การใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนให้กับเกษตรกรรายย่อย

นายธนันท์เศรษฐ์ ศรีวิชัย

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย
The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR)
are the thesis authors' files submitted through the University Graduate School.

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2560
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Implementation measures to value added tax cascading effect of farmers

Mr. Thananset Srivichai

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2017

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์	การใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนให้กับเกษตรกรรายย่อย
โดย	นายธนันท์เศรษฐ์ ศรีวิชัย
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	ศาสตราจารย์ ทัชชมัย ทองอุไร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้นับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญามหาบัณฑิต

.....คณบดีคณะนิติศาสตร์

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ปารีณา ศรีวนิชย์)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....ประธานกรรมการ

(ศาสตราจารย์พิเศษ ดร. พล ธีรคุปต์)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

(ศาสตราจารย์ ทัชชมัย ทองอุไร)

.....กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย

(ศาสตราจารย์พิเศษ พิภพ วีระพงษ์)

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

ธนันท์เศรษฐ์ ศรีวิชัย : การใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนให้กับเกษตรกรรายย่อย (Implementation measures to value added tax cascading effect of farmers) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก: ศ. ทัชชมัย ทองอุไร, 175 หน้า.

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ มุ่งศึกษาแนวทางและหลักการของมาตรการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนของเกษตรกรรายย่อยในกลุ่มสหภาพยุโรปและประเทศสมาชิก เพื่อนำมาปรับใช้กับปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกรในประเทศไทย ตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร โดยในปัจจุบัน สหภาพยุโรป (European Union) ซึ่งเป็นกลุ่มประเทศที่มีการประกอบกิจการเกษตรกรรมเป็นจำนวนมาก ได้กำหนดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (The Flat Rate Scheme For Farmer) ซึ่งเป็นมาตรการเฉพาะทางภาษี (Special-Scheme) ไว้ในกฎหมาย The VAT Directive ของสหภาพยุโรป เพื่อให้ประเทศสมาชิกสามารถนำไปประยุกต์ใช้กับกฎหมายภายในของตนเองได้ ดังนั้นจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องทำการศึกษามาตรการบรรเทาภาระภาษีดังกล่าว เพื่อหาแนวทางแก้ไขและบรรเทาปัญหาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนของเกษตรกรรายย่อยในรูปแบบอื่นเพื่อนำมาเป็นแนวทางประกอบการปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยต่อไป

จากการศึกษาพบว่ามาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของสหภาพยุโรป ประเทศอังกฤษ ประเทศฝรั่งเศส และประเทศเยอรมนี นั้นมีความเหมาะสมที่จะนำมาใช้เป็นรูปแบบหรือทางเลือกหนึ่งในการแก้ไขปัญหาภาวะการเสียภาษีซ้ำซ้อนและการผลักภาระในรูปแบบของภาษีซื้อแอบแฝงของเกษตรกรรายย่อยได้ เนื่องจากมาตรการดังกล่าวถือเป็นการชดเชยภาษีซื้อในทอดก่อนหน้าที่เกษตรกรไม่สามารถเครดิตภาษีซื้อคืนได้ในรูปแบบของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat Rate Addition) ซึ่งจะช่วยบรรเทาภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อขายสินค้าเกษตร อีกทั้งยังเป็นการลดภาระในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการขอคืนภาษีซื้อ หรือจัดทำบัญชีเพื่อตรวจสอบความถูกต้องของการจัดเก็บภาษี ซึ่งจะก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการ (Compliance Cost) เพียงแต่เกษตรกรจะต้องออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เท่านั้น นอกจากนี้ผู้ซื้อและลูกค้าของเกษตรกรรายย่อยสามารถนำใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ดังกล่าวมาขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่ตนได้เสียให้แก่เกษตรกรรายย่อยได้ อันเป็นการส่งผลให้เกิดความสมดุลและเสริมสร้างระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในภาพรวมให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

สาขาวิชา กฎหมายการเงินและภาษีอากร ลายมือชื่อนิสิต .....

ปีการศึกษา 2560 ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาหลัก .....

5886185834 : MAJOR FINANCE AND TAX LAWS
KEYWORDS: THE FLAT RATE SCHEME FOR FARMER,FLAT RATE ADDITION, FLAT RATE INVOICE

THANANSET SRIVICHAI: Implementation measures to value added tax cascading effect of farmers. ADVISOR: PROF. TASHMAI THONGURAI, 175 pp.

This thesis focused on studying the guideline and the principle of measures to relieve the burden of VAT cascading effect of small farmers in the EU (European Union) and members for applying to the problem of VAT exemption of farmers in Thailand (Section 81 (1) (a) and (b) of the Revenue Code). Nowadays, the EU, the group of countries, which has agricultural operation greatly, they designated The Flat Rate Scheme For Farmer which is the Special Scheme in the VAT Directive of EU laws in order that the members can apply this scheme to their domestic law. Therefore, there is a great need to study the Flat Rate Scheme for Farmers (AFRS) to find a solution and to relieve the burden of VAT cascading effect of small farmers in the different way in order to apply AFRS as a guide to improve the Revenue code of Thailand in the future.

The study found that the Flat Rate Scheme for Farmers (AFRS) of EU, England, France and Germany is suitable to be used as a model to resolve the problem of VAT cascading effect of small farmers and tax shifting in the form of the hidden VAT on the price of agricultural products or services, since this scheme is the measure as compensation of Input VAT in the previous trading that farmers couldn't deduct . The method of compensation under AFRS is in the form of flat rate addition (FRA) which helps relieve the VAT burden to farmers who are exempted from VAT in process of agricultural products trading. Also, FRA is able to reduce the burden of complying with the Value added tax law, for example, there is no obligation to make filing VAT refund or to make account to verify the accuracy of VAT filing, which is compliance cost in agricultural operation, the farmers in the Flat Rate Scheme for Farmers just issue flat rate invoice. Meanwhile, buyer or customer of the farmers in AFRS can use flat rate invoice for refunding FRA which they paid to the farmers in AFRS. As a result, AFRS will create balance and strengthen the VAT system as a whole in a more efficient way.

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

Field of Study: Finance and Tax Laws Student's Signature .....

Academic Year: 2017 Advisor's Signature .....

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยความช่วยเหลืออย่างยิ่งจากบุคคล ๆ หลายท่าน ผู้ศึกษาจึงใคร่ขอถือโอกาสอันมีค่านี้ขอบคุณในความกรุณาและความอนุเคราะห์ของท่านที่มีต่อข้าพเจ้าในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้ศึกษาขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ทัชชมัย ทองอุไร ที่กรุณาสละเวลารับเป็นที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ทั้งได้ให้ข้อเสนอแนะทั้งในเรื่องของวิธีการเขียนวิทยานิพนธ์ การลำดับเรื่อง การจัดระบบความคิด ข้อคิดเห็นต่าง ๆ อันมีคุณค่าทางวิชาการ และคอยชี้แนะแนวทางการแก้ไขต่าง ๆ อันเป็นประโยชน์ต่อวิทยานิพนธ์เล่มนี้แก่ผู้ศึกษาเสมอมา

ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์ ที่กรุณาดูแลเอาใจใส่ผู้ศึกษา และสละเวลาให้ผู้ศึกษาเข้าพบ และให้ข้อคิดเห็นและความรู้ทางวิชาการแก่ผู้ศึกษาตลอดมา ทั้งยังกรุณาสละเวลาอันมีค่ารับเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ด้วย

ศาสตราจารย์พิเศษ พิภพ วีระพงษ์ ที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ามาเป็นประธานกรรมการในการสอบป้องกันวิทยานิพนธ์และชี้แนะให้คำแนะนำอันเป็นประโยชน์ต่อวิทยานิพนธ์เล่มนี้เป็นอย่างยิ่ง

ขอขอบคุณนายธนาคาร เอนก ที่ให้ความช่วยเหลืออย่างเต็มที่ ในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ตลอดจนเจ้าหน้าที่ภาควิชาทุกท่านที่ให้ความช่วยเหลืออำนวยความสะดวกเกี่ยวกับเอกสารหรือการจัดทำวิทยานิพนธ์ในกระบวนการต่าง ๆ แก่ผู้ศึกษา ตลอดจนเพื่อนร่วมรุ่น และรุ่นพี่ในสาขากฎหมายการเงินและภาษีอากรทุกคนที่คอยช่วยเหลือและให้กำลังใจ

ขอขอบพระคุณคุณพ่อเศรษฐสันต์ ศรีวิชัย และคุณแม่ทิพย์สุรพรรณ ศรีวิชัย และนายวัจน์ธนิศร์ ศรีวิชัย ผู้เป็นน้องชาย ซึ่งเป็นบุคคลในครอบครัวที่ให้กำลังใจผู้ศึกษามาโดยตลอด และขอขอบคุณเพื่อนๆ ทุกคนสำหรับกำลังใจอันยิ่งใหญ่คอยอยู่เคียงข้างทั้งในวันที่ทุกข์และวันที่สุข อีกทั้งมีความเชื่อมั่นในผู้ศึกษาเป็นอย่างยิ่ง คอยส่งเสริมและสนับสนุนเป็นอย่างดีในทุกสิ่งจนวิทยานิพนธ์เล่มนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย ..... ง

บทคัดย่อภาษาอังกฤษ ..... จ

กิตติกรรมประกาศ ..... ฉ

สารบัญ ..... ช

สารบัญตาราง ..... ฑ

สารบัญแผนภาพ ..... ฒ

บทที่ 1 บทนำ 1

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา 1

1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา 4

1.3 สมมติฐานของการศึกษา 4

1.4 ขอบเขตการศึกษา 5

1.5 วิธีการศึกษา 5

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ 5

บทที่ 2 หลักทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และปัญหาจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกร 7

2.1 แนวความคิดและความสำคัญในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม 9

2.2 การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละศูนย์ (Zero rate) 9

2.3 หลักการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม 10

2.4 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในแง่ของรัฐหรือผู้จัดเก็บภาษี 14

2.4.1. ด้านการจัดเก็บภาษี 14

2.4.2. ด้านการช่วยเหลือจากภาครัฐ 15

2.4.3. ด้านการส่งเสริมของภาครัฐ 16

2.5. การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในแง่ของผู้เสียภาษี 16

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

หน้า

2.5.1 ผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากร 16
2.5.2 ผู้เสียภาษีตามความเป็นจริง 17
2.6 ประเภทของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม 18
2.7 ปัญหาจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกร 20
2.7.1. ปัญหาการเกิดภาษีซ้ำซ้อน 21
2.7.1.1 การแบกรับภาษีที่ถูกผลักจากกิจการอื่นหรือกิจการในทอดก่อนหน้า 22
2.7.1.2 การผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภค 23
2.7.2. ปัญหาในการเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการขายสินค้าเกษตร 24
2.7.2.1 ปัญหาในส่วนของผู้เสียภาษี 25
2.7.2.2 ปัญหาเรื่องการจัดทำรายงานเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 25
2.7.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารทางบัญชี 25
2.7.2.4 ปัญหาเรื่องการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี 26
2.7.2.5 ปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างรายรับกับการเสียภาษี 26
บทที่ 3 แนวทางและมาตรการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนให้กับเกษตรกรรายย่อยของสหภาพยุโรปและประเทศสมาชิก 28
3.1 ที่มาและสภาพปัญหาจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกร 28
3.2 แนวทางและมาตรการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนให้กับเกษตรกรรายย่อยของสหภาพยุโรป 30
3.2.1 ที่มาและเจตนารมณ์ของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (The Flat Rate Scheme For Farmers) ของสหภาพยุโรป 30
3.2.2 หลักการของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการเกษตรกรรมของสหภาพยุโรป 31
3.2.2.1. เกษตรกรที่สามารถเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และสินค้าหรือบริการที่อยู่ภายใต้บังคับของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 32

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

3.2.2.2 ขั้นตอนการเข้าร่วมและการออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 34

3.2.2.3 การจ่ายเงินชดเชยภาษีซื้อในรูปแบบของเปอร์เซ็นต์ของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 34

3.2.2.4 การกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่และอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 35

3.2.2.5 การออกใบแจ้งหนี้ (Flat-Rate Invoice) เมื่อมีการบวกเงินเพิ่มอัตราคงที่ (Flat Rate Addition) 36

3.2.2.6 การขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ (Deduction) 36

3.3 แนวทางและมาตรการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนให้กับเกษตรกรรายย่อยของประเทศอังกฤษ 37

3.3.1 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษ 37

3.3.1.1 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (The VAT exemption) 38

3.3.1.2 การเสียภาษีอัตราร้อยละศูนย์ (The zero rate VAT) 39

3.3.2 ที่มาและเจตนารมณ์ของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศอังกฤษ 41

3.3.3 หลักการของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศอังกฤษ 42

3.3.3.1 เกษตรกรที่สามารถเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และสินค้าหรือบริการที่อยู่ภายใต้บังคับของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 45

3.3.3.2 ขั้นตอนการเข้าร่วมและการออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 46

3.3.3.3 การจ่ายเงินชดเชยภาษีซื้อในรูปแบบของเปอร์เซ็นต์ของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 53

3.3.3.4 การกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 53

3.3.3.5 การออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat-Rate Invoice) เมื่อมีการบวกเงินเพิ่มอัตราคงที่ (Flat Rate Addition) 54

3.3.3.6 การขอคืนหรือเครดิตเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ (Deduction) 57

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

หน้า

3.3.3.7 หลักเกณฑ์อื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 58

3.4 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศฝรั่งเศส 60

3.4.1 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศฝรั่งเศส 60

3.4.2 ที่มาและเจตนารมณ์ของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (Régime du remboursement forfaitaire agricole : RFA) ของประเทศฝรั่งเศส 65

3.4.3 หลักการของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (Régime du remboursement forfaitaire agricole : RFA) ของประเทศฝรั่งเศส 66

3.4.3.1 เกษตรกรที่สามารถเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และสินค้าหรือบริการที่อยู่ภายใต้บังคับของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 67

3.4.3.2 ขั้นตอนการเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 70

3.4.3.3 รูปแบบการรับคืนเงินชดเชยภาษีซื้อในอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 71

3.4.3.4 การกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่และอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Taux) 71

3.4.3.5 การออกใบรับรองการซื้อหรือใบรับรองประจำปี และการออกใบเสร็จของเกษตรกรเพื่อขอคืนเงินเพิ่มอัตราคงที่ (Délivrance d’un bulletin d’achat ou d’une attestation annuelle) 73

3.4.3.6 การขอคืนหรือเครดิตเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ (remboursement forfaitaire) 80

3.4.3.7 หลักเกณฑ์อื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 84

3.5 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศเยอรมนี 84

3.5.1 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศเยอรมนี 84

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

3.5.2 ที่มาและเจตนารมณ์ของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe) ของประเทศเยอรมนี 87

3.5.3 หลักการของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe) ของประเทศเยอรมนี 88

3.5.3.1 เกษตรกรที่สามารถเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และสินค้าหรือบริการที่อยู่ภายใต้บังคับของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 89

3.5.3.2 ขั้นตอนการเข้าร่วมและการออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 93

3.5.3.3 รูปแบบการชดเชยภาษีซื้อในอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 94

3.5.3.4 การกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 94

3.5.3.5 การออกใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (von Rechnungen) 97

3.5.3.6 การขอคืนหรือเครดิตเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 99

3.5.3.7 กรณีอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 100

บทที่ 4 วิเคราะห์วิธีการบรรเทาการแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกร และแนวทางการประยุกต์ใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรในประเทศไทย 105

4.1 มาตรการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกรโดยใช้อัตราภาษีธรรมดา (Normal Vat Rate) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (Exemption) อัตราภาษีร้อยละ 0 (Zero rate) อัตราลดลง (Reduce Rate) และมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Agricultural Flat rate Scheme for farmer) ที่ส่งผลต่อกิจการของเกษตรกรรายย่อย รวมทั้งข้อดีและข้อเสีย 105

4.1.1 การเปรียบเทียบระหว่างอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ (Standard Rate) ในกรณีที่เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเลือกเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติตามมาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร 106

4.1.2 การเปรียบเทียบระหว่างการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Exemption) 108

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

4.1.3 การเปรียบเทียบระหว่างอัตราภาษีร้อยละ 0 (Zero rate)..... 110

4.1.4 การเปรียบเทียบระหว่างอัตราลดลง (Reduce Rate)..... 113

4.1.5 การเปรียบเทียบระหว่างมาตรการเงินคืนภาษีคนจน (Negative Income Tax)..... 115

4.1.6 การเปรียบเทียบการใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Agricultural Flat Rate Scheme)..... 117

4.2 การวิเคราะห์เจตนารมณ์ในการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป(European Union) และประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปที่ศึกษา..... 121

4.3 การวิเคราะห์และเปรียบเทียบมาตรการของสหภาพยุโรป เพื่อเป็นแนวทางในการนำมาปรับใช้กับประมวลรัษฎากรของประเทศไทย..... 125

4.3.1 เกษตรกรที่สามารถเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และผลิตผลหรือบริการที่อยู่ภายใต้บังคับของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่..... 126

4.3.2 ขั้นตอนการเข้าร่วมและการออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่..... 130

4.3.3. การจ่ายเงินชดเชยภาษีซื้อในรูปแบบของเปอร์เซ็นต์ของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่..... 132

4.3.4 การกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่..... 134

4.3.4.1 แนวคิดการกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เพื่อบรรเทาภาระภาษีซื้อของเกษตรกร..... 134

4.3.4.2 อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร และการสนับสนุนการค้าที่ไม่เป็นธรรม (Unfair trading)..... 135

4.3.4.3 แนวทางการแก้ไขปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้าเกษตรในทอดก่อนหน้าเกษตรกร..... 136

4.3.4.4 ผลการศึกษาเปรียบเทียบอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในระหว่างประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป..... 137

4.3.5 การออกใบแจ้งหนี้ (Flat-Rate Invoice) และเอกสารที่เกี่ยวข้องกับมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร..... 138

4.3.6 การขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ..... 140

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

หน้า

4.4 วิธีการนำมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรมาปรับใช้ด้วยการแก้ไข และปรับปรุงประมวลรัษฎากรของประเทศไทย 143
4.4.1 การกำหนดคำนิยามที่ใช้ในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร 143
4.4.1.1 เกษตรกรและกิจการตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 143
4.4.1.2 เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 146
4.4.1.3 ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 147
4.4.2 การจดทะเบียนเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร 149
4.4.3 การกำหนดอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร 150
4.4.3.1 อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 150
4.4.3.2 จำนวนเงินขั้นสูงของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ 153
4.4.4 ประโยชน์ของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรและแนวทางการเตรียมความพร้อมต่อการบังคับใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร 154
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ 158
5.1 บทสรุป 158
5.1.1 ปัญหาการเกิดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อน 158
5.1.2 ปัญหาในการเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกรรายย่อย 161
5.2 ข้อเสนอแนะ 162
5.2.1 การศึกษาและวางโครงสร้างระบบของมาตรการ 162
5.2.2 การกำหนดวิธีการบริหารมาตรการ 163
5.2.3 การจัดตั้งคณะกรรมการเพื่อขับเคลื่อนและผลักดันมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร 163
5.2.4 การประชาสัมพันธ์และเผยแพร่ความรู้ในภาคประชาชน 163
รายการอ้างอิง 169
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์ 175

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 ตารางแสดงความรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการที่อยู่ในระบบ 12

ตารางที่ 2 ตารางแสดงภาระภาษีจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม 13

ตารางที่ 3 ตารางแสดงภาระภาษีจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม 23

ตารางที่ 4 ตารางสรุปรายละเอียดของการใช้อัตราเงินเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศเยอรมนี 97

ตารางที่ 5 ตารางสรุปรายละเอียดของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในสหภาพยุโรปและประเทศสมาชิก 101

ตารางที่ 6 ตารางสรุปผลต่างและรายละเอียดของการบังคับใช้อัตราภาษีทั้ง 4 ประเภท 120

ตารางที่ 7 ตารางเปรียบเทียบรายละเอียดของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (Agricultural Flat Rate Scheme) ในแต่ละประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป 141

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

สารบัญแผนภาพ

แผนภาพที่ 1 รายละเอียดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ประเทศอังกฤษ..... 44
แผนภาพที่ 2 รายละเอียดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ประเทศฝรั่งเศส 67
แผนภาพที่ 3 รายละเอียดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ประเทศเยอรมนี 89
แผนภาพที่ 4 แผนภาพแสดงการจัดเก็บภาษีอัตราส่วนเพิ่ม ร้อยละ 19% 95
แผนภาพที่ 5 ตัวอย่างการบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ 107
แผนภาพที่ 6 ตัวอย่างการบังคับใช้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม 109
แผนภาพที่ 7 ตัวอย่างการบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละศูนย์ 111
แผนภาพที่ 8 ตัวอย่างการบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง..... 113
แผนภาพที่ 9 ตัวอย่างการบังคับใช้มาตรการคืนเงินภาษีคนจน (NIT)..... 116
แผนภาพที่ 10 ตัวอย่างการบังคับใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (AFRS)..... 118
แผนภาพที่ 11 การแสดงเกณฑ์รายได้ของประชากร ปีพ.ศ. 2558 124

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ประเทศไทยเริ่มบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในปี พ.ศ. 2535 แทนภาษีการค้าซึ่งเป็นภาษีรูปแบบเดิม เนื่องจากภาษีการค้าเป็นภาษีที่จัดเก็บแล้วก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน กล่าวคือ ภาษีการค้านั้นเป็นภาษีที่คิดคำนวณจากยอดขายสินค้าและบริการเฉพาะจากผู้ผลิตและผู้บริโภคเป็นหลัก จึงทำให้ผู้ผลิตต้องแบกรับภาษีที่แฝงอยู่ในราคาของสินค้าและวัตถุดิบต่างๆ ที่ใช้ในการผลิต แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าทุกขั้นทุกตอนไม่ว่าจะเป็นขั้นตอนของการผลิต การค้าส่ง หรือการค้าปลีกโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะเสียภาษีจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละทอดของการขายสินค้าหรือการให้บริการนั้น ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีจุดเด่นอยู่ที่ผู้เสียภาษีจะไม่เสียภาษีซ้ำซ้อนประกอบกับภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีฐานกว้างจึงทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีประเภทนี้ได้มากกว่าภาษีทางอ้อมประเภทอื่น

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคและจัดเก็บภาษีโดยทางอ้อม กล่าวคือ ผู้ประกอบการสามารถที่จะผลักภาระภาษีซึ่งรวมไว้ในราคาสินค้าหรือบริการไปยังผู้บริโภคได้ จึงทำให้มีฐานการจัดเก็บภาษีที่กว้างและครอบคลุมถึงการประกอบกิจการเกือบทุกชนิด โดยมิได้พิจารณาในส่วนรายได้ของผู้บริโภค จึงทำให้ไม่อาจกำหนดแน่ชัดลงไปว่าผู้มีรายได้มากหรือมีกำลังซื้อมากจะบริโภคสินค้ามากกว่าผู้มีรายได้น้อยและต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าด้วย เพราะผู้มีรายได้น้อยกว่าเพียงเล็กน้อยหรือรายได้ปานกลางอาจจะบริโภคสินค้ามากกว่าหรือเท่ากับผู้ที่มีรายได้มากก็เป็นได้ ดังนั้นการที่รัฐจะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากจำนวนการบริโภค โดยพิจารณาจากกำลังในการบริโภคว่าหากมีปริมาณบริโภคมากย่อมถูกเรียกเก็บภาษีจากการบริโภคมากขึ้นตามไปด้วย จะเห็นได้ว่ากรณีดังกล่าวเป็นเพียงข้อสันนิษฐานหรือแนวโน้มความเป็นไปได้ว่าควรจะเป็นเช่นนั้น เพราะฉะนั้น การจะนำทฤษฎีทางกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับหลักเรื่องความสามารถในการเสียภาษีมาประยุกต์ใช้กับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเรื่องที่สามารถทำได้ยากพอสมควร

ด้วยเหตุดังกล่าวจึงเกิดแนวคิดในเรื่องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่การขายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทเพื่อช่วยเหลือผู้ที่มีรายได้น้อยให้มิต้องแบกรับภาระภาษีมาก ซึ่งมีผู้ให้ความเห็นว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นถือเป็นการเสียภาษีตามหลักความสามารถเช่นกัน[1] เพราะเมื่อพิจารณาในมุมของผู้บริโภคซึ่งเป็นผู้เสียภาษีที่แท้จริง การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมักเป็นการยกเว้นภาษีให้กับการขายสินค้าหรือการให้บริการซึ่งเกี่ยวข้องกับการดำรงชีวิตขั้นพื้นฐานของประชาชน หรือ

---

[1] อรพิน ผลสุวรรณ์, คำบรรยาย วิชาทฤษฎีภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), หน้า 672

อาจจะเป็นกิจการที่เป็นประโยชน์ แก่สังคมโดยส่วนรวม เป็นต้น ที่เป็นเช่นนี้เพื่อให้ประชาชนผู้มีรายได้น้อยไม่ต้องแบกรับภาษีที่สูงมากนัก แม้ว่าจะทำให้ผู้มีรายได้มากได้รับประโยชน์ไปด้วยก็ตาม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นนอกจากจะเป็นการช่วยเหลือผู้บริโภคแล้ว ยังเป็นการบรรเทาภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎหมายให้กับผู้ประกอบกิจการด้วยอีกประการหนึ่ง เพราะเหตุว่าผู้ประกอบการซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีภาระหน้าที่ตามประมวลรัษฎากรกำหนดดังเช่นกรณีของผู้ประกอบการที่มีภาระหน้าที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดนั้น อาจจะมีโทษทั้งทางแพ่งและอาญาได้

ผลที่ตามมาจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอีกประการหนึ่งคือ การที่กำหนดให้มีเพียงบางกิจการเท่านั้นที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอาจนำมาซึ่งปัญหาต่างๆ เช่น ในเรื่องของการตีความเพื่อให้อยู่ในข่ายของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อผู้ประกอบการจะหลีกเลี่ยงภาษี หรือการกำหนดประเภทของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น และในบางครั้งอาจทำให้เกิดปัญหาภาษีซ้ำซ้อนหรือเป็นการเพิ่มภาระให้กับผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีเอง และอาจส่งผลกระทบต่อผู้บริโภคหรือประชาชนด้วย

โดยทั่วไป กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แบ่งได้ออกเป็น 2 จำพวก คือกิจการที่สามารถเลือกเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ และกิจการที่ไม่อาจเลือกเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ อย่างไรก็ตาม สำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการอาจเลือกที่จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ กิจการขายพืชผลทางการเกษตรและกิจการขายสัตว์ ตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) ซึ่งกำหนดไว้ ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่การขายสินค้าอันเป็นพืชผลทางการเกษตรและการขายสัตว์ซึ่งโดยทั่วไปมักมิได้คำนึงถึงการขายสินค้าเกษตรของเกษตรกรซึ่งเป็นผลผลิตจากการประกอบเกษตรกรรมของเกษตรกรว่ามีความสัมพันธ์กับบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นด้วยเช่นกัน ที่สำคัญอีกประการหนึ่ง กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา มาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) กฎหมายยังให้สิทธิในการเลือกเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ด้วย แต่ทั้งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มยังไม่อาจเยียวยาปัญหาของเกษตรกรได้ โดยมีเหตุผลดังต่อไปนี้

(1) กรณีเกษตรกรเป็นผู้ขายสินค้าเกษตรได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้เกษตรกรต้องแบกรับภาระภาษีที่ซ้ำซ้อนจากการที่ไม่อาจขอคืนภาษีซื้อได้ เหตุเพราะว่า การประกอบเกษตรกรรมนั้น กิจการส่วนใหญ่ที่เกี่ยวข้องกับเกษตรกรรมล้วนเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแทบทั้งสิ้น เช่นการขายปุ๋ย อาหารสัตว์ เคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชและสัตว์ อันเห็นได้ว่าก่อนที่เกษตรกรจะได้ผลผลิตทางการเกษตรมาเพื่อขายนั้น อย่างน้อยที่สุด เกษตรกรจะต้องซื้อสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มถึง 2 ประเภท ประเภทแรก คือปุ๋ยหรืออาหารสัตว์ ประเภทที่สอง คือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ ดังนั้น หากว่าวงจรธุรกิจของสินค้าซึ่งเกษตรกรซื้อมาใช้ในการประกอบเกษตรกรรมนั้นมีวงจรที่กิจการในทุกๆ ทอด หรือในทอดก่อนหน้าของกิจการที่เกษตรกรซื้อสินค้านั้นเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จะทำให้เกษตรกรต้องแบกรับภาษีซ้ำซ้อนมากขึ้น ซึ่งรายละเอียดนั้นจะขอกล่าวต่อไปในบทที่ 2

(2) ด้วยเหตุผลในข้อ (1) จึงเกิดแนวความคิดที่จะแก้ไขปัญหาดังกล่าว (การที่เกิดภาษีซ้ำซ้อนขึ้น) ซึ่งเมื่อพิจารณาบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา 81/3 (1) ที่ให้สิทธิเลือกจด

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ดังที่กล่าวไปแล้วข้างต้น จะพบว่าการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะทำให้สามารถขอคืนภาษีซื้อที่ซ้ำซ้อนอยู่ในตัวสินค้าได้ และทำให้ปัญหาในเรื่องภาษีซ้ำซ้อนหมดไป แต่ในทางตรงกันข้ามกลับพบว่าบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรและสภาพการประกอบเกษตรกรรม รวมทั้งเกษตรกร เป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้เกษตรกรไม่อาจปฏิบัติหน้าที่ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดได้หรือปฏิบัติได้ยาก จึงทำให้ไม่อาจเยียวยาปัญหาของเกษตรกรได้ แม้ดูเหมือนว่าประมวลรัษฎากรจะให้สิทธิแก่เกษตรกรที่สามารถเลือกเข้าระบบหรือได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเป็นการให้สิทธิในการเลือกมากกว่ากิจการอื่นๆ แล้วก็ตาม

การเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะควบคู่กับหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดด้วย ซึ่งหน้าที่ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดนั้น ถือเป็นสิ่งที่เกษตรกรปฏิบัติได้ยาก เนื่องจากมีสาเหตุหลายประการอันเกิดจากตัวของเกษตรกรเอง รวมไปถึงลักษณะของการประกอบกิจการและปัจจัยภายนอกอื่นๆ ประกอบกับในสภาพความเป็นจริงพบว่า เกษตรกรมักมิได้เลือกเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมาจากหลายสาเหตุ อีกทั้งเมื่อพิจารณาความในมาตรา 81/3(1) เห็นว่าบทบัญญัติดังกล่าวในส่วนของมาตรา มาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) นั้น มิได้มีเจตนารมณ์ให้ใช้กับเกษตรกรด้วย แต่เป็นไปเพื่อประโยชน์ของผู้บริโภคหรือการส่งออกสินค้าเกษตร

ในสหภาพยุโรป (European Union : EU) และประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป ได้กำหนดมาตรการสำหรับเกษตรที่เรียกว่า Agricultural Flat Rate Scheme (AFRS) หรืออาจเรียกชื่อเป็นภาษาไทยว่า “มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร” ซึ่งเป็นหลักการที่สหภาพยุโรปบัญญัติไว้ใน Council Directive 2006/112/EC เพื่อให้ประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปจำนวน 28 ประเทศนำมาปรับใช้เป็นกฎหมายภายในของประเทศตนและเพื่อแก้ไขปัญหาการไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อ (the VAT Input) จากการซื้อขายสินค้าเกษตรของเกษตรกรผู้ขาย โดยมาตรการดังกล่าวเป็นมาตรการพิเศษที่รัฐอนุญาตให้เกษตรกรสามารถบวก Flat Rate Additional (FRA) หรือ “เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่” ในอัตราที่แต่ละประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปกำหนดลงไปในราคาสินค้าโดยเกษตรกรไม่ต้องนำส่งเงินที่บวกลงไปในส่วนนี้ส่งให้แก่รัฐ และยังให้เกษตรกรสามารถออก “ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่” หรือ Flat rate invoice ให้แก่ผู้ซื้อสินค้าจากเกษตรกรได้ เมื่อมีการซื้อขายสินค้าเกษตรและเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่ม ซึ่งมาตรการดังกล่าวจะช่วยลดการเกิดการแบกรับภาษีซื้อซ้ำซ้อน (the VAT Input) จากการยกเว้นภาษีสินค้าเกษตรกรได้บางส่วนจากในทอดของเกษตรกร ซึ่งในที่นี้ผู้ศึกษาขอเลือกกฎหมายของสหภาพยุโรปและกฎหมายของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปที่ได้มีการนำหลัก AFRS ไปปรับใช้เพื่อจัดเก็บภาษีภายในประเทศของตน ได้แก่ ประเทศอังกฤษ ประเทศเยอรมนี และประเทศฝรั่งเศส เนื่องจากทั้งสามประเทศข้างต้นเป็นประเทศซึ่งเป็นสมาชิกของสหภาพยุโรปที่มีปัญหาจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกทั้งเป็นประเทศอันดับต้นของสหภาพยุโรปที่มีการประกอบกิจการเกษตรกรรมเป็นจำนวนมาก

ดังนั้นเมื่อการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยนั้นยังมีช่องว่างทางกฎหมายและปฏิบัติบางประการ ผู้ศึกษาจึงมีความสนใจที่จะศึกษาเกี่ยวกับนโยบายหรือแนวทางในการแก้ไขปัญหาของสหภาพยุโรปและประเทศสมาชิกในการนำมาตรการ AFRS มาใช้กับเกษตรกรสำหรับการประกอบเกษตรกรรมในประเทศไทย

1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา

วิทยานิพนธ์เล่มนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะศึกษาเปรียบเทียบและวิเคราะห์ถึงประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยและมาตรการบรรเทาภาระภาษีจากการยกเว้นภาษีในสินค้าเกษตร โดยมุ่งเน้นวิเคราะห์ปัญหาที่เกี่ยวกับการขายสินค้าเกษตรตามมาตรา 81(1) (ก) และ (ข) สำหรับผู้ขายที่เป็นเกษตรกร รวมทั้งต้องการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีผลกระทบกับเกษตรกรและการขายสินค้าเกษตร โดยเปรียบเทียบกับประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป ได้แก่ ประเทศอังกฤษ ฝรั่งเศส และเยอรมนี

สำหรับการใช้มาตรการพิเศษสำหรับการซื้อขายสินค้าของเกษตรกรนั้นเป็นกรณีซึ่งยังไม่เคยมีปรากฏในประเทศไทยอันเป็นประเด็นหนึ่งที่มีความน่าสนใจ ดังนั้น จากการศึกษาในเรื่องนี้จึงทำให้ทราบว่าประมวลรัษฎากรในส่วนของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นยังมีช่องว่างประการใดบ้าง ทั้งนี้ได้ศึกษากฎหมายของประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปเพื่อเป็นแนวทางในการเปรียบเทียบ และนำมาประยุกต์กับประมวลรัษฎากรของประเทศไทย โดยศึกษาถึงจุดเด่นและจุดด้อย เพื่อให้เกิดเป็นแนวทางในการพัฒนาแก้ไข และทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพในอนาคต ดังนั้นโดยสรุปแล้ววิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ ดังต่อไปนี้

(1) ศึกษาปัญหาและผลกระทบจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดกับผู้เสียภาษี ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้เสียภาษีที่ต้องดำเนินธุรกิจเกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงปัญหาที่เกิดกับผู้บริโภคด้วย

(2) ศึกษาปัญหาอันเกิดจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวกับการขายพืชผลทางการเกษตรและการขายสัตว์ และสินค้าที่เกี่ยวเนื่องกับเกษตรกร รวมทั้งปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีผลกระทบกับเกษตรกร

(3) ศึกษาปัญหาอันเกิดจากการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการขายพืชผลทางการเกษตรและการขายสัตว์ของเกษตรกร

(4) ศึกษาแนวทางในการบรรเทาปัญหาที่เกิดขึ้นจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยโดยพิจารณาเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป

(5) ศึกษาแนวทางในการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบอื่นเพื่อนำมาใช้ในประเทศไทยนอกจากการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่สำคัญ เช่น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 โดยศึกษากฎหมายของสหภาพยุโรป และนำมาพิจารณาเปรียบเทียบกับประมวลรัษฎากรของไทย

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกรตามประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) ทำให้เกษตรกรรายย่อยต้องแบกรับภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อน จึงควรมีมาตรการเพื่อบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ซ้ำซ้อนกัน

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

1.4 ขอบเขตการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ได้ศึกษาเรื่องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะความในบทบัญญัติมาตรา มาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร และศึกษาปัญหาโดยรวมอันเกิดจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและปัญหาที่เกี่ยวเนื่องมาจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวข้างต้นโดยนำมาเปรียบเทียบกับประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป ว่าได้บรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มรูปแบบใด หรือมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีอย่างไร รวมถึงเปรียบเทียบความเหมือนหรือความแตกต่างจากประมวลรัษฎากรไทย

อย่างไรก็ตาม วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ มุ่งเน้นที่จะศึกษาเฉพาะปัญหาตามมาตรา มาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนของปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของการขายสินค้าเกษตรที่มีผลกระทบกับเกษตรกรเท่านั้น เพื่อศึกษาหาแนวทางแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าของเกษตรกรไทย โดยศึกษาจากกฎหมายและแนวทางแก้ไขปัญหาของประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป ได้แก่ ประเทศอังกฤษ ฝรั่งเศส และเยอรมนี ประกอบ

1.5 วิธีการศึกษา

วิธีการศึกษาของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ คือการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากเอกสารและตำราต่าง ๆ สำหรับกรณีประเทศไทย โดยศึกษาค้นคว้าในส่วนของกฎหมายจากประมวลรัษฎากร เอกสารตำราวิชาการของไทย บทความในวารสารตีพิมพ์ต่าง ๆ และที่ได้เผยแพร่ในเว็บไซต์ของกรมสรรพากรของไทยและเว็บไซต์อื่นที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งคำบรรยายของท่านอาจารย์ผู้ทรงคุณวุฒิต่าง ๆ และในส่วนกรณีศึกษาของประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป ได้ศึกษาจากบทความที่ได้เผยแพร่ในเว็บไซต์ต่างๆ ของประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป และนำมาศึกษา วิเคราะห์ เปรียบเทียบความคล้ายคลึงและความแตกต่างกับประมวลรัษฎากรของประเทศไทยในเรื่องของหลักเกณฑ์ และแนวคิดระหว่างประเทศ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

จากการศึกษาปัญหาเรื่องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม คาดว่าจะก่อให้เกิดประโยชน์ดังต่อไปนี้

(1) ได้ทราบถึงปัญหาในด้านต่างๆ ทั้งที่เกิดจากตัวบทกฎหมายตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) และเกิดจากลักษณะการประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยเกี่ยวกับสินค้าการเกษตร

(2) ได้ทราบถึงแนวทางในการบรรเทาปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยโดยมุ่งเน้นการแก้ไขปัญหาในส่วนของเกษตรกร และในฐานะเป็นผู้ขายสินค้าเกษตรดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

(3) ได้ทราบถึงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปและประเทศสมาชิก ได้แก่ ประเทศอังกฤษ ฝรั่งเศส และเยอรมนี และรูปแบบการบรรเทาภาระภาษีในรูปแบบอื่นของสหภาพยุโรปและประเทศสมาชิกที่นำมาใช้ในการบรรเทาปัญหาอันเกิดจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นประโยชน์แก่กรมสรรพากร หรือรัฐบาล ประชาชน และเกษตรกรผู้สนใจที่ต้องการทราบหรือสนใจศึกษากฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปและประเทศสมาชิก เพื่อนำมาเป็นแนวทางประกอบการปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

(4) ได้ทราบถึงแนวทางของประเทศไทยในการนำมาตรการบรรเทาภาระภาษีรูปแบบอื่นมาประยุกต์ใช้กับประมวลรัษฎากรของไทย

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

บทที่ 2

หลักทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และปัญหาจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกร

ภาษีมูลค่าเพิ่ม มาจากคำภาษาอังกฤษว่า Value Added Tax หรือ VAT เป็นรูปแบบหนึ่งของภาษีการบริโภคทั่วไป (General Consumption Tax) ภาษีชนิดนี้มักเก็บจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการและผู้นำเข้าโดยผู้เสียภาษีจะเรียกเก็บจากบุคคลที่ซื้อสินค้าหรือบริการอีกต่อหนึ่ง ในทางทฤษฎีแล้วจัดเป็นการจัดเก็บภาษีเฉพาะจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต การจำหน่ายหรือการให้บริการ[1]

ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นภาษีที่มีฐานการจัดเก็บที่กว้างจึงทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นภาษีประเภทที่สามารถมีการจัดเก็บภาษีได้มากที่สุดประเภทหนึ่ง เพราะเป็นการจัดเก็บภาษีจากการบริโภค ไม่ว่าจะยากดีมีจนก็ตาม ต่างล้วนต้องมีการบริโภคสินค้าและบริการทั้งสิ้น จึงทำให้ประชาชนทุกคนต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่เท่ากันทั้งหมด ทั้งที่ประชาชนแต่ละคนมีรายได้หรือกำลังซื้อหรือการบริโภคที่แตกต่างกัน รัฐจึงบรรเทาภาระด้านภาษีให้กับประชาชนผู้มีรายได้น้อย ซึ่งเป็นประโยชน์ทั้งในด้านของผู้ประกอบการและผู้บริโภค ดังนั้น จึงมีแนวคิดในเรื่องการบรรเทาภาระภาษีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบต่างๆ ดังนี้

1) บรรเทาภาระภาษีในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (Relief from the requirement to register) การบรรเทาภาระภาษีตามรูปแบบในข้อนี้หมายความรวมถึงการที่รัฐยินยอมให้มีการบรรเทาภาระภาษีในส่วนความรับผิดชอบตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ ที่โดยปกติจะต้องถูกจัดเก็บภาษีและมีการขอคืนภาษีซื้อตามปกติ หรือต้องมีการจัดทำรายงานภาษีซื้อและภาษีขาย และทำบัญชี เป็นต้น การบรรเทาภาระภาษีมักจะเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งโดยปกติมีรายรับต่อปีไม่เกินฐานรายรับที่กฎหมายกำหนด โดยให้ผู้ประกอบการดังกล่าวสามารถเลือกว่าจะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อย่างไรก็ตาม หากเลือกที่จะไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว จะมีผลกระทบ คือ ต้นทุนของสินค้าจะสูงขึ้น เพราะการอยู่นอกระบบ (การไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม) ผู้ที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อที่เสียไปได้ และไม่สามารถเรียกเก็บภาษี รวมทั้งไม่อาจออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อได้ การบรรเทาภาระภาษีในลักษณะนี้จึงนำมาใช้ควบคู่กับหลักความเสมอภาคระหว่างผู้เสียภาษีด้วย กล่าวคือ แม้ว่าจะไม่ต้องจดทะเบียนและไม่ต้องจัดทำบัญชีก็ตาม แต่จะต้องเสียภาษีสูงกว่าผู้ที่อยู่ในระบบเล็กน้อย

สำหรับในส่วนของผู้ประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น การไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามข้อนี้ มักเป็นการซื้อขายหรือบริการประเภทที่จำเป็นหรือที่รัฐเห็นว่าจะเป็นการช่วยลดภาระให้กับกิจการซึ่งมีรายได้น้อย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ หากผู้ประกอบการปฏิบัติหน้าที่

---

[1] สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด), หน้า 11.

ของผู้เสียภาษีตามกฎหมายนั้น จะทำให้ผู้ประกอบการดังกล่าวต้องแบกรับภาระภาษีมากเกินไป และทำให้ไม่คุ้มรายรับของกิจการ

2) การลดภาษีที่ต้องเสีย (Reduction in net tax payable) ประเทศในกลุ่ม OECD หลายประเทศได้มีการนำมาตรการนี้มาใช้บังคับ โดยรูปแบบการบรรเทาภาระภาษีตามข้อนี้มี 2 รูปแบบ คือ ในรูปแบบแรก เป็นการยกเว้นภาษีที่ต้องเสียและรูปแบบที่ 2 คือ การยกเว้นภาษีในจำนวนที่ขึ้นอยู่กับยอดขายของผู้ประกอบการ ซึ่งอาจจะเป็นการยกเว้นภาระหน้าที่ทางภาษีหรือยกเว้นการเสียภาษีโดยดูจากยอดขาย โดยอาจจะยกเว้นให้กับการประกอบการนั้นเต็มจำนวนหรือลดจำนวนภาษีที่ต้องเสียลงก็ได้

3) การลดภาระหน้าที่ซึ่งผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติ (Easing compliance through modified administrative requirements) การลดภาระหน้าที่ให้ผู้เสียภาษีในรูปแบบที่ 3 นี้ เป็นรูปแบบที่ครอบคลุมถึงการลดภาระทั้งทางตรงและทางอ้อม เพื่อให้ง่ายหรือลดภาระหน้าที่ตามกฎหมายของผู้ประกอบการจดทะเบียน เช่น การให้ยื่นแบบถี่น้อยลงหรือเกณฑ์ในเรื่องการรับรู้รายได้ให้ใช้เกณฑ์เงินสด รวมทั้งการกำหนดรายรับที่ใช้ในการคำนวณภาษีที่ต้องเสียโดยมีเงื่อนไขหรือกำหนดฐานรายรับโดยประมาณหรือการกำหนดฐานรายรับโดยสมมติขึ้นมา (เช่น การกำหนดเป็นเปอร์เซ็นต์ไว้ก่อนแล้วจึงนำมาคำนวณกับยอดซื้อหรือยอดขาย) การลดภาระหน้าที่ในกรณีนี้โดยส่วนมากมักนำมาใช้ในกรณี “ผู้ค้าปลีก” ซึ่งจะแตกต่างกับกรณีผู้ประกอบการรายย่อยทั่วไป[2]

4) การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละศูนย์ (Zero rate) การใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มมักใช้จัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือการบริการบางอย่างซึ่งรัฐอนุญาตให้สามารถเครดิตภาษีซื้อคืนได้ กล่าวคือ การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 โดยกำหนดให้ภาษีขายเท่ากับศูนย์ ทำให้ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์สามารถขอคืนภาษีซื้อที่ตนได้เสียไปแล้วได้ เจตนารมณ์ที่แท้จริงของรัฐที่ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 คือเพื่อลดราคาสินค้าบางชนิด โดยสินค้าส่วนมากมักจะเป็นสินค้าที่มีความจำเป็น เช่น อาหาร เครื่องมือหรืออุปกรณ์ที่จำเป็น หรือยารักษาโรค และเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีซื้อที่ภาคครัวเรือนแบกรับ

5) การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราลดลง (Reduce rate) ที่มาของการบังคับใช้อัตราลดลงในภาษีมูลค่าเพิ่ม คือเพื่อเป็นนโยบายในการตอบสนองความจำเป็นของสินค้าที่ใช้ในครัวเรือนของสังคม (Social Housing) ให้ภาคครัวเรือนแบกรับภาระภาษีน้อยลงกว่าอัตราปกติ โดยการกำหนดสินค้าชนิดใดเป็นสินค้าที่เข้าข่ายที่จะต้องใช้อัตราลดลงของภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องพิจารณาว่าสินค้านั้นเป็น “สินค้าจำเป็นที่มีความสำคัญเป็นอันดับต้น” หรือ “First-necessity good” หรือไม่ ซึ่งจะต่างจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ซึ่งเป็นสินค้าจำเป็นโดยทั่วไป แต่หากเป็นสินค้าตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ลดลงแล้ว สินค้านั้นต้องเป็นสินค้าที่มีความจำเป็นอย่างยิ่งยวดและมีความสำคัญต่อภาคครัวเรือนอยู่ในอันดับต้นๆ ทั้งนี้ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าตามอัตราภาษีที่ลดลงจะสามารถลดภาระภาษีซื้อได้ แต่ไม่ทั้งหมดขึ้นอยู่ระหว่างส่วนต่างของภาษีขายและภาษีซื้อ

---

[2] Organsation for Economic Co-operation and Development, Consumption Tax Trends, (1999), p.148-149.

2.1 แนวความคิดและความสำคัญในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น คือวิธีการรูปแบบหนึ่งที่รัฐช่วยบรรเทาภาระหน้าที่ในการเสียภาษีให้กับบางกิจการ แต่การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นกลับมิได้ทำให้ผู้ประกอบการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีขายในการขายสินค้าหรือให้บริการ และไม่สามารถออกใบกำกับภาษีซึ่งเป็นหลักฐานสำคัญในการเครดิตภาษีซื้อคืนได้

2.2 การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละศูนย์ (Zero rate)

การเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ คือ การที่ผู้ประกอบการอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยทั้งผู้ซื้อและผู้ขายต่างไม่มีภาระภาษีที่ต้องแบกรับ คือไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขาย และมีสิทธินำภาษีซื้อที่เสียไปในการซื้อสินค้าหรือรับบริการมาขอคืนจากกรมสรรพากรได้ จุดมุ่งหมายในการใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ก็เพื่อเอื้ออำนวยประโยชน์ให้กิจการส่งออกสินค้าเป็นหลัก ทำให้สินค้าส่งออกไม่มีภาระภาษีแฝงอยู่จะได้มีต้นทุนที่ถูกและแข่งขันกับสินค้าของต่างประเทศได้ดีขึ้นโดยไม่เป็นการฝ่าฝืนข้อตกลงการค้าระหว่างประเทศ

กิจการที่เสียอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละศูนย์ ได้แก่การขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในขอบข่ายของมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งได้แก่กิจการดังต่อไปนี้

(1) การส่งออกสินค้าที่มิใช่การส่งออกสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ รวมถึงการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย

(3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล

(4) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่น หรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

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

(6) การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการที่อยู่ในเขตปลอดอากร ไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขต

ปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด"

การยกเว้นภาษีและการเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์มีความแตกต่างกันตรงที่ว่ากิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นไม่สามารถนำภาษีซื้อ (Input VAT) ที่เสียไปเพื่อผลิตสินค้าหรือบริการมาขอคืนได้ในกรณีที่เกษตรกรซื้อสินค้าจากผู้ขายสินค้าเกษตรที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่สำหรับข้อดีของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการบางประเภทนั้น เพื่อให้ระบบภาษีมีความยืดหยุ่นและมีส่วนช่วยในการกระจายรายได้ และส่งเสริมความมั่นคงทางเศรษฐกิจ[3] ยังมีผลดีในแง่ที่ทำให้ผู้ประกอบการไม่ต้องมีภาระหน้าที่ต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติไว้อันถือเป็นการลดต้นทุนในส่วนนี้อีกด้วย

2.3 หลักการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นแม้จะได้ใช้บังคับในประเทศไทยมาสิบกว่าปีแล้ว แต่เมื่อพูดถึงคำว่า “ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม” คนส่วนใหญ่มักจะเข้าใจว่าหากมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการประเภทใดแล้ว ย่อมหมายความว่า รัฐจะไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแก่กิจการประเภทนั้นหรืออีกนัยหนึ่งคือ การได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ความเข้าใจดังกล่าวนั้นถูกต้องเพียงบางส่วนเพราะ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นยังมีนัยสำคัญประการอื่นนอกเหนือจากการแปลความตามตัวอักษรหรือความหมายทั่วไปของคำว่ายกเว้น

สำหรับการยกเว้นภาษีประเภทอื่น ยกตัวอย่างเช่น กรณีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้...” จะเห็นได้จากความในบัญญัติดังกล่าวว่าในกรณียกเว้นภาษีเงินได้นั้นไม่ต้องนำเงินได้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 42 มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้เลย เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่รัฐจะไม่จัดเก็บภาษีจากเงินได้ตามที่กฎหมายบัญญัติอย่างแท้จริง ในทางกลับกัน สำหรับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นกลับยังต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ซึ่งในประเด็นนี้จำต้องเข้าใจในระบบของภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนว่า ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีกลไกอย่างไร กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าและบริการในทุกทอดที่มีการขายสินค้าหรือบริการ โดยจะจัดเก็บเฉพาะมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละทอดของการขายสินค้าหรือที่ให้บริการ และสิ่งที่ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มดำเนินไปตามกลไกการจัดเก็บภาษีเฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้นคือการยอมให้มีการนำภาษีซื้อที่เสียไปในการซื้อสินค้าหรือที่ได้รับบริการในทอดก่อนหน้านั้น มาหักออกจากภาษีขายสำหรับกิจการของผู้ประกอบการแต่ละราย หรือที่เรียกกันว่า “การเครดิตภาษี” สำหรับตัวแปรสำคัญในการเครดิตภาษี คือใบกำกับภาษี (Invoice) ซึ่งเป็นหลักฐานในการแสดงว่าผู้ประกอบการรายใดมีภาษีซื้อและภาษีขายในเดือนนั้นๆ มากน้อยเพียงใด และหากว่าในเดือนใดที่ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย กฎหมายได้กำหนดให้เป็นเครดิตภาษีและผู้ประกอบการนั้น

---

[3] สาธิต รังคสิริ, "รูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ควรใช้ในประเทศไทย," เอกสารภาษีอากร (2534): หน้า 38.

มีสิทธิได้รับภาษีคืนหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ อย่างไรก็ตาม มิใช่ว่าผู้ประกอบการรายใดที่ขายสินค้าหรือให้บริการจะสามารถออกใบกำกับภาษีได้ทั้งหมด เพราะผู้ที่มีสิทธิจะออกใบกำกับภาษีได้ต้องเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น กล่าวคือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งประเด็นนี้ถือเป็นประเด็นสำคัญสำหรับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะเหตุว่ากิจการใดที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ย่อมถือว่ากิจการนั้นอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือผู้ขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีขายในการขายสินค้าหรือให้บริการ และไม่สามารถออกใบกำกับภาษีซึ่งเป็นหลักฐานสำคัญในการเครดิตภาษีซื้อคืนได้ ดังนั้น เมื่อไม่สามารถเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีซื้อที่เสียไปในทอดก่อนหน้าได้ จึงต้องถือว่าภาษีซื้อที่ไม่สามารถขอคืนได้นั้นเป็นต้นทุนของสินค้าหรือต้นทุนในการให้บริการด้วย และเมื่อเป็นต้นทุนจึงต้องมีการผลักภาระหรือบวกลงไปในราคาสินค้าหรือการให้บริการนั้น จึงทำให้กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีต้นทุนสูงกว่ากิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเพราะยังคงมีภาษีซื้อที่ไม่สามารถเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีซื้อไม่ได้แอบแฝงอยู่หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือมีภาระภาษีซ้อนอยู่ในตัวภาษี ในจุดนี้เองที่ทำให้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแตกต่างจากการยกเว้นภาษีประเภทอื่น ดังนั้นเพื่อให้เกิดความเข้าใจและเห็นเป็นรูปธรรมมากขึ้น จึงขออธิบายในรูปแบบตารางเปรียบเทียบระหว่างความรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการที่อยู่ในระบบและกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละทอด ดังต่อไปนี้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

ตารางที่ 1
ตารางแสดงความรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการที่อยู่ในระบบ

ผู้เสียภาษี	มูลค่าสินค้า/บริการ	ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสีย/ถูกเรียกเก็บ	ภาษีมูลค่าเพิ่มสุทธิที่เสียให้กรมสรรพากร (ในอัตราที่ใช้ในปัจจุบันคือร้อยละ 7)
ก ผู้ผลิตส่วนประกอบนำเข้าวัตถุดิบ	100	7	7
ข. ผู้ผลิตส่วนประกอบขายส่วนประกอบให้โรงงาน	300	21	(21-7) 14
ค โรงงานขายสินค้าให้ผู้ค้าส่ง	600	42	(42-21) 21
ง. ผู้ค้าส่งขายให้ผู้ค้าปลีก	700	49	(49-42) 7
จ. ผู้ค้าปลีกขายให้ลูกค้าผู้บริโภค	1,000	70	(70-49) 21
ราคาขายสินค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม	1,000 70		70
ผู้ซื้อจ่ายเงินซื้อสินค้าหรือบริการ	1,070		

ที่มา : เอกสารประกอบการสัมมนา เรื่อง กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม : การวางแผนภาษีและการบัญชี โดยผู้แต่งคือนายสุเมธ ศิริคุณโชติ[4]

จากตารางข้างต้นแสดงให้เห็นว่าในแต่ละทอดที่ได้มีการขาย (หรือให้บริการ) จะมีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่เป็นผู้ซื้อสินค้าในทอดต่อไป จากนั้นผู้ขายจะนำภาษีขายที่เรียกเก็บมาหักออกจากภาษีซื้อหรือที่เรียกว่าเครดิตภาษี ในทางปฏิบัติ ภาษีซื้อที่นำมาหักอาจจะมีจำนวนมากกว่า น้อยกว่า หรือเท่ากับภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการเสียภาษีในขั้นตอนก่อนหน้าก็ได้ โดยผู้ประกอบการจะต้องนำภาษีซื้อและภาษีขายมาหักกันในแต่ละเดือน ซึ่งเท่ากับว่าภาษีขายของผู้ประกอบการในทอดก่อนหน้าจะกลายเป็นภาษีซื้อหรือเครดิตของผู้ประกอบการในทอดต่อไป แต่ผู้บริโภคทอดสุดท้ายคือผู้แบกรับภาษีหรือผู้เสียภาษีที่แท้จริงไม่อาจเครดิตภาษีได้เลย

[4] สุเมธ ศิริคุณโชติ, เอกสารประกอบการสัมมนา เรื่อง กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม : การวางแผนภาษีและการบัญชี, (กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2534), หน้า 2-13.

ตารางที่ 2
ตารางแสดงภาระภาษีจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

	โรงงานด้ายขาย	โรงงานทอผ้าขาย	ผู้ค้าส่งขาย	ผู้ค้าปลีกขาย	ผู้บริโภคมีภาระภาษี
มูลค่าผลผลิต	10	20	30	40	
1. ภาษีมูลค่าเพิ่ม 10% ภาษีขาย-ภาษีซื้อ	1	(2-1)=1	(3-2)=1	(4-3)=1	1+1+1+1=4
2. ถ้ายกเว้นภาษีที่โรงงานด้าย	0	2(1+1)	(3-2)=1	(4-3)=1	2+1+1=4
3. ถ้ายกเว้นภาษีที่โรงงานทอผ้า	1	0	3	(4-3)=1	1+3+1=5
4. ถ้ายกเว้นภาษีที่ผู้ค้าส่ง	1	(2-1)=1	0	4	1+1+4=6
5. ถ้ายกเว้นภาษีที่ผู้ค้าปลีก	1	(2-1)=1	(3-2)=1	0	1+1+1=3

ที่มา : เอกสารประกอบการสัมมนา เรื่อง กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม : การวางแผนภาษีและการบัญชี โดยผู้แต่งคือนายสุเมธ ศิริคุณโชติ [5]

จากตารางแสดงให้เห็นว่าหากเป็นกรณีอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งจัดเก็บในอัตราร้อยละ 10 ในทอดสุดท้ายสำหรับผู้บริโภค หากสินค้าราคา 40 บาท ผู้บริโภคต้องรับภาระภาษีเป็นจำนวน 4 บาท ตามข้อ 1 แต่สำหรับกรณีข้อ 2 ซึ่งเป็นการยกเว้นในทอดแรก (โรงงานด้าย) เปรียบเสมือนว่าทอดนั้นได้ถูกตัดไปออกจากวงจรภาษีมูลค่าเพิ่ม แล้วมาเริ่มในทอดถัดไป (โรงงานทอผ้า) เป็นทอดแรก เห็นได้ว่าจะไม่ก่อให้เกิดผลกระทบใดๆ เพราะรัฐยังคงจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้เท่าเดิมและผู้บริโภครับภาระภาษีเท่าเดิมด้วย

อย่างไรก็ตามการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในทอดกลาง หมายความว่า กรณีที่กิจการใดทอดแรกเป็นกิจการที่อยู่ในระบบและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาแล้ว และมีกิจการซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ในทอดต่อไป จึงเรียกว่าการยกเว้นในทอดกลาง และมีกิจการในทอดสุดท้ายซึ่งกลับเป็นทอดที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอีก ดังตัวอย่างที่ปรากฏในข้อ 3 และ 4 จะเกิดผลกระทบแก่ผู้บริโภคมากที่สุด เพราะต้องแบกรับภาษีหนักกว่ากรณียกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในทอดอื่นๆ แต่ในขณะเดียวกันก็เป็นผลดีสำหรับรัฐที่เก็บภาษีได้มากขึ้น

อย่างไรก็ตาม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการบางประเภทซึ่งอยู่ในทอดสุดท้าย คือ ในทอดของผู้ค้าปลีก จะทำให้ผู้บริโภครับภาระภาษีน้อยลง กล่าวคือจาก 4 บาท เหลือ 3 บาท ดังนั้น ภาครัฐจึงได้ให้การส่งเสริมกิจการค้าปลีก ซึ่งส่วนใหญ่กิจการค้าปลีกมักจะมีฐานภาษีไม่เกินฐานของ

[5] เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-14.

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

กิจการขนาดย่อม หรือในปัจจุบัน คือ กิจการซึ่งมีรายรับไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการดังกล่าวตามที่บทบัญญัติไว้ในมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีนี้จึงเป็นการที่รัฐช่วยเหลือทั้งผู้บริโภคและผู้ประกอบการไปในขณะเดียวกัน

สำหรับความแตกต่างระหว่างกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะมีความแตกต่างกันในเรื่องของสิทธิและหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนด เพราะสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายนั้นจะกำหนดไว้สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น ซึ่งย่อมมีความหมายในทางตรงกันข้ามว่า สิ่งใดที่ถือเป็นสิทธิของผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมไม่ได้รับสิทธิ และสิ่งใดที่เป็นหน้าที่ของผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมไม่มีหน้าที่เช่นกัน สำหรับหน้าที่ที่ผู้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ การไม่มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ต้องจัดทำรายงานภาษีซื้อ ภาษีขาย หรือจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ (กรณีเป็นผู้ประกอบการขายสินค้า) รวมทั้งไม่มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี หรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในขณะเดียวกันผู้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีที่เสียไปในการซื้อสินค้าหรือให้บริการในทอดก่อนหน้าตนได้

2.4 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในแง่ของรัฐหรือผู้จัดเก็บภาษี

รายได้ของรัฐส่วนใหญ่นั้นมักจะมาจากรายได้ทางภาษีอากร ซึ่งมูลเหตุที่รัฐต้องมีการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเพราะเหตุว่ารัฐต้องจัดสรรรายจ่ายเพื่อมาบำรุงพัฒนาและส่งเสริมด้านสาธารณประโยชน์หรือนำมาเกื้อหนุนดูแลพลเมืองภายในรัฐทั้งในด้านการศึกษาและสวัสดิการอื่นๆ ซึ่งจากรายจ่ายสาธารณะ การจัดสวัสดิการดังกล่าวล้วนแต่ต้องใช้เงินเป็นจำนวนมาก แต่เมื่อมาพิเคราะห์ถึงในส่วนของรายได้ของรัฐที่ได้มาจากการจัดเก็บภาษีแล้ว ปรากฏว่ารัฐกลับออกกฎหมายเพื่อให้ยกเว้นภาษีให้กับกิจการหรือบุคคลบางประเภท ไม่เฉพาะแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น ซึ่งทำให้กิจการหรือบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีนั้นไม่ต้องเสียภาษี กล่าวคือ รัฐจะไม่จัดเก็บภาษีกับบุคคลหรือกิจการกลุ่มดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยแล้ว เป็นที่ทราบกันดีอยู่ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีฐานการจัดเก็บที่กว้าง และทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีประเภทนี้ได้มาก แต่เหตุที่รัฐยอมสละอำนาจการจัดเก็บภาษีให้กับกิจการบางประเภทเหล่านั้น เกี่ยวเนื่องกับเหตุผลหลัก 3 ประการ ดังต่อไปนี้

2.4.1. ด้านการจัดเก็บภาษี

ในด้านการจัดเก็บภาษีของรัฐซึ่งอยู่ในฐานะผู้จัดเก็บภาษี จำต้องใช้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีด้วยเช่นกัน เพราะต้นทุนในการจัดเก็บนั้น เช่น การจ้างเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบนอกสถานที่ เช่น การสำรวจ ณ สถานประกอบการว่าผู้เสียภาษีที่ได้ยื่นแบบเสียภาษีไว้นั้น น่าจะมีรายได้ตรงตามการยื่นเสียภาษีจริงหรือไม่ หรือการตรวจสอบจากเอกสารต่างๆ เหล่านี้ล้วนถือเป็นต้นทุนในการจัดเก็บทั้งสิ้น ดังนั้น เมื่อได้มีการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนการจัดเก็บสำหรับบาง

กิจการ เช่น กรณีกิจการขนาดย่อม (ปัจจุบันหมายถึง กิจการที่มีรายรับต่อปีไม่เกิน 1,800,000 บาท) เพราะกิจการขนาดเล็กนั้นมักจะไม่มีการใช้ระบบบัญชีมาตรฐานสำหรับการดำเนินธุรกิจ หรืออาจกล่าวได้ว่าในบางกิจการนั้นไม่มีการทำบัญชีใดๆ เลย เช่น กิจการหาบเร่ แผงลอย แม้ว่ากิจการเหล่านี้สำหรับผู้ประกอบการบางรายอาจจะมีรายรับเป็นจำนวนมากก็ตาม แต่กิจการเหล่านี้มักไม่มีการทำบัญชี ผลที่ตามมาคือ กิจการดังกล่าวมักจะไม่มีการออกใบกำกับภาษีด้วย แม้จะเป็นเพียงใบกำกับภาษีอย่างย่อ* ก็ตาม จึงเห็นได้ว่าการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจการข้างต้นอาจทำให้รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายสูง

อย่างไรก็ตาม แม้จะจัดเก็บภาษีจากกิจการดังกล่าวข้างต้นได้ยากและเม็ดเงินน้อย แต่หากกฎหมายยังบังคับจัดเก็บภาษีกับกิจการดังกล่าวอยู่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ มิได้มีการบัญญัติไว้ในกฎหมายว่าจะยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการดังกล่าวแล้ว รัฐยังคงต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจการเหล่านี้ แต่สำหรับกิจการที่รัฐเล็งเห็นและยอมสละอำนาจในการจัดเก็บภาษีในกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบางกิจการให้ เพื่อประโยชน์แก่รัฐผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี เพราะการที่รัฐจะมุ่งจัดเก็บภาษี และตรวจสอบความถูกต้องของการเสียภาษีของกลุ่มบุคคลผู้ประกอบอาชีพดังกล่าวซึ่งมีรายรับไม่มาก จะทำให้รัฐได้เม็ดเงินภาษีไม่มากด้วยเช่นกัน

2.4.2. ด้านการช่วยเหลือจากภาครัฐ

กิจการที่รัฐยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้นั้น มักเป็นสินค้าหรือบริการที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ เพื่อลดภาระภาษีให้กับประชาชนผู้มีรายได้น้อย เช่น เกษตรกร ซึ่งถือว่าเป็นผู้ขายพืชผลทางการเกษตรหรือขายสัตว์ ตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) จะเห็นได้ว่าตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบันเกษตรกรและสินค้าทางการเกษตรนั้น มักได้รับการช่วยเหลือและดูแลจากภาครัฐอย่างต่อเนื่องมาโดยตลอด เนื่องด้วยเกษตรกรนั้นมีต้นทุนการผลิตสูง ตั้งแต่ในขั้นตอนการเพาะปลูก ต้องจัดซื้อเมล็ดพันธุ์และปุ๋ยซึ่งมีราคาแพง อีกทั้งต้องรอระยะเวลาในการเก็บเกี่ยวซึ่งพืชผลทางการเกษตรบางชนิดใช้ระยะเวลานานหลายเดือนหรือเป็นปีกว่าที่จะเก็บเกี่ยวผลผลิตได้ ยิ่งไปกว่านั้นสินค้าทางการเกษตรนั้นมีสินค้าทดแทนมากและมีคู่แข่งทางการตลาดมาก จึงเป็นเหตุให้พ่อค้าคนกลางสามารถกดราคาได้ และทำให้สินค้ามีราคาต่ำหรือขายไม่ได้ราคา ซึ่งถ้ารัฐมุ่งที่จะจัดเก็บหรือตรวจสอบภาษีสำหรับกิจการเหล่านี้ ต้นทุนในการจัดเก็บและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรอาจจะมากกว่าเงินภาษีที่รัฐเก็บได้ด้วย เมื่อพิจารณาถึงต้นทุนในการจัดเก็บเอกสารภาษีซื้อภาษีขายและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเกษตรกรซึ่งเป็นผู้ขายพืชผลทางการเกษตร อันเป็นผู้มีรายได้น้อยอยู่แล้ว กลับยิ่งเป็นการซ้ำเติมเกษตรกร ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนเงินภาษีที่เก็บได้แล้วจะไม่เกิดประโยชน์อันใดแก่รัฐมากนัก

---

* ใบกำกับภาษีอย่างย่อ คือ ใบกำกับภาษีที่มีรายการอย่างน้อยตามมาตรา 86/6 วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากร และสำหรับใบกำกับภาษีอีกอย่างหนึ่งเรียกว่า ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ซึ่งมีรายการอย่างน้อย ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร

2.4.3. ด้านการส่งเสริมของภาครัฐ

ในกรณีที่รัฐต้องการส่งเสริมกิจการใด รัฐสามารถใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการสนับสนุนกิจการเหล่านั้นได้เช่นกันด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้ เช่น ในกรณีของผู้ประกอบการซึ่งขายหนังสือพิมพ์ นิตยสารและตำราเรียนนั้นเป็นกิจการที่รัฐมุ่งส่งเสริมให้ประชาชนมีความรู้ในด้านต่างๆ ไม่เฉพาะแต่นักเรียนหรือนักศึกษาผู้อยู่ในวัยเรียนเท่านั้น แต่ยังหมายความรวมถึงผู้มีความสนใจใฝ่หาความรู้ทั่วไปด้วย การที่ประชาชนมีความรู้ย่อมทำให้เกิดประโยชน์ในการมุ่งพัฒนาตนเอง ไม่นำพาตนเองไปในทางที่เป็นอบายมุข เป็นต้น สำหรับกรณีการให้บริการก็เช่นกัน เช่น การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์และการให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล เมื่อพิจารณาการประกอบกิจการของกิจการเหล่านี้จะเห็นได้ว่า กิจการเหล่านี้เป็นกิจการที่มุ่งถึงประโยชน์ในทางสาธารณะ และเป็นไปเพื่อความรู้และให้การศึกษาแก่ประชาชน มิใช่กิจการมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรแต่อย่างใด ซึ่งเมื่อรัฐส่งเสริมกิจการเหล่านี้ ย่อมถือเป็นการยกระดับคุณภาพชีวิตของประชาชนให้สูงยิ่งขึ้น เพราะอย่างไรก็ตาม ในกิจการด้านการศึกษาและการรักษาพยาบาลนั้น ถือเป็นหน้าที่หรือเป็นสวัสดิการที่รัฐต้องจัดให้แก่พลเมืองภายในรัฐอยู่แล้วเช่นกัน รัฐจึงใช้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นนโยบายทางภาษีรูปแบบหนึ่งอันเป็นการให้การส่งเสริมกิจการเหล่านี้ไปด้วยในตัว

2.5. การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในแง่ของผู้เสียภาษี

การพิจารณาในแง่ของผู้เสียภาษีนี้ จะมีความสัมพันธ์กับการพิจารณาในแง่ของรัฐกล่าวคือการที่รัฐกำหนดให้กิจการประเภทใดเป็นกิจการที่ต้องการส่งเสริมหรือช่วยเหลือ ซึ่งสามารถพิเคราะห์ลึกลงไปได้อีกว่า รัฐต้องการช่วยเหลือผู้ใดหรือกิจการประเภทใด เพราะการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการบางประเภทนั้นเป็นคุณประโยชน์ทั้งในส่วนของผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากร และผู้เสียภาษีตามความเป็นจริง

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย CHULALONGKORN UNIVERSITY

2.5.1 ผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากร

เป็นที่ทราบกันโดยทั่วไปว่า กิจการบางกิจการ เช่น กิจการเล็กๆ หรือหาบเร่ แผงลอย หรือเกษตรกรผู้ขายพืชผลทางการเกษตรนั้น มักจะไม่มีการทำบัญชี (ไม่ว่าจะเป็นการจัดทำบัญชีในรูปแบบง่ายๆ หรือเป็นบัญชีที่ตรงตามมาตรฐานการบัญชีหรือที่กฎหมายกำหนด) เพราะการที่จะต้องจัดทำบัญชีนั้นผู้ประกอบการต้องจ้างนักบัญชีมาจัดทำบัญชีในแต่ละเดือน ดังนั้น จึงสามารถเล็งเห็นได้ว่า เกษตรกรมักไม่มีการจัดทำรายงานภาษีซื้อ ภาษีขาย และรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ในกรณีที่เป็นผู้ประกอบการขายสินค้า ซึ่งหน้าที่เหล่านี้ถือเป็นหน้าที่ของผู้ที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มพึงปฏิบัติ และนอกจากนี้ผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มยังมีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี ซึ่งต้องมีการจัดพิมพ์ขึ้นมาหรือใช้คอมพิวเตอร์จัดพิมพ์ขึ้นทั้งฉบับ เหล่านี้ล้วนเป็นต้นทุนที่สูง และเป็นเพียงหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติเพื่อเสียภาษีเท่านั้น ยังมิได้รวมถึงต้นทุนในการขายสินค้าหรือให้บริการในกิจการเล็กๆ

เหล่านี้ การได้กำไรในแต่ละวันหรือแต่ละเดือนมิได้มากนักหากกฎหมายบังคับให้ต้องมีหน้าที่เพื่อการเสียภาษีแล้ว ภาระย่อมตกแก่ผู้เสียภาษีอย่างมาก อีกประการหนึ่ง หากให้กิจการเหล่านั้นต้องมีการออกใบกำกับภาษีทุกครั้งที่มีการซื้อขายหรือให้บริการอาจเกิดความไม่สะดวกและวุ่นวายสำหรับผู้ประกอบกิจการขนาดเล็กอย่างมากเช่นเดียวกัน ดังนั้น เมื่อกฎหมายได้กำหนดให้บางกิจการนั้นเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจะได้รับยกเว้นการปฏิบัติการบางอย่างตามประมวลรัษฎากร เช่น ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และในขณะเดียวกันเมื่อได้ขายสินค้าหรือให้บริการ ผู้ประกอบการจะไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ และผู้ประกอบการดังกล่าวไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย แต่อาจจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบ รวมทั้งสินค้าทุนเพื่อนำมาใช้ประกอบการให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าให้โดยไม่มีสิทธิที่จะได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด แต่ทั้งนี้อธิบดีกรมสรรพากรจะกำหนดให้ทำรายงานและเก็บรักษาหลักฐานและเอกสารก็ได้ (มาตรา 81/2)[6] ดังนั้น ภาครัฐจึงมักยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการขนาดเล็กหรือกิจการที่มีรายได้น้อยอย่างการเกษตรกรรม เพื่อมิให้ภาระในการปฏิบัติตามกฎหมายต้องตกหนักกับผู้ประกอบการหรือผู้เสียภาษีดังกล่าว

2.5.2 ผู้เสียภาษีตามความเป็นจริง

การที่รัฐได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับบางกิจการ เช่น การขายพืชผลทางการเกษตร การขายสัตว์และส่วนต่างๆ ของสัตว์นั้น เห็นได้ว่าทั้งพืชและสัตว์เป็นส่วนประกอบของอาหารที่ประชาชนทุกคนไม่ว่าจะมีฐานะอย่างไรก็ต้องบริโภคทุกวัน อันถือเป็นสินค้าประเภทที่จำเป็นในการดำรงชีพ ดังนั้น การที่มีแนวความคิดในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าเหล่านี้ จึงเป็นการที่รัฐต้องการช่วยเหลือประชาชนผู้บริโภคที่มีรายได้น้อยซึ่งต้องแบกรับภาระด้านภาษีเท่ากับผู้มีรายได้สูง ด้วยเหตุดังกล่าวในบางประเทศจึงกำหนดให้ภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลายอัตรา โดยกำหนดตามประเภทของสินค้าหรือบริการพื้นฐานหรือตามความจำเป็นในการดำรงชีพ หรือตามหลักความสามารถในการเสียภาษีดังที่กล่าวไปแล้วข้างต้น

จากที่ได้กล่าวถึงข้อแตกต่างระหว่างการยกเว้นภาษีประเภทอื่นๆ กับภาษีมูลค่าเพิ่มว่ามีความแตกต่างกันเป็นประการใดบ้าง อย่างไรก็ตาม จะเห็นได้ว่ามีสิ่งหนึ่งที่คล้ายคลึงกันคือ ในด้านแนวความคิดหรือที่มาในการยกเว้นภาษีประเภทอื่นและภาษีมูลค่าเพิ่ม คือการที่รัฐใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการวางนโยบายว่าสิ่งใดที่รัฐต้องการให้ความสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นด้านการช่วยเหลือประชาชนหรือกิจการที่มีรายได้น้อยหรือส่งเสริมกิจการที่เป็นสาธารณประโยชน์ มิได้เป็นไปในการมุ่งค้าหรือหากำไร รวมทั้งกิจการที่จำเป็นในการดำรงชีวิต

---

[6] ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2549), หน้า 4-32.

อย่างไรก็ตาม ในอีกแง่มุมหนึ่งของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับประชาชนหรือกิจการที่มีรายได้น้อย หรือกิจการที่มีความจำเป็นในการดำรงชีวิต หากกิจการดังกล่าวเป็นกิจการที่อยู่ในทอดกลางแล้ว การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวกลับมิได้เป็นไปตามเจตนารมณ์ที่รัฐต้องการที่จะบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้ประกอบการและผู้บริโภคเท่าใดนัก เพราะทำให้บุคคลดังกล่าวต้องแบกรับภาระภาษีที่ซ้ำซ้อนจากการที่ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้เพิ่มขึ้น และทำให้ราคาสินค้าของกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมีราคาสูงด้วย อันจะเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เป็นทั้งการบรรเทาและก่อให้เกิดภาระกับผู้เสียภาษีได้ในขณะเดียวกัน

2.6 ประเภทของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเภทของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น มีลักษณะหรือประเภทของกิจการที่ใกล้เคียงกัน แต่กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีการจัดเก็บเป็นหมวดหมู่และครอบคลุมกว่าเพื่อให้มีการตีความหรือขยายความออกไปมากขึ้น ซึ่งในปัจจุบันมีการกำหนดชนิดของพืชผลทางการเกษตรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้

ปัจจุบันการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยได้ถูกบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นๆ โดยสามารถแบ่งกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มได้ออกเป็น 3 กรณี ได้แก่

(1) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

(2) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกา

(3) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายอื่น

นอกจากการแบ่งกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มออกเป็น 3 กรณีดังกล่าวแล้วยังอาจแบ่งได้อีกประการหนึ่งคือ ประการแรก กิจการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะขนาดหรือรายรับของกิจการ ได้แก่ กิจการที่เลือกอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 81/3 (1) ที่มีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี

ประการที่สอง กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยลักษณะหรือประเภทของกิจการ ซึ่งได้แก่ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนอกจากที่กล่าวในประการแรก แม้ว่าจะมีฐานภาษีเกินกว่า 1,800,000 บาท ซึ่งผู้จัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ขออธิบายถึงกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) นั้น เป็นกิจการที่ขายสินค้าด้านการเกษตรและที่เกี่ยวเนื่องกับเกษตรกร โดยการขายดังกล่าวถือเป็นการพิเคราะห์จากลักษณะการประกอบกิจการหรือสินค้าที่ขาย กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรมิได้มีการกำหนดตัวบุคคลหรือผู้ขายหรือผู้เสียภาษีแต่อย่างใด ซึ่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ดังต่อไปนี้

มาตรา 81 (1) (ก) บัญญัติว่า “การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็นลำต้น กิ่งใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่นๆ ของพืช และวัตถุพลอยได้จากพืช ทั้งนี้อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำหรือปรุงแต่งด้วยวิธีการอื่นๆ หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เกิดเสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่งด้วยวิธีการแช่แข็ง แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีการอื่น

ข้าวสาร หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าวแต่ไม่รวมถึงไม้ซุง ฟืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”[7]

มาตรา 81 (1) (ข) บัญญัติว่า “การขายสัตว์ ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต และในกรณีสัตว์ไม่มีชีวิต ไม่ว่าจะเป็นเนื้อ ส่วนต่างๆ ของสัตว์ ไข่ น้ำนม และวัตถุพลอยได้จากสัตว์ ทั้งนี้อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวระหว่างขนส่งด้วยวิธีการแช่แข็ง แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำหรือปรุงแต่งด้วยวิธีการอื่นๆ หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เกิดเสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่งด้วยวิธีการแช่แข็งแช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีการอื่น แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”[8]

จากบทบัญญัติมาตราดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่า ผู้ประกอบการขายสินค้าเกษตรและที่เกี่ยวเนื่องกับเกษตรนั้น มิได้กำหนดไว้เพียงเฉพาะผู้ประกอบการที่ปลูกพืชหรือเลี้ยงสัตว์โดยบุคคลซึ่งเป็นเกษตรกรและต่อมาได้ขายผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรดังกล่าวเท่านั้น แต่ยังหมายความรวมถึงบุคคลที่มิใช่เกษตรกรแต่ประกอบกิจการที่ขายพืชผลทางการเกษตรหรือเนื้อสัตว์ ซึ่งสำหรับภาคการขายสินค้าเกษตรสามารถแบ่งกลุ่มผู้ขายสินค้าเกษตรตามลักษณะสินค้าที่ขาย ได้เป็น 3 ประเภท ดังต่อไปนี้

(1) ผู้ขายซึ่งเป็นเกษตรกร โดยทั่วไป บุคคลทั่วไปมักจะลืมนึกถึงเกษตรกรในฐานะของการเป็นผู้ขายสินค้าเกษตร เนื่องจากหากพูดถึงเกษตรกรรม ก็จะนึกถึงการเพาะปลูกและการเลี้ยงสัตว์หรือเป็นผู้ผลิตเท่านั้น แต่ในความเป็นจริงแล้วเกษตรกรโดยส่วนใหญ่จะเป็นผู้ขายสินค้าเกษตรในทอดแรก และมักจะไม่ได้ขายให้กับผู้บริโภคซึ่งเป็นทอดสุดท้ายโดยตรง แต่อาจจะเกิดจากการที่พ่อค้าคนกลางรับไปขายต่อ เช่น ในห้างสรรพสินค้า เป็นต้น ซึ่งสินค้าที่เกษตรกรเป็นผู้ขายมักจะยังไม่มีการแปรรูป

(2) ผู้ประกอบกิจการขนาดใหญ่หรือประกอบกิจการในลักษณะอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการในลักษณะนี้ ได้แก่ ผู้ประกอบกิจการในลักษณะของอุตสาหกรรม ไม่ว่าจะเป็นการขายพืชผลทางการเกษตร หรือสัตว์หรือส่วนต่างๆ ของสัตว์ที่ได้แปรรูปหรือแปรสภาพเป็นอาหารหรือสินค้าอื่น หรือมีการผนึกผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรไม่ว่าในลักษณะที่มั่นคง ซึ่งผู้ขายสินค้าเกษตรตามข้อนี้มักจะประกอบกิจการในฐานะเป็นผู้ผลิตด้วย โดยผู้ประกอบกิจการในข้อนี้มักซื้อวัตถุดิบจากเกษตรกรโดยตรงหรือผู้ค้าส่งเพราะจำเป็นต้องใช้วัตถุดิบจำนวนมากในการผลิต และทำให้ซื้อสินค้าได้ในราคาถูกเพื่อลดต้นทุนการผลิตด้วย

(3) พ่อค้าคนกลาง และร้านค้าต่างๆ สำหรับพ่อค้าคนกลางนั้น ได้แก่ ผู้ขายสินค้าเกษตรในทอดของผู้ค้าส่ง และสำหรับร้านค้าต่างๆ ได้แก่ พ่อค้าแม่ค้าในตลาด ซึ่งเป็นผู้ค้าปลีกโดยเฉพาะผู้ขายในทอดนี้มักจะเป็นทอดที่ใกล้ชิดกับผู้บริโภคมากที่สุด โดยอาจจะได้รับสินค้าจาก

---

[7] มาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

[8] มาตรา 81 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

เกษตรกรซึ่งยังไม่มีการแปรรูปตามข้อ (1) หรือได้รับสินค้าที่แปรรูปหรือไม่แปรรูปจากผู้ประกอบกิจการขนาดใหญ่ตามข้อ (2)

จากที่กล่าวไปข้างต้นว่า ผู้เสียภาษีในกรณีขายสินค้าเกษตร ที่มักจะมีการลืมนึกถึงคือเกษตรกร ทั้งที่กลุ่มเกษตรกรเป็นกลุ่มที่รัฐให้ความช่วยเหลือและส่งเสริมในด้านต่างๆ ซึ่งมิใช่เพียงแต่ช่วยเหลือกลุ่มเกษตรกรในด้านภาษีอากรเท่านั้น แต่ยังเข้ามาช่วยในแง่ของเศรษฐกิจของสินค้าเกษตรไม่ว่าจะเป็นการประกันราคา หรือการพยุงราคาสินค้าเกษตร[9] เพื่อประโยชน์ของกลุ่มเกษตรกรหรือควบคุมราคาเพื่อประโยชน์ของผู้บริโภค

ด้วยประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) ระบุไว้เพียงกว้างๆ ว่าให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการขายพืชผลทางการเกษตร หรือการขายสัตว์เท่านั้น โดยมิได้มุ่งบัญญัติถึงคุณสมบัติของผู้ขายหรือผู้ประกอบกิจการเลยว่าต้องเป็นผู้ใด มีลักษณะคุณสมบัติอย่างไร จึงทำให้กิจการประเภทเดียวกัน มีผู้ขายหรือผู้ประกอบการที่ประกอบธุรกิจในลักษณะที่แตกต่างกัน นอกจากนี้ในส่วนของรายรับของกิจการก็มีความแตกต่างกันมาก

ดังนั้นในมาตรา 81/3 (1) จึงได้บัญญัติให้สิทธิแก่ผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าเกษตรตามที่ระบุไว้ใน มาตรา 81 (1) (ก) และ(ฉ) ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในการขายสินค้าอื่นที่มิใช่เกษตรกรโดยถือเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามที่ระบุไว้ในมาตรา มาตรา 81 (1) (ก) และ (ฉ) ซึ่งสินค้าเกษตรตามบทกฎหมายดังกล่าว ได้แก่ การขายพืชผลทางการเกษตร การขายสัตว์ และสินค้าที่เกี่ยวเนื่องกับการเกษตร ได้แก่ การขายปุ๋ย ปลาป่น อาหารสัตว์ ยาเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ ดังนั้นการขายสินค้าเกษตรเมื่อมีทางเลือกให้เช่นนี้ ผู้ประกอบการจึงควรสามารถเลือกได้ว่ากิจการของตนเหมาะสมกับการเสียภาษีรูปแบบใด และไม่น่าที่จะเกิดปัญหาขึ้นอย่างใด

อย่างไรก็ตาม เมื่อผู้ขายสินค้าเกษตรประเภทเกษตรกรยังคงประสบปัญหาในด้านความเป็นอยู่มาอย่างต่อเนื่อง ซึ่งสาเหตุที่ทำให้เกษตรกรส่วนใหญ่มีปัญหาในเรื่องรายได้ คือการแบกรับภาระต้นทุนในการประกอบกิจการ ซึ่งทำให้ไม่มีกำไรหลังจากการขายสินค้าเกษตร ซึ่งจากปัญหาดังกล่าวข้างต้น ผู้จัดทำขอเสนอรายละเอียดของปัญหาโดยจะนำเสนอในหัวข้อถัดไป

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

2.7 ปัญหาจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกร

จากสภาพปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าเกษตรที่ได้กล่าวไปข้างต้นแล้ว จะพบว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก่อให้เกิดปัญหาหลัก 2 ประการ ซึ่งจะอธิบายในรายละเอียดต่อไป แม้การขายสินค้าเกษตรหรือเกี่ยวเนื่องกับสินค้าเกษตรจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ฉ) ซึ่งหากวิเคราะห์โดยละเอียดลงไปถึงแนวความคิดในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าจำเป็นเหล่านี้ น่าจะมีความคิดมาจากการที่ต้องการบรรเทาความเดือดร้อนในเรื่องหนี้สินของเกษตรกร และผู้บริโภคซึ่งมีรายได้น้อย เพื่อให้เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

---

[9] สุกานดา จันทนฤกษ์, Ec 384(S) ราคาผลิตผลเกษตรและรายได้, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2530), หน้า 10-11.

เมื่อพิเคราะห์ถึงกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) จะพบว่าปัญหาที่เกิดขึ้นในการขายสินค้าเกษตรหรือเกี่ยวเนื่องกับการเกษตรนั้นเข้าตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดว่าจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 81(1) (ก) และ (ข) หรือไม่ เพราะเหตุว่าสินค้าซึ่งเกษตรกรขายนั้นเป็นสินค้าที่มีลักษณะสดหรือไม่มีการแปรรูปใดๆ จึงทำให้สินค้าซึ่งเกษตรกรขายโดยส่วนใหญ่นั้นเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) อันทำให้เกษตรกรได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ปัญหาการขายสินค้าเกษตรตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) ในกรณีที่ผู้ขายเป็นเกษตรกรที่เกิดจากการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เกิดขึ้นเพราะระบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งทำให้กิจการใดที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นกิจการที่อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับผลของกิจการซึ่งอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ทำให้เกิดปัญหากับเกษตรกร คือการไม่สามารถนำภาษีซื้อหักออกจากภาษีขายได้ จึงทำให้เกษตรกรต้องแบกรับต้นทุนที่แฝงอยู่ในสินค้าทอดก่อนหน้า รวมทั้งภาษีที่แฝงมากับทรัพย์สินหรืออุปกรณ์ที่ใช้ในการเกษตร และผลักไปในราคาสินค้าที่ตนขาย ซึ่งจะเห็นได้ว่าผู้ที่รัฐต้องการกำหนดนโยบายไว้เพื่อช่วยเหลือกลับไม่ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมากนัก กล่าวคือเมื่อการขายสินค้าเกษตรได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงทำให้เกิดภาษีซ้ำซ้อนขึ้น เพราะเกษตรกรไม่สามารถขอคืนหรือเครดิตภาษีซื้อได้ จึงทำให้ใช้ต้นทุนในการเพาะปลูกหรือเลี้ยงสัตว์สูง ซึ่งทำให้เกษตรกรต้องผลักภาระภาษีซื้อของสินค้าเกษตรที่ไม่สามารถขอคืนภาษีได้ลงไปในราคาของสินค้าเกษตร อันเป็นผลทำให้ผู้บริโภคต้องซื้อสินค้าเกษตรในราคาสูงเพราะถูกผลักภาระภาษี อย่างไรก็ตาม การผลักภาระภาษีนั้นไม่สามารถทำได้มากนัก เพราะเหตุว่าเกษตรนั้นอาจถูกกดราคาจากพ่อค้าคนกลาง

อย่างไรก็ตาม เกษตรกรโดยส่วนใหญ่มักไม่ได้คำนึงถึงเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มที่แฝงอยู่ในอุปกรณ์ที่ใช้ในการเกษตรเลย ไม่ว่าจะเป็นเพราะความไม่รู้ถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามที่กฎหมายกำหนด หรือแม้รู้ถึงสิทธิประโยชน์ดังกล่าว แต่สมัครใจที่จะไม่เข้าระบบเอง การที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 81/3 ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการตามที่มาตราดังกล่าวกำหนด มีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร ตามที่อธิบดีกำหนด เพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นเหตุให้เกษตรกรมีสิทธิในการขอคืนภาษีซื้อในทอดก่อนตนได้ อันสามารถลดต้นทุนในการทำเกษตรกรรมให้ต่ำลงและทำให้เกษตรมีนายได้สูงขึ้น แต่เกษตรกรในประเทศไทยส่วนใหญ่มักไม่เลือกที่จะเป็นผู้ประกอบการซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงทำให้เกิดปัญหา ดังต่อไปนี้

2.7.1. ปัญหาการเกิดภาษีซ้ำซ้อน

สำหรับปัญหาการเกิดภาษีซ้ำซ้อน เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นกับทุกกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่จำกัดเฉพาะกิจการด้านการเกษตรเท่านั้น ซึ่งได้กล่าวถึงหลักการกว้างๆ แล้ว ในหัวข้อนี้จึงขอนำเสนอเฉพาะปัญหาด้านการขายสินค้าเกษตรกรรม ตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) เท่านั้น กล่าวคือ

2.7.1.1 การแบกรับภาษีที่ถูกผลักจากกิจการอื่นหรือกิจการในทอดก่อนหน้า

การที่เกษตรกรแบกรับภาษีที่ถูกผลักจากกิจการอื่นหรือกิจการในทอดก่อนหน้านั้น คำว่า “กิจการอื่นหรือกิจการทอดก่อนหน้า” ในที่นี้สามารถเป็นได้ทั้งกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกันเอง

ตัวอย่างเช่น ในกรณีการทำนาปลูกข้าว กระบวนการทำนาแบ่งได้เป็น 5 ขั้นตอนใหญ่ๆ คือ การเตรียมดิน การปลูก การดูแลรักษา การเก็บเกี่ยว และการนวดข้าว หลังจากนั้นแล้วข้าวเปลือกจะถูกนำไปกักเก็บหรือนำไปสี หรือเข้าสู่วิถีการตลาดต่อไป กล่าวคือในเริ่มแรก ชาวนาต้องใช้รถไถหรือรถแทรกเตอร์ในการเตรียมดิน และต่อมาได้ซื้อเมล็ดพันธุ์ข้าวเพื่อนำมาหว่าน เมื่อได้ปลูกสักระยะหนึ่งแล้วจะต้องวิดน้ำเข้านา และจะต้องใช้เครื่องวิดน้ำโดยเครื่องวิดน้ำนี้จะต้องใช้น้ำมันด้วย และเมื่อข้าวเริ่มตั้งท้องต้องมีการใส่ปุ๋ย เพื่อให้ข้าวมีรวงยาวและได้เมล็ดมาก และมีน้ำหนักดี[10]

นอกจากนี้ยังมีรายจ่ายประเภทอื่นอีกเช่น การฉีดยาฆ่าแมลง ยาฆ่าหญ้า หรือค่าจ้างบุคคลอื่นถางหญ้า เป็นต้น และกว่าที่จะเก็บเกี่ยวผลผลิตได้นั้นต้องใช้ระยะเวลานานถึงประมาณ 4 เดือน และในบางครั้ง หากเป็นเกษตรกรที่มีที่นาจำนวนมาก อาจจะต้องมีการจ้างแรงงานคนเพื่อมาช่วยเก็บเกี่ยวผลผลิต หรืออาจจะจ้างบุคคลที่มีเครื่องจักรหรือรถไถนามาเก็บเกี่ยว และจำหน่ายข้าวให้แก่โรงสีต่อไป ซึ่งโรงสีจะสีเพื่อให้เป็นข้าวสารและขายต่อไปยังพ่อค้าคนกลางและผู้บริโภคต่อไป ดังนี้จะเห็นได้ว่าอุปกรณ์หรือสินค้าที่ใช้ในการปลูกข้าวเหล่านี้ มีทั้งสินค้าที่ได้รับยกเว้นและไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงทำให้ชาวนาต้องแบกรับภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งแฝงอยู่ในอุปกรณ์ทางการเกษตรซึ่งไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อจากอุปกรณ์เหล่านี้ได้ อันทำให้เกษตรกรต้องซื้ออุปกรณ์ทางการเกษตรในราคาที่สูงขึ้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือเกษตรมีต้นทุนในการประกอบกิจการที่มากขึ้น เพื่อให้เห็นสภาพปัญหาชัดเจนขึ้นขอนำเสนอประเด็นปัญหาในรูปแบบของตาราง ดังต่อไปนี้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

[10] อัมมาร สยามวาลาและวิโรจน์ ณ ระนอง, "ประมวลความรู้เรื่องข้าว" [ออนไลน์], [13 กุมภาพันธ์ 2549]. แหล่งที่มา: http://www.info.tdri.or.th/reports/published/rice/rice_1.pdf

ตารางที่ 3
ตารางแสดงภาระภาษีจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

	เกษตรกร	โรงสีข้าว	พ่อค้าคนกลาง	ผู้ค้าปลีกขาย	ผู้บริโภคมีภาระภาษี
มูลค่าผลผลิต	10	20	30	40	
1. ภาษีมูลค่าเพิ่ม 10% ภาษีขาย-ภาษีซื้อ	1	(2-1)=1	(3-2)=1	(4-3)=1	1+1+1+1=4
2. ถ้ายกเว้นภาษีที่เกษตรกร	0	2	(3-2)=1	(4-3)=1	2+1+1=4
3. ถ้ายกเว้นภาษีที่โรงสีข้าว	1	0	3	(4-3)=1	1+3+1=5
4. ถ้ายกเว้นภาษีที่พ่อค้าคนกลาง	1	(2-1)=1	0	4	1+1+4=6
5. ถ้ายกเว้นภาษีที่ผู้ค้าปลีก	1	(2-1)=1	(3-2)=1	0	1+1+1=3

ที่มา : เว็ปไซต์ เรื่อง ประมวลความรู้เรื่องข้าว โดยผู้แต่งคืออัมมาร สยามวาลาและวิโรจน์ ณ ระนอง[11]

จากตัวอย่างข้างต้นจะพบว่า กรณีที่กิจการในทอดแรกเป็นกิจการที่อยู่ในระบบและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาแล้ว และมีกิจการซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ในทอดต่อไป จึงเรียกว่าการยกเว้นในทอดกลาง และมีกิจการในทอดสุดท้ายซึ่งกลับเป็นทอดที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอีก ดังปรากฏตัวอย่างในข้อ 3 และ 4 จะเกิดผลกระทบแก่ผู้บริโภคมากที่สุดเพราะต้องแบกรับภาษีหนักกว่ากรณียกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในทอดอื่นๆ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

2.7.1.2 การผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภค

จากตัวอย่างตารางที่ได้นำเสนอในข้อ ก. จะเห็นได้ว่า ไม่ว่ากรณีขายสินค้าเกษตรในทอดใดมักจะเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เริ่มต้นจากทอดแรก คือภาษีซื้อของสินค้าที่เกี่ยวเนื่องกับการเกษตรจะผลักภาระมาเป็นของเกษตรกรซึ่งเป็นผู้ซื้อในทอดต่อไป และเมื่อเกษตรกรขายผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรให้แก่พ่อค้าคนกลาง จะทำให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอีก และหากพ่อค้าคนกลางมีมากกว่าหนึ่งทอดก่อนที่สินค้าจะไปถึงมือผู้บริโภค จะเห็นว่าเกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนที่ทบหรือสะสมมากขึ้นในทุกๆ ทอด

จากกรณีดังกล่าวข้างต้น จึงมีผู้ให้ความเห็นว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าเกษตรนั้นยังทำให้สินค้นเกษตรมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแอบแฝงในรูปของภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บจาก

[11] เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-14.

ปัจจัยการผลิตสินค้าเกษตรที่เกษตรกรใช้ เช่น พวกอาหารสัตว์ เมล็ดพันธุ์พืช ยาฆ่าแมลง ยาปราบศัตรูพืช รถแทรกเตอร์ สิ่งก่อสร้าง ดังนั้นประเทศที่มีเกษตรกรทำการผลิตขนาดใหญ่จึงอาจใช้วิธีให้ “อัตราร้อยละศูนย์” กับสินค้าเกษตรเพื่อให้สินค้าเกษตรปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง ในกรณีของประเทศไทย การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับสินค้าเกษตรคงเป็นไปได้ยาก เพราะนอกจากจะทำให้ยุ่งยากในการบริหารจัดเก็บแล้ว ยังอาจก่อให้เกิดปัญหาทางการเมืองได้ เนื่องจากสินค้าเกษตรโดยเฉพาะสินค้าที่เกี่ยวกับการกสิกรรม ปศุสัตว์ ประมง เป็นรายจ่ายส่วนใหญ่ของผู้มีรายได้น้อยที่ใช้จ่ายในการบริโภคประจำวัน ดังนั้น ทางเลือกที่ทำได้คือการยกเว้นหรือการให้อัตราศูนย์กับสินค้าเกษตร[12]

2.7.2. ปัญหาในการเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการขายสินค้าเกษตร

การอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น นอกจากจะหมายความรวมถึงการประกอบกิจการซึ่งกฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีในอัตราตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว ยังหมายความรวมถึงการประกอบกิจการที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีอัตราร้อยละศูนย์ด้วย ซึ่งการเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์นี้ ถือเป็นการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ดี อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยให้สิทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ เฉพาะกิจการ 6 ประเภทดังที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1[13] เท่านั้น ไม่ได้ให้

---

[12] สุชาติ-เชาววิศิษฐ์, เศรษฐกิจของไทยหลังการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม, (เอกสารภาษีอากร, 2535), หน้า 84.

[13] มาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ว่า

“ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) การส่งออกสินค้าที่มิใช่การส่งออกสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามประเภทหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ รวมถึงการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย

(3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล

(4) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่น หรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

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

(6) การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการที่อยู่ในเขตปลอดอากร ไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด"

สิทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์แก่กิจการขายสินค้าเกษตร กล่าวอีกนัยหนึ่งประมวลรัษฎากรมิได้ให้สิทธิแก่เกษตรกรเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ด้วย

ปัญหาในการเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการขายสินค้าเกษตรของรายย่อยนั้นมักเกิดขึ้นในขั้นตอนก่อนที่จะมีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งโดยส่วนใหญ่มักพบว่าการที่เกษตรกรมิได้เลือกที่จะเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอาจเป็นเพราะเกษตรเหล่านั้นไม่มีเงินที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และอาจมีสาเหตุอื่นดังต่อไปนี้

2.7.2.1 ปัญหาในส่วนของผู้เสียภาษี

สำหรับปัญหาในส่วนผู้เสียภาษีนั้น ได้แก่ ปัญหาในเรื่องการศึกษาและการขาดความเข้าใจด้านภาษีของเกษตรกร เพราะแม้ว่าในปัจจุบันภาครัฐจะได้มีการส่งเสริมด้านการศึกษามากมาย แต่ปัญหาในเรื่องการรู้หนังสือของคนไทยยังถือว่าอยู่ในระดับที่ไม่สูงมาก ด้วยเหตุนี้การที่ประมวลรัษฎากรจะกำหนดให้เกษตรกรเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งมีผลทำให้เกษตรกรต้องออกใบกำกับภาษีในเวลาที่ได้ขายสินค้า จะทำให้เป็นปัญหาสำหรับเกษตรกรในกรณีที่ไม่รู้หนังสือทำให้ไม่สามารถออกใบกำกับภาษีได้หรือไม่อาจทราบได้ว่าใบกำกับภาษีที่ได้มาจากการขายสินค้านั้นถูกต้องหรือไม่ อีกทั้งไม่สะดวกในการจ้างนักบัญชีหรือพนักงานมาจัดการในเรื่องเกี่ยวกับใบกำกับภาษี

2.7.2.2 ปัญหาเรื่องการจัดทำรายงานเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 87 ได้บัญญัติให้ผู้ประกอบกิจการมีหน้าที่จัดทำรายงานเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือรายงานภาษีขาย รายงานภาษีซื้อ และรายงานสินค้าและวัตถุดิบในกรณีเป็นผู้ประกอบกิจการขายสินค้า ดังนั้น การที่เกษตรกรเลือกเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/3 (1) จะทำให้มีฐานะเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและมีหน้าที่ต้องจัดทำรายงาน ทำให้เกษตรกรต้องจ้างนักบัญชีมาเป็นผู้ทำรายงานภาษีซื้อ ภาษีขาย รายงานสินค้าและวัตถุดิบและยื่นแบบเสียภาษีในแต่ละเดือน ซึ่งล้วนแล้วแต่เป็นต้นทุนหรือภาระที่เกษตรกรต้องแบกรับนอกเหนือจากการลงทุนในการดำเนินกิจการ และคงจะมีเกษตรกรเพียงน้อยรายที่จะมีรายรับเพียงพอที่จะจ้างนักบัญชีมาทำบัญชีรายงานต่างๆ นอกเหนือจากการจ้างแรงงานคนมาเพาะปลูกหรือเก็บเกี่ยว

2.7.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารทางบัญชี

การที่เกษตรกรโดยส่วนใหญ่นั้นมักไม่มีการจัดการทำเอกสารหลักฐานในเรื่องการบัญชีโดยทั่วไป เช่น การจ่ายเงินหรือการรับเงินที่ถูกต้องตามกฎหมายจึงไม่สามารถนำมาบันทึกเป็นต้นทุนค่าใช้จ่ายหรือรายรับได้ รวมทั้งการจัดทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด เช่น รายงานภาษีซื้อ รายงานภาษีขาย และรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ดังนั้น จึงไม่ต้องกล่าวถึงการทำบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดเลย ยกตัวอย่างเช่น การจัดทำเอกสารในเรื่องการบัญชีทั่วไปในกรณีการ

ขายข้าวนั้น การจ่ายเงินซื้อข้าวเปลือกจากชาวนาหรือจากผู้ค้าข้าวเปลือกโดยทั่วไป การจ่ายค่าบรรทุกขนส่ง การจ่ายค่าใช้จ่ายอื่นๆ ทำนองเดียวกันซึ่งเป็นการยากที่จะหาใบเสร็จรับเงินจากผู้รับเงิน หรือกรณีที่โรงสีดำเนินกิจการในรูปแบบของนิติบุคคล ได้แก่ บริษัท จำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด แต่กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่นำมาใช้ในกิจการได้แก่ ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร เป็นของบุคคลธรรมดาผู้เป็นเจ้าของ หรือมีการทำสัญญากู้ยืมเงินจากธนาคารโดยเจ้าของบุคคลธรรมดาเป็นผู้กู้ แล้วนำเงินจากการกู้ยืมเงินมาใช้ในกิจการ หลักฐานดอกเบี้ยจ่ายที่ธนาคารออกให้จึงระบุชื่อบุคคลธรรมดาเป็นผู้จ่ายเงินมิใช่กิจการเป็นผู้จ่ายเงิน จึงมีผลกระทบต่อการบันทึกบัญชีของกิจการ[14]

2.7.2.4 ปัญหาเรื่องการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี

สำหรับปัญหาหรืออุปสรรคในเรื่องการยื่นแบบเสียภาษีนั้น เป็นกรณีอันสืบเนื่องมาจากลักษณะการประกอบการของเกษตรกร โดยปัญหาอันเกิดจากขั้นตอนก่อนการขายสินค้าเกษตรของเกษตรกร ซึ่งก็คือขั้นตอนในการเพาะปลูกหรือเลี้ยงสัตว์ เนื่องจากการเพาะปลูกหรือเลี้ยงสัตว์บางชนิดต้องใช้ระยะเวลานานกว่าที่จะได้ผลผลิตและนำออกขายสู่ท้องตลาดได้ ซึ่งบางครั้งต้องใช้เวลานานกว่าที่จะได้ผลผลิตและนำออกขายสู่ท้องตลาดได้ ซึ่งบางครั้งอาจจะต้องใช้ระยะเวลานานเกินกว่า 1 เดือน หรือ 3 เดือนขึ้นไป อันเป็นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ยื่นแบบในการชำระภาษีเป็นรายเดือนภาษีตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 83 ยิ่งไปกว่านั้นเป็นการไม่แน่นอนว่าระยะเวลาที่เสียไปนั้นจะได้ผลผลิตและนำออกขายได้หรือไม่ เพราะขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ทางธรรมชาติที่ไม่อาจควบคุมได้ด้วย ทำให้การเพาะปลูกหรือขั้นตอนก่อนที่จะได้ผลผลิตนั้นไม่แน่นอนหรือล่าช้าออกไป เป็นผลให้ในบางครั้งไม่อาจกำหนดได้ว่า เมื่อใดที่เกษตรกรจะเกิดรายรับ เพื่อจะนำมาแสดงในการยื่นแบบเสียภาษี

ปัญหาโดยสรุปเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดของผู้เสียภาษีที่กล่าวมานั้น จะเห็นได้ว่าการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายกำหนดทั้ง 4 กรณีดังกล่าวมีต้นทุนในการปฏิบัติตามหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด (Compliance Cost) ซึ่งต้องนำมาคิดคำนวณรวมกับต้นทุนในการประกอบเกษตรกรรม และบวกต้นทุนทั้งสองลงไปในราคาสินค้าด้วย กรณีสำคัญอีกประการหนึ่ง คือการปฏิบัติตามกฎหมายนั้นมีต้นทุนที่สูงจึงอาจไม่สัมพันธ์กับกิจการขายสินค้าเกษตรซึ่งมีรายรับเพียงเล็กน้อย

2.7.2.5 ปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างรายรับกับการเสียภาษี

ปัญหาเกี่ยวกับความเป็นอยู่และภาระหนี้สินของเกษตรกรนี้ เป็นปัญหาสำคัญสำหรับสังคมเกษตรกรของไทยมาช้านาน ทั้งที่เมื่อพิจารณาราคาพืชผลในท้องตลาดแล้วพบว่าพืชผลทางการเกษตรมีราคาสูง และรัฐได้ให้ความช่วยเหลือ อุดหนุน ประกันราคาต่างๆ ซึ่งถือว่าสินค้าด้านเกษตรกรเป็นสินค้าส่งออกของไทยอันดับต้นๆ แต่ความเป็นอยู่ของเกษตรกรโดยทั่วไปยังอยู่ในระดับที่ไม่ดีนักหากเปรียบเทียบกับอาชีพอื่น ทั้งนี้เพราะสินค้าเกษตรที่ยังไม่ได้มีการแปรรูปมักเน่าเสียง่าย

---

[14] กลุ่มวิชาการตรวจสอบและวิเทศธุรกรรม สำนักมาตรฐานกรรมวิธีภาษี, "คิดใหม่ทำใหม่ กับการเสียภาษีของกลุ่มผู้ค้าข้าว," สรรพากรสาส์น (2545): หน้า 30.

ดังนั้นเมื่อเกษตรกรได้ผลผลิตออกมา จึงต้องเร่งขายออกสู่ท้องตลาดโดยเร็ว ประกอบกับสินค้าทางการเกษตรนั้นเป็นสินค้าที่มีสินค้าอื่นทดแทนได้ เกษตรกรจึงมีอำนาจต่อรองน้อยเป็นผลให้ถูกกดราคาสินค้า หรืออาจกล่าวได้ว่า เกษตรกรมีรายรับหรือรายได้ไม่เพียงพอกับการเสียภาษี หรือเกษตรกรในบางครอบครัวไม่มีรายได้มาจุนเจือในชีวิตประจำวันก็ได้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

บทที่ 3

แนวทางและมาตรการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนให้กับเกษตรกรรายย่อยของสหภาพยุโรปและประเทศสมาชิก

3.1 ที่มาและสภาพปัญหาจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกร

จากสภาวการณ์ด้านเศรษฐกิจของประเทศไทยที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมากทั้งการเติบโตทางเศรษฐกิจอย่างต่อเนื่อง การขยายตัวของอุตสาหกรรมการผลิตภายในประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งแนวการพัฒนาภาคอุตสาหกรรมที่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมที่มุ่งผลิตเพื่อทดแทนการนำเข้า ต่อมาได้เปลี่ยนแปลงมาเป็นการผลิตเพื่อมุ่งส่งออก แต่ระบบภาษีของประเทศไทยมิได้เอื้ออำนวยประโยชน์ต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ โดยเฉพาะในระบบของภาษีการค้า ซึ่งเป็นอุปสรรคที่สำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศหลายประการ อาทิเช่น การเก็บภาระทางภาษีซ้ำซ้อนเป็นเหตุให้ต้นทุนการผลิตสูงทำให้เป็นอุปสรรคต่อการขยายการผลิต การมีบทบัญญัติของกฎหมายที่มีความสลับซับซ้อนและยุ่งยากต่อการถือปฏิบัติ นอกจากนั้นการที่ภาษีการค้าได้กำหนดอัตราภาษีเป็นหลายอัตราทำให้มีการใช้ทรัพยากรในด้านการผลิตและการบริโภคเพื่อประโยชน์จากโครงสร้างทางภาษีที่ไม่เสมอภาค

จากปัญหาดังกล่าว จึงได้มีการนำแนวคิดและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า เนื่องจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบภาษีที่เหมาะสมกว่า และสามารถช่วยแก้ปัญหาต่างๆ ได้หลายประการ กล่าวคือ ช่วยขจัดปัญหาภาษีซ้ำซ้อน เพราะเป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละขั้นตอนการผลิต ประกอบกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีเพียงอัตราเดียว จึงทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถบิดเบือนอัตราภาษีในการผลิตและบริโภคได้ ทำให้กลไกของตลาดทำงานเต็มที่ และการที่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มยอมให้มีการหักภาษีทุนที่ได้เสียไปแล้ว จึงมีส่วนช่วยส่งเสริมการลงทุนในกิจการต่างๆ นอกจากนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มยังมีส่วนช่วยส่งเสริมการส่งออก เนื่องจากผู้ส่งออกไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าส่งออก อีกทั้งได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่แฝงอยู่ในตัวสินค้าที่ส่งออกไปทั้งหมดด้วย ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม การเสียภาษีของผู้ขายรายหนึ่งจะเป็นหลักฐานในการนำไปเป็นหลักฐานในการเครดิตภาษีของผู้เสียภาษีอีกรายหนึ่ง อันเป็นการควบคุมการเสียภาษีระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันโดยอัตโนมัติ[1]

การที่ภาษีมูลค่าเพิ่มมีฐานภาษีที่ครอบคลุมถึงการขายสินค้าหรือการให้บริการเกือบทุกประเภท (มาตรา 77/2 แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร) แต่มีกิจการบางประเภทที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยสาระสำคัญของการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ เมื่อกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มได้ขายสินค้าหรือบริการ จะไม่มีสิทธิเรียกร้องเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อและไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ต้องเสียภาษีจากการขายหรือบริการ รวมทั้งไม่ต้องยื่นแบบ

---

[1] วิชัย โถสุวรรณจินดา, ภาษีมูลค่าเพิ่ม, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์ธรรมนิติ จำกัด, 2538), หน้า 194.

แสดงรายการเสียภาษี และไม่ต้องทำบัญชีตามที่กฎหมายกำหนด แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นผู้อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและผู้ได้รับยกเว้นภาษีจะต้องแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ขายในทอดก่อนหน้าผลักภาระภาษีมาให้ โดยผู้ได้รับยกเว้นภาษีในทอดหลังไม่สามารถผลักภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวต่อไปได้ และไม่อาจออกใบกำกับภาษีให้ผู้ซื้อนำไปหักเป็นภาษีการซื้อได้ด้วย ซึ่งอาจจะทำให้เกิดภาวะการเสียภาษีซ้ำซ้อนได้

นอกจากนี้หากเกิดกรณีภาษีจากการซื้อสูงกว่าภาษีจากการขายตามหลักการคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น มีการลงทุนซื้อเครื่องจักร หรือเครื่องมือต่างๆ จำนวนมาก ผู้อยู่ในระบบย่อมได้รับคืนภาษี ในขณะที่ผู้อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่สามารถขอรับคืนภาษีได้ ซึ่งจะทำให้ผู้ได้รับยกเว้นภาษีจะต้องแบกรับต้นทุนจากภาษีที่ไม่สามารถขอรับคืนดังกล่าวได้หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่าก่อให้เกิดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษี[2] ด้วยเหตุดังกล่าวจึงเป็นที่มาในการค้นคว้าแนวทางหรือมาตรการซึ่งเป็นการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กลุ่มบุคคลดังกล่าว

จากการศึกษามาตรการที่เกี่ยวข้องในการแก้ไขปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกรรายย่อยของต่างประเทศ พบว่าสหภาพยุโรป (European Union) ได้กำหนดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (The Flat Rate Scheme For Farmer) ซึ่งเป็นมาตรการเฉพาะทางภาษี (Special Scheme) ไว้ในกฎหมาย The VAT Directive ของสหภาพยุโรป เพื่อนำมาใช้กับเกษตรกร มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่มีเจตนารมณ์เพื่อแก้ไขปัญหาอันมีสาเหตุมาจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและลดภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติสำหรับเกษตรกรรายย่อย ซึ่งเป็นมาตรการที่ใช้กันระหว่างประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรปมาเป็นระยะเวลานาน ประกอบกับกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป อาทิเช่น ประเทศอังกฤษ ประเทศฝรั่งเศส และประเทศเยอรมนี ล้วนแล้วแต่เป็นประเทศที่มีจำนวนเกษตรกรประกอบเกษตรกรรมเป็นอันดับต้นๆ ของประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป ด้วยเหตุดังกล่าวผู้ศึกษาจึงเห็นว่าเกษตรกรในประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรปดังกล่าวต่างก็ประสบปัญหาการแบกภาระภาษีซื้อและภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนอันเนื่องมาจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการเกษตรกรรม ซึ่งมีบริบทและสาระสำคัญของปัญหาเช่นเดียวกับที่ประเทศไทยยังประสบอยู่ในปัจจุบัน ดังนั้นจึงจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องศึกษาวิเคราะห์และสังเคราะห์แนวทางของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของสหภาพยุโรปและประเทศสมาชิก เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในการเกษตรกรรมที่ประเทศไทยกำลังเผชิญในปัจจุบัน

[2] เรื่องเดียวกัน, หน้า 198.

3.2 แนวทางและมาตรการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนให้กับเกษตรกรรายย่อยของสหภาพยุโรป

3.2.1 ที่มาและเจตนารมณ์ของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (The Flat Rate Scheme For Farmers) ของสหภาพยุโรป

ในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปจำนวนทั้งหมด 28 ประเทศ มีการประกอบกิจการทางการเกษตร (การเกษตรกรรม การทำป่าไม้ การประมง) จำนวนทั้งหมดกว่า 11 ล้านฟาร์ม อีกทั้งยังมีลูกจ้างในกิจการทางการเกษตรกว่า 22 ล้านคน[3] แต่อย่างไรก็ตามผู้ค้ารายย่อยบางรายหรือเกษตรผู้เสียภาษีรายย่อยมีหน้าที่ในการจัดเก็บรักษาบัญชีเพื่อแสดงถึงรายละเอียดสำหรับการยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากกรมสรรพากรจะตรวจสอบรายละเอียดบัญชีข้างต้น[4] ซึ่งทำให้เกษตรกรรายย่อยดังกล่าวมีความยากลำบากในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การเสียภาษีดังกล่าวได้ ดังนั้นประเทศสมาชิกแต่ละประเทศจึงต้องนำมาตรการเฉพาะทางภาษี (Special Scheme) มาใช้แก่บุคคลดังกล่าว โดยในปัจจุบันสหภาพยุโรปได้กำหนดมาตรการเฉพาะทางภาษีไว้ในกฎหมาย The VAT Directive ซึ่งมีทั้งหมด 6 มาตรการ ได้แก่ 1) มาตรการสำหรับผู้ประกอบกิจการรายเล็ก (small enterprise) 2) มาตรการสำหรับบริษัทนำเที่ยว (travel agent) 3) มาตรการสำหรับสินค้ามือสอง (second-hand goods) 4) มาตรการสำหรับการลงทุนในทองคำ (investment gold) 5) มาตรการสำหรับงานศิลปะ ของสะสมหรือของเก่าที่ผู้สะสมได้เก็บไว้ (work of art, collector's items and antiques) และ 6) มาตรการสำหรับเกษตรกร (farmers)

มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรเป็นมาตรการเฉพาะทางภาษี (Special Scheme) ประเภทหนึ่งโดยกำหนดขึ้นเพื่อใช้กับการประกอบกิจการใดกิจการหนึ่ง เนื่องจากการประกอบกิจการแต่ละประเภทมีรูปแบบการประกอบกิจการที่แตกต่างกันออกไป และการบรรเทาภาษีที่ใช้โดยปกติทั่วไปไม่สามารถบรรเทาภาระภาษีของเกษตรกรได้ตามเจตนารมณ์ จึงต้องมีการกำหนดมาตรการต่างๆ เพื่อใช้บังคับ โดยการบังคับใช้มาตรการพิเศษนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะผ่อนคลายหรือบรรเทาภาระภาษีจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงทำให้ต้องมีมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรรม (Agricultural Flat Rate Scheme) ขึ้น[5] ซึ่งบัญญัติไว้ในChapter 2 ว่าด้วยมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (Common flat-rate scheme for farmer) มาตรา 295 ถึง 305 แห่ง Council Directive 2006/112/EC หรือ The VATDirective[6]

---

[3] Eurostat, Agriculture, Forestry and Fishery Statistics, 2015 Edition, 18 February 2016

[4] Article 242 of Council Directive 2006/112/EC of November 2006

[5] European Commission, "Special Scheme from Taxation and Customs Union" [Online], [June 9, 2017]. Available from: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/special-schemes_en

[6] "Council Directive 2006/112/Ec" [Online], [June 9, 2017]. Available from: http://eur.lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en:PDF

ซึ่งมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2550 และใช้บังคับแก่ประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปสำหรับสินค้าเกษตร การควบคุมดูแลเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้าเกษตร อยู่ใน Annex 7 และ 8 ของ The VAT Directive

เจตนารมณ์ของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ประกอบด้วยเหตุผล 2 ประการ ดังนี้

1) เพื่อสร้างหลักเกณฑ์ทางภาษีซึ่งใช้กับเกษตรกรบางรายในกรณีที่หากจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (the normal value added tax) แล้ว อาจเพิ่มภาระหน้าที่หรือก่อให้เกิดความลำบากแก่เกษตรกร

2) เพื่ออนุญาตให้เกษตรกรสามารถขอคืนหรือเครดิตภาษีซื้อคืนสำหรับการซื้อขายสินค้าเกษตร เช่น เครื่องจักรทางการเกษตร อาหารสัตว์ ปุ๋ย เชื้อเพลิง หรืออื่นๆ ได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่าเป็นการชดเชยภาษีให้แก่เกษตรกร ซึ่งเป็นเจตนารมณ์หลักของมาตรการนี้

ซึ่งเจตนารมณ์ดังกล่าวถูกรองรับไว้ในมาตรา 296 แห่งกฎหมาย VAT Directive ของสหภาพยุโรป[7] อีกทั้งปรากฏในคำพิพากษาของศาลชั้นต้นของประเทศเยอรมนี คดีหมายเลข C-321/02 ระหว่าง Finanzamt Rendsburg v Detlev Harbs ซึ่งกล่าวถึงวัตถุประสงค์ของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการเกษตรกรรม (Agricultural Flat Rate Scheme : AFRS) ไว้ดังนี้ “...the common flat-rate scheme aims to offset the tax charged on purchases of goods and services made by farmers by way of flat rate compensation payment to farmers....”หรืออาจกล่าวโดยสรุปว่ามาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการเกษตรกรรมมุ่งที่จะชดเชยภาษีซื้อที่ถูกเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าจากเกษตรกรโดยผู้ซื้อจะต้องจ่ายเงินเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่ชาวนาหรือเกษตรกรรายย่อย[8]

ดังนั้นจะเห็นได้ว่ามาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการเกษตรกรรมหรือ AFRS เป็นมาตรการที่กำหนดขึ้นเพื่อเป็นการชดเชยภาษีซื้อที่เกษตรกรไม่สามารถเครดิตภาษีซื้อคืนได้ ซึ่งเป็นแนวทางในการบรรเทาหรือลดภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีจากการซื้อขายสินค้าเกษตร โดยประเทศที่เป็นสมาชิกของสหภาพยุโรปจะนำหลักการของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ตามกฎหมาย Council Directive 2006/112/EC มาปรับใช้กับกฎหมายการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศของตน

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

3.2.2 หลักการของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการเกษตรกรรมของสหภาพยุโรป

โดยหลักแล้ว มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการเกษตรกรรม หรือ AFRS ถือเป็นทางเลือกหนึ่งของเกษตรกรที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการกำหนดให้มีทางเลือกในการจด

---

[7] Article 296 “Where the application to farmers of the normal VAT arrangements, or the special scheme provided for in Chapter 1, is likely to give rise to difficulties...a flat-rate scheme designed to offset the VAT charged on purchases of goods and services made by the flat-rate farmers”

[8] Judgment of the Court (First Chamber), Case C-321/02, July 15, 2004

ทะเบียนเข้าร่วมมาตรการซึ่งเป็นการบรรเทาปัญหาของเกษตรกรรายย่อยจากการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในการลดภาระหน้าที่ทางด้านภาษี และต้นทุนในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้เสียภาษี กล่าวคือ เกษตรกรรายย่อยที่มีรายรับไม่ถึงเกณฑ์ที่จะต้องจดทะเบียนหรือเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่ได้เข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือว่าได้รับยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงทำให้ไม่สามารถหักภาษีซื้อหรือเครดิตภาษีซื้อคืนได้ สหภาพยุโรปได้กำหนดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร หรือ AFRS ขึ้นโดยบัญญัติไว้ในมาตรา 295 ถึง 305 ของ The VAT Directive ซึ่งมีผลบังคับใช้ เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2550 โดยใช้บังคับเป็นหลักเกณฑ์กลางในระหว่างประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปและสมาชิกสามารถนำมาตรการดังกล่าวไปปรับใช้ได้ในบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในธุรกรรมการซื้อขายสินค้าเกษตรภายในประเทศของตน มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของสหภาพยุโรป มีสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้

3.2.2.1. เกษตรกรที่สามารถเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และสินค้าหรือบริการที่อยู่ภายใต้บังคับของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ตามนัยของมาตรา 295 แห่งกฎหมาย The VAT Directive กำหนดว่า เกษตรกร (Farmer) หมายถึง บุคคลใดซึ่งเสียภาษีและได้ดำเนินการกิจการเกษตรกรรม ป่าไม้หรือการประมง ซึ่งตามหลักการของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ได้แก่ เกษตรกร (exempt farmers) หรือผู้ขายสินค้าเกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป[9] และเมื่อบุคคลดังกล่าวได้แสดงความประสงค์จะเข้าร่วมมาตรเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ต่อเจ้าหน้าที่รัฐผู้มีอำนาจแล้วย่อมได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการดังกล่าวในฐานะ “เกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่” หรือ “Flat-rate farmer”

หลังจากที่เกษตรกรได้เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่แล้วมิใช่กิจกรรมทางการเกษตรทุกกิจกรรมจะได้รับประโยชน์จากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ แต่ต้องพิจารณาถึงกิจการเกษตรกรรม ป่าไม้หรือการประมงตามกฎหมายและหลักเกณฑ์ที่รัฐสมาชิกแต่ละประเทศกำหนดไว้ด้วย ซึ่งตามกฎหมาย The VAT Directive ได้กำหนดระบุประเภทของสินค้าหรือกิจการทางการเกษตร (The Agricultural Production Activities)* ที่อยู่ในขอบข่ายของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ไว้ในภาคผนวกที่ 7 (Annex VII) ดังต่อไปนี้

(1) การเพาะปลูกพืช :

(ก) การเกษตรทั่วไป รวมทั้งการเพาะปลูกองุ่น

---

[9] Sijbren Cnossen, Vat and Agriculture : Lessons from Europe , Cpb Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, (2017), p.7.

* Article 295 1 (4) of Council Directive 2006/112/EC of November 2006 “สินค้าเกษตร” หมายถึงสินค้าที่ผลิตโดยกิจการเกษตรกรรม ป่าไม้หรือการประมงในประเทศสมาชิกอันเป็นผลมาจากกิจกรรมที่ระบุไว้ในภาคผนวกที่ 7 (Annex VII)

(ข) การทำให้ผลไม้เจริญเติบโต รวมถึงผัก ไม้ดอก ไม้ประดับทั้งที่เพาะปลูกกลางแจ้งหรือในเรือนกระจก หรือภาชนะ อาทิเช่น ขวดโหล ขวดแก้ว เป็นต้น

(ค) การเพาะเห็ด เครื่องเทศ เมล็ดพันธุ์ และส่วนหนึ่งส่วนใดเพื่อการแพร่พันธุ์พืช

(ง) การอนุบาลหรือเพาะปลูกของต้นอ่อน

(2) กิจการเพาะเลี้ยงหรือการเลี้ยงสัตว์

(ก) การเพาะเลี้ยงสัตว์ทั่วไป

(ข) การเพาะเลี้ยงสัตว์ปีก

(ค) การเพาะเลี้ยงกระต่าย

(ง) การเพาะเลี้ยงผึ้ง

(จ) การเพาะเลี้ยงตัวไหม

(ฉ) การเพาะเลี้ยงหอยทาก

(3) การป่าไม้

(4) การประมง

(ก) การประมงน้ำจืด

(ข) การเพาะพันธุ์ปลา

(ค) การเพาะพันธุ์หอยแมลงภู่และกุ้ง

(ง) การเพาะพันธุ์กบ

สำหรับบริการทางการเกษตร (The Agricultural Services)* ที่อยู่ในขอบข่ายของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะระบุไว้ในภาคผนวกที่ 8 (Annex VIII) ของกฎหมาย VAT Directive ซึ่งได้แก่บริการ ดังต่อไปนี้

(1) งานภาคสนาม เช่น การเก็บเกี่ยวและการตัดหญ้า การนวดข้าว การบรรจุห่อ การเก็บรวบรวม การเก็บเกี่ยวผลผลิต การหว่านและการเพาะปลูก

(2) การบรรจุและการเตรียมการเพื่อการตลาด เช่น การอบแห้ง การทำความสะอาด การบด การฆ่าเชื้อ และการหมักผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร

(3) การจัดเก็บสินค้าเกษตร

(4) การเฝ้าระวังคลังสินค้า การเลี้ยง และการขุนเนื้อสัตว์

(5) การจัดหาอุปกรณ์สำหรับการเกษตรที่ใช้ในกิจการเกษตรกรรม การป่าไม้หรือการประมง โดยปกติและมีวัตถุประสงค์เพื่อการเกษตร

(6) ความช่วยเหลือด้านเทคนิค

(7) การทำลายวัชพืช และศัตรูพืช การพ่นและฉีดยาฆ่าแมลงให้แก่พืชผลและที่ดิน

(8) การใช้เครื่องมือชลประทานและระบายน้ำ

---

* Article 295 1 (4) of VAT Directive “บริการทางการเกษตร” หมายถึงการบริการ ที่ระบุไว้ในภาคผนวกที่ 8 (Annex VIII) ซึ่งจัดทำโดยเกษตรกรที่ใช้กำลังแรงงานของตนหรืออุปกรณ์ที่ใช้ในกิจการเกษตรกรรม การป่าไม้ การประมง โดยมีลักษณะเป็นการดำเนินกิจการเป็นปกติและโดยธรรมชาติถือเป็นส่วนหนึ่งของการผลิตทางการเกษตร

CHULALONGKORN UNIVERSITY

(9) การตัดเล็ม การโค่นต้นไม้ และการให้บริการด้านป่าไม้อื่น ๆ

เมื่อเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการตามที่กำหนดดังกล่าวแล้ว เกษตรกรก็จะได้ความคุ้มครองและสิทธิประโยชน์ต่างๆ ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

3.2.2.2 ขั้นตอนการเข้าร่วมและการออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

เมื่อเกษตรกรประสงค์จะเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรจะต้องยื่นคำขอและแบบฟอร์มตามที่แต่ละประเทศสมาชิกกำหนด โดยเกษตรกรจะต้องยื่นคำขอต่อผู้มีอำนาจ เช่น ในประเทศอังกฤษ เกษตรกรจะต้องยื่นแบบคำขอต่อกรมสรรพากรหรือ HMRC (HM Revenue & Customs) และหน่วยงานดังกล่าวจะพิจารณาคุณสมบัติของเกษตรกรที่จะเข้าร่วมมาตรการ AFRS เพื่ออนุมัติให้เป็นเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่อันจะทำให้เกษตรกรได้รับสิทธิและประโยชน์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรต่อไป หรือเกษตรกรอาจดำเนินการยื่นคำแถลงประจำปีและแบบฟอร์มขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ พร้อมกับเอกสารที่เกี่ยวข้อง เช่นใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ต่อกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง เพื่อให้พิจารณาคำขอและมีคำสั่งคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่เกษตรกรที่ใช้สิทธิตามมาตรการดังกล่าว

การออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มคงที่จะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่แต่ละประเทศสมาชิกกำหนดไว้ในกฎหมายภายใน (National Rule) ซึ่งโดยทั่วไปแล้วการออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทคือ 1) การออกจากมาตรการตามความประสงค์ของเกษตรกร และ 2) การออกจากมาตรการเนื่องจากมีผลประกอบการเกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนด ทำให้เกษตรกรรายนั้นต้องดำเนินการจดทะเบียนการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

3.2.2.3 การจ่ายเงินชดเชยภาษีซื้อในรูปแบบของเปอร์เซ็นต์ของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

เกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สามารถเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริโภคที่จะต้องเสียภาษีได้โดยตรง ซึ่งเกษตรกรจะนำอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่บวกรวมเข้าไปกับราคาสินค้าที่เกษตรกรขายให้แก่ผู้ซื้อหรือผู้บริโภค หรือสามารถออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat-Rate Invoice) เพื่อนำไปขอเรียกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนจากเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้มีอำนาจได้ หรือเกษตรกรจะได้รับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หลังจากที่ได้ยื่นคำแถลงเพื่อให้รัฐพิจารณาคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่เกษตรกร ทั้งนี้แล้วแต่ว่าแต่ละประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปจะกำหนดหลักเกณฑ์และกระบวนการในการเรียกคืนเงินอัตราส่วนเพิ่มของเกษตรกรไว้อย่างไร[10]

[10] Article 301 of Council Directive 2006/112/EC of November 2006

3.2.2.4 การกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่และอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

เนื่องจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร เป็นมาตรการที่ถูกสร้างขึ้นเพื่อปลดเปลื้องภาระภาษีซื้อของเกษตรกรอันเนื่องมาจากการไม่สามารถขอเครดิตคืนภาษีซื้อ (The VAT input) ของเกษตรกรรายย่อยได้ ดังนั้นมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรจะเข้ามาชดเชยหรือบรรเทาภาระภาษีซื้อของเกษตรกรรายย่อย โดยเกษตรกรจะได้รับในรูปแบบของอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (a fixed percentage) ซึ่งอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะคำนวณจากข้อมูลสถิติเศรษฐกิจมหภาค (the Macro-economic statistics) ของเกษตรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่โดยอาศัยข้อมูลในช่วง 3 ปีที่ผ่านมา โดยประเทศสมาชิกอาจจะไม่ใช้มาตรการดังกล่าวก็ได้หากจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่ยอมให้เกษตรบวกนั้นมีจำนวนมากกว่าภาษีซื้อที่ถูกเรียกเก็บ ประเทศสมาชิกอาจจะมีทางเลือกในการลดเปอร์เซ็นต์ของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เป็นอัตราร้อยละ 0 และสำหรับเปอร์เซ็นต์ของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่อาจจะปัดเศษขึ้นหรือลงไปสุดแล้วแต่ว่าส่วนของเปอร์เซ็นต์จะใกล้ครึ่งหนึ่งของเปอร์เซ็นต์มากที่สุด ประเทศสมาชิกอาจจะกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เป็นหลายอัตราสำหรับกิจการป่าไม้หรือกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง หรือกำหนดอัตราให้มีความแตกต่างในกิจกรรมย่อยๆ ของการปลูกพืชผลทางการเกษตรและการประมงก็ได้ตามมาตรา 298 แห่งกฎหมาย The VAT Directive แต่อย่างไรก็ตามไม่ควรตั้งอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สูงเกินไปหรืออย่างน้อยต้องไม่เกินข้อมูลสถิติเศรษฐกิจมหภาค[11] และต้องไม่ใช่การกำหนดอัตราที่มีเงินอุดหนุนแอบแฝง (Hidden Subsidies) รวมอยู่ในอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ หากมิฉะนั้นแล้วคณะกรรมการสหภาพยุโรปอาจมีคำสั่งไม่อนุญาตให้มีการใช้อัตราดังกล่าวได้[12]

ประเทศสมาชิกอาจจะกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และแจ้งต่อกรรมาธิการ (Commission) ก่อนจะใช้อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ดังกล่าว[13] และเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการอาจจะใช้อัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ซึ่งเป็นราคาที่ไม่รวมภาษีของการขายสินค้าและบริการทางเกษตรแก่ผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จะใช้กับเกษตรกรที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เหมือนกันไม่ได้ เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นี้อาจจะระบุไว้โดยแยกออกจากแบบฟอร์มขอคืนภาษีซื้อก็ได้ อีกทั้งประเทศสมาชิกควรจัดเตรียมบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่จำเป็นในการตรวจสอบการจ่ายเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่เกษตรกรหรือเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่เกษตรกรได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อหรือลูกค้า และคณะกรรมาธิการแห่งสหภาพยุโรป (European Commission) ควรจะเสนอต่อสภาในข้อเสนอเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มรูปแบบใหม่ที่จะนำมาใช้กับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือบริการทางการเกษตร ก่อนสิ้นสุดระยะเวลา 5 ปี ตามที่ The VAT Directive นี้ใช้บังคับ

---

[11] Judgment of the Court (Fourth Chamber), Case C-524/10, March 8, 2012

[12] Sijbren Cnossen, VAT and Agriculture : Lessons from Europe , CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, p.13

[13] Article 297 of Council Directive 2006/112/EC of November 2006

3.2.2.5 การออกใบแจ้งหนี้ (Flat-Rate Invoice) เมื่อมีการบวกเงินเพิ่มอัตราคงที่ (Flat Rate Addition)

เมื่อมีการขายสินค้าหรือบริการทางการเกษตร เกษตรกรสามารถออกใบแจ้งหนี้อัตราคงที่ (Flat-Rate Invoice) ให้แก่ผู้ซื้อหรือลูกค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยจำนวนเงินเพิ่มอัตราคงที่ (Flat Rate Addition : FRA) ที่ถูกบวกลงไปในสินค้าเกษตรหรือการให้บริการทางการเกษตรจะเป็นไปตามอัตราร้อยละที่ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศกำหนดไว้ และจะบวกรวมเข้าไปในสินค้าหรือบริการ ดังต่อไปนี้

1) สินค้าทางการเกษตรซึ่งผลิตโดยเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่และได้ขายให้แก่ผู้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งผลิตสินค้าอยู่ในประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป

2) สินค้าทางการเกษตรที่ผลิตโดยเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่และได้ขายให้บุคคลที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ห้างหุ้นส่วนสามัญ กลุ่มบุคคล ซึ่งครอบครองสินค้าที่ขายภายในกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรปอื่น ตามมาตรา 2 (1) (ข) ของ The VAT Directive แต่บุคคลที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกหรือการขนส่งสินค้าเกษตรในรัฐที่เป็นสมาชิกแห่งสหภาพยุโรปปลายทาง

3) การให้บริการทางการเกษตรที่จัดทำโดยเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ซึ่งให้บริการแก่ผู้เสียภาษีอื่นที่เป็นประเทศที่ไม่ได้เป็นรัฐสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป และได้จัดทำบริการทางการเกษตรที่อยู่ภายใต้ขอบข่ายของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

แต่อย่างไรก็ตาม การออกใบแจ้ง ของเกษตรกร ไม่สามารถออกเพื่อเรียกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จากทุกคนได้ เนื่องจากตามกฎหมาย The VAT Directive กำหนดข้อยกเว้นให้เกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ไม่สามารถเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ หากปรากฏว่าผู้ซื้อสินค้าจากเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการนั้นเป็นบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษี หรือเป็นเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการดังกล่าวเช่นเดียวกัน

CHULALONGKORN UNIVERSITY

3.2.2.6 การขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ (Deduction)

ในกรณีที่ผู้ซื้อหรือลูกค้า(customer) ที่ต้องเสียภาษีได้จ่ายเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่เกษตรกรที่อยู่ในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ผู้ซื้อย่อมมีสิทธิที่จะขอคืนหรือเครดิตเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (deduction) จากภาษีขายเพิ่มคืนจากรัฐสมาชิกซึ่งเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จากธุรกรรมการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการนั้นได้[14] หรือขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (FRA) ตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบปกติ (the Normal VAT) โดยประเทศสมาชิกแต่ละประเทศจะกำหนดขั้นตอนในการขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ไว้ในกฎหมายภายในประเทศของตน ทั้งนี้ประเทศสมาชิก

[14] Article 303 of Council Directive 2006/112/EC of November 2006

ของสหภาพยุโรปที่การขายหรือการให้บริการได้เกิดขึ้นจะคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (FRA) ให้แก่ผู้ซื้อ โดยจะคำนึงถึงธุรกรรมที่มีลักษณะ[15] ดังต่อไปนี้

1) การจัดหาสินค้าทางการเกษตรให้แก่บุคคลผู้ต้องเสียภาษีหรือนิติบุคคลที่ไม่ต้องเสียภาษีแต่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในดินแดนของรัฐสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป โดยได้กระทำต่อบุคคลที่อยู่ในรัฐอื่นนั้นเสมือนกับอยู่ในเขตอำนาจของกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป (Intra Community acquisitions : ICA)* ซึ่งเป็นไปตามกลไกภาษีมูลค่าเพิ่มแบบปกติ

2) การจัดหาสินค้าทางการเกษตรให้แก่ลูกค้า (Customer) ซึ่งเป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ก่อตั้งขึ้นนอกกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป (ICA) โดยมีวัตถุประสงค์ในการใช้สอยสินค้านั้นในประเทศของตน หรือมีวัตถุประสงค์ให้จัดหาบริการซึ่งถือว่าได้เกิดขึ้นในเขตอำนาจของประเทศที่ผู้ซื้อก่อตั้งขึ้น

3) การจัดหาบริการทางการเกษตรให้แก่ผู้รับบริการที่ต้องเสียภาษีซึ่งก่อตั้งขึ้นภายในกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป (ICA) แต่อยู่ในประเทศสมาชิกประเทศอื่น(ผู้รับบริการอยู่คนละประเทศกับประเทศของผู้ให้บริการ) หรือบริการที่ให้แก่ผู้รับบริการที่ต้องเสียภาษี ซึ่งก่อตั้งนอกกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป (ICA) โดยผู้รับบริการมีวัตถุประสงค์ในการใช้สินค้านั้นในประเทศของตน หรือมีวัตถุประสงค์ให้จัดหาบริการซึ่งถือได้ว่าเกิดขึ้นในเขตอำนาจของประเทศที่ผู้รับบริการก่อตั้งขึ้น โดยประเทศสมาชิกอาจระบุถึงวิธีการคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ โดยอาจบัญญัติกฎหมายขึ้นให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของสหภาพยุโรป

3.3 แนวทางและมาตรการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนให้กับเกษตรกรรายย่อยของประเทศอังกฤษ

3.3.1 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

ประเทศอังกฤษ เป็นหนึ่งในสมาชิกของสหภาพยุโรปได้นำกฎหมาย Council Directive 2006/112/EC หรือ The VAT Directive ซึ่งกำหนดเกี่ยวกับมาตรการและหลักเกณฑ์ภาษีมูลค่าเพิ่มมาปรับใช้ในประเทศของตน โดยภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศอังกฤษ จะจัดเก็บจากมูลค่าของการประกอบกิจการซื้อขายสินค้าและการให้บริการที่อยู่ในข่ายความรับผิดที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกิดขึ้นในประเทศอังกฤษ รวมไปถึงการส่งออกสินค้าบางประเภทไปยังกลุ่มประเทศสมาชิก นอกจากนี้การนำเข้าสินค้าจากประเทศนอกกลุ่มสมาชิกก็มีความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

---

[15] Ibid

* intra-Community acquisitions จะเกิดขึ้นในกรณีที่สินค้าถูกจัดส่งหรือขนส่งระหว่างภาคธุรกิจที่อยู่ในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปซึ่งไม่ได้จัดส่งภายในประเทศเดียวกัน เช่น ประเทศฝรั่งเศสส่งสินค้าไปยังประเทศเยอรมนี เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ทางภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้ถือว่าธุรกรรมดังกล่าวเกิดขึ้นในประเทศที่ได้จัดส่งสินค้าหรือขนส่งสินค้าให้ โดยบุคคลผู้ซื้อจะต้องจัดทำบัญชีเพื่อประกอบการยื่นภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทั่วไป (Standard Rate) ของประเทศอังกฤษ คือ ร้อยละ 20 และร้อยละ 0 (ในกรณีการส่งออก) แต่จะมีการประกอบการเพียงไม่กี่ชนิดที่จะถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราลดหย่อน (Reduces Rate) คือ อัตราร้อยละ 5 [16] อาทิเช่น กิจการจำหน่ายไฟฟ้า หรือกิจการพลังงาน

กฎหมายว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax Act 1995) ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการทั้งหลายจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากผู้ประกอบกิจการดำเนินกิจการที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีรายรับเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ หากในช่วงระยะเวลา 12 เดือน ผู้ประกอบการได้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วมีรายรับเกินกว่า 83,000 ปอนด์ หรือมีประมาณการได้ว่าอาจจะมีรายได้ในปีนั้นเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด ผู้ประกอบการจะต้องจดทะเบียนภายใน 30 วันนับแต่วันที่มีรายได้เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด ถ้าหากผู้ประกอบกิจการไม่จดทะเบียนภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้ประกอบการนั้นจะมีความผิด[17] หรือต้องระวางโทษทางอาญาตามกฎหมายหลังจากที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เก็บภาษีขาย (Output VAT) จากลูกค้าในการขายหรือให้บริการในแต่ครั้งและในส่วนของภาษีซื้อ (Input VAT) สามารถนำมาหักออกจากภาษีขาย หากภาษีขายมีจำนวนมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการจะต้องนำภาษีขายส่วนที่เกินนั้น ไปชำระต่อ HMRC (HM Revenue and Customs) แต่หากภาษีซื้อมีมากกว่าภาษีขาย ก็สามารถนำภาษีซื้อดังกล่าวมาขอคืนภาษีได้ นอกจากการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ประเทศอังกฤษยังมีระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอีก 2 ประเภทหลักๆ คือ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (The VAT exemption) และการเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ (The zero rate VAT) โดยขออธิบายในรายละเอียด ดังนี้

3.3.1.1 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (The VAT exemption)

การประกอบกิจการในประเทศอังกฤษมิใช่ว่าทุกกิจการเสมอไปที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มีบางกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับในประเทศไทย การได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศอังกฤษ คือ การที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่ได้รับยกเว้นนั้นไม่สามารถขอภาษีซื้อที่เสียไปจากการประกอบกิจการคืนได้ โดยเฉพาะธุรกิจขนาดเล็กนั้นไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อที่เสียไปได้ทั้งหมด โดยภาษีซื้อของกิจการ (ขนาดเล็ก) ที่ได้รับยกเว้นนั้นจะต้องไม่เกินกว่า 7,500 ปอนด์ต่อปี และจะต้องไม่เกินกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดของการซื้อสินค้า[18]

กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษนั้น บัญญัติอยู่ใน Section 31 ซึ่งบัญญัติว่า “การประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ การขายสินค้าหรือบริการซึ่งมีบัญญัติไว้โดยเฉพาะในตาราง 9 (Schedule 9) และการได้มาซึ่งสินค้าจาก

---

[16] Schedule 29A Value Added Tax Act 1994

[17] Schedule 3A Value Added Tax Act 1994

[18] Ibid

ประเทศสมาชิกอื่นจะได้รับยกเว้น ถ้าหากสินค้านั้นได้มาโดยการดำเนินการของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม”[19] โดยตาราง 9 นั้น กำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ 15 กลุ่ม ดังนี้

(1) กลุ่มที่ 1 ที่ดิน (Land)

(2) กลุ่มที่ 2 ประกันภัย (Insurance)

(3) กลุ่มที่ 3 ไปรษณีย์ (Postal services)

(4) กลุ่มที่ 4 การพนัน เกมการแข่งขัน และล็อตเตอรี่ (Betting,gaming and lotteries)

(5) กลุ่มที่ 5 การเงิน (Finance)

(6) กลุ่มที่ 6 การให้บริการทางการศึกษา (Educational)

(7) กลุ่มที่ 7 สุขภาพและสวัสดิการ (Health and welfare)

(8) กลุ่มที่ 8 การฝังศพและการเผาศพ (Burial and cremation)

(9) กลุ่มที่ 9 การบอกรับเป็นสมาชิกของสหภาพการค้า สภาวิชาชีพ และองค์กรสาธารณประโยชน์อื่น (Subscriptions to trade unions, professional and other public interest bodies)

(10) กลุ่มที่ 10 การกีฬา การแข่งขันกีฬา และพลศึกษา (Sport, sports competitions and physical education)

(11) กลุ่มที่ 11 งานศิลปะและอื่นๆ (Works of art etc)

(12) กลุ่มที่ 12 การเรี่ยไรเงินโดยองค์กรการกุศลและองค์กรตามที่ได้รับอนุญาตอื่น (Fund – raising events by charities and other qualifying bodies)

(13) กลุ่มที่ 13 การให้บริการด้านวัฒนธรรมและอื่นๆ (Cultural services etc)

(14) กลุ่มที่ 14 การขายสินค้าซึ่งไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ (Supplies of goods where input tax cannot be recovered)

(15) กลุ่มที่ 15 ทองคำเพื่อการลงทุน (Investment gold)

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

3.3.1.2 การเสียภาษีอัตราร้อยละศูนย์ (The zero rate VAT)

กิจการซึ่งเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ของประเทศอังกฤษนั้นมีทั้งหมด 16 กลุ่ม แต่ในวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ผู้ศึกษาขอนำเฉพาะกิจการขายอาหาร ซึ่งเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับการเกษตรกรรม โดยการเสียภาษีในกิจการอาหารดังกล่าวถูกกำหนดไว้ในตารางที่ 8 (Schedule 8) กลุ่มที่ 1 (Group1) โดยสามารถดูรายละเอียดได้ในภาคผนวก ค.

การพิจารณาว่ากิจการขายอาหารใดได้สิทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 นั้น มีหลักเกณฑ์การพิจารณาประการแรก คืออาหารนั้นต้องอยู่ในสภาพสด แต่อย่างไรก็ตาม การขายอาหารดังกล่าว

[19] Schedule 8 and Schedule 31 Value Added Tax Act 1994

ยังคงทำให้เจ้าหน้าที่หรือผู้ประกอบการสับสนหากเป็นกรณีที่การขายอาหารดังกล่าวนั้น มิใช่อาหารที่มนุษย์ใช้บริโภค

หลักการจัดเก็บภาษีอัตราร้อยละ 0 จะไม่สามารถใช้ในกรณีสินค้าที่มีการยกเว้นในข้อ 7 กล่าวคือเป็นการขายสินค้าเพื่อจะนำไปแปรรูป เช่น หากเป็นสินค้าอาหารสดโดยมิได้มีวัตถุประสงค์เพื่อจะนำอาหารนั้นไปแปรรูป สินค้านั้นเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 แต่หากได้ขายอาหารเพื่อใช้ในการหมักเหล้าในประเทศ หรือใช้เป็นเชื้อทำไวน์จะต้องเสียภาษีในอัตรามาตรฐาน คือ ร้อยละ 20 ในเรื่องการจะเสียภาษีในอัตราร้อยละเท่าใดนั้นสามารถกำหนดได้โดยดูว่าสินค้านั้นๆ เป็นสินค้าตามข้อยกเว้นหรือไม่[20]

การขายอาหารทั่วไป (General items) ที่จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ได้แก่

1) อาหารสำหรับมนุษย์ใช้บริโภค

2) อาหารซึ่งใช้เลี้ยงสัตว์

3) เมล็ดพันธุ์พืชหรือที่ใช้ในการแพร่พันธุ์พืชตามที่กล่าวในข้อ 1) และ 2)

4) สัตว์มีชีวิตซึ่งใช้เป็นอาหารหรือที่ให้ผลผลิตหรือการผลิต อาหารที่มนุษย์ใช้บริโภค

แต่หากมีการแปรรูปอาหารให้เป็นอาหารดังกล่าวแล้ว ย่อมไม่อยู่ในบังคับที่จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ได้ ซึ่งได้แก่รายการอาหารดังต่อไปนี้

1) ไอศกรีม หวานเย็น โยเกิร์ตแช่แข็ง น้ำแข็งและผลิตภัณฑ์แช่แข็งในลักษณะเดียวกันและผลิตภัณฑ์ซึ่งเตรียมไว้ผสมและแป้งที่ใช้กับผลิตภัณฑ์ดังกล่าวข้างต้น

2) ลูกกวาดซึ่งไม่รวมถึงขนมเค้กหรือขนมปังกรอบ เว้นแต่ในกรณีของขนมปังกรอบซึ่งเคลือบช็อกโกแลตไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน หรือผลิตภัณฑ์อื่นซึ่งมีรสหรือรูปร่างคล้ายคลึงกัน

3) เครื่องดื่มซึ่งต้องเสียภาษีสรรพสามิต เบียร์ ไวน์หรือที่ใช้ในการทำไวน์

4) เครื่องดื่มอื่นๆ (ซึ่งรวมถึงน้ำผลไม้และน้ำขวด) และน้ำเชื่อม เครื่องดื่มชนิดเข้มข้น น้ำผลไม้สกัด แป้ง ผลึกหรือผลิตภัณฑ์อื่นที่ใช้สำหรับทำเครื่องดื่ม

5) สินค้าใดๆ ซึ่งบรรจุหีบห่อสำหรับการบริโภคของมนุษย์ โดยไม่ต้องมีการตระเตรียม กล่าวคือ มันฝรั่งแผ่น มันฝรั่งแท่ง พายมันฝรั่ง และผลิตภัณฑ์ที่ทำจากมันฝรั่ง หรือจากแป้งมันฝรั่ง และผลิตภัณฑ์อาหารที่นำมาปรุงแต่ง โดยได้มาจากการทำธัญพืชให้พองตัวหรือผลิตภัณฑ์ธัญพืชและเกลือหรือถั่วอบ เว้นแต่ถั่วที่ยังไม่ลอกเปลือกออก

6) อาหารสัตว์สำหรับสัตว์เลี้ยง อาหารกระป๋อง อาหารที่ใส่ในบรรจุภัณฑ์หรืออาหารสำเร็จรูป อาหารห่อ (ที่มิใช่อาหารสำหรับสัตว์เลี้ยง) สำหรับนก เว้นแต่ นกที่เลี้ยงเป็นอาหารหรือเพื่อล่าเป็นการกีฬา และขนมปังกรอบและเนื้อสัตว์ที่ใช้สำหรับเลี้ยงแมวหรือสุนัข

7) สินค้าซึ่งกล่าวไว้ในข้อ 1) 2) และ 3) ซึ่งบรรจุกระป๋อง ขวด ห่อ หรือที่เตรียมไว้สำหรับใช้ในกรณี ดังต่อไปนี้

- กลั่นเบียร์ภายในประเทศ
- การทำไซเดอร์หรือเพอร์รี่ภายในประเทศ
- ผลิตภัณฑ์ไวน์หรอทำจากไวน์ซึ่งทำภายในประเทศ

---

[20] Schedule 30 Value Added Tax Act 1994

3.3.2 ที่มาและเจตนารมณ์ของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศอังกฤษ

ในประเทศอังกฤษนั้น ภาคเกษตรกรรมถือเป็นหน่วยทางสังคมที่มีความสำคัญและมีผลกระทบต่อประเทศเป็นอย่างมาก ซึ่งในภาคเกษตรกรรมได้ประสบกับปัญหาในหลายๆ ด้าน ไม่ว่าในด้านของชีวิตความเป็นอยู่ ราคาพืชผลทางเกษตร รวมทั้งปัญหาด้านภาษีที่เกษตรกรจะต้องแบกรับเพราะจำนวนเงินที่เกษตรกรปลูกพืชผลในแต่ละครั้งนั้นเป็นจำนวนเงินที่สูง จึงได้มีการกำหนดมาตรการทางภาษีสำหรับเกษตรกรขึ้น เพื่อเป็นการบรรเทาภาระทางภาษีอันเนื่องมาจากต้นทุนของเกษตรกรและลดภาระภาษีที่เกษตรจะต้องชำระและเป็นอีกทางเลือกหนึ่งของเกษตรกรที่จะไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการให้มีทางเลือกในการจดทะเบียนเข้าร่วมมาตรการจะช่วยให้เกษตรกรรายย่อยสามารถลดภาระหน้าที่ทางภาษี และต้นทุนในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้เสียภาษีได้มาก กล่าวคือ เกษตรกรในประเทศอังกฤษที่ไม่ได้ขายสินค้าหรือบริการที่เสียภาษีอัตราร้อยละศูนย์ และมีรายรับขั้นต่ำถึงเกณฑ์ที่กำหนดต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะได้รับประโยชน์จากการหักภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องในกิจการได้ แต่หากเกษตรกรรายย่อยรายใดที่มีรายรับไม่ถึงเกณฑ์ที่ต้องจดทะเบียนจะไม่สามารถจดทะเบียนภาษีมูลเพิ่มทำให้ไม่สามารถเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่อาจหักภาษีซื้อได้ จึงทำให้เกิดความเสียเปรียบระหว่างเกษตรกรที่ไม่สามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเกษตรกรที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นมาตรการ Agricultural Flat Rate Scheme จึงมาช่วยบรรเทาความเหลื่อมล้ำในกรณีดังกล่าวให้แก่เกษตรกรรายย่อยที่ไม่สามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้

มาตรการ Agricultural Flat Rate Scheme หรือ AFRS (อาจเรียกชื่อเป็นภาษาไทยว่า “มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการเกษตรกรรม” ซึ่งประเทศอังกฤษ ได้ริเริ่มนำมาใช้ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1993 โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 25 แห่งกฎหมาย the EC 6th VAT Directive (77/388/EEC) (ในปัจจุบันคือ คือกฎหมาย VAT Directive 2006/112 Article 295 – 305) หลังจากมีการเข้าสู่ตลาดเดียว (Single Market) เกษตรกรในสหราชอาณาจักรต่างเห็นพ้องกันว่าควรมีทางเลือกให้เกษตรกรสามารถเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่งอัตราคงที่ โดยเฉพาะเกษตรกรรายย่อยหรือผู้ประกอบกิจการรายเล็ก เพื่อเป็นการปลดเปลื้องเกษตรกรจากภาระการบริหารจัดการกิจการสำหรับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (the administrative burden of VAT registration) สำหรับเกษตรกรซึ่งมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในขณะนั้นและเกษตรกรเป็นผู้ประกอบเกษตรกรรมหรือมีกิจกรรมการผลิตตามที่กำหนด (Designates production activities) แต่ถ้าในขณะนั้นเกษตรกรเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เกษตรกรจะต้องถอน (deregister) การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนที่จะจดทะเบียนเข้าร่วมมาตรการ AFRS ซึ่งถ้าเกษตรกรมิได้ถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าหน้าที่จะไม่อนุญาตให้เข้าร่วมมาตรการ AFRS

ในปัจจุบันกรมสรรพากรของประเทศอังกฤษ ได้ออกคู่มือ Notice700/46 Agricultural Flat Rate Scheme ซึ่งเป็นคู่มือที่กรมสรรพากรหรือ HMRC (HM Revenue & Customs) ออกให้เพื่อเป็นคู่มือสำหรับเกษตรกร และ V1-23 VAT Scheme : Chapter 2 : The Agricultural Flat Rate scheme เป็นคู่มือที่ HMRC ออกให้เพื่อเป็นคู่มือสำหรับเจ้าหน้าที่ ในที่นี้ขออธิบายสาระสำคัญ

ของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ตามคู่มือทั้งสองเป็นหลักโดยนำเอาเนื้อหาในคู่มือทั้งสองฉบับมาวิเคราะห์และวางแนวทางร่วมกัน

อนึ่งแม้ประเทศอังกฤษจะได้ประกาศใช้กฎหมายเพิกถอนประเทศอังกฤษออกจากสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป (European Union (Withdrawal) Bill หรือ EUW bill) เมื่อวันที่ 1 กันยายน พ.ศ.2560[21] มีผลทำให้ความเป็นสมาชิกภาพของสหภาพยุโรปของประเทศอังกฤษสิ้นสุดลง แต่ร่างกฎหมายดังกล่าวได้กำหนดไว้ให้กฎหมาย สิทธิและอำนาจหน้าที่ และความรับผิดตามกฎหมายภายในประเทศอังกฤษที่ออกโดยอาศัยอำนาจของกฎหมายของสหภาพยุโรป (the European Communities Act 1972) และมีอยู่ก่อนวันที่ประเทศอังกฤษจะออกจากสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป (European Union) ยังคงดำรงอยู่และมีผลบังคับใช้ต่อไปหลังจากที่ได้ออกจากการเป็นสมาชิกสหภาพยุโรป[22] จึงทำให้กฎหมายภายในของประเทศอังกฤษที่อาศัยอำนาจตามกฎหมายแห่งสหภาพยุโรปรวมไปถึงมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร หรือ AFRS ซึ่งถือได้ว่าเป็นกฎหมายภายในของประเทศอังกฤษและยังมีผลบังคับใช้ได้ต่อไป โดยมาตรการดังกล่าวมีรายละเอียดและสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้

3.3.3 หลักการของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศอังกฤษ

กฎหมายในประเทศอังกฤษที่ออกมารองรับมาตรการ AFRS คือ

1) VAT Act 1994 , section 54 อธิบายมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (AFRS) เพื่อเป็นทางเลือกในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแก่เกษตรกร

2) SI 1995/2518 , The Value Added Tax Regulations 1995 , Regulations 202 to 211 กำหนดเกี่ยวกับการเข้าร่วม การออกใบรับรองและการยกเลิกใบรับรองและข้อกำหนดในการเก็บและการบันทึกกระบวนการทั้งหมด

3) SI 1992/3220 , The VAT (Flat-Rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992, กำหนดกิจกรรมของเกษตรกรที่อยู่ภายใต้บังคับของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่รวมอยู่ในโครงการ

4) VAT Act 1994 , Schedule4 paragraph 8 (3) ให้บรรเทาภาระภาษีจากหุ้นและสินทรัพย์ที่ยกเลิกการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

5) VAT Act 1994 , section 69 กำหนดบทลงโทษในกรณีที่ฝ่าฝืนข้อกำหนดทางกฎหมาย

---

[21] Jack Simson Caird and Vaughne Miller, The European Union (Withdrawal) Bill : Retained Eu Law, (House of Commons Library, 2017), p.3.

[22] มาตรา 4 แห่งกฎหมายเพิกถอนประเทศอังกฤษออกจากสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป European Union (Withdrawal) Bill

6) VAT Act 1994 , section 83 (m) อนุญาตให้มีการอุทธรณ์ต่อศาล หากเกิดกรณีการปฏิเสธหรือไม่อนุญาตให้การรับรองเกษตรกรรายใด หรือการยกเลิกหนังสือรับรอง หรือการปฏิเสธการยกเลิกใบรับรองใด ๆ

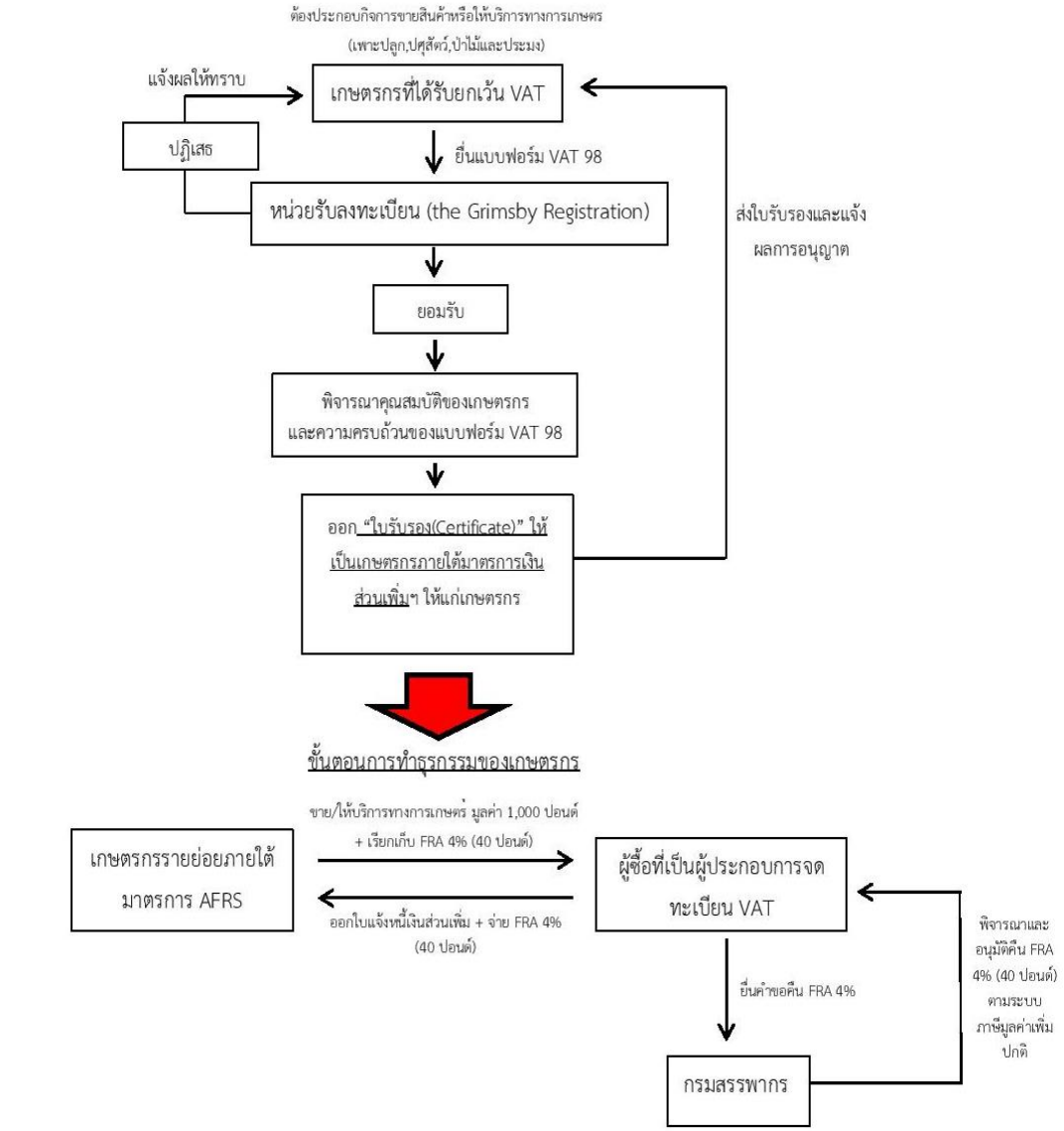
แนวทางการบังคับใช้และรายละเอียดของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศอังกฤษในเบื้องต้นสามารถแสดงในรูปแบบของแผนภาพ ดังต่อไปนี้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

<u>แผนภาพที่ 1</u> รายละเอียดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ประเทศอังกฤษ

<u>แผนภาพแสดงรายละเอียดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ประเทศอังกฤษ</u>

การเข้าร่วมมาตรการ AFRS



<u>หมายเหตุ</u> :
"มาตรการ AFRS" หมายถึง มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรรม (Agricultural Flat Rate Scheme)

"FRA" หมายถึง เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ฯ (Flat-rate addition)

ซึ่งหลักการข้างต้นเป็นเพียงหลักการทั่วไป ผู้ศึกษาขออธิบายในรายละเอียดของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรฯ ดังนี้

3.3.3.1 เกษตรกรที่สามารถเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และสินค้าหรือบริการที่อยู่ภายใต้บังคับของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

คำว่า “ เกษตรกร” ที่ใช้ในมาตรการนี้ หมายความว่า บุคคลซึ่งประกอบการเพื่อให้ได้มาซึ่งผลิตผลทางการเกษตรหรือประกอบการเพื่อให้ได้มาซึ่งผลิตผลทางการเกษตรและให้บริการด้วย ซึ่งรวมถึงการประกอบการหลายประเภท เช่น ปศุสัตว์ ดังที่บัญญัติไว้ใน ส่วนที่ 3 (Section3) ของ Notice 700/46 Agricultural Flat Rate Scheme

มาตรการนี้ถือเป็นทางเลือกหนึ่งในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเกษตรกร กล่าวคือ ถ้าเกษตรกรบุคคลใดประสงค์จะเข้าร่วมมาตรการ Flat-Rate Scheme for Farmer เกษตรกรผู้นั้นจะต้องไม่เป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือหากเป็นบุคคลที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่แล้วจะต้องเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มดังที่ได้กล่าวไปข้างต้นแล้ว แม้เกษตรกรผู้ที่เข้าเงื่อนไขของระบบที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว แต่หากผลการประกอบกิจการของธุรกิจซึ่งมิใช่เกษตรกรรมมีมูลค่าสูงกว่าที่กฎหมายกำหนดให้ต้องจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เกษตรกรรายนั้นจะไม่สามารถเข้าร่วมในมาตรการนี้ต่อไปได้ นอกจากนี้ เกษตรกรที่จะสามารถเข้าร่วมอยู่ในมาตรการ AFRS จะต้องเป็นเกษตรกรที่มีรายได้จากกิจการที่มิใช่ทางการเกษตรไม่เกินกว่าฐานภาษีที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากเกษตรกรประกอบกิจการที่มิใช่ทางการเกษตรเกินฐานภาษีที่อยู่ในบังคับต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว เช่น เกษตรที่ได้ให้บริการที่พักอาศัยในฟาร์ม (homestay) และเก็บค่าธรรมเนียม ซึ่งการให้บริการที่พักอาศัยในฟาร์มนั้น ไม่ถือว่าเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวกับการเกษตร ซึ่งหากมีรายรับในส่วนการให้บริการนอกกิจกรรมเกษตรเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด เกษตรอาจจะต้องมีการแยกหรือแตกหน่วยทางธุรกิจออกเป็น 2 กิจกรรม กล่าวคือ

1) การประกอบกิจกรรมที่มิใช่การเกษตรและมีรายได้ถึงเกณฑ์ที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้เกษตรกรอาจต้องแยกหน่วยทางธุรกิจ เช่น จดทะเบียนเป็นห้างหุ้นส่วน เป็นต้น

2) หากเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวกับเกษตรกรรม เกษตรกรสามารถประกอบกิจการในด้านการเกษตรต่อไป เช่น เป็นผู้ขายสินค้าทางการเกษตร หรืออาจจะจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเสียภาษีประเภทอัตราคงที่

เกษตรกรสามารถเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (AFRS) ได้หากกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการเกษตรอยู่ภายใต้ขอบข่ายของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ดังต่อไปนี้

(1) การผลิตพืชผลทางการเกษตร ได้แก่ การเกษตรทั่วไป รวมถึงการปลูกองุ่น การปลูกผักและผลไม้ ไม้ดอกและไม้ประดับ ไม่ว่าจะเป็นการเพาะปลูกกลางแจ้งหรือภายในเรือนกระจกก็ตาม การเพาะเห็ด เครื่องเทศ เมล็ดพืช และวัสดุที่ใช้ในการขยายพันธุ์ หรือการอนุบาลพืช ซึ่งรวมถึงการเพาะต้นอ่อนของพืชเพื่อขายด้วย

(2) การปศุสัตว์ ได้แก่ การทำฟาร์มปศุสัตว์ทั่วไป การเพาะเลี้ยงสัตว์ปีก การเลี้ยงกระต่าย การเลี้ยงผึ้ง การเพาะเลี้ยงตัวไหม การเพาะเลี้ยงหอยทาก

(3) การป่าไม้ ได้แก่ การเจริญเติบโต การตัดโค่น และการกสิกรรมทั่วไปเกี่ยวกับต้นไม้ในผืนป่า ป่าไม้ หรือป่าแสม รวมทั้งการแปรรูปไม้ซุง ให้เป็นท่อนใหญ่ หรือท่อนเล็กเพื่อการอุตสาหกรรม การค้ำยันท่อนไม้ (pitprops) การสร้างบ้านด้วยไม้ (cordwood) วัสดุรั้วและฟืนไฟ

(4) การประมง ได้แก่ การประมงน้ำจืด การเพาะพันธุ์ปลา การเพาะเลี้ยงหอยแมลงภู่ หอยนางรมหรือหอยอื่นๆ และกุ้ง หรือการทำฟาร์มกบ

อย่างไรก็ตาม มีกิจการบางประเภทที่เกษตรกรไม่สามารถถือเอาการประกอบกิจการข้างต้นเพื่อให้ได้สิทธิประโยชน์จากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ เช่น การซื้อหรือขายสัตว์ ในลักษณะค้าสัตว์หรือฝึกสัตว์ หรือการประกอบการหลังจากผลิตผลทางการเกษตรได้เคลื่อนย้ายออกจากฟาร์มแล้ว เช่น สหกรณ์รีดนมวัว (ซึ่งซื้อนมจากเกษตรกรและผลิตภัณฑ์นมเนย) และโรงเลื่อย

นอกจากนี้ยังมีการให้บริการที่เกี่ยวพันกับกิจกรรมทางการเกษตรที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น ซึ่งจะทำให้ผู้ประกอบกิจการที่ให้บริการดังกล่าว สามารถใช้เป็นกิจการเพื่อเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ ได้แก่การให้บริการ ดังนี้

(1) งานภาคสนาม เช่น การเก็บเกี่ยวและการตัดหญ้า การนวดข้าว การบรรจุห่อ การเก็บรวบรวม การเก็บเกี่ยวผลผลิต การหว่านและการเพาะปลูก

(2) การบรรจุและการเตรียมการเพื่อการตลาด เช่น การอบแห้ง การทำความสะอาด การบด การฆ่าเชื้อ และการหมักผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร

(3) การจัดเก็บสินค้าเกษตร

(4) การเฝ้าระวังคลังสินค้า การเลี้ยง และการขุนเนื้อสัตว์

(5) การจัดหาอุปกรณ์สำหรับการเกษตรที่ใช้ในกิจการเกษตรกรรม การป่าไม้หรือการประมง โดยปกติและมีวัตถุประสงค์เพื่อการเกษตร

(6) ความช่วยเหลือด้านเทคนิคที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร

(7) การทำลายวัชพืช และศัตรูพืช การพ่นและฉีดยาฆ่าแมลงให้แก่พืชผลและที่ดิน

(8) การใช้เครื่องมือชลประทานและระบายน้ำ

(9) การตัดเล็ม การโค่นต้นไม้ และการให้บริการทางป่าอื่นๆ

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าเกษตรกรที่มีคุณสมบัติที่จะเข้าร่วมมาตรการนี้ได้ แต่มิได้บังคับว่าเกษตรกรนั้นจะต้องเข้าร่วมมาตรการนี้เสมอไป แต่เกษตรกรยังคงสามารถเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเข้าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไปได้

3.3.3.2 ขั้นตอนการเข้าร่วมและการออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

การเข้าร่วมและการออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ถูกกำหนดไว้ใน SI 1995/2518 กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม The Value Added Tax Regulations 1995 และ Regulations 202 to 211 ในกรณีที่เกษตรกรประสงค์จะเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรจะต้องยื่นคำขอและกรอกแบบฟอร์ม “VAT 98 Flat Rate Scheme for

Agricultural"[23] ครบถ้วนสมบูรณ์เสียก่อน และสามารถสมัครในเวลาใดก็ได้ และการสมัครนั้นจะมีผลต่อเมื่อกรมสรรพากรได้รับใบสมัครหรือเวลาที่ระบุไว้ในอนาคตว่าให้มีผลในวันใด ถ้าปัจจุบันเกษตรกรนั้นเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่แล้ว ใบรับรอง (Certificate) การเข้าร่วมมาตรการ AFRS จะยังไม่มีผลจนกว่าเกษตรกรรายดังกล่าวจะได้ถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว โดยหากเกษตรกรที่มีสิทธิเข้าร่วมมาตรการ AFRS นั้นเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การยื่นแบบฟอร์ม VAT 98 จึงเปรียบเสมือนเป็นการร้องขอให้ยกเลิกการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไปในตัว ซึ่งวันที่มีผลบังคับการยกเลิกการจดทะเบียนภาษมีมูลค่าเพิ่ม จะเป็นวันที่ใบรับรองได้รับอนุมัติไว้ในแบบฟอร์ม VAT 98 ทั้งนี้เกษตรกรซึ่งเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเข้าร่วมมาตรการ AFRS จะต้องให้เหตุผลในกรณีการยกเลิกนั้นใน Code 9 ของแบบฟอร์ม VAT 30 อีกทั้งเกษตรกรไม่จำต้องรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนสินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ที่มีอยู่ในขณะถูกเพิกถอนการจดทะเบียน หรือหากเกษตรกรได้รับอนุญาตให้ยกเว้นจากการจดทะเบียนในกิจกรรมที่มิใช่ด้านเกษตรกรรม โดยกิจกรรมดังกล่าวได้รับสิทธิให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ให้กรมสรรพากรส่งจดหมายเตือนให้เกษตรกรแจ้งข้อเท็จจริงที่เปลี่ยนแปลงซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในการได้รับยกเว้นการจดทะเบียน โดยอธิบายในรายละเอียดของหลักการการเข้าร่วมและออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (AFRS) มีสาระสำคัญ ดังนี้

ก. <u>การเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่</u>

ในขั้นแรกเกษตรกรที่ประสงค์จะเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (AFRS) จะต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์และเงื่อนไข[24] ดังนี้

(1) เกษตรกรซึ่งขายสินค้าหรือทั้งขายสินค้าและให้บริการ (แต่ไม่รวมถึงการให้บริการเพียงอย่างเดียว) ในกิจการที่กำหนดไว้ในมาตรการนี้

(2) ถ้าเกษตรกรเป็นผู้ประกอบกิจการซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในขณะยื่นคำขอเข้าร่วมมาตรการ AFRS จะต้องยกเลิกการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่การจดทะเบียนเลิกเพื่อเข้าสู่มาตรการ AFRS จะทำได้โดยต้องพิจาณายอดขายในส่วนสินค้ารวมถึงการให้บริการซึ่งไม่ใช่เกี่ยวกับด้านการเกษตรว่าต่ำกว่าที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และ

(3) เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ FRA ซึ่งประเมินว่าในปีแรกที่มีสิทธิเรียกเก็บจากลูกค้านั้นจะต้องไม่ถึง 3,000 ปอนด์ หรือไม่มากกว่าภาษีซื้อที่เสียไปหากสามารถขอคืนภาษีซื้อดังกล่าวได้

(4) ภายใน 3 ปีก่อนสมัคร มิได้ถูกลงโทษให้เสียเบี้ยปรับตามมาตรา 60 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1994 เกี่ยวกับการหลบหลีกภาษีโดยทุจริต หรือถูกตัดสินลงโทษ

---

[23] HM Revenue & customs, "Vat 98 Flat Rate Scheme for Agriculture - Application for Certification" [Online], [18 October 2012]. Available from: https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70046-agricultural-flat-rate-scheme/vat-notice-70046-agricultural-flat-rate-scheme#vat-98---flat-rate-scheme-for-agriculture---application-for-certification

[24] Part XXIV (regulations 202 to 211) of the Value Added Tax Regulations 1995 and SI 1995/2518

ในความผิดอาญาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มหรือถูกลงโทษอย่างใดๆ ตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้ มาตรา 152 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรและสรรพสามิต ค.ศ. 1979 (CEMA)

เมื่อเกษตรกรได้ตรวจสอบหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าวครบถ้วนแล้ว ก็จะยื่นคำขอเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ต่อหน่วยรับลงทะเบียนของกรมสรรพากรแห่งประเทศอังกฤษ (the Grimsby Registration) ซึ่งหน่วยรับลงทะเบียนมีอำนาจหน้าที่ในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ได้แก่

(1) ตรวจสอบ อนุมัติและดำเนินการเกี่ยวกับแบบฟอร์มใบสมัคร (VAT 98) ข้อมูลซึ่งเกษตรกรแจ้งมาในใบสมัครจะต้องอ่านออกได้เพื่อที่จะได้สามารถนำมาพิจารณาได้ต่อไปใน Electronic factor

(2) พิมพ์ใบรับรอง (flat-rate farming certificate) ให้กับเกษตรกรแต่ละราย โดยตรวจสอบใบรับรองแต่ละใบและส่งใบรับรองดังกล่าวแก่เกษตรกรผู้สมัคร ในกรณีที่หน่วยรับลงทะเบียนตรวจพบข้อผิดพลาด จะแก้ไขข้อมูลดังกล่าว แล้วพิมพ์ใบรับรองซึ่งได้รับการแก้ไข และออกใบรับรองให้แก่เกษตร อีกทั้งหน่วยรับลงทะเบียนอาจจะเก็บข้อมูลนั้นไว้ที่ข้อมูลส่วนท้องถิ่นก็ได้ก่อนที่จะออกสำเนาใบรับรองให้แก่เกษตรกร และ

3) สแกนเอกสารทั้งหมดไว้ใน Electronic Folder ตาม Flat Rate Number

หลังจากที่หน่วยรับลงทะเบียนได้รับแบบฟอร์มใบสมัครหรือคำขอ (VAT 98) จากเกษตรกรแล้วก็จะเข้าสู่กระบวนการพิจารณาใบสมัครของเกษตรกรแต่ละราย ซึ่งมีรายละเอียด คือ

(1) พิจารณาว่าใบสมัครนั้นกรอกข้อความสมบูรณ์แล้วหรือไม่ ถ้ากรอกข้อความสมบูรณ์แล้ว จะพิจารณาว่าจะยอมรับใบสมัครนั้นหรือไม่ แต่หากยังกรอกข้อความไม่สมบูรณ์ ให้เจ้าหน้าที่ของหน่วยลงทะเบียน (the Grimsby Registration) แจ้งเป็นหนังสือหรือโทรศัพท์แก่เกษตรกรผู้ยื่นคำขอเกี่ยวกับใบสมัครที่ยังไม่สมบูรณ์ดังกล่าว

(2) ถ้ายอมรับใบสมัคร จะได้รับการแจ้งยืนยันโดย Line Manager แต่หากไม่อาจยอมรับใบสมัครได้ ให้ปฏิเสธใบสมัครนั้นและโทรศัพท์แจ้งให้แก่ผู้สมัครทราบถึงเหตุที่ไม่ยอมรับใบสมัคร ซึ่งในกรณีมีการปฏิเสธคำขอเจ้าหน้าที่ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

- ถ้าเจ้าหน้าที่ปฏิเสธใบสมัคร ให้แจ้งเป็นหนังสือไปยังเกษตรกรผู้สมัครโดยอธิบายเหตุผลที่ปฏิเสธใบสมัคร และ

- เจ้าหน้าที่ควรจะแจ้งแก่เกษตรกรผู้สมัครว่า ผู้สมัครมีสิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งที่ปฏิเสธใบสมัครได้ ภายใต้บทบัญญัติ VAT Act 1994 , section 83(m)

(3) พิจารณาว่าผู้สมัครเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ถ้าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าหน้าที่จะต้องปฏิเสธไม่ออกใบรับรองให้แก่เกษตรกรรายนั้น แต่หากไม่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ส่งใบรับรอง (certificate) ไปยังเกษตรกรผู้ยื่นคำขอทางไปรษณีย์

เจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบในการอนุมัติใบสมัคร คือ เจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดการส่วนท้องถิ่น (Local management) แต่สำหรับการแบ่งส่วนงานและการพัฒนาการจัดการตรวจสอบที่เหมาะสมนั้น จะต้องเป็นการรับรองว่าได้พิจารณาคุณสมบัติของผู้สมัครว่าเข้าหลักเกณฑ์ในการเข้าร่วม

มาตรการทุกประการแล้วก่อนที่จะอนุมัติใบสมัคร โดยเจ้าหน้าที่จะต้องได้ความจนพอใจว่าเกษตรกรมีสิทธิเข้าร่วมมาตรการ สำหรับใบสมัครแต่ละชุด ซึ่งจะต้องพิจารณาให้เป็นไปตามเงื่อนไขทั้ง 4 ประการ ดังต่อไปนี้

(1) เป็นกิจกรรมตามที่มาตรการ AFRS กำหนด (Qualifying activities) เจ้าหน้าที่ต้องตรวจสอบว่ากิจกรรมตามที่กรอกไว้ในช่องที่ 3 ของแบบฟอร์ม[25] ว่าเป็นกิจกรรมตามที่มาตรการ AFRS กำหนดหรือไม่ ถ้าไม่ใช่เป็นกิจกรรมที่มาตรการ AFRS กำหนด ให้ปฏิเสธใบสมัคร (แต่กรณีผู้สมัครระบุเฉพาะการให้บริการเพียงประการเดียวนั้นไม่อาจเข้าร่วมมาตรการได้)

(2) เป็นกิจกรรมที่ไม่ใช่การประกอบเกษตรกรรม

เจ้าหน้าที่ต้องตรวจสอบว่ากิจกรรมซึ่งมิใช่เป็นการประกอบเกษตรกรรม (Non-framing activities) ดังที่ระบุไว้ในช่องที่ 5 ของใบสมัคร ถ้าระดับมูลค่าของกิจกรรมดังกล่าวเกินกว่าที่กฎหมายบังคับให้ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เกษตรกรนั้นยังคงต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป และไม่อาจเข้าร่วมมาตรการได้ เว้นแต่

(2.1) ถ้ากิจกรรมซึ่งมิใช่ด้านการเกษตรนั้นได้รับสิทธิให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ในกรณีดังกล่าวเกษตรกรอาจต้องขอให้ยกเว้นจากการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเข้าร่วมมาตรการ

(2.2) หากเกษตรกรได้แบ่งกิจกรรมออกเป็นกิจกรรมที่เป็นด้านการเกษตรและที่มิใช่ด้านการเกษตรเป็น 2 ธุรกิจออกจากกัน ในกรณีนี้ กิจกรรมซึ่งมิใช่ด้านการเกษตรจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และเป็นกิจกรรมที่มาตรการ AFRS กำหนดจึงเข้าร่วมมาตรการได้ ถ้าเกษตรกรมีความประสงค์จะแยกธุรกิจดังกล่าวข้างต้น ธุรกิจทั้งสองนั้นจะต้องแตกหน่วยภาษีออกไป เช่น เกษตรกรอาจจะประกอบกิจกรรมด้านการเกษตรโดยเกษตรผู้เป็นเจ้าของและทำธุรกิจอื่น เช่น กิจกรรมจัดเตรียมที่พักและจัดอาหารเช้าโดยห้างหุ้นส่วนซึ่งหุ้นส่วนอีกคนหนึ่งดำเนินการ เห็นได้ว่าในกรณีดังกล่าว การจัดเตรียมที่พักและจัดหาอาหารเช้านั้น ห้างหุ้นส่วนอาจจะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเกษตรกรผู้เป็นเจ้าของก็สามารถเข้าร่วมมาตรการ AFRS ได้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

(2.3) ไม่เป็นผู้กระทำผิดกฎหมายและถูกลงโทษ

เจ้าหน้าที่ต้องตรวจว่าเกษตรกรเคยกระทำผิดกฎหมายหรือถูกลงโทษตามที่บัญญัติไว้ใน Customs and Excise Management Act (CEMA) 1979 section 152 หรือ VAT Act 1994 section 60 ภายใน 3 ปี ก่อนยื่นใบสมัครหรือไม่ ถ้าเกษตรกรเคยกระทำผิดกฎหมายหรือถูกลงโทษภายใน 3 ปี ก่อนยื่นใบสมัคร เกษตรกรไม่มีสิทธิเข้าร่วมมาตรการ AFRS ได้ และเจ้าหน้าที่ต้องปฏิเสธใบสมัครนั้น

(2.4) กรณีผู้ยื่นใบสมัครเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าเกษตรกรเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามที่ระบุไว้ในใบสมัคร ช่องที่ 7 ต้องแยกพิจารณาเป็น 2 กรณี

---

[25] Ibid

(ก) การประเมินจำนวนเงินที่จะได้รับหากได้เข้าร่วมมาตรการ AFRS ซึ่งอธิบายว่าจะคำนวณจำนวนที่เกษตรกรจะได้รับอย่างไรภายใต้มาตรการนี้

(ข) ถ้าเจ้าหน้าที่อนุมัติใบสมัคร จะต้องเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามที่กล่าวไปในหัวข้อ (2.4) ข้อ (ก) ข้างต้น เกี่ยวกับการประเมินรายได้ที่จะได้รับ (Assessment of possible gain) ภายใต้มาตรการ AFRS นั้น มีวิธีการประเมินดังนี้

(1) ในแบบฟอร์มการสมัคร (VAT 98) ในช่อง 4 นั้น ให้เกษตรกรกรอกรายละเอียดเกี่ยวกับมูลค่าของการประกอบเกษตรกรรม โดยให้เกษตรกรเป็นผู้ประมาณไว้ในใบสมัครเพื่อประกอบการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ ซึ่งเจ้าหน้าที่จะต้องตรวจสอบ VISION เพื่อทำให้มั่นใจว่าข้อความที่เกษตรกรกรอกในช่อง 4 และ 5 นั้นมีเหตุผลที่สอดคล้องกับแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) ถ้าข้อความที่เกษตรกรกรอกในช่อง 4 นั้น น้อยกว่าหรือเท่ากับ 83,000 ปอนด์ เกษตรกรไม่สามารถบวก FRA เกินกว่า 3,000 ปอนด์ (มาตรการ AFRS กำหนดว่า จำนวนซึ่งเกษตรกรสามารถได้รับจากการบวก FRA ลงไปในราคาสินค้าจะต้องไม่เกิน 3,000 ปอนด์) เจ้าหน้าที่จึงสามารถออกใบรับรองให้แก่เกษตรกรได้ ทั้งนี้ หากเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขอื่นที่กำหนดในมาตรการนี้

(3) ถ้าข้อความที่เกษตรกรกรอกในช่อง 4 นั้นมีจำนวนมากกว่า 83,000 ปอนด์

(3.1) ให้เจ้าหน้าที่คำนวณตัวเลขดังกล่าว คูณด้วย 4 แล้วหารด้วย 100 (ร้อยละ 4)

(3.2) คำนวณจำนวนภาษีซื้อที่เกษตรกรขอคืนย้อนหลังภายใน 12 เดือนก่อนยื่นใบสมัคร (ถ้าแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มหาย ให้ดูต่อไปในข้อ (3.4) ที่จะกล่าวต่อไป)

(3.3) จากนั้นให้นำจำนวนในข้อ (3.2) ลบออกจากจำนวนในข้อ (3.1)

(3.4) ในกรณีที่ตัวเลขที่ระบุไว้ในช่อง 4 มากกว่า 83,000 ปอนด์ แต่แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มได้ การเปรียบเทียบให้ใช้ร้อยละ 4 ของจำนวนเงินในช่องที่ 4 กับภาษีซื้อซึ่งขอคืนย้อนหลังภายใน 12 เดือนก่อนยื่นใบสมัครเท่าที่มีอยู่ ในกรณีนี้เป็นการยากที่เกษตรกรจะเข้าเงื่อนไขที่ว่าไม่อาจได้รับประโยชน์มากกว่า 3,000 ปอนด์

(4) ถ้าผลลัพธ์หลังจากหักแล้ว น้อยกว่าหรือเท่ากับ 3,000 ปอนด์ ให้เจ้าหน้าที่อนุมัติใบสมัครนั้นได้ ทั้งนี้ หากเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขอื่นที่กำหนดในมาตรการนี้

(5) ถ้าผลลัพธ์หลังจากหักแล้ว มากกว่า 3,000 ปอนด์ ให้เจ้าหน้าที่ปฏิเสธการออกใบรับรอง

แต่ในกรณีที่ผลลัพธ์ตามข้อ (3.3) นั้นน้อยกว่า 3,500 ปอนด์ เจ้าหน้าที่อาจจะออกใบรับรองให้เกษตรกรก็ได้ ถ้าเป็นที่พอใจว่าผลลัพธ์ที่ได้จากการคำนวณนั้นยังไม่มีความแม่นยำเพียงพอ ให้ยกประโยชน์แห่งความสงสัยให้แก่เกษตรกรผู้ยื่นใบสมัคร

CHULALONGKORN UNIVERSITY

ข. <u>การออกและการขอเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ใหม่</u>

สำหรับกรณีเกษตรกรที่ได้เข้าร่วมในมาตรการนี้แล้ว ต่อมาภายหลังประสงค์ที่จะออกจากมาตรการ AFRS[26] สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ กรณีโดยสมัครใจ หรือ Customs and Excise บังคับให้ออกเนื่องจากไม่มีคุณสมบัติที่จะเข้าร่วมมาตรการ AFRS ได้อีกต่อไป ในกรณีออกจากมาตรการโดยสมัครใจเอง เกษตรกรจะต้องเขาร่วมอยู่ในมาตรการ AFRS เป็นเวลาอย่างน้อย 1 ปี จึงจะสามารถขอออกจากมาตรการ AFRS ได้

กรณีที่เกษตรกรออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่[27] นั้นมี 2 กรณี คือ การออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่โดยสมัครใจ และการออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่โดยถูกบังคับให้ออก มีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

(1) กรณีออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่โดยสมัครใจ

(1.1) ยื่นคำขอออกจากมาตรการโดยสมัครใจ

(1.2) เลิกผลิตสินค้าทางการเกษตรอันมีคุณสมบัติตามที่จะได้รับสิทธิตามมาตรการ AFRS

(2) กรณีออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่โดยถูกบังคับให้ออก

(2.1) ระบุคุณสมบัติในใบสมัครผิดจากความเป็นจริง

(2.2) ได้รับโทษจากการหนีภาษีมูลค่าเพิ่มหรือถูกตัดสินว่ากระทำผิดกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2.3) เลิกทำกิจกรรมที่กำหนดไว้ในมาตรการ AFRs

(2.4) ตาย ตกเป็นบุคคลล้มละลายหรือเป็นบุคคลไร้ความสามารถ

(2.5) มีความรับผิดในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นผลจากการที่ได้ประกอบการซึ่งไม่ใช่กิจกรรมทางเกษตรกรรมที่มีฐานรายรับเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด

(2.6) หากการอยู่ในมาตรการ AFRS นั้นจะทำให้ได้รับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนมากกว่าการขอคืนภาษีซื้อ (ในกรณีเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มทั่วไป)

(2.7) มีคุณสมบัติไม่เป็นไปตามที่มาตรการ AFRs กำหนด เพราะว่าเกษตรกรได้ขายกิจการหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดซึ่งเปลี่ยนไปจากการเป็นเจ้าของกิจการมาเป็นบริษัทจำกัด ในกรณีนี้เกษตรกรสามารถขอสมัครเพื่อรับใบรับรอง (certificate) ใหม่ได้

(2.8)มีความรับผิดชอบในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ.1994 ตารางที่ 1 หรือตารางที่ 3 (VAT Act 1994, Schedule 1 or 3)

- มีรายได้มั่งคั่งขึ้นระหว่างที่เป็นเกษตรกรภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และรายได้นั้นมีจำนวนมากจนเกษตรกรจะต้องดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ

---

[26] HM Revenue & VAT, "Vat Notice 700/46: Agricultural Flat Rate Scheme" [Online], [18 October 2012]. Available from: https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70046-agricultural-flat-rate-scheme/vat-notice-70046-agricultural-flat-rate-scheme#vat-98---flat-rate-scheme-for-agriculture---application-for-certification

[27] customs, "Vat 98 Flat Rate Scheme for Agriculture - Application for Certification". [Online].

- ได้ยื่นใบสมัครเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ตารางที่ 1 หรือตารางที่ 3 (Schedule 1 or 3) ซึ่งจะถูกถือเสมือนเป็นการยื่นคำขอเพื่อยกเลิกใบรับรอง (Certificate)

- Customs and Excise พิจารณาแล้วเห็นว่ามีความจำเป็นที่จะต้องให้ออกจากมาตรการ AFRS เพื่อรักษารายได้ของรัฐ

กรณีที่เกษตรกรออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เกษตรกรไม่มีสิทธิที่จะขอบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด แม้ว่าเกษตรกรจะต้องแบกรับภาษีซื้อที่ซ้ำซ้อนที่เหลือจากการซื้อสินค้าในขณะที่เป็นสมาชิกในมาตรการ AFRS เพราะถือว่าเกษตรกรได้รับอนุญาตให้เรียกเก็บ (charge) และเก็บ (keep) เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ FRA ไว้ทดแทนภาษีซื้อที่เสียไป

แต่อย่างไรก็ตามเกษตรขอเข้าร่วมมาตรการ AFRS ภายหลังออกจากมาตรการไปแล้ว ถ้าเกษตรกรรายใดที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหลังจากที่ได้ออกจากมาตรการ AFRS ไปแล้ว กล่าวคือได้ยกเลิกใบรับรองเดิมไปแล้ว เกษตรกรรายนั้นสามารถที่จะเข้าร่วมมาตรการ AFRS ใหม่อีกครั้งได้ โดยมีเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ตาม Regulations 1995 regulation 208 และมีกำหนดระยะเวลาสำหรับเกษตรกรได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ออกจากมาตรการ AFRS ดังต่อไปนี้

(1) ออกจากมาตรการ AFRS ไปอย่างน้อย 3 ปี หรือ

(2) ออกจากมาตรการ AFRS ไปอย่างน้อย 1 ปี และได้สมัครเข้าร่วมมาตรการ AFRS ใหม่เพื่อยกเลิกการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเกษตรกรต้องมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียเกี่ยวกับสินค้าและสินทรัพย์น้อยกว่า 250 ปอนด์ เพื่อเป็นการป้องกันเกษตรกรนำข้อได้เปรียบนี้มาใช้เพื่อไม่ต้องเสียภาษีเกี่ยวกับสินค้าและสินทรัพย์

อย่างไรก็ตาม ถ้าเกษตรกรนั้นมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายหลังที่ได้ออกจากมาตรการ AFRS และมีรายได้ไม่เกินเกณฑ์ที่ถูกบังคับให้ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่ออกจากมาตรการ เกษตรรายนั้นสามารถที่จะเข้าร่วมมาตรการ AFRS ใหม่ในเวลาใดก็ได้ กล่าวคือ ไม่อยู่ในบังคับแห่งระยะเวลาตามที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น

อนึ่งเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการ AFRS อาจถูกเจ้าหน้าที่ตรวจสอบกิจการของเกษตรกรได้ ในกรณีที่เจ้าหน้าที่สงสัยว่าเกษตรกรจะกระทำการอันไม่ถูกต้องหรือฝ่าฝืนหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้ในมาตรการ AFRS หรือมีกรณีที่เกิดความเสี่ยงต่อเงินได้ของรัฐขึ้น แต่ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่จะไม่เข้าไปตรวจสอบกิจการบ่อยครั้งนัก ซึ่งการเข้าไปตรวจสอบเกษตรกรของเจ้าหน้าที่ไม่จำเป็นต้องแจ้งไปยังเกษตรกร แต่เกษตรกรอาจจะทำรายงานร้องเรียนมายังกรมสรรพากรก็ได้ ดังนั้นกรมสรรพากรจึงสามารถรู้ถึงการเข้าไปตรวจสอบที่ไม่ถูกต้อง หรือรับรองการเข้าไปตรวจสอบเกษตรกรของเจ้าหน้าที่ได้ด้วย

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

3.3.3.3 การจ่ายเงินชดเชยภาษีซื้อในรูปแบบของเปอร์เซ็นต์ของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ในใบรับรองการให้เกษตรกรบวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ FRA (Flat Rate Certificate) ในราคาสินค้า นั้น จะต้องแสดงรายละเอียด คือ “ชื่อและที่อยู่ของเกษตรกร” โดยใบรับรองนั้นจะออกในนามของเกษตรกรผู้ขายหรือบริษัทจำกัด อย่างไรก็ตาม สำหรับกรณีห้างหุ้นส่วนนั้น ไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดให้อำนาจในการออกใบรับรองในนามของห้างหุ้นส่วนได้ แต่จะออกในนามของหุ้นส่วนแต่ละคนในห้างหุ้นส่วนนั้น เพราะฉะนั้น ชื่อของหุ้นส่วนทุกคนจะปรากฏในใบรับรองเช่นเดียวกับชื่อของห้างหุ้นส่วนนั้น หากมีที่ว่างไม่พอให้เติมชื่อของหุ้นส่วนของทุกคนได้ โดยให้ระบุแทนว่า “และหุ้นส่วนอื่นทุกคนของห้างหุ้นส่วน” โดยใบรับรองนี้จะออกให้ห้างหุ้นส่วนเพียงใบเดียวเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม เกษตรกรซึ่งอยู่ภายใต้มาตรการ AFRS มีสิทธิที่จะไม่บวก FRA ในอัตราร้อยละ 4[28] ลงไปในราคาสินค้าที่ขาย แต่หากเลือกที่จะ FRA แล้ว เกษตรกรก็สามารถเก็บเงินที่บวกนั้นไว้ได้ กล่าวคือ มาตรการ AFRS นั้นมิได้บังคับให้เกษตรกรต้องเรียกเก็บ FRA ในการขายสินค้าหรือทั้งขายสินค้าและให้บริการ เสมอไป (ซึ่งกรณีนี้จะเห็นได้ว่ามาตรการ AFRS นั้นแตกต่างจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่จะต้องเรียกเก็บภาษีจากลูกค้าเมื่อได้ขายสินค้าหรือให้บริการทุกครั้ง ซึ่งหากไม่เรียกเก็บ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีความผิดตามที่กฎหมายกำหนด) อย่างไรก็ตาม เกษตรกรจะต้องไม่บวก FRA ลงในการขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้กระทำกับบุคคลซึ่งไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือแก่เกษตรกรรายอื่นซึ่งอยู่ภายใต้ AFRS เช่นเดียวกัน ทั้งนี้เพราะผู้ที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเกษตรกรรายอื่นที่เข้าร่วมมาตรการ AFRS จะไม่สามารถขอคืน FRA ซึ่งบวกลงไปในตัวสินค้าได้

อย่างไรก็ตาม เกษตรกรไม่สามารถเรียกเก็บ FRA ในกรณีต่อไปนี้

1) การขายเครื่องจักร

2) การขายที่ดิน การซ่อมและการบำรุงรักษาฟาร์มของเกษตรกรรายอื่น

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

3.3.3.4 การกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ภายใต้ระบบของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นี้ เกษตรกรไม่ต้องระบุหรือบันทึกแยกรายการในส่วนของยอดขายและยอดซื้อสินค้าเพื่อที่จะคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกรมสรรพากร แต่เกษตรกรผู้นั้นจะต้องบันทึกยอดขายสินค้าหรือยอดการให้บริการหรือทั้งยอดขายสินค้าและการให้บริการ โดยจะคำนวณแบบอัตราคงที่ในอัตราร้อยละ 4 ของราคาขายและเกษตรกรจะต้องขายสินค้าให้แก่ลูกค้าที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งการชดเชยภาษีซื้อในรูปแบบของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นี้จะมีผลเสมือนว่าเกษตรนั้นได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0

---

[28] สำหรับอัตรา FRA นั้นสามารถเปลี่ยนแปลงได้โดยออกเป็นประกาศกระทรวงการคลัง (Treasury Order)

กล่าวคือได้รับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนเต็มจำนวน (ในกรณีของอัตราภาษีร้อยละ 0 ภาษีขายเท่ากับ 0 ทำให้ภาษีซื้อไม่ถูกหักโดยภาษีขาย ทำให้เกษตรกรจะได้รับภาษีซื้อคืนอย่างเต็มจำนวน) อย่างไรก็ตามเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ หรือ Flat Rate Addtion (FRA) ที่บวกเข้าไปในตัวสินค้านั้น ไม่ใช่ภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ที่ให้เกษตรกรบวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในอัตราร้อยละ 4 เข้าไปในสินค้าซึ่งเกษตรกรขายเพื่อให้มีผลเสมือนว่าเป็นการชดเชยภาษีซื้อที่เกษตรเสียไปในการซื้อสินค้าให้แก่ผู้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในทอดก่อนหน้า

สำหรับนโยบายการกำหนดอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (FRA) ว่าจะกำหนดให้ใช้ในอัตราเท่าใดนั้น ได้มีการอธิบายเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวไว้ใน VAT issues and options (Ireland) pp 6-7 section 21 และ 22 ว่า “การขอคืนภาษีซื้อนั้นให้มีการทบทวนจำนวนผู้ขอคืนภาษีซื้อในทุกๆ ปี โดยพิจารณาจากงบประมาณและคำนวณตามเกณฑ์ใน The VAT Directive กล่าวคือ การยอมให้เกษตรกรบวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ลงไปในราคาสินค้าได้นั้น จะต้องพิจารณาจากข้อมูลในระดับเศรษฐกิจมหภาค เช่นข้อมูลและผลิตภัณฑ์ทางด้านการเกษตร และแนวโน้มของโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของภาคเกษตรกรรมตามมาตรการ AFRS โดยพิจารณาจากข้อมูลก่อนหน้าที่จะใช้ในการคำนวณอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เป็นระยะเวลา 3 ปี

ประเทศอังกฤษในฐานะประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปจะกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และแจ้งต่อกรรมาธิการ (Commission) ก่อนที่จะใช้อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ดังกล่าว[29] และเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการอาจจะใช้อัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่กับราคาที่ไม่รวมภาษีกับผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.3.3.5 การออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat-Rate Invoice) เมื่อมีการบวกเงินเพิ่มอัตราคงที่ (Flat Rate Addition)

เมื่อเกษตรกรได้เรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ FRA เกษตรจะต้องออก Flat rate invoice (อาจจะเรียกชื่อเป็นภาษาไทยว่า “ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่” อย่างไรก็ตาม หากกล่าวถึงมาตรการของประเทศอังกฤษจะใช้คำว่า “Flat Rate invoice” และหากกล่าวถึงกรณีการนำมาใช้บังคับในประเทศไทยหรือในกรณีอื่นจะใช้คำว่า “ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่”) ในการขายสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้าซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะว่าลูกค้าเหล่านั้นต้องการนำ Flat rate invoice ไปขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

เนื้อความในใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นั้น จะต้องแสดงรายการตามที่ระบุไว้ใน VAT Regulations 1995 regulation 209(3)[30] ดังนี้

---

[29] Article 297 of Council Directive 2006/112/EC of November 2006

[30] Regulation 209(1) บัญญัติว่า “จำนวนเงินที่กล่าวไว้ใน section 54(4) ที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้ (the VAT Act 1994) และรวมถึงค่าตอบแทนในการประกอบกิจการที่ถือเสมือนเป็นการเครดิตภาษีซื้อของเกษตรกร ได้แก่ กรณีดังต่อไปนี้

(ก) การประกอบการหรือที่เกี่ยวข้องกับการประกอบเกษตรกรรม โดยเกษตรกรซึ่งมีคุณสมบัติตามที่กำหนด

(1) เลขที่ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

(2) เลขที่ใบรับรองการเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat rate certificate)

(3) ชื่อและที่อยู่ของเกษตรกร

(4) ชื่อและที่อยู่ของลูกค้าซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(5) วันที่ที่ขายสินค้า

(6) รายละเอียดของสินค้าหรือบริการ

(7) ราคาขายหรือบริการ ที่ไม่รวมเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ FRA

(8) อัตราและจำนวนเงินส่วนเพิมอัตราคงที่ โดยระบุด้วยว่าเป็น “Flat Rate Addition” หรือ FRA

หากผู้ซื้อสินค้าจากเกษตรกรได้รับ Flat Rate Invoice ซึ่งมีข้อความไม่ครบถ้วนตามที่ได้กล่าวไปแล้ว ผู้ซื้อสินค้า (บุคคลที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม) จะไม่สามารถนำ FRA ที่ได้เสียไปมาเครดิตคืนได้

ในกรณีผู้ซื้อหรือลูกค้าที่ซื้อสินค้าจากเกษตรกร ต้องการเป็นผู้จัดเตรียม Flat Rate Invoice ให้แก่เกษตรกรในมาตรการ AFRS จะต้องแจ้งกับศูนย์ที่ปรึกษาธุรกิจ (Business Advice Centre) ในท้องที่ที่ลูกค้านั้นอยู่ โดยให้แจ้งว่าลูกค้านั้นประสงค์ที่จะออก Flat Rate Invoice เอง (self-bill)* แทนเกษตรกรที่สามารถออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้

(ข) ได้ประกอบกิจการในเวลาที่เกษตรกรไม่เป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และ

(ค) ได้ประกอบกิจการแก่ผู้ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

Regulation 209 (3) นั้น บัญญัติว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่มีสิทธิเครดิตภาษีซื้อดังที่กล่าวใน (1) ข้างต้น ถ้าในใบกำกับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นั้นไม่ได้มีข้อความดังต่อไปนี้

(ก) เลขที่ใบกำกับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (identifying number)

(ข) ชื่อ ที่อยู่ เลขที่ใบรับรองของเกษตรกรผู้ออกใบกำกับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

(ค) ชื่อและที่อยู่ของผู้ที่ได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ (ลูกค้า)

(ง) วันเวลาซึ่งประกอบการ

(จ) รายละเอียดของการประกอบการขายสินค้าหรือบริการ

(ฉ) ค่าตอบแทนในการประกอบกิจการหรือในกรณีที่มีส่วนเพิ่มหรือลดราคา ให้แยกส่วนเพิ่มหรือลดราคานั้นออกจากจำนวนที่กล่าวไว้ในข้อ (1) ข้างต้น

(ช) จำนวนตามที่กล่าวใน (1) ข้างต้น ซึ่งเกษตรกรมีสิทธิเพิ่มเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้”

* ใน V1-24A ซึ่งว่าด้วย Trader’s Records และ Notice 700/62 ว่าด้วย Self-billing ได้อธิบายว่าการใช้ Self-billing นั้นเป็นการตกลงระหว่างผู้ขายด้วยกัน โดยลูกค้าตกลงกับผู้ประกอบการว่าลูกค้าจะเป็นผู้จัดเตรียมใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการและส่งสำเนาให้ผู้ประกอบการเมื่อมีการจ่ายเงิน

ลูกค้าซึ่งเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี หรือผู้ซึ่งต้องการที่จะเริ่มออกใบกำกับภาษีเอง (Self-billed invoices) ให้แก่ผู้ประกอบการ เรียกว่า self-biller

และสำหรับผู้ประกอบการซึ่งมีลูกค้าเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีให้ หรือต้องการที่จะออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ประกอบการด้วยใบกำกับภาษีซึ่งลูกค้าออกเอง (Self-billed invoices) เรียกว่า self-billee

สำหรับ self-bill ซึ่งใช้ในมาตรการ AFRS นั้น มี 2 กรณี คือ

1) เกษตรกรเป็นผู้ออก self-bill โดยจะออกเป็นใบแจ้งหนี้ภาษีอากรหรือ Tax Invoice ให้ผู้ประกอบการ (กรณีนี้เกษตรกรเป็นลูกค้าของผู้ประกอบการรายหนึ่ง แล้วผู้ประกอบการนั้นตกลงกับเกษตรกรโดยให้เกษตรกรเป็นผู้จัดเตรียมใบกำกับภาษี (tax invoices) ให้ผู้ประกอบการ เกษตรกรจึงต้องจัดเตรียมเป็น Tax invoices ไม่ใช่ AFRS invoice หรือ Flat Rate Invoices)

2) ผู้ซื้อสินค้าหรือลูกค้าของเกษตรกรเป็นผู้ออก self-bill โดยออกเป็น AFRS invoices ให้เกษตรกร (กรณีนี้จะเห็นได้ว่า เกษตรกรถือเป็นผู้ประกอบการแต่ประกอบกิจการในลักษณะการเกษตรกรรมโดยเกษตรกรเป็นผู้ขายสินค้าทางการเกษตร หรือทั้งขายสินค้าและให้บริการตามที่มาตรการ AFRS กำหนดให้แก่ลูกค้ารายหนึ่ง และเกษตรกรตกลงกับลูกค้า โดยให้ผู้ซื้อสินค้าหรือลูกค้าเป็นผู้จัดเตรียม AFRS invoice ให้เกษตรกร)

ในการออก self-bill นั้น จะต้องดูด้วยว่ากิจการนั้น สามารถออกเป็น self-bill ได้หรือไม่ (Any self-bill invoice must satisfy the invoicing requirements for the particular type of invoice.)

ผู้ซื้อสินค้าหรือลูกค้าซึ่งเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่แทนเกษตรกรนั้นไม่ต้องได้รับการอนุมัติจากเจ้าหน้าที่ และไม่มีกฎหมายใดบังคับให้ลูกค้าผู้ออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่แทนเกษตรกรนั้น ต้องบอกกล่าวความจำนงในการออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่แทนผู้ประกอบการแก่กรมสรรพากร อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรได้วางนโยบายให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นลูกค้าของเกษตรกรควรดำเนินการแจ้งแก่สำนักงานส่วนท้องถิ่น (local office) ว่ามีความประสงค์ที่จะออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่แทนเกษตรกรเอง (Self-bill)

การที่เกษตรกรซึ่งอยู่ในมาตรการ AFRS จะต้องออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้ลูกค้า ก็เพื่อให้ลูกค้าซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถนำเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (FRA) ซึ่งเกษตรกรได้บวกลงไปในราคาสินค้าหรือบริการนั้น ไปขอคืนได้หรือถือว่าเป็นเสมือนภาษีซื้อของ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

อย่างไรก็ตาม ในกรณีผู้ขายคนหนึ่งไม่ประสงค์ที่จะใช้ self-billing ผู้ขายอีกคนหนึ่งไม่ควรที่จะบังคับโดยอาศัยอำนาจหรือความเป็นหุ้นส่วนทางการค้าให้ผู้ขายนั้นใช้ self-billing อย่างไรก็ตาม แรงกดดันทางการค้าอาจมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ขายที่ต้องการใช้ self-billing ก็ได้

(Notice 700/62 “Self-billing is an arrangement between a supplier and a customer in which the customer prepares the supplier’s invoice and forwards a copy to the supplier with the payment.

Customer who issues, or who wants to start issuing self-billed invoices to your suppliers (in other words. You are a self-biller).”

Supplier who has a customer that issues, or wants to issue, you with self-billed invoices (in other words, you are a self-billee)

V1-24 A paragraph 15.1 “Self-Billing is an agreement between traders. Where a trader does not wish to use it, he should not be forced into in by a potential or actual trading partner. However,commercial pressures may influence his decision.”)

กิจการของผู้ซื้อหรือลูกค้า ถ้าสินค้าหรือบริการที่เกษตรกรขายหรือให้บริการนั้น ลูกค้าได้นำไปใช้ในทางธุรกิจ แต่ลูกค้าดำเนินการเพื่อขอคืนภาษีโดยไม่ชอบ เช่น ขอคืนภาษีที่มิใช่สินค้าทางการเกษตร กรมสรรพากรจะไม่คืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่ผู้ซื้อหรือลูกค้า และอาจต้องระวางโทษปรับตามกฎหมายด้วย

เกี่ยวกับการเก็บบันทึกหรือหลักฐานในกิจการของเกษตรกรนั้น เกษตรกรจะต้องเก็บบันทึกหรือหลักฐานทางธุรกิจทั่วไป และต้องเก็บรักษาสำเนา Flat rate invoice ที่ได้แสดง FRA ไว้ให้ตรวจสอบเป็นระยะเวลา 6 ปี ซึ่งโดยทั่วไป เจ้าหน้าที่จะไม่ตรวจสอบ ยกเว้นในกรณีที่เจ้าหน้าที่ต้องการเรียกตรวจสอบหลักฐานต่างๆ ซึ่งเกษตรกรมีหน้าที่จะต้องนำมาแสดงให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบด้วย สำหรับระยะเวลาในการเรียกตรวจสอบหลักฐานต่างๆ นั้น ถือเป็นดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการกำหนดระยะเวลาให้สั้นกว่าที่มาตรการ AFRS กำหนด หากเกษตรกรนั้นร้องขอ

The VAT Act 1994, section 67 (1) (c) และ section 67(7) บัญญัติเกี่ยวกับโทษในการออก Flat rate invoice โดยไม่ได้รับอนุญาตไว้ ในกรณีดังต่อไปนี้

1) ออก Flat rate invoice โดยไม่มีรายการที่กำหนดไว้ใน The Value Added Tax Regulations 1995, Regulation 209 (3) หรือ

2) ออก Flat rate invoice โดยบุคคลซึ่งไม่ได้รับอนุญาต กล่าวคือ บุคคลที่ไม่มีใบรับรองการเป็นเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการ AFRS

บทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องโทษนั้นได้บัญญัติไว้ใน V1-27, Chapter 2, Section 4 คือโทษนั้นจะเท่ากับร้อยละ 15 ของจำนวนรวมซึ่งเรียกเก็บ ซึ่งโทษน้อยสุดคือ ปรับ 50 ปอนด์ โดยไม่คำนึงถึงจำนวนของ Flat rate invoice เกี่ยวข้อง

3.3.3.6 การขอคืนหรือเครดิตเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ (Deduction)

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

เกษตรกรผู้อยู่ในมาตรการ AFRS นั้นไม่สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกิดจาการซื้อสินค้าที่เป็นอุปกรณ์ที่ใช้ในการเกษตรนั้นได้ (ภาษีซื้อ) แต่เกษตรกรผู้อยู่ในมาตรการ AFRS จะได้รับอนุญาตให้สามารถเพิ่มและเรียกเก็บ FRA ในอัตราร้อยละ 4 โดยการบวกลงไปในสินค้าเฉพาะที่ขายแก่ลูกค้าซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งผู้ประกอบการขายอาหารที่ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มแบบร้อยละ 0 ด้วย โดยถือเป็นการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนได้ในระดับหนึ่ง เพราะมาตรการ AFRS นั้นมิได้มุ่งหวังว่าต้องให้เกษตรกรได้รับภาษีซื้อที่เสียไปคืนทั้งหมด

ในกรณีที่เกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ได้บวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ FRA ลงไปในราคาสินค้า หรือทั้งราคาสินค้าและบริการซึ่งได้ขายสินค้าหรือทั้งขายสินค้าและให้บริการแก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการดังกล่าวสามารถขอคืน FRA ดังกล่าวได้ โดยถือเสมือนว่า FRA ซึ่งเกษตรกรบวกลงไปนั้นเป็นภาษีซื้อ (input tax)

กรณีการขอคืน FRA นั้น ผู้ประกอบการสามารถขอคืน FRA ได้เหมือนกับกรณีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติแต่ในการขอคืนครั้งแรกนั้น ผู้ประกอบการควรตรวจสอบให้แน่ใจว่าได้รับ Flat rate invoice จากเกษตรกรซึ่งได้รับการรับรองจริง

อย่างไรก็ตาม แม้ผู้ประกอบการซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถูกเรียกเก็บ FRA แต่มีกรณีซึ่งไม่สามารถขอคืน FRA ได้ คือ

1) ไม่มี Flat rate invoice ของเกษตรกร หรือ

2) Flat rate invoice ของเกษตรกรไม่มีรายการที่กำหนดไว้ใน The Value Added Tax Regulations 1995, Regulation 209(3)

ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีสิทธิขอคืน FRA ซึ่งเกษตรกรได้เรียกเก็บและไม่อาจอ้างสิทธิใดๆ ได้ด้วย ยิ่งไปกว่านั้น ถ้าผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บ FRA ในสินค้าหรือบริการที่ไม่ได้อยู่ในขอบข่ายของมาตรการ AFRS จะไม่มีสิทธิขอคืน FRA ที่เกษตรกรเรียกเก็บด้วยเช่นกัน เหตุที่มาตรการ AFRS กำหนดไว้เช่นนี้ ก็เพื่อเป็นการเปิดเผยการประเมินหรือเรียกเก็บภาษีหรืออากรโดยมิชอบ หรือเป็นการช่วยป้องกันการหลบเลี่ยง (avoidance) หรือการหนีภาษี (evasion)

3.3.3.7 หลักเกณฑ์อื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ก. <u>กรณีเกษตรกรมิได้ทำกิจกรรมด้านการเกษตร</u>

ก่อนที่เกษตรกรจะตัดสินใจเข้าร่วมมาตรการ AFRS นั้น เกษตรกรควรพิจารณากิจกรรมในธุรกิจของตนรวมทั้งมูลค่าของกิจกรรมนั้นด้วยว่าสูงหรือต่ำกว่าที่กฎหมายกำหนดให้ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะในกรณีเกษตรกรมิได้ทำกิจกรรมด้านเกษตรกร (non-farming activities) ตามที่มาตรการ AFRS กำหนดนั้นอาจมีผลต่อสิทธิการเข้าร่วมมาตรการ เช่น มูลค่าของกิจกรรมซึ่งมิใช่ด้านการเกษตร มีมูลค่าสูงกว่าที่กฎหมายกำหนดให้ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีที่เกษตรกรที่มิได้ทำกิจกรรมซึ่งมิใช่ด้านการเกษตร มีความประสงค์ที่จะเข้าร่วมมาตรการ AFRS แต่ในขณะเดียวกันเกษตรกรนั้นยังเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ ซึ่งหากมูลค่าของกิจกรรมที่มิใช่ด้านการเกษตร มีรายได้สูงกว่าที่กฎหมายกำหนดให้ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เกษตรกรดังกล่าวไม่อาจเข้าร่วมมาตรการ AFRS ได้ กล่าวคือ เกษตรกรยังคงต้องอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นต่อไปหรืออาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าหากประกอบกิจการทั้งสองประเภท (ทั้งกิจการทางเกษตรกรรม หรือกิจการที่มิใช่ทางเกษตรกรรม) หากกิจการใดกิจการหนึ่งมีรายได้เกินกว่าที่กฎหมายกำหนดและต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เกษตรกรรายนั้นจะไม่มีสิทธิเข้าร่วมมาตรการ AFRS เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้

(1) ถ้ากิจกรรมซึ่งมิใช่ด้านการเกษตรนั้นได้รับสิทธิให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ในกรณีดังกล่าวเกษตรกรอาจร้องขอให้ยกเว้นจากการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์นั้น และเข้าร่วมมาตรการ หากการขอยกเว้นการจดทะเบียนนั้นได้รับอนุญาต

(2) หากเกษตรกรได้แบ่งแยกกิจกรรมที่เป็นด้านการเกษตรและที่มิใช่ด้านการเกษตรเป็น 2 ธุรกิจออกจากกัน ในกรณีนี้ กิจกรรมซึ่งมิใช่ด้านการเกษตรจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และเป็นกิจกรรมที่มาตรการ AFRS กำหนดจึงเข้าร่วมมาตรการได้ ถ้าเกษตรกรมีความประสงค์ที่จะแยกธุรกิจดังกล่าวข้างต้นออกจากกัน ธุรกิจทั้งสองนั้นจะต้องมีการแตกหน่วยภาษีออกไป เช่น เกษตรกร

อาจจะประกอบกิจกรรมด้านการเกษตรโดยเกษตรกรผู้เป็นเจ้าของและทำธุรกิจอื่นควบคู่ไปด้วย เช่น จัดเตรียมที่พักและจัดอาหารเช้าโดยห้างหุ้นส่วนซึ่งหุ้นส่วนอีกคนหนึ่งดำเนินการ เห็นได้ว่าในกรณีดังกล่าว การจัดเตรียมที่พักและจัดหาอาหารเช้านั้น ห้างหุ้นส่วนอาจจะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเกษตรกรผู้เป็นเจ้าของห้างหุ้นส่วนด้วยนั้นก็สามารถเข้าร่วมมาตรการ AFRS ได้

กรณีตามข้อ (1.2) นี้ เมื่อได้มีการแยกธุรกิจออกจากกัน ในส่วนภาษีซื้อสินค้าและบริการในธุรกิจการเกษตรจะไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อ (ภาษีมูลค่าเพิ่ม) ได้ แต่บางครั้ง หากเกษตรกรซื้อเครื่องจักรหรืออุปกรณ์มาและใช้ในการประกอบกิจการทั้งสองกิจการ ในกรณีนี้เกษตรกรจะสามารถขอคืนภาษีซื้อได้เฉพาะกิจการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น หากมูลค่าของกิจกรรมซึ่งมิใช่ด้านเกษตรกร มีมูลค่าต่ำกว่าที่กฎหมายกำหนดให้ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีที่ยอดขายของกิจกรรมซึ่งมิใช่ด้านการเกษตร มีมูลค่าต่ำกว่าที่กฎหมายบังคับให้ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เกษตรกรอาจจะถอนการจดทะเบียนและเข้าร่วมมาตรการ AFRS ได้ แต่เกษตรกรไม่อาจจะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แม้ว่าจะเป็นกิจกรรมซึ่งมิใช่กิจการที่มาตรการ AFRS กำหนดก็ตาม และในขณะเดียวกันเกษตรกรไม่อาจเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ FRA จากกิจกรรมซึ่งมิใช่ด้านการเกษตรได้ เพราะเป็นกิจกรรมซึ่งอยู่นอกเหนือขอบข่ายของมาตรการ AFRS

ข. <u>กรณีผลิตพืชผลทางการเกษตรเพื่อขายผ่านกลุ่มเกษตรกรหรือสหกรณ์</u>

ในกรณีที่เกษตรกรขายผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรผ่านกลุ่มเกษตรกรหรือสหกรณ์ สำหรับสินค้า เช่นข้าว ได้มีการนำมารวมกันกับเกษตรกรรายอื่น กรณีเช่นนี้ ผู้ซื้อก็ไม่มีทางทราบว่าเกษตรกรคนใดเป็นผู้ขายข้าวนั้น

ในกรณีดังกล่าว ผู้ซื้อสินค้าควรจะชำระเงินให้แก่กลุ่มเกษตรกรในราคาที่ตกลงกับกลุ่มเกษตรกรสำหรับสินค้าเกษตรนั้นๆ โดยไม่ต้องเสียในส่วนของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ FRA ด้วย กลุ่มเกษตรกรจะเป็นผู้จ่าย FRA ในอัตราร้อยละ 4 แก่เกษตรกรซึ่งอยู่ในมาตรการ AFRS เองตามสัดส่วนที่เกษตรกรแต่ละคนได้ขายไป โดยกลุ่มเกษตรกรสามารถนำเงิน FRA ซึ่งถูกเกษตรกรในมาตรการ AFRS เรียกเก็บไปขอคืนได้ โดยถือเสมือนเป็นภาษีซื้อ

ค. <u>เกษตรกรจากสหภาพยุโรป หรือประเทศอื่นซึ่งเกี่ยวข้องกับกิจกรรมตามที่มาตรการ AFRS กำหนดในประเทศอังกฤษ</u>

มาตรการ AFRS นั้นยอมรับบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องกับกิจกรรมตามที่มาตรการ AFRS กำหนด ไม่ว่าบุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอังกฤษหรือไม่ แม้ว่าบุคคลดังกล่าวมิได้มีสถานที่ในการประกอบธุรกิจในประเทศอังกฤษก็ตาม แต่เกษตรกรจะต้องสามารถแสดงให้เห็นได้ว่ามีการกระทำกิจกรรมซึ่งอยู่ในขอบข่ายของมาตรการ AFRS ภายในประเทศอังกฤษ (ไม่ต้องมีสถานที่ประกอบธุรกิจแต่มีการประกอบกิจการในประเทศอังกฤษ) และต้องชอบด้วยเงื่อนไขอื่นที่กำหนดไว้ในมาตรการนี้

ง. <u>การซื้อสินค้าจากประเทศในกลุ่มสมาชิก (Acquisition)</u>

เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับสินค้าจากประเทศสมาชิกอื่น (another EC member) บุคคลดังกล่าวสามารถซื้อสินค้ามาโดยไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าผู้จด

ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นได้แสดงเลขทะเบียนผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้ประกอบการประเทศสมาชิกอื่น อย่างไรก็ตาม เกษตรกรซึ่งอยู่ในมาตรการ AFRS นั้นถือว่ามิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และแม้ว่าจะมีเลขที่ของใบรับรองซึ่งเหมือนกับโครงสร้างแห่งตัวเลขทะเบียนผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม เกษตรกรดังกล่าวไม่มีสิทธิซื้อสินค้าโดยไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้

3.4 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศฝรั่งเศส

3.4.1 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศฝรั่งเศส

ประเทศฝรั่งเศส ได้บัญญัติรายละเอียดของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Taxe sur la valeur ajoutée) ไว้ในกฎหมายประมวลภาษี (General Tax Code หรือ Code général des impôts เรียกโดยย่อว่า “CGI”) ซึ่งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะจัดเก็บจากมูลค่าของการประกอบการขายสินค้าและให้บริการที่อยู่ในข่ายความรับผิดที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยพิจารณาจากมาตรา 265 และ 265 ทวิของประมวลภาษีดังกล่าว รวมทั้งการส่งออกสินค้าบางประเภทไปยังกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป นอกจากนี้ การนำเข้าสินค้าจากประเทศนอกกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรปก็มีความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ประเทศฝรั่งเศสได้กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ดังนี้

- อัตราภาษีทั่วไป (Standard Rate) ร้อยละ 20 ได้แก่สินค้าและบริการทั่วไป

- อัตราภาษีร้อยละ 0 ในกรณีการซื้อขายสินค้าหรือบริการระหว่างกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปและระหว่างประเทศ (ยกเว้นภารขนส่งทางบก และทางแม่น้ำหรือน่านน้ำภายในประเทศประเทศฝรั่งเศส)

- อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราลดหย่อน (Reduces Rate) อัตราร้อยละ 10 ในกรณีอาหารบางชนิด ผลิตภัณฑ์ยาบางประเภท การขนส่งผู้โดยสารภายในประเทศ ภายในชุมชนและถนนระหว่างประเทศ (บางกรณียกเว้น) และการขนส่งทางน้ำภายในประเทศ เข้าสวนสนุก (ด้านวัฒนธรรม) เคเบิ้ลทีวี การปรับปรุงและซ่อมแซมที่พักอาศัยของเอกชนบางส่วน การทำความสะอาดในครัวเรือนส่วนบุคคล สินค้าเกษตรบางชนิด ที่พักโรงแรม ร้านอาหาร (ไม่รวมเครื่องดื่มแอลกอฮอล์) การรวบรวมขยะภายในประเทศบางส่วน การให้บริการดูแลบ้านบางประเภท ฟืน ภัตตาคาร บาร์ คาเฟ่และไนต์คลับ การตัดดอกไม้และพืชเพื่อใช้ตกแต่ง

- อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราลดหย่อน (Reduces Rate) อัตราร้อยละ 5.5 สำหรับอาหารบางชนิด อุปกรณ์ทางการแพทย์สำหรับคนพิการ หนังสือ (ไม่รวมหนังสือที่มีเนื้อหาลามกอนาจาร หรือส่งเสริมความรุนแรง) หนังสืออิเล็กทรอนิกส์ (e-books) การเข้าร่วมกิจกรรมทางวัฒนธรรมบางอย่าง นักเขียนและนักประพันธ์เพลง การให้บริการที่พักที่เป็นลักษณะการให้ความสงเคราะห์ การเข้าร่วมกิจกรรมด้านกีฬา การให้บริการดูแลบ้านบางประเภท การตัดดอกไม้และพืชสำหรับการผลิตอาหาร

- อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเฉพาะ (Special Rate) อัตราร้อยละ 2.1 สำหรับผลิตภัณฑ์ยาบางประเภท หนังสือพิมพ์และวารสารบางฉบับ ใบอนุญาตทีวี[31] รวมไปถึงการขายบัตรการแสดงละคร ดนตรี หรือนาฏยกรรม หรือละครสัตว์[32]

นอกจากนี้ประมวลภาษีของประเทศฝรั่งเศส กำหนดให้ผู้ประกอบการทั้งหลายจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าหากว่าได้ประกอบกิจการที่อยู่ในข่ายเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือมีรายรับเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ มีรายได้ที่บันทึกไว้ (Les recettes à retenir) จากการประกอบกิจการภายในประเทศฝรั่งเศสเกินกว่า 46,000 ยูโร[33] โดยคำนวณจากผลประกอบการติดต่อกันเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 2 ปี ยกตัวอย่างเช่น กิจการเกษตร A มีรายได้จากการประกอบการในปีแรก 38,000 ยูโร และมีจำนวนรายได้ 61,000 ยูโรในปีที่2 ดังนั้นเมื่อนำมาเฉลี่ยกันแล้วเท่ากับ 49,500 ยูโร ซึ่งกิจการเกษตร A จะต้องดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในวันที่ 1 มกราคมของปีถัดไปต่อเจ้าหน้าที่[34] หลังจากที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เก็บภาษีขาย (Output VAT) จากลูกค้าในการขายหรือให้บริการในแต่ครั้งและสามารถนำภาษีซื้อ (Input VAT) มาหักออกจากภาษีขายได้ และหากภาษีขายมีจำนวนมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการจะต้องนำภาษีขายส่วนที่เกินนั้น ไปยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากรของฝรั่งเศส แต่หากภาษีซื้อมีมากกว่าภาษีขาย ก็สามารถนำภาษีซื้อดังกล่าวมาคืนได้

สำหรับผู้ประกอบกิจการธุรกิจรายย่อย (A micro-entrepreneur) หากผลประกอบการไม่เกิน 46,000 ยูโร ก็ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและทำบัญชีเพื่อยื่นรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากร แต่หากผู้ประกอบกิจการธุรกิจรายย่อยมีมูลค่าการซื้อขายสินค้าหรือบริการเกินเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด จะถือว่าเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งจะต้องรับผิดต่อภาษีมูลค่าเพิ่มในการจัดหาบริการและสินค้าจากวันแรกของเดือนที่รายได้จากการขายสินค้าหรือบริการเกินกว่าที่กำหนด[35] และจะต้องดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนับแต่วันที่รายได้จากการขายสินค้านั้นเกินเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

<u>กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศฝรั่งเศส</u>

ในประเทศฝรั่งเศสมีการกำหนดให้กิจการหลายประเภทเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการประกอบกิจการตามที่กฎหมายกำหนด กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศฝรั่งเศสถูกกำหนดไว้ใน Section 261 แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากร โดยมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

---

[31] Article 278-281 nonies Code général des impôts

[32] Article 278-281 quater Code général des impôts

[33] Collectif, Memento Fiscal 2017, (Francis Lefebvre, 2017),

[34] Ibid

[35] Article 293 B แห่ง Code général des impôts

1) <u>กลุ่มที่ 1 การเกษตรกรรมและการประมง</u>

การให้บริการเพื่อช่วยเหลือกันระหว่างเกษตรกร (การแลกเปลี่ยนแรงงานและวิธีการแสวงหาผลกำไรซึ่งรวมถึงการส่งเสริมการผลิต) โดยอาจให้ความช่วยเหลือในลักษณะชั่วคราวหรือเป็นประจำปกติก็ได้ ตามมาตรา L325-1 ทั้งนี้การให้ความช่วยเหลือ หมายถึงการทำสัญญาให้เปล่าที่จะสร้างประโยชน์ให้แก่ผู้รับประโยชน์ โดยผู้รับประโยชน์จะชำระค่าใช้บริการให้แก่ผู้ให้บริการทั้งหมดหรือบางส่วนก็ได้ ทั้งนี้หากเป็นกรณีของความช่วยเหลือในกิจการประมงต้องจัดทำสัญญาให้ความช่วยเหลือระหว่างกันขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษร

2) <u>กลุ่มที่ 2 การรักษาตัวหรือการรักษาผู้ป่วยโรงพยาบาล</u>

การกระทำใดที่เกี่ยวข้องกับการรักษาโรคในโรงพยาบาลหรือสถานพยาบาล ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้แก่ ค่ารักษาพยาบาล ค่าห้องผ่าตัดรวมถึงอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการผ่าตัด ค่าธรรมเนียมในการดำเนินการรักษาที่ถูกจัดให้โดยสถานพยาบาลในระหว่างที่เข้าพักในโรงพยาบาล ค่าอาหารและห้องพักในระหว่างที่พักรักษาตัวในโรงพยาบาล และค่าวิชาชีพที่แพทย์และพยาบาลเรียกเก็บในนามของตนเอง[36] ยกเว้นในกรณีการทำธุรกรรมขายสินค้าหรือผลประโยชน์อื่นๆ จะต้องเสียภาษีตามอัตราปกติ

<u>ข้อสังเกต</u> สถาบันเอกชนที่ให้การดูแลโดยไม่ได้รับอนุญาตจากหน่วยงานบริหารที่มีอำนาจหรือได้ถอนตัวออกจากสถานพยาบาลหรือสถานที่พักหรือโรงแรมที่รองรับแขกผู้เข้าพัก เช่น สปา ก็อยู่ในขอบเขตที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตาม มาตรา 256 แห่งประมวลรัษฎากร ประเทศฝรั่งเศส

3) <u>กลุ่มที่ 3 การดำเนินการโดยองค์กรที่ไม่แสวงหาผลกำไร</u>

การดำเนินการโดยองค์กรที่ไม่แสวงหาผลกำไรที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่กิจการดังต่อไปนี้

- การให้บริการทางสังคมการศึกษาวัฒนธรรมหรือกีฬาแก่สมาชิก ซึ่งเป็นไปตามตามกฎหมายสำหรับองค์ที่ไม่แสวงหาผลกำไรและมีการจัดการบริหารกิจการในเชิงการกุศล
- การขายที่ส่งเสริมให้แก่สมาชิกของตนภายในองค์กรเดียวกัน
- การทำธุรกรรมเพื่อประโยชน์ขององค์กรจากผลงานที่ไม่แสวงหากำไรในทางสังคมหรือการกุศลและต้องไม่มีการขัดกันทางผลประโยชน์ระหว่างกัน
- กิจกรรมการกุศลหรือการสนับสนุน ไม่เกิน 6 ครั้งต่อปีและจัดขึ้นเพื่อให้สิทธิพิเศษแก่สมาชิกของสมาคมเหล่านี้
- การดำเนินงานที่ดำเนินการโดยสมาคมผู้ไกล่เกลี่ย ตามประมวลกฎหมายแรงงาน
- การดำเนินงานที่ดำเนินการโดยสมาคมที่ได้รับการอนุมัติตามประมวลรัษฎากร

[36] Article 261 แห่ง Code général des impôts

- การให้บริการและอุปกรณ์ของสินค้าแก่สมาชิก (องค์กรอื่น ๆ ที่เป็นสมาชิก) ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายที่เกี่ยวกับการดำเนินการ ซึ่งไม่มีวัตถุประสงค์ที่เกี่ยวข้องกับปรัชญา ศาสนา การเมือง ความเป็นชาตินิยมของเทศบาลหรือสหภาพแรงงาน

4) <u>กลุ่มที่ 4 การรวมกลุ่มเป็นหุ้นส่วนหรือนิติบุคคลโดยไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร</u>

การดำเนินการโดยนิติบุคคลที่ไม่แสวงหาผลกำไร เช่น กลุ่มผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจ, บริษัท ,กิจการร่วมค้า หรือสมาคมวิชาชีพบางแห่งที่ไม่หวังผลกำไร จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 261 B แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากร

5) <u>กลุ่มที่ 5 การจัดส่งสินค้าภายในชุมชน(Intra-Community)</u>

การขายสินค้าอุปโภคบริโภคที่จัดส่งภายในประเทศหรือขนส่งจากประเทศฝรั่งเศสได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 262 แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากร โดยมีเงื่อนไขของผู้จัดส่ง ดังต่อไปนี้

5.1) ผู้เดินทางไม่ได้เป็นผู้มีภูมิลำเนาอยู่ในฝรั่งเศสหรือในประเทศสมาชิกอื่นของสหภาพยุโรป

5.2) การส่งมอบต้องไม่ใช่ยาสูบที่ผลิตโดยธรรมชาติหรือมีคุณภาพสอดคล้องกับการจัดหาในเชิงพาณิชย์รวมถึงของที่ไม่ได้รับอนุญาต

5.3) สินค้าที่ถูกขนย้ายนอกประเทศสมาชิกแห่งยุโรป ก่อนสิ้นสุดระยะเวลาสามเดือนนับจากมีการจัดส่งสินค้า

5.4) มูลค่ารวมของการส่งมอบรวมภาษีมูลค่าเพิ่มเกินกว่าจำนวนที่กำหนดโดยคำสั่งของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

6) <u>กลุ่มที่ 6 สัญญาเช่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อใช้ในการเกษตร ที่ดินที่ยังไม่ได้พัฒนาหรือที่ดินเปล่า</u>

สัญญาเช่าที่ดินและอาคารที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ถูกกำหนดไว้ในมาตรา 261 D ซึ่งตามบทบัญญัติดังกล่าวได้แบ่งประเภทสัญญาเช่าที่ดินที่ได้รับการยกเว้นออกเป็น 4 ประเภท ดังนี้

6.1) สัญญาเช่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อใช้ในการเกษตร (Locations de terres et bâtiments à usage agricole) คือการเช่าที่ดินและอาคารสำหรับใช้ในการเกษตร สัญญาเช่าฟาร์ม ซึ่งมีผลให้ผู้เช่ามีสิทธิในการเช่าที่ดินในชนบท ไม่เพียงแต่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น แต่ยังครอบคลุมถึงอุปกรณ์ทางการเกษตรและปศุสัตว์ ทั้งนี้การยกเว้นภาระภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวใช้บังคับทั้งกับสัญญาเช่าที่เป็นลายลักษณ์อักษรและสัญญาเช่าที่ทำโดยวาจา

6.2) สัญญาเช่าที่ดินที่ยังไม่ได้พัฒนาหรือที่ดินเปล่า (Locations de terrains non aménagés et de locaux nus) คือการให้เช่าที่ดินหรือเปล่าที่ยังไม่ได้พัฒนาสถานที่ได้รับการยกเว้นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ยกเว้นผู้ให้เช่ามีส่วนร่วมในผลประโยชน์ของการเช่าในเชิงธุรกิจของผู้เช่า

6.3) สัญญาเช่าหรือให้สัมปทานที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทางการเกษตรซึ่งเป็นที่ดินที่ยังไม่ได้พัฒนาและพื้นที่เปล่า (Locations ou concessions de droits portant sur des terres et bâtiments à usage agricole, des terrains non aménagés et des locaux nus, relevant de la gestion d'un patrimoine foncier) คือ สัญญาเช่าหรือสัมปทานสิทธิที่ไม่มีรูปร่างซึ่งเกี่ยวข้องกับที่ดินและอาคารที่ใช้ในการเกษตรกรรมในสถานที่ยังไม่ได้พัฒนาหรือที่ดินเปล่า ซึ่งไม่ถือเป็นทรัพย์ทางพาณิชย์ หรือส่วนควบตามกฎหมายของทรัพย์ที่ดิน

6.4) สัญญาให้เช่าที่อยู่อาศัยพร้อมตกแต่งหรือมีการตกแต่งเพื่อการอยู่อาศัย (Locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation) คือสัญญาเช่าที่พักพร้อมเฟอร์นิเจอร์หรือติดตั้งเพื่อใช้อยู่อาศัย ซึ่งตามมาตรา 261 D-4 กำหนดให้ค่าเช่าเหล่านี้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และการเช่าสิ่งปลูกสร้างเหล่านี้จะต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อที่อยู่อาศัยและเป็นสิ่งปลูกสร้างที่สามารถเคลื่อนย้ายได้ยาก แต่หากเป็นสิ่งปลูกสร้างที่สามารถเคลื่อนย้ายได้ง่าย เช่น เต้นท์พักแรม จะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าว

7) <u>กลุ่มที่ 7 การประกอบธุรกรรมทางธนาคารและการเงิน</u>

การประกอบธุรกรรมทางธนาคารและการเงินที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม มีดังต่อไปนี้

7.1) การให้และการต่อรองสินเชื่อ การจัดการสินเชื่อที่ดำเนินการโดยผู้กู้ยืมเงินที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา L. 211-22 ถึง L. 211-26 ของรหัสการเงิน และเงินบำนาญที่ทำภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา L. 211-27 ถึง L. 211-34

7.2) การเจรจาและการสันนิษฐานเกี่ยวกับภาระผูกพัน การค้ำประกันและการค้ำประกันอื่นๆ รวมถึงการบริหารจัดการการค้ำประกันเครดิตของผู้ที่ได้รับเครดิต

7.3) การทำธุรกรรมรวมถึงการซื้อขายเกี่ยวกับเงินฝากบัญชีกระแสรายวัน การชำระเงิน การโอนลูกหนี้เช็คและเอกสารทางการค้าอื่น ๆ ยกเว้นธุรกรรมที่เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงรายละเอียดของมูลหนี้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

7.4) ธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนสกุลเงินธนบัตรและสกุลเงิน ซึ่งเป็นวิธีการชำระเงินตามกฎหมาย ยกเว้นเหรียญและธนบัตรสะสม

7.5) การทำธุรกรรมนอกเหนือจากการดูแลและจัดการหุ้นของ บริษัท หรือสมาคม พันธบัตรและหลักทรัพย์อื่นใดนอกจากหลักทรัพย์ที่เป็นหลักทรัพย์และดอกเบี้ยประกันในกฎหมาย หรือการแสดงความเป็นเจ้าของหรือความครอบครองในอสังหาริมทรัพย์

7.6) การจัดการกองทุนรวมเพื่อลงทุนในหลักทรัพย์ที่สามารถโอนเปลี่ยนมือได้และแผนการลงทุนร่วมซึ่งอยู่ภายใต้วรรคย่อยข้อ 2 วรรค 1 วรรค 2 หรือวรรคย่อย 1 ของอนุวรรคที่ 3 หรือ หมวด 4 ของหมวด 2 ในหมวด IV ของหัวข้อ I ของหนังสือเลขที่ II แห่งประมวลรัษฎากรและการเงินและกองทุนตราสารหนี้

8) กลุ่มที่ 8 การประกันภัยและการประกันภัยต่อ

การประกันภัยและการประกันภัยต่อและการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมเหล่านี้โดยนายหน้าประกันภัยและตัวกลางได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 261 C-2 แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากร

9) กลุ่มที่ 9 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอื่นๆ

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอื่นๆ สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทดังต่อไปนี้

9.1) ข้อยกเว้นที่กำหนดโดยบทบัญญัติของกฎหมายอย่างชัดแจ้งนอกเหนือจากที่ระบุไว้ก่อนหน้านี้ (ตามการประกาศอธิบดีกระทรวงการคลัง **(**BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10**)**)

ในที่นี้ขอยกตัวอย่างที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการทางการเกษตร ได้แก่ กิจกรรมทางการประมงบางประเภท ซึ่งเป็นกิจการเกี่ยวกับการขายหรือการจับปลา หอย หอยสดหรือการเก็บรักษาความสดโดยวิธีการการแช่แข็ง ซึ่งชาวประมงและเจ้าของเรือประมงเป็นผู้ขายสินค้าประมงดังกล่าว[37]

9.2) ข้อยกเว้นที่เกิดจากการตัดสินใจในการบริหาร (ตามประกาศอธิบดีกระทรวงการคลัง **(**BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-20**)**) เช่น จำนวนเงินที่เก็บรวบรวมเป็นค่าธรรมเนียมการเข้าชมโดยเจ้าของปราสาท เป็นต้น

ในส่วนของการประกอบกิจการเกษตรกรรมบางประเภทก็ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 261-2 ถึงมาตรา 261-3 แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากร

3.4.2 ที่มาและเจตนารมณ์ของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (Régime du remboursement forfaitaire agricole : RFA) ของประเทศฝรั่งเศส

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ประเทศฝรั่งเศสเป็นหนึ่งในสมาชิกของสหภาพยุโรปซึ่งปรับใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร กับกฎหมายภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสตามข้อเสนอของที่ประชุมสภาสหภาพยุโรป (règlement (CE) n° 73-2009 du Conseil du 19 janvier 2009) เมื่อปี ค.ศ. 2009 ทั้งนี้ประมวลกฎหมายภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส ได้กำหนดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ไว้ในมาตรา 298 quater และ 298 quinquies โดยมีวัตถุประสงค์ในกำหนดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ขึ้นเพื่อบรรเทาภาระหน้าที่การชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในการซื้อและการให้บริการทางการเกษตรที่อยู่ภายใต้มาตรการนี้ ให้กับเกษตรกรที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (agriculteurs qui ne sont pas redevables de la TVA) ทั้งนี้ยังรวมไปถึงการรวมกลุ่มของผู้ประกอบกิจการเกษตรกรรม (Le Groupement agricole d'exploitation en commun : GAEC) ซึ่งมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็สามารถใช้สิทธิประโยชน์จากการใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้เช่นเดียวกัน ในส่วนของการชดเชยภาษีซื้อตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ รัฐจะพิจารณา

[37] Article 261-2 ถึง 261-4 แห่ง Code général des impôts

การคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่โดยจะคำนวณเป็นรายปีซึ่งจะตรวจสอบจากเอกสารการส่งมอบสินค้าจากการขายหรือการส่งมอบของเกษตรกรผู้ซื้อหรือลูกค้าที่มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเอกสารการส่งออกสินค้าทางการเกษตร ทั้งนี้ การคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ดังกล่าว ไม่ครอบคลุมไปถึงการให้บริการและกรรมวิธีที่เกี่ยวกับกิจการทางการเกษตร เนื่องจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของประเทศฝรั่งเศสมุ่งที่จะส่งเสริมการขายสินค้าทางเกษตรกรรมเท่านั้น

3.4.3 หลักการของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (Régime du remboursement forfaitaire agricole : RFA) ของประเทศฝรั่งเศส

มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของประเทศฝรั่งเศสมีบัญญัติของกฎหมายรองรับอยู่หลายฉบับ ได้แก่ กฎหมายดังนี้

(1) Code Général des Impôts (CGI) มาตรา 298 quater และมาตรา 298 quinquies อธิบายมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (AFRS) และหลักการคืนเงินก้อน (lump sum refunding) ตามมาตรการนี้

(2) Code Général des Impôts (CGI) ภาคผนวกที่ 2, มาตรา 263 ,265 ,266 และ267 bis. กำหนดเงื่อนไขสำหรับการใช้เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืน

(3) BOI-TVA ซึ่งเป็นประกาศอธิบดีกระทรวงการคลัง เรื่องการคลังสาธารณะด้านภาษี (le Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts (BOFiP-Impôts)) โดยมีอธิบดีแผนกการคลังสาธารณะ กระทรวงการคลัง (la Direction Générale des Finances Publiques (DGFiP)) เป็นผู้มีอำนาจออกประกาศดังกล่าวซึ่งจะกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ไว้เพื่อเป็นแนวทางให้ทั้งเจ้าหน้าที่รัฐและประชาชนยึดถือปฏิบัติตาม

ในการได้รับประโยชน์จากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของฝรั่งเศสนั้น จะต้องปรากฏข้อเท็จจริงตามเงื่อนไขของมาตรการดังกล่าว[38] ดังต่อไปนี้

1) ส่งมอบหรือการขายสินค้าเกษตรให้กับผู้เสียภาษีอื่นที่ไม่ใช่เกษตรกรซึ่งอยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เช่นเดียวกับผู้ขายภายในประเทศฝรั่งเศส กล่าวคือ ต้องส่งมอบให้กับผู้เสียภาษีหรือผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (พ่อค้า ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้ประกอบการตามมาตรการการเสียภาษีอย่างง่าย (RSA)) และบุคคลดังกล่าวมีความรับผิดที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศฝรั่งเศส

2) ส่งมอบสินค้าเกษตรภายในชุมชนหรือภายในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป อีกแห่งหนึ่ง ซึ่งหากเกษตรกรได้ส่งมอบหรือซื้อขายสินค้าทางการเกษตรที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ก็มีสิทธิขอรับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรคืนจากกรมสรรพากรได้

3) การส่งออกสินค้าเกษตรไปยังประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกของสหภาพยุโรป กล่าวคือการส่งออกผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรออกไปยังประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของสหภาพยุโรป และสินค้า

---

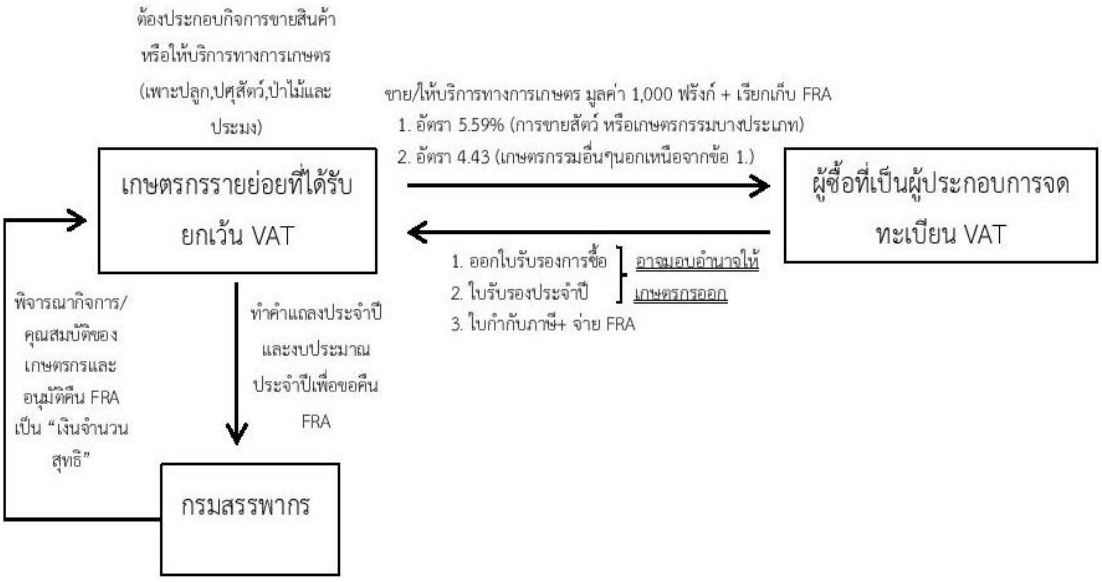
[38] Collectif, Memento Fiscal 2017,

ทางการเกษตรนั้นเป็นสินค้าที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เกษตรกรก็สามารถใช้สิทธิตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้

แนวทางการบังคับใช้และรายละเอียดของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศฝรั่งเศสในเบื้องต้นสามารถแสดงในรูปแบบของแผนภาพ ดังต่อไปนี้

<u>แผนภาพที่ 2</u> รายละเอียดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ประเทศฝรั่งเศส

<u>แผนภาพแสดงรายละเอียดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ประเทศฝรั่งเศส</u>



<u>หมายเหตุ</u> :
“มาตรการ AFRS” หมายถึง มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรรม (Agricultural Flat Rate Scheme)
“FRA” หมายถึง เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ฯ (Flat-rate addition)

ซึ่งจากหลักการและกฎหมายภาษีอากรข้างต้นแล้ว ยังมีรายละเอียดเกี่ยวกับมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ โดยขออธิบาย ดังต่อไปนี้

3.4.3.1 เกษตรกรที่สามารถเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และสินค้าหรือบริการที่อยู่ภายใต้บังคับของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

คำว่า “ เกษตรกร” ที่ใช้ในมาตรการนี้ หมายถึง ผู้ประกอบกิจการเกษตรกรรม ปศุสัตว์ หรือการประมงที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ซึ่งมิใช่บุคคลที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือจดทะเบียนเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้เกษตรกรตามนัยของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตรา

คงที่ยังมีความหมายรวมถึงผู้ให้เช่าที่ดินเพื่อทำการเกษตร(les bailleurs de métairies) ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือในกรณีของผู้ให้เช่าที่ดินดังกล่าวได้ขายสินค้าทางการเกษตรที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของตน หรือกลุ่มของผู้ประกอบกิจการเกษตรกรรม (Le Groupement agricole d'exploitation en commun : GAEC) หากบุคคลทั้งหลายเหล่านี้มิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็สามารถใช้ประโยชน์เพื่อเรียกคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้

ประเทศฝรั่งเศสได้จำแนกกิจการที่เกี่ยวข้องกับมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ทั่วไป (สำหรับกิจการที่เกี่ยวกับพืชผลทางการเกษตร การป่าไม้ การปศุสัตว์หรือการประมงบางประเภท ที่เป็นการเพาะพันธุ์) มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับกิจการฆ่าสัตว์หรือการประมง และมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการเพาะพันธุ์หอยนางรม โดยแต่ละมาตรการมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

ก. <u>มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรทั่วไป (Le régime général du remboursement forfaitaire agricole)</u>

มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรทั่วไปจะอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 263, 265,266 และ267 ทวิของภาคผนวกที่ 2 ของประมวลกฎหมายภาษีอากร(CGI) โดยเกษตรกรจะได้รับเงินคืนจากการขายหรือส่งมอบสินค้าก็ต่อเมื่อสินค้าเกษตรนั้นเป็นของเกษตรกรผู้ขายเอง และขายให้แก่บุคคลภายนอกที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกับกิจการของเกษตรกรเอง ซึ่งกิจการที่จะได้รับประโยชน์จากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ทั่วไปนี้ จะต้องมีลักษณะการดำเนินกิจการทางการเกษตร[39] ดังต่อไปนี้

(1) ด้านเกษตรกรรม ได้แก่การทำเกษตรกรรมทั่วไป (รวมถึงการปลูกองุ่น) การเพาะปลูกผลไม้ (รวมถึงการปลูกมะกอก) และการทำสวน การขายไม้ดอกและไม้ประดับ ไม่ว่าจะปลูกกลางแจ้งหรือในเรือนกระจกก็ตาม และยังรวมถึงการปลูกป่าไม้ การเพาะเห็ดและเครื่องเทศ การเพาะเมล็ดพันธุ์และพืช หรือการดำเนินกิจการอนุบาลพันธุ์พืช

(2) ด้านการปศุสัตว์ ได้แก่ การเลี้ยวสัตว์ทั่วไป การเลี้ยงสัตว์ปีก การเลี้ยงกระต่าย การเพาะพันธุ์ผึ้ง การเลี้ยงหม่อนไหม การเลี้ยงหอยทาก ซึ่งรวมถึงผลิตภัณฑ์จากปศุสัตว์ เช่น นม หรือการผลิตปุ๋ยจากมูลสัตว์

(3) ด้านการประมง ได้แก่ ประมงน้ำจืด การเลี้ยงปลา การเลี้ยงหอยแมลงภู่ การเลี้ยงหอยนางรม การเลี้ยงกั้งและกุ้ง การเพาะพันธุ์กบ แต่ไม่รวมถึงการประมงทางทะเล

อย่างไรก็ตาม กิจการของเกษตรกรที่มีลักษณะเป็นการให้บริการทางการเกษตร เช่น การให้บริการเช่าที่นา การให้บริการไถนาหรือหว่านเมล็ดพันธุ์ ซึ่งกระทำโดยบุคคลที่สาม หรือแม้กระทั่งการให้บริการที่เกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนอัตราคงที่ได้กระทำภายในการดำเนินงานของตัวเองย่อมถือเป็นกิจการที่ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

---

[39] Le Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts (BOFiP-Impôts), "Les Obligations Des Exploitants Agricoles" [Online], [2 March 2016]. Available from: http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/758-PGP

ข. <u>มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรในกิจการขายหรือส่งมอบสัตว์ที่มีชีวิต (Régime du remboursement forfaitaire - Animaux vivants)</u>[40]

ในกิจการที่ขายหรือส่งมอบสัตว์ที่ยังมีชีวิตอยู่ หรือการฆ่าสัตว์ในโรงฆ่าสัตว์ หรือการทำไส้กรอกจากเนื้อสัตว์ (boucherie et de charcuterie) ถือเป็นกิจการที่อยู่ภายใต้บังคับของมาตรา 298 quater และมาตรา 298 quinquies แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากร (CGI) และมาตรา 267 bis ของภาคผนวกที่สอง (l'annexe II) แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากร ซึ่งกิจการขายหรือส่งมอบสัตว์จะต้องพิจารณาตามขอบเขตของกิจการที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 A ภาคผนวกที่ 3 แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากร โดยมีรายละเอียดดังนี้

(1) ม้า (Equidés) ได้แก่ ม้าพ่อพันธุ์ แม่พันธุ์ม้า ม้าห่อ ลาพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ ลูกลา

(2) วัวและควาย (Bovidés) : วัวพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ วัวกระทิง น่องของวัว วัวโคนม หนังวัว เนื้อวัวโคขุน

(3) แกะ (Ovidé) : แกะ ลูกแกะ แกะสีเทา เนื้อแกะ

(4) หมูป่าหรือสุกร (Suidés) : พ่อพันธุ์แม่พันธุ์หมู หรือลูกหมู

(5) แพะ (Caprins) : พ่อพันธุ์แม่พันธุ์แพะรวมถึงลูกแพะซึ่ง มีน้ำหนักเนื้อสุทธิ 7 กิโลกรัมหลังจากทำการฆ่าแล้ว

การให้สิทธิในการได้รับชดเชยเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะให้สิทธิแก่เกษตรกรรายแรกหรือลำดับแรกสุด ที่เรียกว่า "เกษตรกรผู้ขายพ่อแม่พันธุ์" ซึ่งเป็นเกษตรกรที่ซื้อขายหรือส่งมอบพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ที่หน้าประตูฟาร์มของตน (At gate farm) หรือมีการทำธุรกรรมการซื้อขายเกิดขึ้นในฟาร์มของตน โดยเกษตรกรดังกล่าวจะต้องได้รับใบรับรองหรือได้รับอนุญาตให้ทำการขายและส่งมอบ "พ่อแม่พันธุ์" เสียก่อน และเกษตรกรพ่อพันธุ์แม่พันธุ์สามารถใช้ใบรับรองดังกล่าวเป็นหลักฐานประกอบการขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในกิจการดังกล่าวได้

เกษตรกรที่จะได้รับคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ตามมาตรการนี้ ต้องเป็นเกษตรกรที่ได้ทำธุรกรรมที่มีลักษณะ คือ

(1) ส่งมอบสินค้าทางการเกษตรให้แก่ผู้ซื้อหรือลูกค้าซึ่งเป็นผู้เสียภาษีหรือได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และต้องไม่ใช่เกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ซึ่งการส่งมอบสินค้าทางการเกษตรนี้ได้กระทำขึ้นในประเทศฝรั่งเศส

(2) การส่งมอบสินค้าทางการเกษตรที่ขายให้กับบุคคลตามกฎหมายที่ไม่สามารถเก็บภาษีได้ หรือได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรปอื่น แต่บุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นยังมีความรับผิดที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศฝรั่งเศสหรือประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปอื่น ซึ่งเป็นประเทศปลายทางของการส่งหรือขนส่งสินค้าทางการเกษตรนั้น

(3) การส่งออกสินค้าเกษตร (การจัดส่งสินค้าออกจากประเทศฝรั่งเศส)

ในกรณีที่การขายและการส่งมอบสัตว์ที่มีชีวิตกระทำโดยบุคคลที่ไม่ใช่เกษตรกร หรือการขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์นอกฟาร์ม เช่น ผู้ประกอบการขี่ม้า หรือการส่งมอบที่ทำโดยเกษตรกรไปยัง

---

[40] "Tva - Régimes Sectoriels – Agriculture" [Online], [2 March 2016]. Available from: http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/748-PGP

จุดหมายปลายทางอื่นที่ไม่ใช่กลุ่มสมาชิกของสหภาพยุโรป หรือขายและส่งมอบให้กับประชาชน เกษตรกรหรือบุคคลที่ไม่ได้มีความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น ถือว่าเป็นข้อยกเว้นของการขายหรือส่งมอบสัตว์ตามมาตรการนี้ จึงทำให้ผู้กระทำการเกษตรในกรณีนี้ไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์จากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับธุรกรรมการขายหรือส่งมอบสัตว์ที่มีชีวิตดังกล่าวได้

ค. มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรในฟาร์มหอยนางรม (Régime du remboursement forfaitaire – Ostréicultur)[41]

เมื่อวันที่ 16 มกราคม ค.ศ.1970 รัฐมนตรีกระทรวงการคลังของประเทศฝรั่งเศสได้กำหนดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในกิจการเพาะเลี้ยงหอยนางรมระหว่าง "เกษตรพ่อพันธุ์แม่พันธุ์" ซึ่งขายหรือส่งมอบหอยนางรมให้แก่ "เกษตรกรซึ่งเป็นพ่อพันธุ์แม่พันธุ์" (เกษตรกรที่ได้รับใบอนุญาตรับรองให้เป็นเกษตรกรผู้ขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์แล้ว) ด้วยกันเอง ให้ถือว่าเป็นเกษตรที่มีสิทธิประโยชน์ในการรับเงินคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของเกษตรกรพ่อพันธุ์แม่พันธุ์หอยนางรม โดยวิธีการใช้สิทธิตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เป็นไปตามวิธีการเดียวกันกับกระบวนการของเกษตรกรซึ่งขายหรือส่งมอบพ่อพันธุ์แม่พันธุ์สัตว์หรือโรงฆ่าสัตว์ ตามข้อ 2 ที่ได้กล่าวไปแล้ว

3.4.3.2 ขั้นตอนการเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

สำหรับการเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศฝรั่งเศสไม่ได้กำหนดให้เกษตรต้องยื่นคำขออนุญาตต่อหน่วยงานทางภาษี เพื่อให้หน่วยงานพิจารณาคำขอและมีคำสั่งอนุญาตให้ประกอบกิจการเกษตรกรรมภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ แต่เกษตรกรสามารถแสดงความประสงค์โดยส่งคำแถลงขอรับเงินคืนรายปีพร้อมสำเนา (Corporate Tax Service No. 3520-SD)[42] ซึ่งสรุปยอดรายรับทางเกษตรกรรมในปีที่แล้ว รวมถึงเอกสารที่เกี่ยวข้องทั้งหมดไปยังกระทรวงการคลัง เพื่อขอรับการชำระเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืน ทั้งนี้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา263, 265,266 และ 267 bis ของภาคผนวกที่ 2 ของประมวลกฎหมายภาษีอากร (CGI)

ในคำแถลงนี้เกษตรกรต้องแนบใบรับรองการซื้อประจำปีที่ออกโดยผู้ซื้อสินค้าเกษตรของเกษตรกร รวมถึงใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของเกษตรกร (Flat rate Invoice) ซึ่งออกตามเงื่อนไขของประมวลกฎหมายภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส หรือในกรณีที่ผู้ผลิตสินค้าเกษตรมีภูมิลำเนาอยู่ในกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรปที่มิใช่ประเทศฝรั่งเศส เกษตรกรจะต้องแนบ

---

[41] Le Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts (BOFiP-Impôts), "Tva - Régimes Sectoriels – Agriculture" [Online]

[42] UN SITE DE LA DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUE, "COMMENT OBTENIR UN REMBOURSEMENT FORFAITAIRE AGRICOLE" [ONLINE]. AVAILABLE FROM: HTTPS://WWW.IMPOTS.GOUV.FR/PORTAIL/PROFESSIONNEL/QUESTIONS/COMMENT-OBTENIR-UN-REMBOURSEMENT-FORFAITAIRE-AGRICOLE

หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มรายนั้นมาพร้อมกันด้วย โดยเอกสารประกอบคำแถลงทั้งหมดดังกล่าวจะต้องมีความสอดคล้องกับยอดรายได้จากการขายหรือส่งมอบสินค้าของเกษตรกร ในส่วนของหลักเกณฑ์การคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ผู้ศึกษาขอนำเสนอในรายละเอียดในหัวข้อต่อไป

3.4.3.3 รูปแบบการรับคืนเงินชดเชยภาษีซื้อในอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

สำหรับเกษตรกรในประเทศฝรั่งเศสที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะได้รับประโยชน์ในรูปแบบการคืนเงินก้อน (lump sum refunding) ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 298 quarter แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากร (CGI) ซึ่งกระทรวงการคลังจะพิจารณาจากธุรกรรม ดังต่อไปนี้

(1) การซื้อขายหรือส่งมอบสินค้าเกษตรที่ได้กระทำกับผู้ซื้อหรือลูกค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศฝรั่งเศส แต่ไม่รวมถึงเกษตรกรที่ใช้สิทธิภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ หรือ

(2) การส่งมอบสินค้าเกษตรให้แก่ผู้ซื้อหรือลูกค้า ซึ่งเป็นบุคคลที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของตนและไม่ได้มีภูมิลำเนาอยู่ในกลุ่มสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป แต่บุคคลดังกล่าวมีความรับผิดที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศฝรั่งเศส

(3) การซื้อขายสินค้าทางการเกษตรจากกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรปซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปอื่นที่เป็นประเทศปลายทางของการส่งหรือขนส่งสินค้าทางการเกษตร หรือ

(4) การส่งออกสินค้าเกษตรของเกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ในการคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นั้น รัฐจะคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้จากการขายสินค้าทางการเกษตร โดยพิจารณาใบเสร็จรับเงินที่สอดคล้องกับยอดขายหรือการส่งมอบทั้งหมดที่ได้รับสิทธิตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ พร้อมนำอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในอัตราร้อยละ 5.59% และ 4.43%[43] ตามที่ประมวลกฎหมายภาษีของประเทศฝรั่งเศสกำหนด (ขอกล่าวถึงรายละเอียดในหัวข้อถัดไป) มาคำนวณกับยอดรายรับเพื่อให้ได้ผลลัพธ์ของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่จะคืนให้แก่เกษตรกรที่ได้ยื่นคำแถลงเพื่อขอใช้สิทธิตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

3.4.3.4 การกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่และอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Taux)

ภายใต้ระบบของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของประเทศฝรั่งเศส กำหนดให้อัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับกิจการเกษตรกรรมบังคับใช้กับรายรับของสินค้าเกษตรที่มีสิทธิได้รับเงินคืนตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เท่านั้น จะไม่นำมาบังคับใช้กับเงินประเภทอื่น เช่นการให้

[43] Collectif , MEMENTO FISCAL 2017, 2017 Edition, Francis Lefebvre, 2017.

เงินช่วยเหลือทางเกษตรกรรม เป็นต้น ซึ่งการชำระเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนสามารถคำนวณได้หลายอัตรา ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรที่ได้ขายหรือส่งมอบ[44] ดังนี้

(1) อัตราร้อยละ 5.59% สำหรับผลิตภัณฑ์จากการขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ การฆ่าสัตว์และผลิตภัณฑ์เนื้อสัตว์ตามพระราชกฤษฎีกาซึ่งอาศัยอำนาจของมาตรา 65 A ภาคผนวกที่ 3 แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากรกระทรวงการคลัง (ตามที่ปรากฏในข้อ 3.4.3.1) และผลิตภัณฑ์ประเภทเกษตรกรรมที่ระบุไว้ในภาคผนวก 1 ของ Regulation (EC)73/2009 วันที่ 19 มกราคม 2552 ได้แก่ สินค้า ดังต่อไปนี้

(ก) การผลิตพืชผลทางการเกษตร ได้แก่ การเกษตรทั่วไป รวมถึงการปลูกองุ่น การปลูกผักผลไม้ ไม้ดอกและไม้ประดับ ไม่ว่าเพาะปลูกกลางแจ้งหรือเพาะปลูกภายในเรือนกระจกก็ตาม การเพาะเห็ด เครื่องเทศ เมล็ดพืช และวัสดุที่ใช้ในการขยายพันธุ์ หรือการอนุบาลพืช ซึ่งรวมถึงการเพาะต้นอ่อนของพืชเพื่อขายด้วย

(ข) การปศุสัตว์ ได้แก่ การทำฟาร์มปศุสัตว์หรือการเพาะเลี้ยงสัตว์ทั่วไป การเพาะเลี้ยงสัตว์ปีก การเพาะเลี้ยงกระต่าย การเพาะเลี้ยงผึ้ง การเพาะเลี้ยงตัวไหม การเพาะเลี้ยงหอยทาก

(ค) การป่าไม้ ได้แก่ การดูแลป่าไม้เจริญเติบโตหรืออุดมสมบูรณ์ การตัดโค่น และการกสิกรรมทั่วไปเกี่ยวกับต้นไม้ในผืนป่า ป่าไม้ หรือป่าแสม รวมทั้งการแปรรูปไม้ซุง ไม่ว่าจะเป็นท่อนใหญ่ หรือท่อนเล็ก เพื่อการอุตสาหกรรม การค้ำยันท่อนไม้(pitprops) การสร้างบ้านด้วยไม้ (cordwood) วัสดุรั้วและฟืนไฟ

(ง) การประมง ได้แก่ การประมงน้ำจืด การเพาะพันธุ์ปลา การเพาะเลี้ยงหอยแมลงภู่ หอยนางรมหรือหอยอื่นๆ และกุ้ง หรือการทำฟาร์มกบ

(2) อัตราร้อยละ 4.43% สำหรับผลิตภัณฑ์เกษตรกรรมอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กำหนดในข้อ (1)

สำหรับการคำนวณอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เป็นไปตามข้อมูลสถิติเศรษฐกิจมหภาค โดยคำนวณจากผลลัพธ์ทางสถิติของเศรษฐกิจมหภาคและนำมาเทียบกับผลรวมภาษีซื้อจากกิจการทางเกษตรกรรม เพื่อหาจุดกึ่งกลางระหว่างข้อมูลทั้งสอง แต่อย่างไรก็ตามในประเทศฝรั่งเศสเปิดโอกาสให้สมาคมสหภาพแรงงานสหกรณ์หรือ Sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA) ซึ่งเป็นกลุ่มที่ได้รับการยอมรับในภาคเกษตรกรรมและมีส่วนเกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิดในด้านการค้าเชิงพาณิชย์ของสินค้าเกษตรของเกษตรกร อีกทั้งยังเป็นกลุ่มบุคคลที่กำกับควบคุมดูแลเกษตรกรที่เป็นสมาชิกและอยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในเรื่องของการใบรับรองประจำปีให้แก่เกษตรกรซึ่งสมาชิกของสหกรณ์ มีส่วนร่วมในการประเมินอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของรัฐด้วย[45] ทั้งนี้ ประเทศฝรั่งเศสในฐานะประเทศสมาชิกจะกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และแจ้ง

---

[44] Ibid

[45] Le Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts (BOFiP-Impôts), "Tva - Régimes Sectoriels – Agriculture" [Online]

ต่อคณะกรรมาธิการแห่งสหภาพยุโรป (Commission) ก่อนจะใช้อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ดังกล่าว[46]

3.4.3.5 การออกใบรับรองการซื้อหรือใบรับรองประจำปี **และการออกใบเสร็จของเกษตรกรเพื่อขอคืนเงินเพิ่มอัตราคงที่ (**Délivrance d'un bulletin d'achat ou d'une attestation annuelle**)**

ในประเทศฝรั่งเศส เมื่อมีการขายหรือส่งมอบสินค้าเกษตรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (RFA) แล้วย่อมก่อให้เกิดภาระผูกพันขึ้นทั้งเกษตรกรผู้ขายและผู้ซื้อที่จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของมาตรการนี้ เพื่อให้เกษตรกรสามารถเรียกร้องเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนจากรัฐได้ ทั้งนี้ภาระหน้าที่ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ สามารถแบ่งแยกออกได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่ ก. ภาระผูกพันของผู้ซื้อ และ ข. ภาระผูกพันของเกษตรกรผู้ขาย มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ก. ภาระผูกพันของผู้ซื้อ

ในกรณีของบุคคลที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ซื้อสินค้าเกษตรจากเกษตรกรที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ มีภาระผูกพันตามมาตรา 265 และ266 ของภาคผนวกที่ 2 แห่งประมวลกฎหมายภาษี (CGI) ดังต่อไปนี้

(1) การออกใบรับรองการซื้อ (un bulletin d'achat ou un bon de livraison)

"ใบรับรองการซื้อหรือใบแจ้งการส่งมอบ" จะออกต่อเมื่อมีการชำระราคาหรือวางเงินมัดจำ โดยแบบฟอร์มนี้ต้องประกอบด้วยรายการที่ต้องระบุไว้ ได้แก่ ชื่ออาชีพและที่อยู่ของผู้ซื้อรวมทั้งชื่อและที่อยู่ของเกษตรกรผู้ขาย วันที่ทำการซื้อขาย ลักษณะสินค้าและราคาที่ทำการซื้อขายกัน[47] หากมีกรณีที่ต้องชำระเงินที่ค้างชำระ การออกใบรับรองการซื้อจะต้องออกทุกครั้งเมื่อได้ชำระยอดหนี้คงเหลือแล้ว

(2) ใบรับรองประจำปี (une attestation annuelle)

"ใบรับรองประจำปี" จะออกในช่วงต้นปีของแต่ละปี เพื่อสรุปการชำระเงินที่มีการขายหรือส่งมอบสินค้าเกษตรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ซึ่งเกิดขึ้นทั้งหมดในช่วงปีที่ผ่านมา (ปีก่อนที่จะยื่นคำขอรับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืน) ใบรับรองนี้จะต้องสอดคล้องกับจำนวนและราคาที่ได้ทำการซื้อขายกับผู้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ซื้อสินค้าไปขายต่อในทอดถัดไป[48]

---

[46] Article 297 of Council Directive 2006/112/EC of November 2006

[47] Le Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts (BOFiP-Impôts), "Tva - Régimes Sectoriels – Agriculture" [Online]

[48] Article 266-I annexe II Code général des impôts

เอกสารทั้งสองประเภทนี้ถือเป็นเอกสารส่วนหนึ่งที่เป็นเอกสารสำคัญในการคำนวณการชำระเงินคืนตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของรัฐ โดยการออกเอกสารเหล่านี้ จะต้องกระทำเมื่อลูกค้าของเกษตรกรผู้ขายเป็นเกษตรกรเช่นเดียวกัน ทั้งนี้การออกใบรับรองการซื้อและใบรับรองประจำปีจะผูกพันลูกค้าของเกษตรกรที่มีภูมิลำเนาในประเทศฝรั่งเศส โดยผู้ซื้อหรือลูกค้ามีภาระในการพิสูจน์สิทธิประโยชน์ของเกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ต่อกรมสรรพากร หากกรมสรรพากรมีการตรวจสอบเกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ แต่อย่างไรก็ตาม อาจมีข้อยกเว้นในเรื่องของการออกใบรับรองการซื้อหรือใบรับรอง ซึ่งมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

- การส่งมอบให้แก่บุคคลที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือบุคคลตามกฎหมายที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป แต่มีความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสภาพยุโรปอื่น ซึ่งเป็นปลายทางที่ได้มีการจัดส่งหรือขนส่งสินค้าเกษตร

- การส่งออกสินค้าเกษตรจากประเทศฝรั่งเศสไปยังประเทศอื่นที่มิใช่สมาชิกแห่งสหภาพยุโรป

นอกจากผู้ซื้อที่มีหน้าที่ในการออกใบรับรองการซื้อและใบรับรองประจำปีแล้ว ยังมีคณะกรรมาธิการด้านสินค้าเกษตร (Les commissionnaires en produits agricoles) หรือที่เรียกว่า “ตัวกลางมืด”* ซึ่งได้รวมตัวกันขึ้น เพื่อจัดเก็บหลักฐานที่แสดงถึงจำนวนการซื้อที่จ่ายในปีที่ผ่านมาของเกษตรกร โดยคณะกรรมาธิการจะต้องนำส่งใบรับรองประจำปีในแต่ละปี ให้แก่เกษตรกรที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เพื่อให้เกษตรกรสามารถนำไปใช้เป็นหลักฐานประกอบในการยื่นคำแถลงประจำปีต่อกรมสรรพากรเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ อีกทั้งคณะกรรมการดังกล่าวยังทำหน้าที่เป็นตัวกลางรับส่งใบรับรองการซื้อ ซึ่งระบุยอดเงินในการซื้อสินค้าของเกษตรกรที่จ่ายในปีที่ผ่านมาให้แก่เกษตรกร[49] โดยจะต้องนำส่งใบรับรองการซื้อหรือใบส่งมอบสินค้าให้สอดคล้องถูกต้องตรงกับจำนวนและลักษณะการซื้อหรือส่งมอบสินค้าเกษตรของเกษตรกรที่ได้กระทำกับคณะกรรมการด้านสินค้าการเกษตรด้วย

สำหรับการลงลายมือชื่อหรือลงนามของผู้ซื้อในใบรับรองการซื้อหรือใบรับรองประจำปี กฎหมายกำหนดให้ผู้ซื้อหรือผู้ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถสร้างหรือจัดทำใบรับรองของตนด้วยคอมพิวเตอร์และให้ลงลายมือชื่อทางอิเล็กทรอนิกส์แทนการลายเซ็นที่เขียนด้วยมือปกติได้ และจะต้องใช้ตราประทับที่เขียนด้วยคอมพิวเตอร์ที่ระบุถึงชื่อและรายละเอียดของผู้ลงนาม(ผู้ซื้อ) ด้วย

อย่างที่ได้กล่าวไปข้างต้นแล้วว่าในการขายหรือส่งมอบสินค้าทางการเกษตรโดยทั่วไป ผู้ซื้อต้องออกใบรับรองการซื้อและใบรับรองประจำปีเพื่อแสดงถึงรายละเอียดของการขายหรือส่งมอบ

---

* มาตรา 256 V กำหนดว่า **“คณะกรรมการด้านสินค้าเกษตร หรือ Les commissionnaires en produits agricoles ”** ถือเป็นผู้รับประกันหรือตัวกลางที่ทำหน้าที่ในนามของบุคคลอื่น(ในที่นี้ทำหน้าที่ในนามของเกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่) โดยทำหน้าที่รับส่งสินค้าหรือให้หรือรับบริการ โดยจะถือว่าบุคคลดังกล่าวเป็นผู้รับส่งสินค้าหรือให้หรือรับบริการแทนบุคคลที่แท้จริง

[49] Article 266-I annexe II Code général des impôts

สินค้า แต่อาจมีการซื้อขายหรือการส่งมอบบางประเภท ที่มีกำหนดให้การออกใบรับรองการซื้อและใบรับรองประจำปีต้องกระทำในรูปแบบที่แตกต่างออกไป ซึ่งได้แก่กรณี ดังต่อไปนี้

(1) การซื้อขายผักและผลไม้

เกษตรกรผู้ขายผักและผลไม้ที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่อาจได้รับมอบอำนาจโดยชัดแจ้งจากผู้ซื้อ ให้จัดเตรียมใบรับรองการซื้อแนบมาพร้อมกับใบรับรองประจำปีโดยต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรและปรากฏรายละเอียดในเอกสารที่สอดคล้องกับปีปฏิทินหรือเอกสารการซื้อที่ผู้ขายจะจัดส่งให้แก่ผู้ซื้อหรือลูกค้า ทั้งนี้ผู้ซื้อหรือลูกค้าที่ได้มอบอำนาจไว้ จะไม่สามารถออกหนังสือรับรองประจำปีตามมาตรา 290 ทวิแห่งประมวลรัษฎากรได้อีก[50] หรือกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่าหน้าที่ในการออกใบรับรองประจำปีได้โอนจากผู้ซื้อไปยังเกษตรกรที่ได้รับมอบอำนาจจากผู้ซื้อแล้ว อีกทั้งเกษตรกรจะต้องจัดทำใบรับรองการซื้อให้กับผู้ซื้อหรือลูกค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ใบรับรองนี้เป็นหลักฐานยืนยันว่าได้มีการซื้อหรือบันทึกการจัดส่งสินค้าให้แก่ลูกค้าที่ได้มอบอำนาจแล้ว ในช่วงปีที่ผ่านมา (ปีก่อนที่จะใช้สิทธิขอรับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืน) ซึ่งเกษตรกรที่ออกใบรับรองดังกล่าวจะต้องเก็บรักษาหลักฐานแสดงการซื้อหรือการส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อทั้งหมดเป็นระยะเวลา 6 ปีนับแต่วันที่ออกเอกสารดังกล่าว และมีภาระหน้าที่เป็นตัวแทนของผู้ซื้อในการพิสูจน์การซื้อขายหรือส่งมอบตามคำร้องขอจากฝ่ายบริหารภาษีของกรมสรรพากร

อนึ่ง การมอบอำนาจหรือการให้อาณัติสามารถกระทำได้โดยชัดแจ้งเป็นเอกสาร ซึ่งผู้ซื้อสามารถเขียนขึ้นในใบรับการซื้อสินค้า หรือเขียนเอกสารการมอบอำนาจแยกออกจากใบรับรองซื้ออีกฉบับหนึ่งก็ได้ หรือจะกระทำในใบเสร็จสำหรับการขายหรือใบส่งมอบแต่ละฉบับที่ผู้ซื้อจะต้องออกให้แก่เกษตรกร (กรณีมอบอำนาจให้ต่างธุรกรรมและต่างวาระกัน) โดยการมอบอำนาจผู้ซื้อต้องกระทำในปีเดียวกันกับปีที่มีการซื้อสินค้าเกษตรกรรมนั้นเกิดขึ้น

(2) การขายสินค้าหรือส่งออกไปยังต่างประเทศ

ในกรณีของการขายหรือการส่งออกไปยังต่างประเทศ (ไม่ว่าประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรปหรือประเทศอื่นที่ไม่ใช่ประเทศแห่งสหภาพยุโรป) ผู้ซื้อที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศนั้นไม่มีภาระหน้าที่ความรับผิดในการออกใบรับรองการซื้อหรือใบรับรองประจำปีตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ แต่เกษตรกรสามารถใช้เอกสารทางศุลกากร (ใบแสดงการส่งออก) แทนใบรับรองประจำปีที่แนบมากับคำแถลงขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้

เมื่อเกษตรกรส่งออกสินค้าเกษตรผ่านคณะกรรมการด้านสินค้าเกษตร คณะกรรมการด้านสินค้าเกษตรในฐานะตัวกลาง มีอำนาจในการออกเอกสารรับรองการส่งออกสินค้าที่ของเกษตรกร เอกสารเหล่านี้อาจเป็นสำเนาของใบกำกับสินค้า(ใบแจ้งหนี้) หรือเอกสารที่มีรายละเอียดตามที่เกษตรกร (ผู้ขาย) ร้องขอ ซึ่งได้แก่รายการ ดังต่อไปนี้

- จำนวนสินค้าและวันที่ ซึ่งสำนักงานศุลกากรได้ออกให้
- สำนักงานศุลกากรที่ออกใบกำกับสินค้านี้
- วันที่ของกรรมาธิการที่ได้รับรอง พร้อมลายมือชื่อและที่อยู่ของกรรมาธิการ

---

[50] Article 290 bis Code général des impôts

นอกจากนี้ตัวกลางต้องแสดงเอกสารที่แสดงให้เห็นถึงอำนาจในการออกใบรับรองการออกได้ อย่างไรก็ตาม การออกใบกำกับสินค้าในกรณีดังกล่าว จะสามารถออกได้ก็ต่อเมื่อสินค้าเกษตรที่ส่งออกนั้นมีมูลค่าเกินกว่า 60,980 ยูโร

(3) กรณีของเกษตรพ่อพันธุ์แม่พันธุ์

เกษตรกรผู้ขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์จะต้องออกใบกำกับภาษีหรือใบแจ้งหนี้ และใบรับรองประจำปี เมื่อมีการชำระราคาหรือได้มีการบอกกล่าวจากผู้ซื้อหรือลูกค้าแล้ว หรือมีการส่งมอบสินค้าให้กับเกษตรกรรายอื่น โดยจะต้องออก ณ วันเริ่มต้นของปีตามปฏิทิน และใบรับรองประจำปีต้องสรุปจำนวนการชำระเงินทั้งหมดของการส่งมอบพ่อพันธุ์แม่พันธ์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ซึ่งได้ส่งมอบให้แก่กับผู้ซื้อหรือลูกค้าในช่วงปีที่ผ่านมา ในกรณีของการส่งออกพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ ใบรับรองประจำปีสามารถใช้สำเนาของ "ผู้ส่งออก" ตามที่สำนักงานศุลกากรออกให้แก่เกษตรกรได้

แต่อย่างไรก็ตามมีข้อยกเว้นบางประการที่เกี่ยวกับการออกใบรับรองประจำปีของเกษตรกรผู้ขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ ดังต่อไปนี้

(3.1) พ่อพันธุ์แม่พันธุ์ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ไม่สามารถขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่มีมูลค่าเกินกว่าที่ปรากฏในใบรับรองประจำปี

เกษตรกรผู้ขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ในกรณีนี้ จะต้องออกใบรับรองประจำปีของพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ โดยสรุปยอดจำนวนการซื้อทั้งหมดที่ได้ขายหรือส่งมอบ แต่ใบรับรองประจำปีนี้อาจไม่รวมมูลค่าตามความเป็นจริงที่มีจำนวนมากกว่าที่ระบุในใบรับรองการซื้อที่พ่อพันธุ์แม่พันธุ์ เช่น พ่อแม่พันธุ์ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ได้ออกใบรับรอง N จำนวนเงินรวม 1,500 ยูโร สำหรับการขายและการส่งมอบให้กับผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่อมามูลค่าการสั่งซื้อตามความเป็นจริงในธุรกรรมดังกล่าวในช่วงของปีเดียวกันที่ออกใบรับรอง N เพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 2,300 ยูโร เนื่องจากเศรษฐกิจหรือความผันผวนของราคา เช่นนี้เกษตรกรผู้ขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สามารถออกใบรับรอง N ได้สูงสุดคือจำนวนเงิน 1,500 ยูโร (ตามที่ได้ออกไปก่อนที่มูลค่าสินค้าตามจริงจะขึ้น) แต่เกษตรกรสามารถเลื่อนการออกใบรับรองประจำปีสำหรับส่วนต่างจำนวน 800 ยูโรออกไปได้ในปี N + 1 (เลื่อนไปออกใบรับรองจำนวน 800 ยูโรในปีถัดไปได้) เพื่อทดแทนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่ไม่สามารถขอคืนได้ในปีที่ผ่านมาได้ นอกจากนี้เกษตรกรผู้ขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ยังมีหน้าที่ในการออกใบรับรองการซื้อสำหรับการส่งมอบพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ให้แก่ผู้ซื้อหรือลูกค้าด้วย

(3.2) การทำธุรกรรมระหว่าง "เกษตรกรผู้ขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์" กับ "เกษตรกรผู้ซื้อพ่อพันธุ์แม่พันธุ์" ผ่านกลุ่มสหกรณ์ผู้ผลิตด้วยกันเอง

เกษตรกรพ่อพันธุ์แม่พันธุ์อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สามารถแนบใบรับรองประจำปีพร้อมกับเอกสารรับรองการซื้อของเกษตรกรให้แก่กลุ่มสหกรณ์ผู้ผลิตแทนเกษตรกร เพื่อให้มีอำนาจในการออกเอกสารดังกล่าวแทนเกษตรกรได้ โดยเกษตรกรพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ต้องปฏิบัติตามขั้นตอน ดังต่อไปนี้

(1) เกษตรกรพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ส่งข้อมูลเกี่ยวกับการขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ เช่น จำนวนธุรกรรม รายละเอียดของการส่งมอบพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ ให้แก่กลุ่มผู้ผลิตเป็นประจำทุกปี เพื่อยืนยันการซื้อของพวกเขาทั้งหมดในปีที่ทำการขายผ่านกลุ่มผู้ผลิต และ

(2) ใบรับรองการซื้อทั้งหมดของเกษตรกรพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ในปีที่ผ่านมาอยู่ในความครอบครองของกลุ่มผู้ผลิต

แต่อย่างไรก็ตาม เกษตรกรพ่อพันธุ์แม่พันธุ์สามารถออกใบรับรองประจำปีก็ได้ หากเกษตรกรพ่อพันธุ์แม่พันธุ์พิจารณาจากปัจจัยต่างๆ แล้ว พบว่าสามารถกระทำการออกเอกสารดังกล่าวด้วยตัวเองได้

นอกจากนี้กลุ่มผู้ผลิตต้องจัดให้มีบริการหรือสร้างกลไกตามสมควรที่ใช้ในการตรวจสอบการออกใบรับรองประจำปีและใบรับรองการซื้อของพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ เพื่อตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารดังกล่าวที่ได้รับจากเกษตรกรพ่อพันธุ์แม่พันธุ์

(3) ออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Facturation des operations)

ตามประมวลกฎหมายภาษีอากร มาตรา 289-I ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มใดที่ส่งมอบสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้ต้องเสียภาษีอื่น จะต้องออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ หรือใบแจ้งหนี้ หรือเอกสารแทนความรับผิดทางภาษี โดยเอกสารดังกล่าวมีผลผูกพันกับผู้เสียภาษีทั้งหมด รวมทั้งเกษตรกรภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ด้วย ซึ่งข้อผูกพันในการออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ หรือใบแจ้งหนี้ตามกฎหมายนี้ ใช้บังคับกับการขายสินค้าภายในประเทศฝรั่งเศสและการขายให้กับประเทศอื่นที่มีความรับผิดต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศฝรั่งเศส โดยจะต้องระบุรายละเอียดของใบแจ้งหนี้[51] ดังนี้

(1) ชื่อเต็มและที่อยู่ของผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและเกษตรกรผู้ขาย

(2) หมายเลขประจำตัวบุคคลที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่เป็นตัวกลางในการส่งมอบสินค้าหรือให้บริการ

(3) หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ขายและผู้ซื้อ ที่ได้ทำการขายหรือส่งมอบ

(4) หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้รับประโยชน์ที่มีความรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่ม

(5) ในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นตัวแทนในการยื่นเสียภาษีตามความหมายของมาตรา 289A ของประมวลกฎหมายภาษีอากรแห่งประเทศฝรั่งเศส ให้ใส่หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของบุคคลที่ได้รับมอบหมายให้เป็นตัวแทนในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ตามมาตรา 286b ของประมวลกฎหมายเดียวกัน รวมทั้ง ชื่อเต็มและที่อยู่ของตัวดังกล่าวด้วย

(6) วันที่ออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

(7) หมายเลขที่เรียงลำดับกัน โดยขึ้นอยู่กับลำดับเหตุการณ์และข้อเท็จจริงที่ต่อเนื่องกัน

---

[51] Article 242 nonies A annexe II Code général des impôts

(8) สำหรับในแต่ละรายการของสินค้าที่ส่งมอบ ต้องระบุจำนวนเงินไว้อย่างชัดเจน ราคาต่อหน่วยที่ไม่รวมภาษีและระบุอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือตามข้อตกลงที่มีผลบังคับใช้ได้ รวมถึงข้อยกเว้นต่าง ๆ

(9) ส่วนลดที่ได้มาและสามารถประเมินได้ในระหว่างการทำธุรกรรม ซึ่งต้องเป็นส่วนลดที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมนี้โดยตรง

(10) วันที่ส่งมอบสินค้าหรือให้บริการหรือเสร็จสิ้นการดำเนินการทั้งหมด หรือวันที่ชำระเงินล่วงหน้าตามที่กำหนดไว้ โดยอาจกำหนดให้แตกต่างจากวันที่ออกในใบกำกับสินค้าได้

(11) จำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ต้องชำระ โดยคำนวณจากอัตราที่กฎหมายกำหนด

(12) ในกรณีที่ได้รับการยกเว้นจะต้องอ้างถึงบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องของประมวลกฎหมายภาษีอากรทั่วไปหรือข้อกำหนดที่สอดคล้องกันของ Council Directive 2006/112 / EC ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน พ.ศ. 2549 เกี่ยวกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั่วไปหรือ ข้อบ่งชี้อื่นใดที่แสดงว่ารายการดังกล่าวมีคุณสมบัติที่ได้รับการยกเว้น

(13) เมื่อผู้ซื้อหรือลูกค้าออกใบกำกับสินค้าในนามของผู้เสียภาษีให้ระบุว่า "การเรียกเก็บเงินด้วยตนเอง"

(14) ลักษณะและวิธีการขนส่ง

ข. ภาระหน้าที่ของเกษตรกร

เกษตรกรที่อยู่ในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่มีหน้าที่หลัก ๆ ได้แก่ การทำคำแถลงประจำปีเพื่อขอรับเงินคืนตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่และเอกสารที่แนบมาพร้อมกับคำแถลงประจำปี โดยเกษตรกรมีหน้าต้องทำคำแถลงประจำปีซึ่งต้องพิจารณาถึงลักษณะของการทำธุรกรรมดังต่อไปนี้

(1) การซื้อขายและการส่งมอบสินค้าเกษตรที่ได้กระทำขึ้นภายในประเทศฝรั่งเศส

(2) การส่งมอบสินค้าเกษตรโดยการจัดส่งสินค้าหรือการขนส่งให้แก่บุคคลที่ต้องเสียภาษีหรือบุคคลตามกฎหมายไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในรัฐสมาชิกสหภาพยุโรปอีกแห่งหนึ่งซึ่งเป็นรัฐปลายทางและรัฐปลายทางนั้นสามารถเก็บภาษีได้ตามหลักดินแดนของรัฐนั้น หรือ

(3) การส่งออกสินค้าเกษตร (ไม่ว่าประเทศที่เป็นสมาชิกและประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป)

ในการคำนวณการได้รับเงินคืนตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ จะนำรายได้จากคำแถลงดังกล่าวไปคำนวณกับอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่บังคับใช้ตามลักษณะของสินค้าเกษตรที่ทำการขายหรือส่งมอบ[52]

---

[52] (BOFiP-Impôts), "Les Obligations Des Exploitants Agricoles". [Online].

ทั้งนี้การทำคำแถลงดังกล่าวกำหนดให้เกษตรกรจะต้องจัดทำงบประมาณประจำปีเพื่อสรุปใบเสร็จรับเงินที่เกี่ยวข้องกับการขายผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในปีที่ผ่านมา (มาตรา 266-I วรรค 1 และวรรค 2ของภาคผนวก II ประมวลกฎหมายภาษีอากร) และเกษตรกรต้องแนบใบรับรองการซื้อประจำปีที่ออกโดยลูกค้าหรือผู้ซื้อ ซึ่งเป็นชาวฝรั่งเศสตามแบบที่ฝ่ายบริหารภาษีของกรมสรรพากรกำหนด รวมถึงสำเนาเอกสารการส่งออก (กรณีส่งออกสินค้า) แต่หากเป็นกรณีการขายสินค้าเกษตรภายในกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป ไม่จำเป็นต้องมีใบรับรองประจำปีจากผู้ซื้อหรือลูกค้าของตน แต่อาจใช้ใบกำกับสินค้าที่สำนักงานศุลกากรออกให้แทนใบรับรองประจำปีของผู้ซื้อหรือลูกค้าได้

จำนวนใบเสร็จรับเงินที่เกิดจากการส่งมอบสินค้าที่จะนำไปประกอบการใช้สิทธิขอเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืน จะต้องสอดคล้องและถูกต้องตรงกันกับใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่เกี่ยวข้องกับการส่งมอบหรือขายสินค้าเกษตรด้วย โดยคำแถลงนี้ต้องระบุรายการสำคัญ ดังนี้

(1) หมายเลขใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่สามารถระบุตัวตนที่แน่นอนของลูกค้าหรือผู้ซื้อได้ (ชื่อหรือชื่อธุรกิจที่อยู่ และหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม)

(2) ปริมาณสินค้าเกษตรที่ได้ทำการส่งมอบภายในประเทศฝรั่งเศสหรือการส่งมอบผลิตภัณฑ์ไปยังประเทศสมาชิกอื่นตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

เกษตรกรจะต้องสามารถแสดงใบแจ้งหนี้หรือหลักฐานการส่งมอบสินค้า (ใบสำคัญแสดงการซื้อ ใบรับรองประจำปี หรือใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่) ที่ตรงกับคำแถลงขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่อย่างสมเหตุสมผล และต้องพิสูจน์ตามคำขอของฝ่ายบริหาร กรมสรรพากรให้เป็นที่พึงพอใจได้ หากฝ่ายบริหารของกรมสรรพากรเรียกตรวจสอบธุรกรรมการซื้อขายสินค้าเกษตรดังกล่าว

การจัดทำคำแถลงให้ทำขึ้นเป็นสองฉบับตามแบบฟอร์ม เลขที่ 3520 (CERFA No. 10158) โดยเกษตรกรที่ยื่นคำแถลงเพื่อขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ครั้งแรก สามารถยื่นคำแถลงดังกล่าวต่อกรมสรรพากรได้ในปีถัดจากปีที่ผ่านมาซึ่งได้มีการขายหรือส่งมอบสินค้าเกษตร โดยเกษตรกรยื่นได้ถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่มีการขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ แต่หากเป็นกรณีของเกษตรกรที่เคยยื่นคำแถลงเพื่อขอรับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่แล้ว เกษตรกรสามารถยื่นคำแถลงภายในวันที่ 1 มีนาคมของปีถัดจากปีที่ขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ครั้งแรกหรือปีที่มีการขอเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ล่าสุด เพื่อให้ได้รับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนด้วยความรวดเร็วได้ แต่อย่างไรก็ตาม เกษตรกรก็ยังสามารถยื่นคำแถลงได้จนถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีถัดจากปีที่มีการขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ครั้งแรกหรือปีที่มีการขอเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ล่าสุดได้[53]

ในกรณีที่เกษตรกรไม่สามารถยื่นคำร้องขอคืนเงินภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้(หลังจากวันที่ 31 ธันวาคมของปีถัดจากปีที่มีการคืนเงินส่วนเพิ่ม) ในมาตรา 298 วรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร เกษตรกรอาจยื่นคำร้องภายหลังระยะเวลาดังกล่าวได้หากมีพฤติการณ์ ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่ระยะเวลาการยื่นคำแถลงประจำปีสิ้นสุดลงแล้ว แต่เกษตรกรดำเนินการร้องขอต่อศาล เมื่อศาลพิจารณาเห็นสมควรแล้วอาจมีคำสั่งให้อธิบดีกระทรวงการคลังหรืออธิบดีกรมศุลกากรและภาษีอากรแล้วแต่กรณี ชดใช้ค่าเสียหายหรือคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ แม้ไม่ได้ยื่นคำ

---

[53] Article 298 quater-III Code général des impôts

แถลงประจำปี โดยให้มีผลย้อนหลังไปจนถึงวันที่ 31 ธันวาคมใน 4 ปีภายหลังจากปีที่พ้นกำหนดระยะเวลายื่นคำแถลงประจำปีแล้ว ทั้งนี้ ตาม Article 211-1 แห่งคู่มือบัญชีภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส

(2) เกษตรกรยื่นคำเสนอเพิ่มเติม เพื่อขอบรรเทาการคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ในกรณีที่ล่วงพ้นระยะเวลาตามกฎหมายกำหนด โดยเกษตรกรจะต้องแนบคำเสนอดังกล่าวไปพร้อมกับคำแถลงขอรับเงินคืนที่ส่งถึงผู้อำนวยการแผนกหรือผู้อำนวยการด้านการเงินของภูมิภาคหรือผู้อำนวยการเขตภูมิภาคด้านศุลกากร และเจ้าหน้าที่ของคณะกรรมการการคลังสาธารณะหรืออธิบดีกรมศุลกากรและสรรพสามิตได้เสนอต่ออธิบดีกระทรวงการคลังหรืออธิบดีกรมศุลกากรและภาษีอากรต่อไปตาม Article 211-2 แห่งคู่มือบัญชีภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส

3.4.3.6 การขอคืนหรือเครดิตเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ (remboursement forfaitaire)

การชำระเงินคืนตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ หรือ RFA จะชำระเงินคืนแก่เกษตรกรเป็นรายปีตามยอดการขายหรือส่งมอบสินค้าเกษตรที่ได้เกิดขึ้นในประเทศฝรั่งเศส และเป็นการขายหรือส่งมอบเกษตรให้แก่นิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป (ประเทศปลายทางที่รับสินค้าเกษตร) หรือส่งออกให้แก่บุคคลที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ประเทศปลายทางที่ไม่ใช่ประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป)[54]

พื้นฐานของการคำนวณเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืน จะต้องพิจารณาตามมาตรา 263 ของภาคผนวกที่ 2 แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากร ซึ่งวางหลักเกณฑ์ไว้ว่า ให้ชำระเงินคืนเป็น “จำนวนเงินสุทธิ” ซึ่งอ้างอิงกับใบเสร็จรับเงินที่สอดคล้องกับยอดขายหรือการส่งมอบที่ได้รับสิทธิในการคืนเงินตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร

"จำนวนเงินสุทธิ" หมายถึงจำนวนเงินที่เกษตรกรได้รับสุทธิ หลังหักค่าคอมมิชชั่นและภาษีที่เจ้าหนี้ต้องจ่ายสำหรับธุรกรรมภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร ในที่นี้จะต้องหักภาษีทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการขายผลิตผลทางการเกษตรออกไปเสียก่อน จึงจะเป็นยอดรวมของจำนวนเงินที่เกษตรกรได้รับหลังจากหักเงินที่ไม่เกี่ยวข้องแล้ว หลังจากนั้นให้นำมาคูณด้วยอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (ร้อยละ 5.59 และร้อยละ 4.43 ตามที่ได้กล่าวไปแล้ว) จะได้ผลลัพธ์ของจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่จะคืนแก่เกษตรกรที่อยู่ภายในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ข้อสังเกต **:** พื้นฐานสำหรับการคำนวณการชำระเงินคืนอาจมีความแตกต่างกันในกรณีดังนี้

- **การขายโดยคณะกรรมาธิการสหกรณ์หรือ Sica** : ต้องหักค่านายหน้า (หรือค่าใช้จ่ายที่สหกรณ์หรือ Sica คิดค่าใช้จ่าย) ที่จ่ายให้แก่เกษตรกร โดยหักจากราคาสินค้าเกษตรที่คณะกรรมการได้ขายให้แก่ผู้ซื้อ

---

[54] Article 298 quarter of Code général des impôts

- **การส่งออก** : พื้นฐานของการชำระเงินเพิ่มอัตราคงที่จะคำนวณตามราคาของสินค้า ณ ประตูฟาร์มหรือสถานที่ผลิตสินค้าทางเกษตรของเกษตรกร รวมถึงค่าขนส่งสินค้าเกษตร

- **การขายสัตว์ที่มีมูลค่าสูง :** สำหรับเนื้อสัตว์หรือเนื้อสัตว์ที่มีมูลค่าสูงกว่าน้ำหนักของเนื้อ (เช่นสัตว์พันธุ์แท้ที่ขายเป็นพ่อพันธุ์แม่พันธุ์) การชำระเงินคืนเป็นรายปีจะคำนวณจากราคาที่กำหนดโดยอ้างอิงจากน้ำหนักของสัตว์ ราคานี้เท่ากับราคาขายต่อกิโลกรัมของเนื้อสัตว์ (น้ำหนักสด) ที่กำหนดในแต่ละปีตามพระราชกฤษฎีกาโดยน้ำหนักของสัตว์ (3 I 2122) จะใช้ในกรณีที่มีคำสั่งให้ชำระเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนในจำนวนที่ไม่มาก โดยจะคำนวณจากยอดสุทธิที่ปรากฏในใบเสร็จรับเงิน

- **ยอดขายเครื่องดื่ม** : ฐานคำนวณจากราคาขายเครื่องดื่มเหล่านี้ที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

- **ค่าสินไหมทดแทนจากบริษัทประกันภัย** : ค่าสินไหมทดแทนที่บริษัทประกันภัยจ่ายจากการเรียกร้องตามสัญญาประกันภัย ไม่ถือเป็นการขายที่ก่อให้สิทธิการคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เต็มจำนวนตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร

-เกษตรกรพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ได้รับเงินคืนตามปริมาณการขายและการส่งมอบให้กับเกษตรกรพ่อแม่พันธุ์ มีเงื่อนไขว่าเกษตรกรจะต้องส่งหนังสือรับรองประจำปีเกี่ยวกับการขายของตนเองมาด้วย

ในกรณีของการขอรับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนสำหรับสินค้าที่ได้ซื้อขายจากกลุ่มประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปอื่น เกษตรกรต้องนำใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษีที่ปรากฏหมายเลขประจำตัวของผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ซื้อในกลุ่มประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปมาแสดงด้วย ซึ่งการรับคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 แนวทางหลัก ได้แก่ 1) การขอคืนเงินมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรทั่วไป และ 2) การขอคืนเงินมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรที่ประกอบกิจการพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ ฆ่าสัตว์และหอยนางรม โดยขออธิบายในรายละเอียดตามลำดับดังต่อไปนี้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ก. การขอคืนเงินมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรทั่วไป (การขายสินค้าเกษตร)[55]

การคืนเงินตามมาตรการนี้ เกษตรกรต้องยื่นใบรับรองการซื้อ หรือใบเสร็จรับเงินที่แสดงราคาการขายหรือการส่งมอบสินค้าเกษตรที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ RFA ทั้งนี้กรมสรรพากรจะพิจารณาเฉพาะใบเสร็จรับเงินที่เกษตรกรได้เก็บรวบรวมระหว่างที่อยู่ในช่วงระยะเวลาของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (ในระหว่างช่วงปีที่มีการขายหรือส่งมอบสินค้าตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่) และต้องเป็นกิจกรรมอยู่ในขอบข่ายที่จะมีสิทธิได้รับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืน

ในกรณีที่มีการส่งมอบสินค้าเกษตรแต่ยังไม่ได้รับชำระเงินจากผู้ซื้อหรือลูกค้าจะไม่สามารถนำมายื่นเป็นรายการในคำแถลงประจำปี เพื่อคำนวณการชำระเงินคืนตามมาตรการเงิน

---

[55] (BOFiP-Impôts), "Les Obligations Des Exploitants Agricoles". [Online].

ส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ เพราะยังไม่มีการออกใบรับรองการซื้อหรือใบเสร็จรับเงิน จึงไม่มีเอกสารที่สามารถนำมายื่นเป็นหลักฐานแสดงถึงการซื้อขายสินค้าเกษตร เพื่อประกอบการขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้

ในส่วนของการชำระเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืน หากในกรณีที่เกษตรกรยังไม่เคยยื่นคำแถลงของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืน กรมสรรพากรจะพิจารณาจากยอดการซื้อขายสินค้าเกษตรของปีที่ผ่านมา เพื่อประกอบการพิจารณาคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้กับเกษตรกร แต่ในกรณีที่เกษตรกรเคยยื่นคำแถลงขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่แล้ว การชำระเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนจะพิจารณาจากจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของปีที่ผ่านมาก่อนประกอบกับยอดการซื้อขายหรือส่งมอบสินค้าเกษตรของปีที่ผ่านมา โดยการชำระคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะชำระคืนในลักษณะเป็นเงินก้อนซึ่งรัฐจะจ่ายให้กับเกษตรกรที่อยู่ในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่โดยตรง แต่อย่างไรก็ตามก่อนที่เกษตรกรจะยื่นคำแถลงประจำปีเพื่อขอเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืน จะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขภาระและหน้าที่ของผู้ซื้อและเกษตรกรผู้ขายเสียก่อนตามมาตรา 290 bis และมาตรา 265 และ 266 ภาคผนวกที่ 2 แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากร กล่าวคือเป็นการออกเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการซื้อสินค้าที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้ครบถ้วน อาทิเช่น ใบรับรองประจำปี ใบรับรองการซื้อ ใบเสร็จหรือใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เป็นต้น

ข. การขอคืนเงินมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรที่ประกอบกิจการพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ ฆ่าสัตว์และหอยนางรม[56]

การคืนเงินสำหรับเกษตรกรที่ประกอบกิจการพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ ฆ่าสัตว์และหอยนางรม เป็นไปตามมาตรา 298 quarter แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากรจะได้รับประโยชน์ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) สำหรับเกษตรกรที่ขายสัตว์ เนื้อสัตว์และไส้กรอกที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา (โปรดดูข้อ 3.4.3.1) หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีในมูลค่าเพิ่มที่ได้ซื้อขายสัตว์ เนื้อสัตว์และไส้กรอก รวมไปถึงบุคคลตามกฎหมายไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศสมาชิกอื่น แต่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในรัฐที่เป็นสมาชิกแห่งสหภาพยุโรปตามหลักดินแดน ซึ่งเป็นประเทศปลายทางซึ่งรัฐปลายทางที่ทำให้การขนส่งหรือส่งออกสินค้าเกษตรนั้น

(2) เกษตรกรผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ขายสัตว์ชนิดเดียวกันให้แก่เกษตรกรที่ได้รับผลประโยชน์จากการคืนเงินตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เช่น เกษตรกร ก ประกอบกิจการขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์หมู ได้ขายพ่อพันธุ์หมูให้แก่ เกษตรกร ข ที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่และประกอบกิจการขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์หมูเช่นเดียวกัน

(3) ในกรณีของผู้ค้าปลีกจะถูกหักส่วนต่างระหว่างราคาขายกับราคาซื้อของสัตว์ที่มีชีวิตจากแหล่งผลิต เช่น เกษตรกร ก เป็นผู้ค้าปลีกลูกหมูซึ่งอยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ในราคา 80 บาท แต่เกษตรกร ก ซื้อลูกหมูมาจากฟาร์มพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ในราคา 60 บาท เช่นนี้ยอด

---

[56] Ibid.

รายรับการส่งมอบลูกหมูที่เกษตรกรสามารถนำมาคำนวณเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้คือ 20 บาท ซึ่งเป็นส่วนต่างระหว่างราคาขายกับราคาซื้อของสัตว์ที่มีชีวิตจากแหล่งผลิต

หลักการการชำระเงินก้อนคืน จะชำระบัญชีภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร กล่าวคือ ยอดรวมของการชำระเงินคืนที่จ่ายให้กับเกษตรผู้ขาย แต่ในกรณีของผู้ค้าปลีกยอดเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะถูกหักออกจากยอดขายสัตว์ที่มีชีวิตซึ่งขายและส่งมอบในทอดของผู้ค้าปลีก

นอกจากนี้ยังมีหลักเกณฑ์พิเศษการจ่ายคืนเงินเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรที่ประกอบกิจการพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ ฆ่าสัตว์และหอยนางรม ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) <u>การจ่ายเงินค่าชดเชยเมื่อเกษตรกรผู้ขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ปกติได้ขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ให้กับเกษตรกรผู้ซื้อพ่อแม่พันธุ์ที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่</u>

เกษตรกรผู้ซื้อพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะได้รับเงินคืนเต็มจำนวนในเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่สอดคล้องกับการขายและการส่งมอบสัตว์หรือเนื้อสัตว์ที่ได้กระทำกับเกษตรกรพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศฝรั่งเศส รวมไปถึงการขายหรือส่งมอบสินค้าเกษตรให้แก่เกษตรกรพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายในรัฐต้นทาง แต่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในรัฐปลายทางที่มีการขนส่ง ไม่ว่าจะเป็นประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปหรือไม่ได้ก็ตาม หรือขนส่งเพื่อการส่งออก โดยเกษตรกรผู้ซื้อพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สามารถออกใบรับรองการซื้อและใบรับรองประจำปีได้ด้วยตัวเอง และจำนวนเงินทั้งหมดของการชำระเงินต้องสอดคล้องกับราคาสินค้าที่ซื้อจากเกษตรกรผู้ขาย

มีข้อสังเกตว่าใบรับรองการซื้อสำหรับเกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรทั่วไปจะออกได้เฉพาะการชำระเงินซื้อที่ทำขึ้นในระหว่างปีที่ได้รับการชำระเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนเป็นรายปีไป (ณ ปีปัจจุบันที่ได้ทำการซื้อขายสินค้าเกษตร) แต่ในทางตรงกันข้ามธุรกรรมระหว่างเกษตรกรที่ขายพ่อแม่พันธุ์และเกษตรกรที่ขายพ่อแม่พันธุ์พ่อพันธุ์ด้วยกันเองสามารถออกใบรับรองย้อนหลังให้รวมถึงการซื้อขายสัตว์พ่อพันธุ์แม่พันธุ์ในปีที่ผ่านมาได้อีกด้วย (โปรดดูรายละเอียดในข้อ 3.4.3.5 หัวข้อเรื่องใบรับรองประจำปี ข้อที่ (2))

(2) <u>การจ่ายเงินค่าชดเชยสำหรับการขายและการส่งมอบสัตว์ที่มีชีวิตซึ่งได้ราคาสูงกว่ามูลค่าปกติของน้ำหนักเนื้อสัตว์</u>

สัตว์ที่มีมูลค่าสูงคือสัตว์ที่มีเผ่าพันธุ์ เชื้อสายหรือปัจจัยภายในอื่น ๆ ซึ่งส่งผลทำให้มีมูลค่าของสัตว์หรือเนื้อสัตว์นั้น สูงกว่าราคาตามน้ำหนักที่แท้จริงของสัตว์หรือเนื้อสัตว์เหล่านั้น เช่น ลูกพันธุ์แท้ที่ขายเพื่อให้เป็นพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ สัตว์ที่มีชนิดพันธุ์ที่หาได้ยาก[57]

สำหรับการคำนวณเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในกรณีนี้ จะใช้พื้นฐานของการคืนเงินก้อนหรือเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่โดยพิจารณาอ้างอิงกับราคาของกิโลกรัมของเนื้อ (น้ำหนักสุทธิ) ในแต่ละชนิด

[57] (BOFiP-Impôts), "Les Obligations Des Exploitants Agricoles". [Online].

ตามคำสั่งของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเศรษฐกิจและการคลังตามมาตรา 267 bis-7 ภาคผนวกที่2 แห่งประมวลกฎหมายภาษีอากร

ตัวอย่างเช่น เกษตรกรผู้ขายพ่อแม่พันธุ์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร ขายม้าอานให้กับผู้ต้องเสียภาษี ในราคา 3,500 ยูโร ม้าตัวนี้มีน้ำหนักอยู่ 300 กิโลกรัม ราคากิโลกรัมละ 8 ยูโร จำนวนเงินที่ต้องชำระคืนสูงสุดสำหรับการครั้งขายนี้ คือราคาอ้างอิงกับน้ำหนัก คือ 2,400 ยูโร ซึ่งเป็นจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สูงสุดของการคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร ในกรณีนี้ต้องมีการออกใบแสดงการซื้อโดยผู้ซื้อและสำเนาแนบพร้อมในใบรับรองประจำปีด้วย

3.4.3.7 หลักเกณฑ์อื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ในการซื้อสินค้าในกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป เกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่ได้จัดส่งหรือส่งออกสินค้าไปยังประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป จะต้องยื่นคำขอต่อสำนักงานสรรพากรเพื่อขอหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (การซื้อภายในกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรปคิดเป็นรายปีมีมูลค่ามากกว่า 10,000 ยูโรก่อนหักภาษี) แต่ถ้าเกษตรกรซื้อสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป ให้ใช้หมายเลขบัตรประจำตัวของเกษตรกรเองในการยื่นแบบแสดงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในฝรั่งเศส ถึงแม้ปริมาณการซื้อของเกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะไม่เกิน เกณฑ์รายปีจำนวนมูลค่า 10,000 ยูโรก็ตาม[58]

3.5 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศเยอรมนี

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

3.5.1 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศเยอรมนี

ประเทศเยอรมนี ได้บัญญัติรายละเอียดของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีขาย (Der Umsatzsteuer) ไว้ในพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (Umsatzsteuergesetz หรือเรียกโดยย่อว่า “UStG”) ซึ่งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะจัดเก็บจากมูลค่าของการขายสินค้าและให้บริการที่อยู่ในข่ายความรับผิดที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยต้องพิจารณาจากมาตรา 1 ของพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว รวมไปถึงการส่งออกสินค้าบางประเภทไปยังกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป หรือการนำเข้าสินค้าจากประเทศนอกกลุ่มสมาชิกสหภาพยุโรปเข้ามาในประเทศเยอรมนี ต่างก็มีความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน สำหรับประเทศเยอรมนีได้กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ดังต่อไปนี้

---

[58] Ibid

- อัตราภาษีทั่วไป (Standard Rate) ร้อยละ 19 ได้แก่ สินค้าและบริการทั่วไป

- อัตราภาษีร้อยละ 0 ในกรณีการซื้อขายสินค้าหรือบริการระหว่างกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปและการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ (ยกเว้นการขนส่งทางถนน ทางรถไฟและการขนส่งทางน้ำบางชนิดภายในประเทศเยอรมนี)

- อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราลดหย่อน (Reduces Rate) ได้กำหนดอัตราร้อยละ 7 ได้ในกรณีของอาหารบางชนิด การขายน้ำหรือน้ำดื่ม อุปกรณ์ทางการแพทย์สำหรับผู้พิการ การขนส่งผู้โดยสารภายในประเทศเยอรมนีบางประเภท การขนส่งภายในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปและการขนส่งผู้โดยสารระหว่างประเทศ ซึ่งขนส่งโดยทางถนน รถไฟ และแหล่งแม่น้ำภายในประเทศเยอรมนี หนังสือ (ไม่รวมถึงหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ : E-book) หนังสือพิมพ์ และนิตยสาร การเปิดให้เข้าร่วมนิทรรศการทางวัฒนธรรม นักเขียนหรือนักประพันธ์ กิจการสินค้าเกษตรบางชนิด เช่น ปุ๋ย การจัดหาห้องพักหรือโรงแรม การเข้าชมการแข่งขันกีฬา การแพทย์หรือทันตกรรม การขายฟืน ไม้บางชนิดสำหรับใช้ในอุตสาหกรรม การตัดดอกและพืช เพื่อใช้ตกแต่งหรือผลิตอาหาร ภาษีอากรของเหรียญทองและเครื่องเพชรเครื่องประดับ[59]

นอกจากนี้พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มได้กำหนดให้ผู้ประกอบการทั้งหลายจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าหากว่าได้ประกอบกิจการที่อยู่ในข่ายเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือมีรายรับเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ หากมีรายได้จากการประกอบกิจการภายในประเทศเยอรมนีเกินกว่า 17,500 ยูโร[60] ผู้ประกอบการดังกล่าวจะต้องดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หลังจากที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เก็บภาษีขาย (Output VAT) จากลูกค้าในการขายหรือให้บริการในแต่ครั้งและสามารถนำภาษีซื้อ (Input VAT) มาหักออกจากภาษีขายได้ และหากภาษีขายมีจำนวนมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการจะต้องนำภาษีขายส่วนที่เกินนั้น ไปยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากรของประเทศเยอรมนี แต่หากภาษีซื้อมีจำนวนมากกว่าภาษีขาย ก็สามารถขอคืนภาษีซื้อดังกล่าวจากกรมสรรพากรได้ ตามมาตรา 4a แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG)

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

<u>กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศเยอรมนี (Steuerbefreiungen)</u>

ในประเทศเยอรมนี หลายกิจการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ผู้ประกอบกิจการได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการประกอบกิจการตามที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้การกำหนดให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ก็เพื่อเป็นการลดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กิจการบางประเภทให้มีความสามารถในการแข่งขันทางการค้าที่สูงขึ้น อีกทั้งยังเป็นการขจัดภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศเยอรมัน

---

[59] AvalaraVATlive, "German Vat Rates and Vat Compliance" [Online]. Available from: https://www.vatlive.com/country-guides/europe/germany/german-vat-rates/

[60] Cnossen, <u>Vat and Agriculture : Lessons from Europe , Cpb Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis</u>,

กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศเยอรมนี ถูกกำหนดไว้ในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (Umsatzsteuergesetz) โดยมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

1) กลุ่มที่ 1 การรับช่วงเพื่อส่งออกสินค้า หรือผู้จัดหาสินค้าหรือบริการในกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป

2) กลุ่มที่ 2 ผลประกอบการสำหรับการขนส่งทางทะเลและเครื่องบิน

3) กลุ่มที่ 3 บริการการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยรถไฟ หรือบริการเบ็ดเตล็ดอื่น ๆ

4) กลุ่มที่ 4 การส่งมอบทองคำให้กับธนาคาร

5) กลุ่มที่ 5 การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทในทางธุรกิจ

6) กลุ่มที่ 6 การขนส่งผู้โดยสารบางประเภท เช่น ขนส่งข้ามชายแดน หรือเรือข้ามฟากระหว่างแม่น้ำ

7) กลุ่มที่ 7 การส่งมอบยานพาหนะแก่ทหารหรือบุคคลที่มีหน้าที่ป้องกันความมั่นคงของประเทศ รวมไปถึงการส่งมอบพาหนะของฑูตที่พำนักในประเทศเยอรมนี หรือกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรปอื่น

8) กลุ่มที่ 8 ธุรกรรมของธนาคาร เช่นการให้สินเชื่อ การขึ้นเช็ค การรับฝากเงิน เพื่อชำระหรือโอนจ่ายในทางการค้า การดำเนินการทางหลักทรัพย์ การเป็นนายหน้าในธุรกิจหลักทรัพย์ แต่ไม่รวมการรักษาความปลอดภัยของหลักทรัพย์ การค้ำประกัน การให้บริการลงทุนในตราสารและการจำหน่ายอากรแสตมป์

9) กลุ่มที่ 9 สิทธิประโยชน์จากภาษีการประกันวินาศภัยตามกฎหมายภาษีประกันวินาศภัย รวมถึงรายได้จากการเป็นตัวแทนหรือนายหน้าของบริษัทประกันวินาศภัย

10) กลุ่มที่ 10 กิจการโทรคมนาคม ทางโทรศัพท์ หรือทางดิจิตอล โทรทัศน์ วิทยุ เฉพาะกรณีการติดตั้งการดำเนินสายเคเบิ้ล หรือสิ่งอำนวยความสะดวกในการรับสัญญาณ

11) กลุ่มที่ 11 การให้บริการส่งจดหมายหรือไปรษณีย์ภายในประเทศ หรือตามพันธสัญญาระหว่างประเทศ

12) กลุ่มที่ 12 การเช่าหรือให้เช่าที่ดินตามกฎหมาย การโอนที่ดินหรือการโอนทรัพย์สิทธิหรือสิทธิที่เกี่ยวพันกับที่ดิน

13) กลุ่มที่ 13 การให้บริการส่วนกลางในธุรกิจอพาร์ทเม้นต์ หรืออาคารชุด

14) กลุ่มที่ 14 การรักษาทางการแพทย์ ทันตแพทย์ นักกายภาพบำบัด พยาบาลสูตินารีเวช หรือกิจกรรมทางการแพทย์ โรงพยาบาลและบริการทางการแพทย์ รวมถึงการตรวจวินิจฉัยเวชระเบียน ทั้งนี้ ให้รวมถึงสถาบันที่ให้การรักษาพยาบาลตามสัญญาประกันวินาศภัยด้วย

15) กลุ่มที่ 15 ยอดเงินจากการประกันสังคมตามกฎหมายประกันสังคม การให้บริการทางการแพทย์ในการประกันสุขภาพ และบริการทางการแพทย์ของหน่วยงานกลางในการประกันสุขภาพ

16) กลุ่มที่ 16 การให้บริการที่เกี่ยวกับการดำเนินงานของสถานฟื้นฟูร่างกายและจิตใจ

17) กลุ่มที่ 17 การส่งผ่านหรือบริจาคอวัยวะของมนุษย์ การให้บริการการขนส่งผู้ป่วยหรือผู้บาดเจ็บด้วยยานพาหนะ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

18) กลุ่มที่ 18 การดำเนินการของสมาคม หรือมูลนิธิที่มีลักษณะเป็นการกุศล หรือบริจาคเพื่อช่วยเหลือสังคม

19) กลุ่มที่ 19 การให้บริการฝึกอบรมแก่ผู้คนที่พิการทางสายตา เช่น คนตาบอด

20) กลุ่มที่ 20 โรงเรียน สถาบันการศึกษาที่มีการฝึกอบรมนันทนาการ เช่น โรงละครโรงเรียนสอนดนตรี นอกจากนี้ ยังรวมไปถึงการแสดงละครหรือคอนเสิร์ตที่ผู้ประกอบกิจการใช้บริการสถาบันการศึกษาดังกล่าว

21) กลุ่มที่ 21 บริการของโรงเรียนเอกชน และสถาบันการศึกษาทั่วไป หรืออาชีวศึกษาอื่น ๆ ที่ให้บริการด้านการศึกษาและการฝึกอบรมโดยตรง

22) กลุ่มที่ 22 กิจกรรมทางวัฒนธรรมและกีฬาอื่น ๆ ที่มีค่าธรรมเนียม

23) กลุ่มที่ 23 การให้บริการฝึกอบรม เพื่อดูแลรักษาผู้ป่วย หรือเยาวชนตามกฎหมาย

24) กลุ่มที่ 24 การให้บริการที่เป็นสวัสดิการแก่เด็กและเยาวชน โดยเป็นกิจการสาธารณะหรือเพื่ออำนวยความสะดวก และส่งเสริมเยาวชน

25) กลุ่มที่ 25 การจัดหาบุคลากรทางศาสนา โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยฟื้นฟูจิตใจ การจัดหาแรงงานเกษตรกรรมและการป่าไม้ของบุคคลทั่วไปหรือบริษัท

3.5.2 ที่มาและเจตนารมณ์ของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe) ของประเทศเยอรมนี

เมื่อปีค.ศ. 1967 ประเทศเยอรมนีเป็นหนึ่งในสมาชิกของสหภาพยุโรปซึ่งปรับใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกับพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (Umsatzsteuergesetz) โดยได้กำหนดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ไว้ในมาตรา 24 ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อบรรเทาภาระหน้าที่การชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในผลผลิตทางการเกษตรหรือการให้บริการที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ตามหลักเกณฑ์ของ The VAT Directive ของสหภาพยุโรป อีกทั้งเป็นการลดความซับซ้อนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกร กล่าวคือ เกษตรกรไม่ต้องจัดทำบัญชี หรือสรุปงบการเงินของกิจการเพื่อไปยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมไปถึงการเก็บรักษาบัญชีเพื่อให้กรมสรรพากรตรวจสอบภายหลังด้วย[61]และมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ยังส่งเสริมให้เกิดความเป็นกลางทางด้านภาษี (Tax Neutrality) คือ ให้โอกาสเกษตรกรรายย่อยซึ่งอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ มีสิทธิในการเรียกคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ซึ่งเสมือนเป็นการชดเชยภาษีซื้อดังกล่าว แต่ในขณะเดียวกันผลประกอบการจากการขายผลผลิตหรือการให้บริการทางการเกษตรของเกษตรกรนั้น จะต้องมีจำนวนตามที่กฎหมายกำหนด (มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม) มิฉะนั้นแล้ว หากผลประกอบการของเกษตรกรรายย่อยเกินกว่าเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เกษตรกรจะต้องดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อปฏิบัติตามภาระและหน้าที่ของผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป

---

[61] Ben Terra and Julie Kajus, Introduction to European Vat (Recast), (IBFD, 2016), p.1189-1190.

3.5.3 หลักการของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe) ของประเทศเยอรมนี

ประเทศเยอรมนีเป็นหนึ่งในสมาชิกของสหภาพยุโรปได้ปรับใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกับกฎหมายภายในของประเทศเยอรมนี โดยได้ผนวกรวมไว้กับพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (Umsatzsteuergesetz) ซึ่งมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรมีวัตถุประสงค์เพื่อบรรเทาภาระหน้าที่การชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในผลผลิตทางการเกษตรหรือการให้บริการที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ฯ ให้แก่เกษตรกรรายย่อย และเพื่อลดความซับซ้อนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกรรายย่อย ซึ่งเป็นไปตามแนวทางของ The VAT Directive ของสหภาพยุโรป

มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของประเทศเยอรมนีมีบัญญัติของกฎหมายรองรับอยู่หลายฉบับ ดังต่อไปนี้

(1) พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (Umsatzsteuergesetz) มาตรา 24 อธิบายมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร ได้แก่ธุรกรรมหรือกิจการที่อยู่ภายใต้บังคับมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ตลอดจนวิธีการเข้าร่วมและการเพิกถอนการเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

(2) ภาคผนวกที่ 2 ของพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (Umsatzsteuergesetz) กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าเกษตร (เกษตรกรรม ปศุสัตว์ และป่าไม้) ที่อยู่ภายใต้บังคับของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

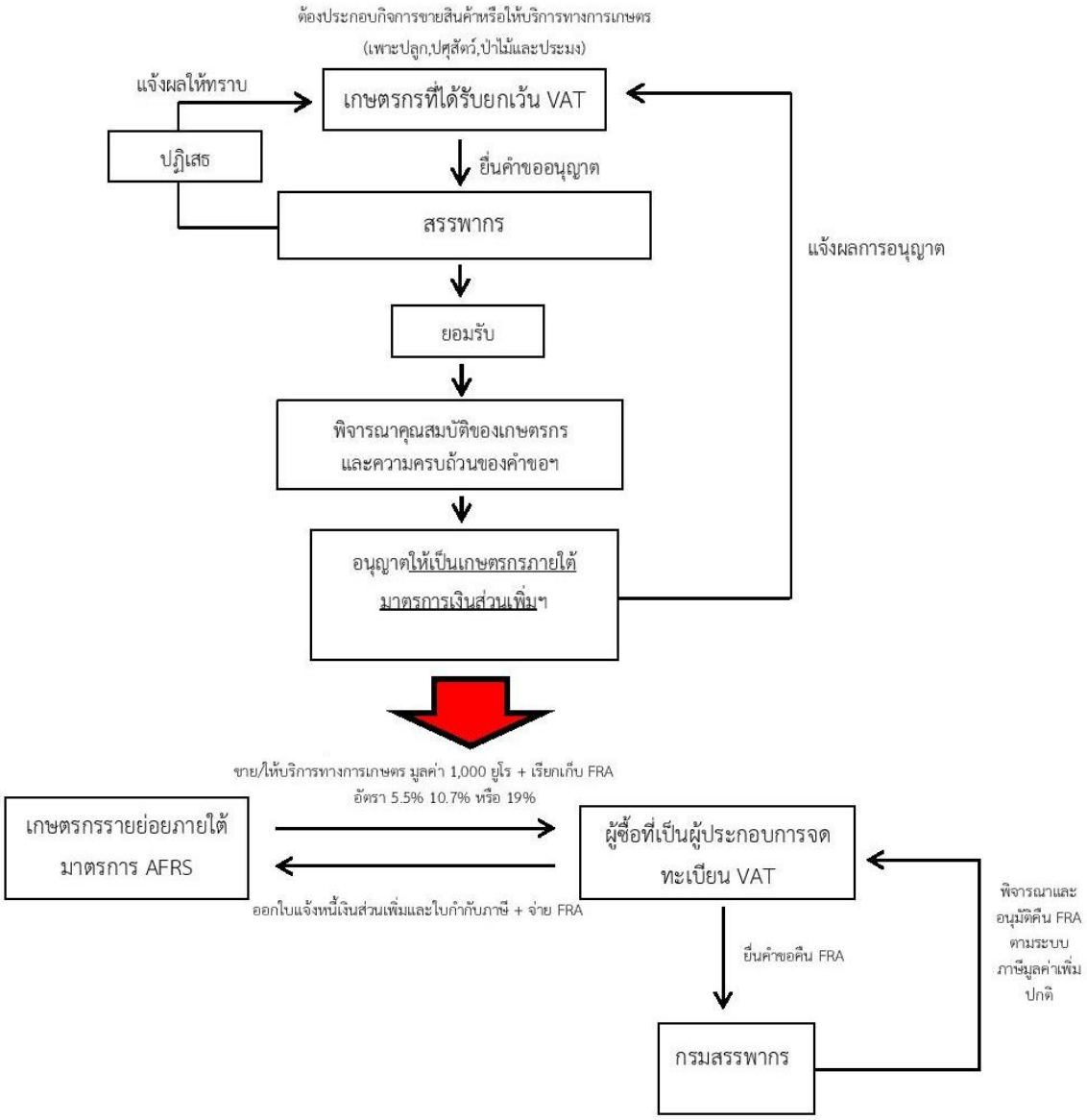
(3) พระราชบัญญัติการประเมินภาษีพิเศษ (Bewertungsgesetz) มาตรา 51 และมาตรา 51a

กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการประกอบกิจการปศุสัตว์ และหลักเกณฑ์การพิจารณาคุณสมบัติของเกษตรกรหรือผู้ประกอบกิจการปศุสัตว์ แนวทางการบังคับใช้และรายละเอียดของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศเยอรมนีในเบื้องต้นสามารถสรุปในรูปแบบของแผนภาพ ดังต่อไปนี้

CHULALONGKORN UNIVERSITY

<u>แผนภาพที่ 3</u> รายละเอียดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ประเทศเยอรมนี

<u>แผนภาพแสดงรายละเอียดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ประเทศเยอรมนี</u>



ตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (Umsatzsteuergesetz) มิได้มีคำนิยามของ “เกษตรกร”ไว้อย่างชัดเจน แต่ได้กำหนดคำว่า “ผู้ประกอบกิจการ” ซึ่งมีความหมายว่า ผู้ดำเนินธุรกิจเชิงพาณิชย์หรือดำเนินการโดยอิสระ หรือเป็นองค์กรในเชิงธุรกิจ ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างรายได้ ไม่ว่าจะมุ่งหมายแสวงหากำไรหรือไม่ก็ตาม หรือดำเนินการเฉพาะในกลุ่มสมาชิกเท่านั้น[62] ซึ่งตามนัยของบทนิยามข้างต้นไม่ได้จำกัดอยู่เฉพาะบุคคลธรรมดาเท่านั้น แต่รวมถึงการรวมกลุ่มของคณะบุคคล

[62] มาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (Umsatzsteuergesetz)

หรือนิติบุคคลด้วยไม่ว่าจะเป็นบริษัทจำกัด หรือห้างหุ้นส่วน หรือเจ้าของร่วม[63] โดยเกษตรกรหรือผู้ประกอบกิจการข้างต้น ต้องประกอบกิจการในด้านเกษตรกรรม การปศุสัตว์ การป่าไม้หรือการประมงที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ทั้งนี้ผู้ประกอบกิจการดังกล่าวอาจดำเนินกิจการในลักษณะผสม เช่น ประกอบกิจการทั้งที่เป็นเกษตรกรรมและไม่ใช่เกษตรกรรม เป็นต้น หรือดำเนินกิจการหลายบริษัทที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น การประกอบกิจการเกษตรกรรมและป่าไม้ เจ้าของธุรกิจอาจประกอบกิจการการเกษตรกรรมและป่าไม้มากกว่า 1 บริษัท หรืออาจประกอบกิจการอย่างเดียวแต่มีเกษตรกรหลายราย ฟาร์มเกษตรกรรมของเกษตรกรหลายราย โดยโอนส่วนการดำเนินงานบางส่วนให้ญาติ หรือเป็นหุ้นส่วนกัน ซึ่งการดำเนินการทั้งสองลักษณะที่กล่าวไปข้างต้นนั้น จะต้องมีการแยกบัญชีระหว่างกิจการที่เป็นเกษตรกรรม และกิจการที่ไม่ใช่เกษตรกรรม หรือต้องมีการแยกบัญชีเป็นรายบริษัท ในกรณีที่มีกิจการทางการเกษตรหลายราย[64]การดำเนินการทำธุรกรรมที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของประเทศเยอรมนี เกษตรกรหรือผู้ประกอบกิจการจะต้องดำเนินกิจกรรม ดังต่อไปนี้

(1) การขายหรือส่งมอบสินค้าเกี่ยวกับการเกษตรกรรมหรือการป่าไม้ ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการขายเพื่อทำการเกษตรหรือการป่าไม้[65] และสินค้าที่ขายนั้นต้องผลิตโดยเกษตรกรผู้ขายเอง โดยจะต้องขายหรือส่งมอบให้แก่บุคคลผู้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และสินค้าเกษตรที่ส่งมอบหรือขายนั้นต้องเป็นสินค้าที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศเยอรมนี มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (Umsatzsteuergesetz) และรายการที่กำหนดไว้ในภาคผนวกที่ 2 ของพระราชบัญญัติเดียวกัน รวมไปถึงต้องพิจารณาประเภทของสินค้าทางการเกษตรที่กำหนดในภาคผนวกที่ 7 แห่งกฎหมาย The VAT Directive ของสหภาพยุโรปประกอบตามไปด้วย (โปรดดูเพิ่มเติมในข้อที่ 3.2.2.1) หากสินค้าหรือการให้บริการใดอยู่นอกเหนือที่ระบุไว้ในกฎหมายที่ได้กล่าวมาทั้งหมดแล้ว สินค้าเหล่านั้น ย่อมไม่ได้รับประโยชน์จากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร แต่จะอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ (Normal VAT System) ทั้งนี้ เป็นไปตามคำพิพากษาของ Bundesfinanzhof (BFH) หรือศาลการคลัง (Federal Fiscal Court) ที่ 22/09 2005

(2) การให้บริการ ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG) และรายการที่กำหนดไว้ในภาคผนวกที่ 2 ของพระราชบัญญัติเดียวกัน รวมไปถึงต้องพิจารณาสินค้าและบริการทางการเกษตรที่กำหนดในภาคผนวกที่ 8 แห่งกฎหมาย The VAT Directive ของสหภาพยุโรป (โปรดดูเพิ่มเติมในข้อที่ 3.2.2.1)

(3) การส่งออกและการจำหน่ายผลิตภัณฑ์โรงเลื่อยและเครื่องดื่มไปยังต่างประเทศที่ไม่ได้ระบุไว้ในภาคผนวก 2 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG) หรือเครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์

---

[63] มาตรา 15 (3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ Einkommensteuergesetz (EStG)

[64] Smart steuer, "Land- Und Forstwirtschaft – Lexikon Des Steuerrechts" [Online], [28 July 2017]. Available from: https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/l/land-und-forstwirtschaft-lexikon-des-steuerrechts/#D063052800012

[65] คำพิพากษา BFH v. 2015/01/21- XI R 13/13 BStBl 2015 II หน้า 730

(4) การแปรรูปผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรและการป่าไม้ของตนเอง โดยผลิตภัณฑ์ในขั้นสุดท้ายจะต้องไม่สูญเสียลักษณะโดยสภาพของผลผลิตทางการเกษตรและป่าไม้หลังจากผ่านการทำงานหรือการแปรรูป (เรียกว่าขั้นตอนแรก) เช่น การแปรรูปจากผักหรือผลไม้ให้เป็นผักหรือผลไม้ดอง เป็นต้น ซึ่งเกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะต้องเป็นเจ้าของวัตถุดิบทางการเกษตรหรือป่าไม้เพื่อใช้ในการแปรรูปดังกล่าว

กิจกรรมทางเกษตรกรรรมและป่าไม้ที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศเยอรมนี มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) การเพาะปลูก ได้แก่ การเพาะปลูกองุ่น พืชไร่พืชสวน ผักและผลไม้ การอนุบาลหรือเพาะพันธุ์พืชหรือต้นอ่อน (รวมถึงการเพาะพันธุ์และการขยายพันธุ์ของเมล็ด เมล็ดพันธุ์ต้นกล้า) การดำเนินการเกี่ยวกับพืชหรือส่วนต่างๆ ของพืช โดยใช้พลังงานธรรมชาติที่ช่วยให้พืชเจริญเติบโต

(2) การเลี้ยงสัตว์ ได้แก่ การประมงน้ำจืด (การประมงในทะเลสาบ หรือบ่อเลี้ยงสัตว์น้ำ) การเลี้ยงหรือการเพาะพันธุ์ปลา เพาะเลี้ยงสัตว์น้ำอื่นๆ การเลี้ยงผึ้ง(รวมถึงการเลี้ยง เพื่อเอาน้ำผึ้งหรือขี้ผึ้งผลิตภัณฑ์ตกค้าง หรือการเลี้ยงผสมพันธุ์แบบพิเศษเพื่อวัตถุประสงค์ด้านเภสัชกรรม) การต้อนและการเพาะพันธุ์แกะ

(3) นอกจากนี้ยังรวมถึงการประกอบกิจการฟาร์มเกษตรหรือป่าไม้ในลักษณะอื่น ๆ (นอกเหนือจากข้อ ก และ ข) ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อทำการเกษตรหรือป่าไม้

แม้ว่าในมาตรา 24 (2) 1 และ 2 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG) จะได้กำหนดประเภทของกิจการที่เข้าข่ายมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรแล้วก็ตาม แต่ในภาคผนวกที่ 2 ของพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG) ยังได้กำหนดประเภทของกิจกรรมเกษตรกรรม ป่าไม้ และการเลี้ยงสัตว์ เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาการเสียภาษีตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

<u>กิจกรรมเกษตรกรรม ป่าไม้ และการเลี้ยงสัตว์</u>

(1) การเลี้ยงสัตว์ที่มีชีวิต คือ การปศุสัตว์พ่อพันธุ์แม่พันธุ์ในประเทศ เช่น ล่อ สุกร แกะ แพะ สัตว์ปีก (ไก่ เป็ด ห่าน ไก่งวง) กระต่าย นกพิราบ ผึ้ง สุนัขฝึกอบรม

(2) เนื้อหรือเครื่องในที่สามารถรับประทานได้

(3) อาหารทะเล เช่น ปลา กุ้ง หอยแมลงภู่ รวมถึงสัตว์น้ำอื่น ๆ ที่ไม่มีกระดูกสันหลัง ยกเว้น ปลาสวยงาม กุ้งล็อปเตอร์ หอยนางรม และหอยทาก

(4) นมหรือผลิตภัณฑ์ที่ทำจากนม ไข่ไก่ หรือไข่ในลักษณะอื่นที่สามารถรับประทานได้ น้ำผึ้งจากรังผึ้ง

(5) ผลิตภัณฑ์อื่นที่ได้จากสัตว์ เช่น กระเพาะอาหารของวัว หรือสัตว์ปีกในประเทศเยอรมนี กระดูกสัตว์

(6) พืชที่เพาะปลูก รวมถึงรากของพืช ส่วนที่ตัดหรือใบของพืช หรือเส้นใยของพืช

(7) ดอกหรือตาของไม้ดอกไม้ประดับ ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการขยายพันธุ์หรือประดับตกแต่งเพื่อความสวยงาม

(8) ใบไม้ กิ่งไม้ หรือส่วนอื่นๆของพืชไร้ดอก หรือหญ้า หรือมอส ที่ใช้เพื่อตกแต่ง หรือเพื่อความสวยงาม

(9) ผัก หรือราก หรือผลของผัก ซึ่งใช้ในการประกอบอาหาร เช่น มะเขือเทศ หอม กระเทียม กะหล่ำ แตงกวา แครอท ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นผักสด หรือแช่เย็น หรือผ่านกระบวนการนึ่งหรือต้ม หรือเก็บรักษาด้วยวิธีอื่นก็ตาม

(10) ผลไม้และถั่วที่สามารถบริโภคได้

(11) เมล็ดกาแฟ ใบชา หรือเครื่องเทศจากพืช

(12) ธัญพืช ได้แก่ แป้งจากธัญพืช เมล็ดซึ่งเป็นเมล็ดสดหรือเมล็ดที่ผ่านกระบวนการฆ่าเชื้อแล้ว

(13) แป้งจากมันสำปะหลัง

(14) เมล็ดปาล์มหรือเมล็ดพืชอื่นๆ ที่มีน้ำมัน

(15) เมล็ดผลไม้หรือสปอร์เพื่อใช้ในการเพาะปลูกผลไม้

(16) โรสแมรี่ ผักโขม โหระพา ที่ใช้ในการประกอบอาหาร รวมไปถึงดอกคาโมไมล์

(17) ฟางหรือแกลบจากธัญพืช เพื่อใช้เป็นอาหารให้แก่สัตว์เลี้ยง (ปศุสัตว์)

(18) ไขมัน น้ำมันจากพืช และสัตว์ไม่ว่าจะบริโภคได้หรือไม่ได้ก็ตาม รวมไปถึงเนยเทียมจากไขมันสัตว์ด้วย

(19) เนื้อปลา หรือกุ้งหอยและสัตว์ไม่มีกระดูกสันหลังสัตว์น้ำอื่น ๆ ยกเว้นไข่ปลาคาเวียร์หรือการจัดเตรียมกุ้งก้ามกรามที่เก็บรักษาไว้ กุ้ง หอยนางรม และหอยอื่น ๆ

(20) น้ำตาล

(21) ผงโกโก้ที่ไม่มีน้ำตาลทราย หรือสารให้ความหวานอื่นๆ เจือปน รวมไปถึงการตระเตรียมอาหารอื่น ๆ ที่มีโกโก้เป็นส่วนผสม

(22) การเตรียมแป้งธัญพืช หรือแป้งอบขนม

(23) การเตรียมผัก ผลไม้ ถั่ว หรือส่วนอื่น ๆ ของพืชที่ไม่ใช้น้ำผักผลไม้

(24) น้ำที่มิใช่น้ำดื่มรวมถึงน้ำแร่ และน้ำดื่มที่มีการบรรจุหีบห่อเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้บริโภค

(25) เครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของนม โดยมีปริมาณนมหรือผลิตภัณฑ์นม (เช่นเวย์) ในอัตราส่วนอย่างน้อย 3 ใน 4 ของปริมาณผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปทั้งหมด

นอกจากนี้ “การให้บริการ” ดังต่อไปนี้ ก็ถือว่าได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ได้แก่

(1) การเพาะปลูก การเก็บเกี่ยว การนวด และการเก็บรวบรวม รวมถึงการหว่านและการเพาะปลูก

(2) บรรจุภัณฑ์และการเตรียมการ เช่น การอบแห้ง การทำความสะอาด การปั่นแยก การฆ่าเชื้อโรคของสินค้าเกษตร

(3) การจัดเก็บสินค้าเกษตร

(4) การเลี้ยงปศุสัตว์และเลี้ยงโค

(5) การให้เช่าเครื่องจักรที่ใช้โดยทั่วไปในอุตสาหกรรมการเกษตรป่าไม้และประมงเพื่อการเกษตร

(6) ความช่วยเหลือด้านเทคนิค

(7) การทำลายพืชและสัตว์ที่เป็นอันตราย การรักษาพืชและดินโดยการฉีดพ่น

(8) การดำเนินงานระบบชลประทานและระบบระบายน้ำ

(9) การตัดแต่งกิ่งและตัดต้นไม้ หรือการให้บริการด้านป่าไม้อื่น ๆ

อนึ่ง กิจการที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรยังต้องพิจารณากิจการที่กำหนดไว้ใน The VAT Directive ด้วย หากไม่ใช่กิจกรรมที่กำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG) และกฎหมายของสหภาพยุโรปแล้ว ย่อมถือว่ากิจการนั้นไม่ได้รับประโยชน์จากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และจะต้องเสียภาษีตามระบบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั่วไป

3.5.3.2 ขั้นตอนการเข้าร่วมและการออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ตามมาตรา 24 (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG) กำหนดให้เกษตรกรหรือผู้ประกอบการที่ประสงค์จะเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ สามารถแจ้งไปกรมสรรพากรกลางเพื่อขอเข้าร่วมได้ โดยต้องยื่นคำร้องไม่ช้ากว่าวันที่ 10 เดือนแรกของปีปฏิทินที่มีการขายสินค้าทางการเกษตรกรรมหรือการให้บริการทางเกษตรกรรม และมีผลให้ยอดขายในช่วงต้นปีปฏิทินก่อนหน้าเสียภาษีได้รับสิทธิประโยชน์ตามหลักเกณฑ์ของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และการแจ้งความประสงค์นี้มีผลผูกพันเกษตรกรให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เป็นเวลาอย่างน้อย 5 ปีปฏิทิน

ในกรณีที่มีการขายกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์จากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรให้แก่เกษตรกรรายอื่น เกษตรกรผู้ซื้อกิจการนั้นจะต้องผูกพันตามระยะเวลาดังกล่าว (จนกว่าจะสิ้นระยะเวลาผูกพันจำนวน 5 ปีของเกษตรกรผู้ขายกิจการ)

ในกรณีที่เกษตรกรต้องการออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เกษตรกรสามารถยื่นคำร้องเพื่อขอออกจากมาตรการได้ โดยยื่นคำร้องให้กรมสรรพากรทราบภายใน 10 วันนับตั้งแต่วันแรกของปีปฏิทิน (10 มกราคม) หรือเกษตรกรอาจถูกเพิกถอนออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ หากปรากฏว่ามีผลประกอบการเกินกว่าเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด (17,500 ยูโร) ซึ่งเกษตรกรรายนั้นต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป โดยการออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะมีผลตั้งแต่ต้นปีปฏิทิน กล่าวคือ มีผลย้อนไปถึงวันที่ 1 มกราคม ทั้งนี้กำหนดระยะเวลาแจ้งความประสงค์ออกจากมาตรการสามารถขยายออกไปได้ หากปรากฏว่ามีเหตุผลอันสมควรหลังจากสิ้นสุดระยะเวลายื่นคำร้องดังกล่าว เช่น มีเหตุสุดวิสัยทำให้เกษตรกรไม่สามารถยื่นคำร้องขอออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ทัน เป็นต้น

3.5.3.3 รูปแบบการชดเชยภาษีซื้อในอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

สำหรับเกษตรกรในประเทศเยอรมนีที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นั้น จะได้รับประโยชน์ในรูปแบบของการชำระเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (a fixed percentage) จากผู้ประกอบกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและอยู่ในกระบวนการการขายสินค้าเกษตรกรรม เช่น ผู้ผลิตในอุตสาหกรรม (manufacturers) ผู้ค้าส่ง (wholesaler) หรือผู้บริโภค (Consumer) โดยเกษตรกรจะบวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ลงในราคาของผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรหรือการให้บริการภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่ขายหรือส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อ[66] ตามที่ได้กล่าวไปข้างต้นแล้ว และอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นั้นเป็นไปตามที่กำหนดไว้ใน มาตรา 24 (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG) ได้แก่ ร้อยละ 5.5 10.7% และ 19% ในขณะเดียวกันเกษตรกรต้องออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่ผู้ซื้อหรือลูกค้า โดยต้องปรากฏจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในเอกสารดังกล่าวอย่างชัดเจนด้วย และผู้ซื้อผลิตภัณฑ์หรือผู้รับการให้บริการจากเกษตรกรที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร และเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็สามารถนำใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ดังกล่าวไปขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ โดยนำเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ดังกล่าวไปคำนวณเป็นภาษีซื้อ และหักออกภาษีขายในกิจการของตน เพื่อคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติได้ ทั้งนี้เป็นไปตามกฎเกณฑ์ของ The VAT Directive เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศเยอรมนีมิได้กำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวไว้เป็นการเฉพาะ

3.5.3.4 การกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ภายใต้ระบบของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของประเทศเยอรมนี กำหนดให้อัตราร้อยละสำหรับกิจการเกษตรกรรมไว้ในมาตรา 24 (1)แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG) ซึ่งอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ขึ้นอยู่กับลักษณะของผลิตภัณฑ์และการดำเนินการ ดังนี้

1) อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ร้อยละ 5.5% (มาตรา 24 (1) ข้อที่ 1)

อัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นี้ จะบังคับใช้กับบริการที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์การป่าไม้ (ผลิตภัณฑ์จากการจัดสรรและเพาะปลูกป่าไม้ เช่น ท่อนไม้เจาะ ไม้แปรรูปที่ยังคงสภาพของผลิตภัณฑ์เดิม) ยกเว้นผลิตภัณฑ์จากโรงเลื่อย ซึ่งธุรกรรมที่อยู่ภายใต้อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นี้ได้แก่ การส่งมอบผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการอื่น ๆ ที่กระทำด้วยเกษตรกรเองภายใต้ขอบเขตของการดำเนินกิจการด้านป่าไม้

ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ยังรวมถึงไม้ซุง แท่งไม้ ไม้อัด ไม้อุตสาหกรรมฟืนและผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ เช่น เมล็ดพันธุ์ไม้เปลือกไม้ เรซิน ต้นคริสต์มาส ป่าเห็ดและผลเบอร์รี่ เงื่อนไขสำคัญของการได้รับประโยชน์จากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร คือ ผลิตภัณฑ์เหล่านี้ต้องผลิตขึ้นในภาคป่าไม้ รวมไปถึงการส่งมอบต้องกระทำ ณ แหล่งผลิตของผลิตภัณฑ์หรือฟาร์มของเกษตรกรเอง

---

[66] Klenk, UStG § 24 75th updated version, 2015, Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz, C.H.Beck, p.140

2) อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ร้อยละ 19% (มาตรา 24 (1) ข้อ 2)

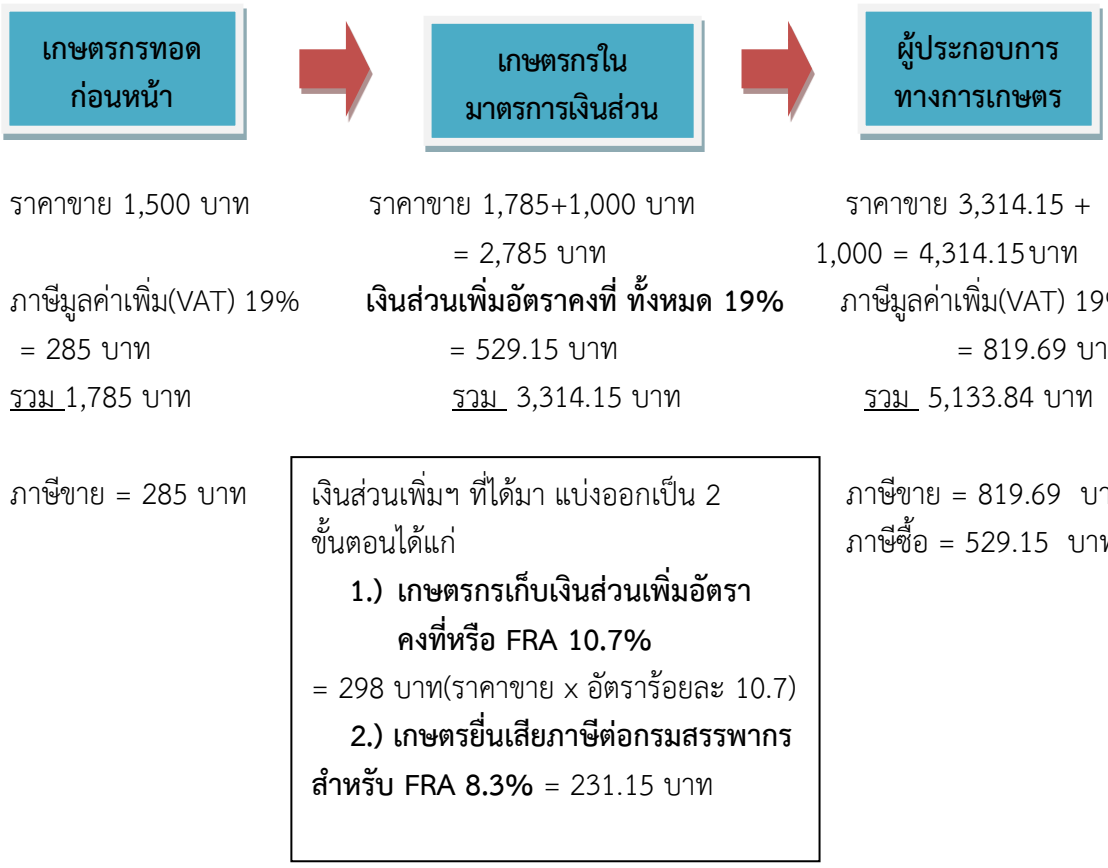
อัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ร้อยละ 19% ใช้บังคับสำหรับการส่งมอบผลิตภัณฑ์โรงเลื่อยและเครื่องดื่มที่ไม่ได้ระบุไว้ในภาคผนวก 2 ของพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (โปรดดูเพิ่มเติมในข้อ 3.5.3.1) รวมถึงของเหลวที่มีแอลกอฮอล์ เช่น เครื่องดื่มหรือของเหลวที่มีแอลกอฮอล์ให้รวมถึงไวน์ โดยเฉพาะไวน์ผลไม้ หรือไวน์ที่เกิดจากการหมักของผัก และยังรวมถึงของเหลวอื่น ๆ ที่มีแอลกอฮอล์ เช่น น้ำมันเชื้อเพลิง เป็นต้น ซึ่งการอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ดังกล่าว จะมีขั้นตอนในการบังคับใช้อัตราภาษีดังกล่าว ดังนี้

(1) เกษตรกรจะบวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ร้อยละ 19 % ของราคาผลิตภัณฑ์ลงในการส่งมอบผลิตภัณฑ์โรงเลื่อยหรือเครื่องดื่ม หรือเครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ และออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่ผู้ซื้อ

(2) แต่เกษตรกรสามารถเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ไว้กับตัวเองได้เพียงร้อยละ 10.7% ของราคาขายสินค้าเท่านั้น ในขณะที่เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่เหลืออีก จำนวนร้อยละ 8.3% ของราคาสินค้าที่ได้ขายไป เกษตรกรจะต้องดำเนินการยื่นเสียภาษีหรือส่งคืนเงินจำนวนดังกล่าวให้แก่กรมสรรพากร

เพื่อให้เห็นภาพชัดเจนยิ่งขึ้น ขออธิบายเป็นแผนภาพ ดังต่อไปนี้

<u>แผนภาพที่ 4</u> แผนภาพแสดงการจัดเก็บภาษีอัตราส่วนเพิ่ม ร้อยละ 19%



จะเห็นได้ว่าจากแผนภาพดังกล่าว แม้ว่าเกษตรกรที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรสามารถเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ในอัตราร้อยละ 19 จากผู้ประกอบกิจการทางการเกษตรที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่เกษตรกรต้องแบ่งเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ออกเป็นสองก้อนคือเงินส่วนเพิ่มฯ ในอัตราร้อยละ 10.7 (เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่แท้จริงซึ่งเกษตรกรได้รับตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ฯ) และเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คงเหลือในอัตราร้อยละ 8.3 ซึ่งในส่วนหลังนี้ถือเป็นภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกษตรกรภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะต้องดำเนินการยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อสิ้นปีปฏิทินหรืออีกนัยหนึ่งกล่าวได้ว่า เกษตรกรต้องส่งเงินส่วนเพิ่มในจำนวนดังกล่าวคืนให้แก่รัฐ (กรมสรรพากร) ต่อไป ทั้งนี้ รัฐกำหนดให้เกษตรกรที่อยู่ในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรเป็นผู้เก็บภาษีแทนรัฐทางอ้อม

3) อัตราเงินส่วนเพิ่มร้อยละ 10.7% (มาตรา 24 (1) ข้อที่ 3)

อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ดังกล่าวใช้บังคับกับยอดขายสินค้าหรือการให้บริการอื่น ๆ ที่ไม่อยู่ในข้อ 1 และ 2 ข้างต้น มีรายละเอียด ดังนี้

- การส่งมอบผลิตภัณฑ์โรงเลื่อยและเครื่องดื่มที่ไม่ได้ระบุไว้ในภาคผนวก 2 ของ UStG เว้นแต่ในข้อ 24 วรรค 1 ข้อ 2 UStG
- การส่งมอบผลิตภัณฑ์โรงเลื่อยและเครื่องดื่มที่ไม่ได้กล่าวไว้ในภาคผนวก 2 ของ UStG และของที่มีแอลกอฮอล์ไปต่างประเทศและการขายที่ได้รับในต่างประเทศ
- อุปทานของสินค้าเกษตร
- การให้บริการอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นการเกษตรกรรม
- การขายในลักษณะอื่นซึ่งอยู่ในบริบทของกิจการฟาร์มเกษตรกร
- สินค้าเกษตร เช่น ธัญพืช ผลิตภัณฑ์จากธัญพืช ปศุสัตว์ เนื้อ นม ผักผลไม้และไข่ หรือการขายทรัพย์สินทางการเกษตรและป่าไม้ (เช่นการขายเครื่องจักรการเกษตรที่ใช้แล้ว)

ทั้งนี้ หากเกษตรกรได้ขายสินค้าหรือให้บริการตามที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น เกษตรกรสามารถบวกอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในอัตราร้อยละ 10.7% ลงไปในราคาของสินค้าหรือการให้บริการทางการเกษตรที่เกษตรกรได้ขายหรือให้บริการแก่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการได้ โดยจะต้องออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่บุคคลดังกล่าวด้วย

เนื่องจากอัตราเงินส่วนเพิ่มทั้ง 3 หลักเกณฑ์มีวิธีการจัดเก็บภาษีและหน้าที่ในการยื่นชำระภาษีที่แตกต่างกัน จึงขอสรุปในรูปแบบของตาราง ดังนี้

ตารางที่ 4
ตารางสรุปรายละเอียดของการใช้อัตราเงินเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศเยอรมนี

ประเภทของการขาย	อัตราเฉลี่ย	ภาระภาษี
1. วัสดุสิ้นเปลืองของผลิตภัณฑ์ป่าไม้ยกเว้นผลิตภัณฑ์จากโรงเลื่อย	5.5	0
2. การส่งมอบผลิตภัณฑ์โรงเลื่อยและเครื่องดื่มตามที่ระบุในภาคผนวก 2	10.7	0
3. ส่งออกและจำหน่ายผลิตภัณฑ์และเครื่องดื่มจากโรงเลื่อยนอกประเทศที่ไม่อยู่ในภาคผนวก 2 และของเหลวที่มีแอลกอฮอล์	10.7	0
4. การส่งมอบผลิตภัณฑ์โรงเลื่อยและเครื่องดื่มไม่ได้ระบุไว้ในภาคผนวก 2 และของเหลวที่มีแอลกอฮอล์และบริการอื่น ๆ เท่าที่ไม่ได้ระบุไว้ในภาคผนวกที่ 2	19 10.7	8.3
5.การทำธุรกรรมทางการเกษตรอื่น ๆ (เช่น ธัญพืช ปศุสัตว์ เนื้อสัตว์นม ผักผลไม้ ไข่	10.7	0

3.5.3.5 การออกใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (von Rechnungen)

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

ในประเทศเยอรมนี เมื่อมีการขายหรือส่งมอบสินค้าเกษตรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (RFA) แล้วย่อมก่อให้เกิดภาระผูกพันขึ้นกับเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรในฐานะผู้ขาย โดยเกษตรกรดังกล่าวจะต้องออกใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (von Rechnungen) ให้แก่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ แต่อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติเฉพาะที่เกี่ยวกับมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG) ของประเทศเยอรมนี มิได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์การออกใบแจ้งหนี้ไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้นการออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ จึงต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์การออกใบแจ้งหนี้ตามหลักการทั่วไป หรือตามหลักเกณฑ์การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ (VAT Normal System) ซึ่งกำหนดไว้ในมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ คือ เอกสารใด ๆ ที่ใช้แสดงถึงการส่งมอบหรือการให้บริการ โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เพื่อรับประกันความถูกต้องของการขายหรือการให้บริการที่เป็นเหตุให้มีการออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และ

เพื่อให้มีความสมบูรณ์ของรายละเอียดเกี่ยวกับการขายหรือการให้บริการที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่ทำให้สามารถอ่านเข้าใจได้

ความถูกต้องของการขายหรือการให้บริการที่เป็นเหตุให้มีการออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ หมายถึง ความปลอดภัยเกี่ยวกับตัวตนของผู้เรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ความสมบูรณ์ของรายละเอียดเกี่ยวกับการขายหรือการให้บริการ หมายความว่า มีข้อมูลที่กำหนดไว้ภายใต้พระราชบัญญัตินี้ โดยไม่ได้แตกต่างจากรายละเอียดที่กฎหมายกำหนด

ผู้ประกอบการแต่ละรายสามารถตรวจสอบความถูกต้องของแหล่งการออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ความสมบูรณ์ของเนื้อหาและถ้อยคำที่สามารถอ่านเข้าใจได้ของใบกำกับสินค้าที่ได้รับการรับรอง ทั้งนี้ ถือว่าขั้นตอนดังกล่าวเป็นการควบคุมภายในระหว่างการซื้อสินค้าที่สามารถตรวจสอบที่เชื่อถือและความเชื่อมโยงได้ระหว่างการเรียกเก็บเงินกับการขายสินค้าหรือการให้บริการ นอกจากนี้ ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เกษตรกรสามารถออกได้ในรูปแบบของเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ (สำหรับใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเป็นใบแจ้งหนี้ที่ออกและได้รับการรับรองในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์) กระดาษ หรือลักษณะอื่นๆ ภายใต้ความยินยอมของผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ[67]

สำหรับรายการที่ต้องกำหนดในใบแจ้งหนี้[68] ต้องประกอบไปด้วยรายละเอียด ดังต่อไปนี้

(1) ชื่อเต็มและที่อยู่เต็มของผู้ประกอบการที่ชัดเจนและของผู้รับประโยชน์

(2) หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของผู้ประกอบการผู้ขาย ซึ่งออกโดยสำนักงานภาษีหรือหมายเลขประจำตัวของผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งออกโดยกรมสรรพากร (Federal Central Tax Office)

(3) วันที่ออกใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

(4) ลำดับหมายเลขที่มีหมายเลขชุดตั้งแต่หนึ่งชุดขึ้นไป ซึ่งกำหนดโดยผู้ออกใบแจ้งหนี้เพื่อระบุเลขที่ของใบแจ้งหนี้ (หมายเลขใบแจ้งหนี้)

(5) ปริมาณและชนิด (ชื่อทางการค้า) ของสินค้าที่ขายหรือ ส่งมอบหรือประเภทและลักษณะของการให้บริการ

(6) เวลาที่ได้ทำการส่งมอบหรือให้บริการ

(7) ค่าธรรมเนียมสำหรับการส่งมอบหรือให้บริการแบ่งตามอัตราภาษีและการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการลดค่าตอบแทนใด ๆ ที่ได้ตกลงล่วงหน้าไว้ แล้วแต่กรณี

(8) อัตราการบังคับภาษีและส่วนที่เป็นหน้าที่จ่ายหรือในกรณีที่ได้รับการยกเว้นภาษีหรือการระบุถึงได้รับการยกเว้นนำไปใช้เพื่อการขาย ส่งมอบหรือการให้บริการอื่น ๆ

(9) ภาระผูกพันในการเก็บรักษาของผู้รับประโยชน์ (ถ้ามี)

(10) ในกรณีของการออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ โดยผู้รับบริการหรือโดยบุคคลที่สามซึ่งได้รับมอบหมายจากเขาตามต้องระบุคำว่า "ใบบันทึกเครดิต" แสดงถึงการรับมอบอำนาจด้วย

---

[67] มาตรา 14 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG)

[68] มาตรา 14 (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG)

ตัวอย่างการออกใบแจ้งหนี้

สำหรับการส่งมอบข้าวสาลีมีการคิดค่าให้บริการ(เกษตรกร)	2 556,00 €
คิดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในใบแจ้งหนี้ (Flat-rate Invoice) โดยเฉลี่ยอยู่ที่ 10.7%	273.50 €
ราคาซื้อรวม	2 629.50 €

ดังนั้นเกษตรสามารถออกใบแจ้งหนี้โดยรวมเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในจำนวน 73.50 ยูโร โดยลงไว้ในใบกำกับภาษีได้ตามอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ในมาตรา 24 (1) ข้อ 3 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG) ในขณะเดียวกันเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ดังกล่าว ไม่ถือเป็นภาระแก่ลูกค้า (ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มปกติหรือผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม) เนื่องจากลูกค้าหรือผู้ซื้อดังกล่าวสามารถจะหักเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เป็นภาษีซื้อ เพื่อคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกระบวนการของภาษีมูลค่าเพิ่มปกติต่อไปได้

นอกจากหน้าที่ในการออกใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับสินค้าที่เกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ออกให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ผู้ซื้อเองก็มีหน้าที่ในการเก็บรักษาใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ดังกล่าวเป็นระยะเวลา 10 ปี โดยกำหนดระยะเวลาเริ่มต้นขึ้นในปีถัดไปหลังจากได้มีการออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือใบกำกับสินค้า[69]

3.5.3.6 การขอคืนหรือเครดิตเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ในการขอคืนหรือเครดิตเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สามารถแบ่งออกได้เป็นสองกรณี คือ เกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร และผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการจากเกษตรกรที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ก. เกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร

เกษตรกรผู้อยู่ในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ นั้นไม่สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการซื้อสินค้าที่เป็นอุปกรณ์ที่ใช้ในการเกษตรนั้นได้ (ภาษีซื้อ) แต่เกษตรกรผู้อยู่ในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ จะได้รับอนุญาตให้สามารถเพิ่มและเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ในอัตราร้อยละ 5.5, 10.7 และ19 โดยการบวกลงไปในราคาของสินค้าเกษตรที่ขายหรือการให้บริการแก่ลูกค้าหรือผู้รับบริการซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ รวมถึงผู้ประกอบการอื่น ๆ ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ด้วย ทั้งนี้ การอนุญาตให้เกษตรกรสามารถเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการได้นั้น มีผลเสมือนว่าเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ซึ่งเกษตรกรบวกลงไปนั้นเป็นภาษีซื้อ (input tax) หรือเป็นการชดเชยภาษีซื้อให้แก่เกษตรกร

[69] มาตรา 14a แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG)

แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับเกษตรกรที่ส่งมอบผลิตภัณฑ์โรงเลื่อยและเครื่องดื่มที่ไม่ได้ระบุไว้ในภาคผนวก 2 ของพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขายของเหลวที่มีแอลกอฮอล์ ซึ่งอยู่ภายใต้การบังคับใช้อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ร้อยละ 19 % เกษตรกรดังกล่าวมีหน้าที่ต้องนำส่งเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในอัตราร้อยละ 8.3 ให้แก่กรมสรรพากร ซึ่งถือเป็นภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกษตรกรจะต้องดำเนินการยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อสิ้นปีปฏิทินให้แก่รัฐ (กรมสรรพากร) ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในข้อ 3.5.3.4

ข. <u>ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการจากเกษตรกรที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่</u>

กรณีการขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นั้น ผู้ประกอบการสามารถขอคืนได้เหมือนกับกรณีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ โดยกรมสรรพากรจะชำระเงินคืนแก่เกษตรกรเป็นรายปีตามยอดการขายหรือส่งมอบสินค้าเกษตรที่ได้เกิดขึ้นในประเทศเยอรมนี หรือเป็นการขายหรือส่งมอบเกษตรให้แก่นิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป (ประเทศปลายทางที่รับสินค้าเกษตร) หรือส่งออกให้แก่บุคคลที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.5.3.7 กรณีอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

กรณีการซื้อภายในประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป ในกรณีของเกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรของประเทศเยอรมนีที่ขายสินค้าหรือให้บริการภายในกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป จะไม่สามารถจัดเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในอัตราร้อยละ 5.5, 10.7 และ19 จากประเทศกลุ่มประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปได้ เนื่องจากมาตรา 24 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG) ไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การขายสินค้าเกษตรหรือการให้บริการทางการเกษตรในกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรปไว้ อีกทั้งเกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ไม่สามารถเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามระบบปกติได้ เนื่องจากไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ตามหากเป็นเกษตรกรหรือผู้ประกอบกิจการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมสามารถเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราปกติ คือ ร้อยละ 19 จากผู้ขายในกลุ่มประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรปได้ตามมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (UStG) และหักเป็นภาษีซื้อตามมาตรา15 แห่งกฎหมายเดียวกันได้

ตารางที่ 5

ตารางสรุปรายละเอียดของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในสหภาพยุโรปและประเทศสมาชิก

ประเด็น	สหภาพยุโรป	ประเทศอังกฤษ	ประเทศฝรั่งเศส	ประเทศเยอรมนี
1. เกณฑ์ที่กฎหมายบังคับให้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	-	106,114 ยูโร	46,000 ยูโร	17,500 ยูโร
2. เกษตรกรและกิจกรรมที่อยู่ใน AFRS	เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องประกอบกิจการ ดังนี้ 1. การผลิตพืชผลทางการเกษตร 2. ปศุสัตว์ 3. ประมง 4. ป่าไม้ หรือการให้บริการทางเกษตร	เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องประกอบกิจการ ดังนี้ 1. การผลิตพืชผลทางการเกษตร 2. ปศุสัตว์ 3. ประมง 4. ป่าไม้ <u>หรือการให้บริการทางเกษตร</u>	เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องซื้อขายหรือส่งมอบสินค้าเกษตร ดังนี้ 1. การผลิตพืชผลทางการเกษตร 2. ปศุสัตว์ 3. ประมง 4. ป่าไม้	เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องประกอบกิจการ ดังนี้ 1. การผลิตพืชผลทางการเกษตร 2. ปศุสัตว์ 3. ประมง 4. ป่าไม้ <u>หรือการให้บริการทางเกษตร</u>
3. การเข้าร่วมและออกจากมาตรการ	ให้อำนาจแก่ประเทศสมาชิกในการกำหนดรายละเอียดของหลักเกณฑ์ในการเข้าร่วมและออกจากมาตรการได้ภายในประเทศ	- เกษตรกรยื่นคำขอต่อหน่วยลงทะเบียนกรมสรรพากรเพื่อเข้าร่วมมาตรการต่อหน่วยรับลงทะเบียน - **<u>การออกจากมาตรการฯ</u>** แบ่งออก 2 ประเภท • ออกโดยสมัครใจ • ออกโดยถูกกฎหมายบังคับ - **<u>การขอเข้าร่วมมาตรการใหม่</u>** • พ้นระยะเวลา	เกษตรกรที่ประสงค์จะใช้สิทธิตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สามารถทำคำแถลงประจำปีพร้อมแนบเอกสารที่เกี่ยวข้องและยื่นต่อกรมสรรพากรได้ และการขอคืนเงินจะมีผลผูกพันเกษตรกร เป็นเวลา 5 ปี	การเข้าร่วมและออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เกษตรกรสามารถกระทำได้โดยการยื่นเป็นคำขอ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ประเด็น	สหภาพยุโรป	ประเทศอังกฤษ	ประเทศฝรั่งเศส	ประเทศเยอรมนี
		ตามที่กฎหมายกำหนด (กรณีออกไปเพื่อจด VAT) • ขอเข้าร่วมใหม่เมื่อไรก็ได้ (กรณีออกไปและไม่ได้จด VAT) ***หมายเหตุ การขอเข้าร่วม AFRS ถือเป็นการยกเลิก VAT ***		
4.รูปแบบการได้รับชดเชยเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่	กำหนดไว้ 2 กรณี 1) เรียกเก็บได้จากผู้ซื้อสินค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 2) รัฐพิจารณาตามคำขอและจ่ายเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนให้	เกษตรกรเรียกได้จากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการโดยตรง	รัฐเป็นผู้จ่ายเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่เกษตรกรหลังจากพิจารณาคุณสมบัติของเกษตรกรแล้ว	เกษตรกรเรียกได้จากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการโดยตรง
5. อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่	จะคำนวณจากข้อมูลสถิติเศรษฐกิจมหภาค (the Macro-economic statistics) ของเกษตรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ โดยอาศัยข้อมูลในช่วง 3 ปีที่ผ่านมา	อัตราร้อยละ 4 ไม่ว่าจะเป็นกิจการเกษตรกรรม ปศุสัตว์ ป่าไม้ หรือการประมง หรือการให้บริการทางเกษตร	1) อัตราร้อยละ 5.59% สำหรับผลิตภัณฑ์จากการขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ การฆ่าสัตว์และผลิตภัณฑ์เนื้อสัตว์ และเกษตรกรรมบางชนิด 2) อัตราร้อยละ 4.43% สำหรับผลิตภัณฑ์เกษตรกรรมอื่น ๆ	1) อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ร้อยละ 5.5 ใช้กับบริการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์การป่าไม้ยกเว้นผลิตภัณฑ์จากโรงเลื่อยๆ 2) อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ร้อยละ 19% การส่งมอบผลิตภัณฑ์โรงเลื่อยและเครื่องดื่มที่ไม่ได้ระบุในภาคผนวกของพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเด็น	สหภาพยุโรป	ประเทศอังกฤษ	ประเทศฝรั่งเศส	ประเทศเยอรมนี
				3) อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ร้อยละ 10.7% สินค้าชนิดอื่นๆ
6. การกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือเอกสารที่เกี่ยวข้อง	1. เกษตรกรที่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการจะต้องออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ให้แก่ผู้ซื้อซึ่งจด VAT 2. กรณีรัฐเป็นผู้คืนเงินภาษีซื้อให้ผู้ซื้อต้องออกเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวกับการซื้อ	เกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ต้องออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat rate invoice) เฉพาะการขายสินค้าหรือทั้งขายสินค้าและให้บริการแก่ลูกค้าที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม	<u>ผู้ซื้อหรือลูกค้า</u> ออก 1. ใบรับรองการซื้อ 2. ใบรับรองประจำปี 3. ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat rate invoice) <u>เกษตรกร</u> 1.ทำคำแถลงประจำปี 2.ตรวจสอบเอกสารเกี่ยวกับการซื้อและกรอกแบบฟอร์มเพื่อขอเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืน	เกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ต้องออก ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat rate invoice) เฉพาะการขายสินค้าหรือทั้งขายสินค้าและให้บริการแก่ลูกค้าที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
7. การขอเครดิตภาษีซื้อคืน (ผู้ซื้อ)	กำหนดให้ผู้ซื้อหรือลูกค้าที่จดทะเบียน VAT สามารถขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ได้ในฐานะภาษีซื้อ	สามารถขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ในฐานะภาษีซื้อได้ตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ	ไม่ต้องขอคืนเนื่องจากเกษตรกรจะได้รับคืนในรูปแบบ “เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สุทธิ” โดยพิจารณาจาก	สามารถขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในฐานะภาษีซื้อได้ตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

ประเด็น	สหภาพยุโรป	ประเทศอังกฤษ	ประเทศฝรั่งเศส	ประเทศเยอรมนี
			1. ใบเสร็จ(ใบแสดงการซื้อ) 2. สินค้าตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่	

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

บทที่ 4

วิเคราะห์วิธีการบรรเทาการแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกร และแนวทางการประยุกต์ใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรในประเทศไทย

4.1 มาตรการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกรโดยใช้อัตราภาษีธรรมดา (Normal Vat Rate) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (Exemption) อัตราภาษีร้อยละ 0 (Zero rate) อัตราลดลง (Reduce Rate) และมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Agricultural Flat rate Scheme for farmer) ที่ส่งผลต่อกิจการของเกษตรกรรายย่อย รวมทั้งข้อดีและข้อเสีย

ในกลุ่มสหภาพยุโรป (European Union) รวมถึงนานาประเทศที่เป็นสมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development : OECD) ได้กำหนดรูปแบบมาตรการเพื่อบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกรออกเป็น 4 รูปแบบหลักๆ[1] ได้แก่

(1) มาตรการการเสียภาษีในอัตราปกติ (Taxation Regime) (ดูข้อ 4.1.1)

(2) มาตรการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (Exemption Regime) เป็นมาตรการที่กำหนดให้เกษตรกรทุกประเภทหรือบางกลุ่มให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่คำนึงถึงผลประกอบกิจการ (Turnover) ของเกษตรกร แต่ในขณะเดียวกันเกษตรกรสามารถเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ (ดูข้อ 4.1.2)

(3) มาตรการบรรเทาภาษีซื้อสำหรับเกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (Input VAT relief for exempt farmers) โดยมาตรการดังกล่าวสามารถแบ่งออกเป็นมาตรการที่สำคัญ 3 มาตรการ ดังนี้

(3.1) มาตรการยกเว้นภาษีในการซื้อสินค้าเกี่ยวกับเกษตรกรรม

(3.2) มาตรการใช้อัตราภาษีลดลง หรือภาษีอัตราร้อยละศูนย์ในการซื้อสินค้าเกษตรกรรม

(3.3) มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (ดูข้อ 4.1.6) แบ่งได้ออกเป็น 2 กรณี

<u>กรณีแรก</u> เกษตรกรสามารถบวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ตามอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat Rate Addition) ลงไปในราคาของสินค้าเกษตรกรที่ขาย และผู้ซื้อที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถเครดิตหรือหักเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ดังกล่าวออกจากภาษีขายได้

---

[1] Cnossen, <u>Vat and Agriculture : Lessons from Europe , Cpb Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis</u>, p.19.

กรณีที่สอง การชดเชยเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat Rate Addition) โดยรัฐ โดยอ้างอิงจากยอดการซื้อสินค้าเกษตรของผู้ประกอบกิจการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาขอคืนภาษีซื้อหรือคำนวณภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

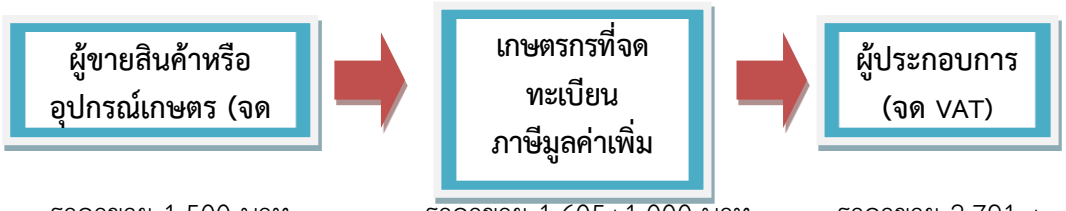
(4) มาตรการบรรเทาภาระภาษีขายของสินค้าจากฟาร์มเกษตรกร (Output VAT relief for farm products) กล่าวคือ สินค้าเกษตรที่ขายในทอดของผู้ประกอบการค้าปลีกจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราภาษีขายร้อยละศูนย์ หรืออัตราภาษีขายต่ำกว่าอัตราปกติ (ดูข้อ 4.1.3 และ 4.1.4)

ทั้งนี้แต่ละประเทศจะกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้เหมาะสมกับกิจการแต่ละประเภท หรือเป็นไปตามนโยบายแห่งรัฐนั้นๆ ในการศึกษามาตรการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกรรายย่อยในแต่ละมาตรการ ผู้ศึกษาจะขออภิปรายเกี่ยวกับการบังคับใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษีแต่ละมาตรการในเชิงเปรียบเทียบ รวมไปถึงการชี้ให้เห็นถึงข้อดีและข้อเสียของการบังคับใช้การบรรเทาภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกรเป็นรายมาตรการ ทั้งนี้ผู้ศึกษานำเอามาตรการบังคับใช้อัตราภาษีของประเทศเทศไทยมาประกอบการวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบ ซึ่งมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

4.1.1 การเปรียบเทียบระหว่างอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ (Standard Rate) ในกรณีที่เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเลือกเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติตามมาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร

ในมาตรการนี้ เกษตรกรจะได้รับการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะเดียวกับผู้ประกอบการรายอื่นที่ไม่ใช่เกษตรกร กล่าวคือ เกษตรกรสามารถเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ด้วยการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าเกษตรกรจะมีผลประกอบการที่เกินหรือน้อยกว่าเกณฑ์ที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม และจะทำให้เกษตรกรสามารถเครดิตหรือหักภาษีซื้อออกจากภาษีขายได้ (Deduction) การบังคับใช้อัตราปกติเป็นไปตามแผนภาพ ดังต่อไปนี้

<u>แผนภาพที่ 5</u> ตัวอย่างการบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ



ราคาขาย 1,500 บาท	ราคาขาย 1,605+1,000 บาท = 2,605 บาท	ราคาขาย 2,791 + 1,000 = 3,791บาท
ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) 7 % = 105 บาท <u>รวม</u> 1,605 บาท	ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) 7% = 186 บาท <u>รวม</u> 2,791 บาท	ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) 7 % = 265 บาท <u>รวม</u> 4,056 บาท
ภาษีขาย = 105 บาท	ภาษีขาย = 186 บาท ภาษีซื้อ = 105 บาท ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ <u>186 – 105 = 81 บาท</u>	ภาษีขาย = 265 บาท ภาษีซื้อ = 186 บาท ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ <u>265 – 186 = 79 บาท</u>

จากแผนภาพข้างต้น จะสังเกตเห็นว่าเกษตรกรผู้ขายในแต่ละทอดสามารถเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าเกษตรได้โดยอยู่ในรูปแบบของภาษีขาย (Output VAT) ตามราคาที่เพิ่มขึ้นของสินค้าเกษตร โดยผู้ขายมีหน้าที่จะต้องออกใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (Invoice) ให้แก่ผู้ซื้อ ในขณะเดียวกับผู้ซื้อในแต่ละทอดก็สามารถนำภาษีซื้อ (Input VAT) ตามที่ปรากฏในใบกำกับภาษีไปคำนวณรวมจำนวนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย-ภาษีซื้อ) หรือหักออกจากภาษีขายได้ ซึ่งเรียกกันว่าเป็น “การเครดิตภาษี (Deduction)” อันเป็นการกระจายภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่ม (the distribution of the VAT Burden) อย่างทั่วถึงในแต่ละทอด ซึ่งเป็นไปตามหลักความเป็นกลางทางภาษี (Neutrality)* อย่างไรก็ตาม แม้การบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติจะทำให้เกิดความเป็นกลางในการกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแก่บุคคลทุกๆ ทอดหรืออาจบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บุคคลที่อยู่ในระบบการซื้อขายสินค้าเกษตร แต่อาจสร้างภาระต่อเกษตรกรรายย่อยในการจัดทำเอกสารเพื่อยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมไปถึงการจ้างนักบัญชีหรือผู้เชี่ยวชาญในการคำนวณภาษีให้ตรวจสอบและจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้อง ซึ่งภาระการจัดการเหล่านี้อาจก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการ หรือ Compliance Cost เช่น ค่าจัดทำบัญชีข้อมูลเกี่ยวกับการซื้อขาย หรือค่าจ้างนักบัญชีมาจัดทำบัญชีและชำระบัญชีของเกษตรกร หรือค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษาเอกสารเพื่อให้กรมสรรพากรตรวจสอบในอนาคต เป็นต้น ประกอบกับเกษตรกรรายย่อยส่วนใหญ่ในปัจจุบันมักมีผลประกอบการที่ต่ำกว่าเกณฑ์ที่จะสามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ซึ่งอาจทำให้เกษตรกร

---

* หลักความเป็นกลางทางภาษี (Neutrality) หมายถึง ราคาที่มีความเกี่ยวข้องกับสินค้าไม่ควรบิดเบือนระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีการกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในการซื้อขายสินค้าแต่ละทอด

รายย่อยดังกล่าวถือเป็นผู้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยอัตโนมัติและถือว่าอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งกิจการทางเกษตรเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1) (ก) และ (ข) อันทำให้เกษตรกรดังกล่าวไม่สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ (ขอกล่าวถึงผลกระทบจากการบังคับใช้มาตรการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในหัวข้อถัดไป) ดังนั้น มาตรการการบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติอาจมิใช่มาตรการที่เหมาะสมนักในการจะนำมาบรรเทาภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเกษตรกรรายย่อย ทั้งนี้สามารถสรุปข้อดีข้อเสียได้ ดังนี้

ข้อดี

(1) สามารถกระจายภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บุคคลทุกคนที่อยู่ในกระบวนการตั้งแต่ผลิตสินค้าเกษตรไปจนถึงทอดของผู้บริโภคได้ หรือมีความเป็นกลางทางภาษี

(2) เกษตรกร รวมถึงผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการทางการเกษตรที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT register) สามารถนำภาษีซื้อของตนมาหักหรือเครดิตออกจากภาษีขายได้ ตามรูปแบบการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ

ข้อเสีย

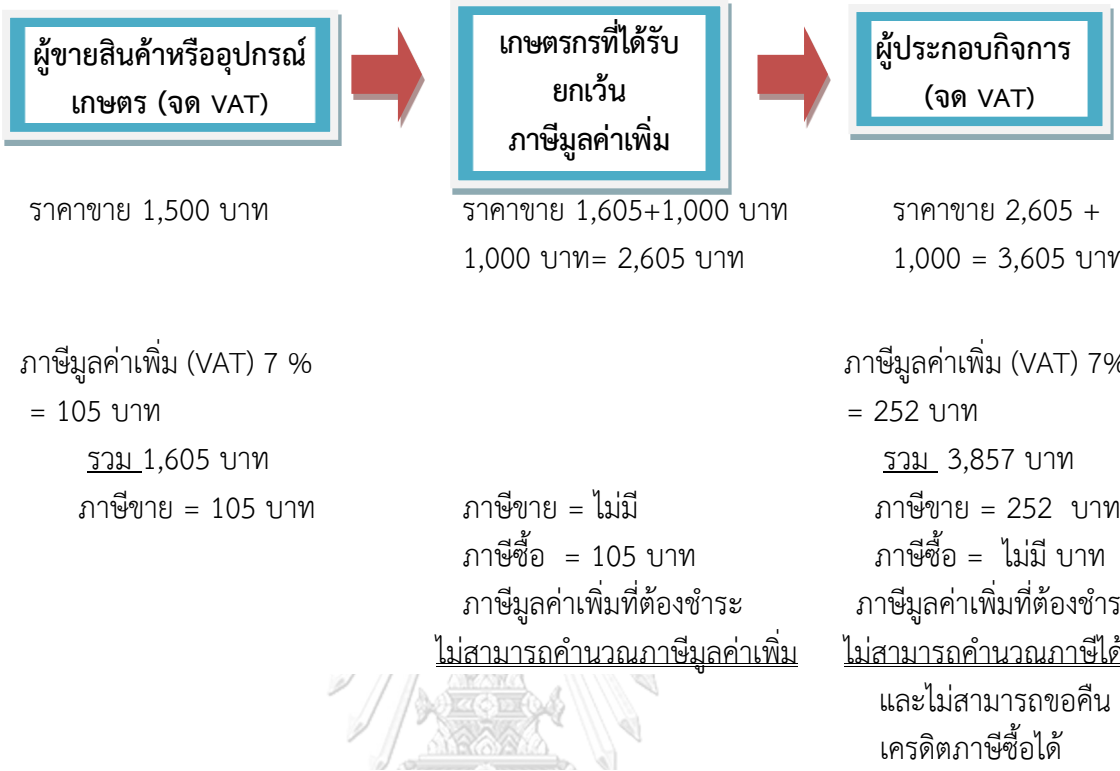
(1) สร้างต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการ หรือ Compliance Cost ให้กับเกษตรกรรายย่อย

(2) เกษตรกรรายย่อยอาจมีความสับสนและยุ่งยากในการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับผลประกอบกิจการ รวมถึงการจัดเก็บเอกสารที่เกี่ยวข้อง เพื่อยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งอาจทำให้มีการยื่นเสียภาษีผิดพลาดและก่อให้เกิดโทษตามกฎหมายภาษีอากรอันเนื่องมาจากการผิดพลาดในภายหลัง

4.1.2 การเปรียบเทียบระหว่างการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Exemption)

มาตรการการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีเจตนารมณ์ในการลดภาระให้กับผู้ประกอบการรายย่อยหรือกิจการที่มีรายได้น้อย หรือกิจการที่มีความจำเป็นในการดำรงชีวิต โดยเกษตรกรที่อยู่ในมาตรการนี้ถือเป็นเกษตรกรที่อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ เกษตรกรถือเป็นผู้ที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องยื่นแบบแสดงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากร แต่อย่างไรก็ตามเกษตรกรผู้ขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีขายในการขายสินค้าหรือการให้บริการ และไม่สามารถออกใบกำกับภาษีซึ่งเป็นหลักฐานสำคัญในการเครดิตภาษีซื้อคืนได้ อีกทั้งยังต้องแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในทอดก่อนหน้า การบังคับใช้มาตรการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามแผนภาพดังต่อไปนี้

<u>แผนภาพที่ 6</u> ตัวอย่างการบังคับใช้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม



จากแผนภาพข้างต้น จะสังเกตเห็นว่าเกษตรกรในทอดที่มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดการสะดุดหยุดลงของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นผลมาจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งถือว่าเกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถบวกภาษีขาย (Output VAT) ในสินค้าเกษตรที่ขายให้แก่ผู้ประกอบกิจการทางการเกษตรในทอดต่อไปได้ ประกอบกับจะต้องแบกรับภาษีซื้อที่เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้เสียไปในทอดก่อนหน้าเนื่องจากเกษตรกรไม่สามารถขอเครดิตภาษีซื้อในทอดก่อนหน้าคืนได้ ซึ่งอาจส่งผลให้เกษตรกรมีการบวกหรือรวมภาษีซื้อดังกล่าวลงไปในราคาสินค้าทำให้สินค้าเกษตรดังกล่าวมีราคาที่สูงขึ้นหรือที่เรียกว่า “ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแฝง (The hidden Input VAT)” นอกจากนี้แล้วการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยังเป็นการผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่สามารถเครดิตคืนได้ไปยังผู้ประกอบกิจการทางการเกษตรที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในทอดต่อไปด้วย กล่าวคือ ทำให้ผู้ซื้อไม่สามารถคำนวณภาษีซื้อและภาษีขายเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากทอดที่มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เพราะไม่มีภาษีซื้อที่สามารถนำมาคำนวณรวมกับภาษีขายในทอดต่อไปได้และจะก่อให้เกิดการแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไปจนถึงทอดของผู้บริโภค (โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมในหัวข้อ 2.7.1) ซึ่งจะสังเกตเห็นได้ว่าแม้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะลดภาระหน้าที่ของเกษตรกรในการจัดทำและการจัดเก็บเอกสารเพื่อยื่นแบบเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากรก็ตาม แต่ในขณะเดียวกันการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก่อให้เกิดการแบกรับภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อน ทั้งในทอดของเกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเองหรือในทอดหลังจากเกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยอาจจะอยู่ในรูปแบบของภาระภาษีแฝง (The hidden Input VAT) ดังนั้น มาตรการการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอาจมิใช่มาตรการที่เหมาะสมนักในการจะนำมาบรรเทาภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเกษตรกรรายย่อย ทั้งนี้สามารถสรุปข้อดีข้อเสียได้ ดังนี้

ข้อดี

(1) ลดภาระหน้าที่ของเกษตรกรรายย่อยในการจัดทำและการจัดเก็บเอกสารเพื่อยื่นแบบเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากร

(2) เกษตรกรรายย่อยสามารถลดและควบคุมต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการ หรือ Compliance Cost ให้กับเกษตรกรรายย่อย

ข้อเสีย

(1) ก่อให้เกิดการแบกรับภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนทั้งในทอดของเกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเองหรือในทอดหลังจากเกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยอาจจะอยู่ในรูปแบบของภาระภาษีแฝง (The hidden Input Vat)

(2) ส่งผลกระทบต่อหลักความเป็นกลางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Neutrality) เนื่องจากมิได้มีการกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในการซื้อขายสินค้าแต่ละทอด และเกษตรกรไม่สามารถเครดิตภาษีซื้อที่ตนต้องแบกรับในทอดก่อนหน้าได้

(3) ก่อให้เกิดการบิดเบือนราคาสินค้าเกษตรกรทำให้ราคาการซื้อขายผลผลิตทางเกษตรกรรมมีราคาที่สูงขึ้น และอาจส่งผลกระทบต่อปริมาณอุปสงค์และอุปทานของสินค้าเกษตรในท้องตลาดได้

(4) รัฐสามารถสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีอากร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

4.1.3 การเปรียบเทียบระหว่างอัตราภาษีร้อยละ 0 (Zero rate)

เจตนารมณ์ที่แท้จริงของรัฐที่ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 คือ เพื่อลดราคาสินค้าบางชนิดโดยสินค้าส่วนมากมักจะเป็นสินค้าที่มีความจำเป็น เช่น อาหาร เครื่องมือหรืออุปกรณ์ที่จำเป็นหรือยารักษาโรค และเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีซื้อที่ภาคครัวเรือนแบกรับ การใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มมักใช้จัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือการบริการบางอย่างซึ่งรัฐอนุญาตให้สามารถเครดิตภาษีซื้อคืนได้ โดยมีหลักการคือ การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 โดยกำหนดให้ภาษีขายเท่ากับศูนย์ ทำให้ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์สามารถขอคืนภาษีซื้อที่ตนได้เสียไปแล้วได้ กล่าวคือหากมีการซื้อหรือขายให้แก่ผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือผู้ประกอบการจดทะเบียน ทั้งผู้ซื้อและผู้ขายต่างไม่มีภาระภาษีที่ต้องแบกรับ คือไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขาย และมีสิทธินำภาษีซื้อที่เสียไปในการซื้อสินค้าหรือการให้บริการมาขอคืนจากกรมสรรพากรได้ โดยหลักแล้วจุดมุ่งหมายในการใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ก็เพื่อเอื้ออำนวยประโยชน์ให้กิจการส่งออกสินค้าเป็นหลัก ทำให้สินค้าส่งออกไม่มีภาระภาษีแฝงอยู่จะได้มีต้นทุนที่ถูก

และแข่งขันกับสินค้าของต่างประเทศได้ดีขึ้น โดยไม่เป็นการฝ่าฝืนข้อตกลงการค้าระหว่างประเทศ ทั้งนี้การบังคับใช้อัตราภาษีดังกล่าวเป็นไปตามแผนภาพ ดังต่อไปนี้

<u>แผนภาพที่ 7</u> ตัวอย่างการบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละศูนย์

ราคาขาย 1,500 บาท	ราคาขาย 1,605+ 1,000 บาท= 2,605 บาท	ราคาขาย 2,605 + 1,000 = 3,605 บาท
ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) 7% = 105 บาท <u>รวม</u> 1,605 บาท	ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) 0 % = 0 บาท <u>รวม</u> 2,605 บาท	ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) 7% = 252 บาท <u>รวม</u> 3,857 บาท
ภาษีขาย = 105 บาท	ภาษีขาย = 0 บาท ภาษีซื้อ = 105 บาท ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ <u>0 – 105 = -105 บาท</u>	ภาษีขาย = 252 บาท ภาษีซื้อ = 0 บาท ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ <u>252 - 0 = 252</u>

จากแผนภาพข้างต้น จะสังเกตเห็นว่าเกษตรกรสามารถเรียกเก็บภาษีขาย (Output VAT) ในอัตราร้อยละ 0 ลงไปราคาของสินค้าเกษตรได้และต้องออกใบกำกับภาษีสำหรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ให้แก่ผู้ประกอบการทางการเกษตรที่เป็นผู้ซื้อสินค้าเกษตรได้ ผลลัพธ์จากการให้เกษตรกรเรียกเก็บภาษีมูลค่าในร้อยละ 0 ทำให้เกษตรกรมีภาระภาษีขายเป็นศูนย์และสามารถนำภาษีซื้อที่ตนได้เสียไปในทอดก่อนหน้ามาเครดิตภาษีซื้อคืนได้เต็มจำนวน (105 บาท) ในขณะเดียวกันผู้ประกอบการทางการเกษตรที่ได้ซื้อสินค้าทางการเกษตรจากเกษตรกรก็สามารถนำอัตราภาษีซื้อร้อยละ 0 มาใช้คำนวณรวมเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามระบบการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มปกติได้

แม้ว่าการบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าร้อยละ 0 จะช่วยขจัดภาระภาษีซื้อให้แก่เกษตรกร แต่ในทางกลับกันอาจสร้างภาระต่อเกษตรกรรายย่อยในการจัดทำเอกสารเพื่อยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มรวมไปถึงการจ้างนักบัญชี หรือผู้เชี่ยวชาญในการคำนวณภาษีให้ตรวจสอบและจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้อง ซึ่งถือเป็น ต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการ หรือ Compliance Cost ทั้งนี้เพราะเกษตรกรรายย่อยส่วนใหญ่ในปัจจุบัน ยังมีปัญหาหนี้สิน เช่น การเช่าเครื่องจักรหรืออุปกรณ์ทางการเกษตร หรือการกู้ยืมเงินเพื่อมาลงทุนทำการเกษตรกรรม รวมไปถึงภาวะความยากจนของครัวเรือนเกษตรกร และความเสี่ยงจากการที่ราคาสินค้าเกษตรมีความผันผวนอยู่ตลอดเวลา จึงทำให้การจดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติของเกษตรกรรายย่อยในประเทศไทย (รวมถึงการ

เสียภาษีอัตราร้อยละ 0 ก็ต้องมีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม) จึงมีความเป็นไปได้ยาก โดยส่วนใหญ่เกษตรกรที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะเป็นผู้ประกอบการรายใหญ่ที่มุ่งจะได้รับประโยชน์จากการใช้อัตราภาษีซื้อร้อยละ 0 เนื่องจากมีรายได้ที่มากพอที่สามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้และสามารถเครดิตภาษีซื้อที่เสียไปจากการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม 0 ได้อย่างเต็มจำนวน นอกจากนี้แล้วการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ยังทำให้ผู้ซื้อสินค้าเกษตรจากเกษตรกรที่คิดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ต้องแบกรับภาระภาษีขาย จากแผนภาพจะเห็นได้ว่าผู้ประกอบกิจการทางเกษตรสามารถคำนวณภาษีขายได้ 252 บาทแต่เมื่อนำภาษีขายมาหักกับภาษีซื้อ (0 บาท) ทำให้ผู้ประกอบกิจการทางการเกษตรที่ซื้อสินค้าจากเกษตรกรจะต้องแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นผลมาจากการบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ในทอดก่อนหน้าแต่เพียงผู้เดียวและต้องยื่นเสียภาษีต่อกรมสรรพากรในรายการดังกล่าวในมูลค่าที่มากขึ้นกว่าทอดอื่นๆ ซึ่งจะทำให้เกิดการบิดเบือนระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและส่งผลกระทบต่อระบบกลไกและการแข่งขันทางการตลาด อย่างไรก็ตามการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ในสินค้าเกษตรควรใช้กับสินค้าทางการเกษตรที่เป็นปัจจัยการผลิตของเกษตรกรในทอดของผู้ขายสินค้าหรืออุปกรณ์ทางการเกษตร เช่น อาหารสัตว์ เมล็ดพืชพันธุ์ ปุ๋ย ยาฆ่าแมลงหรือเครื่องจักรทางการเกษตร เป็นต้น[2] เพราะจะทำให้เกษตรกรสามารถขจัดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แฝงมากับราคาของสินค้าดังกล่าวได้ แต่อย่างไรก็ตาม การบังคับใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 กับผู้ขายสินค้าดังกล่าวอาจทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในขณะเดียวกัน ทั้งนี้สามารถสรุปข้อดีข้อเสียของการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละศูนย์ (Zero Rate) ได้ ดังนี้

<u>ข้อดี</u>

(1) เกษตรกรสามารถนำภาษีซื้อที่ตนได้เสียไปในทอดก่อนหน้ามาเครดิตภาษีซื้อคืนได้เต็มจำนวน

(2) ทำให้ราคาสินค้าเกษตรที่ขายจากเกษตรกรที่ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ถูกลงและกระตุ้นการบริโภคภาคประชาชนให้สามารถซื้อสินค้าเกษตรในราคาที่ถูกลงได้

<u>ข้อเสีย</u>

(1) เกษตรรายย่อยมีภาระหน้าที่ในการยื่นเสียภาษีและคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) ก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการ หรือ Compliance Cost

(3) ผู้ซื้อสินค้าจากเกษตรกรซึ่งได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่บังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ต้องแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้น

(4) ก่อให้เกิดการบิดเบือนระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในการซื้อขายสินค้าทางการเกษตร ส่งผลต่อการแข่งขันกันทางการตลาด

(5) รัฐสูญเสียรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจการที่ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0

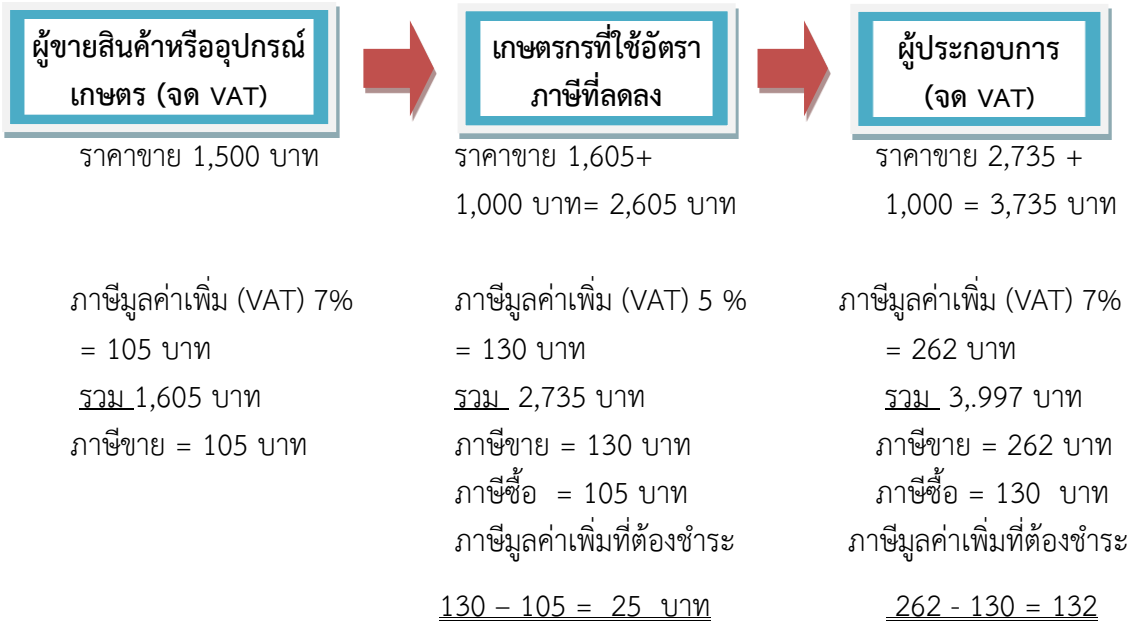
---

[2] Cnossen, <u>Vat and Agriculture : Lessons from Europe , Cpb Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis</u>, p19.

4.1.4 การเปรียบเทียบระหว่างอัตราลดลง (Reduce Rate)

เจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราลดลง ก็เพื่อใช้เป็นนโยบายในการตอบสนองความจำเป็นของสินค้าที่ใช้ในครัวเรือนของสังคม (Social Housing) ให้ภาคครัวเรือนแบกรับภาระภาษีน้อยลงกว่าอัตราปกติ โดยการกำหนดสินค้าชนิดใดเป็นสินค้าที่เข้าข่ายที่จะต้องใช้อัตราลดลงของภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องพิจารณาว่าสินค้านั้นเป็น “สินค้าที่มีจำเป็นอันดับแรก” หรือ “First-necessity good” หรือไม่ กล่าวคือ ต้องมีการเจาะจงหรือระบุชนิด หรือประเภทของสินค้าที่มุ่งหมายจะใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราลดลงให้ชัดเจน ซึ่งจะต่างจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ซึ่งเป็นสินค้าจำเป็นโดยทั่วไป แต่หากเป็นสินค้าตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ลดลงแล้ว สินค้านั้นต้องเป็นสินค้าที่มีความจำเป็นอย่างยิ่งยวดและมีความสำคัญต่อภาคครัวเรือนอยู่ในอันดับต้นๆ ทั้งนี้ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าตามอัตราภาษีที่ลดลงจะสามารถลดภาระภาษีซื้อได้ ด้วยการขอคืนภาษีซื้อจากการให้เครดิตภาษีบางส่วนแต่ไม่ได้คืนเต็มจำนวนทั้งหมด แล้วแต่ส่วนต่างของภาษีขายและภาษีซื้อ ทั้งนี้การบังคับใช้อัตราภาษีดังกล่าวเป็นไปตามแผนภาพ ดังต่อไปนี้

<u>แผนภาพที่ 8</u> ตัวอย่างการบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง



จากแผนภาพข้างต้น จะสังเกตเห็นว่าเกษตรกรสามารถเรียกเก็บภาษีขาย (Output VAT) ในอัตราร้อยละ 5 ซึ่งเป็นอัตราภาษีลดลง (Reduce Rate) สำหรับการขายสินค้าเกษตรและออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ประกอบการทางการเกษตรที่เป็นผู้ซื้อสินค้าเกษตร ผลลัพธ์จากการให้เกษตรกรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราลดลง คือทำให้เกษตรกรมีภาระภาษีซื้อในจำนวนที่น้อยกว่าภาษีขาย เมื่อนำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเกษตรกรที่ใช้อัตราภาษีลดลงสามารถเครดิตภาษีซื้อที่ตนได้เสียไปในทอดก่อนหน้าออกจากภาษีขายได้และทำให้เกษตรกรมีภาระในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง (25 บาท) ในขณะเดียวกันผู้ประกอบการทางการเกษตรที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและได้ซื้อสินค้า

เกษตรจากเกษตรกรก็สามารถนำอัตราภาษีซื้อในอัตราลดลง (130 บาท) มาใช้คำนวณรวมเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามระบบการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มปกติได้ จะเห็นได้ว่าเกษตรกรรายย่อยได้รับการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่มาจากการซื้อสินค้าในทอดก่อนหน้า แม้จะไม่สามารถขจัดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างสิ้นเชิงเหมือนกับการบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ก็ตาม

ถึงกระนั้นก็ตาม หากพิจารณาในทางกลับกันจะพบว่าการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงถือว่าบุคคลนั้นยังอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งยังคงมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีซื้อ การจัดทำบัญชีหรือมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการขอคืนภาษีซื้อโดยแสดงถึงรายละเอียดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ ซึ่งเป็นหน้าที่ตามกฎหมายที่บังคับให้บุคคลที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจำต้องปฏิบัติตาม และอาจสร้างภาระต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการ หรือ Compliance Cost ต่อเกษตรกรรายย่อย ทั้งนี้เพราะเกษตรกรรายย่อยส่วนใหญ่ในปัจจุบัน ยังมีปัญหาหนี้สิน และภาวะความยากจนของครัวเรือนเกษตรกร รวมไปถึงความเสี่ยงจากการที่ราคาสินค้าเกษตรมีความผันผวนอยู่ตลอดเวลา จึงทำให้การบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงซึ่งทำให้เกษตรกรต้องจดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่เป็นที่นิยมเนื่องจากเกษตรกรรายย่อยส่วนมากมีรายได้ไม่ถึงเกณฑ์ที่จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (1,800,000 บาทต่อปี) ตามมาตรามาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากร[3] ส่วนมากมักจะเป็นผู้ประกอบการรายใหญ่ที่มุ่งจะได้รับประโยชน์จากการกลไกการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ นอกจากนี้ การบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงอาจก่อให้ความซับซ้อนในการคำนวณภาษีเนื่องจากสินค้าชนิดเดียวกันแต่มีอัตราภาษีที่แตกต่างกัน ยกตัวอย่างเช่น ขายพืชผลทางการเกษตรเพื่อนำไปใช้ประกอบอาหารในครัวเรือน (การบริโภคในครัวเรือนขาย หรือ Off-premise consumption) การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ลดลง(Reduce rate) แต่หากเป็นการซื้อไปเพื่อใช้ในการประกอบอาหารในภัตตาคาร (การบริโภค ณ จุดขาย หรือ on - premise consumption) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มต้องจัดเก็บในอัตราปกติ (Normal rate) กับผู้ซื้อที่เป็นผู้ประกอบกิจการ[4] ซึ่งจะก่อให้เกิดความสับสนและความผิดพลาดในการจัดทำเอกสารแสดงรายการเพื่อยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย อีกทั้งยังเป็นการเพิ่มภาระหน้าที่ให้แก่หน่วยงานทาง

Chulalongkorn University

[3] มาตรา 85/1 ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลคาเพิ่ม ภายในกำหนดเวลาดังตอไปนี้

(1) สำหรับผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการและมีมูลคาของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลคาของฐานภาษีของกิจการขนาดยอมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามมาตรา 81/1 ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลคาเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต

(ก) วันที่มูลคาของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลคาของฐานภาษีของกิจการขนาดยอม สำหรับกรณีที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดมูลคาของฐานภาษีของกิจการขนาดยอมไวแลว หรือ

(ข) วันที่พระราชกฤษฎีกาใช้บังคับ สำหรับกรณีที่มีการตราพระราชกฤษฎีกากำหนดมูลคา ของฐานภาษีของกิจการขนาดยอมขึ้นใหมหรือมีการแกไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกากำหนดมูลคาของฐานภาษี ของกิจการขนาดยอมนอยกวาที่กำหนดไวกอน

(2) สำหรับผู้ประกอบการที่ได้แจ้งตออธิบดีเพื่อเสียภาษีมูลคาเพิ่มตามมาตรา 81/3 ให้ยื่นคำขอจด ทะเบียนภาษีมูลคาเพิ่มภายในสามสิบวันนับแตวันที่ได้แจงตออธิบดี

ให้นำมาตรา 85 วรรคสอง วรรคสาม และวรรคสี่มาใช้บังคับ

[4] Ibid, p.21

ภาษีอากรที่จะต้องมีการตรวจสอบสินค้าทางการเกษตรชนิดเดียวกันว่ามีคำนวณอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ถูกต้องหรือไม่ ทั้งนี้สามารถสรุปข้อดีข้อเสียได้ ดังนี้

ข้อดี

(1) เกษตรกรสามารถนำภาษีซื้อที่ตนได้เสียไปในทอดก่อนหน้ามาเครดิตภาษีซื้อคืนได้เต็มจำนวน

(2) เป็นการลดการแบกรับภาระภาษีในภาคครัวเรือนน้อยลง และเป็นการกระตุ้นการบริโภคในภาคครัวเรือน

ข้อเสีย

(1) เกษตรรายย่อยยังคงมีภาระหน้าที่ในการยื่นเสียภาษีและคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) ก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการ หรือ Compliance Cost

(3) ก่อให้เกิดการบิดเบือนระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในการซื้อขายสินค้าทางการเกษตร ส่งผลต่อการแข่งขันกันทางการตลาด

(4) รัฐสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าที่ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงน้อยลง

(5) ก่อให้เกิดความสับสนในคำนวณเพื่อยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าชนิดเดียวกันแต่มีอัตราภาษีที่แตกต่างกัน

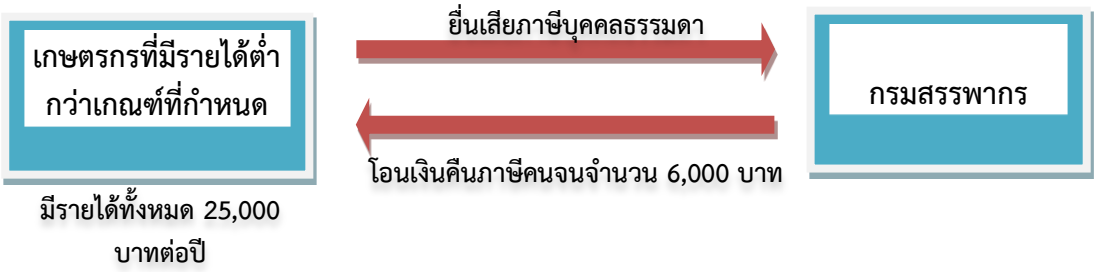
4.1.5 การเปรียบเทียบระหว่างมาตรการเงินคืนภาษีคนจน (Negative Income Tax)

มาตรการคืนเงินภาษีคนจนมีเจตนารมณ์เพื่อลดความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้เมื่อเศรษฐกิจของประเทศนั้นได้ขยายตัวหรือเติบโตขึ้น มาตรการนี้เรียกว่า “Negative Income Tax หรือ NIT” ซึ่งเป็นมาตรการที่ตรงกันข้ามกับระบบภาษี (Positive Income Tax) กล่าวคือ แทนที่รัฐบาลจะเก็บภาษีจากประชาชน แต่สำหรับมาตรการเงินคืนภาษีคนจนจะให้เงินกับประชาชน เพื่อเป็นการช่วยเหลือคนจนของรัฐบาลในรูปแบบของการโอนเงินหรือจ่ายเช็คให้แก่บุคคลที่มีรายได้ต่ำกว่าเกณฑ์ โดยใช้ Means Test หรือการวัดระดับรายได้เป็นเครื่องมือในการระบุผู้ที่ควรจะได้รับสิทธิตามมาตรการดังกล่าว

เมื่อปี พ.ศ. 2557 สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง (สศค.) ได้เสนอรูปแบบมาตรการเงินคืนภาษีคนจนที่จะใช้ในประเทศไทย โดยกำหนดให้ผู้ที่มีสิทธิรับเงินคืนภาษีคนจน คือคนไทยอายุระหว่าง 15-60 ปี ที่กำลังทำงานอยู่ (in-work benefit) โดยไม่กำหนดสายอาชีพ และมีรายได้ตั้งแต่ 1-80,000 บาทต่อปี โดยจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นเดียวกับการเสียเงินได้บุคคลธรรมดา โครงสร้างของมาตรการเงินคืนภาษีคนจนที่นำมาใช้ประกอบด้วย 3 ช่วง (รูปที่ 1) ดังนี้ ในช่วงแรก (Phase-in) ผู้ที่มีรายได้ตั้งแต่ 1- 30,000 บาทต่อปีจะได้รับเงินโอนเป็นมูลค่าเทียบเท่ากับ 20% ของรายได้ต่อปี หรือสูงสุด 6,000 บาท ในช่วงที่สอง (Phase-out) ผู้ที่มีรายได้ตั้งแต่ 30,001-80,000 บาทต่อปี จะได้รับเงินโอนลดหลั่นกันลงไป โดยคิดเป็นมูลค่าเทียบเท่ากับสูตรการคำนวณต่อไปนี้ 6,000 + [(รายได้ต่อปี - 30,000) ×(-12%)] ส่วนช่วงที่สามสำหรับผู้ที่มีรายได้ตั้งแต่ 80,000

บาทต่อปีขึ้นไป จะไม่ได้รับเงินโอนใดๆ ทั้งสิ้น เพราะฉะนั้นระดับเงินโอนสูงสุดจะอยู่ที่ 6,000 บาทต่อปี[5] ทั้งนี้การบังคับใช้มาตรการเงินคืนภาษีคนจนดังกล่าวเป็นไปตามแผนภาพ ดังต่อไปนี้

<u>แผนภาพที่ 9</u> ตัวอย่างการบังคับใช้มาตรการคืนเงินภาษีคนจน (NIT)



จากแผนภาพจะเห็นได้ว่าเกษตรกรที่มีรายได้ต่ำกว่าเกณฑ์ (Means Test) จะต้องยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อกรมสรรพากร และเมื่อกรมสรรพากรได้รับเอกสารการยื่นแสดงการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังกล่าวแล้ว กรมสรรพากรก็จะตรวจสอบรายได้ตลอดทั้งปีที่ผ่านมาของเกษตรกรดังกล่าว และจะคืนเงินคืนภาษีคนจน (NIT) ให้แก่เกษตรกรรายย่อยโดยพิจารณาตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรการ (จากแผนภาพคือ เงินคืนภาษีคนจน จำนวน 6,000 บาท) แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากบุคคลที่อยู่ในขอบข่ายของการได้รับสิทธิตามมาตรการนี้อาจมีจำนวนมาก ซึ่งการบังคับใช้มาตรการเงินคืนภาษีคนจนจะทำให้รัฐต้องจัดสรรงบประมาณเป็นจำนวนมากเพื่อนำมาเป็นเงินคืนภาษีคนจนให้แก่เกษตรกรหรือบุคคลอื่นที่มีรายได้ต่ำกว่าที่กฎหมายกำหนด อีกทั้งในทางปฏิบัติบุคคลที่มีรายได้ต่ำกว่าเกณฑ์อาจมีการบิดเบือนรายได้ให้มีจำนวนที่ต่ำเพื่อให้ตนได้รับเงินคืนภาษีคนจนอย่างเต็มจำนวนตามมาตรการฯ ในขณะที่มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่รัฐสามารถควบคุมเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่สามารถให้สิทธิแก่เกษตรกรรายย่อยตามมาตรการได้โดยที่รัฐไม่ต้องเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี อีกทั้งเกษตรกรสามารถได้รับเงินคืนในฐานะภาษีซื้อโดยตรง เช่นเดียวกับมาตรการเงินคืนภาษีคนจน และมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เกษตรกรรายย่อยจะต้องออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เพื่อเป็นหลักฐานที่ได้แสดงว่ามีการส่งมอบสินค้าหรือการให้บริการกันจริง ซึ่งจะทำให้เกิดความคาดเคลื่อนในการคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้น้อยกว่ามาตรการเงินคืนภาษีคนจน (NIT) ทั้งนี้สามารถสรุปข้อดีและข้อเสียของมาตรการเงินคืนภาษีคนจน (NIT) ได้ ดังต่อไปนี้

<u>ข้อดี</u>

(1) เกษตรกรรายย่อยที่มีฐานะยากจน สามารถได้รับเงินคืนภาษีคนจน (มิใช่เงินทดแทนภาษีซื้อจากการซื้อสินค้าทางการเกษตร แต่เป็นเงินที่รัฐให้ความช่วยเหลือแก่บุคคลที่มีฐานะยากจน) จากรัฐได้โดยตรง

---

[5] ธนพรรณ เกรียงโกมล และ พรวิทย์ รัตนศิริวิไล, "Negative Income Tax เงินคืนภาษีคนจน. Scb Economic Intelligence Center" [ออนไลน์], [17 ตุลาคม 2014]. แหล่งที่มา: https://www.scbeic.com/th/detail/product/826

(2) ผลักดันให้คนเข้าสู่ระบบภาษีมากขึ้น ซึ่งจะเป็นฐานข้อมูลและฐานภาษีของภาครัฐในอนาคต

(3) แก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำได้อย่างคุ้มค่าเพราะสามารถเข้าถึงคนจนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ข้อเสีย

(1) รัฐต้องจัดสรรงบประมาณเพื่อดำเนินการตามมาตรการดังกล่าวอย่างมหาศาล เนื่องจากมีบุคคลที่อาจได้รับสิทธิจากมาตรการนี้เป็นจำนวนมาก

(2) ผู้ขอสิทธิสามารถแจ้งรายละเอียดได้เอง ซึ่งอาจมีการบิดเบือนตัวเลขรายได้ที่แท้จริง โดยเฉพาะกลุ่มคนที่ไม่เคยอยู่ในระบบภาษี

(3) อาจนำไปสู่ภาวะที่ภาคธุรกิจมีแรงจูงใจในการจ่ายค่าจ้างต่ำกว่าค่าแรงขั้นต่ำ เพื่อให้ลูกจ้างไปรับเงินส่วนที่เหลือจากเงินคืนภาษีคนจน

(4) อาจมีผลทำให้ผู้ที่มีฐานะยากจนขยันน้อยลง เพราะยิ่งทำงานมากขึ้นจะทำให้ได้เงินช่วยเหลือ (เงินคืนภาษีคนยากจน) ลดลง

4.1.6 การเปรียบเทียบการใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Agricultural Flat Rate Scheme)

มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรเป็นมาตรการเฉพาะทางภาษี (Special Scheme) ประเภทหนึ่ง ซึ่งเป็นมาตรการที่เกิดขึ้นเพื่อประนีประนอมระหว่างกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติและกิจการที่อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะผ่อนคลายหรือบรรเทาภาระภาษีจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มประกอบด้วยเหตุผล 2 ประการดังต่อไปนี้

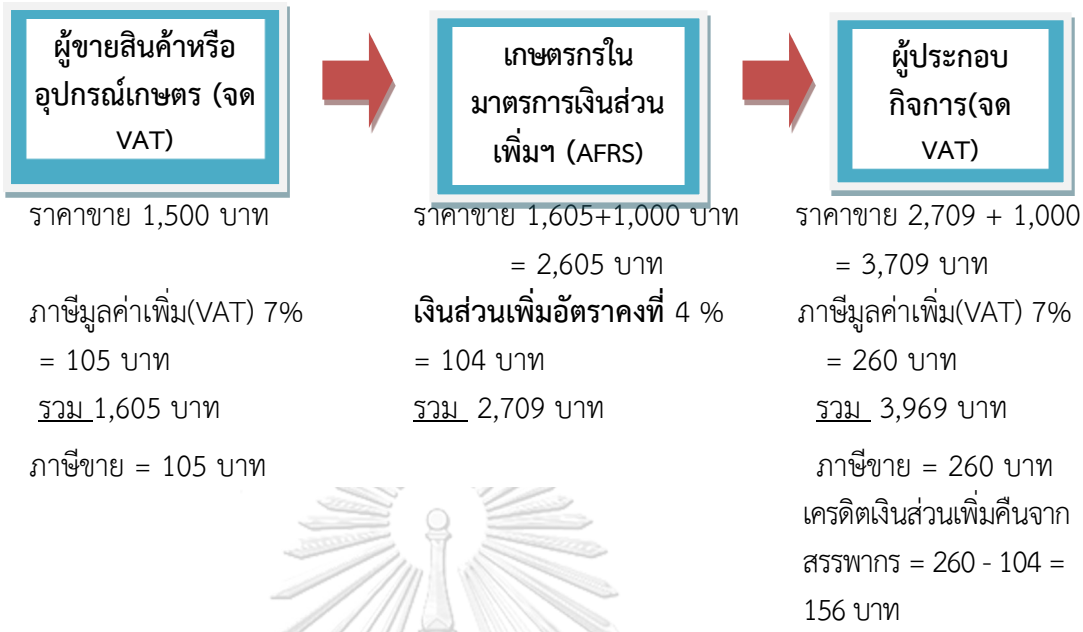
1.) เพื่อสร้างหลักเกณฑ์ทางภาษีซึ่งใช้กับเกษตรกรบางรายในกรณีที่หากจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (the normal value added tax) แล้ว อาจเพิ่มภาระหน้าที่หรือก่อให้เกิดความลำบากแก่เกษตรกร

2.) เพื่ออนุญาตให้ชาวนาสามารถขอคืนหรือเครดิตภาษีซื้อคืนบางส่วนสำหรับการซื้อขายสินค้าเกษตร เช่น เครื่องจักรทางการเกษตร อาหารสัตว์ ปุ๋ย เชื้อเพลิง หรืออื่นๆได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่าเป็นการชดเชยภาษีให้แก่เกษตรกร ซึ่งเป็นเจตนารมณ์หลักของมาตรการนี้

ดังนั้นจะเห็นได้ว่ามาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการเกษตรกรรม (Agricultural Flat Rate Scheme : AFRS) เป็นมาตรการที่กำหนดขึ้นเพื่อเป็นการชดเชยภาษีซื้อที่เกษตรกรไม่สามารถเครดิตภาษีซื้อคืนได้ ซึ่งเป็นแนวทางในการบรรเทาหรือลดภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีจากการซื้อขายสินค้าเกษตร และถือเป็นทางเลือกหนึ่งของเกษตรกรที่ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการให้มีทางเลือกในการจดทะเบียนเข้าร่วมมาตรการซึ่งเป็นการบรรเทาปัญหาของเกษตรกรรายย่อยจากการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในการลดภาระหน้าที่ทางด้านภาษี และต้นทุนในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้เสียภาษี (Compliance Cost) การบังคับใช้อัตราภาษีดังกล่าวเป็นไปตามแผนภาพ ดังต่อไปนี้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

<u>แผนภาพที่ 10</u> ตัวอย่างการบังคับใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (AFRS)



จากแผนภาพข้างต้น เกษตรกรที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 7 (105 บาท) ให้แก่ผู้ขายสินค้าหรืออุปกรณ์เกษตรที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่เกษตรกรดังกล่าวสามารถเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริโภคที่จะต้องเสียภาษีได้โดยตรงซึ่งเกษตรกรจะนำอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ร้อยละ 4 (104 บาท) ซึ่งเป็นอัตราที่คำนวณจากข้อมูลสถิติเศรษฐกิจมหภาค (the Macro-economic statistics) บวกรวมเข้าไปกับราคาสินค้าที่เกษตรขายให้แก่ผู้ซื้อหรือผู้บริโภค ทั้งนี้เกษตรกรจะต้องออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat-Rate Invoice) หรือผู้ซื้ออาจออกใบสำคัญแสดงการซื้อเพื่อนำไปขอเรียกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนจากเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้มีอำนาจได้อย่างเช่นการใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในประเทศฝรั่งเศส การชดเชยเงินให้แก่เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบของเงินชดเชยนี้เปรียบเสมือนเป็นการชดเชยภาษีซื้อที่เกษตรกรซึ่งไม่สามารถเรียกคืนได้ตามหลักเกณฑ์การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยปกติ ในขณะเดียวกันผู้ซื้อ(customer) ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและได้จ่ายเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่เกษตรกรที่อยู่ในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ก็สามารถใช้สิทธิขอคืนหรือเครดิตเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (deduction) คืนจากหน่วยงานทางภาษีอากรได้ตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบปกติ (the Normal VAT) จากแผนภาพผู้ประกอบการทางการเกษตรมีภาระภาษีขายจากการขายสินค้าในอัตราปกติคือ 260 บาทก็สามารถนำใบแจ้งหนี้เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat-Rate Invoice) ไปเครดิตออกจากภาษีขายตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติหรือขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จากเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้มีอำนาจ (ตามรูปแบบของประเทศฝรั่งเศส) ซึ่งตามแผนภาพจะได้เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนจำนวน 104 บาททำให้ผู้ประกอบกิจการทางการเกษตรมีภาระภาษีแท้จริง คือ 260 - 104 = 156 บาท ซึ่งจะเห็นได้ว่ามีภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใกล้เคียงกับการบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง (Reduce Rate) คือ 132 บาท แต่อย่างไรก็ตาม เกษตรกรรายย่อยตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ AFRS ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการขอคืนภาษี

ซื้อโดยแสดงถึงรายละเอียดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ หรือจัดทำบัญชีเพื่อตรวจสอบความถูกต้องของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นหน้าที่ตามกฎหมายที่บังคับให้บุคคลที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจำต้องปฏิบัติตามอย่างเช่นในกรณีของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราปกติ (Normal Vat) อัตราศูนย์ (Zero rate) และอัตราลดลง (Reduce rate) เกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่มีหน้าที่เพียงแค่ออกใบแจ้งหนี้เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat-Rate Invoice) เพื่อเก็บเป็นหลักฐานในการแสดงการจัดเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ต่อเจ้าหน้าที่หรือรวบรวมใบสำคัญแสดงการซื้อเพื่อเป็นหลักฐานนำไปขอเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนจากเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้มีอำนาจ ซึ่งจะช่วยลดภาระต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการ หรือ Compliance Cost ของเกษตรกรรายย่อย ทั้งนี้สามารถสรุปข้อดีข้อเสียของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรได้ ดังนี้

ข้อดี

(1) เกษตรกรได้รับภาษีซื้อที่ตนได้เสียไปในทอดก่อนหน้าในรูปแบบของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

(2) เป็นการประนีประนอมระหว่างการอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติและการอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3) เสมือนเป็นกระจายภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บุคคลทุกคนที่อยู่ในกระบวนการตั้งแต่ผลิตสินค้าเกษตรไปจนถึงทอดของผู้บริโภคได้ หรือมีความเป็นกลางทางภาษี

(4) เกษตรกรรายย่อยไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในการแสดงถึงรายละเอียดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ หรือจัดทำบัญชีเพื่อตรวจสอบความถูกต้องของการจัดเก็บภาษี อันเป็นการลดภาระต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการ หรือ Compliance Cost

(5) ลด “ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแฝง” จากการที่เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้

ข้อเสีย

(1) ในกรณีที่มีการเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่โดยเกษตรกรเอง รัฐอาจจะตรวจสอบปริมาณเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ยาก เนื่องจากรัฐไม่ได้เข้าไปมีส่วนในการรับรู้การจัดเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของเกษตรกร แต่ทั้งนี้อาจมีการวางกฎเกณฑ์ให้เกษตรกรแจ้งจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เป็นรายปีให้แก่กรมสรรพากรได้ หรือกำหนดวงเงินขั้นสูงของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่เกษตรกรจะได้รับ

(2) รัฐอาจมีภารกิจที่เพิ่มขึ้นจากการบังคับใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เช่นการรับลงทะเบียน หรือการอบรมเพื่อให้เจ้าหน้าที่มีความรู้เกี่ยวกับมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร

ตารางที่ 6
ตารางสรุปผลต่างและรายละเอียดของการบังคับใช้อัตราภาษีทั้ง 4 ประเภท

การบังคับใช้ระบบภาษี / ประเด็น	อัตราภาษีธรรมดา (Normal Vat Rate)	อัตราภาษีร้อยละ 0 (Zero rate)	อัตราลดลง (Reduce Rate)	มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat Rate scheme for farmers)
1.อัตราภาษีซื้อ	เป็นไปตามอัตราปกติที่กำหนดไว้ในแต่ละประเทศ	ร้อยละ 0	ร้อยละต่ำกว่าอัตราภาษีธรรมดา (Normal VAT Rate)	เป็นไปตามกฎหมายภายในนำมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่มาบังคับใช้ แต่ไม่เกินอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ ซึ่งจะคำนวณจากข้อมูลสถิติเศรษฐกิจมหภาค
2.ภาระทางภาษี	สามารถกระจายภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่ม	สามารถกระจายภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่ม	สามารถกระจายภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่ม	สามารถกระจายภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่ม
3. การแบกรับต้นทุน (Compliance cost)	เกิดต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการหรือ Compliance Cost จากหน้าที่ที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	เกิดต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการหรือ Compliance Costจากหน้าที่ที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	เกิดต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการหรือ Compliance Costจากหน้าที่ที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	ต้นทุนต่ำ มีเพียงเฉพาะต้นทุนในการออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่และเอกสารที่เกี่ยวข้องเท่านั้นและไม่มีหน้าที่ที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

การบังคับใช้ระบบภาษี / ประเด็น	อัตราภาษีธรรมดา (Normal Vat Rate)	อัตราภาษีร้อยละ 0 (Zero rate)	อัตราลดลง (Reduce Rate)	มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat Rate scheme for farmers)
4การแบ่งเบาภาระภาษีซื้อของเกษตรกรรายย่อย	เครดิตภาษีซื้อคืนได้	เครดิตภาษีซื้อคืนได้	เครดิตภาษีซื้อคืนได้	เครดิตภาษีซื้อคืนไม่ได้ แต่ได้รับในรูปแบบของเงินชดเชย(เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่)
5.การขอเครดิตภาษีซื้อคืน (ผู้ซื้อ)	ผู้ซื้อสินค้าที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มขอคืนภาษีซื้อได้	ผู้ซื้อสินค้าที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มขอคืนภาษีซื้อได้	ผู้ซื้อสินค้าที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มขอคืนภาษีซื้อได้	ผู้ซื้อสินค้าที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มขอคืนได้โดยถือเสมือนเป็นภาษีซื้อ

4.2 การวิเคราะห์เจตนารมณ์ในการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป(European Union) และประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปที่ศึกษา

ในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปซึ่งมีอยู่ทั้งหมดจำนวน 28 ประเทศ มีการประกอบกิจการทางการเกษตร (การเกษตรกรรม การปศุสัตว์ การป่าไม้ และการประมง) จำนวนกว่า 11 ล้านฟาร์ม อีกทั้งยังมีลูกจ้างในกิจการเกษตรกรรมกว่า 22 ล้านคน[6] เกษตรกรส่วนมากในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปมักเป็นเกษตรกรรายย่อยและไม่ค่อยมีการจัดทำบัญชีการซื้อขายสินค้าเกษตรมากนัก อีกทั้งยังมีรายได้ที่ไม่มากจึงทำให้เกษตรกรดังกล่าวถือเป็นเกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากมีรายได้จากการประกอบกิจการไม่ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่เกษตรกรจึงเป็นจุดเริ่มต้นที่ทำให้เกษตรไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อของตนได้ เป็นเหตุให้เกษตรกรต้องบวกภาษีซื้อที่ไม่สามารถเครดิตคืนได้ลงไปในราคาสินค้าที่ขายต่อไปยังผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในทอดต่อไป[7] หรือที่เรียกว่า “ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแฝง (The Hidden input VAT)” ทั้งนี้เนื่องจากเกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นบุคคลที่อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ไม่สามารถเครดิตคืนภาษีซื้อของตนได้ ต่างจากเกษตรกรหรือบุคคลที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นบุคคลที่อยู่ในระบบภาษีและ

CHULALONGKORN UNIVERSITY

[6] Eurostat ‘s 2015 Edition of Agriculture, Forestry and Fishery Statistics (Eurostat, 2016)

[7] Cnossen, Vat and Agriculture : Lessons from Europe , Cpb Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, p.1

สามารถเครดิตภาษีซื้อออกจากภาษีขายได้ตามหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสุทธิ ดังนั้นจะเห็นได้ว่าเกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มถูกตัดขาดออกจากระบบภาษีหรือมีการเลือกปฏิบัติต่อบุคคลที่ขายสินค้าชนิดเดียวกัน (กรณีขายพืชผลทางการเกษตรเหมือนกัน) อันเป็นการขัดต่อหลักความเสมอภาคทางภาษี (Equality)*

ในความเป็นจริงแล้วกฎหมายของสมาชิกแห่งสหภาพยุโรปเปิดช่องให้แก่เกษตรกรรายย่อยสามารถเลือกที่จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเข้าใช้สิทธิในการเครดิตภาษีซื้อคืนตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติได้ แต่อย่างไรก็ตาม การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเข้าสู่ระบบภาษีปกติย่อมก่อให้เกิดหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีซื้อ การจัดทำบัญชีหรือมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการขอคืนภาษีซื้อโดยแสดงถึงรายละเอียดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ ซึ่งเป็นหน้าที่ตามกฎหมายที่บังคับให้บุคคลที่อยู่ในภาษีมูลค่าเพิ่มจำต้องปฏิบัติตาม และอาจสร้างภาระต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการหรือ Compliance Cost ต่อเกษตรกรรายย่อย ประกอบการรายได้เกษตรกรที่น้อยและมีความเสี่ยงจากกระบวนการผลิตหรือการผันผวนของราคาผลผลิตอยู่ตลอดเวลา อีกทั้งเกษตรกรยังมีภาระหนี้สิน (การกู้ยืมเงินเพื่อมาลงทุนในการเพาะปลูก หรือการเช่าเครื่องจักร) ปัจจัยเหล่านี้ล้วนแล้วแต่เป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลทำให้เกษตรกรยากที่จะหลุดพ้นจากภาวะความยากจน ดังนั้นเกษตรกรรายย่อยส่วนมากจึงมักไม่เลือกการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และทำให้เกษตรกรรายย่อยต้องแบกรับภาระภาษีซื้อต่อไป

จากปัญหาของเกษตรกรรายย่อยดังกล่าวสหภาพยุโรปจึงกำหนดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรขึ้นเพื่อปลดเปลื้องภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแอบแฝงและขจัดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนของเกษตรกรโดยอนุญาตให้เกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการนี้จะได้รับอนุญาตให้เรียกจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat Rate Addition) โดยบวกลงไปในราคาพืชผลทางการเกษตรที่ขายให้กับผู้ซื้อหรือผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยถือเสมือนเป็นการเรียกเก็บภาษีซื้อของเกษตรกรที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เพื่อชดเชยภาษีซื้อที่เกษตรกรต้องเสียไปจากการซื้อขายสินค้าเกษตร เช่น เครื่องจักรทางการเกษตร อาหารสัตว์ ปุ๋ย เชื้อเพลิง หรืออื่น ๆ ได้

มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรหรือ AFRS ถือเป็นแนวทางในการประนีประนอมระหว่างการอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติและการอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีเจตนารมณ์ในการผ่อนคลายหรือบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยถือเป็นทางเลือกหนึ่งให้แก่เกษตรกรที่สามารถเลือกที่จะไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้เกษตรกรเลือกจดทะเบียนเพื่อเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ ซึ่งเป็นการบรรเทาปัญหาของเกษตรกรรายย่อยจากการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในการลดภาระหน้าที่ทางด้านภาษี และต้นทุนในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้เสียภาษี (Compliance Cost) อย่างแท้จริง ในขณะเดียวกันยังไม่เป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้ประกอบการผู้ซื้อสินค้าจากเกษตรเพราะสามารถขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จากกรมสรรพากรในประเทศที่มีการจัดเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้เสมือนเป็นการขอคืนหรือเครดิตภาษีซื้อคืน โดยเจตนารมณ์ของมาตรการนี้ปรากฏอย่างประจักษ์ชัดในมาตรา 296 แห่งกฎหมาย Council Directive

---

* หลักความเสมอภาค (Equality) หมายถึงการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรนั้นจะต้องมีความเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษีทุกคน ต้องไม่เป็นการเลือกปฏิบัติ หากมีการส่งเสริมภาษีอากรให้กับบุคคลใด บุคคลทุกคนที่มีสภาวการณ์แวดล้อมเช่นเดียวกันย่อมต้องได้รับการส่งเสริมเช่นเดียวกัน

2006/112/EC และคำพิพากษาของศาลชั้นต้นของประเทศเยอรมนี คดีหมายเลข C-321/02 ระหว่าง Finanzamt Rendsburg v Detlev Harbs*

เมื่อย้อนกลับมาพิจารณาแนวทางการแก้ไขปัญหาตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย จะพบว่าในกิจการเกษตรกรรม ได้แก่ การเกษตร การปศุสัตว์ การป่าไม้ และการประมง ถือเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นหรือไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) และ(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งทำให้เกษตรกรโดยส่วนใหญ่ถือเป็นผู้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่สามารถขอเครดิตภาษีซื้อจากสินค้าเกษตรที่ขายโดยผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่อย่างไรก็ตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีทางเลือกแก่เกษตรกรในการเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยเกษตรกรจะต้องแจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามแบบที่ได้กำหนดไว้เพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81/3[8] หลังจากที่ได้แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากรแล้ว เกษตรกรจะต้องดำเนินการยื่นคำขอเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร ตามมาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากร[9] โดยคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องเป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด และให้ยื่น ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการของเกษตรกรตั้งอยู่ ทั้งนี้การกำหนดให้เกษตรกรเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ก็เพื่อเป็นการผ่อนปรนการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้เกษตรกรที่ประกอบกิจการด้านเกษตรให้มีทางเลือกในการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติได้เฉกเช่นกิจการอื่นที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งหากเกษตรกรเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะทำให้เกษตรกรสามารถเครดิตภาษีซื้อออกจากภาษีขายในแต่ละเดือนได้ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะทำให้เกษตรสามารถแบ่งเบาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจการเกษตรกรรมได้

---

* Judgment of the Court (First Chamber), Case C-321/02, July 15, 2004

กล่าวว่าไว้ “...the common flat-rate scheme aims to offset the tax charged on purchases of goods and services made by farmers by way of flat rate compensation payment to farmers....” หรืออาจกล่าวโดยสรุปว่ามาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการเกษตรกรรมมุ่งที่จะชดเชยภาษีซื้อที่ถูกเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าจากเกษตรกรโดยผู้ซื้อจะต้องจ่ายเงินเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่ชาวนาหรือเกษตรกรรายย่อย

[8] มาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังต่อไปนี้ มีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนด เพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวดนี้ได้ โดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

....

(2) กิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1 ....

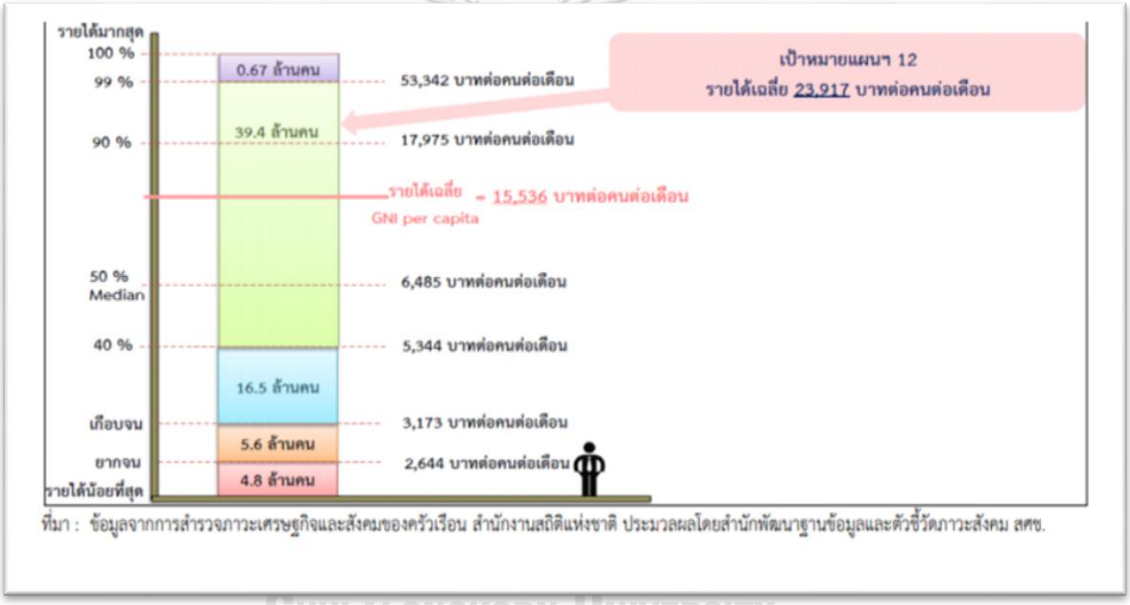
เมื่อผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่งได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/1 (2) แล้วผู้ประกอบการดังกล่าวจะเลิกเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ต่อเมื่อใช้สิทธิขอถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/10 (3) และอธิบดีได้สั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว”

[9] มาตรา 8 5/1 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้ ...

(2) สำหรับผู้ประกอบกิจการที่ได้แจ้งต่ออธิบดีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/3 ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้แจ้งต่ออธิบดี ให้นำมาตรา 85 วรรคสอง วรรคสาม และวรรคสี่มาบังคับใช้”

แต่อย่างไรก็ตาม การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ ย่อมก่อให้เกิดหน้าที่ตามกฎหมายที่บังคับให้เกษตรกรที่อยู่ในภาษีมูลค่าเพิ่มจำต้องปฏิบัติตาม เช่น การออกใบกำกับภาษีซื้อ การจัดทำบัญชีหรือมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการขอคืนภาษีซื้อโดยแสดงถึงรายละเอียดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ ซึ่งอาจสร้างความยากลำบากในการปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าว รวมไปถึงการสร้างภาระต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการ หรือ Compliance Cost ต่อเกษตรกรรายย่อย อีกทั้งในปัจจุบันเกษตรกรรายย่อยในภาคครัวเรือนอยู่ในภาวะค่อนข้างยากจน กล่าวคือ เกษตรกรในภาคครัวเรือนส่วนใหญ่ในประเทศไทยมีรายได้ต่ำกว่า 5,344 ต่อเดือนซึ่งถูกจัดอยู่ในกลุ่มประชากรร้อยละ 40 (Bottom 40) ที่มีรายได้ต่ำที่สุด[10] ซึ่งสามารถแสดงให้เห็นได้ในรูปแบบตารางสถิติดังนี้

<u>แผนภาพที่ 11</u> การแสดงเกณฑ์รายได้ของประชากร ปีพ.ศ. 2558



ที่มา : ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน สำนักงานสถิติแห่งชาติ ประมวลผลโดยสำนักพัฒนาฐานข้อมูลและตัวชี้วัดภาวะสังคม สศช.

CHULALONGKORN UNIVERSITY

อีกทั้งเกษตรกรยังถือเป็นอาชีพที่มีภาระหนี้สินมากที่สุดของประเทศ เพราะมีความจำเป็นและความต้องการใช้เงินทั้งเพื่อการบริโภคและการใช้จ่ายในชีวิตประจำวัน รวมเพื่อนำไปลงทุนในการทำเกษตรกรรมในภาคครัวเรือน[11] เกษตรกรในปัจจุบันกำลังเผชิญกับปัญหาหนี้สินจากการกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินทั้งในภาครัฐและเอกชน เช่น ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์ หรือธนาคาร

[10] สำนักพัฒนาฐานข้อมูลและตัวชี้วัดภาวะสังคม สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, รายงานวิเคราะห์สถานการณ์รายงานความยากจนและความเหลื่อมล้ำในประเทศไทย พ.ศ. 2559, สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, (2560), หน้า 6.

[11] เรื่องเดียวกัน หน้า 3-5

พาณิชย์อื่นๆ[12] เพื่อมาลงทุนในการเกษตรกรรม รวมไปถึงความเสี่ยงจากการราคาสินค้าเกษตรที่มีความผันผวนอยู่ตลอดเวลา อีกทั้งในการซื้อขายสินค้าของเกษตรกรรายย่อยมักไม่ค่อยมีการจัดทำบัญชีการซื้อขายสินค้า เพราะในการประกอบกิจการหรือการขายพืชทางการเกษตรมักกระทำเพียงระหว่างเกษตรกรหรือผู้ประกอบการรายย่อยด้วยกันเอง ซึ่งในทางปฏิบัติมักไม่นิยมออกใบเสร็จหรือแม้แต่ใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างย่อ จึงทำให้เกษตรกรไม่ได้จัดเก็บเอกสารเพื่อประกอบการยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จากปัจจัยทั้งหมดข้างต้นจึงแสดงให้เห็นได้ว่าการจะเข้าจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติเพื่อให้สามารถเครดิตคืนภาษีซื้อของเกษตรกรรายย่อยนั้นค่อนข้างเป็นไปได้ยาก เนื่องจากเกษตรกรรายย่อยส่วนใหญ่ย่อมไม่ต้องการที่จะแบกภาระทางการเงินหรือต้นทุนจากการต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติเพิ่มขึ้น ประกอบกับความไม่พร้อมทางด้านฐานะการเงินของเกษตรกรจึงทำให้เกษตรกรไม่สามารถที่จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนของตนได้

ดังนั้น มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (Agricultural Flat Rate Scheme) จึงเป็นแนวทางหนึ่งที่รัฐควรนำมาปรับใช้และส่งเสริมเกษตรกรรายย่อยที่ได้รับผลกระทบจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อเป็นการบรรเทาปัญหาของเกษตรกรรายย่อย ลดภาระหน้าที่ทางด้านภาษี และต้นทุนในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้เสียภาษี รวมถึงมาตรการดังกล่าวจะส่งเสริมให้ระบบการซื้อขายสินค้าเกษตรเป็นไปตามหลักความเสมอภาคทางภาษี (Equality) กล่าวคือเป็นการส่งเสริมให้เกษตรกรรายย่อยสามารถเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ซึ่งถือเสมือนเป็นการเรียกเก็บภาษีซื้อเฉกเช่นเดียวกับเกษตรกรที่จดทะเบียนภาษีมูลค่ารายอื่นที่สามารถเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อได้

4.3 การวิเคราะห์และเปรียบเทียบมาตรการของสหภาพยุโรป เพื่อเป็นแนวทางในการนำมาปรับใช้กับประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ประเทศอังกฤษ ประเทศฝรั่งเศส และประเทศเยอรมนีต่างก็นำหลักการและแนวทางของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (Agricultural Flat Rate Scheme) ตามกฎหมาย The VAT Directive ซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 295 ถึง 305 มาประยุกต์ใช้ในบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในธุรกรรมการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการทางด้านการเกษตรภายในประเทศของตน ซึ่งในประเทศสมาชิกแต่ละประเทศต่างก็มีหลักเกณฑ์และแนวทางในรายละเอียดทั้งที่มีความคล้ายคลึงและความแตกต่างกัน ทั้งนี้เป็นไปสภาพแวดล้อมและปัจจัยอื่นๆที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นผู้ศึกษาขอวิเคราะห์เปรียบเทียบและอธิบายในรายละเอียดที่เกี่ยวกับความเหมือนและความแตกต่างของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ AFRS ของประเทศอังกฤษ ประเทศ

---

[12] สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย (TDRI), ภาวะหนี้สินเกษตรกรและแนวทางการปรับปรุงศักยภาพ การดำเนินงานของกองทุนในการกำกับดูแลของกระทรวงเกษตรและสหกรณ์, รายงานทีดีอาร์ไอ ฉบับที่ 122, (2559), หน้า 5.

ฝรั่งเศส และประเทศเยอรมนี รวมไปถึงแนวทางและกระบวนการในเชิงหลักการที่จะนำมาปรับใช้กับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีอยู่เดิมของประเทศไทยในปัจจุบัน โดยขอแบ่งแยกเป็นรายประเด็น ดังต่อไปนี้

4.3.1 เกษตรกรที่สามารถเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และผลิตผลหรือบริการที่อยู่ภายใต้บังคับของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ตามนัยของกฎหมาย The VAT Directive ของสหภาพยุโรปและประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปไม่ว่าจะเป็นประเทศอังกฤษ ประเทศฝรั่งเศสและประเทศเยอรมนี ต่างก็กำหนดให้เกษตรกรที่สามารถเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ คือ เกษตรกรได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (exempt farmers) หรือผู้ขายสินค้าเกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป ไม่ว่าบุคคลนั้นจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือมีฐานะเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนหรือไม่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลก็ตาม เช่นห้างหุ้นส่วนสามัญ ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทจำกัด เป็นต้น และต้องประกอบกิจการเกษตรกรรม การปศุสัตว์ การป่าไม้หรือการประมง[13] ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย The VAT Directive แต่อาจมีความแตกต่างกันในช่วงรายได้ที่ยกเว้นภาษีให้ (Threshold) ตามแต่บริบทและสภาวการณ์ของแต่ละประเทศ ซึ่งในแต่ละประเทศก็มีจำนวนรายได้ขั้นต่ำที่จะถือว่าเกษตรกรได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างเช่น ประเทศอังกฤษกำหนดไว้สูง คือ 83,000 ปอนด์ (เท่ากับ 106,114 ยูโร) ในขณะที่ประเทศฝรั่งเศสกำหนดไว้ 46,000 ยูโร และประเทศเยอรมนีกำหนดไว้ไม่สูงมากนัก คือ 17,500 ยูโร ทั้งนี้ล้วนแล้วแต่สภาวะเศรษฐกิจและรายได้ของเกษตรกรรายย่อยของแต่ละประเทศสมาชิกที่จะใช้เป็นตัวแปรในการกำหนดช่วงรายได้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว

ในส่วนของผลิตผลทางการเกษตรและบริการทางการเกษตร ประเทศอังกฤษและเยอรมนีจะมีความคล้ายคลึงกัน กล่าวคือมีการอ้างอิงผลิตผลทางการเกษตรรวมถึงบริการทางการเกษตรตามที่ระบุไว้ในภาคผนวกที่ 7 และ 8 ของกฎหมาย VAT Directive แต่ในประเทศฝรั่งเศส การให้สิทธิแก่เกษตรกรรายย่อยตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะไม่รวมถึงการให้บริการทางการเกษตรตามภาคผนวกที่ 8 ของกฎหมาย VAT Directive แต่จะมีเพียงการขายหรือส่งมอบสินค้าเกษตรกรรมเท่านั้นที่เข้าข่ายได้รับการส่งเสริมตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ AFRS ซึ่งผลผลิตทางการเกษตรในภาคผนวกที่ 7 ของกฎหมาย VAT Directive ได้แก่รายการ ดังต่อไปนี้

(1) การเพาะปลูกพืช :

(ก) การเกษตรทั่วไป รวมทั้งการเพาะปลูกองุ่น

(ข) การทำให้ผลไม้เจริญเติบโต รวมถึงผัก ไม้ดอก ไม้ประดับทั้งที่เพาะปลูกกลางแจ้งหรือในขวดแก้ว

(ค) การเพาะเห็ด เครื่องเทศ เมล็ดพันธุ์ และส่วนหนึ่งส่วนใดเพื่อการแพร่พันธุ์พืช

(ง) การอนุบาลหรือเพาะปลูกของต้นอ่อน

---

[13] Cnossen, Vat and Agriculture : Lessons from Europe , Cpb Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, p.7

(2) กิจการเพาะเลี้ยงหรือการเลี้ยงสัตว์

(ก) การเพี้ยงเลี้ยงสัตว์ทั่วไป

(ข) การเพาะเลี้ยงสัตว์ปีก

(ค) การเพาะเลี้ยงกระต่าย

(ง) การเพาะเลี้ยงผึ้ง

(จ) การเพาะเลี้ยงตัวไหม

(ฉ) การเพาะเลี้ยงหอยทาก

(3) การป่าไม้

(4) การประมง

(ก) การประมงน้ำจืด

(ข) การเพาะพันธุ์ปลา

(ค) การเพาะพันธุ์หอยแมลงภู่และกุ้ง

(ง) การเพาะพันธุ์กบ

สำหรับบริการทางการเกษตร (The Agricultural Services)* ตามภาคผนวกที่ 8 (Annex VIII) ของกฎหมาย the VAT Directive ได้แก่บริการ ดังต่อไปนี้

(1) งานภาคสนาม เช่น การเก็บเกี่ยวและการตัดหญ้า การนวดข้าว การบรรจุห่อ การเก็บรวบรวม การเก็บเกี่ยวผลผลิต การหว่านและการเพาะปลูก

(2) การบรรจุและการเตรียมการเพื่อการตลาด เช่น การอบแห้ง การทำความสะอาด การบด การฆ่าเชื้อ และการหมักผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร

(3) การจัดเก็บสินค้าเกษตร

(4) การเฝ้าระวังคลังสินค้า การเลี้ยง และการขุนเนื้อสัตว์

(5) การจัดหาอุปกรณ์สำหรับการเกษตรที่ใช้ในกิจการเกษตรกรรม การป่าไม้ หรือการประมง โดยปกติและมีวัตถุประสงค์เพื่อการเกษตร

(6) ความช่วยเหลือด้านเทคนิค

(7) การทำลายวัชพืช และศัตรูพืช การพ่นและฉีดยาฆ่าแมลงให้แก่พืชผลและที่ดิน

(8) การใช้อุปกรณ์ชลประทานและระบายน้ำ

(9) การตัดเล็ม การโค่นต้นไม้ และการให้บริการด้านป่าไม้อื่น ๆ

นอกจากรายการผลผลิตและการให้บริการทางเกษตรกรรมที่อยู่ภายใต้กฎหมาย the VAT Directive ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศอาจกำหนดให้ผลผลิตหรือการให้บริการทางเกษตรกรรมบางประเภทอยู่ในขอบข่ายที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้เช่นเดียวกัน โดยประเทศสมาชิกจะพิจารณาว่าผลผลิตหรือบริการทางการเกษตรใดที่ได้รับการยกเว้น

---

* Article 295 1 (4) of VAT Directive “บริการทางการเกษตร” หมายถึงการบริการ ที่ระบุไว้ในภาคผนวกที่ 8 (Annex VIII) ซึ่งจัดทำโดยเกษตรกรที่ใช้กำลังแรงงานของตนหรืออุปกรณ์ที่ใช้ในกิจการเกษตรกรรม การปศุสัตว์ การป่าไม้ และการประมง โดยมีลักษณะเป็นการดำเนินกิจการเป็นปกติและโดยธรรมชาติถือเป็นส่วนหนึ่งของการผลิตทางการเกษตร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

ภาษีมูลค่าและก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการแบกรับภาระภาษีซื้อจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ยกตัวอย่างเช่น ในประเทศฝรั่งเศสมีการส่งเสริมกิจการขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ การฆ่าสัตว์และผลิตภัณฑ์เนื้อสัตว์ โดยแยกประเภทและอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ออกจากผลผลิตและบริการสินค้าเกษตรอื่น ๆ ทั่วไป ที่เป็นเช่นนี้เพราะประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปแต่ละประเทศต่างก็ต้องตรวจสอบและส่งเสริมสินค้าเศรษฐกิจของประเทศ เพื่อกระตุ้นการผลิตสินค้าดังกล่าวภายในประเทศ หรือยกตัวอย่างของประเทศเยอรมนีที่มีการแยกประเภทกิจการจากป่าไม้ เช่น ผลิตภัณฑ์จากโรงเลื่อย ออกมาจากผลผลิตหรือบริการทางการเกษตรอื่นๆตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร ทั้งนี้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของ มาตรา 298 แห่ง the VAT Directive

ทั้งนี้ จะเห็นได้ว่าเจตนารมณ์ของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของสหภาพยุโรปและประเทศสมาชิก มุ่งส่งเสริมผลผลิตทางการเกษตรที่เป็นสินค้าสดหรือสินค้าที่ไม่ผ่านการปรุงแต่งหรือแปรรูปเป็น จะไม่มุ่งหมายในการส่งเสริมสินค้าที่ผ่านการแปรรูปหรือการปรุงแต่งเพื่อการค้า หรือการพาณิชย์ ทั้งนี้เพราะมุ่งให้เกษตรกรจำหน่ายสินค้าที่มีที่มาจากแหล่งผลิตของเกษตรกรรายย่อยโดยตรง (At farm gate) ซึ่งเป็นจุดที่ไม่ผ่านมือพ่อค้าคนกลางหรือผู้ประกอบการรายใหญ่อื่นๆ แต่มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ก็ให้สิทธิประโยชน์กับการให้บริการที่เกี่ยวกับการประกอบกิจการเกษตรกรรมของเกษตรรายย่อยบางประการเช่นเดียวกัน เช่นการเก็บเกี่ยว การชลประทาน เป็นต้น ทั้งนี้เนื่องจากการให้บริการดังกล่าว เป็นการให้บริการที่มีความจำเป็นอย่างยิ่งในการประกอบกิจการเกษตรกรรม เพราะถือเป็นการดำเนินการหนึ่งที่เป็นปัจจัยสำคัญในการผลิต อีกทั้งยังเป็นการส่งเสริมให้เกษตรกรรายย่อยนำความรู้ความสามารถในการประกอบกิจการเกษตรกรรมไปใช้ให้เกิดประโยชน์ และที่สำคัญที่สุดคือ เป็นการลดภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางเกษตรกรรมที่เกษตรกรรายย่อยจะต้องแบกรับ

เมื่อย้อนกลับมาพิจารณาเกี่ยวกับการกำหนดมาตรการพิเศษเพื่อแก้ไขปัญหาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกรรายย่อยในประเทศไทย พบว่ายังไม่ปรากฏแนวทางในการแก้ไขปัญหาข้างต้น มีเพียงการกำหนดทางเลือกให้แก่เกษตรกรในการเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ตามมาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้เกษตรกรสามารถเครดิตภาษีซื้อได้ตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ แต่อย่างไรก็ตาม การเลือกจดทะเบียนเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นทางเลือกเพียงทางเดียวในการแก้ไขปัญหาการซ้ำซ้อนของภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรยังมิใช่แนวทางแก้ไขปัญหาของเกษตรกรรายย่อยอย่างครอบคลุม เนื่องจากยังมีภาระต้นทุนซึ่งเกิดขึ้นจากการที่เกษตรกรมีหน้าที่และภาระที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายซึ่งไม่สอดคล้องกับฐานะและความพร้อมในการปฏิบัติตามกฎหมายของเกษตรกร ดังนั้นเพื่อให้เกษตรกรมีทางเลือกใหม่ที่อาจเป็นประโยชน์กับเกษตรกรรายย่อย จึงควรมีการริเริ่มการนำมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่มาใช้ในประเทศไทย

ในเบื้องต้นหากประเทศไทยจะนำมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรมาใช้ อาจต้องพิจารณาแนวคิดและหลักการเกี่ยวกับเกษตรกรที่สามารถเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และผลิตผลหรือบริการที่อยู่ภายใต้บังคับของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ซึ่งตามพจนานุกรมได้ให้ความหมาย “เกษตรกรรม” หมายความว่า “การใช้ที่ดินเพาะปลูกพืชต่างๆ รวมทั้งการเลี้ยงสัตว์

การประมง และการป่าไม้”[14] ซึ่งจะเห็นได้ว่าการเกษตรกรรมนั้นมีความเกี่ยวพันกับ 2 สิ่งได้แก่ พืช และสัตว์

1) <u>พืช</u>

ประเภทของเกษตรกรรมที่เกี่ยวข้องกับพืช ได้แก่ การใช้ที่ดินเพาะปลูกพืช และการป่าไม้ เพราะการเพาะปลูกหรือการป่าไม้ต่างมีสิ่งที่เหมือนกัน คือ มีการปลูกพืชหรือปลูกต้นไม้ เพียงแต่การปลูกนั้นอาจจะมีความแตกต่างกันในเรื่องของชนิดของพันธุ์พืชที่ปลูก หรือวัตถุประสงค์ในการปลูกเท่านั้น โดยหากต้องการลำต้น กิ่ง เพื่อไปทำเป็นไม้แปรรูปประเภทอื่น อาจจะเข้าข่ายเป็นการป่าไม้มากกว่าการเพาะปลูกพืชผล เป็นต้น ทั้งนี้ จึงต้องพิจารณาวัตถุประสงค์ของการเพาะปลูกดังกล่าวว่าต้องการผลผลิตจากพืชหรือต้องการนำไปใช้ในการแปรรูปเพื่อการป่าไม้ เพื่อให้สามารถจำแนกหน่วยย่อยระหว่างกิจการเพาะปลูกพืชและการป่าไม้ได้อย่างชัดเจน อีกทั้งอาจต้องมีการพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างเจตนารมณ์ของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในผลผลิตพืชตามกฎหมายไทย (ประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 28/2535 โปรดดูเพิ่มเติมในข้อ 4.4.1) และผลผลิตที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร ซึ่งตามกฎหมายทั้งสองประเภทมีเจตนารมณ์ในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเหมือนกัน กล่าวคือ มุ่งที่จะให้สิทธิแก่พืชผลทางการเกษตรที่ได้จากการผลิตอย่างแท้จริง มิใช่พืชผลที่เกิดจากการแปรรูปหรือปรุงแต่งเพิ่มเติม เช่น บรรจุกระป๋อง หีบห่อ หรือผ่านกระบวนการถนอมอาหาร เป็นต้น ซึ่งความคล้ายคลึงกันของเจตนารมณ์ตามแนวทางของกฎหมายไทยและต่างประเทศ จะทำให้ง่ายต่อการกำหนดกิจการที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่จะกำหนดในอนาคต

2) <u>สัตว์</u>

สำหรับการปศุสัตว์ และการประมง สามารถสรุปความหมายได้ว่า การได้มาซึ่งสัตว์ จึงทำให้เป็นจุดแบ่งแยกระหว่างการเลี้ยงสัตว์ และการประมง โดยการปศุสัตว์ย่อมหมายความรวมถึง การเพาะพันธุ์สัตว์บก เช่น หมู ไก่ แพะ หรือแกะ และการประมง ก็คือการเพาะพันธุ์สัตว์น้ำ การล่าหรือจับสัตว์น้ำไม่ว่าจะเป็นน้ำจืด หรือในทะเล ในการจำแนกหน่วยย่อยระหว่างกิจการปศุสัตว์และการประมง สามารถถือเกณฑ์แบ่งแยกได้โดยพิจารณาว่าสัตว์ที่ทำการเพาะพันธุ์นั้น เป็นสัตว์บกหรือสัตว์น้ำ และในการพิจารณาถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรอาจต้องมีการพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างเจตนารมณ์ของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในการปศุสัตว์หรือการประมงตามกฎหมายไทย (ประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 29/2535 โปรดดูเพิ่มเติมในข้อ 4.4.1) และการปศุสัตว์หรือการประมงที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร ซึ่งตามกฎหมายทั้งสองประเภทมีเจตนารมณ์ในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเหมือนกัน กล่าวคือ มุ่งที่จะให้สิทธิแก่การปศุสัตว์หรือการประมงที่ได้จากการผลิตหรือแหล่งผลิตอย่างแท้จริง มิใช่พืชผลที่เกิดจากการแปรรูปหรือปรุงแต่งเพิ่มเติม เช่น บรรจุกระป๋อง หีบห่อ หรือแปรรูปเป็นอาหาร เป็นต้น และหลักเกณฑ์ดังกล่าวมีความจำเป็นอย่างยิ่งในการนำมาเป็นตัวระบุสินค้าจากการ

[14] "พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 ", [Online]. Available from: http://www.royin.go.th/dictionary/

ปศุสัตว์หรือการประมงที่ได้รับสิทธิประโยชน์จากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่จะกำหนดในอนาคต

นอกจากนี้ ยังสามารถนำเอาประเภทของกิจการและการให้บริการที่ระบุไว้ในภาคผนวกที่ 7 และ 8 ของกฎหมาย VAT Directive ที่กำหนดโดยละเอียดมาเป็นหลักในการกำหนดขอบข่ายของกิจการ ประเภทของผลผลิตหรือการให้บริการที่จะได้รับการส่งเสริมตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของประเทศไทยเพิ่มเติมได้ โดยอาจมีการกำหนดเป็นบทนิยามของเกษตรกรและกิจการที่ได้รับสิทธิประโยชน์ไว้ในประมวลรัษฎากรหรือกรมสรรพากรออกเป็นพระราชกฤษฎีกากำหนดรองรับกิจการประเภทดังกล่าวไว้

4.3.2 ขั้นตอนการเข้าร่วมและการออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

กฎหมาย the VAT Directive กำหนดให้การยื่นคำขอและการออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรเป็นไปตามที่แต่ละประเทศสมาชิกกำหนดไว้ในกฎหมายภายใน (National Rule) จากผลการศึกษาการเข้าร่วมและออกจากมาตรการดังกล่าวของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป พบว่าในประเทศอังกฤษและประเทศเยอรมนี ได้กำหนดขั้นตอนการเข้าออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ในลักษณะที่เหมือนกัน กล่าวคือ เกษตรกรรายย่อยผู้ประสงค์จะเข้าร่วมหรือออกจากมาตรการ จะต้องยื่นคำขอต่อกรมสรรพากร ยกตัวอย่างเช่น ประเทศอังกฤษ เกษตรกรจะต้องยื่นคำขอเข้าร่วมมาตรการต่อหน่วยรับลงทะเบียนของกรมสรรพากรแห่งประเทศอังกฤษ (the Grimsby Registration) เป็นต้น และหลังจากที่ผู้มีอำนาจรับคำขอของเกษตรกรรายย่อยแล้ว ก็จะทำการตรวจสอบและพิสูจน์คุณสมบัติของเกษตรกรที่ขอเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (พิจารณาว่ามีรายได้จากการประกอบกิจการถึงตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดให้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือเป็นเกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่) ความครบถ้วนสมบูรณ์ของแบบคำขอ และในท้ายที่สุดเมื่อเกษตรกรได้รับอนุญาตจากกรมสรรพากรแล้ว กรมสรรพากรก็จะออกใบอนุญาต (Certificate) ให้แก่เกษตรกรรายย่อย เพื่อให้เกษตรกรรายย่อยใช้เป็นหลักฐานในการใช้สิทธิเรียกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat-Rate Addition) ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรต่อไป ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าการเข้าร่วมมาตรการดังกล่าวมีลักษณะเป็นการเข้าร่วมก่อนที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ในประเทศฝรั่งเศสมีความแตกต่างจากประเทศอังกฤษและประเทศเยอรมนี กล่าวคือ ไม่ได้กำหนดขั้นตอนการเข้าร่วมหรือออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ให้เกษตรกรรายย่อยต้องยื่นคำขออนุญาตต่อกรมสรรพากร แต่เกษตรกรรายย่อยที่ประสงค์จะเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ สามารถทำเป็นคำแถลงประจำปีพร้อมกับแนบเอกสารที่เกี่ยวข้อง อาทิเช่น ใบรับรองประจำปี ใบรับรองการซื้อ และใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เป็นต้น และกรอกแบบฟอร์มเลขที่ 3520 (CERFA No. 10158) เพื่อขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ไปยังกรมสรรพากรได้ หรืออาจกล่าวได้อีกนัยว่าเกษตรกรรายย่อยไม่ต้องดำเนินการขออนุญาตเพื่อให้กรมสรรพากรออกใบรับรองเกษตรกรก่อนที่ใช้สิทธิเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรได้ เมื่อกรมสรรพากรได้รับเอกสารทั้งหมดดังกล่าวแล้วก็จะทำการพิจารณาธุรกรรมที่

เกษตรกรได้ทำ รวมถึงชนิดของสินค้า หรือคุณสมบัติของเกษตรกรว่าเข้าข่ายที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรหรือไม่ และหากเกษตรกรมีคุณสมบัติและเข้าเงื่อนไขตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ กรมสรรพากรก็จะคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat-Rate Addition) ให้แก่เกษตรกรตามอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายภายในของประเทศฝรั่งเศส หรืออาจกล่าวได้ว่าการเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของประเทศฝรั่งเศสเป็นการเข้าร่วมหลังจากได้ใช้สิทธิประโยชน์จากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่แล้ว (ได้รับสิทธิหลังจากกระทำการซื้อขายสินค้าตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่แล้ว)

เมื่อกลับมาพิจารณากฎหมายภาษีอากรของไทย พบว่าการกำหนดให้เกษตรกรในการเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ตามมาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเพียงวิธีเดียวในการแก้ไขปัญหาการซ้ำซ้อนภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งวิธีการเข้าร่วมการเยียวยาทางภาษีอากรตามกฎหมายดังกล่าว กระทำได้โดยแจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หลังจากนั้นต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วันนับแต่ได้แจ้งต่ออธิบดีฯ และจะถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ก็ต่อเมื่อพ้นระยะเวลาอย่างน้อย 2 ปีหรือตามระยะเวลาที่อธิบดีกำหนดซึ่งเป็นไปตามมาตรา 85/10 แห่งประมวลรัษฎากร ในขณะที่การเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของสหภาพยุโรป ได้กำหนดแนวทางออกเป็น 2 แนวทาง ได้แก่ แนวทางการเข้าร่วมก่อนที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (ประเทศอังกฤษและเยอรมนี) และแนวทางการเข้าร่วมหลังจากได้ใช้สิทธิประโยชน์จากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่แล้ว (ประเทศฝรั่งเศส) ซึ่งแนวทางทั้งสองถือเป็นการให้สิทธิแก่เกษตรกรรายย่อยในการเลือกเข้าร่วมมาตรการ แต่สำหรับมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะมีหลักเกณฑ์ที่เข้มงวดในการบังคับให้ออกจากมาตรการกล่าวคือ หากจำนวนรายได้ของกิจการถึงเกณฑ์ที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเกษตรกรนั้นได้เลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เกษตรกรรายนั้นก็จะถูกบังคับให้ออกจากมาตรการดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตามมีข้อผ่อนปรนให้ในกรณีของเกษตรกรที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและต่อมาได้ถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือต้องการเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่อีกครั้ง สามารถเข้าร่วมมาตรการใหม่ได้หากได้มีการถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือหากได้พ้นกำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว และผู้ประกอบกิจการมีคุณสมบัติที่จะเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ใหม่ได้ ซึ่งจะเห็นว่าหลักเกณฑ์ในการเข้าร่วมและออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่มีระบบที่ครอบคลุมและยืดหยุ่นสำหรับเกษตรกรในการได้รับสิทธิประโยชน์ตามกฎหมาย แต่ทั้งนี้ ก็ต้องผ่านกระบวนการพิจารณาคุณสมบัติของเกษตรกรและกิจการโดยผู้มีอำนาจทางภาษีอากร

แต่อย่างไรก็ตามแนวทางทั้งสองต่างมีข้อดีและข้อเสียที่ต่างกัน กล่าวคือแนวทางการเข้าร่วมก่อนที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของประเทศอังกฤษและเยอรมนี มีข้อดีคือสามารถตรวจสอบคุณสมบัติของเกษตรกรรายย่อยว่ามีคุณสมบัติครบถ้วนและได้ประกอบกิจการที่เข้าเงื่อนไขของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ แต่ข้อเสียคือหลังจากมีการอนุญาตให้เข้าร่วมมาตรการแล้ว ถือเป็นการปล่อยให้เกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการสามารถเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้อย่างอิสระ ถึงแม้ว่ากฎหมายของประเทศอังกฤษจะกำหนดให้เกษตรกรที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะต้องรายงานจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ที่เรียกเก็บต่อ

กรมสรรพากรเป็นรายปี แต่ในทางปฏิบัติเป็นเรื่องยากที่กรมสรรพากรจะเข้าไปตรวจสอบการธุรกรรมตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ของเกษตรกรรายย่อยอย่างใกล้ชิด ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดการใช้สิทธิตามมาตรการที่ไม่โปร่งใส แต่ปัญหาดังกล่าวอาจแก้ไขได้โดยการกำหนดวงเงินสูงสุดของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ โดยกำหนดเงื่อนไขว่าหากผู้ประกอบการได้รับหรือมีแนวโน้มที่จะได้รับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เกินกว่าวงเงินสูงสุดที่ได้กำหนดเอาไว้ จะมีผลทำให้เกษตรกรรายนั้นต้องออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ในส่วนของแนวทางการเข้าร่วมหลังจากได้ใช้สิทธิประโยชน์จากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่แล้วของประเทศฝรั่งเศสนั้น ก็มีทั้งข้อดีข้อเสียเช่นเดียวกับแนวทางแรก สำหรับข้อดี คือทำให้กรมสรรพากรสามารถตรวจสอบธุรกรรมที่เกษตรกรได้ทำกับผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มว่าเข้าข่ายตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือไม่ โดยสามารถตรวจสอบได้เป็นรายธุรกรรมโดยพิจารณาจากคำแถลงประจำปีที่เกษตรกรรายย่อยได้ยื่นมาประกอบกับเอกสารที่เป็นหลักฐานในการซื้อขายสินค้าเกษตรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ รวมทั้งสามารถตรวจคุณสมบัติของเกษตรกรภายหลังจากที่มีการทำธุรกรรมตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ แต่อย่างไรก็ตามแนวทางดังกล่าวก็มีข้อเสียคือ ทำให้ไม่ทราบจำนวนเกษตรกรที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่แน่นอน เนื่องจากมิได้มีการคัดกรองหรือเก็บข้อมูลเกษตรกรรายย่อยมาตั้งแต่แรก ทำให้รัฐไม่อาจทราบได้ว่าต้องมีการจัดสรรงบประมาณแผ่นดินเป็นจำนวนเท่าใดที่จะมาสนับสนุนเกษตรกรที่ประสงค์จะเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ดังนั้น หากในอนาคตประเทศไทยจะนำมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (AFRS) มาใช้กับเกษตรกรรมรายย่อยอาจจะต้องมีการศึกษาและวิจัยความคุ้มค่าในเชิงเศรษฐศาสตร์ รวมทั้งประเมินผลกระทบและงบประมาณค่าใช้จ่ายของรัฐในการพิจารณาว่าจะเลือกเอาแนวทางเข้าร่วมหรือออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ใด อีกทั้งต้องมีการพิจารณาโครงสร้างและบริบทของมาตรการใดที่สามารถนำมาประยุกต์ใช้โดยกำหนดเป็นบทบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายรัษฎากรได้ เพื่อให้เกิดประโยชน์อย่างสูงสุดทั้งต่อรัฐและเกษตรกรรายย่อยในมิติของภาษีมูลค่าเพิ่ม

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

4.3.3. การจ่ายเงินชดเชยภาษีซื้อในรูปแบบของเปอร์เซ็นต์ของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ตามมาตรา 301 ของ the VAT Directive การจ่ายเงินชดเชยภาษีซื้อให้แก่เกษตรกรสามารถกระทำได้ 2 วิธี คือ

1) เกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ AFRS สามารถเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริโภคที่จะต้องเสียภาษีได้โดยตรงซึ่งเกษตรกรจะนำอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่บวกรวมเข้าไปกับราคาสินค้าที่เกษตรขายให้แก่ผู้ซื้อหรือผู้บริโภค ซึ่งการจ่ายเงินชดเชยภาษีซื้อในรูปแบบที่ 1 นี้ได้นำไปประยุกต์ใช้ในประเทศอังกฤษและประเทศเยอรมนี ทั้งนี้เกษตรกรที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ สามารถได้รับเงินชดเชยภาษีซื้อทันทีที่มีการซื้อขายผลผลิตหรือการให้บริการทางการเกษตร โดยเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการ AFRS สามารถเรียกเก็บจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยตรงในรูปแบบของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ FRA ซึ่งจะคำนวณตามอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่กฎหมายของประเทศอังกฤษหรือเยอรมนีกำหนดไว้

และบวกลงไปในราคาผลผลิตหรือการให้บริการทางเกษตรกรรม ทั้งนี้เกษตรกรตามมาตรการ AFRS ต้องออกใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat-rate Invoice) เพื่อเป็นหลักฐานสำคัญที่แสดงถึงการขายหรือให้บริการทางด้านการเกษตรตามมาตรการ AFRS หรือ

2) เกษตรกรนำหลักฐานที่ผู้ซื้อออกให้ เช่น ใบสำคัญแสดงการซื้อผลผลิตหรือการให้บริการทางเกษตรกรรม ใบรับรองประจำปีและใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เป็นต้น ไปขอเรียกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนจากเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้มีอำนาจได้ โดยจัดทำขึ้นในรูปแบบของคำแถลงประจำปีพร้อมกับแนบเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าเกษตรที่อยู่ในขอบข่ายขอบมาตรการ AFRS ซึ่งประเทศฝรั่งเศสใช้การจ่ายเงินชดเชยหรือ “เงินเพิ่มสุทธิ” ตามหลักการคืนเงินก้อน (Lump sum Refunding) ซึ่งถือเสมือนเป็นการคืนภาษีซื้อให้แก่เกษตรกร ตามรูปแบบการคืนเงินก้อนนี้เกษตรกรจะยังไม่ได้รับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในทันทีเหมือนกับข้อ 1) แต่เกษตรกรจะต้องรวบรวมเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการขายหรือส่งมอบผลผลิตเกษตรกรรมไปแถลงต่อกรมสรรพากรเพื่อยืนยันยอดรายได้รวมของเกษตรกรในปีที่ผ่านมา และกรมสรรพากรจะพิจารณาคุณสมบัติของเกษตรกรและเงื่อนไขต่างๆ รวมถึงเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการส่งมอบสินค้าที่อยู่ภายใต้มาตรการ AFRS ก่อนที่จะมีคำสั่งให้ชำระเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ให้แก่เกษตรกรในภายหลัง โดยจะคืนให้เป็น “เงินเพิ่มจำนวนสุทธิ” ภายหลังจากหักค่านายหน้า (ในกรณีที่ได้ทำการขายสินค้าเกษตรผ่านคณะกรรมการด้านสินค้าเกษตร) และค่าใช้จ่ายของเกษตรกรที่เกี่ยวข้องแล้ว ซึ่งจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะเป็นไปตามอัตราที่กฎหมายของประเทศฝรั่งเศสกำหนดไว้และจะสอดคล้องกับจำนวนยอดขายของเกษตรกรรายย่อยที่ได้ใช้สิทธิตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

หากมีการนำแนวทางในการชดเชยภาษีซื้อในรูปแบบของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่เกษตรกรแบบของประเทศฝรั่งเศส ใช้กับประเทศไทยอาจจะก่อให้เกิดความยุ่งยากและความลำบากในการรวบรวมเอกสารของเกษตรกร ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในข้อ 4.1 และ 4.2 เนื่องจากเกษตรกรส่วนใหญ่ในประเทศไทยมิได้จัดทำเอกสารหรือรวบรวมเอกสารเกี่ยวกับการซื้อขายสินค้าเกษตรไว้ ประกอบกับความยากจนและความประสงค์ของเกษตรกรที่ไม่ต้องการเพิ่มต้นทุนในการบริหารกิจการการเกษตรกรรม กล่าวคือ อาจต้องมีการจัดเก็บเอกสารจำนวนมากและต้องมีการกรอกรายละเอียดของธุรกรรมที่ได้ทำการขายหรือให้บริการ ซึ่งความไม่พร้อมของเกษตรกรไทย อาจจะก่อให้เกิดความผิดพลาดและความคลาดเคลื่อนในการจัดทำเอกสารเพื่อขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ ดังนั้นเมื่อพิจารณาจากบริบทของเกษตรกรในสังคมไทยแล้ว การนำรูปแบบการชดเชยภาษีซื้อตามมาตรการของประเทศอังกฤษและเยอรมนี ซึ่งอนุญาตให้เกษตรกรสามารถบวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ลงไปในราคาสินค้าเกษตรหรือการให้บริการทางการเกษตรได้ทันที จะก่อให้เกิดความสะดวกและรวดเร็วในการชดเชยเงินภาษีซื้อมากกว่าวิธีของประเทศฝรั่งเศส โดยเกษตรกรไม่ต้องรอการพิจารณาให้มีคำสั่งชำระเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จากกรมสรรพากรเสียก่อน แต่อย่างไรก็ตามกรมสรรพากรต้องเข้ามาตรวจสอบเกี่ยวกับผลประกอบกิจการของเกษตรกรที่ได้รับประโยชน์จากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ว่ามีจำนวนที่สูงเกินไปหรือไม่ โดยอาจมีการกำหนดเพดานขั้นสูงของจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่เกษตรกรควรได้รับและให้เกษตรกรภายในมาตรการจะต้องดำเนินการแจ้งจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ให้แก่กรมสรรพากรทราบเป็นรายปี ซึ่งหากเกษตรกรรายย่อยที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่มีจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (FRA) เกินกว่าวงเงินขั้นสูงสุดตามเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้

จะส่งผลให้เกษตรกรรายนั้นต้องออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร เพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มทันที

4.3.4 การกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

เนื่องจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร เป็นมาตรการที่ถูกสร้างขึ้นเพื่อปลดเปลื้องภาระภาษีซื้อของเกษตรกรอันเนื่องมาจากการไม่สามารถขอเครดิตคืนภาษีซื้อ (The VAT input) ของเกษตรกรรายย่อยได้ ดังนั้นมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรจะเข้ามาชดเชยหรือบรรเทาภาระภาษีซื้อของเกษตรกรรายย่อย โดยเกษตรกรจะได้รับในรูปแบบของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ตามอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่กำหนดไว้ในประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป ซึ่งการกำหนดอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (a fixed percentage) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.3.4.1 แนวคิดการกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เพื่อบรรเทาภาระภาษีซื้อของเกษตรกร

มาตรา 297 ของ the VAT Directive กำหนดให้อัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คำนวณจากข้อมูลสถิติเศรษฐกิจมหภาค (the Macro-economic statistics) ของเกษตรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงโดยอาศัยในช่วง 3 ปีที่ผ่านมา อัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะต้องคำนวณออกมาเป็นเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่ไม่เกินกว่าจำนวนภาษีซื้อซึ่งคำนวณตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ[15] ยกตัวอย่างเช่น ข้อมูลในปี พ.ศ. 2558-2560 มีมูลค่าการผลิตในขั้นสุดท้าย (the final production) ได้แก่ 5,193,200 , 6,092,400 และ 7,129,300 บาทตามลำดับปี และมีมูลค่าของภาษีซื้อตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติเรียงลำดับเป็นรายปี คือ 329,500, 423,600 และ 537,300 บาท ดังนี้จะเอาข้อมูลการผลิตขั้นสุดท้ายและจำนวนภาษีซื้อของทั้งสามปี มาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มรายปีโดยเอามูลค่าของภาษีซื้อมาคูณกับ 100 และหารด้วยมูลค่าการผลิตในขั้นสุดท้ายแต่ละปี จะได้ผลลัพธ์ของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในแต่ละปีเบื้องต้น ดังนี้ 6.34% 6.95% และ 7.54% (ปี 2558 ปี 2559 และปี 2560 ตามลำดับ) และขั้นสุดท้ายคือเอาอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ทั้ง 3 ปี มารวมกันและหาค่าเฉลี่ย อัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่โดยเฉลี่ยทั้ง 3 ปี จะมีค่าอยู่ประมาณ 6.94% หรือร้อยละ 7%[16] ซึ่งการกำหนดอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นี้จะมีอัตราที่ต่ำกว่าอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่ประมาณการไว้ก็ได้ (มีจำนวนที่ต่ำกว่าร้อยละ 7%) แต่จะมีจำนวนสูงกว่าอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (เกินร้อยละ 7%) ไม่ได้ เพราะจะขัดกับหลักการของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ตามมาตรา 298 แห่ง the VAT Directive ที่มุ่งหมายให้เกษตรกรได้รับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เพื่อชดเชยภาษีซื้อตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติเท่านั้น มิได้มุ่งหมายให้เกษตรกรได้ประโยชน์จากการ

---

[15] Section 299 of the VAT Directive

[16] Judgment of the Court , Commission of the European Communities v Italian Republic Case 3/86, 28 June 1988

ใช้สิทธิตามมาตรการนี้เกินไปกว่าจำนวนภาษีซื้อซึ่งคำนวณตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติที่บังคับใช้ภายในประเทศ ทั้งนี้ประเทศสมาชิกจะต้องแจ้งให้คณะกรรมการแห่งสหภาพยุโรปทราบก่อนที่จะใช้อัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในอัตราดังกล่าว

4.3.4.2 อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร และการสนับสนุนการค้าที่ไม่เป็นธรรม (Unfair trading)

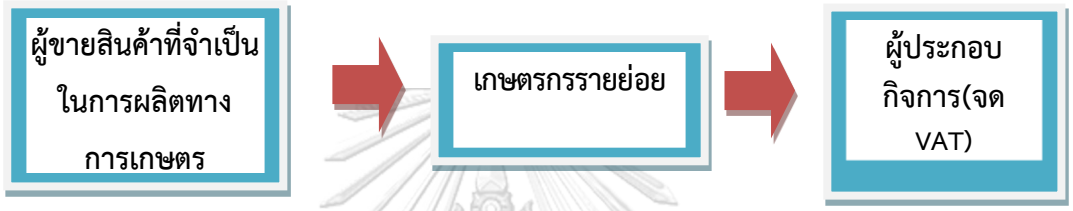
การบังคับใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร ได้กำหนดหลักเกณฑ์ให้เกษตรกรรายย่อยสามารถใช้สิทธิประโยชน์ตามมาตรการนี้ ในการเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จากการส่งออกสินค้าได้เหมือนกัน โดยบวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เข้ากับราคาของสินค้าที่ส่งออกให้แก่ผู้ซื้อในต่างประเทศ ซึ่งผลที่ตามมา คือ ทำให้ราคาสินค้าที่ส่งออกไปยังประเทศอื่นมีราคาที่สูงขึ้น ดังนี้จึงเป็นประเด็นที่ควรพิจารณาว่าอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่ได้บวกรวมเข้ากับราคาของสินค้าที่ส่งออกเป็นการสนับสนุนให้เกิดการค้าระหว่างประเทศที่ไม่เป็นธรรม (Unfair trading) หรือไม่ ซึ่งผู้ศึกษาขอวิเคราะห์และอภิปรายในรายละเอียด ดังต่อไปนี้

การกำหนดให้อัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ได้วางหลักไว้ในมาตรา 297 ของ the VAT Directive คำนวณจากข้อมูลสถิติเศรษฐกิจมหภาค(the Macro-economic statistics) ของเกษตรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงโดยอาศัยในช่วง 3 ปีที่ผ่านมา ซึ่งได้กล่าวไปแล้วในข้อ 4.3.4.1 ซึ่งหลักเกณฑ์สำคัญของการกำหนดอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะต้องมีอัตราร้อยละไม่เกินกว่าจำนวนภาษีซื้อซึ่งคำนวณตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติที่บังคับใช้ภายในประเทศนั้น ซึ่งหากประเทศที่บังคับใช้อัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ไม่เกินกว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติจะไม่ถือว่าเป็นการสนับสนุนการค้าที่ไม่เป็นธรรม หรือเป็นการให้เงินอุดหนุน (Subsidy) ในทางกลับกันหากประเทศใดบังใช้อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เกินกว่าจำนวนภาษีซื้อซึ่งคำนวณตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติที่บังคับใช้ภายในประเทศแล้ว ถือว่าเป็นการใช้มาตรการอุดหนุนทางการเงินหรือ Subsidy ซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของการค้าที่ไม่เป็นธรรม กรณีดังกล่าวเคยเป็นข้อพิพาทเกิดขึ้นในประเทศอิตาลี่แล้ว ในคดีที่ 3/86 ระหว่าง คณะกรรมการสหภาพยุโรป (Commission of the European Communities) และสาธารณรัฐอิตาลี่ (Italian Republic) โดยจากข้อเท็จจริงประเทศอิตาลี่บังคับใช้อัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เกินกว่าอัตราของภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ ซึ่งศาลแห่งสหภาพยุโรปได้ตัดสินให้ประเทศอิตาลี่ยกเลิกอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ดังกล่าว และมีคำสั่งให้ประเทศอิตาลี่กำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ขึ้นใหม่โดยจะต้องแจ้งแก่คณะกรรมการสหภาพยุโรปก่อนบังคับใช้อัตราดังกล่าว[17]

[17] Ibid

4.3.4.3 แนวทางการแก้ไขปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้าเกษตรในทอดก่อนหน้าเกษตรกร

ในระบบการของการซื้อขายสินค้าเกษตร มิใช่เพียงแต่การขายพืชผลทางการเกษตรหรือการขายสัตว์ที่ขายในทอดของเกษตรกรรายย่อยเท่านั้นที่ได้รับยกเว้นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 81 (1) แห่งประมวลรัษฎากร) แต่ในสินค้าที่จำเป็นในการผลิตทางการเกษตร เช่น การขายปุ๋ย การขายอาหารสัตว์ หรือ ยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษา ป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ ก็ถือเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน ซึ่งสินค้าที่จำเป็นในการผลิตทางการเกษตรจะถูกขายในทอดก่อนหน้าที่จะมีการผลิตพืชผลทางการเกษตรหรือการปศุสัตว์ ซึ่งเป็นไปตามตัวอย่าง ดังต่อไปนี้



จากตัวอย่างจะเห็นได้ว่า แม้จะนำมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรมาใช้บังคับก็ตาม แต่ในความเป็นจริงแล้วเกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ก็ยังถือว่าเป็นผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร และจะสังเกตเห็นได้ว่าการขายสินค้าที่จำเป็นในทอดก่อนหน้าของเกษตรกรรายย่อยก็ถือเป็นผู้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน ซึ่งบุคคลผู้ขายสินค้าจำเป็นนี้เป็นบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกันทำให้ไม่สามารถขอเครดิตภาษีซื้อคืนได้มาตั้งแต่ในทอดก่อนหน้าและอาจจะเกิดการผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มรวมกันมาเรื่อย ๆ มาจนถึงทอดของเกษตรกรรายย่อย ทำให้เกษตรกรรายย่อยต้องรับภาระในทอดก่อนหน้าที่จะถึงผู้ขายสินค้าที่จำเป็นในการผลิตมาอีก หรือเกิดภาวะการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อน (Double Dipping) ในขณะเดียวกัน มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่มิได้มุ่งหมายที่จะให้เกษตรกรที่อยู่ภายในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้รับชดเชยภาษีซื้ออย่างสิ้นเชิง แต่เป็นเพียงการบรรเทาภาระภาษีซื้อของเกษตรกรบางส่วน หากสินค้าในทอดก่อนหน้าเกษตรกรรายย่อยยังเป็นสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอาจจะทำให้เกษตรกรต้องแบกรับภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนในสินค้าเดียวกันถึงสองครั้ง (ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนที่เหลือจากการบรรเทาภาระภาษีด้วยมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่แล้ว) ด้วยเหตุดังกล่าว ผู้ศึกษาจึงขอเสนอแนะให้บังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติแก่บุคคลผู้ขายสินค้าจำเป็น อาทิเช่น ปุ๋ย อาหารสัตว์ หรือ ยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษา ป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ เป็นต้น เนื่องจากหากผู้ขายสินค้าข้างต้นได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติแล้ว จะทำให้ไม่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าชนิดเดียวกันที่ซ้ำซ้อนตกแก่เกษตรกรรายย่อย ทั้งนี้ เพราะผู้ขายสินค้าจำเป็นในการผลิตพืชผลทางการเกษตรสามารถขอคืนภาษีซื้อในทอดก่อนหน้าออกจากภาษีขายได้หรือกล่าวได้ว่ามีการเสียภาษีในทอดของสินค้าชนิดเดียวกันไปแล้ว ทำให้เกษตรกรรายย่อยไม่ต้องแบกรับภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นครั้งที่สอง

4.3.4.4 ผลการศึกษาเปรียบเทียบอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในระหว่างประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป

จากการศึกษาพบว่าประเทศฝรั่งเศส และประเทศเยอรมนีมีการกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เป็นหลายอัตรา และมีความแตกต่างในกิจกรรมย่อยๆ ของกิจการทางเกษตรกรรม ยกเว้นประเทศอังกฤษที่มีการกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เป็นอัตราเดียวหรือการกำหนดลักษณะอัตราคงที่ที่แน่นอน ซึ่งสาเหตุที่กำหนดบังคับใช้หลายอัตราก็เพื่อให้อัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่มีความสอดคล้องกับข้อมูลทางเศรษฐกิจและปัจจัยทางเศรษฐศาสตร์ที่เกี่ยวข้องกับสินค้าเกษตรนั้นๆ เช่น ในการผลิตพืชผลทางการเกษตร อาจกำหนดให้องุ่นกับส้มมีอัตราที่แตกต่างกัน หรือกำหนดให้มีความแตกต่างในกิจกรรมย่อยๆระหว่างกิจการคนละประเภท เช่น การปลูกพืชผลทางการเกษตรและการประมงมีอัตราที่แตกต่างกัน ตามมาตรา 298 แห่งกฎหมาย The VAT Directive

สำหรับในประเทศไทย แนวทางการกำหนดให้เกษตรกรในการเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ตามมาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าเกษตรกรจะขายสินค้าในกิจการเกษตรกรรม ปศุสัตว์ ป่าไม้ หรือการประมงก็ตาม ก็ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ซึ่งมีเพียงอัตราเดียว โดยมิได้คำนึงว่าสินค้าทางการเกษตรดังกล่าวควรจะต้องมีปัจจัยทางเศรษฐกิจหรือความจำเป็นต้องการส่งเสริมหรือให้ความช่วยเหลือ รวมถึงเกษตรกรยังคงต้องปฏิบัติตามหน้าที่ตามกฎหมายที่บังคับเช่น การจัดทำบัญชีหรือมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการขอคืนภาษีซื้อโดยแสดงถึงรายละเอียดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ เป็นต้น ซึ่งอาจสร้างความยากลำบากและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าว ในขณะที่แนวทางการแก้ไขตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ มีอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในประเภทของสินค้าทางการเกษตรที่หลากหลาย ทั้งนี้หน่วยงานทางเศรษฐกิจสามารถพิจารณาจากปัจจัยทางเศรษฐกิจของสินค้าแต่ละประเภทได้ว่าสินค้าในลักษณะใดควรได้รับการส่งเสริมหรือให้ความช่วยเหลือทางด้านภาษี เพื่อให้เกษตรกรได้รับจำนวนเงินในรูปแบบอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่สูงขึ้น เช่น หากนำมาบังคับใช้ในประเทศไทยอาจกำหนดให้อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในสินค้าข้าวที่เป็นสินค้าทางการเกษตรกรที่สำคัญ ร้อยละ 6 ในขณะที่สินค้าเกษตรอื่นๆ มีอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ร้อยละ 5 เป็นต้น เพื่อให้เกษตรกรมีขีดความสามารถในการแข่งขันทางการค้าทั้งภายในประเทศและระหว่างประเทศ นอกจากนี้เกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร จะสามารถลดภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎหมายและไม่มีต้นทุนในการยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกับการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติตามมาตรา81/3 แห่งประมวลรัษฎากร โดยเกษตรกรมีหน้าที่เพียงแค่รวบรวมและจัดเก็บเอกสารเพื่อยืนยันและรายงานการซื้อขายหรือให้บริการสินค้าเกษตรเท่านั้น ไม่มีความยุ่งยากในการคำนวณภาษีและการจัดทำเอกสารทางการเงินเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

CHULALONGKORN UNIVERSITY

4.3.5 การออกใบแจ้งหนี้ (Flat-Rate Invoice) และเอกสารที่เกี่ยวข้องกับมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร

ในประเทศอังกฤษและประเทศเยอรมนี เมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการทางการเกษตร เกษตรกรสามารถออกใบแจ้งหนี้อัตราคงที่หรือ Flat-Rate Invoice หรือใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่ผู้ซื้อหรือลูกค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยจำนวนเงินเพิ่มอัตราคงที่ (Flat Rate Addition : FRA) จะถูกบวกลงไปในราคาของสินค้าเกษตรหรือการให้บริการทางการเกษตรจะเป็นไปตามอัตราร้อยละที่ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศกำหนดไว้ ในการออกใบแจ้งหนี้ (Flat-Rate Invoice) ของเกษตรกร ไม่สามารถออกเพื่อเรียกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จากผู้ซื้อหรือลูกค้าได้ทุกคน เนื่องจากกฎหมาย The VAT Directive ของสหภาพยุโรปได้กำหนดข้อยกเว้นให้เกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรไม่สามารถเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ หากผู้ซื้อสินค้าจากเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการนั้นเป็นบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษี หรือเป็นเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการดังกล่าวเช่นเดียวกัน

สำหรับในประเทศฝรั่งเศส ผู้ซื้อที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและซื้อสินค้าจากเกษตรกรที่ประสงค์จะเข้ามาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ AFRS มีหน้าที่ในการออกใบสำคัญแสดงการซื้อผลผลิตทางเกษตรกรรม ใบรับรองประจำปี และใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เพื่อให้เกษตรกรในมาตรการ AFRS นำไปขอเรียกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนจากเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้มีอำนาจได้ แต่อาจมีข้อยกเว้นบางประการหรืออาจมีการมอบอำนาจจากผู้ซื้อหรือลูกค้าให้เกษตรกรที่จะเข้าร่วมมาตรการ AFRS สามารถออกใบสำคัญแสดงการซื้อผลผลิตทางเกษตรกรรม ใบรับรองประจำปี และใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่แทนในนามของผู้ซื้อได้

แม้ว่าจะมีความแตกต่างในเรื่องเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการคิดเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรในประเทศอังกฤษ ประเทศฝรั่งเศสและประเทศเยอรมนี แต่เอกสารที่ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปทุกประเทศกำหนดให้เกษตรกรต้องออกเพื่อที่จะได้รับประโยชน์จากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ คือ ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือใบแจ้งหนี้ (Flat Rate Invoice) ซึ่งเป็นเอกสารสำคัญที่จะแสดงมูลค่าของการขายพืชผลหรือการให้บริการทางการเกษตร อันจะเป็นราคาพื้นฐานในการคำนวณเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (FRA) ดังนั้นในเอกสารดังกล่าวจึงควรมีรายละเอียดของเอกสารครบถ้วน โดยต้องประกอบด้วยรายการดังต่อไปนี้

(1) ชื่อเต็มและที่อยู่ของผู้เสียภาษีและเกษตรกรผู้ขาย

(2) หมายเลขประจำตัวบุคคลที่ผู้เสียภาษีที่เป็นตัวกลางที่ได้ทำการส่งมอบสินค้าหรือให้บริการ

(3) หมายเลขประจำตัวจะต้องเสียภาษีในมูลค่าเพิ่มของผู้ขายและผู้ซื้อสำหรับการขายหรือการส่งมอบ

(4) หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้รับประโยชน์และหมายเลขที่ผู้เช่าเช่าไว้สำหรับบริการที่ผู้เช่าต้องรับผิดในภาษี

(5) ในกรณีที่ผู้รับผิดชอบภาษีเป็นตัวแทนภาษีตามความหมายของมาตรา 289A ของประมวลกฎหมายดังกล่าวหมายเลขประจำตัวส่วนบุคคลที่ได้รับมอบหมายให้ตัวแทนภาษีดังกล่าวตามมาตรา 286b ของประมวลกฎหมายเดียวกันรวมทั้ง ชื่อเต็มและที่อยู่

(6) วันที่ออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

(7) หมายเลขที่เรียงลำดับกันขึ้นอยู่กับลำดับตามลำดับเหตุการณ์และต่อเนื่อง

(8) สำหรับแต่ละสินค้าที่จัดส่งหรือบริการที่ให้บริการ ต้องระบุจำนวนเงินไว้อย่างชัดเจน ราคาต่อหน่วยไม่รวมภาษีและอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือตามข้อตกลงที่เป็นไปได้รวมถึงการได้รับยกเว้น

(9) ส่วนลดที่ได้มาและสามารถประเมินได้ในระหว่างการทำธุรกรรมและเป็นส่วนลดที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมนี้โดยตรง

(10) วันที่ได้ทำการส่งมอบสินค้าหรือให้บริการหรือเสร็จสิ้น หรือวันที่ชำระเงินล่วงหน้าตามที่กำหนดไว้และแตกต่างจากวันที่ออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

(11) จำนวนภาษีที่ต้องชำระและอัตราภาษีรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีที่คู่สัญญาตกลงกันกัน

(12) ในกรณีที่ได้รับการยกเว้นการอ้างถึงบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องของประมวลกฎหมายภาษีอากรทั่วไปหรือข้อกำหนดที่สอดคล้องกันของ Council Directive 2006/112 / EC วันที่ 28 พฤศจิกายน พ.ศ. 2549 เกี่ยวกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั่วไปหรือ ข้อบ่งชี้อื่นใดที่แสดงว่ารายการดังกล่าวมีคุณสมบัติได้รับการยกเว้น

(13) เมื่อผู้ซื้อหรือลูกค้าออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในนามของผู้เสียภาษีให้ระบุว่า "การเรียกเก็บเงินด้วยตนเอง"

สำหรับการขายพืชผลหรือการให้บริการทางเกษตรกรรมในประเทศไทย กำหนดให้ใบกำกับภาษีตามประมวลรัษฎากรต้องมีรายละเอียดของรายการที่กำหนดไว้ ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร หากเกษตรกรได้เลือกจดทะเบียนเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ใบกำกับภาษีถือเป็นเอกสารสำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่จะใช้การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและยื่นแบบรายการเพื่อแสดงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat Rate Invoice) ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรรมก็มีรายละเอียดในส่วนของรายการคล้ายคลึงกับใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย และการกำหนดให้มีใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อให้นำไปยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและเป็นหลักฐานในการซื้อขายสินค้า มีวัตถุประสงค์คล้ายกับใบกำกับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat Rate Invoice) ซึ่งเป็นหลักฐานแสดงการใช้สิทธิตามมาตรการเงินส่วนอัตราคงที่เช่นเดียวกัน โดยการจัดทำเอกสารตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรสามารถใช้เป็นหลักฐานในการซื้อขายของเกษตรกร และเกษตรกรสามารถตรวจสอบจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของตนได้ว่ามีจำนวนเท่าใด และจะเกินเพดานขั้นสูงสุดตามที่กำหนดในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรแล้วหรือไม่ ดังนั้นหากประเทศไทยจะมีการกำหนดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สามารถกำหนดโดยเทียบเคียงในส่วนของรายละเอียดระหว่างใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย และใบกำกับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของสหภาพยุโรปและประเทศสมาชิก มาเป็นต้นแบบในการกำหนดรูปแบบของ

รายการในใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่จะบังคับใช้ในประเทศไทยได้ ทั้งนี้ ควรมีการกำหนดคำนิยามของใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่และกำหนดรายการตามใบกำกับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ไว้ในประมวลรัษฎากร เพื่อให้ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เป็นเอกสารที่ได้รับการรับรองโดยกฎหมายนอกจากแนวทางของประเทศอังกฤษและประเทศเยอรมนีแล้ว ประเทศไทยอาจนำแนวทางของประเทศฝรั่งเศสที่ใช้หลักการคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หลังจากได้ทำการขายสินค้าเกษตรหรือให้บริการทางการเกษตรมาปรับใช้กับประเทศไทย เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรอาจจะต้องมีการศึกษารูปแบบและรายละเอียดที่สำคัญของใบสำคัญแสดงการซื้อผลผลิตทางเกษตรกรรม และใบรับรองประจำปีเพิ่มเติม ในขณะเดียวกันเกษตรกรรายย่อยก็ต้องศึกษารูปแบบของคำแถลงประจำปีเพื่อขอรับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ รวมถึงระบบและขั้นตอนการออกเอกสารและการจัดเก็บเอกสารที่ใช้ในการประกอบการขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ไปจนถึงขั้นตอนและกระบวนการในการยื่นคำแถลงเพื่อขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จากกรมสรรพากร ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดความยุ่งยากและความซับซ้อนในการทำความเข้าใจทั้งเกษตรกรรายย่อยและเจ้าหน้าที่รัฐ ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงขอเสนอให้นำมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของประเทศอังกฤษและประเทศเยอรมันมาเป็นแนวทางในการกำหนดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของประเทศไทย ซึ่งเป็นแนวทางที่มีความสะดวก รวดเร็ว และเอื้อต่อระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยมากที่สุด

4.3.6 การขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

ไม่ว่าจะในประเทศอังกฤษ หรือประเทศเยอรมนี เมื่อผู้ซื้อหรือลูกค้า (customer) ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วได้จ่ายเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่เกษตรกรที่อยู่ในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ผู้ซื้อหรือลูกค้าย่อมมีสิทธิที่จะขอคืนหรือเครดิตเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (deduction) คืนจากรัฐสมาชิกแห่งสหภาพยุโรปซึ่งเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จากธุรกรรมการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการนั้นได้[18] แต่ในประเทศฝรั่งเศสเกษตรกรจะขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (FRA) ต่อกรมสรรพากรด้วยตัวเอง โดยผู้ซื้อมีหน้าที่เพียงออกเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการเรียกเงินคืนตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ทั้งนี้ ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศจะเป็นกำหนดขั้นตอนในการขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ไว้ในกฎหมายภายในประเทศของตน

เมื่อย้อนกลับมาพิจารณาตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย พบว่าหากเกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ย่อมมีสิทธิเรียกภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อหรือลูกค้าได้ตามมาตรา 81/3 ประกอบมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ในขณะเดียวกันผู้ซื้อหรือลูกค้าที่ซื้อสินค้าจากเกษตรกรก็สามารถนำภาษีซื้อดังกล่าวไปขอเครดิตภาษีคืนได้ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตามการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติของเกษตรกร ย่อมก่อให้เกิดหน้าที่ตามกฎหมายที่บังคับให้เกษตรกรที่อยู่ในภาษีมูลค่าเพิ่มจำต้องปฏิบัติตาม รวมไปถึงการสร้างภาระต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการ หรือ Compliance Cost ต่อเกษตรกรรายย่อย ซึ่งหากเป็นการเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

[18] Article 303 of Council Directive 2006/112/EC of November 2006

สำหรับเกษตรกร แม้เกษตรกรจะไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ใช่ผู้ต้องเสียภาษี แต่ผู้ซื้อหรือลูกค้าที่ซื้อสินค้าจากเกษตรกรยังสามารถขอเครดิตเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่ได้เสียให้แก่เกษตรกรคืนได้ ซึ่งจะเห็นได้ว่าผู้ซื้อหรือลูกค้าของเกษตรกรยังมีสิทธิคล้ายคลึงกับการที่เกษตรกรจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ แต่เกษตรกรสามารถลดภาระในการปฏิบัติตามกฎหมายและสามารถลดต้นทุนจากการบริหารกิจการได้ ซึ่งจะช่วยส่งเสริมความสามารถและกำลังการผลิตของเกษตรกรให้มีประสิทธิภาพที่สูงขึ้น โดยไม่กระทบต่อระบบการกระจายภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ

ตารางที่ 7
ตารางเปรียบเทียบรายละเอียดของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (Agricultural Flat Rate Scheme) ในแต่ละประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป

ประเทศ / ประเด็น	ประเทศอังกฤษ	ประเทศฝรั่งเศส	ประเทศเยอรมนี
1. เกษตรกรและกิจกรรมที่อยู่ใน AFRS	เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และต้องประกอบกิจการดังนี้ 1. การผลิตพืชผลทางการเกษตร 2. ปศุสัตว์ 3. ประมง 4. ป่าไม้ หรือการให้บริการทางเกษตร	เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และต้องซื้อขายหรือส่งมอบสินค้าเกษตรดังนี้ 1. การผลิตพืชผลทางการเกษตร 2. ปศุสัตว์ 3. ประมง 4. ป่าไม้	เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และต้องประกอบกิจการดังนี้ 1. การผลิตพืชผลทางการเกษตร 2. ปศุสัตว์ 3. ประมง 4. ป่าไม้ หรือการให้บริการทางเกษตร
2. การเข้าร่วมและออกจากมาตรการ	มีการกำหนดการเข้าร่วมและออกจากมาตรการโดยยื่นเป็นคำขอ หรืออาจถูกบังคับให้ออกจากมาตรการหากมีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เกินวงเงินสูงสุดของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่ได้กำหนดไว้	ไม่มีการกำหนดการเข้าร่วมมาตรการไว้ชัดเจน แต่เกษตรกรที่ประสงค์จะใช้สิทธิตามมาตรการ สามารถทำคำแถลงประจำปีพร้อมแนบเอกสารที่เกี่ยวข้องและยื่นต่อกรมสรรพากรได้	มีการกำหนดการเข้าร่วมและออกจากมาตรการโดยยื่นเป็นคำขอ
3. รูปแบบการได้รับ	เกษตรกรเรียกได้จากผู้	รัฐเป็นผู้จ่ายให้	เกษตรกรเรียกได้จากผู้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

ประเทศ / ประเด็น	ประเทศอังกฤษ	ประเทศฝรั่งเศส	ประเทศเยอรมนี
ชดเชยเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่	ซื้อหรือผู้รับบริการโดยตรง	หลังจากพิจารณาคุณสมบัติของเกษตรกรแล้ว	ซื้อหรือผู้รับบริการโดยตรง
4. อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่	อัตราร้อยละ 4 ไม่ว่าจะเป็นกิจการเกษตรกรรม ปศุสัตว์ ป่าไม้ หรือการประมง หรือการให้บริการทางเกษตร	1) อัตราร้อยละ 5,59% สำหรับผลิตภัณฑ์จากการขายพ่อพันธุ์แม่พันธุ์ การฆ่าสัตว์และผลิตภัณฑ์เนื้อสัตว์ และเกษตรกรรมบางชนิด 2) อัตราร้อยละ 4.43% สำหรับผลิตภัณฑ์เกษตรกรรมอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กำหนด	1) อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ร้อยละ 5.5 ใช้กับบริการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์การป่าไม้ยกเว้นผลิตภัณฑ์จากโรงเลื่อยๆ 2) อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ร้อยละ 19% ของฐานการประเมินสำหรับการส่งมอบผลิตภัณฑ์โรงเลื่อยและเครื่องดื่มที่ไม่ได้ระบุไว้ในภาคผนวก 2 ของพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม 3) อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ร้อยละ 10.7% ใช้สำหรับยอดขายอื่น ๆ ที่ไม่อยู่ในข้อ 1) และ 2)
5. การออกใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับสินค้า	เกษตรกรตามมาตรการ AFRS ต้องออกใบกำกับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat rate invoice) เฉพาะการขายสินค้าหรือทั้งขายสินค้าและให้บริการแก่ลูกค้าที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม	ผู้ซื้อต้องออกเอกสาร ได้แก่ 1. ใบรับรองการซื้อ 2. ใบรับรองประจำปี 3. ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat rate invoice)	เกษตรกรตามมาตรการ AFRS ต้องออก ใบกำกับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat rate invoice) เฉพาะการขายสินค้าหรือทั้งขายสินค้าและให้บริการแก่ลูกค้าที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

ประเทศ / ประเด็น	ประเทศอังกฤษ	ประเทศฝรั่งเศส	ประเทศเยอรมนี
6. การขอเครดิตภาษีซื้อคืน	ผู้ซื้อสามารถขอคืนได้ตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ	ผู้ซื้อไม่ต้องขอคืน เนื่องจากเกษตรกรเป็นผู้มีหน้าที่ดำเนินการขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จากรัฐเอง	ผู้ซื้อสามารถขอคืนได้ตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ

4.4 วิธีการนำมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรมาปรับใช้ด้วยการแก้ไขและปรับปรุงประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

4.4.1 การกำหนดคำนิยามที่ใช้ในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร

4.4.1.1 เกษตรกรและกิจการตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

สำหรับนิยามคำว่า “เกษตรกร” นั้นอาจจะบัญญัติรวมไว้ในคำว่า “ผู้ประกอบการ” ในมาตรา 77/1 (5) หรือ “ผู้ประกอบการจดทะเบียน” ในมาตรา 77/1 (6) แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้คำว่า “ผู้ประกอบการ” หรือ “ผู้ประกอบการจดทะเบียน” หมายความรวมถึง เกษตรกรที่เข้าร่วมในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ หรืออาจบัญญัติเป็นมาตราแยกอย่างเป็นเอกเทศก็ได้ เพราะ “เกษตรกร” ถือเป็นผู้ประกอบการคนหนึ่งเช่นกัน โดยถือว่าเป็นบุคคลซึ่งขายสินค้า เพียงแต่เมื่อบัญญัติมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เพิ่มเข้ามา จึงบัญญัติให้เกษตรกรเป็นผู้ประกอบการที่มีลักษณะพิเศษกว่าผู้ประกอบการลักษณะอื่น

อย่างไรก็ตามคำว่า “เกษตรกร” นั้น เป็นคำที่มีความหมายกว้างเพราะมิได้มีข้อจำกัดว่าต้องเป็นการประกอบเกษตรกรรมในลักษณะใด ดังนั้น จึงควรมีการกำหนดคำนิยามคำว่า “เกษตรกร” ที่ปรากฏอยู่ในมาตรการนี้ ให้มีความหมายเฉพาะสำหรับในมาตรการนี้นั้น กล่าวคือ หากคำว่า”เกษตรกร” ไปปรากฏอยู่ในกฎหมายอื่น หรือในมาตรการอื่น ให้มีความหมายเป็นไปตามความหมายโดยทั่วไปหรือที่กำหนดไว้ในกฎหมายนั้น ๆ เช่นเดียวกับที่กำหนดไว้ในมาตรการ AFRS ของประเทศอังกฤษ ซึ่งนิยามว่า “เกษตรกร” ที่ใช้ในมาตรการนี้ หมายความว่า บุคคลซึ่งประกอบการเพื่อให้ได้มาซึ่งผลิตผลทางการเกษตรหรือประกอบการเพื่อให้ได้มาซึ่งผลิตผลทางการเกษตรและให้บริการด้วย

สำหรับประเทศไทย อาจจะกำหนดความหมายของคำต่าง ๆ เช่นเดียวกับประเทศอังกฤษก็ได้ อย่างไรก็ตาม Value Added Tax Act เพียงแต่ให้อำนาจในการออกมาตรการ แต่มิได้บัญญัติหลักเกณฑ์และรายละเอียดไว้ใน Value Added Tax Act โดยตรง แต่คำอธิบายและรายละเอียดนั้นจะบัญญัติไว้ในมาตรการ AFRS และออกเป็นประกาศและคู่มือปฏิบัติงานของกรมสรรพากร ดังนั้นในการบัญญัติมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เพื่อให้เข้ากับประมวลรัษฎากรคงบัญญัติไว้เพียงส่วน

หลัก ๆ แต่สำหรับคำอธิบายบทบัญญัติในแต่ละมาตรา คงมีวิธีศึกษาเช่นเดียวกับกฎหมายทั่วไป คือ ศึกษาจากคำอธิบายเพิ่มเติมในตำราต่าง ๆ หรือศึกษาจากงานวิจัย หรือบทความที่เกี่ยวกับหลักการและแนวทางของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ดังนั้น ในเบื้องต้นจึงควรบัญญัติถึงเงื่อนไขหรือคุณสมบัติของ “เกษตรกร” ที่สามารถเข้าร่วมมาตรการได้ โดยบัญญัติเพื่อให้ครอบคลุมการเกษตรกรรมทั้ง 4 ประเภทและการให้บริการที่เกี่ยวเนื่องกับการเกษตรกรรม ดังนี้

“เกษตรกร” หมายความว่า เกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการเกษตรกรรม ซึ่งปลูกพืชผลทางการเกษตร การปศุสัตว์ การป่าไม้ และการประมง รวมถึงการให้บริการ ดังต่อไปนี้ด้วย

(1) การเกี่ยวข้าวและการตัดหญ้าถางหญ้า การนวดข้าว การสีข้าว การวิดน้ำ การเก็บเกี่ยว การหว่านและการปลูก

(2) การบรรจุและการเตรียมผลิตผลทางการเกษตรเพื่อนำออกสู่ท้องตลาด (รวมทั้งการทำให้แห้ง การทำความสะอาด การบด การชำระล้างและการหมัก)

(3) การเก็บผลิตผลทางการเกษตร

(4) การดูแล การเพาะเลี้ยงและการทำให้สัตว์อ้วนท้วนสมบูรณ์

(5) การอนุญาตให้ใช้อุปกรณ์ที่ใช้ในกิจกรรมดังที่ได้ระบุไว้ในข้อนี้

(6) การช่วยทางเทคนิคที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมดังที่ได้ระบุในข้อนี้

(7) การทำลายวัชพืชและแมลงที่เป็นศัตรูพืช การโรยผงเคมี การพ่นยาที่พืชและดิน

(8) การทำชลประทานและอุปกรณ์ท่อระบายนี้

(9) การเล็มกิ่งก้านของต้นไม้การโค่นและการให้บริการด้านป่าไม้อื่นๆ

ทั้งนี้ ตามลักษณะที่อธิบดีกำหนด

นอกจากนี้อาจต้องมีการกำหนดบทนิยามของกิจการแต่ละประเภทที่ได้รับการส่งเสริมตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร เพื่อให้มีความหมายที่ชัดเจนและไม่คลุมเครืออันก่อให้เกิดเป็นปัญหาการตีความกิจการตามมาตรการในอนาคต โดยต้องกำหนดแยกเป็นรายกิจการดังต่อไปนี้

(1) <u>ปลูกพืชผลทางการเกษตร</u>

สำหรับการกำหนดนิยามคำว่า “ปลูกพืชผลทางการเกษตร” นั้น อาจไม่ต้องบัญญัติรายละเอียดว่า การปลูกพืชผลทางการเกษตรนั้นใช้วิธีการใดบ้าง กล่าวคือ ไม่ต้องระบุว่าการปลูกพืชผลทางการเกษตร หมายความรวมถึง การเพาะด้วยเมล็ด การชำ การตอน การทาบกิ่ง เป็นต้น เพราะหากระบุเป็นกรณี ๆ โดยละเอียด อาจทำให้มีการแปลความว่า กรณีนอกเหนือจากที่บัญญัติไว้นั้น ไม่ถือเป็นการปลูกพืชผลทางการเกษตรได้ เนื่องด้วยความก้าวหน้าด้านเทคโนโลยีและการวิจัยนั้นพัฒนาไปอย่างรวดเร็ว จึงอาจมีวิทยาการใหม่ ๆ เกิดขึ้นนอกเหนือจากที่บัญญัติไว้ เป็นต้น จึงควรกำหนดไว้อย่างกว้าง ดังนี้

“ปลูกพืชผลทางการเกษตร” หมายความว่า เกษตรกรซึ่งกระทำการอย่างใด ๆ ทางการเกษตรเพื่อให้ได้มาซึ่งผลิตผลหรือส่วนหนึ่งส่วนใดของพืช

กรณีซึ่งอาจจะเป็นปัญหาสำหรับการปลูกพืชผลทางการเกษตร เช่น การที่บุคคลหรือเกษตรกรซื้อต้นไม้ หรือไม้ดอกไม้ประดับจากเกษตรกรรายอื่น และมีการดูแลต้นไม้ที่ซื้อจากเกษตรกรรายอื่นในระยะเวลาสั้น ๆ เพราะเน้นในเรื่องของการตกแต่งส่วนหรือประดับตกแต่งในสถานที่ต่างๆ มากกว่าการมุ่งเพื่อให้ได้ผลิตผลหรือส่วนหนึ่งส่วนใดของพืชจะสามารถเข้าร่วมมาตรการได้หรือไม่ ซึ่งอาจยึดเจตนารมณ์ของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 28/2535 มาใช้กำหนดการปลูกพืชผลทางการเกษตรที่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร มุ่งที่จะให้สิทธิแก่พืชผลทางการเกษตรที่ได้จากการผลิตอย่างแท้จริง มิใช่พืชผลที่เกิดจากการแปรรูปหรือปรุงแต่งเพิ่มเติม เช่น บรรจุกระป๋อง หีบห่อ หรือผ่านกระบวนการถนอมอาหาร เป็นต้น

(2) <u>การปศุสัตว์</u>

สำหรับการคำว่า “การปศุสัตว์” นั้น เห็นว่าควรบัญญัติไว้กว้างๆ เช่นเดียวกันกับการปลูกพืชผลทางการเกษตร ดังนี้

“การปศุสัตว์” หมายความว่า เกษตรกรซึ่งกระทำการอย่างใด ๆ ทางการเกษตรเพื่อให้ได้มาซึ่งผลิตผลหรือส่วนหนึ่งส่วนใดของสัตว์

สำหรับการเลี้ยงสัตว์นั้นมีความเห็นเช่นเดียวกับที่กำหนดไว้ในมาตรการ AFRS โดยเห็นว่าไม่รวมถึงการฝึกสัตว์ หรือในลักษณะเป็นสัตว์เลี้ยงหรือเพื่อการแสดง เช่น แมว สุนัข เป็นต้น ซึ่งในเรื่องของลักษณะการเลี้ยงสัตว์นั้น และควรให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องใช้ดุลพินิจกำหนดเป็นรายกรณีไปเมื่อเริ่มบังคับใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่แล้ว

(3) <u>การประมง</u>

สำหรับคำว่า “การประมง” นั้น มักมีความหมาย คือ การออกทะเลเพื่อจับสัตว์น้ำ แต่เห็นว่าควรกำหนดให้ “การประมง” หมายความรวมถึงการเลี้ยงสัตว์น้ำด้วยเช่นเดียวกับที่กำหนดในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของประเทศอังกฤษ ดังนี้

“การประมง” หมายความว่า เกษตรกรซึ่งทำการออกจับสัตว์น้ำในแม่น้ำหรือทะเล และให้หมายความรวมถึงการเลี้ยงสัตว์น้ำด้วย

เหตุที่กำหนดให้คำว่า “ทำประมง” มีความหมายถึงการเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำด้วยนั้น ก็เพราะชาวประมงของไทยส่วนใหญ่มักจะจับปลาและนำไปขายให้กับผู้ค้ารายใหญ่ได้เงินมาเพียงเล็กน้อยและมีฐานะไม่ต่างจากเกษตรกรในลักษณะอื่น ๆ

อย่างไรก็ตาม แม้คำว่า”ทำประมง” จะมิได้กำหนดให้หมายความรวมถึงการเลี้ยงสัตว์น้ำด้วย ผลน่าจะไม่ต่างกันเพราะการเลี้ยงสัตว์น้ำ ถือเป็นการเลี้ยงสัตว์เช่นกัน แต่เหตุผลที่ควรกำหนดให้การเลี้ยงสัตว์น้ำรวมไว้นิยามคำว่า“ทำประมง” เพราะลักษณะของการเลี้ยงสัตว์บกและสัตว์น้ำนั้นมีความแตกต่างกัน และการประมงนั้นเป็นเรื่องเกี่ยวพันกับสัตว์น้ำจึงควรจัดไว้ในหมวดหมู่เดียวกัน และอีกประการหนึ่งเมื่อดูจากมาตรการ AFRS นั้น การเลี้ยงสัตว์ใช้คำว่า ปศุสัตว์ (Stock) ซึ่ง

หมายความถึงเฉพาะการเลี้ยงสัตว์ในฟาร์มหรือสัตว์บกเท่านั้น แต่ยังมีข้อสังเกตอีกประการหนึ่งว่า มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของประเทศอังกฤษนั้น ให้การทำฟาร์มเพาะหอยทากนั้นรวมอยู่ในคำว่าปศุสัตว์เหมือนกันประเทศฝรั่งเศส

(4) <u>การป่าไม้</u>

สำหรับคำว่า “การป่าไม้” นั้น เห็นว่าควรบัญญัติดังต่อไปนี้

“การป่าไม้” หมายความว่า เกษตรกรซึ่งปลูกต้นไม้อื่นนอกจากกรณีการปลูกพืชผลทางการเกษตรเพื่อวัตถุประสงค์ในการทำไม้แปรรูปในที่ดินของเกษตรกรเอง

ในกรณีการปลูกป่าไม้นั้น จะถือว่าผู้ปลูกเป็นเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ก็ต่อเมื่อปลูกในเขตที่ดินของเกษตรกรเอง และรวมถึงกิจกรรมอื่น ๆ ที่ได้กระทำในป่าไม้ ไม่ว่าจะกระทำโดยเกษตรกรหรือลูกจ้างของเกษตรกรโดยใช้เครื่องจักรของเกษตรกรเอง ซึ่งได้แก่กิจการ ดังต่อไปนี้

(1) การปลูก การโค่นป่าไม้และการควบคุมดูแลทรัพยากรต้นไม้ทั่วไปในป่า

(2) การทำไม้และป่าละเมาะ รวมทั้งการแปรรูปไม้ซึ่งตัดเป็นท่อนอุตสาหกรรมที่ทำจากไม้ ไม้ฟืน ไม้ที่นำมาล้อมรั้วและไม้ที่ใช้เป็นเชื้อเพลิง

แต่หากเป็นกรณีกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการหลังจากการแปรรูปไม้ซึ่งตัดเป็นท่อนอุตสาหกรรมที่ทำจากไม้ ไม้ฟืน ไม้ที่นำมาล้อมรั้วและไม้ที่ใช้เป็นเชื้อเพลิงจะไม่สามารถเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงได้ เนื่องจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่มุ่งเน้นการผลิตและซื้อขายสินค้าจากป่าไม้ที่ยังอยู่ในสภาพเดิมตามลักษณะของสินค้านั้น

สำหรับการให้บริการ 9 ประการ ที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นนั้น เห็นว่าในช่วงแรกของการบังคับใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ อาจจะยังไม่ต้องมีการให้คำนิยามในส่วนของการให้บริการ เพราะการให้บริการโดยลำพังนั้นไม่อาจบวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในการให้บริการได้ แต่จะต้องขายสินค้าเกษตรด้วย เพราะมาตรการนี้ให้ความสำคัญกับการขายหรือส่งมอบสินค้าเกษตรเป็นหลัก และอีกประการหนึ่งจากนิยามคำว่า “เกษตรกร” ได้เปิดช่องไว้แล้วว่าให้เป็นไปตามลักษณะที่อธิบดีกำหนด ดังนั้น ทั้งการประกอบเกษตรกรรมทั้ง 4 ประเภท และการให้บริการจึงอาจมีการกำหนดหลักเกณฑ์และรายละเอียดในภายหลังโดยอธิบดีกรมสรรพากร โดยอาจมีการระบุรูปแบบของการให้บริการซึ่งอยู่ในรูปแบบของพระราชกฤษฎีกา

4.4.1.2 เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรนั้นได้อธิบายโดยเน้นย้ำว่า เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือจำนวนเงินที่ให้เกษตรกรบวกลงไปในราคาสินค้าที่ขายให้แก่ผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นไม่ใช่ภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่เหตุที่ต้องให้คำนิยามคำว่า “เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่” รวมอยู่ในคำว่า “ภาษีซื้อ” ตามมาตรา 77/1 (18) ทั้งนี้ เพราะเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ FRA ตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรนั้น มีวัตถุประสงค์ในการลดภาระและค่าใช้จ่ายที่

ต้องปฏิบัติตามกฎหมายให้แก่เกษตรกร และในขณะเดียวกันมาตรการดังกล่าวไม่ต้องการให้เกิดภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนขึ้นอีก จึงห้ามมิให้เกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการ AFRS บวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เมื่อได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อซึ่งเป็นเกษตรกรซึ่งเข้าร่วมมาตรการ หรือผู้ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ให้บวก FRA ได้เฉพาะในกรณีที่ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น ดังนั้น เพื่อให้ผู้ซื้อสินค้าจากเกษตรกรซึ่งเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถนำเงิน FRA นำไปหักกับภาษีขายได้ จึงต้องนิยามให้คำว่า “ภาษีซื้อ” หมายความรวมถึง “เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่” ด้วย โดยบัญญัติเพิ่มเติมเป็นมาตรา 77/1 (18) (ง) ว่า

“ภาษีซื้อ” หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา 82/4 วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเนื่องจากได้รับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรตามมาตรา 82/15

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา 85/5 มาตรา 83/6 และมาตรา 83/7

(ง) “เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่” ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อเกษตรกรเรียกเก็บ

4.4.1.3 ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ในเรื่องใบกำกับภาษีนั้น เป็นกรณีที่ต่อเนื่องมาจากคำว่า “ภาษีซื้อ” เพราะเหตุว่าใบกับภาษีนั้นเป็นหลักฐานในการที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะนำไปหักกับภาษีขาย ดังนั้น จึงต้องกำหนดนิยามให้แก่หลักฐานซึ่งเกษตรกรออกให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเพื่อให้สามารถนำไปหักออกจากภาษีขายได้ อย่างไรก็ตาม หลักฐานซึ่งเกษตรกรออกให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ใช้ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ FRA มิใช่ภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเรียกหลักฐานซึ่งเกษตรกรออกให้ว่า “ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่” และกำหนดนิยามเพิ่มเติมเป็นมาตรา 77/1 (22/1) ดังต่อไปนี้

“ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่” หมายความถึง ใบกำกับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ซึ่งเกษตรกรออกให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

นอกจากนี้ ยังคงต้องกำหนดหน้าที่ของเกษตรกรในการออกใบกำกับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และรายการในใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เช่นเดียวกับกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษีและรายการในใบกำกับภาษี เช่นเดียวกับที่บัญญัติไว้ในมาตรา 86 และ 56/4 ตามลำดับ กล่าวคือ

กรณีอำนาจหรือหน้าที่ของเกษตรกรในการจัดทำใบกำกับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นั้น นั้นควรบัญญัติไว้เช่นเดียวกับกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำใบกำกับภาษมี โดยบัญญัติเพิ่มเติมในมาตรา 86 ดังนี้

“ให้เกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการเกษตรกรรมจัดทำใบกำกับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่และสำเนาใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้งที่เกษตรกรเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่และต้องจัดทำในทันทีที่เรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ พร้อมทั้งให้ส่งมอบใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นั้นแก่ผู้ซื้อสินค้า ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้เก็บรักษาไว้ตามมาตรา ...”

สำหรับรายการในใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ นั้น สามารถเทียบเคียงได้กับกรณีรายการในใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 จึงควรบัญญัติไว้คล้ายคลึงกันเพียงแต่แตกต่างกันในรายละเอียดของถ้อยคำดังต่อไปนี้

“ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(1) คำว่า “ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(2) เลขที่ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)

(3) เลขที่รับรองการเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

(4) ชื่อและที่อยู่ของเกษตรกร

(5) ชื่อและที่อยู่ของลูกค้าซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(6) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

(7) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือบริการ

(8) ราคาขายหรือบริการ ที่ไม่รวมเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

(9) อัตราและจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ โดยระบุด้วยว่าเป็น “เงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่”

(10) ข้อความอื่นตามที่อธิบดีกำหนด

หากผู้ประกอบการจดทะเบียนรายใดได้รับใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ซึ่งมีข้อความไม่ครบถ้วนตามวรรคแรก ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่สามารถนำเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่มาเครดิตภาษีได้

รายการในใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ให้ทำเป็นภาษาไทย เป็นหน่วยเงินตราไทย และใช้ตัวเลขไทยหรืออารบิก เว้นแต่ในกิจการบางประเภทที่มีความจำเป็นต้องทำเป็นภาษาต่างประเทศหรือหน่วยเงินตราต่างประเทศ ให้กระทำได้เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดี”

ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่อาจออกรวมกัน เมื่อมีการขายสินค้าหรือการให้บริการหลายรายการก็ได้ เว้นแต่อธิบดีจะได้กำหนดให้การออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับสินค้าหรือบริการบางอย่างหรือหลายอย่างต้องกระทำแยกต่างหาก โดยมิให้รวมไว้ในใบกำกับเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เดียวกันกับรายการอื่น ๆ

อย่างไรก็ตาม เมื่อการออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ถือเป็นหน้าที่ตามกฎหมายของเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการ ดังนั้น จึงควรต้องมีการบัญญัติเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่โดยไม่ได้รับอนุญาต และโทษของการออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ โดยไม่ได้รับอนุญาต ในทำนองเดียวกับมาตรา 86/13 กรณีการออกใบกำกับภาษี ดังนี้

“การออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ โดยไม่ได้รับอนุญาต ได้แก่กรณีดังต่อไปนี้

1) ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ออกโดยไม่มีรายการตามที่กฎหมายกำหนด

2) ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ออกโดยบุคคลซึ่งไม่ได้รับอนุญาต กล่าวคือ บุคคลซึ่งไม่มีใบรับรองการเป็นเกษตรกร

หากบุคคลซึ่งมิใช่เป็นเกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการเกษตรกรรมออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ บุคคลนั้นต้องรับผิดในเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นั้นเสมือนเป็นเกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการเกษตรกรรม”

สำหรับหน้าที่ในการจัดทำรายงานและการเก็บรักษาหลักฐานและเอกสารเกี่ยวกับการเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นั้น มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่กำหนดเพียงแค่ว่าให้เกษตรกรจัดทำเอกสารหลักฐานและเก็บบันทึกหรือหลักฐานทางธุรกิจทั่วไป และต้องเก็บรักษาสำเนาใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ Flat rate invoice ที่ได้แสดงถึงเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ไว้ให้กรมสรรพากรตรวจสอบเป็นระยะเวลา 6 ปี อย่างไรก็ตาม การที่มาตรา 87/3 บัญญัติให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เก็บและรักษารายงาน ใบกำกับภาษี สำเนาใบกำกับภาษี พร้อมทั้งเอกสารที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษีดังกล่าว หรือเอกสารอื่นที่อธิบดีกำหนดไว้ ณ สถานประกอบการที่จัดทำรายงานนั้น หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือวันทำรายงาน แล้วแต่กรณี ดังนั้น กรณีมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ จึงควรบัญญัติไว้เป็นระยะเลาเดียวกันเพื่อมิให้เกิดความแตกต่างหรือสับสนขึ้น โดยบัญญัติเพิ่มเติมเป็นมาตรา 87/4 ดังนี้

“ให้เกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการเกษตรกรรมเก็บและรักษารายงาน ใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ สำเนาใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ พร้อมทั้งเอกสารประกอบการรายงานเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ดังกล่าว หรือเอกสารอื่นที่อธิบดีกำหนดไว้ ณ สถานประกอบการที่จัดทำรายงานนั้น หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือวันทำรายงานแล้วแต่กรณี”

เห็นได้ว่าตามมาตรา 87/4 ซึ่งเพิ่มเติมมานั้น ตัดข้อความในวรรคแรกส่วนแรกของมาตรา 87/3 ออก เพราะเหตุว่า เกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ นั้นไม่ต้องชำระเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ให้กับกรมสรรพากร เพราะมาตรการนั้นกำหนดให้เกษตรกรบวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในเวลาขายสินค้าหรือทั้งขายสินค้าและให้บริการแต่ให้เกษตรกรเก็บเอาไว้เองโดยไม่ต้องนำส่งกรมสรรพากร

4.4.2 การจดทะเบียนเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร

สำหรับในส่วนของการแก้ไขกฎหมายนั้น อาจจะมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา81/3 (1) โดยแยกกิจการขายสินค้าตามมาตรา 81 (1) (ก) ถึงมาตรา 81 (1) (ข) เป็นอีกมาตราหนึ่งต่างหาก เพื่อเป็นการกำหนดหรือให้อำนาจในการนำมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่มาใช้บังคับได้ โดยบัญญัติข้อความในทำนอง ดังต่อไปนี้

“ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(1)(ก) และ(ข) มีสิทธิ ดังต่อไปนี้

(1) แจ้งต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนดเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 หรือ

(2) กรณีผู้ประกอบการเป็นเกษตรกรซึ่งประกอบเกษตรกรรมตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ... ให้มีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนดเพื่อขอจดทะเบียนเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มคงที่สำหรับการเกษตรกรรม และเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในอัตราตามที่อธิบดีประกาศกำหนด เมื่อได้ขายสินค้าหรือทั้งขายสินค้าและให้บริการแก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน”

นอกจากการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรแล้ว อาจจะต้องมีการออกพระราชกฤษฎีกาหรือประกาศอธิบดีกรมสรรพากรซึ่งออกตามความในมาตราดังกล่าวเพิ่มเติมในส่วนหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเกี่ยวกับมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ขึ้นใช้บังคับด้วย

จากการแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าว จะทำให้เกษตรกรซึ่งขายสินค้าเกษตร มีทางเลือก 3 กรณี กล่าวคือ

(1) ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 8 (1) (ก) และ(ข)

(2) เลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81/3

(3) เลือกเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ และเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เมื่อได้ขายสินค้าหรือขายสินค้าและให้บริการแก่ผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.4.3 การกำหนดอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร

4.4.3.1 อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

การคำนวณหรือกำหนดอัตราภาษี (อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่) ต้องคำนวณจากข้อมูลสถิติเศรษฐกิจมหภาค (the Macro-economic statistics) ของเกษตรที่จะเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในช่วง 3 ปีที่ผ่านมา และหลักการทางเศรษฐศาสตร์ในการกำหนดค่าต่างๆ เพื่อนำมาคำนวณหาค่าของอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ อีกทั้งยังต้องพิจารณาปัจจัยทางด้านเศรษฐศาสตร์และสังคมในด้านอื่นๆ ประกอบด้วย

จากการศึกษา เนื่องจากประเทศอังกฤษ ประเทศฝรั่งเศสและประเทศเยอรมนีไม่ปรากฏตัวอย่างในการคำนวณอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ไว้ แต่อย่างไรก็ตามผู้ศึกษาได้ค้นพบตัวอย่างหลักเกณฑ์ในการคำนวณอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (a fixed percentage) ของประเทศเอสโตเนีย[19] จึงได้นำมาเป็นหลักเกณฑ์ซึ่งเป็นหนึ่งในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปเช่นเดียวกัน โดยมีรายละเอียดดังนี้

---

[19] A.Nurk P.Zeiger, J.Lehtsaar and R.Varnik "Possibilities and Contradictions in the Calculation of the Flat Rate of the Value Added Tax Special Scheme for Farmers in the European Union Based on the Estonian Example," Agronomy Research (2008): P.3

ในการคำนวณอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จำเป็นต้นนำภาษีซื้อของผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในภาคของเกษตรกรรมมาเป็นปัจจัยหลักในการพิจารณามิให้อัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่นั้นมีมูลค่าที่สูงกว่าปริมาณของจำนวนทั้งหมดของภาษีซื้อ โดยจะต้องนำอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ (Standard VAT Rate) ในภาคเกษตรที่ต้องการคำนวณหาอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่มาคูณกับปัจจัยทางเศรษฐศาสตร์หรือข้อมูลสถิติเศรษฐกิจมหภาคในด้านอื่น ๆ ที่มิใช่ภาษีซื้อ เช่น อัตราการแลกเปลี่ยนเงินตรา เป็นต้น หลังจากนั้นจะได้ผลลัพธ์ออกมาเป็นจำนวนภาษีซื้อในภาคการเกษตรดังกล่าวทั้งหมด โดยสามารถสรุปสูตรในการคำนวณภาษีซื้อของภาคเกษตรได้ดังต่อไปนี้

$$\sum Ip_{VAT} = \sum Ip_{wo} \times VAT_{st}$$

$\sum Ip_{VAT}$	– amount of input VAT, currency	จำนวนภาษีซื้อ (สกุลเงิน)
$\sum Ip_{wo}$	– amount of inputs without VAT, currency	จำนวนที่ไม่ใช่ภาษีซื้อ (สกุลเงิน)
VAT_{st}	– standard VAT rate, percentage	อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ (อัตราร้อยละ)

เมื่อหาผลลัพธ์ของจำนวนภาษีซื้อทั้งหมดในภาคเกษตรกรรมที่ต้องการส่งเสริมตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้แล้ว ให้นำผลลัพธ์ของจำนวณภาษีซื้อดังกล่าวไปคูณกับ 100 และหารด้วยรายได้จากราคาที่ปราศจากภาษีมูลค่าเพิ่ม (รายได้โดยรวมจากการขายสินค้าเกษตรในภาคเกษตรกรรมนั้นโดยเฉพาะที่ไม่มีการบวกรวมภาษีมูลค่าเพิ่มลงในราคา) เพื่อให้ได้เป็นอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับการกำหนดบังคับใช้ในภาคเกษตรกรรมนั้นๆ หลังจากนั้นจึงจะได้เป็นผลลัพธ์ของอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับกิจการนั้น โดยสามารถสรุปสูตรคำนวณหาอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ ดังนี้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

$$VAT_{sp} = \frac{\sum IpVAT}{\sum Ic_{wo}} \times 100$$

VAT_{sp}	– flat rate of the special scheme, percentage	อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่(อัตราร้อยละ)
$\sum IpVAT$	– amount of input VAT, currency	จำนวนภาษีซื้อ (สกุลเงิน)
$\sum Ic_{wo}$	– sales income without VAT, currency	รายได้จากราคาที่ปราศจากภาษีมูลค่าเพิ่ม (สกุลเงิน)

ตัวอย่างการคำนวณอัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

		SP	PLC	GP	LP	TOTAL
Income Group I agriculture - fishery	Sales income thousand EUR	16336	4355	5	86	20782
	Input VAT thousand EUR	3307	1281	1	10	4599
	Predicted flat rate					22%
Income Group I forestry	Sales income thousand EUR	1795	2567		10	4371
	Input VAT thousand EUR	296	548		2	846
	Predicted flat rate					19%
Income Group I, total of agriculture - fishery, forestry	Sales income thousand EUR	18131	6922	5	96	25153
	Input VAT thousand EUR	3604	1829	1	12	5445
	Predicted flat rate					22%

จากสูตรข้างต้นหากดูในการคำนวณด้านป่าไม้ (Income Group I forestry)

$$VAT_{sp} = \frac{\sum IpVAT}{\sum Ic_{wo}} \times 100$$

จะแทนค่าได้ดังนี้ อัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ = $\frac{846}{4371} \times 100 = 19.35\%$

ทั้งนี้อัตราของเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่สามารถคำนวณออกมาได้นั้น ผู้มีอำนาจทางด้านภาษีอากรอาจมีการเปลี่ยนแปลงให้เหมาะสมอัตราดังกล่าวเพื่อให้เหมาะสมและมีความสอดคล้องกับบริบท รวมไปถึงสภาวการณ์ของภาคเกษตรกรที่ต้องการจะส่งเสริมตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร นอกจากนี้สิ่งสำคัญในการกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เมื่อคำนวณได้ผลลัพธ์ออกมาแล้วจะต้องมีอัตราร้อยละที่ไม่มากกว่าจำนวนเงินที่สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ของผู้ที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเจตนารมณ์ของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรนั้น มิได้คาดหวังให้เกษตรต้องได้รับภาษีซื้อที่เสียไปคืนทั้งหมดหรือได้รับเกินกว่าภาษีซื้อที่เสียไปจริง เพราะภาษีเป็นเรื่องของการบังคับจัดเก็บมิใช่ให้เป็นการค้าหากำไร

ดังนั้นหากประเทศไทยจะมีการนำมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่มาใช้เพื่อช่วยเหลือเกษตรกร ควรจะมีการคำนวณโดยใช้วิธีการตัวอย่างของประเทศเอสโตเนียมาคำนวณหาอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (a fixed percentage) ของผลิตผลหรือการให้บริการทางการเกษตรที่รัฐจะส่งเสริมตามมาตรการนี้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

อย่างไรก็ตาม อาจนำแนวทางของกฎหมาย The VAT Directive ของประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป ซึ่งกำหนดอัตราเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้มีความแตกต่างกันในแต่ละประเภทของกิจการก็ได้ ซึ่งข้อดีของการกำหนดอัตราให้แตกต่างกันนั้นทำให้เกษตรกรแต่ละประเภทสามารถบวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ในอัตราที่เหมาะสมและสัมพันธ์กับภาษีซื้อที่เสียไป แต่ข้อเสียของการกำหนดให้มีหลายอัตรานั้นจะเกิดความยุ่งยากทั้งเกษตรกรและกรมสรรพากร ดังที่กล่าวข้างต้นว่าการเกษตรกรรมสามารถแบ่งเป็นประเภทใหญ่ๆ ได้ 2 ประเภท คือ ประเภทแรก การปลูกพืช ได้แก่ การปลูกพืชผลทางการเกษตรและการป่าไม้ และประเภทที่2 การเลี้ยงสัตว์ ได้แก่ การเลี้ยงสัตว์ที่เป็นสัตว์บกและการประมงหรือสัตว์น้ำซึ่งอาจเกิดความสับสนว่าเกษตรกรนั้นประกอบเกษตรกรรมประเภทใดและสามารถบวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ในอัตราใด

4.4.3.2 จำนวนเงินขั้นสูงของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ก. <u>จำนวนเงินรายรับขั้นสูงที่สามารถเข้าร่วมมาตรการได้</u>

จำนวนเงินรายรับขั้นสูงที่ทำให้เกษตรกรมีคุณสมบัติที่จะเข้าร่วมมาตาการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้นั้น เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษซึ่งกำหนดจำนวนรายรับไว้ในมาตรการ AFRS นั้นเป็นจำนวนสูงกว่ารายรับที่กำหนดให้ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งน่าจะเป็นจำนวนที่ไม่เหมาะสมสำหรับเกษตรไทยเพราะตามมาตรา 81/1 กำหนดไว้เป็นจำนวนถึง 1,800,000 บาท ต่อปี อย่างไรก็ตาม ในกรณีนี้มีความเห็นว่าการกำหนดจำนวนรายรับขั้นสูงที่ทำให้เกษตรกรยังคงมีคุณสมบัติเข้าร่วมมาตรการต่อไปนั้นต้องคิดคำนวณจากการเกษตรกรรมทุกประเภท ไม่ใช่เพียงเฉพาะการปลูกพืชผลทางการเกษตร การเลี้ยงสัตว์ การประมง การป่าไม้ เท่านั้น เพราะการเกษตรกรรมทั้ง 4 ประเภทดังกล่าวยังคงสามารถแยกย่อยออกไปได้อีกและมีรายได้รายจ่ายที่ไม่เท่ากัน จึงควรต้องวิจัยและศึกษาถึงเรื่องดังกล่าวอย่างละเอียด และคำนวณหาจำนวนเงินรายรับขั้นสูงให้ใกล้เคียงหรือเหมาะสมกับการเกษตรกรรมทุกประเภทให้มากที่สุด

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

ข. <u>จำนวนเงินขั้นสูงต่อปีที่เกษตรกรควรได้รับ</u>

การกำหนดจำนวนเงินขั้นสูงต่อปีที่เกษตรกรควรได้รับนั้น หากกำหนดจำนวนที่ต่ำเกินไปจะไม่จูงใจให้เกษตรกรเข้าร่วมมาตรการ เพราะเหตุว่าการเข้าร่วมมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ยังคงมีภาระหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายด้วย เช่น การออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ การทำหลักฐานหรือบัญชีที่ใช้ในการประกอบเกษตรกรรม ซึ่งหากภาษีซื้อที่เกษตรกรเสียไปและนำมาคำนวณกับหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายแล้วมีจำนวนแทบจะไม่แตกต่างกัน เกษตรกรคงเลือกที่จะไม่เข้าร่วมมาตรการ และทำให้มาตรการดังกล่าวไม่สามารถจูงใจให้เกษตรกรเข้าร่วมได้ ซึ่งจำทำให้ไม่บรรลุวัตถุประสงค์ในการที่ต้องการช่วยบรรเทาความเดือดร้อนจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนของเกษตรกร ในทางตรงกันข้าม หากกำหนดจำนวนที่สูงเกินไป ย่อมมีการมีการใช้ภาษีเป็นเครื่องมือการเบี่ยงเบนการตัดสินใจ เพราะการบวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้ทำให้ต้นทุนของเกษตรกรต่ำหรือมีรายจ่ายที่ลดลง

4.4.4 ประโยชน์ของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรและแนวทางการเตรียมความพร้อมต่อการบังคับใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร

มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรหรือ AFRS นั้นถือเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มรูปแบบหนึ่งแต่มีความพิเศษกว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในแบบที่ประเทศไทยใช้อยู่ในปัจจุบัน เพราะเหตุว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบทั่วไปนั้น ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถนำภาษีซื้อมาเครดิตภาษีได้ จึงทำให้เกิดภาษีซ้ำซ้อนขึ้นกับผู้ประกอบการในทอดต่อไป แต่มาตรการ AFRS นั้นได้แก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยให้เกษตรกรสามารถบวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ FRA และสามารถเก็บเงินนั้นเอาไว้เองโดยไม่ต้องนำส่งกรมสรรพากร จึงถือเป็นการชดเชยภาษีซื้อส่วนหนึ่งที่เกษตรกรไม่สามารถขอคืนได้แม้จะไม่ได้ชดเชยทั้งหมดก็ตามในขณะเดียวกัน มาตรการ AFRS ได้กำหนดว่าหากเกษตรกรบวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ลงไปในเวลาขายสินค้าหรือทั้งขายสินค้าและการให้บริการให้เกษตรกรออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่ผู้ซื้อสินค้าซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือผู้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 เพื่อให้สามารถนำไปเครดิตภาษีได้ จึงเห็นได้ว่ามาตรการดังกล่าวทำให้เกิดผลดีทั้งต่อเกษตรกรและผู้ประกอบการ และเมื่อต้นทุนของเกษตรกรที่เข้าร่วมมาตรการและผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้าจากเกษตรการดังกล่าวต่ำลง จึงทำให้ต้นทุนของสินค้าเกษตรมีราคาต่ำลง อันเป็นการช่วยเหลือผู้บริโภคไปอีกทางหนึ่งด้วย

อย่างไรก็ตาม ปัจจัยสำคัญที่ควรต้องพิจารณา คือ เรื่องความแตกต่างระหว่างความเป็นประเทศพัฒนาแล้ว (ประเทศอังกฤษ ประเทศฝรั่งเศส ประเทศเยอรมนี) และประเทศกำลังพัฒนาระหว่าง (ประเทศไทย) ซึ่งจะถือเป็นอุปสรรคสำคัญที่อาจทำให้ประเทศไทยยังไม่อาจนำมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ AFRS ของสหภาพยุโรปมาประยุกต์ใช้กับประเทศไทยหรือไม่ เพราะอาจเกิดความยุ่งยากและสับสนมากทีเดียว เช่นเดียวกับในช่วงปี พ.ศ.2534 ถึง 2535 ที่ประเทศไทยได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า เพราะต้องมีการประชาสัมพันธ์และการให้ความรู้แก่เจ้าหน้าที่และเกษตรกรมากพอสมควร และความเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจจะทำให้เกษตรกรที่ยังไม่เข้าใจมาตรการดังกล่าวเกิดข้อโต้แย้งว่าถูกบังคับให้ต้องเสียภาษีเพราะเดิมได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

หากมองในอีกแง่มุมหนึ่ง แม้ว่าจะยังมีเกษตรกรอีกจำนวนหนึ่งที่ยังไม่มีการศึกษา หรือมีการศึกษาแต่มีความรู้ความเข้าใจด้านภาษีอากรน้อย น่าจะไม่เป็นอุปสรรคสำคัญในการนำมาตรการดังกล่าวใช้บังคับ เพราะเหตุว่ามาตรการ AFRS เป็นเพียงทางเลือกหนึ่งของเกษตรกรหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เป็นการใช้สิทธิแก่เกษตรกรที่จะเข้าอยู่ในระบบมาตรการนี้หรือไม่ก็ได้ ซึ่งน่าจะให้ความรู้และความเข้าใจได้ง่ายกว่าในช่วงที่ประเทศไทยนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มต้องใช้กับทุกกิจการและมีฐานภาษีกว้างและเป็นลักษณะบังคับให้ทุกกิจการที่อยู่ในขอบเขตความรับผิดต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ดังนั้น หากประเทศไทยได้มีการประกาศใช้มาตรการดังกล่าว ควรมีการเตรียมพร้อมทั้งความเข้าใจของเจ้าหน้าที่ และให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องในภาคเกษตรกรรมโดยประชาสัมพันธ์และให้ความรู้แก่เกษตรกรแบบค่อยเป็นค่อยไป ในเวลาไม่นานจำนวนเกษตรกรผู้สนใจเข้าร่วมในมาตรการดังกล่าวคงจะมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นเป็นลำดับ

แม้ว่าการนำภาษีรูปแบบใหม่มาใช้จะทำให้เกิดความยุ่งยากสับสนในการปฏิบัติเพิ่มมากขึ้น เพราะเป็นธรรมดาเมื่อมีสิ่งแปลกใหม่แล้ว มักจะทำให้ประชาชนเกิดความไม่รู้ไม่เข้าใจและเกิดความตื่นตระหนก อย่างไรก็ตาม เมื่อได้ข้อสรุปจากหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้องว่าจะนำมาตรการมาใช้ ดังนั้น ขั้นตอนต่อไปจึงต้องมีการวางแผนในการกำหนดขั้นตอนการเตรียมการบังคับใช้ภาษีในรูปแบบใหม่ โดยแนวทางที่สามารถนำมาปรับใช้ให้เข้ากับขั้นตอนการเตรียมการของมาตรการอันเป็นระบบภาษีในรูปแบบใหม่ได้ ควรจะต้องดำเนินการ ดังนี้

1) การศึกษาและวางโครงสร้างระบบของมาตรการ

ก่อนที่ประเทศไทยจะนำระบบภาษีในรูปแบบใหม่มาใช้บังคับ ควรศึกษาเกี่ยวกับระบบของมาตรการดังกล่าวว่า มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ จะมีผลกระทบอย่างไรต่อระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำลังใช้อยู่ในปัจจุบัน ไม่เฉพาะกิจการที่เกี่ยวกับการขายสินค้าเกษตรและสินค้าที่เกี่ยวเนื่องกับการเกษตรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ก) ถึง (จ) เท่านั้น แต่ยังคงต้องศึกษาถึงผลกระทบของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ต่อราคาของสินค้าเกษตรตั้งแต่ในทอดของผู้ซื้อสินค้าจากเกษตรกรจนมาถึงทอดผู้บริโภคในทอดสุดท้าย รวมทั้งรายรับของรัฐบาลว่าจะทำให้รายรับลดน้อยลงหรือไม่ โดยการศึกษานี้อาจตั้งเป็นคณะทำงานหรือคณะกรรมการก็ได้

อย่างไรก็ตาม ผู้ศึกษาและผู้วางโครงสร้างของระบบมาตรการนี้ นอกจากจะเป็นบุคคลของภาครัฐหรือกรมสรรพากรแล้ว ควรเปิดโอกาสให้ผู้ที่กฎหมายหรือมาตรการมุ่งจะใช้บังคับ ซึ่งได้แก่ เกษตรกรและเจ้าหน้าที่ขององค์กรส่วนท้องถิ่น เป็นผู้ร่วมศึกษาด้วย เพราะเหตุว่า ผู้ที่เข้าใจปัญหาของเกษตรกรได้ดีที่สุด คือ ตัวเกษตรกรเองและผู้ประกอบกิจการขนาดใหญ่ซึ่งประกอบกิจการโดยใช้วัตถุดิบเป็นสินค้าเกษตรเป็นส่วนใหญ่

รวมไปผู้มีอำนาจปกครองในระดับที่มีความใกล้ชิดกับเกษตร อย่างเช่น เจ้าหน้าที่ขององค์กรส่วนท้องถิ่น มาร่วมศึกษาด้วยอีกทางหนึ่ง เพื่อให้เกิดการสังเคราะห์และกำหนดแนวทางที่สอดคล้องในเชิงปฏิบัติ รวมทั้งอาจจะจัดให้มีการฝึกอบรม หรือการสัมมนาเกี่ยวกับแนวทางและหลักการระบบแห่งมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร เพื่อเสริมสร้างความรู้ความเข้าใจอันดีให้แก่เกษตรกรที่สนใจจะเข้าร่วมมาตรการดังกล่าวด้วย นอกจากนี้ กรมสรรพากรอาจส่งเจ้าหน้าที่ไปดูงานของสหภาพยุโรป หรือประเทศสมาชิกหรือประเทศอื่นในกลุ่ม OECD เพราะกลุ่มประเทศดังกล่าวมีการบังคับใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่มาเป็นระยะเวลายาวนาน อีกทั้งมีการพัฒนาระบบดังกล่าวให้สอดคล้องทั้งในเชิงทฤษฎีและเชิงปฏิบัติอยู่ตลอดเวลา ซึ่งในปัจจุบันประเทศในอาเซียนที่ได้นำมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรมาใช้แล้ว ได้แก่ประเทศสิงคโปร์และประเทศมาเลเซีย หรืออาจเชิญผู้เชี่ยวชาญจากกลุ่มประเทศดังกล่าวมาให้คำปรึกษาด้วยก็ได้

2) การกำหนดวิธีการบริหารมาตรการ

หน่วยงานภาครัฐทุกภาคส่วนที่เกี่ยวข้องร่วมกันกำหนดวิธีการบริหารของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ให้สอดคล้องกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย ซึ่งได้แก่ การร่างระเบียบและวิธีปฏิบัติตลอดจนจัดทำคู่มือการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ และเผยแพร่ข้อมูลรวมถึงคู่มือให้แก่เกษตรกรที่สนใจเข้าร่วมมาตรการได้ศึกษาและทำความเข้าใจกับระบบของมาตรการดังกล่าว ก่อนจะนำมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรมาบังคับใช้จริง ทั้งนี้ ควรจัดทำให้เสร็จสิ้นก่อนที่

จะผ่านขั้นตอนของกฤษฎีกา เพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่และให้ความรู้แก่เกษตรกรหรือประชาชนผู้สนใจ

3) จัดตั้งคณะกรรมการเพื่อขับเคลื่อนและผลักดันมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร

คณะกรรมการควรประกอบด้วยเจ้าหน้าที่จากภาครัฐที่เกี่ยวข้องและมีความหลากหลายในการพิจารณาผลกระทบทุกแง่มุมของการบังคับใช้มาตรการเงินส่วนอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร เช่น เจ้าพนักงานหรือตัวแทนจากกรมสรรพากร ตัวแทนจากกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ กรมส่งเสริมการเกษตร กรมปศุสัตว์ กรมป่าไม้ กรมประมง ตัวแทนจากกระทรวงพาณิชย์ ตัวแทนจากสำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์ เป็นต้น เพื่อให้หน่วยงานทั้งหมดข้างต้นสามารถพิจารณาผลกระทบทางแก้ไขปัญหาหรือช่องว่างและแลกเปลี่ยนทัศนะเกี่ยวกับมาตรการดังกล่าวได้ สำหรับการจัดแบ่งงานของคณะกรรมนั้นอาจจะแบ่งออกเป็นคณะอนุกรรมการเพื่อรับผิดชอบงานด้านต่างๆ เช่น ด้านกฎหมาย กรรมวิธีแบบแสดงรายการ การควบคุมราคา ประชาสัมพันธ์ บริหารภาษี และให้คำแนะนำ ด้านประเมินผลกระทบและประสิทธิภาพในการบังคับใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

4) การประชาสัมพันธ์และเผยแพร่ความรู้ในภาคประชาชน

แม้ว่ามาตรการในรูปแบบใหม่นี้ จะใช้บังคับเฉพาะเกษตรกร แต่สินค้าทางการเกษตรเป็นสินค้าพื้นฐานที่ประชาชนทุกระดับใช้บริโภคและเป็นส่วนประกอบของสินค้ามากมายหลายชนิด อีกทั้งประเทศไทยเป็นประเทศเกษตรกรรม เพราะฉะนั้น การนำมาตรการเกี่ยวกับภาษีมาใช้จึงควรต้องมีการเผยแพร่ความรู้และซักซ้อมความเข้าใจแก่เกษตรกรและประชาชนเป็นอย่างมาก เพื่อป้องกันการตื่นกลัวว่าสินค้าเกษตรจะมีภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นอันเกิดผลกระทบแก่ด้านต่างๆ โดยการให้ความรู้แก่เกษตรกรและประชาชนนั้น ได้แก่ การฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ให้มีความรู้ความเข้าใจอย่างดี เพราะมาตรการดังกล่าวไม่เคยมีปรากฏมาก่อน อีกทั้งฝึกให้เจ้าหน้าที่สามารถบรรยายในฐานะวิทยากรในภาษาอย่างง่ายๆ และไม่เน้นด้านวิชาการหรือด้านกฎหมายมากจนเกิดความเข้าใจของเกษตรกรผู้ฟัง ทั้งนี้ เพื่อเป็นการสื่อสารให้ประชาชนและผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถเข้าใจเกี่ยวกับแนวทางหลักการ และผลกระทบจากการบังคับใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่อย่างลึกซึ้งมากขึ้น และสามารถนำไปถ่ายทอดยังบุคคลอื่นในวงกว้างได้อย่างมีประสิทธิภาพ

นอกจากนี้ยังอาจจะจัดให้มีการประชาสัมพันธ์ทางสื่อมวลชนต่างๆ อย่างทั่วถึง ทั้ง สื่อสิ่งพิมพ์ เช่น หนังสือพิมพ์ จัดทำคู่มือการปรับราคาสินค้า ทำแผ่นพับประชาสัมพันธ์ ตัวอย่างการกรอกแบบแสดงรายการ โปสเตอร์ กฎหมาย ตัวอย่างคำถามคำตอบ เป็นต้น หรือสื่อแพร่ภาพกระจายเสียง อาทิเช่น วิทยุ โทรทัศน์ เป็นต้น

การที่จะให้คาดการณ์ว่ามาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จะได้รับความนิยมจากเกษตรกรหรือไม่เพียงใดหรือมาตรการดังกล่าวจะสามารถแก้ไขปัญหาของเกษตรได้ในระดับใด คงเกินจะคาดหมายได้ แต่ส่วนหนึ่งคงอยู่ที่การเตรียมความพร้อมของหน่วยงานรัฐ และการประชาสัมพันธ์ในภาคประชาชนหรือภาคส่วนที่เกี่ยวข้องซึ่งเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่ง เพื่อให้เกษตรกรรวมทั้งประชาชนได้

เข้าใจที่ถูกต้องตรงกัน รวมถึงการชี้แจงเกี่ยวกับเจตนารมณ์แห่งมาตรการนั้น โดยประชาชนน่าจะได้รับประโยชน์จากการรับฟังแม้จะมิได้เข้าร่วมมาตรการก็ตาม

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาแนวคิดและหลักการการบังคับใช้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในพืชผลทางการเกษตรและการปศุสัตว์ของเกษตรกรรายย่อย เพื่อวิเคราะห์สภาพปัญหาจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าค้าดังกล่าวของเกษตรกรรายย่อยควบคู่ไปกับการศึกษามาตรการบรรเทาปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในพืชผลทางการเกษตรและการปศุสัตว์ตามกฎหมายทั้งภายในประเทศไทยและต่างประเทศ ได้แก่ สหภาพยุโรป ประเทศอังกฤษ ประเทศฝรั่งเศส และประเทศเยอรมนี ซึ่งสามารถนำมาบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกรรายย่อยจากการบังคับใช้มาตรการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าดังกล่าวได้ อันนำมาซึ่งข้อสรุปและข้อเสนอแนะสำหรับมาตรการทางกฎหมายที่ภาครัฐสามารถนำมาประยุกต์ใช้เป็นแนวทางแก้ไขปัญหา และส่งเสริมขีดความสามารถให้แก่เกษตรกร โดยภาครัฐอาจปรับปรุง เพิ่มเติมหรือแก้ไขกฎหมายที่มีอยู่ รวมถึงออกมาตรการต่างๆ ที่จำเป็น เพื่อเป็นการส่งเสริมศักยภาพและประสิทธิภาพในการค้าขายสินค้าของเกษตรกรรายย่อยทั้งภายในประเทศไทยและต่างประเทศ ตลอดจนเสริมสร้างความเชื่อมั่นในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยให้แก่กลุ่มเกษตรกรและเป็นการสร้างสมดุลของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในภาพรวม ทั้งนี้ผู้ศึกษาได้สรุปและเสนอแนะมาตรการตามประเด็นปัญหาทั้งหมด 2 ประเด็น ได้แก่ 1) ปัญหาการเกิดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อน และ 2) ปัญหาในการเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกรรายย่อย

5.1 บทสรุป

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

5.1.1 ปัญหาการเกิดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อน

ในห่วงโซ่ของการซื้อขายสินค้าเกษตร เกษตรกรจะต้องแบกรับภาษีที่ถูกผลักจากผู้ประกอบกิจการอื่นหรือกิจการในทอดก่อนหน้านั้น ไม่ว่าผู้ประกอบกิจการนั้นจะอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับเกษตรกรก็ตาม กล่าวคือ เนื่องจากเกษตรกรรายย่อยเองนั้นถือเป็นผู้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงทำให้เกษตรกรรายย่อยไม่สามารถนำภาษีซื้อที่ได้เสียไปแล้วในทอดก่อนหน้ามาขอเครดิตออกจากภาษีขายได้ดังเช่นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มทั่วไป จึงทำให้เกษตรกรจะต้องแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนที่ถูกผลักมาจากในทอดก่อนหน้า หรืออาจเป็นภาระภาษีซื้อที่สะสมมาเรื่อยๆ จนมาถึงในทอดของเกษตรกรรายย่อย ทำให้เกษตรกรต้องมีภาระต้นทุนจากราคาสินค้าของผู้ประกอบการในทอดก่อนหน้ามากขึ้น นอกจากนี้ยังมีรายจ่ายประเภทอื่นอีกเช่น การฉีดยาฆ่าแมลง ยาฆ่าหญ้า หรือค่าจ้างบุคคลอื่นถางหญ้า การจ้างแรงงานคนเพื่อมาช่วยเก็บเกี่ยวผลผลิต หรือเครื่องจักรหรือรถไถนามาเก็บเกี่ยว เป็นต้น ซึ่งจะเห็นได้ว่าอุปกรณ์หรือสินค้าที่ใช้ในการเกษตรเหล่านี้ มีทั้งสินค้าที่ได้รับยกเว้นและไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงทำให้ชาวนาต้อง

แบกรับภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งแฝงอยู่ในอุปกรณ์ทางการเกษตรซึ่งไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อจากอุปกรณ์เหล่านี้ได้เช่นกัน

จากปัญหาการแบกรับภาษีซื้อที่ไม่สามารถเครดิตคืนได้ของเกษตรกร จึงทำให้เกษตรกรรายย่อยขายผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรบวกภาษีซื้อที่ไม่สามารถขอคืนได้ลงไปในราคาสินค้าเกษตรซึ่งขายให้แก่ผู้ซื้อหรือลูกค้าในทอดถัดไปและมีผลทำให้ราคาสินค้าเกษตรที่ขายจากเกษตรกรรายย่อยมีราคาสูงขึ้น หรือเรียกได้ว่าอยู่ในรูปของภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแอบแฝง (The hidden VAT) ซึ่งจะเห็นได้ว่าการกระทำดังกล่าวเกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนที่ทบหรือสะสมมากขึ้นในทุก ๆ ทอดไปจนถึงทอดของผู้บริโภคซึ่งเป็นผู้ซื้อในทอดสุดท้ายของวงจรซื้อขายพืชผลทางการเกษตรหรือผลิตภัณฑ์ปศุสัตว์

จากปัญหาที่ได้กล่าวไปข้างต้น ประเทศไทยได้วางแนวทางในการแก้ไขปัญหาการบังคับใช้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับพืชผลทางการเกษตรหรือการปศุสัตว์ โดยกำหนดให้เกษตรกรสามารถเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ตามมาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเพียงวิธีเดียวตามกฎหมายในการแก้ไขปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนของเกษตรกรรายย่อยที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งกระทำได้โดยแจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หลังจากนั้นเกษตรกรจะต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วันนับแต่ได้แจ้งต่ออธิบดีฯ และสามารถถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ก็ต่อเมื่อพ้นระยะเวลาอย่างน้อย 2 ปีหรือตามระยะเวลาที่อธิบดีกำหนด ตามมาตรา 85/10 แห่งประมวลรัษฎากร เกษตรกรสามารถเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ด้วยการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าเกษตรกรจะมีผลประกอบการที่เกินหรือน้อยกว่าเกณฑ์ที่กำหนดให้ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม และจะทำให้เกษตรกรสามารถเครดิตหรือหักภาษีซื้อออกจากภาษีขายได้ (Deduction) ซึ่งเป็นการกระจายภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่ม (the distribution of the VAT Burden) อย่างทั่วถึงในแต่ละทอดและเป็นไปตามหลักความเป็นกลางทางภาษี (Neutrality)

แต่อย่างไรก็ตาม แม้การบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติจะทำให้เกิดความเป็นกลางในการกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแก่บุคคลทุก ๆ ทอดหรืออาจบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่เกษตรกรที่ได้รับผลกระทบจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในการซื้อขายสินค้าเกษตร แต่ในขณะเดียวกันก็อาจสร้างภาระต่อเกษตรกรรายย่อยในการจัดทำเอกสารเพื่อยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมไปถึงการจ้างนักบัญชีหรือผู้เชี่ยวชาญในการคำนวณภาษีให้ตรวจสอบและจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้อง ดังนั้น มาตรการบรรเทาภาระภาษีจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร จึงยังไม่ใช่แนวทางในการบรรเทาภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มที่เหมาะสมที่สุดสำหรับเกษตรกรรายย่อย แต่อาจให้ประโยชน์แก่เกษตรกรรายใหญ่หรือเกษตรกรที่มีผลประกอบการและความสามารถในการปฏิบัติตามหน้าที่การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ เนื่องจากจะทำให้เกษตรกรที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นสามารถขอเครดิตคืนภาษีซื้อที่ได้เสียให้แก่ผู้ขายในทอดก่อนหน้าได้

นอกจากแนวทางในการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนตามมาตรา มาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ไม่ปรากฏแนวทางการบรรเทาภาระภาษีอื่นตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยที่สามารถแก้ไขปัญหาการแบกรับภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนได้ แต่อย่างไรก็ตาม นานาประเทศ เช่น สมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development : OECD) ได้กำหนดมาตรการในการส่งเสริมสินค้าจำเป็นบางอย่าง

เช่น สินค้าพืชผลทางการเกษตรหรือการปศุสัตว์ โดยมีการบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง (Reduce Rate) และการบังคับใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละศูนย์ (Zero Rate) เพื่อบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกรณีของสินค้าจำเป็นทั่วไปหรือสินค้าจำเป็นบางอย่างโดยเฉพาะ กล่าวคือ ให้สิทธิแก่การขายสินค้าบางชนิดสามารถเครดิตภาษีซื้อคืนได้เต็มจำนวน เนื่องจากภาษีขายมีค่าเท่ากับ 0 (กรณีการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละศูนย์ หรือ Zero rate) อีกกรณีหนึ่งคือ ให้สิทธิแก่เกษตรกรในการเครดิตภาษีซื้อคืนบางส่วนเนื่องจากภาษีขายมีอัตราต่ำกว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ (กรณีของการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง หรือ Reduce rate) อย่างไรก็ดี ไม่ว่าจะเป็นการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์หรืออัตราลดลง เกษตรกรรายย่อยย่อมจะต้องจดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติเสียก่อนจึงจะใช้สิทธิในการเครดิตภาษีซื้อคืนได้ ซึ่งจะก่อให้เกิดผลในลักษณะเช่นเดียวกับการกำหนดให้เกษตรกรจดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ และก่อให้เกิดปัญหาในการจัดการต้นทุนของเกษตรกรรายย่อยเพื่อยื่นรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มประกอบกับการมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรที่มีความซับซ้อนและสร้างความยากลำบากให้แก่เกษตรกรในการปฏิบัติตามหน้าที่ดังกล่าว

แนวทางของนานาประเทศที่ได้กล่าวไปข้างต้นเป็นแนวทางบรรเทาภาระภาษีแก่เกษตรกรในทางอ้อม กล่าวคือ เกษตรกรที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องนำภาษีซื้อและภาษีขายจากธุรกรรมที่ขายพืชผลทางการเกษตรหรือปศุสัตว์ มาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อพิสูจน์ว่าตนมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะเสียเพิ่มเติมหรือจะได้รับเงินคืนจากผลลัพธ์การเครดิตภาษีซื้อและภาษีขาย แต่ยังมีอีกแนวทางหนึ่งที่ให้สิทธิแก่เกษตรกรรายย่อยที่มีรายได้น้อยได้รับเงินชดเชยโดยตรง ซึ่งแนวทางการบรรเทาความยากลำบากให้แก่เกษตรกรนี้เรียกว่า มาตรการเงินคืนภาษีคนจน (Negative Income Tax) ซึ่งเป็นการช่วยเหลือคนจนของรัฐบาลในรูปแบบของการโอนเงินหรือจ่ายเช็คให้แก่บุคคลที่มีรายได้ต่ำกว่าเกณฑ์ โดยใช้ Means Test หรือการวัดระดับรายได้เป็นเครื่องมือในการระบุผู้ที่ควรจะได้รับสิทธิตามมาตรการดังกล่าว แต่มาตรการเงินคืนภาษีคนจนอาจส่งผลให้รัฐต้องจัดสรรงบประมาณเพื่อดำเนินการตามมาตรการดังกล่าวอย่างมหาศาล อีกทั้งอาจมีการบิดเบือนตัวเลขรายได้ที่แท้จริงโดยเฉพาะกลุ่มคนที่ไม่เคยอยู่ในระบบภาษี และอาจส่งผลกระทบในเชิงของการจ่ายค่าจ้างแรงงานต่ำกว่าค่าแรงขั้นต่ำ เพื่อให้ลูกจ้างไปรับเงินส่วนที่เหลือจากเงินคืนภาษีคนจน

จากการศึกษามาตรการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป (European Union) และประเทศสมาชิก พบว่าได้กำหนดมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Common Flat-Rate Scheme for Farmers) ซึ่งเป็นแนวทางในการประนีประนอมระหว่างการอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติและการอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีเจตนารมณ์ในการผ่อนคลายหรือบรรเทาภาระภาษีซื้อของเกษตรกรรายย่อยซึ่งเป็นการลดการซ้ำซ้อนของภาษีมูลค่าเพิ่มทางหนึ่ง โดยถือเป็นทางเลือกหนึ่งให้แก่เกษตรกรที่สามารถเลือกที่จะไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะเดียวกันผู้ประกอบการผู้ซื้อสินค้าจากเกษตรกรก็สามารถขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จากกรมสรรพากรในประเทศที่มีการจัดเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้เสมือนเป็นการขอคืนหรือเครดิตภาษีซื้อคืน โดยผู้ศึกษาได้ทำการศึกษามาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ตามกฎหมายภายในของประเทศอังกฤษ ฝรั่งเศส และเยอรมนี ซึ่งพบว่าในประเทศอังกฤษและประเทศเยอรมนี เมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการทางการเกษตร เกษตรกรสามารถออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ Flat-Rate Invoice หรือใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่

ให้แก่ผู้ซื้อหรือลูกค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat Rate Addition : FRA) จะถูกบวกลงไปในราคาของสินค้าเกษตรหรือการให้บริการทางการเกษตรซึ่งการคำนวณเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เป็นไปตามอัตราร้อยละในแต่ละประเภทของสินค้าทางการเกษตรที่ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศกำหนดไว้ โดยจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ เกษตรกรต้องระบุไว้อย่างชัดเจนในใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ของเกษตรกร ในขณะเดียวกันผู้ประกอบการ ผู้ซื้อสินค้าจากเกษตรกรก็สามารถขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จากกรมสรรพากรได้

สำหรับในประเทศฝรั่งเศส ผู้ซื้อที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและซื้อสินค้าจากเกษตรกรที่ประสงค์จะเข้ามาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่หรือ AFRS มีหน้าที่ในการออกใบสำคัญแสดงการซื้อผลผลิตทางเกษตรกรรม ใบรับรองประจำปี และใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (Flat-Rate Invoice) เพื่อให้เกษตรกรในมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ นำไปขอเรียกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่คืนจากเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้มีอำนาจได้ โดยจะจ่ายเงินชดเชยหรือ “เงินเพิ่มสุทธิ” ตามหลักการคืนเงินก้อน (Lump sum Refunding) ซึ่งถือเสมือนเป็นการคืนภาษีซื้อให้แก่เกษตรกร

จากที่กล่าวมาข้างต้น การนำรูปแบบการชดเชยภาษีซื้อตามมาตรการของประเทศอังกฤษและเยอรมนี มีความเหมาะสมกว่าประเทศฝรั่งเศส เนื่องจากเกษตรกรตามมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ สามารถบวกเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ลงไปในราคาผลผลิตหรือบริการทางการเกษตรได้ทันที ซึ่งจะก่อให้เกิดความสะดวกและรวดเร็วในการชดเชยเงินภาษีซื้อมากกว่าวิธีของประเทศฝรั่งเศส โดยเกษตรกรไม่ต้องรอการพิจารณาให้มีคำสั่งชำระเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่จากกรมสรรพากรก่อน แต่อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรอาจมีการกำหนดเพดานขั้นสูงของจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ที่ควรได้รับและให้เกษตรกรภายในมาตรการดำเนินการแจ้งจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ให้แก่กรมสรรพากรทราบเป็นรายปี ซึ่งหากเกษตรกรรายย่อยที่อยู่ภายใต้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่มีจำนวนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ (FRA) เกินกว่าเพดานจะส่งผลให้เกษตรกรรายนั้นต้องออกจากมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร

เหตุผลที่มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรของประเทศฝรั่งเศสไม่เหมาะสมกับประเทศไทย เพราะการกำหนดให้เกษตรกรต้องจัดเก็บเอกสารหลายฉบับ เช่น ใบรับรองการซื้อ ใบรับรองประจำปี และใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ อาจจะก่อให้เกิดความยุ่งยากและความลำบากในการรวบรวมเอกสารของเกษตรกร เนื่องจากเกษตรกรส่วนใหญ่ในประเทศไทยมิได้จัดทำเอกสารหรือรวบรวมเอกสารเกี่ยวกับการซื้อขายสินค้าเกษตรไว้ ประกอบกับความยากจนและความประสงค์ของเกษตรกรที่ไม่ต้องการเพิ่มต้นทุนในการบริหารกิจการการเกษตรกรรม กล่าวคืออาจต้องมีการจัดเก็บเอกสารที่มากและต้องมีกรอกรายละเอียดของธุรกรรมที่ได้ทำการขายหรือให้บริการ ซึ่งความไม่พร้อมของเกษตรกรไทย อาจจะก่อให้เกิดความผิดพลาดและความคลาดเคลื่อนในการจัดทำเอกสารเพื่อขอคืนเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ได้

5.1.2 ปัญหาในการเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของเกษตรกรรายย่อย

แม้มาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้เกษตรกรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการผลิตพืชผลทางการเกษตรหรือการปศุสัตว์ สามารถเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่การ

จดทะเบียนเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นอาจสร้างภาระต่อเกษตรกรรายย่อย กล่าวคือ เกษตรกรมีหน้าที่ในการจัดทำเอกสารเพื่อยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมไปถึงการจ้างนักบัญชีหรือผู้เชี่ยวชาญในการคำนวณภาษีให้ตรวจสอบและจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้อง ซึ่งภาระการจัดการเหล่านี้อาจก่อให้เกิด ต้นทุนในการบริหารและควบคุมกิจการ หรือ Compliance Cost เช่น ค่าจัดทำบัญชีข้อมูลเกี่ยวกับการซื้อขาย หรือค่าจ้างนักบัญชีมาจัดทำบัญชีและชำระบัญชีของเกษตรกร หรือค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษาเอกสารเพื่อให้กรมสรรพากรตรวจสอบในอนาคต เป็นต้น นอกจากนี้ เกษตรกรรายย่อยภาคครัวเรือนในปัจจุบันอยู่ในภาวะค่อนข้างยากจน อีกทั้งเกษตรกรยังถือเป็นอาชีพที่มีภาระหนี้สินมากที่สุดของประเทศ เพราะมีความจำเป็นและความต้องการใช้เงินทั้งเพื่อการบริโภคและการใช้จ่ายในชีวิตประจำวัน หรือเพื่อนำไปลงทุนในการทำเกษตรกรรมในภาคครัวเรือน รวมไปถึงความเสี่ยงจากราคาสินค้าเกษตรที่มีความผันผวนอยู่ตลอดเวลา จากปัจจัยทั้งหมดข้างต้นจึงแสดงให้เห็นได้ว่าการจะจดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติเพื่อให้สามารถเครดิตภาษีซื้อของเกษตรกรรายย่อยคืนได้นั้นค่อนข้างเป็นไปได้ยาก เนื่องจากเกษตรกรรายย่อยส่วนใหญ่ย่อมไม่ต้องการที่จะแบกภาระทางการเงินหรือต้นทุนจากการต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติเพิ่มขึ้น

ดังนั้น มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (Agricultural Flat Rate Scheme) จึงเป็นแนวทางหนึ่งที่รัฐควรนำมาปรับใช้และส่งเสริมเกษตรกรรายย่อยที่ได้รับผลกระทบจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อเป็นการบรรเทาปัญหาของเกษตรกรรายย่อย ลดภาระหน้าที่ทางด้านภาษี และต้นทุนในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้เสียภาษี เนื่องจากเกษตรกรมีหน้าที่เพียงแต่ออกใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่และจัดเก็บใบกำกับภาษีเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่เท่านั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกรมีความสอดคล้องตามหลักความเสมอภาคทางภาษี (Equality) กล่าวคือเป็นการส่งเสริมให้เกษตรกรรายย่อยสามารถเรียกเก็บเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ซึ่งถือเสมือนเป็นการเรียกเก็บภาษีซื้อเฉกเช่นเดียวกับเกษตรกรที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มรายอื่นที่สามารถเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อได้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

5.2 ข้อเสนอแนะ

หากประเทศไทยได้มีการประกาศใช้มาตรการดังกล่าว ควรมีการเตรียมพร้อมทั้งความเข้าใจของเจ้าหน้าที่ และให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องในภาคเกษตรกรรม โดยประชาสัมพันธ์และให้ความรู้แก่เกษตรกรแบบค่อยเป็นค่อยไป ในเวลาไม่นานจำนวนเกษตรกรผู้สนใจเข้าร่วมในมาตรการดังกล่าวคงจะมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นเป็นลำดับ โดยต้องมีการดำเนินการในประเด็น ดังต่อไปนี้

5.2.1 การศึกษาและวางโครงสร้างระบบของมาตรการ

ก่อนที่ประเทศไทยจะนำระบบภาษีในรูปแบบใหม่มาใช้บังคับ ควรศึกษาเกี่ยวกับระบบของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ว่า มาตรการดังกล่าวจะมีผลกระทบอย่างไรต่อระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำลังใช้อยู่ในปัจจุบัน ไม่เฉพาะกิจการที่เกี่ยวกับการขายสินค้าเกษตรและสินค้าที่เกี่ยวเนื่องกับการเกษตรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ก) ถึง (จ) เท่านั้น แต่ยังคงต้องศึกษา

ถึงผลกระทบของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ต่อราคาของสินค้าเกษตรตั้งแต่ในทอดของผู้ซื้อสินค้าจากเกษตรกรจนมาถึงทอดผู้บริโภคในทอดสุดท้าย รวมทั้งรายรับของรัฐบาลว่าจะทำให้รายรับลดน้อยลงหรือไม่ โดยการศึกษานี้อาจตั้งเป็นคณะทำงานหรือคณะกรรมการก็ได้

5.2.2 การกำหนดวิธีการบริหารมาตรการ

หน่วยงานภาครัฐทุกภาคส่วนที่เกี่ยวข้องร่วมกันกำหนดวิธีการบริหารของมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่ ให้สอดคล้องกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย ซึ่งได้แก่ การร่างระเบียบและวิธีปฏิบัติตลอดจนจัดทำคู่มือการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ และเผยแพร่ข้อมูล รวมถึงคู่มือให้แก่เกษตรกรที่สนใจเข้าร่วมมาตรการได้ศึกษาและทำความเข้าใจกับระบบของมาตรการดังกล่าว

5.2.3 การจัดตั้งคณะกรรมการเพื่อขับเคลื่อนและผลักดันมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร

คณะกรรมการควรประกอบด้วยเจ้าหน้าที่จากภาครัฐที่เกี่ยวข้องและมีความหลากหลายในการพิจารณาผลกระทบทุกแง่มุมของการบังคับใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร เช่น เจ้าพนักงานหรือตัวแทนจากกรมสรรพากร ตัวแทนจากกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ กรมส่งเสริมการเกษตร กรมปศุสัตว์ กรมป่าไม้ กรมประมง ตัวแทนจากกระทรวงพาณิชย์ ตัวแทนจากสำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์ เป็นต้น เพื่อให้หน่วยงานทั้งหมดข้างต้น สามารถพิจารณาผลกระทบและแนวทางแก้ไขปัญหาหรือช่องว่าง และแลกเปลี่ยนทัศนะเกี่ยวกับมาตรการดังกล่าวได้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

5.2.4 การประชาสัมพันธ์และเผยแพร่ความรู้ในภาคประชาชน

การนำมาตรการเกี่ยวกับภาษีมาใช้ควรต้องให้ความรู้แก่เกษตรกรและประชาชนเป็นอย่างมากเพื่อป้องกันการตื่นกลัวว่าสินค้าเกษตรจะมีมูลค่าเพิ่มขึ้นอันเกิดผลกระทบแก่ด้านต่างๆ โดยการให้ความรู้แก่เกษตรกรและประชาชนนั้น ได้แก่ การฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ให้มีความรู้ความเข้าใจอย่างดี เพราะมาตรการดังกล่าวไม่เคยมีปรากฏมาก่อน อีกทั้งฝึกให้เจ้าหน้าที่สามารถบรรยายในฐานะวิทยากรในภาษาอย่างง่าย ๆ และไม่เน้นด้านวิชาการหรือด้านกฎหมายมากจนเกิดความเข้าใจของเกษตรกรผู้ฟัง ทั้งนี้ เพื่อเป็นการสื่อสารให้ประชาชนและผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถเข้าใจเกี่ยวกับแนวทางหลักการ และผลกระทบจากการบังคับใช้มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่อย่างลึกซึ้งมากขึ้น และสามารถนำไปถ่ายทอดยังบุคคลอื่นในวงกว้างได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องยังสามารถจัดให้มีการประชาสัมพันธ์ทางสื่อมวลชนต่างๆ อย่างทั่วถึง ทั้ง สื่อสิ่งพิมพ์ เช่น หนังสือพิมพ์ จัดทำคู่มือการปรับราคาสินค้า ทำแผ่นพับประชาสัมพันธ์ ตัวอย่างการกรอกแบบแสดงรายการ โปสเตอร์ กฎหมาย ตัวอย่างคำถามคำตอบ เป็นต้น หรือสื่อแพร่ภาพกระจายเสียง อาทิเช่น วิทยุ โทรทัศน์ เป็นต้น

ภาคผนวก ก

กฎหมายของประเทศไทย

ประมวลรัษฎากร (ออนไลน์) เข้าถึงได้จาก :

http://web.krisdika.go.th/data/law/law4/%bb08/%bb08-20-9999-update.pdf

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 28/2535 เรื่อง การขายพืชผลทางการเกษตร ตามมาตรา 81(1)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร (ออนไลน์) เข้าถึงได้จาก :

http://www.rd.go.th/publish/3608.0.html

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 29/2535 เรื่อง การขายสัตว์ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต ตามมาตรา 81(1)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร (ออนไลน์) เข้าถึงได้จาก :

http://www.rd.go.th/publish/3607.0.html

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ภาคผนวก ข

กฎหมายของสหภาพยุโรป

COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax (Online) Available from:

https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20110101:EN:PDF

SIXTH COUNCIL DIRECTIVE 77/388/EEC of 17 May 1977 (Online) Available from:

https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1977L0388:20060101:EN:PDF

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

ภาคผนวก ค

กฎหมายของประเทศอังกฤษ

พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax Act 1994) (Online) Available from:

https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents

กฎระเบียบเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (The Value Added Tax Regulations 1995) (Online) Available from:

http://www.legislation.gov.uk/uksi/1995/2518/contents/made

คู่มือปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ (Notice 700/46 : Agricultural flat rate scheme) (Online) Available from:

https://www.gov.uk/guidance/agricultural-flat-rate-scheme-notice-70046

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

ภาคผนวก ง

กฎหมายของประเทศฝรั่งเศส

ประมวลรัษฎากร (Code général des impôts) (Online) Available from:

https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577

ประกาศการคลังสาธารณะด้านภาษี เรื่องมาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราคงที่สำหรับเกษตรกร (le-Bulletin-Officiel-des Finances Publiques-Impôts (BOFiP-Impôts)) (Online) Available from :

http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2242-PGP

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ภาคผนวก จ

กฎหมายของประเทศเยอรมนี

พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (Umsatzsteuergesetz) (Online) Available from:

https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/UStG.pdf

พระราชบัญญัติการประเมินภาษีพิเศษ (Bewertungsgesetz**)** (Online) Available from :

https://www.gesetze-im-internet.de/bewg/BewG.pdf

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

รายการอ้างอิง

ภาษาอังกฤษ

(BOFiP-Impôts), Le Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts. Les Obligations Des Exploitants Agricoles [Online]. Available from: http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/758-PGP. [2 March 2016]

———. Tva - Régimes Sectoriels – Agriculture [Online]. Available from: http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/748-PGP. [2 March 2016]

AvalaraVATlive. German Vat Rates and Vat Compliance [Online]. Available from: https://www.vatlive.com/country-guides/europe/germany/german-vat-rates/.

Chamber), Judgment of the Court (First. Finanzamt Rendsburg V Detlev Harbs Case C-321/02. (15 July 2004).

Chamber), Judgment of the Court (Fourth. Case C-524/10,: 8 March 2012

Cnossen, Sijbren. Vat and Agriculture : Lessons from Europe. CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis (31 January 2017): p.7.

———. Vat and Agriculture : Lessons from Europe , Cpb Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis: 2017.

Collectif. Memento Fiscal 2017: Francis Lefebvre, 2017.

Commission, European. Council Directive 2006/112/Ec [Online]. Available from: http://eur.lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en:PDF. [June 9, 2017]

———. Special Scheme 9 June 2017. Available from : http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/special-schemes_en.

———. Special Scheme from Taxation and Customs Union [Online]. Available from: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/special-schemes_en. [June 9, 2017]

customs, HM Revenue &. Vat 98 Flat Rate Scheme for Agriculture - Application for Certification [Online]. Available from:

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70046-agricultural-flat-rate-scheme/vat-notice-70046-agricultural-flat-rate-scheme#vat-98---flat-rate-scheme-for-agriculture---application-for-certification. [18 October 2012]

———. Vat 98 Flat Rate Scheme for Agriculture - Application for Certification[Online] 18 October 2012. Available from : https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70046-agricultural-flat-rate-scheme/vat-notice-70046-agricultural-flat-rate-scheme#vat-98---flat-rate-scheme-for-agriculture---application-for-certification.

———. Vat Notice 700/46: Agricultural Flat Rate Scheme [Online], 18 October 2012. Available from : https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70046-agricultural-flat-rate-scheme/vat-notice-70046-agricultural-flat-rate-scheme#vat-98---flat-rate-scheme-for-agriculture---application-for-certification.

Development, Organsation for Economic Co-operation and. Consumption Tax Trends: 1999.

Directive, The VAT.

Eurostat. Agriculture, Forestry and Fishery Statistics, 2015 Edition. 18 February 2016.

Heydon, J.D. Trade Practices Law : Restrictive Trade Practices Deceptive Conduct and Consumer Protection, Sydney: Law Book Co., 1978.

Kajus, Ben Terra and Julie. Introduction to European Vat (Recast): IBFD, 2016.

Kovaleff, and Theodore P. The Antitrust Impulse: An Economic, Historical, and Legal Analysis, Armonk, New York: M.E. Sharpe, 1994.

Miller, Jack Simson Caird and Vaughne. The European Union (Withdrawal) Bill : Retained Eu Law: House of Commons Library, 2017.

———. The European Union (Withdrawal) Bill : Retained Eu Law. House of Commons Library (9 November 2017): p.3

P.Zeiger, A.Nurk, J.Lehtsaar and R.Varnik Possibilities and Contradictions in the Calculation of the Flat Rate of the Value Added Tax Special Scheme for Farmers in the European Union Based on the Estonian Example. Agronomy Research (2008).

publique, Un site de la direction gènèrale des Finances. Comment Obtenir Un Remboursement Forfaitaire Agricole [Online]. Available from:

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

https://www.impots.gouv.fr/portail/professionnel/questions/comment-obtenir-un-remboursement-forfaitaire-agricole.

steuer, Smart. Land- Und Forstwirtschaft – Lexikon Des Steuerrechts [Online]. Available from: https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/l/land-und-forstwirtschaft-lexikon-des-steuerrechts/#D063052800012 [28 July 2017]

VAT, HM Revenue &. Vat Notice 700/46: Agricultural Flat Rate Scheme [Online]. Available from: https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70046-agricultural-flat-rate-scheme/vat-notice-70046-agricultural-flat-rate-scheme#vat-98---flat-rate-scheme-for-agriculture---application-for-certification. [18 October 2012]

ภาษาไทย

จันทนฤกษ์, สุกานดา. Ec 384(S) ราคาผลิตผลเกษตรและรายได้, กรุงเทพมหานคร ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2530.

———. Ec 384(S) ราคาผลิตผลเกษตรและรายได้, พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2530.

โถสุวรรณจินดา, วิชัย. ภาษีมูลค่าเพิ่ม, พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์ธรรมนิติ จำกัด, 2538.

———. "ภาษีมูลค่าเพิ่ม", พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์ธรรมนิติ จำกัด, 2538.

ทองประคำ, ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และสาโรช. ภาษีสรรพากร, กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2549.

ผลสุวรรณ์, อรพิน. คำบรรยาย วิชาทฤษฎีภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร: หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

———. คำบรรยาย วิชาทฤษฎีภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร : หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์: 6 กรกฎาคม 2547.

พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 [Online]. Available from: http://www.royin.go.th/dictionary/.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ ภาษีสรรพากร, กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2549.

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

ระนอง, อัมมาร สยามวาลาและวิโรจน์ ณ. ประมวลความรู้เรื่องข้าว [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.info.tdri.or.th/reports/published/rice/rice_1.pdf. [13 กุมภาพันธ์ 2549]

———. “ประมวลความรู้เรื่องข้าว” (ออนไลน์) 13 กุมภาพันธ์ 2549. แหล่งที่มา : http://www.info.tdri.or.th/reports/published/rice/rice_1.pdf.

รังคสิริ, สาธิต. รูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ควรใช้ในประเทศไทย. เอกสารภาษีอากร (2534).

———. “รูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ควรใช้ในประเทศไทย”: เอกสารภาษีอากร 11 กรกฎาคม 2534.

รัตนศิริวิไล, ธนพรรณ เกรียงโกมล และ พรวิทย์. Negative Income Tax เงินคืนภาษีคนจน. Scb Economic Intelligence Center [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.scbeic.com/th/detail/product/826. [17 ตุลาคม 2014]

ศิริคุณโชติ, สุเมธ. ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด.

———. “ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ”, กรุงเทพมหานคร บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด กรกฎาคม 2559.

———. เอกสารประกอบการสัมมนา เรื่อง กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม : การวางแผนภาษีและการบัญชี, กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2534.

———. ”เอกสารประกอบการสัมมนา เรื่อง กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม : การวางแผนภาษีและการบัญชี”, กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2534.

ศิริศักดิ์ จึงถาวร. หลักเกณฑ์เรื่อง “ผู้มีอำนาจเหนือตลาด” ตามพระราชบัญญัติการแข่งขันทางการค้า พ.ศ.2542 : ศึกษากรณีเหล็ก. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2549.

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, สำนักพัฒนาฐานข้อมูลและตัวชี้วัดภาวะสังคม. รายงานวิเคราะห์สถานการณ์รายงานความยากจนและความเหลื่อมล้ำในประเทศไทย พ.ศ. 2559, สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ: 2560.

สำนักมาตรฐานกรรมวิธีภาษี, กลุ่มวิชาการตรวจสอบและวิเทศธุรกรรม. คิดใหม่ทำใหม่ กับการเสียภาษีของกลุ่มผู้ค้าข้าว. สรรพากรสาส์น (2545).

สุชาติ-เชาววิศิษฐ์. เศรษฐกิจของไทยหลังการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม: เอกสารภาษีอากร, 2535.

———. "เศรษฐกิจของไทยหลังการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม”, กรุงเทพมหานคร: เอกสารภาษีอากร, 12 ตุลาคม 2535.

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

(TDRI), สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย. ภาวะหนี้สินเกษตรกรและแนวทางการปรับปรุงศักยภาพ การดำเนินงานของกองทุนในการกำกับดูแลของกระทรวงเกษตรและสหกรณ์, รายงานทีดีอาร์ไอ ฉบับที่ 122: 2559.

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

ภาคผนวก

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นายธนันท์เศรษฐ์ ศรีวิชัย เกิดเมื่อวันที่ 3 เมษายน 2533 สำเร็จการศึกษาระดับปริญญานิติศาสตรบัณฑิต จากมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เมื่อปีการศึกษา 2555 ประกาศนียบัตรว่าความ จากสำนักฝึกอบรมวิชาว่าความแห่งสภาทนายความ รุ่นที่ 40 เนติบัณฑิตไทย จากสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา สมัยที่ 67 ตั้งแต่ปี 2560 จนถึงปัจจุบัน ได้เข้าทำงานในตำแหน่งนิติกร สำนักงานกิจการยุติธรรม กระทรวงยุติธรรม และเข้าศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยในปีการศึกษา 2558

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Chulalongkorn University