

## บทที่ 4

### ปัญหาการเฉลี่ยภาษีซื้อในประเทศไทย

ตามที่อธิบายถึงหลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม และหลักการเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร รวมถึงแนวการตีความและแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อในบทที่ 2 และหลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม และหลักการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศไทยในบทที่ 3 เพื่อให้เห็นถึงแนวการบัญญัติกฎหมายและแนวการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยว่ามีแนวทางที่เหมือนและแตกต่างจากหลักการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม และการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมวลรัษฎากรไทยอย่างไร และสามารถนำหลักการภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยมาใช้ประยุกต์เพื่อแก้ไขปัญหาที่จะอธิบายในบทนี้ได้อย่างไรบ้าง

ในบทนี้ผู้เขียนจะแสดงให้เห็นถึงปัญหาและความไม่เป็นธรรมในการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อการเฉลี่ยภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการได้รับจากการบังคับใช้ประมวลรัษฎากร และแนวการบังคับใช้กฎหมายของกรมสรรพากร โดยจะแบ่งปัญหาเป็น 4 หัวข้อใหญ่ ดังนี้

1. ปัญหาการเฉลี่ยภาษีซื้อที่ใช้ในการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อที่ใช้ในกิจกรรมที่ไม่ถือว่าเป็นการประกอบกิจการ (Business and Non-business)
2. ปัญหาการเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีทั่วไป
3. ปัญหาการเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีทรัพย์สินทุน
4. ปัญหาการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ก่อนการใช้ทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

**1. ปัญหาการเฉลี่ยภาษีซื้อที่ใช้ในการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและ  
ภาษีซื้อที่ใช้ในกิจกรรมที่ไม่ถือว่าการประกอบกิจการ  
(Business and Non-business)**

โดยหลักแล้วผู้ประกอบการไม่สามารถนำภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการมาใช้หักจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา 82/5 ประกอบกับข้อ 4 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 17)<sup>1</sup> ได้ขยายความคำว่า “ภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการของผู้ประกอบการตามมาตรา 82/5(3) แห่งประมวลรัษฎากร” ได้แก่ ภาษีซื้อที่ไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือเป็นภาษีซื้อที่ไม่ได้เกิดจากการประกอบกิจการ (Non-business) นั้นเอง ดังนั้น หากว่าภาษีซื้อจากสินค้าหรือบริการใดที่ไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะนั้นสามารถแยกออกได้ ผู้ประกอบการจะต้องแยกภาษีซื้อนั้นๆ ออกจากการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

ดังนั้น ในกรณีของรายจ่ายเพื่อซื้อสินค้าหรือบริการบางประเภทที่จ่ายไปเพื่อใช้ประโยชน์กับกิจการ (Business) ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและใช้จ่ายอย่างอื่นที่ไม่ได้จ่ายเพื่อหากำไรโดยเฉพาะ (Non-business) เช่น ซื้อสินค้ามาใช้ในกิจการและเพื่อใช้เองส่วนตัว ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นย่อมไม่สามารถนำไปใช้ได้ทั้งจำนวน

ในปัจจุบันกฎหมายภาษีของไทยยังไม่มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายหรือการซื้อทรัพย์สินที่ใช้ทั้งในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและใช้ในกิจกรรมที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการหรือใช้เพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ แม้ว่าตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)<sup>๒</sup> จะกำหนดวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อกรณีผู้ประกอบการประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

---

<sup>1</sup>ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 17)ฯ เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขเกี่ยวกับภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษี ตามมาตรา 82/5(1)(2)(3) และ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

และประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ว่าหากผู้ประกอบการได้นำสินค้าหรือบริการที่ได้มาหรือได้รับมาในการประกอบกิจการของตนไปใช้หรือจะใช้ในกิจการทั้งสองประเภท ถ้าไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าภาษีซื้อที่เกิดจากสินค้าหรือบริการดังกล่าวเป็นภาษีซื้อของกิจการประเภทใด ให้เฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้ของแต่ละกิจการ แต่ในข้อ 4 แห่งประกาศอธิบดีดังกล่าวให้ความหมายของรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีหมายความดังนี้

“(1) รายได้ของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายความว่า มูลค่าของฐานภาษีของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่มูลค่าของฐานภาษีของกิจการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้หมายความรวมถึงมูลค่าของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บ นอกกรณাজากรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารด้วยหรือในกรณีรับขนสินค้าให้หมายความรวมถึงมูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกกรณাজากรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนสินค้าเข้าในราชอาณาจักรด้วย

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

การเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีดังกล่าวจึงเป็นการเฉลี่ยภาษีซื้อระหว่างการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งได้แก่กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะเท่านั้น ไม่รวมกรณีที่กิจการนำสินค้าหรือบริการไปใช้โดยไม่ได้ใช้ในกิจการเพื่อกำไรหรือเพื่อกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเฉพาะ (Non-business) จึงเกิดปัญหาว่าหากมีกรณีที่ผู้ประกอบการได้นำสินค้าหรือบริการไปใช้ทั้งในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและใช้ในกิจกรรมที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการ หรือใช้เองส่วนตัวนั้นจะมีวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อระหว่างกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและใช้เองส่วนตัวอย่างไร

## 2. ปัญหาการเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีการเฉลี่ยภาษีซื้อแบบทั่วไป

### 2.1 ปัญหาความไม่เป็นธรรมเนื่องจากวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อแบบทั่วไป

การเฉลี่ยภาษีซื้อของไทยตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากรและประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นในบทที่ 2 นั้นมีวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้ออยู่เพียงสองวิธีใหญ่ ๆ ในกรณีการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากต้นทุนการขายสินค้าหรือให้บริการ หรือค่าใช้จ่ายในกิจการทั่วไปจะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อจากสัดส่วนรายได้ และการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างอาคารจะต้องเฉลี่ยตามพื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการเท่านั้น

หลักการเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนฐานรายได้มาจากหลักการที่ว่าสัดส่วนของรายรับของแต่ละกิจการจะเป็นตัวบ่งชี้ถึงรายจ่ายและภาษีซื้อที่เกิดขึ้นว่าควรเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดขึ้นเป็นภาษีซื้อจากกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่าใด และภาษีซื้อที่เกิดจากกิจการที่ไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่าใด ในกรณีที่รายจ่ายเป็นสัดส่วนเดียวกับรายรับที่ได้จากการประกอบกิจการวิธีการดังกล่าวก็อาจให้ความเป็นธรรมและสมเหตุสมผลเนื่องจากรายรับนั้นจะสะท้อนรายจ่ายที่เกิดขึ้นในสัดส่วนเดียวกัน จึงให้ผลลัพธ์ในการเฉลี่ยระหว่างกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตรงกับความเป็นจริง แต่หากว่ารายจ่ายที่เกิดขึ้นของแต่ละกิจการมิได้เป็นสัดส่วนเดียวกับรายได้ของแต่ละกิจการ หรือมีความแตกต่างระหว่างยอดรายรับการขายสินค้าหรือให้บริการและยอดซื้อที่ก่อให้เกิดการขายสินค้าและให้บริการ กล่าวคือมูลค่าของการขายสินค้าหรือให้บริการไม่ได้สะท้อนถึงภาษีซื้อที่ก่อให้เกิดการขายสินค้าหรือให้บริการดังกล่าว ยกตัวอย่างเช่น กรณีดังต่อไปนี้

#### ตัวอย่างที่ 1

กรณีบริษัท มารวย จำกัด ประกอบกิจการขายหนังสือ และให้บริการพิมพ์หนังสือ โดยมีลูกจ้างที่ประจำสำนักงานทั้งสิ้น 30 คน ลูกจ้าง 10 คนเป็นแผนกจัดทำหนังสือเพื่อจำหน่าย ส่วนอีก 20 คน รับผิดชอบในการให้บริการพิมพ์หนังสือ เนื่องจากจะต้องใช้พนักงานจำนวนมากทำรับผิดชอบเรื่องการรับคำสั่งซื้อของลูกค้าและควบคุมคุณภาพในการผลิต บริษัทฯ มีรายได้จากการขายหนังสือเป็น

ร้อยละ 70 ของรายได้ทั้งหมด และมีรายได้จากการให้บริการพิมพ์หนังสือเป็นร้อยละ 30 ของรายได้ทั้งหมด มีภาษีซื้อที่ไม่สามารถจำแนกได้ว่าเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการใด คือ ค่าน้ำ ค่าไฟ อุปกรณ์เครื่องใช้สำนักงาน บริษัท มารวย จำกัด ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าวโดยใช้วิธีเฉลี่ยตามสัดส่วนรายได้ กล่าวคือจะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อร้อยละ 70 เป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) และ ร้อยละ 30 เป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่สามารถนำมาใช้หักออกจากภาษีขายได้

จากตัวอย่างดังกล่าว จะเห็นได้ว่าเกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ประกอบการเนื่องจากในความเป็นจริงแล้วบริษัทฯ มีรายจ่ายที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้นั้นเป็นรายจ่ายที่แปรผันโดยตรงกับจำนวนพนักงาน ซึ่งพนักงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการบริการรับพิมพ์มากกว่าพนักงานที่ทำหน้าที่ในการขายหนังสือ แต่เมื่อพิจารณาจากรายรับแล้วกิจการมีรายรับจากการขายหนังสือมากกว่ากิจการที่ให้บริการพิมพ์หนังสือทำให้สามารถนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นมาใช้หักออกจากภาษีขายได้เพียงร้อยละ 30 เท่านั้น

#### ตัวอย่างที่ 2

บริษัท ลอร์ แอสโซซิเอทส์ ประกอบกิจการให้คำปรึกษาทางกฎหมายและว่าความ พนักงานของบริษัททุกคนเป็นทนายความ บริษัทให้พนักงานทุกคนบันทึกเวลาในการทำงานเพื่อใช้เรียกเก็บเงินจากลูกค้า รายได้ส่วนใหญ่มาจากค่าบริการด้านการว่าความเป็นร้อยละ 70 เนื่องจากมีรายรับบางส่วนที่คิดจากมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับจากการชนะคดี ส่วนงานให้คำปรึกษาทางกฎหมายคิดเป็นร้อยละ 30 เปอร์เซนต์ เวลาในการทำงานของพนักงานที่บันทึกออกมานั้นผลของเวลาทำงานรวมของพนักงานใช้เวลาในการเตรียมคดี และให้คำปรึกษาด้านกฎหมายหรือร่างสัญญาเฉลี่ยเท่าๆ กัน (50:50)

การเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดขึ้นของกิจการทั้งสองตามหลักเกณฑ์การเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนรายได้ เพื่อใช้เฉลี่ยภาษีซื้อที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้ เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ ค่าจ้างซ่อมบำรุงระบบคอมพิวเตอร์ ค่าจ้างบริษัทรับทำความสะอาด ฯลฯ ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าวให้เป็นภาษีซื้อที่นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้เพียงร้อยละ 30 เนื่องจากรายได้ในส่วนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ค่าที่ปรึกษา) นั้นมีเพียงร้อยละ 30 ของรายรับทั้งหมด ส่วนรายได้จากการว่าความเป็นรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพิจารณาจากตัวอย่างที่ 2 จะเห็นได้ว่าการเฉลี่ยตามสัดส่วนของรายรับดังกล่าว ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม เนื่องจากตามข้อเท็จจริงพนักงานบันทึกเวลาทำงานเกี่ยวกับบริการด้านการให้คำปรึกษาทางกฎหมายและการเตรียมคดีว่าความ ซึ่งสามารถเป็นสิ่งบ่งชี้เพื่อเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้นำไปใช้ในกิจการใด แต่วิธีการเฉลี่ยของไทยจำกัดวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อจากสัดส่วนของรายได้ที่ได้รับเท่านั้นทำให้ผู้ประกอบการนำภาษีซื้อที่ได้จากการเฉลี่ยภาษีซื้อมาหักได้น้อยกว่าเมื่อเทียบกับสัดส่วนเวลาที่สามารถบ่งชี้สัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อได้มากกว่า

### ตัวอย่างที่ 3

บริษัท ขายดี จำกัด ประกอบกิจการร้านขายของชำหรือร้านสะดวกซื้อขนาดใหญ่มีสินค้าขายหลายชนิด เช่น เครื่องอุปโภค ข้าวสาร ผักสด ผลไม้ เป็นต้น จึงเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้พื้นที่ในร้านขายของชำในการวางขายข้าวสารและผักผลไม้และสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นสัดส่วนร้อยละ 40 ส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 60 วางขายสินค้าอุปโภค และสินค้าบริโภคที่แปรรูปอื่นๆ

บริษัทมีรายได้จากการขายสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มต่อสินค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นสัดส่วน 60:40 การเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดขึ้นของกิจการทั้งสองตามหลักเกณฑ์การเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนรายได้ เพื่อใช้เฉลี่ยภาษีซื้อที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้ เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าซ่อมบำรุงเครื่องทำความเย็น ค่าจ้างบริษัทรับทำความสะอาด เป็นต้น บริษัทต้องเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าวให้เป็นภาษีซื้อที่นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้เพียงร้อยละ 40 เนื่องจากรายได้ในส่วนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีเพียงร้อยละ 40 ของรายรับทั้งหมด ส่วนรายได้จากการขายข้าว และการขายพืชผลทางการเกษตรซึ่งมีสัดส่วนรายรับร้อยละ 60 เป็นรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพิจารณาจากตัวอย่างที่ 3 จะเห็นได้ว่าการเฉลี่ยตามสัดส่วนของรายรับดังกล่าว ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม เนื่องจากตามข้อเท็จจริงรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการสินค้าที่ได้วางขายมีความเชื่อมโยงกับพื้นที่ที่ใช้ในการวางจำหน่าย กล่าวคือ ค่าซ่อมบำรุงตู้วางสินค้าที่ให้ความเย็น ค่าไฟฟ้า ค่าจ้างบริษัทรับทำความสะอาด ซึ่งสามารถเป็นตัวแปรเพื่อเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายสินค้าที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้อย่างชัดเจน แต่วิธีการเฉลี่ยของประเทศไทยจำกัดวิธีการเฉลี่ย

ภาษีซื้อจากสัดส่วนของรายได้ที่ได้รับเท่านั้นทำให้ผู้ประกอบการนำภาษีซื้อที่ได้จากการเฉลี่ยภาษีซื้อ  
มาหักได้น้อยเมื่อเทียบกับการใช้ประโยชน์จริง

แม้ว่าตามข้อ 7 ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ  
จะเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการที่มีปัญหาในทางปฏิบัติให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจวินิจฉัยได้ แต่  
กรณีที่ผู้ประกอบการมีปัญหาในวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อว่าการเฉลี่ยแบบทั่วไป หรือเฉลี่ยตามสัดส่วน  
รายได้ที่ผู้ประกอบการเห็นว่าไม่เป็นธรรมต่อกิจการของตน ขอให้อธิบดีกรมสรรพากรวินิจฉัยให้ใช้  
วิธีการเฉลี่ยแบบอื่นที่เป็นธรรมมากกว่านั้น ตามแนวตอบข้อหารือกรมสรรพากร อธิบดีกรมสรรพากร  
ยังไม่พิจารณาอนุมัติให้ใช้วิธีการเฉลี่ยอื่นที่เหมาะสมกับกิจการของผู้ประกอบการ ตามที่  
ผู้ประกอบการเสนอตามข้อหารือกรมสรรพากรดังต่อไปนี้

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706(กม.08)/พ./209 ลงวันที่ 31 มกราคม  
2550

บริษัท ก. ประกอบกิจการโรงพยาบาลและประกอบกิจการอื่นๆ เช่น ให้บริการซักกรีด  
เสื้อผ้า ให้บริการโทรศัพท์และการจำหน่ายบัตรโทรศัพท์ บริษัทฯ มีรายได้จากการประกอบกิจการ  
โรงพยาบาล ร้อยละ 98 ของรายได้ทั้งหมด และมีรายได้จากการประกอบกิจการอื่นๆ ที่อยู่ในบังคับ  
ต้องเสียภาษี มูลค่าเพิ่มร้อยละ 2 ของรายได้ทั้งหมด บริษัทฯ มีสถานประกอบการ 2 แห่ง คือ  
โรงพยาบาล ข. และ โรงพยาบาล ค. ในการประกอบกิจการของบริษัทฯ ที่โรงพยาบาล ค. จะมีแผนก  
ซักกรีดรวมอยู่ด้วย ทำหน้าที่ซักกรีดเสื้อผ้าที่ใช้ในการประกอบกิจการของโรงพยาบาลทั้งสองแห่ง พร้อม  
ทั้งรับบริการซักกรีด เสื้อผ้าจากบุคคลภายนอกด้วย โดยใช้เครื่องซักผ้าขนาดใหญ่จำนวน 4 เครื่อง มิได้  
แยกเครื่องซักผ้า และโรงซักกรีดออกจากกัน บริษัทฯ ได้คำนวณค่าใช้จ่ายในการซักกรีดเสื้อผ้าทั้งสอง  
ประเภท ดังนี้

1. การซักผ้าแต่ละครั้งมีการชั่งน้ำหนักผ้าทุกครั้ง เนื่องจากโปรแกรมของเครื่องซักผ้าทุก  
เครื่อง จะคำนวณปริมาณกระแสไฟฟ้า น้ำประปา ผงซักฟอก น้ำยาปรับผ้านุ่มที่ใช้จากน้ำหนักของผ้า  
ที่ซัก ในแต่ละครั้ง โดยเครื่องซักผ้าแต่ละเครื่องจะมีช่องใส่ผ้าแยกออกเป็น 2-3 ช่อง เวลาซักจะแยกผ้า  
ที่ใช้ ในกิจการโรงพยาบาล และผ้าที่ให้บริการแก่บุคคลภายนอกออกจากกัน โดยไม่ใส่ในช่องซักช่อง  
เดียวกัน มีการจดบันทึกเป็นรายครั้งมีการสรุปเป็นรายวันและรายเดือนตามน้ำหนักและประเภทของ  
ผ้า

2. บริษัทฯ แยกย่อยมิเตอร์ไฟฟ้าและน้ำประปาที่ใช้ในโรงซักกรีดออกจากมิเตอร์รวมของบริษัทฯ เพื่อความสะดวกในการคำนวณปริมาณกระแสไฟฟ้าที่ใช้ในโรงงานซักกรีดทั้งหมด และเมื่อคำนวณ ปริมาณกระแสไฟฟ้าและน้ำประปาที่ใช้ในโรงงานซักกรีดได้แล้ว บริษัทฯ จะนำมาคำนวณเฉลี่ยปริมาณ กระแสไฟฟ้าและน้ำประปาที่ใช้สำหรับการซักกรีดเสื้อผ้าของแต่ละประเภทโดยใช้น้ำหนักของผ้าเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

3. วัตถุดิบที่ใช้ในการซักกรีด เช่น ผงซักฟอก น้ำยาปรับผ้านุ่ม และอื่นๆ เนื่องจากบริษัทฯ จะซื้อ สินค้าดังกล่าวในจำนวนมากและซื้อได้ในราคาถูกลงแล้วนำมาเก็บรวมไว้ใน Stock เดียวกันโดยมิได้ แยกออกเป็นสัดส่วนสำหรับการซักผ้าของแต่ละประเภท และมีการเบิกใช้ร่วมกัน แต่บริษัทฯ จะ ตรวจสอบการใช้วัตถุดิบทั้งหมดทุกสิ้นเดือน โดยคำนวณหาสัดส่วนปริมาณการใช้วัตถุดิบสำหรับการซักผ้าของแต่ละประเภทตามน้ำหนักของผ้าที่ซักในแต่ละเดือนเพื่อแยกค่าใช้จ่าย สำหรับการซักกรีดเสื้อผ้าของแต่ละประเภท บริษัทฯ นำภาษีซื้อเฉพาะที่เกิดขึ้นเนื่องจากการซักกรีดดังกล่าวมาเฉลี่ย ตามน้ำหนักผ้าที่ซักกรีดเพื่อคำนวณหาภาษีซื้อส่วนที่เกิดจากการให้บริการซัก กรีดแก่บุคคลภายนอก อันเป็นกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วนำภาษีซื้อดังกล่าวซึ่งเฉลี่ยได้ประมาณ ร้อยละ 50-60 มาคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยบริษัทฯ เฉลี่ยภาษีซื้อด้วยวิธีดังกล่าวมาตั้งแต่ ปี 2545 จนถึงปัจจุบัน บริษัทฯ จึงขอให้พิจารณาอนุมัติ ดังนี้

1. ขออนุมัติใช้น้ำหนักผ้าเป็นเกณฑ์ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ
2. ขออนุมัติใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวย้อนหลังตั้งแต่ปี 2545

#### แนววินิจฉัย

1. ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการและมีรายได้ของปีที่ผ่านมาแล้ว หากมีภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการซึ่งนำไปใช้ในกิจการทั้งสองประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ประกอบการไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็น ภาษีซื้อของกิจการประเภทใด ผู้ประกอบการจะต้องทำการเฉลี่ยภาษีซื้อตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในข้อ 2(3) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) ลงวันที่ 9 มีนาคม พ.ศ. 2535 กล่าวคือ ผู้ประกอบการต้องเฉลี่ยภาษีซื้อของสินค้าหรือบริการตาม ส่วนของรายได้ของแต่ละกิจการโดยมีสิทธิเลือกเฉลี่ยภาษีซื้อได้ 2 วิธี คือ วิธีที่ 1. เฉลี่ยภาษีซื้อ ตามส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการที่ต้องเสียภาษี มูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และขอคืนภาษีซื้อ

ตามที่ได้เฉลี่ยไว้โดยไม่ต้อง ทำการปรับปรุงภาษีซื้อในภายหลังอีก วิธีที่ 2. เฉลี่ยภาษีซื้อ ตามส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการทั้งสองประเภท และ เมื่อสิ้นปีสามารถปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้น จริงทั้งปีของกิจการ ทั้งสองประเภท

2. อย่างไรก็ดี ตามข้อ 3(1) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับดังกล่าวได้ กำหนดหลักเกณฑ์ ที่เป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการที่จะไม่ต้องทำการเฉลี่ยภาษีซื้อ โดยในกรณีรายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ทั้งสิ้นของกิจการผู้ประกอบการมีสิทธิเลือกไม่นำภาษีซื้อทั้งจำนวนไปหักออกจากภาษีขายได้โดยไม่ต้องทำการเฉลี่ยภาษีซื้อตามหลักเกณฑ์ใน 1. และเมื่อผู้ประกอบการได้เลือกปฏิบัติตามวิธีนี้แล้วก็ต้องถือปฏิบัติตลอดไป จนกว่าส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษี มูลค่าเพิ่มมีจำนวนน้อยกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ทั้งสิ้นของกิจการ หรือผู้ประกอบการได้รับอนุมัติ จากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้

3. กรณีบริษัทฯ ซึ่งประกอบกิจการทั้งสองประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หากบริษัทฯ ได้นำสินค้าหรือบริการที่ได้มาหรือได้รับมาในการประกอบกิจการของตนไปใช้หรือจะใช้ในกิจการทั้งสองประเภท ถ้าสามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าภาษีซื้อเกิดจากสินค้าหรือบริการดังกล่าวเป็นภาษีซื้อของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถือเป็นภาษีซื้อ ของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นๆ ตามข้อ 1 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ลงวันที่ 9 มีนาคม พ.ศ. 2535 อย่างไรก็ดีหากบริษัทฯ ไม่สามารถแยกได้ อย่างชัดเจนว่าภาษีซื้อที่เกิดจากสินค้าหรือบริการดังกล่าวเป็นภาษีซื้อของกิจการประเภทใด บริษัทฯ ต้องใช้หลักเกณฑ์การเฉลี่ยภาษีซื้อตามหลักเกณฑ์ที่กล่าวใน 1. และ 2. ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่บริษัทฯ สามารถปฏิบัติได้ตามกฎหมายอยู่แล้ว การที่บริษัทฯ จะขอใช้หลักเกณฑ์อื่นในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ซึ่งไม่ใช่การเฉลี่ยภาษีซื้อตามที่กล่าวใน 1. และ 2. จึงไม่สามารถให้บริษัทฯ ปฏิบัติตามที่บริษัทฯ ร้องขอได้

จากตัวอย่างทั้ง 3 ตัวอย่างประกอบกับข้อหารือกรมสรรพากรข้างต้น จะเห็นได้ว่าการเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนรายได้นั้นไม่ได้เป็นวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เหมาะสมกับกิจการบางกิจการ เพราะในการประกอบธุรกิจบางอย่างกิจการนั้นอาจมีสิ่งซึ่งนำที่สามารถนำมาใช้แบ่งแยกภาษีซื้อที่มีความเชื่อมโยงกับการใช้ประโยชน์ในแต่ละกิจการมากกว่าที่สัดส่วนรายได้ที่ได้รับ แต่ประมวลรัษฎากรไทย

และกรมสรรพากรยังไม่เปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการได้มีสิทธิเลือกวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เหมาะสมกับกิจการ จึงเป็นปัญหาที่ผู้ประกอบการไม่ได้รับความเป็นธรรมในการใช้วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อ ซึ่งส่งผลให้อาจนำภาษีซื้อที่ได้รับจากการเฉลี่ยไปใช้ได้น้อยและมีภาระค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีซื้อที่เกิดจากการเฉลี่ยไปยังกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ควรนำไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ดังกล่าว

แม้ว่าภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะสามารถนำมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ แต่หากพิจารณาถึงประโยชน์ที่ผู้ประกอบการได้รับเมื่อเทียบกับกรณีที่ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีซื้อที่ได้จากการเฉลี่ยมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม การที่ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการเฉลี่ยที่เหมาะสมกับกิจการย่อมจะได้ประโยชน์มากกว่าเพราะสามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการมาหักออกจากภาษีขายที่ต้องนำส่งได้ทั้งจำนวน แต่การนำภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้จากการเฉลี่ยมูลค่าเพิ่มที่ไม่เป็นธรรมมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นผู้ประกอบการจะได้รับประโยชน์อย่างมากที่สุดเท่ากับร้อยละ 30 ของภาษีซื้อที่นำมาหักเป็นรายจ่ายเท่านั้น<sup>2</sup>

ยกตัวอย่างเช่นตามตัวอย่างที่ 2 บริษัท ลอร์ แอสโซซิเอตส์ ประกอบกิจการให้คำปรึกษาทางกฎหมายและว่าความ รายได้ส่วนใหญ่มาจากค่าบริการด้านการว่าความเป็นร้อยละ 70 เนื่องจากมีรายรับบางส่วนที่คิดจากมูลค่าทุนทรัพย์ที่ได้รับจากการชนะคดี ส่วนงานให้คำปรึกษาทางกฎหมายคิดเป็นร้อยละ 30 เปอร์เซนต์ เวลาในการทำงานของพนักงานที่บันทึกออกมานั้นผลของเวลาทำงานรวมของพนักงานใช้เวลาในการเตรียมคดีและว่าความซึ่งเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้คำปรึกษาด้านกฎหมายหรือร่างสัญญาซึ่งเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเฉลี่ยเท่าๆ กัน (50:50) หากบริษัทฯ มีค่าไฟฟ้าเดือนละประมาณ 30,000 บาท ค่าโทรศัพท์เดือนละประมาณ 10,000 บาท ค่าจ้างซ่อมบำรุงระบบคอมพิวเตอร์ปีละ 20,000 บาท ค่าจ้างบริษัทรับทำ

---

<sup>2</sup> ผู้ประกอบการอาจเป็นนิติบุคคลที่ได้รับการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลงน้อยกว่าร้อยละ 30 หากเข้าเงื่อนไขที่ได้รับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร เช่น พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 431

ความสะอาดเดือนละ 5,000 บาท จะมีภาษีซื้อที่สามารถนำไปหักได้ตามสัดส่วนรายได้ และกรณีที่ สามารถเลือกวิธีการเฉลี่ยวิธีที่เหมาะสมกับกิจการจะทำให้มีภาษีที่หักได้ดังนี้

ค่าบริการที่ต้อง นำมาเฉลี่ยภาษีซื้อ	จำนวน	VAT	VAT (30%)	VAT (50%)	แตกต่าง กัน
ค่าไฟฟ้า	360,000.00	25,200.00	7,560.00	12,600.00	5,040.00
ค่าโทรศัพท์	120,000.00	8,400.00	2,520.00	4,200.00	1,680.00
ค่าบำรุงรักษาระบบคอมพิวเตอร์	20,000.00	1,400.00	420.00	700.00	280.00
ค่าทำความสะอาด	60,000.00	4,200.00	1,260.00	2,100.00	840.00
		39,200.00	11,760.00	19,600.00	7,840.00

หากผู้เสียภาษีสามารถเลือกเลือกวิธีที่เหมาะสมกับกิจการมาเฉลี่ยภาษีซื้อได้จะสามารถ นำภาษีซื้อมาหักออกจากภาษีขายได้มากกว่าเดิมถึง 7,840 บาท หากต้องใช้วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อตาม สัดส่วนรายได้แม้ว่าผู้เสียภาษีจะสามารถนำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกิดจากการนำภาษีซื้อ ส่วนนี้ไปหักจะลดลงเพียงร้อยละ 30 ของจำนวนภาษีซื้อที่นำไปหักได้คิดเป็นจำนวน 2,352 บาท ดังนั้นจำนวนภาษีซื้อกรณีที่ใช้วิธีเฉลี่ยตามสัดส่วนเวลาที่เหมาะสมกับกิจการมากกว่านั้นจะมีภาษีซื้อ ที่นำไปหักได้มากกว่าจำนวน 5,488 บาท (19,600- (11,760+2,352))

## 2.2 ปัญหาฐานรายได้ที่นำมาเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อแบบทั่วไป

ตามที่ได้อธิบายเรื่องการเฉลี่ยภาษีซื้อแบบทั่วไปไว้ในบทที่ 2 จะเห็นได้ว่า การเฉลี่ยภาษีซื้อแบบทั่วไปนั้นเฉลี่ยตามสัดส่วนของรายได้จากการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและ กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ฐานรายได้ที่จะนำมาเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้นจึงเป็น สิ่งที่สำคัญในการหาสัดส่วนในการเฉลี่ยภาษีซื้อเพื่อใช้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะนำส่งให้แก่ กรมสรรพากร จากแนวคิดเรื่องการเฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานรายได้ดังกล่าวพิจารณาว่าฐานรายได้ของแต่ละ

กิจการ (กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม) จะสามารถสะท้อนสัดส่วนของต้นทุนที่ก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ กล่าวคือ พิจารณาว่าหากมีรายได้จากกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาก ย่อมต้องใช้ทรัพยากรในการก่อให้เกิดสินค้าและบริการนั้นๆ มากตามไปด้วย อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี หากพิจารณาแล้วยังมีปัจจัยบางประการที่ทำให้สัดส่วนของรายได้มีความบิดเบือน กล่าวคือ ในกิจการบางกิจการรายได้บางอย่างอาจไม่จำเป็นต้องใช้ทรัพยากรในการก่อให้เกิดรายได้เหล่านั้น การนำรายได้ดังกล่าวมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีซื้อที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้ว่าใช้กิจการใด สัดส่วนที่ได้จากการนำรายได้ดังกล่าวมารวมนั้น ย่อมทำให้ได้ผลลัพธ์เป็นภาษีซื้อที่ไม่สะท้อนต้นทุนของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างที่ควรจะเป็น

ยกตัวอย่างเช่น บริษัทนำโชค จำกัด ประกอบกิจการขายหนังสือซึ่งเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและรับพิมพ์หนังสือซึ่งเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีรายได้จากกิจการทั้งสองเท่ากับร้อยละ 30 และร้อยละ 70 ตามลำดับ บริษัทฯ มีรายจ่ายซึ่งมีภาษีซื้อที่ไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าภาษีซื้อที่เกิดจากสินค้าหรือบริการดังกล่าวเป็นภาษีซื้อของกิจการประเภทใด ได้แก่ ค่าไฟ ค่าน้ำ ค่าอุปกรณ์สำนักงานต่างๆ บริษัทฯ มีรายได้จากการขายที่ดินและอาคารที่ใช้ในการประกอบกิจการเนื่องจากได้ยุบโรงงานบางแห่งหนึ่ง ซึ่งหากนำรายได้จากการขายที่ดินและอาคารมารวมเป็นฐานรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว จะทำให้สัดส่วนกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเปลี่ยนไปเป็น 70:30 เมื่อพิจารณาจากสภาพกิจการและรายได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินและอาคารแล้ว การที่บริษัทได้รับรายได้จากการขายที่ดินและอาคารดังกล่าว มิได้มีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขาย นอกจากค่านายหน้าจากการขายที่ดิน ซึ่งมีภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงที่ไม่สามารถนำมาหักออกจากภาษีขายได้ การนำรายได้จากการขายที่ดินดังกล่าวมารวมคำนวณกับรายได้จากการขายหนังสือเพื่อเฉลี่ยภาษีซื้อที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้ดังกล่าว จึงก่อให้เกิดผลลัพธ์เป็นภาษีซื้อที่ได้จากการคำนวณตามวิธีการเฉลี่ยจากฐานได้รายได้ที่มีความบิดเบือน และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการเนื่องจากนำภาษีซื้อมาใช้ได้น้อยลง

ตัวอย่างข้อหารือกรณีฐานรายได้ที่ทำให้การเฉลี่ยภาษีซื้อกรณีทั่วไปได้รับการบิดเบือน  
ตัวอย่างที่ 1<sup>3</sup>

บริษัทฯ ประกอบกิจการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มประเภทการให้บริการและประกอบกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ บริษัทฯ ขอทราบว่า

1. การพิจารณาว่าผู้ประกอบการโดยอยู่ในข่ายต้องเฉลี่ยภาษีซื้อหรือไม่ มีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการพิจารณาอย่างไร
2. กรณีบริษัทประกอบกิจการประเภทให้บริการ หากต่อมาบริษัทฯ มีการให้กู้ยืมเงินแก่พนักงานหรือบุคคลภายนอกเป็นครั้งคราว ซึ่งอาจทำให้บริษัทฯ มีรายได้ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ซึ่งอาจจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในบางกรณีนั้นถือว่าดอกเบี้ยเงินกู้ยืมดังกล่าวอยู่ในเกณฑ์ที่บริษัทฯ จะต้องนำมาเป็นฐานในการคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อหรือไม่ อย่างไร
3. กรณีบริษัทฯ มีรายได้ค่าปรับเนื่องจากการผิดสัญญาจากผู้ใช้บริการของบริษัทฯ จะต้องนำค่าปรับมาเป็นฐานในการคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อหรือไม่ อย่างไร
4. กรณีที่บริษัทฯ ประกอบกิจการประเภทการให้บริการ บางครั้งบริษัทฯ ต้องส่งเอกสารให้กับผู้ให้บริการของบริษัทฯ โดยการส่งเอกสารดังกล่าว บริษัทฯ จะจัดเก็บค่าใช้จ่ายจากผู้ให้บริการ อันได้แก่ ค่าของค่าดวงตราไปรษณียากร และค่าอากรแสตมป์ดังกล่าวมารวมเป็นมูลค่าของฐานรายได้เพื่อนำมาคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ หรือไม่ อย่างไร
5. กรณีบริษัทฯ นำเงินเหลือใช้ของบริษัทฯ ไปซื้อตั๋วสัญญาใช้เงิน (P/N) เมื่อบริษัทฯ ได้รับดอกเบี้ยบริษัทฯ จะได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.26/2534 เรื่องดอกเบี้ยสำหรับกิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ตามมาตรา 91/5 (5) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น บริษัทฯ

<sup>3</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.00545 ลงวันที่ 20 มกราคม 2542

จะต้องนำดอกเบีย้ดังกล่าวมารวมเป็นฐานรายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อตามข้อ 4 วรรคหนึ่งของประกาศอธิบดีฯ ดังกล่าว หรือไม่ อย่างไร หรือบริษัทฯ จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำรายได้ดังกล่าวมารวมเป็นมูลค่าของฐานรายได้ตามข้อ 4 วรรคสอง ของประกาศอธิบดีฯ ดังที่กล่าวมาแล้ว

#### แนววินิจฉัย

1. กรณีตาม 1. การเฉลี่ยภาษีซื้อจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ดังนั้น ผู้ที่อยู่ในข่ายต้องเฉลี่ยภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

(ก) ต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษีตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร และ

(ข) ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และ

(ค) เป็นภาษีซื้อที่เกิดจากการได้นำสินค้าหรือบริการไปใช้หรือจะใช้ในกิจการทั้งสองประเภท

2. กรณีรายได้ตาม 2. 3. 4. และ 5. เป็นรายได้ที่บริษัทฯ ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีในการคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับภาษีซื้อที่เกิดจากการได้นำสินค้าหรือบริการไปใช้หรือจะใช้ในกิจการทั้งสองประเภทตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ลงวันที่ 9 มีนาคม พ.ศ. 2535

#### ตัวอย่างที่ 2<sup>4</sup>

บริษัท ฟ. ประกอบธุรกิจประเภทการแปรรูปเนื้อสัตว์ และต้องการปรับโครงสร้างการประกอบธุรกิจให้มีลักษณะเป็นการผลิตอาหารแบบครบวงจรเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการประกอบกิจการ บริษัทฯ จึงได้ขายทรัพย์สินที่มีไว้ใช้ในการประกอบกิจการตลอดจนที่ดินที่ใช้ในการประกอบกิจการให้แก่บริษัท ช. จำกัด โดยการขายที่ดินดังกล่าว ได้ตกลงซื้อขายกันตามราคาที่เป็นราคาอิสระได้ประเมินราคาไว้ บริษัทฯ จึงขอทราบว่

<sup>4</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/3025 ลงวันที่ 10 เมษายน 2549

1. กรณีผู้ประเมินราคาอิสระได้ประเมินราคาที่ดินแปลงหนึ่งต่ำกว่าราคาประเมินของกรมที่ดิน และกรมที่ดินได้ใช้ฐานราคาประเมินของกรมที่ดินคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายที่ดินดังกล่าว บริษัทฯ ต้องถือรายได้จากการขายที่ดินดังกล่าวตามราคาประเมินของกรมที่ดินในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ไร่หรือไม่ และต้องนำรายรับจากการขายที่ดินตามราคาประเมินของกรมที่ดินมารวมคำนวณเป็นรายรับของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยหรือไม่

2. กรณีผู้ซื้อเป็นฝ่ายรับผิดชอบค่าใช้จ่าย ค่าธรรมเนียมการโอน รวมทั้งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีธุรกิจเฉพาะ บริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ขายต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่ และต้องนำไปเฉลี่ยภาษีซื้อเพื่อคำนวณเป็นรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ไร่หรือไม่

#### แนววินิจฉัย

1. กรณีบริษัทฯ ขายที่ดินที่ใช้ในการประกอบกิจการให้แก่บริษัท ซ. แยกพิจารณาภาระภาษีได้ ดังนี้

1.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ ต้องนำรายได้จากการขายที่ดินมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้ดังกล่าวหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการคำนวณกำไรสุทธิจากการขายที่ดินดังกล่าว บริษัทฯ ต้องคำนวณราคาขายให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งเป็นราคาซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง และคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า ที่มีลักษณะประเภทและชนิดเช่นเดียวกันในวันที่มีการโอน ทั้งนี้ หากราคาขายที่ดินดังกล่าวต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่มีการโอนได้ ตามมาตรา 65 ทวิ(4) แห่งประมวลรัษฎากร

1.2 ภาษีธุรกิจเฉพาะ บริษัทฯ ขายที่ดินที่ใช้ในการประกอบกิจการ เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 4(5) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีผู้ซื้อเป็นผู้จ่ายค่าธรรมเนียมการโอน รวมทั้งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีธุรกิจเฉพาะตามข้อตกลงในสัญญาซื้อขาย บริษัทฯ ต้องนำมารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ

เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/5 แห่งประมวลรัษฎากร

3. บริษัทฯ ต้องนำรายได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินดังกล่าว ตลอดจนค่าธรรมเนียมการโอนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและภาษีธุรกิจเฉพาะที่ผู้ซื้อออกแทนให้ มาคำนวณเป็นฐานภาษีของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 และข้อ 4 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ

ตามหนังสือตอบข้อหารือตามตัวอย่างข้างต้น กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือโดยอาศัยหลักการรายได้ที่ไม่นำมารวมในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามข้อ 4 แห่งประกาศอธิบดีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ อย่างไรก็ตามหากพิจารณาตามข้อ 4 แห่งประกาศอธิบดีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ดังกล่าวพบว่ารายได้บางประการที่ไม่ได้บัญญัติไว้ในประกาศดังกล่าวซึ่งหากนำรายได้เหล่านั้นมารวมเป็นฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อแล้วอาจทำให้สัดส่วนที่นำมาใช้ในการเฉลี่ยมีความบิดเบือนได้ ยกตัวอย่างเช่น หนังสือตอบข้อหารือตามตัวอย่างที่ 1<sup>5</sup> การที่บริษัทนำเงินที่บริษัทมีอยู่ออกให้กู้ยืมแก่บุคคลภายนอก หรือพนักงานเป็นครั้งคราว (หากไม่เข้าหลักเกณฑ์ที่บริษัทนำเงินกองทุนสะสมพนักงานหรือทุนอื่นใดเพื่อพนักงานให้พนักงานที่เป็นสมาชิกกู้ยืมเป็นสวัสดิการตามข้อ 4 แห่งประกาศอธิบดีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ) ดอกเบี้ยที่เกิดจากการให้กู้ยืมเงินดังกล่าว หรือดอกเบี้ยที่บริษัทได้รับจากการนำเงินเหลือใช้ไปซื้อตั๋วสัญญาใช้เงิน หากผู้ประกอบการมิได้ประกอบกิจการลงทุนทางการเงินเป็นกิจการหลัก ดอกเบี้ยที่ได้จากการให้กู้ยืมเงิน หรือดอกเบี้ยจากตั๋วสัญญาใช้เงินดังกล่าวเป็นรายได้ที่มีความสัมพันธ์กับรายจ่ายที่มีภาษีซื้อที่จะต้องนำมาเฉลี่ยน้อยมาก เนื่องจากรายได้เหล่านั้นมิได้มีต้นทุนอันเป็นรายจ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ (หรืออาจจะมีแต่น้อยมาก) ดังนั้นการนำรายได้ดังกล่าวมารวมเป็นรายได้ที่เกิดจากกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อนำมาเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนรายได้ ย่อมทำให้ผลลัพธ์ของภาษีซื้อที่ได้จากการเฉลี่ยมีความบิดเบือน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการขายทรัพย์สินประเภททุนของกิจการตามหนังสือตอบข้อหารือตัวอย่างที่ 2

<sup>5</sup> กรณีตามหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0811/พ.00545 ลงวันที่ 20 มกราคม 2542 เป็นหนังสือตอบข้อหารือที่ออกมาก่อนประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 153) แก้ไขข้อ 4 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) ฯ มีผลบังคับใช้

เนื่องจากตามข้อหาหรือผู้ประกอบการมิได้ประกอบกิจการการขายที่ดินเป็นกิจการหลัก การนำรายได้จากการขายที่ดินที่ใช้ในการประกอบกิจการมารวมเป็นฐานรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อมาเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการอาจทำให้สัดส่วนของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีมากทำให้ผู้ประกอบการไม่ได้รับความเป็นธรรมในการเฉลี่ยภาษีซื้อเพราะสามารถนำภาษีซื้อที่ได้จากการเฉลี่ยมาจากภาษีขายได้น้อย

หากพิจารณาตามหลักการที่อยู่เบื้องหลังการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและการเฉลี่ยภาษีซื้อแล้ว ภาษีซื้อที่นำมารวมคำนวณหักออกจากภาษีขาย ควรเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ฐานรายได้ที่นำมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้นควรเป็นฐานรายได้ที่ก่อให้เกิดความแม่นยำ และเชื่อมโยงกับรายจ่ายที่ก่อให้เกิดการขายสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้มากที่สุด เพื่อไม่ให้เกิดการบิดเบือนสัดส่วนที่นำมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้ออันจะทำให้ภาษีซื้อที่เป็นผลมาจากการเฉลี่ยไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง และไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการ

#### ฐานภาษีจากกิจการที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการนอกราชอาณาจักร

กรณีการขายสินค้าหรือให้บริการนอกราชอาณาจักรที่อยู่นอกขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ตามที่ได้อธิบายในบทที่ 2 แล้วว่า ตามที่ข้อ 4 (2) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ให้คำจำกัดความคำว่า “รายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม” นั้นไม่พบว่ารายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการนอกราชอาณาจักรเป็นรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในข้อ 4(1)(ง) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ กำหนดว่าไม่ให้ นำรายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนประกอบกิจการประเภทที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากรมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนรายได้

บทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องภาษีซื้อที่ต้องห้ามมิให้นำมาหักออกจากภาษีขายตามมาตรา 82/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 2 (3) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)ฯ กำหนดให้ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารหรืออสังหาริมทรัพย์อื่นเพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นภาษีต้องห้าม ดังนั้น ในกรณีที่ผู้ประกอบการมีภาษีซื้อที่เกิดจาก

รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่อยู่นอกขอบเขตการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 จะไม่สามารถนำภาษีซื้อดังกล่าวมารวมคำนวณตามมาตรา 82/3 เพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา 82/5 (6) ประกอบกับข้อ 2 (3) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) เพราะเป็นภาษีซื้อต้องห้าม

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) กำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีภาษีซื้อที่เกิดจากกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องเสียมูลค่าเพิ่มซึ่งโดยหลักแล้วจะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อเพื่อแยกภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มออก เพื่อแยกภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มออก แต่การที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) มิให้นำรายได้จากการขายสินค้าหรือการให้บริการนอกราชอาณาจักรมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ส่งผลให้ผู้ประกอบการนำภาษีซื้อที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้อย่างชัดเจนมาใช้ได้เต็มจำนวน กรณีดังกล่าวจึงเกิดปัญหาว่าหลักการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) นั้นขัดกับหลักการที่เกี่ยวข้องกับภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5 หรือไม่

เมื่อกลับมาพิจารณาหลักเกณฑ์การเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6 ที่ให้อำนาจอธิบดีในการออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนประกอบกิจการ **ทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม** และผู้ประกอบการจดทะเบียนได้นำสินค้าหรือบริการที่ได้มาหรือได้รับมาในการประกอบกิจการของตนไปใช้ หรือจะใช้ในกิจการทั้งสองประเภท ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นเฉลี่ยภาษีซื้อที่จะนำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/3 ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด” เห็นว่ามาตราดังกล่าวให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรออกหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการเฉลี่ยภาษีซื้อ แต่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองหรือกฎหมายลูกดังกล่าวกลับจำกัดความหมายของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแคบลง กล่าวคือ กำหนดให้กิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นไม่รวมถึงการขายสินค้าหรือบริการนอกราชอาณาจักรที่อยู่นอกขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ผู้เขียนจึงเห็นว่าประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 29 ซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองขัดแย้งกับมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากรอันเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจในการบัญญัติ เพราะกฎหมายที่ให้อำนาจได้กำหนด

วิธีการและเงื่อนไขในการเฉลี่ยเพื่อเพิ่มเติมรายละเอียดให้ชัดเจนตามหลักการที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจเท่านั้น มิใช่ทำให้ความหมายของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เข้าใจกันทั่วไปนั้นคลุมเครือหรือขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บทในการเฉลี่ยภาษีซึ่งระหว่างกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามข้อ 4 (1)(ง) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29<sup>๙</sup> ที่กำหนดไม่ให้นำรายได้จากการประกอบกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากรอันได้แก่การขายสินค้าหรือให้บริการนอกราชอาณาจักรมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซึ่งตามสัดส่วนรายได้ ประกอบกับแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ไม่ให้ผู้ประกอบการนำรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการนอกราชอาณาจักรมารวมคำนวณเพื่อเฉลี่ยภาษีซึ่งตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 29)<sup>๙</sup> นั้นอาจเกิดปัญหาดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 บริษัทโชคชัย จำกัด ประกอบกิจการขายเครื่องอุปโภคบริโภคในประเทศซึ่งมีทั้งสินค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนั้นยังประกอบกิจการขายเครื่องอุปโภคบริโภคนอกประเทศโดยซื้อสินค้าที่ประเทศอังกฤษเพื่อขายในประเทศเวียดนาม บริษัทฯ มีรายได้จากการขายในประเทศคิดเป็นร้อยละ 50 แบ่งเป็นการขายสินค้าภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 25 และสินค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 25 และมีรายได้ในการขายสินค้านอกประเทศอีกร้อยละ 50

หากบริษัทฯ ไม่นำฐานรายได้จากการขายสินค้านอกประเทศมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซึ่ง บริษัทฯ จะต้องเฉลี่ยภาษีซึ่งที่นำไปใช้ทั้งสามกิจการมาหักออกจากภาษีขายโดยใช้สัดส่วน 50:50 ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการนำภาษีซึ่งที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้ว่าเป็นของกิจการใดมาใช้ได้ร้อยละ 50 แต่หากบริษัทฯ นำฐานรายได้จากการประกอบกิจการนอกประเทศมารวมคำนวณเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซึ่ง บริษัทฯ จะสามารถนำภาษีซึ่งที่นำไปใช้ทั้งสามกิจการมาหักออกจากภาษีขายได้เพียงร้อยละ 25 เท่านั้น กรณีดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าการไม่นำฐานรายได้ที่เกี่ยวข้องกับกิจการขายสินค้านอกประเทศมารวมคำนวณจึงทำให้รัฐต้องเสียรายได้จากการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนเท่ากับภาษีซึ่งจากการนำภาษีซึ่งที่เกี่ยวข้องกับกิจการการขายสินค้านอกประเทศดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายที่เกิดจากการขายในประเทศ (25%) เพราะการขายสินค้านอกประเทศนั้นอยู่นอกอำนาจการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทย

ตัวอย่างที่ 2 บริษัทอินเตอร์ทรานสปอร์ต จำกัด ประกอบกิจการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศซึ่งได้รับสิทธิเสียภาษีในอัตราศูนย์ และกิจการขนส่งสินค้าในประเทศอังกฤษซึ่งเป็นกิจการที่เป็นบริการนอกราชอาณาจักรซึ่งอยู่นอกขอบเขตการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 บริษัทมีภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายที่ใช้ทั้งสองกิจการอันไม่สามารถแบ่งแยกได้อย่างชัดเจน โดยบริษัทมีรายได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศคิดเป็นร้อยละ 30 และมีรายได้จากการรับขนส่งสินค้าในประเทศอังกฤษคิดเป็นร้อยละ 70

หากบริษัทนำรายได้ในการให้บริการนอกราชอาณาจักรมารวมคำนวณในการเฉลี่ยภาษีซื้อ บริษัทจะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อที่นำไปใช้ทั้งสองกิจการมาหักออกจากภาษีขายโดยใช้สัดส่วน 30:70 แต่หากบริษัทจะไม่นำฐานรายได้จากการขายสินค้านอกประเทศมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ บริษัทจะสามารถนำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการทั้งสองกิจการมาใช้ได้ทั้งหมดแทนที่จะขอคืนภาษีซื้อร้อยละ 30 อันเท่ากับสัดส่วนของภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการการขนส่งระหว่างประเทศที่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ กรณีดังกล่าวทำให้รัฐต้องคืนภาษีซื้อให้ผู้ประกอบการ (ร้อยละ 30 ของภาษีซื้อทั้งหมด) อีกทั้งยังต้องนำรายได้ส่วนอื่นมาจ่ายให้กับผู้ประกอบการ (ร้อยละ 70 ของภาษีซื้อทั้งหมด) ทั้งที่ไม่สามารถเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ประกอบการอีกด้วย

เมื่อพิจารณาตัวอย่างทั้งสองแล้ว เห็นได้ว่าการนำฐานรายได้จากการขายสินค้าหรือการให้บริการนอกราชอาณาจักรมารวมคำนวณในการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้นก่อให้เกิดความแตกต่างกับการไม่นำฐานรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นอย่างยิ่งในตัวอย่างที่ 2 ในที่ไม่นำฐานรายได้จากการให้บริการนอกราชอาณาจักรมารวมคำนวณนั้นส่งผลให้ผู้ประกอบการนำภาษีซื้อที่ใช้ทั้งสองกิจการมาใช้คำนวณเพื่อหักออกจากภาษีขายได้ทั้งหมด แม้ว่าผู้ประกอบการได้ใช้สินค้าหรือบริการในการประกอบกิจการนอกราชอาณาจักรเป็นส่วนมากก็ตาม ซึ่งกรณีดังกล่าวส่งผลให้รัฐเสียประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือต้องนำรายได้ส่วนอื่นมาจ่ายภาษีซื้อส่วนที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการ

### 2.3 ปัญหาเกี่ยวกับข้อผ่อนปรนที่ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ

ตามข้อ 3 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ได้กำหนดข้อผ่อนปรนที่ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามที่ได้บรรยายไว้ในบทที่ 3 การกำหนดข้อผ่อนปรนดังกล่าวเป็นการอำนวยความสะดวกให้การเฉลี่ยภาษีซื้อแก่ผู้ประกอบการเนื่องจากผู้ประกอบการมีรายได้ส่วนน้อยกว่าร้อยละ 10 จากกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ต้องมีการเฉลี่ยภาษีซื้อเพื่อเป็นการลดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการและความยุ่งยากในการเฉลี่ยเนื่องจากรายได้จากกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีสัดส่วนที่น้อย

อย่างไรก็ดี แม้ว่าข้อผ่อนปรนจะอำนวยความสะดวกผู้ประกอบการให้ไม่ต้องยุ่งยากกับการเฉลี่ยภาษีซื้อ กล่าวคือ กรณีที่รายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่น้อยกว่า 90% ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ผู้ประกอบการมีสิทธิเลือกนำภาษีซื้อเข้ามาหักออกจากภาษีขายได้ทั้งจำนวน แต่ถ้ารายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่น้อยกว่า 90% ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ผู้ประกอบกิจการมีสิทธิเลือกไม่นำภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายทั้งจำนวน แต่การกำหนดข้อผ่อนปรนโดยพิจารณาเฉพาะสัดส่วนรายได้จากการประกอบกิจการดังกล่าวเพียงอย่างเดียวไม่มีข้อจำกัดของมูลค่าภาษีซื้อที่สามารถนำไปใช้ได้ อาจทำให้รัฐอาจสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นธุรกิจขนาดใหญ่ที่มีการลงทุนสูงทำให้มีภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวนมากสามารถนำไปใช้หักออกจากภาษีขายส่วนที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ยกตัวอย่างเช่น บริษัท ยิงรวย จำกัด มีรายได้จากกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 460 ล้านบาทและมีรายได้จากกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 40 ล้านบาท มีจำนวนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 2.36 ล้านบาท เนื่องจากสัดส่วนรายได้จากกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มคิดเป็นร้อยละ 92 จึงเข้าข้อผ่อนผันที่สามารถนำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้หักออกจากภาษีขายได้ทั้งจำนวนโดยไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ รัฐจึงสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีซื้อจากบริษัทยิงรวยไปถึงจำนวน 2.36 ล้านบาท เท่ากับภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว

### 3. ปัญหาการเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีทรัพย์สินทุน

#### 3.1 ปัญหาการควบคุมการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินทุนและระยะเวลาในการควบคุมการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินทุน

##### 3.1.1 ปัญหาการควบคุมการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินทุน

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ว่าตามมาตรา 77/1 (8)(ง) แห่งประมวลรัษฎากร หากผู้ประกอบการนำทรัพย์สินที่ซื้อมาเพื่อใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่อมาได้เปลี่ยนไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจะต้องนำภาษีขายจากสินค้าหรือบริการที่นำไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือใช้ส่วนตัวนั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากถือว่าการนำสินค้าหรือบริการไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือใช้ส่วนตัวนั้นเป็นการนำสินค้าไปใช้ไม่ว่ากรณีใดๆ ตามมาตรา 77/1(8)(ง) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินที่นำมาใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจะต้องใช้มาตรา 82/6 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่29)ฯ มาปรับใช้ หรือไม่เนื่องจากการนำไปใช้ดังกล่าวมิได้นำไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอย่างเดียว แต่ยังคงมีส่วนที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย จึงควรนำกฎหมายเรื่องการเฉลี่ยภาษีซื้อของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะมาปรับใช้

อย่างไรก็ดี ไม่ว่าผู้ประกอบการจะเห็นว่าต้องใช้หลักการใด ทั้งสองวิธีล้วนแต่มีปัญหาในทางปฏิบัติ ดังนี้

1) กรณีการเปลี่ยนวัตถุประสงค์จากการใช้ทรัพย์สินในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นการขายตามมาตรา 77/1(8) (ง)

กรณีนี้มีปัญหาว่า หากผู้ประกอบการได้นำทรัพย์สินที่ซื้อมาเพื่อใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและนำทรัพย์สินดังกล่าวไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงบางส่วนจะคำนวณมูลค่าของภาษีขายระหว่างกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างไร เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติกฎหมายในกรณีดังกล่าว ในทางปฏิบัติหาก

ผู้ประกอบการที่ได้นำภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อทรัพย์สินมาเพื่อใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วภายหลังมีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินดังกล่าวไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจึงอาจหลีกเลี่ยงไม่นำส่งภาษีขายเพราะไม่มีหลักการชัดเจนที่เป็นหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติ

(2) ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินที่นำมาใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจะต้องใช้มาตรา 82/6 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) มาปรับใช้

กรณีนี้ถือว่าการที่ผู้ประกอบการปรับปรุงภาษีซื้อในเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีสุดท้ายของปีที่เริ่มมีรายได้ และปีถัดๆ มา (กรณีที่เลือกปรับปรุงทุกปี) เป็นการปรับปรุงภาษีซื้อที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินแล้ว จึงไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้ออีก ผู้เขียนเห็นว่าการปรับปรุงภาษีซื้อดังกล่าวไม่มีการติดตามการใช้งานของทรัพย์สินเป็นรายชิ้น เพราะเป็นการคิดภาษีซื้อแบบเหมารวมทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นการซื้อสินค้า การรับบริการหรือการซื้อทรัพย์สินที่มีมูลค่ามากมายมาใช้ในการเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษที่มีการแยกทรัพย์สินออกมาเพื่อควบคุมการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้ (Capital Goods Scheme) นอกจากนั้น ยังมีปัญหาในกรณีที่ทรัพย์สินที่ซื้อมาใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอย่างเดียวต่อมาเปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงบางส่วนจะใช้สัดส่วนใดในการเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าว กล่าวคือ สัดส่วนในปีที่มีภาษีซื้อดังกล่าวเกิดขึ้น หรือสัดส่วนที่มีการใช้ทรัพย์สินนั้นๆ จริง

### 3.1.2 ปัญหาระยะเวลาในการควบคุมการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สิน

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) นอกจากการควบคุมระยะเวลาการเปลี่ยนวัตถุประสงค์ในการใช้อาคารที่ผู้ประกอบการต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มยังไม่มียุทธศาสตร์ในการควบคุมทรัพย์สินอื่นๆ หากจะถือว่าการปรับปรุงภาษีซื้อประจำปีตามสัดส่วนรายได้ที่เกิดขึ้นจริงถือเป็นการควบคุมวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการควบคุมวัตถุประสงค์การใช้งานที่สั้นเกินไปไม่เหมาะสมกับอายุการใช้งานของ

ทรัพย์สินที่มีอายุการใช้งานเกินกว่า 1 ปี และกรณีดังกล่าวผู้ประกอบการยังสามารถเลือกที่จะปรับปรุงตามสัดส่วนรายได้ของปีที่ผ่านมาอันไม่อาจสะท้อนสัดส่วนการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินจริงในปีนั้นๆ

กรณีการเปลี่ยนวัตถุประสงค์จากการใช้ทรัพย์สินในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นการขายตามมาตรา 77/1(8) (ง) หรือการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) ก็เช่นกันหากมีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินจึงถือเป็นขายหรือให้บริการโดย ไม่ได้คำนวณอายุการใช้งานของทรัพย์สินในการคิดภาษีขาย

เมื่อเทียบกับประเทศอังกฤษที่มีระยะเวลาควบคุมการเปลี่ยนแปลงสัดส่วนในการใช้ทรัพย์สิน เนื่องจากทรัพย์สินที่มีไว้ใช้ในกิจการนั้นอาจนำมาใช้ได้หลายรอบระยะเวลาบัญชี หากมีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายในระยะเวลาที่กำหนดจะต้องมีการปรับปรุงภาษีซื้อ แต่หากมีการเปลี่ยนแปลงภายหลังระยะเวลาที่กำหนดไม่ต้องมีการปรับปรุงภาษีซื้อ

กรณีระยะเวลาในการควบคุมการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้อาคารมีอยู่ในมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ โดยกำหนดระยะเวลาให้ผู้ประกอบการปรับปรุงภาษีซื้อในกรณีที่มีการปรับปรุงพื้นที่ในการใช้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มว่า หากมีการเปลี่ยนแปลงสัดส่วนการใช้พื้นที่อาคารภายใน 3 ปีนับแต่วันที่อาคารก่อสร้างเสร็จ ผู้ประกอบการจะต้องปรับปรุงภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารนั้น เมื่อพิจารณาระยะเวลาที่ให้ผู้ประกอบการปรับปรุงภาษีซื้อเปรียบเทียบกับระยะเวลาในการปรับปรุงภาษีซื้อในกรณีทรัพย์สินซึ่งเป็นอาคารของประเทศอังกฤษซึ่งมีหลักเกณฑ์การปรับปรุงภาษีซื้อในกรณีทรัพย์สิน (Capital Goods scheme) ถึง 10 ปี ถือว่าระยะเวลาในการควบคุมการปรับปรุงภาษีซื้อในกรณีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้อาคารของไทยนั้นสั้นกว่าประเทศอังกฤษมาก นอกจากนั้นอายุการใช้งานอาคารโดยทั่วไปใช้งานได้มากกว่า 10 ปี แม้กระทั่งการตัดค่าเสื่อมของอาคารตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ยังบังคับให้หักค่าเสื่อมราคาในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ทวิ (2) ไม่น้อยกว่า 20 ปีในกรณี

อาคารถาวร จึงมีปัญหาว่ากฎหมายการควบคุมวัตถุประสงค้ในการใช้ทรัพย์สินทุนอันเกี่ยวกับการปรับปรุงภาษีซื้อของไทยมีความเหมาะสมหรือไม่

### 3.2 ปัญหาการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคาร

#### 3.2.1 ปัญหาการขอคืนภาษีซื้อก่อนการประมาณการการใช้พื้นที่อาคาร

การเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกี่ยวกับการก่อสร้างอาคารที่ใช้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะต้องมีการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารที่แตกต่างจากกรณีทั่วไป กล่าวคือ การเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารจะต้องมีการประมาณการการใช้พื้นที่อาคารและแจ้งประมาณการการใช้พื้นที่อาคารดังกล่าวต่อกรมสรรพากรตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด (ภ.พ. 05.1) เมื่อยื่นประมาณการแล้วผู้ประกอบการสามารถใช้สัดส่วนพื้นที่ที่จะใช้ในการประกอบกิจการตามการประมาณการที่ได้แจ้งต่อกรมสรรพากรเป็นสัดส่วนในการคำนวณภาษีซื้อที่นำมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

ปัญหาที่เกิดขึ้นในกรณีนี้คือเมื่อผู้ประกอบการมีรายจ่ายบางอย่างเกี่ยวกับการก่อสร้างอาคารเกิดขึ้นเช่น รายจ่ายเกี่ยวกับการออกแบบอาคารซึ่งถือเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงและถือเป็นต้นทุนในการก่อสร้างอาคารซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วผู้ประกอบการจะต้องแจ้งสถาปนิกเขียนแบบอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ ขึ้นก่อนจึงจะทราบว่าจะภายในอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างเหล่านั้นจะมีพื้นที่ใช้สอยเป็นจำนวนเท่าใด และนำมากรอรายละเอียดของพื้นที่ที่ต้องการใช้ว่าจะใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นพื้นที่เท่าใดและเป็นสัดส่วนเท่าใดได้ ดังนั้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายจ่ายเกี่ยวกับการออกแบบอาคารมักจะเกิดขึ้นก่อนที่ผู้ประกอบการจะยื่นประมาณการการใช้พื้นที่อาคารตามหลักเกณฑ์ในข้อ 5 (1) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ จึงเกิดปัญหาว่าผู้ประกอบการจะเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีดังกล่าวอย่างไร เนื่องจากขณะนั้นยังไม่มีสัดส่วนในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศดังกล่าว

แม้ว่ากรมสรรพากรเคยออกหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/พ. 09563 ลงวันที่ 6 มิถุนายน 2538 เคยวินิจฉัยว่า “หากเป็นภาษีซื้อที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่บริษัทได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทมีสิทธิเฉลี่ยภาษีซื้ออันเกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการที่จะนำมาใช้

เพื่อก่อสร้างอาคารตามประมาณการใช้พื้นที่อาคาร และนำภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามส่วนของประมาณการการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเอง ซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาหักออกจากภาษีขายตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่มีภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารได้ ตามข้อ 5(1) แห่งประกาศกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)<sup>๕</sup> แม้การซื้อสินค้าหรือรับบริการดังกล่าวจะเกิดก่อนที่บริษัทจะได้ยื่นแบบแจ้งรายการประมาณการการใช้พื้นที่อาคาร (ภ.พ. 05.1)<sup>๖</sup> ก็ตาม แต่ในการนำภาษีซื้อซึ่งเกิดก่อนการยื่นแบบแจ้งรายการประมาณการการใช้พื้นที่อาคารมาใช้ในเดือนภาษีถัดจากเดือนที่มีภาษีซื้อเกิดขึ้นต้องอยู่ภายใต้มาตรา 82/3 วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากรและประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 4)<sup>๗</sup> ซึ่งผู้ประกอบการสามารถนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นดังกล่าวไปใช้ในการคำนวณภาษีซื้อได้ภายใน 6 เดือนนับแต่เดือนถัดจากเดือนที่ออกไปกำกับภาษีหากมีเหตุจำเป็นดังต่อไปนี้

- (1) เหตุจำเป็นซึ่งเกิดขึ้นตามประเพณีทางการค้า
- (2) เหตุสุดวิสัย<sup>๖</sup>
- (3) ได้รับใบกำกับภาษีในเดือนภาษีอื่นที่มีใช้เดือนภาษีที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี

เมื่อวิเคราะห์เหตุจำเป็นทั้ง 3 เหตุข้างต้นแล้วพบว่าการนำภาษีซื้อที่เกิดก่อนการยื่นประมาณการการใช้พื้นที่อาคารมาใช้ในเดือนที่ได้ยื่นประมาณการการใช้พื้นที่อาคารนั้น ไม่เข้าเหตุจำเป็นทั้ง 3 กรณี เนื่องจากผู้ประกอบการยังไม่อาจนำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างอาคารมาใช้หักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้จนกว่าจะได้ยื่นประมาณการการใช้พื้นที่อาคารเพื่อนำภาษีซื้อที่ได้จากการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการก่อสร้างอาคารเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราส่วนพื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการมาเครดิตออกจากภาษีขายหรือขอคืนตามมาตรา 82/3 การที่ผู้ประกอบการไม่นำภาษีซื้อมาคำนวณหักจากภาษีขาย จึงเป็นเหตุผลทางเทคนิคที่เกิดจากขั้นตอนกระบวนการทางกฎหมาย และไม่มีกฎหมายเปิดช่องให้อย่างชัดเจนให้

---

<sup>6</sup> "เหตุสุดวิสัย" ตามมาตรา 8 แห่งประมวลแพ่งและพาณิชย์ หมายความว่า เหตุใด ๆ อันจะเกิดขึ้นก็ดี จะให้ผลพิบัติก็ดี เป็นเหตุที่ไม่อาจป้องกันได้แม้ทั้งบุคคลผู้ต้องประสบหรือใกล้จะต้องประสบ เหตุนั้น จะได้จัดการระมัดระวังตามสมควรอันพึงคาดหมายได้จากบุคคลในฐานะและภาวะเช่นนั้น

สามารถนำภาษีซื้อที่เกิดก่อนการยื่นประมาณการการใช้พื้นที่อาคารมาใช้ได้ภายหลัง การที่หนังสือตอบข้อหารือ ตอบว่าผู้เสียภาษีมีสิทธิเฉลี่ยภาษีซื้ออันเกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการที่จะนำมาใช้เพื่อก่อสร้างอาคารตามประมาณการใช้พื้นที่อาคาร และนำภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามส่วนของประมาณการการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเอง ซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาหักออกจากภาษีขายตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่มีภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารได้ แม้การซื้อสินค้าหรือรับบริการดังกล่าวจะเกิดก่อนที่บริษัทจะได้ยื่นแบบแจ้งรายการประมาณการการใช้พื้นที่อาคารจึงไม่มีกฎหมายอ้างอิง

ในกรณีนี้ หากผู้ประกอบการจะยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมเพื่อนำภาษีซื้อที่เกิดก่อนการประมาณการการใช้พื้นที่อาคารมาใช้ ย่อมหมายถึงการแก้ไขปรับปรุงจำนวนภาษีที่เกิดขึ้นในอดีตว่ามีภาษีซื้อเพิ่มเติมซึ่งในขณะนั้นยังไม่มีสัดส่วนของพื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากในขณะนั้นยังไม่ได้ยื่นประมาณการพื้นที่ หากผู้ประกอบการจะยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมโดยใช้สัดส่วนของพื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมาณการในปัจจุบันเพื่อเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดขึ้นก่อนการยื่นประมาณการดังกล่าวก็ไม่มีหลักเกณฑ์ในทางกฎหมายรับรองว่าสามารถกระทำได้ หากเจ้าหน้าที่ไม่ยอมรับหลักการดังกล่าวย่อมก่อความไม่เป็นธรรมกับผู้ประกอบการเนื่องจากไม่สามารถขอภาษีซื้อที่เสียไปคืนได้ทำให้เกิดภาระและผู้ประกอบการและความซ้ำซ้อนของภาษีอันขัดกับหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม

### 3.2.2 กรณีการขอคืนภาษีซื้อเนื่องจากจากการเปลี่ยนแปลงการวัตถุประสงค์ใช้พื้นที่อาคาร

วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารตามข้อ 5 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) กำหนดให้ผู้ประกอบการแจ้งประมาณการการใช้พื้นที่อาคารตามแบบแจ้งรายการ ภ.พ. 05.1 หากมีการเปลี่ยนแปลงสัดส่วนการใช้พื้นที่ดังกล่าวภายใน 3 ปีภายหลังที่มีการก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ ในการประกอบกิจการเป็นเหตุให้ภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเปลี่ยนแปลงไป จะต้องยื่นแบบแจ้งเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร ภ.พ. 05.4 และปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้เฉลี่ยไว้ตามประมาณการการใช้พื้นที่อาคารตามแบบแสดงรายการ

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30.3) ตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่มีการก่อสร้างอาคาร จนถึงเดือนภาษีก่อนเดือนก่อนการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารโดยผู้ประกอบการจะต้องปรับปรุงภาษีซื้อตามที่คำนวณภาษีซื้อที่หักได้จริงตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่เกิดขึ้นจริง ในกรณีที่ภาษีที่ต้องชำระเพิ่มจะต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

กรณีที่มีการปรับปรุงภาษีซื้อตามแบบ ภ.พ. 30.3 จึงอาจมีปัญหาเกี่ยวกับอายุความการขอคืนภาษีหากการก่อสร้างอาคารมีระยะเวลานาน เนื่องจากตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ กำหนดให้มีการปรับปรุงภาษีหากมีเริ่มใช้อาคารแล้วสัดส่วนการใช้พื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการไม่ตรงกับที่ได้ยื่นประมาณการการใช้พื้นที่อาคารไว้ หรือมีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่เดือนภาษีที่ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ แต่ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มยังจะต้องพิจารณาเงื่อนไขเกี่ยวกับกำหนดเวลาการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 84/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากรด้วย ดังนั้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ขอคืนได้อาจสั้นกว่าระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้มีการปรับปรุงการใช้พื้นที่อาคารตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ จึงทำให้ผู้ประกอบการไม่สามารถขอภาษีซื้อที่เสียไปเกินคืนได้ทำให้เกิดภาระแก่ผู้ประกอบการ

ยกตัวอย่างเช่น บริษัทพลาซ่า เซ็นเตอร์ จำกัด ลงทุนก่อสร้างอาคารเพื่อประกอบกิจการห้างสรรพสินค้า โดยแบ่งพื้นที่ให้เช่าบางส่วน ส่วนที่เหลือให้เป็นพื้นที่ให้บริการและขายสินค้า บริษัทเริ่มก่อสร้างอาคารวันที่ 1 มกราคม 2547 จึงเริ่มมีภาษีซื้อเกิดขึ้นในเดือนดังกล่าวตามสัดส่วนที่ได้ยื่นประมาณการใช้พื้นที่อาคารไว้ จนก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ในวันที่ 1 มีนาคม 2549 บริษัทใช้พื้นที่ตรงตามการประมาณการเรื่อยมาจนกระทั่ง วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2552 มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารในโดยเพิ่มสัดส่วนของพื้นที่ในการให้บริการและขายสินค้าซึ่งเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติม บริษัทจึงยื่นแบบ ภ.พ. 05.4 และแบบภ.พ.30.3 เพื่อปรับปรุงการใช้พื้นที่อาคารและขอคืนภาษีเพราะมีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารภายใน 3 ปีนับแต่วันก่อสร้างอาคารเสร็จตามข้อ 5 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ แต่การยื่นขอคืนดังกล่าวกรมสรรพากรอาจไม่อนุมัติให้ได้รับภาษีคืนเต็มจำนวนเพราะภาษีซื้อบางส่วนเป็นภาษีซื้อที่ขอคืนเกินกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนนั้น ตาม

มาตรา 84/1(1) กล่าวคือภาษีซื้อตามสัดส่วนที่ใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เพิ่มขึ้นจากการปรับปรุงภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2547 ถึงวันที่ 31 มกราคม 2549 ไม่สามารถนำมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้

### 3.3 ปัญหาการเฉลี่ยภาษีซื้อเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้อาคาร

#### 3.3.1 กรณีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้อาคารจากอาคารที่ใช้เพื่อกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดเป็นอาคารที่ใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีการนำอาคารที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดไปใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก่อน 3 ปี นับแต่วันที่อาคารสร้างเสร็จ ตามมาตรา 82/5(6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)<sup>๕</sup> อาคารที่สร้างขึ้นเพื่อใช้ประโยชน์ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและผู้ประกอบการได้นำภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารนั้นมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม หากว่าต่อมาผู้ประกอบการได้ขายหรือให้เช่าหรือนำไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 3 ปี นับแต่เดือนภาษีที่การก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ ภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารดังกล่าวจะกลายเป็นภาษีซื้อต้องห้าม ส่งผลให้ผู้ประกอบการที่ได้นำภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารไปรวมคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องนำส่งจะต้องคืนภาษีซื้อที่ได้ขอคืนไปหรือเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมในกรณีที่นำเครดิตภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องเสีย นอกจากนี้ ผู้ประกอบการยังจะต้องเสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่า ของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไปหรือจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไปในแต่ละเดือนภาษี ตามมาตรา 89(4) แห่งประมวลรัษฎากร และต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของจำนวนภาษีขายที่นำส่งขาดไปตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย<sup>7</sup>

หากพิจารณากันตามข้อเท็จจริง ผู้เขียนเห็นว่าผู้ประกอบการที่ได้ให้เช่าอาคารไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนครบ 3 ปี นับแต่วันที่อาคารสร้างเสร็จ อาจมีเหตุผลทาง

<sup>7</sup> หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0702/พ./8727 ลงวันที่ 22 ธันวาคม 2551

ธุรกิจ ทำให้กิจการไม่สามารถดำเนินต่อไปได้ จึงให้เช่าหรือปรับรูปแบบกิจการเพื่อให้กิจการดำเนินต่อไปได้ แต่กฎหมายมิได้พิจารณาถึงข้อเท็จจริงที่ผู้ประกอบการได้ใช้อาคารเพื่อกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปแล้วจริง แต่กลับมุ่งพิจารณาว่าผู้ประกอบการอาจมีการวางแผนเพื่อขอคืนภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารดังกล่าว กล่าวคือ สร้างอาคารมาโดยอ้างว่าใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อให้สามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารมาใช้ เมื่อนำภาษีซื้อมาแล้วจึงให้เช่าหรือโอนขายอาคาร ดังนั้น ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่มีเหตุจำเป็นทางธุรกิจการเงินและไม่ได้ตั้งใจหลีกเลี่ยงภาษีจึงไม่ได้รับความเป็นธรรมในกรณีนี้

ยกตัวอย่างเช่น บริษัทรุ่งเรือง โฆษณา จำกัด ประกอบธุรกิจ รับทำโฆษณา มีอาคารสำนักงานที่ใช้ในการให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสองหลังซึ่งสร้างเสร็จตั้งแต่เดือน กรกฎาคม 2549 ต่อมาในเดือนมกราคม 2552 ช่วงเศรษฐกิจตกต่ำ มีงานน้อยลงจึงมีแผนที่จะนำอาคารหลังหนึ่งออกให้เช่าเพื่อลดรายจ่ายค่าบำรุงรักษาอาคารและนำรายได้มาใช้จ่ายเพิ่มสภาพคล่องให้แก่ธุรกิจ โฆษณา เข้ากรณีผู้ประกอบการได้ให้เช่าอาคารภายใน 3 ปีนับแต่วันที่อาคารก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ ทำให้ภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารที่นำออกให้เช่าดังกล่าวเป็นภาษีซื้อต้องห้ามมิให้นำไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5(6) เมื่อบริษัทฯ ได้ขอคืนหรือนำเครดิตภาษีซื้ออันเกิดจากการก่อสร้างอาคารดังกล่าวใช้แล้ว บริษัทฯ ต้องนำภาษีซื้อดังกล่าวส่งคืนกรมสรรพากร โดยต้องเสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไปหรือจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไปในแต่ละเดือนภาษี และหากบริษัทฯ นำภาษีขายมาหักออกจากภาษีซื้อดังกล่าวแล้วจะต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ โดยให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี ทำให้บริษัท รุ่งเรือง โฆษณา ยิ่งประสบปัญหาเกี่ยวกับสภาพคล่องและต้องปิดกิจการในที่สุด

### 3.3.2 กรณีการเปลี่ยนแปลงการสัดส่วนการใช้พื้นที่อาคารที่ใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีของการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคาร หากมีการเปลี่ยนแปลงพื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการภายใน 3 ปีนับแต่วันที่ก่อสร้างอาคารเสร็จ ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ทำให้สัดส่วนพื้นที่ที่จะใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีการเปลี่ยนแปลง หากว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นทำให้พื้นที่อาคารในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าลดลง และมีการใช้พื้นที่อาคารในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มขึ้น ผู้ประกอบการจะต้องยื่นปรับปรุงภาษีซื้อตามข้อ 5 (5) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ โดยถือว่าภาษีซื้อในสัดส่วนที่คำนวณตามพื้นที่อาคารที่ใช้ไปในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการเปลี่ยนแปลงไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นไม่สามารถใช้ได้อีกต่อไป การปรับปรุงดังกล่าวทำให้ผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติม และต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกด้วยตามข้อ 5 (6) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ โดยถือเสมือนว่าสัดส่วนพื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการเปลี่ยนแปลงไม่ได้ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเลย เพราะต้องปรับปรุงภาษีซื้อตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและนำภาษีซื้อดังกล่าวมาใช้ ทั้งที่ในความเป็นจริงแล้วผู้ประกอบการได้ใช้พื้นที่ดังกล่าวในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจริงมาแล้ว เพียงแต่อาจมีเหตุจำเป็นทางธุรกิจ หรือมีการปรับโครงสร้างธุรกิจอาจต้องมีการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ในอาคารเพื่อรักษาสภาพคล่องและความอยู่รอดของกิจการ จึงเป็นปัญหาของผู้ประกอบการที่จะต้องรับภาระเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นผลจากการปรับปรุงภาษีซื้อ เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 เพิ่มเติม อาจมีผลต่อสภาพคล่องของผู้ประกอบการทำให้ไม่สามารถดำเนินธุรกิจต่อไปได้

### 3.3.3 การเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเนื่องจากเปลี่ยนแปลงสัดส่วนการใช้พื้นที่อาคาร

เมื่ออาคารก่อสร้างเสร็จและปรากฏว่าสัดส่วนการใช้พื้นที่อาคารในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเปลี่ยนแปลงไปจากที่ได้ประมาณการไว้ก่อนการก่อสร้างอาคารจะต้องมีการปรับปรุงภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องตามสัดส่วนพื้นที่ที่ใช้

ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีดังกล่าว หากสัดส่วนพื้นที่อาคารที่ใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมทั้งเบี่ยปรับและอาจต้องเสียเงินเพิ่มด้วย

กรณีดังกล่าวจะเห็นว่า การเสียเบี่ยปรับและเงินเพิ่มในกรณีการเปลี่ยนแปลงสัดส่วนการใช้พื้นที่อาคารนั้นแตกต่างไปจากกรณีการเฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานรายได้กรณีทั่วไปที่ไม่มีกรเสียเบี่ยปรับและเงินเพิ่มเมื่อมีการปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามสัดส่วนรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในปีนั้นๆ

เมื่อพิจารณาการเสียเบี่ยปรับและเงินเพิ่มในกรณีการปรับปรุงภาษีซื้อจากเฉลี่ยภาษีซื้อกรณีภาษีซื้อที่ใช้การก่อสร้างอาคารเปรียบเทียบกับกรปรับปรุงภาษีซื้อจากการเฉลี่ยภาษีซื้อจากสัดส่วนรายได้ จะเห็นได้ถึงความแตกต่างและเกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับแนวคิดในการลงโทษผู้เสียภาษีที่แตกต่างกันในการเฉลี่ยทั้งสองกรณี ผู้เขียนจึงสันนิษฐานว่าอาจเป็นเพราะการเฉลี่ยภาษีซื้อทั้ง 2 วิธีมีความแตกต่างกันในเรื่องระยะเวลาในการปรับปรุง เนื่องจากการก่อสร้างอาคารอาจใช้เวลานานกว่าอาคารจะสร้างเสร็จและจะต้องปรับปรุงสัดส่วนภาษีซื้อที่เกิดขึ้นหากสัดส่วนพื้นที่ที่ใช้จริงแตกต่างจากที่ได้ประมาณการไว้ ผู้ประกอบการจึงอาจขอคืนนำภาษีซื้อเป็นเงินสดตามสัดส่วนที่ได้ประมาณการไว้ก่อน หรือนำภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ไปหักออกจากภาษีขายก่อนที่อาคารจะสร้างเสร็จ ทำให้ระยะเวลาที่ผู้ประกอบการได้ประมาณการไว้ก่อนจนถึงเวลาที่กฎหมายกำหนดให้มีการปรับปรุงภาษีซื้ออาจใช้ระยะเวลานาน แตกต่างจากการเฉลี่ยภาษีตามสัดส่วนรายได้ที่จะต้องปรับปรุงทุกรอบระยะเวลาบัญชีกฎหมายจึงกำหนดบทลงโทษให้ผู้ประกอบการเสียเบี่ยปรับ และเงินเพิ่มมิให้ผู้ประกอบการประมาณการเพื่อที่จะนำภาษีซื้อมาใช้ก่อนที่จะมีการปรับปรุง

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาในส่วนของผู้ประกอบการที่สุจริตมีความตั้งใจจะใช้พื้นที่อาคารตามที่ได้ประมาณการไปแต่มีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารโดยมิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือข้อโกงภาษีนั้นถูกลงโทษให้เสียเบี่ยปรับและเงินเพิ่มค่อนข้างมาก ซึ่งส่งผลกระทบต่อสภาพคล่องและความอยู่รอดของกิจการ

ยกตัวอย่างเช่น เดือนมกราคม 2549 บริษัทเริ่มก่อสร้างอาคาร และได้ยื่นประมาณการการใช้พื้นที่อาคารแจ้งว่าบริษัทจะใช้อาคารเพื่อประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 80 และใช้พื้นที่อาคารในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 20 เมื่ออาคารสร้างเสร็จสิ้นเดือนธันวาคม 2549 บริษัทได้ใช้อาคารเพื่อกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสีย

ภาษีมูลค่าเพิ่มไปตามที่ได้ยื่นประมาณการไว้ และได้นำภาษีซื้อที่ได้จากการเฉลี่ยภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีแล้วทั้งหมด ต่อมาในเดือนมกราคม 2552 หลังจากที่บริษัทใช้อาคารไป 2 ปีนับแต่อาคารสร้างเสร็จบริษัทประสบภาวะวิกฤตทางการเงิน บริษัทต้องเปลี่ยนแผนการดำเนินกิจการโดยต้องเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารโดยใช้พื้นที่อาคารเพื่อประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงเหลือร้อยละ 20 และประกอบกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 80 ทำให้บริษัทต้องแจ้งเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร และมีเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ดังนี้

ก่อนการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร

ภาษีซื้อทั้งหมด	ภาษีซื้อที่นำมาใช้ได้ (VAT: 80%)	ภาษีซื้อที่ไม่สามารถนำมาใช้ได้ (Non-VAT: 20%)
10,000,000	8,000,000	2,000,000

หลังจากการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร

ภาษีซื้อทั้งหมด	ภาษีซื้อที่นำมาใช้ได้ (VAT: 20%)	ภาษีซื้อที่ไม่สามารถนำมาใช้ได้ (Non-VAT: 80%)
10,000,000	2,000,000	8,000,000

ดังนั้นผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีเพิ่มเติมจำนวน 6,000,000 บาทพร้อมกับเบี้ยปรับ<sup>๑</sup>จำนวน 1,200,000 บาท และเงินเพิ่ม<sup>๑</sup>จำนวนไม่น้อยกว่า 2,160,000 บาท รวมต้องชำระทั้งสิ้นไม่น้อยกว่า 9,360,000 บาท

---

<sup>๑</sup>ตามมาตรา 89 (3) และ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป. 81/2542 ข้อ 5(1) (ค) กรณีการเสียเบี้ยปรับ 1 เท่า จะได้รับการลดอัตราเหลือร้อยละ 20 ในกรณีที่ผู้ประกอบการชำระภายใน 60 วันนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีมูลค่าเพิ่มโดยสมัครใจยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจ สอบไต่สวนโดยตรงเป็นหนังสือ

#### 4. ปัญหาการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ก่อนการใช้สินค้าหรือบริการ และอาคารที่ใช้ใน กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

##### 4.1 ปัญหาการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ก่อนการใช้สินค้าหรือบริการที่ใช้ใน กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีสินค้าหรือบริการที่ได้มาเพื่อใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและ/หรือกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากต่อมาก่อนการใช้สินค้าหรือบริการดังกล่าวมีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้สินค้าหรือบริการในกรณีดังต่อไปนี้

ก) ผู้ประกอบการมีความตั้งใจจะใช้สินค้าหรือบริการในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด แต่ผู้ประกอบการได้ใช้หรือเปลี่ยนความตั้งใจจะใช้สินค้าหรือบริการดังกล่าวในการประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือทั้งกิจการที่ต้องเสียภาษีและได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ข) ผู้ประกอบการมีความตั้งใจจะใช้สินค้าหรือบริการในทั้งการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีและได้รับยกเว้นภาษี แต่ผู้ประกอบการได้ใช้หรือเปลี่ยนใจที่จะใช้สินค้าหรือบริการดังกล่าวเพื่อกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น

ค) ผู้ประกอบการมีความตั้งใจจะใช้สินค้าหรือบริการในกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการได้ใช้หรือเปลี่ยนความตั้งใจที่จะใช้สินค้านี้ดังกล่าวในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ

ง) ผู้ประกอบการมีความตั้งใจที่จะใช้สินค้าหรือบริการในการประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการได้ใช้สินค้าหรือบริการดังกล่าว หรือเปลี่ยนความตั้งใจที่จะใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอย่างเดียว

ในกรณี ก) และ ข) มีปัญหาเช่นเดียวกับที่ได้บรรยายไว้ในบทนี้ หัวข้อที่ 3.1

ในกรณี ค) และ ง) ผู้เขียนเห็นว่าผู้ประกอบการมีความตั้งใจจะใช้สินค้าหรือบริการในกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอย่างเดียว หรือตั้งใจจะใช้สินค้าหรือบริการในกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการได้ใช้หรือเปลี่ยนความตั้งใจก่อนที่จะใช้สินค้านี้ดังกล่าวในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

และกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการอาจประสบปัญหาไม่สามารถภาษีซื้อมาใช้ได้ เนื่องจากไม่นำภาษีซื้อมาใช้ในเดือนภาษีที่มีภาษีซื้อเกิดขึ้นตามมาตรา 82/3 เนื่องจากไม่เข้าเหตุจำเป็นตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 4) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีภาษีซื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีเพราะมีเหตุจำเป็น ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้น ไม่เกิน 6 เดือนนับแต่วันที่ออกไปกำกับภาษี เหตุจำเป็นตามประกาศอธิบดีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 4)ฯ ซึ่งมีเพียง 3 เหตุ ดังนี้

1. เหตุจำเป็นซึ่งเกิดขึ้นตามมาประเพณีการค้า
2. เหตุสุดวิสัย
3. ได้รับใบกำกับภาษีในเดือนภาษีอื่นที่มีใช้เดือนภาษีที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี

ผู้เขียนเห็นว่ากรณีดังกล่าวเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการเนื่องจากในกรณีซื้อสินค้ามาเพื่อใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่อมาเปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้ไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียมูลค่าเพิ่มถือว่าการขาย แต่ในการเปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้จากกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกลับไม่สามารถนำภาษีซื้อมาใช้ได้

เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ<sup>10</sup> เนื่องจากประเทศอังกฤษจะมีหลักเกณฑ์ในการปรับปรุงภาษีซื้อ Claw back/ Pay back วางหลักเกณฑ์การปรับปรุงภาษีซื้อในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้สินค้าหรือบริการก่อนการใช้ไว้ชัดเจนผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีหลักกฎหมายวางหลักให้ชัดเจนเพื่อประโยชน์ของรัฐและผู้ประกอบการ

---

<sup>10</sup> กรณีการเปลี่ยนแปลงความตั้งใจในการใช้จากกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษจะไม่ถือว่าการขายอย่างหลักเกณฑ์ของประเทศไทยแต่จะเป็นการปรับปรุงภาษีซื้อทุกกรณีหากมีการปรับปรุงสัดส่วนในการเฉลี่ยภาษีซื้อ

## 4.2 ปัญหาการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ก่อนการใช้อาคารที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้อาคารที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้วางหลักไว้ใน ข้อ 5 (2) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ว่า “เมื่ออาคารก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ให้ผู้ประกอบการปฏิบัติ ดังนี้... (ข) ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้ใช้พื้นที่อาคารไม่ตรงตามที่ได้ประมาณการไว้เป็นครั้งแรกในเดือนภาษีใด อันเป็นเหตุให้ภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้เปลี่ยนแปลงไป ให้ผู้ประกอบการคำนวณภาษีซื้อที่หักได้จริงตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้ปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้ว”

เห็นได้ว่าประกาศอธิบดีดังกล่าวได้กำหนดให้ผู้ประกอบการปรับปรุงภาษีซื้อเมื่อมีการก่อสร้างอาคารเสร็จและได้ใช้อาคารแล้วเท่านั้น ประกอบการหากพิจารณาแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการปรับปรุงภาษีซื้อที่เฉลี่ยตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคาร (ภ.พ. 30.3) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีซื้อที่หักได้จริงตามหัวข้อที่ 5 จะมีช่องให้เลือกกว่าเป็นกรณี 5.1 ตามที่ใช้จริงเมื่อเริ่มใช้อาคาร หรือ 5.2 ตามที่เปลี่ยนแปลงการใช้ครั้งนี้ จะเห็นว่าจะต้องมีการใช้อาคารแล้วเท่านั้น หากผู้ประกอบการยังสร้างไม่เสร็จ และ/หรือยังไม่มีการใช้อาคารหากเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้อาคารผู้ประกอบการโดยเปลี่ยนสัดส่วนการใช้พื้นที่ที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจึงไม่อาจปรับปรุงภาษีซื้อได้ตามประกาศดังกล่าว ส่งผลให้ผู้ประกอบการได้รับความเสียหาย เนื่องจากการปรับปรุงภาษีซื้อหากปรับปรุงให้มีพื้นที่ที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง ผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกด้วย หากต้องรอจนกว่าอาคารจะสร้างเสร็จทำให้ผู้ประกอบการต้องเสียเงินเพิ่มมากขึ้นหรือในกรณีที่ผู้ประกอบการมีพื้นที่ที่จะใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มขึ้น ผู้ประกอบการก็อาจได้รับสิทธิในการได้รับภาษีซื้อคืนช้าลง กล่าวคือต้องรอจนกว่าอาคารจะสร้างเสร็จและได้ใช้อาคารแล้วเท่านั้น