

บทที่ 2

การจับเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองในประเทศไทย

การจับเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองในประเทศไทยนั้น โดยทั่วไปไม่มีกฎหมายบัญญัติวิธีการจับเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าดังกล่าวไว้ ดังนั้นเมื่อผู้ประกอบการซื้อสินค้ามาจากบุคคลทั่วไปหรือผู้ที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อนำมาใช้ในกิจการหรือเพื่อทำการขายต่อ ผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้ามือสองมาใช้ในกิจการต้องรับภาระภาษีแฝงในต้นทุนสินค้ามือสองที่ซื้อเข้ามา เนื่องจากไม่สามารถที่จะขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่แฝงกับตัวสินค้าได้ ทำให้อาจเกิดภาษีซ้อนขึ้นในสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการดังกล่าว เช่นเดียวกันกับผู้ประกอบการที่ทำการซื้อสินค้ามาเพื่อขายจะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากราคาสินค้าเต็มจำนวนที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาแล้วอีกครั้งหนึ่ง ส่งผลให้เกิดการจับเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนบนฐานภาษีเดิมอีกด้วย

1. การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสอง

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าเพิ่มของสินค้าหรือบริการเฉพาะที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต แต่สำหรับทรัพย์สินหรือสินค้าที่มีไว้ใช้ในการประกอบกิจการนั้น บางชนิดอาจมีราคาเพิ่มขึ้น ในขณะที่ปกติสินค้าที่ผ่านการใช้งานหรือมีอายุการใช้งาน จะมีราคาต่ำลง เนื่องจากทรัพย์สินดังกล่าวจะมีการเสื่อมสภาพไปตามสภาพหรือลักษณะการใช้ การดูแลรักษา และอายุการใช้งานที่เหลืออยู่

1.1 ลักษณะของกิจการที่ต้องเสียและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้ามือสอง

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าดังกล่าว กรมสรรพากรได้วางแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับผู้ประกอบการที่ขายสินค้ามือสองไม่ว่าจะเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม, กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด หรือกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการประกอบกิจการบางส่วน โดยอาจเทียบเคียงได้จากแนวปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรดังนี้

1.1.1 ผู้ประกอบการจดทะเบียนขายทรัพย์สินที่มีไว้ใช้ในการประกอบกิจการ การขายทรัพย์สินของผู้ประกอบการประเภทนี้ แม้จะไม่ได้เป็นการขายที่ทำในทางการค้าหรือ วิชาชีพของผู้ประกอบการ แต่เนื่องจากถือว่าเป็นการขายทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรจึงถือว่าเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(9) และเป็นการขายใน ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้ามือสอง

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มขายทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการ การขายทรัพย์สินดังกล่าวต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยถือว่าสินค้าได้ขายไปในระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (หนังสือที่ กค. 0802/พ.2726 ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2536)

บริษัทประกอบกิจการขายสินค้า มีลักษณะการขายแบบให้เชื่อ โอนขายกิจการ บางส่วนซึ่งประกอบด้วย ที่ดิน โรงงาน อาคารสำนักงาน เครื่องจักร อุปกรณ์ สินค้าคงคลัง ค่าความนิยม และบัญชีลูกหนี้การค้า ให้บริษัท อ. โดยบริษัทยังคงตั้งอยู่เพื่อดำเนินกิจการอื่น ต่อไป หรือมีรายได้จากการประกอบกิจการอื่นอันอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทจึงมี ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่บริษัทขายเครื่องจักร, อุปกรณ์, สินค้าคงคลัง และค่าความนิยมให้ บริษัท อ. ถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8) และ (9)¹ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม² (หนังสือที่ กค. 0706/พ./6386 ลงวันที่ 7 กรกฎาคม 2547)

1.1.2 ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มขายทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบ กิจการ

ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ขายทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการ ดังกล่าว เช่น รถยนต์ ตู้ขึ้นวางสินค้า ฯลฯ ถ้าพิจารณาถึงลักษณะของทรัพย์สินดังกล่าว การขาย ทรัพย์สินนั้น ย่อมไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากทรัพย์สินที่มีไว้ใช้ในการประกอบกิจการ ย่อมเข้าลักษณะเป็นสินค้าตามมาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร แต่จากคำวินิจฉัยของ กรมสรรพากรถือว่า การขายสินค้าดังกล่าวไม่ใช่การขายสินค้าหรือการให้บริการในทางธุรกิจหรือ

¹มาตรา 77/1(9) “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมี ราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของ ทุกชนิดที่นำเข้า”

²แต่ถ้าเป็นการโอนหรือรวบรวมกิจการทั้งหมด กับผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้า กันหรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 จะไม่ถือเป็นการ ขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8)(ข) และไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการโอนกิจการดังกล่าว

วิชาชีพ ผู้ขายจึงไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 และมาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร แม้การขายสินค้าดังกล่าวจะมีมูลค่าเกิน มูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมก็ตาม (หนังสือเลขที่ กค. 0802/พ.2314 ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2536)

บริษัทเป็นผู้ประกอบการด้านปศุสัตว์ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้ขายทรัพย์สินที่ใช้เฉพาะในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การขายทรัพย์สินดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ บริษัทผู้ขายจึงไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82 และมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือเลขที่ กค. 0802/พ.3105 ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2536)

ห้างฯ จำหน่ายสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำการขายทรัพย์สิน ได้แก่ รถยนต์ที่ใช้ในการประกอบกิจการดังกล่าว แม้จะมีมูลค่าการขายเกิน 1,200,000 บาท (ตั้งแต่ 1 เมษายน 2548 เพิ่มเป็นเกิน 1,800,000 บาท) ห้างฯ ก็ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด (หนังสือเลขที่ กค. 0802(ก)/พ.3105 ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2536)

บริษัทประกอบกิจการ 2 ประเภท คือ กิจการให้บริการขนส่งน้ำมันทางเรือซึ่งเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีเรือที่ใช้ในการขนส่ง 3 ลำ และกิจการขายส่งและขายปลีกน้ำมันซึ่งเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากบริษัทมิได้นำเรือไปใช้ในกิจการอื่นใด นอกจากการให้บริการขนส่งน้ำมันเมื่อมีการขายเรือทั้ง 3 ลำดังกล่าวไป บริษัทไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อแต่อย่างใด (หนังสือที่ กค0802(ก)/พ.8279 ลงวันที่ 8 ตุลาคม 2535)

1.1.3 ผู้ประกอบการจดทะเบียนประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มขายทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการ

การขายทรัพย์สินของผู้ประกอบการประเภทนี้ ถือเป็นการขายทรัพย์สินของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยจะต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของฐานภาษีของทรัพย์สินที่ขายทั้งจำนวนตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0802/พ.1021 ลงวันที่ 19 มกราคม 2537)

นอกจากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในเรื่องเกี่ยวกับการขายทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อใช้ในกิจการตามที่กล่าวมาข้างต้น มีหนังสือกรมสรรพากรเกี่ยวกับการโอนสิทธิในทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการ วินิจฉัยไว้ในทำนองเดียวกัน เช่น การโอนสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ สำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะได้รับยกเว้นเนื่องจากประเภทกิจการตามที่กฎหมายกำหนด หรือมีรายรับไม่เกินฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม (หนังสือที่ กค 0811/พ.7057 ลงวันที่ 15 สิงหาคม 2545, หนังสือที่ กค 0811/พ./ก.632 ลงวันที่

22 พฤศจิกายน 2544) แต่ถ้าเป็นการโอนสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การโอนสิทธิการเช่าดังกล่าวต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 ถือว่าเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1(8)(3) (หนังสือที่ กค 0706/พ./2559 ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2546)

กล่าวคือการขายทรัพย์สินที่ใช้แล้วของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายทรัพย์สินเนื่องจากการขายในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนการขายสินค้าของผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะถือว่าไม่ใช่เป็นการขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ จึงไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งอาจนำมาเทียบเคียงกับกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น กิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ การขายทรัพย์สินของกิจการดังกล่าวน่าจะถือว่าไม่ใช่เป็นการขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเช่นกัน แม้ว่าการขายทรัพย์สินดังกล่าวนั้นจะมีมูลค่าเกินกว่าฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมก็ตาม ส่วนการขายทรัพย์สินที่ใช้ร่วมกันในกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกับกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การขายดังกล่าวต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของสินค้าที่ขายเต็มจำนวน

ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายทรัพย์สินที่มีไว้ใช้ในกิจการนั้นโดยปกติต้องออกไปกำกับภาษีตามมาตรา 86 เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78(1) ยกเว้นแต่ในกรณีที่เป็นการขายสินค้าของผู้ประกอบการรายย่อย ตามที่มาตรา 86/8 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 154)³ กำหนดไว้ ไม่จำเป็นต้องออกไปกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการที่มีมูลค่าครั้งหนึ่งไม่เกิน 1,000 บาท เว้นแต่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการจะเรียกร้องไปกำกับภาษี แต่ทั้งนี้ตามข้อ 4 ของประกาศอธิบดีฉบับดังกล่าว กำหนดให้ผู้ประกอบการจัดทำใบกำกับภาษีอย่างย่อรวบรวมการขายสินค้าหรือให้บริการที่มีมูลค่าครั้งหนึ่งไม่เกิน 1,000 บาท ในหนึ่งวันทำการเพื่อเป็นเอกสารประกอบการลงรายงานภาษีขายตามมาตรา 87(1) ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าในการขายทรัพย์สินที่มีไว้ใช้ในการประกอบกิจการของกิจการรายย่อยดังกล่าวซึ่งมีมูลค่าครั้งหนึ่งไม่เกิน 1,000 บาท ก็อาจไม่จำเป็นต้องออกไปกำกับภาษีได้ตามมาตรา 86/8 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 154)³ นอกจากนี้ยังมีกรณีที่ไม่จำเป็นต้องออกไปกำกับภาษี ซึ่งเป็นไปตามที่กรมสรรพากรได้วางแนวปฏิบัติไว้ตาม

³โปรดดูภาคผนวก ก

ข้อ 2 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.86/2542⁴ ลงวันที่ 19 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 สำหรับการกระทำที่ถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8) หรือการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยไม่จำเป็นต้องจัดทำใบกำกับภาษี ดังเช่น กรณีที่ถือว่าเป็นการขายเพราะไม่ได้นำสินค้าไปใช้ในกิจการโดยตรง ตามมาตรา 77/1(8)(ง) หรือสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87(3)ซึ่งถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8)(จ) เป็นต้น

1.2 ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือผู้ที่อยู่ในกระบวนการผลิตและขายหรือจำหน่ายสินค้า หรือการให้บริการเป็นทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนที่มีโชตินิติบุคคล บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล องค์กรของคณะรัฐบาล ตลอดจนองค์กรอื่นที่เป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย ซึ่งความหมายของผู้ประกอบการตามประมวลรัษฎากร อาจแยกได้ดังนี้

มาตรา 77/1 (5) ผู้ประกอบการ หมายถึง “บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือทางวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่”

จากความหมายของ “ผู้ประกอบการ” ข้างต้นแยกพิจารณาองค์ประกอบได้เป็น 2 ประการคือ

ผู้ประกอบการต้องเป็นบุคคลและหน่วยภาษีเงินได้

“บุคคล” หมายถึง บุคคลธรรมดา และนิติบุคคลตามความหมายในประมวล

กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้แก่บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด และรวมถึงนิติบุคคลที่กำหนดไว้ในกฎหมายอื่น เช่น นิติบุคคลอาคารชุด การไฟฟ้าฝ่ายผลิตหรือการประปานครหลวง

“หน่วยภาษีเงินได้” หมายความว่า หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้แตกต่างจากกฎหมายทั่วไป เช่น ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนหรือคณะบุคคล กองมรดกผู้ตาย กองทุน มูลนิธิที่มีโชตินิติบุคคล กิจการร่วมค้า (joint venture) ตลอดจนกิจการซึ่งดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ

⁴โปรดดูภาคผนวก ข

ผู้ประกอบการจะต้องขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือทางวิชาชีพ โดยไม่คำนึงว่าการประกอบกิจการดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่

การขายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการเชิงธุรกิจหรือทางวิชาชีพแล้ว การขายสินค้าหรือการให้บริการของบุคคลดังกล่าวไม่ถือเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการของผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่นกรณีที่บุคคลธรรมดาขายทรัพย์สินที่ได้มาทางมรดกหรือทรัพย์สินที่ซื้อมาใช้ส่วนตัว แม้การขายทรัพย์สินดังกล่าวจะมีมูลค่าเกินกว่าฐานรายได้ที่กฎหมายกำหนด แต่ถือว่าไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่ถือว่าเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือทางวิชาชีพ (หนังสือที่ ก.ค. 0811/7930 ลงวันที่ 2 มิถุนายน 2541)

การขายทรัพย์สินที่มีไว้ใช้ในกิจการของผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น แม้ว่าจะไม่ได้ทำการขายสินค้าเช่นนั้นเป็นปกติธุระ แต่หากได้ขายทรัพย์สินนั้นออกไป ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากถือว่าเป็นการขายในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั่นเอง (หนังสือที่ กค. 0802/พ.2726 ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2536)

1.3 ฐานภาษีและอัตราภาษี

1.3.1 ฐานภาษี

ฐานภาษีคือสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี⁵ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค ซึ่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติเกี่ยวกับฐานภาษีไว้ในมาตรา 79⁶ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับจากการขายสินค้าหรือบริการ อาจได้แก่ เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงินที่ได้รับหรือพึงได้รับ รวมทั้งภาษีสรรพสามิต

⁵ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษา กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา), น.374.

⁶มาตรา 79 “ภายใต้บังคับมาตรา 79/1 ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่มูลค่าหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 79/1(19) ถ้ามี ด้วย”

ตามที่กำหนดในมาตรา 77/1(19) ในกรณีที่สินค้านั้นถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิต⁷ด้วย ดังนั้นฐานภาษีสำหรับการขายสินค้ามือสองก็คือมูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับจากการขายสินค้าชนิดนั้น โดยไม่รวมถึงภาษีสรรพสามิต เนื่องจากภาษีสรรพสามิตจะถูกจัดเก็บเพียงครั้งเดียวจากผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า และจะถูกผลัดภาระภาษีโดยแฝงไปกับราคาสินค้าที่ขาย อย่างไรก็ตามสินค้ามือสองนั้น ไม่ว่าจะได้ผ่านการใช้งานมาแล้วหรือไม่ สินค้าดังกล่าวอาจเสื่อมราคาไปตามสภาพการใช้, การเก็บรักษา หรือเสื่อมสภาพไปตามอายุของสินค้าชนิดนั้น เป็นผลทำให้เกิดปัญหาในการพิจารณามูลค่าของสินค้ามือสองเพื่อนำมาคำนวณหาภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสีย กรณีดังกล่าวถ้าการขายทรัพย์สินนั้นมีราคาต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรย่อมอาศัยอำนาจตามมาตรา 79/3(1)⁸ ประกอบกับมาตรา 88/2(3)⁹ แห่งประมวลรัษฎากร ประเมินให้เป็นไปตามราคาตลาดในวันที่ขายได้¹⁰

⁷ ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคสินค้าหรือบริการ โดยเก็บจากสินค้าและบริการเฉพาะอย่าง เนื่องจากความจำเป็นเพื่อต้องการควบคุมการบริโภคสำหรับสินค้าและบริการบางประเภทภายในประเทศ สำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศจะเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตจากผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการ ส่วนกรณีสินค้านำเข้าจะเรียกเก็บจากผู้นำเข้าสินค้าสรรพสามิต

⁸ มาตรา 79/3 “การคำนวณมูลค่าของฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมาตรา 79 ให้ถือมูลค่าของฐานภาษีเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือการให้บริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น ...”

⁹ มาตรา 88/2 “เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 88 และมาตรา 88/1 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ

(3) ประเมินภาษีในกรณีที่มีหลักฐานแสดงว่า ผู้ประกอบการเสียภาษีหรือแสดงมูลค่าของฐานภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง”

¹⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning), พิมพ์ครั้งที่ 2

1.3.2 อัตราภาษี

บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรกำหนดอัตราภาษีไว้ 3 อัตราคือ

(1) อัตราร้อยละ 10

(2) อัตราร้อยละ 0

(3) อัตราร้อยละ 2.5

(1) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10 นี้ บัญญัติไว้ในมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้อัตราดังกล่าวใช้สำหรับการขายสินค้า, การให้บริการ และการนำเข้า อัตราภาษีดังกล่าวอาจลดลงได้โดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่ต้องกำหนดให้เป็นอัตราเดียวกันสำหรับการขายสินค้า, การให้บริการ และการนำเข้าทุกกรณี ทั้งนี้เพื่อรักษาความเป็นกลาง (neutrality) ของโครงสร้างภาษี ตลอดจนเพื่อความสะดวกต่อผู้เสียภาษีและผู้บริหารการจัดเก็บในการประเมินภาษีอากร¹¹ ตั้งแต่มีการเริ่มใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มมีการออกพระราชกฤษฎีกากำหนดให้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่หลายช่วงเวลา ซึ่งในปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 465) พ.ศ. 2550 กำหนดให้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเหลือร้อยละ 6.3 (รวมภาษีท้องถิ่นอีก 1 ใน 9 จะมีจำนวนเท่ากับร้อยละ 7.0) โดยให้มีผลตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2550 ถึงวันที่ 30 กันยายน 2551

เมื่อนำอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ไปคูณกับฐานภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะได้จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสีย โดยอัตราตามที่กำหนดในประมวลรัษฎากรนี้เป็นอัตราแยกนอก (Exclusive Rate) หมายความว่า อัตราภาษีนี้ใช้คูณกับฐานภาษีซึ่งไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม¹² เช่น สินค้าราคา 100 บาทเป็นราคาที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ราคาสินค้าที่แท้จริงจะเท่ากับ 93.46 บาท เมื่อนำมาคูณกับอัตราภาษีที่ร้อยละ 7 จะมีมูลค่าภาษีเท่ากับ 6.54 บาท

(2) อัตราร้อยละ 0 บัญญัติไว้ในมาตรา 80/1 ใช้สำหรับการส่งออกสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรและมีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศรวมถึงการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอากรและเขตปลอดอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อส่งออกและการให้บริการที่กระทำในเขตดังกล่าวเพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออก การขนส่งระหว่างประเทศ

¹¹จรงค์ ระววยทรง, จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2533), น.59.

¹²สมชัย ฤชุพันธุ์, ภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับประเทศไทย, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ, 2533), น.114.

การขายสินค้า และบริการให้กับกระทรวง ทบวง กรม การขายสินค้าให้กับองค์การสหประชาชาติ การขายสินค้าระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บน และหรือเขตปลอดอากร

การส่งออกสินค้าไปนอกราชอาณาจักรนั้น หมายความว่าความถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียอากรขาออกหรือได้รับยกเว้นอากรขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร ดังนั้นการส่งสินค้าตัวอย่างเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออกโดยไม่ผ่านพิธีการศุลกากรจึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ หรือเป็นการขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรให้แก่ผู้ที่เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร ตามที่บัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(14)

ประเทศไทยใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 เพื่อประโยชน์ในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ส่งออก เพื่อให้สินค้าหรือบริการที่นำออกจากประเทศลดภาระภาษีอย่างแท้จริง เป็นการขจัดภาระภาษีที่แฝงอยู่ในสินค้าส่งออก ซึ่งการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 นี้จะทำให้ผู้ประกอบการได้รับประโยชน์มากกว่าการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากสามารถที่จะขจัดภาษีที่แฝงอยู่ในตัวสินค้าโดยการขอคืนภาษีซื้อ และไม่ต้องผลักภาระภาษีไปในตัวสินค้า จึงอาจทำให้สินค้ามีราคาถูกลงกว่าการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3) อัตราร้อยละ 2.5

ใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการในราชอาณาจักรของผู้ประกอบการแบบจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เต็มรูป ที่มีรายรับต่อปีเกิน 600,000 บาทแต่ไม่เกิน 1,200,000 บาท จากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย โดยคำนวณเป็นการเหมาเช่นเดียวกับภาษีการค้า ซึ่งในปัจจุบันถูกยกเลิกการจัดเก็บตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 353) พ.ศ. 2542 มีผลตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2542

2. การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจัดเก็บจากผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระ รวมทั้งผู้นำเข้าไม่ว่าจะนำเข้ามาเพื่อการใด ที่ได้กระทำในราชอาณาจักร ซึ่งกิจการเกือบทุกประเภทจะถูกบังคับให้ต้องอยู่ภายในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเว้นแต่

กิจการบางประเภทที่กฎหมายกำหนดให้ไม่ต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม¹³

กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ผู้ประกอบการจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องทำการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์บางอย่างตามประมวลรัษฎากร เช่น ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นจึงไม่ต้องปฏิบัติหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนด เช่น ออกใบกำกับภาษี, ยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม, จัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น แต่ผู้ประกอบการเหล่านี้ อาจต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ เมื่อซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบ จากผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าให้โดยไม่มีสิทธิที่จะได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.1 กิจการที่กฎหมายบัญญัติให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรแบ่งเป็น 4 ประเภท

2.1.1 การยกเว้นตามประมวลรัษฎากร

2.1.2 การยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา

2.1.3 การยกเว้นตามกฎหมายอื่น

2.1.4 การยกเว้นตามประกาศกระทรวงการคลัง

¹³ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่ออำนวยความสะดวกให้อ่านวยรายได้ให้แก่รัฐ เพื่อนำไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศ โดยหลักการที่สำคัญคือภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นต้องมีความเป็นกลาง เพื่อให้มีผลในการบิดเบือนทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด ดังนั้นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงควรหลีกเลี่ยง แต่เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลกระทบต่อความเป็นอยู่ของประชาชนเป็นส่วนมาก สินค้าบางชนิดมีความจำเป็น ดังนั้นจึงมีกฎหมายบัญญัติยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการบางประเภทที่รัฐเห็นว่ามีความจำเป็นและเพื่อแบ่งเบาภาระของประชาชน เช่น กิจการที่เกี่ยวกับการเกษตร, กิจการที่จำเป็นต่อการครองชีพและสวัสดิการสังคม, กิจการที่มีลักษณะเป็นการใช้แรงงาน ฯลฯ เป็นต้น

2.1.1 การยกเว้นตามประมวลรัษฎากร มี 4 กรณี

(1) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการบางชนิดตามมาตรา 81(1) ได้แก่ “การยกเว้นสำหรับการขายสินค้าที่มีไซ้การส่งออกหรือการให้บริการดังต่อไปนี้

(ก) การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็น ลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช และวัตถุดิบที่ได้จากพืช ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้ เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่ง ด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำ หรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่น ข้าวสารหรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว แต่ไม่รวมถึงไม้ซุง ฟืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การขายสัตว์ ไม่ว่าจะเป็นมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต และในกรณีสัตว์ไม่มีชีวิต ไม่ว่าจะเป็นเนื้อ ส่วนต่างๆ ของสัตว์ ไซ้ น้ำมัน และวัตถุดิบที่ได้จากสัตว์ ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้นหรือด้วยวิธีอื่น แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ค) การขายปุ๋ย

(ง) การขายปลาปน อาหารสัตว์

(จ) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษา ป้องกันทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์

(ฉ) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน

(ช) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

(ซ) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี

(ณ) การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ หรือการ

ประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุม การประกอบวิชาชีพอิสระนั้น

(ญ) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล

(ฎ) การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ ในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี

(ฏ) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์

(ฐ) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน

(ฑ) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น

(ฒ) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ ทั้งนี้ เฉพาะบริการในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี

(ณ) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร

(ด) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งมีใช่เป็นการขนส่งโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเล

(ต) การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์

(ถ) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็น กิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม

(ท) การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย

(ธ) การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการสาธารณกุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น

(ณ) การขายสินค้าหรือการให้บริการตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

(2) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้าบางชนิด ตามมาตรา 81(2) ได้แก่ “การยกเว้นสำหรับการนำเข้าสินค้านี้

(ก) สินค้าตามมาตรา 81(1) (ก) ถึง (ข)

(ข) สินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

(ค) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

(ง) สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอากรขาของศุลกากร แล้วได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้า ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

(3) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการส่งออกสินค้า ตามมาตรา 81(3) ได้แก่ การยกเว้นการส่งออกสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจาก ตามมาตรา 82/16 (ได้แก่การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 2.5) ซึ่งในปัจจุบันไม่มีการใช้บังคับแล้ว¹⁴ สำหรับการส่งออกของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่คำนวณภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่จะได้รับสิทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0

(4) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการขนาดย่อม ตามมาตรา 81/1 เป็นการยกเว้นโดยพิจารณาจากระดับฐานภาษี (รายรับ) ซึ่งถ้าหากกิจการมีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรานี้ การกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมนี้จะถูกกำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา มูลค่าของฐานภาษีจะกำหนดให้แตกต่างกันสำหรับกิจการแต่ละประเภทไม่ได้ และมูลค่าของฐานภาษีที่กำหนดจะต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่า 600,000 บาทต่อปี

ปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 432) พ.ศ.2548 มาตรา 4 กำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมว่าจะต้องไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2548 ดังนั้นผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่มีรายรับไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นตามมาตรานี้เป็นการยกเว้นโดยพิจารณาจากระดับรายรับ ไม่ได้พิจารณาจากประเภทกิจการ ในกรณีที่ผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการทั้งประเภทที่ได้รับและไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าเป็นกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตาม มาตรา 81(1) ไม่ว่าจะมียกระดับรายรับ (ฐานภาษี) จำนวนเท่าใดย่อมได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹⁴ เคยมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 2.5 จากยอดรายรับ (ลดอัตราเหลือร้อยละ 1.5) ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 แต่ได้ยกเลิกการจัดเก็บตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2542 เป็นต้นไป ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 353) พ.ศ. 2542

เสมอ ส่วนสำหรับกิจการขนาดย่อมที่มีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมก็จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน แม้ว่าจะนำมามูลค่าของฐานภาษีของทั้งสองประเภทมารวมกันแล้วจะมีจำนวนเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี

2.1.2 การยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา

มีพระราชกฤษฎีกาออกโดยอาศัยอำนาจของกฎหมายต่าง ๆ เพื่อกำหนดประเภทของกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังเช่น ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 81(1)(น) กำหนดให้การขายสินค้าหรือบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดไว้ตามพระราชกฤษฎีกาได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 239/2534¹⁵ กล่าวถึงประเภทกิจการต่าง ๆ ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ในมาตรา 3 ของพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว บัญญัติให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้า และในมาตรา 4 กำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการ นอกจากนี้ยังมีบทบัญญัติในมาตรา 3¹⁶ แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจในการที่จะออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ดังนี้

(1) พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 291/2539 ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แก่สภาตำบล และองค์การบริหารส่วนตำบล สำหรับมูลค่าของฐานภาษี รายรับของสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล ตั้งแต่วันที่ 2 มีนาคม 2538 เป็นต้นไป

¹⁵โปรดดูภาคผนวก ค

¹⁶มาตรา 3 “บรรดารัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้ จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ได้ คือ

(1) ลดอัตรา หรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์กิจการหรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป

(2) ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา หรือตามหลักถ้อยที่ถือปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

(3) ยกเว้นแก่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล องค์การศาสนา หรือองค์การกุศลสาธารณะการลดหรือยกเว้นตาม (1) (2) และ (3) นั้น จะตราพระราชกฤษฎีกา ยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงก็ได้

(2) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 311/2540 ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้า หรือการขายเพชร พลอย ทับทิม มรกต บุษราคัม โกเมน โอปอล นิล เพทาย ไพฑูรย์ หยก ไข่มุก และอัญมณีที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน รวมทั้งสิ่งทำเทียมวัตถุดังกล่าวหรือที่ทำขึ้นใหม่ เฉพาะที่ยังมิได้ประกอบขึ้นเป็นตัวเรือนหรือของรูปพรรณเพื่อใช้ในการผลิตอัญมณีที่เป็นเครื่องประดับหรือของใช้ใด ๆ ของผู้ประกอบการจดทะเบียน ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดี กรมสรรพากรประกาศกำหนด

(3) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 312/2540 ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แก่ผู้ประกอบการ เฉพาะการรับบริจาคสินค้าให้แก่ศูนย์ช่วยเหลือน้ำท่วมเฉพาะกิจ สำนักเลขาธิการ นายกรัฐมนตรี

(4) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 313/2540 ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้า อนุพันธ์ของไฟรดินเมทิลคลอไรด์ และ เวทตั้งเอเจนต์ ทั้งนี้ เฉพาะที่ผู้นำเข้า ซึ่งเป็นผู้ที่ได้รับ อนุญาตให้ประกอบกิจการโรงงานอุตสาหกรรมนำมาใช้ผลิตหรือผสมเป็นสารหรือยากำจัดวัชพืช ในกิจการของตนเอง

(5) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 340/2541 ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ลูกหนี้และ เจ้าหนี้ สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการ โอนทรัพย์สิน การขายสินค้าหรือการให้บริการ และการ กระทำตราสารอันเนื่องมาจาก การดำเนินการตามคำขอประนอมหนี้หรือแผนฟื้นฟูกิจการของ ลูกหนี้ที่ศาลได้มีคำสั่งเห็นชอบ ตามกฎหมายว่าด้วยล้มละลาย

(6) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 348/2542 ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้า สินค้าเพื่อนำไปใช้ในเขตพื้นที่พัฒนาร่วมตามกฎหมายว่าด้วยองค์กรร่วมไทย-มาเลเซีย

(7) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 356/2542 ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ ผู้ประกอบ กิจการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด สำหรับมูลค่าของฐานภาษี รายรับ หรือการ กระทำตราสาร ที่เกิดขึ้นหรือเนื่องมาจากการที่ผู้ประกอบการดังกล่าว โอนกิจการบางส่วนให้แก่ กันตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากร ประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะการโอน กิจการที่ได้กระทำภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2543

(8) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 360/2542 ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการ ปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงิน (ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2542 - 31 ธันวาคม 2544)

2.1.3 การยกเว้นตามกฎหมายอื่น

พระราชกำหนด บรรษัทบริหารสินทรัพย์ไทย พ.ศ. 2544 ได้มีการบัญญัติเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีอากรที่เกี่ยวกับบรรษัทบริหารสินทรัพย์ไทย (บสท.) ไว้ในมาตรา 29 วรรคสอง และ มาตรา 43¹⁷ อย่างไรก็ดีเมื่อ บสท. ซื้อสินค้าหรือได้รับบริการจากผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศ หรือ ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ให้บริการในต่างประเทศและนำผลของการให้บริการมาใช้ในประเทศ ก็ยังต้องถูกเก็บภาษีซื้อ จากสินค้าหรือบริการดังกล่าว (หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0811/1521 ลว. 20 กุมภาพันธ์ 2545)

2.1.4 การยกเว้นตามประกาศกระทรวงการคลัง

ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง กำหนดสถานศึกษาซึ่งการให้บริการของสถานศึกษาดังกล่าว จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ลงวันที่ 2 กรกฎาคม พ.ศ.2535 กำหนดให้การให้บริการของสถานศึกษาดังต่อไปนี้ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

- (1) สถาบันเทคโนโลยีแห่งเอเชีย
- (2) เนติบัณฑิตยสภา

¹⁷พระราชกำหนด บรรษัทบริหารสินทรัพย์ไทย พ.ศ. 2544

มาตรา 29 วรรคสอง "...การโอนทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของ บสท. ให้แก่บุคคลใดหรือรับโอนทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของบุคคลใดมาเป็นของ บสท. การที่ บสท. มีรายได้จากการใด ๆ หรือการดำเนินการของ บสท. ก่อให้เกิดรายได้แก่บุคคลอันมิได้มีลักษณะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง หรือรายได้อื่นตามที่คณะกรรมการกำหนด ถ้ามีกฎหมาย เทศบัญญัติ ข้อบัญญัติ ระเบียบ ข้อบังคับ หรือประการใด ๆ กำหนดให้ต้องเสียภาษีอากร ค่าธรรมเนียม หรือ ค่าฤชาธรรมเนียมใด ๆ ให้ บสท. บุคคลดังกล่าว ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีอากร ค่าธรรมเนียมหรือค่าฤชาธรรมเนียม นั้น"

มาตรา 43 "ให้การโอนสินทรัพย์ด้วยคุณภาพ การโอนทรัพย์สินที่เป็นประกันสำหรับทรัพย์สินด้วยคุณภาพ การโอนทรัพย์สินอันเนื่องมาจากการปรับโครงสร้างหนี้หรือการปรับโครงสร้างกิจการตามพระราชกำหนดนี้ ที่ บสท. เป็นผู้รับโอนหรือผู้โอน ได้รับยกเว้นค่าธรรมเนียมและภาษีอากรตามกฎหมายทั้งปวง"

2.2 กิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

การประกอบกิจการบางประเภทกฎหมายกำหนดให้ไม่ต้องอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้จะเป็นการประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการก็ตาม

2.2.1 กิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

ได้แก่การประกอบกิจการตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁸ ซึ่งการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น มีลักษณะคล้ายกับภาษีการค้าที่ยกเลิกไป กล่าวคือมีการเก็บภาษีจากทุกทอดของการผลิต ดังนั้นจึงมีการะภาษีแฝงอยู่ในราคาสินค้า กิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะนี้กฎหมายได้บัญญัติให้ไม่ต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/3¹⁹

¹⁸การประกอบกิจการตามมาตรา 91/2 ซึ่งต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะได้แก่

- (1) การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
- (2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- (3) การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
- (4) การรับจํานำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจํานำ
- (5) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงินค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื่อ หรือขายตัวเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ
- (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร
- (7) การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์

(8) การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

¹⁹มาตรา 77/3 “นอกจากกรณีตามมาตรา 91/4 กิจการใดที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 หรือได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/3 ย่อมไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 นี้”

2.2.2 กิจกรรมที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ

การประกอบกิจการตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 91/3 แห่งประมวลรัษฎากร²⁰ และในพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 240/2534)²¹ จะได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งกิจการดังกล่าวไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/3

2.3 กิจกรรมที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบางส่วน

กิจกรรมที่มีรายได้จากการประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

2.3.1 กิจกรรมทั้งที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ได้แก่การประกอบกิจการที่ตามปกติกฎหมายบัญญัติให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการที่กฎหมายบัญญัติให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามข้อ 2.1 – 2.4 และไม่ต้องนำรายรับจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมารวมคำนวณในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการส่วนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.3.2 กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

ได้แก่การประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่มีรายรับจากการประกอบกิจการอย่างอื่นที่ไม่ต้องนำมาเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยปกติรายรับดังกล่าวต้องเสีย

²⁰มาตรา 91/3 “ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับกิจการดังต่อไปนี้

(1) กิจการของธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์ และธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร

(2) กิจการของบรรษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

(3) กิจการของสหกรณ์ออมทรัพย์ เฉพาะการให้กู้ยืมแก่สมาชิกหรือแก่สหกรณ์ออมทรัพย์อื่น

(4) กิจการของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

(5) กิจการของการเคหะแห่งชาติ เฉพาะการขายหรือให้เช่าซื้ออสังหาริมทรัพย์

(6) กิจการรับจําหน่ายของกระทรวง ทบวง กรม และราชการส่วนท้องถิ่น

(7) กิจการอื่นตามมาตรา 91/2 ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

²¹โปรดดูภาคผนวก ข

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้ผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จะต้องนำรายรับดังกล่าวมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 91/4 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับรายรับจากกิจการดังต่อไปนี้

(1) กิจการเฉพาะอย่างที่มีใช้กิจการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

(2) กิจการเฉพาะอย่างที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 246/2534)²²

2.3.3 กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ

เป็นการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยได้ดำเนินกิจการประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามหัวข้อ 2.2.2 ไม่ต้องนำรายได้อันเกิดจากการประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะมารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตัวอย่างเช่น สหกรณ์ออมทรัพย์แห่งหนึ่งมีวัตถุประสงค์ในการช่วยเหลือและให้ความรู้ในด้านเกษตรกรรมแก่สมาชิก โดยสหกรณ์ได้มีการขายสินค้าอุปโภคบริโภคให้แก่สมาชิกและบุคคลทั่วไป รับฝากเงิน, และออกเงินกู้ให้แก่สมาชิกหรือสหกรณ์ออมทรัพย์อื่น ดังนั้นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่กิจการขายสินค้าอุปโภคหรือบริโภค ส่วนรายรับจากการให้กู้เงินแก่สมาชิกหรือสหกรณ์ออมทรัพย์อื่นนั้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/3(3)

3. การประกอบกิจการขายสินค้ามือสอง

สินค้าต่าง ๆ โดยทั่วไปจะมีอายุการใช้ และมีมูลค่าลดลงตามสภาพและอายุของการใช้ แต่มีสินค้าบางประเภทที่อาจกล่าวได้ว่ามีมูลค่าในตัวเองและมีมูลค่าสูงขึ้นเมื่อเวลาผ่านไป จึงสามารถจัดเป็นการลงทุนเพื่อป้องกันความเสี่ยงจากภาวะเงินเฟ้อได้ เช่น ทองคำ อัญมณี หรือเป็นสินค้าที่มีมูลค่าสูงขึ้นเนื่องจากสินค้าที่มีอยู่เป็นจำนวนน้อยหรือปริมาณจำกัดไม่เพียงพอต่อความต้องการของผู้ซื้อ เช่น ของโบราณหรือของสะสมอื่น ๆ หรือสินค้าบางประเภทเป็นที่นิยมขายในรูปแบบสินค้าที่ใช้แล้ว เนื่องจาก สินค้าที่ยังไม่ผ่านการใช้งานนั้นมีราคาสูง และเป็นสินค้าที่มี

²²โปรดดูภาคผนวก ง

ความต้องการใช้มาก เช่นรถยนต์ ซึ่งจะได้ศึกษาถึงรูปแบบการเสียภาษีจากการซื้อขายสินค้าดังกล่าว

3.1 ทองคำและอัญมณี

3.2 รถยนต์

3.3 สินค้ามือสองอื่น ๆ ได้แก่ ของโบราณและของสะสมต่าง ๆ

3.1 ทองคำและอัญมณี

3.1.1 ทองคำ

เป็นโลหะชนิดหนึ่งที่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้อย่างมากมายไม่ว่าจะใช้เป็นเครื่องประดับ เครื่องตกแต่ง ใช้แลกเปลี่ยน หรือนำไปถูกใช้ในด้านอวกาศ ทันตกรรม อิเล็กทรอนิกส์ และนอกจากนั้นยังสามารถใช้เป็นหลักประกันทางการคลังแทนเงินตราต่างประเทศ มาตรฐานทองคำในประเทศไทยจะมีความบริสุทธิ์อยู่ที่ 96.5% ซึ่งน้ำหนักของทองคำ 1 บาท จะมีน้ำหนักดังนี้

ทองคำแท่ง น้ำหนัก 1 บาท เท่ากับ 15.244 กรัม

ทองรูปพรรณ น้ำหนัก 1 บาท เท่ากับ 15.16 กรัม

ทองคำความบริสุทธิ์ 99.99%

ทองคำ 1 กิโลกรัม น้ำหนัก เท่ากับ 32.1508 ออนซ์ (Ounce = Oz)

ทองคำ 1 ออนซ์ (Ounce) มีน้ำหนักเท่ากับ 31.104 กรัม

จากความต้องการลงทุนในทองคำซึ่งเพิ่มมากขึ้น ในปัจจุบันทำให้ราคาทองคำนั้นปรับตัวสูงขึ้นอย่างต่อเนื่อง และยังมีราคาที่ไม่แน่นอนตายตัว โดยมีกลไกราคาเป็นไปตามความต้องการของตลาด

การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากทองคำ

สำหรับในประเทศไทยได้มีการแบ่งทองคำออกเป็นรูปแบบใหญ่ ๆ 2 ประเภทด้วยกัน คือ ทองคำที่ไม่ใช่ทองรูปพรรณหรือของรูปพรรณ เช่น ทองคำแท่ง ทองคำเม็ด และ ทองรูปพรรณ เช่น สร้อยคอทองคำ แหวนทองคำ กำไลข้อมือทองคำ

(1) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากทองคำที่ไม่ใช่ทองรูปพรรณหรือของรูปพรรณ

ผู้ซึ่งนำเข้าหรือผู้ขายทองคำที่ไม่ใช่ทองรูปพรรณหรือของรูปพรรณ ตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน 2543 จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล

รัฐภากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 311) แก้ไขเพิ่มเติมโดย(ฉบับที่ 367) พ.ศ.2543 มาตรา 3 ทวิ ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าหรือการขายทองคำ ทองคำขาว ทองขาวเงิน และ พาลาเดียม เฉพาะที่ยังมิได้ประกอบขึ้นเป็นทองรูปพรรณหรือของรูปพรรณของผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของอธิบดีกรมสรรพากรเรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข สำหรับการนำเข้าหรือการขายทองคำ เฉพาะที่ยังมิได้ประกอบขึ้นเป็นทองรูปพรรณหรือของรูปพรรณของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งถ้าผู้ประกอบการได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้แล้ว ก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายทองคำที่ยังมิได้ประกอบขึ้นเป็นทองรูปพรรณ

(2) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากทองคำรูปพรรณ

เนื่องจากทองคำรูปพรรณนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายดังเช่นทองคำที่ไม่ใช่ทองรูปพรรณ แต่มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) กำหนดลักษณะและเงื่อนไข ค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 79(4) แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 2 (14) “มูลค่าของทองคำรูปพรรณที่ขายเป็นจำนวนเท่ากับราคาทองคำรูปพรรณที่สมาคมค้าทองคำประกาศรับซื้อคืนในวันที่ขายทองคำรูปพรรณ ซึ่งมีใบอนุญาตค้าของเก่าตามกฎหมายว่าด้วยการค้าของเก่า

ทองคำรูปพรรณตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า ทองคำที่ทำสำเร็จเป็นเครื่องประดับกาย เครื่องแต่งกาย ของชำร่วยหรือสิ่งของต่าง ๆ ที่มีไว้เพื่อใช้ไว้ ทั้งนี้ต้องมีฉลากกำกับอยู่ด้วย” โดยการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายทองคำรูปพรรณจะคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจาก ผลต่างระหว่างราคาขายทองคำรูปพรรณซึ่งรวมค่ากำเหน็จแต่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม หักด้วย ราคารับซื้อคืนทองคำรูปพรรณที่สมาคมค้าทองคำประกาศกำหนด ซึ่งเป็นข้อความที่ต้องแสดงไว้ในใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 108) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย²³

²³ กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการขายทองคำรูปพรรณ ซึ่งมีใบอนุญาตค้าของเก่าตามกฎหมายว่าด้วยการค้าของเก่า ได้รับสิทธิไม่ต้องนำมูลค่าของทองคำรูปพรรณที่ขายเป็นจำนวนเท่ากับราคาทองคำรูปพรรณที่สมาคมค้าทองคำประกาศรับซื้อคืนในวันที่ขายทองคำรูปพรรณ มารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 79 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2543 เป็นต้นไป

สำหรับความหมายของคำว่าทองรูปพรรณนั้น สามารถพิจารณาได้จากกรณีปัญหาที่เกิดขึ้น ตามข้อหาหรือของกรมสรรพากร

(1) กรอบพระที่ทำจากทองคำ 96.5% เป็นทองรูปพรรณที่เวลาขาย

การขายกรอบพระที่ทำจากทอง 96.5% โดยไม่มีการประดับด้วยอัญมณีพร้อมทั้งให้เข้าพระ(ขึ้นเดียวกัน)หรือการขายกรอบพระโดยลูกค้านำพระมาให้ใส่กรอบพระโดยกรอบพระจะมีพลาสติกปิดด้านหน้าและด้านหลังองค์พระ หรือการขายกรอบพระโดยลูกค้านำพระมาให้ใส่กรอบพระโดยกรอบพระจะมีพลาสติกปิดหน้าหลังองค์พระกรณีดังกล่าว ผู้ประกอบการจะคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากผลต่างระหว่างราคาขายทองรูปพรรณ ไม่ต้องนำมูลค่าของทองรูปพรรณที่ขายเป็นจำนวนเท่ากับราคาทองรูปพรรณที่สมาคมค้าทองคำประกาศรับซื้อคืนในวันที่ขายทองรูปพรรณมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 79(4) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ตามมาตรา 79(4) แห่งประมวลรัษฎากรและข้อ 2(14) ของ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) เรื่องกำหนดลักษณะและเงื่อนไขค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 79(4) แห่งประมวลรัษฎากร (เลขที่หนังสือ : กค 0811/6461 ลงวันที่ 26 มิถุนายน 2544)

(2) ลักษณะของทองคำที่ไม่ใช่ทองรูปพรรณ

กรณีบริษัทฯ มีความประสงค์จะนำเข้าทองผง หรือทองคำผง หรือแร่ทองคำ เพื่อนำมาสกัดเป็นทองคำแท่งในประเทศไทย ซึ่งการนำเข้างดงกล่าวเป็นการนำเข้าทองคำที่ยังมิได้ประกอบขึ้นเป็นทองรูปพรรณหรือของรูปพรรณ บริษัทฯจึงมีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าทองผง หรือทองคำผง หรือแร่ทองคำดังกล่าว ตามมาตรา 3 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติกาฯ (ฉบับที่ 311) พ.ศ. 2540 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ ลงวันที่ 11 สิงหาคม พ.ศ. 2543 (เลขที่หนังสือ : กค 0706/พ./2212 ลงวันที่ 15 มีนาคม 2549 จากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) และหลักเกณฑ์ตามหนังสือตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากร สามารถกำหนดหลักเกณฑ์ของทองรูปพรรณที่ได้รับสิทธิไม่ต้องนำมูลค่าของค่าตอบแทนที่ได้รับมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี ได้แก่

(1) ทองคำที่ทำสำเร็จเป็นเครื่องประดับกาย เครื่องแต่งกาย ของชำร่วยหรือสิ่งของต่าง ๆ ที่มีไว้เพื่อโชว์

(2) ทองคำที่ไม่มีการประดับด้วยอัญมณี

(3) ทองคำที่ยังมิได้ประกอบเป็นทองรูปพรรณหรือของรูปพรรณ ไม่ว่าจะ เป็นในรูปของทองคำเม็ด, ทองคำผงหรือแร่ทองคำ ไม่ใช่ทองรูปพรรณ

ในเรื่องฐานภาษีสำหรับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากทองคำรูปพรรณโดยปกติจะคำนวณจากผลต่างระหว่างราคาขายทองรูปพรรณซึ่งรวมค่ากำเหน็จกับราคารับซื้อคืนทองรูปพรรณที่สมาคมค้าทองคำประกาศในวันที่มีการขายทองคำ กรมสรรพากรตีความว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าตามมาตรา 78(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีซึ่งมีรายการตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร โดยคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากผลต่างระหว่างราคาขายทองรูปพรรณรวมค่ากำเหน็จแต่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มกับราคารับซื้อคืนทองรูปพรรณที่สมาคมค้าทองคำประกาศในวันที่ย้ายทองรูปพรรณ แม้ในบางกรณีที่มีการทำใบเสนอราคาไปยังลูกค้าระบุราคาที่ใช้เสนอรวมทั้งจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ซึ่งต่อมาได้มีการซื้อขายทองคำรูปพรรณกันในภายหลังและมีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระไม่ตรงกับจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มในใบเสนอราคา กรณีเช่นนี้สามารถสรุปได้ว่าจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษีอาจแตกต่างจากจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ระบุไว้ในใบเสนอราคาขายก็ได้ ซึ่งไม่ใช่การคำนวณราคาสินค้าผิดพลาดจากที่ตกลงกัน (เลขที่หนังสือ : กค 0811/6874 ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2544)

3.1.2 อัญมณี

อัญมณีนี้นั้นอาจแบ่งออกได้เป็นหลายประเภท โดยแต่ละประเภทต่างก็มีลักษณะเฉพาะ ส่วนใหญ่จะใช้เป็นเครื่องประดับ ตกแต่งร่างกาย อัญมณีบางชนิด จะหาได้ยากและมีมูลค่ามาก ซึ่งอาจเกิดจากสิ่งมีชีวิตเช่น ไช่มุก, ปะการัง, อำพัน เป็นต้น และเกิดจากสิ่งไม่มีชีวิตเช่น รัตนชาติ ซึ่งมีหลายชนิด เช่น เพชร, พลอย, ทับทิม เป็นต้น มูลค่าของอัญมณีจะขึ้นอยู่กับความงาม (ดูจากความใส, สี และการหักเหของแสง) ความคงทนถาวร ขนาดและน้ำหนัก การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากอัญมณี

การขายอัญมณี อัญมณีอาจแบ่งจำพวกออกเป็นอัญมณีที่ยังไม่ได้เป็นของรูปพรรณกับอัญมณีที่ทำเป็นของรูปพรรณซึ่งจะมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกัน การขายหรือนำเข้าอัญมณีเช่น เพชร พลอย ทับทิม มรกต บุษราคัม โกเมน โอปอล นิล เพทาย ไพฑูรย์ หยก ไช่มุก อัญมณีที่มีลักษณะ ทำนองเดียวกัน รวมทั้งสิ่งทำเทียมวัตถุดังกล่าวหรือที่สร้างขึ้นใหม่ และรวมไปถึงการขายหรือนำเข้า ทองคำ ทองคำขาว เงิน และ พาลาเดียม เฉพาะที่ยังมิได้ประกอบขึ้นเป็นตัวเรือนหรือของรูปพรรณเพื่อใช้ในการผลิตอัญมณีที่เป็นเครื่องประดับหรือของใช้ใด ๆ ของผู้ประกอบการจดทะเบียน จะได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 3 และมาตรา 3 ทวิ ของ

พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 311)²⁴ โดยต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข สำหรับการนำเข้าหรือการขายเพชร พลอย ทับทิม มรกต บุษราคัม โกเมน โอปอล นิล เพทาย ไพฑูรย์ หยก ไข่มุก และอัญมณีที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน รวมทั้งสิ่งทำเทียมวัตถุดังกล่าวหรือที่ทำขึ้นใหม่เฉพาะที่ยังมิได้ประกอบขึ้นเป็นตัวเรือนหรือของรูปพรรณ เพื่อใช้ในการผลิตอัญมณีที่เป็นเครื่องประดับหรือของใช้ใดๆ และการนำเข้าหรือการขายทองคำขาว ทองขาว เงิน และพลาเดียม เฉพาะที่ยังมิได้ประกอบขึ้นเป็นของรูปพรรณของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม²⁵

ตามหลักเกณฑ์ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ ฉบับ ลงวันที่ 10 เมษายน พ.ศ. 2546 ข้อ 3(1) กำหนดให้ผู้ประกอบการที่ขายหรือนำเข้าอัญมณี เฉพาะที่ยังมิได้ประกอบเป็นตัวเรือนหรือของรูปพรรณ ที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องเป็นสมาชิกสมาคมอัญมณี สมาคมใดสมาคมหนึ่ง ซึ่งสมาคมอัญมณีสั่งกล่าวหาความถึงเฉพาะสมาคมที่ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับสินค้าตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ ได้แก่ เพชร พลอย ทับทิม มรกต บุษราคัม โกเมน โอปอล นิล เพทาย ไพฑูรย์ หยก ไข่มุกและอัญมณีที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ทองคำขาว ทองขาว เงิน และพลาเดียม โดยไม่รวมถึงสมาคมค้าทองคำหรือการประกอบธุรกิจเกี่ยวกับอัญมณี ทองคำขาว ทองขาว เงิน และพลาเดียม ที่จัดตั้งขึ้นในรูปแบบของชมรม แต่อย่างใด (เลขที่หนังสือ: กค 0706(กม.09)พ./606 ลงวันที่: 4 มิถุนายน 2546) นอกจากนี้ ตามที่กำหนดไว้ในข้อ 5 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ ฉบับ ลงวันที่ 10 เมษายน พ.ศ. 2546 ผู้ประกอบการที่ขาย อัญมณี ทองคำขาว ทองขาว เงิน และพลาเดียมที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องซื้อและขาย อัญมณี ทองคำขาว ทองขาว เงิน และพลาเดียม จากผู้ประกอบการที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้หลักเกณฑ์ตาม ข้อ 3 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ ดังกล่าว ซึ่งกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรและมีเงื่อนไขตามที่กำหนดจึงจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ดังนั้น การซื้อ อัญมณี ทองคำขาว ทองขาว เงิน และพลาเดียม จากผู้ประกอบการที่มีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม (1,800,000 บาทต่อปี) ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับมาตรา 4 แห่ง

²⁴โปรดดูภาคผนวก จ

²⁵โปรดดูภาคผนวก ข

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่า ของฐานภาษีของ กิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 354) พ.ศ. 2542 จึงไม่ได้รับสิทธิยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 311) พ.ศ. 2540 ประกอบกับ ประกาศอธิบดี กรมสรรพากรฯ ลงวันที่ 10 เมษายน พ.ศ. 2546 (เลขที่หนังสือ: กค 0706/พ./337 วันที่ : 21 เมษายน 2547)

สำหรับอัตรามาตรฐานที่ได้ออกมาเป็นของรูปพรรณแล้วจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการ ขายหรือการนำเข้าอัตรามาตรฐานดังกล่าว โดยผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจาก ฐานภาษีเต็มจำนวนราคาสินค้าตามมาตรา 79 เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการกำหนด ลักษณะและเงื่อนไขของการคำนวณฐานภาษีไว้โดยเฉพาะเช่นเดียวกับทองคำ โดยจะต้องชำระ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 82/3

3.2 รถยนต์

ผู้ประกอบการที่ขายหรือนำเข้ารถยนต์เข้ามาในราชอาณาจักรต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ (หรือมีสิทธิได้รับคืน) เป็นรายเดือน โดยคำนวณมูลค่าภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ ตามมาตรา 82/3 วรรคหนึ่ง แห่ง ประมวลรัษฎากร²⁶ โดยในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์นั้น มาตรา 82/5(6) กำหนดภาษีซื้อต้องห้ามตามที่ อธิบดีกำหนด ซึ่งตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)ฯ ข้อ 2 (1) สำหรับภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อ เช่าซื้อ เช่า หรือรับโอนรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่ เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต²⁷

²⁶ไพจิตร โจรนวนานิช, ชุมพร เสนไสยและสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวล รัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2549), น.4-198.

²⁷“รถยนต์นั่ง” ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต หมายความว่า รถ เก๋งหรือรถยนต์ที่ออกแบบสำหรับเพื่อใช้นั่งเป็นปกติวิสัย และให้หมายความรวมถึง รถยนต์ใน ลักษณะทำนองเดียวกัน เช่น รถยนต์ที่มีหลังคาติดเป็นเนื้อเดียวกันในลักษณะถาวรด้านข้างหรือ ด้านหลังคนขับมีประตูหรือหน้าต่างและมีที่นั่ง ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีที่นั่งเท่าใด

รถยนต์กระบะบรรทุก ซึ่งได้จดทะเบียนประเภทรถยนต์บรรทุกส่วนบุคคล (ร.ย.3) ภาษีซื้อที่เกิดจากรถยนต์ดังกล่าว สามารถนำไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ไม่ต้องห้ามแต่อย่างใด (กค 0802/พ.21392 ลงวันที่ 19 ตุลาคม 2536)

รถยนต์กระบะบรรทุก ประเภทรถยนต์ส่วนบุคคล 2 ประตู มีที่นั่งหลังคนขับ (Space Cap) โดยไม่ได้ทำการดัดแปลงหรือตกแต่งใด ๆ เพื่อใช้ประกอบกิจการโดยจดทะเบียนกับกรมการขนส่งทางบก เป็นรถยนต์บรรทุกส่วนบุคคล รถยนต์ดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต จึงนำภาษีซื้อสำหรับรถยนต์กระบะดังกล่าวมาหักจากภาษีขายได้ ไม่ต้องห้ามแต่อย่างใด (กค 0802/พ.2830 ลงวันที่ 17 มีนาคม 2540 ,กค 0802/พ.5297 ลงวันที่ 3 ตุลาคม 2539)

กรณีที่ภาษีซื้อต้องห้ามดังกล่าวใช้สำหรับนำรถยนต์มาใช้ในกิจการของตนเอง ถ้าเป็นการนำมาเพื่อขายหรือให้เช่าไม่ถือเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)ฯ ข้อ 2 (1) วรรคสอง โดยการพิจารณาว่ารถยนต์ใดเป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ไม่ใช่ตามพระราชบัญญัติขนส่งทางบกเกี่ยวกับการจดทะเบียนรถยนต์

จากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว มีผลทำให้การซื้อรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ไม่ได้ซื้อมาเพื่อขาย หรือให้เช่า นั้น จะไม่สามารถเครดิตภาษีซื้อคืนได้ ทำให้ต้องนำภาษีไปรวมเป็นต้นทุนของสินค้าเป็นภาระภาษีแฝงอยู่ในตัวสินค้า ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อรถยนต์นี้สามารถบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มได้เพียงนำไปทยอยหักเป็นรายจ่ายในรูปของค่าเสื่อมราคาตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527²⁸ โดยราคารถยนต์เมื่อรวมกับภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถหักได้ไม่เกิน 1,000,000 บาท ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 315) พ.ศ.2540²⁹ กล่าวคือถ้าราคารถยนต์รวมกับภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่เกิน 1,000,000 บาท ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นสามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายได้ในรูปของค่าเสื่อมราคา ถ้าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่ากับ ร้อยละ 30 เท่ากับจะมีภาระ

“รถยนต์โดยสาร” ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต หมายความว่า รถตู้หรือรถยนต์ที่ออกแบบสำหรับเพื่อใช้ขนส่งคนโดยสารเป็นจำนวนมาก รวมทั้งรถยนต์ในลักษณะทำนองเดียวกัน

²⁸โปรดดูภาคผนวก ข

²⁹โปรดดูภาคผนวก ข

ภาษีมูลค่าเพิ่มแฝงอยู่อีกร้อยละ 70 ของมูลค่ารถยนต์ แต่ถ้าสามารถขอคืนภาษีซื้อได้จะไม่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแฝงอยู่เลย ต่อมาถ้าผู้ประกอบการได้ทำการขายทรัพย์สินนั้น ซึ่งต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อเนื่องจากการขายทรัพย์สินที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าผู้ประกอบการซื้อรถยนต์ไปเพื่อขาย ก็จะสามารถเครดิตภาษีซื้อคืนได้ แต่ยังมีภาระภาษีแฝงอยู่กับต้นทุนสินค้าดังกล่าว กรณีเดียวกันถ้าซื้อรถยนต์จากผู้ที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะมีภาระภาษีแฝงอยู่ในต้นทุนสินค้าเช่นกัน

3.3 ของโบราณและของสะสมอื่น ๆ

คำว่า “ของโบราณ” ได้มีการกล่าวถึงในพระราชบัญญัติควบคุมการขายทอดตลาด และคำของเก่า พุทธศักราช 2474 มาตรา 3 ได้ให้คำนิยามไว้ว่า ทรัพย์สินที่เสนอขาย แลกเปลี่ยนหรือจำหน่ายโดยประการอื่น อย่างทรัพย์สินที่ใช้แล้ว ทั้งนี้รวมถึงของโบราณด้วย

จากคำนิยามดังกล่าวคำว่าของเก่า จะหมายความรวมถึงของโบราณ และการขายของเก่า ต้องเป็นการขายอย่างทรัพย์สินที่ใช้แล้ว การค้าของเก่าในประเทศไทยจึงมีลักษณะเป็นการขายของมือสอง ซึ่งมีหลักเกณฑ์ตามหลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือผู้ประกอบการต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้านั้น ๆ โดยกรมสรรพากรได้กำหนดวิธีการในการทำรายงานที่เกี่ยวกับธุรกิจการค้าของเก่าไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 89) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา 87 และมาตรา 87/3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร “ข้อ 3 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้า ซึ่งคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร จัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87(3) แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องมีรายการและข้อความอย่างน้อยตามแบบที่แนบท้ายประกาศฉบับดังกล่าว

(2) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการค้าของเก่า โดยให้ถือว่าบัญชีแสดงรายการปริมาณสินค้าซึ่งมีอยู่ได้มา และจำหน่ายไปเป็นรายวันตามแบบบัญชี ซึ่งต้องจัดทำตาม

กฎหมายว่าการค้าของเก่า³⁰เป็นรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87(3) แห่งประมวล
 รัษฎากร”

4. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

สินค้ามือสอง อาจถูกขายในรูปแบบของการขายทอดตลาด โดยจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มใน
 กรณีที่สินค้านั้นเป็นสินค้าของผู้ประกอบการจดทะเบียน ตามมาตรา 83/5 และคำสั่งกรมสรรพากร
 ที่ ป.87/2542ฯ การขายทอดตลาดดังกล่าวแยกออกได้เป็นการขายทอดตลาดโดยส่วนราชการ
 และ การขายทอดตลาดโดยผู้มิใช่ส่วนราชการ

การขายทอดตลาดโดยส่วนราชการ ส่วนราชการนั้นต้องจัดทำใบเสร็จรับเงินส่งมอบ
 ให้แก่ผู้ซื้อในการขายทอดตลาด และจัดทำสำเนาใบเสร็จรับเงินส่งมอบให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน
 ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน ซึ่งใบเสร็จรับเงินดังกล่าวถือเป็นใบกำกับภาษีตามมาตรา
 77/1(22) ผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สินต้องนำมูลค่าทรัพย์สินรวมภาษีมูลค่าเพิ่มไป
 ลงในรายงานภาษีขายตามมาตรา 87(1) และยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มในนามของ
 ตนเอง

กรณีที่ผู้ขายทอดตลาดมิใช่ส่วนราชการ³¹ที่ได้ขายทอดตลาดทรัพย์สินของ
 ผู้ประกอบการจดทะเบียน ผู้ขายทอดตลาดต้องเป็นผู้จัดทำใบกำกับภาษีในนามของ
 ผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สิน (มาตรา 86/3) ซึ่งข้อความในใบกำกับภาษีต้องมี ชื่อ
 ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ทอดตลาดที่จัดทำใบกำกับภาษี โดยผู้ขายทอดตลาด
 ต้องส่งมอบต้นฉบับใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อในการขายทอดตลาด และส่งมอบสำเนาใบกำกับ
 ภาษีให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สิน นอกจากนี้ผู้ทอดตลาดมีหน้าที่ต้องยื่นแบบ

³⁰พระราชบัญญัติควบคุมการขายทอดตลาดและค้าของเก่า พุทธศักราช 2474
 มาตรา 8 “ผู้ค้าของเก่า ต้อง...

(ข) มีสมุดบัญชีสำหรับการค้าของตนและจรรยาบรรณข้อสำคัญทั้งปวงแห่งการค้าลง
 ไว้ทุกราย สมุดบัญชีตามที่กล่าวนี้ต้องทำตามแบบและนำมาให้เจ้าพนักงานผู้ออกไปอนุญาตลง
 นามและประทับตราก่อนทุกเล่ม”

³¹ผู้ขายทอดตลาดที่มิใช่ส่วนราชการ หมายถึง ผู้ดำเนินการในการขายทอดตลาดซึ่ง
 ประกอบกิจการเป็นอาชีพตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจการขายทอดตลาด

นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สินมีหน้าที่ต้องเสียต่อกรมสรรพากร ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ขายทอดตลาดและผู้ซื้อในการขายทอดตลาดจ่ายเงินค่าทรัพย์สินให้แก่ผู้ทอดตลาด โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สินไม่ต้องนำมูลค่าทรัพย์สินไปลงรายงานภาษีขาย และไม่ต้องนำมูลค่าของทรัพย์สินและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม

ทั้งนี้ ห้ามมิให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ทรัพย์สินถูกนำออกขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่นโดยบุคคลอื่น ตามมาตรา 83/5 เป็นผู้ออกไปกำกับภาษี (มาตรา 86/1)

5. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการตั้งตัวแทนเพื่อขาย

การตั้งตัวแทนเพื่อขายในการขายสินค้านั้น อาจนำมาใช้กับการขายสินค้ามือสองหลาย ๆ ประเภท ทั้งนี้เพื่ออำนวยความสะดวกให้กับผู้ขายสินค้าในการติดต่อกับผู้ซื้อ หรือเป็นการเพิ่มช่องทางในการขายสินค้าได้อีกวิธีหนึ่ง ทั้งนี้ตัวแทนจะต้องกระทำการแทนตัวการในกรอบอำนาจที่ตัวการมอบให้ โดยในส่วนของกรขายสินค้านั้น ตัวแทนไม่สามารถที่จะขายทรัพย์สินในราคาที่ต่ำกว่าราคาที่ได้รับมอบหมายจากตัวการ เพราะจะถือว่าตัวแทนกระทำการนอกเหนืออำนาจตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 812 และไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของตัวการ ส่งผลให้ตัวแทนต้องรับผิดชอบและตัวการสามารถปฏิเสธการกระทำของตัวแทนได้เว้นแต่ในกรณีที่ตัวการให้สัตยาบันตาม ป.พ.พ.มาตรา 823 และแม้ว่าตัวแทนจะขายสินค้าได้ในราคาสูงกว่าที่ตัวการมอบหมาย ตัวแทนต้องโอนเงินให้แก่ตัวการทั้งหมดตาม ป.พ.พ. มาตรา 810 เพราะเป็นเงินหรือทรัพย์สินที่ตัวแทนได้รับไว้เกี่ยวกับการเป็นตัวแทน หรือเป็นสิทธิที่ตัวแทนขวนขวายได้มาในฐานะที่เป็นตัวแทน แต่มีตัวแทนอีกประเภทหนึ่งซึ่งเรียกว่าตัวแทนค้าต่าง โดยลักษณะของตัวแทนค้าต่างต้องเป็นผู้ที่เป็นตัวแทนในการซื้อหรือขายทรัพย์สินหรือรับจัดทำกิจการค้าขายอย่างอื่นอันเป็นปกติธุระในทางการค้าแม้ทำเป็นครั้งแรกก็เป็นตัวแทนค้าต่างได้ แต่ถ้าเป็นผู้ที่มีเจตนาและทางปฏิบัติเป็นการทำการค้าขายชั่วคราวชั่วคราวไม่ได้ทำการเป็นตัวแทนโดยอาชีพไม่ถือเป็นตัวแทนค้าต่าง แม้ตัวแทนค้าต่างจะเป็นผู้ทำการแทนตัวการ แต่ตัวแทนค้าต่างสามารถกระทำในนามของตนเองต่างตัวการได้ กล่าวคือ กิจการที่ตัวแทนค้าต่างทำกับบุคคลภายนอกนั้น ตัวแทนค้าต่างถือเป็นคู่สัญญากับบุคคลภายนอกโดยตรง มีสิทธิที่จะฟ้องร้องตามสัญญานั้นในนามตนเองได้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงว่าทรัพย์สินที่ซื้อขายเป็นของตัวการคนใด และในทำนองเดียวกัน ต้องรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอกตามสัญญาที่ตัวแทนค้าต่างได้ทำไว้ด้วย

สำหรับลักษณะของการตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้าตามประมวลรัษฎากร ในส่วนของ บทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้บัญญัติเกี่ยวกับเรื่องตัวแทนไว้ใน มาตรา 77/1(7) ว่า “ตัวแทน” หมายความว่ารวมถึงบุคคลซึ่งทำสัญญาหรือมีหน้าที่รับผิดชอบในการเก็บรักษาสินค้า haulukค้า หรือทำการใด ๆ อันเกี่ยวกับการประกอบกิจการในราชอาณาจักรแทนผู้ประกอบการที่อยู่ นอกราชอาณาจักร ดังนั้นจึงสามารถจำแนกคำว่าตัวแทนตามความหมายของประมวลรัษฎากร ได้ดังนี้

- (1) บุคคลซึ่งทำสัญญาหรือ
- (2) มีหน้าที่รับผิดชอบในการเก็บรักษาสินค้า haulukค้า หรือ
- (3) ทำการใด ๆ อันเกี่ยวกับการประกอบกิจการในราชอาณาจักร
- (4) กระทำการแทนผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร

จะเห็นได้ว่าตัวแทนตามความหมายในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม จะกำหนดถึงการเป็น ตัวแทนของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรแต่ไม่ได้กล่าวถึงตัวแทนของผู้ประกอบการที่อยู่ใน ราชอาณาจักร

อย่างไรก็ดีในการพิจารณาถึงความหมายในเรื่องตัวแทนของตัวการที่อยู่ในประเทศ แม้ประมวลรัษฎากรในส่วนของข้อความทั่วไปที่อยู่ในหมวดของภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้กำหนด ความหมายไว้โดยเฉพาะแต่ได้มีการกล่าวถึงตัวแทนไว้ในบทบัญญัติต่าง ๆ โดย มาตรา 77/1(8) ถือว่าการที่ตัวการส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขายเป็นการขายสินค้า และในมาตรา 78(3) ได้ บัญญัติถึงความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของตัวการเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้า ให้แก่ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนการส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ ก็ถือว่า ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วยคือ

- (1) ตัวแทนได้ออกรวมสิทธิ์สินค้าให้ผู้ซื้อ
- (2) ตัวแทนได้รับชำระราคาสินค้า
- (3) ตัวแทนได้ออกใบกำกับภาษี
- (4) ได้มีการนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าโดยตัวแทนหรือบุคคลอื่น ทั้งนี้โดยให้ความรับผิด

เกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า ตัวการจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการ ขายสินค้าต่อเมื่อ ตัวแทนได้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่กำหนดไว้ข้างต้น โดยไม่ถือว่า ตัวการขายสินค้าให้แก่ตัวแทน แต่เป็นการขายให้แก่บุคคลภายนอก อย่างไรก็ตามกรณีที่จะถือว่า ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขายจะเป็นไปตาม

มาตรา 78/3 หรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาว่าการตั้งตัวแทนดังกล่าวเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 87(3) แห่งประมวลรัษฎากร³² ที่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้โดยมีสาระสำคัญคือ จะต้องเป็นการตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งหรือทุกประเภทเป็นลายลักษณ์อักษร โดยตัวแทนได้ค่าตอบแทนหรือบำเหน็จจากตัวการตามที่ได้กำหนดไว้ในสัญญาตั้งตัวแทน, ตัวการตัวแทนต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 และตัวการมีหน้าที่ต้องแจ้งสัญญาตั้งตัวแทนต่อเจ้าพนักงานสรรพากรภายใน 15 วันนับแต่วันทำสัญญาตั้งตัวแทน ณ.สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่ที่สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ของตัวการตั้งอยู่ ในขณะที่เดียวกันตัวแทนต้องจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ โดยจัดทำแยกต่างหากจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบของตนตามมาตรา 87(3)

ในเรื่องของใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าผ่านตัวแทนนั้น สำหรับตัวแทนที่ประกอบกิจการแทนผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ให้ออกใบกำกับภาษีโดยตัวแทนในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 5) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการออกใบกำกับภาษีโดยตัวแทนในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86 วรรคสี่ และมาตรา 86/2 ส่วนในกรณีของตัวแทนเพื่อขายของผู้ประกอบการที่อยู่ในราชอาณาจักร ตัวแทนดังกล่าวจะต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและอาจออกใบกำกับภาษีและส่งมอบให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการแทนตัวการได้ ถ้าตัวการและตัวแทนได้ปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 68) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการออกใบกำกับภาษีโดยตัวแทน และกำหนดรายการในใบกำกับภาษี ตามมาตรา 86/5(4)

แต่สำหรับกรณีที่ตัวการส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขายโดยไม่ได้ทำการแต่งตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ 8 และตัวแทนได้ทำการขายสินค้าของตัวการให้แก่ผู้ซื้อสินค้า จะถือได้ว่าตัวการได้ทำการขายสินค้าให้แก่ตัวแทนเพื่อขายตามมาตรา 77/1(8)(ข) โดยตัวการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2(1) และจัดทำใบกำกับภาษีตามมาตรา 86 เมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78(1) และผู้ประกอบการยังมีหน้าที่ตามกฎหมายที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี

³²โปรดดูภาคผนวก ฉ

และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนภาษี ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ โดยต้องยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ตามมาตรา 83 แต่สำหรับกิจการบางประเภทหรือบางขนาดซึ่งผู้ประกอบการเป็นบุคคลธรรมดา อาจตราพระราชกฤษฎีกา ให้ยื่นแบบและชำระภาษีตามช่วงเวลาภาษีช่วงละไม่เกิน 3 เดือน และให้ถือว่าช่วงเวลาดังกล่าวเป็นเดือนภาษีสำหรับกิจการนั้น ๆ ดังนั้นในกรณีที่ตัวการส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขายโดยมิได้ปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ 8 ซึ่งจะถือว่าการส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเป็นการขายสินค้า โดยที่ตัวการมิได้ปฏิบัติตามหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดดังกล่าว ตัวการอาจต้องรับโทษทางอาญาและอาจต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ในกรณีต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1

แสดงรายละเอียดความรับผิดทางแพ่งและทางอาญาสำหรับตัวการที่ไม่ได้ปฏิบัติตามกฎหมายกรณีตัวการส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขายโดยที่ถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดเมื่อตัวการส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขาย

ประเด็นความผิด	ความรับผิดทางแพ่ง	ความรับผิดทางอาญา
1. ความรับผิดเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษี	- เสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย (มาตรา 89(2))	- ปรับไม่เกิน 2,000 บาท (มาตรา 90(2))
1.1 กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 83	- เสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย (ภาษีขาย – ภาษีซื้อ) หลังนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ของเดือนก่อนมาหักออก (มาตรา 89/1)	
1.2 กรณียื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30 โดยแสดงภาษีขายไว้ขาดหรือภาษีซื้อไว้เกิน	- เสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของภาษีขายที่ขาดหรือภาษีซื้อที่แจ้งไว้เกิน (มาตรา 89(4)) ไม่ว่าจะยื่นแบบ ภ.พ. 30 ภายในกำหนดเวลาหรือเมื่อพ้นกำหนดเวลา	

ประเด็นความผิด	ความรับผิดทางแพ่ง	ความรับผิดทางอาญา
<p>2. ความรับผิดเกี่ยวกับการจัดทำใบกำกับภาษี</p> <p>2.1 ไม่จัดทำใบกำกับภาษีหรือสำเนาใบกำกับภาษี หรือจัดทำแล้วไม่ส่งมอบให้ผู้ซื้อและผู้รับบริการตามมาตรา 86 วรรคหนึ่ง หรือไม่จัดทำใบกำกับภาษีหรือสำเนาใบกำกับภาษี และไม่ส่งมอบให้ผู้ซื้อและผู้รับบริการตามที่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการเรียกร้องตามมาตรา 86/8</p>	<p>- กรณีที่ชำระภาษีไว้ไม่ครบถ้วนเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของเงินภาษีที่เสียไว้ไม่ครบถ้วน (มาตรา 89(3))³³</p> <p>- เสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ของเดือนหรือเศษของเดือนของเงินที่เสียไว้ไม่ครบถ้วน (มาตรา 89/1)</p>	<p>- ระวังโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (มาตรา 90/2 (3))</p>

³³ ถ้าได้มีการยื่นแบบ ภ.พ. 30 เพิ่มเติม แก้ไขให้จำนวนภาษีขายที่ขาดและภาษีซื้อที่เกินให้ถูกต้อง ภายในกำหนดเวลายื่นแบบ ภ.พ. 30 ไม่ต้องคำนวณเบี้ยปรับตาม มาตรา 89(3) และมาตรา 89(4) แต่ถ้าได้มีการยื่นแบบ ภ.พ. 30 เมื่อพ้นกำหนดเวลา นอกจากที่จะต้องเสียเบี้ยปรับสองเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 89(2) แล้วยังต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89(3) และ มาตรา 89(4) ด้วย แต่ให้เสียเบี้ยปรับเพียงกรณีเดียวที่เป็นเบี้ยปรับจำนวนมากกว่า แม้ว่าจะได้มีการยื่นแบบเพิ่มเติมในภายหลังอีกก็ตาม

ประเด็นความผิด	ความรับผิดทางแพ่ง	ความรับผิดทางอาญา
<p>- มิได้จัดทำใบกำกับภาษี และส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการตามกฎหมาย</p> <p>2.2 ไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ หรือใบแทน เอกสารดังกล่าว โดยเจตนา หลีกเลียงหรือพยายาม หลีกเลียงภาษีมูลค่าเพิ่ม</p> <p>3. ความผิดเกี่ยวกับการจัดเก็บ เอกสารและจัดทำรายงาน เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ กฎหมายกำหนด</p> <p>3.1 มิได้เก็บสำเนาใบกำกับ ภาษีในกรณีภาษีขายไว้ตามที่ กฎหมายกำหนด</p>	<p>- เสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของ จำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี (มาตรา 89 (5)) (แต่ถ้าหากนำ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับ ภาษีที่มีได้จัดทำขึ้นนั้น ไปยื่น เสียภาษีตามแบบ ภ.พ. 30 ครบถ้วน ก็ไม่มีฐานที่จะ คำนวณเบี้ยปรับ)</p> <p>- หากไม่ได้ชำระภาษี มูลค่าเพิ่มด้วยต้องเสียเงินเพิ่ม อีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือ เศษของเดือนของเงินภาษีที่ ต้องเสีย (มาตรา 89/1) และ เบี้ยปรับ 1 เท่า (มาตรา 89(3)(4))</p> <p>- กรณีไม่ออกใบกำกับภาษี มี เบี้ยปรับเงินเพิ่มตาม 2.1</p> <p>- เสียเบี้ยปรับร้อยละ 2 ของ จำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี (มาตรา 89(8))</p>	<p>- ระวังโทษจำคุกตั้งแต่สาม เดือน ถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่ สองพันบาทถึงสองแสนบาท (มาตรา 90/4(5))</p>

ประเด็นความผิด	ความรับผิดทางแพ่ง	ความรับผิดทางอาญา
3.2 มิได้ทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด หรือรายงานอื่นตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 87/1 หรือมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ	- เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีซึ่งคำนวณจากฐานภาษีที่มีได้ทำรายงาน หรือมิได้ลงรายการในรายงานให้ถูกต้อง (มาตรา 89 (10)) โดยคำนวณจากมูลค่าของฐานภาษีตามราคาตลาดของสินค้า	

เงินเพิ่มซึ่งต้องคำนวณในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมหรือนำส่งเพิ่มเติมโดยไม่รวมเบี้ยปรับ (ตามมาตรา 89/1) ให้คำนวณเงินเพิ่มจากเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมในเดือนภาษี ซึ่งคำนวณได้จากการนำเอาภาษีขายที่ถูกต้องหักด้วยจำนวนภาษีซื้อที่ถูกต้องและหักออกด้วยเครดิตภาษีที่ถูกต้องซึ่งยกมาจากเดือนก่อน หากชำระภาษีไว้ขาดเท่าใดต้องคำนวณเงินเพิ่มจากเงินนั้น

สำหรับเบี้ยปรับดังกล่าวอธิบดีกรมสรรพากรโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังซึ่งอาศัยอำนาจตามมาตรา 89 วรรคสอง และมาตรา 91/21(6) กำหนดระเบียบการงดหรือลดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 10 กรกฎาคม 2542 และสำหรับโทษทางอาญาอันเกี่ยวกับการจัดทำใบกำกับภาษี เจ้าพนักงานอาชญากรรมเปรียบเทียบปรับได้ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0806/10040 ลงวันที่ 13 มิถุนายน 2537)