regulations 1995, regulation 107(1) & (2)

บริการในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ภายหลังจากไตรมาสดังกล่าว (ก่อนสิ้นรอบ) หากได้ใช้สินค้าและบริการในกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษี หรือได้ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ได้รับยกเว้น ผู้ประกอบการจะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อใหม่

กำหนดเวลาในการปรับปรุงนั้นคือในรอบ 12 เดือนปฏิทิน โดยจะสิ้นสุดเมื่อใดนั้นขึ้นอยู่กับรอบระยะเวลาการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ โดยผู้ประกอบการอาจจะให้รอบระยะเวลาดังกล่าวเป็นรอบเดียวกันกับรอบระยะเวลาบัญชีก็ได้โดยขออนุมัติไปยังศูนย์บริการธุรกิจภาษีมูลค่าเพิ่ม (Local VAT Business Centre) โดยวันที่จะต้องมีการปรับปรุงภาษีซื้อนั้นจะเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาการเสียภาษี โดยปกติแล้วปีภาษีตามที่กล่าวข้างต้นเป็นระยะเวลาปกติที่จะต้องมีการปรับปรุงภาษีซื้อ แต่ในบางกรณีการปรับปรุงประจำปีอาจจะเป็นการปรับปรุงในระยะเวลาที่สั้นกว่าปีภาษีก็ได้ หากผู้ประกอบการเป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียนใหม่ ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนล่าช้า หรือผู้ประกอบการที่ยกเลิกการประกอบกิจการภาษีมูลค่าเพิ่ม

การคำนวณการเฉลี่ยภาษีซื้อควรจะต้องทำใหม่โดยใช้จำนวนสำหรับรอบระยะเวลาทั้งหมด วิธีการคำนวณควรจะเป็นวิธีการเฉลี่ยแบบมาตรฐาน หรือวิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษ หากมีการตกลงไว้แล้ว วิธีการคำนวณจะต้องเป็นอย่างเดียวกันกับการคำนวณตามรายไตรมาส นอกจากนี้จะมีการอนุมัติให้ใช้วิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษ การปรับปรุงประจำปีนี้เป็นการพิจารณาการเฉลี่ยที่ได้กระทำในรอบปีนั้นว่าสินค้าหรือบริการนั้นได้ใช้ในตามที่ได้คาดหมายในขณะที่มีการกรอกแบบแสดงรายการหรือไม่ เมื่อมีการใช้ที่แตกต่างออกไปจากที่ได้คาดหมายจะต้องมีการเฉลี่ยภาษีซื้อใหม่ให้สะท้อนการใช้ในรอบปีนั้น ยกตัวอย่างเช่น บริษัทที่ประกอบกิจการทางการเงินได้ซื้อระบบคอมพิวเตอร์มาเพื่อจะใช้ให้เช่าแก่อีกบริษัทหนึ่งโดยได้นำภาษีซื้อไปใช้เต็มจำนวน เพราะว่าตั้งใจที่จะใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภายหลังบริษัทได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มรายไตรมาส แต่ก่อนที่จะสิ้นรอบปีภาษี สัญญาเช่าได้ถูกยกเลิกและคอมพิวเตอร์ดังกล่าวได้ใช้ในกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นบางส่วนสำหรับเดือนที่เหลือในปีภาษีนั้นหมายความว่าในรอบปีนั้นคอมพิวเตอร์ได้ถูกใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและจะต้องมีการเฉลี่ยใหม่

หากปรับปรุงแล้ว ภาษีซื้อจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าหลักการผ่อนปรนที่ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ (De minimis Limit) ผู้ประกอบการที่ไม่ได้ขอคืนภาษีซื้อเนื่องจากตอนยื่น

แบบแสดงรายการภาษีซื้อจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เข้าหลักการผ่อนปรนที่ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ มีสิทธิได้รับคืนภาษีซื้อเพิ่มเติม

การปรับปรุงภาษีซื้อประจำปีนี้ใช้กับภาษีซื้อทุกประเภท แต่หากผู้ประกอบการได้ซื้อทรัพย์สินพิเศษที่เข้าหลักเกณฑ์การปรับปรุงตามทรัพย์สินที่มีการควบคุมพิเศษจะต้องมีการปรับปรุงตามหลักเกณฑ์ของประเภททรัพย์สินนั้น ๆ ด้วย เช่น Capital Goods Scheme หรือ การปรับปรุง Buildings and Construction ที่จะกล่าวต่อไปในหัวข้อต่อไป

(2) การปรับปรุงภาษีซื้อกรณีทรัพย์สินพิเศษ

การปรับปรุงภาษีซื้อกรณีทรัพย์สินพิเศษจะมีวิธีการที่แตกต่างกัน ดังนี้

(2.1) การปรับปรุงภาษีซื้อกรณีทรัพย์สินทุน (Capital Goods Scheme)⁵⁰

ทรัพย์สินทุนได้แก่ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

- อาคารหรือส่วนของอาคารที่นำไปใช้ในกิจการเอง
- สินค้าหรือบริการที่ได้รับในการก่อสร้างอาคาร
- สินค้าหรือบริการที่ได้รับในกรณีมีการเปลี่ยนแปลงการอาคารหรือต่อเติมอาคาร
- ผลประโยชน์ที่เจ้าของที่ดิน อาคารหรือบางส่วนของอาคารได้รับ
- ผลประโยชน์ หรือสินค้าหรือบริการได้รับในการก่อสร้างงานโยธา
- รายจ่ายเกี่ยวกับทรัพย์สินทุนที่ติดตั้งกับอาคารในการตกแต่งต่อเติมอาคาร และ
- คอมพิวเตอร์ หรืออุปกรณ์คอมพิวเตอร์

⁵⁰HM Revenue and Customs, Notice 706/2: Capital goods scheme, Issued January 2002, Retrieved October 28, 2009 from http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageVAT>ShowContent&id=HMCE_CL_000859&propertyType=document, p. 8 and pp. 16-17.

โดยทรัพย์สินที่กล่าวมาข้างต้นจะต้องมีมูลค่าตั้งแต่ 250,000 ปอนด์ขึ้นไป ยกเว้น คอมพิวเตอร์จะต้องมีมูลค่ามากกว่า 50,000 ปอนด์ ขึ้นไป

ทรัพย์สินต่อไปนี้ไม่เข้าหลักเกณฑ์การปรับปรุงทรัพย์สินทุน

- ทรัพย์สินที่ได้รับมาหรือซื้อมาเพื่อที่จะขายต่อทั้งหมด
- ทรัพย์สินที่ได้รับมาหรือได้ซื้อมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์โดยไม่ใช่ในการดำเนินกิจการ (Non-business) ทั้งหมด

ระยะเวลาการปรับปรุง

- 5 รอบสำหรับคอมพิวเตอร์
- 5 รอบสำหรับผลประโยชน์จากที่ดิน อาคาร และงานโยธา ซึ่งจะต้องมีระยะเวลาใช้งานไม่น้อยกว่า 10 ปี นับแต่ได้มา
- 10 รอบสำหรับทรัพย์สินอื่นอย่างอื่น

การปรับปรุงภาษีซื้อในกรณีนี้จะมีการทบทวนและปรับปรุงประจำปี (Annual adjustment) ตามข้อ (1) ก่อน หลังจากนั้นอัตราภาษีซื้อที่มีการปรับปรุงจะเป็นฐานในการปรับปรุงในอนาคตต่อไป นอกจากนั้นอาจจะมีการปรับปรุงภายใต้กฎ Clawback หรือ Payback ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้ทรัพย์สินตามที่ได้กล่าวมาแล้วในข้อ 2.2.6 ของบทนี้

การคำนวณการปรับปรุงประจำปีต้องกระทำเพื่อสะท้อนการใช้งานทรัพย์สินนั้นในปีหนึ่งๆ ดังนั้น ในปีแรก ภาษีซื้อที่นำมาใช้ในกรณีปกติจะอยู่ภายใต้การคำนวณภาษีซื้อที่ยกเว้นบางส่วน (Partial exemption) ในปีที่สองและปีถัดมา การนำภาษีซื้อมาใช้จะต้องปรับปรุงสัดส่วนภาษีซื้อที่ยกเว้นบางส่วน

ตัวอย่างการคำนวณ⁵¹

คอมพิวเตอร์ที่ซื้อมาในปี วันที่ 31 มีนาคม 2003 ในราคา	100,000 ปอนด์
ภาษีซื้อจำนวน	17,500 ปอนด์
<u>ในปีที่ 1</u> สัดส่วนในการนำภาษีซื้อมาใช้สำหรับรอบ	
2003/4 ภาษีซื้อที่นำมาใช้ได้เท่ากับ 50%	8,750 ปอนด์

⁵¹ Andrew Needham and Steve Allen, *Supra note 20*, pp. 416-417.

ในปีที่ 2 สัดส่วนในการนำภาษีซื้อมาใช้ได้เหลือ 20%

ดังนั้น การนำภาษีซื้อมาใช้จะต้องมีการปรับปรุง ดังนี้

ภาษีซื้อจำนวน 17,500 ในรอบ 5 ปีระยะเวลาการปรับปรุง เท่ากับ 3,500 ปอนด์ ต่อปี

การนำภาษีซื้อมาใช้ในปีที่ 1 สัดส่วน 50% ของ 3,500 คือ 1,750

สิทธิในการนำมาใช้ในปีที่ 2 คือ 20% ของ 3,500 คือ 700

การปรับปรุงในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม

ที่ต้องชำระคืนเป็นจำนวน 1,050

หากในปีที่ 3 สัดส่วนที่ภาษีซื้อที่สามารถใช้ได้เท่ากับ 60% จะต้องมีการเรียกภาษีซื้อที่ชำระไปจาก HMRC สำหรับส่วนที่เพิ่ม 10% ของ 3,500 ต่อไป

การเปลี่ยนแปลงระหว่างปี⁵²

ในการเปลี่ยนแปลงสัดส่วนการใช้งานระหว่างปี การปรับปรุงจะต้องสะท้อนจำนวนวันที่ใช้ ดังนั้น ถ้าภายหลัง 274 วันการใช้งานได้เปลี่ยนแปลงจาก 100% ที่สามารถนำไปใช้ได้เป็น 80% สำหรับวันที่เหลือ 91 วัน การคำนวณจะเป็น ดังนี้

$$\frac{(100\% \times 274) + (80\% \times 91)}{365} = \frac{274 + 72.8}{365} = 95\%$$

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้อาคารโดยสัดส่วนการใช้พื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง ผู้ประกอบการจะต้องเสียเบี้ยปรับและดอกเบี้ยด้วย

กรณีกิจการซื้อ สร้างสำนักงานหรือโรงงาน และได้นำภาษีซื้อจากการก่อสร้างมาใช้ในการคำนวณภาษีซื้อเพื่อเครดิตจากภาษีขายหรือขอคืนในจำนวนเต็มเนื่องจากเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด ต่อมาอีก 2 ปีจนถึง 10 ปี ผู้ประกอบการนำส่วนเกินของพื้นที่ออกให้เช่าโดยที่ไม่เข้าข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าเช่า จะต้องใช้การปรับปรุงภาษีซื้อจากทรัพย์สินลงทุน (Capital Goods scheme: CGS) โดยอาจเป็นการให้เช่าแก่บริษัทที่เกี่ยวข้องกัน จำนวนภาษีซื้อที่ได้ใช้ไปนั้นจะต้องคืน พร้อมทั้งเสียเบี้ยปรับและดอกเบี้ย เมื่อ HMRC ตรวจพบ หรือกรณีที่มีการขาย

⁵² Ibid, p. 417.

ทรัพย์สินของบริษัทยุติภายใน 5 ปี โดยไม่มีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีซื้อที่ได้ใช้ไปแล้วครึ่งหนึ่งให้แก่ HMRC พร้อมทั้งเบี้ยปรับและดอกเบี้ย

(2.2) การปรับปรุงภาษีซื้อกรณีอาคารและสิ่งก่อสร้าง (Buildings and Construction)⁵³

การให้บริการการก่อสร้างอาคารและสิ่งก่อสร้างใหม่ หรืออาคารหรือสิ่งก่อสร้างที่มีอยู่แล้วของประเทศอังกฤษโดยปกติจะใช้อัตราภาษีตามอัตรามาตรฐาน แต่ในบางกรณีผู้ประกอบการอาจได้รับสิทธิเสียภาษีในอัตราศูนย์ หรืออัตราลดตามวัตถุประสงค์ในการใช้อาคาร เช่น

ตารางที่ 3.3

ตัวอย่างอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บกรณีอาคารและสิ่งก่อสร้าง

วัตถุประสงค์ในการให้บริการการก่อสร้าง	อัตราภาษีที่เรียกเก็บ
การก่อสร้างอาคารหลังใหม่เพื่อในการอยู่อาศัยและเป็นอาคารอยู่อาศัยรวมใช้โดยองค์กรสาธารณกุศล	0%
การเปลี่ยนแปลงบ้านที่ไม่ได้เป็นที่อยู่อาศัยเป็นที่อยู่อาศัยหรืออาคารอยู่อาศัยรวม	0%
การเปลี่ยนแปลงอาคารอื่นๆ มาเป็นที่อยู่อาศัยที่ต่างออกไป	5%
การปรับปรุง หรือเปลี่ยนแปลงของอาคารที่อยู่อาศัยเปล่า	5%
การเปลี่ยนแปลงอาคารให้เหมาะสมเพื่ออำนวยความสะดวกให้คนพิการ	0%
การติดตั้งอุปกรณ์ประหยัดไฟและระบบวัดความร้อน และสินค้าที่เกี่ยวข้องกับความปลอดภัย	5%

⁵³HM Revenue and Customs, Notice 708 Customs: Building and Construction, Issued February 2008, Retrieved October 24, 2009, from http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageLibrary_PublicNoticesAndInfoSheets&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_CL_000513, pp. 90-93.

หากผู้ประกอบการผู้พัฒนาอาคาร ซื่ออาคาร หรือเช่าอาคารเพื่อวัตถุประสงค์ข้างต้น จะได้รับสิทธิเสียภาษีซื้อในอัตราศูนย์ หรืออัตราลดตามวัตถุประสงค์ที่ตนเองได้ตั้งใจไว้แก่ผู้ให้บริการ การก่อสร้างขายอาคารหรือให้เช่าอาคารดังกล่าว โดยผู้ประกอบการจะต้องออกใบรับรอง (Certificate) แก่ผู้ให้บริการเกี่ยวกับการก่อสร้าง ผู้ขายอาคารหรือให้เช่าอาคารเพื่อจะได้รับอัตราศูนย์ หรืออัตราลดตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งใจจะใช้อาคาร

ผู้ประกอบการจะต้องใช้อาคารโดยไม่เปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้อาคารภายใน 10 ปี นับแต่อาคารก่อสร้างเสร็จ หากผู้ประกอบการขายอาคาร ให้เช่าอาคารหรือใช้อาคารเพื่อวัตถุประสงค์อื่นจากที่ได้ให้คำรับรองไว้ เช่น จากที่ได้รับสิทธิได้รับการลดภาษี หรือเสียภาษีในอัตราศูนย์ หากต่อมาได้เปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้อาคารเพื่อกิจการที่ต้องเสียภาษีในอัตรามาตรฐาน ผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีในอัตรามาตรฐานโดยคำนวณจากจำนวนปีที่ได้ใช้อาคารหรือสิ่งก่อสร้างตามวัตถุประสงค์ เมื่อมีการเปลี่ยนวัตถุประสงค์ในการใช้อาคารดังนี้

ตารางที่ 3.4

อัตราภาษีซื้อที่นำมาหักได้ในกรณีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้อาคารภายใน 10 ปี

จำนวนปีที่มีการใช้เพื่ออยู่อาศัยหรือเพื่อการ กุศล เมื่อมีการเปลี่ยนการใช้เกิดขึ้น	เปอร์เซ็นต์ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องจ่ายเมื่อ เปรียบเทียบกับภาษีทั้งหมดที่ต้องจ่ายตามอัตรา ปกติ
0	100%
1	90%
2	80%
3	70%
4	60%
5	50%
6	40%
7	30%
8	20%
9	10%
10 หรือมากกว่านั้น	0%

ที่มา: Notice 708: Building and Construction, February 2008, p.92

ยกตัวอย่างเช่น

องค์กรสาธารณกุศลได้จ่ายค่าอาคารใหม่ที่ใช้ได้สิทธิเสียภาษีในอัตราศูนย์จำนวน 1 ล้านปอนด์เพื่อการใช้ที่ไม่เกี่ยวข้องกับในการทำธุรกิจ (non-business) ในเวลาที่ซื้อนั้นอัตรามาตรฐานของภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 17.5 ภายหลังจากนั้นสองปีครึ่ง องค์กรสาธารณกุศลได้ใช้อาคารดังกล่าวในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับจำนวนที่ควรจะต้องเสียเมื่อมีการจ่ายค่าก่อสร้างอาคารในขณะที่มีการก่อสร้างอาคารนั้นในอัตรามาตรฐานเท่ากับ 1 ล้านปอนด์ \times 17.5% = 175,000 ปอนด์ จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องนำส่งเท่ากับ 175,000 \times 80% = 140,000 ปอนด์

ถ้าผู้ประกอบการขายหรือให้เช่าอาคารหรือสิ่งก่อสร้างเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยแสดงยอดภาษีขายในรูปแบบแสดงรายการในรอบระยะเวลาที่ได้ขายหรือให้เช่าอาคารหรือสิ่งก่อสร้างนั้น แต่หากผู้ประกอบการใช้อาคารในกิจการเอง ผู้ประกอบการจะต้องแสดงภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีขายเหมือนกับว่าได้ขายสินค้าหรือให้บริการในรูปแบบแสดงรายการภาษีของตนในรอบระยะเวลาที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้ โดยสามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มนี้เป็นภาษีซื้อเหมือนกับที่มีการซื้อสินค้าหรือรับบริการที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการที่ได้ขายหรือให้ไปนั้น

ผู้ประกอบการอาจต้องทำการปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้หักต่อไปหากว่า

- ภาษีที่คำนวณจากยอดรายจ่ายนั้นเท่ากับหรือมากกว่า 250,000 ปอนด์ และ
- อาคารนั้นถูกใช้ในกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม