

บทที่ 3

หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ

จากการที่ได้ศึกษาถึงหลักการพื้นฐานของลักษณะภาษีอากรที่ตีรวมถึงหลักการและแนวความคิดของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ได้ทราบว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นการจัดเก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการเฉพาะที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการจำหน่ายสินค้าและบริการ เป็นภาษีที่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการลำดับสุดท้ายเป็นผู้รับภาระ แต่การจัดเก็บจะให้ผู้ประกอบการในแต่ละขั้นตอนการจำหน่ายเป็นผู้เรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการแทนรัฐบาล นอกจากการจำหน่ายสินค้าและบริการ โดยทั่วไปแล้ว การขายสินค้าผ่านระบบออนไลน์ทางอินเทอร์เน็ต ซึ่งถือเป็นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อย่างหนึ่ง ผู้ประกอบการหรือผู้ขายก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเช่นกัน ในปัจจุบันยังไม่มีบทบัญญัติตามกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้โดยเฉพาะ จึงยังคงใช้บทบัญญัติและวิธีการจัดเก็บตามประมวลรัษฎากร ซึ่งจะต้องนำไปพิจารณาต่อไปว่า บทบัญญัติของกฎหมายนั้นมีความแน่นอนชัดเจนเพียงพอหรือไม่ ยังมีช่องโหว่ของกฎหมายในบางส่วนใด และวิธีการจัดเก็บตามประมวลรัษฎากรนั้น เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบันแล้วหรือไม่ ในบทนี้ผู้วิจัยจึงจะได้ทำการศึกษาถึงโครงสร้างของภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามกฎหมายไทยที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันและต่างประเทศเพื่อจะได้นำไปใช้ในการพิจารณาวิเคราะห์เปรียบเทียบประเด็นปัญหาดังกล่าวข้างต้นในบทที่ 4 ต่อไป

3.1 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามประมวลรัษฎากรในราชอาณาจักรไทย

3.1.1 กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค คือ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ ผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงคือผู้บริโภค¹

¹ คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร (น. 348). เล่มเดิม.

ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร² ได้กำหนดให้กิจการ 3 ประเภทใหญ่ ๆ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเภทแรก คือ กิจการขายสินค้าในราชอาณาจักร ประเภทที่สองคือ กิจการการให้บริการในราชอาณาจักร และประเภทที่สามคือ การนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักร³ ในหัวข้อนี้ ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงเฉพาะการขายสินค้าในราชอาณาจักรซึ่งมีเนื้อหาที่เกี่ยวข้องและเป็นประเด็นปัญหาในงานวิจัย

การขายสินค้าในราชอาณาจักรคำว่า “ขาย” ตามบทวิเคราะห์ศัพท์ในมาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากร⁴ หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่หรือค่าตอบแทนหรือไม่และให้หมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนผู้ขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประเภทใด ๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87(3)⁵ หรือมาตรา 87 วรรคสอง⁶

² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 77/2 “การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า”

³ แหล่งเดิม.

⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 77/1 (8).

⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 87 “ภายใต้บังคับมาตรา 87/1 และมาตรา 87/2 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่จัดทำรายงานเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้

1) รายงานภาษีขาย

(2) รายงานภาษีซื้อ

(3) รายงานสินค้าและวัตถุดิบ เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการขายสินค้า.”

⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 87 วรรคสอง “ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 ให้มีหน้าที่จัดทำรายงานมูลค่าของฐานภาษี และรายงานสินค้าและวัตถุดิบ.”

(ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการแต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือ และหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการ ซึ่งได้ควบเข้ากันหรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ผู้ประกอบการใหม่อื่นได้ควบเข้ากันหรือผู้รับโอนกิจการ ต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3⁷

(ช) กรณีอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง (กฎกระทรวงฉบับที่ 188 (พ.ศ. 2534))⁸

คำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากรจะมีความหมายกว้างกว่า “ขาย” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพราะหมายความรวมถึงการให้ด้วย ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร หมายถึง การเปลี่ยนมือสินค้าจากผู้หนึ่งไปยังอีกผู้หนึ่ง ไม่ว่าจะการเปลี่ยนมือของสินค้าจะเป็นไปในลักษณะใดก็ตาม เช่น การแถมสินค้า การแจกสินค้า การให้สินค้า การให้ทดลองใช้สินค้า การนำสินค้าไปใช้ จึงถือเป็นการขายตามความหมายของประมวลรัษฎากรทั้งหมด แต่อาจเข้าข่ายที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

(1) การแถมสินค้า หากเป็นการแถมพร้อมกับการขายสินค้าหรือการให้บริการ และมูลค่าของสินค้าที่แถมไม่เกินมูลค่าของสินค้าที่ขายหรือมูลค่าของการให้บริการแล้ว การแถมนั้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้จะต้องระบุนายการของแถมไว้ในใบกำกับภาษีที่ขายสินค้านั้น ๆ ด้วย

⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 82/3 “ภายใต้บังคับมาตรา 82/7 มาตรา 82/8 และมาตรา 82/16 ให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี

หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น

หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษี หรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน 8

ภาษีซื้อที่มีให้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีตามวรรคหนึ่งเพราะมีเหตุจำเป็น ตามที่อธิบดีกำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษี หลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด แต่ต้องไม่เกินสามปีนับจากวันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษี.”

⁸ กฎกระทรวงฉบับที่ 188 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยกรณีอื่นที่ถือว่าเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8)(ช) แห่งประมวลรัษฎากร

“ข้อ 1 กรณีดังต่อไปนี้ ให้ถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 77/1 (8) (ช) แห่งประมวลรัษฎากร

(1) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับแจ้งคำสั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/10 แห่งประมวลรัษฎากร มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการกิจการ ณ วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับแจ้งการเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/17 แห่งประมวลรัษฎากร มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการกิจการ ณ วันที่ได้รับแจ้งการเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม.”

(2) การแจกหรือให้สินค้าเป็นรางวัล ที่จะไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องเป็นการแจกให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการในแต่ละวัน โดยมีมูลค่ารวมกันตามจำนวนที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนด แต่มูลค่าของสินค้าที่แจกหรือให้เป็นรางวัลต้องไม่เกินมูลค่าของสินค้าที่ขายหรือมูลค่าของการให้บริการ

(3) ของขวัญ หรือของชำร่วย การแจกหรือให้ของขวัญ ของชำร่วย เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี เช่น เทศกาลปีใหม่ เทศกาลสงกรานต์ ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่สินค้านั้นต้องเป็นปฏิทิน สมุดบันทึกประจำวัน หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ของขวัญหรือของชำร่วยที่มีชื่อผู้ประกอบการ ชื่อการค้า หรือเครื่องหมายการค้าของผู้ประกอบการปรากฏอยู่ จะต้องเป็นสิ่งของที่พึงให้กันตามประเพณีทางธุรกิจทั่วไป และต้องมีราคาหรือมูลค่าไม่เกินสมควร

(4) การแจกสินค้าตัวอย่างเพื่อส่งเสริมการขาย แต่หากเป็นการแจกสินค้าตัวอย่างที่มีใหม่เพื่อการส่งเสริมการขายแล้วต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(5) การให้บัตรกำนัล คุปอง เพื่อให้ลูกค้านำมาซื้อสินค้าหรือรับบริการในครั้งต่อไป และจะได้ส่วนลดตามราคาที่กำหนดไว้ในบัตรกำนัลหรือคุปองไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อลูกค้านำบัตรกำนัลหรือคุปองมาใช้เป็นส่วนลด ก็ไม่ต้องนำส่วนลดนั้นมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีในการขายสินค้าหรือให้บริการ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79(1)⁹ แต่ผู้ขายหรือผู้ให้บริการก็ควรที่จะกำหนดเงื่อนไขให้ชัดเจน เพื่อมิให้เกิดข้อโต้แย้งในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินเมื่อมีการตรวจสอบ

⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 79 “ภายใต้บังคับมาตรา 79/1 ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) ถ้ามี ด้วยมูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึงเงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

มูลค่าของฐานภาษีไม่ให้รวมถึง

(1) ส่วนลดหรือค่าลดหย่อน ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ลดไว้ในขณะขายสินค้า หรือให้บริการ และได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ โดยได้แสดงให้เห็นไว้ชัดเจนว่าได้มีการหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละครั้งที่ออกแล้ว ทั้งนี้ เว้นแต่ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนในการขายสินค้า หรือให้บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิออกไปกำกับภาษีอย่างย่อตาม มาตรา 86/6 หรือมาตรา 86/7 ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะไม่แสดงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าว ให้เห็นชัดเจนไว้ในใบกำกับภาษีอย่างย่อก็ได้.”

(6) การให้ทดลองใช้สินค้า เป็นการให้ผู้ซื้อสินค้าทดลองใช้งานก่อนการซื้อนั้น ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าสินค้านั้นกล่าวไว้ของใช้สิ้นเปลือง และมีไว้สำหรับทดลองใช้เป็น การชั่วคราว เพื่อทดลองคุณภาพหรือประสิทธิภาพของสินค้านั้น และผู้ซื้อจะต้องส่งมอบสินค้านั้นคืนเมื่อทดลองใช้เสร็จ

(7) การนำสินค้าไปใช้ ถ้าเป็นการนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเอง โดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ซึ่งได้แก่การนำสินค้าไปใช้ในการผลิตสินค้า การให้บริการ การบริหารของกิจการ หรือเพื่อประโยชน์ของทรัพย์สินที่มีไว้ในการประกอบกิจการของตนเอง ทั้งนี้ต้องเป็นการใช้ในกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ดี สินค้าที่นำไปใช้นั้นต้องมีรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต และสินค้าหรือบริการที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์ดังกล่าว แต่ไม่รวมถึงการนำรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ไปไว้ในสถานแสดงรถยนต์เพื่อขาย

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ใช้หลักอาณาเขต (Territory Principle) ในการจัดเก็บภาษี คือ จะเก็บภาษีเฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการภายในประเทศไทยเท่านั้น

3.1.2 กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม มีอยู่ 2 กิจการใหญ่ ๆ คือ กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2¹⁰

กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ เช่นการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วย ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์

¹⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 91/2 “ภายใต้บังคับมาตรา 91/4 การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้

- (1) การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
- (2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- (3) การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
- (4) การรับจํานำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจํา
- (5) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน ค่าประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ
- (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อะไรโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
- (7) การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์
- (8) การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา.”

นอกจากนั้นยังมีกิจการบางประเภท ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 และมาตรา 81/1

มาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร แบ่งออกเป็น 3 อนุมาตรา อนุมาตรา 1 จะเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออกหรือการให้บริการตั้งแต่ (ก) ไปจนถึง (น) ส่วนอนุมาตรา 2 เป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การการนำเข้าสินค้า ส่วนอนุมาตรา 3 เป็นการส่งออกซึ่งผู้ส่งออกนั้นเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ของรายรับก่อนหักรายจ่าย ซึ่งในปัจจุบันนี้ไม่มีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 เพราะมีการยกเลิกไปแล้ว ปัจจุบันอนุมาตรา 3 จึงไม่มีผลใช้บังคับ ฉะนั้น ในปัจจุบันจึงมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 เฉพาะอนุมาตรา (1) และอนุมาตรา (2) เท่านั้น

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1) แห่งประมวลรัษฎากร¹¹

- (ก) การขายพืชผลทางการเกษตร เช่น ผัก ผลไม้
- (ข) การขายสัตว์ ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต เช่น กุ้ง หอย ปู ปลา ปลาเค็ม กุ้งแห้ง
- (ค) การขายปุย
- (ง) การขายปลาป่น อาหารสัตว์
- (จ) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษา ป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์
- (ฉ) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน
- (ช) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน
- (ฌ) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง
- (ฉ) การให้บริการการประกอบโรคศิลป์ การสอบบัญชี การว่าความหรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (ญ) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล
- (ฎ) การให้บริการวิจัยหรือการให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ ในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง
- (ฏ) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์
- (ฐ) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน

¹¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 81 (1).

- (จ) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น
- (ฉ) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ ในสาขาและลักษณะที่อธิบดีกรมสรรพากร กำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง
- (ค) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร
- (ด) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศซึ่งมิใช่เป็นการขนส่งโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล
- (ต) การให้บริการเช่าสังหาริมทรัพย์
- (ถ) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ไม่รวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่นหรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม
- (ท) การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐ โดยไม่หักรายจ่าย
- (ธ) การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนาหรือการสาธารณกุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น
- (ณ) การขายสินค้าหรือการให้บริการตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(2) แห่งประมวลรัษฎากร¹² มี 3 กรณี ดังนี้
- 1) สินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้เพราะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยกรณีนั้น
 - 2) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร
 - 3) สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากรแล้วได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร
- การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/1¹³ คือกิจการที่มีรายรับไม่เกินปีละ 1,800,000 แต่ถ้าผู้ประกอบการจะขอจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็มีสิทธิทำได้ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 81/3¹⁴ สาเหตุที่

¹² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 81 (2).

¹³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 81/1 “ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม.”

¹⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา มาตรา 81/3 ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้น

กฎหมายกำหนดข้อยกเว้นในกรณีนี้เนื่องจาก ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีขอบข่ายบังคับที่กว้างมาก กล่าวคือจัดเก็บจากการบริโภค การจัดเก็บภาษีดังกล่าวอาจก่อให้เกิดภาระยุ่งยากแก่ผู้ประกอบการขนาดเล็ก หรือที่เรียกว่าผู้ประกอบการรายย่อย ดังนั้น จึงมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้ประกอบการที่มีรายรับต่อปี หรือต่อรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 1,800,000 บาท ส่วนผู้ประกอบการที่มีรายรับต่อปีเกิน 1,800,000 บาท รวมทั้งผู้นำเข้าสินค้าจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปตามปกติ¹⁵

3.1.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดตัวผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้หลัก ๆ 2 กรณีดังนี้

1) ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 82¹⁶ กำหนดถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้สองประเภท ซึ่งบัญญัติว่า “ให้บุคคลดังต่อไปนี้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

- (1) ผู้ประกอบการ
- (2) ผู้นำเข้า”

ตามมาตราดังกล่าวจะเห็นได้ว่าผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82 นั้นจะมีอยู่สองประเภท กล่าวคือ

ประเภทแรก “ผู้ประกอบการ” หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่¹⁷ ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงได้แก่ ผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ผู้ขายส่ง ผู้ขายปลีก ซึ่งซื้อขายสินค้าในทางธุรกิจวิชาชีพ และรวมถึงผู้ให้บริการในทางธุรกิจวิชาชีพด้วย เช่น สถาปนิกรับออกแบบอาคาร ที่ปรึกษากฎหมาย ผู้สอบบัญชี เป็นต้น¹⁸

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังต่อไปนี้ มีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดี กำหนดเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวดนี้ได้ โดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

- (1) กิจการขายสินค้าตามที่ระบุไว้ในมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (จ)
- (2) กิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1
- (3) กิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

¹⁵ จาก *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557* (น. 259), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2557, กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์

¹⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 82.

¹⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 77/1 (5).

¹⁸ จาก *ภาษีอากรธุรกิจ* (น. 253), โดย สมคิด บางโม, 2537, กรุงเทพฯ: นำอักษรการพิมพ์.

ซึ่งจะเห็นได้ว่า ผู้ประกอบการที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะต้องเป็นบุคคลผู้ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจวิชาชีพ หากไม่ได้ประกอบกิจการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเสียแล้วจะไม่ถือเป็นผู้ประกอบการ ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด¹⁹

คำว่า ผู้ประกอบการ นั้น ตามมาตรา 77/1 (5) นั้น ใช้ถ้อยคำว่า “บุคคล” ซึ่งตามมาตรา 77/1 (1) ให้ความหมายไว้ว่า หมายถึง บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลหรือนิติบุคคล มีข้อสังเกตว่า ผู้ที่จะต้องเสียภาษีในกรณีนิติบุคคล ไม่จำกัดเฉพาะนิติบุคคลที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น แต่หมายความถึงนิติบุคคลทุกประเภทที่ต้องอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหากว่านิติบุคคลนั้นเป็นผู้ประกอบการ²⁰

ประเภทที่สอง “ผู้นำเข้า” คือ ผู้ที่นำเข้ามาซึ่งสินค้าไม่ว่าจะนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อการใด ๆ ในทางธุรกิจหรือไม่ใช่ในทางธุรกิจต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยกรมศุลกากรมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร²¹

2) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 82/1²² ซึ่งมี 5 ประเภทดังนี้

ประเภทแรก ในกรณีที่ผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักร และได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระ โดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักร ได้แก่ ตัวแทนดังกล่าว

ประเภทที่สอง ในกรณีการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (5) ถ้าภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าหรือโอนสิทธิในบริการนั้นไปให้กับบุคคลที่มีชื่อองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ได้แก่ ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการดังกล่าว

ประเภทที่สาม ในกรณีสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(2)

(ค) ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ได้แก่

- (ก) ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร
- (ข) ผู้รับโอนสินค้า ถ้ามีการโอนสินค้านี้ดังกล่าว

¹⁹ คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร (น. 645). เล่มเดิม.

²⁰ จาก หลักกฎหมายภาษีอากร *The Principles of Tax Law* (น. 274.), โดย ดุลยลักษณ์ ตรีชาธรรม, 2555, กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.

²¹ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 254). เล่มเดิม.

²² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 82/1.

ประเภทที่สี่ ในกรณีที่มีการควบเข้ากัน ได้แก่ผู้ที่ควบเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่
 ประเภทที่ห้า ในกรณีโอนกิจการ ได้แก่ผู้โอนและผู้รับโอน
 ผู้ประกอบการจะมีสิทธิหน้าที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มก็ต่อเมื่อผู้ประกอบการนั้นได้ไป
 จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็น “ผู้ประกอบการจดทะเบียน” เมื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะเป็น
 ผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งมีหน้าที่ในการยื่นแบบและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ถ้ามี)
 ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป โดยการนำภาษีขายหักออกจากภาษีซื้อในแต่ละเดือน

3.1.4 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่าภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นระบบภาษีที่จัดเก็บจากฐานการใช้จ่าย
 หรือฐานการบริโภคสินค้าหรือบริการ สิ่งที่จะต้องพิจารณาต่อไปคือ ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้า
 หรือการให้บริการนั้น มีความหมายครอบคลุมแค่ไหนเพียงใด

ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการ
 ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ และให้รวมถึงภาษีสรรพสามิตด้วยในกรณี
 ที่สินค้าหรือบริการดังกล่าวอยู่ในขอบข่ายที่จำต้องเสียภาษีสรรพสามิตด้วย²³

ซึ่งมูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ หรือ
 ที่เรียกว่ามูลค่าของฐานภาษีนั้น หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการหรือประโยชน์
 ใด ๆ ซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้²⁴

อย่างไรก็ตาม เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการหรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคำนวณ
 เป็นเงินได้ บางอย่างหรือบางประเภทกฎหมายมิให้นำมาเป็นมูลค่าของฐานภาษี ตามที่ประมวล
 รัษฎากรมาตรา 79 วรรค 3 บัญญัติไว้ดังนี้

“มูลค่าของฐานภาษีไม่ให้รวมถึง

(1) ส่วนลดหรือค่าลดหย่อน ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ลดให้ในขณะขายสินค้า
 หรือให้บริการและได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ
 โดยได้แสดงให้เห็นไว้ชัดเจนว่าได้มีการหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละ
 ครั้งที่ออกแล้ว ทั้งนี้ เว้นแต่ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนในการขายสินค้า หรือให้บริการของ
 ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา 86/6 หรือมาตรา 86/7
 ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะไม่แสดงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าว ให้เห็นชัดเจนไว้ใน
 ใบกำกับภาษีอย่างย่อก็ได้

²³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 79 วรรคหนึ่ง.

²⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 79 วรรคสอง.

(2) ค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

(3) ภาษีขาย

(4) ค่าตอบแทนที่มีลักษณะและเงื่อนไขตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง”

อธิบดีกรมสรรพากรได้ออก ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) เรื่องกำหนดลักษณะ และเงื่อนไขค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษี ตามความในมาตรา 79(4) โดยให้ค่าตอบแทนที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภท ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี ซึ่งมีทั้งหมด 20 ประเภท โดยผู้วิจัยจะไม่ขอก้าวลงลึกถึงรายละเอียดในส่วนนี้

3.1.5 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยนั้น ตั้งแต่แรกเริ่มที่เปลี่ยนผ่านจากระบบภาษีการค้ามาเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ประเทศไทยได้กำหนดให้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม 2 อัตราคือ คือ มีอัตรามาตรฐาน (Standard Rate) และอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80 และมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่มีอัตราต่ำ (Reduced Rate) หรืออัตราที่เพิ่มขึ้น (Increased Rate) อย่างประเทศในกลุ่มยุโรป โดยในประเทศไทยมีการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ดังนี้

3.1.5.1 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10

ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้านั้น กฎหมายกำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 10 ในการคำนวณภาษี ซึ่งกฎหมายก็ได้เปิดช่องให้ลดอัตรามาตรฐานได้โดยวิธีการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่มีเงื่อนไขว่าต้องกำหนดอัตราภาษีให้เป็นอัตราเดียวกันสำหรับการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกกรณี²⁵

ในช่วงระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2542 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2553 ได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาหลายฉบับให้ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าให้เหลือเพียงอัตราร้อยละ 7 เท่านั้น เพื่อกระตุ้นการบริโภคและระบบเศรษฐกิจ

ต่อมาเมื่อวันที่ 7 สิงหาคม พ.ศ. 2555 คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบตามข้อเสนอของกระทรวงการคลังเกี่ยวกับมาตรการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากอัตราร้อยละ 10 (รวมภาษีท้องถิ่น) ให้คงเหลือจัดเก็บในอัตราร้อยละ 7 (รวมภาษีท้องถิ่น) ซึ่งจะสิ้นสุดลงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2557 โดยการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไปอีกเป็นระยะเวลา 2 ปี

²⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 80.

และเพื่อกระตุ้นให้มีการขยายตัวในด้านกำลังซื้อของประชาชน ในด้านการใช้จ่ายและการลงทุนของภาคเอกชน ซึ่งมีส่วนสำคัญต่อการฟื้นตัวทางเศรษฐกิจของประเทศ²⁶ และในปัจจุบัน เมื่อวันที่ 17 กรกฎาคม 2557 เพื่อเป็นการผลักดันและกระตุ้นกลไกทางเศรษฐกิจ ทำให้ประชาชนมีกำลังในการใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคอันจะทำให้เศรษฐกิจของประเทศขยายตัวได้อย่างต่อเนื่องและมั่นคง คณะรักษาความสงบแห่งชาติ (คสช.) ได้ออกประกาศฉบับที่ 92/2557 เรื่องการลดอัตราภาษีมูลค่า โดยให้ยกเลิกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ 549 พ.ศ. 2555 และได้ขยายระยะเวลาในการจัดเก็บอัตราร้อยละ 7 ต่อไปโดยมีกำหนดระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2557 ถึง 30 กันยายน พ.ศ. 2558

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ในปัจจุบันประเทศไทยนั้นได้ใช้อัตรภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 แก่การขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกประเภท อันเป็นอัตรามาตรฐานใช้บังคับแก่ทุกกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (ที่อยู่นอกขอบเขตอัตราร้อยละ 0 ดังที่จะกล่าวต่อไป) บนฐานบริโภคนของประชาชนในประเทศ

3.1.5.2 อัตรภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้การประกอบกิจการบางอย่างบางประเภทต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งกรณีเช่นนี้จะมีความแตกต่างกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งผู้วิจัยจะกล่าวต่อไป ซึ่งกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งประมวลรัษฎากรบัญญัติดังนี้

มาตรา 80/1²⁷ ให้ใช้อัตราร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) การส่งออกสินค้าที่มีใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(3)

(2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศให้รวมถึง การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร เพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย

²⁶ สำนักวิชาการแผนภาษี กรมสรรพากรกระทรวงการคลัง. *มาตรการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม*. สืบค้น 14 กรกฎาคม 2556, จาก <http://www.thaigov.go.th/th>

²⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 80/1.

(3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล

(4) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่น หรือรัฐวิสาหกิจตาม โครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

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

(6) การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการที่อยู่ในเขตปลอดอากรไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

จะเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้กิจการบางประเภทบางลักษณะ ให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้อัตรามาตรฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม (อัตราร้อยละ 10 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80) แต่ให้ใช้อัตราร้อยละ 0 บังคับแทน ซึ่งมีข้อสังเกตว่า กิจการทั้ง 6 ประเภทตามมาตรา 80/1 ดังกล่าวข้างต้นนั้น จะเป็นกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกับประเทศต่าง ๆ เช่น การส่งออก การค้าขายสินค้ากับองค์กรระหว่างประเทศ เป็นต้น ซึ่งกฎหมายให้ประโยชน์ในการใช้อัตราร้อยละ 0 เพื่อขจัดภาระภาษีออกจากราคาสินค้าหรือบริการที่แท้จริง อันเป็นผลให้ราคาสินค้าจะต่ำลง

3.1.5.3 ข้อแตกต่างระหว่างการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 หากพิจารณาโดยผิวเผินอาจจะทำให้เข้าใจได้ว่าผลของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้นมีความเหมือนกัน เพราะมีผลให้ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการอันเป็นหน่วยภาษีไม่ต้องรับภาระในการที่จะต้องจ่ายเงินเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่มในการซื้อสินค้าหรือบริการ ซึ่งผลในทางกฎหมายของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้นมีความแตกต่างกัน การใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 นั้นมีวัตถุประสงค์เป็นการส่งเสริมการส่งออกสินค้า ให้สามารถส่งออกได้ในราคาที่ปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง กล่าวคือเมื่อผู้ประกอบการได้มีการขายสินค้าหรือบริการซึ่งจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 มีผลเท่ากับว่าผู้บริโภคไม่จำเป็นต้องเสียเงินนอกเสียจากราคาสินค้าเพิ่มเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผลลัพธ์ในการคำนวณภาษีจะปรากฏแก่จำนวนภาษีซื้อที่ได้จ่ายไปเพียงด้านเดียว {ภาษีขาย (ซึ่งเท่ากับ 0) –

ภาษีซื้อ} ผู้ส่งออกจึงได้รับคืนภาษีทั้งหมดตามความเป็นจริงและได้รับคืนภาษีตลอดเวลา ดังนั้น การกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ทำให้สินค้าหรือบริการที่ส่งออกไปยังต่างประเทศ ไม่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ในราคาของสินค้าหรือบริการนั้น²⁸

ส่วนการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ขายสินค้าหรือบริการนั้นไม่ต้องเข้ามาอยู่ในระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากสินค้าหรือบริการบางอย่างมีลักษณะเป็นสินค้าที่มีความจำเป็นต่อความเป็นอยู่ของประชาชนโดยตรง ดังนั้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงอาจมีผลกระทบต่อ ค่าครองชีพของประชาชน เมื่อผู้ประกอบการไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการ ก็จะไม่มีความจำเป็นต้องเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อหรือรับบริการและ ไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีต่อทางราชการ ซึ่งจะเห็นได้ว่าแม้ผู้ประกอบการจะได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการซื้อวัตถุดิบซึ่งเป็นภาษีซื้อไปแล้วก็ตาม ก็ไม่มีสิทธิขอคืนจากรัฐ ดังนั้น ราคาสินค้าที่ได้รับ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ด้วย²⁹

ดังนั้น โดยสรุปการใช้อัตราร้อยละ 0 นอกจากจะไม่ถูกเรียกเก็บภาษีแล้วยังสามารถ ได้รับคืนภาษีที่แฝงอยู่ในราคาสินค้าและบริการนั้นด้วย แต่การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีการ คืนภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการได้เสียไปในการซื้อวัตถุดิบ ราคาสินค้าหรือบริการจึงถือว่าไม่มีภาระภาษีที่ ผู้ประกอบการต้องรับภาระแฝงอยู่

3.1.6 วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเริ่มต้นที่ผู้ประกอบการซึ่งไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากร เมื่อจดทะเบียนแล้วจะถือว่าเป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียน และมีหน้าที่ดังต่อไปนี้

²⁸ จาก “ข้อแตกต่าง กิจการอัตรา 0 กับกิจการที่ได้รับยกเว้น,” โดย กัมปนาท บุญรอด, 2555, *สรรพากร สาส์น กรมสรรพากร*, 59(8), น. 27-28.

²⁹ แหล่งเดิม.

3.1.6.1 เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เป็นไปตามบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/4³⁰ กล่าวคือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ โดยคำนวณจากฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ในอัตราร้อยละ 7 ภาษีดังกล่าวเรียกว่า ภาษีขาย (Output Tax) ของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอื่นเรียกเก็บ เนื่องจากการซื้อวัตถุดิบ สินค้าหรือรับบริการเพื่อนำมาใช้ในการประกอบกิจการของตนนั้นเรียกว่า ภาษีซื้อ (Input Tax) ของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้ซื้อหรือเข้ารับบริการนั้น³¹

3.1.6.2 มีหน้าที่จัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เป็นไปตามบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86³² ซึ่งในหัวข้อการจัดทำใบกำกับภาษีนั้นผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงโดยละเอียดในหัวข้อ 3.1.7 ต่อไป

³⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 82/4 “ภายใต้บังคับมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 และมาตรา 83/7 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยคำนวณจากฐานภาษีตามส่วน 3 และอัตราภาษีตามส่วน 4

บทบัญญัติมาตรานี้ มิได้เป็นการห้ามผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จะเสนอ หรือแสดงราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการแก่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการในราคาที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนจะได้แจ้งให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทราบด้วยหรือไม่ก็ตาม

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการตามมาตรานี้ ย่อมเป็นภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่น เรียกเก็บตามมาตรานี้ เนื่องจากการซื้อสินค้า หรือรับบริการมา เพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนย่อมเป็นภาษีซื้อ ของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการนั้น.”

³¹ คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร (น. 383). เล่มเดิม.

³² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 86 “ภายใต้บังคับมาตรา 86/1 มาตรา 86/2 และมาตรา 86/8 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการทุกครั้ง และต้องจัดทำในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งให้ส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีให้เก็บรักษาไว้ตามมาตรา 87/3.”

3.1.6.3 จัดทำรายงานภาษีซื้อ ภาษีขาย และรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 87³³ โดยวิธีการคำนวณให้นำภาษีขายหักออกด้วยภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนภาษีเดียวกัน หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้ถือเป็นเครดิตภาษี กล่าวคือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีสิทธิที่จะได้รับเงินคืนจากกรมสรรพากร หรือจะนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนถัดไปได้³⁴

3.1.6.4 การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มอาจแบ่งออกเป็น 4 ประเภท ดังต่อไปนี้³⁵

- (1) การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (2) การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้อง
- (3) การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ที่มีหน้าที่นำส่งภาษี
- (4) การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้นำเข้า

³³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 87 “ภายใต้บังคับมาตรา 87/1 และมาตรา 87/2 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่จัดทำรายงานเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้

- (1) รายงานภาษีขาย
- (2) รายงานภาษีซื้อ
- (3) รายงานสินค้าและวัตถุดิบ เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการขายสินค้า

ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 ให้มีหน้าที่จัดทำรายงานมูลค่าของฐานภาษี และรายงานสินค้าและวัตถุดิบรายงานที่ต้องจัดทำตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด และให้จัดทำเป็นรายสถานประกอบการ วิธีลงรายการในรายงาน ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และการลงรายการให้ลงภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้มาหรือจำหน่ายออกไป ซึ่งสินค้าหรือบริการนั้น ทั้งนี้ เว้นแต่ในกรณีจำเป็นอธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่นตามที่เห็นสมควรก็ได้.

³⁴ คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร (น. 385). เล่มเดิม.

³⁵ จาก กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร *Law Of Taxation* (น. 303), โดย อรวรรณ พจนานุรัตน์, 2547, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีตาม (1) เป็นการยื่นแบบ ภ.พ.30 พร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ภายในวันที่ 15 ของทุกเดือน ไม่ว่าจะมีการขายสินค้าหรือให้บริการหรือไม่ก็ตาม ตามประมวล รัษฎากร มาตรา 83³⁶

3.1.7 ใบกำกับภาษี

ในหัวข้อต่อไปที่ผู้วิจัยจะขอลงรายละเอียดเกี่ยวกับหลักฐานที่สำคัญที่สุดในระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งได้แก่ “ใบกำกับภาษี” เพราะนอกจากใบกำกับภาษีจะเป็นเอกสารที่ใช้ในการยื่น แบบเพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ยังมีผลต่อความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการหรือ ผู้ขายอีกด้วย

ใบกำกับภาษี หมายถึง เอกสารหลักฐานสำคัญที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องจัดทำและออกให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทุกครั้งที่ยกสินค้าหรือ ให้บริการ เพื่อแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บ หรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการในแต่ละครั้ง³⁷

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี ได้แก่ผู้ประกอบการ จดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 หรือร้อยละ 7 เท่านั้น ซึ่งมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับ ภาษีให้กับผู้ซื้อ สำหรับกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อแต่อย่างใด³⁸

³⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 83 ภายใต้บังคับมาตรา 83/1 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดง รายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ไม่ว่าจะ ได้ขายสินค้า หรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของ เดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษี ให้ยื่นและชำระ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ ทั้งนี้ เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดสถานที่เป็นอย่างอื่น

ถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการหลายแห่ง การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการ ชำระภาษี ให้แยกยื่นและชำระเป็นรายสถานประกอบการ ทั้งนี้ เว้นแต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะยื่นคำร้องต่อ อธิบดี ขออนุมัติยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีรวมกัน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่แห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดตามวรรคสามก็ได้และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่เดือนภาษีที่ อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามวรรคหนึ่ง หากมีเครดิตภาษี หรือมีภาษีที่ต้องขอคืนให้ดำเนินการ ตามส่วน 8.

³⁷ จาก VAT ภาษีมูลค่าเพิ่ม (น. 69), โดย สุกัลยา ปรีชา, 2551, กรุงเทพฯ: ทริปเพิ้ล เอ็ดดูเคชั่น จำกัด

³⁸ กลยุทธ์การจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งระบบ VAT VALUE ADDED TAX (น. 183). เล่มเดิม.

ใบกำกับภาษี เป็นเอกสารสำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง และต้องจัดทำในทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ในกรณีของการขายสินค้าผู้ประกอบการมีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีพร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อในทันทีที่มีการส่งมอบสินค้าให้กับผู้ซื้อ แต่ในกรณีของการให้บริการผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีต่อเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ พร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ใบกำกับภาษีต้องจัดทำอย่างน้อย 2 ฉบับ ต้นฉบับส่งมอบให้กับผู้ซื้อ ส่วนสำเนาผู้ประกอบการต้องเก็บรักษาไว้เพื่อเป็นหลักฐานประกอบการลงรายงานภาษีขายตามมาตรา 87/3³⁹

ในการออกใบกำกับภาษีจะต้องออกเป็นรายงานประกอบการ เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะกำหนดเป็นอย่างอื่น⁴⁰

สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการและผู้นำเข้า ต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นซึ่งเป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ⁴¹

ใบกำกับภาษี ยังหมายความรวมถึง ใบกำกับภาษีอย่างย่อ ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่นตามมาตรา 83/5 และ

³⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 87/3 “ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี และผู้มีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เก็บและรักษารายงานใบกำกับภาษีสำเนาใบกำกับภาษี พร้อมทั้งเอกสารประกอบการลงรายงานดังกล่าว หรือเอกสารอื่นที่อธิบดีกำหนดไว้ ณ สถานที่ประกอบการที่จัดทำรายงานนั้น หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนด เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันที่ขึ้นแบบแสดงรายการภาษีหรือวันทำรายงานแล้วแต่กรณี เว้นแต่

(1) ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวตามมาตรา 85/3 การเก็บรักษารายงานและเอกสารดังกล่าว ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่อธิบดีกำหนด แต่ระยะเวลาดังกล่าวต้องไม่เกินกว่าห้าปี

(2) ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเลิกประกอบกิจการ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียน หรือผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี หรือผู้มีหน้าที่ต้องจัดทำรายงาน เก็บและรักษารายงานและเอกสารดังกล่าวข้างต้น ที่ตนมีหน้าที่ต้องเก็บรักษาอยู่ในวันเลิกประกอบกิจการต่อไปอีกสองปี

(3) ในกรณีที่เห็นสมควร อธิบดีจะกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเก็บและรักษาไว้เกินห้าปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินเจ็ดปี.

⁴⁰ จาก *กลยุทธ์การจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งระบบ VAT VALUE ADDED TAX* (น. 182), โดย สมเดช โรจน์คุรีเสถียร, 2546, กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ เพรส.

⁴¹ แหล่งเดิม.

ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร กรมศุลกากร หรือกรมสรรพสามิต ทั้งนี้เฉพาะส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (22)⁴²

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงรูปแบบของใบกำกับภาษีอย่างย่อ รวมถึงหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ เนื่องจากเกี่ยวข้องกับประเด็นที่ผู้วิจัยจะได้นำไปวิเคราะห์ในบทที่ 4 และเป็นข้อเสนอแนะในบทที่ 5 ต่อไป

หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ

ผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ⁴³ เป็นไปตามมาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ ผู้ประกอบการจดทะเบียน (เต็มรูปแบบ) ที่ประกอบกิจการขายสินค้าในลักษณะขายปลีกหรือให้บริการในลักษณะบริการรายย่อยแก่บุคคลจำนวนมากตามลักษณะและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดตามประกาศอธิบดีฯเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 32) ดังนี้⁴⁴

(1) เป็นการขายสินค้าที่ผู้ขายทราบอย่างแน่ชัดว่าเป็นการขายให้แก่ผู้บริโภคโดยตรง และได้ขายในปริมาณซึ่งตามปกติวิสัยของผู้บริโภคนั้นจะนำสินค้าไปบริโภคใช้สอยโดยไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปขายต่อ เช่น การขายสินค้าแผงลอย ร้านขายของชำ กิจการห้างสรรพสินค้า ทั้งนี้เฉพาะในการขายสินค้าที่เป็นไปตามลักษณะ และหรือเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้น

(2) การให้บริการในลักษณะบริการรายย่อยแก่บุคคลจำนวนมาก เช่น กิจการการโรงแรม โรงภาพยนตร์ และสถานบริการน้ำมัน เป็นต้น

นอกจากนั้น กรณีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน (เต็มรูปแบบ) ที่ประกอบกิจการอย่างอื่นซึ่งไม่ใช่กิจการค้าปลีกและมีความประสงค์จะออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ จะขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากร พร้อมกับแสดงเหตุผลและความจำเป็นก็สามารถทำได้ และในการอนุมัติ อธิบดีสรรพากรจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ตามที่เห็นสมควรก็ได้

รูปแบบของใบกำกับภาษีอย่างย่อ กำหนดไว้ในมาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบด้วย

(1) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(2) ชื่อ หรือชื่อย่อ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี

(3) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม ถ้ามี

⁴² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 77/1 (22).

⁴³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 86/6.

⁴⁴ จาก การวางแผนภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งระบบ (น. 171), โดย สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2540, กรุงเทพฯ:

(4) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(5) ราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ โดยต้องมีข้อความระบุชัดเจนว่าได้รวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว

(6) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(7) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

อย่างไรก็ตาม หากผู้ซื้อหรือผู้บริโภคร้องการใบกำกับภาษีเต็มรูปแบบแทนใบกำกับภาษีอย่างย่อ ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ออกให้โดยทันที ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 32

3.1.8 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการรวมถึงการนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร โดยในงานวิจัยนี้ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงเฉพาะการขายสินค้าภายในราชอาณาจักร ซึ่งเป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัย ดังนั้น การจะถือว่าผู้ประกอบการหรือผู้ขายได้ขายสินค้าเมื่อใด จึงเป็นปัญหาสำคัญและเป็นสิ่งจำเป็นที่กฎหมายจะต้องกำหนดไว้อย่างชัดเจนและแน่นอน เพื่อให้ทราบถึงความรับผิดชอบในการเสียภาษีการขาย การออกใบกำกับภาษี หรือการปฏิบัติใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป ซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 78 โดยได้กำหนดให้ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีต่าง ๆ เกิดขึ้นเมื่อมีการกระทำอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้⁴⁵

(1) กรณีการขายสินค้า ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดของผู้ขายจะเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่ผู้ขายได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนที่จะมีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ซึ่งความรับผิดชอบของผู้ขายจะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำที่เกิดขึ้นแล้วแต่กรณี

ตัวอย่างเช่น นาย ก.ตกลงซื้อขายกระเป๋ามูลค่า 2,000 บาท ให้แก่ นาย ข. เมื่อวันที่ 31 กรกฎาคม แต่ได้ส่งมอบกระเป๋าให้แก่ นาย ข. ในวันที่ 10 สิงหาคม ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของ นาย ก. จะเกิดขึ้นในวันที่ 10 สิงหาคม ซึ่งเป็นวันที่มีการส่งมอบ จากกรณีเดิมหาก นาย ข. ได้มีการชำระเงินให้แก่ นาย ก. ในวันที่ 31 กรกฎาคม จำนวน 1,000 บาท ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของ นาย ก. ในส่วนของมูลค่าเพิ่มจำนวน 1,000 บาทจะเกิดขึ้นทันทีแม้ว่าจะได้ส่งมอบกระเป๋าในภายหลังก็ตาม และเมื่อได้ส่งมอบกระเป๋าแล้ว ความรับผิดชอบในการ

⁴⁵ จาก ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 269), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2557, กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์

เสียหายมีมูลค่าเพิ่มอีกจำนวน 1,000 บาท ก็จะเกิดขึ้นทันที ไม่ว่า นาย ข. จะได้ชำระราคาให้หรือไม่ก็ตาม

(2) กรณีขายสินค้าตามสัญญาให้เข้าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ ความรับผิดของผู้ขายจะเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาในแต่ละงวด เว้นแต่กรณีผู้ขายได้รับชำระราคาสินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนที่จะถึงกำหนดชำระในแต่ละงวด และความรับผิดของผู้ขายจะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำที่เกิดขึ้นแล้วแต่กรณี

ตัวอย่างเช่น นาย ก. ได้ทำสัญญาขายโทรทัศน์มูลค่า 20,000 บาทให้กับ นาย ข. ตกลงผ่อนชำระ 10 งวด งวดละ 2,000 บาท กำหนดชำระทุกวันที่ 1 ของเดือนเริ่มตั้งแต่เดือนกรกฎาคม ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของ นาย ก. จะเกิดขึ้นในวันที่ 1 กรกฎาคม ทันทีจากค่างวด 2,000 บาท ไม่ว่า นาย ก. จะได้รับชำระราคาแล้วหรือไม่ก็ตาม สำหรับงวดที่เหลือความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของ นาย ก. จะเกิดขึ้นทุกวันที่ 1 ของเดือนถัด ๆ ไป ทั้งนี้ ไม่ว่าในทุก ๆ วันที่ 1 ของเดือน นาย ก. จะได้รับชำระราคาหรือไม่ก็ตามเช่นกัน เว้นแต่ จะมีการยกเลิกสัญญา

(3) กรณีขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติ⁴⁶ ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของผู้ขายจะเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่ตัวแทนได้ออนกรรมสิทธิ์ในสินค้าให้แก่ผู้ซื้อก่อน หรือได้รับชำระราคาสินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้มีการนำสินค้าไปใช้

⁴⁶ ประกาศอธิบดี (ฉบับที่ 8) กำหนดว่า

(1) ต้องเป็นสัญญาตัวการตัวแทนเพื่อขายสินค้า โดยตัวแทนได้รับค่าตอบแทนหรือค่าบำเหน็จจากตัวการตามที่กำหนดไว้ในสัญญาตั้งตัวแทน

(2) ต้องจัดทำสัญญาเป็นลายลักษณ์อักษร และเป็นสัญญาที่ตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งหรือทุกประเภท

(3) ตัวการและตัวแทนต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

(4) ตัวการและตัวแทนต้องเก็บรักษาต้นฉบับสัญญาตั้งตัวแทนไว้ ณ สถานที่ประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี

(5) ตัวการต้องแจ้งสัญญาตั้งตัวแทนต่อเจ้าพนักงานสรรพากรภายใน 15 วันนับแต่วันทำสัญญาตั้งตัวแทน ณ สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่หรือที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ของของตัวการตั้งอยู่

(6) ตัวแทนต้องจัดทำรายงานสินค้า และวัตถุดิบ โดยให้จัดทำแยกต่างหากจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบของตัวแทน.

ก่อนที่ตัวแทนจะส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ความรับผิดชอบของผู้ขายก็จะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

ตัวอย่างเช่น บริษัท ก.จำกัด ได้มอบหมายให้ บริษัท ข. จำกัด เป็นตัวแทนจำหน่ายสินค้า (ตามหลักเกณฑ์ของประกาศอธิบดีฯ) และได้ส่งมอบสินค้ามูลค่า 10,000 บาท ให้แก่บริษัท ข. จำกัด ซึ่งเป็นตัวแทนในวันที่ 1 กรกฎาคม ต่อมาบริษัท ข. จำกัด ตัวแทนได้ขายและส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าเมื่อวันที่ 1 สิงหาคม กรณีเช่นนี้ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของบริษัท ก. จำกัด จะเกิดขึ้นเต็มตามมูลค่าขายในวันที่ 1 สิงหาคม ซึ่งเป็นวันที่ตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อจากกรณีเดิม หากลูกค้าได้มีการชำระเงินให้แก่ บริษัท ข. หรือมีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้าไป หรือได้ออกใบกำกับภาษีให้ลูกค้าไปก่อนที่จะมีการส่งมอบ กล่าวคือก่อนวันที่ 1 สิงหาคม ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของบริษัท ก. ในส่วนของมูลค่าเพิ่มตามส่วนจะเกิดขึ้นทันที

3.1.9 บทกำหนดโทษ

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดบทลงโทษไว้ทั้งในทางแพ่งและทางอาญา ดังต่อไปนี้

3.1.9.1 บทกำหนดโทษทางแพ่ง

(ก) เบี้ยปรับ เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 89

มาตรา 89 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้

(1) ประกอบกิจการโดยมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85 หรือมาตรา 85/1 หรือประกอบกิจการเมื่อถูกสั่งเพิกถอนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/17 แล้ว ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียในเดือนภาษี ตลอดระยะเวลาที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าวหรือเป็นเงินหนึ่งพันบาทต่อเดือนภาษีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

(2) มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษี

(3) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนหรือนำส่งคลาดเคลื่อน

(4) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายหรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไป หรือจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไป

(5) มิได้จัดทำใบกำกับภาษี และส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการตามที่กำหนดใน ส่วน 10 ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี

(6) ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมาย ตามมาตรา 86/13 ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลด หนี้

(7) นำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ให้เสีย เบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม

(8) มิได้เก็บสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายไว้ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เสีย เบี้ยปรับอีกร้อยละสองของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี

(9) มิได้เก็บใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อที่ใช้เครดิตภาษีในการคำนวณภาษีไว้ตามที่ กฎหมายกำหนด ให้เสียเบี้ยปรับอีกอัตราอีกร้อยละสองของจำนวนภาษีที่นำเครดิตนั้น

(10) มิได้ทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด หรือรายงานอื่นตามที่อธิบดีกำหนดตาม มาตรา 87/1 หรือมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี ซึ่งคำนวณจากฐานภาษีที่มิได้ทำรายงาน หรือมิได้ลงรายการในรายงานให้ถูกต้อง

เบี้ยปรับตามมาตรานี้อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติ รัฐมนตรี

(ข) เงินเพิ่ม เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 89/1

มาตรา 89/1 บุคคลใดไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตาม บทบัญญัติในหมวดนี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้อง ชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีที่อธิบดีอนุมัติให้ขยายเวลาเสียภาษีตามที่กำหนดในมาตรา 3 อัญญา และได้มีการ ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อย ละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบ แสดงรายการภาษี หรือยื่นแบบนำส่งภาษีตามส่วน 7 จนถึงวันชำระภาษีหรือนำส่งภาษีแต่เงินเพิ่มที่ คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง

3.1.9.2 บทกำหนดโทษทางอาญา เป็นกรณีจำคุก และหรือปรับ

3.1.10 บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่นำมาปรับใช้กับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากพาณิชย์ อีเล็กทรอนิกส์

การพาณิชย์อีเล็กทรอนิกส์ในกรณีกิจการขายสินค้าที่จับต้องได้หรือสินค้าที่มีรูปร่างนั้น เป็นการซื้อขายที่วิธีการจัดส่งสินค้า และลักษณะตัวสินค้ายังคงเป็นรูปแบบเดิมเหมือนกับกรณีการ

ซื้อขายสินค้าจากร้านค้าทั่วไป สิ่งที่แตกต่างกันเป็นเพียงวิธีการสั่งซื้อเท่านั้นที่มีวิธีการสั่งซื้อผ่านทางระบบอินเทอร์เน็ต ดังนั้น บทบัญญัติตามกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ลักษณะนี้จึงตกอยู่ภายใต้บังคับของประมวลรัษฎากร

การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีทั้งการขายสินค้าและการให้บริการ ซึ่งหากการขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น เป็นสินค้าที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์ในการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือไม่ใช่เป็นกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็มีหน้าที่ที่จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่รัฐ เป็นไปตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁷ โดยการคิดคำนวณฐานภาษี และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มใช้หลักเกณฑ์เดียวกันกับผู้ประกอบการทั่วไป เป็นไปตามมาตรา 79, มาตรา 80 และมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร

3.1.11 แนวทางการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของกรมสรรพากร

ตามทีผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อก่อนว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ยังไม่มีบทบัญญัติกฎหมายที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ จึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาปรับใช้ โดยประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 ประกอบกับมาตรา 82 ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นผู้มีหน้าที่จ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือบริโภค แต่การสั่งซื้อสินค้าออนไลน์ระหว่างผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริโภคเกิดขึ้นผ่านช่องทางอินเทอร์เน็ตซึ่งใช้ระบบคอมพิวเตอร์ การตรวจสอบจากหน่วยงานรัฐจึงเป็นไปได้ด้วยความยากลำบาก อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันพบว่าการขายสินค้าและบริการในรูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นได้รับความนิยอย่างกว้างขวางและมีแนวโน้มที่จะได้รับความนิยมแพร่หลายเพิ่มขึ้นต่อไปในอนาคต โดยในปี พ.ศ. 2555 มูลค่าการทำธุรกิจอี-คอมเมิร์ซ อยู่ที่ 500,000 ล้านบาท แต่ในปี พ.ศ. 2556 ขยายตัวเป็น 700,000 ล้านบาท หรือโตกว่า 20% และในปี พ.ศ. 2558 กรมสรรพากรคาดว่าจะมีผู้ประกอบการอี-คอมเมิร์ซเข้าสู่ระบบภาษีอีกประมาณ 20-30%⁴⁸

ปัจจุบันมีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่อยู่ในระบบการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรอยู่แล้วบางส่วน แต่ยังมีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อยู่อีกเป็นจำนวนมากที่เข้าข่ายตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ที่จะต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁴⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 77/2.

⁴⁸ หนังสือพิมพ์เดลินิวส์. (ม.ป.ป.). *สรรพากรเรียกผู้ประกอบการกภภาษี อี-คอมเมิร์ซ*. สืบค้น

โดยภายหลังจากที่มีการซื้อขายและได้มีการส่งมอบสินค้าไปยังผู้ซื้อหรือผู้บริโภครแล้ว ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็เกิดขึ้นทันที ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อหรือผู้บริโภค และยังมีหน้าที่ในการออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อหรือผู้บริโภครด้วย เมื่อผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เหล่านี้ยังขาดความรู้ความเข้าใจและไม่รู้ว่าตนมีหน้าที่ที่จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือในบางรายจงใจที่จะหนีภาษีดังนั้นเพื่อให้เกิดความเข้าใจในหน้าที่ที่ถูกต้อง รวมถึงบทลงโทษในการหนีภาษี กรมสรรพากรจึงจัดให้มีการเข้าร่วมอบรมสัมมนา โดยเรียกให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์รายย่อยบางส่วนมาเข้าร่วม เพื่อให้ข้อมูล ข่าวสาร และความรู้ความเข้าใจในการจัดเก็บภาษีทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (กรณีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นบุคคลธรรมดา) ภาษีเงินได้นิติบุคคล (กรณีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นนิติบุคคล) และภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีที่ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีรายรับหรือรายได้เกินกว่า 1,800,000 บาทขึ้นไป) และบทกำหนดโทษในกรณีที่กรมสรรพากรตรวจสอบเจอในภายหลังว่ามีการหนีภาษี หรือว่าเสียภาษีไม่ถูกต้อง นอกจากนั้นกรมสรรพากรยังได้จัดให้มีการอบรมสัมมนาเพื่อเรียกให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์รายย่อยอื่น ๆ ทอยอยเข้ารับการอบรมอีกอย่างต่อเนื่อง และจัดส่งคู่มือและวิธีการเสียภาษีอย่างย่อให้กับผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่ได้มาเข้าร่วมการอบรม

3.2 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมายต่างประเทศ

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคนั้น เป็นภาษีที่สร้างรายได้หลักให้กับประเทศ ซึ่งแต่ละประเทศก็มีบทบัญญัติตามกฎหมาย รวมถึงวิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะขอศึกษาในเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรปซึ่งอาจถือว่าเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ฉบับแรกของโลก⁴⁹ อีกทั้งเป็นกฎหมายหลักที่ใช้บังคับกับประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป นอกจากนั้นผู้วิจัยจะได้ศึกษาลงไปในรายประเทศที่เป็นสมาชิกในสหภาพยุโรป โดยในงานวิจัยนี้ผู้วิจัยเลือกเอาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยทั่วไปและการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของ สหราชอาณาจักรและของสาธารณรัฐฝรั่งเศสมาทำการศึกษาวิจัย เพื่อเป็นแนวทางในการวิเคราะห์เปรียบเทียบในบทที่ 4 ต่อไป

⁴⁹ จาก เบ็ดตัวกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ฉบับแรกของโลก, โดย เพชรรัตน์ ศุภนิมิตรกุลกิจ, 2545, *สรรพากรศาสตร์ กรมสรรพากร*, 49(7), น. 31.

3.2.1 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วว่า กฎหมายหรือข้อบังคับของสหภาพยุโรป จะมีผลบังคับกับการออกกฎหมายภายในประเทศของสมาชิกในสหภาพยุโรป ดังนั้นจึงจำเป็นที่จะต้องทำการศึกษากฎหมายแม่แบบ หรือกฎหมายหลัก เพื่อทำความเข้าใจในภาพกว้างก่อนที่จะศึกษาลงรายละเอียดไปในรายประเทศ ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้ศึกษาโดยแบ่งออกเป็นหัวข้อ ดังนี้ (1) วิวัฒนาการและลักษณะของกฎหมายของสหภาพยุโรป (2) กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป (3) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป (4) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป (5) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป (6) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป และ (7) แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรป

3.2.1.1 วิวัฒนาการและลักษณะของกฎหมายของสหภาพยุโรป

สหภาพยุโรป หรือ The European Union จัดตั้งขึ้นเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน พ.ศ. 2476 มีพัฒนาการเริ่มต้นจากการรวมกลุ่มประเทศในยุโรป 6 ประเทศ ได้แก่ สาธารณรัฐฝรั่งเศส เยอรมัน ตะวันตก (ปัจจุบันเยอรมันตะวันตกได้รวมกันกับเยอรมันตะวันออกกลายเป็นสหพันธรัฐเยอรมัน Federal Republic of Germany) เนเธอร์แลนด์ สาธารณรัฐอิตาลี ราชอาณาจักรเบลเยียม และราชอาณาจักรเบลเยียม โดยในปี พ.ศ. 2494 สมาชิกทั้ง 6 ประเทศได้ลงนามจัดตั้ง “ประชาคมถ่านหินและเหล็กกล้าแห่งยุโรป” (The European Coal and Steel Community) หรือ ECSC เพื่อสร้างตลาดร่วมสำหรับถ่านหินและเหล็กกล้าของประเทศสมาชิก และเพื่อควบคุมการผลิต การวางแผน ตลอดจนการใช้วัตถุดิบและการจำหน่ายผลผลิตของอุตสาหกรรมทั้งสองประเภทร่วมกัน⁵⁰ ต่อมาในปี พ.ศ. 2500 สมาชิก ECSC ได้ลงนามในสนธิสัญญาที่กรุงโรมเรียกว่า สนธิสัญญาแห่งกรุงโรมปี 1957 (Treaties of Rome) ซึ่งสนธิสัญญานี้ได้ก่อตั้งประชาคมพลังงานปรมาณูแห่งยุโรป (The European Atomic Energy Community) หรือ Euratom ขึ้นมาเพื่อการพัฒนาการใช้พลังงานปรมาณูเพื่อสันติ และผลของสนธิสัญญาดังกล่าวได้พัฒนาလာมาเป็น “ประชาคมเศรษฐกิจยุโรป” (The European Economic Community) หรือ EEC ซึ่ง มักจะเรียกกันโดยทั่วไปว่า “ตลาดร่วม” (Common Market)⁵¹

ต่อมาในปี พ.ศ. 2534 รัฐบาลของประเทศสมาชิกในสมาคมยุโรปทั้ง 12 ประเทศ ได้แก่ ราชอาณาจักรเบลเยียม (ประเทศเบลเยียม) ราชอาณาจักรเดนมาร์ก (ประเทศเดนมาร์ก) สาธารณรัฐ

⁵⁰ กระทรวงการต่างประเทศ. สืบค้น 28 มิถุนายน 2558, จาก

[http://www.mfa.go.th/main/th/world/7/19896--\(European-Union---EU\).html](http://www.mfa.go.th/main/th/world/7/19896--(European-Union---EU).html)

⁵¹ แหล่งเดิม.

ฝรั่งเศส (ประเทศฝรั่งเศส) สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี (ประเทศเยอรมัน) สาธารณรัฐเฮลเลน (ประเทศกรีซ) สาธารณรัฐไอร์แลนด์ (ประเทศไอร์แลนด์) สาธารณรัฐอิตาลี (ประเทศอิตาลี) ราชอาณาจักรลักเซมเบิร์ก (ประเทศลักเซมเบิร์ก) เนเธอร์แลนด์ (ประเทศเนเธอร์แลนด์ หรือฮอลแลนด์) สาธารณรัฐโปรตุเกส (ประเทศโปรตุเกส) สหราชอาณาจักร (ประเทศอังกฤษ) และ ราชอาณาจักรสเปน (ประเทศสเปน) ได้ลงนามในสนธิสัญญาว่าด้วยสหภาพยุโรป (Treaty on European Union) ซึ่งเรียกกันโดยทั่วไปว่า “สนธิสัญญามาสทริคท์” (Maastricht Treaty) ซึ่งต่อมาได้มีการให้สัตยาบันโดยฝ่ายนิติบัญญัติของประเทศสมาชิกในประชาคมยุโรปเพื่อให้มีผลผูกพันในประเทศภาคีในสนธิสัญญา ผลของสนธิสัญญามาสทริคท์ได้เปลี่ยนให้ประชาคมยุโรปกลายเป็นสหภาพยุโรป และในปี พ.ศ. 2538 ได้มีประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปเพิ่มขึ้นอีก 3 ประเทศ ได้แก่ สาธารณรัฐออสเตรีย (ประเทศออสเตรีย) สาธารณรัฐฟินแลนด์ (ประเทศฟินแลนด์) และราชอาณาจักรสวีเดน (ประเทศสวีเดน) รวมเป็นประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปทั้งหมด 15 ประเทศ ปัจจุบันสหภาพยุโรปมีประเทศที่เป็นสมาชิกทั้งหมดรวมทั้งหมด 28 ประเทศ โดยมีประเทศที่เพิ่มเติมขึ้นมาอีก ได้แก่ สาธารณรัฐบัลแกเรีย (ประเทศบัลแกเรีย) สาธารณรัฐโครเอเชีย (ประเทศโครเอเชีย) สาธารณรัฐไซปรัส (ประเทศไซปรัส) สาธารณรัฐเช็ก สาธารณรัฐเอสโตเนีย (ประเทศเอสโตเนีย) ประเทศฮังการี สาธารณรัฐลัตเวีย (ประเทศลัตเวีย) สาธารณรัฐลิทัวเนีย (ประเทศลิทัวเนีย) สาธารณรัฐมอลตา (ประเทศมอลตา) สาธารณรัฐโปแลนด์ (ประเทศโปแลนด์) ประเทศโรมาเนีย สาธารณรัฐสโลวาเกีย (ประเทศสโลวาเกีย) สาธารณรัฐสโลวีเนีย (ประเทศสโลวีเนีย)⁵²

ลักษณะของกฎหมายของสหภาพยุโรป

แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ กฎหมายลำดับต้น (Primary Legislation) และกฎหมายลำดับรอง (Secondary Legislation)⁵³

1) กฎหมายลำดับต้น (Primary Legislation) ได้แก่ สนธิสัญญา (Treaties) ฉบับต่าง ๆ ซึ่งประเทศสมาชิกได้ให้สัตยาบันเพื่อจัดตั้งสหภาพยุโรป และเพื่อแก้ไขสนธิสัญญาฉบับเดิม

2) กฎหมายลำดับรอง (Secondary Legislation) แบ่งออกเป็น 5 ประเภท ได้แก่

(ก) ข้อบังคับ (Regulations) มีผลผูกพันประเทศสมาชิกทุกประเทศ โดยจะมีผลใช้บังคับโดยตรงและทันทีตามวันที่ได้ระบุไว้ โดยประเทศสมาชิกแต่ละประเทศไม่ต้องออกเป็นกฎหมายภายในของประเทศเพื่ออนุวัติการให้เป็นไปตามข้อบังคับแต่ประการใด เช่น กฎหมายศุลกากรของสหภาพยุโรป เป็นต้น

⁵² ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป. สืบค้น 28 มิถุนายน 2558 จาก <https://th.wikipedia.org/wiki/>

⁵³ เปิดตัวกฎหมายที่มีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับพหุภาคีโลกฉบับแรกของโลก (น. 32). เล่มเดิม.

(ข) คำสั่ง (Directives) มีผลผูกพันกับประเทศสมาชิกที่ระบุเท่านั้น โดยไม่มีผลโดยตรงและทันทีในระบบกฎหมายภายในของประเทศสมาชิก กล่าวคือประเทศสมาชิกซึ่งถูกระบุชื่อมีหน้าที่ต้องดำเนินการแก้ไขหรือจัดให้มีกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับคำสั่ง เช่น กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม เรียกว่า The Value Added Tax Act 1994 (THE VATA 1994) โดยบังคับใช้ครั้งแรกเมื่อวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 1973

(ค) คำตัดสิน (Decisions) มีผลผูกพันกับประเทศสมาชิกหรือเอกชนที่ถูกระบุชื่อเท่านั้น (คล้ายกับ คำสั่ง (Directives)) โดยคำตัดสินดังกล่าวจะมีผลต่อประเทศสมาชิกหรือเอกชนโดยตรงและทันที (คล้ายกับ ข้อบังคับ (Regulations))

(ง) คำแนะนำ (Recommendations) และ

(จ) ความคิดเห็น (Opinions) ทั้ง (ง) และ (จ) ไม่มีผลผูกพันสมาชิก แต่เป็นคำแนะนำหรือความคิดเห็นของคณะกรรมาธิการหรือคณะมนตรีที่ให้ไว้แก่ประเทศสมาชิกต่าง ๆ เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติ

คำสั่งของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป (EU Directives) ที่ทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในกลุ่มประเทศสมาชิกสามารถบรรลุวัตถุประสงค์เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม คือคำสั่งของคณะมนตรีฉบับที่ 6 (Sixth Council Directive 77/388/EEC) ซึ่งมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 17 พฤษภาคม ค.ศ. 1977⁵⁴ ซึ่งได้รับการแก้ไขหลายครั้งในลำดับต่อมาจนกระทั่งปัจจุบัน⁵⁵ โดยในปัจจุบันได้มีการแก้ไขคำสั่งของคณะมนตรีฉบับที่ 6 และกำหนดให้มีเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยมีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2003⁵⁶

คำสั่งของคณะมนตรีสหภาพยุโรปฉบับที่ 6 กำหนดรายละเอียดที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเด็นสำคัญ ดังนี้

3.2.1.2 กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป

ตาม Article 2 ของคำสั่งฉบับที่ 6 การกระทำที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

(1) การขายสินค้าหรือให้บริการที่มีค่าตอบแทนที่กระทำโดยบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีภายในดินแดนของประเทศ (Territory Of The Country) ที่อยู่ภายใต้สนธิสัญญาการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจยุโรป (Treaty Establishing The European Economic Community)⁵⁷

⁵⁴ From *Value Added Tax: the Sixth Directive and the Present Transitional Arrangements – A brief introduction to European VAT* (p. 1), by Ben J. M. Terra, 2001.

⁵⁵ Eleventh Council Directive of 26 March 1980 (80/368/EEC).

⁵⁶ Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002.

⁵⁷ Sixth Council Directive, Article 3 (2).

(2) การนำเข้าสินค้า

สถานที่ที่การกระทำต่าง ๆ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵⁸

(1) สถานที่ขายสินค้า

Article 8 ของคำสั่งฉบับที่ 6 กำหนดให้สถานที่ดังต่อไปนี้ถือว่าเป็นสถานที่ขายสินค้า

(ก) ในกรณีที่มีการส่งมอบหรือขนส่งสินค้าไม่ว่าโดยผู้ขายสินค้าหรือบุคคลอื่น สถานที่ขายสินค้าหรือสถานที่ที่มีการส่งมอบหรือขนส่งสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ณ เวลาที่ส่งมอบ ในกรณีที่สินค้าต้องมีการติดตั้งหรือประกอบ ให้ถือว่าเป็นสถานที่ที่มีการติดตั้งหรือประกอบสินค้านั้นเป็นสถานที่ขายสินค้า⁵⁹

(ข) ในกรณีที่ไม่มี การส่งมอบหรือขนส่งสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ สถานที่ขายสินค้าคือสถานที่ที่มีการขายสินค้าเกิดขึ้น⁶⁰

(2) สถานที่ให้บริการ

Article 9 ของคำสั่งฉบับที่ 6 กำหนดให้สถานที่ดังต่อไปนี้ ถือเป็นสถานที่ให้บริการ

(ก) สถานที่ที่ผู้ให้บริการได้ตั้งกิจการหรือมีสถานประกอบการประจำเพื่อให้บริการ ถือเป็นสถานที่ให้บริการ ในกรณีที่ไม่มีสถานที่ตั้งของกิจการหรือสถานประกอบการประจำ สถานที่ให้บริการ คือ สถานที่ที่ผู้ให้บริการมีที่อยู่เป็นการถาวรหรืออยู่เป็นประจำ⁶¹

(ข) สถานที่ที่มีการให้บริการขนส่ง คือสถานที่ที่การขนส่งเกิดขึ้น⁶²

(ค) สถานที่ที่ให้บริการเกี่ยวกับกิจการดังต่อไปนี้ คือ สถานที่ที่การบริการนั้นได้กระทำขึ้นโดยทางกายภาพ⁶³

1. บริการด้านศิลปะ กีฬา วิทยาศาสตร์ การศึกษา สันทนาการ ฯลฯ

2. บริการที่เกี่ยวข้องกับกิจการการขนส่ง การบรรทุก และกิจการอื่นในทำนอง

เดียวกัน

3. บริการประเมินราคาสังหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่าง

4. บริการเกี่ยวกับงานที่ทำบนสังหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่าง

⁵⁸ Sixth Council Directive, Title VI Place of Taxable Transaction.

⁵⁹ Sixth Council Directive, Article 8 Paragraph 1 (A).

⁶⁰ Sixth Council Directive, Article 8 Paragraph 1 (B).

⁶¹ Sixth Council Directive, Article 9 Paragraph 1 (A).

⁶² Sixth Council Directive, Article 9 Paragraph 1 (B).

⁶³ Sixth Council Directive, Article 9 Paragraph 1 (C).

3.2.1.3 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป

คำสั่งฉบับที่ 6 ได้กำหนดให้การกระทำบางประเภท เป็นการกระทำที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรป มี 2 ลักษณะที่แตกต่างกัน⁶⁴ ดังนี้

(ก) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่มีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้หักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อการกระทำที่ได้ยกเว้นนั้นเกิดขึ้นในดินแดนของประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป (Territory of the country)⁶⁵

(ข) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้เสียภาษีได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เช่น การส่งออกสินค้าหรือบริการ⁶⁶ ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบเพื่อผลิตสินค้าและส่งออกต่างประเทศดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

3.2.1.4 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป

คำสั่งฉบับที่ 6 ได้กำหนดความหมาย และลักษณะของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶⁷ หมายถึง บุคคลใด ๆ ที่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (The Economic Activities) อย่างอิสระ (Independently) ณ สถานที่ใด ๆ โดยกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หมายความว่า กิจกรรมทุกประเภทของผู้ผลิต พ่อค้า และ ผู้ให้บริการ รวมถึงกิจกรรมต่าง ๆ เกี่ยวกับการทำเหมืองแร่และเกษตรกรรม ตลอดจนกิจกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพ นอกจากนั้น กิจกรรมทางเศรษฐกิจยังหมายความรวมถึง การแสวงหาประโยชน์ ในทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง โดยมีค่าตอบแทนที่ได้กระทำอย่างต่อเนื่อง ซึ่งในกรณีนี้ไม่รวมถึงการทำงานเป็นลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน⁶⁸

Article 28h ของคำสั่งฉบับที่ 6 ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มต้องจดทะเบียนเมื่อมีเหตุการณ์ดังต่อไปนี้เกิดขึ้น (ก) เริ่มประกอบกิจการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ข) การเปลี่ยนแปลงรายละเอียดของกิจการ (ค) การเลิกประกอบกิจการ

หน้าที่ของผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องกระทำเมื่อได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว มีดังต่อไปนี้

⁶⁴ *Value Added Tax: the Sixth Directive and the Present Transitional Arrangements – A brief introduction to European VAT* (p. 45). Op.cit.

⁶⁵ Sixth Council Directive, Article 13.

⁶⁶ Sixth Council Directive, Article 15.

⁶⁷ Sixth Council Directive, Article 4 Paragraph 1.

⁶⁸ Sixth Council Directive, Article 4 Paragraph 4.

(ก) การเก็บรักษาสมุดบัญชีเกี่ยวกับรายละเอียดของภาษีมูลค่าเพิ่มให้เพียงพอสำหรับการตรวจสอบของรัฐ⁶⁹

(ข) การเก็บรักษาทะเบียนสินค้าที่ได้ส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อ⁷⁰

(ค) การออกไปกำกับภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการ ต้องเป็นไปตามรายละเอียดและกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด⁷¹

(ง) การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต้องยื่นให้แก่หน่วยงานรัฐไม่เกินกว่า 2 เดือน หลังจากที่สิ้นสุดกำหนดเวลาที่ต้องเสียภาษี ซึ่งกำหนดเวลาที่ต้องเสียภาษีอาจมีกำหนด 1 เดือน หรือ 2 เดือน หรือเป็นรายไตรมาส หรือกำหนดเวลาที่ต่างออกไป ทั้งนี้ต้องไม่เกินกว่า 1 ปี

การจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อกระทำการกิจกรรมการค้าภายในสหภาพยุโรป (Intra-Community) จะอยู่ภายใต้ระบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Information Exchange System) ของสหภาพยุโรปที่เปิดโอกาสให้ประเทศสมาชิกสามารถเข้ามาตรวจสอบสถานะการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้เสียภาษีได้⁷²

3.2.1.5 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป

คำสั่งฉบับที่ 6 ได้กำหนดความหมายของคำว่า “ฐานภาษี” (Taxable Amount)⁷³ ว่า หมายถึง ค่าตอบแทนในทุกกรณีที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการได้รับจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการอันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือให้บริการ ในกรณีที่ไม่มีราคาขาย (Purchase Price) ให้ใช้ราคาต้นทุน (Cost Price) เป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

คำสั่งฉบับที่ 6 กำหนดฐานภาษีของการขายสินค้าและฐานภาษีของการให้บริการไว้มีสาระสำคัญ ดังนี้

(ก) ฐานภาษีการขายสินค้าและการให้บริการ⁷⁴ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการได้รับจากผู้ซื้อสินค้า ผู้รับบริการ ลูกค้า หรือนุคคลภายนอก รวมถึงการชดเชยที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับราคาของสินค้านั้นหรือบริการนั้น

⁶⁹ Sixth Council Directive, Article 28h Paragraph 2 (A).

⁷⁰ Sixth Council Directive, Article 28h Paragraph 2 (B).

⁷¹ Sixth Council Directive, Article 28h Paragraph 3 (A).

⁷² Sixth Council Directive, Article 22 A.

⁷³ Sixth Council Directive, Article 11.

⁷⁴ Sixth Council Directive, Article 11A (A).

(ข) ฐานภาษีการใช้ทรัพย์สินของตนเอง (Private Use)⁷⁵ ได้แก่ ราคาซื้อ (Purchase Price) ในกรณีที่ไม่มีราคาซื้อ ให้ใช้ราคาต้นทุน (Cost Price) ในการพิจารณา ณ เวลาที่ใช้ทรัพย์สินนั้น

(ค) ฐานภาษีการใช้บริการของตนเอง⁷⁶ ได้แก่ ต้นทุนทั้งหมด (Full Cost) ของผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีในการให้บริการ

นอกจากนั้น Article 11 A 2 ยังกำหนดให้ฐานภาษีสวมถึง มูลค่าของภาษีต่าง ๆ อากรค่าธรรมเนียมต่าง ๆ แต่ไม่รวมถึงมูลค่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม และมูลค่าของค่าตอบแทน ค่าบรรจุกัญช์ ค่าขนส่ง และค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการประกันภัยที่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการถูกเรียกเก็บจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ อย่างไรก็ตาม Article 11 A 3 กำหนดให้ฐานภาษีไม่รวมถึงส่วนลดต่าง ๆ เช่น มูลค่าของส่วนลดราคาสินค้า เมื่อผู้ซื้อชำระราคาก่อนกำหนด (Discount for early payment) มูลค่าของส่วนลดที่ผู้ขายลดราคาให้แก่ผู้ซื้อเมื่อเวลาขายสินค้า (Rebates) เป็นต้น

3.2.1.6 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป

คำสั่งฉบับที่ 6 ได้กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าและการให้บริการที่จะนำไปใช้ในแต่ละประเทศของสหภาพยุโรปไว้ ดังนี้

(ก) ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2001 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 2005 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมาตรฐาน (Standard Rate) ต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 15⁷⁷

(ข) หลังจากวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 2005 เป็นต้นไป คณะกรรมการแห่งสหภาพยุโรปและคณะกรรมการด้านสังคมและเศรษฐกิจ (Economic And Social Committee) เพื่อกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะใช้บังคับต่อไป

(ค) ประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปอาจลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มให้ต่างไปจากอัตรามาตรฐานได้ในกรณีที่จำเป็น ทั้งนี้หลังจากการลดอัตราภาษีลงแล้ว อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 5 และการลดอัตราภาษีดังกล่าวนี้ใช้เฉพาะกับประเภทของสินค้าหรือบริการที่ได้กำหนดไว้เท่านั้น เช่น การให้บริการนำประปา การขนส่งผู้โดยสาร การขายสินค้าทางการแพทย์ การขายยาโรค⁷⁸ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถกำหนดให้สูงขึ้นได้ ทั้งนี้ต้องไม่เกินกว่าอัตราร้อยละ 25

⁷⁵ Sixth Council Directive, Article 11A (B).

⁷⁶ Sixth Council Directive, Article 11A (C).

⁷⁷ Sixth Council Directive, Article 12 Paragraph 3 (A).

⁷⁸ Annex H of the Sixth Council Directive.

3.2.1.7 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรป เมื่อมีการประกาศใช้คำสั่งของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปฉบับที่ 2002/38/EC เพื่อแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งฉบับที่ 6 ได้มีการเปลี่ยนหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าและการให้บริการผ่านเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ (Digital Delivery) มีสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้

- 1) สินค้าดิจิทัลซึ่งส่งผ่านอิเล็กทรอนิกส์ถือเป็นบริการ
- 2) การขายสินค้าดิจิทัลหรือให้บริการออนไลน์ถือเป็นการให้บริการ
- 3) ประเทศที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบริการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์คือประเทศที่มีการใช้บริการ อันเป็นการยึดหลักการจัดเก็บภาษีปลายทาง

Article 26 C ของคำสั่งฉบับที่ 6 ตามที่ได้แก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าว ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรป (Non-Established Taxable Person) หมายถึง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่มีกิจการหรือไม่มีสถานประกอบการถาวร (Fixed Establishment) อยู่ในดินแดนของประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป โดยที่ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปที่ให้ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” (Electronic Services) และ “บริการที่กระทำโดยอิเล็กทรอนิกส์” (Electronically Supplied Services) แก่ผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีที่อยู่ถาวร (Permanent Address) หรืออยู่เป็นประจำ (Usually Reside) ในสหภาพยุโรป หรือเป็นพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แบบ B2C สามารถจดทะเบียนเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรปได้ โดยผู้ประกอบการดังกล่าวต้องจดทะเบียนต่อประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป (Member State of Identification) ที่ผู้ประกอบการดังกล่าวเลือกจดทะเบียนเมื่อเริ่มประกอบกิจการในสหภาพยุโรป ทั้งนี้สามารถจดทะเบียนผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ที่สหภาพยุโรปจัดไว้ได้

ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปที่จดทะเบียนเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรปสามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Means) ต่อประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปที่ตนจดทะเบียนได้ ทั้งนี้ต้องยื่นทุกไตรมาสไม่ว่าจะมีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์หรือไม่ โดยแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีต้องยื่นภายใน 20 วันนับจากวันที่ต้องยื่นแบบตามที่ระบุไว้ในแบบรายการเพื่อเสียภาษีนั้น⁷⁹

ผู้ประกอบการมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้ซื้อหรือผู้บริโภคตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศผู้ซื้อ (เสมือนผู้ซื้อทำการซื้อสินค้าหรือบริการในประเทศของตน) สำหรับกรณีการแบ่งรายได้ทางภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ประเทศซึ่งผู้ประกอบการทำการจดทะเบียนจะแบ่งรายได้ทางภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเก็บได้ดังกล่าวให้กับประเทศผู้ซื้อต่อไป⁸⁰

⁷⁹ Sixth Council Directive, Article 26 (5).

⁸⁰ เปิดดวงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ฉบับแรกของโลก (น. 37). เล่มเดิม.

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วว่า สหภาพยุโรปมีประเทศสมาชิกรวมทั้งหมด 28 ประเทศ ซึ่งนอกจากจะศึกษาถึงกฎหมายหลักซึ่งออกมาเป็นกฎหมายแม่แบบของกลุ่มประเทศสมาชิกทั้ง 28 ประเทศแล้ว ในงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยจะขอศึกษาลงไปในกฎหมายภายในของแต่ละประเทศอีกด้วย โดยผู้วิจัยเลือกศึกษา 2 ประเทศ ได้แก่ สหราชอาณาจักร และ สาธารณรัฐฝรั่งเศส ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าทั้ง 2 ประเทศดังกล่าวมีระบบการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพและสามารถนำมาเปรียบเทียบและปรับใช้กับประเทศไทยได้ ซึ่งผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงอย่างละเอียดในหัวข้อต่อไป

3.2.2 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร โดยแบ่งออกเป็นหัวข้อ ดังนี้ (1) วัฒนาการและลักษณะของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร (2) กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร (3) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร (4) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร (5) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร (6) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร (7) วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร (8) ใบกำกับภาษีของสหราชอาณาจักร (9) ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรและ (10) แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหราชอาณาจักร

3.2.2.1 วัฒนาการและลักษณะของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร

สหราชอาณาจักรมีการจัดเก็บภาษีทางอ้อมมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2483 ได้แก่ ภาษีการซื้อขาย (Purchase Tax) โดยมีอัตราภาษีทั้งหมด 3 อัตรา อัตราสูงสุดคือร้อยละ 25 ส่วนกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษี ได้แก่ ผลิตภัณฑ์อาหารและน้ำมันเชื้อเพลิง นอกจากนี้การบริการไม่อยู่ในขอบเขตที่จะต้องเสียภาษีการซื้อขายนี้ แต่จะถูกจัดเก็บภาษีในรูปแบบอีกอย่างหนึ่งซึ่งเรียกว่า ภาษีจากการบริการ (Selective Employment Tax)⁸¹

ต่อมาในเดือนเมษายน พ.ศ. 2516 ภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักรเริ่มมีการนำมาใช้ครั้งแรก กฎหมายที่ให้อำนาจรัฐบาลในการบังคับจัดเก็บ คือ The Finance Act 1972 ต่อมาในปี พ.ศ. 2537 ได้มีการปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มโดยนำกฎหมายและแนวคำวินิจฉัยมารวมร่างเป็นฉบับเดียวกัน และอยู่ภายใต้กรอบนโยบายทางเศรษฐกิจของสหภาพยุโรป (Policy of the European Economic Community (ECC)) ซึ่งกำหนดอยู่ใน The E.C Sixth Directive 77/388 of May

⁸¹ From *Value Added Taxation. The Experience of United Kingdom* (pp.21-25), A.R.Prest, 1980. (อ้างถึงใน การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้จัดเก็บในประเทศไทย: ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 62). เล่มเดิม).

17,1977 โดยกฎหมายฉบับใหม่ซึ่งบังคับใช้ในสหราชอาณาจักรนี้ได้ประกาศใช้เมื่อวันที่ 5 กรกฎาคม 2537 มีชื่อว่า The Value Added Tax Act 1994 หรือ The VATA 1994⁸²

ลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร โดยทั่วไปจัดเก็บจากการอุปโภคบริโภคที่เกิดขึ้นในธุรกรรมทางธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นการขายสินค้า (Supply of Goods) หรือการให้บริการ (Supply of Services) รวมถึงการนำเข้าสินค้า (Import of Goods) จากประเทศสมาชิกนอกกลุ่มสหภาพยุโรป และการรับโอนสินค้า (Acquisition of Goods) จากประเทศสมาชิกในกลุ่มสหภาพยุโรป ขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายฉบับนี้ ได้ให้อำนาจการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร ซึ่งประกอบด้วยประเทศอังกฤษ เวลส์ สกอตแลนด์ ไอร์แลนด์เหนือ และเกาะ Isle of Man ซึ่งเป็นเกาะที่ตั้งอยู่ทางตะวันตกของเกาะอังกฤษ (Great Britain)⁸³ ในปัจจุบันหน่วยงานของสหราชอาณาจักรที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีก็คือ HM Revenue and Customs (HMRC)⁸⁴

3.2.2.2 กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร⁸⁵

The Value Added Tax Act 1994 ใน Section 4 ได้กำหนดขอบเขตของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ จากธุรกรรมการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยมีองค์ประกอบที่ต้องพิจารณาดังนี้

1. เป็นกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการในสหราชอาณาจักร
2. ได้กระทำโดยบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี
3. เกี่ยวข้องโดยตรงหรือเกี่ยวเนื่องกับการประกอบธุรกิจ หรือได้ใช้ในทางธุรกิจ
4. ไม่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

คำว่า “ประกอบธุรกิจ” (Business) หมายถึง กิจกรรมใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือให้บริการ ซึ่งเป็นการกระทำต่อผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ โดยมีค่าตอบแทน โดยทำเป็นประจำ และมีระดับการดำเนินงานต่อเนื่องตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่ง และยังหมายความรวมถึงกิจการของ

⁸² www.hmrc.gov.uk (อ้างถึงใน ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการโอนสิทธิเรียกร้อง *Vat Problems Related to Transfer of Claims* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 89), โดย อวยชัย สุขวงศ์, 2548, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

⁸³ Ibid.

⁸⁴ H&M Revenue and Customs. Retrieved June 28, 2015, from https://en.wikipedia.org/wiki/H&MRevenue_and_Customs

⁸⁵ The Value Added Tax Act 1994, Section 4.

สมาคม สโมสร หรือองค์กรอื่น ๆ ในลักษณะทำนองเดียวกันกับที่รับเงินบริจาคจากบุคคลภายนอก เพื่อเป็นสมาชิก ⁸⁶

3.2.2.3 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของของสหราชอาณาจักร ⁸⁷

The Value Added Tax Act 1994 ใน Section 31 ได้กำหนดให้การขายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้แก่ ⁸⁸

Group 1 ที่ดิน (Land) หมายความรวมถึง การให้ประโยชน์ ในที่ดิน หรือสิทธิเหนือที่ดิน

Group 2 ประกันภัย (Insurance)

Group 3 การให้บริการไปรษณีย์ (Postal Services)

Group 4 การให้บริการด้านการพนัน การเสี่ยงโชค ลอตเตอรี่ ที่ถูกต้องตามกฎหมาย (Betting, Gaming and Lotteries)

Group 5 การให้บริการทางการเงิน (Finance)

Group 6 การให้บริการทางการศึกษา (Education)

Group 7 การให้บริการด้านสาธารณสุขและสวัสดิการ (Health and Welfare)

Group 8 ที่ฝังศพและการฃาปนกิจ (Burial and Cremation)

Group 9 สหภาพการค้าและองค์กรวิชาชีพ (Trade Unions and Professional Bodies)

Group 10 การแข่งขันกีฬาหรือการเล่นกีฬา หรือการจัดการศึกษาด้านกายภาพ (Sport, Sports Competitions and Physical Education)

Group 11 งานศิลปะหรือกิจการอื่นที่มีลักษณะเดียวกัน (Works of Art Etc)

Group 12 กองทุนที่ดำเนินกิจการ โดยองค์กรการกุศลและสมาคมที่ได้รับการรับรองอื่น ๆ (Fund Raising Events by Charities and Other Qualifying Bodies)

3.2.2.4 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร ⁸⁹

The Value Added Tax Act 1994 ใน Section 3 ประกอบกับ Section 1 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ที่ได้จดทะเบียนภาษี หรือมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนั้นยังหมายความรวมถึง

⁸⁶ HM Revenue & Customs, Notice 700: The VAT Guide.

⁸⁷ The Value Added Tax Act 1994, Section 31.

⁸⁸ The Value Added Tax Act 1994, Schedule 9 – Exemptions.

⁸⁹ The Value Added Tax Act 1994, Section 3.

ผู้ประกอบการที่ได้รับสินค้าจากประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป และผู้ประกอบการที่ได้นำเข้าสินค้าจากประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกในสหภาพยุโรป⁹⁰

3.2.2.5 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร⁹¹

The Value Added Tax Act 1994 ใน Section 19 กำหนดว่า

(1) เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์แห่งพระราชบัญญัตินี้ มูลค่าการขายสินค้าหรือการให้บริการใด ๆ ให้เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรานี้ และบัญชีท้ายพระราชบัญญัติ 6 เว้นแต่จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น รวมถึงภายใต้ (2) ถึง (4) แห่งมาตรานี้ด้วย

(2) ในกรณีที่ค่าตอบแทนการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นเงินทั้งหมด ให้มูลค่าฐานภาษีเท่ากับค่าตอบแทนที่เป็นเงินดังกล่าว

(3) ในกรณีที่ค่าตอบแทนการขายสินค้าหรือให้บริการมิใช่เงินทั้งหมด ให้มูลค่าฐานภาษีเท่ากับเฉพาะส่วนที่เป็นค่าตอบแทนที่เป็นเงิน

(4) ในกรณีที่ค่าตอบแทนการขายสินค้าหรือให้บริการมิใช่เงินทั้งหมด ให้มูลค่าฐานภาษีเท่ากับค่าตอบแทนจากการกระทำได้กล่าว

(5) เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีสามารถนำราคาตลาดมาใช้ในการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการ แต่อย่างไรก็ดี การกำหนดราคาตลาดนี้ไม่รวมถึง (2) ซึ่งเป็นการจ่ายค่าตอบแทนโดยบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น กรณีผู้ประกอบการได้รับค่าตอบแทนที่เป็นเงินจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ จะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานค่าตอบแทนที่เป็นเงินทั้งหมด นอกจากนี้ในกรณีการขายสินค้าหรือให้บริการที่มีได้มีค่าตอบแทนเป็นเงิน หรือมีค่าตอบแทนเป็นเงินเพียงบางส่วน หรืออาจไม่มีค่าตอบแทนเลย กฎหมายกำหนดให้หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีสามารถถือเอาราคาตลาดมาใช้ในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการ ในขณะที่นั้นเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงกรณีการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต่ำกว่าราคาตลาดด้วยเหตุผลเชิงพาณิชย์หรือธุรกิจการค้า อย่างไรก็ตาม หากเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต่ำกว่าราคาตลาดกับบุคคลที่มี

⁹⁰ The Value Added Tax Act 1994, Section 1.

⁹¹ The Value Added Tax Act 1994, Section 19.

ความสัมพันธ์หรือเกี่ยวข้องกัน หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมียอำนาจที่จะประเมินมูลค่าการขายสินค้าหรือบริการดังกล่าวให้เป็นไปตามราคาตลาดได้ตามกฎหมาย⁹²

คำว่า “ค่าตอบแทน” (Consideration) หมายถึง ทุกสิ่งที่ได้รับจากการขายสินค้าหรือจัดหารบริการ ซึ่งรวมถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติ (เช่น ค่าบรรจุภัณฑ์ ค่าขนส่ง หรือประกันภัย เป็นต้น) ซึ่งไม่เฉพาะแต่เงินสดที่เรียกเก็บ แต่หมายรวมถึง มูลค่าของสินค้าที่ได้รับเป็นการแลกเปลี่ยน หรือในกรณีขายสินค้าหรือให้บริการให้แก่ภาครัฐ จะหมายถึงค่าตอบแทนที่ได้รับด้วย⁹³

3.2.2.6 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่สหราชอาณาจักรบังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน มี 3 อัตรา ดังนี้

(1) อัตราปกติ (Standard Rate) คือ อัตราร้อยละ 17.5 ซึ่งใช้กับการขายสินค้าหรือการให้บริการทั่วไป การได้รับสินค้ามาจากประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป และการนำเข้าสินค้ามาจากประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกในสหภาพยุโรป เว้นแต่ จะเป็นกิจการที่กำหนดให้เสียภาษีในอัตราอื่น⁹⁴

(2) อัตราลด (Reduce Rate) คือ อัตราร้อยละ 5⁹⁵ ซึ่งได้แก่การขายสินค้าและการให้บริการดังต่อไปนี้⁹⁶

Group 1 เชื้อเพลิงหรือพลังงานที่ใช้ในครัวเรือน (Supplies of Domestic Fuel or Power)

Group 2 การติดตั้งอุปกรณ์ประหยัดพลังงาน (Installation of Energy-Saving Materials)

Group 3 การให้การสนับสนุนด้านเงินทุนแก่การติดตั้งเครื่องทำความร้อนหรือสินค้าที่เกี่ยวข้องกับความปลอดภัยหรือการติดตั้งให้บริการเชื้อเพลิง (Grant-Funded Installation of Heating Equipment or Security Goods or Connection of Gas Supply)

Group 4 สินค้าที่เกี่ยวข้องสุขอนามัยของสตรี (Women’s Sanitary Product)

Group 5 ที่นั่งบนรถสำหรับเด็ก (Children’s Car Seats)

Group 6 การปรับให้เป็นที่อยู่อาศัย (Residential Conversions)

Group 7 การซ่อมแซมหรือปรับปรุงที่อยู่อาศัย (Residential Renovations and Alterations)

⁹² From *VAT and Property*, ZLondon: Sweet & Maxwell (p.27-28.), David Goy and John Walters 1989, (อ้างถึงใน ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการโอนสิทธิเรียกร้อง *Vat Problems Related to Transfer of Claims* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต) (น. 108-109). เล่มเดิม).

⁹³ The EC 2nd Vat Directive Annex A13.

⁹⁴ The Value Added Tax Act 1994, Section 2.

⁹⁵ The Value Added Tax Act 1994, Section 29 A.

⁹⁶ The Value Added Tax Act 1994, Schedule 7 - Charge at Reduced Rate

(3) อัตราศูนย์ (Zero Rate) คือ อัตราร้อยละ 0 เป็นกรณีที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการไม่ต้องเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ซื้อ แต่ยังคงมีสิทธิขอคืนภาษีซื้ออันเกิดจากขายสินค้าหรือผู้ให้บริการดังกล่าวได้⁹⁷ ซึ่งได้แก่การประกอบกิจการดังต่อไปนี้⁹⁸

Group 1 อาหาร (Food) เช่น อาหารสำหรับการบริโภคของมนุษย์ อาหารสัตว์ หรือสัตว์มีชีวิตที่นำมาใช้เป็นอาหาร เป็นต้น อย่างไรก็ตามมีอาหารบางประเภทที่ไม่ได้รับยกเว้นให้เสียภาษีในอัตราศูนย์ เช่น ไอศกรีม โยเกิร์ตแช่แข็ง หรือผลิตภัณฑ์แช่แข็งอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายกันขนมหวาน แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงขนมเค้ก หรือขนมปังกรอบ เครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต เช่น สุรา เบียร์ หรือไวน์ เป็นต้น

Group 2 การให้บริการบำบัดสิ่งปฏิกูลและน้ำ (Sewerage Services and Water)

Group 3 หนังสือหรือที่มีลักษณะเดียวกับหนังสือ (Books, etc.) เช่น หนังสือ หนังสือพิมพ์ วารสาร เป็นต้น

Group 4 หนังสือหรืออุปกรณ์ช่วยเหลือไร้สายสำหรับผู้พิการทางสายตา (Talking Books for the Blind and Handicapped and Wireless Sets for the Blind)

Group 5 การก่อสร้างอาคารหรือการประกอบกิจการที่มีลักษณะเดียวกับการสร้างอาคาร (Construction of Buildings, etc.)

Group 6 อาคารที่กฎหมายให้ความคุ้มครอง (Protected Buildings) เช่น อาคารที่อยู่อาศัย หรือเพื่อการกุศล การสาธารณสุข หรือที่มีความสำคัญทางด้านสถาปัตยกรรม หรือทางด้านประวัติศาสตร์ หรือ อนุสาวรีย์ เป็นต้น

Group 7 การให้บริการระหว่างประเทศ (International Services)

Group 8 การขนส่ง (Transport)

Group 9 รถคาราวาน บ้านบนรถ หรือบ้านบนเรือ (Caravans and Houseboats)

Group 10 ทองคำ (Gold)

Group 11 ธนบัตร (Bank Notes)

Group 12 ยารักษาโรค อุปกรณ์ช่วยเหลือสำหรับคนพิการ (Drugs, Medicines, Aids for the Handicapped, etc.)

Group 13 การนำเข้าและการส่งออก (Imports, Exports, etc.)

Group 14 ร้านค้าปลอดภาษี (Tax – Free Shops)

Group 15 องค์กรการกุศล (Charities, etc.)

⁹⁷ The Value Added Tax Act 1994, Section 30.

⁹⁸ The Value Added Tax Act 1994, Schedule 8 – Zero – Rating.

Group 16 เครื่องแต่งกายและรองเท้า (Clothing and Footwear)

3.2.2.7 วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร

ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีดังต่อไปนี้⁹⁹

(1) ผู้ประกอบการที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า £82,000 (82,000 ปอนด์) ต่อช่วงระยะเวลา 12 เดือน หรือผู้ประกอบการที่คาดว่าจะมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า £82,000 (82,000 ปอนด์) ภายในอีก 30 วันข้างหน้า โดยจะต้องแจ้งและยื่นคำขอจดทะเบียนภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ถึงเกณฑ์

(2) ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในบางกรณี แต่มีความประสงค์ที่จะขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับขั้นตอนการจดทะเบียน ผู้ประกอบการที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถยื่นคำขอจดทะเบียนผ่านระบบออนไลน์โดยเข้าไปที่ HMRC เว็บไซต์ เมื่อ HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs) ได้พิจารณาแล้วจะออกหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษี และใบรับรองความเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนให้แก่ผู้ประกอบการ หลังจากนั้นผู้ประกอบการจดทะเบียนจะมีสิทธิและหน้าที่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁰⁰

หลังจากที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักออกด้วยภาษีซื้อ

ภาษีขาย คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการที่ผู้ประกอบการได้ขายสินค้าหรือได้ให้บริการ รวมถึงการที่ผู้ประกอบการได้รับสินค้าจากประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป

ภาษีซื้อ คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการ รวมถึงจากการได้รับสินค้าจากประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป หรือจากการนำเข้าสินค้าจากประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกในสหภาพยุโรป

หากคำนวณแล้วปรากฏว่า ภาษีขายมีมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการมีหน้าที่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากปรากฏว่า ภาษีซื้อ มีมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษี หรือนำไปเป็นเครดิตภาษีสำหรับเดือนถัดไปได้¹⁰¹

⁹⁹ HM Revenue & Customs, Notice 700/1: Should I be registered for VAT?

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ Ibid.

3.2.2.8 ใบกำกับภาษีของสหราชอาณาจักร¹⁰²

ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่บันทึกและจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มนับแต่วันที่ได้รับการยื่นคำขอจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้บริโภค ในช่วงที่ยังอยู่ระหว่างรอการพิจารณาจาก HMRC ผู้ประกอบการอาจจะเพิ่มราคาสินค้าที่รวมกับภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าไปด้วย แต่การออกใบกำกับภาษีไม่ต้องแสดงภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายการแยกต่างหากจากราคาสินค้าจนกว่าจะได้รับหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษี และใบรับรองความเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ใบกำกับภาษีนี้ถือเป็นหลักฐานสำคัญ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องเก็บทั้งในกรณีที่ซื้อและในกรณีที่ขายเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการแสดงบัญชีและขอคืนภาษี

3.2.2.9 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร

(1) ความรับผิดชอบในกรณีทั่วไป¹⁰³ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีทั่วไป เกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำดังต่อไปนี้ ขึ้นอยู่กับว่าการกระทำใดได้เกิดขึ้นก่อน

(1.1) เมื่อมีการส่งมอบสินค้า หรือสินค้าพร้อมสำหรับการใช้งาน หรือเมื่อได้มีการให้บริการ

(1.2) เมื่อได้รับชำระราคาสินค้า หรือราคาค่าบริการ

(1.3) เมื่อมีการออกใบกำกับภาษี

เว้นแต่ เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ออกใบกำกับภาษีภายใน 14 วัน หลังจากที่มีการส่งมอบสินค้า หรือการให้บริการ ให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้มีการออกใบกำกับภาษี

(2) ความรับผิดชอบในกรณีที่สินค้าอยู่ในระหว่างการขาย และสามารถคืนสินค้าได้¹⁰⁴ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่สินค้าอยู่ในระหว่างการขาย ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนตามส่วนของการกระทำดังต่อไปนี้ ขึ้นอยู่กับว่าการกระทำใดได้เกิดขึ้นก่อน

(2.1) เมื่อลูกค้าพอใจในสินค้าและมีการตกลงซื้อขายสินค้า

(2.2) หลังจากที่มีการส่งมอบสินค้า 12 เดือน

(2.3) เมื่อมีการออกใบกำกับภาษี

เว้นแต่ เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ออกใบกำกับภาษีภายใน 14 วัน หลังจากลูกค้าพอใจในสินค้าและมีการตกลงซื้อขายสินค้า หรือหลังจากที่มีการส่งมอบสินค้า 12 เดือนขึ้นอยู่กับ

¹⁰² Ibid.

¹⁰³ The Value Added Tax Act 1994, Section 26 (2) (A) (B).

¹⁰⁴ The Value Added Tax Act 1994, Section 6 (2) (C).

กับว่าการกระทำใดได้เกิดขึ้นก่อน ให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้มีการออกใบกำกับภาษี

3.2.2.10 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหราชอาณาจักร

ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้ให้บริการทางดิจิทัล (ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์) ไม่ว่าจะเป็นการแพร่ภาพ การสื่อสารผ่านโทรคมนาคม หรือการให้บริการผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต โดยให้บริการกับผู้บริโภครายเอกชนที่อยู่ในสหราชอาณาจักร (และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน) ผู้ประกอบการนั้นจะต้องทำความเข้าใจและปฏิบัติตามกฎระเบียบในเรื่องของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งได้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2558¹⁰⁵

กฎระเบียบที่บังคับใช้ภายในสหราชอาณาจักรเกิดจากการเปลี่ยนแปลงคำสั่งฉบับที่ 6 แห่งสหภาพยุโรปตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในหัวข้อก่อน ซึ่งจะมีผลเกี่ยวกับการให้บริการผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ จากผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปที่ได้ให้บริการผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผู้บริโภคที่อยู่ในสหราชอาณาจักร โดยให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสถานที่ที่มีการบริโภค ซึ่งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บปลายทาง¹⁰⁶ หมายความว่า กฎระเบียบนี้ใช้เฉพาะในกรณีที่

(1) เฉพาะที่มีการให้บริการในรูปแบบดิจิทัล (ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์) จากผู้บริโภคที่อยู่ในสหราชอาณาจักร กับผู้ประกอบการที่มีได้เป็นประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป แต่ไม่รวมถึงการซื้อขายสินค้า หรือการให้บริการที่ไม่ได้อยู่ในรูปแบบดิจิทัล

(2) ผู้บริโภคที่อยู่ในสหราชอาณาจักรเป็นผู้บริโภครายบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

สำหรับการบริการผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ตามกฎระเบียบนี้ มีความหมายว่าเป็นการให้บริการผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ที่สามารถถูกส่งไปยังผู้บริโภคได้โดยอัตโนมัติ หรือผ่านเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ โดยที่ไม่มีคน หรือแทบจะไม่มีคนเข้ามาเกี่ยวข้องเลย¹⁰⁷

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บตามหลักปลายทาง กล่าวคือสถานที่ที่มีการบริโภค ดังนั้นผู้ประกอบการจะต้องพิจารณาและกำหนดว่า

¹⁰⁵ HM Revenue & Customs, Notice 700: The VAT Guide.

¹⁰⁶ HM Revenue & Customs, Notice 700: Section 4 VAT: businesses supplying digital services to private consumers.

¹⁰⁷ Ibid.

- (1) การให้บริการของคณานั้นเป็นการให้บริการในรูปแบบดิจิทัล (ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์)
- (2) กำหนดสถานะของผู้บริโภค ว่าเป็นผู้บริโภครายบุคคล หรือเป็นผู้บริโภคที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนเช่นกัน
- (3) กำหนดสถานที่ที่มีการบริโภค
- (4) กำหนดว่าการให้บริการในรูปแบบดิจิทัล (ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์) นั้น อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรามาตรฐาน หรืออัตราลด หรือได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตัวอย่างเช่น ผู้บริโภคเป็นคนสัญชาติอเมริกัน แต่ได้อาศัยอยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร การใช้บริการผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ทุกครั้งเกิดขึ้นที่สหราชอาณาจักร ดังนั้นจึงถือว่าการบริโภคเกิดขึ้นที่สหราชอาณาจักร การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องเป็นไปตามกฎหมายและกฎระเบียบภายในประเทศที่มีการบริโภคเกิดขึ้นนั้นคือ สหราชอาณาจักรไม่ใช่สหรัฐอเมริกา เป็นต้น

ผู้ประกอบการที่มีความประสงค์จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสหราชอาณาจักร สามารถจดทะเบียนเพื่อให้ได้รับ VAT Mini one Stop Shop (VAT MOSS) ซึ่งใช้สำหรับการประกอบกิจการดังกล่าวภายในสหราชอาณาจักร รวมทั้งสามารถตรวจสอบข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการจดทะเบียนได้ที่ UK Micro-Business นอกจากนี้ยังมีการให้บริการการเรียนรู้และข้อมูลต่าง ๆ เพื่อใช้ในการพิจารณาและตัดสินใจเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการจัดอบรมผ่านระบบอินเทอร์เน็ต

สำหรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นข้อผูกพันระหว่างสมาชิกสหภาพยุโรป ผู้ประกอบการสามารถตรวจสอบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอื่น ๆ ซึ่งเป็นสมาชิกในสหภาพยุโรปเพื่อใช้ประกอบการพิจารณาจดทะเบียนได้โดยดูตารางอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งประกาศไว้อยู่ใน European Commission's EU VAT Web Portal ซึ่งผู้ประกอบการทั้งหมดจะต้องพิจารณาว่าผู้บริโภคได้ใช้บริการผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ประเทศใดภายในประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป จากนั้นก็นำอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดภายในประเทศนั้นมาคำนวณรวมกับราคาค่าบริการดิจิทัลของตน ก็จะทำให้ทราบราคาของบริการที่ตนจะมีสิทธิเรียกเก็บ¹⁰⁸

¹⁰⁸ Ibid.

อย่างไรก็ตามในกรณีที่ผู้ประกอบการยังไม่เข้าใจหรือต้องการสอบถามข้อมูลเพิ่มเติมสามารถติดต่อสอบถามไปยัง HM Revenue & Customs ซึ่งจะมีหน่วยงานย่อยที่รับผิดชอบคอยให้ข้อมูลได้อีกทางหนึ่ง¹⁰⁹

3.2.3 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส โดยแบ่งออกเป็นหัวข้อ ดังนี้ (1) วิวัฒนาการและลักษณะของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (2) กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (3) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (4) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (5) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (6) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (7) วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (8) ใบกำกับภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (9) ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส และ (10) แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

3.2.3.1 วิวัฒนาการและลักษณะของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

สาธารณรัฐฝรั่งเศสได้เริ่มมีการจัดเก็บภาษีทางอ้อมตั้งแต่ พ.ศ. 2479 โดยการเก็บภาษีสำหรับการผลิต หรือการเก็บภาษีจากการผลิต โดยเก็บภาษีจากสินค้าที่ได้ผลิตสำเร็จในอัตราร้อยละ 6 และยังมี การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพิ่มสำหรับสินค้าบางชนิดในอัตราร้อยละ 2 อีกด้วย ส่วนการยกเว้นการจัดเก็บภาษีได้แก่การขายอะไหล่ หรือ อุปกรณ์และสินค้าที่ยังผลิตไม่เสร็จให้กับผู้ประกอบการรายอื่น รวมทั้งการขายสินค้านั้นโดยผู้ค้าส่งหรือค้าปลีกด้วย¹¹⁰

ต่อมาในปี พ.ศ. 2481 ได้เริ่มมีการนำเอาระบบการลงโทษสำหรับผู้หลบเลี่ยงภาษีมาใช้ ทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสาธารณรัฐฝรั่งเศสประสบความสำเร็จเป็นอย่างมาก จนกระทั่งในช่วงปี พ.ศ. 2483 ถึงปี พ.ศ. 2491 การปรับปรุงการจัดเก็บภาษีกับผู้ผลิตงานฝีมือ เนื่องจากชนิดของสินค้าได้เปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก ดังนั้น สินค้าฟุ่มเฟือยจะถูกเก็บภาษีในอัตราสูง และได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำมาใช้ในการผลิตและถูกทำให้สูญหายไป

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ From *Sales Tax: France Tax protests and appeals* (pp.131-135), Carls Shoup 1968. (อ้างถึงในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีผลกระทบของการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 และมาตรา 80/1 (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 112), โดย ทวีศักดิ์ คำคลองตัน, 2557, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต).

กระบวนการผลิตและไม่ใช่เป็นส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์ และในการนี้ พ.ศ. 2497 ภาษีการผลิตถูกนำมาใช้เป็นแนวทางในการวางกฎเกณฑ์หรือกำหนดในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม¹¹¹

ลักษณะของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส มีขอบเขตค่อนข้างกว้าง การจัดเก็บภาษีจะจัดเก็บจาก ทุก ๆ การกระทำทางเศรษฐกิจ (Economic activities) การทำธุรกรรมใด ๆ โดยเฉพาะ จะถูกกำหนดให้ต้องเสียภาษีตามกฎหมาย และมีกิจกรรมใด ๆ ที่อาจได้รับการยกเว้น โดยปกติ ภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีการประเมินเมื่อราคารวมค่าสินค้าและบริการที่เสียภาษีในช่วงเวลาของการส่งมอบหรือชำระราคา และจ่ายเงินในเดือนต่อไปเมื่อการทำธุรกรรมเกิดขึ้น¹¹²

3.2.3.2 กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส¹¹³

ภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการใด ๆ ที่ได้กระทำในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ที่ซึ่งมีการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีที่กระทำโดยบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในส่วนของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ คำว่า “กิจกรรมทางเศรษฐกิจ” ไม่ได้หมายความถึงแต่เพียงอุตสาหกรรม กิจกรรมเชิงพาณิชย์และเกษตรกรรมในกรอบกฎหมายเท่านั้น แต่ยังหมายความรวมถึงการบริการระดับมืออาชีพและกิจกรรมอื่น ๆ ที่ถูกจัดหมวดหมู่ไว้ตามกฎหมาย

3.2.3.3 กิจกรรมที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส¹¹⁴ ได้แก่

อุปกรณ์ทางการแพทย์บางอย่าง บริการไปรษณีย์บางอย่าง การศึกษา องค์กรการกุศล การทำธุรกรรมทางการเงินบางอย่าง การประกันภัย และการพนันการเล่นเกมส์และสลากรินแบ่ง

3.2.3.4 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส¹¹⁵

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ บุคคลผู้ต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่ม คือบุคคลใดบุคคลหนึ่งที่มีส่วนร่วมในกิจกรรมทางเศรษฐกิจ กิจกรรมทางเศรษฐกิจประกอบด้วยการผลิตสินค้า การตลาด การจัดหาบริการทุกชนิด การเพาะปลูก อาชีพอิสระ ส่วนคำนิยามของ “ผู้ต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่ม” นั้น คือ บุคคลที่ถูกคาดหวังว่ามีรายได้ที่ได้รับจากค่าสินค้าและบริการตามความสามารถของตน เช่น เมื่อได้รับเงินเดือนสำหรับการจ้างงานหรือเมื่อขายสินค้าส่วนตัว

¹¹¹ Ibid.

¹¹² From *Legal and Tax Guide* (p. 276), Francis Lefebvre, 1992. (อ้างถึงใน การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีผลกระทบของการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 และมาตรา 80/1 (น. 113-114). เล่มเดิม.

¹¹³ France: VAT Essential. Retrieved July 3, 2015, from <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/vat-gst-essentials/pages/france.aspx#1>

¹¹⁴ Ibid.

¹¹⁵ Ibid.

3.2.3.5 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส¹¹⁶

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ได้แก่ การขายสินค้าและการให้บริการ รวมถึงการนำเข้าสินค้าเข้ามาในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงเฉพาะการขายสินค้าซึ่งเกี่ยวข้องกับประเด็นหัวข้อในงานวิจัย

ฐานภาษีสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าครอบคลุมค่าตอบแทนทั้งหมดในรูปของเงินสดหรือสิ่งของที่ได้รับจากผู้ขาย ราคาที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมดที่จ่ายนั้นถือเป็นฐานภาษี ซึ่งหมายความว่าผู้ขายไม่สามารถลดฐานภาษีโดยการหักต้นทุนสิ่งที่จะเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติของเขาเองไปยังผู้บริโภคได้

3.2.3.6 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นได้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาขึ้นอยู่กับสภาพเศรษฐกิจของประเทศในแต่ละช่วงเวลา โดยในปัจจุบันนั้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของฝรั่งเศสมีอัตราดังนี้¹¹⁷

(1) อัตรามาตรฐาน (Standard Rate) คือ ร้อยละ 20 ใช้จัดเก็บจากสินค้าและบริการทั่วไป ที่ไม่อยู่ในกลุ่มจำพวกที่กฎหมายกำหนดไว้ (เพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 20 ตั้งแต่ 1 มกราคม 2557)

(2) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรากลาง คือ ร้อยละ 7 ซึ่งนำมาใช้กับสินค้าและบริการประเภทที่เป็นผลิตภัณฑ์เกี่ยวกับยา การขนส่งผู้โดยสาร การเข้าชมการแข่งขันกีฬาที่บ้าน กิจกรรมความบันเทิง โรงแรม ที่พัก และร้านอาหาร

(3) อัตราต่ำ (Reduce Rate) คือ ร้อยละ 5.5 นำมาใช้เฉพาะสำหรับรายการของสินค้าและบริการที่เกี่ยวกับน้ำและเครื่องดื่ม (ยกเว้นเครื่องดื่มแอลกอฮอล์) อาหารสำหรับบริโภค การให้บริการในร้านอาหาร โรงเรียน อุปกรณ์พิเศษและบริการสำหรับคนพิการ อุปกรณ์สำหรับการใช้งานทางการแพทย์ อุปกรณ์ทางการแพทย์สำหรับผู้พิการ และอุปกรณ์บางอย่างของการผลิตไฟฟ้า การผลิตพลังงานความร้อนและก๊าซธรรมชาติ หนังสือขายและเช่ารวมทั้งหนังสือดิจิทัล

(4) อัตราต่ำมาก (Special Rate) คือ ร้อยละ 2.1 ซึ่งใช้กับ หนังสือพิมพ์ ค่าเข้าชมการแสดงและยารักษาสุขภาพของมนุษย์

3.2.3.7 วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มใช้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานสำคัญ วิธีการคำนวณภาษีคือนำภาษีซื้อหักกับภาษีขาย ผลต่างที่ได้จะเป็นจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือได้รับเงินคืน

¹¹⁶ Ibid..

¹¹⁷ French VAT Rate. Retrieved July 3, 2015, from <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates>

นอกจากนั้นใบกำกับภาษียังถือเป็นเอกสารสำคัญที่ใช้ในการยืนยันความถูกต้องหรือตรวจสอบการ
ทำบัญชีต่าง ๆ เพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม¹¹⁸

3.2.3.8 ใบกำกับภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส¹¹⁹

ผู้ประกอบการมีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี ซึ่งรายละเอียดต้องครบถ้วนเป็นไปตามที่
สาธารณรัฐฝรั่งเศสกำหนดรวมถึงในเชิงพาณิชย์ด้วย เช่น วันที่ออกใบกำกับภาษี หมายเลขใบแจ้ง
หนี้ที่เรียงตามลำดับตัวเลข หมายเลขทะเบียนของผู้ประกอบการ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ใบกำกับ
ภาษีสามารถออกในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ได้ ภายใต้เงื่อนไขของบริษัทที่ได้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูล
ทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ (EDI) หรือกรณีที่มีลายมือชื่อดิจิทัลที่มีความทันสมัยและมีความถูกต้อง และ
ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์จะต้องมีข้อความให้ถูกต้องครบถ้วนตามรูปแบบของใบกำกับภาษีทั่ว ๆ
ไปด้วยเช่นกัน

3.2.3.9 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส¹²⁰

สำหรับกรณีการขายสินค้า ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการ
คอนกรีตในสินค้า หรือส่งมอบสินค้า

3.2.3.10 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของ สาธารณรัฐฝรั่งเศส

ผู้ให้บริการผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ในลักษณะแพร่ภาพออกอากาศ หรือบริการ
โทรคมนาคมแก่ผู้บริโภคที่อยู่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสจะต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน
กับประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปประเทศใดประเทศหนึ่ง ภายใต้โครงการ MOSS ซึ่งเป็นไปตาม
หลักการแห่งสหภาพยุโรป การยื่นแบบดังกล่าวมีผลบังคับใช้ได้ครอบคลุมทั้ง 28 ประเทศสมาชิกแห่ง
สหภาพยุโรป¹²¹

ผู้ประกอบการหรือบริษัทต่างชาติ ที่มีรายรับหรือคาดว่าจะมีรายรับเกินกว่า €100,000
(100,000 ยูโร) ต่อปี จากการให้บริการผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต้องยื่นจดทะเบียน
ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภายในสาธารณรัฐฝรั่งเศส โดยมีข้อมูลที่ต้องใช้ในการ

¹¹⁸ http://e-fpo.fpo.go.th/e-tax/Tax_Overview/Data/France.pdf (อ้างถึงใน การนำภาษีมูลค่าเพิ่ม
หลายอัตรามาใช้จัดเก็บในประเทศไทย: ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย (วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต) (น. 76). เล่มเดิม).

¹¹⁹ France: VAT Essential. Op.cit.

¹²⁰ French VAT Compliance and Rates. Retrieved July 3, 2015, from <http://www.vatlive.com/eu-vat-rules/french-vat-compliance-and-rates/>

¹²¹ French VAT, Retrieved July 3, 2015, from <http://www.vatlive.com/country-guides/france/french-vat/>

จดทะเบียนได้แก่ ใบรับรองภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะพิสูจน์ว่าธุรกิจที่มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่อื่น ๆ ในสหภาพยุโรปตามความเหมาะสม ข้อบังคับของบริษัท และ หนังสือรับรองทะเบียนการค้าที่ออกภายใต้กฎหมายของประเทศที่บริษัทนั้นมีที่ตั้งอยู่¹²²

ผู้ประกอบการหรือบริษัทต่างชาติที่ประสงค์จะยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส สามารถยื่นจดทะเบียนได้ที่ Service des Impôts des Entreprises ซึ่งจะใช้เวลาประมาณ 2 อาทิตย์ ในการพิจารณาและอนุมัติให้ผ่านเกณฑ์การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อได้เป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักเกณฑ์ของสาธารณรัฐฝรั่งเศสแล้วผู้ประกอบการจะได้รับหมายเลขทะเบียนเพื่อให้แก่บริษัท มีผลบังคับใช้ได้ครอบคลุมทั้ง 28 ประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป¹²³

เมื่อได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตามหลักเกณฑ์ที่สาธารณรัฐฝรั่งเศสเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ก็สามารถทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจการค้าภายในสาธารณรัฐฝรั่งเศสได้ โดยใช้อัตราภาษีและวิธีการดำเนินการต่าง ๆ จะต้องสอดคล้องกับกฎระเบียบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดของสาธารณรัฐฝรั่งเศส¹²⁴ ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนจะต้องทำรายงานทางธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มโดยยื่นแบบ CA 3 มีการจัดทำบัญชี มีการออกใบส่งของหรือใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง โดยต้องมีการทำสำเนาเก็บไว้ด้วย

เมื่อได้ศึกษาทำความเข้าใจหลักกฎหมายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามประมวลรัษฎากรของไทย รวมถึงของต่างประเทศซึ่งได้แก่ สหภาพยุโรป สหราชอาณาจักร และสาธารณรัฐฝรั่งเศส ทำให้ทราบถึงระบบกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ ซึ่งผู้วิจัยจะได้หยิบยกขึ้นมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในบทที่ 4 ต่อไป

¹²² French VAT Registration. Retrieved July 3, 2015, from <http://www.vatlive.com/country-guides/france/french-vat-registration/>

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Ibid.