

VAT ยื่นไม่ครบ จบที่เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม



U nderline

• กับปภท บุรรอด*

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม หากการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม มีภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมก็ต้องชำระภาษีพร้อม กันไปด้วย นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากรกำหนด หน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มและแบบแสดง รายการภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีนำเข้าสินค้าด้วย ถ้าไม่ยื่นแบบฯ ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด นอกจากจะทำให้เสียสิทธิที่จะได้รับแล้ว¹ ยังถูก ลงโทษทั้งทางแพ่งและอาญาอีกส่วนหนึ่งด้วย ผู้เขียนได้เรียงลำดับเนื้อหาของเรื่องการยื่นแบบ

และการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83 ถึงมาตรา 83/10 เป็นหมวดหมู่ เพื่อให้เกิดความเข้าใจอย่างเป็นระบบ และสามารถนำไปต่อยอดขยายฐานความรู้ในส่วนนี้ ออกไปได้ โดยมีกรอบการนำเสนอ ดังนี้

1. ประเภทและรูปแบบของการยื่นแบบ และการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.1 การยื่นแบบแสดงรายการและชำระ ภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการจดทะเบียน

1.2 การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่ม เต็มและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ จดทะเบียนที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้อง

¹ "สสพทสรสสน" ปีที่ 60 ฉบับที่ 7 กรกฎาคม 2556

* บัณฑิต สำนักกฎหมาย กสสพทสร

¹ สิทธิที่พึงจะได้ที่กล่าวหมายถึงสิทธิการขอเครดิตภาษีซื้อ

1.3 การยื่นแบบแสดงรายการภาษีของผู้มีหน้าที่นำส่งภาษี

1.4 การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้นำเข้า

1.5 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพสามิตและกรมศุลกากร

2. แบบแสดงรายการที่ใช้

3. กำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

4. สถานที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

5. วิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

6. บทกำหนดโทษ

7. ประเด็นปัญหาและแนววินิจฉัยที่น่าสนใจ

พิจารณารายละเอียดในแต่ละหัวข้อตามลำดับได้ดังนี้

1. ประเภทและรูปแบบของการยื่นแบบและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.1 การยื่นแบบแสดงรายการและชำระ

ภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการจดทะเบียน

การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นหน้าที่ปกติของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องกระทำเป็นรายเดือนภาษีโดยต้องยื่นแบบฯ และนำส่งภายใน 15 วันของเดือนถัดไป ไม่ว่าในเดือนภาษีนั้นจะมีการขายสินค้าหรือมีการให้บริการเกิดขึ้นหรือไม่ก็ตาม

ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

- ผู้ประกอบการจดทะเบียน²
- เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 82/1 (1) (3) (4)

หรือ (5) และมาตรา 82/2 มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเช่นเดียวกับผู้ประกอบการจดทะเบียน ได้แก่³

(1) ในกรณีที่ผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักรและได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระโดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักรได้แก่ ตัวแทนดังกล่าว⁴

(2) ในกรณีสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับ

² ประมวลรัษฎากร มาตรา 83

³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/2 ซึ่งบทบัญญัติของมาตรานี้มีความหมายในตัวอยู่แล้วกล่าวคือ เป็นบทบัญญัติที่กำหนดให้ใครบ้างต่างเป็นผู้รับผิดชอบในการยื่นแบบฯ และชำระภาษีเมื่อมีเหตุการณ์ต่างๆ เกิดขึ้นอันเป็นเหตุให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่สามารถดำเนินการด้วยตนเองได้

⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/1 (1)

ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) (ค) ถ้าภายหลังลินค่านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ได้แก่ (1) ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร (2) ผู้รับโอนสินค้า ถ้ามีการโอนสินค้าดังกล่าว⁵

(3) ในกรณีที่มีการควยเข้ากัน ได้แก่ ผู้ที่ควยเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่⁶

(4) ในกรณีโอนกิจการ ได้แก่ ผู้โอนและผู้รับโอน⁷

(5) ในกรณีผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักร ให้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการประกอบกิจการรวมตลอดถึงลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนซึ่งมีอำนาจในการจัดการแทนโดยตรงหรือโดยปริยายที่อยู่ในราชอาณาจักรเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มร่วมกับบุคคลตามมาตรา 82⁸

● ให้บุคคลดังต่อไปนี้เป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีแทนหรือร่วมกับผู้ประกอบการจดทะเบียน⁹

(1) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ ได้แก่ ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ แล้วแต่กรณี

(2) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือ

⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/1 (3)

⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/1 (4)

⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/1 (5)

⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/2

⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/3

¹⁰ หนังสือที่ กค 0802/พ.04330 ลงวันที่ 14 มีนาคม 2538

ผู้นำเข้าเป็นบุคคลธรรมดา ซึ่งถึงแก่ความตาย ได้แก่ ผู้จัดการมรดก ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก

(3) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ได้แก่ ผู้อำนวยการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งในคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้น

(4) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ได้แก่ กรรมการ ผู้อำนวยการ ผู้จัดการหรือผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดการ

(5) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี ได้แก่ ผู้ชำระบัญชีและกรรมการ ผู้อำนวยการ ผู้จัดการหรือผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดการซึ่งดำรงตำแหน่งอยู่ก่อนวันเลิกนิติบุคคลนั้น

☞ ตัวอย่างแนววินิจฉัยตามประมวลรัษฎากรมาตรา 83 ถึง มาตรา 83/3

ตัวอย่างที่ 1¹⁰ แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ซึ่งลงนามโดยกรรมการของบริษัทฯ พร้อมประทับตรานิติบุคคล และยื่นต่อทางราชการถือว่าเป็นการยื่นแบบ ภ.พ.30 โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 83 แห่ง

ประมวลรัษฎากรแล้ว ส่วนแบบ ภ.พ.30 ซึ่งลงนามโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดการพร้อมประทับตรานิติบุคคล และยื่นต่อทางราชการถือว่าเป็นการยื่นแบบ ภ.พ.30 ที่ยื่นแทนผู้ประกอบการจดทะเบียน ตามมาตรา 83/3 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น บริษัทฯ จึงมีสิทธิยื่นแบบ ค.10 เพื่อขอคืนภาษีดังกล่าวได้ภายใน 3 ปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น ตามมาตรา 84/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 2¹¹ บริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) มาโดยตลอดตั้งแต่เริ่มมีผลใช้บังคับ พนักงานของบริษัทฯ ผู้รับผิดชอบเกี่ยวกับเรื่องนี้ได้พิมพ์ชื่อลงในช่องลงชื่อผู้ประกอบการ และพิมพ์ตำแหน่งกรรมการผู้จัดการกำกับไว้ในช่องว่างข้างล่างช่องลงชื่อโดยมิได้ลงลายมือชื่อในแบบฯ และได้นำแบบฯ ไปยื่นต่อทางราชการ ซึ่งทางราชการก็ได้ออกไปเสิร์ฟรับเงินให้ไว้เป็นหลักฐานการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่อมาบริษัทฯ ได้ตรวจสอบพบข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้นแล้ว เห็นว่ากรณีดังกล่าวเป็นความเข้าใจผิดของพนักงานผู้จัดทำแบบฯ ในเบื้องต้น เพราะแท้จริงแล้วบริษัทฯ มิได้ประสงค์จะให้บุคคลดังกล่าวเป็นผู้ยื่นแบบฯ แต่ประสงค์

จะให้สมุห์บัญชีผู้รับผิดชอบในเรื่องนี้เป็นผู้ยื่นและลงนามในแบบฯ บริษัทฯ ได้ยืนยันว่าแบบแสดงรายการที่ยื่นไปดังกล่าว เป็นการยื่นในนามบริษัทฯ เพื่อประโยชน์ในการประกอบธุรกิจของบริษัทฯ จริง บริษัทฯ จะยื่นแบบแสดงรายการภาษีใหม่ โดยให้สมุห์บัญชีผู้รับผิดชอบเป็นผู้ยื่นและลงนามในแบบฯ โดยถือเป็นการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนตามที่มาตรา 83/4 ได้บัญญัติไว้ได้หรือไม่อย่างไร ทั้งนี้บริษัทฯ ได้แสดงจำนวนภาษีโดยถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายตลอดมา ตามข้อเท็จจริงกรณีถือได้ว่าบริษัทฯ ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ภายในเวลาที่กำหนดแล้ว และหากเดือนภาษีต่อไปบริษัทฯ จะมอบให้สมุห์บัญชีผู้รับผิดชอบเป็นผู้ลงลายมือชื่อในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) ก็ชอบที่จะปฏิบัติได้ ทั้งนี้ตามมาตรา 83/3(4) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 3¹² กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องยื่นแบบแสดงรายการเป็นรายเดือนพร้อมกับชำระภาษีตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 83 ดังนั้นฐานภาษีที่จะนำมาพิจารณาคำนวณว่า โฉงก์ยื่นแบบแสดงรายการไว้ต่ำกว่ามูลค่าที่โฉงก์ได้รับ

¹¹ หนังสือที่ กค 0802(ก)/10440 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2535

¹² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13847/2553

หรือพึงได้รับ จึงต้องพิจารณาเฉพาะฐานภาษีสำหรับเดือนภาษีที่มีการประเมินเท่านั้น

ตัวอย่างที่ 4¹³ กรณีบริษัท ล. รับจ้างดำเนินพิธีการนำเข้าสินค้าของบริษัท ย. เข้ามาในประเทศไทย และบริษัท ล. มีหน้าที่ต้องเก็บรักษาสินค้าในประเทศไทยให้แก่บริษัท ย. ซึ่งเป็นผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรเข้าลักษณะเป็นตัวแทนตามมาตรา 77/1(7) แห่งประมวลรัษฎากร และหากผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรดังกล่าวได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระโดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักรบริษัท ล. ซึ่งเป็นตัวแทนมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และมีหน้าที่รับผิดชอบในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ตามมาตรา 83/2 และมาตรา 85/2 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต อย่างไรก็ตาม หากข้อเท็จจริงปรากฏว่า บริษัท ล. เป็นผู้ประกอบการที่อยู่ในเขตปลอดอากรตามมาตรา 77/1(21) แห่งประมวลรัษฎากรและได้ดำเนินการเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 169) เรื่อง กำหนดให้ผู้ประกอบการที่อยู่

นอกราชอาณาจักรและได้ขายสินค้าในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระโดยมีตัวแทนอยู่ในเขตปลอดอากรบางกรณีเป็นผู้ประกอบการซึ่งมีเหตุอันสมควร ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กำหนดลักษณะและวิธีการการประกอบกิจการของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรและได้ขายสินค้าในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระโดยมีตัวแทนอยู่ในเขตปลอดอากรบางกรณีมีสิทธิของจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวได้ และกำหนดแบบหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวและการออกไปทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราว ตามมาตรา 85/3 วรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 1 ธันวาคม พ.ศ. 2549 บริษัท ล. ย่อมมีสิทธิไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะการขายสินค้าในราชอาณาจักรโดยเป็นตัวแทนของบริษัท ย. ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร

ตัวอย่างที่ 5¹⁴ บริษัทฯ ได้ว่าจ้างบริษัท ต่างประเทศที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศทำโฆษณาลงในนิตยสาร ก. และนิตยสาร ส. ที่มีให้ผู้โดยสารบนเครื่องบินของบริษัท ท. จำกัด เป็นครั้งคราวไม่ทุกเดือน ซึ่งนิตยสาร ส. จะมีอยู่บนสายการบินทั้งในประเทศและต่างประเทศส่วนนิตยสาร ก. มีอยู่บนสายการบินภายในประเทศเท่านั้นและในแต่ละครั้งจะชำระเงินโดยโอนเงินผ่านธนาคาร

¹³ หนังสือที่ กค 0702/9490 ลงวันที่ 29 พฤศจิกายน 2553

¹⁴ หนังสือที่ กค 0802/พ.17407 ลงวันที่ 7 กันยายน 2536

เป็นเงินสกุลต่างประเทศให้แก่บริษัทต่างประเทศ โดยตรง จึงขอทราบว่าเงินค่าโฆษณานี้ สัญญากันว่าไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ทางบริษัทฯ จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อย่างไรก็ตามขอข้อเท็จจริง การให้บริการทำโฆษณาลงในนิตยสาร ส. ที่มีให้ผู้ใช้โดยสารอ่านบนเครื่องบินทั้งในประเทศและต่างประเทศตามข้อเท็จจริงดังกล่าว ไม่เข้าลักษณะเป็นการให้บริการในต่างประเทศ และมีการใช้บริการในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากรจึงไม่เป็นผู้ประกอบการไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนกรณีการให้บริการทำโฆษณาลงในนิตยสาร ก. ซึ่งมีให้ผู้ใช้โดยสารบนเครื่องบินภายในประเทศอ่านตามข้อเท็จจริงดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นการให้บริการที่ทำในต่างประเทศและมีการใช้บริการในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเมื่อมีการชำระค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการดังกล่าว ผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/2 แห่งประมวลรัษฎากร

ความสัมพันธ์ของการยื่นแบบแสดงรายการกับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83

วรรคห้า มีหลักว่า ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83 วรรคหนึ่ง หากมีเครดิตภาษี หรือมีภาษีที่ต้องขอคืนให้ดำเนินการตามหมวด 4 ส่วน 8 เรื่องเครดิตภาษี และการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มียอดภาษีซื้อ มากกว่ายอดภาษีขายในเดือนภาษีใดๆ ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีนั้นๆ ภายในกำหนดเวลา¹⁵ ดังนี้

(1) ภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ ซึ่งได้แก่ ภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป¹⁶ ในกรณีนี้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิเลือกขอคืนภาษีเป็นเงินสดหรือเป็นเครดิตก็ได้

(2) ภายหลังพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการตามปกติ แต่ไม่เกินสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการนั้นๆ ซึ่งในกรณีนี้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิเลือกขอคืนภาษีเป็นเงินสดหรือเป็นเครดิตก็ได้เช่นเดียวกัน

(3) กรณียื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมตามประมวลรัษฎากรมาตรา 83/4 เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสดเท่านั้น

1.2 การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ

¹⁵ สุเทพ พงษ์พิทักษ์ การวางแผนภาษีมูลค่าเพิ่ม กันยายน 2549 หน้า 263-264

¹⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83 วรรคห้า

จดทะเบียนที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้อง

ความถูกต้องในการแสดงแบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีความจำเป็นต่อระบบจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หากแสดงแบบไม่ถูกต้องย่อมเป็นการเสียหายต่อเนื่องในฐานข้อมูลระบบจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และระบบจัดเก็บภาษีเงินได้อื่นๆ ผู้ประกอบการฯ จึงมีหน้าที่ต้องยื่นแบบฯ ให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/4 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการยื่นแบบและชำระภาษีและเป็นทางแก้กรณีผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน และให้โอกาสผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษียื่นเพิ่มเติมใหม่เพื่อให้ถูกต้องครบถ้วนได้

สาเหตุของการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติม ได้แก่ ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ไม่ว่าจะการคลาดเคลื่อนนั้นจะเป็นเหตุให้จำนวนภาษีในเดือนภาษีเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ก็ตาม

ตัวอย่าง¹⁷ การที่โจทก์กรอกรายการยอดขายที่ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ขาดไป 1,000,000 บาทนั้น เป็นกรณีที่โจทก์ในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน โจทก์มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งหนึ่งพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ให้ถูกต้องครบถ้วน

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/4 แต่ถ้าไม่มีจำนวนภาษีในเดือนภาษีเปลี่ยนแปลงไป ผู้ประกอบการจดทะเบียนก็ยังคงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งหนึ่งให้ถูกต้อง โดยไม่ต้องชำระภาษีแต่อย่างใด ปราบกฏว่าโจทก์ส่งสินค้าประเภทเซรามิกไปขายยังต่างประเทศ อันเป็นการส่งออกตามมาตรา 77/1(14) โจทก์จึงเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนสำหรับการประกอบกิจการประเภทการส่งออกสินค้าที่มีใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(3) แต่ตามมาตรา 80/1(1) กำหนดให้ใช้อัตราภาษีย้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้โจทก์จะยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง แต่โจทก์ไม่มีจำนวนภาษีในเดือนภาษีที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเปลี่ยนแปลงไป ที่โจทก์จะต้องนำมาชำระให้ถูกต้องพร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมตามมาตรา 83/4 ดังนั้น โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดชอบเสียเปรียบและเงินเพิ่มตามมาตรา 89(4) และ 89/1

กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน¹⁸ มีดังนี้

สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 และร้อยละ 0 ของราคาสินค้าหรือค่าบริการ โดยคำนวณภาษี

¹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 838/2540

¹⁸ สุเทพ พงษ์พิทักษ์ การวางแผนภาษีมูลค่าเพิ่ม กันยายน 2549 หน้า 264

มูลค่าเพิ่มจากยอดภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ ในแต่ละเดือนภาษีแสดงรายการดังต่อไปนี้ตาม แบบแสดงรายการ ภ.พ.30 ไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ดังนี้

- (1) แสดงยอดขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 7.0 ต่ำกว่าความเป็นจริง
- (2) ไม่แสดงยอดขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0
- (3) แสดงยอดขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 0 ต่ำกว่าความเป็นจริง
- (4) ไม่แสดงยอดขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0
- (5) แสดงยอดขายที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มต่ำกว่าความเป็นจริง
- (6) ไม่แสดงยอดขายที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0
- (7) แสดงตัวเลขผิดพลาด ตัวเลขสลับกันในยอดขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 และจำนวนภาษีขาย
- (8) แสดงยอดขายทั้งสิ้นในเดือนภาษี แต่ไม่แสดงยอดขายที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 หรืออัตราร้อยละ 0 หรือยอดขายที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (9) แสดงยอดซื้อและภาษีซื้อสูงกว่าความเป็นจริง

(10) แสดงยอดซื้อและภาษีซื้อต่ำกว่าความเป็นจริง

ข้อพิจารณา

กรณีผู้ประกอบการฯ แสดงยอดขายภาษีขาย ยอดซื้อ ภาษีซื้อ ในแบบ ภ.พ.30 ไว้ผิดพลาดคลาดเคลื่อน เช่น แสดงยอดขายไว้ขาดหรือเกินไป ผู้ประกอบการฯ จะยกเลิกแบบ ภ.พ.30 ที่ได้ยื่นไว้แล้วเพื่อขอแก้ไขรายการที่ผิดพลาดโดยยื่นแบบ ภ.พ.30 ฉบับใหม่แทนฉบับเดิมไม่ได้ จะกระทำได้อีกโดยยื่นแบบ ภ.พ.30 เพิ่มเติมอีกครั้งหนึ่งพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี เพื่อปรับปรุงรายการที่ยื่นไว้ผิดพลาดให้ถูกต้องครบถ้วนตามนัยมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 1¹⁹ โจทก์ยื่นแบบ ภ.พ. 30

ของเดือนเมษายน 2541 สองครั้ง โดยครั้งแรกเมื่อวันที่ 15 พฤษภาคม 2541 มีภาษีซื้อที่ชำระเกินเป็นจำนวน 8,554.17 บาท ซึ่งโจทก์ขอนำภาษีซื้อที่ชำระเกินไปนี้ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไป ต่อมาโจทก์ยื่นแบบ ภ.พ.30 ครั้งที่สอง ในวันที่ 15 พฤษภาคม 2541 โดยแจ้งยอดภาษีซื้อเกินเป็นจำนวน 40,853.80 บาท กรณีของโจทก์ถือได้ว่า การยื่นแบบ ภ.พ. 30 ครั้งที่สองแม้จะเป็นการยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไปก็ตามก็เป็นการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม เนื่องจากโจทก์ในฐานะผู้ประกอบการ

¹⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 444/2549

จดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนไม่ว่าการคลาดเคลื่อนนั้นจะเป็นเหตุให้จำนวนภาษีในเดือนภาษีเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ก็ตาม ตามประมวลรัษฎากรฯ มาตรา 83/4 ซึ่งเข้าข้อยกเว้นของมาตรา 84 ที่บัญญัติว่า ในกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม เพราะการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนตามมาตรา 83/4 ก็ให้มีสิทธิขอคืนภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม นั้น ดังนั้น โจทก์จึงมีสิทธิแต่เพียงขอคืนภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีจากการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 เท่านั้น ไม่มีสิทธินำไปเป็นเครดิตภาษีในเดือนถัดไป

ตัวอย่างที่ 2²⁰ แม้แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ. 30 จะไม่ได้แจ้งไว้ในแบบแสดงรายการที่ยื่นว่าเป็นการยื่นเพิ่มเติมก็ตาม แต่เมื่อปรากฏว่าเป็นการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30 ฉบับที่สอง จึงถือว่าการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30 ของโจทก์ดังกล่าวเป็นการยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมตามมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมนี้ มาตรา 84 มิให้นำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีมาชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม เพียงแต่ให้สิทธิในการขอคืนภาษีได้

เท่านั้น โจทก์จะต้องนำภาษีมาชำระพร้อมยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมตามมาตรา 83/4 แม้โจทก์มีภาษีที่ชำระเกินยกมาจากเดือนมิถุนายน 2540 จำนวน 50,561.91 บาท แต่โจทก์ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนพฤษภาคมจำนวน 5,050.72 บาท โจทก์จะนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม เพราะยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องตามมาตรา 83/4 ไม่ได้

โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มลงรายการยอดซื้อที่มีสิทธินำภาษีซื้อมาหักไว้จำนวน 2,687,902.44 บาท ซึ่งคลาดเคลื่อนไปเพราะนำเอายอดที่ไม่มีสิทธิหักภาษีซื้อมารวมไว้ด้วย จำนวน 2,490,654.21 บาท เมื่อโจทก์จะชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติม โจทก์จึงควรนำยอดขายลบด้วยยอดซื้อที่แท้จริงเพื่อหาจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะชำระเพิ่มเติม การที่โจทก์คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมด้วยการนำเอายอดซื้อซึ่งไม่มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีจำนวน 2,490,654.21 บาท ไประบุว่าเป็นยอดขายและยอดขายที่ต้องเสียภาษีจึงเป็นการลงรายการที่คลาดเคลื่อน ดังนั้น การที่ศาลภาษีอากรกลางปรับปรุงรายการแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเสียใหม่ด้วยการนำภาษีซื้อจากยอดซื้อที่ถูกต้องนำไปหักจากภาษีขายเพื่อหา

²⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3775/2542

จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะชำระเพิ่มเติมจึงชอบแล้ว

ตัวอย่างที่ 3²¹ ตามแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเดือนกันยายน ตุลาคม และ พฤศจิกายน 2536 โจทก์ลงรายการในช่องภาษีที่ชำระเกินยกมาเป็นจำนวนเงิน 157,989.33 บาท ผิดโดยลงซ้ำทั้งสามเดือน และโจทก์อ้างว่าฐานภาษีซื้อของโจทก์ในเดือนมิถุนายนและตุลาคม 2535 โจทก์ใช้ราคาสินค้าตามความจริงโดยมิได้นำราคาที่เจ้าพนักงานศุลกากรประเมินเพิ่มมาเป็นฐานภาษี ในระหว่างอุทธรณ์การประเมินโจทก์ได้เสนอเอกสารใบกำกับภาษีซื้อภาษีขาย รายงานภาษี แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อประกอบการพิจารณาด้วยแล้ว การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพียงแต่พิจารณาหลักฐานรายงานภาษีขายและภาษีซื้อเดือนพฤศจิกายน 2536 โดยมิได้นำเอกสารดังกล่าวมาพิจารณาแล้ววินิจฉัยว่าการประเมินชอบแล้ว เห็นได้ว่าเป็นการนำข้อมูลจากรายงานภาษีขายและภาษีซื้อของโจทก์ในเดือนพฤศจิกายน 2536 ซึ่งโจทก์นำสืบว่าโจทก์ลงไว้ผิดมาวินิจฉัยโดยมิได้ตรวจสอบจากเอกสารที่โจทก์นำมาส่งให้เพื่อประกอบการพิจารณาด้วยการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่ชอบ

ตัวอย่างที่ 4²² แม้โจทก์จะยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องโดยโจทก์ใช้สิทธิเครดิตภาษีสำหรับสินค้าคงเหลือในเดือนภาษีมกราคม และกุมภาพันธ์ 2535 เกินไปเดือนละ 20,305.11 บาท แต่โจทก์ไม่มีจำนวนภาษีที่ต้องชำระอีกทั้งผลต่างจำนวนเงิน 20,305.11 บาท ของภาษีการค้าของสินค้าคงเหลือที่โจทก์นำมาเครดิตนั้น นอกจากโจทก์ไม่ได้รับเงินภาษีจำนวนดังกล่าวคืนไปจากจำเลยแล้วโจทก์ก็ไม่ได้ใช้ประโยชน์หรืออ้างว่ามีสิทธิได้รับประโยชน์จากเครดิตภาษีจำนวนดังกล่าวด้วยและภายหลังโจทก์ได้รับแจ้งจากเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรจำเลยว่ามีข้อผิดพลาดเกี่ยวกับการขอเครดิตภาษีสำหรับสินค้าคงเหลือของโจทก์ โจทก์ก็ได้ยื่นแก้ไขแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้องสำหรับเดือนภาษีดังกล่าวตามคำแนะนำของเจ้าหน้าที่ของจำเลย จึงถือได้ว่า แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับเดิมได้ถูกยกเลิกไปโดยให้ใช้แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่แก้ไขใหม่ซึ่งมีการแก้ไขจำนวนดังกล่าวที่ถูกต้องแล้ว

ตัวอย่างที่ 5²³ บริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.พ. 30 ในแต่ละเดือนภาษี ไม่มีรายได้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีแต่ภาษีซื้อซึ่งต้องห้ามมิให้นำมาหักใน

²¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7623/2541

²² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3631/2541

²³ หนังสือที่ กค0702/5700 ลงวันที่ 1 กรกฎาคม 2556

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบข้อ 2 (3) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)^{๒๔} ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2535 ถือว่าการยื่นแบบดังกล่าวไม่ถูกต้อง กรณีดังกล่าวบริษัทฯ ไม่สามารถยื่นแบบ ภ.พ.30 ใหม่เพื่อยกเลิกแบบ ภ.พ.30 เดิมได้ การแก้ไขต้องกระทำโดยยื่นแบบ ภ.พ.30 เพิ่มเติมในแต่ละเดือนภาษี โดยแสดงรายละเอียดรายการที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องและแสดงรายละเอียดเพิ่มเติมรายการที่ถูกต้องลงในแบบ ภ.พ.30 ที่เพิ่มเติมตามมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการยื่นแบบ ภ.พ.30 เพิ่มเติม กรณีแสดงภาษีซื้อไว้เกิน เมื่อคำนวณแล้วไม่มีภาษีต้องชำระหรือนำส่ง บริษัทฯ จึงไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัทฯ ยังคงต้องเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไปตามมาตรา 89 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ไม่ว่าจะการคลาดเคลื่อนนั้นจะเป็นเหตุให้จำนวนภาษีในเดือนภาษีเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ก็ตาม ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งหนึ่งพร้อมกับชำระภาษีถ้ามีให้ถูกต้องครบถ้วน โดยยื่น ณ สถานที่ที่ได้ยื่น

แบบแสดงรายการภาษีไว้ก่อน^{๒๕}

ตัวอย่างที่ 6^{๒๕} กรณีบริษัทฯ ได้นำเข้าวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออกและได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามแบบแจ้งการประเมินของกรมศุลกากร และมีใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัทฯ ได้ชำระถือเป็นภาษีซื้อ ตามมาตรา 77/1 (18) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมาถือเป็นภาษีซื้อในเดือนที่ชำระภาษีตามการประเมินแต่ต้องไม่เกินสามปีนับจากวันที่ออกไปกำกับภาษี ตามมาตรา 82/3 วรรคสี่ มาตรา 84 และมาตรา 86/14 แห่งประมวลรัษฎากร หากบริษัทฯ ประสงค์จะขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทฯ จะต้องยื่นแบบ ภ.พ. 30 เพิ่มเติมสำหรับเดือนภาษีตามใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากรตามมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร และมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการยื่นแบบเพิ่มเติม

1.3 การยื่นแบบแสดงรายการภาษีของผู้มีหน้าที่นำส่งภาษี

ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มบางกรณี ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกำหนดให้บุคคลผู้มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตาม

^{๒๔} ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/4

^{๒๕} หนังสือที่ กค 0702/587 ลงวันที่ 23 มกราคม 2556

เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด พิจารณาได้ดังนี้

1.3.1 กรณีขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียน²⁶

ในการขายทอดตลาด ให้ผู้ทอดตลาดซึ่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องเสีย

การขายทอดตลาดทรัพย์สินในกรณีนี้ให้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ (ประมุข) ทรัพย์สินจากการขายทอดตลาดได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/4 เพราะการขายทอดตลาดถือเป็นขายสินค้าตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) เช่นกัน สำหรับการออกใบกำกับภาษีนั้นให้ผู้ทอดตลาดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน²⁷ และในกรณีที่ผู้ซื้อทรัพย์สินจากการขายทอดตลาดได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ทอดตลาดนำส่งย่อมเป็นภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าว²⁸ แต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ทรัพย์สินถูกนำออกขายทอดตลาดจะออกใบกำกับภาษีไม่ได้²⁹

ในกรณีที่ผู้ทอดตลาดเป็นส่วนราชการให้ส่วนราชการออกใบเสร็จรับเงินให้กับผู้ซื้อในกา

ขายทอดตลาดและจัดทำสำเนาให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เพื่อเป็นหลักฐาน³⁰ แต่ถ้าเป็นในกรณีที่ส่วนราชการขายทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ถูกยึดมาตามกฎหมายโดยวิธีอื่นนอกจากการขายทอดตลาด ให้นำความในประมวลรัษฎากร มาตรา 83/5 มาใช้บังคับโดยอนุโลม³¹ ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/5 วรรคสามและวรรคสี่ ให้ถือเป็นใบกำกับภาษี เว้นแต่ ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/16 มิให้ถือเป็นใบกำกับภาษี³²

ข้อสังเกต

1. กรณีทรัพย์สินที่ขายทอดตลาดเป็นอสังหาริมทรัพย์ เนื่องจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นจึงไม่มีกรณีที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าว แต่อาจจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะถ้าอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

2. ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ทรัพย์สินถูกนำออกขายทอดตลาดดังกล่าวจะออกใบ

²⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/5

²⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 86/3

²⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (18) (ค)

²⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 86/1 (2)

³⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/5 วรรคสาม

³¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/5 วรรคสี่

³² ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/5 วรรคห้า

กำกับภาษีสำหรับการขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวไม่ได้³³ ทั้งนี้ เนื่องจากกฎหมายได้กำหนดให้หน้าที่ออกใบกำกับภาษีเป็นหน้าที่ของผู้ทอดตลาดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86/3

ตัวอย่างที่ 1³⁴ การขายทอดตลาดทรัพย์สินของคู่ความเพื่อบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งศาล หากทรัพย์สินที่ขายทอดตลาดนั้นเป็นทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมบังคับคดีซึ่งเป็นผู้ทอดตลาดมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องเสียและต้องออกใบเสร็จรับเงินให้กับผู้ซื้อในการขายทอดตลาดพร้อมจัดทำสำเนาใบเสร็จรับเงินให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนไว้เพื่อเป็นหลักฐานตามมาตรา 83/5 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ยื่นแบบแสดงรายการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยแบบ ภ.พ.36 ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 65) เรื่องกำหนดแบบเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ลงวันที่ 22 พฤศจิกายน พ.ศ. 2538

ตัวอย่างที่ 2³⁵ เมื่อพิจารณาพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) มาตรา 3 (6) ที่แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 321) ประกอบกับเหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้แล้วจะเห็นได้ว่ารัฐต้องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในการขายทรัพย์สินที่ดำเนินการโดยองค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงินเพื่อสนับสนุนและลดภาระให้แก่องค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงินในอนาคตจะแก้ไขปัญหาระบบสถาบันการเงินให้ได้ผลสำเร็จโดยเร็วและเนื่องจากองค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงินจัดตั้งขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกาการปฏิรูประบบสถาบันการเงินฯ มีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขปัญหาฐานะของบริษัทที่ถูกระงับการดำเนินกิจการและชำระบัญชีบริษัทที่ถูกระงับการดำเนินกิจการในกรณีที่บริษัทดังกล่าวไม่อาจดำเนินกิจการต่อไปได้ ดังนี้ การขายสินทรัพย์ขององค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงิน หมายความว่า การขายทรัพย์สินของสถาบันการเงินที่ถูกระงับการดำเนินกิจการโดยองค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงินหาใช่หมายความว่า ทรัพย์สินที่ขายเป็นกรรมสิทธิ์ขององค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงินไม่ ฉะนั้นเมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าองค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงินได้จัดการแก้ไขฟื้นฟูฐานะของบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ต. ที่ถูกระงับการดำเนินกิจการแล้ว

³³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 86/1 (2)

³⁴ หนังสือที่ กค 0811/พ./2306 ลงวันที่ 19 มีนาคม 2545

³⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1057/2549 (ประชุมใหญ่)

นำสิทธิการเช่าที่ดินพิพาทซึ่งเป็นทรัพย์สินส่วนหนึ่งของบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ต. ออกขายทอดตลาด แม้จะเป็นการว่าจ้างโจทก์ให้เป็นผู้ดำเนินการขายทอดตลาดแทนก็ต้องถือว่าเป็นการดำเนินการขายโดยองค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงินนั่นเอง การขายเช่นนี้มีผลให้บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ต. มิต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 3 (6) ดังนี้โจทก์ซึ่งเป็นผู้รับจ้างดำเนินการขายทอดตลาดสิทธิการเช่าพื้นที่พิพาทแทนองค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงินจึงไม่ต้องรับผิดชอบชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/5 แห่งประมวลรัษฎากรฯ

1.3.2 การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีจ่ายเงินให้กับผู้ประกอบการต่างประเทศ³⁶

เมื่อมีการชำระราคาสินค้าหรือค่าบริการให้กับผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ ให้ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีพิจารณารายละเอียดได้ดังนี้

(1) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราวและ

ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวตามมาตรา 85/3³⁷

ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการที่จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือรับบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งเข้ามาขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว³⁸ จะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามแบบ ภ.พ.36 ตามมาตรา 83/6 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ก็ต่อเมื่อผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราว ตามมาตรา 85/3 แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าหากผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวได้เข้ามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ³⁹ (ไม่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ขายจะนำภาษีขายไปยื่นแบบ ภ.พ.30)

ข้อสังเกต ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่นำส่งตามแบบ ภ.พ.36 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6(1)(2) แห่งประมวลรัษฎากร ย่อมถือเป็นภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีหน้าที่นำส่งภาษี⁴⁰ และใบเสร็จรับเงินที่กรมสรรพากรออกให้แก่ผู้มีหน้าที่นำส่ง

³⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6

³⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6 (1)

³⁸ การเข้ามาให้บริการในราชอาณาจักรของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว เช่น การเข้ามารับจ้างติดตั้งสายเคเบิลในประเทศของบริษัทต่างประเทศ หรือเข้ามาก่อสร้างระบบประปาภายในประเทศของบริษัทต่างประเทศ เป็นต้น ซึ่งผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.36 ตามมาตรา 83/6(1) แห่งประมวลรัษฎากร

³⁹ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนโสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 3-364

⁴⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (18) (ค)

ภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มให้ ถือเป็นใบกำกับภาษี⁴¹ ทั้งนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่นำส่งให้ถือเป็นภาษีซื้อของเดือนที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ใช่เป็นภาษีซื้อของเดือนที่ผู้ประกอบการฯ จ่ายค่าบริการ

๓ ตัวอย่างกรณีประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6 (1)

ตัวอย่างที่ 1⁴² บริษัทได้ซื้อสินค้าจากต่างประเทศโดยเป็นผู้นำเข้าและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและอากรขาเข้าแล้วโดยไม่ปรากฏว่าผู้ขายสินค้าได้เข้ามาประกอบกิจการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราวตามมาตรา 83/6 (1) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นกรณีที่บริษัทเป็นผู้นำเข้าตาม มาตรา 82 (2) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทชำระราคาสินค้าไปให้บริษัทในต่างประเทศ บริษัทจึงไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.36 แต่อย่างใด

ตัวอย่างที่ 2⁴³ กรณีบริษัทฯ ซึ่งเป็นนิติบุคคลตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเป็นผู้ออกแบบและก่อสร้างอาคารในประเทศไทยและได้รับชำระเงินค่าออกแบบจากผู้ว่าจ้างชำระเป็นงวดถือเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงเป็นผู้ประกอบการที่ประกอบ

กิจการขายสินค้าหรือให้บริการตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายเงินค่าบริการจึงมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการในต่างประเทศมีหน้าที่ต้องเสียตามมาตรา 83/6 (1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36) ณ ที่ว่าการอำเภอภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนที่จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้ประกอบการในต่างประเทศตามมาตรา 83/6 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 3⁴⁴ การจ่ายค่าบริการสำหรับการให้บริการติดตั้งและบำรุงรักษาอุปกรณ์ โดยผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรแก่ลูกค้าในประเทศไทยเข้าลักษณะเป็นการจ่ายค่าบริการให้กับผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว ดังนั้น หากผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวลูกค้าในประเทศไทยมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต การนำเข้าสินค้าถ้าผู้ขายสินค้าซึ่งอยู่ต่างประเทศไม่ได้เข้ามาขายสินค้าใน

⁴¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 86/14 ประกอบกับมาตรา 77/1 (22)

⁴² หนังสือที่ กค 0811/พ.ก.128 ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2544

⁴³ หนังสือที่ กค 0702/211 ลงวันที่ 8 มกราคม 2556

⁴⁴ หนังสือที่ กค 0702/10979 ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2555

ประเทศไทย เพียงแต่ผู้ซื้อส่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศและเป็นผู้นำเข้า เมื่อจ่ายเงินค่าตอบแทนจากการซื้อสินค้าจึงไม่เข้ากรณีที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.36 ตามมาตรา 83/6 (1) (2) แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

(2) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร⁴⁵

การให้บริการในต่างประเทศ⁴⁶ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรถือเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 วรรคสาม อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 โดยผู้ประกอบการที่ให้บริการถือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/13 ซึ่งผู้จ่ายเงินค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการดังกล่าว จะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6(2)⁴⁷

ข้อสังเกต การให้บริการในต่างประเทศโดยมิได้มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย ค่าบริการดังกล่าวไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/2 ผู้จ่ายค่าบริการไม่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

แต่อย่างใดกล่าวคือไม่ต้องยื่นแบบ ภ.พ. 36⁴⁸

➡ ตัวอย่างกรณีประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6 (2)

ตัวอย่างที่ 1⁴⁹ การที่โจทก์จ่ายเงินค่าแพรนโซลท์ที่เข้าลักษณะเป็นค่าแห่งสิทธิอย่างอื่น ตามมาตรา 40 (3) ดังกล่าวเช่นนี้ ย่อมเข้าลักษณะเป็นการชำระราคาค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร โจทก์จึงมีหน้าที่นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัท พ. ผู้ประกอบการ มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 83/6 (2)

ตัวอย่างที่ 2⁵⁰ การที่โจทก์จ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งได้ให้บริการในต่างประเทศและมีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ระหว่างวันที่ 18 พฤศจิกายน 2540 ถึงวันที่ 9 พฤษภาคม 2543 โจทก์จึงมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายค่าบริการภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์มีหน้าที่นำส่งนี้เกิดขึ้นก่อนวันที่ 17 สิงหาคม 2543 ซึ่งเป็นวันที่โจทก์จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้โจทก์จะนำส่งเมื่อวันที่ 7 มีนาคม 2546 หลัง

⁴⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6 (2)

⁴⁶ การให้บริการในต่างประเทศ หมายความว่า บริการนั้นจะอยู่ในลักษณะใดก็ได้แล้วแต่เกิดขึ้นในต่างประเทศ

⁴⁷ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวณิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 3-365

⁴⁸ หนังสือที่ กค 0802/8785 ลงวันที่ 19 พฤษภาคม 2536 และหนังสือที่ กค 0811/พ.01632 ลงวันที่ 6 กุมภาพันธ์ 2541

⁴⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552

⁵⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6341/2549

จากวันที่โจทก์ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ก็ไม่ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวเป็นภาษีซื้อซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างที่โจทก์เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะมีสิทธินำมาหักจากภาษีขายหรือขอคืนภาษีได้ ฉะนั้น โจทก์จึงนำภาษีซื้อจำนวน 4,287,101.76 บาท ที่โจทก์นำส่งในวันที่ 7 มีนาคม 2546 มาเป็นภาษีซื้อของเดือนภาษีมีนาคม 2546 ไม่ได้ การยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีมีนาคม 2546 ของโจทก์จึงแสดงภาษีคลาดเคลื่อนเกินไป 4,287,101.76 บาท โจทก์จึงต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไปตามมาตรา 89(4) แห่งประมวลรัษฎากร⁵¹

ตัวอย่างที่ 3⁵² โจทก์จ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งได้ให้บริการในต่างประเทศและมีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรระหว่างวันที่ 18 พฤศจิกายน 2540 ถึงวันที่ 9 พฤษภาคม 2543 โจทก์จึงมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

⁵¹ มาตรา 82/3 มาตรา 82/4 มาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร ใช้เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้นที่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นและมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามีภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษีหากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อผู้ประกอบการนั้นต้องชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างหากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้เป็นเครดิตภาษีและผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ส่วนผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการจึงไม่มีภาษีขาย ขณะเดียวกันภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปหรือที่มีหน้าที่นำส่งก็ไม่ถือเป็นภาษีซื้อของผู้ประกอบการนั้นเช่นกันผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่อาจใช้วิธีคำนวณภาษีโดยการนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อดังเช่นผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งชำระระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยสมบูรณ์ ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ผู้ประกอบการได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงนำมาเป็นภาษีซื้อเพื่อคำนวณหักออกจากภาษีขายหรือขอคืนภาษีในภายหลังเมื่อผู้ประกอบการได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วไม่ได้

⁵² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6341/2549

⁵³ หนังสือที่ กค 0702/3805 ลงวันที่ 4 มิถุนายน 2553

ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายค่าบริการ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์มีหน้าที่นำส่งนี้เกิดขึ้นก่อนวันที่ 17 สิงหาคม 2543 ซึ่งเป็นวันที่โจทก์จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้โจทก์จะนำส่งเมื่อวันที่ 7 มีนาคม 2546 หลังจากวันที่โจทก์ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วก็ไม่ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวเป็นภาษีซื้อซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างที่โจทก์เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะมีสิทธินำมาหักจากภาษีขายหรือขอคืนภาษีได้ ฉะนั้น โจทก์จึงนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์นำส่งในวันที่ 7 มีนาคม 2546 มาเป็นภาษีซื้อของเดือนภาษีมีนาคม 2546 ไม่ได้ การยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีมีนาคม 2546 ของโจทก์จึงแสดงภาษีซื้อคลาดเคลื่อนเกินไป โจทก์จึงต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไปตามมาตรา 89(4) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 4⁵³ กรณีบริษัทฯ จ่ายค่าสิทธิเป็นการตอบแทนให้กับบริษัทต่างประเทศในการ

ได้ใช้รูปภาพ เข้าลักษณะเป็น “บริการ” การให้บริการดังกล่าว เป็นการให้บริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการในราชอาณาจักร เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าบริการให้กับบริษัทต่างประเทศ จึงมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 ของค่าบริการทั้งหมด ตามมาตรา 77/1 (10) มาตรา 77/2 และมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยใช้แบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแบบ ภ.พ.36 ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินให้ผู้ประกอบการตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การนำส่งภาษีเงินได้ การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยื่นรายการ ลงวันที่ 24 กรกฎาคม พ.ศ. 2544

ตัวอย่างที่ 5⁵⁴ กรณีบริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ประกอบการกิจการในประเทศไทยได้ว่าจ้างนักออกแบบในต่างประเทศให้ออกแบบผลิตภัณฑ์เพื่อทำการผลิตเครื่องประดับและอัญมณีส่งออกไปขายในต่างประเทศเข้าลักษณะของการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรจึงเป็นผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่า-

เพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัทฯ มิได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ความผิดกรณีดังกล่าว มีหน้าที่ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทฯ ทราบว่ามีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว บริษัทฯ ก็ได้ยื่นแบบ ภ.พ.36 ให้ถูกต้องตามกฎหมายโดยไม่มีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีแต่อย่างใด กรณีถือได้ว่ามีเหตุอันสมควรจึงอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นรายการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36) สำหรับเดือนภาษีมกราคม 2551 จนถึงเดือนภาษีพฤษภาคม 2553 ออกไปถึงวันที่ 7 มิถุนายน 2553 มีผลให้ไม่ต้องรับผิดชอบค่าปรับทางอาญาตามมาตรา 90 (5) แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัทฯ ยังคงต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.75 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนถึงวันนำส่งภาษี ตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 6⁵⁵ กรณีผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรได้ให้บริการเป็นตัวแทนจัดหาแหล่งเงินทุนกู้ทั้งในและนอกราชอาณาจักรให้กับบริษัทฯ อันเป็นเหตุให้บริษัทฯ ได้กู้ยืมเงินจากแหล่งเงินทุนกู้เข้าลักษณะเป็นการให้บริการใน

⁵⁴ หนังสือที่ กค 0702/พ./9136 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2553

⁵⁵ หนังสือที่ กค 0702/11430 ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2555

ต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยแบบ ภ.พ.36 ตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

(3) ผู้ประกอบการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาให้นำมาตรา 83/5 วรรคสอง มาใช้บังคับ⁵⁶

การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 83/6 (3) ยังไม่มีพระราชกฤษฎีกากำหนด

1.3.3 กรณีการโอนสินค้าหรือโอนสิทธิในการบริการ ซึ่งสินค้าหรือบริการที่ได้มาโดยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร⁵⁷

ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนขายสินค้าหรือให้บริการแก่องค์การสหประชาชาติ ทบวง การชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ซึ่งอยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1 (5) หากต่อมาได้มีการโอนสินค้าหรือโอนสิทธิในบริการดังกล่าวให้กับบุคคลที่มีใช้

องค์การสหประชาชาติ ซึ่งเป็นเหตุให้ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 82/1 (2) โดยวิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจะต้องเสียโดยให้ผู้รับโอนสินค้า มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 83/7⁵⁸

ข้อสังเกต ใบเสร็จรับเงินที่กรมสรรพากร ออกให้สำหรับการรับชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 83/6 หรือมาตรา 83/7 ให้ถือเป็นใบกำกับภาษี⁵⁹

1.4 การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้นำเข้า

ผู้นำเข้าสินค้าจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

1.4.1 การนำเข้าสินค้านอกจากกรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/9 ให้ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นใบขนสินค้าตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ณ ด่านศุลกากร ตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยศุลกากรและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากรพร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร⁶⁰

⁵⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6 (3) ปัจจุบันการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 83/6 (3) ยังไม่มีพระราชกฤษฎีกากำหนด

⁵⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/7

⁵⁸ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนโสม สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 3-377

⁵⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/14

⁶⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/8 วรรคหนึ่ง

1.4.2 ในกรณีที่มีการนำสินค้านำเข้าเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเขตปลอดอากร ถ้าภายหลังสินค้านั้นได้ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยมิใช่เพื่อส่งออกหรือได้มีการนำสินค้าออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกให้ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นใบขนสินค้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากรพร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร⁶¹

ตัวอย่างที่ 1⁶² ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้านั้น บทบัญญัติตามมาตรา 78/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้าหรือในวันที่มีการออกใบขนสินค้าโดยผู้นำเข้าต้องยื่นใบขนสินค้าพร้อมกับชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ณ ด่านศุลกากรตามมาตรา 83/8 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร และกรมศุลกากรมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าเพื่อกรมสรรพากรตามมาตรา

83/10 (1) แห่งประมวลรัษฎากรเมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า การทำเรือฯ นำเข้ารถบรรทุกจำนวน 4 คัน และได้จัดทำบัญชีราคาสินค้าที่ใช้ผ่านพิธีการศุลกากรต่ำกว่าราคาซื้อขายที่แท้จริงเป็นเหตุให้ชำระอากรขาเข้าไปจำนวน 7,992,172 บาท ภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 11,748,488 บาทและเจ้าพนักงานกรมศุลกากรมีหลักฐานแสดงว่าการทำเรือฯ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีแบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนสินค้า โดยแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริงเจ้าพนักงานกรมศุลกากรในฐานะเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรย่อมมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเบี่ยงปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 88(2) แห่งประมวลรัษฎากรได้⁶³

ตัวอย่างที่ 2⁶⁴ การนำสินค้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแต่นำออกจากเขตปลอดอากรให้กับลูกค้าของบริษัท A ในประเทศไทยเข้าลักษณะเป็นการนำเข้า ตามมาตรา 77/1 (12) แห่งประมวลรัษฎากร ลูกค้าของบริษัท A เป็นผู้นำสินค้าออกจากเขตปลอด

⁶¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/9

⁶² หนังสือที่ กค 0702/พ./3397 ลงวันที่ 19 เมษายน 2556

⁶³ เทียบได้กับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6754/2551 ซึ่งวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/10(1) บัญญัติให้กรมศุลกากรโจทก์ที่ 1 เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่นำเข้าเพื่อกรมสรรพากรโจทก์ที่ 3 และมาตรา 4 บัญญัติให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินได้ เมื่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ออกประกาศกระทรวงการคลังแต่งตั้งให้ข้าราชการในสังกัดโจทก์ที่ 1 เป็นเจ้าพนักงานประเมินในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกตามประกาศลงวันที่ 27 ธันวาคม 2534 ส. ซึ่งเป็นข้าราชการในสังกัด โจทก์ที่ 1 จึงมีอำนาจประเมินให้จำเลยที่ 1 ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁶⁴ หนังสือที่ กค 0706/6204 ลงวันที่ 25 กรกฎาคม 2549

อาคารจึงมีฐานะเป็นผู้นำเข้ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 โดยยื่นใบขนสินค้าขาเข้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากรพร้อมชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรตามมาตรา 83/9 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น บริษัทฯ ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อนำสินค้าออกจากเขตปลอดอากรดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 3⁶⁵ กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากรนำสินค้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากร ขายให้กับผู้ซื้อซึ่งอยู่นอกเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อการส่งออก กรณีดังกล่าวถือเป็นการนำเข้าสินค้าตามมาตรา 77/1 (12) แห่งประมวลรัษฎากร หากการนำเข้าสินค้านั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) แห่งประมวลรัษฎากร การนำเข้าสินค้านั้นต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อยื่นใบขนสินค้าขาเข้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากรพร้อมชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ตามมาตรา 83/9 แห่งประมวลรัษฎากร และภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ชำระไว้แล้วถือเป็น

⁶⁵ หนังสือที่ กค 0706/พ./292 ลงวันที่ 11 มกราคม 2550

⁶⁶ หนังสือที่ กค 0702/พ./3080 ลงวันที่ 23 เมษายน 2552

ภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 77/1 (18) แห่งประมวลรัษฎากร หากภาษีซื้อดังกล่าวไม่ต้องห้ามตามมาตรา 82/5 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำภาษีซื้อดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา 82/3 และมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 4⁶⁶ กรณีที่มีการนำสินค้าที่นำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเขตปลอดอากรถ้าภายหลังสินค้านั้นได้ปล่อยออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนโดยมิใช่เพื่อส่งออกหรือได้มีการนำสินค้าออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกให้ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นใบขนสินค้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากรพร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ทั้งนี้ ตามมาตรา 83/9 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น หากบริษัทฯ ได้โอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าให้แก่ลูกค้าไปดำเนินพิธีการศุลกากรนำเข้า (ตามเอกสารใบขนสินค้าขาเข้าระบุชื่อลูกค้า) ลูกค้าผู้รับโอนจึงเข้าลักษณะเป็นผู้นำเข้าตามมาตรา 77/1 (11) แห่งประมวลรัษฎากร ลูกค้าจึงมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ตามมาตรา 83/9 แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีที่บริษัทฯ โอน

กรรมสิทธิ์ในสินค้าให้ลูกค้าไปดำเนินการ
ศุลกากรนำเข้าเข้าลักษณะเป็นการขายตาม
มาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ
มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขาย
สินค้าดังกล่าวโดยต้องออกไปกำกับภาษีเรียกเก็บ
ภาษีมูลค่าเพิ่มจากลูกค้าผู้รับโอนเมื่อความรับผิด
ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา
78 (1) และมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร

1.5 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของ กรมสรรพสามิตและกรมศุลกากร

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรม-
สรรพสามิตและกรมศุลกากรนั้น มีหลักเกณฑ์
ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังนี้

(1) สำหรับสินค้าที่นำเข้าให้กรมศุลกากร
เรียกเก็บเพื่อกรมสรรพากรและในกรณีของ
ตกค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 78/2 (3)
ให้กรมศุลกากรหักภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมเบี่ยปรับ
เงินเพิ่มเพื่อกรมสรรพากรตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดี
กำหนด

(2) สำหรับการขายสินค้าหรือการให้
บริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตด้วยให้กรม-
สรรพสามิตเรียกเก็บเพื่อกรมสรรพากร

ข้อพิจารณา

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกรมสรรพ-
สามิตและกรมศุลกากรเพื่อกรมสรรพากรนั้น

รัฐมนตรีว่าการคลังได้อาศัยอำนาจตามความใน
มาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร แต่งตั้งให้
ข้าราชการกรมสรรพสามิตและกรมศุลกากรเป็น
เจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร และ
ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้ง
เจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 24) ลงวันที่ 27 ธันวาคม
พ.ศ. 2534

สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการที่
ต้องเสียภาษีสรรพสามิตด้วย อาศัยอำนาจตาม
ความในมาตรา 11 แห่งประมวลรัษฎากร อธิบดี
กรมสรรพากรออกคำสั่งไว้คำสั่งกรมสรรพากรที่
ท.ป. 52/2537 เรื่อง กำหนดสถานที่รับแบบ
แสดงรายการและรับชำระเงินภาษีอากรตาม
ประมวลรัษฎากร วันที่ 25 ตุลาคม พ.ศ. 2537
โดยกำหนดให้สถานที่ยื่นแบบรายการภาษีและ
ชำระภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสรรพสามิตเป็น
สถานที่ยื่นแบบแสดงรายการและรับชำระเงิน
ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้
บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสีย
ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตด้วย⁶⁷ การ
เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ดังกล่าวให้ถือว่าเป็น
การสมบูรณ์เมื่อได้รับใบเสร็จรับเงินซึ่ง
เจ้าพนักงานสรรพสามิตหรือพนักงานเจ้าหน้าที่
ที่มีอำนาจรับชำระภาษีตามกฎหมายว่าด้วย
สรรพสามิตได้ลงลายมือชื่อรับเงินแล้ว⁶⁸

⁶⁷ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 52/2537ฯ ข้อ 2

⁶⁸ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 52/2537ฯ ข้อ-3

ใบเสร็จรับเงินที่กรมศุลกากรหรือกรมสรรพสามิตออกให้ในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อกรมสรรพากรตามประมวลรัษฎากรมาตรา 83/10 (1) หรือ (2) ให้ถือเป็นใบกำกับภาษี⁶⁹

๒ ตัวอย่างกรณีประมวลรัษฎากร มาตรา 83/10 (1)⁷⁰

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้านั้น บทบัญญัติตามมาตรา 78/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระอากรขาเข้าวางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้าหรือในวันที่มีการออกใบขนสินค้าโดยผู้นำเข้าต้องยื่นใบขนสินค้าพร้อมกับชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ณ ด่านศุลกากร ตามมาตรา 83/8 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น การที่กรมศุลกากรมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าเพื่อกรมสรรพากร ตามมาตรา 83/10 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้อำนาจอำนาจตามความในมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร ประกาศแต่งตั้งให้ข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไปสังกัดกรมศุลกากรเป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณี

การรับแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าหรือส่งออกและกรณีของตกค้างตามข้อ 1 (1) ของประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 24)ฯ ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534 นั้น จึงเป็นการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานกรมศุลกากรที่จะรับแบบแสดงรายการตรวจสอบการสำแดงรายการและการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตลอดจนมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มหากเห็นว่าผู้ประกอบการนั้นสำแดงราคาสินค้าไม่ถูกต้อง จนเป็นเหตุให้ชำระภาษีไม่ครบถ้วนซึ่งกรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้นำเข้าและส่งออก พ.ศ. 2539 (เดิม)⁷¹

๒ ตัวอย่างกรณีประมวลรัษฎากร มาตรา 83/10 (2)⁷²

กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตไม่ชำระเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ กรมสรรพสามิต ตามมาตรา 83/10 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีสิทธิชำระเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ กรมสรรพากร โดยตรงได้หรือไม่

⁶⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 86/14

⁷⁰ หนังสือที่ กค 0702/พ./3397 ลงวันที่ 19 เมษายน 2556

⁷¹ ปัจจุบันถูกยกเลิกโดยระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้นำเข้าและส่งออก พ.ศ. 2550

⁷² หนังสือที่ กค 0706/พ./10407 ลงวันที่ 14 ธันวาคม 2548

ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ ภ.พ.30) ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตด้วย ให้กรมสรรพสามิตเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อกรมสรรพากรและเพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี จึงกำหนดให้สถานที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและรับชำระเงินภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสรรพสามิตเป็นสถานที่ยื่นแบบแสดงรายการและรับชำระเงินภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ตามมาตรา 83/10 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.52/2537 เรื่อง กำหนดสถานที่รับแบบแสดงรายการและรับชำระเงินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 25 ตุลาคม พ.ศ. 2537 ดังนั้น กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตด้วย จะยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ให้แก่กรมสรรพากร ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ก็สามารถกระทำได้ตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร

ประเด็นมีว่า กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่า-

เพิ่มดังกล่าวได้ชำระเงินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ณ กรมสรรพากร กรณีดังกล่าวกรมสรรพสามิตมีสิทธิตรวจสอบการเสียภาษีได้หรือไม่

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถือว่า เป็นการสมบูรณ์เมื่อได้รับใบเสร็จรับเงินซึ่งเจ้าหน้าที่รับชำระเงินภาษีอากรได้ลงลายมือชื่อรับเงินแล้ว ตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 112/2545 เรื่อง กำหนดสถานที่รับแบบแสดงรายการและรับชำระเงินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 10 ตุลาคม พ.ศ. 2545 หากกรณีมีข้อสงสัยว่า ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ต่อกรมสรรพากรแล้วหรือไม่ กรมสรรพสามิตอาจขอให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนแสดงหลักฐานใบเสร็จรับเงินค่าภาษีได้ สำหรับกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือได้ชำระไม่ถูกต้องครบถ้วน เป็นเหตุให้ต้องมีการตรวจสอบและประเมินภาษีกับผู้ประกอบการจดทะเบียน เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากรที่จะดำเนินการต่อไป เนื่องจากกรมสรรพากรไม่ได้มีการแต่งตั้งให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิตเป็นเจ้าพนักงานประเมินเกี่ยวกับการตรวจสอบภาษีในส่วน of กรมสรรพากรแต่อย่างใด

2. แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.1 กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียน

(1) แบบ ภ.พ.30 ใช้สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียน (รวมผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ส่งออกที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0) โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี โดยจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด⁷³

ข้อสังเกต

- แบบ ภ.พ.30 นี้ต้องเป็นแบบแสดงรายการที่กรมสรรพากรจัดพิมพ์ขึ้น (ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 65)ฯ ข้อ 2) หรือจะ Download จากเว็บไซต์ของกรมสรรพากร www.rd.go.th ก็ได้⁷⁴

- แบบ ภ.พ.30 ใช้สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษีกรณีเดือนภาษีใดมีจำนวนภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการจะได้รับคืนภาษี และสามารถใช้แบบ ภ.พ. 30 นี้เป็นคำขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) แบบ ภ.พ.30.2 แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีปรับปรุงภาษีซื้อที่เฉลี่ยตามส่วนของรายได้ ตามประมวลรัษฎากร

⁷³ ประมวลรัษฎากรมาตรา 83 วรรค 1

⁷⁴ ประกาศกรมสรรพากรฯ ลงวันที่ 13 สิงหาคม พ.ศ. 2545

มาตรา 82/6 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)

(3) แบบ ภ.พ.30.3 ในกรณีปรับปรุงภาษีซื้อที่เฉลี่ยตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารและประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)

2.2 กรณีผู้มีหน้าที่นำส่งภาษี

แบบแสดงรายการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ แบบ ภ.พ.36 ใช้สำหรับผู้มีหน้าที่นำส่งกรณีดังต่อไปนี้

(1) ผู้จ่ายเงินที่จ่ายค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการให้แก่

- ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราวและไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวหรือ

- ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร

(2) ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปแล้วในอัตราร้อยละ 0 ได้แก่ การรับโอนสินค้าหรือรับโอนสิทธิในบริการที่ได้มีการขายหรือให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของ

สหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต
สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุลทั้งนี้เฉพาะการ
ขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตาม
หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(3) ผู้ทอดตลาดซึ่งขายทรัพย์สินของผู้ประกอบกิจการจดทะเบียน

2.3 แบบใบขนสินค้าขาเข้า

ใช้สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
ที่เป็นผู้นำเข้า ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ก็ตาม ผู้นำเข้าต้องชำระภาษี
พร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่า
ด้วยศุลกากร

ข้อสังเกต การยื่นแบบแสดงรายการ
ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามแบบ ภ.พ.30 แบบ ภ.พ.36
สามารถยื่นผ่านเว็บไซต์ของกรมสรรพากร
www.rd.go.th ก็ได้⁷⁵

3. กำหนดเวลาในการ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและ การชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.1 กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียน

การยื่นแบบ ภ.พ.30 ให้กระทำเป็น
รายเดือนๆ ละครั้ง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ
หรือขอคืนในเดือนภาษีใด ให้ยื่นแบบฯ ภายใน
วันที่ 15 ของเดือนถัดไป ไม่ว่าจะมีการขายสินค้า

หรือให้บริการเกิดขึ้นในเดือนภาษีนั้นหรือไม่
ก็ตามในกรณีที่มีสถานประกอบหลายแห่ง
(หรือหลายสาขา) ให้แยกยื่นแบบ ภ.พ.30 เป็น
รายสถานประกอบการ เว้นแต่จะได้ออมนุมัติ
จากกรมสรรพากรเพื่อยื่นแบบฯ รวมกัน ณ
สถานประกอบการแห่งหนึ่งแห่งใดตามแบบ
ภ.พ.02 เพื่อได้รับอนุมัติแล้วก็ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่
เดือนภาษีที่อธิบดีฯ อนุมัติ เป็นต้นไป

3.2 กรณีผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวล-
รัษฎากร มาตรา 83/5 และมาตรา 83/6 ให้นำ
ส่งภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือน
ที่จ่ายเงินหรือรับเงินจากการขายทอดตลาด
แล้วแต่กรณี

(2) การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวล-
รัษฎากร มาตรา 83/7 ให้นำส่งภาษีนับแต่วันที่
ครบกำหนดสามสิบวันที่ความรับผิดชอบในการเสีย
ภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น

3.3 กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ เป็นผู้นำเข้า

หลักมีว่า ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือ
ผู้นำเข้ายื่นใบขนสินค้าขาเข้าและชำระภาษี
มูลค่าเพิ่มพร้อมการชำระอากรขาเข้าตาม
กฎหมายว่าด้วยศุลกากร ณ ด่านศุลกากรที่มี
การนำเข้าสินค้า

⁷⁵ ศึกษาได้จากประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 115)ฯ ลงวันที่ 15 มีนาคม พ.ศ. 2544 และประกาศ
อธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 116)ฯ ลงวันที่ 4 กันยายน พ.ศ. 2544

ข้อสังเกต ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83 อธิบดีฯ มีอำนาจในการกำหนดแบบ ซึ่งหมายความรวมถึงการกำหนดแบบวิธีในการยื่นแบบแสดงรายการ และมีอำนาจในการกำหนดระยะเวลาการชำระภาษีที่กำหนดให้ยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป เป็นอย่างอื่นได้รวมถึงการกำหนดสถานที่ในการยื่นแบบและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม⁷⁶

4. สถานที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

นอกจากผู้ประกอบการจดทะเบียนตลอดจนบุคคลผู้มีหน้าที่ตามประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้ต้องยื่นแบบฯ และชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้ว จำต้องคำนึงถึงสถานที่ยื่นแบบและชำระภาษีด้วย ซึ่งอาจพิจารณาได้ ดังนี้

4.1 กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียน และกรณีนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.30 และการยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.36 ให้ยื่น ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ สาขาที่สถานประกอบการหลายแห่งหรือหลายสาขาให้แยกยื่นแบบฯ และชำระภาษีเป็นรายสถานประกอบการ ณ สำนักงาน

สรรพากรพื้นที่สาขาที่สถานประกอบการตั้งอยู่ในกรณีที่ได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบฯ รวมกัน ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาใดที่สถานประกอบการตั้งอยู่แล้ว ให้ยื่นแบบฯ ณ ที่แห่งนั้นเพียงแห่งเดียว

4.2 สถานที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นผู้นำเข้า

ให้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นแบบใบขนสินค้าตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ณ ด้านศุลกากร

5. วิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

วิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแยกพิจารณาได้ ดังนี้

● การยื่นแบบปกติ

(1) แบบและกำหนดเวลายื่นแบบ⁷⁷ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม

(2) กรณีมีสถานประกอบการแห่งเดียว การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีให้ยื่นและชำระ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่

⁷⁶ หนังสือที่ กค 0811(กม)/2038 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน 2541

⁷⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83

สถานประกอบการตั้งอยู่ เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น (3) กรณีมีสถานประกอบการหลายแห่ง⁷⁸ การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีให้แยกยื่นและชำระเป็นรายสถานประกอบการ ทั้งนี้ เว้นแต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะยื่นคำร้องต่ออธิบดีขออนุมัติยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีรวมกัน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่แห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่อธิบดีกำหนด และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่เดือนภาษีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

● **การยื่นแบบเพิ่มเติม**⁷⁹ ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ไม่ว่าจะการคลาดเคลื่อนนั้นจะเป็นเหตุให้จำนวนภาษีในเดือนภาษีเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ก็ตาม ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งหนึ่ง พร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ให้ถูกต้องครบถ้วน โดยยื่น ณ สถานที่ที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ก่อน

ข้อสังเกต การยื่นแบบ ภ.พ. 30 เพิ่มเติมให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนแสดงเฉพาะยอดขาย ภาษีขาย ยอดซื้อ ภาษีซื้อ ที่ยื่นไว้ขาดหรือเกินเท่านั้น ไม่ต้องแสดงหรือโยงถึงยอดเดิมที่เคยยื่นไว้แล้วในครั้งแรก

⁷⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83 วรรค 4

⁷⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/4

⁸⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 89 (2)

6. บทกำหนดโทษ

การปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติที่เป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่เกี่ยวกับยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษี อาจต้องได้รับโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

6.1 การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการจดทะเบียน

● บทกำหนดโทษทางแพ่ง

เบี้ยปรับ

(1) กรณีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา⁸⁰

ผู้ประกอบการจดทะเบียนทุกราย กฎหมายกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนภาษี ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม ดังนั้น ถ้ามิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษี

เงื่อนไข

1. มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือ
2. มิได้ยื่นแบบนำส่งภาษี ภายในกำหนด

เวลา

ผล

เสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย หรือนำส่งในเดือนภาษี

ตัวอย่าง⁸¹ กรณีบริษัท ร. ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ภายในกำหนดเวลากว่าคือ มีการยื่นแบบ ภ.พ.30 ครั้งสุดท้ายเมื่อเดือนพฤษภาคม 2540 เนื่องจากผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 เป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ถ้ามี) ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม ตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อบริษัท ร. ไม่ยื่นแบบ ภ.พ.30 ภายในกำหนดเวลาจึงจะต้องรับผิดระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาทตาม มาตรา 90 (2) แห่งประมวลรัษฎากร และต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีตามมาตรา 89 (2) แห่งประมวลรัษฎากร และเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งใน

เดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป⁸²

ผู้ประกอบการจดทะเบียนทุกราย กฎหมายกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนภาษี ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม ดังนั้น ถ้ายื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไปให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนหรือนำส่งคลาดเคลื่อน

เงื่อนไข

1. ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือ
2. ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้มีข้อผิดพลาด
3. เป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป

ผล

เสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนหรือนำส่งคลาดเคลื่อน

กรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้อง⁸³ เช่น

1. ยื่นแสดงรายการยอดขายสินค้าหรือบริการไม่ถูกต้อง กล่าวคือ แสดงยอดขายขาด

⁸¹ หนังสือที่ กค 0811/พ./5529 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2545

⁸² ประมวลรัษฎากร มาตรา 89 (3)

⁸³ ไพจิตร โรจนวณิชย์ ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 4-354

หรือเกินไป ไม่ว่าจะเป็นอย่างน้อยที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ หรือร้อยละศูนย์ หรือยอดขายที่ได้รับยกเว้น

2. ยื่นแสดงรายการยอดซื้อสินค้าหรือบริการไม่ถูกต้อง กล่าวคือ แสดงยอดซื้อขาดหรือเกินไป แต่ทั้งนี้ ไม่รวมยอดซื้อที่มีภาษีซื้อสินค้าหรือรับบริการอันเป็นภาษีซื้อต้องห้ามและยอดซื้อสินค้าหรือรับบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ยอดซื้อดังกล่าวไม่ต้องนำมาแสดงในแบบ ภ.พ.30)

ตัวอย่าง กรณีเบี่ยงปรับจากการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถูกต้อง⁸⁴

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนประกอบกิจการขายบ้านซึ่งก่อสร้างบนที่ดินของบุคคลอื่น นำภาษีซื้อจากการก่อสร้างบ้านที่เป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (4) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) เรื่องการกำหนดภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2535 ไปแสดงไว้ในแบบแสดงรายการเป็นภาษีซื้อแต่ละเดือนภาษีแม้จะยังไม่ได้นำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายก็ตาม แต่เป็นการยื่นแบบ ภ.พ.30 โดยแสดงรายการภาษีซื้อเกินไป ซึ่ง

เป็นกรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกิน บริษัทฯ ต้องเสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไปนั้น ตามมาตรา 89 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

(3) กรณีภาษีขายหรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป⁸⁵ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายหรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป เช่น ยื่นแสดงรายการภาษีขายไม่ถูกต้อง คำนวณภาษีขายผิดพลาด แสดงภาษีขายขาดหรือเกินไป หรือยื่นรายการภาษีซื้อไม่ถูกต้อง ภาษีซื้อไว้ขาดหรือเกินไป

เงื่อนไข

1. ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือ
2. ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้มีข้อผิดพลาด
3. เป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายหรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป

ผล

1. เสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไป หรือ
2. เสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีซื้อ

⁸⁴ หนังสือที่ กค 0706/พ./932 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2551

⁸⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 89 (4)

ที่แสดงไว้เกินไป

ตัวอย่าง⁸⁶ กรณีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่ผู้ขายสินค้าได้ชำระเป็นกรณีและผู้ขายสินค้าได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไปและเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไปจึงเป็นหน้าที่และเป็นภาระของผู้ขายสินค้าที่ต้องชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ทั้งนี้ ตามมาตรา 89 (3) (4) และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

เงินเพิ่ม⁸⁷ เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89/1 นั้น เป็นมาตรการลงโทษทางแพ่งกับผู้มีเงินได้หรือผู้ประกอบการที่ไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามประมวลรัษฎากร โดยกฎหมายกำหนดให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง เงินเพิ่มดังกล่าวเป็นกรณีต้องเสียทำนองเดียวกับดอกเบี้ย

บทกำหนดโทษทางอาญา บุคคลดังต่อไปนี้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

(1) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ยื่น

แบบแสดงรายการภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 83 หรือมาตรา 83/1⁸⁸

(2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/2⁸⁹

(3) ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 83/3⁹⁰

ข้อสังเกต กรณีโทษปรับทางอาญาอาจถูกเปรียบเทียบปรับโดยเจ้าพนักงาน ส่วนเบี้ยปรับทางแพ่งสามารถลดลงได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542⁹¹

6.2 การยื่นแบบแสดงรายการภาษีของผู้มีหน้าที่นำส่งภาษี

6.2.1 กรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/5 และมาตรา 83/6

ผู้ทอดตลาดซึ่งมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 83/5 (นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายทอดตลาด) และผู้จ่ายเงินที่มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการจ่ายเงินให้ผู้ประกอบการต่างประเทศ) ถ้ามิได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ. 36 ภายในกำหนดเวลา

⁸⁶ หนังสือที่ กค 0811/พ.08668 ลงวันที่ 23 สิงหาคม 2542

⁸⁷ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 81/2542 ป. 98/2543 และ ป. 117/2545

⁸⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 90 (2)

⁸⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 90 (3)

⁹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 90 (4)

หรือนำส่งไว้แล้วแต่ไม่ถูกต้องเป็นเหตุให้จำนวนเงินภาษีที่ต้องนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ต้องรับผิดชอบนี้⁹¹

ความรับผิดชอบทางแพ่ง ไม่ต้องรับผิดชอบปรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89 (3) เนื่องจากมิใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี แต่ต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่ได้นำส่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89/1

ความรับผิดชอบทางอาญา กรณีที่มีได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.36 ภายในกำหนดเวลา ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 90 (5)

6.2.2 กรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/7

ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการที่มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/7 หากมิได้ยื่นแบบนำส่งภาษี (ภ.พ.36) ภายในกำหนดเวลาหรือได้ยื่นแบบนำส่งภาษี (ภ.พ.36) ไว้แล้ว แต่ไม่ถูกต้องจะต้องรับผิดชอบนี้

ความรับผิดชอบทางแพ่ง

(1) **เบี้ยปรับ** ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89 (2) และ มาตรา 89 (3)

(2) **เงินเพิ่ม** ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของจำนวนเงินที่มีได้นำส่งหรือนำส่งไว้ไม่ครบถ้วนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89/1

ความรับผิดชอบทางอาญา

กรณีที่มีได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามแบบ ภ.พ.36 ภายในกำหนดเวลา ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 90 (5)

6.3 **การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้นำเข้า**

ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าอาจพิจารณาได้ ดังนี้

ความรับผิดชอบทางแพ่ง

(1) **เบี้ยปรับ** ต้องรับผิดชอบตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89 (2) กล่าวคือ มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษี

(2) **เงินเพิ่ม** ต้องรับผิดชอบตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89/1 กล่าวคือ บุคคลใดไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามบทบัญญัติในหมวดนี้ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

⁹¹ หนังสือนิติ กค 0802/พ.21403 ลงวันที่ 19 ตุลาคม 2536 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542ฯ ข้อ 18

ความรับผิดชอบทางอาญา

ผู้นำเข้าไม่ยื่นใบขนสินค้าตามมาตรา 83/8 หรือมาตรา 83/9 ต้องระวางโทษปรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 90 (6) เป็นเงินไม่เกิน 2,000 บาท

7. ประเด็นปัญหาแนววินิจฉัยที่น่าสนใจ

เรื่องที่ 1 ถ้ายังไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มได้หรือไม่ อย่างไร

ถ้ายังไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มได้หรือไม่ ปัญหาดังกล่าวหากพิจารณาตามข้อกฎหมายแล้ว การยื่นแบบฯ เมื่อยังไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีความผิดฐานประกอบการโดยมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา เหตุที่อาจเกิดขึ้นจะเกิดจากผู้ประกอบการใช้ให้บุคคลอื่นไปจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแทน แต่บุคคลนั้นมิได้ไปจดทะเบียนฯ ให้ ทำให้ผู้ประกอบการสำคัญผิดคิดว่าได้จดทะเบียนเรียบร้อยแล้วจึงยื่นแบบแสดงรายการภาษีทุกเดือน กรณีดังกล่าวการยื่นแบบฯ ไม่มีผลให้เป็นการเสียภาษีที่ถูกต้องตามกฎหมาย เพียงแต่จะใช้เป็นเหตุร้องขอต่ออธิบดีกรมสรรพากร

⁹² หนังสือที่ กค 0811/พ./3958 ลงวันที่ 25 เมษายน 2540

⁹³ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวณิช ชมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 3-348-349

อนุญาตให้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ตั้งแต่วันที่เข้าใจว่าได้มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว⁹² ดังนั้น การใช้บุคคลอื่นไปจดทะเบียนฯ แทน จึงต้องระมัดระวังและตรวจสอบให้แน่ชัด

ประเด็นมีว่า ถ้าเป็นการยื่นแบบฯ กรณีที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการไปก่อนวันจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน แต่มีการรับเงินหลังจากเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนแล้ว ผลตามกฎหมายจะเป็นอย่างไรบ้าง

เมื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วจึงมีหน้าที่ยื่นแบบ ภ.พ.30 เป็นรายเดือนภาษี โดยการยื่นแบบดังกล่าวจะเป็นการนำเอายอดขายภาษีขาย ที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในเดือนภาษีนั้นมารวบรวมเสียต่อกรมสรรพากร ทั้งนี้ ไม่คำนึงว่าการทำสัญญาหรือการให้บริการจะเกิดขึ้นก่อนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม⁹³

➔ ตัวอย่างแนววินิจฉัยกรณีการยื่นแบบฯ ให้บริการก่อนวันจดทะเบียน แต่รับเงินหลังจดทะเบียน

บริษัทให้บริการรักษาความปลอดภัยแก่ลูกค้าไปแล้วก่อนวันที่บริษัทได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ยังไม่ได้รับชำระค่าบริการต่อมาบริษัทได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและได้รับชำระราคาค่าบริการ ความรับผิดชอบในการเสียภาษี

มูลค่าเพิ่มจึงเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระค่าบริการ ตามมาตรา 78/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทจึงต้องออกใบกำกับภาษีเมื่อได้รับชำระค่าบริการ ตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร และมีหน้าที่ยื่นแบบ ภ.พ.30 ตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร⁹⁴

เรื่องที่ 2 กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อพ้นกำหนดวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีที่ขอคืนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83 จะมีสิทธิได้รับดอกเบี่ยตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการให้ดอกเบี่ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากร ข้อ 2 นั้นหรือไม่

ประเด็นดังกล่าวศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่า⁹⁵ กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายแล้ว ต่อมายื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามสิทธิของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 84 ซึ่งการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมนี้กฎหมายมิได้กำหนดกรอบเวลาไว้ เมื่อยื่นแบบ

แสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมดังกล่าวภายใน 3 ปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น ตามมาตรา 84/1 (1) จึงถือว่าได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการให้ดอกเบี่ยแก่ผู้ได้รับเงินคืนภาษีอากรแล้ว จึงมีสิทธิได้รับดอกเบี่ยในภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขอคืน

เรื่องที่ 3 กรณีการลงลายมือชื่อขอคืนภาษีในแบบ ภ.พ.30

ประเด็นมีว่า กรณีที่นิติบุคคลเป็นบริษัทจำกัด มีกรรมการสองคนลงลายมือชื่อร่วมกัน และประทับตราของบริษัทจึงจะถือว่าผูกพันบริษัทฯ เมื่อยื่นแบบ ภ.พ.30 โดยมีกรรมการหนึ่งคนได้ลงลายมือชื่อในแบบ ภ.พ.30 ในช่องการขอคืนภาษีโอนเข้าธนาคารและในช่องรับรองการยื่นแบบ ภ.พ.30 ถือว่าการยื่นแบบ ภ.พ.30 ดังกล่าวของบริษัทฯ เป็นการยื่นแบบฯ ที่ชอบด้วยประมวลรัษฎากรแล้วหรือไม่

แนววินิจฉัย⁹⁶ บริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.พ.30 เดือนกุมภาพันธ์ 2543 โดยมีกรรมการหนึ่งคนได้ลงลายมือชื่อในแบบ ภ.พ.30 ในช่องการขอคืน

⁹⁴ หนังสือที่ กค 0706/พ./4037 ลงวันที่ 15 พฤษภาคม 2549

⁹⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3587/2550

⁹⁶ หนังสือที่ กค 0811(กม.06)/พ.1906 ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2543

ภาษีโอนเข้าธนาคารและในช่องรับรองการยื่นแบบ ภ.พ.30 แม้ว่าการลงชื่อในแบบ ภ.พ.30 เดือนภาษีดังกล่าว จะเป็นการลงชื่อโดยกรรมการของบริษัทเพียงหนึ่งคน ซึ่งต่างจากหนังสือรับรองการจดทะเบียนนิติบุคคล ที่ระบุให้กรรมการสองคนลงลายมือชื่อและประทับตรานิติบุคคล จึงจะมีผลผูกพันบริษัทฯ ก็ตาม กรณีถือว่าการยื่นแบบ ภ.พ.30 ดังกล่าวของบริษัทฯ เป็นการยื่นแบบฯ ที่ชอบ ตามนัยมาตรา 7 แห่งประมวลรัษฎากร แล้ว เพราะกฎหมายกำหนดให้กรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการเป็นผู้ลงลายมือชื่อในบรรดารายการ รายงานหรือเอกสารอื่น ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลต้องทำยื่นเท่านั้น

เรื่องที่ 4 กรณีที่นิติบุคคลเลิกกิจการ โดยแจ้งเลิกกิจการแล้ว หากยังไม่มีการขีดชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ยังมีหน้าที่ต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 อยู่เช่นเดิมหรือไม่

ภายหลังจากแจ้งเลิกกิจการแล้ว หากยังไม่มีการขีดชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ยังมีหน้าที่ต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 อยู่เช่นเดิม เพียงแต่อาจจะต้องดูประเด็นเรื่องการออกไปกำกับกำกับภาษีและการขอคืนภาษีชื่อ

ภายหลังแจ้งเลิกประกอบกิจการตามแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรที่ ป. 66/2539ฯ ลงวันที่ 29 ธันวาคม 2539⁹⁷

สรุป

การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นหน้าที่ปกติของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องกระทำเป็นรายเดือนภาษีโดยต้องยื่นแบบฯ และนำส่งภายใน 15 วันของเดือนถัดไป ไม่ว่าในเดือนภาษีนั้นจะมีการขายสินค้าหรือมีการให้บริการเกิดขึ้นหรือไม่ก็ตาม สำหรับในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ไม่ว่าการคลาดเคลื่อนนั้นจะเป็นเหตุให้จำนวนภาษีในเดือนภาษีเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ก็ตาม ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งหนึ่งพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ให้ถูกต้องครบถ้วน โดยยื่น ณ สถานที่ที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ก่อน นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากรยังได้กำหนดให้บุคคลผู้มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มบางกรณี และยังมีแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีนำเข้าสินค้าอีกด้วย



⁹⁷ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนโสม สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 3-351