

ความไม่สอดคล้องในการเฉลี่ยภาษีซื้อในกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม:  
ศึกษากรณี เงินปันผลของกิจการโฮลดิ้ง (Holding Company)

นายพงศชา ลีภมณี

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
ปีการศึกษา 2561

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)  
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)  
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

|                  |   |
|------------------|---|
| หัวข้อเอกัตศึกษา | ความไม่สอดคล้องในการเฉลี่ยภาษีซื้อในกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับให้<br>เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม: ศึกษากรณีเงินปันผลของกิจการโฮลดิ้ง<br>(Holding Company) |
| โดย              | นายพงศชา ลีภมณี   |
| รหัสประจำตัว     | 608 62069 34  |
| หลักสูตร         | ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ<br>คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  |
| หมวดวิชา         | ภาษีอากร  |
| อาจารย์ที่ปรึกษา | ดร. วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์ทรานนท์  |
| ปีการศึกษา       | 2561  |

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ดร. วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์ทรานนท์)

## บทคัดย่อ

ในปัจจุบันมีการจัดตั้งองค์กรธุรกิจในรูปแบบบริษัทโฮลดิ้ง (Holding Company) เป็นที่นิยมมากขึ้น เนื่องจากการดำเนินงานมีโอกาสเติบโตทางธุรกิจผ่านการลงทุนในหุ้นของบริษัทอื่น โดยรายได้ส่วนใหญ่ของ Holding Company คือเงินปันผล ซึ่งไม่ใช่ “บริการ” ตามนิยามของมาตรา 77/1(10)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ใช่กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ Value Added Tax (VAT) ตามมาตรา 77/2(1) แห่งประมวลรัษฎากร (Out of scope) แต่ในบางครั้งกิจการอาจมีรายได้อื่นนอกจากเงินปันผล เช่น รายได้จากการให้บริการ ส่งผลให้กิจการอาจมีทั้งรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) รายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) และรายได้ที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Out of scope) หากกิจการมีต้นทุนเกิดขึ้นกับกิจการ (VAT) กิจการสามารถเครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อได้ แต่ถ้าหากกิจการมีต้นทุนที่นำไปใช้กับกิจการทั้ง 3 ประเภท เช่น ต้นทุนสาธารณูปโภค กิจการจะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ให้เฉลี่ยภาษีซื้อโดยใช้วิธีการเฉลี่ยตามรายได้ 2 ประเภท คือรายได้จากกิจการ VAT และกิจการ Non-VAT แต่ไม่รวมถึงกิจการ Out of scope ส่งผลให้กิจการใช้เครดิตภาษีซื้อได้ไม่ถูกต้องตามสัดส่วนของรายได้ที่แท้จริง เนื่องจากกิจการมีสัดส่วนรายได้ของกิจการ Out of scope เป็นส่วนใหญ่ ดังนั้นสัดส่วนของฐานที่นำไปเฉลี่ยภาษีซื้อย่อมไม่ถูกต้องกับสัดส่วนรายได้ที่เกิดขึ้นจริง

สำหรับแนวทางในการแก้ไขปัญหานั้น พบว่าไม่ควรกำหนดข้อยกเว้นในการไม่รวมเงินปันผลเป็นฐานของรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ เนื่องจากรายได้เงินปันผลถือเสมือนหนึ่งว่าเป็นรายได้ Non-VAT กล่าวคือ ทั้ง รายได้ Non-VAT และ Out of Scope ไม่สามารถใช้เครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อได้ มีเพียงรายได้ VAT เท่านั้นที่สามารถใช้สิทธิดังกล่าวได้ ดังนั้นควรกำหนดรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อให้มี 2 ฐาน คือรายได้ VAT และ Non-VAT (รวม Out of scope) ซึ่งเป็นไปตามเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร และสอดคล้องกับที่ผู้เขียนได้ศึกษาเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศสิงคโปร์ที่แบ่งฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อเป็น 2 ฐาน คือรายได้ GST รายได้ Non-GST เท่านั้น

โดยบทสรุปจากการศึกษาในครั้งนี้ ผู้เขียนเห็นว่า ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ควรกำหนดวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อให้ชัดเจนว่า “การเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับกิจการ VAT คือการนำรายได้ที่เกิดจากกิจการ VAT หารด้วยรายได้ทั้งหมดของกิจการ” พร้อมทั้งมีตัวอย่างการคำนวณเพื่อทำให้เกิดความชัดเจนในการเฉลี่ยภาษีซื้อ และส่งผลให้การใช้สิทธิในการเครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อถูกต้องและชัดเจนตามสัดส่วนของรายได้มากยิ่งขึ้น และลดข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรได้ในอนาคต

## กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาเล่มนี้จะไม่สามารถประสบความสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดีหากปราศจากความอนุเคราะห์อย่างยิ่งจากท่านอาจารย์ ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์ ซึ่งกรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา ผู้เขียนขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูงที่ท่านอาจารย์ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ายิ่งเพื่อให้คำแนะนำอันเป็นประโยชน์และชี้แนะแนวทางในการศึกษาค้นคว้าข้อมูล ตลอดจนตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ จนกระทั่งเอกัตศึกษานี้เสร็จสมบูรณ์ตามความมุ่งหมายของผู้เขียน

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณครูอาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่านที่ได้ให้ความรู้ความเข้าใจในประเด็นทางด้านกฎหมายเป็นอย่างดีตลอดมา รวมทั้งขอขอบพระคุณครอบครัว และเพื่อนๆ ที่คอยให้กำลังใจ ให้การช่วยเหลือและให้คำปรึกษาแก่ผู้เขียนเรื่อยมาจนสามารถดำเนินการ เขียนเอกัตศึกษานี้ให้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ทุกท่านที่สนใจศึกษาคุณประโยชน์จากการทำเอกัตศึกษาในครั้งนี้ ขอมอบให้แก่สถาบันที่ให้โอกาสในการศึกษา รวมทั้งคณาจารย์ผู้ประสิทธิประสาทวิชาทุกท่าน ทั้งนี้หากเอกัตศึกษานี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอ อภัยมา ณ โอกาสนี้

พงศชา ลีภมณี

## สารบัญ

|  |    |
|--|----|
| บทคัดย่อ.....  | ก  |
| กิตติกรรมประกาศ.....   | ข  |
| สารบัญ .....   | ค  |
| สารบัญ – รูปภาพ .....  | ฉ  |
| สารบัญ – ตาราง.....  | ช  |
| บทที่ 1 บทนำ .....   | 1  |
| 1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา.....   | 1  |
| 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา .....  | 2  |
| 1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....   | 2  |
| 1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....   | 3  |
| 1.5 วิธีดำเนินการวิจัย .....   | 3  |
| 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา .....   | 3  |
| บทที่ 2 ลักษณะทั่วไปของการจัดตั้งธุรกิจภายใต้รูปแบบกิจการโฮลดิ้ง และ หลักเกณฑ์<br>ภาษีมูลค่าเพิ่มและการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมวลรัษฎากร..... | 4  |
| 2.1 ธุรกิจภายใต้รูปแบบกิจการโฮลดิ้ง Holding Company .....  | 4  |
| 2.1.1 ความหมายของธุรกิจภายใต้รูปแบบกิจการโฮลดิ้ง Holding Company.....  | 4  |
| 2.1.2 โครงสร้างธุรกิจภายใต้รูปแบบกิจการโฮลดิ้ง Holding Company .....   | 5  |
| 2.1.3 ความหมายของเงินปันผล .....   | 6  |
| 2.2 หลักเกณฑ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมวลรัษฎากร.....  | 7  |
| 2.2.1 กิจการที่อยู่ในหลักเกณฑ์การเฉลี่ยภาษีซื้อ .....  | 7  |
| 2.2.1.1 กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT).....  | 7  |
| 2.2.1.2 กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT).....   | 10 |

## สารบัญ (ต่อ)

|  |   |           |
|--|---|-----------|
| 2.2.2  | การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม.....  | 12        |
| 2.2.2.1  | ภาษีขาย.....  | 13        |
| 2.2.2.2  | ภาษีซื้อ.....   | 13        |
| 2.2.2.3  | ภาษีซื้อต้องห้าม.....   | 15        |
| 2.3  | หลักการเฉลี่ยภาษีซื้อในประเทศไทย.....   | 16        |
| 2.3.1  | การเฉลี่ยภาษีซื้อทั่วไปหรือการเฉลี่ยตามฐานรายได้.....   | 16        |
| 2.3.1.1  | ฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ.....   | 16        |
| 2.3.1.2  | วิธีการการเฉลี่ยภาษีซื้อตามฐานรายได้.....   | 19        |
| 2.3.2  | แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อตามฐานรายได้.....   | 24        |
| <b>บทที่ 3 หลักภาษีการค้าและบริการและการเฉลี่ยภาษีซื้อประเทศสิงคโปร์.....</b>        |   | <b>27</b> |
| 3.1  | การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสิงคโปร์.....   | 27        |
| 3.1.1  | กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (GST).....   | 27        |
| 3.1.2  | กิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (Non-GST).....  | 29        |
| 3.1.3  | การคำนวณภาษีสินค้าและบริการ.....  | 30        |
| 3.2  | หลักเกณฑ์ในการการเฉลี่ยภาษีซื้อประเทศสิงคโปร์.....  | 31        |
| 3.3  | เปรียบเทียบการเฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานรายได้.....   | 35        |
| <b>บทที่ 4 ข้อพิจารณาการเฉลี่ยภาษีซื้อของการประกอบกิจการในรูปแบบ Holding Company</b> |   | <b>37</b> |
| 4.1  | ประเด็นการตีความเกี่ยวกับฐานรายได้สำหรับเงินปันผลของการประกอบกิจการในรูปแบบ Holding Company.....  | 37        |
| 4.2  | ประเด็นความไม่เหมาะสมของสัดส่วนฐานรายได้ที่นำไปเฉลี่ยภาษีซื้อในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) และกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT)..... | 40        |
| 4.2.1  | ฐานรายได้ที่ไม่นำเงินปันผลมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ.....   | 41        |
| 4.2.2  | ฐานรายได้ที่นำเงินปันผลมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ.....  | 43        |
| 4.2.3  | วิเคราะห์เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างฐานรายได้ที่ไม่นำเงินปันผลและฐานรายได้ที่นำเงินปันผลมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ.....                                     | 44        |

## สารบัญ (ต่อ)

|   |           |
|---|-----------|
| 4.3 แนวทางพัฒนาหลักการการเฉลี่ยภาษีซื้อของการประกอบกิจการในรูปแบบ Holding Company .....   | 46        |
| <b>บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....</b>   | <b>50</b> |
| 5.1 บทสรุป.....   | 50        |
| 5.2 ข้อเสนอแนะ .....  | 51        |
| <b>บรรณานุกรม.....</b>  | <b>53</b> |
| <b>ภาคผนวก .....</b>  | <b>56</b> |
| ภาคผนวก ก ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ..... | 57        |
| ภาคผนวก ข GST: Partial Exemption and Input Tax Recovery .....   | 64        |

## สารบัญ – รูปภาพ

|   | หน้า |
|---|------|
| ภาพที่ 1 โครงสร้างของ Holding Company.....                              | 5    |
| ภาพที่ 2 กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม(VAT).....                     | 7    |
| ภาพที่ 3 กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) .....            | 10   |
| ภาพที่ 4 ฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามฐานรายได้ .....                 | 17   |
| ภาพที่ 5 แสดงการคำนวณภาษีสินค้าและบริการ .....                          | 30   |
| ภาพที่ 6 แผนผังขั้นตอนการเฉลี่ยภาษีซื้อประเทศสิงคโปร์ .....             | 33   |
| ภาพที่ 7 การเฉลี่ยภาษีซื้อวิธีสัดส่วนของรายได้ตาม ประกาศ.29 (เดิม)..... | 46   |
| ภาพที่ 8 การเฉลี่ยภาษีซื้อวิธีสัดส่วนของรายได้ตาม ประกาศ.29 (ใหม่)..... | 47   |
| ภาพที่ 9 ภาคผนวกแผนผังการเฉลี่ยภาษีซื้อตาม ประกาศ.29 (ใหม่) .....       | 48   |



## สารบัญ – ตาราง

หน้า

|            |  |    |
|------------|--|----|
| ตารางที่ 1 | สรุปลักษณะความแตกต่างบริษัทที่ประกอบธุรกิจทั่วไปกับ Holding Company .....                                      | 6  |
| ตารางที่ 2 | สรุปลักษณะความแตกต่างการเฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานรายได้ประเทศไทย และประเทศสิงคโปร์.....                             | 36 |
| ตารางที่ 3 | เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างฐานรายได้ที่ไม่นำเงินปันผลและฐานรายได้ที่นำเงินปันผลมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ..... | 45 |

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบันการประกอบวิสาหกิจนิยมจัดตั้งภายใต้รูปแบบบริษัทโฮลดิ้ง (Holding Company) ซึ่งก่อให้เกิดผลดีต่อธุรกิจหลายประการ อาทิ การดำเนินงานของธุรกิจในเครือที่ช่วยเหลือส่งเสริมซึ่งกันและกันได้สะดวก ไม่ว่าจะเป็นการให้คำปรึกษาในด้านการเงินการลงทุน การระดมทุนภายในเครือบริษัท การวิจัยและพัฒนาส่งเสริมความชำนาญเฉพาะด้าน รวมถึงการจัดการทรัพย์สินและบริการได้คล่องตัวและมีประสิทธิภาพ ส่งผลให้มีโอกาสเติบโตทางธุรกิจผ่านการลงทุนแหล่งใหม่และกว้างไกลกว่าเดิม

รายได้ส่วนใหญ่ของ Holding Company คือเงินปันผล เนื่องจากเป็นรายได้จากการลงทุนในหุ้นของบริษัทอื่น ซึ่งเงินปันผลนี้ไม่ใช่ “บริการ” ตามนิยามของมาตรา 77/1(10)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ใช่กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสีย VAT ตามมาตรา 77/2(1) แห่งประมวลรัษฎากร (Out of scope) โดยที่กิจการไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีที่มีรายได้ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือกำไรจากการหลักทรัพย์ เป็นต้น ซึ่งในบางครั้งกิจการอาจมีรายได้อื่นนอกจากรายได้เงินปันผล เช่น การให้บริการ ค่านายหน้า เป็นต้น ซึ่งรายได้อื่นนี้อยู่ในข่ายต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้กิจการมีทั้งรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) รายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) และรายได้ที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Out of scope) หากกิจการมีต้นทุนเกิดขึ้น กิจการก็จะมีภาษีซื้อที่สามารถที่จะใช้เป็นเครดิตในทางภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เช่นนี้ย่อมไม่เกิดประเด็นในเรื่องของการใช้เครดิตภาษีซื้อ อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาพบว่าค่าที่ปรึกษาในการลงทุนนั้นมีความชัดเจนอย่างมีนัยสำคัญว่าเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจการ Out of scope กิจการจึงไม่สามารถนำภาษีซื้อจากต้นทุนนี้ไปใช้ได้ ในทางกลับกันหากกิจการมีต้นทุนที่ไม่สามารถระบุชัดว่าเป็นของกิจการใด เช่น ค่าสาธารณูปโภค กิจการจึงต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ เนื่องจากต้นทุนเหล่านั้นเป็นต้นทุนที่ใช้ร่วมกันของทั้งกิจการ ประกอบด้วยกิจการ VAT กิจการ Non-VAT และกิจการ Out of scope

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ระบุว่าหากมีต้นทุนที่ไม่สามารถแยกได้ชัดว่าเป็นต้นทุนของกิจการใด ให้เฉลี่ยภาษีซื้อโดยใช้วิธีการเฉลี่ยตามรายได้ 2 ประเภท คือจากกิจการ VAT และกิจการ Non-VAT แต่ไม่รวมถึงกิจการ Out of scope

หากกิจการ Holding Company ต้องการที่จะเฉลี่ยภาษีซื้อจากต้นทุนที่กิจการไม่สามารถแยกได้ชัดเจนว่าเป็นของกิจการใด กิจการต้องใช้วิธีเฉลี่ยภาษีซื้อตามรายได้ แบ่งเป็นรายได้ VAT รายได้ Non-VAT และรายได้ Out of scope โดยที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ไม่ให้นำรายได้ Out of scope มารวมคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อ ส่งผลให้กิจการ

ใช้เครดิตภาษีซื้อได้ไม่ถูกต้องตามสัดส่วนของรายได้ที่แท้จริง เนื่องจากกิจการมีสัดส่วนรายได้ของกิจการ Out of scope เป็นส่วนใหญ่ทำให้กิจการใช้เครดิตภาษีไม่ถูกต้อง กรมสรรพากรสูญเสียรายได้ และอาจทำให้เกิดข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากรได้ในอนาคต

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงได้สังเกตเห็นประเด็นของกิจการในรูปแบบ Holding Company ที่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตาม วิธีสัดส่วนของรายได้ เพราะกิจการส่วนใหญ่มีรายได้ Out of scope แต่รายได้ที่ Out of scope ไม่ให้นำไปเฉลี่ยภาษีซื้อ ผู้เขียนจึงได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบการเฉลี่ยภาษีซื้อตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ เพื่อเสนอแนะแนวทางที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อกิจการในรูปแบบ Holding Company และกรมสรรพากรต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาและทำความเข้าใจถึงหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติของการเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้สำหรับการประกอบกิจการ Holding Company ของกฎหมายประเทศไทย
- 2) เพื่อศึกษาและทำความเข้าใจหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติของการเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้สำหรับการประกอบกิจการ Holding Company ของกฎหมายต่างประเทศ
- 3) เพื่อศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นจากหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติของการเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้สำหรับการประกอบกิจการ Holding Company ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29
- 4) เพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติของการเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้สำหรับการประกอบกิจการ Holding Company ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การประกอบกิจการในรูปแบบ Holding Company ที่ได้รับเงินได้ประเภทเงินปันผล มีความไม่สอดคล้องของสัดส่วนต้นทุนที่จะนำไปเฉลี่ยภาษีซื้อในกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) และประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) กล่าวคือ หากกิจการมีรายได้จากกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Out of scope) แต่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ไม่ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ แต่ให้นำภาษีซื้อไปเฉลี่ยรายได้ VAT และรายได้ Non-VAT ดังนั้นสัดส่วนของภาษีซื้อจึงไปอยู่ในกิจการ VAT และกิจการ Non-VAT ซึ่งในความเป็นจริงกิจการอาจมีสัดส่วนของต้นทุนในกิจการ Out of scope เป็นส่วนใหญ่

#### 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

เป็นการศึกษาวิจัยเอกสาร โดยศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากประมวลรัษฎากร ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร คำสั่งกรมสรรพากร หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและบทความในวารสารทางกฎหมาย หนังสือการบัญชีภาษีอากร และสื่อทางอินเทอร์เน็ตที่เกี่ยวข้องกับการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศไทย และของต่างประเทศ เพื่อนำหลักการที่เหมาะสมมาวิเคราะห์และนำมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับประเทศไทย

#### 1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษาจะใช้วิธีการวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) เป็นหลัก โดยศึกษาค้นคว้าและวิเคราะห์ข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย ข้อเท็จจริง การศึกษาอาศัยวิธีการวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากเอกสารทางกฎหมาย เอกสารหรือตำราทางวิชาการ งานวิจัยวิทยานิพนธ์ บทความ ตลอดจนข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาทั้งในประเทศและต่างประเทศ โดยหลังจากรวบรวมข้อมูลแล้ว หากประเมินแล้วพบว่าข้อมูลมีความถูกต้องครบถ้วน มีความน่าเชื่อถือเพียงพอ จึงจะนำข้อมูลดังกล่าวมาวิเคราะห์ และเปรียบเทียบกับประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาค้นคว้าต่อไป

#### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

- 1) เพื่อให้ทราบถึงหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติของการเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้ สำหรับการประกอบ กิจการ Holding Company ของกฎหมายประเทศไทย
- 2) เพื่อให้ทราบถึงหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติของการเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้ สำหรับการประกอบ กิจการ Holding Company ของกฎหมายต่างประเทศ
- 3) เพื่อให้ทราบถึงปัญหา ผลกระทบ และความเหมาะสมในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้สำหรับกิจการ Holding Company

## บทที่ 2

### ลักษณะทั่วไปของการจัดตั้งธุรกิจภายใต้รูปแบบกิจการโฮลดิ้ง และ หลักเกณฑ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมวลรัษฎากร

เนื้อหาในบทนี้จะกล่าวถึงลักษณะทั่วไปของการจัดตั้งธุรกิจภายใต้รูปแบบกิจการโฮลดิ้ง ซึ่งประกอบด้วย ความหมายของธุรกิจภายใต้รูปแบบกิจการโฮลดิ้ง โครงสร้างธุรกิจภายใต้รูปแบบกิจการโฮลดิ้ง รวมถึงความหมายของเงินปันผล นอกจากนี้ยังกล่าวถึงหลักเกณฑ์ภาษีมูลค่าเพิ่ม และหลักเกณฑ์ในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมวลรัษฎากรไทย โดยมีรายละเอียดดังนี้

#### 2.1 ธุรกิจภายใต้รูปแบบกิจการโฮลดิ้ง Holding Company

ในปัจจุบันรูปแบบการจัดตั้งวิสาหกิจแบบบริษัทโฮลดิ้ง (Holding Company) เป็นวิธีที่นิยมสำหรับบริษัทข้ามชาติหรือวิสาหกิจที่มีขนาดใหญ่ เนื่องจากกิจการมีการเติบโตตลอดเวลาและมีแนวโน้มที่จะขยายการเติบโตไปในสายธุรกิจทั้งที่เกี่ยวข้องกับกิจการและไม่เกี่ยวข้องกับกิจการเดิมทั้งในประเทศหรือต่างประเทศในรูปแบบของบริษัททยอยมากขึ้น

##### 2.1.1 ความหมายของธุรกิจภายใต้รูปแบบกิจการโฮลดิ้ง Holding Company

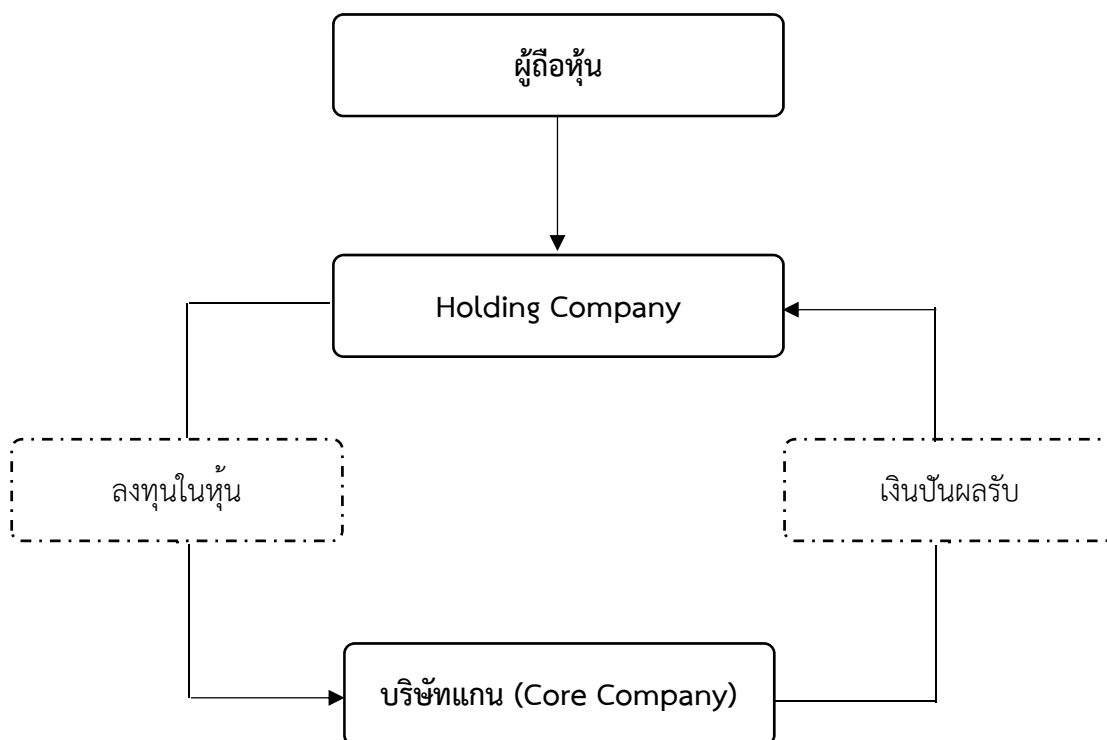
บริษัทที่มีการประกอบธุรกิจโดยมีรายได้จากการถือหุ้นในบริษัทอื่นเป็นหลักและไม่มี การประกอบธุรกิจอย่างมีนัยสำคัญเป็นของตนเอง ซึ่งอาจเป็นการลงทุนในบริษัทในประเทศหรือ บริษัทในต่างประเทศ โดยต้องไม่มีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจบริหารจัดการเงินลงทุน โดยบริษัท โฮลดิ้งจะถือหุ้นหรือหลักทรัพย์ทั้งหมดหรือมากกว่าร้อยละ 50 ของบริษัทอื่น โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อการควบคุมยิ่งกว่าเพื่อการลงทุน บริษัทที่จัดตั้งขึ้นเพื่อควบคุมดูแลบริษัทอื่นโดยเฉพาะจัดว่าเป็น บริษัทผู้ถือหุ้นอย่างแท้จริง ส่วนบริษัทที่ทำธุรกิจของตนเองพร้อมกับดูแลบริษัทอื่นด้วยเรียกว่า บริษัทผู้ถือหุ้นแบบผสม และต้องถือหุ้นในบริษัทแกน<sup>1</sup>อย่างน้อย 1 บริษัท ซึ่งแสดงได้ว่า Holding Company มีส่วนร่วมในการบริหารจัดการในบริษัทแกนตามสัดส่วนการถือหุ้น<sup>2</sup>

<sup>1</sup> บริษัทแกน (Core Company) หมายถึง บริษัทย่อยหนึ่งบริษัทของ Holding Company ที่มีการประกอบธุรกิจใน ประเทศหรือต่างประเทศซึ่ง Holding Company สามารถเลือกบริษัทแกนได้เอง (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย , 2562 : ออนไลน์)

<sup>2</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, การเข้าจดทะเบียนในรูปแบบ Holding Company [ออนไลน์], 26 มกราคม 2562. แหล่งที่มา [https://www.set.or.th/th/products/listing2/set\\_holding\\_p1.html](https://www.set.or.th/th/products/listing2/set_holding_p1.html)

### 2.1.2 โครงสร้างธุรกิจภายใต้รูปแบบกิจการโฮลดิ้ง Holding Company

บริษัทที่ประกอบธุรกิจโดยการถือหุ้น (Holding Company) จะมีการถือหุ้นหรือหลักทรัพย์ทั้งหมดหรือมากกว่าร้อยละ 50 ในบริษัทย่อย โดยไม่มีการประกอบธุรกิจอย่างมีนัยสำคัญเป็นของตนเอง แต่เป็นลงทุนโดยการถือหุ้นในบริษัทอื่นเป็นหลัก และรายได้หลักของธุรกิจส่วนใหญ่คือเงินปันผล ซึ่งแตกต่างจากบริษัทที่ประกอบธุรกิจทั่วไปที่มีการดำเนินธุรกิจหลักเป็นของตนเอง เช่น ผลิตและจำหน่าย หรือ ให้บริการ หรือ ซื้อมาขายไป เป็นต้น และมีรายได้ค่าขายสินค้าและบริการในบางครั้งกิจการ Holding Company อาจมีรายได้อื่นนอกจากรายได้เงินปันผล เช่น การให้บริการ คำนายหน้า เป็นต้น



ภาพที่ 1 โครงสร้างของ Holding Company

| ลักษณะความแตกต่าง | บริษัทที่ประกอบธุรกิจทั่วไป  | Holding Company  |
|-------------------|--|--|
| ลักษณะธุรกิจ      | มีการดำเนินธุรกิจหลักเป็นของตนเอง เช่น ผลิตและจำหน่าย / ให้บริการ / ซ้อมาขายไป เป็นต้น | ไม่มีการประกอบธุรกิจอย่างมีนัยสำคัญเป็นของตนเองและลงทุนโดยการถือหุ้นในบริษัทอื่นเป็นหลัก |
| รูปแบบรายได้      | รายได้ค่าขายสินค้าและบริการ  | รายได้เงินปันผลรับ   |
| การบริหารงาน      | Operating Company  | Holding Company มีอำนาจควบคุมในการบริหารจัดการบริษัทแทนตามสัดส่วนการถือหุ้น              |
| สัดส่วนการถือหุ้น | ไม่ได้กำหนด  | มากกว่า 50% ของสัดส่วนการถือหุ้น   |

### ตารางที่ 1 สรุปลักษณะความแตกต่างบริษัทที่ประกอบธุรกิจทั่วไปกับ Holding Company

#### 2.1.3 ความหมายของเงินปันผล

เงินปันผล เป็นค่าตอบแทนที่บริษัทจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น เมื่อกิจการได้กำไร กิจการอาจสงวนกำไรไว้ส่วนหนึ่ง และจ่ายส่วนที่เหลือเป็นเงินปันผล ซึ่งอาจจ่ายในรูปของเงินสด หรือหุ้นก็ได้

กรณีกิจการ Holding Company นั้น เงินปันผลถือเป็นรายได้หลักสำหรับการประกอบกิจการ เนื่องจากกิจการ Holding Company ไม่มีการประกอบธุรกิจอย่างมีนัยสำคัญเป็นของตนเอง โดยมีการลงทุนโดยการถือหุ้นในบริษัทอื่นเป็นหลักตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น ดังนั้นความหมายเงินปันผลของกิจการทั่วไปกับกิจการ Holding Company อาจจะไม่เหมือนกัน ซึ่งกิจการทั่วไปเห็นว่าเงินปันผลเป็นเพียงรายได้อื่น และมีมูลค่าไม่มาก หากเทียบกับรายได้หลักของกิจการ แต่กิจการ Holding Company เห็นว่าเงินปันผลเป็นรายได้หลักของกิจการและมีมูลค่ามาก หากเทียบกับรายได้อื่น ๆ ของกิจการ นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรได้ระบุว่า เงินปันผลหมายถึง การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์<sup>3</sup> ซึ่งไม่ใช่บริการตามนิยามของภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงถือว่าเงินปันผลเป็นรายได้ที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Out of scope)

<sup>3</sup> มาตรา 77/1 (10) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

## 2.2 หลักเกณฑ์ภาษีมูลค่าเพิ่มและการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมวลรัษฎากร

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) เป็นภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าและบริการ หรือนำเข้า คำว่า “มูลค่าเพิ่ม” หมายถึง มูลค่าที่ผู้ประกอบการบวกเพิ่ม ในต้นทุนของสินค้าหรือบริการ เพื่อกำหนดเป็นราคาขายสินค้าหรือค่าบริการ สำหรับรูปแบบและวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่นิยมกันมากที่สุดก็คือ ภาษีที่ต้องเสีย เท่ากับ ภาษีมูลค่าเพิ่มขาย - ภาษีมูลค่าเพิ่มซื้อ (ภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ) การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเสียจากการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรหรือจากการนำเข้า ดังนั้นหากเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการนอกราชอาณาจักรจะไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ยังมีกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย ซึ่งกิจการดังกล่าวเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักร

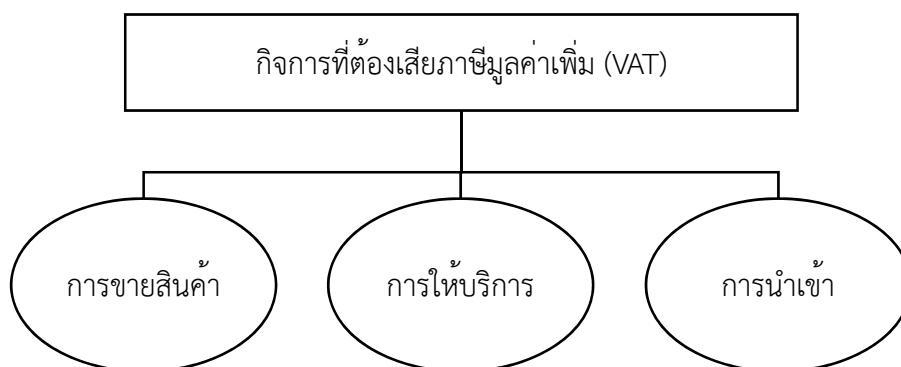
อีกความหมายหนึ่ง ภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect tax) ซึ่งจัดเก็บจากมูลค่า การขายสินค้าหรือการให้บริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต การจำหน่าย หรือการให้บริการ อย่างไรก็ตามแม้จะมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทุกทอด แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มกลับไม่ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนของภาระภาษี โดยผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงก็คือผู้บริโภคคนสุดท้ายนั่นเอง

### 2.2.1 กิจการที่อยู่ในหลักเกณฑ์การเฉลี่ยภาษีซื้อ

ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันนั้น ประมวลรัษฎากรได้แบ่งประเภทกิจการที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ 2 ประเภท คือ กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) และกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) โดยทั้งสองกิจการมีลักษณะดังต่อไปนี้

#### 2.2.1.1 กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT)

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม ที่จัดเก็บจากการบริโภค คือเป็นภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ โดยสามารถผลักภาระภาษีให้กับผู้อื่นได้ซึ่งผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงได้แก่ผู้บริโภค โดยกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดคือ กิจการขายสินค้าในราชอาณาจักร กิจการการให้บริการในราชอาณาจักร และกิจการที่นำเข้า



ภาพที่ 2 กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม(VAT)



## ขายสินค้า

ความหมายของการขายสินค้า ต้องแยกองค์ประกอบของ 2 คำ คือคำว่า “สินค้า” และ “ขาย” โดยคำว่า “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และยังหมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้ามาด้วย<sup>4</sup>

ส่วนคำว่า “ขาย” หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้าไม่ว่าจะมีประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่และยังหมายความรวมถึง<sup>5</sup>

อาจกล่าวได้ว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) หมายถึง การเปลี่ยนมือของสินค้าจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าการเปลี่ยนมือของสินค้า จะเป็นไปในลักษณะใดก็ตาม<sup>6</sup> ดังนั้นการแถมสินค้า การแจกสินค้า การให้สินค้า การให้ทดลองใช้สินค้า การนำสินค้าไปใช้ จึงถือเป็นการขายตามมาตรา 77/1(8) ดังกล่าว

## การให้บริการ

บริการ หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง<sup>7</sup>

<sup>4</sup> มาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>5</sup> (ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใด ๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเอง โดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุติดตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง

(ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในประกอบการ ณ วันเลิกประกอบการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือ และหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากัน หรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากัน หรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

(ช) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง (กฎกระทรวง ฉบับที่ 188 (พ.ศ. 2534))

<sup>6</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 647.

<sup>7</sup> (ก) การให้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

เมื่อพิจารณาบทวิเคราะห์แล้วจะเห็นว่ากรกระทำที่ไม่ใช่การขายสินค้าจะถือเป็นการให้บริการ ดังนั้นการให้บริการ จึงมีความหมายกว้าง ตัวอย่างเช่น การรับเหมาก่อสร้าง การรับจ้างโฆษณา การรับจ้างพิมพ์สิ่งพิมพ์ต่าง ๆ การรับจ้างให้คำปรึกษาหรือการรับว่าความ การรับจ้างจดทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท การรับจ้างทำบัญชี ตรวจสอบบัญชี การตรวจรักษาโรค การจัดอบรมสัมมนา การเป็นตัวแทนนายหน้า การรับขนส่งสินค้า การกระทำเหล่านี้ถือเป็นการให้บริการ

### การนำเข้า

“นำเข้า” หมายความว่า นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียภาษีอากรขาเข้า หรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย<sup>8</sup> นอกจากนี้ยังมีการนำเข้าบริการที่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรด้วย<sup>9</sup>

การนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ว่าผู้นำเข้าจะเป็นผู้ประกอบการหรือไม่ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะคำว่า “ผู้นำเข้า” คือผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำเข้า กรณีจึงต่างกับการขายสินค้าและการให้บริการที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการต้องเป็นผู้ประกอบการจึงจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากไม่ใช่อีกไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

### ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการและผู้นำเข้าตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82 โดยผู้นำเข้า หมายถึง บุคคลใดก็ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อการนำเข้าสินค้า และผู้ประกอบการ หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่<sup>10</sup>

“บุคคล” ให้หมายความว่า บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล หรือนิติบุคคล ฉะนั้น ผู้ที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีของนิติบุคคลจึงไม่จำกัดเฉพาะนิติบุคคลที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น นิติบุคคลทุกประเภทอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหากเป็นผู้ประกอบการ เว้นแต่จะได้รับยกเว้นตามกฎหมาย

ผู้ประกอบการที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะต้องเป็นบุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ หากไม่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพแล้วก็ไม่ถือเป็นผู้ประกอบการ ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด เช่น ก. ไม่ได้มีอาชีพในการขายรถยนต์ รถยนต์ของ ก. ใช้นานหลายปีแล้วต้องการขายเพื่อซื้อคันใหม่ การขายนี้แม้ว่าจะเป็น

<sup>8</sup> มาตรา 77/1 (11) และมาตรา 77/1 (12) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>9</sup> มาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>10</sup> มาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร

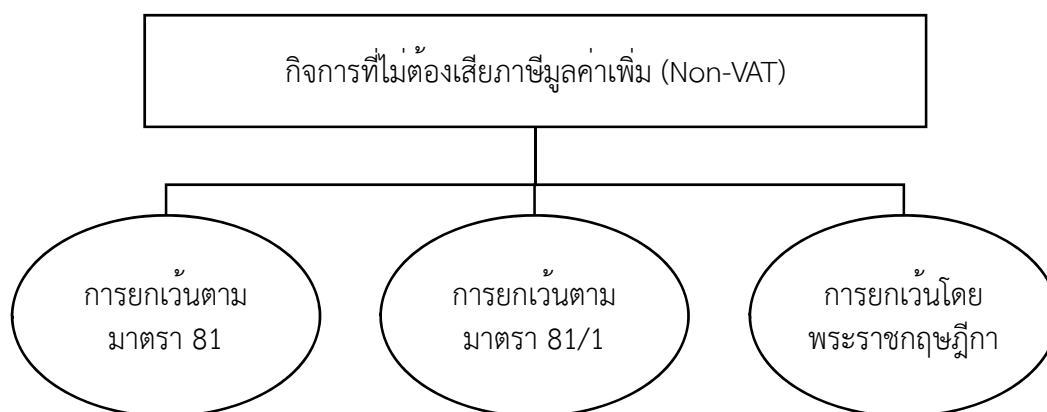
การขายสินค้าแต่ก็ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะ ก. ไม่ใช่ผู้ประกอบการ เพราะไม่ได้ขายรถยนต์ เป็นอาชีพ

### 2.2.1.2 กิจกรรมที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT)

นอกจากกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ก็มีกิจกรรมที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังปรากฏตามมาตรา 77/3 แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นได้ว่ามีกิจกรรมที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

- 1) กิจกรรมที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ<sup>11</sup>
- 2) กิจกรรมที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ เช่น การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์

นอกจากกิจกรรม 2 ประเภทนี้แล้ว ยังมีกิจกรรมบางประเภทได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจกรรมอะไรบ้างที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นพิจารณาได้จากมาตรา 81 และมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ยังมีกิจกรรมที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกาซึ่งออกตามความในมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากรด้วย



ภาพที่ 3 กิจกรรมที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT)

<sup>11</sup> มาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร

### การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81

มาตรา 81 แบ่งออกเป็น 2 อนุมาตราแรก จะเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ การขายสินค้า (ที่มีใช้การส่งออก) หรือการให้บริการตั้งแต่ (ก) ไปจนถึง (น)<sup>12</sup> ส่วนอนุมาตราสอง เป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การนำเข้าสินค้าบางชนิด<sup>13</sup>

#### <sup>12</sup> การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1)

- (ก) การขายพืชผลทางการเกษตร
- (ข) การขายสัตว์
- (ค) การขายปุ๋ย
- (ง) การขายปลาป่น อาหารสัตว์
- (จ) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษา ป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์
- (ฉ) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน
- (ช) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน
- (ซ) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง
- (ฌ) การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ หรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุม การประกอบวิชาชีพอิสระนั้น ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (ญ) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล
- (ฎ) การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ ในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง
- (ฏ) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์
- (ฐ) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน
- (ฑ) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น
- (ฒ) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ ทั้งนี้ เฉพาะบริการในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง
- (ณ) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร
- (ด) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งมีใช้เป็นการขนส่งโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเล
- (ต) การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์
- (ถ) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็น กิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม
- (ท) การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย
- (ธ) การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการสาธารณกุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น
- (น) การขายสินค้าหรือการให้บริการตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

#### <sup>13</sup> การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2)

การนำเข้าสินค้าตามมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ฉ) ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) แห่งประมวลรัษฎากร และมีการยกเว้นสำหรับการนำเข้าอีก 3 กรณี ในมาตรา 81 (2) ดังนี้

### การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/1

ตามมาตรา 81/1 กิจกรรมที่มีรายรับปีละไม่เกิน 1,800,000 บาท กิจกรรมดังกล่าวแม้จะมีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 แต่ก็ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 มาตรา 4 ใช้อบังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2548 เป็นต้นไป แต่ผู้ประกอบการมีสิทธิขอจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร

### การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยพระราชกฤษฎีกา

ตามพระราชกฤษฎีกาซึ่งออกตามความในมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร มีกิจการการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การนำเข้าสินค้าของสถานศึกษาของรัฐ สถานศึกษาเอกชนที่จัดการสอนตามกฎหมายว่าด้วยการศึกษาแห่งชาติ หน่วยงานที่กฎหมายกำหนดหน้าที่ และวัตถุประสงค์เพื่อการศึกษาและการวิจัยซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาและสมาคมและมูลนิธิที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการศึกษาซึ่งได้รับการรับรองจากกระทรวงศึกษาธิการ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 422) พ.ศ. 2547 มาตรา 3

การแบ่งประเภทกิจการที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/1 นั้น สามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) และกิจกรรมที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) เท่านั้น หากกิจการมีรายได้เกิน 1,800,000 บาทต่อปี และไม่เป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 81 มาตรา 81/1 และตามพระราชกฤษฎีกาที่กำหนด กิจกรรมมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

### 2.2.2 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

กิจการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระหรือมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มและยื่นแบบเป็นรายเดือน โดยยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ.30 ภายใน 15 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนภาษีถัดไป โดยคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ ทั้งนี้ตามมาตรา 82/3 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่กิจการจะต้องเสียจะเป็นดังนี้

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

- 
- (1) สินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น
  - (2) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร
  - (3) สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากร แล้วได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้า ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ผลการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องเสีย ได้แก่ ส่วนต่างของภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ หากผลการคำนวณออกมาพบว่า ภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ กิจการต้องนำเอาจำนวนส่วนต่างไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น แต่หากผลการคำนวณออกมาพบว่าภาษีซื้อ มากกว่าภาษีขาย กิจการไม่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้นแต่ยังคงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการตามปกติและจำนวนส่วนต่างถือเป็นเครดิตภาษี ซึ่งกิจการมีสิทธิที่จะขอคืนเป็นเงินสด หรือยกไปชำระภาษีในเดือนถัดไปได้

ตัวอย่างเช่น ในเดือนตุลาคม 2561 บริษัท ก. ซึ่งเป็นกิจการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมี ภาษีขายจากการขายสินค้าเท่ากับ 500,000 บาท มีภาษีซื้อที่จ่ายซื้อสินค้าเพื่อมาขายเท่ากับ 300,000 บาท ดังนั้นบริษัท ก. ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ 200,000 บาท (500,000 – 300,000) แต่หากบริษัท ก. มี ภาษีซื้อเท่ากับ 600,000 บาท บริษัท ก. ก็มีสิทธิที่จะขอคืนภาษีหรือขอเครดิต ภาษีได้เท่ากับ 100,000 บาท (500,000 – 600,000)

### 2.2.2.1 ภาษีขาย

“ภาษีขาย” หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่กิจการได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าตามมาตรา 82/4 วรรคหนึ่งและภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียในกรณีที่เป็น การขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) (ง) (จ) (ฉ) หรือ (ช) หรือในกรณีที่เป็นการใช้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แต่ไม่รวมถึงภาษีที่ต้องเสียภาษี ตามมาตรา 82/16<sup>14</sup>

ความหมายของ “ภาษีขาย” คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่กิจการได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจาก ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น กล่าวคือ เมื่อกิจการได้ขาย สินค้าหรือให้บริการ ถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น กิจการจะต้องเรียกเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ โดยภาษีมูลค่าเพิ่มจะคำนวณจากราคาสินค้าหรือราคา ค่าบริการตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บอยู่ ณ วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บดังกล่าวเป็นภาษีขายของกิจการที่ขายสินค้าหรือให้บริการ ตามมาตรา 82/4 วรรคสาม ทั้งนี้ภาษีขายเกิดขึ้นในเดือน ให้ถือเป็นภาษีขายของเดือนนั้นโดยไม่คำนึง ว่าสินค้าที่ขายหรือให้บริการนั้นจะซื้อหรือเป็นผลมาจากการผลิตของเดือนใดก็ตาม

### 2.2.2.2 ภาษีซื้อ

“ภาษีซื้อ” หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่กิจการอื่นเรียกเก็บตามมาตรา 82/4 และให้ หมายความรวมถึง<sup>15</sup>

<sup>14</sup> มาตรา 77/1 (17) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>15</sup> ภาษีซื้อหมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่กิจการได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

ความหมายของภาษีซื้อ อาจแยกพิจารณาความหมายได้ดังนี้ ภาษีซื้อที่กิจการถูกกิจการอื่นเรียกเก็บเนื่องจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น หากภาษีเกิดในเดือนใด จะเป็นภาษีของเดือนนั้นโดยไม่คำนึงว่าสินค้าที่ซื้อมานั้นจะขายหรือนำไปใช้ในการผลิตเดือนใดก็ตาม

### ตัวอย่าง

บริษัท ก. จำกัด เป็นกิจการซื้อสินค้ามาไว้เพื่อขายในเดือนมีนาคม 2562 จำนวน 300 ชิ้น ราคา 1,000 บาท ได้ถูกผู้ขายเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7.0 คิดเป็น จำนวน 21,000 บาท พร้อมได้รับใบกำกับภาษี ภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัท ก. จำกัด ถูกเรียกเก็บเป็น ภาษีซื้อของบริษัท ก. จำกัด ถึงแม้ว่าสินค้าที่ซื้อมายังไม่ได้ขายหรือขายยังไม่หมดก็ตาม

อีกความหมายหนึ่ง ภาษีซื้อ หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่กิจการได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการที่เป็นกิจการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน (ทั้งที่เป็นวัตถุดิบ หรือ สินค้าทุนประเภทเครื่องจักร เครื่องมือและอุปกรณ์ เป็นต้น) หากภาษีซื้อเกิดขึ้นในเดือนใด ก็เป็นภาษีซื้อของเดือนนั้น ไม่คำนึงว่าสินค้าที่ซื้อมานั้นจะขายหรือนำไปใช้ในการผลิตในเดือนใดก็ตาม<sup>16</sup>

ภาษีซื้อจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเป็นกิจการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการ ดังนั้นถ้าหากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้จะมีรายรับจะเกิน 1,800,000 บาทต่อปี ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการก็จะมีถือเป็น “ภาษีซื้อ” แม้จะได้รับใบกำกับภาษีจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการดังกล่าวภายหลังจากที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วก็ตาม

---

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่กิจการจดทะเบียนได้เสีย เนื่องจากได้รับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรตามมาตรา 82/15

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา 83/5 (การขายทอดตลาด) และมาตรา 83/6

(การจ่ายเงินบางกรณีให้ผู้ประกอบการต่างประเทศ) และมาตรา 83/7 (การโอนสินค้าหรือบริการที่ได้ อัตรา 0 บางกรณี)

<sup>16</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูติวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภริรัตน์ เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2561 (บางกอกน้อย: ห้างหุ้นส่วนเรือนแก้วการพิมพ์, 2561). หน้า 302.

### 2.2.2.3 ภาษีซื้อต้องห้าม

อย่างไรก็ตามภาษีซื้อทุกกรณีก็ไม่สามารถขอคืนหรือนำมาเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เนื่องจากบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรมาตรา 82/5 ได้ระบุว่า ในกรณีดังต่อไปนี้ให้ถือว่าเป็นภาษีซื้อต้องห้าม<sup>17</sup>

ข้อสังเกตในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หากภาษีซื้อไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าใช้ในกิจการใดบ้าง เช่น บริษัท ก. ประกอบกิจการขายรถยนต์ซึ่งเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และประกอบกิจการให้เช่าอาคารสำนักงานด้วย ทำให้ไม่อาจแยกได้ว่าภาษีซื้อสำหรับเครื่องใช้สำนักงาน ค่าน้ำ ค่าไฟ ที่ใช้ร่วมกันทั้ง 2 กิจการ เป็นภาษีซื้อของกิจการใดจำนวนเท่าใด ดังนั้นจึงต้องเฉลี่ยภาษีซื้อโดยกำหนดให้ต้องนำภาษีซื้อทั้ง 2 กิจการมาเฉลี่ยโดยต้องทำการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) ระบุชัดเจนว่าการจะเฉลี่ยภาษีซื้อนั้นต้องทำตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) หากจะนำภาษีซื้อในส่วนของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อนำไปเป็นต้นทุนของกิจการ กิจการจะต้องทำการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 29) เท่านั้น หากทำผิดเงื่อนไขของประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 29) กิจการจะไม่สามารถนำภาษีซื้อมาเป็นต้นทุนของกิจการได้

#### <sup>17</sup> ภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5

- (1) กรณีไม่มีใบกำกับภาษีหรือไม่อาจแสดงใบกำกับภาษีได้ว่าการชำระภาษีซื้อ
- (2) กรณีใบกำกับภาษีมีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ
- (3) ภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการ ของผู้ประกอบการ
- (4) ภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายเพื่อการรับรองหรือ เพื่อการอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน
- (5) ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ที่ไม่ได้มีสิทธิออกใบกำกับภาษี
- (6) ภาษีซื้อตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีตามมาตรา 82/5(6) โดยมีประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 42) และ (ฉบับที่ 50) ออกกฎเกณฑ์ว่ากรณีดังต่อไปนี้ถือเป็นภาษีซื้อต้องห้าม ยกตัวอย่างเช่น
  1. ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อ เช่าซื้อ เช่า หรือรับโอนรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต และภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือการรับบริการที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต
  2. ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีอย่างย่อ
  3. ภาษีซื้อส่วนที่เฉลี่ยเป็นของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้คำนวณตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร



## 2.3 หลักการเฉลี่ยภาษีซื้อในประเทศไทย

โดยปกติภาษีซื้อที่กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) จะถูกเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าและบริการย่อมสามารถขอคืนหรือขอเครดิตในการยื่นแบบ ภ.พ. 30 ได้ทั้งจำนวน เว้นแต่เป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5 (1) – (6) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนในกรณีที่กิจการมีการขายสินค้าหรือให้บริการ 2 ประเภท คือ เป็นกิจการในระบบ VAT และกิจการ Non-VAT และมีภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายร่วม ซึ่งไม่อาจแบ่งแยกจากกันได้ชัดเจน เช่น ค่าเครื่องใช้สำนักงาน ค่าน้ำ ค่าไฟสำนักงาน เป็นต้น กรณีนี้จะต้องทำการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามหลักเกณฑ์ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) พ.ศ. 2535 ซึ่งออกตามความในมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร โดยการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) จะเกิดขึ้นเมื่อ

- 1) ประกอบกิจการทั้ง 2 ประเภทอันได้แก่ กิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) และ กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) หากผู้เสียภาษีประกอบกิจการประเภทใดประเภทหนึ่งเท่านั้น ก็ไม่ต้องพิจารณาเรื่องการเฉลี่ยภาษีซื้อแต่อย่างใด
- 2) หากไม่สามารถแบ่งแยกภาษีซื้อที่เกิดขึ้นได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของกิจการประเภทใด ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อเฉพาะในส่วนเฉลี่ยที่เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น

การเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) สามารถทำได้ สาม วิธี คือ วิธีแรก การเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการทั่วไป วิธีที่สอง การเฉลี่ยภาษีซื้ออันเกิดจากการก่อสร้างอาคาร และวิธีที่สาม การเฉลี่ยภาษีซื้อตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเป็นอย่างอื่น โดยเอกัตศึกษาเล่มนี้จะกล่าวถึง วิธีแรก การเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการทั่วไป เพียงวิธีเดียวเท่านั้น

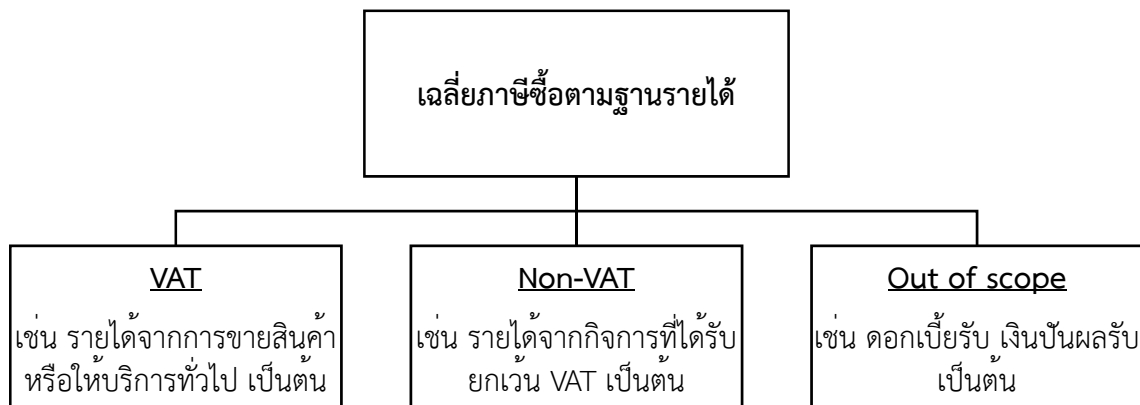
### 2.3.1 การเฉลี่ยภาษีซื้อทั่วไปหรือการเฉลี่ยตามฐานรายได้

การเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับสินค้าหรือการบริการทั่วไป หรือสามารถเรียกว่าการเฉลี่ยตามฐานรายได้ จะต้องเป็นกรณีที่ได้มีการนำสินค้าหรือบริการดังกล่าวไปใช้ร่วมกันทั้งในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับกรณีที่แยกได้อย่างชัดเจนว่าสินค้าหรือต้นทุนใดนำไปใช้ในกิจการใดโดยเฉพาะ ก็ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ ซึ่งอาจจะขอคืนได้ทั้งจำนวนหากนำไปใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอย่างเดียว หรือขอคืนภาษีซื้อไม่ได้เลยหากนำไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยฐานที่จะใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อได้มีกำหนดไว้ตามข้อ 4 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) ดังนี้

#### 2.3.1.1 ฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ

ขั้นตอนแรกในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามฐานรายได้ ต้องแบ่งแยกรายได้ให้เป็น 3 ฐาน คือ รายได้ของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) รายได้ของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT)

และรายได้ที่ไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ (Out of scope) โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้



ภาพที่ 4 ฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามฐานรายได้

ฐานรายได้ของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ซึ่งได้แก่

- ก. มูลค่าของฐานภาษีของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่มูลค่าของฐานภาษีจากการขายสินค้าและการให้บริการในราชอาณาจักร การส่งออกสินค้า โดยไม่รวมถึงกรณีการขายสินค้าหรือบริการที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากรและตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) เช่น การแถมสินค้า พร้อมการขาย การแจกปฏิทิน ของขวัญและของชำร่วยเนื่องในเทศกาลประเพณี เป็นต้น
- ข. มูลค่าของฐานภาษีสำหรับการให้บริการขนส่งคนโดยสารระหว่างประเทศ ได้แก่ มูลค่าของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในและนอกราชอาณาจักร ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ<sup>18</sup>
- ค. มูลค่าของฐานภาษีสำหรับการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ ได้แก่ มูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บ ไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักร ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ<sup>19</sup>

ฐานรายได้ของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) ซึ่งได้แก่

- ก. มูลค่าของฐานภาษีของกิจการประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>20</sup>
- ข. รายรับของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ<sup>21</sup>

<sup>18</sup> มาตรา 79/1 (2) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>19</sup> มาตรา 79/1 (2) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>20</sup> มาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>21</sup> มาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร

- ค. รายรับของกิจการประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ<sup>22</sup>
- ง. รายรับสำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าสินค้าที่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 22 มาตรา 23 มาตรา 26 มาตรา 27 มาตรา 28 มาตรา 29 และมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534

ฐานรายได้ที่ไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานในการเสียภาษีซื้อ (Out of scope)

- ก. รายได้ที่เกิดจากการนำเงินไปหาประโยชน์จากการฝากธนาคาร ซื้อพันธบัตร หรือหลักทรัพย์ ทั้งนี้ เว้นแต่รายได้ดังกล่าวเป็นรายได้ของกิจการธนาคาร กิจการเงินทุนหลักทรัพย์ และกิจการรับประกันชีวิต รายได้เหล่านี้ยังต้องนำไปรวมเป็นฐานในการเสียภาษีซื้อของกิจการอยู่
- ข. รายได้ดอกเบี้ย กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนให้กู้ยืมกันเองระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน

“บริษัทในเครือเดียวกัน” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปซึ่งมีความสัมพันธ์โดยนิติบุคคลใดถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในนิติบุคคลนั้น เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 6 เดือนก่อนวันกู้ยืม<sup>23</sup>

- ก. รายได้ดอกเบี้ยกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่มีระเบียบเกี่ยวกับกองทุนสะสมเพื่อให้พนักงานที่เป็นสมาชิกกู้ยืมเป็นสวัสดิการ<sup>24</sup>
- ข. รายได้ของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน รายได้ปรับจากการผิดสัญญา เงินชดเชยคืน เป็นต้น

การเสียภาษีซื้อนั้นจะใช้ 2 ฐานเท่านั้น คือ รายได้ของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) รายได้ของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) เพื่อนำมาคำนวณสัดส่วนของรายได้ในการเสียภาษีซื้อ โดยไม่ให้นำฐานรายได้ประเภท (Out of scope) มาคำนวณรวมในสัดส่วนของการเสียภาษีซื้อ

<sup>22</sup> มาตรา 91/3 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>23</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 26/2534 ข้อ 2

<sup>24</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 26/2534 ข้อ 5

### 2.3.1.2 วิธีการการเฉลี่ยภาษีซื้อตามฐานรายได้

การเฉลี่ยภาษีซื้อตามฐานรายได้สามารถแบ่งได้เป็น 3 กรณี คือ

การเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีเพิ่งเริ่มประกอบกิจการ หรือประกอบกิจการแล้วแต่ปีที่ผ่านมา ยังไม่มีรายได้ (หรือไม่มีรายได้ไม่เกิน 6 เดือน)

การเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีเพิ่งเริ่มประกอบกิจการ หรือประกอบกิจการแล้วแต่ปีที่ผ่านมา ยังไม่มีรายได้ มีหลักเกณฑ์ดังนี้

- 1) ให้ประมาณการรายได้ทั้งปีของกิจการทั้งสองประเภทของปีที่เริ่มมีรายได้ โดย“ปีที่เริ่มมีรายได้” หมายถึง ปีแรกที่มีรายได้เกิดขึ้นไม่น้อยกว่า 6 เดือน โดยที่“ปี” หมายถึง ปีปฏิทินกรณีบุคคลธรรมดาเป็นผู้ประกอบการ และรอบระยะเวลาบัญชีกรณีนิติบุคคล เป็นผู้ประกอบการ และ“การประมาณรายได้” จะต้องประมาณการทั้งรายได้ที่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม และรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 2) ให้เฉลี่ยภาษีซื้อตั้งแต่เดือนแรกที่มีภาษีซื้อเกิดขึ้นจนถึงสิ้นปีของปีนั้น โดยให้ใช้สัดส่วน ของประมาณการตาม ข้อ 1 เป็นเกณฑ์
- 3) ภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามข้อ 2ให้นำมาหักออกจากภาษีขายเท่ากับจำนวนที่เฉลี่ยได้ แต่ต้อง ไม่เกินกึ่งหนึ่งของภาษีซื้อที่นำมาเฉลี่ย
- 4) เมื่อกิจการเริ่มมีรายได้ในปีใด (รายได้ในปีแรกที่มีรายได้เกิดขึ้นจริงไม่น้อยกว่า 6 เดือน) ในเดือนภาษีถัดจากเดือนสุดท้ายของปีที่เริ่มมีรายได้ ให้ผู้เสียภาษีปรับปรุงภาษีซื้อ ตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงตามแบบ ภ.พ. 30.2
  - ถ้าภาษีซื้อที่เฉลี่ยไว้มากกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีซื้อส่วนที่ เกินภายใน 15 วันของเดือนถัดจากเดือนภาษีที่มีการปรับปรุงตามแบบ ภ.พ. 30.2 โดยยื่นแบบและไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแต่อย่างใด สำหรับภาษีที่ชำระ เพิ่มเติมให้นำมาถือเป็นรายจ่ายหรือต้นทุนทรัพย์สินของกิจการในปีที่เกี่ยวข้อง
  - ถ้าภาษีซื้อที่เฉลี่ยไว้น้อยกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ผู้ประกอบการยื่นคำร้องขอคืน ภาษีซื้อส่วนที่ยื่นขาดนั้น (แบบ ภ.พ. 30.2) แล้วนำผลต่างไปลดรายจ่ายหรือมูลค่า ต้นทุนทรัพย์สินของกิจการในปีที่เกี่ยวข้อง

### การเฉลี่ยภาษีซื้อของปีถัด ๆ ไป (ถัดจากปีแรก)

การเฉลี่ยภาษีซื้อในปีถัด ๆ ไป (ถัดจากปีแรก) ภายหลังจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้เฉลี่ยภาษีซื้อในปีแรกตามตัวอย่างในข้อข้างต้นแล้ว ในปีถัดไปให้ผู้ประกอบการฯ มีสิทธิเลือกวิธีเฉลี่ยภาษีซื้อได้ 2 วิธี คือ

วิธีที่ 1 เฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมา โดยไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้ออีก หรือ

วิธีที่ 2 เฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมา และตอนสิ้นปีให้ปรับปรุงภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้จริง เช่นเดียวกับข้อ 4 ของการเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีเพิ่งเริ่มประกอบกิจการ หรือประกอบกิจการแล้วแต่ปีที่ผ่านมายังไม่มีรายได้ (หรือไม่มีรายได้ไม่เกิน 6 เดือน)

เมื่อผู้ประกอบการฯ เลือกใช้วิธีใดในการเฉลี่ยภาษีซื้อไปแล้ว จะต้องใช้วิธีนั้นเฉลี่ยภาษีซื้อตลอดไป จะเปลี่ยนแปลงมิได้ หากต้องการจะเปลี่ยนแปลงต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร ก่อน ซึ่ง“รายได้ของปีที่ผ่านมา” หมายถึง รายได้ของปีก่อนปีปัจจุบัน 1 ปี

### กรณีที่ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ

- 1) ถ้ารายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิเลือกนำภาษีซื้อทั้งจำนวนไปหักออกจากภาษีขาย ทั้งนี้ ห้ามนำภาษีซื้อดังกล่าวไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการ
- 2) ถ้ารายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิเลือกไม่นำภาษีซื้อทั้งจำนวนไปหักออกจากภาษีขาย แต่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการ

เมื่อได้เลือกปฏิบัติตามวรรคหนึ่งแล้ว ก็ให้ถือปฏิบัติตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้ โดยข้อสังเกต กรณีที่ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อนี้เป็นเพียงข้อผ่อนปรน ซึ่งถ้ากิจการเลือกใช้วิธีจากข้อผ่อนปรนดังกล่าวแล้ว จะต้องใช้ตลอดไป แต่ถ้าปีใดมีรายได้ของปีที่ผ่านมาไม่เป็นไปตามสัดส่วน 90: 10 หรือ 10 : 90 กิจการยังคงต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามเกณฑ์ปกติ

เพื่อความเข้าใจที่มากขึ้นเกี่ยวกับวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อตามฐานรายได้ จะยกตัวอย่างเกี่ยวกับวิธีการคำนวณโดยแบ่งเป็นตัวอย่างที่ 1 การเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีเพิ่งเริ่มประกอบกิจการ หรือประกอบกิจการแล้วแต่ปีที่ผ่านมายังไม่มีรายได้ ตัวอย่างที่ 2 การเฉลี่ยภาษีซื้อของปีถัด ๆ ไป (ถัดจากปีแรก) และตัวอย่างที่ 3 กรณีที่ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ

ตัวอย่างที่ 1 การเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีเพิ่งเริ่มประกอบกิจการ หรือประกอบกิจการแล้วแต่ปีที่ผ่านมายังไม่มีรายได้

บริษัท ก. จัดทะเบียนเริ่มประกอบการเมื่อ 1 มกราคม 2559 มีรอบระยะเวลาบัญชีตามปีปฏิทิน แต่เริ่มขายสินค้าและมีรายได้ตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม 2561 เป็นต้นไป สัดส่วนรายได้ของกิจการมีดังนี้

| สัดส่วนรายได้ของกิจการ                 | กิจการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม | กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม |
|--|---------------------------|-------------------------------------|
| ร้อยละของประมาณการรายได้ปี 2559 – 2560 | 40                        | 60                                  |
| ร้อยละของรายได้จริงปี 2561             | 30                        | 70                                  |

ก. การเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมาณการรายได้

| ปี   | ภาษีซื้อที่นำไปเฉลี่ย | สัดส่วนประมาณการรายได้ | กิจการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม | กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม |
|------|-----------------------|------------------------|---------------------------|-------------------------------------|
| 2559 | 10,000                | 40: 60                 | 4,000                     | 6,000                               |
| 2560 | 30,000                | 40: 60                 | 12,000                    | 18,000                              |
| 2561 | 60,000                | 40: 60                 | 24,000                    | 36,000                              |
| รวม  | 100,000               |                        | 40,000                    | 60,000                              |

## ข. การเฉลี่ยภาษีซื้อตามรายได้จริง

| ปี         | ภาษีซื้อ<br>ที่นำไปเฉลี่ย | สัดส่วนประมาณ<br>การรายได้ | กิจการเสีย<br>ภาษีมูลค่าเพิ่ม | กิจการที่ไม่ต้องเสีย<br>ภาษีมูลค่าเพิ่ม |
|------------|---------------------------|----------------------------|-------------------------------|---|
| 2559       | 10,000                    | 30: 70                     | 3,000                         | 7,000                                   |
| 2560       | 30,000                    | 30: 70                     | 9,000                         | 21,000                                  |
| 2561       | 60,000                    | 30: 70                     | 18,000                        | 21,000                                  |
| <b>รวม</b> | <b>100,000</b>            |                            | <b>30,000</b>                 | <b>70,000</b>                           |

## ค. การปรับปรุงภาษีซื้อและการยื่นแบบ

| ปี         | ภาษีซื้อตามประมาณการ | ภาษีซื้อจริง  | ผลต่าง        |
|------------|----------------------|---------------|---------------|
| 2559       | 4,000                | 3,000         | 1,000         |
| 2560       | 12,000               | 9,000         | 3,000         |
| 2561       | 24,000               | 18,000        | 6,000         |
| <b>รวม</b> | <b>40,000</b>        | <b>30,000</b> | <b>10,000</b> |

ภาษีซื้อได้หักไว้ตามประมาณการมากกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง 10,000 บาท ผู้ประกอบการต้องปรับปรุงภายในเดือน มกราคม 2562 และยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มภายในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2562 ตามแบบ ภ.พ. 30.2 โดยกรณีนี้ไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 89 และ 89/1 สำหรับผลต่างในแต่ละปี จำนวน 1,000, 3,000, 6,000 บาท ให้นำไปถือเป็นรายจ่ายหรือต้นทุนทรัพย์สินของกิจการในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามลำดับ โดยต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 เพิ่มเติมเพื่อปรับปรุงภาษีเงินได้นิติบุคคลย้อนหลังของปี 2559 และ 2560 และกรณีเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของประมาณการรายได้นั้น เมื่อสิ้นปีแรก (ที่เริ่มมีรายได้เกิน 6 เดือน) จะต้องปรับปรุงการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามสัดส่วนรายได้จริงของสิ้นปีแรก (ที่เริ่มมีรายได้เกิน 6 เดือน) เสมอตามตัวอย่าง ข. จะเลือกไม่ปฏิบัติไม่ได้

ตัวอย่างที่ 2 การเฉลี่ยภาษีซื้อของปีถัด ๆ ไป (ถัดจากปีแรก)

บริษัท ก. ประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม รอบระยะเวลาบัญชีปี 2561 มีรายได้ของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 3 ล้านบาท ประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 1.5 ล้านบาท เงินปันผล 1.5 ล้านบาท ปี 2562 บริษัท ก. มีภาษีซื้อรวมทั้ง 2 กิจการ 90,000 บาทและสิ้นปี 2562 มีรายได้ของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 1 ล้านบาท กิจการไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 1 ล้านบาท ปี 2562 บริษัทมีสิทธิเลือกเฉลี่ยภาษีซื้อได้ 2 วิธี คือ

วิธีที่ 1 เฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมาโดยไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้อ

| ภาษีซื้อที่นำไปเฉลี่ย | สัดส่วนรายได้ | กิจการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม | กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม |
|-----------------------|---------------|---------------------------|-------------------------------------|
| 90,000                | 66.66 : 33.33 | 60,000                    | 30,000                              |

ดังนั้นปี 2562 บริษัท ก. ขอคืนภาษีได้ทั้งสิ้น 60,000 บาทตามส่วนของรายได้กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของปี 2561 คือ 3 ล้านบาท : 1.5 ล้านบาท เท่ากับ 66.66 : 33.33 (รายรับจากเงินปันผล 1.5 ล้านบาท ไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ)

วิธีที่ 2 เฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมาโดยปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริง

| ภาษีซื้อที่นำไปเฉลี่ย | สัดส่วนรายได้ | กิจการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม | กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม |
|-----------------------|---------------|---------------------------|-------------------------------------|
| 90,000                | 50: 50        | 45,000                    | 45,000                              |

| ปรับปรุงภาษีซื้อ      |                        |                                |                                     |
|-----------------------|------------------------|--------------------------------|-------------------------------------|
| ภาษีซื้อที่นำไปเฉลี่ย | ภาษีซื้อที่ขอคืนไปแล้ว | ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขอคืนได้จริง | ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียเพิ่มเติม |
| 90,000                | 60,000                 | 45,000                         | 15,000                              |



ดังนั้นเมื่อปรับปรุงภาษีซื้อในเดือนมกราคม 2563 บริษัทจะต้องยื่น ภ.พ. 30.2 ภายในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2563 เพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้ขอคืนเกินไปจำนวน 15,000 โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

### ตัวอย่างที่ 3 .กรณีที่ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ

บริษัท ก. มีรายได้ดังนี้

| ปี   | กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม | กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม |
|------|----------------------------------|-------------------------------------|
| 2559 | 90                               | 10                                  |
| 2560 | 70                               | 30                                  |
| 2561 | 95                               | 5                                   |
| 2562 | 80                               | 20                                  |

ตามตัวอย่างปี 2560 บริษัทต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ปี 2559 ซึ่งบริษัทมีสิทธิเลือกเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วน 90 : 10 หรือจะเลือกไม่เฉลี่ยภาษีซื้อแต่ขอคืนภาษีซื้อทั้งจำนวนก็ได้ หากปี 2559 บริษัทเลือกขอคืนภาษีซื้อทั้งจำนวนตามข้อผ่อนปรน แต่ในปี 2561 บริษัทจะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้ปี 2560 (70 : 30) โดยปี 2560 จะเลือกไม่เฉลี่ยภาษีซื้อไม่ได้

ปี 2561 บริษัทต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ปี 2560 แต่ปี 2561 มีสัดส่วนของรายได้ อยู่ในเกณฑ์ที่จะได้รับผ่อนปรน (95 : 5) ดังนั้น ปี 2562 บริษัทต้องขอคืนภาษีทั้งจำนวนตามวิธีการที่เลือกใช้ในปี 2560 เนื่องจากเลือกใช้วิธีนี้ไปแล้ว

### 2.3.2 แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อตามฐานรายได้

แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามฐานรายได้ทุกครั้ง กรมสรรพากรจะตอบไปในทางเดียวกันว่าการเฉลี่ยภาษีซื้อต้องแบ่งรายได้เป็น 3 ฐาน คือ รายได้ของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) รายได้ของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) และรายได้ที่ไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ (Out of scope) และไม่ให้นำรายได้ประเภท (Out of scope) มาคำนวณรวมเป็นสัดส่วนในการเฉลี่ยภาษีซื้อ โดยวิธีการคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อตามฐานรายได้นั้นจะเป็นไปตามวิธีที่ได้กล่าวไปข้างต้น โดยข้อหารือที่เกี่ยวข้องมีดังนี้ ยกตัวอย่างเช่น

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ระบุว่าหากกิจการมีรายได้กิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต้องทำการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) โดยไม่ให้นำรายได้เหล่านี้ เช่นรายได้ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ซึ่งอาจจะ

ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ รายได้ค่าปรับเนื่องจากการผิดสัญญาจากผู้ให้บริการ รายได้จากการให้บริการขนส่ง และรายได้ดอกเบี้ยรับ มาคำนวณรวมเป็นส่วนส่วนในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามฐานรายได้<sup>25</sup>

ส่วนกรณีบริษัทฯ มีรายได้จากการขายหุ้นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์โดยขายผ่านตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งเป็นรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะและเข้าลักษณะเป็นรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามข้อ 4(2) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 แต่เนื่องจากตามข้อ 4 วรรคสองของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว กำหนดว่ารายได้ตามวรรคหนึ่งไม่รวมถึง รายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคาร ซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์ หรือซื้อตัวเงินของสถาบันการเงินอื่น แต่ทั้งนี้ไม่ใช่บังคับสำหรับการประกอบกิจการตามมาตรา 91/2(1)(2) และ (3) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นรายได้จากการขายหุ้นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์โดยขายผ่านตลาดหลักทรัพย์ เข้าลักษณะเป็นรายได้ที่เกิดจากการนำเงินไปหาประโยชน์จากการซื้อหลักทรัพย์ จึงถือเป็นรายได้ที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ โดยไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องนำมา รวมคำนวณเป็นฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ<sup>26</sup>

แนววินิจฉัยกรณีนำเงินสดเหลือใช้ ในกิจการซึ่งเป็นเงินทุนหมุนเวียน ไปฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือซื้อตัวสัญญาใช้เงินโดยจะได้รับผลตอบแทนเป็นดอกเบี้ยที่ถือเป็นเงินนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อ พันธบัตรหรือหลักทรัพย์ อันไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)<sup>27</sup> นอกจากนี้ยังมีแนววินิจฉัยที่เกี่ยวข้องกับรายได้ประเภทเงินปันผลจากการลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทอื่น ๆ ว่า รายได้เงินปันผลไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ<sup>28</sup>

จะเห็นได้ว่ากรมสรรพากรตีความฐานรายได้ที่ไม่ต้องนำมาคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 เช่นรายได้เงินปันผล ดอกเบี้ยรับ เป็นต้น ซึ่งเป็นการตีความอย่างเคร่งครัดและถูกต้องตามกฎหมาย แต่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ยังคงเขียนไม่ครอบคลุมถึงกรณีที่กิจการที่มีรายได้เหล่านี้เป็นส่วนใหญ่ ซึ่งในบางครั้งอาจมีรายได้อื่น เช่น การให้บริการ ค่านายหน้า เป็นต้น ซึ่งรายได้อื่นนี้อยู่ในข่ายต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้กิจการมีทั้งรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) รายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) และรายได้ที่ไม่อยู่ใน

<sup>25</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.00545

<sup>26</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./5030

<sup>27</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.774

<sup>28</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7430

บังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Out of scope) และทำให้กิจการกลุ่มนี้เกิดความสับสนในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) เนื่องจากไม่มีสัดส่วนในการเฉลี่ยภาษีซื้อหรือใช้สัดส่วนในการคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อที่ผิด

### บทที่ 3

#### หลักภาษีการค้าและบริการและการเฉลี่ยภาษีซื้อประเทศสิงคโปร์

ประเทศสิงคโปร์เริ่มใช้ภาษีสินค้าและบริการ Goods and Services Tax หรือ “GST” ครั้งแรกเมื่อวันที่ 1 เมษายน 2537 ซึ่งภาษีสินค้าและบริการเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคภายในประเทศและจัดเก็บจากผู้บริโภคเมื่อมีการจ่ายเงินซื้อสินค้าและบริการจากผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการรวมถึงการนำเข้าสินค้าภาษีสินค้าและบริการ โดยอัตราที่เรียกเก็บคือ ร้อยละ 7 ของมูลค่าของสินค้าและบริการ สำหรับการส่งออกสินค้าและให้บริการแบบ International Service อัตราที่เรียกเก็บคือ ร้อยละ 0 โดยผู้ประกอบการต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมียอดขายเกิน 1,000,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ หรือ สมัครใจจดทะเบียนกรณีที่ยอดขายไม่ถึง 1,000,000 ดอลลาร์สิงคโปร์

#### 3.1 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการของประเทศสิงคโปร์

ในระบบภาษีสินค้าและบริการของประเทศสิงคโปร์นั้น ได้แบ่งประเภทกิจการที่เกี่ยวข้องกับภาษีสินค้าและบริการอยู่ 2 ประเภท คือ กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (GST) และกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (Non-GST) โดยทั้งสองกิจการมีลักษณะดังต่อไปนี้

##### 3.1.1 กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (GST)

GST ที่ใช้บังคับในประเทศสิงคโปร์นั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อมุ่งจัดเก็บภาษีจากการบริโภคภายในประเทศซึ่งได้แก่ การขายสินค้า การให้บริการ ภายในประเทศสิงคโปร์ รวมทั้งการนำเข้าสินค้าเข้ามาในประเทศสิงคโปร์ ตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 7 แห่ง Goods and Services Tax Act<sup>29</sup> กล่าวคือ ต้องเป็นการขายสินค้า การให้บริการ รวมทั้งการนำเข้าสินค้าเข้ามาในประเทศสิงคโปร์

<sup>29</sup> Section 7 A tax to be known as Goods and Services Tax shall be charged in accordance with the provisions of this Act on the supply of goods and services in Singapore (including anything treated as such a supply) and on the importation of goods into Singapore

มาตรา 8 แห่ง Goods and Services Tax Act<sup>30</sup> กำหนดขอบเขตของกิจการและลักษณะของกิจการที่ต้องเสียภาษี GST ซึ่งสรุปได้ลักษณะดังนี้

- (1) เป็นการขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้กระทำในประเทศสิงคโปร์อย่างต่อเนื่องเป็นปกติวิสัยในการประกอบธุรกิจโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี
- (2) บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ ผู้ซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนภายใต้กฎหมายฉบับนี้โดยกิจการที่ต้องเสียภาษี ได้แก่ การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้กระทำในประเทศสิงคโปร์ โดยมีใช้กิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษี
- (3) ความรับผิดในการเสียภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้นในเวลาที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ (ภายใต้บทบัญญัติทางบัญชีและการชำระภาษี)
- (4) ความรับผิดในการนำเข้าสินค้าเกิดขึ้นและต้องชำระเมื่อพร้อมกับการชำระภาษีศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิต

GST ซึ่งถูกเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือให้บริการ (ภาษีซื้อ) ที่นำมาใช้ในการประกอบธุรกิจภายในขอบเขตของภาษี GST ย่อมสามารถขอคืนได้จากกรมสรรพากรสิงคโปร์หรือ IRAS (Inland Revenue Authority of Singapore)

#### ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

มาตรา 8 ของ Goods and Services Tax Act กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสินค้าและบริการ ได้แก่ ผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าและให้บริการในประเทศสิงคโปร์ ซึ่งมีหน้าที่ตามกฎหมายในการจดทะเบียนเข้าสู่ระบบ GST หรือบุคคลอื่นใดซึ่งตามกฎหมาย กฎหมายกำหนดให้จดทะเบียนเข้าสู่ระบบ อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการบางรายซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการซึ่งมีหน้าที่ในการจดทะเบียนสินค้าและบริการอาจยื่นขอจดทะเบียนได้มีคุณสมบัติเข้าหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนด เพื่อประโยชน์ในการขอคืนหรือเครดิตภาษีซื้ออันเกี่ยวเนื่องกับการประกอบธุรกิจ

---

<sup>30</sup> Section 8 Scope of Tax

- (1) Tax shall be charged on any supply of goods and services made in Singapore where it is a taxable supply made by a taxable person in the course or furtherance of any business carried on by him
- (2) A person is a taxable person for the purposes of this Act while he is or is required to be registered under this Act.
- (2A) A taxable supply is a supply of goods or services made in Singapore other than an exempt supply

### 3.1.2 กิจกรรมที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (Non-GST)

กิจกรรมที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ ได้แก่ กิจกรรมที่ได้รับการยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ กิจกรรมที่มีได้กระทำภายในประเทศสิงคโปร์ กิจกรรมซึ่งได้กระทำโดยผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษี กล่าวคือ เป็นกิจกรรมที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 7 และ มาตรา 8 แห่ง Goods and Services Tax Act<sup>31</sup>

#### กิจกรรมที่ได้รับการยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ

กิจกรรมที่ได้รับการยกเว้น GST กำหนดไว้ในมาตรา 22 แห่ง Goods and Services Tax Act 66 กล่าวคือ ต้องเป็นการขายสินค้าและให้บริการที่เป็นกิจการซึ่งได้รับยกเว้น GST ตามที่กำหนดไว้ใน FOURTH SCHEDULE – Exempt Supplies แห่ง Goods and Services Tax Act ณ เวลาที่มีการขายสินค้าหรือการให้บริการนั้น ซึ่งตาม FOURTH SCHEDULE - Exempt Supplies สามารถแบ่งเป็นกิจการซึ่งได้รับการยกเว้น GST ออกเป็น 2 ประเภทหลัก คือ (1) การให้บริการทางการเงินบางประเภท (Financial services) และ (2) การขายและให้เช่าทรัพย์สินเพื่อการอยู่อาศัย (Sale and lease of residential properties)<sup>32</sup>

<sup>31</sup> Section 8 (3) Tax on any supply of goods or services is a liability of the person making the supply and (subject to provisions on accounting and payment) becomes due at the time of supply.

Section 8 (4) Tax on the importation of goods shall be charged, levied and payable as if it were customs duty or excise duty and as if all goods imported into Singapore are dutiable and liable to customs duty or excise duty.

<sup>32</sup> Exempt supply and exempt import (Section 22)

- (1) A supply of goods or services is an exempt supply if it is of a description or of a class for the time being specified in Part I of the Fourth Schedule.
- (1A) An importation of goods is an exempt import if it is of a description or of a class for the time being specified in Part II of the Fourth Schedule.
- (2) The Minister may by order vary the description of
  - (a) financial services in paragraph 1 of Part I, and paragraphs 1 and 3 of Part III, of the Fourth Schedule by adding to or deleting from the Fourth Schedule or by varying any description or class of financial services for the time being specified in the Fourth Schedule; or
  - (b) investment precious metals in paragraph 1 of Part II, and paragraph 2 of Part III, of the Fourth Schedule by adding to or deleting from the Fourth Schedule or by varying any description or class of investment precious metals for the time being specified in the Fourth Schedule.
- (3) The Fourth Schedule may be varied so as to describe a supply of financial services by reference to other matters unrelated to the characteristics of the services.

### 3.1.3 การคำนวณภาษีสินค้าและบริการ

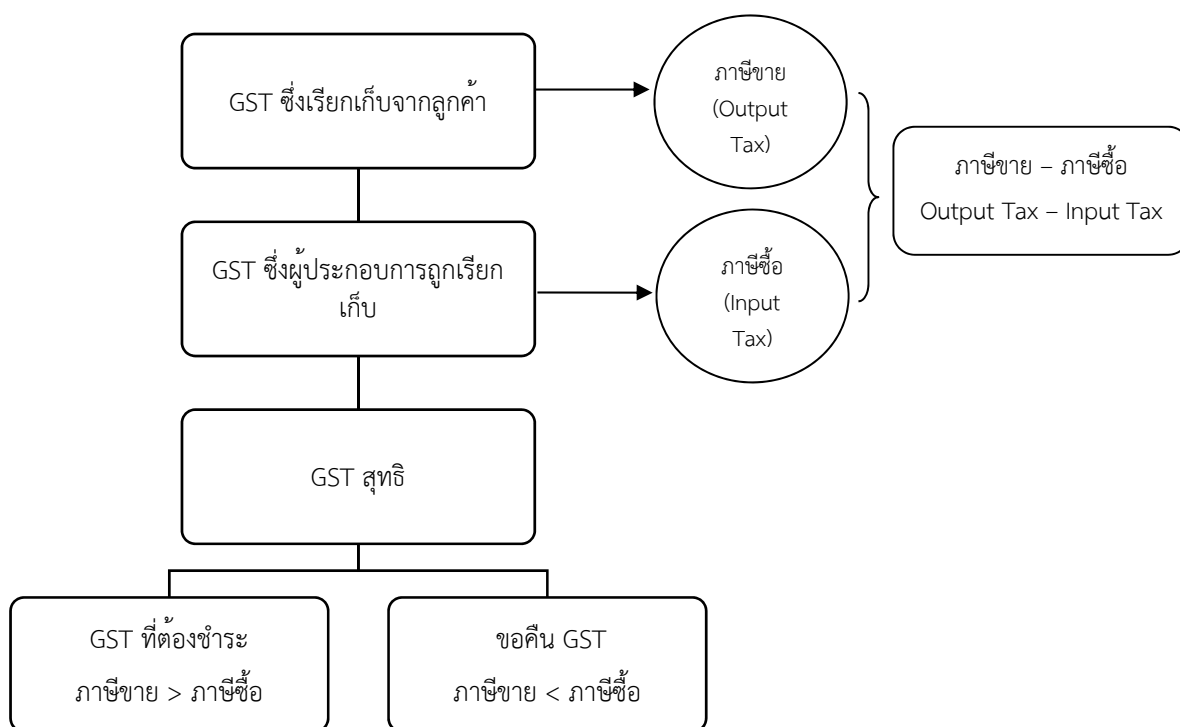
การคำนวณภาษีสินค้าและบริการของประเทศสิงคโปร์นั้น โดยทั่วไปจะคำนวณภาษีสินค้าและบริการเป็นรายไตรมาส (3 เดือน) หากกิจการจดทะเบียนมีความประสงค์จะคำนวณ ภาษีเป็นรายเดือน ราย 6 เดือน ก็สามารถที่จะทำได้หากได้รับการอนุมัติจากกรมสรรพากรโดย คำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อให้กิจการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษีนั้นโดยการโอนเข้าบัญชีธนาคาร เช็ค หรือตัวแลกเงินของธนาคาร เป็นต้น

การคำนวณภาษี GST เป็นไปตามหลักการภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทั่วไป กล่าวคือ

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

**ภาษีขาย** คือ GST ที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บจากลูกค้าผู้ซื้อสินค้าหรือบริการของตนเอง

**ภาษีซื้อ** คือ GST ที่ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บจากผู้ประกอบการอื่นหรือกรมศุลกากรจากการซื้อสินค้าหรือบริการ รวมทั้งการนำเข้าสินค้าเข้ามาในประเทศสิงคโปร์



ภาพที่ 5 แสดงการคำนวณภาษีสินค้าและบริการ

ภาษีซื้อในกรณีดังต่อไปนี้ไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษี

- (1) ภาษีซื้อที่เกิดจากการจ่ายค่าธรรมเนียมแรกเข้า ค่าธรรมเนียมรายเดือน ค่าธรรมเนียมสมาชิก ค่าธรรมเนียมการโอน หรือค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ที่จ่ายให้แก่สโมสรเพื่อการพักผ่อนหรือสันทนาการ หรือสโมสรเพื่อการกีฬา

- (2) ภาษีซื้อที่เกิดจากการจ่ายชำระเบี้ยประกันสุขภาพและเบี้ยประกันอุบัติเหตุ
- (3) ภาษีซื้อที่เกิดจากการจ่ายค่ารักษาพยาบาล
- (4) ภาษีซื้อที่เกิดจากผลประโยชน์ต่าง ๆ ที่กิจการจดทะเบียนให้แก่สมาชิกในครอบครัวของพนักงาน เช่น บุพการี สามี ภรรยา บุตร หรือญาติพี่น้อง
- (5) ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการพนัน ฉลากพนัน หรือสลากกินแบ่ง
- (6) ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อหรือการนำเข้ารถยนต์
- (7) ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อ หรือการนำเข้าสินค้าหรือบริการที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์ เป็นต้น

### 3.2 หลักเกณฑ์ในการการเฉลี่ยภาษีซื้อประเทศสิงคโปร์

ประเทศสิงคโปร์ได้มีแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อไว้ใน GST: Partial Exemption and Input tax Recovery ซึ่งระบุว่าในการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้นต้องแบ่งกิจการเป็น 2 ประเภท คือ กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (GST) และ กิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (Non-GST) หากเป็นกิจการ GST ก็สามารถใช้เครดิตภาษีซื้อได้เสมอ ยกเว้นภาษีซื้อต้องห้ามตามบทบัญญัติของกฎหมาย ส่วนการใช้เครดิตภาษีซื้อของกิจการที่มีทั้ง กิจการ GST และ กิจการ Non-GST สามารถทำได้ตามบทบัญญัติดังต่อไปนี้

#### กิจการตามที่ได้รับยกเว้นตาม Regulation 28 (De Minimis Rule)

กิจการที่จะได้รับยกเว้นตาม De Minimis Rule ซึ่งจะสามารถใช้เครดิตภาษีซื้อได้ทั้งจำนวน ต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้ รายได้ของกิจการ Non-GST ต้องไม่เกิน 40,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ต่อเดือน โดยเฉลี่ย และต้องไม่เกินร้อยละ 5 ของรายได้ทั้งหมด (รายได้ GST และรายได้ Non-GST) ในช่วงระยะเวลาที่กำหนด ยกตัวอย่างได้ดังนี้

บริษัท A มีรอบระยะเวลาในการยื่นภาษีการค้าและบริการวันที่ 1 เมษายน 2562 ถึง วันที่ 30 มิถุนายน 2562 โดยมีรายได้อ้างต่อไปนี้

| กิจการของบริษัท   | จำนวนเงิน (ดอลลาร์สิงคโปร์) |
|-------------------|-----------------------------|
| กิจการ GST 7%     | 2,080,000                   |
| กิจการ GST 0%     | 300,000                     |
| กิจการ Non-GST    | 105,000                     |
| <b>รวมทั้งหมด</b> | <b>2,485,000</b>            |



รายได้เฉลี่ยของกิจการ Non-GST เท่ากับ  $105,000/3 = 35,000$  ต่อเดือน

สัดส่วนรายได้ของกิจการ Non-GST ต่อรายได้รวมทั้งกิจการเท่ากับ  
 $105,000/2,485,000 * 100\% = 4.2\%$

จากตัวอย่างจะพบว่าบริษัท A สามารถใช้เครดิตภาษีซื้อได้ทั้งจำนวน โดยไม่ต้องทำการเฉลี่ยภาษีซื้อเนื่องจากเข้าเงื่อนไขตาม De Minimis Rule กล่าวคือ รายได้เฉลี่ยต่อเดือนของ Non-GST ไม่เกิน 40,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ และสัดส่วนรายได้ของกิจการ Non-GST ต่อรายได้รวมทั้งกิจการไม่เกินร้อยละ 5

### กิจการที่ได้รับยกเว้นตาม Regulation 33

Regulation 33 ได้วางหลักไว้ว่าหากกิจการมีรายได้ที่เกิดจากกิจการ Non-GST ที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้เนื่องจากการประกอบกิจการหลัก และมีจำนวนเล็กน้อย ภาษีซื้อดังกล่าวสามารถใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีการค้าและบริการ โดยต้องเป็นภาษีซื้อที่เกิดจากกิจกรรมดังต่อไปนี้ ยกตัวอย่างเช่น

- 1) การให้บริการเกี่ยวกับการรับฝากเงินโดยสถาบันการเงินของสิงคโปร์
- 2) ดอกเบี้ยรับที่เรียกเก็บจากการให้เครดิตวงเงินกับลูกหนี้การค้า
- 3) การขายหรือโอนลูกหนี้การค้า

ภาษีซื้อที่เกิดจากกิจการภายใต้ Regulation 33 ถูกจัดว่าเป็นเป็นกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (GST) ซึ่งสามารถใช้เครดิตภาษีซื้อได้ อย่างไรก็ตามภาษีซื้อที่เกิดจากกิจการภายใต้ Regulation 33 ดังกล่าวจะไม่สามารถใช้ได้ ถ้าเป็น (1) กิจการภายใต้ Regulation 34 หรือ (2) กิจการที่ไม่เข้าเงื่อนไขตาม Regulation 33 และ Regulation 35 Test

### กิจการตาม Regulation 34

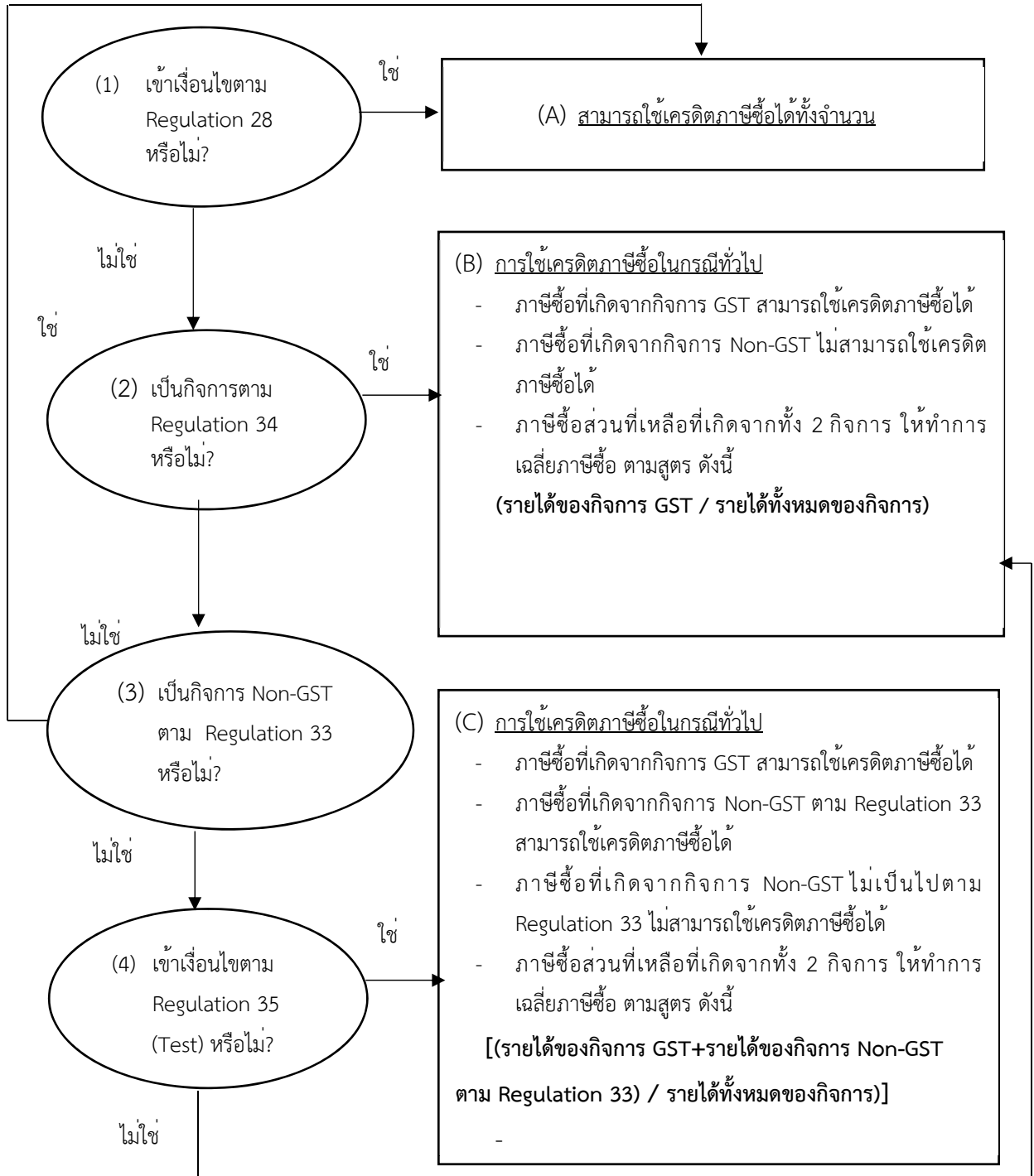
กิจการตาม Regulation 33 ต้องไม่เป็นกิจการตาม Regulation 34 ซึ่งส่วนใหญ่เป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางการเงิน เช่น สถาบันทางการเงินหรือกิจการประกันชีวิตบางประเภทตามที่กฎหมายกำหนด เป็นต้น

### ข้อพิจารณาตาม Regulation 35

ถ้ากิจการที่ไม่อยู่ภายใต้ข้อกำหนดของ Regulation 33 และ Regulation 34 กิจการจะสามารถใช้เครดิตภาษีซื้อได้ทั้งจำนวนหากเข้าเงื่อนไข Regulation 35 กล่าวคือ ถ้ารายได้นี้ไม่เกินร้อยละ 5 ของรายได้ทั้งหมด (รายได้ GST และรายได้ Non-GST) ที่เกิดขึ้นตามรอบระยะเวลาที่กำหนด

## การเฉลี่ยภาษีซื้อ

หากไม่เป็นไปตาม De Minimis Rule ก็ให้บังคับตาม Regulation 33 Regulation 34 และ Regulation 35 ทั้งนี้หากมีภาษีซื้อส่วนที่เหลือให้นำมาเฉลี่ยภาษีซื้อตามวิธีสัดส่วนของรายได้ โดยสามารถสรุปได้ตามแผนภาพด้านล่างนี้



ภาพที่ 6 แผนผังขั้นตอนการเฉลี่ยภาษีซื้อประเทศสิงคโปร์

### ตัวอย่าง

บริษัท A เป็นกิจการขายอุปกรณ์ไฟฟ้า มีรอบระยะเวลาในการยื่นภาษีการค้าและบริการวันที่ 1 เมษายน 2562 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน 2562 โดยมีรายละเอียดดังนี้

|  | <u>จำนวนเงิน</u><br>(ดอลลาร์สิงคโปร์) |                         |
|--|---------------------------------------|-------------------------|
| <u>กิจการ GST</u>  |                                       |                         |
| รายได้จากการขายอุปกรณ์ไฟฟ้า  |                                       | 1,000,000               |
| <u>กิจการ Non-GST</u>  |                                       |                         |
| กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (Regulation 33)            |                                       | 10,000                  |
| กำไรจากจากตราสารป้องกันความเสี่ยงเงินตราต่างประเทศ (Regulation 33) |                                       | 5,000                   |
| กำไรจากการขายหุ้น(Non-Regulation 33)                               |                                       | <u>50,000</u>           |
| <b>รวมทั้งสิ้น</b>   |                                       | <b><u>1,065,000</u></b> |
| <u>ภาษีซื้อที่เกิดขึ้น</u>   | <u>มูลค่า</u>                         | <u>ภาษีซื้อ</u>         |
| ซื้ออุปกรณ์ไฟฟ้า   | 800,000                               | 56,000                  |
| ค่านายหน้าของการป้องกันความเสี่ยงเงินตราต่างประเทศ                 | 100                                   | 7                       |
| ค่าที่ปรึกษาการลงทุนในหุ้น   | 2,000                                 | 140                     |
| ค่าสาธารณูปโภค   | 10,000                                | <u>700</u>              |
| <b>รวมภาษีซื้อทั้งสิ้น</b>   |                                       | <b><u>56,847</u></b>    |

1. เข้าเงื่อนไขตาม Regulation 28 หรือไม่

$$65,000/1,065,000 = 6.10\% \text{ และ } 65,000/3 = 21,667 \text{ ต่อเดือน}$$

รายได้ของ Non-GST ไม่เข้าเงื่อนไข Regulation 28 เนื่องจากมีรายได้เกินร้อยละ 5 ของรายได้ทั้งหมด

2. รายการที่เป็น Non-Regulation 33 เข้าเงื่อนไขตาม Regulation 35 (Test) หรือไม่  
 $50,000/1,065,000 = 4.69\%$

รายได้จากการขายหุ้น ซึ่งไม่อยู่ใน regulation 33 ไม่เกินร้อยละ 5 ของรายได้ทั้งหมด

3. การเฉลี่ยภาษีซื้อจึงมีลักษณะ ดังนี้

ภาษีซื้อจากการซื้ออุปกรณ์ไฟฟ้า (เครดิตภาษีซื้อได้) 56,000

ภาษีซื้อจากค่านายหน้า (เครดิตภาษีซื้อได้) 7

ภาษีซื้อจากค่าที่ปรึกษาการลงทุน (ไม่สามารถเครดิตภาษีซื้อได้) 140

ภาษีซื้อที่เหลือที่ไม่สามารถแยกได้ว่าเป็นของกิจการใดให้ทำการเฉลี่ยภาษีซื้อ ดังนี้

$$= 700 * 1,000,000 + (10,000+5,000) / 1,065,000$$

$$= 700 * 95\%$$

$$= 665$$

รวมภาษีซื้อทั้งสิ้น = 56,000 + 7 + 665 = 56,672

แผนภาพและตัวอย่างที่กล่าวมาข้างต้น การเฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานรายได้สำหรับต้นทุนของกิจการที่ไม่สามารถแยกได้แน่ชัดว่าเป็นของกิจการใดของประเทศสิงคโปร์นั้น ระบุไว้ว่ารายการใดที่สามารถเป็นฐานสำหรับกิจการ GST และใช้สิทธิเครดิตภาษีซื้อได้ ให้นำมาเป็นฐานในการคิดสัดส่วนที่จะสามารถใช้เครดิตภาษีซื้อได้ โดยคำนึงถึงรายได้ทั้งหมดของกิจการ กล่าวง่าย ๆ ก็คือ รายได้ GST/รายได้ทั้งหมดของกิจการ ซึ่งเป็นการใช้เครดิตภาษีซื้อได้ถูกต้องและสะท้อนกับต้นทุนของกิจการได้อย่างถูกต้อง

### 3.3 เปรียบเทียบการเฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานรายได้

จากที่กล่าวมาข้างต้นเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานรายได้ของประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์นั้น มีข้อแตกต่างกันในเรื่องของฐานที่นำมารวมในการเฉลี่ยภาษีซื้อ กล่าวคือการเฉลี่ยภาษีซื้อในประเทศไทยแบ่งเป็น 3 ฐานคือ กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) และกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Out of scope) แต่ในประเทศสิงคโปร์แบ่งเป็น 2 ฐาน คือกิจการที่ต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (GST) กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (Non-GST) โดยสามารถสรุปตามตัวอย่างและตารางได้ดังต่อไปนี้

กิจการมีรายได้ (VAT,GST) 700,000 บาท รายได้ (Non-VAT, Non-GST) 200,000 บาท และรายได้เงินปันผล (Out of Scope) 100,000 บาท

| ประเภท/ประเทศ  | ประเทศไทย                | ประเทศสิงคโปร์                   |
|--|--------------------------|----------------------------------|
| กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT)/<br>ภาษีสินค้าและบริการ (GST)             | 700,000 บาท              | 700,000 บาท                      |
| กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-<br>VAT)/ ภาษีสินค้าและบริการ (Non-GST) | 200,000 บาท              | 300,000 บาท<br>(200,000+100,000) |
| กิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสีย<br>ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Out of scope)               | 100,000 บาท              | ไม่มี                            |
| สัดส่วนรายได้ในการนำไปเฉลี่ยภาษีซื้อ<br>เพื่อใช้เครดิตภาษีซื้อ                   | $700,000/900,000 = 78\%$ | $700,000/1,000,000 = 70\%$       |

**ตารางที่ 2 สรุปลักษณะความแตกต่างการเฉลี่ยภาษีซื้อจากรายได้ประเทศไทย  
และประเทศสิงคโปร์**

หากกิจการมีต้นทุนสาธารณูปโภค ซึ่งไม่สามารถแยกชัดว่าเป็นของกิจการใด ภาษีซื้อที่เกิดจากต้นทุนค่าสาธารณูปภคนั้นถูกไปใช้เป็นเครดิตภาษีซื้อร้อยละ 78 (ประเทศไทย) และร้อยละ 70 (ประเทศสิงคโปร์) ซึ่งมีความแตกต่างกัน ในการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศไทยนั้นตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 พิจารณาได้ว่ากิจการที่ได้รับเงินปันผลไม่ได้ใช้ค่าสาธารณูปโภคแต่อย่างใดเลย ซึ่งในความเป็นจริงนั้นทุกกิจการย่อมใช้ต้นทุนค่าสาธารณูปโภคเช่นเดียวกัน แต่สัดส่วนของกิจการ Out of scope ถูกนำไปรวมอยู่กับกิจการ VAT ทั้ง ๆ ที่กิจการ VAT ควรที่จะใช้แค่เพียงร้อยละ 70 เท่านั้น แต่กลับได้ใช้เครดิตภาษีซื้อร้อยละ 78 การใช้ภาษีซื้อดังกล่าวอาจจะไม่ถูกต้องและไม่สอดคล้องกับหลักการที่รายได้และต้นทุนต้องไปในทิศทางเดียวกัน

การเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศสิงคโปร์นั้น ระบุว่ากิจการมีรายได้ GST ร้อยละ 70 กิจการก็มีสิทธิที่จะใช้เครดิตภาษีซื้อร้อยละ 70 ซึ่งสอดคล้องกับภาพรวมของกิจการว่า กิจการมีสัดส่วนรายได้ GST เท่าใด ควรมีสิทธิใช้เครดิตภาษีซื้อได้เท่านั้น

ในบทถัดไปผู้เขียนจะระบุถึงประเด็นและข้อพิจารณาของการเฉลี่ยภาษีซื้อตามฐานรายได้ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 โดยเฉพาะกิจการที่ดำเนินธุรกิจภายใต้ Holding Company ว่ามีประเด็นใดบ้างและแนวทางพัฒนาหลักการการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศไทยให้ดียิ่งขึ้น

## บทที่ 4

### ข้อพิจารณาการเฉลี่ยภาษีซื้อของการประกอบกิจการในรูปแบบ Holding Company

เนื้อหาในบทนี้จะกล่าวถึงประเด็นของการเฉลี่ยภาษีซื้อตามฐานรายได้ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ซึ่งผู้เขียนได้ทำการวิเคราะห์ถึงสาเหตุที่มาของแต่ละประเด็นและผลกระทบที่เกิดขึ้น ดังนี้

#### 4.1 ประเด็นการตีความเกี่ยวกับฐานรายได้สำหรับเงินปันผลของการประกอบกิจการในรูปแบบ Holding Company

รายได้หลักของกิจการ Holding Company นั้น เป็นรายได้เงินปันผลที่ได้รับจากการที่กิจการไปลงทุนในหุ้นของบริษัทต่าง ๆ ซึ่งมีความแตกต่างกับบริษัททั่ว ๆ ไป ซึ่งมีรายได้จากการขายสินค้าและบริการเป็นรายได้หลัก ส่วนเงินปันผลนั้นบริษัททั่วไป อาจจะมีบ้างหากมีการลงทุนในหุ้นของบริษัทอื่น แต่อย่างไรก็ตามสัดส่วนเงินปันผลสัดส่วนที่น้อยมากถ้าเทียบกับรายได้หลักของบริษัททั่วไป ในทางกลับกันกิจการ Holding Company ซึ่งมีรายได้เงินปันผลเป็นรายได้หลักและเป็นสัดส่วนที่มากถ้าเทียบกับรายได้ทั้งหมดของบริษัท ตามที่ผู้เขียนได้สรุปความแตกต่างไว้ใน “ตารางที่ 1 สรุปลักษณะความแตกต่างบริษัทที่ประกอบธุรกิจทั่วไปกับ Holding Company” ในบทที่ 2

หากกิจการ Holding Company มีต้นทุนที่ไม่สามารถระบุชัดว่าเป็นของกิจการใด เช่น ค่าสาธารณูปโภค กิจการจึงต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ เนื่องจากต้นทุนเหล่านั้นเป็นต้นทุนที่ใช้ร่วมกันของทั้งกิจการ ประกอบด้วยกิจการ VAT กิจการ Non-VAT และกิจการ Out of scope ซึ่งตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ระบุว่าหากมีต้นทุนที่ไม่สามารถแยกได้ชัดว่าเป็นต้นทุนของกิจการใด ให้เฉลี่ยภาษีซื้อโดยใช้วิธีการเฉลี่ยตามรายได้ 2 ประเภท คือจากกิจการ VAT และกิจการ Non-VAT แต่ไม่รวมถึงกิจการ Out of scope

#### ตัวอย่างกรณีที่ 1

บริษัท ก ประกอบกิจการขายสินค้าและบริการ 700,000 บาท โดยกิจการมีการลงทุนในหุ้นในบริษัทอื่น 100,000 บาท และมีรายได้ค่าเช่าอาคาร 200,000 บาท บริษัท ก ต้องการเฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานรายได้ของค่าสาธารณูปโภค 90,000 บาท ซึ่งบริษัทไม่สามารถระบุชัดว่าเป็นของกิจการใด

- 1) บริษัท ก ต้องแบ่งรายได้เป็น 3 กลุ่ม คือ ขายสินค้าและบริการ(VAT) รายได้ค่าเช่าอาคาร (Non-VAT) และรายได้เงินปันผล (Out of scope)
- 2) นำรายได้ขายสินค้าและบริการ 700,000 บาท และรายได้ค่าเช่าอาคาร 200,000 บาท มาเฉลี่ยภาษีซื้อ (โดยไม่รวมรายได้เงินปันผล 100,000 บาท เนื่องจาก ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ไม่ให้นำมาเป็นรายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีในการคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อ)

## 3) สัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อจะเป็นดังนี้

| ภาษีซื้อ<br>ที่นำไปเฉลี่ย | สัดส่วนรายได้ | กิจการเสีย<br>ภาษีมูลค่าเพิ่ม | กิจการที่ไม่ต้องเสีย<br>ภาษีมูลค่าเพิ่ม |
|---------------------------|---------------|-------------------------------|---|
| 90,000                    | 77.78: 22.22  | 700,000                       | 200,000                                 |

## ตัวอย่างกรณีที่ 2

บริษัท ข ประกอบกิจการ Holding Company มีรายได้เงินปันผล 700,000 บาท มีรายได้ค่าบริการ 100,000 บาท และมีรายได้ค่าเช่าอาคาร 200,000 บาท บริษัท ข ต้องการเฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานรายได้ของค่าสาธารณูปโภค 90,000 บาท ซึ่งบริษัทไม่สามารถระบุชัดว่าเป็นของกิจการใด

- 1) บริษัท ข ต้องแบ่งรายได้เป็น 3 กลุ่ม คือ รายได้บริการ(VAT) รายได้ค่าเช่าอาคาร (Non-VAT) และรายได้เงินปันผล (Out of scope)
- 2) นำรายได้บริการ 100,000 บาท และรายได้ค่าเช่าอาคาร 200,000 บาทมาเฉลี่ยภาษีซื้อ (โดยไม่รวมรายได้เงินปันผล 700,000 บาท เนื่องจาก ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ไม่ให้นำมาเป็นรายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีในการคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อ)
- 3) สัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อจะเป็นดังนี้

| ภาษีซื้อ<br>ที่นำไปเฉลี่ย | สัดส่วนรายได้ | กิจการเสีย<br>ภาษีมูลค่าเพิ่ม | กิจการที่ไม่ต้องเสีย<br>ภาษีมูลค่าเพิ่ม |
|---------------------------|---------------|-------------------------------|---|
| 90,000                    | 33.33: 66.67  | 100,000                       | 200,000                                 |

จะเห็นว่าจากกรณีตัวอย่างทั้ง 2 กรณี พบว่า กรณีบริษัททั่วไป ไม่ค่อยได้รับผลกระทบในการเฉลี่ยภาษีซื้อ เนื่องจากสัดส่วนรายได้เงินปันผลมีค่อนข้างน้อย และไม่ป็นสาระสำคัญของกิจการ ดังนั้นการเฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานรายได้ค่อนข้างจะถูกต้องตามสัดส่วนการใช้ต้นทุนสาธารณูปโภคของกิจการทั้งหมด กิจการใดมีรายได้มาก ก็ควรจะได้รับปันส่วนต้นทุนส่วนนี้ไปเฉลี่ยภาษีซื้อของกิจการเป็นจำนวนมาก กิจการใดมีรายได้น้อยก็ควรจะได้รับปันส่วนต้นทุนส่วนนี้ไปเฉลี่ยภาษีซื้อของกิจการเป็นจำนวนน้อย และจะสะท้อนต้นทุนกับรายได้อย่างสมเหตุสมผล ไปในทิศทางเดียวกัน ส่วนกรณีของกิจการ Holding Company นั้น จะเห็นได้ว่ารายได้ที่นำไปเฉลี่ยภาษีซื้อ นั้น เท่ากับ 300,000 บาท ทั้ง ๆ ที่กิจการมีรายได้ทั้งหมดเท่ากับ 1,000,000 บาท และรายได้เงินปันผลเป็นรายได้ส่วนใหญ่และเป็นสาระสำคัญของกิจการ ทำให้เห็นว่ากิจการที่มีรายได้เงินปันผลนั้น ไม่ได้มี

ต้นทุนที่เกี่ยวกับค่าสาธารณูปโภคเลย ในความเป็นจริงแล้วทุกกิจการย่อมมีค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าโทรศัพท์ เป็นต้น ในการดำเนินกิจการเพื่อขับเคลื่อนไปสู่รายได้ของกิจการ ดังนั้นการเฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานรายได้ของกิจการ สัดส่วนของฐานที่นำไปเฉลี่ยภาษีซื้อย่อมไม่ถูกต้องกับความเป็นจริงที่เกิดขึ้น

นอกจากนี้ แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร ไปในทิศทางเดียวกันว่า เงินปันผลไม่ต้องนำมารวมในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29<sup>33</sup> เช่น แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร กค 0811/พ.774 ลงวันที่ 29 มกราคม 2544 ระบุว่า กรณีบริษัทฯ นำเงินที่เหลือจากการดำเนินงานไปฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือซื้อ ตั๋วสัญญาใช้เงินและได้รับผลตอบแทนเป็นดอกเบี้ยกรณีเช่นนี้ไม่ถือว่าดอกเบี้ยนั้นเป็นรายได้ที่ต้องนำไปรวม คำนวณเป็นฐานภาษีในการเฉลี่ยภาษีซื้อตามข้อ 4 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 และแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร กค 0706/7430 ลงวันที่ 2 กันยายน 2548 ระบุว่า สำหรับรายได้ประเภทเงินปันผลจากการลงทุนในบริษัทย่อย ส่วนแบ่งกำไรจากกิจการร่วมค้า กำไรจากการขายหุ้นนอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ส่วนต่างของอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ และดอกเบี้ยที่เข้าลักษณะตามข้อ 4(2) วรรคสอง ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ลงวันที่ 9 มีนาคม พ.ศ. 2535 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 153 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม พ.ศ. 2546 นั้น รายได้ดังกล่าวเป็นรายได้ที่บริษัทฯ ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ เป็นต้น

หากกิจการ Holding Company ต้องการที่จะเฉลี่ยภาษีซื้อจากต้นทุนที่กิจการไม่สามารถแยกได้ชัดเจนว่าเป็นของกิจการใด หากตีความฐานรายได้สำหรับเงินปันผลในทิศทางเดียวกับ

<sup>33</sup> รายได้ตามวรรคหนึ่งไม่รวมถึง

- (ก) รายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคาร ซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์ หรือซื้อตัวเงินของสถาบันการเงินอื่น แต่ทั้งนี้ไม่ใช้บังคับสำหรับการประกอบกิจการตามมาตรา 91/2(1)(2) และ (3) แห่งประมวลรัษฎากร
- (ข) รายได้ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมีการกู้ยืมเงินกันเองในระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน  
คำว่า "บริษัทในเครือเดียวกัน" หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปซึ่งมีความสัมพันธ์กันโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนอยู่ในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอีกแห่งหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 6 เดือนก่อนวันที่มีการกู้ยืม
- (ค) รายได้ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีระเบียบเกี่ยวกับเงินกองทุนสะสมพนักงานหรือทุนอื่นใดเพื่อพนักงาน และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้นำเงินกองทุนนี้ออกให้พนักงานที่เป็นสมาชิกกู้ยืมเป็นสวัสดิการ
- (ง) รายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมีการประกอบกิจการประเภทที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 153 ใช้บังคับ 1 มกราคม 2546 เป็นต้นไป)



แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร เท่ากับว่า Holding Company สามารถขอคืนหรือเครดิตภาษีซื้อไม่ถูกต้องกับสัดส่วนรายได้ที่เกิดขึ้นจริงของกิจการ

#### 4.2 ประเด็นความไม่เหมาะสมของสัดส่วนฐานรายได้ที่นำไปเฉลี่ยภาษีซื้อในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) และกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT)

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ระบุว่าหากมีต้นทุนที่ไม่สามารถแยกได้ชัดว่าเป็นต้นทุนของกิจการใด ให้เฉลี่ยภาษีซื้อโดยใช้วิธีการเฉลี่ยตามรายได้ 2 ประเภท คือจากกิจการ VAT และกิจการ Non-VAT แต่ไม่รวมถึงกิจการ Out of scope เท่ากับว่า หากจะเฉลี่ยภาษีซื้อนั้น กิจการ Holding Company ต้องแบ่งรายได้เป็น 3 กลุ่ม คือ รายได้ VAT รายได้ Non-VAT และรายได้ Out of scope ทั้ง ๆ ที่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันนั้น ประมวลรัษฎากรได้แบ่งประเภทกิจการที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ 2 ประเภท คือ กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) และกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ที่ระบุว่า กิจการ VAT คือกิจการที่เป็นผู้ประกอบการที่มีการขายสินค้า ให้บริการ และนำเข้าสินค้าในราชอาณาจักร และกิจการ Non-VAT คือ กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ นอกจากกิจการ 2 ประเภทนี้แล้ว ยังมีกิจการบางประเภทได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการอะไรบ้างที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นพิจารณาได้จาก มาตรา 81 และมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร และกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตาม พระราชกฤษฎีกาซึ่งออกตามความในมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากรด้วย ใน Goods and Services Tax Act ของประเทศสิงคโปร์แบ่งประเภทกิจการที่เกี่ยวข้องกับภาษีการค้าและบริการ 2 ประเภทเช่นเดียวกัน คือ กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (GST) หมายถึง การขายสินค้า การให้บริการ ภายในประเทศสิงคโปร์ รวมทั้งการนำเข้าสินค้าเข้ามาในประเทศสิงคโปร์ ตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 7 และมาตรา 8 และ กิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (Non-GST) หมายถึง กิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ กิจการที่ไม่ได้กระทำภายในประเทศสิงคโปร์ กิจการซึ่งได้กระทำโดยผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษี กล่าวคือ เป็นกิจการที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 7 และ 8

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ซึ่งเป็นกฎหมายที่มีศักดิ์ต่ำกว่าประมวลรัษฎากรแต่กลับแบ่งประเภทกิจการไม่เหมือนกัน โดยแบ่งเป็น กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) และกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Out of scope) ไม่สอดคล้องกับกฎหมายหลัก ซึ่งผู้เขียนมองว่า กิจการ Out of scope ก็คือกิจการ Non-VAT นั้นเองและไม่สามารถใช้สิทธิเครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อได้ แต่ประกาศฉบับนี้ แบ่งกิจการเป็น 3 ประเภท ทำให้นำมาสู่ประเด็นปัญหา และสร้างความสับสนให้ผู้ประกอบการ โดยเฉพาะผู้ประกอบการ Holding Company ที่มีทั้งรายได้ VAT และ รายได้ Non-VAT รวมถึงรายได้ Out of scope ที่ประกาศฉบับนี้แยกรายได้นี้ของการคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อ

ประเด็นต่อไปนี้ผู้เขียนจะยกตัวอย่างของการไม่นำเงินปันผลมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อโดยระบุไว้ในหัวข้อ 4.2.1 และ นำเงินปันผลมารวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อโดยระบุไว้ในหัวข้อ 4.2.2 โดยจะเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างฐานรายได้ที่ไม่นำเงินปันผลมาและฐานรายได้ที่นำเงินปันผลมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อไว้ในหัวข้อ 4.2.3

#### 4.2.1 ฐานรายได้ที่ไม่นำเงินปันผลมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ

ในกรณีนี้จะยกตัวอย่างว่า หากกิจการ Holding Company เลือกที่จะเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 และตีความอย่างเคร่งครัดตามหลักของกฎหมายและข้อหาหรือกรมสรรพากร โดยตัวอย่างมีดังต่อไปนี้

บริษัท ก ประกอบกิจการ Holding Company มีรายได้เงินปันผล 700,000 บาท มีรายได้ค่าบริการ 200,000 บาท และมีรายได้ค่าเช่าอาคาร 100,000 บาท บริษัท ก ต้องการเฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานรายได้ของค่าสาธารณูปโภค 90,000 บาท ซึ่งบริษัทไม่สามารถระบุชัดว่าเป็นของกิจการใด

- 1) บริษัท ก ต้องแบ่งรายได้เป็น 3 กลุ่ม คือ รายได้บริการ(VAT) รายได้ค่าเช่าอาคาร (Non-VAT) และรายได้เงินปันผล (Out of scope)
- 2) นำรายได้บริการ 200,000 บาท และรายได้ค่าเช่าอาคาร 100,000 บาทมาเฉลี่ยภาษีซื้อ (โดยไม่รวมรายได้เงินปันผล 700,000 บาท เนื่องจาก ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ไม่ให้นำมาเป็นรายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีในการคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อ)
- 3) สัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อจะเป็นดังนี้

| ภาษีซื้อ<br>ที่นำไปเฉลี่ย | สัดส่วนรายได้ | กิจการเสีย<br>ภาษีมูลค่าเพิ่ม | กิจการที่ไม่ต้องเสีย<br>ภาษีมูลค่าเพิ่ม |
|---------------------------|---------------|-------------------------------|---|
| 90,000                    | 66.67: 33.33  | 200,000                       | 100,000                                 |

ดังนั้นภาษีซื้อที่จะใช้เครดิตหรือขอคืนในกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ  $90,000 * 66.67\% = 60,000$  บาท ส่วนที่เหลือ 30,000 บาท นำไปใช้เป็นต้นทุนของกิจการต่อไป

หากบริษัท ก มีรายได้แค่ 2 ประเภทคือมีรายได้เงินปันผล 700,000 บาท มีรายได้ค่าบริการ 300,000 บาท การเฉลี่ยภาษีซื้อจะเป็นดังนี้

บริษัท ก ต้องแบ่งรายได้เป็น 2 กลุ่ม คือ รายได้บริการ (VAT) และรายได้เงินปันผล (Out of scope)

- 1) นำรายได้บริการ 300,000 บาท มาเฉลี่ยภาษีซื้อ (โดยไม่รวมรายได้เงินปันผล 700,000 บาท เนื่องจาก ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ไม่ให้นำมาเป็นรายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีในการคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อ)
- 2) สัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อจะเป็นดังนี้

| ภาษีซื้อ<br>ที่นำไปเฉลี่ย | สัดส่วนรายได้ | กิจการเสีย<br>ภาษีมูลค่าเพิ่ม | กิจการที่ไม่ต้องเสีย<br>ภาษีมูลค่าเพิ่ม |
|---------------------------|---------------|-------------------------------|---|
| 90,000                    | 100: 00       | 300,000                       | -                                       |

ดังนั้นภาษีซื้อที่จะใช้เครดิตหรือขอคืนในกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ  $90,000 * 100\% = 90,000$  บาท

หากกิจการ Holding Company ปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 นั้น บริษัท ก สามารถใช้สิทธิเครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อได้ถึงร้อยละ 33 แต่รายได้ VAT มีเพียงร้อยละ 10 (100,000/1,000,000) ของรายได้ทั้งหมดของกิจการ ดังนั้นสัดส่วนการใช้สิทธิเครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อจึงไม่สอดคล้องกับรายได้ทั้งหมดของกิจการ ส่วนกรณีที่กิจการ Holding Company มีรายได้เพียง 2 ประเภทคือ รายได้ VAT และรายได้ Out of scope และกิจการปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 อย่างเคร่งครัด ยิ่งทำให้เห็นภาพชัดเจนว่า กิจการมีสิทธิเครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อได้ร้อยละ 100 จากต้นทุนค่าสาธารณูปโภค ทั้ง ๆ ที่ค่าสาธารณูปโภคใช้ทั้งกิจการ ไม่ได้ใช้แค่กิจการ VAT เพียงอย่างเดียวเท่านั้น หากกิจการใช้สิทธิเครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อไม่ถูกต้องตามหลักสัดส่วนของรายได้ กรมสรรพากรจะยอมให้กิจการใช้เครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อได้ทั้งจำนวนหรือไม่ หากกิจการใช้เครดิตหรือขอคืนไปแล้วซึ่งไม่ถูกต้องกับสัดส่วนของรายได้ แต่กิจการตีความอย่างเคร่งครัดตามกฎหมายหรือแนวทางปฏิบัติที่กรมสรรพากรได้ออกมานั้น กรณีดังกล่าวอาจส่งผลให้กิจการและกรมสรรพากรมีข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในอนาคตได้ เนื่องจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 วางหลักไว้ไม่เหมาะสมกับสภาพของกิจการ Holding Company

#### 4.2.2 ฐานรายได้ที่นำเงินปันผลมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ

ในกรณีนี้จะยกตัวอย่างว่า หากกิจการ Holding Company เลือกที่จะเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริง เพื่อเป็นการใช้เครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อได้อย่างถูกต้องตามสัดส่วนรายได้ โดยตัวอย่างมีดังต่อไปนี้

บริษัท ก ประกอบกิจการ Holding Company มีรายได้เงินปันผล 700,000 บาท มีรายได้ค่าบริการ 200,000 บาท และมีรายได้ค่าเช่าอาคาร 100,000 บาท บริษัท ก ต้องการเฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานรายได้ของค่าสาธารณูปโภค 90,000 บาท ซึ่งบริษัทไม่สามารถระบุชัดว่าเป็นของกิจการใด

- 1) บริษัท ข ต้องแบ่งรายได้เป็น 3 กลุ่ม คือ รายได้บริการ(VAT) รายได้ค่าเช่าอาคาร (Non-VAT) และรายได้เงินปันผล (Out of scope)
- 2) นำรายได้บริการ 200,000 บาท และรายได้ค่าเช่าอาคาร 100,000 บาทมาเฉลี่ยภาษีซื้อ (โดยไม่รวมรายได้เงินปันผล 700,000 บาท เนื่องจาก ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ไม่ให้นำมาเป็นรายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีในการคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อ)
- 3) สัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อจะเป็นดังนี้

| ภาษีซื้อ<br>ที่นำไปเฉลี่ย | สัดส่วนรายได้ | กิจการที่เสีย<br>ภาษีมูลค่าเพิ่ม | กิจการที่ไม่ต้องเสีย<br>ภาษีมูลค่าเพิ่ม | กิจการที่ไม่อยู่ใน<br>บังคับต้องเสีย<br>ภาษีมูลค่าเพิ่ม |
|---------------------------|---------------|----------------------------------|---|---|
| 90,000                    | 20.00: 80.00  | 200,000                          | 100,000                                 | 700,000   |

ดังนั้นภาษีซื้อที่จะใช้เครดิตหรือขอคืนในกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ  $90,000 * 20\% = 18,000$  บาท ส่วนที่เหลือ 72,000 บาท นำไปใช้เป็นรายจ่ายของกิจการต่อไป

หากกิจการ Holding Company เลือกที่จะเฉลี่ยภาษีซื้อโดยนำสัดส่วนรายได้ที่แท้จริงมาคำนวณนั้น การใช้เครดิตหรือของภาษีซื้อก็จะถูกต้องตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริง กล่าวคือ รายได้ VAT เกิดขึ้นร้อยละ 20 ต่อรายได้รวมของกิจการ ก็ควรจะเฉลี่ยภาษีซื้อได้ร้อยละ 20 (18,000 บาท) ไม่ใช่ร้อยละ 66.67 (ตามตัวอย่างในหัวข้อ 4.2.2) แต่อย่างไรก็ตาม หากกิจการเลือกทำตามวิธีนี้ กิจการอาจปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมายที่วางไว้ อีกทั้งภาษีซื้อในส่วนของกิจการ Non-VAT (72,000) ซึ่งสามารถลงเป็นต้นทุนของกิจการได้ เนื่องจากกิจการไม่ได้ใช้เครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อ กิจการสามารถลงเป็นรายจ่ายได้<sup>34</sup> เพราะภาษีในส่วนนี้ กิจการต้องเสียเงินมากขึ้น มีภาระมากขึ้นใน

<sup>34</sup> มาตรา 65 ตรี (6 ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีตาม

การจ่ายเงิน กิจการก็ควรที่จะลงเป็นรายจ่ายได้ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 42<sup>35</sup> โดยที่ประกาศฉบับนี้ระบุว่า หากกิจการจะนำภาษีซื้อในส่วนของกิจการ Non-VAT เป็นต้นทุนหรือรายจ่ายของกิจการ กิจการต้องปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ดังนั้นหากกิจการเลือกใช้วิธีตามตัวอย่างข้างต้น กิจการก็จะไม่สามารถนำภาษีซื้อในส่วนของกิจการ Non-VAT มาใช้ เป็นต้นทุนหรือรายจ่ายของกิจการได้ เนื่องจากวิธีดังกล่าว ที่นำเงินปันผลมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้น ไม่ได้เป็นวิธีตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29

#### 4.2.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างฐานรายได้ที่ไม่นำเงินปันผลและฐานรายได้ที่นำเงินปันผลมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ

การเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับต้นทุนของกิจการที่ไม่สามารถแยกได้ชัดเจน เช่น ค่าสาธารณูปโภค เป็นต้น โดยการนำเงินปันผลและไม่นำเงินปันผลมารวมเป็นฐานของรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้น ทั้ง 2 วิธีต่างก็มีความเสี่ยงในการนำมาปฏิบัติ และมีประเด็นทางภาษี โดยผู้เขียนสามารถสรุปเป็นตารางได้ดังต่อไปนี้

| เปรียบเทียบความแตกต่าง                          | เงินปันผลเป็นฐานของรายได้  | เงินปันผลไม่เป็นฐานของรายได้ |
|---|----------------------------|------------------------------|
| สัดส่วนของรายได้ที่แท้จริงต่อรายได้ทั้งหมด      | ถูกต้อง                    | ไม่ถูกต้อง                   |
| ปฏิบัติตาม ป.29 (เฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานของรายได้) | ไม่ถูกต้อง                 | ถูกต้อง                      |
| การเครดิตและขอคืนภาษีซื้อสำหรับกิจการ VAT       | ถูกต้องตามสัดส่วนของรายได้ | สูงไปหรืออาจใช้ได้ทั้งจำนวน  |

มาตรา 82/16 ภาษีซื้อที่ต้องหำนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (4) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

<sup>35</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)

ข้อ 2 ภาษีซื้อดังต่อไปนี้ ไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

- (8) ภาษีซื้อส่วนที่เฉลี่ยเป็นของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร

| เปรียบเทียบความแตกต่าง   | เงินปันผลเป็นฐานของรายได้ | เงินปันผลไม่เป็นฐานของรายได้ |
|--|---------------------------|------------------------------|
| ปฏิบัติตาม ป.42 (นำภาษีซื้อของกิจการ Non-VAT เป็นต้นทุนของกิจการได้) | ไม่สามารถนำเป็นต้นทุนได้  | สามารถนำเป็นต้นทุนได้        |

**ตารางที่ 3 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างฐานรายได้ที่ไม่นำเงินปันผลและ  
ฐานรายได้ที่นำเงินปันผลมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ**

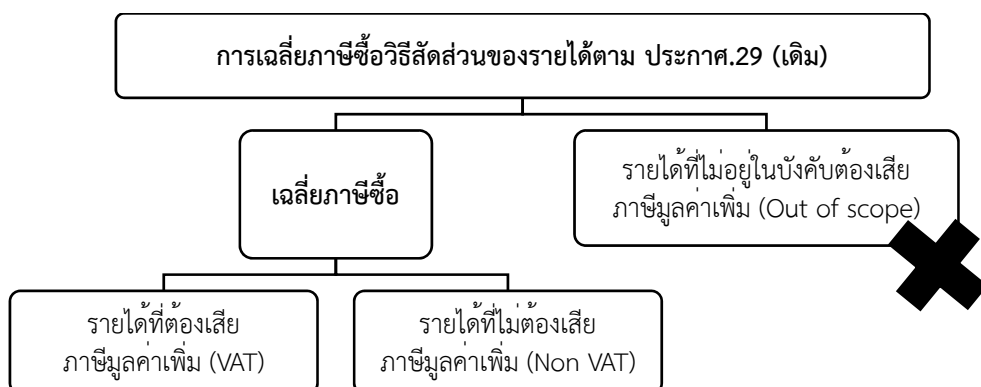
จากตารางสรุปการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างฐานรายได้ที่ไม่นำเงินปันผลและฐานรายได้ที่นำเงินปันผลมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้น พบว่าหากกิจการ Holding Company เลือกใช้วิธีการใดวิธีการหนึ่ง กิจการย่อมมีประเด็นที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการและกรมสรรพากรได้ทุกกรณี กล่าวคือ หากนำเงินปันผลเป็นฐานของรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ การใช้เครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อจะถูกตัดตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริง เช่นมีรายได้กิจการ VAT ร้อยละ 20 ภาษีซื้อที่จะควรจะใช้เครดิตหรือขอคืนควรเท่ากับร้อยละ 20 การใช้สิทธิเครดิตหรือขอคืนไม่ควรได้มากกว่าร้อยละ 20 หรือใช้สิทธิได้ทั้งจำนวน แต่อย่างไรก็ตาม การเฉลี่ยภาษีซื้อวิธีนี้จะไม่ถูกต้องตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 และกิจการอาจเสียสิทธิในการใช้ภาษีซื้อในส่วนของกิจการ Non-VAT เพื่อลงเป็นต้นทุนของกิจการ ส่วนกรณีที่ไม่นำเงินปันผลเป็นฐานของรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้น เป็นการปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 อย่างเคร่งครัด ส่งผลให้กิจการได้รับประโยชน์ในการเครดิตและขอคืนภาษีซื้อเป็นอย่างมาก โดยที่ใช้สิทธิได้มากกว่าหรือทั้งหมดกว่าที่ควรจะเป็น กิจการอาจมีข้อสงสัยว่า หากใช้สิทธิมากเกินไปจะทำให้ไม่เกิดประเด็นกับเจ้าหน้าที่สรรพากรหรืออาจเกิดประเด็นกรมสรรพากร เนื่องจากกรมสรรพากรจะสูญเสียจำนวนภาษีไป ทั้ง ๆ ที่ไม่ควรจะเสีย ในทางกลับกันหากในอนาคตมีข้อพิพาทในเรื่องนี้ระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากร ทำให้เสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี และสิ้นเปลืองเวลาในการขึ้นศาล เพราะกระบวนการทางศาลกว่าจะตัดสินก็ใช้เวลา

ผู้เขียนมีความเห็นว่า การเฉลี่ยภาษีซื้อนั้นควรนำเงินปันผลมารวมเป็นฐานของรายได้ และควรปรับปรุงประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ให้มีความชัดเจนและสอดคล้องกับรายได้ของกิจการ Holding Company ที่เกิดขึ้นจริง โดยผู้เขียนในหัวข้อถัดไป ในเรื่องแนวทางพัฒนาหลักการการเฉลี่ยภาษีซื้อของการประกอบกิจการในรูปแบบ Holding Company

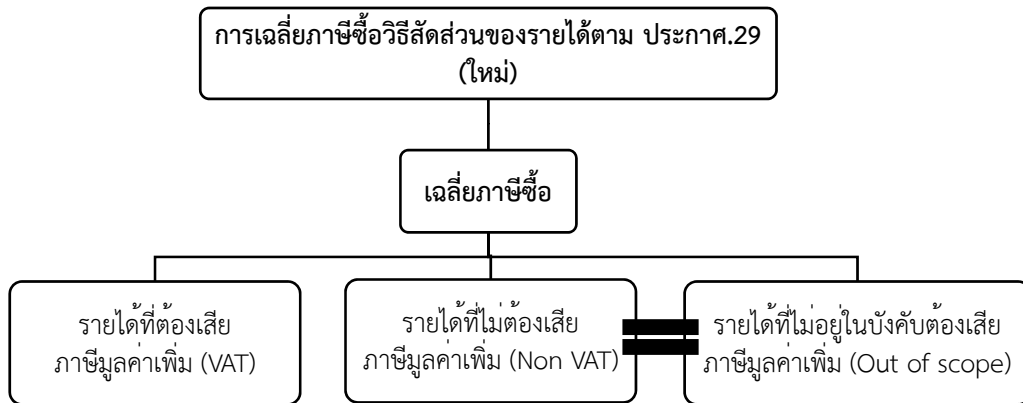
#### 4.3 แนวทางพัฒนาหลักการการเฉลี่ยภาษีซื้อของการประกอบกิจการในรูปแบบ Holding Company

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ไม่ควรกำหนดข้อยกเว้นในการไม่รวมเงินปันผลเป็นฐานของรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ เนื่องจากส่งผลให้การใช้เครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อไม่ถูกต้องตามสัดส่วนของรายได้ที่แท้จริง กล่าวคือ มีรายได้กิจการ VAT ร้อยละ 20 ภาษีซื้อที่จะควรจะใช้เครดิตหรือขอคืนควรเท่ากับร้อยละ 20 ไม่ใช่ใช้สิทธิเกินกว่าร้อยละ 20 หรือใช้สิทธิได้ทั้งจำนวน ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 โดยการกำหนดฐานรายได้ในการนำมาเฉลี่ยภาษีซื้อใหม่ จากเดิมแบ่งฐานรายได้เป็น 3 ฐาน คือ ฐานรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ฐานรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) และรายได้ที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Out of scope) ให้เหลือเพียงฐานรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) และฐานรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) (Non-VAT + Out of Scope) เนื่องจากรายได้ Out of scope ก็คือรายได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิเครดิตและขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ กล่าวคือรายได้ดังกล่าวเป็นรายได้ที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่แตกต่างจากรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) เพราะทั้ง 2 ประเภทนี้ไม่สามารถใช้สิทธิเครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อได้ การแบ่งเป็น 2 ประเภทยังสอดคล้องกับหลักการภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรที่แบ่งประเภทเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) เท่านั้น การจะใช้สิทธิเครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อต้องเป็นกิจการ VAT เท่านั้น กิจการอื่นที่ไม่เข้าเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากรที่บัญญัติว่าเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็ย่อมถือว่าเป็นกิจการ Non-VAT เท่านั้น

การที่แบ่งฐานรายได้เหลือเพียง 2 ฐานนั้น สอดคล้องกับหลักการเฉลี่ยภาษีซื้อของสิงคโปร์ที่อยู่ภายใต้ GST: Partial Exemption and Input tax Recovery โดยแบ่งรายได้ของกิจการ GST และรายได้ของกิจการ Non-GST เท่านั้น



ภาพที่ 7 การเฉลี่ยภาษีซื้อวิธีสัดส่วนของรายได้ตาม ประกาศ.29 (เดิม)



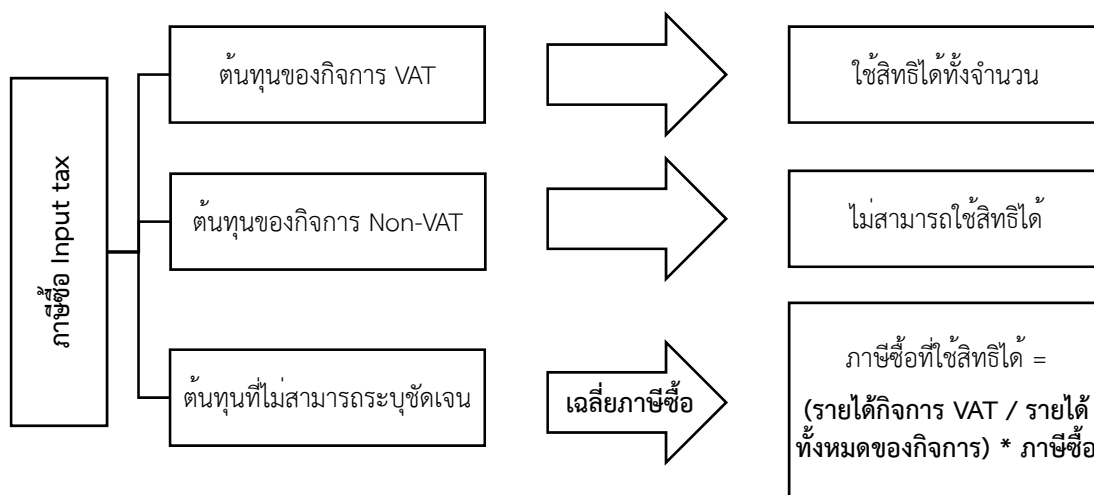
### ภาพที่ 8 การเฉลี่ยภาษีซื้อวิธีสัดส่วนของรายได้ตาม ประกาศ.29 (ใหม่)

นอกจากฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อแล้ว กรณีการคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อนั้นของประเทศสิงคโปร์ ได้กำหนดสูตร วิธีการคำนวณพร้อมยกตัวอย่างและแผนผังสรุปการเฉลี่ยภาษีซื้อไว้อย่างชัดเจน ผู้เขียนเห็นว่าควรนำมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับการเฉลี่ยภาษีซื้อจากสัดส่วนของรายได้ในประเทศไทย นอกจากนี้ควรคำนึงถึงกิจการ VAT เป็นหลักว่า กิจการ VAT มีรายได้เท่าใด ก็ต้องใช้สิทธิในการเครดิตและขอคืนภาษีซื้อได้เท่านั้น เนื่องจากเจตนารมณ์ของกฎหมายต้องการให้กิจการ VAT ใช้สิทธิให้ถูกต้องและเหมาะสมโดยคำนึงถึงสัดส่วนของรายได้ ดังนั้นควรกำหนดสูตรในการเฉลี่ยภาษีซื้อไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ดังนี้

#### ภาษีซื้อสำหรับกิจการ VAT เท่ากับ รายได้กิจการVAT / รายได้ทั้งหมดของกิจการ

ภาษีซื้อในส่วนที่เหลือหรือของกิจการ Non-VAT สามารถลงเป็นต้นทุนของกิจการได้ หากกิจการปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ใหม่) และควรที่จะมีตัวอย่างแผนผังสรุปขั้นตอนการเฉลี่ยภาษีซื้อตามฐานรายได้พร้อมยกตัวอย่างการคำนวณให้ชัดเจน เช่นเดียวกับหลักการเฉลี่ยภาษีซื้อของสิงคโปร์ที่อยู่ภายใต้ GST: Partial Exemption and Input tax Recovery เพื่อลดความสับสนของการนำไปปฏิบัติ ผู้เสียภาษีจะได้ปฏิบัติได้อย่างถูกต้องตามหลักกฎหมาย กรมสรรพากรจะไม่สูญเสียรายได้ที่เกิดจากการเครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อที่มากเกินไปจนเกินความเป็นจริง และลดข้อพิพาทที่จะเกิดขึ้นในอนาคตระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรเกี่ยวกับประเด็นดังกล่าว ดังนั้นแผนผังที่จะจัดทำขึ้นเพื่อเป็นภาคผนวกของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 มีลักษณะตามนี้





ภาพที่ 9 ภาคผนวกแผนผังการเฉลี่ยภาษีซื้อตาม ประกาศ.29 (ใหม่)

ตัวอย่างภาคผนวก

บริษัท ก เป็นกิจการขายอุปกรณ์ไฟฟ้า โดยมีรายละเอียดดังนี้

|  | <u>จำนวนเงิน (บาท)</u> |                         |
|--|------------------------|-------------------------|
| <u>กิจการ VAT</u>                            |                        |                         |
| รายได้จากการขายอุปกรณ์ไฟฟ้า                  |                        | 1,000,000               |
| <u>กิจการ Non-VAT</u>                        |                        |                         |
| รายได้ค่าเช่าอาคาร (ยกเว้น VAT)              |                        | 350,000                 |
| รายได้เงินปันผล (ไม่อยู่บังคับ Out of Scope) |                        | 50,000                  |
| <b>รวมทั้งสิ้น</b>                           |                        | <b><u>1,400,000</u></b> |
| <u>ภาษีซื้อที่เกิดขึ้น</u>                   | <u>มูลค่า</u>          | <u>ภาษีซื้อ</u>         |
| ซื้ออุปกรณ์ไฟฟ้า                             | 300,000                | 21,000                  |
| ค่านายหน้าจัดหาลูกค้าสำหรับเช่าอาคาร         | 50,000                 | 3,500                   |
| ค่าที่ปรึกษาการลงทุนในหุ้น                   | 10,000                 | 700                     |
| ค่าสาธารณูปโภค                               | 100,000                | <u>7,000</u>            |
| <b>รวมภาษีซื้อทั้งสิ้น</b>                   |                        | <b><u>32,247</u></b>    |

1. ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้ออุปกรณ์ไฟฟ้า ใช้สิทธิได้ทั้งจำนวน เนื่องจากเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจการ VAT
2. ภาษีซื้อที่เกิดจากค่านายหน้าและค่าที่ปรึกษาการไม่สามารถใช้สิทธิได้ เนื่องจากเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจการ Non-VAT
3. ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าสาธารณูปโภคซึ่งเป็นต้นทุนที่ไม่สามารถระบุชัดเจนว่าเป็นของกิจการใด ให้ทำการเฉลี่ยภาษีซื้อ ดังนี้

ภาษีซื้อที่ใช้สิทธิได้เท่ากับ รายได้กิจการ VAT / รายได้ทั้งหมดของกิจการ

$$= 7,000 * (1,000,000/1,400,000)$$

$$= 7,000 * 71\%$$

$$= 4,970 \text{ บาท}$$

4. ภาษีซื้อทั้งสิ้น

$$= 21,000 + 4,970 = 25,970 \text{ บาท}$$

5. ภาษีซื้อที่เกิดจากกิจการ Non-VAT และภาษีซื้อส่วนที่เหลือจากการเฉลี่ยภาษีซื้อสามารถลงเป็นต้นทุนของกิจการได้

$$= 3,500 + 700 + 2,030 = 6,230 \text{ บาท}$$

หากมีการปรับปรุงประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ให้เป็นไปตามหลักการที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น จะส่งผลให้การเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับต้นทุนที่ไม่แน่ชัดว่าเป็นของกิจการใดในกิจการ Holding Company มีความสอดคล้องของสัดส่วนสัดส่วนของรายได้ทั้งหมดของกิจการ โดยนำเงินปันผลไปรวมเฉลี่ยภาษีซื้อในกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) และประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) ซึ่งถือว่าเงินปันผลรวมเป็นฐานรายได้ของรายได้ Non-VAT ส่งผลให้การเฉลี่ยภาษีซื้อถูกต้องตามสัดส่วนต้นทุนของกิจการ เนื่องจากประกาศใหม่คำนึงถึงรายได้ VAT ว่ามีรายได้เท่าใด ก็ควรได้สัดส่วนเท่านั้น โดยที่นำเงินปันผลมารวมคำนวณเป็นรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ และการใช้สิทธิในการเครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อจะถูกต้องและชัดเจนตามสัดส่วนของรายได้มากยิ่งขึ้น และทำให้ผู้เสียภาษีทำความเข้าใจได้ง่ายขึ้น และลดข้อผิดพลาดระหว่างเจตนาารมณ์ของกฎหมายกับวิธีการปฏิบัติของผู้เสียภาษี

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

กิจการ Holding Company เป็นกิจการที่มีรายได้เงินปันผลเป็นส่วนใหญ่ ซึ่งถือว่าเป็นรายได้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Out of scope) และในบางครั้งกิจการอาจมีรายได้อื่น ซึ่งเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) หรือรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) หากกิจการมีต้นทุนเกิดขึ้นกับกิจการ (VAT) กิจการสามารถเครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อได้ แต่ถ้ากิจการมีต้นทุนที่นำไปใช้กับกิจการทั้ง 3 ประเภท กิจการจะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ระบุว่าหากมีต้นทุนที่ไม่สามารถแยกได้ชัดว่าเป็นต้นทุนของกิจการใด ให้เฉลี่ยภาษีซื้อโดยใช้วิธีการเฉลี่ยตามรายได้ 2 ประเภท คือจากกิจการ VAT และกิจการ Non-VAT แต่ไม่รวมถึงกิจการ Out of scope ทั้ง ๆ ที่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันนั้น ประมวลรัษฎากรได้แบ่งประเภทกิจการที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ 2 ประเภท คือ กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) และกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) ส่งผลให้กิจการใช้เครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อได้ไม่ถูกต้องตามสัดส่วนของรายได้ที่แท้จริง เนื่องจากกิจการมีสัดส่วนรายได้ของกิจการ Out of scope เป็นส่วนใหญ่ดังที่กล่าวมาแล้ว ในบทที่ 4 โดยสามารถสรุปประเด็นดังกล่าวได้ดังนี้

1) ประเด็นการตีความเกี่ยวกับฐานรายได้สำหรับเงินปันผลของการประกอบกิจการในรูปแบบ Holding Company เมื่อพิจารณาแล้วพบว่า รายได้หลักของกิจการ Holding Company นั้น เป็นรายได้เงินปันผลซึ่งมีความแตกต่างกับบริษัททั่ว ๆ ไป ที่มีรายได้จากการขายสินค้าและบริการ เป็นรายได้หลัก ส่วนเงินปันผลนั้นบริษัททั่วไปมีสัดส่วนเงินปันผลที่น้อยมาก ส่งผลให้ไม่ค่อยได้รับผลกระทบในการเฉลี่ยภาษีซื้อ เนื่องจากสัดส่วนรายได้เงินปันผลมีค่าน้อย ข้างน้อย และไม่เป็นสาระสำคัญของกิจการ ดังนั้นการเฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานรายได้ค่อนข้างจะต้องตามสัดส่วนการใช้ต้นทุนสาธารณูปโภคของกิจการทั้งหมด ในทางกลับกันกิจการ Holding Company ซึ่งมีรายได้เงินปันผลเป็นรายได้หลักและเป็นสัดส่วนที่มากกว่าเทียบกับรายได้ทั้งหมดของบริษัท แต่เงินปันผลไม่ได้ถูกนำไปเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ แสดงให้เห็นว่ากิจการไม่ได้มีต้นทุนที่เกี่ยวกับค่าสาธารณูปโภคเลย ซึ่งในความเป็นจริงแล้วทุกกิจการย่อมมีค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าโทรศัพท์ ในการดำเนินกิจการ ดังนั้นการเฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานรายได้ของกิจการ สัดส่วนของฐานที่นำไปเฉลี่ยภาษีซื้อย่อมไม่ถูกต้องกับสัดส่วนรายได้ที่เกิดขึ้นจริง นอกจากนี้ข้อหาหรือของกรมสรรพากร ไปในทิศทางเดียวกันว่า เงินปันผลไม่ต้องนำมารวมในการเฉลี่ยภาษีซื้อหากตีความฐานรายได้สำหรับเงินปันผลในทิศทางเดียวกับข้อหาหรือ เท่ากับว่า Holding Company สามารถขอคืนหรือเครดิตภาษีซื้อไม่ถูกต้องกับสัดส่วนรายได้ที่เกิดขึ้นจริงของกิจการ เพื่อให้เห็นภาพที่ชัดเจน ผู้เขียนจะกล่าวถึงประเด็นความไม่เหมาะสมของสัดส่วนฐานรายได้ที่นำไปเฉลี่ยภาษีซื้อในประเด็นถัดไป

2) ประเด็นความไม่เหมาะสมของสัดส่วนฐานรายได้ที่นำไปเฉลี่ยภาษีซื้อในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม VAT และกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม Non-VAT โดยพิจารณาในเรื่องการนำเงินปันผลรวมและไม่รวมเป็นฐานของรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ซึ่งทั้ง 2 วิธีต่างก็มีประเด็นระหว่างฐานรายได้ที่ไม่นำเงินปันผลและฐานรายได้ที่นำเงินปันผลมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้น พบว่าหากกิจการ Holding Company เลือกใช้วิธีการใดวิธีการหนึ่ง กิจการย่อมมีประเด็นที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการและกรมสรรพากรได้ทุกกรณี กล่าวคือ หากนำเงินปันผลเป็นฐานของรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ การใช้เครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อจะถูกต้องตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริง แต่การเฉลี่ยภาษีซื้อวิธีนี้จะไม่ถูกต้องตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 และกิจการอาจเสียสิทธิในการใช้ภาษีซื้อในส่วนของกิจการ Non-VAT เพื่อลงเป็นต้นทุนของกิจการ ส่วนกรณีที่ไม่นำเงินปันผลเป็นฐานของรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้น เป็นการปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 อย่างเคร่งครัด ส่งผลให้กิจการได้รับประโยชน์ในการเครดิตและขอคืนภาษีซื้อเป็นอย่างมาก โดยที่ใช้สิทธิได้มากกว่าหรือทั้งหมดกว่าที่ควรจะเป็น เนื่องจากต้นทุนเหล่านั้นเป็นต้นทุนที่ใช้ร่วมกันของทั้งกิจการ ประกอบด้วยกิจการ VAT กิจการ Non-VAT และกิจการ Out of scope หากนำสัดส่วนรายได้เงินปันผลออกจากการคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อ เท่ากับว่ากิจการ Out of scope ไม่ได้ใช้ต้นทุนในส่วนนี้เลย นอกจากนี้หากกิจการอาจมีข้อสังเกตว่า หากใช้สิทธิมากเกินไปจะทำให้ไม่เกิดประเด็นกับเจ้าหน้าที่สรรพากร หรืออาจจะเกิดประเด็นกรมสรรพากร เนื่องจากกรมสรรพากรจะสูญเสียรายได้จากจำนวนภาษีซื้อในส่วนนี้ไป

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ได้บทบัญญัติเกี่ยวกับการไม่รวมรายได้เงินปันผลเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อว่า

“รายได้ตามวรรคหนึ่งไม่รวมถึง<sup>36</sup>”

(ก) รายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์ หรือซื้อตัวเงินของสถาบันการเงินอื่น แต่ทั้งนี้ไม่ใช้บังคับสำหรับการประกอบกิจการตามมาตรา 91/2(1)(2) และ (3) แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อพิจารณาถึงแนวทางพัฒนาหลักการการสำหรับการประกอบกิจการในรูปแบบ Holding Company นั้น พบว่าไม่ควรกำหนดข้อยกเว้นในการไม่รวมเงินปันผลเป็นฐานของรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ เนื่องจาก รายได้เงินปันผลถือเสมือนหนึ่งว่าเป็นรายได้ Non-VAT การแยกรายได้เงินปันผลออกมาเป็นรายได้ Out of scope ถือว่าไม่เหมาะสม กล่าวคือ ทั้ง รายได้ Non-VAT และ

<sup>36</sup> รายได้ตามวรรคหนึ่งไม่รวมถึง หมายความว่า รายได้ตาม (ก) ถึง (ง) ไม่ให้นำไปรวมเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ แต่ในเอกัตศึกษาเล่มนี้จะกล่าวถึง (ก) เท่านั้น

Out of Scope ไม่สามารถใช้เครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อได้ มีเพียงรายได้ VAT เท่านั้นที่สามารถใช้สิทธิดังกล่าวได้ ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่า ควรกำหนดรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อให้มี 2 ฐาน คือรายได้ VAT และ Non-VAT (รวม Out of scope) ซึ่งเป็นไปตามเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร และสอดคล้องกับที่ผู้เขียนได้ศึกษาเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศสิงคโปร์ที่แบ่งฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อเป็น 2 ฐาน คือรายได้ GST รายได้ Non-GST เท่านั้น

กรณีการคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อนั้นควรกำหนด วิธีการคำนวณพร้อมยกตัวอย่างและแผนผังสรุปการเฉลี่ยภาษีซื้อไว้อย่างชัดเจน และควรคำนึงถึงกิจการ VAT เป็นหลักว่า กิจการ VAT มีรายได้เท่าใด ก็ต้องใช้สิทธิในการเครดิตและขอคืนภาษีซื้อได้เท่านั้นโดยคำนึงถึงสัดส่วนของรายได้ ดังนั้นควรกำหนดสูตรในการเฉลี่ยภาษีซื้อไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ดังนี้

$$\text{ภาษีซื้อสำหรับกิจการ VAT} = \text{รายได้กิจการ VAT} / \text{รายได้ทั้งหมดของกิจการ}$$

หากมีการปรับปรุงประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 ให้เป็นไปตามหลักการที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น จะส่งผลให้การเฉลี่ยภาษีซื้อของกิจการ Holding Company มีความสอดคล้องของสัดส่วนของรายได้ทั้งหมดของกิจการ โดยนำเงินปันผลไปรวมคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อในกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) และประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non-VAT) ได้อย่างถูกต้องตามสัดส่วนต้นทุนของกิจการ เนื่องจากประกาศใหม่คำนึงถึงรายได้ VAT ว่ามีรายได้เท่าใด ก็ควรได้สัดส่วนเท่านั้น และนำเงินปันผลมารวมคำนวณเป็นรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ส่งผลการใช้สิทธิในการเครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อจะถูกต้องและชัดเจนตามสัดส่วนของรายได้มากยิ่งขึ้น และลดข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรได้ในอนาคต

## บรรณานุกรม

### หนังสือ

กิตติยา อากาศอุบล, ทิพสุคนธ์ วงษ์เมือง, และกนกวรรณ มนุศิลา. ประมวลรัฐฎากร ปี 2560 ฉบับสมบูรณ์. กรุงเทพฯ: บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด, 2560.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ. คำอธิบายประมวลรัฐฎากร ภาษีสรรพากร. เล่ม 2, กรุงเทพฯ: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพฯ) จำกัด, 2561.

สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูตวงศ์, อดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภิรรัตน์ เจียรนัย. ภาษีอากรตามประมวลรัฐฎากร 2561. บางกอกน้อย: ห้างหุ้นส่วนเรือนแก้วการพิมพ์, 2561.

อมรศักดิ์ พงศ์ศุคตม์. การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นสูง. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2556.

### สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากร. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัฐฎากร. [ออนไลน์]. 2557 แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/3403.0.html> [22 มกราคม 2562]

กรมสรรพากร. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) เรื่อง การกำหนดภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (6) แห่งประมวลรัฐฎากร. [ออนไลน์]. 2557 แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/3398.0.html> [22 มกราคม 2562]

กรมสรรพากร. ประมวลรัฐฎากร. [ออนไลน์]. 2562 แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/315.0.html> [22 มกราคม 2562]

กรมสรรพากร. ภาษีมูลค่าเพิ่ม. [ออนไลน์]. 2559 แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/307.0.html> [22 มกราคม 2562]

กรมสรรพากร. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.00545. [ออนไลน์]. 2560 แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/23385.0.html> [22 มกราคม 2562]

กรมสรรพากร. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.774. [ออนไลน์]. 2560 แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/25488.0.html> [22 มกราคม 2562]

กรมสรรพากร. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7430. [ออนไลน์]. 2560 แหล่งที่มา : <https://www.rd.go.th/publish/30788.0.html> [22 มกราคม 2562]

กรมสรรพากร. หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./5030. [ออนไลน์]. 2560 แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/31927.0.html> [22 มกราคม 2562]

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. คู่มือการเข้าจดทะเบียนในรูปแบบ Holding Company. [ออนไลน์]. 2562 แหล่งที่มา : <http://www.set.or.th> [22 มกราคม 2562]

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. โครงสร้างลักษณะ Holding company, ความหมาย Holding Company. [ออนไลน์]. 2562 แหล่งที่มา : [https://www.set.or.th/th/products/listing/2/set\\_holding\\_p1.html](https://www.set.or.th/th/products/listing/2/set_holding_p1.html) [22 มกราคม 2562]

บิสซิเนส บูลเลทีน เซอร์วิส. เรื่งนารู้เกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อ. [ออนไลน์]. 2560 แหล่งที่มา : <http://econs.co.th/index.php/2017/07/01/howtoaveragevatgoodfeel/> [25 มกราคม 2562]

สำนักงานจรัศทนายความและการบัญชี. การเฉลี่ยภาษีซื้อ. [ออนไลน์]. 2553 แหล่งที่มา : <http://www.jarataccountingandlaw.com/index.php?lay=show&ac=article&id=524513&Ntype=2> [25 มกราคม 2562]

อินเตอร์สเปซ (ประเทศไทย) จำกัด. มารู้จัก เงินปันผล กันเถอะ. [ออนไลน์]. 2558 แหล่งที่มา : <https://moneyhub.in.th/article/%E0%B8%A1%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%B9%E0%B9%89%E0%B8%88%E0%B8%B1%E0%B8%81-%E0%B9%80%E0%B8%87%E0%B8%B4%E0%B8%99%E0%B8%9B%E0%B8%B1%E0%B8%99%E0%B8%9C%E0%B8%A5/> [25 มกราคม 2562]

Inland Revenue Authority of Singapore. Can I claim GST (input tax). [Online]. 2561 Available from : <https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Working-out-your-taxes/Can-I-claim-GST--input-tax/> [23 February 2019]

Inland Revenue Authority of Singapore. Goods and Services Tax (GST): What It Is and How It Works[Online]. 2562 Available from : <https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Learning-the-basics/Goods-and-Services-Tax--GST---What-It-Is-and-How-It-Works/> [ 23 February 2019]

Inland Revenue Authority of Singapore. Goods and Services Tax Act. [Online]. 2561 Available from : <https://www.iras.gov.sg/irashome/Quick-Links/Tax-Acts/Goods-and-Services-Tax-Act/> [23 February 2019]

Inland Revenue Authority of Singapore. How to implement GST. [Online]. 2562 Available from : <https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Learning-the-basics/How-to-implement-GST/> [23 February 2019]

Inland Revenue Authority of Singapore. IRAS e-Tax Guide GST: Partial Exemption and Input Tax Recovery (Fourth edition). [Online]. 2561 Available from : [https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax\\_Guides/etax\\_guide\\_GST\\_Partial%20Exemption%20and%20Input%20Tax%20Recovery.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etax_guide_GST_Partial%20Exemption%20and%20Input%20Tax%20Recovery.pdf) [23 February 2019]

Inland Revenue Authority of Singapore. Overall of GST. [Online]. 2562 Available from : <https://www.iras.gov.sg/irashome/default.aspx#> [23 February 2019]



ภาคผนวก

ภาคผนวก ก  
ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)  
เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6  
แห่งประมวลรัษฎากร

**ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร**  
**เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)**  
**เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อ**  
**ตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร**

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 อธิบดีกรมสรรพากร กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อที่จะนำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรไว้ ดังต่อไปนี้

**ข้อ 1** กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ประกอบการจดทะเบียนได้นำสินค้าหรือบริการที่ได้มาหรือได้รับมาในการประกอบกิจการของตนไปใช้หรือจะใช้ในกิจการทั้งสองประเภทถ้าสามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าภาษีซื้อที่เกิดจากสินค้าหรือบริการดังกล่าวเป็นภาษีซื้อของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ถือเป็นภาษีซื้อของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ๆ

**ข้อ 2** นอกจากกรณีตามข้อ 5 ถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและผู้ประกอบการจดทะเบียนได้นำสินค้าหรือบริการที่ได้มาหรือได้รับมาในการประกอบกิจการของตนไปใช้หรือจะใช้ในกิจการทั้งสองประเภท ถ้าไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าภาษีซื้อที่เกิดจากสินค้าหรือบริการดังกล่าวเป็นภาษีซื้อของกิจการประเภทใด ให้เฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของแต่ละกิจการ ดังนี้

(1) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเริ่มประกอบกิจการ หรือได้ประกอบกิจการมาแล้วแต่ยังไม่มีรายได้ ให้ประมาณการรายได้ของกิจการทั้งสองประเภทของปีที่เริ่มมีรายได้

ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของประมาณการรายได้ดังกล่าว และให้นำภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามส่วนของประมาณการรายได้ของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาหักออกจากภาษีขาย แต่ภาษีซื้อดังกล่าวจะต้องมีจำนวนไม่เกินกึ่งหนึ่งของภาษีซื้อที่นำมาเฉลี่ย

สำหรับในปีถัดจากปีที่เริ่มประกอบกิจการและยังไม่มีรายได้ถึงสิ้นปีของปีที่เริ่มมีรายได้ ให้เฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของประมาณการรายได้ตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่งและวรรคสอง

เมื่อสิ้นปีที่เริ่มมีรายได้ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนคำนวณภาษีซื้อที่หักได้จริงตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้ปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้วตามหลักเกณฑ์ตาม (2)

ปีที่เริ่มมีรายได้ให้หมายถึง ปีแรกที่มีรายได้เกิดขึ้นจริงไม่น้อยกว่า 6 เดือนภาษี

(2) การปรับปรุงภาษีซื้อตาม (1) ให้กระทำในเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีสุดท้ายของปีที่เริ่มมีรายได้ โดยให้ปรับปรุงตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่ได้มีการเฉลี่ยภาษีซื้อถึงเดือนภาษีสุดท้ายของปีที่เริ่มมีรายได้ ดังนี้

(ก) ในกรณีภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้และได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้ว มีจำนวนเกินกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนชำระภาษีซื้อส่วนที่เกินนั้นพร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มอีกหนึ่งฉบับ ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีที่มีการปรับปรุงภาษีซื้อและให้นำภาษีซื้อส่วนที่เกินนั้นซึ่งยังมีได้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการ ไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการในปีที่เกี่ยวข้อง

(ข) ในกรณีภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้และได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้วมีจำนวนน้อยกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นคำร้องขอคืนภาษีซื้อส่วนที่ขาดนั้นตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และให้นำภาษีซื้อส่วนที่ขาด ซึ่งได้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการแล้วไปหักออกจากมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการในปีที่เกี่ยวข้อง

(3) สำหรับปีถัดจากปีที่เริ่มมีรายได้เป็นต้นไป ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมาโดยไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้ออีก และในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนประสงค์จะปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงทั้งปีของกิจการทั้งสองประเภทก็ให้กระทำได้ ทั้งนี้ ให้นำหลักเกณฑ์ตาม (2) มาใช้บังคับโดยอนุโลมและเมื่อได้เลือกปฏิบัติเป็นอย่างไรแล้ว ก็ให้ถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้

รายได้ของปีที่ผ่านมาตามวรรคหนึ่ง หมายถึง รายได้ของปีก่อนปีปัจจุบัน 1 ปี

(4) การปรับปรุงภาษีซื้อตามข้อนี้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

### ข้อ 3 เพื่ออำนวยความสะดวกในการปฏิบัติตามข้อ 2(3)

(1) ถ้ารายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิเลือกนำภาษีซื้อทั้งจำนวนไปหักออกจากภาษีขาย ทั้งนี้ ห้ามนำภาษีซื้อดังกล่าวไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการ

(2) ถ้ารายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิเลือกไม่นำ

ภาษีซื้อทั้งจำนวนไปหักออกจากภาษีขาย แต่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการ

เมื่อได้เลือกปฏิบัติตามวรรคหนึ่งแล้ว ก็ให้ถือปฏิบัติตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้

#### ข้อ 4 รายได้ตามข้อ 2 และข้อ 3 หมายความว่า

(1) รายได้ของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายความว่า มูลค่าของฐานภาษีของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่มูลค่าของฐานภาษีของกิจการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้หมายความรวมถึงมูลค่าของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บ นอกราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารด้วยหรือในกรณีรับขนสินค้าให้หมายความรวมถึงมูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนสินค้าเข้าในราชอาณาจักรด้วย

(2) รายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายความว่า มูลค่าของฐานภาษีของกิจการประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม รายรับของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ และรายรับของกิจการประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ และให้หมายความรวมถึงรายรับสำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าสินค้าที่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 22 มาตรา 23 และมาตรา 26 มาตรา 27 มาตรา 28 มาตรา 29 และมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 67) ใช้บังคับ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป)

รายได้ตามวรรคหนึ่งไม่รวมถึง

(ก) รายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคาร ซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์ หรือซื้อตัวเงินของสถาบันการเงินอื่น แต่ทั้งนี้ไม่ใช้บังคับสำหรับการประกอบกิจการตามมาตรา 91/2(1)(2) และ (3) แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) รายได้ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมีการกู้ยืมเงินกันเองในระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน

คำว่า "บริษัทในเครือเดียวกัน" หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปซึ่งมีความสัมพันธ์กันโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนอยู่ในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอีกแห่งหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนก่อนวันที่มีการกู้ยืม

(ค) รายได้ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีระเบียบเกี่ยวกับเงินกองทุนสะสมพนักงานหรือทุนอื่นใดเพื่อพนักงาน และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้นำเงินกองทุนนี้ออกให้พนักงานที่เป็นสมาชิกกู้ยืมเป็นสวัสดิการ

(ง) รายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมีการประกอบกิจการประเภทที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 153) ใช้บังคับ 1 มกราคม 2546 เป็นต้นไป)

**ข้อ 5** กรณีภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเอง ซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และเพื่อการอื่นให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อ ดังนี้

(1) ให้ประมาณการการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และเพื่อการอื่น โดยให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของประมาณการการใช้พื้นที่อาคารดังกล่าว และให้นำภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามส่วนของประมาณการการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาหักออกจากภาษีขาย

ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของประมาณการการใช้พื้นที่อาคารตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่งตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่มีภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเกิดขึ้นถึงเดือนภาษีก่อนมีกรณีการใช้พื้นที่อาคารตรงตามที่ได้ประมาณการไว้ตาม (2)(ก) หรือถึงเดือนภาษีก่อนมีกรณีตาม (2)(ข)

(2) เมื่อการก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนปฏิบัติ ดังนี้

(ก) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนยังมีได้ใช้พื้นที่อาคารหรือได้ใช้พื้นที่อาคารตรงตามที่ได้ประมาณการไว้ หรือได้ใช้พื้นที่อาคารแล้วแต่ยังไม่เกินกว่าที่ได้ประมาณการไว้ในแต่ละส่วน ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้

(ข) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ใช้พื้นที่อาคารไม่ตรงตามที่ได้ประมาณการไว้เป็นครั้งแรกในเดือนภาษีใด อันเป็นเหตุให้ภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้เปลี่ยนแปลงไป ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนคำนวณภาษีซื้อที่หักได้จริงตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้ปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้วตามหลักเกณฑ์ตาม (3)

(3) การปรับปรุงภาษีซื้อตาม (2)(ข) ให้กระทำในเดือนภาษีแรกที่ได้ใช้พื้นที่อาคารไม่ตรงตามที่ได้ประมาณการไว้โดยให้ปรับปรุงตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่มีภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเกิดขึ้นถึงเดือนภาษีก่อนเดือนภาษีที่ได้ใช้พื้นที่อาคารดังกล่าวดังนี้

(ก) ในกรณีภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้และได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้วมีจำนวนเกินกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนชำระภาษีซื้อส่วนที่เกินนั้น พร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นรายเดือนภาษีทุกเดือนเดือนละหนึ่งฉบับภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีที่มีการปรับปรุงภาษีซื้อ และให้นำภาษีซื้อส่วนที่เกินนั้นซึ่งยังมีได้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการในปีที่เกี่ยวข้อง

(ข) ในกรณีภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้และได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้วมีจำนวนน้อยกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นคำร้องขอคืนภาษีซื้อส่วนที่ขาดนั้นตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดและให้นำภาษีซื้อส่วนที่ขาดซึ่งได้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการแล้วไปหักออกจากมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการในปีที่เกี่ยวข้อง

(4) สำหรับเดือนภาษีนับแต่เดือนภาษีที่มีกรณีการใช้พื้นที่อาคารตรงตามที่ได้ประมาณการไว้ตาม (2)(ก) หรือที่มีกรณีตาม (2)(ข) เป็นต้นไป หากมีภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเกิดขึ้นอีก ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าวตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละเดือนภาษี

(5) ภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่เดือนภาษีที่ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ หากมีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารภายหลังจากที่ได้ใช้พื้นที่อาคารตรงตามที่ได้ประมาณการไว้ตาม (2)(ก) หรือภายหลังจากที่ได้มีการปรับปรุงภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารตาม (2)(ข) แล้ว อันเป็นเหตุให้ภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเปลี่ยนแปลงไป ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนปรับปรุงภาษีซื้อตามที่คำนวณภาษีซื้อที่หักได้จริงตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่เกิดขึ้นจริง

การปรับปรุงภาษีซื้อตามวรรคหนึ่ง ให้กระทำทุกคราวในเดือนภาษีที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร ทั้งนี้ ให้นำความใน (ก) และ (ข) ของ (2) ของข้อ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

(6) การปรับปรุงภาษีซื้อตามข้อนี้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(7) ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนแจ้งรายการเกี่ยวกับการก่อสร้างอาคารและการใช้พื้นที่อาคารดังต่อไปนี้ ต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่ที่สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่

(ก) รายการเกี่ยวกับการประมาณการการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเอง ซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและเพื่อการอื่นภายใน 30 วัน นับแต่วันที่เริ่มทำการก่อสร้างอาคารหรือวันที่ได้รับอนุมัติให้ทำการก่อสร้างอาคาร แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน ในกรณีที่ได้ทำการก่อสร้างอาคารมาแล้วก่อนวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 ให้แจ้งรายการเกี่ยวกับการประมาณการการใช้พื้นที่อาคารดังกล่าวภายในวันที่ 30 เมษายน พ.ศ. 2535

(ข) วันที่ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์

(ค) รายการเกี่ยวกับการเริ่มใช้อาคารไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนภายใน 30 วัน นับแต่วันเริ่มใช้อาคารทั้งหมดหรือบางส่วน

(ง) รายการเกี่ยวกับการใช้พื้นที่อาคารที่เปลี่ยนแปลงภายใน 30 วัน นับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดย ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 136) ใช้บังคับ 11 ตุลาคม 2545 เป็นต้นไป)

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมิได้แจ้งรายการตามวรรคหนึ่งโดยไม่เป็นเหตุอันสมควร มิให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนำภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามประกาศนี้มาหักออกจากภาษีขาย ทั้งนี้ เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะกำหนดเป็นอย่างอื่น

**ข้อ 6 “ ปี ”** ตามประกาศนี้ หมายความว่า

(1) ในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นบุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล ให้นับตามปีประติทิน เว้นแต่ในกรณีที่เริ่มประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เริ่มนับตั้งแต่วันเริ่มประกอบกิจการจนถึงวันสิ้นปีประติทิน

(2) ในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นนิติบุคคล ให้นับตามรอบระยะเวลาบัญชีเว้นแต่ในกรณีที่เริ่มประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เริ่มนับตั้งแต่วันเริ่มประกอบกิจการจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

**ข้อ 7** ในกรณีที่มีปัญหาในการปฏิบัติ ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจวินิจฉัย และคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรให้ถือเป็นหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดตามประกาศนี้ด้วย

ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 เป็นต้นไป



ภาคผนวก ข

GST: Partial Exemption and Input Tax Recovery

## IRAS e-Tax Guide (GST: Partial Exemption and Input Tax Recovery)

### 1 Aim

#### Scope of this e-Tax Guide

1.1 This e-Tax Guide explains the partial exemption rules and input tax recovery rules

#### Who should read this e-Tax Guide?

1.2 You should read this e-Tax Guide if you are a partially exempt business, that is, you make both taxable supplies and exempt supplies

### 2 Overview

2.1 The general input tax recovery rule is that input tax is claimable only if it is attributable to the making of taxable supplies. Hence, if you are a partially exempt business, you will not be able to claim all your input tax since input tax attributable to the making of exempt supplies is not claimable.

2.2 Nonetheless, it is inevitable to make some exempt supplies in the ordinary course of your taxable business. Strictly, input tax incurred to make such exempt supplies cannot be claimed. To alleviate business costs, the partial exemption rules allow you to claim some input tax incurred in the making of exempt supplies, that would otherwise not be allowed under the general input tax recovery rule.

2.3 You are allowed to claim all your input tax, including input tax attributable to the making of exempt supplies, at the end of any prescribed accounting period if:

- (a) you satisfy the **De Minimis Rule** under regulation 28; or
- (b) you make only **regulation 33 exempt supplies** and you are not a **regulation 34 business**.

2.4 If the De Minimis Rule is not satisfied in any prescribed accounting period, you may claim only input tax incurred in the making of taxable supplies. Input tax that cannot be directly identified as incurred in the making of either taxable or exempt supplies is considered as residual in nature (“**residual input tax**”) and has to be apportioned. This is known as “**input tax apportionment**”.

2.5 As the input tax claims are only allowed provisionally at the end of each prescribed accounting period, you are required to perform a **longer period adjustment** (see paragraph 8 for more information) in respect of the input tax that you have claimed during the longer period.

2.6 You are encouraged to use the [Partial Exemption Input Tax Recovery Calculator](#) to determine the amount of input tax claimable. You are not required to submit the calculator to us but you need to maintain it as part of your records.

### 3 De Minimis Rule (Regulation 28)

3.1 If the De Minimis Rule under regulation 28 of the GST (General) Regulations is satisfied, you may claim all your input tax incurred, including input tax incurred in the making of exempt supplies. However, input tax disallowed under regulations 26 and 27 of the GST (General) Regulations is still not claimable.

3.2 The De Minimis Rule is satisfied if the total value of all exempt supplies made does not exceed:

- (a) an average of \$40,000 a month; and
- (b) 5% of the total value of all taxable and exempt supplies made in that period.

**Example 1**

Prescribed accounting period of 1 Apr 2013 to 30 Jun 2013.

| Types of supplies       | Value of supplies  |
|-------------------------|--------------------|
| Standard rated supplies | \$2,080,000        |
| Zero-rated supplies     | \$ 300,000         |
| Exempt supplies         | \$ 105,000         |
| <b>Total supplies</b>   | <b>\$2,485,000</b> |

Average value of exempt supplies per month:  
 $\$105,000/3 = \$35,000$  per month

Percentage of the exempt supplies over the total supplies:  
 $\$105,000/\$2,485,000 \times 100\% = 4.2\%$

Since the value of exempt supplies does not exceed an average of \$40,000 per month and 5% of the total value of supplies, the De Minimis Rule is satisfied and all input tax incurred is claimable, including input tax incurred for the making of exempt supplies.

3.3 If the De Minimis Rule is satisfied in any prescribed accounting period, the same test will have to be applied at the end of a longer period (see paragraph 8 for more information) to determine whether all the input tax incurred in the making of exempt supplies in the longer period can be claimed.

#### 4 Regulation 33 exempt supplies

4.1 The exempt supplies listed under regulation 33 of the GST (General) Regulations (henceforth referred to as “**regulation 33 exempt supplies**”) are considered to be necessary and integral to the making of taxable supplies. Hence, the input tax incurred in the making of such exempt supplies is treated as input tax attributable to the making of taxable supplies, subject to regulations 34 and 35. The regulation 33 exempt supplies are listed below:

| <b>Regulation 33 exempt supply</b>  | <b>Example</b>   |
|---|--|
| (a) The deposit of money  | Current or fixed deposit accounts placed with a financial institution in Singapore   |
| (b) The exchange of currency (whether effected by the exchange of currency, bank notes or coin, by crediting or debiting accounts, or otherwise) other than the supply of a note or a coin as a collector's item, investment article or item of numismatic interest | Exchange of payment received for a supply of goods in a foreign currency into Singapore dollar   |
| (c) The issue, allotment or transfer of ownership of a debt security by the business that makes the first issue of such security  | First issue of bonds   |
| (d) The issue, allotment or transfer of ownership of an equity security by the business that makes the first issue of such security   | Issue of shares through an initial public offering (“IPO”)   |
| (e) The provision by a taxable business of any loan, advance or credit to its employee  | Provision of car loan, housing loan or study loan to employees   |
| (f) The assignment of a trade receivable  | Factoring receivables  |
| (g) The issue of a unit under any unit trust or business trust  | Issue of a unit under a real estate investment trust   |
| (h) The hedging of interest rate risk arising from: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) The making of regulations 33(a) or (c) supplies; or</li> <li>(ii) Any loan obtained for the making of taxable supplies or supplies</li> </ul>                        | Entering into interest rate swap transactions to mitigate the impact of interest rate fluctuations arising from issue of bonds on floating rate to raise funds for the company |

| <b>Regulation 33 exempt supply</b>  | <b>Example</b>  |
|---|---|
| made outside Singapore that would have been taxable supplies if made in Singapore   | Entering into interest rate swap transactions to reduce interest rate risk arising from the variable interest payable on a loan obtained to buy a plant for manufacturing goods   |
| (ha) The hedging of currency risk arising from:<br>(i) The making of regulations 33(a), (c), (d) or (g) supplies, taxable supplies or supplies made outside Singapore that would have been taxable supplies if made in Singapore; or<br>(ii) Any loan obtained for the making of taxable supplies or supplies made outside Singapore that would have been taxable supplies if made in Singapore | Entering into currency forward contracts to mitigate foreign currency exposure arising from sales made in foreign currency on credit terms  |
| (hb) The hedging of any utility price risk, freight price risk, or commodity price risk arising from the making of taxable supplies or supplies made outside Singapore that would have been taxable supplies if made in Singapore   | Purchasing futures contracts to hedge against price fluctuations in oil which is a major business expense of a shipping company<br><br>Entering into forward contracts to hedge against price fluctuations of metals which are sold outside Singapore<br><br>Entering into freight forward agreements to hedge against unfavourable freight costs which will be incurred in the sale and delivery of bunker oil<br><br>Entering into contract for differences with a counter-party to hedge against changes in the price of electricity which is onward sold to customers |
| (i) The receipt of interest on a bond by a bondholder, arising from the provision of credit by the bondholder to the issuer of the bond (whether or not the   | Interest income received from bonds<br><br>The gain from the discount realised at maturity for zero   |
| bond was originally issued by the bondholder)   | coupon or deeply discounted bonds   |
| (j) The receipt of interest in respect of the provision of credit for any trade receivable  | Interest charged to customers who purchase goods or services on credit terms  |
| (k) The issue or transfer of Islamic debt securities under an Islamic debt securities arrangement   | Issue of sukuk under a Ijara Wa Iqtina arrangement  |
| (l) The provision of financing under an Islamic debt securities arrangement for which the provider of the financing derives an effective return   | Provision of financing by sukukholder to the issuer of sukuk under a Ijara Wa Iqtina arrangement  |

4.2 Since the input tax incurred in the making of regulation 33 exempt supplies is treated as being incurred in the making of taxable supplies, you will be allowed to

claim all your input tax incurred in the making of exempt supplies, if you make only regulation 33 exempt supplies (in addition to taxable supplies). This is so even if you fail the De Minimis Rule.

4.3 However, you will not be allowed to claim input tax incurred in the making of regulation 33 exempt supplies if:

- (a) you are a regulation 34 business; or
- (b) you make non-regulation 33 exempt supplies and the value of the non-regulation 33 exempt supplies does not satisfy the Regulation 35 Test.

## 5 Regulation 34 businesses

5.1 Regulation 33 is not applicable to partially exempt businesses carrying on the business of, or any business similar to, any of the following listed below (henceforth referred to as “**regulation 34 businesses**”):

- (a) A full bank, wholesale bank or offshore bank licensed under the Banking Act
- (b) A merchant bank or financial institution approved under section 28 of the Monetary Authority of Singapore Act
- (c) A life insurance, a general or life reinsurance company/society registered under the Insurance Act, or a reinsurance broker
- (d) A finance company licensed under the Finance Companies Act
- (e) A moneylender licensed under the Moneylenders Act, a moneychanger or remitter licensed under the Money-changing and Remittance Business Act, or a currency trader
- (f) A pawnbroker licensed under the Pawnbrokers Act
- (g) A debt factor
- (h) A credit card, charge card or other payment card company
- (i) A unit trust (excluding any real estate investment trust (“REIT”), REIT’s special purpose vehicle (“SPV”), business trust or business trust’s SPV)

5.2 Regulation 34 disallows businesses making predominantly exempt supplies from claiming input tax attributable to the making of regulation 33 exempt supplies.

## 6 Regulation 35 Test

6.1 If you are not a regulation 34 business but you make non-regulation 33 exempt supplies, you can claim the input tax incurred in the making of regulation 33 exempt

supplies only if the test in regulation 35 of the GST (General) Regulations (henceforth referred to as “**Regulation 35 Test**”) is satisfied.

6.2 The Regulation 35 Test is satisfied if the value of the non-regulation 33 exempt supplies made by you does not exceed 5% of the total value of all your taxable and exempt supplies (regulation 33 and non-regulation 33 exempt supplies) made in that period.

6.3 If the Regulation 35 Test is satisfied in any prescribed accounting period, the same test will have to be applied at the end of a longer period (see paragraph 8.6 for more information), to determine whether input tax incurred in the making of regulation 33 exempt supplies can be claimed in the longer period.

## 7 Input tax apportionment

7.1 If you fail the De Minimis Rule:

- (a) Input tax directly attributable to the making of taxable supplies will be claimable;
- (b) Input tax directly attributable to the making of regulation 33 exempt supplies will be claimable if you are not a regulation 34 business and you satisfy the Regulation 35 Test. Otherwise, input tax attributable to the making of such exempt supplies is not claimable;
- (c) Input tax directly attributable to the making of non-regulation 33 exempt supplies is not claimable;
- (d) Residual input tax must be apportioned in the following manner:

- (i) You are a non-regulation 34 business and you satisfy the Regulation 35 Test:

$$\text{Recoverable residual input tax} = \text{Total residual input tax} \times \frac{\text{Value of taxable supplies} + \text{Value of regulation 33 exempt supplies}}{\text{Value of total supplies}^{\text{N1}}}$$

**<sup>N1</sup> You may deduct exempt supplies that can be treated as incidental exempt supplies under regulation 29(3) of the GST (General) Regulations from the value of total supplies. Paragraph 9 explains when an exempt supply can be treated as an incidental exempt supply. You should not deduct regulation 33 exempt supplies from the denominator since such supplies would already be added to the numerator.**

- (ii) You are a non-regulation 34 business but you do not satisfy the Regulation 35 Test:

$$\text{Recoverable residual input tax} = \text{Total residual input tax} \times \frac{\text{Value of taxable supplies}}{\text{Value of total supplies}^{\text{N2}}}$$

<sup>N2</sup> You may deduct exempt supplies that can be treated as incidental exempt supplies under regulation 29(3) from the value of total supplies. Subject to the conditions stated in paragraph 9, you can only treat an exempt supply as an incidental exempt supply if your core business is that of making taxable supplies, and the exempt supply is inevitably made in the course of carrying out your taxable business activities. See paragraph 9.1(a) for examples.

7.2 When computing the recoverable residual input tax in paragraph 7.1(d) above, the ratio of value of taxable supplies (and regulation 33 exempt supplies, if applicable) over the value of total supplies must be rounded off to the nearest whole number.

7.3 Appendix 1 provides a diagrammatic flowchart explaining the treatment for input tax apportionment and Appendix 2 provides a working example on claiming of input tax.

## 8 Longer period adjustment

### Rationale for longer period adjustment

8.1 The average monthly value of exempt supplies and proportion of taxable and exempt supplies are used to determine whether the De Minimis Rule is satisfied in each prescribed accounting period. The proportion of taxable and exempt supplies is also used to apportion the residual input tax in each prescribed accounting period.

8.2 In reality, the values of exempt supplies or proportions of taxable and exempt supplies vary across prescribed accounting periods. To ensure fair and reasonable apportionment of input tax, these periodic variations are taken into consideration over a longer period. Therefore, any input tax claimed in each prescribed accounting period is only provisionally allowed and an adjustment is required to be made to the input tax claimed over a longer period. This is known as the “longer period adjustment”.

### Determining your longer period

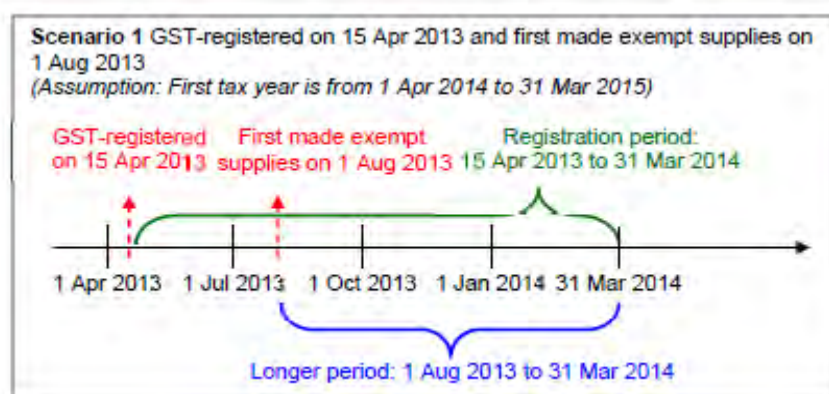
8.3 There are different rules for determining the longer period for the registration period and for the tax year. The registration period refers to the period commencing on the date of GST registration and ending on the day before the first tax year begins.



8.4 The tax year refers to a 12-month period commencing on 1 Apr, 1 May or 1 Jun, depending on the prescribed accounting periods allocated to you. The tax years can be:

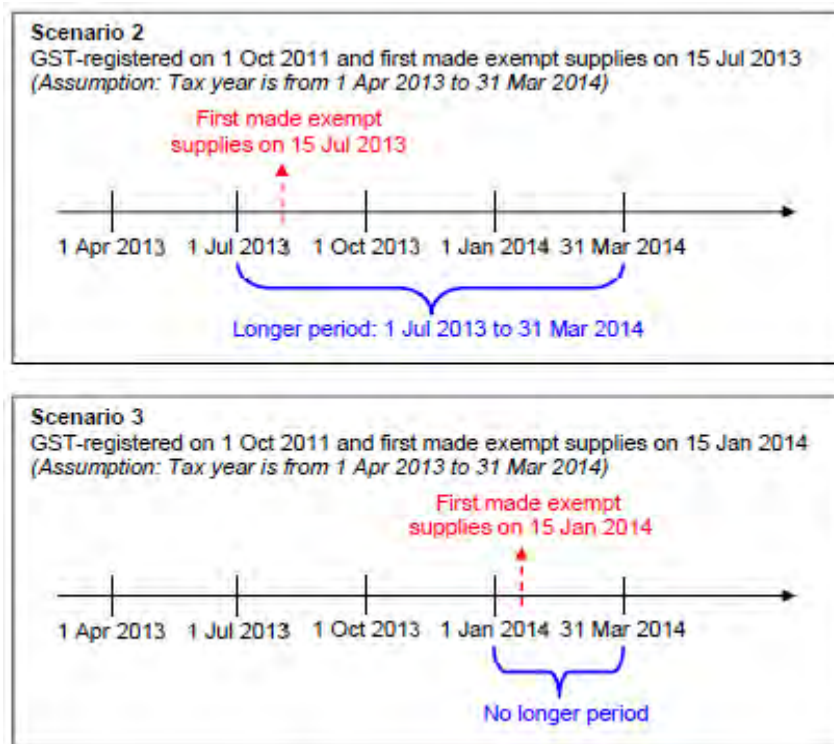
| Prescribed accounting periods      | Tax year                         |
|------------------------------------|----------------------------------|
| Jan-Mar, Apr-Jun, Jul-Sep, Oct-Dec | 1 Apr to 31 Mar of the next year |
| Feb-Apr, May-Jul, Aug-Oct, Nov-Jan | 1 May to 30 Apr of the next year |
| Mar-May, Jun-Aug, Sep-Nov, Dec-Feb | 1 Jun to 31 May of the next year |

8.5 If you made exempt supplies during the registration period, the longer period begins on the first day the exempt supplies were made and ends on the last day of the registration period.



8.6 If you made exempt supplies during the tax year, the longer period will coincide with the tax year, except in the following circumstances:

(a) If no exempt supplies were made during the immediately preceding tax year or registration period, the longer period will begin on the 1<sup>st</sup> day of the 1<sup>st</sup> prescribed accounting period in which exempt supplies were made and end on the last day of that tax year. However, if exempt supplies were only made in the last accounting period of that tax year, no longer period is applicable.



(b) If you ceased GST registration during a longer period, the longer period will end on the day you ceased to be GST-registered. Performing longer period adjustment



#### Performing longer period adjustment

8.7 If you fail the De Minimis Rule in any prescribed accounting period, you can make a second determination at the end of the longer period. If you satisfy the De Minimis Rule at the end of the longer period, you are allowed to claim back the exempt input tax not claimed previously.

8.8 Similarly, if you pass the De Minimis Rule in any prescribed accounting period, you will have to make a second determination at the end of the longer period. If you do not satisfy the De Minimis Rule at the end of the longer period, you will have to adjust for the input tax claimed previously. However, if you still satisfy the De Minimis Rule at the end of the longer period, no adjustment is required.

| De Minimis Rule               |               | Longer period adjustment required? |
|-------------------------------|---------------|------------------------------------|
| Prescribed accounting periods | Longer period |                                    |
| Satisfied                     | Satisfied     | No                                 |
| Satisfied                     | Not satisfied | Yes                                |
| Not satisfied                 | Satisfied     | Yes                                |
| Not satisfied                 | Not satisfied | Yes                                |

8.9 The longer period adjustment requires you to determine how much input tax is claimable in the longer period by using the same input tax apportionment method as explained in paragraph 7 above.

8.10 The difference in the amount computed for the longer period and the amount already claimed in each prescribed accounting period in that longer period (whether an over-claim or under-claim) should be adjusted for accordingly in Box 7 “Input tax and refunds claimed” of the first GST F5 return after the longer period. Refer to Appendix 3 for an illustration of a longer period adjustment.

## 9 Incidental exempt supply under regulation 29(3)

9.1 You can treat an exempt supply as an incidental exempt supply if you satisfy the following conditions:

(a) You are in the business of making predominantly taxable supplies.

Prima facie, the Comptroller will consider this condition as satisfied if the sum of all your non-regulation 33 exempt supplies does not exceed 5% of your total supplies over a longer period.

If you typically make predominantly taxable supplies but do not satisfy the 5% threshold due to exceptionally high value of exempt supplies inevitably made in the course of your taxable activities, the exempt supplies can still be regarded as incidental exempt supplies.

The following are examples where the exempt supplies can be regarded as incidental even if the 5% threshold is not satisfied:

- Sale of shares due to corporate restructuring or divestment strategy
- Sale of shares due to error trades made by securities and brokerage firms on behalf of their clients

- Sale of REIT units by REIT managers who received the units as part of their remuneration

(b) The making of the exempt supply does not amount to a separate business. In order for the making of the exempt supply not to be considered as a separate business, the following conditions must be satisfied:

- (i) The exempt supply occurs infrequently **or** ceases when the main taxable activities of your business cease

Generally, a supply is considered as occurring infrequently if there are not more than 4 occurrences of the same nature of exempt supply over a longer period. In the case of interest income from inter-company loans, this refers to the total number of new and outstanding interest-bearing loans provided over a longer period.

- (ii) Minimal resources are incurred to make the exempt supply

Minimal resources are used if the supply occurs passively with no specific monitoring, **or** only a few staff or minimal manhours are dedicated to make the supply. Generally, a headcount or manhours of not more than 1% of the total number of staff or manhours is considered minimal.

9.2 Other examples of exempt supplies that may be treated as incidental exempt supplies by businesses that make predominantly taxable supplies include:

- (a) Interest income from automated cash pooling activities<sup>4</sup>;
- (b) Interest income from infrequent provision of inter-company loans where there is no dedicated staff to provide the loans<sup>5</sup>; and
- (c) One-off disposal of shares where there is minimal resources incurred in the disposal.

9.3 You can self-assess whether you satisfy the conditions and/or whether your exempt supplies fall within the examples stated above. There is no need to seek approval from the Comptroller before you treat an exempt supply as incidental. You need to write to the Comptroller to treat an exempt supply as incidental only if your scenarios fall outside the specified conditions and examples.

9.4 Whether an exempt supply can be treated as an incidental exempt supply is only for purposes of residual input tax recovery. You should not include input tax directly attributable to the making of your taxable supplies or exempt supplies as your residual input tax. Please refer to the e-Tax Guide “GST: Guide on Attribution of Input Tax” for information on when input tax may be considered as “directly attributable” to a supply.

## 10 Frequently asked questions

Q1 Can the hedging of currency risk on dividends received in foreign currency qualify under regulation 33(h)?

A1 No. The receipt of dividends is not a taxable supply. Only hedging of currency risk arising from the making of taxable supplies is allowed under regulation 33(ha)(i).

Q2 Can an anticipatory hedge for commodity price risk qualify under regulation 33(h)?

A2 The hedge must first be done to mitigate the commodity price risk arising from the making of taxable supplies or supplies made outside Singapore that would have been taxable supplies if made in Singapore. If the hedge is based on a reasonable forecast of future sales and the hedging is conducted within the company’s risk management framework, the hedging may qualify under regulation 33(hb).

Q3 Does the issue of units under regulation 33(g) include units sold by fund managers?

A3 No. Regulation 33(g) only applies to unit trusts and business trusts. It does not apply to fund managers. Fund managers are merely transferring the ownership of units to the unit holders. They are not issuing units.

Q4 If a business is granted a special input tax recovery formula, how does it apply the input tax recovery rules?

A4 Businesses that have been granted approval by the Comptroller to use the special input tax recovery formula should continue to apply the formula. However, businesses may write in to the Comptroller to revoke the special input tax recovery formula with supporting reasons.

Q5 Can the hedging of currency risk in respect of the distribution to be made by a trust to its unit holders qualify under regulation 33(ha)(i)?

A5 If the distribution by a unit trust or business trust to its unit holders is payable in a foreign currency and the trust hedges the currency risk arising from the distribution, the hedging of currency risk in respect of the distribution by the trust to the unit holders can be treated as arising from the issuance of units by the trust, which are exempt supplies under regulation 33(g). Hence, the hedging of such currency risk can qualify under regulation 33(ha)(i).

Q6 Can the hedging of a loan obtained by a GST-registered person for making zero-rated financial services qualify under regulation 33(h)(ii) and 33(ha)(ii)?

A6 If a GST-registered person obtains a loan and onward lends the money to an overseas person in return for interest income (which is a zero-rated supply), the hedging of interest rate risk or currency risk arising from the loan obtained can qualify under regulations 33(h)(ii) and 33(ha)(ii).

Q7 Can a business deduct incidental exempt supplies under regulation 29(3) when apportioning its residual input tax during each prescribed accounting period?

A7 Yes, businesses can deduct exempt supplies which satisfy the incidental tests stated in paragraph 9 to arrive at the amount of recoverable residual input tax (RIT) for each prescribed accounting period.

However, as whether an exempt supply is an incidental exempt supply can be better determined over the longer period, businesses instead may want to consider whether an exempt supply is incidental for the purpose of calculating recoverable RIT only at the end of the longer period.

If the incidental tests are applied each prescribed accounting period, the number of occurrences to determine whether the supplies are considered as occurring infrequently (see paragraph 9.1(b)(i)) would have to be pro-rated accordingly. The incidental tests would have to be applied again at the end of the longer period to determine whether the same exempt supplies would qualify as incidental exempt supplies in the longer period. No penalty will be imposed on any adjustment made as part of the longer period adjustments.

## 11 Contact information

11.1 For enquiries on this e-Tax Guide, please contact:

Goods and Services Tax Division  
 Inland Revenue Authority of Singapore  
 55 Newton Road  
 Singapore 307987  
 Tel: 1800 356 8633  
 Fax: (+65) 6351 3553  
 Email: [gst@iras.gov.sg](mailto:gst@iras.gov.sg)

## 12 Updates and amendments

|   | Date of amendment | Amendments made   |
|---|-------------------|---|
| 1 | 4 Mar 2016        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Amended paragraph 7.1(d), inserted paragraph 9 and Appendices 4 to 6 on incidental exempt supplies</li> <li>• Editorial changes</li> </ul> |
| 2 | 8 Aug 2016        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Editorial changes</li> </ul>   |
| 3 | 23 Aug 2018       | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inserted paragraph 2.6 on Partial Exemption Input Tax Recovery Calculator</li> </ul>   |