บทที่ 4

ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสอง

โดยทั่วไปการขายสินค้าของผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าแม้ว่าสินค้านั้นจะเป็นสินค้าที่มีไว้ใช้ในกิจการก็ตาม เนื่องจากถือว่าเป็นการขายของผู้ที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากเป็นการขายสินค้าที่มีไว้ใช้ในการประกอบกิจการของผู้ที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนการขายสินค้าดังกล่าวจะไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่ใช่การขายในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ซึ่งผู้ที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นสามารถแบ่งออกได้เป็นผู้บริโภคซึ่งเป็นบุคคลทั่วไป, กิจการซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าจะเป็นการยกเว้นโดยประมวลรัษฎากรหรือตามกฎหมายอื่น ๆ ตลอดจนกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยบุคคลเหล่านั้นอาจขายสินค้าโดยตนเอง, ขายทอดตลาดหรือขายผ่านตัวแทนดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2

ลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากการค้าปลีกหรือจากผู้บริโภครายสุดท้าย และจากกลไกของภาษีมูลค่าเพิ่มที่อนุญาตให้ผู้ประกอบการสามารถขอเครดิตภาษีซื้อที่เสียไปแล้วคืนได้ ทำให้โดยปกติจะไม่มีภาระภาษีซ้ำซ้อน อย่างไรก็ดี ถ้าผู้ประกอบการซื้อสินค้าจากผู้ที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็อาจเกิดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนได้

ในบทนี้จะกล่าวถึงสภาพปัญหาของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ใช้ในปัจจุบัน ซึ่งทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อน ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการรับภาระภาษีเป็นเหตุให้อาจเกิดการหลีกเลี่ยง ตลอดจนพิจารณาถึงความเหมาะสมในการนำบทบัญญัติของกฎหมายต่างประเทศมาปรับใช้ในประเทศไทย เพื่อขจัดปัญหาดังกล่าว

1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อน

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตสินค้าหรือให้บริการ โดยกลไกของภาษีมูลค่าเพิ่มจะอนุญาตให้ผู้ประกอบการสามารถที่จะขอเครดิตภาษีที่เสียไปในขณะซื้อสินค้าคืนได้ ทำให้ไม่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแฝงอยู่ในต้นทุนสินค้าที่ขาย และ

ไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อน ทั้งนี้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดจะตกอยู่แก่ผู้บริโภครายสุดท้ายที่ไม่สามารถขอภาษีซื้อคืนได้

แต่กรณีที่ผู้ประกอบการไม่สามารถขอเครดิตภาษีซื้อคืนได้ เนื่องจากซื้อสินค้าในลักษณะสินค้ามือสองจากผู้ที่มิได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแฝงอยู่ในราคาสินค้านั้น ซึ่งถ้ามีการนำสินค้านั้นไปใช้เป็นทรัพย์สินในการประกอบกิจการต่อไป ทรัพย์สินนั้นจะถือเป็นต้นทุนของสินค้าที่ผลิตและขาย ดังนั้น ในการคำนวณหาต้นทุนเพื่อกำหนดราคาสินค้า ก็จำต้องมีภาระภาษีที่แฝงอยู่ในตัวสินค้าทุนรวมเข้าอยู่ด้วย ทำให้เกิดภาษีซ้อนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และเกิดความเบี่ยงเบนของราคาสินค้าหรือบริการนั้น ๆ ตลอดจนกรณีที่ผู้ประกอบการประกอบกิจการซื้อสินค้ามือสองจากผู้ที่มิได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อขายต่อไป ผู้ประกอบการดังกล่าวจะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากราคาสินค้าซึ่งได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาครั้งหนึ่งแล้ว ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนบนฐานภาษีเดิมอีกด้วย

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท a เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ขายรถยนต์ใหม่ให้แก่ บริษัท b ในราคา 800,000 บาท บริษัท b นำรถยนต์มาใช้ในกิจการของตน และขายต่อให้กับ บริษัท c ราคา 400,000 บาท บริษัท c ขายให้ บริษัท d ซึ่งเป็นผู้ประกอบการขายรถยนต์มือสอง ในราคา 200,000 บาท ต่อมา บริษัท d ขายรถยนต์ดังกล่าวให้แก่ นาย ก ในราคา 300,000 บาท

ตารางที่ 9

แสดงลำดับการซื้อสินค้ามือสองโดยผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตามตัวอย่างที่ 1

ผู้ประกอบการ	ราคาซื้อ	ราคาขาย	ภาษีซื้อ(10%)	ภาษีขาย (10%)	ภาษีมูลค่าเพิ่มที่พึงชำระ
บริษัท a	-	800,000		80000	80,000
บริษัท b	880,000	400,000	80,000	40,000	(40,000)
บริษัท c	440,000	200,000	40,000	20,000	(20,000)
บริษัท d	220,000	300,000	20,000	30,000	10,000
นาย ก	330,000	-	30,000	-	-
รวม					30,000

ตัวอย่างที่ 2 กรณีบริษัท b ประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นหรือไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตารางที่ 10

แสดงลำดับการซื้อสินค้ามือสองโดยผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและผู้ประกอบการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามตัวอย่างที่ 2

ผู้ประกอบการ	ราคาซื้อ	ราคาขาย	ภาษีซื้อ (10%)	ภาษีขาย (10%)	ภาษีมูลค่าเพิ่มที่พึงชำระ
บริษัท a	-	800,000		80,000	80,000
บริษัท b	880,000	480,000	80,000	ไม่มี	ไม่มี
บริษัท c	480,000	280,000	ไม่มี	28,000	28,000
บริษัท d	308,000	380,000	28,000	38,000	10,000
นาย ก	418,000	-	38,000	-	-
รวม					118,800

ตัวอย่างที่ 3 กรณีบริษัท c ประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นหรือไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตารางที่ 11

แสดงลำดับการซื้อสินค้ามือสองโดยผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและผู้ประกอบการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามตัวอย่างที่ 3

ผู้ประกอบการ	ราคาซื้อ	ราคาขาย	ภาษีซื้อ (10%)	ภาษีขาย (10%)	ภาษีมูลค่าเพิ่มที่พึงชำระ
บริษัท a	-	800,000		800,000	80,000
บริษัท b	880,000	400,000	80,000	40,000	(40,000)
บริษัท c	440,000	240,000	40,000	ไม่มี	ไม่มี
บริษัท d	240,000	340,000	ไม่มี	34,000	34,000
นาย ก	374,000	-	34,000	-	-
รวม					74,000

จากตารางที่ 9 เป็นกรณีที่ไม่มีปัญหาในการเครดิตภาษีซื้อ เนื่องจากการขายรถยนต์ที่ใช้ในกิจการในทุกขั้นตอนได้กระทำโดยผู้ประกอบการจดทะเบียน จึงมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษี และผู้ซื้อที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มก็สามารถขอเครดิตภาษีซื้อคืนได้ ดังนั้น จึงไม่มีภาระภาษีแฝงอยู่ในราคาสินค้า บริษัท b และบริษัท c สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ทั้งหมดตามส่วนที่ใช้ไปจริง โดยภาษีซื้อที่สามารถขอคืนได้สำหรับบริษัท b เท่ากับ 40,000 บาท และบริษัท c เท่ากับ 20,000 บาท (ภาษีซื้อ – ภาษีขาย) กรณีบริษัท d ที่ประกอบกิจการขายรถยนต์มือสอง ซื้อรถยนต์ที่ใช้แล้วจากบริษัท c แล้วนำมาขายต่อให้กับนาย ก ดังนี้ บริษัท d ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในการขายรถยนต์ดังกล่าวเป็นจำนวน 10,000 บาท (ภาษีขาย – ภาษีซื้อ) และนาย ก. ที่ซื้อรถยนต์ไปใช้มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวน 30,000 บาท ทำให้ในขั้นตอนสุดท้ายภาษีมูลค่าเพิ่มที่พึงชำระในระบบจะเท่ากับภาระภาษีที่ผู้บริโภคต้องแบกรับ

ตารางที่ 10 บริษัท b ได้รับยกเว้นหรือไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นจึงไม่มีภาษีซื้อและไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้า ถ้าบริษัท b ขายรถยนต์ดังกล่าวโดยต้องการมีส่วนต่างราคาเท่ากับ 400,000 บาท จะมีภาระภาษีแฝงอยู่ในราคาสินค้าหรือบริการของบริษัท b ถึง 80,000 บาท โดยบริษัท b อาจผลักภาระภาษีรวมไปกับรถยนต์ที่ขายซึ่งจะตกเป็นภาระแก่บริษัท c และ ถ้าบริษัท c ต้องการผลตอบแทนสำหรับการขายทรัพย์สินในจำนวน 200,000 บาท เท่ากับตัวอย่างแรก ภาระภาษีแฝงจะตกอยู่กับบริษัท d และนาย ก ผู้ซื้อรถยนต์ในลำดับต่อ ๆ มา กรณีดังกล่าวจะมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่พึงชำระในระบบเท่ากับ 118,000 บาท โดยผู้บริโภคที่แท้จริงรับภาระภาษีจำนวน 38,000 บาท เพราะมีภาระภาษีแฝงจำนวน 80,000 บาท อันเกิดจากการที่บริษัท b ไม่สามารถขอภาษีซื้อคืนได้และผลักภาระภาษีรวมไปในราคาสินค้า ซึ่งภาระภาษีดังกล่าวจะถูกแปรสภาพไปเป็นฐานภาษีของบริษัท c ทำให้เกิดเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อน ทำให้ภาระภาษีที่ผู้บริโภคที่แท้จริงรับภาระภาษีเพิ่มจากตัวอย่างที่ 1 จำนวน 8,000 บาท

ตารางที่ 11 บริษัท b เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากราคาสินค้าที่ขายเป็นจำนวน 40,000 บาท ส่วนบริษัท c ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ เนื่องจากไม่ได้เป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาษีซื้อที่แฝงอยู่จะถือเป็นต้นทุนของรถยนต์ และบริษัท c ไม่มีหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้า บริษัท d ผู้ซื้อจึงไม่มีภาษีซื้อที่จะขอคืนในกรณีดังกล่าว แต่จะมีภาระภาษีที่แฝงอยู่ในราคารถยนต์ที่ซื้อจากบริษัท c ดังนั้นบริษัท d ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากนาย ก. ผู้ซื้อเป็นจำนวน 34,000 บาท โดยมีภาษีมูลค่าเพิ่มที่พึงชำระเท่ากับ 74,000 บาท เนื่องจากบริษัท c ไม่สามารถขอภาษีซื้อคืนจำนวน 40,000 บาทได้ ซึ่ง

ภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวนดังกล่าวจะแฝงไปกับราคาสินค้า และเปลี่ยนเป็นฐานภาษีของบริษัท d ทำให้เกิดภาษีมูลค่าเพิ่มซ้อน ส่งผลให้ภาระภาษีที่ผู้บริโภคที่แท้จริงรับภาระภาษีเพิ่มจากตัวอย่างแรกจำนวน 4,000 บาท

จากตารางที่ 10 รัฐจะได้ประโยชน์จากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้มากขึ้นกว่าตาราง 9 เนื่องจากไม่ถูกขอคืนภาษีซื้อใน 2 ขั้นตอนคือ ในส่วนของบริษัท b เพราะไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน และ บริษัท c ที่ไม่มีภาษีซื้อเนื่องจากซื้อสินค้าจากผู้ที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการ เป็นเหตุให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้มากขึ้น 88,000 บาท (118,000 – 30,000) เงินจำนวนดังกล่าวที่เพิ่มขึ้นมานั้น เกิดจากการที่บริษัท b ไม่สามารถขอเครดิตภาษีซื้อคืนได้ โดยในความเป็นจริง ภาระภาษีอาจถูกผลักไปโดยรวมกับราคาทรัพย์สินที่ขาย กรณีดังกล่าวถ้าบริษัท c ซื้อรถยนต์และต้องการขายเพื่อให้ได้ส่วนต่างในอัตราส่วนเท่าเดิม ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่สามารถขอคืนได้นั้นจะถือเป็นต้นทุนสินค้า ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อบริษัท d และ นาย ก. ผู้ซื้อสินค้านั้นด้วย ทำนองเดียวกับตาราง 11 รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้มากกว่า ตาราง 9 เป็นเงินจำนวน 44,000 บาท เนื่องจากบริษัท c ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม รัฐจึงไม่ต้องคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับจำนวนดังกล่าว ซึ่งภาษีนั้นอาจแฝงไปในราคาสินค้าหรือบริการใด ๆ ของบริษัท c

2 ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการรับภาระภาษี

ภาษีที่แฝงอยู่ในสินค้ามือสอง อาจถูกผลักภาระอยู่ในรูปแบบของต้นทุนสินค้า ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อราคาสินค้าและทำให้ผู้บริโภคต้องรับภาระค่าสินค้าสูงขึ้น หรือผู้ประกอบการได้รับผลตอบแทนน้อยลง ก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำแก่ผู้ประกอบกิจการที่ซื้อสินค้ามือสองจากผู้ขายที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการซึ่งไม่สามารถสามารถขอคืนภาษีที่ผู้ขายเสียไปแล้วได้ แม้จะเป็นการซื้อมาใช้ในกิจการของผู้ซื้อที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนก็ตาม อันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการรับภาระภาษีในระหว่างผู้ประกอบการด้วยกัน เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจะถูกรวมเป็นมูลค่าของต้นทุนสินค้า เป็นผลให้ความสามารถแข่งขันในการประกอบธุรกิจไม่เท่าเทียมกัน เกิดความเสียหายต่อระบบการผลิตสินค้าและบริการรวมไปถึงคุณภาพของสินค้า อีกทั้งอาจก่อให้เกิดการหลบหนีหรือหลีกเลี่ยงภาษีที่เกิดขึ้นจากกระบวนการดังกล่าว

2.1 <u>ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอันเกิดจากการขายสินค้าในรูปแบบของตัวแทนเพื่อขายสินค้า</u>

การขายสินค้าในรูปแบบของตัวแทนเพื่อขายสินค้านั้น ถือว่าตัวการผู้ขายสินค้าขายสินค้าให้แก่ตัวแทน โดยจะมีความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทน แต่ถ้าตัวการได้ทำสัญญาตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร แม้จะยังถือว่าตัวการขายสินค้าให้แก่ตัวแทนตามมาตรา 77/1(8) แต่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เสมือนว่าตัวการขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ

กรณีที่เป็นสัญญาตั้งตัวการตัวแทนที่ตัวแทนจะได้รับค่าตอบแทนจากการชี้ช่องให้ผู้ซื้อและผู้ขายเข้าทำสัญญากัน จะถือว่าตัวแทนประกอบกิจการให้บริการแก่ตัวการและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการที่ตัวแทนได้รับและไม่ต้องเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากราคาสินค้าที่ขาย โดยตัวการและตัวแทนจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534 ให้ครบถ้วน โดยมีหลักเกณฑ์สำคัญ เช่นการตั้งตัวแทนต้องมีสัญญาการตั้งตัวแทนเป็นลายลักษณ์อักษร, ตัวแทนต้องได้รับค่าตอบแทนหรือบำเหน็จจากตัวการตามที่กำหนดในสัญญา อีกทั้ง ตัวการและตัวแทนต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น กรณีดังกล่าวตัวแทนต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อได้รับค่าตอบแทนจากการเป็นตัวการ โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระค่าบริการจากตัวการ

แต่ถ้าการตั้งตัวแทนมิได้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของประกาศอธิบดีฯ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) จะถือว่าเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8)(ข) โดยตัวการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1) เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78(1) และ ตัวการมีหน้าที่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 86 และเมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าก็ถือว่าขายสินค้า ตัวแทนต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีกเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เว้นแต่ถ้าตัวการทำสัญญาแต่งตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้าตาม หลักเกณฑ์ที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8)ฯ ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534 กำหนดไว้ ซึ่งจะทำให้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของตัวการ เกิดขึ้นเมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เว้นแต่ก่อนการส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ ตัวแทนได้โอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าให้ผู้ซื้อ หรือได้รับชำระราคา

สินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้นำสินค้าไปใช้โดยบุคคลใด ถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการกระทำนั้น ๆ ตามมาตรา 78 (3)[1]

การตั้งตัวแทนที่ถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าให้กับผู้ซื้อ จะทำให้ตัวแทนมีหน้าที่เพียงเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากตัวการผู้ขายสินค้าในนามของตนเอง และจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะของผู้ให้บริการ สำหรับการตั้งตัวแทนที่ถือเป็นการขายสินค้าที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของตัวการเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนโดยถือว่าเป็นการขายสินค้า และเมื่อตัวแทนขายสินค้าให้กับผู้ซื้อตัวแทนก็จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยถือว่าเป็นการขายสินค้าเช่นกัน นอกจากนั้นตัวแทนยังต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการที่ได้รับอีกด้วย ทั้งนี้ สำหรับการตั้งตัวแทนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ต้องปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ มิฉะนั้น ถึงแม้จะเป็นการส่งมอบสินค้าให้แก่บริษัทในเครือ, หรือตั้งบริษัทในเครือเป็นตัวแทนขายสินค้า กรมสรรพากรจะถือว่าเป็นการขายสินค้าให้แก่บริษัทในเครือ และต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78(1) (หนังสือที่ กค 0811(กม.06)/พ./149 ลงวันที่ : 29 มกราคม 2545)

ประกาศอธิบดีฉบับดังกล่าว ข้อ 3 กำหนดให้ตัวการและตัวแทนต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 ทำให้กรณีที่ตัวแทนที่ทำสัญญากับตัวการที่เป็นบุคคลที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระจากฐานมูลค่าสินค้าที่ตัวแทนนั้นส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้า โดยที่ไม่สามารถที่จะคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการที่ได้รับเพียงอย่างเดียวได้ และส่งผลแตกต่างระหว่างผู้ซื้อที่เป็นผู้ประกอบการกับผู้ที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งสอดคล้องกับหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/พ. 336 ลงวันที่ 9 มกราคม 2539 วินิจฉัยในกรณีของตัวแทนผู้รับฝากขายสินค้าในกรณีที่ตัวการเป็นบุคคลทั่วไป ดังนี้

บริษัทประกอบกิจการรับฝากขายสินค้าใช้แล้วทั่วไป ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 ในการดำเนินกิจการรับฝากขาย <u>บริษัทจะรับฝากขายเฉพาะบุคคลธรรมดาทั่วไปเท่านั้น และจะไม่รับฝากขายในกรณีผู้ฝากขายเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม</u>

---

[1]ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ, <u>คำอธิบายประมวลรัษฎากร</u>, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2549), น. 4-161.

สินค้าที่บริษัทรับฝากขายเป็นสินค้าประเภทของใช้แล้ว เช่น เครื่องใช้ไฟฟ้า เฟอร์นิเจอร์ กล้องถ่ายรูป ฯลฯ โดยไม่มีการรับฝากขายอสังหาริมทรัพย์ เช่น บ้าน ที่ดิน หรือรถยนต์ ขณะฝากขายกรรมสิทธิ์ในสินค้ายังคงเป็นของผู้ฝากขาย ผู้ฝากขายมีสิทธิจะรับคืนเมื่อใดก็ได้ ในการฝากขายจะไม่คิดค่าใช้จ่ายในการฝากขายแต่อย่างใด เมื่อขายสินค้าได้บริษัทจะได้รับค่าบริการจากการขาย 12% ของราคาที่ขาย บริษัทจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการที่ได้รับ จึงขอทราบว่าความเข้าใจของบริษัทถูกต้องหรือไม่

คำวินิจฉัย

(1) กรณีผู้ฝากขายส่งมอบสินค้าให้แก่บริษัทผู้รับฝากขาย ตามข้อเท็จจริงเข้าลักษณะเป็นการส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขายตามมาตรา 77/1(8) ผู้ฝากขายมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 และเมื่อผู้รับฝากขายสินค้าดังกล่าวให้แก่ผู้ซื้อถือว่าผู้รับฝากขายสินค้าของผู้รับฝากเอง ผู้รับฝากต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการส่งมอบสินค้าตามมาตรา 78(1) และมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการที่ได้รับตามมาตรา 77/1(10)

(2) กรณีผู้ฝากขายนำสินค้าไปฝากขาย และสินค้าดังกล่าวมีมูลค่าไม่เกิน 600,000 บาทต่อปี ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/1 ผู้ฝากขายจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรดังกล่าวมีข้อสังเกต 2 ประเด็นคือ

(1) ในกรณีดังกล่าวกรมสรรพากรถือว่าการบุคคลทั่วไปที่มิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ที่ส่งมอบสินค้าให้แก่ตัวแทนโดยไม่ได้มอบกรรมสิทธิ์ และตัวการมีสิทธิจะรับสินค้าคืนเมื่อใดก็ได้ เป็นการส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขาย โดยเมื่อผู้รับฝากขายสินค้าดังกล่าวต้องถือเสมือนว่าเป็นการขายสินค้าของตนเองและต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78(1) และมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการที่ได้รับจากผู้ซื้อเมื่อได้รับค่าบริการตามมาตรา 78/1 ซึ่งกรณีของบุคคลธรรมดาไม่สามารถที่จะทำสัญญาตั้งตัวแทนเพื่อขายได้ตามหลักเกณฑ์ ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8)ฯ ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534 กำหนดให้ตัวการและตัวแทนต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

(2) หนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว วินิจฉัยว่า ผู้ฝากขายสินค้าใช้แล้วที่เป็นบุคคลธรรมดาไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แต่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มถ้าสินค้าดังกล่าวมีมูลค่าไม่เกิน 600,000 บาทต่อปี ซึ่ง

ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/1 ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ากรณีที่บุคคลธรรมดาที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ขายสินค้าใช้แล้วนั้นน่าจะถือว่าไม่ได้เป็นการขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีการขายสินค้ามือสองของตัวแทนโดยตัวการซึ่งเป็นบุคคลธรรมดานั้น เมื่อบุคคลธรรมดาส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขายแล้วจะถือว่าเป็นการขายสินค้าให้แก่ตัวแทน แต่เนื่องจากบุคคลธรรมดาขายสินค้าที่ซื้อมาเพื่อใช้ส่วนตัว ไม่ถือว่าเป็นผู้ประกอบการขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (หนังสือที่ กค 0811/7930 ลงวันที่ 2 มิถุนายน 2541) ดังนั้นตัวการจึงไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทน แต่ในกรณีที่ตัวแทนมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อถือว่าตัวแทนได้ทำการขายสินค้าแก่ผู้ซื้อ ตัวแทนต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 โดยถือว่าตัวแทนขายสินค้าดังกล่าว และนอกจากนี้ตัวแทนยังต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการที่ได้รับจากตัวการในการที่ตนเป็นตัวแทนด้วย

ตารางที่ 12 เปรียบเทียบวิธีการขายสินค้ามือสองผ่านตัวแทนเพื่อขายโดยผู้ประกอบการและผู้ที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการ

ประเภทของตัวการ	
ตัวการที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน	ตัวการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน
1. กรณีที่ไม่ส่งมอบสินค้ามือสองให้กับตัวแทนเพื่อขายจะถือไม่ถือว่าตัวการขายสินค้าให้กับตัวแทน และเป็นการที่ตัวแทนให้บริการแก่ตัวการโดยตัวแทนต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบำเหน็จในการเป็นตัวแทน 2. กรณีส่งมอบสินค้ามือสองให้แก่ตัวแทนเพื่อขายจะถือว่าเป็นการขายสินค้าให้กับตัวแทน แต่เนื่องจากการขายสินค้าดังกล่าวไม่ใช่การขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจึงไม่มีหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและออกใบกำกับภาษี แม้มูลค่าของสินค้ามือสองที่ส่งมอบให้แก่ตัวแทน	1. กรณีที่ไม่ส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขายจะถือไม่ถือว่าตัวการขายสินค้าให้กับตัวแทน และเป็นการที่ตัวแทนให้บริการแก่ตัวการโดยตัวแทนต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตอบแทนจากค่าบำเหน็จในการเป็นตัวแทน 2. กรณีส่งมอบสินค้ามือสองให้แก่ตัวแทนเพื่อขายจะถือว่าเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8) และตัวการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1) เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78(1) ทั้งยังต้องจัดทำใบกำกับภาษีในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษี

ตัวการที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน	ตัวการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน
เพื่อขายนั้นจะมีมูลค่าเกินกว่าฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมก็ตาม แต่เมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้าจะถือว่าตัวแทนขายสินค้าและต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายนั้น โดยไม่ถือว่าเป็นการให้บริการเนื่องจากกรณีที่ตัวการเป็นบุคคลธรรมดาจะไม่สามารถทำสัญญาแต่งตั้งหลักเกณฑ์ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) ฯ ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ.2534 ได้	มูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 86 และเมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้าถือเป็นการขาย ตัวแทนต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีกเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เว้นแต่กรณีที่ตัวการทำสัญญาแต่งตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้าตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8)ฯ ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ.2534 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของตัวการจะเกิดเมื่อส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อตามมาตรา 78(3) และจะถือว่าตัวแทนเป็นผู้ให้บริการแก่ตัวการซึ่งความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการดังกล่าวจะเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนได้รับชำระราคาค่าบริการ (ค่าตอบแทน ค่าบำเหน็จ) ตามมาตรา 78/1

ถ้าเปรียบเทียบการขายสินค้ามือสองผ่านตัวแทนเพื่อขายโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนและบุคคลที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะมีลักษณะเดียวกันคือการส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขายจะถือเป็นการขายเสมอ แต่มีลักษณะที่แตกต่างกันที่การขายสินค้าผ่านตัวแทนของผู้ประกอบการที่ได้ปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8)ฯ นั้น จะมีความรับผิดที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ แต่ในกรณีของบุคคลที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนจะไม่สามารถปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของประกาศอธิบดีฉบับดังกล่าวได้ โดยเมื่อบุคคลธรรมดาส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนจะถือว่าเป็นการขายสินค้า ทำให้เมื่อตัวแทนขายสินค้าแทนผู้ขาย ตัวแทนก็มีหน้าที่ต้องเรียกเก็บและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองด้วย จากเหตุดังกล่าวทำให้ตัวแทนไม่สามารถที่จะขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าที่ตัวการขายได้ เนื่องจากเป็นการซื้อจากผู้ที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการ

จดทะเบียนจึงไม่มีใบกำกับภาษีและไม่ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อสินค้ามือสองดังกล่าว ซึ่งจะทำให้สินค้าดังกล่าวมีภาระภาษีแฝงอยู่ในต้นทุนสินค้า อีกทั้งเมื่อตัวแทนได้ทำการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้ามือสองนั้น ๆ ก็จะเกิดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มบนฐานที่ได้เสียภาษีไปแล้วครั้งหนึ่ง และเกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนขึ้นได้ ด้วยเหตุดังกล่าวจึงอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมสำหรับผู้บริโภคในการซื้อสินค้าจากตัวแทนของตัวการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

นอกจากนี้ในกรณีของตัวการที่ขายสินค้าผ่านตัวแทนที่ไม่ได้มีการส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขายซึ่งจะถือว่าเป็นการให้บริการนั้น ลักษณะของตัวแทนในการขายสินค้าจะได้ค่าตอบแทนเป็นเปอร์เซ็นต์หรือเป็นจำนวนสัดส่วนกับการขาย โดยคำนวณจากราคาสินค้าซึ่งหากอนุญาตให้ตัวแทนขายสินค้ามือสองจากตัวการที่เป็นบุคคลธรรมดาถือว่าเป็นการขายสินค้าแทนตัวการ อาจเกิดการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรได้ เช่นโดยวิธีการโอนลอย[2] หรือโดยมีการทำนิติกรรมเป็นสัญญาตัวการตัวแทน อำพรางสัญญาซื้อขาย ซึ่งจะทำให้ตัวแทนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานค่าบริการเพียงเท่าที่เรียกเก็บจากตัวการ โดยไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานราคาสินค้าที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้า เช่น บริษัท เอ เป็นผู้ประกอบการขายรถยนต์มือสอง ต้องการซื้อรถตู้โดยสารจากนาย บี ซึ่งไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ในราคา 800,000 บาท โดยทำสัญญาตัวการตัวแทน อำพรางสัญญาซื้อขายรถตู้โดยสาร โดย นาย บี ฝากให้บริษัท เอ ขายรถตู้โดยสารให้ตนเองในราคา 1,000,000 บาท โดยมีค่าตอบแทนจากสัญญาตัวการตัวแทนในอัตรา 5% ของราคาที่ขาย (1,000,000 * 5%) 50,000 บาท ดังนี้ถ้าถือว่านิติกรรมดังกล่าวเป็นการตั้งตัวแทนเพื่อขาย ภาระภาษีที่เกิดขึ้นในกรณีดังกล่าว (ถ้าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ 10%) ได้แก่

---

[2]การที่ผู้ขายซึ่งเจ้าของรถได้ลงลายมือชื่อ และส่งมอบเอกสารต่าง ๆ ที่จะต้องใช้ในการเปลี่ยนแปลงชื่อผู้เป็นเจ้าของรถยนต์ในทางทะเบียนให้แก่ผู้ซื้อ หรือผู้ประกอบการเต้นท์รถเพื่อไปดำเนินการเปลี่ยนแปลงชื่อเจ้าของในทางทะเบียนต่อไป ทั้งที่โดยปกติแล้วผู้ประกอบการจะต้องรับโอนรถมาเป็นชื่อของตัวเองก่อน เมื่อมีคนมาซื้อแล้วจึงค่อยโอนทะเบียนให้กับผู้ซื้อรายใหม่ต่อไป การที่เต๊นท์รถส่วนใหญ่ซื้อขายรถยนต์ด้วยการโอนลอย ก็เพราะไม่อยากรับภาระเรื่องการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนซึ่งจะต้องเสียเวลาและเสียค่าใช้จ่าย จึงผลักภาระนี้มาให้กับผู้บริโภค ซึ่งการโอนลอยในลักษณะนี้ กรรมสิทธิ์ในรถยนต์เป็นของผู้ซื้อตั้งแต่วันที่ผู้ขายส่งมอบรถยนต์ให้แก่ผู้ซื้อ แม้ว่าจะยังไม่ได้ไปเปลี่ยนแปลงชื่อผู้เป็นเจ้าของในทางทะเบียน

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากค่าบริการตามสัญญาตัวการตัวการตัวแทนมีจำนวนเท่ากับ 5,000 บาท (50,000 * 10%) ซึ่งนาย บี ตัวการไม่สามารถที่จะขอเครดิตภาษีซื้อคืนได้เนื่องจากไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

กรณีที่ไม่ถือว่าเป็นการตั้งตัวแทนเพื่อขายและถือว่านาย บี ขายสินค้าให้กับบริษัท เอ ผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งเป็นตัวแทนเป็นจำนวน 800,000 บาท นาย บี ไม่มีหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากตัวแทน เนื่องจากไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน แต่เมื่อบริษัท เอ นำรถตู้โดยสารไปขายให้ผู้ซื้อจำนวนราคา 1,000,000 บาท บริษัท เอ ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อจำนวน (1,000,000 * 10%) 100,000 บาท ซึ่งถ้าผู้ซื้อไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะไม่สามารถขอเครดิตภาษีซื้อคืนได้ (หรือกรณีที่ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการซื้อรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน เนื่องจากภาษีซื้อดังกล่าวถือเป็นภาษีซื้อต้องห้าม ตามมาตรา 82/5(6) แห่งประมวลรัษฎากร)

อย่างไรก็ดีปัญหาดังกล่าวจะไม่เกิดขึ้นในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นตัวการหรือผู้ขายสินค้ามือสองซึ่งผู้ขายจะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ เนื่องจากถือว่าเป็นการขายสินค้าในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (หนังสือที่ กค. 0802/พ.2726 ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2536) จากกรณีดังกล่าวข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่าทั้งปัญหาอันเกิดจากซื้อสินค้ามือสองจากบุคคลธรรมดาโดยถือว่าการส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขายเป็นการขาย หรือการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการไม่ส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขาย ส่วนหนึ่งที่เกิดขึ้นมาจากการที่ผู้ที่ซื้อสินค้าจากผู้ที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นต้องรับภาระต้นทุนภาษีที่แฝงอยู่ในราคาสินค้าที่ซื้อจากผู้ขายส่วนหนึ่ง

ดังนั้นการที่จะป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงซึ่งเกิดจากการส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขายที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แฝงอยู่ในต้นทุนสินค้า อันเกิดจากการที่ไม่สามารถจะขอคืนภาษีซื้อที่ตัวการผู้ขายสินค้าได้เสียไปในขณะที่ซื้อได้นั้น ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ซื้อสินค้ามือสองจากผู้ประกอบการที่ขายสินค้ามือสองหรือตัวแทนที่ทำการขายสินค้ามือสองแทนตัวการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะจะเกิดภาระภาษีซ้อนจากการที่ไม่สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่บุคคลหรือผู้ประกอบการที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้เสียไปจากการซื้อสินค้าดังกล่าวได้ และผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้ามือสองนั้นมาใช้ก็ต้องนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่สามารถขอคืนได้นั้นมาเป็นฐานในการคำนวณราคาสินค้าที่ตนเองจำหน่ายหรือต้องรับภาระภาษีซ้อนที่เพิ่มขึ้นเพื่อไม่ให้ส่งผลกระทบต่อราคาสินค้า

ปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนและความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เกิดขึ้นเนื่องจากโดยทั่วไปบทบัญญัติในกฎหมายไทยไม่มีวิธีการที่ใช้สำหรับการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสอง แต่มีวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองที่ใช้ในประเทศอื่น ๆ อาทิเช่น อังกฤษ, สิงค์โปร, ออสเตรเลีย เป็นต้น สำหรับป้องกันปัญหาที่อาจเกิดขึ้น โดยการให้เครดิตภาษีสำหรับผู้ประกอบการที่ซื้อทรัพย์สินที่ใช้แล้วมาจากผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่นเดียวกับในกรณีที่ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่น หรือ เก็บภาษีเฉพาะจากส่วนต่างของการขายสินค้า (ราคาขาย – ราคาซื้อ) หรือ เก็บจากราคาขายในจำนวนที่ลดลงสำหรับการขายสินค้าในกรณีดังกล่าวเพื่อให้มีผลลัพธ์เท่ากับการเก็บภาษีในอัตราปกติจากส่วนต่าง[3] ซึ่งจะทำให้สามารถลดภาระภาษีซ้อนและส่งผลให้เกิดความเป็นธรรมมากขึ้น ดังที่จะกล่าวไว้ในส่วนต่อไป

3 <u>การพิจารณาถึงการนำวิธีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากส่วนต่าง (margin scheme) มาใช้ในประเทศไทย</u>

วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างเป็นวิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากส่วนต่างราคาสินค้า โดยใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บจากสินค้าและบริการโดยทั่วไป ซึ่งกฎหมายจะไม่บังคับให้ผู้ประกอบการต้องใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างแต่กำหนดให้เป็นสิทธิของผู้ประกอบการ โดยผู้ที่สามารถเลือกใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างนี้ต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าที่ได้รับอนุญาตให้ใช้วิธีการดังกล่าว จึงอาจกล่าวได้ว่าวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างนั้นเป็นวิธีการที่มีผลใช้บังคับกับฐานภาษี โดยสามารถใช้กับสินค้าเฉพาะอย่าง ได้แก่ สินค้ามือสอง, งานศิลป์, ของเก่าหรือของสะสม ซึ่งต้องเป็นการซื้อสินค้าจากบุคคลธรรมดา, ผู้ที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าโดยวิธีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากส่วนต่าง

บทบัญญัติในประมวลกฎหมายไทย แม้โดยทั่วไปจะไม่มีการบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการบรรเทาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อน แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่สามารถขอคืนได้นั้นจะสามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณหาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

---

[3]Organisation for Economic Co-operation and Development., <u>Consumption tax trends</u>, Paris : Organisation for Economic Co-operation and Development, c1997 : p. 187.

หรือนิติบุคคล โดยตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายดังกล่าวกำหนดไว้ อาทิเช่น บริษัทประกอบกิจการให้เช่ารถยนต์ ซื้อรถยนต์มือสองจากบุคคลธรรมดามาใช้ในกิจการ ดังนี้รถยนต์ดังกล่าวจะมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแฝงอยู่ซึ่งบริษัทไม่สามารถที่จะขอคืนได้ แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มที่แฝงอยู่ในราคารถยนต์นั้นสามารถนำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้เนื่องจากไม่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี(6)(ทวิ)[4] ซึ่งถ้าบริษัทต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 เท่ากับว่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่แฝงอยู่ในราคารถยนต์จะได้รับการบรรเทาจากบทบัญญัติดังกล่าวเป็นจำนวนร้อยละ 30 ของภาษีมูลค่าเพิ่มที่แฝงอยู่ในราคารถยนต์นั้น เป็นต้น

อย่างไรก็ดีวิธีการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อน โดยนำไปใช้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคล หรือ เงินได้สุทธิของบุคคลธรรมดา เป็นเพียงวิธีการหนึ่งในวิธีพิจารณาการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนเพียงบางส่วน แต่ไม่ได้ช่วยในเรื่องความเป็นธรรมในการรับภาระภาษีและการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กล่าวมาแล้วแต่ประการใด เพราะส่วนใหญ่การขายสินค้าระหว่างบุคคลธรรมดาไปยังผู้ประกอบการจะใช้เงินสด และไม่มีหลักฐานที่ต้องเก็บรักษาทำให้ยากแก่การตรวจสอบ[5] ดังนั้นจึงควรที่จะพิจารณาวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง หรือวิธีการบรรเทาภาระภาษีซ้อนด้วยวิธีการอื่น ๆ ที่จะช่วยบรรเทาภาระภาษีซ้อนได้มากกว่า และส่งผลให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ซื้อสินค้ามือสองมีหน้าที่ในการจัดทำหลักฐานต่าง ๆ อันเป็นการช่วยตรวจสอบธุรกรรมดังกล่าว และสามารถแก้ปัญหาในการหลีกเลี่ยงภาษี รวมทั้งช่วยเพิ่มความเป็นธรรมในการรับภาระภาษีได้

วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างกำหนดให้ผู้ประกอบการที่ใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีซื้อหรือหลักฐานการซื้อให้กับผู้ขายสินค้า หน้าที่ดังกล่าวถือเป็น

---

[4]มาตรา 65 ตรี “รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(6)(ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนเว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียตามมาตรา 82/16 ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5(4) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา”

[5]Alan A. Tait, VALUE ADDED TAX International Practice and Problems, Minor revision, 1991: p. 102.

เงื่อนไขที่สำคัญในการใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง เพื่อที่กรมสรรพากรในประเทศอังกฤษจะสามารถตรวจสอบราคาซื้อของสินค้ามือสองในการคำนวณหาส่วนต่างราคาเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ และทำให้การทำนิติกรรมระหว่างผู้ขายที่ไม่ได้เป็นผู้ที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้ซื้อที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน สามารถตรวจสอบได้โดยระบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยถ้าผู้ประกอบการดังกล่าวไม่จัดทำใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ขายสินค้าจะไม่สามารถใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง ได้ และต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากราคาสินค้าเต็มจำนวน

ประเภทของสินค้าตามวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างที่ใช้ในต่างประเทศได้แก่สินค้ามือสองซึ่งตามคำนิยามได้แก่ สังหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่าง ซึ่งเหมาะสมสำหรับการใช้ต่อไปตามสภาพตามที่เป็นอยู่หรือหลังจากซ่อมแซม, นอกจากจำพวกของ งานศิลป์, ของสะสม หรือของเก่า และที่ไม่ใช่เป็นโลหะหรือหินมีค่า โดยผู้เขียนจะนำวิธีการ เก็บภาษีจากส่วนต่างมาใช้กับสินค้าที่มีลักษณะเฉพาะบางประเภทโดยเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

3.1 <u>ประเภทสินค้าที่จะใช้สำหรับวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง</u>

โดยปกติแล้วสินค้ามือสองควรจะสามารถใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างได้ แต่มีสินค้าบางชนิดที่มีลักษณะแตกต่างไปจากสินค้ามือสองโดยทั่วไปเนื่องจากการที่กฎหมายไทยมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้โดยเฉพาะ, เป็นสินค้าที่มีการซื้อขายกันอย่างแพร่หลายหรือมีความหมายทั่วไปเป็นสินค้ามือสอง ดังที่จะกล่าวต่อไปนี้

3.1.1 ทองคำและอัญมณี

ทองคำที่ทำการซื้อขายในประเทศไทยแบ่งออกเป็นสองประเภทได้แก่ ทองคำรูปพรรณและทองคำที่ไม่ใช่ของรูปพรรณ โดยวิธีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากทองคำทั้งสองประเภทจะมีความแตกต่างกัน สำหรับทองคำที่ไม่ใช่ของรูปพรรณจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 311) ซึ่งการยกเว้นดังกล่าวสามารถเลือกที่จะขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เนื่องจากเป็นการยกเว้นตามมาตรา 81/3 (3) เช่นเดียวกับกฎหมายในประเทศอังกฤษได้มีการยกเว้นการเก็บภาษีจากทองคำที่ใช้เพื่อการลงทุน (investment gold) แต่ผู้ประกอบการสามารถเลือกที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อขอคืนภาษีซื้อสำหรับกิจการที่เกี่ยวกับการขายทองคำเพื่อการลงทุน ส่วนทองคำรูปพรรณในประเทศไทยไม่ต้องนำมูลค่าของทองรูปพรรณที่ขายเป็นจำนวนเท่ากับราคาทองรูปพรรณที่สมาคมค้าทองคำประกาศรับซื้อคืนในวันที่ขายทองรูปพรรณมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษี ผลดังกล่าวทำให้การขายทองรูปพรรณ

ในเมืองไทยมีความคล้ายคลึงกับการใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง เพราะเป็นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากส่วนต่างราคาเช่นเดียวกัน กรณีดังกล่าวมีความแตกต่างกับอัญมณีที่ขายในประเทศไทย เนื่องจากอัญมณีที่ขายในประเทศไทยแบ่งออกได้เป็นสองประเภทเช่นเดียวกัน คืออัญมณีซึ่งมิใช่ของรูปพรรณ การขายอัญมณีดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 311) กับอัญมณีที่เป็นของรูปพรรณซึ่งจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มจำนวนจากราคาขาย เพราะไม่มีกฎหมายบัญญัติให้ยกเว้นฐานภาษีเช่นเดียวกับกรณีของทองคำ ส่วนการขายทองรูปพรรณและอัญมณีที่เป็นของรูปพรรณในประเทศอังกฤษ (jewel) สามารถที่จะใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างสำหรับสินค้าดังกล่าวได้

3.1.2 รถยนต์

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากรถยนต์ในประเทศไทยมีวิธีการจัดเก็บซึ่งจำแนกออกตามประเภทของรถยนต์ โดยรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต กำหนดให้ผู้ประกอบการไม่สามารถขอภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อ เช่าซื้อ เช่า หรือรับโอนรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ยกเว้นแต่กรณีที่ผู้ประกอบการนำรถยนต์ประเภทดังกล่าวมาเพื่อขายหรือให้เช่าจะไม่ถือเป็นภาษีซื้อต้องห้าม

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากรถยนต์ดังกล่าวจะส่งผลให้ผู้ประกอบการที่ซื้อรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน เพื่อใช้ในกิจการของตนจะไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อและต้องนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปดังกล่าวรวมเป็นต้นทุนสินค้า และยังต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่ขายรถยนต์นั้นอีกครั้งหนึ่งในสภาพของรถยนต์มือสอง โดยที่ผู้ประกอบการที่ซื้อรถยนต์มือสองเพื่อใช้ในกิจการไม่สามารถที่จะขอเครดิตภาษีซื้อคืนได้เช่นกันทำให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนขึ้นเสมอ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ประกอบการซื้อรถยนต์ดังกล่าวมาเพื่อขายหรือให้เช่าจะสามารถขอเครดิตภาษีซื้อคืนได้ รถยนต์มือสองที่ขายโดยผู้ประกอบกิจการดังกล่าวจะไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อน

สำหรับผู้ประกอบการที่ซื้อรถยนต์โดยสารหรือรถยนต์บรรทุกเพื่อใช้ในกิจการสามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปจากการซื้อรถยนต์ดังกล่าวได้ ไม่ถือเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5(6) จึงไม่มีภาระภาษีซ้อนจากการขายรถยนต์ดังกล่าว

อย่างไรก็ดีภาษีซ้ำซ้อนจะเกิดขึ้นได้เสมอในกรณีที่ผู้ประกอบการไม่สามารถขอเครดิตภาษีซื้อคืนได้ เช่นกรณีที่ซื้อรถยนต์มือสองจากผู้ที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อทำการขายต่อ

3.1.3 ของเก่าและของสะสม

ในประเทศไทยกิจการค้าของเก่าจะมีลักษณะเป็นการขายของมือสองเสมอ เนื่องจากตามพระราชบัญญัติควบคุมการขายทอดตลาดและค้าของเก่า พ.ศ.2474 มาตรา 3 ได้บัญญัติความหมายของคำว่า “ของเก่า” ไว้โดยถือเป็นทรัพย์ที่ขาย แลกเปลี่ยนหรือจำหน่ายโดยประการอื่น อย่างทรัพย์ที่ใช้แล้ว ซึ่งพระราชบัญญัติดังกล่าวยังได้หมายความของเก่า คือของโบราณ ซึ่งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าดังกล่าว ไม่มีวิธีการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นจากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกรณีที่ผู้ประกอบการซื้อสินค้าจากผู้ที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มดังที่ได้กล่าวมาแล้วในส่วนต้น

จากประเภทของสินค้าที่กล่าวมาปรากฏว่ามีเพียงทองคำรูปพรรณเท่านั้นที่จะได้รับการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐได้จัดเก็บไปแล้วครั้งหนึ่ง โดยได้รับสิทธิไม่ต้องไม่นำมูลค่าทองคำรูปพรรณที่ขายเป็นจำนวนเท่ากับราคาที่สมาคมค้าทองคำประกาศรับซื้อคืนในวันที่ขายทองรูปพรรณมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี วิธีการจัดเก็บภาษีจากทองรูปพรรณนี้แม้จะคล้ายคลึงกับวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากส่วนต่าง แต่มีลักษณะบางประการที่แตกต่างอยู่บ้าง กล่าวคือมีการกำหนดให้เก็บจากราคาส่วนต่างของราคาขายกับราคาซื้อสินค้ามือสองโดยไม่ได้พิจารณาถึงราคาซื้อทองคำที่แท้จริงในวันที่ผู้ประกอบการได้ซื้อมาว่ามีจำนวนเท่าใด แต่ทำการเก็บภาษีจากส่วนต่างของราคาขายกับราคารับซื้อคืนในวันที่ขายทองคำรูปพรรณ สำหรับวิธีการดังกล่าวมีข้อดีที่ไม่มีปัญหาในการกำหนดราคาซื้อและไม่ต้องออกหลักฐานในการขายให้กับผู้ที่ขายทองคำรูปพรรณให้แก่ผู้ประกอบการเนื่องจากการอ้างอิงราคาทองคำรูปพรรณที่ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นฐานภาษีเป็นราคาที่ถูกกำหนดโดยสมาคมค้าทองคำซึ่งเป็นมาตรฐานเดียวกันอยู่แล้ว อย่างไรก็ดีวิธีการดังกล่าวเป็นเพียงการช่วยแก้ปัญหาการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนได้ในระดับหนึ่ง ด้วยเหตุที่ในปัจจุบันทองคำเป็นสินค้าที่มีความผันผวนของราคาสูง โดยกรณีนี้ถ้าผู้ประกอบการซื้อทองคำจากบุคคลที่ขายในราคา 12,500 บาท ต่อมาทองคำนั้นถูกขายต่อในลักษณะของสินค้ามือสองที่ราคา 11,800 บาท ถ้าวันดังกล่าวราคาที่สมาคมค้าทองคำประกาศรับซื้อคืนมีจำนวน 11,000 บาท ทองคำรูปพรรณดังกล่าวจะถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากราคา 800 บาท ดังนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่ได้เก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของราคาสินค้า เพราะกรณีดังกล่าวราคาซื้อทองคำรูปพรรณในลักษณะของสินค้ามือสองจะเท่ากับ 12,500 บาท แต่ราคาขายมีจำนวนเท่ากับ 11,800 บาท ซึ่งอาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่าวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากทองคำรูปพรรณไม่ได้เป็นการแก้ปัญหาภาระภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นตามความเป็นจริง (กรณีดังกล่าวถ้าใช้

วิธีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากส่วนต่าง จะไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ เพราะส่วนต่างจะเท่ากับ 0 (11,800 – 12,500))

นอกจากที่ได้กล่าวมาแล้ว วิธีการที่ใช้เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากทองคำรูปพรรณไม่สามารถใช้กับการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับสินค้าชนิดอื่น ๆ ได้ จากเหตุที่ราคาของทองคำรูปพรรณจะถูกกำหนดเป็นอัตราแน่นอนตามที่สมาคมค้าทองคำประกาศในแต่ละวัน ซึ่งสินค้ามือสองประเภทอื่นไม่สามารถที่จะกำหนดราคาที่แน่นอนได้ แม้แต่อัญมณีที่เป็นของรูปพรรณก็ตาม เนื่องจากสินค้าดังกล่าวอาจสึกหรอ หรือเสื่อมสภาพไปตามสภาพการใช้ และไม่มีสถานรับซื้อกำหนดราคากลางในการรับซื้อที่เป็นมาตรฐาน ดังนั้นการที่จะบรรเทาภาระภาษีซ้อนจากการขายสินค้าดังกล่าวจึงต้องพิจารณาจากราคาที่แท้จริงเป็นรายกรณีไป ทำให้ไม่สามารถใช้วิธีการเช่นเดียวกับการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากทองคำรูปพรรณในประเทศไทยได้ จึงควรที่จะพิจารณาถึงวิธีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองที่ใช้ในต่างประเทศเพื่อเป็นทางเลือกในการขจัดภาษีซ้อนจากสินค้าดังกล่าว

การนำบทบัญญัติเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างต้องพิจารณาถึงส่วนที่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีในกรณีดังกล่าว เนื่องจากวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างเป็นบทบัญญัติที่กำหนดฐานภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกำหนดจากส่วนต่างระหว่างราคาขายกับราคาซื้อ ดังนั้นการบัญญัติกฎหมายในการนำวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างมาใช้ในประเทศไทย จึงควรที่จะกำหนดไว้ในส่วนที่เกี่ยวกับฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติตามมาตรา 79 เกี่ยวกับฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในประมวลรัษฎากร โดยทั่วไปไม่ได้บัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากส่วนต่างของราคาสินค้าในกรณีของสินค้ามือสองไว้ แต่มีการบัญญัติไว้ในมาตรา 79(4) ให้อธิบดีกรมสรรพกรมีอำนาจกำหนดลักษณะและเงื่อนไขของค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษี โดยอนุมัติของรัฐมนตรี

ดังนั้นการกำหนดให้ไม่ต้องนำค่าตอบแทนจากการขายสินค้าซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่าที่ซื้อสินค้านั้นมารวมเป็นฐานภาษี ซึ่งจะมีลักษณะเดียวกันกับวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างจึงสามารถนำมาใช้ได้โดยอาศัยหลักเกณฑ์ตามบทบัญญัติดังกล่าวในการกำหนดให้เป็นประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

3.2 เงื่อนไขในการนำวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างมาใช้ในประเทศไทย

3.2.1 ผู้ประกอบการที่สามารถเลือกใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง

หลักเกณฑ์การพิจารณาการให้สิทธิในการใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง ควรกำหนดให้เป็นสิทธิของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่สามารถเลือกใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างโดยไม่กำหนดให้เป็นหน้าที่ต้องบังคับให้ขายสินค้าด้วยวิธีการดังกล่าว เนื่องจากวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างเป็นวิธีการบรรเทาภาระภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นจากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าที่ถูกขายให้แก่ผู้บริโภคหรือผู้ที่ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้เนื่องจากไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน และมีข้อจำกัดที่สินค้าที่ขายภายใต้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างจะไม่สามารถขอภาษีซื้อคืนได้ รวมทั้งต้องเก็บรักษาหลักฐานต่าง ๆ ตามที่กำหนด โดยวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างที่ควรนำมาใช้ในประเทศไทยอาจกำหนดหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ผู้ประกอบการที่สามารถเลือกใช้วิธีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากส่วนต่างต้องเป็นผู้ประกอบการที่ดำเนินกิจการเกี่ยวกับการซื้อขายสินค้ามือสอง กล่าวคือเป็นการซื้อสินค้ามือสองเพื่อนำไปขายอีกครั้งหนึ่ง

(2) ผู้ประกอบการดังกล่าวจะต้องไม่สามารถเครดิตภาษีซื้อคืนได้เนื่องจากเป็นกรณีที่ ซื้อสินค้ามือสองมาจากบุคคลธรรมดา, ผู้ประกอบการที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเป็นผู้ประกอบกิจการซื้อขายสินค้ามือสองจากผู้ประกอบการที่ขายสินค้ามือสองด้วยวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง ไม่รวมถึงกรณีที่ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้เนื่องจากกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะ ดังเช่น กรณีของภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5

หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้นนั้น เนื่องจากผู้ประกอบการที่ดำเนินกิจการดังกล่าวต้องมีการซื้อขายสินค้ามือสองอยู่เสมอ ทำให้มีโอกาสเกิดภาษีซ้อนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าผู้ประกอบการอื่น ๆ และการต้องจัดทำรายงานสินค้าและใบกำกับภาษีตามวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง จะสร้างภาระแก่ผู้ประกอบการที่เลือกใช้วิธีการดังกล่าว ดังนั้นเพื่อให้มีความเป็นไปได้ในการนำวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างไปใช้ และเกิดความประหยัดในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งกับผู้ประกอบการที่เสียภาษีและรัฐที่เป็นผู้จัดเก็บภาษี (เป็นไปตามหลักกฎหมายที่ใช้ในสหภาพยุโรป ได้แก่ มาตรา 26a แห่ง the EC Sixth Directive (77/388/EC))

3.2.2 การขายสินค้ามือสองภายใต้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง

สินค้ามือสองที่สามารถใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างได้ จะต้องเป็นสินค้ามือสองที่เหมาะสมกับการใช้ตามสภาพเดิมหรือหลังจากการซ่อมแซม แต่ราคาซื้อของสินค้าตามวิธีการ

เก็บภาษีจากส่วนต่างนั้น ต้องไม่รวมค่าซ่อมแซม, ปรับปรุงและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานลงไปด้วย เพราะผู้ประกอบการสามารถที่จะขอคืนภาษีซื้อจากค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการดำเนินการได้ สินค้าที่สามารถใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างนั้น รวมไปถึง การขายทองคำรูปพรรณ, งานศิลป์, ของเก่าและของสะสม จากการที่สินค้าดังกล่าวมีมูลค่าโดยตัวเองตามสภาพของสินค้านั้น ๆ และส่วนใหญ่จะมีมูลค่าสูงขึ้นเมื่อเปลี่ยนไปตามกาลเวลา แต่การขายสินค้าดังกล่าวสามารถหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มได้ง่าย เนื่องจากส่วนมากจะทำการขายเป็นเงินสดและไม่มีหลักฐานในการตรวจสอบ จึงควรใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสอง ทำให้นำธุรกรรมดังกล่าวเข้ามาอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อความสะดวกในการตรวจสอบ และยังสามารถช่วยป้องกันปัญหาอาชญากรรมได้อีกทางหนึ่งด้วย

สำหรับสินค้าบางประเภทที่มีราคาต่ำและทำการขายครั้งละมาก ๆ การใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง อาจทำให้เกิดภาระแก่ผู้ประกอบการในการขายสินค้าดังกล่าวในการจัดทำหลักฐาน รวมทั้งยังเกิดปัญหาในการเก็บรักษาเอกสารต่าง ๆ ตามที่วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างกำหนด ดังนั้น สำหรับสินค้าที่มีลักษณะดังกล่าวจึงควรบัญญัติวิธีการพิเศษที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยในประเทศอังกฤษเรียกวิธีการดังกล่าวนี้ว่า วิธีการบันทึกบัญชีสะสม (global accounting) โดยวิธีการนี้สามารถที่จะช่วยบรรเทาภาระให้ผู้ประกอบการในการจัดทำเอกสารโดยวิธีการดังกล่าวไม่มีแบบในการจัดทำรายงานสินค้าไว้โดยเฉพาะ เพียงแต่ต้องทำให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอและสามารถแยกได้อย่างชัดเจนจากรายงานอื่น ๆ นอกจากนี้กรณีของการขายสินค้าโดยใช้วิธีการบันทึกบัญชีสะสมยังสามารถนำส่วนต่างราคาจากรอบภาษีก่อนมาหักกับส่วนต่างที่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษีในรอบภาษีปัจจุบันได้อีกด้วย อันจะเป็นการช่วยลดภาระของผู้ประกอบการที่จำเป็นต้องซื้อสินค้ามือสองครั้งละจำนวนมากได้ เนื่องจากการขายสินค้าในลักษณะที่มีราคาต่ำและมีจำนวนมากนั้น อาจไม่สามารถขายได้ในรอบภาษีเดียวกับที่ซื้อสินค้าดังกล่าว ทำให้บ่อยครั้งที่ส่วนต่างในการคำนวณวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างจะมีค่าเป็นลบ หรือถ้าแยกเฉพาะสินค้าดังกล่าวออกมาเป็นจำนวนชิ้น จะทำให้เกิดภาระแก่ผู้ประกอบการที่ใช้วิธีการนี้อย่างมากในการจัดทำเอกสารต่าง ๆ ทั้งในส่วนของใบกำกับภาษีและรายงานสินค้า

ในส่วนของการขายทอดตลาดสินค้ามือสองในประเทศอังกฤษ ถ้าผู้ขายทอดตลาดที่ขายทอดตลาดสินค้าและออกใบกำกับภาษีในนามของตนเอง ต้องการที่จะเก็บภาษีจากส่วนต่างราคาสินค้า จะต้องทำการออกใบกำกับภาษีซื้อให้แก่ผู้ขายสินค้าโดยวิธีการขายทอดตลาดและออกใบกำกับภาษีขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าจากการขายทอดตลาด เรียกวิธีการดังกล่าวว่า วิธีการเก็บภาษีจากผู้ขายทอดตลาด (auctioneers' scheme) แต่ในประเทศไทยประมวลรัษฎากรแบ่ง

ประเภทของผู้ขายทอดตลาดออกเป็นผู้ขายทอดตลาดที่เป็นส่วนราชการและผู้ขายทอดตลาดที่มิใช่ส่วนราชการ การขายสินค้าของผู้ประกอบการโดยผู้ขายทอดตลาดที่เป็นส่วนราชการ ผู้ขายทอดตลาดที่เป็นส่วนราชการจะออกใบเสร็จให้แก่ผู้ซื้อและส่งมอบสำเนาใบเสร็จให้แก่ผู้ขาย ซึ่งประมวลรัษฎากรจะถือว่าใบเสร็จนั้นเป็นใบกำกับภาษี สำหรับผู้ขายทอดตลาดที่มิใช่ส่วนราชการต้องจัดทำใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สิน ดังนั้นการขายสินค้าโดยวิธีการขายทอดตลาดในประเทศไทยจึงไม่จำเป็นที่จะต้องใช้วิธีเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเก็บภาษีจากผู้ขายทอดตลาด เพราะถือเสมือนว่าผู้ขายทอดตลาดขายสินค้าในนามของผู้ขาย อย่างไรก็ดีควรกำหนดให้ผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้าจากขายทอดตลาดสินค้ามือสองจากผู้ขายที่เป็นบุคคลธรรมดาหรือผู้ที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างเมื่อขายสินค้านั้นออกไปอีกครั้งหนึ่งได้ โดยผู้ซื้อแจ้งความประสงค์ในการใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างให้แก่ผู้ขาย และออกหลักฐานใบกำกับภาษีซื้อให้ตามหลักเกณฑ์ปกติของวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง

สำหรับการขายสินค้าผ่านตัวแทน ในประเทศอังกฤษมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากตัวแทนโดยถือตามความเป็นจริง กล่าวคือแม้ว่าจะเป็นการขายสินค้าโดยตัวการที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนผ่านตัวแทน ถ้าเป็นการกระทำในนามของตัวการแล้ว ก็จะถือว่าเป็นการขายสินค้าในนามของตัวการและไม่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้า คงมีแต่เพียงภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตัวแทนต้องจัดเก็บจากตัวการเนื่องจากการให้บริการเป็นตัวแทนเท่านั้น แต่ในกรณีตัวแทนของตัวการไม่เปิดเผยชื่อ จะถือว่าเป็นการที่ตัวแทนขายสินค้าให้ตัวการและตัวการเป็นผู้ขายสินค้าให้กับผู้ซื้อ โดยการใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างในประเทศอังกฤษจะนำมาใช้ได้เฉพาะในกรณีตัวแทนของตัวการไม่เปิดเผยชื่อเพื่อป้องกันปัญหาภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นจากกระบวนการดังกล่าว สำหรับในประมวลรัษฎากรนั้นกำหนดให้การส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขายถือเป็นการขายสินค้า ทำให้เมื่อผู้ที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อนำไปขาย จะถือว่าเป็นการขายสินค้าให้กับตัวแทน และเมื่อตัวแทนขายสินค้าให้กับผู้ซื้อก็จะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าซึ่งจะทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนขึ้น ที่จะมีความแตกต่างจากกรณีที่ผู้ที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนขายสินค้าผ่านตัวแทนในประเทศอังกฤษซึ่งจะถือว่าเป็นการขายโดยตัวการและไม่ต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอีกครั้งจากการขาย แต่เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีซ้อนที่อาจเกิดขึ้นได้ในกรณีการขายสินค้ามือสองผ่านตัวแทนในประเทศไทย จึงควรที่จะกำหนดให้มีการใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างสำหรับ

กรณีของการส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขาย เพื่อป้องกันปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนจากการขายสินค้ามือสองผ่านตัวแทนในประเทศไทยดังกล่าว

3.2.3 ผลของการนำวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างมาใช้ในประเทศไทย

ผลของการนำบทบัญญัติอันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองมาใช้ในประเทศไทยโดยวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง จะทำให้ช่วยลดปัญหาภาษีซ้อนอันเกิดจากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังเช่นจากตัวอย่างที่ 3 ในตารางที่ 11 หน้า 111 ถ้าอนุญาตให้บริษัท d ซึ่งเป็นผู้ประกอบการขายสินค้ามือสองใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองที่ซื้อจากบริษัท c ซึ่งไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในราคา 240,000 บาท

ตารางที่ 13

แสดงถึงผลของการบรรเทาภาระภาษีซ้อนตามวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง

ผู้ประกอบการ	ราคาซื้อ	ราคาขาย	ภาษีซื้อ (10%)	ภาษีขาย (10%)	ภาษีมูลค่าเพิ่มที่พึงชำระ
บริษัท a	-	800,000		800,000	80,000
บริษัท b	880,000	440,000	80,000	40000	(40000)
บริษัท c	440,000	240,000	40,000	ไม่มี	ไม่มี
บริษัท d	240,000	350,000	ไม่มี	ไม่มี	10,000
นาย ก	350,000	-	ไม่มี	-	-
รวม					50,000

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียตามวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง ต้องแสดงราคาสินค้ารวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในใบกำกับภาษี และไม่สามารถที่จะแยกราคาสินค้าและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มจากกันได้ อีกทั้งใบกำกับภาษีตามวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง ไม่สามารถที่จะนำไปขอคืนภาษีซื้อ ดังนั้น ในกรณีตามตัวอย่าง บริษัท d มีส่วนต่างจากราคาขายลบด้วยราคาซื้อ เท่ากับ 110,000 บาท จะมีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องรวมไปกับราคาสินค้าเป็นจำนวนเท่ากับ 110,000 * 10/110 เท่ากับ 10,000 บาท โดยบริษัท d จะได้กำไรจากการขายรถยนต์มือสองเป็นจำนวน 100,000 บาทเท่าเดิม และสำหรับในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มที่พึงชำระจะมีจำนวนลดลง 24,000 บาท (74,000 - 50,000) เนื่องมาจากไม่มีภาระภาษีที่แฝงมากับต้นทุนรถยนต์ที่ซื้อมาจากบริษัท c เป็นจำนวน 20,000 บาท

(มิใช่ 40,000 บาท เพราะบริษัท c ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน และไม่สามารถเครดิตภาษีซื้อคืนได้โดยต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มตามส่วนที่ตนใช้สินค้าเป็นจำนวน 20,000 บาท และไม่มีภาษีซ้อนที่แฝงมากับต้นทุนสินค้าเกิดขึ้นอีกเป็นจำนวน 4,000 บาท (40,000 * 10%))

แต่วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง ไม่สามารถขจัดภาษีแฝงในต้นทุนสินค้าอันเกิดเนื่องจากการที่ผู้ประกอบการอื่น ๆ ซื้อสินค้ามือสองจากบุคคลที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อนำมาใช้ในกิจการ และภายหลังได้ขายสินค้าดังกล่าวไปให้แก่ผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้ามือสองมาเพื่อขาย เนื่องจากวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างไม่สามารถใช้ได้ในกรณีที่ซื้อสินค้ามือสองจากผู้ประกอบการจดทะเบียน เพราะสินค้าดังกล่าวสามารถที่จะขอเครดิตภาษีซื้อคืนได้ กรณีนี้สามารถแก้ไขได้โดยอนุญาตให้ผู้ประกอบการอื่น ๆ ที่ไม่ได้ซื้อสินค้ามือสองมาเพื่อทำการขายต่อสามารถใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง แต่ถ้ารัฐอนุญาตให้มีการใช้วิธีการ เก็บภาษีจากส่วนต่างสำหรับผู้ประกอบการดังกล่าว จะเป็นการเพิ่มภาระในการจัดทำเอกสารแก่ผู้ประกอบการ และเป็นภาระแก่รัฐในการตรวจสอบผู้ประกอบการที่ใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง นอกจากนี้การขายสินค้าที่ใช้ในกิจการของผู้ประกอบการดังกล่าว ส่วนมากจะมีราคาขายต่ำกว่าราคาซื้อ จึงไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระและเป็นการยุ่งยากในการกำหนดราคาขายสินค้าดังกล่าว

ผู้เขียนเห็นว่าในเบื้องต้นเพื่อให้เกิดประสิทธิผลสูงสุด ควรให้สิทธิในการใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบการซื้อสินค้ามือสองเพื่อนำมาขายเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่แฝงไปกับต้นทุนสินค้าและภาระภาษีซ้ำซ้อนในการขายสินค้าให้แก่ผู้บริโภค และให้เกิดความเป็นธรรมในการขาย แต่วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างควรเป็นการให้สิทธิเลือกเพื่อใช้ในการขายสินค้ามือสองมิใช่กำหนดให้เป็นการบังคับใช้ ทั้งนี้ยังควรอนุญาตให้ผู้ประกอบการซื้อสินค้ามือสองเพื่อขายสามารถที่จะขายสินค้ามือสองดังกล่าวโดยเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากราคาสินค้าตามปกติ สำหรับกรณีที่ผู้ซื้อสินค้าต้องการที่จะนำภาษีซื้อไปเครดิตหรือขายสินค้านั้นต่อไป

นอกจากนี้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างอาจช่วยแก้ปัญหาอันเกิดจากอาชญากรรมในการดำเนินธุรกรรมเกี่ยวกับสินค้ามือสอง เช่น การรับของโจรหรือปัญหาอันเกิดจากการโอนลอย ที่มีผู้นำสินค้าที่มีทะเบียนบางอย่าง เช่น รถยนต์ไปใช้ในการกระทำความผิดโดยที่ยังไม่มีการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนสำหรับเจ้าของเดิม เพราะหลักฐานที่ผู้ประกอบการต้องทำการจัดเก็บสามารถระบุรายละเอียดของผู้ซื้อรวมถึงผู้ขายสินค้าให้แก่ผู้ประกอบการตามวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง ดังนั้นเมื่อเกิดกรณีดังกล่าวขึ้นจะเป็นการสะดวกยิ่งขึ้นในการหาหลักฐานข้อมูลเพื่อนำผู้กระทำความผิดมาลงโทษ

3.3 ปัญหาอันเกิดจากการนำบทบัญญัติอันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองเข้ามาใช้ในประเทศไทย

3.3.1 ปัญหาอันเกี่ยวกับการกำหนดราคาซื้อและราคาขายของสินค้ามือสอง

เนื่องจากวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง มีกลไกการทำงานโดยเก็บภาษีมูลค่าจากเพิ่มจากผลต่างของราคาขายกับราคาซื้อของสินค้ามือสอง โดยผู้ประกอบการที่เลือกใช้วิธีการดังกล่าวจะเป็นผู้ที่ซื้อสินค้าจากบุคคลธรรมดา หรือผู้ประกอบการที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งไม่สามารถที่จะออกใบกำกับภาษีขาย และผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้านั้น ๆ จะไม่สามารถที่จะขอคืนภาษีซื้อได้

ราคาซื้อของสินค้ามือสองจะมีผลกระทบต่อจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียตามวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง โดยเมื่อราคาซื้อดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่าราคาตลาดจะทำให้ จำนวนส่วนต่างที่นำไปคำนวณเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนน้อยลง ทำให้อาจเกิดการตั้งราคาสินค้าให้สูงขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีการจัดเก็บภาษีจากส่วนต่างได้

กรณีที่ตั้งราคาซื้อสูงกว่าราคาตลาดนั้น โดยปกติจะไม่มีความจำเป็นที่รัฐจะต้องทำการประเมินให้เป็นไปตามราคาตลาด เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้า โดยผู้ประกอบการที่ขายมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ และผู้ซื้อสินค้าที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนสามารถเครดิตภาษีซื้อคืนได้ ทำให้ภาระภาษีทั้งหมดจะตกอยู่กับผู้บริโภคหรือผู้ที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากไม่สามารถที่จะขอคืนภาษีซื้อคืนได้ ดังนั้น แม้ผู้ประกอบการผู้ขายสินค้าจะตั้งราคาสินค้าไว้สูงเพียงใด ผู้ประกอบการผู้ซื้อสินค้าก็สามารถที่จะขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ทั้งจำนวน และเมื่อสินค้าไปถึงผู้บริโภค ราคาขายที่สูงก็เป็นสิ่งที่ทำให้ฐานภาษีมีมูลค่าเป็นจำนวนมากทำให้ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนมาก ส่งผลให้ราคาสินค้าสูงขึ้นอันอาจเป็นเหตุให้ผู้ประกอบการดังกล่าวไม่สามารถแข่งขันตามกลไกตลาดได้

สำหรับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ได้กำหนดถึงวิธีการแก้ไขฐานภาษีอันเกิดจากการตั้งราคาสินค้า ในกรณีที่ราคาสินค้ามีราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 79/3(1) โดยให้เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามมาตราดังกล่าว ประกอบกับมาตรา 88/2(3) ประเมินให้เป็นไปตามราคาตลาดในวันที่ขายได้ แต่ฐานภาษีสำหรับวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง คือ ส่วนต่างของราคาขายกับราคาซื้อ ซึ่งบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับฐานภาษีในประเทศไทยไม่ได้มีบทบัญญัติไว้ ดังนั้นในการนำวิธีการดังกล่าวมาใช้

ควรกำหนดเงื่อนไขในการให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินแก้ไขฐานภาษีสำหรับวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง ในกรณีที่ฐานภาษีมีจำนวนต่ำกว่าที่ควรจะเป็นอันเกิดเนื่องจากราคาซื้อสินค้ามือสองมีจำนวนสูงกว่าราคาตลาดหรือราคาขายสินค้ามือสองมีราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร โดยเจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียตามความเป็นจริงได้ตามมาตรา 88/2(3)

อย่างไรก็ดีการกำหนดราคาซื้อให้เป็นไปตามราคาตลาดของสินค้ามือสองนั้น อาจเป็นปัญหาในการคำนวณ เนื่องจากสินค้ามือสองคือสินค้าที่ผ่านการใช้งานมาแล้วครั้งหนึ่ง โดยมูลค่าที่ขายจะขึ้นอยู่กับความสมบูรณ์ตามสภาพการใช้ของสินค้านั้น ๆ ทำให้แม้จะเป็นสินค้าชนิดเดียวกันแต่อาจมีราคาแตกต่างกันไปตามสภาพของสินค้า จึงยากต่อการคำนวณราคาซื้อ

3.3.2 ปัญหาอันเกิดจากภาระหน้าที่ของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

แม้ว่าวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างจะช่วยบรรเทาปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนและการหลีกเลี่ยงภาษี แต่ปัญหาในการใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างอีกประการหนึ่งคือความยุ่งยากในการปฏิบัติตามเงื่อนไขของวิธีการดังกล่าว โดยนอกจากการที่ผู้ประกอบการจะต้องตรวจสอบเสียก่อนว่าสินค้าที่ผู้ประกอบการดังกล่าวซื้อมานั้นได้รับการบรรเทาภาระภาษีโดยวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง และในกรณีที่ซื้อสินค้าจากบุคคลธรรมดาหรือผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการผู้ซื้อสินค้ามีหน้าที่ต้องจัดทำใบกำกับภาษี หรือกรณีที่ได้รับใบส่งสินค้า (invoice) จากผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในใบแจ้งราคาสินค้าหรือใบกำกับภาษีนั้นจะต้องมีรายละเอียดตามที่กำหนดไว้ นอกจากนั้นยังต้องลงรายละเอียดเกี่ยวกับการซื้อสินค้าดังกล่าวในรายงานสินค้าภายใต้หัวข้อที่เหมาะสมด้วย

นอกจากที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น ในเวลาที่ขายสินค้าดังกล่าวภายใต้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง ผู้ประกอบการต้องจัดทำใบกำกับภาษีขายตามที่วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างกำหนดด้วยเหตุดังกล่าว จึงมีหลายกรณีที่ผู้ประกอบการไม่สามารถที่จะปฏิบัติตามเงื่อนไขในการจัดทำและการเก็บรักษาเอกสารตามที่กำหนดโดยวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างได้ ทำให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากราคาขายเต็มจำนวน ทั้งนี้การจัดการเกี่ยวกับเอกสารดังกล่าวนอกจากจะเป็นภาระแก่ผู้ประกอบการแล้ว ยังเป็นภาระต่อกรมสรรพากรในการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากวิธีการดังกล่าวด้วย อย่างไรก็ดีสำหรับวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างมีการบรรเทาภาระในการเก็บรักษาเอกสารเพียงกรณีของการขายรถยนต์มือสองเท่านั้นที่อนุญาตให้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากราคาซื้อถ้าผู้ประกอบการมีเพียงใบกำกับภาษีซื้อและ จากครึ่งหนึ่งของราคาขายถ้าผู้ประกอบการมีเพียงใบกำกับภาษีขาย

ปัญหาดังกล่าว มีกรณีต่าง ๆ หลายกรณีในต่างประเทศที่ผู้ประกอบการไม่สามารถจัดเก็บหลักฐานต่าง ๆ ตามที่วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง กำหนดไว้ เป็นผลทำให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากราคาขายสินค้าเต็มจำนวน เช่น กรณีของ D.A Pody,LON/75/124 (VTD217), DE Chappell, [1977]VATTR94(VTD352), H Nixon[1980]VATTR 66 (VTD973) เป็นต้น

3.4 <u>การเปรียบเทียบวิธีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองด้วยวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างกับวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามือสองด้วยวิธีอื่น ๆ</u>

3.4.1 วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง กับ วิธีการราคาขายปรับลด

วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างและวิธีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในราคาขายปรับลด เป็นวิธีการที่ใช้บรรเทาภาระภาษีซ้อนลักษณะคล้ายคลึงกัน ซึ่งใช้สำหรับการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในขณะเมื่อทำการขายสินค้ามือสอง ทั้งนี้ในส่วนของวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง จะให้สิทธิในการลดฐานภาษีโดยเก็บจากส่วนต่างราคาขายที่มากกว่าราคาซื้อ แต่วิธีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในราคาขายปรับลดจะเป็นการให้สิทธิในการเก็บภาษีจากสินค้าโดยปรับลดอัตราส่วนของราคาสินค้าที่ขาย ทั้งสองวิธีการจะให้ผลในการบรรเทาภาระภาษีเท่าเทียมกันถ้าส่วนต่างที่ต้องเสียภาษีและอัตราราคาขายที่ปรับลดมีสัดส่วนที่เท่าเทียมกัน แต่ทั้งสองวิธีการมีผลในการบรรเทาภาระภาษีซ้อนแตกต่างกันในกรณีที่ส่วนต่างราคาและอัตราปรับลดของราคาขายมีจำนวนแตกต่างกัน

<u>ตัวอย่างเช่น</u>

กรณีที่ 1 บริษัท a ซื้อสินค้ามือสองภายราคา 10,000 บาท ต่อมา ได้ขายไปในราคา 20,000 บาท ถ้าเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติที่ 10% และ เก็บจากราคาขายปรับลดที่ 50% จะทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระของทั้งสองวิธีการดังกล่าวมีจำนวนเท่ากันที่ 1,000 บาท

กรณีที่ 2 บริษัท a ซื้อสินค้ามือสองราคา 10,000 บาท แต่ขายสินค้ามือสองในราคา 15,000 ในขณะที่อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ 10% และ เก็บจากราคาขายปรับลดที่ 50% จะทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องจัดเก็บของทั้งสองวิธีการดังกล่าวมีจำนวนแตกต่างกัน โดยวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างจะมีจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่พึงชำระเท่ากับ 500 แต่วิธีการเก็บภาษีโดยวิธีราคาขายปรับลดจะมีจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ 750 บาท

กรณีที่ 3 บริษัท a ซื้อสินค้ามือสองในราคา 10,000 บาท ต่อมาขายสินค้ามือสองนั้นในราคา 30,000 บาท โดยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มและอัตราราคาขายปรับลด มีจำนวนเท่ากับ 2 กรณีข้างต้น จะทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องจัดเก็บของทั้งสองวิธีการดังกล่าวมีจำนวนแตกต่างกัน โดย

วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างจะมีจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่พึงชำระเท่ากับ 2,000 บาท แต่วิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีราคาขายปรับลดจะมีจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ 1,500 บาท

ตารางที่ 14

แสดงความแตกต่างระหว่างวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างและวิธีราคาขายปรับลด

	กรณีที่ 1		กรณีที่ 2		กรณีที่ 3	
	วิธีส่วนต่าง	ราคาขายปรับลด	วิธีส่วนต่าง	ราคาขายปรับลด	วิธีส่วนต่าง	ราคาขายปรับลด
ราคาซื้อ	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000
ราคาขาย	20,000	20,000	15,000	15,000	30,000	30,000
ส่วนต่าง	10,000	-	5,000	-	20,000	-
ราคาขายปรับลด (50%)	-	10,000	-	7,500	-	15,000
ภาษีมูลค่าเพิ่มที่พึงชำระ	1,000	1,000	500	750	2,000	1,500

จากตัวอย่างดังกล่าวสามารถแสดงถึงความแตกต่างในการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนจากกรณีที่ส่วนต่างราคาและอัตราส่วนราคาขายที่ปรับลดแตกต่างกัน โดยถ้าอัตราส่วนของส่วนต่างราคาต่อราคาขาย มีจำนวนมากกว่าอัตราส่วนราคาขายที่ปรับลดต่อราคาขาย จะทำให้มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระสูงกว่ากรณีที่มีสัดส่วนเท่ากัน ดังเช่นในกรณีที่ 3 จะมีอัตราส่วนของส่วนต่างราคาต่อราคาขายเท่ากับ 2/3 มากกว่าอัตราส่วนราคาปรับลดต่อราคาขายที่มีจำนวนเท่ากับ 1/2 ทำให้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างมีมีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระมากกว่าวิธีการราคาขายปรับลดเท่ากับ 500 บาท และกรณีที่อัตราส่วนของส่วนต่างราคาต่อราคาขายมีจำนวนน้อยกว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปรับลดต่ออัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ จะทำให้มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระต่ำกว่ากรณีที่มีสัดส่วนเท่ากัน ดังเช่นกรณีที่ 2 ที่มีอัตราส่วนต่างต่อราคาขายเท่ากับ 1/3 และอัตราส่วนราคาปรับลดต่อราคาขายเท่ากับ 1/2 ทำให้วิธีการส่วนต่างมีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระต่ำกว่าวิธีการราคาขายปรับลดเท่ากับ 250 บาท

ข้อแตกต่างอีกประการหนึ่งสำหรับวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างและการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีราคาขายปรับลด คือ ใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามวิธีการราคาขายปรับลด

สามารถนำไปขอภาษีซื้อคืนได้และสามารถขายต่อไปโดยใช้วิธีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ แต่ใบกำกับภาษีตามวิธีการส่วนต่างไม่สามารถที่จะนำไปขอภาษีซื้อคืนได้ ทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามราคาขายปรับลด เป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้ามือสองไปเพื่อใช้ในกิจการมากกว่า[6] โดยเมื่อพิจารณาจากตารางที่ 12 ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซื้อสินค้ามือสองเพื่อใช้ในกิจการ ในกรณีที่ 1 ต้นทุนในการซื้อสินค้าตามวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างจะมีเท่ากับ 21,000 บาท และต้นทุนในการซื้อสินค้าตามวิธีการราคาขายปรับลดจะเท่ากับ 20,000 บาท เนื่องจากผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้จำนวน 1,000 บาท เช่นเดียวกับในกรณีที่ 2 การใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างจะทำให้สินค้ามือสองมีต้นทุนเท่ากับ 15,500 บาทในขณะที่การซื้อสินค้ามือสองวิธีการเก็บภาษีจากราคาขายปรับลดมีต้นทุนเท่ากับ 15,000 บาท และสำหรับกรณีที่ 3 มีต้นทุนสำหรับวิธีการดังกล่าวเท่ากับ 32,000 บาท และ 30,000 บาทตามลำดับ

กรณีดังกล่าวข้างต้นผู้ประกอบการสามารถเลือกที่จะใช้วิธีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติแทนการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างได้ เนื่องจากผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนผู้ขายสินค้ามือสองขายให้ได้ ซึ่งจะให้ผลเช่นเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยอัตราปรับลด แต่กรณีดังกล่าวจะไม่สามารถบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แฝงอยู่ในต้นทุนสินค้าและเกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนในสินค้าและบริการของผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้ามือสองดังกล่าว

ในบางกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากส่วนต่างจะช่วยบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนที่เป็นไปตามจำนวนที่แท้จริงมากกว่า เพราะการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากส่วนต่างจะมีภาษีที่ต้องเสียเฉพาะในกรณีที่ราคาขายสินค้ามากกว่าราคาที่ซื้อ เสมือนกับเก็บภาษีเฉพาะมูลค่าของสินค้าที่เพิ่มขึ้น ในขณะที่วิธีการเก็บภาษีโดยวิธีราคาขายปรับลดแม้กรณีที่ผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้ามือสองมาเพื่อขาย แม้ราคาขายจะต่ำกว่าราคาซื้อ ผู้ประกอบการก็ยังต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากราคาขายดังกล่าว เสมือนว่ามีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในต้นทุนสินค้าทีมีภาระภาษีแฝงอยู่ก่อให้เกิดภาษีซ้อนขึ้นได้

แต่ในบางกรณีวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากส่วนต่าง ก็ไม่สามารถขจัดภาระภาษีแฝงที่อยู่ในต้นทุนสินค้าได้ เช่นภาระภาษีสรรพสามิตที่แฝงอยู่ในตัวสินค้าและถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานภาษีดังกล่าวไปครั้งหนึ่งแล้ว เมื่อสินค้านั้นถูกขายอีกครั้งหนึ่งก็ยังถูกเก็บ

---

[6]แต่จะไม่ส่งผลกระทบใด ๆ ในการขายสินค้ามือสองไปยังผู้ที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากโดยปกติจะไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้

ภาษีมูลค่าเพิ่มจากราคาสินค้าที่มีต้นทุนภาษีสรรพามิตแฝงอยู่อีก ก่อให้เกิดการเก็บภาษีบนฐานภาษีซ้ำซ้อนกันหลายครั้ง หรือในกรณีที่ผู้ที่ขายสินค้ามือสองให้แก่ผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้ามือสองมาเพื่อขายต่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนแต่ผู้ประกอบการนั้นไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ เนื่องจากสินค้ามือสองที่ขาย กฎหมายบัญญัติให้เป็นภาษีซื้อต้องห้าม เช่นรถยนต์ ทำให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มยังแฝงอยู่ในต้นทุนสินค้า และเมื่อผู้ประกอบการขายสินค้ามือสอง ก็ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อเนื่องจากเป็นการขายสินค้าของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่เข้าเงื่อนไขที่สามารถใช้วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง ซึ่งถึงแม้ผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้ามาเพื่อขายต่อ จะสามารถเครดิตภาษีจากการซื้อได้ แต่ไม่สามารถขจัดภาระภาษีแฝงในต้นทุนสินค้าได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้วิธีการราคาขายปรับลดจะสามารถช่วยบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้อนในกรณีดังกล่าวนี้ไปได้ส่วนหนึ่ง

ด้วยเหตุที่กล่าวข้างต้น บางประเทศจึงได้มีการใช้วิธีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปรับลดควบคู่ไปกับการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากส่วนต่าง โดยให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนผู้ทำการซื้อขายสินค้ามือสองสามารถเลือกใช้วิธีการตามที่เหมาะสม ในการบรรเทาภาระภาษีและเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้มากที่สุด

3.4.2 วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง กับ วิธีการให้เครดิตภาษีในขณะที่ซื้อสินค้า

วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างมีความแตกต่างจากวิธีการให้เครดิตภาษีในขณะที่ซื้อสินค้า เนื่องจากการให้เครดิตภาษีในขณะที่ซื้อสินค้า มีลักษณะเช่นเดียวกับการให้เครดิตภาษีตามปกติ ซึ่งจะไม่มีภาระภาษีแฝงอยู่ในราคาสินค้า รวมทั้งไม่ส่งผลให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้อนกับสินค้าและบริการของผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้ามือสอง ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้ามือสองเพื่อใช้ในกิจการของตน หรือผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้ามือสองเพื่อทำการขายต่อ แต่วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง เหมาะสำหรับผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้ามาเพื่อทำการขายต่อ เพราะจะสามารถขจัดภาระภาษีที่แฝงอยู่ในต้นทุนสินค้า เนื่องจากเป็นการเก็บภาษีจากฐานราคาขายที่มากกว่าราคาซื้อ จึงสามารถขจัดภาระภาษีที่แฝงอยู่ในต้นทุนสินค้าที่ซื้อมาได้ ซึ่งในกรณีของผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้าเพื่อใช้ในกิจการของตนจะไม่ได้รับประโยชน์จากวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง เพราะวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างจะได้รับการบรรเทาภาระภาษีต่อเมื่อได้ขายสินค้านั้นต่อไปอีกครั้งหนึ่ง ตัวอย่างเช่น

กรณีที่ 1 นาย a ขายสินค้าให้บริษัท b ซึ่งเป็นผู้ประกอบการซื้อสินค้ามือสองมาเพื่อขาย ในราคา 11,000 บาท ต่อมา บริษัท b ได้ทำการขายสินค้าดังกล่าวในราคา 20,000 บาท โดยจะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 10% ตามวิธีการให้เครดิตภาษีในขณะซื้อสินค้า บริษัท b

จะสามารถเครดิตภาษีจากสินค้ามือสองที่ซื้อมาจาก นาย a ซึ่งเป็นบุคคลทั่วไปหรือผู้ที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อทำการซื้อสินค้าเป็นจำนวนเท่ากับ 11,000 * 1/11 = 1,000 บาท และเมื่อบริษัท b ขายสินค้านั้นต่อไปจะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าเป็นจำนวนเท่ากับ 20,000 * 10% = 2,000 บาท ทำให้มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระสำหรับวิธีการดังกล่าวเป็นจำนวน 1,000 บาท ซึ่งจะมีจำนวนเท่ากับ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระสำหรับวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างที่มีจำนวนเท่ากับ ส่วนต่างราคาขายรวมภาษีมูลค่าเพิ่มลบด้วยราคาซื้อคูณด้วยอัตราส่วนภาษี (22,000 – 11,000) 11,000 * 1/11 = 1,000 บาท

กรณีที่ 2 จากกรณีที่ 1 ถ้าบริษัท b ขายสินค้าดังกล่าวในราคา 5,000 บาท ตามวิธีการเครดิตภาษีบริษัท b จะได้รับเครดิตภาษีจากสินค้ามือสองเป็นจำนวน 1,000 บาท และเมื่อบริษัท b ขายสินค้าดังกล่าวจะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อจำนวน 500 บาท กรณีนี้จะมีภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัท b ได้รับคืนจากสินค้าดังกล่าวเป็นจำนวน 500 บาท สำหรับวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างจะมีจำนวนส่วนต่างราคาขายกับราคาซื้อเท่ากับ 0 (11,000 – 5,500) กรณีดังกล่าวจะไม่ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ

ตารางที่ 15

แสดงความแตกต่างระหว่างวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างและวิธีให้เครดิตภาษีในขณะซื้อ

	วิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง		วิธีการให้เครดิตภาษีในขณะซื้อ	
	กรณีที่1	กรณีที่ 2	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2
ราคาซื้อ	11,000	11,000	11,000	11,000
ราคาขาย	22,000	5,500	20,000	5,000
เครดิตภาษี	-	-	1,000	1,000
ส่วนต่าง	11,000	0	-	-
ภาษีขาย	1,000	0	2,000	500
ภาษีมูลค่าเพิ่มที่พึงชำระ	1,000	0	1,000	(500)

กรณีที่ 1 ผู้ซื้อสินค้ามือสองจากบริษัท b จะไม่มีภาระภาษีแฝงในต้นทุนสินค้าเนื่องจากได้รับการบรรเทาภาระภาษีทั้งจากวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างและวิธีการให้เครดิตภาษีในขณะซื้อ เช่นเดียวกันกับกรณีที่ 2 ผู้ซื้อจะไม่ได้รับผลกระทบจากต้นทุนภาระภาษีแฝงในราคา

สินค้าสำหรับวิธีการให้เครดิตภาษีในขณะซื้อจากการที่ภาระภาษีแฝงได้ถูกบรรเทาโดยการให้เครดิตภาษีในขณะที่ทำการซื้อสินค้า แต่สำหรับวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่าง บริษัท b จะมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแฝงอยู่ในต้นทุนสินค้าเป็นจำนวน 500 บาท เพราะวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างไม่สามารถบรรเทาภาระภาษีที่แฝงเมื่อสินค้าที่ขายมีราคาต่ำกว่าสินค้าที่ซื้อได้ทั้งหมด ทำให้บริษัท b อาจผลักภาระภาษีที่แฝงในสินค้านั้นรวมไปกับสินค้าและบริการของบริษัท b และก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนได้

นอกจากประเด็นที่ได้กล่าวข้างต้นแล้วในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ได้ขายสินค้ามือสองให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเพื่อนำสินค้าไปใช้ในกิจการ การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างจะทำให้ต้นทุนสินค้ามือสองที่ถูกขายมีจำนวนสูงกว่าวิธีการให้เครดิตภาษีในขณะซื้อเพราะผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้ามือสองไม่สามารถที่จะขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บตามวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างได้เพราะใบกำกับภาษีตามวิธีการเก็บภาษีจากส่วนต่างไม่สามารถที่จะขอคืนภาษีซื้อได้ ทำให้ภาระภาษีแฝงอยู่ในต้นทุนสินค้าที่ผู้ประกอบการผู้ซื้อสินค้าได้ขายหรือให้บริการและเกิดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อน ส่วนกรณีของการเครดิตภาษีในขณะซื้อจะไม่มีต้นทุนภาษีแฝงอยู่ในราคาสินค้าจากการที่ผู้ประกอบการที่ทำการซื้อขายสินค้ามือสองสามารถขอเครดิตภาษีในขณะซื้อสินค้าได้ทั้งหมด ต่อมาเมื่อผู้ประกอบการดังกล่าวขายสินค้าก็สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติและผู้ประกอบการผู้ซื้อสินค้ามือสองเพื่อใช้ในกิจการ สามารถที่จะขอเครดิตภาษีซื้อคืนได้

อย่างไรก็ดีแม้ว่าวิธีการให้เครดิตภาษีในขณะซื้อจะสามารถขจัดภาระภาษีแฝงในต้นทุนสินค้าได้สมบูรณ์มากกว่าวิธีการอื่น แต่การนำวิธีการดังกล่าวไปใช้จะมีความก่อให้เกิดความยากลำบากในการดำเนินการอย่างมากเนื่องจากปัญหาที่เกิดตามมาจากการที่รัฐอนุญาตให้เครดิตภาษีในขณะที่ซื้อ ซึ่งจะทำให้ผู้ประกอบการหลายรายอาจใช้เป็นช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาษี ทำให้รัฐมีค่าใช้จ่ายสูงขึ้นในการให้เครดิตภาษีในขณะซื้อและมีภาระหน้าที่อย่างมากในการตรวจสอบหลักฐานต่าง ๆ ในการซื้อ จึงทำให้วิธีการดังกล่าวไม่เป็นที่แพร่หลายและมีความยุ่งยากในทางปฏิบัติ