

บทที่ 2

ความทั่วไปว่าด้วยใบกำกับภาษี

1. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคทั่วไป ภาษีประเภทนี้เริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 โดยนำมาใช้แทนภาษีการค้า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ขายสินค้าและผู้ให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพในราชอาณาจักร (ตามกฎหมายเรียกว่า “ผู้ประกอบการ”) และผู้นำเข้าสินค้า ทั้งนี้ ไม่ว่าชนิดใด ทอดใด และไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปแบบของบุคคลธรรมดา บริษัท ห้างหุ้นส่วน หรือรัฐวิสาหกิจ ฯลฯ ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จึงอาจต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยก็ได้ อนึ่ง โดยทั่วไปผู้มีหน้าที่เสียภาษีนี้นี้จะเรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการมาเสีย กล่าวอีกนัยหนึ่งกฎหมายต้องการให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเป็นผู้ชำระภาษี¹

ภาษีมูลค่าเพิ่มคำนวณจากยอดมูลค่าสินค้าหรือบริการก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ ซึ่งอัตราภาษีโดยปกติจะอยู่ที่ร้อยละ 10 (ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มของราชการบริหารส่วนท้องถิ่น) ตามที่มาตรา 80 ของประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ แต่ในปัจจุบันได้มีการปรับลดเหลือร้อยละ 6.3 ตามมาตรา 4 ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 479) พ.ศ.2551 ซึ่งเมื่อคำนวณภาษีสำหรับราชการบริหารส่วนท้องถิ่นเพิ่มควบคู่ไปอีก 1 ใน 9 ส่วนแล้ว ก็จะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 7 ของยอดมูลค่าสินค้าหรือบริการ โดยอัตราดังกล่าวมีผลถึงวันที่ 30 กันยายน 2553 และตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2553 เป็นต้นไปจัดเก็บที่อัตราร้อยละ 9² (ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มของราชการบริหารส่วนท้องถิ่น)

¹ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2552, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552), น.227.

² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 479) พ.ศ.2551

มาตรา 4 ให้ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากรและคงจัดเก็บในอัตรา ดังต่อไปนี้

นอกจากนี้ ยังมีกรณีของผู้ประกอบการบางประเภทที่กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บใน อัตราร้อยละ 0 (เช่นกิจการส่งออก) โดยกิจการที่อยู่ในประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 0% นี้ ผู้ประกอบการไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ แต่มีสิทธินำภาษีซื้อที่ตนได้ ชำระไปให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นมาขอคืนจากกรมสรรพากรได้

ผู้ประกอบการที่ได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการแล้ว มีหน้าที่ ต้องนำส่งภาษีนั้นต่อกรมสรรพากรภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป โดยในการคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องนำส่งจะต้องคำนวณเป็นรายเดือน โดยนำภาษีที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บ จากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการในเดือนนั้น (“ภาษีขาย”) มาลบภาษีที่ตนได้ชำระให้แก่ ผู้ประกอบการรายอื่นในเดือนนั้น (“ภาษีซื้อ”) หากได้ผลต่างจำนวนเท่าใด ก็จะเป็นจำนวนภาษีที่ จะต้องนำส่ง แต่หากภาษีซื้อ มีมากกว่าภาษีขายผู้ประกอบการก็มีสิทธิได้รับภาษีคืน

2. ความหมายและความสำคัญของใบกำกับภาษี

“ใบกำกับภาษี” หมายถึง เอกสารหลักฐานที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมี หน้าที่ต้องจัดทำและออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ทุกครั้งที่ขายสินค้าหรือให้บริการ และ ต้องจัดทำอย่างซ้ำในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เพื่อแสดงมูลค่าของ สินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บแต่ละครั้ง เว้นแต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าชนิดประเภทเดียวกันให้แก่ผู้ซื้อสินค้ารายหนึ่งรายใด เป็นจำนวนหลายครั้งในหนึ่งวันทำการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวสามารถจัดทำใบกำกับ ภาษีรวมเพียงครั้งเดียวในหนึ่งวันทำการสำหรับผู้ซื้อสินค้ารายนั้นก็ได้³

นอกจากนี้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (22) “ใบกำกับภาษี” ยังหมายความ รวมถึง ใบกำกับภาษีอย่างย่อ ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขาย

(1) ร้อยละหกจุดสาม สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี ซึ่ง ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2551 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2553

(2) ร้อยละเก้า สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี ซึ่งความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2553 เป็นต้นไป

³ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ้างแล้ว เจริญรอดที่ 1, น.269.

ทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่นตามมาตรา 83/5 และใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร กรมศุลกากร หรือกรมสรรพสามิต ทั้งนี้เฉพาะส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ใบกำกับภาษีเป็นเอกสารที่สำคัญที่สุดในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่กรมสรรพากรจะเข้มงวดในการตรวจสอบ เนื่องจากเป็นหลักฐานในการยื่นภาษีขายและภาษีซื้อในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการจัดทำใบกำกับภาษีผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องจัดทำใบกำกับภาษีทันทีที่จุดความรับผิด (Tax Point) เกิดขึ้นและส่งมอบใบกำกับภาษีให้ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ โดยต้องจัดทำอย่างน้อย 2 ฉบับ ต้นฉบับส่งมอบให้กับผู้ซื้อ ส่วนสำเนาผู้ประกอบการต้องเก็บรักษาไว้เพื่อเป็นหลักฐานประกอบการลงรายงานภาษีขายตามมาตรา 87/3 ในการออกใบกำกับภาษีจะต้องออกเป็นรายงานประกอบการเว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะกำหนดเป็นอย่างอื่น⁴

สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการและผู้นำเข้าต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นซึ่งเป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ

3. หน้าที่ในการออกใบกำกับภาษี

ตามมาตรา 86 ของประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการทุกครั้ง และต้องจัดทำในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งให้ส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีให้เก็บรักษาไว้

จุดความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) อันเป็นที่มาของการออกใบกำกับภาษี จะแตกต่างกันออกไปในแต่ละประเภทธุรกรรมตามรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.1 การขายสินค้า (มาตรา 78)

3.1.1 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของธุรกิจขายสินค้าเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้าเว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนการส่งมอบสินค้าให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้น

⁴ สมเดช โรจน์คุรีเสถียร และคณะ, สุดยอดรายจ่ายต้องห้ามและภาษีซื้อต้องห้าม, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติเพรส จำกัด, 2550), น.762.

เมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ ด้วย ทั้งนี้โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณี

- 1) โอนกรรมสิทธิ์สินค้า
- 2) ได้รับชำระสินค้า หรือ
- 3) ได้ออกใบกำกับภาษี

3.1.2 การขายสินค้าตามสัญญาให้เข้าซื้อ หรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ ด้วย

- 1) ได้รับชำระราคาสินค้า หรือ
- 2) ได้ออกใบกำกับภาษี

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณี

3.1.3 การขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว ทั้งนี้เฉพาะสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายประเภทของสินค้าและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี ให้ความรับผิดชอบทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนการส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ ด้วย

- 1) ตัวแทนได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้าให้ผู้ซื้อ
- 2) ตัวแทนได้รับชำระสินค้า
- 3) ตัวแทนได้ออกใบกำกับภาษี หรือ
- 4) ได้มีการนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าโดยตัวแทนหรือบุคคลอื่น

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณี

3.1.4 การขายสินค้าโดยการส่งออกให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นดังต่อไปนี้

1) การส่งออกนอกจากที่ระบุใน 2) หรือ 3) ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาออก วางหลักประกันอากรขาออก หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก เว้นแต่ในกรณีที่ไม่ต้องเสียภาษีอากรขาออกหรือได้รับยกเว้นอากรขาออกแล้วแต่กรณี ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

2) การส่งออกในกรณีที่นำสินค้าเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นในวันที่นำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก

3) การส่งออกซึ่งสินค้าที่อยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรให้ ความรับผิดชอบเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

3.1.5 การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 และภายหลังได้มีการโอน กรรมสิทธิ์ในสินค้าอันทำให้ผู้รับโอนสินค้ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ความรับผิดชอบ เกิดขึ้นเมื่อโอนกรรมสิทธิ์สินค้า

3.2 การให้บริการ (มาตรา 78/1)

3.2.1 ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระค่าบริการ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำ ดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการ ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำ นั้นๆ ด้วย

- 1) ได้ออกใบกำกับภาษี หรือ
- 2) ได้ให้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น

3.2.2 การให้บริการตามสัญญาที่กำหนดค่าตอบแทนตามส่วนของบริการที่ทำให้ความ รับผิดชอบตามส่วนของบริการเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการตามส่วนของบริการที่สิ้นสุดลง เว้น แต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระค่าบริการตามส่วนของบริการที่สิ้นสุดลง ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ ด้วย

- 1) ได้ออกใบกำกับภาษี หรือ
- 2) ได้ให้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น

ทั้งนี้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของกรกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณี

3.2.3 การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ความรับผิดชอบทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระราคาค่าบริการทั้งหมดหรือบางส่วน แล้วแต่ กรณี

3.2.4 การให้บริการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (5) และ ภายหลังได้มีการโอนสิทธิ์ในบริการอันทำให้ผู้รับโอนสิทธิ์ในบริการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/1 (2) ให้ความรับผิดชอบทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ

4. รูปแบบใบกำกับภาษี

4.1 ใบกำกับภาษีเต็มรูป

โดยทั่วไปการออกใบกำกับภาษีจะต้องออกโดยระบุรายละเอียดให้ครบถ้วนตามที่ มาตรา 86/4 ได้กำหนดไว้ซึ่งเรียกว่า “ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป” โดยการออกใบกำกับภาษีใน ลักษณะนี้จะมีข้อความคล้ายกับใบส่งของหรือใบเสร็จรับเงิน ผู้ประกอบการจึงอาจปรับปรุงใบส่ง ของหรือใบเสร็จรับเงินให้เป็นใบกำกับภาษีในฉบับเดียวกันได้⁵ ซึ่งใบกำกับภาษีเต็มรูปตามมาตรา 86/4 ต้องมีรายการครบถ้วนดังต่อไปนี้

- 1) คำว่า “ใบกำกับภาษี”
- 2) เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ขาย
- 3) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ขาย
- 4) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อ
- 5) เลขที่ เล่มที่ (ถ้ามี) ของใบกำกับภาษี
- 6) วันเดือนปีที่ออกใบกำกับภาษี
- 7) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และราคาของสินค้าหรือบริการ
- 8) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยให้แยกออกจากราคาของสินค้าหรือบริการให้ชัดเจน

4.2 ใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/5

ใบกำกับภาษีในรูปแบบนี้เป็นใบกำกับภาษีสำหรับกิจการบางประเภทที่อธิบดี กรมสรรพากรอาจกำหนดให้มีรายการเป็นอย่างอื่นได้ เช่น ใบกำกับภาษีของสินค้าหรือบริการ เฉพาะอย่างตามมาตรา 79/1 หรือใบกำกับภาษีของยาสูบตามมาตรา 79/5 หรือน้ำมันดิบและ ผลิตภัณฑ์น้ำมันตามมาตรา 79/6 เป็นต้น ซึ่งกรณีเหล่านี้กฎหมายก็จะกำหนดรายการหลักๆ ที่ จะต้องทำตามความเหมาะสมของกิจการแต่ละประเภท

⁵ เฟิงอั่ง, น.764.

4.3 ใบกำกับภาษีอย่างย่อ

ตามมาตรา 86/6 ของประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการขายปลีกหรือให้บริการแก่ลูกค้ารายย่อยจำนวนมาก มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อได้ ตามเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยต้องมีรายการดังนี้

- 1) คำว่า “ใบกำกับภาษีอย่างย่อ”
- 2) ชื่อหรือชื่อย่อของผู้ขาย
- 3) เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ขาย
- 4) เลขที่ เล่มที่ (ถ้ามี) ของใบกำกับภาษี
- 5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือบริการ
- 6) วัน เดือน ปีที่ออกใบกำกับภาษี
- 7) ราคาของสินค้าหรือบริการที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยต้องมีข้อความระบุชัดเจน

ว่า ราคาได้รวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว

ในการกรอกรายการในใบกำกับภาษีอย่างย่อจะแตกต่างจากใบกำกับภาษีเต็มรูปแบบ คือ

- 1) ไม่ต้องแสดงที่อยู่ของผู้ขายสินค้าหรือบริการ
- 2) ไม่ต้องแสดงชื่อ ที่อยู่ของผู้ขายสินค้าหรือบริการ
- 3) ชื่อ ชนิด หรือประเภทของสินค้าจะออกเป็นรหัสก็ได้
- 4) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มให้รวมอยู่ในมูลค่าของสินค้าหรือบริการ โดยต้องหมายเหตุว่า “ราคาได้รวมภาษีแล้ว” อย่างไรก็ตามผู้ประกอบการอาจจะแสดงราคาสินค้ากับจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มแยกออกจากกันก็ได้

ผู้ประกอบการที่ได้รับใบกำกับภาษีอย่างย่อจะนำไปใช้เป็นหลักฐานในการขอหักภาษีซื้อไม่ได้ หากผู้ซื้อร้องขอใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปเพื่อนำไปเป็นหลักฐานในการหักภาษีซื้อ

ผู้ประกอบการต้องออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปให้กับผู้ซื้อทันที⁶

5. การจัดเก็บใบกำกับภาษี

ผู้ประกอบการมีหน้าที่จัดเก็บรายงานใบกำกับภาษี และสำเนาใบกำกับภาษีไว้ ณ สถานที่ประกอบการที่จัดทำใบกำกับภาษีไม่น้อยกว่า 5 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี

⁶ เฟิงอ้วง, น.784.

หรือวันทำรายงาน นอกจากนี้ในกรณีที่ผู้ประกอบการเลิกประกอบกิจการ ก็ต้องเก็บรักษาใบกำกับภาษีที่มีอยู่ ณ วันเลิกประกอบกิจการนั้น ต่อไปอีก 2 ปี ทั้งนี้ เป็นไปตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร มาตรา 87/3

6. ข้อห้ามในการออกใบกำกับภาษี

ตามมาตรา 86/13 ได้กำหนดข้อห้ามไว้ไม่ให้บุคคลซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน หรือมิใช่ผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีได้ตามหลักเกณฑ์ในหมวดเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำการออกใบกำกับภาษี

โดยหลักเกณฑ์ในการออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ในการออกใบกำกับภาษีและส่งมอบใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการเมื่อได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการ ดังนั้น ในทางกลับกัน หากมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนแต่ไม่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการ ก็ย่อมไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี นอกจากนี้ ในบางกรณีกฎหมายก็ได้กำหนดข้อห้ามสำหรับผู้ประกอบการบางจำพวกไว้เป็นการเฉพาะไม่ให้ออกใบกำกับภาษี ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอแบ่งกรณีที่ต้องห้ามไม่ให้ออกใบกำกับภาษีออกเป็น 2 กรณี ดังนี้

6.1 กรณีที่มิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน หรือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนแต่ไม่ได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการ

6.2 กรณีตามมาตรา 86/1 ซึ่งห้ามมิให้ผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ ออกใบกำกับภาษี ได้แก่

1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร และได้ให้ตัวแทนของตนออกใบกำกับภาษีแทนตนตามมาตรา 86/2

2) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ทรัพย์สินถูกนำออกขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่นโดยบุคคลอื่นตามมาตรา 83/5

3) ผู้ประกอบการจดทะเบียนตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามมาตรา 83/6 (3)

กรณีข้างต้นนี้หากมีการฝ่าฝืนออกใบกำกับภาษีไป ใบกำกับภาษีก็จะเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 86/13 ซึ่งผู้ออกใบกำกับภาษีจะต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษีนั่นเสมือนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน และต้องรับผิดชอบทางแพ่งและทางอาญาซึ่งจะได้กล่าวไว้โดยละเอียดในบทต่อไป