

บทที่ 5

วิเคราะห์ปัญหา และแนวทางการแก้ไขปัญหาคณิตศาสตร์เฉลี่ยภาษีซื้อในประเทศไทย

ตามที่อธิบายถึงปัญหาเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการและภาครัฐได้รับจากการบังคับใช้ประมวลรัษฎากร และแนวการบังคับใช้กฎหมายของกรมสรรพากรในบทที่ 4 ในบทนี้ ผู้เขียนจะวิเคราะห์ถึงปัญหาเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการและภาครัฐได้รับจากการบังคับใช้ประมวลรัษฎากร และแนวการบังคับใช้กฎหมายของกรมสรรพากร โดยจะแบ่งเป็น 4 หัวข้อใหญ่ ดังนี้

1. วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาคณิตศาสตร์เฉลี่ยภาษีซื้อที่ใช้ในการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและและกิจกรรมที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการ (Business and Non-business)
2. วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาคณิตศาสตร์เฉลี่ยภาษีซื้อกรณีทั่วไป
3. วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาคณิตศาสตร์เฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีทรัพย์สินทุน
4. วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาคณิตศาสตร์เฉลี่ยภาษีซื้อเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ก่อนการใช้ทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาคณิตศาสตร์เฉลี่ยภาษีซื้อที่ใช้ในการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อที่ใช้ในกิจกรรมที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการ (Business and Non-business)

ในกรณีที่ผู้ประกอบการใช้สินค้าหรือบริการทั้งในการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและใช้ในกิจกรรมที่ไม่ถือเป็นการประกอบกิจการหรือใช้เองส่วนตัวนั้น ภาษีซื้อจากสินค้าหรือบริการที่ไม่ได้ใช้ในการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-business) ย่อมเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5 (3) เนื่องจากเป็นภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการโดยตรง

หรือไม่ใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะตามมาตรา 82/5 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 4 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 17)¹ ดังนั้นหากว่า ภาษีซื้อจากสินค้าหรือบริการใดที่ไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะนั้น สามารถแยกออกได้ ผู้ประกอบการจะต้องแยกภาษีซื้อนั้นๆ ออกจากการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากเป็นภาษีซื้อจากสินค้าหรือบริการที่ใช้ร่วมกัน ควรจะมีการเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าว

เมื่อพิจารณาการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)^๕ ดังกล่าวแล้วผู้เขียนเห็นว่าเป็นการเฉลี่ยภาษีซื้อระหว่างการประกอบกิจการที่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งได้แก่กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ไม่รวมกรณีการนำสินค้า หรือบริการไปใช้ส่วนตัวตามเหตุผลดังนี้

1. ประกาศดังกล่าวให้คำจำกัดความของรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายความว่า มูลค่าของฐานภาษีของกิจการประเภทที่ได้รับยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม รายรับของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ และรายรับของ กิจการประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ดังนั้น รายรับจากกิจกรรมที่ถือว่าเป็น การประกอบธุรกิจ (Non-business) จึงไม่รวมอยู่ในคำจำกัดความดังกล่าว
2. ในกรณีการนำสินค้าหรือบริการไปใช้เพื่อการกระทำที่ไม่ใช้การประกอบกิจการหรือ การใช้ส่วนตัวนั้นส่วนใหญ่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ ดังนั้นการเฉลี่ยภาษีซื้อกรณีทั่วไปที่ เฉลี่ยจากฐานรายได้จึงไม่อาจเกิดขึ้นได้ จะต้องใช้วิธีอื่นมาเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าวแทน การเฉลี่ยภาษีซื้อจากรายได้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการ

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

ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนเสนอให้กำหนดหลักเกณฑ์การเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากสินค้าหรือบริการที่ได้นำไปใช้ทั้งกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและที่ไม่ได้นำไปใช้ในกิจการหรือใช้เองส่วนตัว โดยอาจแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ โดยเพิ่มหลักเกณฑ์ในการเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีดังกล่าว และเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการเลือกใช้วิธีที่เหมาะสมกับกิจการซึ่งอาจมีสิ่งที่สามารถบ่งชี้สัดส่วนที่จะนำมาเฉลี่ยแตกต่างกันออกไปตามลักษณะการใช้สินค้าหรือบริการที่ได้ใช้ร่วมกันนั้น เช่น วิธีการกำหนดอัตราเปอร์เซ็นต์ วิธีการเฉลี่ยจากรายจ่าย วิธีการเฉลี่ยจากเวลา เป็นต้น โดยอาจวางแนวทางในการเฉลี่ยเป็นคำสั่งกรมสรรพากร เพื่อให้เจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีสามารถศึกษาและเลือกแนวทางที่เหมาะสมกับกิจการได้ ยกตัวอย่างเช่นวิธีการที่ใช้เฉลี่ยหรือปันส่วนภาษีซื้อในประเทศอังกฤษ ดังนี้

(1) วิธีการกำหนดอัตราเปอร์เซ็นต์ (Fix percentage)

ผู้ประกอบการอาจนำจำนวนเปอร์เซ็นต์และนำมาใช้กับผลรวมของกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยพิจารณาจากสภาพกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและข้อเท็จจริงของกิจกรรมที่ไม่ถือเป็นารประกอบธุรกิจ โดยมีหลักฐานและเหตุผลพิสูจน์การกำหนดอัตราเปอร์เซ็นต์ดังกล่าว

(2) วิธีการเฉลี่ยจากรายจ่าย (Expenditure base methods)

ผู้ประกอบการอาจเฉลี่ยภาษีซื้อจากรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับธุรกิจและไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจเพื่อที่จะแยกสิ่งที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม วิธีนี้จะมีความเหมาะสมถ้าผู้ประกอบการค้าสามารถแบ่งแยกรายจ่ายกิจกรรมที่เกี่ยวข้องในทางธุรกิจและไม่เกี่ยวข้องในทางธุรกิจและอัตราส่วนมีความเป็นธรรมและสะท้อนกิจกรรมที่เกี่ยวข้องและไม่เกี่ยวข้องได้

(3) วิธีการเฉลี่ยจากเวลา (Time based methods)

วิธีนี้อาจเป็นประโยชน์ต่อการเฉลี่ยถ้าอัตราส่วนของกิจกรรมทางธุรกิจและไม่ใช้ในทางธุรกิจของพนักงานสะท้อนการใช้ในทางธุรกิจในสิ่งที่ไม่เกี่ยวข้อง ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่ผู้ประกอบการที่ใช้บ้านเป็นที่ทำงาน อาจมีรายจ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางธุรกิจที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ใช้ในทางธุรกิจ เช่น ค่าเครื่องปรับอากาศ ค่าไฟฟ้า ฯลฯ ซึ่งสามารถระบุเวลาที่ใช้

ในการทำงานและเวลาที่ใช้ส่วนตัวได้ การเฉลี่ยจากเวลาจึงสามารถบ่งชี้สัดส่วนในการใช้สินค้าหรือบริการออกได้

2. วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาการเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีการเฉลี่ยแบบทั่วไป

2.1 วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาความไม่เป็นธรรมเนื่องจากการเฉลี่ยภาษีซื้อแบบทั่วไป

ตามที่ได้บรรยายในบทที่ 4 ถึงปัญหาที่ผู้ประกอบการไม่ได้รับความธรรมในการเฉลี่ยภาษีซื้อเนื่องจากวิธีที่ใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อไม่เหมาะสมกับกิจการ กล่าวคือ ผู้ประกอบการอาจมีวิธีการที่สามารถบ่งชี้ถึงสัดส่วนในภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ดีกว่าการเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนรายได้ การบังคับให้ผู้ประกอบการต้องนำสัดส่วนรายได้จากกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ทำให้จำนวนภาษีซื้อที่ได้จากการเฉลี่ยไม่สอดคล้องกับรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับแต่ละกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังที่ได้ยกตัวอย่างไว้ในบทที่ 4

ภาษีซื้อที่ไม่สามารถแยกได้ว่าเกี่ยวข้องกับกิจการใดส่วนใหญ่จะเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานอันได้แก่ อุปกรณ์เครื่องใช้สำนักงาน ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ หรือค่าประปา เป็นต้น จากการศึกษาวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อจากประเทศอังกฤษ พบว่านอกจากวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อจากรายรับ (Turnover method) ซึ่งเป็นการเฉลี่ยที่อาจให้ผลที่เป็นธรรมแล้วพบว่าวิธีการเฉลี่ยที่อาจนำมาปรับใช้ในการประกอบกิจการกับประเทศไทยได้ดังนี้

1. การเฉลี่ยจากเวลาการทำงาน (Time base method)

การเฉลี่ยภาษีซื้อจากเวลาการทำงานอาจเป็นวิธีการเฉลี่ยที่ให้ผลลัพธ์ที่เป็นธรรมมากกว่าการเฉลี่ยภาษีซื้อจากรายรับที่ได้จากการประกอบกิจการ และมีความเหมาะสมกับกิจการให้บริการที่ได้บันทึกเวลาทำงาน (Timesheet) ว่าได้ทำกิจกรรมอะไรบ้างและเป็นจำนวนเท่าใดในแต่ละวัน ยกตัวอย่างเช่น กิจการที่ให้คำปรึกษาด้านกฎหมายและการให้บริการว่าความ ซึ่งได้บันทึกเวลา

ทำงานว่าทำงานในแต่ละส่วนเป็นเวลาเท่าใด และสามารถหาสัดส่วนในการให้บริการให้คำปรึกษา และการว่าความ และนำไปสู่การเฉลี่ยภาษีซื้อได้เนื่องจากเวลาในการทำงานในแต่ละงานอาจคิด ค่าบริการต่างกันออกไป การวัดสัดส่วนจากเวลาย่อมให้ผลที่แม่นยำกว่าวิธีที่เฉลี่ยจากรายรับของแต่ละกิจการ นอกจากนี้การเฉลี่ยตามวิธีนี้ยังมีความเหมาะสมในการเฉลี่ยภาษีซื้อที่ก่อให้เกิดการทำงานของพนักงาน เช่น คอมพิวเตอร์ แสงสว่าง โทรศัพท์ อีกด้วยซึ่งอาจใช้วิธีนี้ร่วมกับการเฉลี่ยวิธีอื่นที่ให้ผลลัพธ์ที่เป็นธรรมในการเฉลี่ยภาษีซื้อ

สูตรในการหาสัดส่วนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำไปใช้เฉลี่ยภาษีซื้อจากเวลาการทำงานอาจเป็นดังนี้

$$\frac{\text{จำนวนเวลาที่ใช้ไปเพื่อกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม} \times 100}{\text{จำนวนเวลาที่ใช้ในการทำงานทั้งหมด}}$$

2. การเฉลี่ยจากรายจ่ายอื่น (Expenditure base method)

การเฉลี่ยภาษีซื้อจากรายจ่ายอื่นอาจเป็นวิธีการเฉลี่ยที่ให้ผลลัพธ์ที่เป็นธรรมมากกว่าการเฉลี่ยภาษีซื้อจากสัดส่วนรายรับที่ได้จากการประกอบกิจการ วิธีนี้มีความเหมาะสมกับกิจการผลิตสินค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและสินค้าที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีสัดส่วนรายรับไม่สัมพันธ์กับรายจ่าย แต่รายจ่ายในส่วนที่สามารถแบ่งแยกว่าเป็นของกิจการใดได้นั้นมีความสอดคล้องกับรายจ่ายที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้อาจเป็นกรณีที่กระบวนการผลิตมีต้นทุนวัตถุดิบไม่แตกต่างกันมากเกินไป มีค่าใช้จ่ายในการผลิตบางอย่างร่วมกัน

สูตรในการหาสัดส่วนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำไปใช้เฉลี่ยภาษีซื้อจากรายจ่ายอื่นอาจเป็นดังนี้

$$\frac{\text{จำนวนค่าใช้จ่าย (ต้นทุน) ที่ใช้ไปเพื่อกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม} \times 100}{\text{จำนวนค่าใช้จ่าย (ต้นทุน) ที่ใช้ในการประกอบกิจการทั้งหมด}}$$

3. การเฉลี่ยจากจำนวนพนักงาน (Headcount method)

วิธีนี้เป็นวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อโดยนับจำนวนพนักงานที่ทำงานในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและพนักงานทำงานในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเหมาะสมกับการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดการทำงานของพนักงานและพนักงานนั้นทำกิจการใดกิจการหนึ่งโดยเฉพาะ เช่น คอมพิวเตอร์ แสงสว่าง โทรศัพท์ ซึ่งนำมาใช้แทนวิธีเฉลี่ยจากเวลาการทำงานของพนักงาน แต่ในกิจการดังกล่าวไม่มีการบันทึกเวลาการทำงาน (Timesheet) ซึ่งอาจใช้วิธีนี้ร่วมกับการเฉลี่ยวิธีอื่นที่ให้ผลลัพธ์ที่เป็นธรรมในการเฉลี่ยภาษีซื้อ

สูตรในการหาสัดส่วนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำไปใช้เฉลี่ยภาษีซื้อจากจำนวนพนักงานอาจเป็น ดังนี้

$$\frac{\text{จำนวนพนักงานที่ทำงานเพื่อกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม}}{\text{จำนวนพนักงานที่จ้างมาเพื่อการประกอบกิจการทั้งหมด}} \times 100$$

4. การเฉลี่ยจากพื้นที่การใช้งาน (Floor space method)

การเฉลี่ยวิธีนี้เป็นการเฉลี่ยระหว่างอัตราส่วนของพื้นที่ที่พนักงานใช้ในส่วนของการขายสินค้าหรือก่อให้เกิดเงินได้กับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มวิธีนี้มีแนวโน้มที่จะให้ผลที่เป็นธรรมเมื่อภาษีซื้อที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้และมาจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับอาคาร เช่น ความเย็น แสงสว่าง หรืออุปกรณ์ติดตั้งเพื่อที่จะสะท้อนถึงการใช้งานซึ่งใช้ในพื้นที่เฉพาะแสดงให้เห็นถึงสัดส่วนการใช้งาน จึงมีความเหมาะสมกับกิจการที่มีโกดังเก็บสินค้า หรือกิจการร้านค้าที่วางขายสินค้า ซึ่งก่อให้เกิดการขายสินค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และที่ทำงานที่ก่อให้เกิดการขายสินค้าหรือบริการที่สามารถแยกพื้นที่ใช้งานกันได้

สูตรในการหาสัดส่วนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำไปใช้เฉลี่ยภาษีซื้อจากพื้นที่การใช้งานอาจเป็น ดังนี้

$$\frac{\text{จำนวนพื้นที่ที่ใช้เพื่อกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม}}{\text{จำนวนพื้นที่ที่ใช้เพื่อการประกอบกิจการทั้งหมด}} \times 100$$

เมื่อเปรียบเทียบวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อในประเทศไทยกับการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศอังกฤษ ประเทศอังกฤษมิได้กำหนดวิธีการเฉลี่ยไว้โดยเฉพาะว่าผู้ประกอบการ จะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อด้วยวิธีใด ส่วนใหญ่เปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการเลือกใช้วิธีที่เหมาะสมกับกิจการมากที่สุดเพราะต้องการให้เกิดความเป็นธรรมและมีเหตุผลมากที่สุด เป็นการคำนึงความชอบธรรม และความเป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษี มากกว่าการคำนึงถึงว่าผู้เสียภาษีจะใช้วิธีการเฉลี่ยต่างๆ ในการหลีกเลี่ยงภาษี

วิธีการเฉลี่ยของประเทศอังกฤษวิธีการหลัก ๆ ที่ใช้อยู่ทั่วไปนั้นมีอยู่หลายวิธีตามสิ่งที่สามารถบ่งชี้ภาษีซื้อที่สัมพันธ์กับภาษีขายที่เกิดขึ้น ซึ่งมีวิธีการเฉลี่ยตามสัดส่วนรายรับจากการประกอบกิจการ (Turn over method) คล้ายกับของประเทศไทยด้วย แต่ผู้ประกอบการฯ สามารถใช้วิธีการเฉลี่ยแบบอื่นหรือใช้วิธีการเฉลี่ยมากกว่าหนึ่งวิธี (Combined method) หากเห็นว่าเป็นวิธีการเฉลี่ยที่จะให้ผลลัพธ์ที่เป็นธรรมมากกว่า

ข้อเสนอแนะ

1. ในเบื้องต้นอธิบดีกรมสรรพากรอาจใช้อำนาจตามข้อ 7 ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับ 29)ฯ วินิจฉัยให้ผู้ประกอบการที่มีปัญหาในการเฉลี่ยภาษีซื้อว่า การเฉลี่ยภาษีจากสัดส่วนรายได้นั้นไม่เหมาะสมกับกิจการ และให้ผลลัพธ์ที่ไม่เป็นธรรมให้ผู้ประกอบการสามารถใช้วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อโดยวิธีอื่นที่มีความเหมาะสมกับกิจการให้ผลลัพธ์ที่เป็นธรรมและมีเหตุผลมากกว่า

2. แก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับ 29)ฯ เพิ่มวิธีการเฉลี่ยแบบพิเศษ ให้ผู้ประกอบการสามารถยื่นวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เหมาะสมกับกิจการให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายพิจารณาอนุมัติ เนื่องจากประกาศอธิบดีฯ มิได้บัญญัติไว้ถึงการอนุมัติให้มีการเฉลี่ยภาษีซื้อโดยวิธีอื่น แต่บัญญัติไว้เพียงวิธีการเฉลี่ยภาษีจากฐานรายได้ที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และการเฉลี่ยภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเท่านั้น

3. กรมสรรพากรอาจกำหนดแนวทางหรือวิธีการในการเฉลี่ยภาษีซื้อโดยออกเป็นคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อเป็นแนวทางแก่เจ้าหน้าที่และผู้ประกอบการ เพื่อกำหนดวิธีการในการเฉลี่ยให้ผู้ประกอบการสามารถเลือกนำหลักการวิธีการเฉลี่ยที่เหมาะสมกับการประกอบกิจการมาใช้ในการ

เฉลี่ยภาษีซื้อ และทำให้เจ้าหน้าที่มีหลักการในการพิจารณาและเข้าใจวิธีการเฉลี่ยที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน

อย่างไรก็ดี หากประเทศไทยจะนำเอาวิธีการเฉลี่ยเหล่านี้มาใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพและก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการนั้นจะต้องปรากฏว่าพนักงานเจ้าหน้าที่สรรพากรเข้ามาดูแลและอำนวยความสะดวกเพื่อวินิจฉัยและอนุมัติวิธีการเฉลี่ยที่ผู้ประกอบการเสนออย่างเพียงพอ และเจ้าหน้าที่เหล่านั้นมีความเข้าใจรูปแบบในการเฉลี่ยและธุรกิจของผู้ประกอบการ มิฉะนั้นการนำวิธีการเฉลี่ยเหล่านี้มาใช้ย่อมจะเป็นการก่อภาระให้กับผู้ประกอบการและทำให้เกิดความขัดแย้งระหว่างฝ่ายรัฐ (กรมสรรพากร) กับผู้ประกอบการ

2.2 วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหารายได้ที่นำมาเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อแบบทั่วไป

เนื่องจากฐานรายได้ที่เกิดจากการกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นตัวบ่งชี้สำคัญในการหาสัดส่วนในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามที่ได้ชี้ให้เห็นถึงความสำคัญถึงการกำหนดฐานรายได้ที่นำมาใช้ในการกำหนดสัดส่วนในการเฉลี่ยภาษีซื้อทั่วไปนั้น การกำหนดว่ารายได้ใดควรนำมารวมเป็นฐานรายได้ใช้ในการหาสัดส่วนในการเฉลี่ยภาษีซื้อจึงมีความสำคัญเพื่อไม่ให้สัดส่วนที่นำมาใช้เฉลี่ยภาษีซื้อไม่มีความบิดเบือนและก่อให้เกิดผลลัพธ์เป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ รายได้ที่นำมาเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อจะต้องเป็นรายได้ที่สัมพันธ์โดยตรงกับภาษีซื้อที่นำมาเฉลี่ยและเกิดจากรายจ่ายซึ่งก่อให้เกิดรายได้ดังกล่าว

การกำหนดฐานรายได้ที่นำมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศอังกฤษมีหลักเกณฑ์ตามที่ได้บรรยายไว้ในบทที่ 3 คำนึงถึงความเกี่ยวข้องของภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายกับรายได้ที่นำมาใช้ในการคำนวณฐานรายได้โดยประเทศอังกฤษได้กำหนดหลักเกณฑ์ตาม Regulation 101(3) of the VAT Regulations 1995 นอกจากนั้นยังมีหลักเกณฑ์เกี่ยวกับมูลค่าการขายสินค้าหรือการให้บริการข้างเคียง (Incidental supplier) ได้แก่ รายรับที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางการเงินหรือ

อสังหาริมทรัพย์ ซึ่งมีความสำคัญน้อยมากกับกิจกรรมของธุรกิจ เนื่องจากธุรกรรมดังกล่าวจะทำให้การเฉลี่ยภาษีซื้อที่มีการคำนวณที่บิดเบือน

ตารางที่ 5.1

ตารางเปรียบเทียบรายได้ที่ไม่นำมาเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศไทย²
และประเทศอังกฤษ³

² ข้อ 4 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 มีนาคม พ.ศ. 2535 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 153) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2546

³ Regulation 101(3) of the VAT Regulations 1995.

รายได้ที่ไม่นำมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษี ชื่อของประเทศไทย	รายได้ที่ไม่นำมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ย ภาษีชื่อของประเทศไทย
1. รายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการนำเงินไป หาประโยชน์โดยการฝากธนาคาร ชื่อพันธบัตรหรือ หลักทรัพย์ หรือชื่อตัวเงินของสถาบันการเงินอื่นแต่ ทั้งนี้ ไม่ใช่บังคับสำหรับการประกอบกิจการ ตาม มาตรา 91/2 (1) (2) และ (3) แห่งประมวลรัษฎากร	1. รายได้ที่เกี่ยวเนื่องกับธุรกรรมการเงิน เช่น ดอกเบี้ย การลงทุนในหุ้นหรือหลักทรัพย์
2. รายได้ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการ จดทะเบียนมีการกู้ยืมเงินกันเองในระหว่างบริษัทใน เครือเดียวกัน	2. รายได้ที่เกิดจากสินทรัพย์ซึ่งเป็นทุนของ บริษัทที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ
3. รายได้ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการซึ่ง เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีระเบียบ เกี่ยวกับเงินกองทุนสะสมพนักงานหรือทุนอื่นใดเพื่อ พนักงาน และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้นำ เงินกองทุนนี้ออกให้พนักงานที่เป็นสมาชิกกู้ยืมเป็น สวัสดิการ	3. รายได้กรณีที่มีการโอนกิจการ (Transfer of business as a going concern) ไม่ว่าจะ เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือได้รับ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ใน
4. รายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการมีการ ประกอบกิจการประเภทที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวล รัษฎากร	4. มูลค่าของการส่งออกบริการ และมูลค่า ของการขายสินค้าหรือการให้บริการที่กระทำ นอกสหราชอาณาจักรที่มีสิทธินำภาษีชื่อมา ใช้ และในกรณีสินค้าหรือบริการที่กระทำนอก สหราชอาณาจักรที่ไม่มีสิทธินำภาษีชื่อมาขอคืน ด้วย
	5. รายได้จากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ข้างเคียง (Incidental supply) บางกรณี

จากตารางเปรียบเทียบรายได้ที่ไม่นำมารวมคำนวณเป็นฐานที่ใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อสามารถนำมาวิเคราะห์ได้ ดังนี้

1. รายได้ดอกเบียที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) กำหนดไม่ให้นำมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อได้กำหนดไว้เฉพาะดอกเบียจากการฝากธนาคาร ชื่อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์ หรือชื่อตัวเงินของสถาบันการเงิน ดอกเบียจากกรณีผู้ประกอบการมีการกู้ยืมเงินกันเองในระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน และดอกเบียจากกรณีผู้ประกอบการซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีระเบียบเกี่ยวกับเงินกองทุนสะสมพนักงานหรือทุนอื่นใดเพื่อพนักงาน และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้นำเงินกองทุนนี้ออกให้พนักงานที่เป็นสมาชิกกู้ยืมเป็นสวัสดิการเท่านั้น แต่ตามกฎหมายของประเทศอังกฤษ มูลค่ารายได้ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางการเงินที่ไม่ได้เป็นกิจการหลักทั้งหมดไม่สามารถนำมารวมคำนวณเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อได้

หากพิจารณาถึงรายได้ที่เกิดจากธุรกรรมทางการเงิน ในกรณีที่ผู้ประกอบการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ และการรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต ควรนำรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อเพราะการนำเงินไปหาประโยชน์เป็นรายได้หลักในการประกอบกิจการซึ่งต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่หากว่าผู้ประกอบการมิได้ประกอบกิจการดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าธุรกรรมทางการเงินนั้นไม่มีต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้มากนักเมื่อเทียบกับสัดส่วนของรายได้ ต่างจากการประกอบธุรกิจอื่นๆ ที่จะต้องมีต้นทุนในการประกอบกิจการ ดังนั้น การจำกัดเพียงรายได้ดอกเบียบางประเภทมิให้นำมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อจึงอาจทำให้สัดส่วนที่นำไปใช้เฉลี่ยภาษีซื้อบิดเบือนไป ผู้เขียนจึงเห็นด้วยกับหลักการของประเทศอังกฤษที่ไม่นำรายได้ที่เกิดจากธุรกรรมทางการเงิน เช่น ดอกเบีย ทุกชนิดมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ยกตัวอย่างเช่น กรณีบริษัทฯ นำเงินเหลือใช้ของบริษัทฯ ไปให้บริษัทอื่นกู้ยืมเงิน แม้มิใช่บริษัทที่เป็นบริษัทในเครือเดียวกัน การนำเงินไปให้บริษัทอื่นกู้ยืมเงิน การนำเงินไปให้บริษัทอื่นกู้ยืมบริษัทไม่มีรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการนำเงินไปให้กู้ การนำรายได้ดอกเบียจากการให้

กู้ยืมมารวมเป็นฐานในการหาสัดส่วนที่ใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงทำให้สัดส่วนที่ได้ บิดเบือน ส่งผลให้ภาษีซื้อที่ได้จากการเฉลี่ยมีความบิดเบือนด้วย

2. รายได้ที่เกิดจากการขายทรัพย์สินทุนที่ใช้ในการประกอบกิจการ ในประเทศอังกฤษ ไม่ให้นำรายได้จากการขายทรัพย์สินทุนไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือไม่มาเป็นฐานในการเฉลี่ย ภาษีซื้อ ผู้เขียนมีความเห็นว่ารายได้ที่เกิดจากการขายทรัพย์สินทุนที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ไม่ควรนำมา เป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีแม้ว่าการขายอสังหาริมทรัพย์จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะก็ตาม เพราะภาษี ซื้อไม่สามารถแบ่งแยกได้ว่าใช้ในกิจการใด เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าประปา ค่าอุปกรณ์เครื่องใช้สำนักงาน ค่า ทำความสะอาด นั้นไม่ได้เป็นรายจ่ายที่เป็นต้นทุนในการขายอสังหาริมทรัพย์ การนำรายได้จากการ ขายอสังหาริมทรัพย์มารวมเป็นรายได้จากกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้สัดส่วนการเฉลี่ย ภาษีซื้อได้รับความบิดเบือนอย่างมาก

3. รายได้ที่เกิดจากมูลค่าสินค้าหรือการให้บริการข้างเคียงที่ไม่มีต้นทุน หรือมีต้นทุนที่ ก่อให้เกิดรายได้ประเภทร้อยละน้อยมาก จึงไม่ควรนำมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะจะทำ ให้สัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อได้รับความบิดเบือน

4. รายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการมีการประกอบกิจการประเภทที่ไม่อยู่ในบังคับ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร หรือรายได้ที่เกิดจากการประกอบ กิจการนอกราชอาณาจักรที่อยู่นอกขอบเขตการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้เขียนเห็นว่านอกจากการไม่ นำฐานรายได้จากกิจการที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการนอกราชอาณาจักรมารวมคำนวณเพื่อ เฉลี่ยภาษีซื้อจะทำให้สัดส่วนในการเฉลี่ยบิดเบือนไม่ตรงกับการใช้ประโยชน์จริงของแต่ละกิจการ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ยังขัดต่อกฎหมายที่มีลำดับศักดิ์สูง กว่าเกี่ยวกับภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5 และการเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6 ยังเกิดความไม่ เป็นเหตุเป็นผลในการเฉลี่ยภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีซื้อในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการนอกราชอาณาจักรมาหักออกจาก ภาษีขายจากกิจการที่ต้องเสียภาษีในราชอาณาจักร ส่งผลให้รัฐอาจเสียประโยชน์จากการจัดเก็บภาษี ซื้อ ตามที่ได้บรรยายไว้ในบทที่ 2 และบทที่ 4

ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนเห็นควรให้แก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ 29๙ ดังนี้

1. ปรับปรุงคำจำกัดความ “รายได้ที่ไม่นำมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ” ให้รวมถึงรายได้จากการขายสินค้าหรือบริการนอกราชอาณาจักรที่ไม่อยู่ในขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้เกิดความชัดเจนและไม่ขัดแย้งกับมาตรา 82/5 และมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากรว่าโดยหลักการแล้วการเฉลี่ยภาษีซื้อจะต้องสามารถแยกภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อนำเฉพาะภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาหักออกจากภาษีขาย

2. ปรับปรุงเพิ่มเติมรายได้ที่ไม่นำมารวมคำนวณเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อให้รวมถึงรายได้ดังต่อไปนี้

2.1 รายได้ที่เกิดจากรูกรวมการเงิน เช่น ดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืม ตั๋วสัญญาใช้เงิน ฯลฯ ที่ไม่มีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ ในกรณีกิจการที่ไม่ได้ประกอบกิจการหารายได้จากธุรกรรมทางการเงินเป็นธุรกิจหลัก

2.2. รายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าซึ่งเป็นสินทรัพย์ซึ่งเป็นทุนของบริษัทที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ

2.3 มูลค่าสินค้าหรือการให้บริการข้างเคียงที่ไม่มีต้นทุน หรือมีต้นทุนน้อยมากที่ก่อให้เกิดเงินได้ดังกล่าว เช่น ค่าของค่าดวงตราไปรษณียากร และค่าอากรแสตมป์ที่เป็นรายได้ที่เกิดจากการชำระคืนจากลูกค้า เป็นต้น

2.4. รายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการนอกราชอาณาจักรที่ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 โดยกำหนดเงื่อนไขที่จะสนับสนุนเป็นการเฉพาะราย เพราะการไม่นำรายได้ดังกล่าวมาเป็นฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อจะทำให้รัฐเสียประโยชน์จากภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง แต่การกำหนดไม่ให้นำรายได้ดังกล่าวมารวมเป็นฐานอาจะมีข้อดี ดังนี้

1. เป็นการสนับสนุนให้ผู้ประกอบการไทยไปดำเนินธุรกิจต่างประเทศเพื่อนำรายได้เข้าประเทศหรือเหตุผลอื่นในการสนับสนุนนั้น
2. เป็นการสนับสนุนให้ผู้ประกอบการต่างประเทศมาลงทุนในประเทศ โดยถือประเทศไทยเป็นที่ทำการศูนย์กลางการบริหารจัดการ ก่อให้เกิดการสร้างงานสร้างรายได้ให้แก่ประชาชนในประเทศและกระตุ้นเศรษฐกิจของประเทศ

ผู้เขียนเห็นว่าการกำหนดให้รายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการนอกราชอาณาจักรไม่ให้ถือเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อควรออกกฎหมายเพื่อยกเว้นเป็นการเฉพาะเพื่อให้เห็นว่าหลักการดังกล่าวเป็นข้อยกเว้นเพื่อการสนับสนุนการลงทุนตามข้อดีที่ได้กล่าวมาข้างต้น และเกิดความชัดเจนในการปฏิบัติ โดยการกำหนดเงื่อนไขในการสนับสนุน เช่น ผู้ประกอบการจะต้องมีรายได้จากการไปลงทุนนอกราชอาณาจักรและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยไม่น้อยกว่า 1 ล้านบาท

2.3 วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับข้อผ่อนปรนที่ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ

ตามที่ได้บรรยายมาแล้วในบทที่ 4 ว่าในกรณีข้อผ่อนปรนที่ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ พิจารณาสัดส่วนรายได้จากการประกอบกิจการเพียงอย่างเดียวโดยไม่จำกัดจำนวนมูลค่าของภาษีซื้อที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงอาจทำให้ผู้ประกอบการที่มีรายจ่ายจำนวนมากๆ ได้รับสิทธิที่จะนำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาหักออกจากภาษีขายในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทำให้รัฐเสียรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องนำส่งดังกล่าว

เมื่อเปรียบเทียบกับหลักการข้อผ่อนปรนของประเทศอังกฤษ (De minimis limit) แม้ว่าหลักการดังกล่าวจะมีวัตถุประสงค์ที่ต่างจากหลักการผ่อนผันของไทย กล่าวคือ เป็นการอนุโลมให้นำภาษีซื้อในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมาหักออกจากภาษีขาย โดยภาษีซื้อดังกล่าวรวมถึงภาษีซื้อที่มีการเฉลี่ยจากภาษีซื้อที่เหลืออยู่ที่นำมาใช้ทั้งกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หลักการผ่อนปรนของประเทศอังกฤษค่อนข้างรัดกุมและ

ควบคุมจำนวนภาษีซื้อที่จะนำมาใช้ได้ด้วย อีกทั้งต้องพิจารณาจำนวนภาษีซื้อที่นำมาหักทั้งปีและปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นเงื่อนไขของข้อผ่อนปรนใหม่ว่าเข้าเงื่อนไขที่ได้รับข้อผ่อนปรนหรือไม่

การจำกัดจำนวนภาษีซื้อที่จะเป็นข้อผ่อนปรนในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามข้อ 3 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ จะช่วยจำกัดปริมาณความสูญเสียที่รัฐจะเสียไปจากการผ่อนผันให้นำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ ซึ่งต้องแลกกับค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการ หากจำกัดจำนวนภาษีซื้อที่จะนำมาใช้ในการเฉลี่ยไว้ต่ำ ก็จะทำให้เกิดความยุ่งยากต่อผู้ประกอบการและทำให้ผู้ประกอบการที่ประกอบธุรกิจที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสัดส่วนที่น้อย และผู้ประกอบการอาจไม่เลือกนำภาษีซื้อมาใช้ทั้งหมดแต่เลือกที่จะเฉลี่ยภาษีซื้อและนำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลแทน หากมีการกำหนดเงื่อนไขในการผ่อนปรนโดยกำหนดจำนวนภาษีซื้อที่จะนำมาเฉลี่ยนี้จึงอาจทำให้ผู้ประกอบการมีภาระมากขึ้น

ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนเห็นว่าอาจปรับปรุงเงื่อนไขข้อผ่อนปรนที่ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามข้อ 3 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ โดยกำหนดเงื่อนไขในการผ่อนปรนที่เกี่ยวข้องกับจำนวนภาษีซื้อที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้ว่าเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยกำหนดจำนวนภาษีซื้อที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้ว่าเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ภาษีซื้อที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้ว่าเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม มีจำนวนมากกว่า 1,000,000 บาทต่อเดือน ให้นำภาษีซื้อที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้มาใช้ในกิจการใดมาหักออกจากภาษีขายได้ไม่เกิน 900,000 บาทต่อเดือน เนื่องจากจากกรณีภาษีซื้อที่ไม่สามารถแบ่งแยกได้อย่างชัดเจนนั้นมีจำนวนมาก สัดส่วนของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแม้ว่ามีอัตราน้อยกว่าร้อยละ 10 เมื่อคิดเป็นมูลค่าภาษีซื้อที่สามารถนำมาหักออกจากภาษีขายแล้วอาจเป็นจำนวนมากถึงเดือนละ 100,000 บาทและคิดเป็น 1,200,000 บาทต่อปี

3. วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาการเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณี ทรัพย์สินทุน

3.1 วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาการควบคุมการเปลี่ยนแปลง วัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินทุน และระยะเวลาในการควบคุมการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ การใช้ทรัพย์สินทุน

ตามที่ได้บรรยายในบทที่ 4 ว่ากรณีที่มีผู้ประกอบการได้ใช้ทรัพย์สินในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วต่อมาเปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินไปใช้กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องปรับปรุงภาษีซื้อหรือไม่อาจพิจารณากฎหมายในการปรับปรุงได้ 2 กรณี ดังนี้

- 1) กรณีการเปลี่ยนวัตถุประสงค์จากการใช้ทรัพย์สินในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นการขายตามมาตรา 77/1(8) (ง)
- 2) กรณีการเปลี่ยนวัตถุประสงค์จากการใช้ทรัพย์สินในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการจะต้องปรับปรุงภาษีซื้อตามมาตรา 82/6 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ

ทั้งสองกรณีมีข้อดีข้อเสียในการนำมาใช้ดังนี้

กรณีที่ 1 การนำทรัพย์สินไปใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นการขายตามมาตรา 77/1(8) (ง)

ข้อดี

ก. ผู้ประกอบการไม่มีความยุ่งยากในการปรับปรุงภาษีซื้อ กล่าวคือไม่ต้องยื่นแบบเพื่อปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้นำมาใช้แล้วในเดือนภาษีที่นำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้นๆ มาใช้หักออกจากภาษีขาย แต่ยื่นภาษีขายในเดือนที่มีการนำทรัพย์สินไปใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ข. ผู้ประกอบการไม่มีความรับผิดชอบที่จะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากการปรับปรุงภาษีซื้อ ที่จะต้องปรับปรุงภาษีซื้อที่นำส่งขาดไปหรือยอดภาษีซื้อเกินในแบบแสดงรายการในเดือนที่มีภาษีซื้อเกิดขึ้น

ค. ประหยัดค่าบริหารจัดการ ผู้ประกอบการมีต้องยื่นแบบแสดงรายการปรับปรุงภาษีซื้อ และเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีต้องรับแบบแสดงรายการตลอดจนตรวจสอบการปรับปรุงภาษีซื้อตามแบบแสดงรายการที่ยื่นปรับปรุงภาษีซื้อ

ข้อเสีย

ก. ผู้ประกอบการไม่มีหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณภาษีขายในกรณีที่นำภาษีซื้อมาใช้ทั้งกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีที่ 2 ผู้ประกอบการจะต้องปรับปรุงภาษีซื้อตามมาตรา 82/5 และ 82/6 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่29)ฯ

ข้อดี

ก. การปรับปรุงภาษีซื้อจากการเปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินโดยนำภาษีซื้อตามสัดส่วนการใช้ทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มออกนั้นตรงกับหลักการภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5

ข. ในกรณีที่ผู้ประกอบการซื้อทรัพย์สินมาใช้ทั้งในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้เสียภาษีไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้อเพราะถือว่าได้มีการปรับปรุงการสัดส่วนตามรายได้จริงเมื่อสิ้นปีแล้ว

ข้อเสีย

ก. ในกรณีที่ผู้ประกอบการซื้อทรัพย์สินมาเพื่อใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอย่างเดียวหากมีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้จะต้องมีการปรับปรุงภาษีซื้อ มีปัญหาว่าจะใช้สัดส่วนใดในการเฉลี่ยภาษีซื้อ กล่าวคือจะใช้สัดส่วนรายได้ในเดือนภาษีที่ภาษีซื้อนั้นเกิดขึ้น หรือจะใช้สัดส่วนใหม่ขณะที่มีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินนั้น

ข. ผู้ประกอบการอาจต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีซื้อที่นำมาใช้เกินไปหลังจากที่มีการปรับปรุงตั้งแต่เดือนภาษีที่นำภาษีซื้อนั้นมาใช้ ตามมาตรา 89 และ 89/1 แห่งประมวลรัษฎากรเพราะการปรับปรุงภาษีซื้อจะต้องปรับปรุงในแบบแสดงรายการที่ได้นำภาษีซื้อดังกล่าวมาใช้ อันมีผลทำให้ผู้ประกอบการเสียภาษีขาดไปหรือมียอดภาษีซื้อที่เกินในเดือนนั้น

ค. ผู้ประกอบการมีภาระต้องยื่นปรับปรุงแบบแสดงรายการ และเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีความยุ่งยากในการบริหารจัดการและการตรวจสอบการปรับปรุงภาษีซื้อ

การปรับปรุงวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินของประเทศอังกฤษที่มีหลักเกณฑ์ในการควบคุมการเปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้งานของทรัพย์สินอื่นๆ ที่ไม่ใช่อาคาร เช่น ระบบคอมพิวเตอร์ที่มีมูลค่าตั้งแต่ 50,000 ปอนด์ขึ้นไป งานโยธา หรือทรัพย์สินอื่นๆ ที่มีมูลค่าตั้งแต่ 250,000 ปอนด์ขึ้นไป สังเกตว่าการควบคุมทรัพย์สินของประเทศอังกฤษจะพิจารณาจากประเภทและมูลค่าของทรัพย์สิน เป็นทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงและมีการใช้งานมากกว่า 1 ปีและเป็นทรัพย์สินที่ซื้อมาใช้ในกิจการมิใช่การขายต่อ

หากพิจารณาเหตุผลที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ควบคุมเฉพาะทรัพย์สินประเภทอาคารเท่านั้น อาจเป็นเพราะการขายอาคารเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่เมื่อพิจารณาลึกลงไปแล้วการให้เช่าอาคารหรือนำกิจการไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นการนำไปให้เช่าหรือใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแต่อย่างใด ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าน่าจะมีการใช้วิธีการปรับปรุงภาษีซื้อในกรณีทรัพย์สินอื่นๆ เช่นเดียวกับภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างอาคาร โดยกำหนดเฉพาะทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงและใช้งานได้มากกว่า 5 ปี ซึ่งควรมีบทบัญญัติเฉพาะเกี่ยวกับการปรับปรุงภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงการใช้ทรัพย์สิน

ข้อเสนอแนะ

1. ควรแยกทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงและนำไปใช้ในการประกอบกิจการหลายปี ออกมาเพื่อควบคุมการเปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้เป็นรายทรัพย์สิน

ในการแยกทรัพย์สินมาเพื่อควบคุมวัตถุประสงค์การใช้ ผู้เขียนเสนอให้เพิ่มเติมบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงการใช้ทรัพย์สินอื่นๆ โดยอาจแยกออกเป็นประกาศอธิบดีฉบับใหม่ โดยมีรายละเอียดดังนี้

(1) ให้คำจำกัดความทรัพย์สินที่ต้องการควบคุมให้มีการปรับปรุงภาษีซื้อหากมีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินนั้น โดยเพิ่มประเภทของทรัพย์สิน เช่น คอมพิวเตอร์ งานโยธา หรือทรัพย์สินอื่นๆ ที่มีมูลค่าสูงกว่าจำนวนที่กำหนดให้ต้องมีการปรับปรุงภาษีซื้อ โดยกำหนดจำนวนมูลค่าของทรัพย์สินที่ควรควบคุมการใช้ เช่น คอมพิวเตอร์ที่มีมูลค่าตั้งแต่ 100,000 บาทขึ้นไป หรือทรัพย์สินอื่นๆ ที่มีมูลค่าตั้งแต่ 1 ล้านบาทขึ้นไป เป็นต้น

(2) กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินและการเก็บหลักฐานการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน เพราะเมื่อใช้มูลค่าทรัพย์สินทุนเป็นตัวชี้ว่าทรัพย์สินในควรเข้าเงื่อนไขที่จะต้องมีการปรับปรุง

(3) กำหนดระยะเวลาในการควบคุมทรัพย์สินทุน ดังนี้

- กรณีระบบคอมพิวเตอร์ หรือทรัพย์สินทุนอื่นๆ ที่มีอายุการใช้งาน 3 ปีขึ้นไป ควรมีการควบคุมการปรับปรุงภาษีซื้อในกรณีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้อย่างน้อย 3 ปี
- กรณีระบบคอมพิวเตอร์ หรือทรัพย์สินทุนอื่นๆ ที่มีอายุการใช้งาน 5 ปีขึ้นไป ควรมีการควบคุมการปรับปรุงภาษีซื้อในกรณีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้อย่างน้อย 5 ปี
- กรณีอาคารหรือทรัพย์สินทุนอื่นๆ ที่คงทนถาวรมีอายุการใช้งานเกินกว่า 20 ปี เช่น งานโยธา สะพาน ถนน ที่ใช้เพื่อประโยชน์ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดหรือบางส่วนควรควบคุมการปรับปรุงภาษีซื้อในกรณีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้อย่างน้อย 10 ปี

(4) กำหนดวิธีการและตัวอย่างในการคำนวณการปรับปรุงภาษีซื้อโดยคำนึงถึงระยะเวลาการใช้ทรัพย์สินในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

2. กรณีทรัพย์สินทุนที่ไม่ใช่ทรัพย์สินทุนที่ต้องการควบคุมตามเงื่อนไขในข้อ 1(1) หากมีการเปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินจากกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้ปฏิบัติ ดังนี้

(1) คิดภาษีมูลค่าเพิ่มจากทรัพย์สินดังกล่าวโดยถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 77/1(8)(ง) ในกรณีที่มีการเปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินถาวร โดยกำหนดภาษีมูลค่าเพิ่มจากการถือว่าขายเท่ากับจำนวนภาษีซื้อขณะที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา การเสียภาษีขายจากการนำสินค้าไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีซื้อดังกล่าวเป็นการปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้นำไปใช้ เพราะภาษีซื้อที่ได้นำไปใช้แล้วนั้นจะถูกหักออกโดยมูลค่าที่ถือว่าเป็นภาษีขายในกรณีนี้ หลักการดังกล่าวเป็นหลักการร่าง

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศกำลังพัฒนา⁴ เพราะเป็นหลักการที่ช่วยลดภาระผู้ประกอบการในการปรับปรุงภาษีซื้อ การเสียเบี่ยปรับและเงินเพิ่ม และลดภาระการตรวจสอบ

(2) คิดภาษีมูลค่าเพิ่มจากทรัพย์สินดังกล่าวโดยถือว่าให้บริการตามมาตรา 77/1(10) ในกรณีที่มีการเปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินชั่วคราว โดยกำหนดมูลค่าของการให้บริการจากราคาทรัพย์สินที่ได้มาหารด้วยระยะเวลาที่อาจใช้ทรัพย์สินนั้นได้ตามอายุการตัดค่าเสื่อมราคา

(3) คำนวณภาษีขายโดยนำสัดส่วนในการเฉลี่ยภาษีซื้อในเดือนภาษีที่มีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินนั้นมาใช้เพื่อคำนวณภาษีขาย

3.2 วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาการเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคาร

3.2.1 วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาการขอคืนภาษีซื้อก่อนการประมาณการการใช้พื้นที่อาคาร

ตามที่ได้บรรยายในบทที่ 4 ถึงปัญหาการขอคืนภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารก่อนการประมาณการการใช้พื้นที่อาคารเนื่องจากไม่มีสัดส่วนในการเฉลี่ย เมื่อมีการยื่นประมาณการการใช้พื้นที่อาคารแล้ว (ทราบสัดส่วนที่ใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อแล้ว) หากผู้ประกอบการจะนำภาษีซื้อดังกล่าวมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดเดือนตามใบกำกับภาษีอาจติดเงื่อนไขมาตรา 82/3 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 4) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีภาษีซื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีเพราะมีเหตุจำเป็น ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้น ไม่เกิน 6 เดือน

⁴Lee Burns, Legal Framework for Designing a VAT Law, paper presented at the Asian Development Bank's Fifteenth International Tax Conference, Tokyo, Japan, September 2005, Retrieved April 6, 2010 from <http://www.adb.org/Documents/Events/2005/15th-Tax-Conference/paper-burns.pdf>

นับแต่วันที่ออกไปกำกับภาษี เหตุจำเป็นตามประกาศอธิบดีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 4 ฯ มีเพียง 3 เหตุ ดังนี้

1. เหตุจำเป็นซึ่งเกิดขึ้นตามมาประเพณีการค้า
2. เหตุสุดวิสัย
3. ได้รับใบกำกับภาษีในเดือนภาษีอื่นที่มีในเดือนภาษีที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี ดังนั้น จะเห็นได้ว่าเหตุที่ไม่สามารถนำภาษีซื้อไปใช้ได้เนื่องจากภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารก่อนการประมาณการการใช้พื้นที่อาคารจึงไม่เข้าเหตุจำเป็นทั้ง 3 ประการข้างต้น

ข้อเสนอแนะ

การแก้ไขปัญหานี้อาจทำได้ 3 วิธี ดังนี้

(1) เพิ่มเติมประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 4) ฯ โดยขยายเวลาการนำใบกำกับภาษีมาใช้มากกว่า 6 เดือนในกรณีนี้เนื่องจากเป็นเหตุจำเป็นที่ไม่สามารถเฉลี่ยภาษีซื้อได้เพราะเป็นภาษีซื้อที่เกิดก่อนการยื่นประมาณการการใช้พื้นที่อาคาร

(2) เพิ่มเติมประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) ฯ ให้ขยายในการก่อสร้างอาคารที่เกิดขึ้นก่อนการประมาณการการใช้พื้นที่อาคารแบบแจ้งรายการ (ภ.พ. 05.1) สามารถนำใบกำกับที่เกิดขึ้นก่อนการยื่นประมาณการการใช้พื้นที่อาคารมาขอคืนตามมาตรา 82/3 ในเดือนที่ได้ยื่นประมาณการการใช้พื้นที่อาคารแล้ว เนื่องจากในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) ฯ ดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการเฉลี่ยภาษีซื้อโดยตรง

(3) เพิ่มเติมหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้แบบขอคืนภาษี (ค.10) โดยนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นก่อนการยื่นประมาณการการใช้พื้นที่อาคารมาเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อได้ยื่นการประมาณการการใช้พื้นที่อาคาร (ตามแบบแจ้งรายการ ภ.พ. 05.1) แล้วมาขอคืนในภายหลัง

วิธีการทั้ง 3 ผู้เขียนมีความเห็นว่าวิธีการที่ 2 ดีที่สุดเนื่องจากกรณีนี้เป็นปัญหาเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อและการกำหนดให้นำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นก่อนการประมาณการการใช้พื้นที่อาคารมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มภายหลังจากที่ได้ทราบสัดส่วนการเฉลี่ยในเดือนภาษีแรกที่มีการยื่นประมาณการการใช้พื้นที่อาคารเป็นการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการและมีการกำหนดกรอบเวลาในการนำใบกำกับภาษีมาใช้ในเดือนหลังจากที่มีการออกไปกำกับดังกล่าว อีกทั้ง

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม(ฉบับที่ 29)ฯ ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งมีลำดับชั้นเท่ากับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 4)ฯ ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

3.2.2 วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาการขอคืนภาษีซื้อที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร

ในกรณีที่มีการเริ่มใช้อาคารแล้วปรากฏว่าการใช้พื้นที่ในส่วนของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าที่ได้ประมาณการไว้ ตามข้อ 5 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ อนุญาตให้ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อส่วนที่ขาดนั้นได้ ตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนด (ในกรณีนี้คือแบบ ภ.พ. 30.3) และในกรณีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารก็เช่นกันเมื่อกฎหมายบัญญัติให้มีการปรับปรุงการใช้พื้นที่อาคารในกรณีที่สัดส่วนในการใช้พื้นที่อาคารเปลี่ยนแปลงพร้อมกับการปรับปรุงภาษีซื้อที่เกิดขึ้น แต่มีปัญหว่าภาษีซื้อดังกล่าวจะขอคืนได้หรือไม่เพราะกฎหมายกำหนดให้มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการภายใน 3 ปีนับแต่วันที่ก่อสร้างอาคารเสร็จ แต่กำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดให้ขอคืนภายใน 3 ปีนับแต่นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้นตาม มาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อเสนอแนะ

กรณีดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่ามิทางออกซึ่งจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการ ดังนี้

1. เมื่อประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ได้กำหนดว่าเมื่อเริ่มใช้อาคารหากผู้ประกอบการได้ใช้พื้นที่อาคารไม่ตรงตามที่ได้ประมาณการเป็นเหตุให้ภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้เปลี่ยนแปลงไป ผู้ประกอบการคำนวณภาษีซื้อที่หักได้จริงตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้ปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้วโดยต้องปรับปรุงตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่มีภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเกิดขึ้นถึงเดือนภาษีก่อนเดือนภาษีที่ได้ใช้พื้นที่อาคารดังกล่าว ไว้ดังนี้ “ในกรณีภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้และได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้วมีจำนวนน้อยกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้

ผู้ประกอบการยื่นคำร้องขอคืนภาษีซื้อส่วนที่ขาดนั้น ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดและให้นำภาษีซื้อส่วนที่ขาดซึ่งได้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการแล้วไปหักออกจากมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการในปีที่เกี่ยวข้องได้” ดังนั้น หากมีปัญหาเกี่ยวกับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเด็นดังกล่าวอาจตีความว่าประกาศอธิบดีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวบัญญัติให้สิทธิในการขอคืนภาษีไว้โดยเฉพาะโดยมิต้องคำนึงถึงเงื่อนไขในการขอคืนภาษีตามมาตรา 84/1 เนื่องจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) นั้นออกตามความในมาตรา 82/6 ซึ่งเป็นบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่มีลำดับชั้นเทียบเท่ากับมาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากร

2. ระบุขยายเวลาการขอคืนในการเฉลี่ยภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเป็นภายใน 3 ปีนับแต่ก่อสร้างอาคารเสร็จเท่ากับข้อกำหนดในการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารและการปรับปรุงภาษีซื้ออันเกิดจากการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารให้ชัดเจนในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ เพื่อขจัดปัญหาการตีความกฎหมายของเจ้าหน้าที่ ซึ่งอาจตีความแตกต่างกันในแต่ละพื้นที่ ทำให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการ

3. แก้ไขเพิ่มเติมเงื่อนไขการขอคืนในมาตรา 84/1 ว่าให้ขอคืนได้ภายใน 3 ปีนับแต่ได้ก่อสร้างอาคารเสร็จในกรณีที่มีการเฉลี่ยภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคาร เนื่องจากมาตรา 84/1 เป็นเรื่องเกี่ยวกับเงื่อนไขในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเฉพาะ

ในการแก้ไขปัญหานี้เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ประกอบการผู้เขียนเห็นว่าตามข้อ 1. เป็นการแก้ไขปัญหาเฉพาะหน้าโดยการตีความกฎหมายให้มีความเป็นธรรม หากต้องการให้มีความชัดเจนในการตีความกฎหมายดังกล่าวกรมสรรพากรอาจออกคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติและตีความของเจ้าหน้าที่ให้เป็นไปในทางเดียวกันให้ผู้ประกอบการได้รับความเป็นธรรม นอกจากนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรแก้ไขกฎหมายตามที่ระบุไว้ในข้อ 2. ซึ่งเป็นการแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อซึ่งเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการเฉลี่ยภาษีซื้อโดยเฉพาะและง่ายกว่าการแก้ไขมาตรา 84/1 ซึ่งต้องผ่านสภาผู้แทนราษฎร ในกรณีที่ยังไม่มีการแก้ไขกฎหมายดังกล่าวควรอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีโดยการตีความให้ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ให้มีการขอคืน

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการปรับปรุงภาษีซื้อสามารถขอคืนได้โดยที่ไม่อยู่ในเงื่อนไขการขอคืนตาม มาตรา 84/1

3.3 วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาการเฉลี่ยภาษีซื้อเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้พื้นที่อาคาร

3.3.1 วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาการเปลี่ยนแปลง วัตถุประสงค์การใช้อาคารจากอาคารที่ใช้เพื่อกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดเป็น อาคารที่ใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามมาตรา 82/5(6) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับข้อ 2(4) ของประกาศอธิบดี กรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)ฯ กำหนดให้อาคารที่สร้างขึ้นเพื่อใช้ประโยชน์ใน กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งผู้ประกอบการได้ขายหรือให้เช่าหรือนำไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 3 ปีนับแต่เดือนภาษีที่การก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ ดังนั้น หากมีการนำ อาคารที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อจาก การก่อสร้างอาคารดังกล่าวจะกลายเป็นภาษีซื้อต้องห้าม ส่งผลให้ผู้ประกอบการที่ได้นำภาษีซื้อจาก การก่อสร้างอาคารไปรวมคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องนำส่งจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติม พร้อมกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ แม้ว่ากฎหมายอังกฤษจะกำหนดเวลาให้ ผู้ประกอบการจะต้องมีการปรับปรุงภาษีซื้อ นานกว่าของไทย กล่าวคือจะต้องปรับปรุงภาษีซื้อหากมี การเปลี่ยนแปลงการใช้ภายใน 10 ปีนับแต่วันที่ก่อสร้างอาคารเสร็จ⁵ หากพิจารณาหลักเกณฑ์ที่ เกี่ยวกับการปรับปรุงการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้อาคารหรือสิ่งก่อสร้าง (Buildings and

⁵ HM Revenue and Customs, Notice 706/2: Capital goods scheme, January 2002, Retrieved October 28, 2009 from http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageVAT>ShowContent&id=HMC_E_CL_000859&propertyType=document, p.16.

construction)⁶ ที่ผู้ประกอบการได้สิทธิเสียภาษีในอัตราศูนย์ หรืออัตราลด หากมีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้อาคารไปใช้อาคารที่ต้องเสียภาษีในอัตรามาตรฐานทั้งหมดหรือบางส่วน ผู้ประกอบการจะต้องปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้รับสิทธิดังกล่าวตามสัดส่วนที่ได้ใช้ไป เช่น มีการใช้พื้นที่การใช้อาคารไปแล้ว 5 ปีจะต้องเสียภาษีซื้อเพิ่มเติมอีกเพียง 50 เปอร์เซ็นต์ของภาษีซื้อทั้งหมดตามอัตรามาตรฐานเท่านั้น ซึ่งการคำนึงถึงการใช้ประโยชน์จากอาคารไปย่อมทำให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการไม่ให้เกิดรับภาระมากเกินไป

ข้อเสนอแนะ

1. แก้ไขเพิ่มเติมข้อ 2(4) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)^๗ ให้ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารหรืออสังหาริมทรัพย์อื่น เพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ต่อมาได้ขายหรือให้เช่า หรือนำไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เฉพาะที่ได้กระทำภายในสามปีนับแต่เดือนภาษีที่ก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์และคำนวณตามสัดส่วนของปีที่ไม่ได้ใช้เพื่อกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้สูตรการคำนวณ ดังนี้

1.1 หา “ภาษีซื้อที่มีสิทธินำมาใช้ได้” ตามสัดส่วนเวลาที่ได้ใช้อาคารจริงไปในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจริง

$$\left[\text{ภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารทั้งหมด} \times \frac{\text{เวลาที่ใช้ไป}}{\text{เวลาทั้งหมด}} \right]$$

⁶ HM Revenue and Customs, Notice 708 Customs: Building and Construction, February 2008, Retrieved October 24, 2009, from http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageLibraryPublicNoticesAndInfoSheets&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_CL_000513, pp. 90-92.

1.2 หาภาษีซื้อที่ต้องนำส่งเพิ่มเติม

ภาษีซื้อที่ต้องนำส่งเพิ่มเติม เท่ากับภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารที่ได้ นำมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มลดด้วย "ภาษีซื้อที่มีสิทธิ นำมาใช้ได้" จากสูตรที่คำนวณได้ตามข้อ 1.1

ภาษีซื้อที่ต้องนำส่งเพิ่มเติม = ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารที่ได้นำไปใช้แล้ว - ภาษีซื้อที่มีสิทธินำมาใช้ได้

1.3 ในกรณีที่ผู้ประกอบการใช้พื้นที่อาคารในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เต็มปี ให้ผู้ประกอบการคำนวณตามระยะเวลาที่ได้ใช้อาคารนั้น

1.4 ในกรณีที่มีการนำอาคารที่สร้างเพื่อประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไป ใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงบางส่วน เช่น นำออกให้เช่า ให้นำสูตรการคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามสัดส่วนระยะเวลาและสัดส่วนพื้นที่ที่ได้ใช้ไปตาม ข้อ 1.1 – 1.3 มาใช้

1.5 ยกตัวอย่างเช่น บริษัทก่อสร้างอาคารเพื่อประกอบกิจการที่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด โดยสร้างอาคารเสร็จในเดือนมกราคม 2550 ต่อมาในเดือนมกราคม 2552 บริษัทประสบภาวะขาดทุนอย่างหนักเนื่องจากเศรษฐกิจหดตัว จึงต้องปรับเปลี่ยนแผนทางธุรกิจลด ขนาดกิจการและขายอาคารดังกล่าว หากภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารมีจำนวน 7 ล้านบาท บริษัท จะต้องปรับปรุงแบบแสดงรายการและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จำนวน 7,000,000 บาทพร้อมกับเบี้ยปรับ จำนวน 1,400,000 บาท และเงินเพิ่มจำนวนไม่ต่ำกว่า⁷ 2,520,000 บาท รวมต้องชำระทั้งสิ้นไม่ต่ำกว่า 10,920,000 บาท

⁷ ในกรณีที่มีการปรับปรุงภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคาร เงินเพิ่มจะคิดจากจำนวนที่ มีการเสียภาษีขาดไปในเดือนที่มีภาษีขายเกิดขึ้น ระยะเวลาในการคำนวณเงินเพิ่มจึงเริ่มตั้งแต่เดือน ก่อนที่จะสร้างอาคารเสร็จ กล่าวคือ ตั้งแต่เดือนที่มีการนำภาษีซื้อไปใช้หักออกจากภาษีขาย แต่การ แสดงตัวอย่างคำนวณเงินเพิ่มให้เห็นคร่าวๆ โดยคิดตั้งแต่อาคารก่อสร้างเสร็จมาจนถึงเดือนภาษีมีการ เปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร

แต่หากกฎหมายอนุญาตให้นำภาษีซื้อบางส่วนตามสัดส่วนปีที่ผู้ประกอบการได้ใช้ในการประกอบกิจการจริงมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทจะมีภาระภาษี ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ภาษีซื้อที่นำมาใช้ได้} &= (2/3 \text{ ของ ภาษีซื้อทั้งหมด}) \\ &= (7,000,000 \times 2/3) \\ &= 4,666,666.67 \end{aligned}$$

ดังนั้น ต้องนำส่งภาษีเพิ่มเติม จำนวน 2,333,333.33 (7,000,000 - 4,666,666.67) เบี้ยปรับจำนวน 466,666.67 บาท และเงินเพิ่มจำนวนประมาณ 840,000 รวมเป็นจำนวนเงินที่ต้องนำส่งทั้งสิ้นประมาณ 3,640,000 บาท

3.3.2 วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาการเปลี่ยนแปลงการสัดส่วนการใช้พื้นที่อาคารที่ใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามที่ได้บรรยายไว้ในบทที่ 4 ว่าหากภายใน 3 ปีนับแต่เดือนภาษีที่ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ ผู้ประกอบการมีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารภายหลังจากที่ได้ใช้พื้นที่อาคารตรงตามที่ได้ประมาณการไว้ หรือภายหลังจากที่ได้มีการปรับปรุงภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารแล้ว อันเป็นเหตุให้ภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเปลี่ยนแปลงไป ผู้ประกอบการจะต้องปรับปรุงภาษีซื้อตามที่ยกเว้นภาษีซื้อที่หักได้จริงตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่เกิดขึ้นจริง ดังนั้นในกรณีที่ผู้ประกอบการได้เปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารโดยลดพื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 3 ปีนับแต่วันที่อาคารสร้างเสร็จผู้ประกอบการจะต้องยื่นแบบปรับปรุงพร้อมทั้งชำระภาษีที่ได้ขอคืนหรือเครดิตไปแล้วตามสัดส่วนพร้อมทั้งชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม แม้ว่าผู้ประกอบการจะได้ใช้พื้นที่อาคารในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจริงมาก่อนนานเพียงใดก็ตามทำให้ผู้ประกอบการที่ได้ใช้อาคารไปในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยสุจริตจึงไม่ได้รับรับความเป็นธรรม

ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนเห็นว่าควรให้แก้ไขเพิ่มเติมข้อ 5 (5) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ให้ผู้ประกอบการที่ได้เปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารปรับปรุงการใช้พื้นที่อาคาร และสามารถนำภาษีซื้อบางส่วนมาหักออกจากการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามสัดส่วนที่ได้ใช้อาคารเพื่อกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปจริงโดยใช้สูตรการคำนวณ ดังนี้

(1) หา “ภาษีซื้อที่สามารถนำมาใช้ได้”

นำสัดส่วนของพื้นที่ที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนการเปลี่ยนแปลงคุณด้วยภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารทั้งหมดได้ผลลัพธ์เป็นภาษีซื้อตามสัดส่วนพื้นที่ที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คุณด้วยสัดส่วนของเวลาที่ใช้ไปหารด้วยเวลาทั้งหมด ได้ผลลัพธ์เท่าใดบวกด้วยสัดส่วนของพื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบัน คุณด้วยภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารทั้งหมด และคุณด้วยสัดส่วนของเวลาที่เหลือหารด้วยเวลาทั้งหมด เป็นภาษีซื้อที่นำมาใช้ได้ เขียนเป็นสูตรได้ ดังนี้

$$\left[\begin{array}{l} \text{สัดส่วนของพื้นที่ที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสีย} \\ \text{ภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนการเปลี่ยนแปลง} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{ภาษีซื้อจากการก่อสร้าง} \\ \text{อาคารทั้งหมด} \end{array} \right] \times \frac{\text{เวลาที่ใช้ไป}}{\text{เวลาทั้งหมด}}$$

บวกด้วย

$$\left[\begin{array}{l} \text{สัดส่วนของพื้นที่ที่ใช้ในกิจการที่} \\ \text{ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มปัจจุบัน} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{ภาษีซื้อจากการก่อสร้าง} \\ \text{อาคารทั้งหมด} \end{array} \right] \times \frac{\text{เวลาที่เหลือ}}{\text{เวลาทั้งหมด}}$$

(2) หาภาษีซื้อที่ต้องนำส่งเพิ่มเติม

ภาษีซื้อที่ต้องนำส่งเพิ่มเติม เท่ากับภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารที่ได้นำมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มลบด้วยภาษีซื้อที่มีสิทธินำมาใช้ได้จากสูตรที่คำนวณได้ตามข้อ 2.1

ภาษีซื้อที่ต้องนำส่งเพิ่มเติม = ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารที่ได้นำไปใช้แล้ว - ภาษีซื้อที่สามารถนำมาใช้ได้

(3) ในกรณีที่ผู้ประกอบการใช้พื้นที่อาคารในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เต็มปี

ในกรณีที่ผู้ประกอบการใช้พื้นที่อาคารในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เต็มปี จะต้องคำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ใช้อาคารนั้น ยกตัวอย่างเช่น อาคารก่อสร้างเสร็จและเริ่มใช้ อาคารเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2550 มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารเมื่อวันที่ 16 มกราคม 2552 จะต้องคำนวณภาษีที่สามารถนำมาใช้ได้ตามวันที่ได้ใช้อาคารนั้นเพื่อกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ 745 วัน สัดส่วนของเวลาที่ใช้ไปต่อเวลาทั้งหมดคือ 745/1095

(4) ตัวอย่างของการคำนวณตามข้อเสนอแนะ

ยกตัวอย่างเช่น เดือน มกราคม ปี 2549 บริษัทเริ่มก่อสร้างอาคาร บริษัทได้ยื่น ประมาณการการใช้พื้นที่อาคารไปว่าบริษัทจะใช้อาคารเพื่อประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ร้อยละ 80 และใช้พื้นที่อาคารในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 20 เมื่ออาคารสร้างเสร็จสิ้น เดือนธันวาคม 2549 บริษัทได้ใช้อาคารเพื่อกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มไปตามที่ได้ยื่นประมาณการไว้ ต่อมาในเดือนมกราคม 2552 หลังจากที่บริษัทใช้อาคาร ไป 2 ปีนับแต่อาคารสร้างเสร็จบริษัทประสบภาวะวิกฤตทางการเงิน บริษัทต้องเปลี่ยนแปลงการดำเนิน กิจการโดยต้องเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารโดยใช้พื้นที่อาคารเพื่อประกอบกิจการที่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงเหลือร้อยละ 20 และประกอบกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 80 ทำให้ บริษัทต้องเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร หากว่ากฎหมายเปลี่ยนแปลงให้บริษัทสามารถนำสัดส่วนที่ ได้ใช้อาคารไปจริงเพื่อกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปได้บริษัทจะสามารถนำภาษีซื้อจากการ ก่อสร้างอาคารมาใช้ได้จำนวน 2 ใน 3 ของภาษีซื้อทั้งหมดโดยหากบริษัทมีภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการ ก่อสร้างอาคารทั้งหมด 7 ล้าน บริษัทจะสามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ได้ต่างจากกรณีปกติดังนี้

ก่อนการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร

ภาษีซื้อทั้งหมด	ภาษีซื้อที่นำมาใช้ได้ (VAT: 80%)	ภาษีซื้อที่ไม่สามารถนำมาใช้ได้ (Non-VAT: 20%)
7,000,000	5,600,000	1,400,000

หลังจากการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร

ภาษีซื้อทั้งหมด	ภาษีซื้อที่นำมาใช้ได้ (VAT: 20%)	ภาษีซื้อที่ไม่สามารถนำมาใช้ได้ (Non-VAT: 80%)
7,000,000	1,400,000	5,600,000

ดังนั้นผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีเพิ่มเติมจำนวน 4,200,000 บาทพร้อมกับเบี้ยปรับจำนวน 840,000 บาท และเงินเพิ่มจำนวนไม่ต่ำกว่า 1,512,000 บาท รวมต้องชำระทั้งสิ้นไม่ต่ำกว่า 7,056,000 บาท

หากมีการแก้ไขกฎหมายตามข้อเสนอแนะให้ผู้ประกอบการสามารถคำนวณภาษีซื้อตามสัดส่วนที่ได้ใช้พื้นที่อาคารไปจริงการคำนวณภาษีซื้อหลังจากการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารผลจะแตกต่างออกไป ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{ภาษีซื้อที่นำมาใช้ได้} &= (80\% \text{ ของ ภาษีซื้อทั้งหมด} \times 2/3) + (20\% \text{ ของภาษีซื้อทั้งหมด} \times 1/3) \\
 &= (5,600,000 \times 2/3) + (1,400,000 \times 1/3) \\
 &= 4,200,000
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{ภาษีที่ต้องนำส่งเพิ่มเติม} &= \text{ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารที่ได้นำไปใช้แล้ว} - \text{ภาษีซื้อที่สามารถนำมาใช้ได้} \\
 &= 5,600,000 - 4,200,000 \\
 &= 1,400,000
 \end{aligned}$$

ดังนั้น ต้องนำส่งภาษีเพิ่มเติม จำนวน 1,400,000 บาท เบี้ยปรับจำนวน 280,000 บาท และเงินเพิ่มจำนวนไม่ต่ำกว่า 504,000 บาท รวมเป็นจำนวนเงินที่ต้องนำส่งทั้งสิ้นไม่ต่ำกว่า 2,184,000 บาท

จะเห็นได้ว่าหากเปลี่ยนวิธีการแล้วผู้ประกอบการมีภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่ต้องนำส่งลดลงถึงจำนวนประมาณ 4,872,000 บาท

3.3.3 วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาการเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเนื่องจากเปลี่ยนแปลงสัดส่วนการใช้พื้นที่อาคาร

ตามที่ได้บรรยายไว้ในบทที่ 4 การเปลี่ยนแปลงสัดส่วนพื้นที่การใช้อาคารในการเฉลี่ยภาษีซื้อที่ใช้ในการก่อสร้างอาคารและปรับปรุงสัดส่วนรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อแบบทั่วไป มีความแตกต่างกันในการเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม โดยการปรับปรุงภาษีซื้อในกรณีการปรับปรุงสัดส่วนรายได้ที่เกิดจากกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและรายได้ที่เกิดจากกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้กันไปตามความเป็นจริงเมื่อสิ้นปีนั้นไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ส่วนกรณีการเปลี่ยนแปลงสัดส่วนพื้นที่การใช้อาคารอันทำให้สัดส่วนพื้นที่ที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามความเป็นจริงน้อยลงนั้นจะต้องมีการเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มทำให้ผู้ประกอบการบางหลายอาจมีปัญหากจากการปรับปรุงที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มดังกล่าวเพราะเหตุผลทางธุรกิจมิได้มีเจตนาทุจริต หรือเจตนาข้อยกภาษี

หากพิจารณารูปแบบการเฉลี่ยภาษีซื้อทั้งสองกรณีที่มีความแตกต่างกันในเรื่องของฐานภาษีและระยะเวลานั้นจะพบว่า การเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนรายได้ที่ให้ผู้ประกอบการประมาณการสัดส่วนรายได้ในปีที่เริ่มมีรายได้ และในกรณีที่เลือกใช้การปรับปรุงสัดส่วนรายได้ตามจริงทุกปี ไม่มีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้น ผู้เขียนเห็นด้วย เนื่องจากเหตุผล ดังนี้

1. ผู้ประกอบการมีความจำเป็นในการประมาณการสัดส่วนรายได้ในเบื้องต้น และควรปรับปรุงเมื่อทราบสัดส่วนรายได้ที่แท้จริง กรณีในปีที่เริ่มมีรายได้ผู้ประกอบการไม่มีทางทราบว่ารายได้ที่แท้จริงแล้วเป็นเช่นไร เพียงแต่อาจประเมินจากเจตนาและความตั้งใจ และแผนธุรกิจในการหารายได้เท่านั้น การให้ผู้ประกอบการปรับปรุงสัดส่วนรายได้ตามความเป็นจริงและลงโทษโดยการให้เสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้น ย่อมเป็นการลงโทษโดยไม่มีเหตุผลรองรับ

2. ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ มีข้อกำหนดว่าแม้ผู้ประกอบการจะประมาณการว่ามีสัดส่วนรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าร้อยละ 50 ผู้ประกอบการมีสิทธินำภาษีซื้อมาใช้ได้เพียงกึ่งหนึ่งซึ่งเท่ากับร้อยละ 50 ของภาษีซื้อที่นำมาเฉลี่ยเท่านั้น เป็นการจำกัดไว้ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่มีเจตนาไม่สุจริตต้องการประมาณการให้ใช้ภาษีซื้อมากไว้ก่อนในเบื้องต้นจะไม่สามารถทำได้

ในส่วนการปรับปรุงภาษีที่ถือกรณีการเฉลี่ยภาษีที่ถือจากการก่อสร้างอาคารนั้นการ
 ลงโทษผู้ประกอบการที่มีการเปลี่ยนแปลงสัดส่วนการใช้พื้นที่ในการประกอบกิจการโดยการกำหนดให้
 เสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มโดยไม่พิจารณาเหตุผล หรือมีข้อยกเว้น ผู้เขียนเห็นในการลงโทษให้เสียเงิน
 เพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือ ร้อยละ 18 ต่อปี ตามมาตรา 89/1 เป็นอัตราที่สูงมากเกินไป
 เมื่อเทียบกับอัตราดอกเบี้ยในปัจจุบัน จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาและเป็นภาระแก่ผู้ประกอบการมาก
 เกินไป เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษที่ในกรณีที่เปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้จะคิดเงินเพิ่มใน
 อัตราที่เทียบเคียงกับอัตราดอกเบี้ยในอัตราตลาด⁸ นอกจากนั้น HMRC ยังเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการ
 สามารถแสดงข้ออ้างที่มีเหตุผล (Reasonable excuse) และหลักฐานที่ชำระภาษีล่าช้าหรือขาด
 จำนวน รวมถึงสามารถอุทธรณ์การประเมินเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มให้ HMRC ลดหรืองดได้

ข้อเสนอแนะ

ในกรณีของประเทศไทยผู้เขียนเห็นว่าแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับ
 ภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการได้แสดงเหตุผลและหลักฐานว่าได้ประมาณการการใช้
 พื้นที่อาคารและการใช้พื้นที่อาคารตามที่ประเมินไปจริงอย่างไร หากมีหลักฐานที่สามารถพิสูจน์ได้ก็ไม่
 ต้องรับผิดชอบในเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ แต่อาจต้องเสียดอกเบี้ยเนื่องจากผู้ประกอบการนำเงินภาษีที่ต้อง
 ชำระไปใช้และรัฐขาดประโยชน์จากเงินดังกล่าว

⁸ อัตราดอกเบี้ยให้กู้ยืมของธนาคารขนาดใหญ่ 6 แห่งบวก 2.5% (Air Passenger Duty and Other Indirect Taxes Order (SI 1998/1461))- ในเดือนสิงหาคม 2552 มีอัตราดอกเบี้ย 7.5%, Andrew Needham and Steve Allen, Core tax annuals Value Added Tax 2009/10 (United Kingdom: Bloomsbury Professional), 2009, p. 417.

4. วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ก่อนการใช้ทรัพย์สินและอาคารที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.1 วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ก่อนการใช้ทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) ในกรณีการนำสินค้าที่ตั้งใจจะซื้อมาใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วเปลี่ยนวัตถุประสงค์ก่อนการใช้ไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าทั้งหมด หรือบางส่วน (ดูบทนี้ หัวข้อ 3.1)

(2) กรณีผู้ประกอบการมีความตั้งใจจะใช้สินค้าหรือบริการในกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอย่างเดียว หรือตั้งใจใช้สินค้าหรือบริการในกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการได้ใช้หรือเปลี่ยนความตั้งใจก่อนที่จะใช้สินค้าหรือบริการดังกล่าวไปใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการอาจประสบปัญหาไม่สามารถภาษีซื้อมาใช้ได้ เนื่องจากไม่สามารถนำภาษีซื้อมาใช้ในเดือนภาษีที่มีภาษีซื้อเกิดขึ้น และไม่เข้าเหตุจำเป็นตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 4)ฯ ที่จะนำภาษีซื้อไปใช้ในเดือนอื่นได้

ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนเห็นว่าควรแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 4)ฯ โดยเพิ่มเหตุจำเป็นที่ไม่สามารถนำภาษีซื้อมาใช้ในเดือนภาษีที่มีภาษีซื้อเกิดขึ้นเนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้ทรัพย์สินจากกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการให้สามารถนำภาษีซื้อดังกล่าวมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องนำส่งได้ โดยให้ผู้ประกอบการนำหลักฐานมาพิสูจน์ว่ามีความตั้งใจจะนำมาใช้ในกิจการที่ไม่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจริง และได้เปลี่ยนวัตถุประสงค์การใช้สินค้าหรือบริการมาใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจริง

4.2 วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ก่อนการใช้การใช้อาคารที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามที่ได้บรรยายไว้ในบทที่ 4 ว่าข้อ 5 (2) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ เป็นกรณีการปรับปรุงภาษีซื้อเมื่อมีการใช้อาคารแล้วเท่านั้น หากผู้ประกอบการยังสร้างไม่เสร็จ และ/หรือยังไม่มีการใช้อาคารหากเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้อาคารผู้ประกอบการโดยเปลี่ยนสัดส่วนการใช้พื้นที่ที่ใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจึงไม่อาจปรับปรุงภาษีซื้อได้ตามประกาศดังกล่าว ส่งผลให้ผู้ประกอบการได้รับความเสียหาย กล่าวคือจะต้องเสียเงินเพิ่มที่คิดจากจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียเพิ่มเติม หากต้องรอนกว่าอาคารจะสร้างเสร็จ หรือในกรณีที่ผู้ประกอบการมีพื้นที่ที่จะใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มขึ้น ผู้ประกอบการก็อาจได้รับสิทธิในการได้รับภาษีซื้อคืนช้าลง กล่าวคือต้องรอนกว่าอาคารจะสร้างเสร็จ และได้ใช้อาคารแล้วเท่านั้น

ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนเสนอให้แก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)ฯ ข้อ 5 โดยเพิ่มเติมให้ผู้ประกอบการมีสิทธิปรับปรุงภาษีซื้อหากคาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ในการใช้อาคารก่อนที่อาคารจะสร้างเสร็จ หรือใช้อาคารนั้น