

บทที่ 2

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าอาหารตามประมวลรัษฎากร

1. หลักการทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย

1.1 ความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย

ประวัติของการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาจัดเก็บจะแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศขึ้นกับที่มาและสาเหตุที่ไม่เหมือนกันเสียทีเดียว บางประเทศจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะที่เป็นภาษีใหม่ บางประเทศก็จัดเก็บในฐานะที่เป็นภาษีพ่วงเข้ากับภาษีอื่นตามนโยบายกับปฏิรูปภาษีทั้งระบบ บางประเทศก็จำเป็นต้องจัดเก็บเนื่องจากประเทศเข้าร่วมเป็นภาคีของกลุ่มพันธมิตรทางเศรษฐกิจบางประเทศจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อทดแทนภาษีเก่าที่ใช้มานานเพื่อแก้ปัญหาบางประการที่มีข้อบกพร่องและไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจ¹ สำหรับกรณีของประเทศไทยนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้าที่มีการจัดเก็บมานานหลายสิบปีเพื่อแก้ปัญหาที่สำคัญ 8 ประการดังนี้ คือ ปัญหาภาษีซ้ำซ้อน ปัญหาความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ ปัญหาการบิดเบือนการจัดรูปองค์กรธุรกิจ ปัญหาอุปสรรคในการส่งออก ปัญหาความลำเอียงเข้าข้างการนำเข้า ปัญหาอุปสรรคในการลงทุน ปัญหาความไม่สะดวกและยุ่งยากในการปฏิบัติตามกฎหมาย ปัญหาความไม่เป็นธรรมจากการหลีกเลี่ยงภาษี

ประเทศไทยเริ่มใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่พ.ศ. 2535 โดยเป็นระบบภาษีที่นำมาใช้แทนที่ระบบภาษีการค้า ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากฐานการบริโภคทั่วไปรูปแบบหนึ่ง และเป็นระบบภาษีที่จัดว่ามีวิธีการใหม่ในการจัดการภาระภาษีซ้ำซ้อน ช้อยกเว้นน้อย และมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจจึงอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐมากกว่าภาษีอากรประเภทอื่น² ทำให้เป็นที่นิยมใช้กันแพร่หลายในนานาประเทศอย่างรวดเร็วนับแต่เริ่มมีการบัญญัติศัพท์ขึ้นใช้กับภาษีที่เก็บจาก

¹ จงรัก ระรวยทอง, “ภาษีมูลค่าเพิ่ม: บทวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยและประเทศอื่นในเอเชีย”, สรรพากรสาส์น, (2537): น. 55-66.

² ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนุไทย, สาโรช ทองคำ, ภาษีสรรพากร: คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2549) น.4-002.

มูลค่าเพิ่มเป็นครั้งแรกโดยชาวฝรั่งเศส เมื่อปี 1954 เพื่อใช้เป็นคำศัพท์สำหรับเรียกภาษีการขาย ที่ยอมให้หักภาษีของวัตถุดิบและภาษีของสินค้าประเภททุน ทำให้การจัดการเสียภาษีซับซ้อนของ ฝรั่งเศสในยุคนั้นได้อย่างดี³

1.2 หลักการ โครงสร้างและลักษณะสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย⁴

1.2.1 หลักการสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย ภาษีมูลค่าเพิ่มของ ประเทศไทยมีหลักการสำคัญ 3 ประการ ดังนี้

ประการแรก เกี่ยวกับชนิดของภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศไทยเลือกใช้แบบการบริโภค (consumption type VAT) ดังนั้น โดยทั่วไปแล้ว การลงทุนซื้อวัตถุดิบ เช่น วัตถุดิบมาใช้ในธุรกิจ ทำบะหมี่กึ่งสำเร็จรูปก็ดี การลงทุนซื้อเครื่องจักรต่าง ๆ มาใช้ในการผลิตบะหมี่กึ่งสำเร็จรูปก็ดี ผู้ลงทุนซึ่งผู้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนจึงไม่ต้องรับภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด ถ้าถูกผู้ขาย วัตถุดิบ หรือเครื่องจักรเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไป ก็จะสามารถขอคืนหรือเครดิตกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ ต้องเสียได้ มูลค่าการลงทุนซื้อวัตถุดิบหรือเครื่องจักรต่าง ๆ ย่อมรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่า สินค้าที่ขายให้ผู้บริโภค ซึ่งผู้ขายสินค้าหรือให้บริการไม่ว่าชนิดใด ทอดโตหรือขั้นตอนใดในทาง ธุรกิจหรือวิชาชีพ ถ้าไม่มีกฎหมายยกเว้นไว้ก็ต้องเสียภาษี และจะผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ ต้องเสียไปให้ผู้ซื้อหรือผู้บริโภคที่เป็นผู้รับภาระภาษีในท้ายที่สุด

ประการที่สอง เกี่ยวกับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศไทยเลือกใช้วิธีเครดิต (credit method) วิธีนี้คำนวณง่ายที่สุด เพราะผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือผู้เสียภาษีเพียงคูณ อัตราภาษีเข้ากับราคาขายของสินค้า เช่น คูณกับราคาบะหมี่กึ่งสำเร็จรูปขายปลีก ได้เป็น ภาษีขาย แล้วลบด้วยภาษีซื้อหรือภาษีที่ถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่น เช่น ผู้ขายส่งบะหมี่ กึ่งสำเร็จรูป เก็บภาษีจากผู้ขายปลีกไปซื้อมาขายต่อ หรือผู้ขายเครื่องคอมพิวเตอร์ให้กับผู้ขาย

³ สมชัย ฤชุพันธุ์, ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ, 2532) น.55.

⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เรื่องการยกเว้นและการจด ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับธุรกิจน้ำมันปาล์ม, (กรุงเทพมหานคร: สถาบันวิจัยและให้ คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, เมษายน 2550) น.2.

ปลีกบะหมี่กึ่งสำเร็จรูป เพื่อนำไปใช้ในการขายปลีก เป็นต้น จำนวนภาษีซื้อปรากฏในใบกำกับภาษีที่ผู้ขายออกให้ผู้ซื้อ ผลลัพธ์ที่ได้คือภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องเสีย โดยปกติคำนวณภาษีขายและภาษีซื้อเป็นรายเดือนตามปีปฏิทิน

ประการที่สาม เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ ประเทศไทยเลือกใช้หลักปลายทาง (destination principle) ซึ่งหมายถึงมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าต่าง ๆ จากต่างประเทศ และไม่เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศ การที่สินค้านำเข้ากับสินค้าที่ผลิตขายในประเทศต่างต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกตินั้น ทำให้ผู้บริโภคสินค้าไม่ว่าจะเป็นสินค้านำเข้าจากต่างประเทศหรือผลิตในประเทศก็ย่อมต้องรับภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน บะหมี่กึ่งสำเร็จรูปที่ผลิตในประเทศหรือนำเข้าจากต่างประเทศจึงเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน แต่การส่งออกสินค้าไปต่างประเทศนั้น กฎหมายให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ ทำให้สินค้าส่งออกปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ส่งบะหมี่กึ่งสำเร็จรูปไปต่างประเทศ ไม่ว่าจะมียุทธศาสตร์เท่าใดก็ไม่ต้องเสียภาษี เพราะเมื่อคูณด้วยอัตราศูนย์ ย่อมศูนย์เสมอ และถ้ามีภาษีซื้อเท่าใดก็ขอเครดิตหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้

1.2.2 โครงสร้างและลักษณะสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม จากหลักการดังกล่าวข้างต้น ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยมีโครงสร้างและลักษณะสำคัญ 5 ประการ ดังนี้

ประการที่หนึ่ง ฐานภาษีคือมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละทอดหรือขั้นตอนการขายหรือให้บริการ มิใช่มูลค่าทั้งหมดอย่างที่ใช้ในระบบภาษีการค้า โครงสร้างเช่นนี้ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มช่วยขจัดภาษีซ้ำซ้อนได้ เพราะมีการคำนวณโดยวิธีเครดิตที่ให้ภาษีซื้อออกจากภาษีขาย ทั้งนี้สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนในระบบ

ประการที่สอง อัตราภาษีมีอัตราเดียวใช้กับสินค้าและบริการทุกชนิด โดยอาจมีการเก็บภาษีสรรพสามิตเพิ่มเติมสำหรับสินค้าหรือบริการบางชนิด เช่น สินค้าฟุ่มเฟือย สุรา ยาสูบ เป็นต้น โครงสร้างเช่นนี้ทำให้ภาษีมีความเป็นกลาง และลดการบิดเบือนในการจัดรูปองค์กรธุรกิจที่มีประสิทธิภาพ

ประการที่สาม มีอัตราศูนย์สำหรับสินค้าและบริการที่ส่งออก โครงสร้างเช่นนี้ทำให้การส่งออกปลอดภาษี จึงแข่งขันกับต่างประเทศได้ดี และลดอุปสรรคที่เคยมีในระบบภาษีการค้า

ประการที่สี่ มีการให้นำภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าทุน เช่น เครื่องจักร ไปเครดิตได้ เช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่มวัตถุดิบที่ซื้อมาใช้ในกิจการ โครงสร้างเช่นนี้ ทำให้เท่ากับมีการส่งเสริมการลงทุนทั่วไป และลดต้นทุนของธุรกิจอยู่ในตัว เพราะภาษีซื้อเครื่องจักรต่าง ๆ ได้คืนทันทีในงวดที่ซื้อหรือลงทุน

ประการที่ห้า มีเอกสารหลักฐานสำคัญคือใบกำกับภาษีใช้เป็นเครื่องมือในการขจัดภาษีซ้ำซ้อนของผู้ประกอบการจดทะเบียนในระบบ โครงสร้างเช่นนี้ ทำให้การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มทำได้ยาก เพราะสามารถสืบสาวหาหลักฐานโยงใยได้โดยง่าย การหลีกเลี่ยงภาษีทอดหนึ่ง อาจทำให้ทอดหลังต้องเสียภาษีสูงขึ้นเพราะไม่มีภาษีซื้อไปเครดิต เว้นแต่จะนัดหมายหลีกเลี่ยงภาษีพร้อมกันตลอดสายซึ่งทำได้ยากและไม่คุ้มค่าด้วย เพราะภาษีที่ต้องเสียจากมูลค่าเพิ่มในแต่ละทอดมีจำนวนมากไม่มากนัก

2. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าอาหารตามประมวลรัษฎากร

ในประมวลรัษฎากรของไทยว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ไม่ได้มีบัญญัติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอาหารไว้เป็นการเฉพาะ ซึ่งแตกต่างกับหลายประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าอาหาร(Food) ไว้เป็นการเฉพาะซึ่งส่วนใหญ่อาหารจะเสียภาษีในอัตราลดหย่อน (Reduced Tax Rate) หรือเสียอัตราศูนย์ เช่น กลุ่มประเทศในสหภาพยุโรปจัดเก็บภาษีอาหารในอัตราลดหย่อน ในขณะที่ประเทศสหราชอาณาจักรจัดเก็บในอัตราศูนย์ ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มอาหารของไทยมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นสินค้าทั่วไป และได้รับยกเว้นในส่วนที่เป็นพืชผลทางการเกษตรและสัตว์ ตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) ที่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด

2.1 ความหมายของอาหาร

เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรในหมวดภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีบทนิยามศัพท์ว่าอาหารคืออะไรไว้เป็นการเฉพาะ จึงต้องพิจารณาความหมายตามพจนานุกรม ซึ่งคำว่า “อาหาร” หมายถึงของกิน เครื่องค้ำจุนชีวิต เครื่องหล่อเลี้ยงชีวิต โดยปริยายหมายถึงสิ่งที่มีลักษณะคล้ายคลึง⁵

โดยหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าอาหารของต่างประเทศ(Treatment of Food) ก็ไม่มีการนิยามคำว่า “อาหาร” ไว้อย่างชัดเจนเช่นกัน เพราะอาหารจะแตกต่างกันไปในแต่ละ

⁵พจนานุกรมไทยฉบับราชบัณฑิตยสถาน พุทธศักราช 2542 บนระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต, <<http://rirs3.royin.go.th/new-search/word-search-all-x.asp> > (last updated 10 January 2008)

สังคมและวัฒนธรรม แต่เหตุผลที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีอาหารในอัตราลดหย่อน อัตราต่ำ หรือ ยกเว้นก็เพื่อให้เป็นการบรรเทาความยากจนของกลุ่มประชาชนผู้มีรายได้น้อย ซึ่งเป็นกลุ่มที่ได้ใช้ รายได้ส่วนใหญ่ในการบริโภคอาหารเมื่อเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายในด้านอื่น โดยเหตุที่สินค้า อาหารควรได้รับการจัดเก็บแตกต่างจากสินค้าอื่นเพราะว่าภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นภาษีที่จัดเก็บจาก ฐานการบริโภค โดยจะจัดเก็บตามอัตราส่วนที่คงที่ (Proportional Rate) กล่าวคือ จัดเก็บอัตรา เดียวทุกสินค้าและบริการ ทำให้ผู้มีรายได้ต่ำจะเสียภาษีคิดเป็นเปอร์เซ็นต์ต่อรายได้สูงกว่าผู้มี รายได้สูง ซึ่งภาระภาษีทั้งหมดจะตกอยู่ที่ผู้บริโภค หากพิจารณาเปรียบเทียบผู้บริโภคสองคน ซึ่ง คนหนึ่งมีฐานะร่ำรวย เป็นผู้มีรายได้มาก อีกคนหนึ่งมีฐานะยากจนเป็นผู้มีรายได้น้อย ทั้งสองคน ชื้อน้ำดื่มหนึ่งขวดเท่ากัน ในราคาเดียวกันซึ่งเป็นราคาที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว หากมองดูผิวเผิน จะพบว่าภาษีนี้มีความเป็นธรรม เสมอภาคกัน (Equity) ทุกคนเสียภาษีในอัตราเท่ากันทั่วประเทศ ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของAdam Smith ในหนังสือ The Wealth of the Nations . Book V: Principles of Taxation⁶ ซึ่งจะพิจารณาจากความสามารถที่จะเสีย และผลประโยชน์ที่จะได้รับ หากเราคิดเปรียบเทียบเป็นอัตราส่วนของผู้มีรายได้มาก และรายได้น้อยแล้ว จะเห็นได้อย่าง ชัดเจนว่าผู้มีรายได้น้อยจะต้องแบกรับภาระภาษีซึ่งแฝงอยู่ในราคาสินค้ามาก (เพราะการซื้อ สินค้าและบริการ) ในขณะที่ผู้มีรายได้สูงเมื่อหักภาระภาษีออกแล้ว ก็ยังคงมีเงินออมมากกว่า⁷ ดังนั้นอาหารซึ่งเป็นปัจจัยพื้นฐานในการดำรงชีวิตจึงควรได้รับการบรรเทาภาระภาษีด้วยมาตรการ ที่เหมาะสม ดังนั้นอาหารที่หลายประเทศต้องการช่วยเหลือประชาชน จึงเป็นอาหารที่จำเป็น (Essential foods)⁸ เป็นพื้นฐานที่คนทั่วไปใช้บริโภค

ดังนั้นสินค้าอาหารที่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรปัจจุบันเป็น อาหาร ในความหมายทั่วไป คือของกิน เครื่องสำอางชีวิต เครื่องหล่อเลี้ยงชีวิต โดยปริยายหมายถึง สิ่งที่มีลักษณะคล้ายคลึง จึงแบ่งอาหารได้เป็น 2 กลุ่มคือ

⁶ Edwin Canna (1976), An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of the Nations by Adam Smith, (1976) edition, pp.350-352.

⁷ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, “ภาษีมูลค่าเพิ่ม,” วารสารนิติศาสตร์, 21, 1 (มี.ค. 34), น.75.

⁸ Alan A. Tait, Value Added Tax :Administrative and policy Issues, (Wasnigton,D.C.: International Monetary fund), October 1991: p.11.

กลุ่มแรก สินค้าอาหารที่เป็นสินค้าทั่วไป ซึ่งเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ โดยอาจได้รับยกเว้นภาษีได้ในกรณีที่รายได้จากการประกอบการไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี

กลุ่มที่สอง สินค้าอาหารที่เป็นพืชผลทางการเกษตรและสัตว์ตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) ที่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด จะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าจะมี ยอดขายเท่าใดก็ตาม เพราะเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปของกิจการ แต่กิจการพืชผลทางการเกษตรและสัตว์ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ อาจเลือกเข้ามาอยู่ในระบบได้โดยการขอจดทะเบียนและต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ

2.2 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าอาหาร

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการบรรเทาภาระภาษีรูปแบบหนึ่ง เป็นการยกเว้นภาษีให้เพียงบางส่วนเท่านั้น โดยการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นการอยู่นอกระบบการจัดเก็บภาษี การที่มีกฎหมายยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าพืชผลทางการเกษตรรวมทั้งอาหารที่ยังไม่ได้มีการแปรรูปหรือแปรรูปไปมากกว่าระดับที่กฎหมายกำหนดไว้ เว้นแต่เป็นผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะหรือหีบห่อ ที่ทำเป็นอุตสาหกรรมตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด นั้น มีจุดมุ่งหมายเพื่อบรรเทาภาระภาษีให้ผู้บริโภค บรรเทาภาระและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้ประกอบการขนาดเล็กและขนาดย่อม รวมทั้งภาระและค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการและการประเมินตรวจสอบภาษีของภาครัฐด้วย ผู้ประกอบการจะไม่มีสิทธิและหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งตามประมวลรัษฎากรได้บัญญัติการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าอาหารไว้ดังนี้

การยกเว้นสำหรับการขายสินค้าในราชอาณาจักรที่มีใช้การส่งสินค้าออกไปขายต่างประเทศ

2.2.1 การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็น ลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืชและวัตถุพลอยได้จากพืช ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้ เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีก หรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้นหรือด้วยวิธีอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีก หรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้นหรือด้วยวิธีอื่น ข้าวสารหรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว แต่ไม่

รวมถึงไม้ซุง ฟืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือผลิตภัณฑ์อาหารจากพืชผลทางการเกษตรที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะหรือหีบห่อ ทั้งนี้เฉพาะที่พืชนี้ในลักษณะมันคง (มาตรา 81(1) (ก) และประกาศอธิบดีฯ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 3)ฯ

กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการขายสินค้าพืชผลทางการเกษตรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.28/2535⁹ ลงวันที่ 29 กรกฎาคม 2535 แยกพิจารณาได้ดังนี้

(ก) การขายพืชผลทางการเกษตร ในราชอาณาจักรในกรณีดังต่อไปนี้ ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) การขายผลิตภัณฑ์อาหารซึ่งเกิดจากการนำพืชผลทางการเกษตรไม่ว่าจะเป็นลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ผัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช มาจัดทำโดยปรุงแต่งด้วยการใส่สารปรุงรสหรือสารกันเสีย หรือสารอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกันและผลิตภัณฑ์อาหารดังกล่าวยังคงลักษณะเป็นพืชผลทางการเกษตรที่อยู่ในสภาพสด หรืออยู่ในลักษณะที่รักษาสภาพไว้ เพื่อมิให้เสียในระหว่างการขนส่ง หรืออยู่ในลักษณะที่รักษาสภาพไว้เพื่อการขายปลีกหรือขายส่ง ทั้งนี้เฉพาะที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะหรือหีบห่อที่พืชนี้ในลักษณะมันคง (ข้อ 1 (1) ของคำสั่งฯ ป.28/2535)

ตัวอย่างสินค้าตามข้อนี้ ได้แก่ กล้วยตากผสมน้ำผึ้ง ผลไม้ดอง เช่น มะม่วงดอง บัวดอง มะยมดอง ผลไม้แช่อิ่ม เช่น มะม่วงแช่อิ่ม ผักดอง เช่น แตงกวาดอง หน่อไม้ดอง กระเทียมดอง หัวไชโป๊เค็ม เมล็ดข้าวโพดใส่สารกันบูด

2) การขายน้ำผลไม้ น้ำจากพืช หรือน้ำมัน ที่ได้จากการนำพืชผลทางการเกษตรมาคั้น หีบ สกัด หรือกระทำด้วยวิธีอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกัน ไม่ว่าจะมีส่วนปรุงรสหรือสารกันเสีย หรือสารอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกันผสมอยู่ด้วยหรือไม่ ทั้งนี้ เฉพาะที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะหรือหีบห่อ ที่พืชนี้ในลักษณะมันคง (ข้อ 1(2) ของคำสั่งฯ ป.28/2535)

ตัวอย่างสินค้าตามข้อนี้ ได้แก่ น้ำอ้อย น้ำมะพร้าว น้ำตาลสด น้ำสับปะรด น้ำฝรั่ง น้ำแตงโม น้ำใบบัวบก น้ำใบเตย น้ำมันข้าวโพด น้ำมันละหุ่ง น้ำมันรำ น้ำมันถั่ว น้ำมันรำข้าวดิบ น้ำมันปาล์ม น้ำมันดอกคำฝอย

3) การขายน้ำผลไม้ น้ำจากพืช หรือน้ำมัน ซึ่งเป็นวัตถุดิบที่ได้จากกระบวนการผลิตน้ำตาล (ข้อ 1(3) ของคำสั่งฯ ป.28/2535ฯ)

⁹ ดูภาคผนวก ข

ตัวอย่างสินค้าตามข้อนี้ ได้แก่ กากน้ำตาล

4) การขายพืชผลทางการเกษตรไม่ว่าจะเป็น ลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช และวัตถุพลอยได้จากพืช ที่ได้แปรรูปหรือแปรรูปเป็นอาหารหรือสินค้าอื่นที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) แล้ว ทั้งนี้ ไม่ว่าอาหารหรือสินค้าอื่นนั้นจะบรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ฉีกในลักษณะมันคงหรือไม่ (ข้อ 1(4) ของคำสั่งฯ ป.28/2535ฯ)

ตัวอย่างสินค้าตามข้อนี้ ได้แก่ ตั้งฉ่าย เต้าหู้ เต้าหู้ยี้ เต้าเจี้ยว ซอสถั่วเหลือง ซอสมะเขือเทศ น้ำตาลทราย น้ำตาลปึก ผงชูรส วุ้นเส้น บะหมี่กึ่งสำเร็จรูป เส้นขนมจีน เส้นก๋วยเตี๋ยว ถั่วต้ม ถั่วทอด ถั่วอบ เม็ดมะม่วงหิมพานต์คั่ว แป้งมันสำปะหลัง พริกแกงสำเร็จรูป เมล็ดกาแฟคั่ว กาแฟผง พริกคั่ว พริกป่น บัวเค็ม

5) การขายพืชน้ำมันที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือไม้ซุงไม่ว่าจะตัดเป็นไม้ทั้งต้นหรือตัดเป็นท่อน เพื่อการแปรรูป ทำเสาเข็ม หรือใช้ในการก่อสร้าง (ข้อ 1(5) ของคำสั่งฯ ป.28/2534ฯ)

(ข) การขายพืชผลทางการเกษตรในราชอาณาจักรในกรณีดังต่อไปนี้ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) การขายพืชผลทางการเกษตรไม่ว่าจะเป็น ลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช และวัตถุพลอยได้จากพืชที่ไม่เข้าลักษณะตามข้อ (ก) (ข้อ 2(1) ของคำสั่งฯ ป.28/2535ฯ)

ตัวอย่างสินค้าตามข้อนี้ ได้แก่ ปอและเศษของปอสดหรือตากแห้ง ถั่วทุกชนิดที่สดหรือตากแห้ง ดอกฮั้วปสดหรือตากแห้ง ดอกกระเจี๊ยบสดหรือตากแห้ง ใบชาตากแห้ง ใบชาผง เมล็ดกาแฟตากแห้ง ฝักสด และผลไม้สดแช่เย็น หรือแช่เย็น หรือแช่เย็นจนแข็ง กล้วยตาก พุทราแห้ง พริกสด พริกไทยดำ พริกไทยขาว กระเทียมสด ขมิ้นสด ขมิ้นผง เครื่องเทศแห้ง พริกไทยดำ มะขามเปียก เมล็ดละหุ่งแห้ง เมล็ดข้าวโพดอบความร้อนปกติ มันสำปะหลังสด มันเส้น มันอัดเม็ด น้ำยางพาราสด หรือรมควัน

2) การขายข้าวสาร หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว ทั้งนี้ ไม่ว่าจะบรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ฉีกในลักษณะมันคงหรือไม่ (ข้อ 2(2) ของคำสั่งฯ ป.28/2535ฯ)

ตัวอย่างสินค้าตามข้อนี้ ได้แก่ ข้าวสาร หมายถึง ข้าวสารที่ได้จากการสีข้าวเปลือกทุกชนิด ข้าวเหนียว

3) การขายกากของพืช น้ำยางจากพืช ยางแผ่น ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมีส่วนอื่นใดผสมอยู่ด้วยหรือไม่ และไม่ว่าจะบรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ผนึกในลักษณะมั่นคงหรือไม่ (ข้อ 2(2) ของคำสั่งฯ ป.28/2535ฯ)

ตัวอย่างสินค้าตามข้อนี้ ได้แก่ กากอ้อย กากมันสำปะหลัง กากชาหรือกากชาใส่ผงแป้ง กาก ถั่วเหลือง น้ำยางพาราใส่สารส้มยาง น้ำยางพาราใส่สารเคมี

(ค) คำว่า “ที่ผนึกในลักษณะมั่นคง” หมายถึง การติด หรือปิดแน่น ไม่ว่าจะด้วยวิธีใด ๆ ซึ่งเมื่อมีการเปิดจะต้องมีการฉีก ทำลาย แปรรูป หรือแปรสภาพ ของภาชนะหรือการผนึกนั้น ทั้งนี้ โดยมีอาจคงสภาพในรูปรอยเดิมได้ (ข้อ 3 ของคำสั่งฯ ป.28/2535ฯ)

สำหรับลักษณะที่คงสภาพในรูปรอยเดิมเมื่อมีการเปิดกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ มีตัวอย่างเช่น ฝาเกลียว ลวดเย็บกระดาษ หนังสือรัด (แนวข้อหาหรือตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802 (ก)/พ.9203 ล.ว. 28 ต.ค. 2535)

การขายพืชผลทางการเกษตรในประเทศที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(1)(ก) ตามแนวนโยบายของกรมสรรพากร เช่น การขายข้าวสารเคลือบวิตามินไม่ว่าจะบรรจุกระป๋อง ภาชนะหรือหีบห่อ ในลักษณะมั่นคงหรือไม่ก็ตาม การขายพริกไทยเม็ดและพริกไทยป่นบรรจุถุงพลาสติกแล้วรัดปากถุง การขายเมล็ดถั่วเหลืองบดไม่สกัดน้ำ การขายเมล็ดข้าวและเมล็ดถั่วเหลือง การขายข้าวสาลีซึ่งได้จากการไม่ข้าวสาลี การขายต้นอ้อย การขายพริกขี้หนูป่นซึ่งบรรจุถุงพลาสติกแล้วรัดปากถุงโดยไม่มีส่วนพร้อมของสารอื่นใดรวมอยู่

ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม / การขายกากถั่วเหลือง

การขายกากถั่วเหลือง และถั่วเหลืองอบบดที่ได้จากกระบวนการสกัดหรือกระทำด้วยวิธีการอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกัน ก่อนนำเข้ากระบวนการกลั่นน้ำมันพืช เข้าลักษณะเป็นการขายพืชและวัตถุดิบได้จากพืชที่รักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสีย เพื่อการขายปลีกหรือขายส่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ก) (กค 0706/พ./6176 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2546)

ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม / การขายน้ำมันมะพร้าว

บริษัทประกอบกิจการผลิตกะทิสำเร็จรูป มีของเหลือจากการผลิตเป็นกากมะพร้าวผิวมะพร้าวเสีย ซึ่งบริษัทนำไปผ่านกระบวนการผลิตน้ำมันมะพร้าว โดยนำไปเคี้ยวหรืออบให้แห้งแล้วจึงนำไปหีบเป็นน้ำมันมะพร้าว มีลักษณะเป็นน้ำมันดิบบริโภคไม่ได้โดยบรรจุเกลลอนขาย น้ำมันมะพร้าวดังกล่าว เมื่อยังมีได้แปรรูปพืชแปรสภาพเป็นอาหาร ย่อมเข้าลักษณะเป็นการขายพืชผลหรือวัตถุดิบได้จากพืช ที่รักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ก) (กค 0706/พ./9370 ลงวันที่ 22 ตุลาคม 2545)

ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม / การขายพืชผลทางการเกษตรที่บรรจุถุงปิดผนึกมีตราหยีห่อ

บริษัทขายพืชผลทางการเกษตรแช่แข็ง โดยนำผลผลิตทางการเกษตร เช่น ลิ้นจี่ มะละกอ ลำไย ผลไม้สด และผักสดมาตรวจสอบคุณภาพ ตัดขนาดและแปรรูปให้เป็นรูปต่าง ๆ เช่น ตัดหัวท้ายทำเป็นท่อนชิ้นเล็ก ลูกเต๋า แล้วนำมาล้างด้วยน้ำและต้มให้สุกประมาณ 80% มีทั้งใส่เกลือและไม่ใส่เกลือ ทำให้เย็นด้วยน้ำเย็น ปิดผนึกแช่แข็งเก็บไว้ในห้องเย็น แล้วนำมาบรรจุหีบห่อด้วยถุงพลาสติก มีตราหยีห่อและปิดผนึกด้วยวิธีซีลถุง การประกอบกิจการของบริษัทโดยการนำพืชผลทางการเกษตรมาฆ่าเชื้อหรือแช่เย็น เพื่อรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่ง เข้าลักษณะเป็นการขายพืชผลทางการเกษตรในราชอาณาจักรได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ก) (กค 0706/พ./9370 ลงวันที่ 22 พฤษภาคม 2539)

ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม / การขายน้ำผึ้ง สมุนไพร / เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม / การขายดินสอพองพืชแปรรูปและยาสมุนไพรบรรจุซอง

การขายสินค้าต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) น้ำผึ้งสดบรรจุขวดปิดฝา จำแนกเป็น น้ำผึ้งป่าสัก น้ำผึ้งหลวงเดือนห้า น้ำผึ้งหอม ดอกยวพิเศษ หากน้ำผึ้งดังกล่าวบริสุทธิ์ได้มีการแปรรูป แปรรูปแล้ว ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(1)(ข)

(2) มะไฟจีนแห้งหากเป็นการตากแห้งหรืออบแห้งเพื่อรักษาสภาพไว้มิให้เสีย เข้าลักษณะเป็นการขายพืชผลทางการเกษตร ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(1)(ก)

(3) ยาแก้ท้องเสียโคร่งและห้วยยา ซึ่งเป็นสมุนไพรจากต้นไม้และรากไม้ได้ดิน ไม่ว่าจะจัดทำเป็นห่อ หรืออบแล้วบรรจุซอง ถือเป็นการขายส่วนต่าง ๆ ของพืช ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(1)(ข)

(4) ดินสอพอง ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(5) กระเทียมโทนแช่น้ำผึ้ง ส้มทองแช่น้ำผึ้ง และกล้วยตากแช่น้ำผึ้งบรรจุขวดเป็นการแปรรูปเป็นสินค้าอื่นแล้ว ไม่ได้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

(6) มะตูมคั่ว มะตูมไขแช่น้ำผึ้ง เป็นการแปรรูปแล้ว ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(7) มะตูมบด มะตูมแผ่นแท่งบรรจุพลาสติก ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (กค 0811 (กม.04)/พ.41 ลงวันที่ 15 กันยายน 2544)

เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม / การขายถั่วต้มน้ำที่นำมาอบแห้ง

ผลิตถั่วลิสงอบแห้งขายในราชอาณาจักรโดยซื้อถั่วลิสงซึ่งผ่านการต้มเกลือจนสุกจากโรงต้มถั่วทั่วไป แล้วนำมาตากให้แห้ง นำเข้าเครื่องอบเพื่อไล่ความชื้น หลังจากนั้นนำถั่วลิสง

ดังกล่าวบรรจุลงในถุงพลาสติกที่ประทับตราเครื่องหมายการค้า ไล่อากาศออกจากถุง แล้วรีดปากถุงสินค้าตัวลึงดังกล่าวถือได้ว่าเป็นเมล็ดของพืชที่ได้แปรรูปหรือแปรรูปเป็นอาหารแล้ว ไม่ว่าจะบรรจุภาชนะ หีบห่อ ในลักษณะที่มั่นคง หรือประทับตราเครื่องหมายการค้าบนภาชนะที่บรรจุหรือไม่ก็ตาม ถั่วลึงดังกล่าวไม่เป็นพืชผลทางการเกษตรมาตรา 81(1)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้รับเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (กค 0802/พ.7388 ลงวันที่ 25 กันยายน 2535)

เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม/การขายเกลือ

เกลือสมุทรมิใช่พืชผลทางการเกษตร การขายเกลือสมุทรจึงมิได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(1)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร (กค 0802/พ.10225 ลงวันที่ 16 มิถุนายน 2536)

เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม/การขายมะเขือม่วงญี่ปุ่น (Nasu) ทอด

บริษัทผลิตมะเขือม่วงญี่ปุ่น (Nasu) ขายโดยกระบวนการผลิตมีการนำไปทอดน้ำมันให้สุกด้วยเครื่องอัตโนมัติ ก่อนหลังจากนั้นจึงนำมะเขือม่วงญี่ปุ่นทอดไปแช่แข็งเก็บในห้องเย็น และนำไปบรรจุหีบห่อด้วยถุงพลาสติกและกล่องเพื่อจำหน่าย เมื่อผู้บริโภคนำไปรับประทานต้องมีการปรุงรสเพิ่มเติมการขายสินค้าดังกล่าวเป็นการขายผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุภาชนะหรือหีบห่อที่เป็นอุตสาหกรรม จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ก) (กค 0706/พ./5596 ลงวันที่ 14 มิถุนายน 2548)

2.2.2 การขายสัตว์ ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิตและในกรณีสัตว์ไม่มีชีวิต ไม่ว่าจะเป็นเนื้อส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ ไข่ นมและวัตถุดิบได้จากสัตว์ ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็งหรือด้วยการจัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้นหรือด้วยวิธีอื่น แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์อาหารจากสัตว์ที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ทั้งนี้เฉพาะที่ผลิตในลักษณะมั่นคง แต่ไม่รวมถึง นมสดที่ได้มีการปรุงแต่งรส และสี (มาตรา 81(1)(ข))

ในเรื่องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากสัตว์ กรมสรรพากรมีคำสั่งที่ ป.29/2535¹⁰ ลงวันที่ 29 กรกฎาคม 2535 กำหนดแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการพิจารณาว่าสินค้าที่ได้จากสัตว์ อย่างไรก็ดีจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

¹⁰ คู่มือประมวล ค

(ก) การขายสัตว์ไม่มีชีวิต เนื้อ ส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านม และวัตถุดิบที่ได้จากสัตว์ในราชอาณาจักรในกรณีดังต่อไปนี้ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) การขายผลิตภัณฑ์อาหารซึ่งเกิดจากการนำเนื้อสัตว์ ส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ ไข่ และวัตถุดิบที่ได้จากสัตว์ มาจัดทำโดยปรุงแต่งด้วยการใส่สารปรุงรสหรือสารกันเสีย หรือสารอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกัน และผลิตภัณฑ์อาหารดังกล่าวยังคงลักษณะเป็นเนื้อสัตว์ส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ ไข่ และวัตถุดิบที่ได้จากสัตว์ที่อยู่ในสภาพสด หรืออยู่ในลักษณะที่รักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียในระหว่างขนส่ง ทั้งนี้ เฉพาะที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ผนึกในลักษณะมั่นคง (ข้อ 1(1) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.29/2535ฯ)

ตัวอย่างสินค้าตามข้อนี้ ได้แก่ กุ้งแห้ง ปลาหมึกแห้ง ปูเค็ม ปลาเค็มแห้ง เนื้อเค็มแห้ง ปลาหูฉลาม หอยดอง ไข่เค็มยังไม่ได้ต้ม ปลาร้า ปลาเจ่า เนื้อหมูหมักด้วยพริกไทยและซอส ปลากลายผสมพริกแกงสำเร็จรูป

2) การขายน้ำมันที่สกัดจากสัตว์ ไม่ว่าจะมีส่วนปรุงรสหรือสารกันเสีย หรือสารอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกันผสมอยู่ด้วยหรือไม่ ทั้งนี้ เฉพาะที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ผนึกในลักษณะมั่นคง (ข้อ 1(2) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.29/2535ฯ)

ตัวอย่างสินค้าตามข้อนี้ ได้แก่ น้ำมันหมู

3) การขายนํ้านมจากสัตว์ที่ได้นำมาจัดทำหรือปรุงแต่งไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ และไม่ว่าจะบรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ผนึกในลักษณะมั่นคงหรือไม่ แต่ไม่รวมถึงนมสดที่มีได้มีการปรุงแต่งรส กลิ่น หรือสี (ข้อ 1(3) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.29/2535ฯ)

ตัวอย่างสินค้าตามข้อนี้ ได้แก่ นมรสหวาน นมรสกาแฟ นมข้นหวาน นมข้นจืด นมเปรี้ยว นมดัดแปลงคั้นรูป นํ้ามันเนย

4) การขายเนื้อสัตว์ ส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านม สัตว์ไม่มีชีวิต และวัตถุดิบที่ได้จากสัตว์ ที่ได้แปรรูปหรือแปรรูปเป็นอาหารหรือสินค้าอื่นที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) แล้ว ทั้งนี้ ไม่ว่าอาหารหรือสินค้าอื่นนั้นจะบรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ผนึกในลักษณะมั่นคงหรือไม่ (ข้อ 1(4) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.29/2535ฯ)

ตัวอย่างสินค้าตามข้อนี้ ได้แก่ กุนเชียง ไส้กรอก หมูยอ ไก่ยอ แหนม หมูแผ่น หมูหยอง ลูกชิ้นหมู ลูกชิ้นปลา หมูผง ไก่ผง ไข่ผง ไข่เยียมม้า นํ้าปลา กะปิ หนั๋งหมูทอด เนื้อทอด ไก่ทอด ไข่ทอด กระเพาะปลาทอดนํ้ามัน

(ข) การขายสัตว์ในราชอาณาจักรในกรณีดังต่อไปนี้ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) การขายสัตว์มีชีวิต

2) การขายหนังสือสัตว์ที่ยังไม่ได้ฟอก

3) การขายเนื้อสัตว์ ส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านม สัตว์ไม่มีชีวิต และวัตถุพลอยได้จากสัตว์ไม่เข้าลักษณะตามข้อ 1 (ข้อ 1(2) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.29/2535ฯ)

ตัวอย่างสินค้าตามข้อนี้

ก) ตับปลา เนย สลัดผักที่มีไข่ต้มและนํ้าสลัดใส่ถาดโฟมปิดด้วยฟิล์มห่อหุ้ม ผักและพริกแกงใส่ถาดปิดด้วยฟิล์มห่อหุ้ม

ข) โค กระบือ ไก่ สุนัข

ค) เนื้อกุ้งสด ปลาสด เนื้อสดแช่เย็น ปลารมควัน นูฉลามสด นูฉลามต้มเพื่อลวกหนัง รังนกเลี้ยงนํ้าและตากแห้ง รังนกเลี้ยงนํ้าและอบความร้อน กระเพาะปลาตากแห้ง นํ้าผึ้งนมผึ้ง ไข่ ไร่นํ้าเค็มบรรจุกระป๋องสุญญากาศ และเส้นไหมดิบ กระดุกสัตว์ กระดุกสัตว์ปั่นงาขี้ผึ้ง และกระดองเต่า ไข่มุก มูลค้างคาว

(ค) คำว่า “ที่ผืนนี้ในลักษณะมันคง” ตาม (ก) และ (ข) หมายถึง การติดหรือปิดให้แน่นไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ ซึ่งเมื่อมีการเปิดจะต้องมีการฉีก ทำลาย แปรรูป หรือแปรสภาพของภาชนะหรือการผืนนี้ทั้งนี้ โดยมีอาจคงสภาพในรูปรอยเดิมได้ (ข้อ 3 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.29/2535ฯ)

สำหรับลักษณะที่คงสภาพในรูปรอยเดิม เมื่อมีการเปิดกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ มีตัวอย่างเช่น ฝาเกลียว ลวดเย็บกระดาษ หนังสือยางรัด(แนวข้อหาหรือตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802 (ก)/พ.9203 ล.ว. 28 ต.ค. 2535)

การขายสัตว์ ส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ในประเทศที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ข) ตามแนวนโยบายของกรมสรรพากร เช่น การขายปลาสด การขายสัตว์ทะเลตากแห้ง เช่น กุ้งตากแห้ง ปลาหมึกตากแห้ง โดยมีได้บรรจุกระป๋อง ภาชนะหรือหีบห่อในลักษณะมันคง การขายเนื้อสัตว์ประเภททำเค็ม (ใส่เกลือตากแห้ง) หรือประเภทใส่เกลือผสมนํ้าตาลตากแห้งโดยมิได้บรรจุภาชนะหรือหีบห่อที่ผืนนี้ในลักษณะมันคง การขายนํ้าผึ้งที่มีได้แปรรูป แปรสภาพหรือใส่สารกันเสียโดยบรรจุใส่ขวดและปิดเครื่องหมายการค้า

เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม/ขายสัตว์ที่แปรสภาพเป็นอาหาร

การนำกุ้งไปต้มโดยใส่เกลือ และถ้าไม่สดจะใส่สีลงไปด้วย แล้วนำไปตากแห้ง เป็นการนำสินค้ามาแปรรูปหรือแปรสภาพเป็นอาหารหรือสินค้าอื่นแล้ว มิใช่เป็นการรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่ง หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีก

หรือขายส่ง การขายสินค้าดังกล่าวไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ข) (กค 0811(กม)/154 ลงวันที่ 24 มกราคม 2542)

การนำสินค้าสัตว์ทะเล มาทำเป็นสินค้าโดยจะผ่านการต้มหรือไม่ก็ตาม โดยมีการเติมรสเกลือ น้ำตาล น้ำส้มสายชู ผงชูรส หรือเครื่องเทศอื่น ๆ ตามแต่ลูกค้าจะกำหนด แล้วบรรจุหีบห่อนำไปเก็บในห้องเย็นเพื่อรอการจำหน่ายต่อไป เป็นการนำสินค้ามาแปรรูปหรือแปรรูปเป็นอาหารหรือสินค้าอื่น มิใช่เป็นการรักษาสภาพเพื่อมิให้เสีย จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ข) (กค 0811(กม)/154 ลงวันที่ 24 มกราคม 2542)

ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม/การขายน้ำมันสัตว์/เสียภาษีมูลค่าเพิ่มการขายนมปรุงแต่ง

การขายน้ำมันดิบ หรือผลิตภัณฑ์นมพาสเจอร์ไรส์รสจืด หรือรสธรรมชาติไม่ว่าจะบรรจุในถุงพลาสติกหรือในกล่อง สินค้าดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ข) ส่วนนมที่ปรุงแต่งด้วยรสหวาน และรสช็อคโกแลตที่บรรจุในภาชนะชนิดเดียวกับที่บรรจุนมรสจืดนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา (กค 0811(กม)/154 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2543)

ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม/การขายนมสดพร้อมมันเนย/เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม/การขาย Whipping Cream

นมสดพร้อมมันเนยที่ไม่มีการปรุงแต่ง และ Half Cream ซึ่งเป็นส่วนของไขมันที่สกัดออกจากนมที่ไม่มีการใส่สเตปีไรเซอร์และไม่มีการปรุงแต่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วน Whipping Cream ซึ่งเป็นส่วนของไขมันที่สกัดออกจากร้านนมที่มีการใส่สเตปีไรเซอร์ เนื่องจากการปรุงแต่งรส กลิ่นหรือสี จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.29/2535ฯ (กค 0706/พ./6062 ลงวันที่ 16 มิถุนายน 2546)

ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม/การขายกึ่งแช่แข็ง

การประกอบกิจการผลิตและจำหน่ายกึ่งบรรจุถาดโฟมหุ้มด้วยพลาสติกหรือใส่ถุงพลาสติกปิดผนึก โดยการนำกึ่งดิบมาตัดแต่งเพื่อความสะดวกแก่ผู้บริโภค เช่น เด็ดหัวปลอกเปลือก ผ่าหลัง บั้ง ยืด เสียบไม้ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(น) ส่วนการขายกึ่งแปรรูปด้วยวิธีต่าง ๆ เช่น ผสมเครื่องปรุงทำให้สุกด้วยการต้มหรือทอด แล้วบรรจุถาดโฟมหุ้มด้วยพลาสติกหรือใส่ถุงพลาสติกปิดผนึกเป็นการแปรรูปหรือแปรรูปเป็นอาหารแล้ว ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

การประกอบกิจการจำหน่ายหัวกึ่ง เปลือกกึ่ง จากกึ่งดิบ ที่ผ่านการทำให้สุกด้วยการต้มหรือทอด ซึ่งจะสุกบ้างหรือกึ่งดิบบ้าง แต่โดยสภาพไม่สามารถใช้เป็นอาหารหรือผลิตภัณฑ์

อาหารได้ ยังคงมีลักษณะเป็นเศษซากของสัตว์ เข้าลักษณะเป็นการขายสัตว์ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1)(ข) (กค 0706/พ./3537 ลงวันที่ 11 เมษายน 2546)

ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม/การขายไข่เค็ม

การขายไข่เค็มดิบพอกด้วยดินผสมเกลือซึ่งอยู่ในลักษณะที่รักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่ง โดยบรรจุในถุงพลาสติกและใส่กล่องกระดาษผูกด้วยเชือกฟาง ซึ่งเมื่อเปิดยังคงสภาพในรูปรอยเดิมอยู่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1)(ข) (กค 0706/พ./10667 ลงวันที่ 6 ธันวาคม 2546)

เมื่อผู้ประกอบการได้รับทราบแล้วว่ากิจการสินค้าอาหารได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ หากไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีรายได้การประกอบการเกิน 1,800,000 บาทต่อปีจะมีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและหน้าที่ต่างๆที่ต้องศึกษาในลำดับต่อไป

2.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอาหาร(Taxable person on Food)

ผู้มีหน้าที่เสียมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระ ไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคลใด ๆ หากมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยคำนวณภาษีที่ต้องเสียจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ แบ่งได้เป็น 3 ประเภทใหญ่ๆ คือ

2.3.1 ผู้ประกอบการ คือผู้ประกอบการขายสินค้าประเภทอาหารไม่ว่าจะเป็นบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคล และขายสินค้าประเภทอาหารในทางธุรกิจและวิชาชีพและประกอบกิจการในราชอาณาจักร

คำว่า “บุคคลธรรมดา” หมายความว่ารวมถึง กองมรดก (มาตรา 77/1(2))

คำว่า “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล” หมายความว่าห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน หรือมูลนิธิที่มีใช้นิติบุคคล และให้หมายความรวมถึงหน่วยงาน หรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันมีใช้นิติบุคคล (มาตรา 77/1(3))

คำว่า “นิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39) องค์การของรัฐบาล สหกรณ์ และองค์กรอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล (มาตรา 77/1 (4))

ข้อสังเกต¹¹

- บุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ถ้ามีการขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ นอกจากจะอยู่ในข่ายของภาษีเงินได้แล้วยังมีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

- คำว่านิติบุคคลในภาษีมูลค่าเพิ่ม มีความหมายกว้างกว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยรวมถึงสหกรณ์หรือรัฐวิสาหกิจ ดังนั้นถ้านิติบุคคลมีการขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ แม้จะไม่อยู่ในข่ายของภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ก็อาจจะอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เช่นกลุ่มสหกรณ์ขายสินค้าประเภทอาหารในโครงการOTOP เพราะกลุ่มสหกรณ์ไม่อยู่ในความหมายของคำว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

- การขายสินค้าในทางธุรกิจและวิชาชีพ ตามมาตรา 77/1 (9) สินค้าคือทรัพย์สินที่มีราคาและอาจถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย หรือเพื่อการใดๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า

2.3.2 ผู้นำเข้า หมายถึงผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำสินค้าอาหารเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ว่าเพื่อการใดๆ และให้ความหมายรวมถึงการนำสินค้าอาหารที่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย

เขตปลอดอากร หมายความว่าเขตปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตอุตสาหกรรมส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และเขตที่มีกฎหมายกำหนดให้ยกเว้นอากรขาเข้า

2.3.3 ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกรณีพิเศษ¹² บุคคลดังต่อไปนี้

เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย (มาตรา 82/1) คือ ในกรณีผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักรและได้ขายสินค้าอาหารในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระโดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักร ผู้มีหน้าที่เสียมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ตัวแทนดังกล่าว ในการขายสินค้าอาหารที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ถ้าภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าอาหารไปให้แก่บุคคล

¹¹ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2550, (กรุงเทพมหานคร:โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์) น. 226.

¹² เพิ่งอ้าง, น. 229.

ที่มีใช้องค์กรสหประชาชาติ ทบวงการชำนาญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้รับโอนสินค้าอาหารนั้น

(1) ในกรณีสินค้าอาหารนำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่

(ก) ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

(ข) ผู้รับโอนสินค้า ถ้ามีการโอนดังกล่าว

(2) ในกรณีที่มีการควบกิจการเข้าด้วยกัน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ที่ควบเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่

(3) ในกรณีโอนกิจการ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้โอนและผู้รับโอน

ข้อสังเกต ในกรณีที่ผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักร ให้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการประกอบกิจการ รวมตลอดถึง ลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน ซึ่งมีอำนาจในการจัดการแทนโดยตรง หรือโดยปริยายที่อยู่ในราชอาณาจักรเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย (ดูมาตรา 82/2, 82/3, 83/5)

2.4 อัตราและฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.4.1 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอาหาร (Tax Rate of VAT on Food) ตามประมวลรัษฎากรของไทยแบ่งอัตราภาษีเป็น 2 อัตรา คือ

(1) อัตราร้อยละ 10 เป็นอัตราทั่วไป (Standard Rate) ที่ใช้สำหรับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าประเภทอาหารของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร และการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้นำเข้าซึ่งในปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกา ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวจากร้อยละ 10 เหลือร้อยละ 6.3 เมื่อรวมกับภาษีท้องถิ่นอีกร้อยละ 0.7 จะเท่ากับร้อยละ 7¹³

¹³ มีผลถึง 30 กันยายน 2551 ดู พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 465) พ.ศ. 2550

(2) อัตราศูนย์ (Zero Rates) ใช้สำหรับกิจการขายสินค้าอาหาร 4 ประเภทดังต่อไปนี้

(1) การส่งออกสินค้าประเภทอาหาร ที่มีใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(3) (คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.97/2543)

(2) การขายสินค้าอาหารให้กับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่น หรือ รัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 28))

(3) การขายสินค้าหรือ การให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 27))

(4) การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการ^รอยู่ในเขตปลอดอากรไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด"

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 35) พ.ศ. 2544)

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 123))

คลังสินค้าทัณฑ์บนตามวรรคหนึ่ง ให้ความหมายถึงคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

2.4.2 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในอาหาร (Tax Base of VAT on Food)

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียโดยทั่วไปทำได้โดยการนำภาษีขายตั้งแล้วลบด้วยภาษีซื้อภาษีขายคำนวณได้จากการนำราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการที่เรียกเก็บหรือเรียกว่าฐานภาษีคูณด้วยอัตราภาษี กฎหมายได้กำหนดฐานภาษีในกรณีต่างๆ ดังนี้ (มาตรา 79, 79/1-79/7)

(1) ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าประเภทอาหารทั่วไป ได้แก่ มูลค่าของราคาอาหารที่ได้รับ หรือพึงได้จากการขาย ไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่คิดได้เป็นเงินรวมภาษีสรรพสามิต (ถ้ามี) แต่ไม่รวมถึง

(ก) ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนที่ลดให้ในขณะขายสินค้าหรือให้บริการที่เรียกว่าส่วนลดการค้า (Trade Discount) โดยได้แสดงชัดเจนไว้ในใบกำกับภาษี เว้นแต่จะเป็นใบกำกับภาษีอย่างย่อจะไม่แสดงอย่างชัดเจนก็ได้

ส่วนลดเงินสด (Cash Discount) ซึ่งให้กันภายหลังขายสินค้าหรือให้บริการแล้ว จะหักออกจากฐานภาษีไม่ได้

(ข) ภาษีขาย ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องนำภาษีขายมารวมเป็นฐานภาษี (ตามหลักการของอัตราภาษีแบบแยกนอก หรือ Exclusive Tax Rate)

(2) ฐานภาษีสำหรับการส่งออกสินค้า ได้แก่ มูลค่าสินค้าส่งออกโดยใช้ราคา เอฟ.โอ.บี ของสินค้าบวกด้วยภาษีสรรพสามิตและภาษี หรือค่าธรรมเนียมอื่นตามที่กำหนด แต่ทั้งนี้ไม่รวมอากรขาออก

(3) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้า ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้าโดยใช้ราคา ซี.ไอ.เอฟ ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนด ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นที่กฎหมายจะกำหนด

ราคาซี. ไอ.เอฟ อาจถือตามราคาที่เจ้าพนักงานศุลกากรประกาศหรือประเมินใหม่ในบางกรณี

อากรขาเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีศุลกากรก็จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรอันทำให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ให้ถือมูลค่าตามสภาพ หรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(4) ฐานภาษีในกรณีพิเศษ

(ก) กรณีผลิตสินค้าขายโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้ถือราคาตลาดในวันที่มีความรับผิดเกิดเป็นฐานภาษี

(ข) กรณีผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้เองหรือให้บุคคลอื่นใช้โดยมิใช่เพื่อประกอบกิจการโดยตรง ต้องถือว่าเป็นการขายสินค้าต้องเสียภาษีขาย ฐานภาษีถือตามราคาตลาดในวันที่ความรับผิดเกิด(จะกำหนดขึ้นเป็นพิเศษ) ทั้งนี้เพราะผู้ประกอบการกลายเป็นผู้บริโภคจึงต้องรับภาระภาษีโดยการจ่ายตนเองเป็นภาษีขายคล้ายการเรียกเก็บภาษีจากผู้บริโภคทั่วไป

(ค) กรณีสินค้าของผู้ประกอบการจดทะเบียนมีจำนวนคงเหลือจริงขาดจากจำนวนในรายงานสินค้า และวัตถุดิบ ถือเป็นการขายที่ต้องเสียภาษีโดยถือตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่ความรับผิดเกิด คือวันที่ตรวจพบ

(ง) กรณีสินค้าเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์แล้ว ต่อมาผู้ซื้อได้อินกรรมสิทธิ์ไป ทำให้ผู้ซื้อทอดหลังมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ฐานภาษีให้ถือตามสภาพหรือปริมาณที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดชอบเกิด

2.5 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอาหาร (Tax Point of VAT on Food)

2.5.1 กรณีการขายสินค้าประเภทอาหารทั่วไป ความรับผิดชอบในการเสียภาษีทั้งหมดของผู้ขายจะเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เว้นแต่ กรณีที่ผู้ขายได้อินกรรมสิทธิ์สินค้าหรือได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนมีการส่งมอบสินค้า ความรับผิดชอบของผู้ขายจะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำที่เกิดขึ้นแล้วนั้นตามแต่กรณี

2.5.2 กรณีเป็นการขายที่มีการตั้งตัวแทนเพื่อขาย และได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมติรัฐมนตรี ความรับผิดชอบในการเสียภาษีทั้งหมดของผู้ขายจะเกิดขึ้นต่อเมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าแก่ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่ตัวแทนได้อินกรรมสิทธิ์ในสินค้าให้แก่ผู้ซื้อก่อน หรือได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้มีการนำสินค้าไปใช้ ซึ่งเป็นการกระทำที่เกิดขึ้นก่อนที่ตัวแทนจะส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีของผู้ขายก็จะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณี

แต่หากมีการกระทำอย่างหนึ่งอย่างใดก่อนที่ตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อดังกล่าวข้างต้น ความรับผิดชอบของผู้ขายก็จะเกิดขึ้นตามส่วนทำนองเดียวกับที่กล่าวมาแล้ว

อนึ่ง จุดเวลาความรับผิดชอบจะได้รับการขยายออกไปดังกล่าวข้างต้นต่อเมื่อสัญญาการตั้งตัวแทนตามประกาศอธิบดีฯ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2534 ซึ่งกำหนดว่า¹⁴

(1) ต้องเป็นสัญญาตัวการตัวแทนเพื่อขายสินค้า โดยตัวแทนได้รับคำตอบแทน หรือคำบำเหน็จจากตัวการตามที่กำหนดไว้ในสัญญาตั้งตัวแทน

(2) ต้องจัดทำสัญญาเป็นลายลักษณ์อักษร และเป็นสัญญาที่ตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งหรือทุกประเภท

(3) ตัวการและตัวแทนที่ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

¹⁴ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไชย, สาโรช ทองคำ, ภาษีสรรพากร: คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2549) น.4-160.

(4) ตัวการและตัวแทนต้องเก็บรักษาต้นฉบับสัญญาตัวแทน ไว้ ณ สถานที่ประกอบกิจการที่เป็นสำนักงานใหญ่ เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี

(5) ตัวการต้องแจ้งสัญญาตั้งตัวแทนต่อเจ้าพนักงานสรรพากรภายใน 15 วัน นับแต่วันทำสัญญาตั้งตัวแทน ณ สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ หรือที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ของตัวการตั้งอยู่

(6) ตัวแทนต้องจัดทำรายงานสินค้า และวัตถุดิบ โดยให้จัดทำแยกต่างหากจากรายงานสินค้า และวัตถุดิบของตัวแทน

อนึ่งในกรณีที่การตั้งตัวแทนไม่เป็นไปตามประกาศอธิบดีฯ ดังกล่าว เมื่อตัวการส่งมอบสินค้าให้แก่ตัวแทนถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8) (ข) ตัวการต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น (ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทน) และเมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าก็ถือว่าขายสินค้า ตัวแทนต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีกเมื่อความรับผิดเกิดขึ้น (ส่งมอบสินค้า)

2.5.3 กรณีการขายสินค้าประเภทอาหารโดยการส่งออก โดยทั่วไป ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นพร้อมกันกับการชำระอากรขาออก หรือวันที่ได้มีการค้าประกันขาออกแล้วแต่กรณี และหากเป็นกรณีที่ไม่ต้องเสียหรือยกเว้นอากรขาออก ความรับผิดจะเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

2.5.4 กรณีนำเข้าสินค้าประเภทอาหาร โดยทั่วไป ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้นำเข้าจะเกิดขึ้นพร้อมกันกับการชำระอากรขาเข้า หรือเมื่อมีการวางค้าประกันขาเข้าแล้วแต่กรณี และหากเป็นกรณีที่ไม่ต้องเสียหรือยกเว้นอากรขาเข้าความรับผิดจะเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

2.6 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องชำระ (หรือมีสิทธิได้รับคืน) เป็นรายเดือน ๆ ละหนึ่งครั้งตามเดือนปฏิทิน

วิธีคำนวณภาษีจะแยกอธิบายเป็น 2 กรณี ดังนี้

2.6.1 กรณีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนทั่วไป การคำนวณภาษีที่ต้องชำระในแต่ละเดือนโดยทั่วไปจะเป็นดังนี้

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

หากผลการคำนวณเป็นลบ (-) อันเกิดจากจำนวนภาษีซื้อมากกว่าจำนวนภาษีขาย ก็มีสิทธิได้รับคืนภาษี

ภาษีขาย หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการเมื่อขายสินค้า หรือรับชำระค่าบริการ หากภาษีขายเกิดขึ้นในเดือนใดก็เป็นภาษีขายของเดือนนั้น ไม่คำนึงว่าสินค้าที่ขายหรือบริการที่ให้นั้นจะซื้อมาหรือเป็นผลจากการผลิตในเดือนใดก็ตาม

ภาษีซื้อ หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เมื่อซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน (ทั้งที่เป็นวัตถุดิบ หรือ สินค้าทุนประเภทเครื่องจักร เครื่องมือและอุปกรณ์ เป็นต้น) หากภาษีซื้อเกิดขึ้นในเดือนใด ก็เป็นภาษีซื้อของเดือนนั้น ไม่คำนึงว่าสินค้าที่ซื้อมานั้นจะขายหรือนำไปใช้ในการผลิตในเดือนใดก็ตาม

ตัวอย่างเช่นเดือนหนึ่งผู้ผลิตผลิตสินค้าเป็นกะหมึกสำเร็จรูปในราคา 100 บาท ภาษีมูลค่าเพิ่ม 7 บาท รวมเป็น 107 บาท ผู้ผลิตได้ซื้อแบ่งสาลีจากผู้ประกอบการรายอื่นเป็นเงิน 50 บาท และถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 3.50 บาท รวมเป็น 53.50 บาทและซื้อวัสดุอื่นๆ ได้แก่เกลือ ของ กล่อง บรรจุ ในเดือนเดียวกันเป็นเงิน 30 บาท ภาษีมูลค่าเพิ่ม 2.10 บาท รวมเป็น 32.10 บาท กรณีดังกล่าวผู้ผลิตกะหมึกสำเร็จรูปดังกล่าวมีหน้าที่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มดังนี้

วิธีการคำนวณ

$$\begin{aligned}
 \text{ภาษีที่ผลิตกะหมึกสำเร็จรูปต้องชำระ} &= \text{ภาษีขาย} - \text{ภาษีซื้อ} \\
 \text{ภาษีขายที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อ} &= 100 \times 7\% \\
 &= 7 \text{ บาท} \\
 \text{ภาษีซื้อ (จ่ายให้ผู้ขายแบ่งสาลี และอื่นๆ)} &= 7 - 4.70 \\
 &= 2.30 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

2.6.2 กรณีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์

การคำนวณภาษีที่ต้องชำระในแต่ละเดือน จะใช้วิธีทำนองเดียวกับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ (ภาษีที่ต้องชำระ คือ ภาษีขาย - ภาษีซื้อ) แต่มีความแตกต่างกันในด้านภาษีขายเนื่องจากผู้ประกอบการได้รับสิทธิเสียภาษีในอัตราศูนย์จากมูลค่าการส่งออก ภาษีขายจึงมีค่าเป็นศูนย์เสมอในขณะที่ภาษีซื้อเกิดขึ้นตลอดเวลา ดังนั้นผลการคำนวณจึง

เป็นลบ อันเกิดจากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายทำให้มีการคืนภาษีให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับสิทธิอัตราศูนย์เท่ากับจำนวนภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละเดือน

ตัวอย่าง ผู้ผลิตบะหมี่กึ่งสำเร็จรูป ซื้อแป้งสาลีมาผลิตบะหมี่กึ่งสำเร็จรูปในราคา 500,00 บาท และวัตถุดิบอื่นๆเช่น น้ำมันปาล์ม เกลือ ซอ และกล่องบรรจุรวม 300,000 บาท โดยซื้อจากผู้ประกอบการจดทะเบียน(เป็นราคาที่ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) เมื่อผลิตเสร็จแล้วได้ส่งบะหมี่กึ่งสำเร็จรูปออกไปขายต่างประเทศในราคา 1,000,000 บาท

วิธีการคำนวณ

ภาษีที่ต้องชำระ	= ภาษีขาย - ภาษีซื้อ
ภาษีขาย	= $1,000,000 \times 0$ (อัตราศูนย์)
	= 0 บาท
ภาษีซื้อ	= $(500,000 \times 7\%) + (300,000 \times 7\%)$
	= $35,000 + 21,000$
	= 56,000 บาท
ภาษีจากผลการคำนวณ	= $0 - 56,000$
	= -56,000 บาท

ผลการคำนวณภาษีในเดือนนี้ ปรากฏว่าเป็นลบกล่าวคือ ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ผลิตบะหมี่กึ่งสำเร็จรูปจึงมีสิทธิได้รับคืนภาษีจำนวน 56,000 บาท

2.7 การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.7.1 ผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย ได้แก่ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ซึ่งอาจหมายถึงผู้ประกอบการทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่ใช่นิติบุคคล หรือนิติบุคคลใดๆก็ตามดังต่อไปนี้

(1) เป็นผู้ประกอบการที่มีรายรับจากการขายสินค้า หรือให้บริการเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปีขึ้นไป(ใช้บังคับตั้งแต่ 1 เมษายน 2548 ก่อนวันที่ 1 เมษายน 2548 ก่อนวันที่ 1 เมษายน 2548 เกิน 1,200,000 บาทต่อปี)

(2) เป็นผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายบางกรณี แต่มีความประสงค์จะขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่นมีรายรับไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี หรือขายสินค้าทางการเกษตรเป็นต้น

(3) เป็นผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร และได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระ

2.7.2 ผู้ได้รับยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 85/3)

(1) เป็นผู้ประกอบการที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี

(2) เป็นผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย

(3) เป็นผู้ประกอบการที่ให้บริการจากต่างประเทศ และได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร

(4) ผู้ประกอบการอื่นตามที่อธิบดีประกาศกำหนดเมื่อมีเหตุผลอันสมควร

(5) เป็นผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร และเข้ามาประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นครั้งคราว

อย่างไรก็ตาม หากผู้ประกอบการตาม (5) ประสงค์จะยื่นขอจดทะเบียนชั่วคราว ก็ทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ที่กำหนดไว้ในประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 43) ดังนี้

(5.1) ต้องประกอบกิจการมีกำหนดเวลาเกินกว่า 1 ปี แต่ไม่เกิน 3 ปี

(5.2) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร หมายถึงผู้ประกอบการที่เป็นบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีได้มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย

(5.3) คู่สัญญาอีกฝ่ายต้องเป็นนิติบุคคลไทย องค์การรัฐบาล สหกรณ์และองค์การอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล และสัญญาต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร

(5.4) ต้องยื่นจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการที่คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี

(5.5) การยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและการออกใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มให้ยื่น ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่

(5.6) ให้ถือว่าวันที่ยื่นคำขอจดทะเบียนมูลค่าเพิ่มชั่วคราวตามแบบที่อธิบดีกำหนด เป็นวันที่เริ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

(5.7) ให้กำหนดระยะเวลาสิ้นสุดของใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวด้วย

2.7.3 กำหนดเวลาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยปกติจะต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนวันเริ่มประกอบการ หรือภายใน 30 วัน นับแต่วันที่มียารับเกินเกณฑ์ที่กำหนด ทั้งนี้ตามนัยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามประกาศอธิบดี ฯ (ฉบับที่ 57) กำหนดดังต่อไปนี้

(1) ผู้ประกอบการซึ่งจะเริ่มประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม มีสิทธิ ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนวันเริ่มประกอบกิจการได้ในเมื่อ

(1.1) ผู้ประกอบการดังกล่าวมีแผนงานที่สามารถพิสูจน์ได้ว่าได้เตรียมการเพื่อประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและ

(1.2) มีการดำเนินการเพื่อเตรียมประกอบกิจการ อันเป็นเหตุให้ต้องมีการซื้อสินค้าหรือรับบริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การก่อสร้างโรงงาน การก่อสร้างอาคารสำนักงานหรือการติดตั้งเครื่องจักร

ให้ผู้ประกอบการตาม (1) มีสิทธิยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ภายในกำหนดหกเดือนก่อนวันเริ่มประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ เว้นแต่จะมีสัญญาหรือหลักฐานที่สามารถพิสูจน์ได้ว่า จะดำเนินการก่อสร้างโรงงานหรืออาคารสำนักงานหรือติดตั้งเครื่องจักร หรือมีการกระทำในลักษณะทำนองเดียวกัน ให้มีสิทธิยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ภายในเวลาที่เหมาะสมและจำเป็นต่อการก่อสร้างโรงงานหรืออาคารสำนักงาน หรือติดตั้งเครื่องจักร

(2) ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่มีสิทธิที่จะยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามข้อ (1) ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อเริ่มประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ

(3) ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มีสิทธิแจ้งขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้นั้น ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อขอเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(4) ให้เจ้าพนักงานสรรพากรออกใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้แก่ผู้ประกอบการที่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ตามข้อ (1) ข้อ (2) หรือข้อ (3) และหากปรากฏข้อเท็จจริงว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าว มิได้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสีย

ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือมิใช่ผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการที่แท้จริงได้เพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าว

2.7.4 หน่วยงานหรือสถานที่รับจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการรายใด ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบที่กำหนด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ ถ้าผู้ประกอบการมีสถานประกอบการหลายแห่ง ให้ยื่นคำขอจดทะเบียน ณ สถานที่ที่กำหนดซึ่งสถานประกอบการอันเป็นสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่เพียงแห่งเดียวเท่านั้น

คำว่า “สถานประกอบการ” หมายถึง สถานที่ซึ่งผู้ประกอบการใช้ประกอบกิจการเป็นประจำและให้หมายความรวมถึงสถานที่ใช้เป็นที่ผลิตหรือเก็บสินค้าเป็นประจำด้วย ในกรณีที่ไม่นับชัดให้ถือว่าสถานที่อยู่อาศัยของผู้ประกอบการนั้นเป็นสถานประกอบการ ถ้าผู้ประกอบการที่มีอยู่หลายแห่งให้ผู้ประกอบการเลือกเอาที่อยู่แห่งใดแห่งหนึ่งเป็นสถานประกอบการก็ได้

ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการของสินค้าหรือให้บริการที่อยู่บังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีสิทธิยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด (ภ.พ.01) ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ <http://www.rd.go.th>. (ประกาศอธิบดีฉบับที่ 159)

2.7.5 แบบคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

แบบที่ใช้ในการยื่นขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ แบบ ภ.พ. 01 ซึ่งเป็นแบบฟอร์มคำขอที่กำหนดขึ้นสำหรับผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มทุกประเภท และขอรับได้ฟรีจากสำนักงานสรรพากรที่รับจดทะเบียนทุกแห่ง ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ. 01 ให้ผู้ประกอบการจัดทำขึ้นจำนวน 3 ฉบับ กรอกข้อความตรงกัน

ในการกรอกรายการในแบบ ภ.พ. 01 เพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้ประกอบการต้องแสดงสถานภาพต่าง ๆ ของการประกอบการให้ครบถ้วนดังมีสาระสำคัญ ได้แก่ ชื่อผู้ประกอบการ ที่อยู่สถานที่ตั้งสถานประกอบการ หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรวันเริ่มประกอบการ ประเภทของการประกอบการ พร้อมทั้งลงชื่อและประทับตรานิติบุคคล (ถ้ามี) ในแบบ ภ.พ. 01 ด้วย

2.7.6 เอกสารที่ต้องนำไปแสดงเพื่อการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

- (1) สำเนาหรือภาพถ่ายทะเบียนบ้าน และหรือหลักฐานแสดงการอยู่อาศัยจริง ภาพถ่ายบัตรประจำตัวประชาชนและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรและผู้ยื่นคำขอ (กรณีเป็นบุคคลธรรมดา)
- (2) สำเนาหรือภาพถ่ายหนังสือสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคล (กรณีเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล)
- (3) สำเนาหรือภาพถ่ายหรือหนังสือรับรองของนายทะเบียนห้างหุ้นส่วนบริษัท สำเนาหรือภาพถ่ายหนังสือสำคัญแสดงการจัดตั้งเป็นนิติบุคคล สำเนาหนังสือบริคณห์และข้อบังคับ ตลอดจนภาพถ่ายบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของนิติบุคคลแล้วแต่กรณี (กรณีเป็นนิติบุคคล)
- (4) สำเนาหรือภาพถ่ายเอกสารการดำเนินการร่วมค้า (ถ้ามี)
- (5) สำเนาหรือภาพถ่าย สัญญาเช่าอาคารอันเป็นที่ตั้งของสถานประกอบการ (ในกรณีเช่า) หรือหนังสือยินยอมให้ประกอบการ (ในกรณีอาคารเป็นของผู้อื่นโดยมิได้เช่า) พร้อมด้วยสำเนาหรือภาพถ่ายทะเบียนบ้านอันเป็นที่ตั้งสถานประกอบการนั้น ๆ
- (6) สำเนาหรือภาพถ่าย ใบทะเบียนพาณิชย์ (ในกรณีที่ต้องจดทะเบียนพาณิชย์)
- (7) หนังสือมอบอำนาจ และภาพถ่ายบัตรประจำตัวประชาชนของผู้รับมอบอำนาจ กรณีไม่อาจไปยื่นคำขอจดทะเบียนได้ด้วยตนเอง

2.7.7 ใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อเจ้าพนักงานได้คำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ. 01 พร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องครบถ้วนแล้ว จะมีการออกใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในภายหลัง ซึ่งจะมีผลให้ผู้ประกอบการเป็น “ผู้ประกอบการจดทะเบียน” ตามกฎหมายตั้งแต่วันที่ระบุไว้ในใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นต้นไป

ผู้ประกอบการจดทะเบียน จดได้รับใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ. 20 ในการออกใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนแต่ละประเภทเจ้าพนักงานจะออกให้ตามจำนวนสถานประกอบการที่มีอยู่จริง ตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบ ภ.พ. 01 เป็นหน้าที่ของผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องนำใบทะเบียนดังกล่าวไปแสดงไว้ ณ สถานประกอบการแต่ละแห่งในสถานที่ที่อาจเห็นได้โดยง่ายและเปิดเผย หากใบทะเบียนชำรุด สูญหาย ต้องรีบขอใบแทนใหม่ต่อนายทะเบียนฯ ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ชำรุดหรือสูญหาย

2.7.8 การแจ้งเพิ่มหรือเปลี่ยนแปลงสถานประกอบการหรือกิจการ

การเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติม ย้าย หรือโอนกิจการ ต้องแจ้งต่อนายทะเบียน
ดังกล่าวก่อนวันที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น ๆ ไม่น้อยกว่า 15 วัน

การเปลี่ยนแปลงรายการที่ประกอบกิจการ การปิดกิจการ การเลิกกิจการต้องแจ้งต่อนายทะเบียนฯ ภายใน 15 วันนับจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น ๆ โดยใช้แบบ ภ.พ. 09 เป็นแบบแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม