

ปัญหาการตีความคำว่าขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษากรณีการฝากขาย

นายเกรียงศักดิ์ ฝางอง

รายเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

นศ. ๖๒๒
๑๕กค.๒๕๖๓

The Problem of Interpreting Sale, which Must Pay VAT in Case of Consignment

Mr. Kriangsak Fajong

An Individual Study Research Submitted in Partial Fulfilment of the Requirement

for the Degree of Master of Laws Program in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2019

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา	ปัญหาการตีความคำว่าขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ศึกษากรณีการฝากขาย
นิสิต	นายเกรียงศักดิ์ ฝางจง
สาขาวิชา	นิติศาสตร์ สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	อาจารย์สนธิศาสตร์ เจตนันวราพงศ์

บทคัดย่อ

ในการประกอบกิจการค้าขายในปัจจุบัน วิธีการทางการตลาดถือเป็นส่วนสำคัญในการจำหน่ายสินค้า หนึ่งในวิธีการทางการตลาดที่สำคัญก็คือ การฝากขายสินค้าของตนให้กับตัวแทนจำหน่าย เช่น ห้างสรรพสินค้า จะสามารถทำให้ผู้ผลิตสามารถกระจายสินค้าของตนได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ เพราะสามารถเข้าถึงกลุ่มผู้บริโภคที่หลากหลาย การฝากขายจึงมีความจำเป็นต่อการดำเนินกิจการค้าขายและเป็นแหล่งในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่สำคัญของรัฐ

กฎหมายภาษีได้กำหนดให้การฝากขายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบของการตั้งตัวแทนเพื่อขาย โดยต้องมีสัญญาตั้งตัวแทนตามที่ประกาศอธิบดีฯ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม(ฉบับที่ 8)กำหนด หากไม่มีการตั้งตัวแทนตามที่กฎหมายกำหนดจะต้องถูกเก็บภาษีในลักษณะของการขายทั่วไปซึ่งความรับผิดในการเสียภาษีจะเกิดขึ้นทันทีเมื่อผู้ฝากขายส่งมอบสินค้าให้ผู้รับฝากขาย ทำให้ผู้ฝากขายต้องรับภาระทางภาษีขั้นต้นซึ่งยังไม่ได้มีการขายจริง และการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามตามที่กฎหมายกำหนดนั้นยังเกิดปัญหาในการออกไปกำกับภาษีที่มีความยุ่งยากในทางปฏิบัติ นอกจากนี้ ยังเกิดปัญหาความแตกต่างในการรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีอีกด้วย ซึ่งปัญหาเหล่านี้เกิดจากปัญหาในการตีความคำว่าขาย ตามคำนิยามของมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร ที่เป็นการให้คำนิยามที่กว้างเกินไปจนก่อให้เกิดภาระทางภาษีแก่กรณีการฝากขายโดยไม่จำเป็น

เอกัตศึกษานี้จึงมุ่งศึกษาถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการฝากขาย และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขาย เพื่อให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ แนวคิด ทฤษฎี และวิธีการเกี่ยวกับการฝากขาย และการจัดภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อหาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขการตีความคำว่าขายตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร โดยศึกษากฎหมายของไทยเป็นหลักและศึกษากฎหมายของสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือมาใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขการตีความของกฎหมายไทย โดยควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์สำหรับการตั้งตัวแทนเพื่อขายที่ไม่เป็นไปตามประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 8) เพิ่มหลักเกณฑ์ในการขยายเวลาของความรับผิดที่เกิดขึ้น เพิ่มนิยามหรือข้อยกเว้นสำหรับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการฝากขาย และปรับปรุงการรับรู้รายได้ทางภาษีให้ตรงกับความเป็นจริง เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขาย

..... นิสิต
(อาจารย์สนธิศาสตร์ เจตนันวราพงศ์)

..... นิสิต
(นายเกรียงศักดิ์ ฝางจง)


Thesis The Problem of Interpreting Sale, which Must Pay VAT in Case of Consignment
 Researcher Mr.Kriangsak Fajong
 Field of study Faculty of Law
 Adviser Mr. Sontisart Jedvarapong


Abstract

In the current business operation, marketing methods are an important part of selling products. One of the important marketing methods is the consignment of products to distributors such as department stores, which will enable manufacturers to distribute their products quickly and efficiently because they can reach a variety of consumer groups. Therefore, consignment is necessary for the trading business and it is an important source of VAT collection for the government.

The tax law stipulates that consignment is subject to VAT in the form of an agent for sale which must have a contract to appoint an agent as announced by the Director-General regarding Value Added Tax (Issue 8). If there is no agent required by law, the tax will be levied in the form of general sales, in which tax liability takes place immediately. When the consignor delivers the product to the consignee making the consignor has to bear the tax burden even though it is not actually sold and establishing an agent for sale as required by law is still a problem in issuing tax invoices that are complicated in practice. Moreover, there are also differences in accounting and tax revenue recognition which these problems are caused by problems in the interpretation of the word "sales" according to the definition of Section 77/1 of the Revenue Code which is to give a definition that is too general, causing a tax burden on the case of unnecessary consignment.

This individual study is focusing on the law relating to consignment And VAT collection from consignment in order to know the rules, concepts, theories and methods regarding consignment and VAT handling to find ways to improve the interpretation of the term "sale" under Section 77/1 of the Revenue Code. This study studies mainly Thai law and the law of the United Kingdom, England and Northern Ireland as a guideline to improve the interpretation of Thai law in which there should be a criteria for the appointment of a sales representative that is not in accordance with the announcement of the Director (issue 8), adding rules for extending the time of liability arising, adding definition or exemption for VAT in case of consignment, and improving tax revenue recognition tin accordance with reality in order to be fair to the entrepreneurs who pay VAT from consignment.


Advisor's Signature
 (Mr.Sontisart Jedvarapong)


Student's Signature
 (Mr.Kriangsak Fajong)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงมาได้ด้วยความช่วยเหลือของบุคคลหลายๆท่าน ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ สนธิศาสตร์ เจตน์วรพงศ์ที่ได้กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษานับนี้ และสละเวลาอันมีค่าในการให้คำปรึกษา แนะนำ และให้ข้อคิดเห็นเพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขเอกัตศึกษานับนี้ตลอดมา

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร และคณะกรรมการสอบเอกัตศึกษาทุกท่านที่กรุณาเป็นกรรมการสอบเอกัตศึกษา และให้คำแนะนำในการปรับปรุงเอกัตศึกษานับนี้ให้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดามารดา และขอบคุณพี่สาวที่ได้ให้ความช่วยเหลือและส่งเสริมทำให้ผู้เขียนสามารถทำเอกัตศึกษาเล่มนี้สำเร็จลงได้ ขอขอบคุณเพื่อนๆ พี่ๆ ที่ให้คำปรึกษา ให้ข้อมูลต่าง ๆ ให้การช่วยเหลือ และให้กำลังใจในการทำเอกัตศึกษานับนี้ตลอดมา

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานับนี้จะเป็นประโยชน์ต่อการศึกษากฎหมายทั้งในทางวิชาการและในทางปฏิบัติ หากเอกัตศึกษานับนี้มีความผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว และกราบขออภัยมา ณ ที่นี้ด้วย

เกรียงศักดิ์ ฝางอง

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	ค
กิตติกรรมประกาศ	จ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ที่มาและความสำคัญ	1
1.2 สมมติฐาน	2
1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย	2
1.4 ขอบเขตการวิจัย	2
1.5 วิธีศึกษาวิจัย	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	3
บทที่ 2 แนวคิดและหลักการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง	4
2.1 แนวคิดและหลักการทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่ม	4
2.1.1 การกระทำกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	4
2.1.2 รูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม	6
2.1.3 ข้อจำกัดและข้อดีของภาษีมูลค่าเพิ่ม	7
2.1.4 การกระทำกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	9
2.1.5 นิยามการขาย	9
2.1.6 คำนิยามสินค้า	10
2.1.7 คำนิยามตัวแทน	10
2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	10
2.2.1 ผู้ประกอบการ	10
2.2.2 ผู้นำเข้า	11

2.2.3 ผู้ประกอบการที่ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	11
2.3 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) สำหรับการขายสินค้า	11
2.3.1 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) สำหรับการขายสินค้ากรณีทั่วไป	11
2.3.2 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) สำหรับการขายสินค้าซึ่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้แตกต่างจากกรณีทั่วไป	12
2.3.2.1 การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอน	12
2.3.2.2 การขายสินค้าโดยการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ตัวแทนแล้ว	12
2.3.2.3 การขายสินค้าโดยส่งออก	13
2.4 แนวคิดและหลักการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว	14
2.4.1 ความหมายของการฝากขาย	14
2.4.2 ลักษณะของสัญญาฝากขาย	17
2.4.3 ความหมายของการขายโดยการตั้งตัวแทน	18
2.4.4 ความหมายของตัวแทน	18
2.4.5 หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรสำหรับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าโดยตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว	22
2.5 เปรียบเทียบหลักเกณฑ์การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีทั่วไป กับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนนั้นแล้ว	24
2.5.1 ความรับผิดในการเสียภาษี (Tax Point)	24
2.5.2 ฐานภาษี และการรับรู้รายได้	24
2.5.3 การคำนวณ การยื่นแบบ แลพการชำระภาษี	30

2.5.4 การออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ และใบลดหนี้	32
2.6 แนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกากรณีพิพาทเรื่องการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้า กรณีทั่วไป กับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขาย	38
บทที่ 3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ	42
3.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ	42
3.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขาย	45
3.3 การซื้อขายโดยผ่านตัวแทน	48
3.4 นิยามการขาย	50
บทที่ 4 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรณีการฝากขาย	51
4.1 ปัญหาการตีความสัญญาฝากขายตามกฎหมายไทย	51
4.2 ปัญหาการตีความความรับผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่มของการฝากขาย	52
4.3 ปัญหาการตีความคำว่า ขายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1	64
4.4. ปัญหาความแตกต่างของการรับรู้รายได้ทางบัญชีกับทางภาษี	65
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	57
บรรณานุกรม	60
ประวัติผู้เขียนเอกัตศึกษา	62

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญ

ในการประกอบธุรกิจ ผู้ประกอบการย่อมมีความต้องการในการพัฒนาธุรกิจของตนเพื่อสร้างผลกำไรให้แก่กิจการของตน โดยขยายช่องทางในการขายโดยวิธีฝากขาย ซึ่งเป็นวิธีการทางการตลาดวิธีหนึ่งซึ่งจะช่วยส่งเสริมการขายให้มีรายได้มากยิ่งขึ้น ซึ่งผู้ประกอบการนิยมใช้วิธีฝากขายสินค้าของตนกับผู้ขายปลีก เพื่อขยายช่องทางในการจำหน่ายสินค้าและเป็นการแนะนำสินค้าให้กับผู้บริโภค โดยผู้ค้าปลีกอาจตกลงกับผู้ประกอบการให้ใช้วิธีฝากขายสินค้า เพื่อจะไม่ต้องลงทุนในการซื้อสินค้าและลดความเสี่ยงต่าง ๆ เช่นการที่สินค้า อาจจะขายไม่ได้ หรือมีสินค้าเหลือจากการขายเป็นจำนวนมาก ผู้ประกอบการจึงเป็นผู้ฝากขายโดยนำสินค้าของตนฝากขาย

การฝากขายจะอยู่ในรูปแบบของการขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขาย และเฉพาะที่มีการทำสัญญาตั้ง ตัวแทนเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดตามประกาศอธิบดีฯ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม(ฉบับที่8) ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงจะเกิดขึ้น เมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้กับผู้ซื้อ หากไม่มีการตั้งตัวแทนเพื่อขายดังกล่าว ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นเมื่อผู้ฝากขายส่งมอบสินค้าให้กับผู้รับฝากขาย โดยถือว่าการส่งมอบสินค้าให้ แก่ผู้รับฝากขายเป็นการขายสินค้าออกไปแล้ว ทำให้ ภาระหน้าที่ต้องออกไปกำกับภาษีและคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อนำส่งแก่กรมสรรพากรในทันทีที่มีการส่งมอบ สินค้า แต่หลักเกณฑ์ วิธีการตั้งตัวแทนที่กล่าวมาข้างต้นนั้นมีปัญหาในการปฏิบัติ เนื่องจากได้กำหนดให้ตัวแทนเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบที่รับฝากขาย และปัญหาจากการที่ตัวแทนมีหน้าที่ต้องออกไปกำกับภาษีแบบเต็มรูปในนามของตัวการ ซึ่งทำให้เกิดภาระและความยุ่งยากแก่ ตัวแทน ด้วยเหตุด้วยเหตุดังกล่าวจึงมักไม่ปรากฏว่ามีการตั้งตัวแทนเพื่อขายกันในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงก่อให้เกิดภาระแก่ผู้ฝากขายโดยต้องมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย) ไปก่อนทั้งที่ยังไม่ สามารถขาย สินค้าได้ จริงและหากสินค้าที่ฝากขายยังไม่ สามารถจำหน่ายออกไปได้ ก็ยิ่งส่งผลกระทบต่อผลกำไรของผู้ฝากขายขาดเงินทุนในการผลิตสินค้าหรือการจัดหาสินค้ามาจำหน่าย เพราะต้องนำเงินไปจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนที่จะขายสินค้าได้จริง ภาระที่เกิดขึ้นนี้อาจทำให้เกิดการเลี่ยงภาษีได้ ในขณะที่เดียวกันก็ทำให้ผู้รับฝากขายสามารถนำไปกำกับภาษีที่ผู้ฝากขายออกให้ นั้นไปถือเป็นภาษีซื้อของตนได้ จึงมีผลเท่ากับว่าผู้ฝากขายออกเงิน ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไปก่อนทั้งที่ยังขายสินค้าไม่ได้ แต่ผู้รับฝากขายกลับสามารถนำมาขอคืนภาษีในเดือนที่ได้รับใบกำกับภาษีได้ ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำระหว่างผู้ฝากขายกับผู้รับฝากขาย และเกิดความไม่เป็นธรรมในการรับภาระทางภาษี

ในการศึกษานี้จึงเป็นการศึกษาเพื่อทราบถึงแนวทางในการตีความคำว่า ขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อนำมาพิจารณา ทั้งในด้านแนวคิด การปฏิบัติ และสภาพปัญหาต่าง ๆ เพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุง บทบัญญัติกฎหมายอันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขายการตีความการฝากโดยแก้ไขปรับปรุง

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเก็บจากการขายสินค้าและบริการโดยการฝากขาย เป็นการขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อไม่ให้เกิดภาระทางภาษีแก่ผู้เสียภาษีที่มากเกินไป

1.2 สมมติฐาน

การตีความนิยามคำว่า ขาย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(5) ควรมีการปรับปรุงแก้ไข เพราะเป็นการตีความที่กว้างเกินไป ก่อให้เกิดภาระทางภาษีเกินความจำเป็น เช่น กรณีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขาย

1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- 1) เพื่อศึกษาวิธีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขาย
- 2) เพื่อศึกษาความเป็นมาและเจตนารมณ์ ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร
- 3) เพื่อศึกษาหลักการตีความคำว่า ขายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(5)
- 4) เพื่อหาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขการตีความคำว่า ขายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(5)

1.4 ขอบเขตการวิจัย

รายงานฉบับนี้เป็นการศึกษาถึงปัญหาในการตีความคำว่า ขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรในกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขายสินค้าโดยมุ่งศึกษาในเรื่องแนวคิดและหลักการรวมทั้งวิธีการในการจัดเก็บภาษีจากการฝากขายและนิยามของการขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศและนำมาใช้ในการวิเคราะห์ เพื่อหาแนวทางในการแก้ไขการตีความคำว่าขาย ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรและเสนอแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวต่อไป

1.5 วิธีศึกษาวิจัย

การศึกษานี้เป็นแบบการศึกษาวิจัยเอกสารเชิงคุณภาพโดยการค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากตำราทางวิชาการ บทความ วารสาร แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร คำพิพากษาฎีกาและเอกสารต่าง ๆ ตลอดจนหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ ทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขายรวมถึงการสอบถามหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง การขอคำปรึกษาและความคิดเห็นจากผู้ทรงคุณวุฒิและผู้เชี่ยวชาญในสาขาที่เกี่ยวข้อง จากนั้นนำข้อมูลมาศึกษา วิเคราะห์ หลักเกณฑ์ และประเด็นปัญหาต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ พร้อมทั้งสรุปและเสนอแนวทางแก้ไข

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1) เกิดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 2) เกิดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการฝากขาย และการตีความคำว่าขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 3) สามารถเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างการตีความคำว่าขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ
- 4) คาดว่าจะสามารถทำให้ได้ทราบแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างเหมาะสมเพื่อให้เกิดประโยชน์ทั้งแก่รัฐ และผู้ประกอบการ

บทที่ 2

แนวคิดและหลักการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดและหลักการทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หรือ VAT เป็นการเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือการให้บริการในแต่ละขั้นตอนการผลิตและจำหน่ายสินค้าหรือบริการ ทั้งที่ผลิตภายในประเทศและนำเข้าจากต่างประเทศ โดยอาจมีการให้ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่มอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายกัน เช่น

ภาษีมูลค่าเพิ่ม คือภาษีที่รัฐบาลเรียกเก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตสินค้าหรือบริการ และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่าง ๆ โดยผู้ประกอบการเป็นผู้มีหน้าที่เก็บจากลูกค้า แล้วนำภาษีมูลค่าเพิ่มไปชำระให้แก่รัฐบาล

ภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง ภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าและบริการของผู้ผลิตสินค้า หรือผู้บริการ ผู้นำเข้า โดยจัดเก็บเฉพาะมูลค่าที่เพิ่มขึ้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีขอบเขตกว้างขวาง และครอบคลุมทุกขั้นตอนในการผลิตการจำหน่ายและให้บริการ

โดยกรมสรรพากรเป็นผู้รับผิดชอบในการเก็บภาษีนี้ ซึ่งอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ที่ 10% แต่มีการออกกฎหมายพิเศษลดลงมาเหลือ 7% และใช้วิธีต่ออายุแบบรายปี

2.1.1 วิวัฒนาการของภาษีมูลค่าเพิ่ม¹

แนวความคิดเกี่ยวกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตหรือการจำหน่ายนี้ ไม่ใช่เป็นแนวความคิดใหม่ แต่ได้เกิดขึ้นมานานแล้วตั้งแต่หลังสงครามโลกครั้งที่ 1 โดย Thomas s. Adam ศาสตราจารย์ชาวอเมริกัน แห่งมหาวิทยาลัย Yale และ Dr. Wilhelm นักธุรกิจชาวเยอรมัน และเป็นທີ່ปรึกษาของรัฐบาลเยอรมันด้วย ทั้ง 2 ท่านได้แนะนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่ง von siemens ได้เรียกภาษีที่เขาเสนอแนะนี้ว่า ภาษีการขายทุกทอดที่ได้ปรับปรุงให้ดีขึ้นแล้ว (Refined Turn over Tax) ส่วน Adam เห็นว่าภาษีที่เขาเสนอแนะเป็นภาษีเงินได้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจที่ได้ปรับปรุงแล้ว (A modified business Income Tax) แนวความคิดของทั้งสองบุคคลได้รับการสนับสนุนเพียงเล็กน้อย จึงไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามแนวความคิดดังกล่าว จนกระทั่งประเทศฝรั่งเศสได้เปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีการขายจากผู้ผลิต (Manufacturer's Sale Tax) มาเป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในปี ค.ศ. 1954-1955 ผลการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศฝรั่งเศสทำให้ประเทศในกลุ่มตลาดร่วมยุโรปศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ และได้ตกลงร่วมกันนำเอา

¹ วิวัฒนาการของภาษีมูลค่าเพิ่ม[ออนไลน์], 26 มิถุนายน 2563. แหล่งที่มา

https://cuir.car.chula.ac.th/dspace/bitstream/123456789/29057/5/Supida_ch_ch2.pdf

ภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในทุกประเทศ การนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ก่อให้เกิดผลดีในแง่ความเป็นกลาง ในทางเศรษฐกิจและเป็นการขจัดปัญหาภาษีซ้ำซ้อน (Cascade Tax) ซึ่งกลุ่มประเทศสมาชิกได้รับจากการเก็บภาษีขายทุกทอด (Turnover Tax) ก่อนที่จะเปลี่ยนมาใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพิจารณาถึงวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเห็นว่า ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-added Tax) มีลักษณะเหมือนภาษีการขายที่เก็บทุกทอด (Turnover Tax) ในแง่ที่ว่าเป็นการเก็บภาษีจากทุกขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่าย ตั้งแต่ผู้ผลิต ผู้ขายส่ง และผู้ขายปลีก แต่ถ้าทั้งสองประเภทนี้มีข้อแตกต่างกันในแง่ที่ว่า ภาษีการขายทุกทอดเป็นภาษีที่ชำระในทอดก่อนๆ แล้วจะไม่มาหักออกจากภาษีในทอดต่อๆ มา ซึ่งมีผลให้ราคาสินค้าเพิ่มขึ้นในอัตราที่สูงกว่าภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีที่ชำระในทอดก่อนๆ แล้ว สามารถนำมาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระในทอดต่อ ๆ มาได้ จากคุณสมบัติของภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ จึงทำให้ประเทศที่ประสบปัญหาภาษีซ้ำซ้อนของภาษีการขายทุกทอดนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลดีในหลายๆด้าน จึงทำให้เกือบทุกประเทศในยุโรปและหลายๆประเทศในลาตินอเมริกา รวมทั้งญี่ปุ่นและประเทศอื่น ๆ ในตะวันออกไกล นำภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้ สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้ไปจนถึงระดับการขายปลีก ได้มีการจัดเก็บโดยประเทศในยุโรป 12 ประเทศ ได้แก่ เบลเยียม เดนมาร์ก ฝรั่งเศส เยอรมัน ไอร์แลนด์ อิตาลี ลักเซมเบิร์ก เนเธอร์แลนด์ สหราชอาณาจักร ออสเตรเลีย นอร์เวย์ สวีเดน ประเทศในลาตินอเมริกา ได้แก่ บราซิล เอกวาดอร์ อุรุกวัย ส่วนไอเวอรีโคสต์ มาดากัสการ์ โมร็อกโค และ เซเนกัล นั้น ครั้งหนึ่งเคยเข้าร่วมสมาคมกับฝรั่งเศส ได้เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกับฝรั่งเศสในสมัยเริ่มแรก กล่าวคือมีการจัดเก็บถึงระดับการขายส่ง นอกจากนี้ ฟินแลนด์ กรีท ตุรกี ก็มีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในลักษณะจำกัด ในประเทศที่กำลังพัฒนาในหลายๆประเทศก็นำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เช่น อาร์เจนตินา โคลัมเบีย แอลจีเรีย และฟิลิปปินส์

สำหรับประเทศไทยเริ่มมีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้าโดยมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2535 ซึ่งข่าวสารเกี่ยวกับการนำภาษีมูลค่าเพิ่มเข้ามาใช้นี้เผยแพร่สู่ประชาชนทางวิทยุกระจายเสียงแห่งประเทศไทยเมื่อวันที่ 28 มกราคม 2530 มีสาระสำคัญว่า กระทรวงการคลังได้ตัดสินใจนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า และรัฐมนตรีกระทรวงการคลังได้ลงนามในคำสั่งแต่งตั้งคณะกรรมการเตรียมการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธานและมีอธิบดีกรมจัดเก็บภาษีในกระทรวงการคลังทุกกรม และผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลังเป็นกรรมการ โดยมีกำหนดเวลาเตรียมการให้แล้วเสร็จบังคับใช้ได้ภายใน 18 เดือน ซึ่งข่าวดังกล่าวถือว่ามีผลสำคัญอย่างยิ่งต่อวงการภาษีอากรของไทย เพราะแสดงให้เห็นว่ากระทรวงการคลังได้ตัดสินใจที่จะปฏิรูประบบภาษีอากรของไทยโดยยกเลิกภาษีการค้าและนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทน

ในการนี้ ฯพณฯ นายกรัฐมนตรี อานันท์ ปันยารชุน ได้ชี้แจงถึงการนำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนระบบภาษีการค้าเดิมในงานประชุมสมาชิกสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย สมาคมธนาคารไทย

และสภาหอการค้าแห่งประเทศไทย เมื่อวันที่ 20 พฤษภาคม 2534 ว่า การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ทำให้เกิดความเป็นธรรมแก่ธุรกิจและยังป้องกันการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ก่อให้เกิดประโยชน์ต่ออุตสาหกรรมส่งออกของไทย นอกจากนี้ยังชี้ให้เห็นถึงข้อดีของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มว่า ช่วยลดขั้นตอนการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน และสร้างความยุติธรรมต่อผู้ประกอบการที่ไม่หลีกเลี่ยงภาษี

2.1.2 รูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม²

ภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 รูปแบบ 1 ประกอบด้วย

1) แบบผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น (GNP Type)

เป็นการเก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าและบริการทุกชนิด และทุก ๆ ทอดจนกว่าสินค้านั้นจะถึงมือผู้บริโภค มูลค่าส่วนที่เพิ่มจะเท่ากับรายรับของผู้ขาย หักด้วยต้นทุนที่ซื้อมาและต้นทุนการผลิตที่เพิ่ม (Rent) ดอกเบี้ย (Interest) กำไร (Profit) และค่าเสื่อมราคา (Depreciation) ซึ่งส่วนประกอบต่าง ๆ อนุญาตให้ผู้ผลิตหักค่าใช้จ่ายในการซื้อวัตถุดิบเท่านั้น โดยไม่ให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับการซื้อสินค้าทุน (เช่น โรงงาน เครื่องจักร ฯลฯ) และไม่ยอมให้หักค่าเสื่อมราคา ดังนั้นจึงไม่เอื้ออำนวยต่อการลงทุน อีกทั้งยังมีความยุ่งยากในทางปฏิบัติที่จะต้องแยกวัตถุดิบออกจากสินค้าทุน เพราะสินค้าทุนจะไม่สามารถนำมาหักออกจากฐานภาษีได้

2) แบบรายได้ประชาชาติสุทธิ (Income หรือ NNP Type)

เป็นการเก็บจากมูลค่าเพิ่มจากการขายผลผลิตสุทธิ (Net Product) ของสินค้าและบริการทุกชนิด หรือมูลค่าเพิ่มสุทธิ (Net Value-added) ของแต่ละหน่วยธุรกิจ ซึ่งจะเท่ากับ รายรับจากการขายหักด้วยต้นทุนที่ซื้อมา ต้นทุนที่เพิ่ม และค่าเสื่อมในการใช้สินค้าทุน กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้ยอมให้หักค่าใช้จ่ายในการซื้อวัตถุดิบ อีกทั้งยังยอมให้หักค่าเสื่อมราคาในสินค้าทุนได้ ในการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้ จะเก็บจากการลงทุนสุทธิ (Net Investment = Gross Investment - Depreciation) ดังนั้น ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้จะมีค่าเท่ากับรายได้สุทธิของแต่ละหน่วยเศรษฐกิจ (Economic Unit) ที่เกิดจากค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ย และกำไร หรือเท่ากับมูลค่าผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น (GNP) หักด้วยค่าเสื่อมราคาในการใช้สินค้าทุน (Capital Consumption Allowance) หรือก็คือมูลค่าผลิตภัณฑ์ประชาชาติสุทธิ (Net National Product) นั่นเอง ทั้งนี้ การยอมให้หักค่าเสื่อมราคาเป็นเพียงการทยอยให้หักรายจ่ายซื้อสินค้าทุน อย่างไรก็ตาม ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้มีความยุ่งยากในทางปฏิบัติ เนื่องจากต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินค้าทุน

² สำนักงานเศรษฐกิจและการคลังรูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม[ออนไลน์], 26 มิถุนายน 2563. แหล่งที่มา http://www2.fpo.go.th/e_research/pdf/RES_7_2554.pdf

3) แบบการบริโภค (Consumption Type)

เป็นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่มุ่งเก็บจากการบริโภคเท่านั้น ไม่เก็บจากสินค้าทุน

ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตที่มีอายุการใช้งานนาน เช่น โรงงาน เครื่องจักร เป็นต้น โดยเก็บจากรายรับจากการขาย หักด้วยต้นทุนที่ซื้อ (นั่นคือ อนุญาตให้ทุก ๆ หน่วยธุรกิจหักค่าใช้จ่ายในการซื้อปัจจัยการผลิตทุกชนิด อีกทั้งยังยอมให้หักรายจ่ายที่เป็นการลงทุนได้ทั้งหมดในทันที) ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มประเภทนี้มีการใช้กันอย่างแพร่หลายที่สุด

ข้อดีของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค มีดังนี้

(1) ใช้อำนวยต่อการลงทุนและการพัฒนาเศรษฐกิจ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มรูปแบบนี้ไม่เก็บภาษีจากสินค้าประเภททุนและยอมให้หักมูลค่าสินค้าประเภททุนออกจากฐานภาษีได้ทันทีในงวดภาษีที่ธุรกิจมีการลงทุนซื้อสินค้านั้นมา

(2) สะดวกต่อการคำนวณภาษีกว่าวิธีอื่น เนื่องจากผู้ประกอบการไม่ต้องแยกระหว่างสินค้าทุนและวัตถุดิบ หรือสินค้าชั้นกลางออกจากกันในการคำนวณภาษี

(3) มีความเป็นกลางระหว่างการบริโภคในปัจจุบันและการบริโภคในอนาคต เนื่องจากภาษีรูปแบบนี้ไม่เก็บภาษีจากการออม เก็บจากการบริโภคเท่านั้น

2.1.3 ข้อจำกัดและข้อดีของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ข้อจำกัดของภาษีมูลค่าเพิ่ม มีดังนี้

(1) ภาษีมูลค่าเพิ่มอาจเพิ่มภาระการปฏิบัติตามในด้านของผู้เสียภาษี เพราะการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้องนั้นจำเป็นต้องมีการจัดทำบัญชีหรือรายงานต่าง ๆ รวมทั้งการออกไปกำกับภาษี ตลอดจนต้องเก็บรักษาเอกสารหลักฐานดังกล่าวไว้เป็นอย่างดีด้วย ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องรับภาระต่าง ๆ รวมทั้งจะต้องเสียค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเพิ่มขึ้น

(2) ในกรณีที่ระบบบัญชียังไม่มีมาตรฐานดีพอและยังไม่มีระบบที่จะควบคุมการออบไשר์จรับเงินและใบกำกับภาษีให้ครบถ้วนได้ อาจก่อให้เกิดช่องทางรั่วไหลของภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านการเครดิตภาษีของปัจจัยการผลิต และการคืนภาษีให้กับกิจการที่เสียภาษี ในอัตรา 0%

(3) เนื่องจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจะตกกับผู้ซื้อสินค้าทอดสุดท้าย (ได้แก่ ผู้บริโภค) จึงอาจทำให้ระดับราคาสินค้ามีราคาสูงขึ้น

ข้อดีของภาษีมูลค่าเพิ่ม มีดังนี้

(1) ขจัดความซ้ำซ้อนของภาระภาษี กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลักการเก็บจากฐานมูลค่าของสินค้าหรือบริการเฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตและจำหน่ายเท่านั้น จึงไม่มีภาระภาษีที่ซ้ำซ้อนกัน สิ่งนี้แตกต่างจากภาษีการค้าในอดีต ซึ่งจัดเก็บจากยอดขายหรือรายรับก่อนหักรายจ่ายในทุกขั้นตอนการผลิตหรือให้บริการ (นั่นคือ เก็บจากรายรับจากการขายสินค้า x อัตราภาษี) ทำให้มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อนในหลายขั้นตอน ต้นทุนการผลิตสินค้าจึงสูงกว่าที่ควร

(2) มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ เพราะมีเพียงอัตราเดียว จึงไม่บิดเบือนการดำเนินงานของกลไกตลาด สิ่งนี้แตกต่างจากภาษีการค้าในอดีตซึ่งมีโครงสร้างอัตราภาษีหลายอัตรา กล่าวคือ มีตั้งแต่อัตราร้อยละ 0.5 ถึง ร้อยละ 50 รวมทั้งหมด 21 อัตรา ซึ่งถือเป็น การเลือกปฏิบัติต่อสินค้าที่แตกต่างกัน ก่อให้เกิดการบิดเบือนการดำเนินงานของกลไกตลาด

(3) มีกลไกป้องกันการหลบหนีภาษีอยู่ในตัว เนื่องจากการเสียภาษีของผู้ขายรายหนึ่งจะถูกนำไปเป็นหลักฐานการเครดิตของผู้เสียภาษี (ผู้ขาย) อีกรายหนึ่ง โดยที่การซื้อขายสินค้าแต่ละครั้ง ผู้ขายจะต้องออกหลักฐานใบกำกับภาษี (Tax Invoice) ให้กับผู้ซื้อสินค้าเพื่อนำไปใช้ในการเครดิตออกจากภาษีขายในการยื่นแบบชำระภาษีต่อกรมสรรพากร ซึ่งหากผู้ประกอบการรายใดมีเอกสารหลักฐานภาษีซื้อ (ใบกำกับภาษี) ไม่ครบถ้วน ก็ต้องแบกรับภาระภาษีในส่วนนั้น ๆ ไว้เอง แรงจูงใจในการหนีภาษีจึงน้อยลง ด้วยเหตุนี้ แต่ละฝ่ายจะต้องรักษาผลประโยชน์ของตนเอง จึงเป็นการควบคุมกันเองระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน แทนที่จะถูกควบคุมหรือตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐแต่ฝ่ายเดียว

(4) เอื้ออำนวยต่อการลงทุน ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มยอมให้มีการเครดิตภาษีสำหรับสินค้าประเภททุน (เครื่องจักร) ที่ซื้อมาใช้ในกิจการ โดยถือเสมือนว่าสินค้าประเภททุนเป็นสินค้าทั่ว ๆ ไปที่ซื้อมาเพื่อหารายได้ การให้เครดิตภาษีดังกล่าวจะมีผลให้ผู้เสียภาษีได้รับเงินคืนทันทีในงวดที่มีการซื้อสินค้าประเภททุนมาใช้ ซึ่งเท่ากับสินค้าทุนไม่เสียภาษี ธุรกิจทุกขนาดต่างก็ได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันเป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบการทุกราย ทำให้มีลักษณะส่งเสริมการลงทุน

(5) เอื้ออำนวยต่อการส่งสินค้าออก เนื่องจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บภาษีจากผู้ส่งออกในอัตรา 0% ทำให้สินค้าส่งออกปลอดจากภาระภาษีทางอ้อม ทำให้สินค้านี้มีโอกาสแข่งขันกับสินค้าต่างประเทศได้มากขึ้น

(6) โครงสร้างไม่ยุ่งยากซับซ้อน เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราจัดเก็บอัตราเดียวกับสินค้าและบริการทุกชนิด การคำนวณก็ง่าย เพียงนำภาษีขาย (Output Tax) ลบด้วยภาษีซื้อ (Input Tax) การเขียนกฎหมายก็ไม่สลับซับซ้อน

(7) อำนวยรายได้ให้รัฐมากขึ้น กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีฐานกว้างและมีกลไกป้องกันการหลบหนีภาษีอยู่ในตัวเอง การจัดเก็บภาษีจึงจัดเก็บได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย

2.1.4 การกระทำกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ ถ้าได้กระทำลงในราชอาณาจักร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร)

- (1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ
- (2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

โดยการให้บริการในราชอาณาจักร หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร

ส่วนการให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร

2.1.5 นิยามการขาย

ตามประมวลรัษฎากรเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มได้มีการกำหนดนิยามของการขาย ไว้ในมาตรา 77/1 ดังนี้

(8) "ขาย" หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใด ๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87(3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง

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

(ซ) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

คำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากรจึงมีความหมายรวมถึงการจำหน่าย จ่าย โอนสินค้าทุกวิธีไม่ว่าจะเป็นการซื้อ ขาย แลกเปลี่ยน ให้ หรือเป็นการนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใด ๆ

นอกจากนั้น กฎหมายยังนิยามคำว่า “ขาย” ให้มีความหมายรวมถึง “การส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย” ดังนั้น สำหรับธุรกิจการฝากขายที่ผู้ฝากขายส่งมอบสินค้าไปให้ผู้รับฝากขายช่วยทำหน้าที่ขายสินค้าแทนนั้น ตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มถือว่าการที่ผู้ฝากขายส่งมอบสินค้าให้ผู้รับฝากหรือตัวแทนนั้นเป็นการขายสินค้าแล้ว แม้ว่าความเป็นจริงจะยังไม่มีการขายสินค้าให้ตัวแทนหรือผู้ซื้อแต่อย่างใด

2.1.6 คำนิยามสินค้า

ตามประมวลรัษฎากรเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มได้มีการกำหนดนิยามของสินค้า ไว้ในมาตรา 77/1 ดังนี้

(9) " สินค้า " หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง ที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า

2.1.7 คำนิยามตัวแทน

ตามประมวลรัษฎากรเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มได้มีการกำหนดนิยามของตัวแทน ไว้ในมาตรา 77/1 ดังนี้

(7) " ตัวแทน " หมายความว่าบุคคลซึ่งทำสัญญาหรือมีหน้าที่รับผิดชอบในการเก็บรักษาสินค้า haulage หรือทำการใด ๆ อันเกี่ยวกับการประกอบกิจการในราชอาณาจักรแทนผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร

2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ ผู้ประกอบการ และผู้นำเข้า (ประมวลรัษฎากร มาตรา 82)

2.2.1 ผู้ประกอบการ

" ผู้ประกอบการ " หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำได้ดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

2.2.2 ผู้นำเข้า

" ผู้นำเข้า " หมายความว่า ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำเข้า

" นำเข้า " หมายความว่า นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียภาษีอากรขาเข้า หรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย

ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระ ไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคลใด ๆ หากมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยคำนวณภาษีที่ต้องเสียจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ

2.2.3 ผู้ประกอบการที่ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการที่มีลักษณะดังต่อไปนี้ไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

- 1) ผู้ประกอบการที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการไม่เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี
- 2) ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย
- 3) ผู้ประกอบการที่ให้บริการจากต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร
- 4) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรและเข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นครั้งคราว ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข ที่กำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 43) ฯ ลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ. 2536
- 5) ผู้ประกอบการอื่นตามที่อธิบดีจะประกาศกำหนดเมื่อมีเหตุอันสมควร

2.3 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) สำหรับการขายสินค้า

ความรับผิดในการเสียภาษี (Tax Point) คือ จุดที่กำหนดให้เกิดภาระที่ต้องชำระภาษีขึ้น เมื่อมีการกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งขึ้น ซึ่งกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรดังนี้

2.3.1 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) สำหรับการขายสินค้ากรณีทั่วไป

- (1) การขายสินค้าทั่วไป ให้ความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้น เมื่อส่งมอบสินค้า เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำได้ดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนส่งมอบสินค้าก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย

(ก) โอนกรรมสิทธิ์สินค้า

(ข) ได้รับชำระราคาสินค้า หรือ

(ค) ได้ออกใบกำกับภาษี

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

ตามมาตรา 78(1) กำหนดว่า ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการขายสินค้าให้ ความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนส่งมอบ สินค้าก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย ได้แก่ การโอนกรรมสิทธิ์สินค้า การ ได้รับชำระราคาสินค้า หรือ การออกใบกำกับภาษี กล่าวคือโดยหลักแล้วการขายสินค้าทั่วไปนั้นจะเกิดขึ้น เมื่อส่งมอบสินค้า

2.3.2 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) สำหรับการขายสินค้าซึ่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้แตกต่างจากกรณีทั่วไป

2.3.2.1 การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอน

การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอน ความรับผิดทางภาษีเกิดขึ้นดังนี้ (มาตรา 78(2) แห่งประมวลรัษฎากร)

การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอน ไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ ราคาแต่ละงวด เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด ก็ให้ถือว่าความ รับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย

2.3.2.2 การขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ตัวแทนแล้ว

การขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขาย (มาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร) กำหนดว่า การ ขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว ทั้งนี้ เฉพาะสัญญาการตั้ง ตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้าและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี ให้ความรับผิดชอบทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการ กระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนการส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย

(ก) ตัวแทนได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้าให้ผู้ซื้อ

- (ข) ตัวแทนได้รับชำระราคาสินค้า
- (ค) ตัวแทนได้ออกใบกำกับภาษี หรือ
- (ง) ได้มีการนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าโดยตัวแทนหรือบุคคลอื่น

2.3.2.3 การขายสินค้าโดยส่งออก

ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าโดยการส่งออก (มาตรา 78(4) แห่งประมวลรัษฎากร) เกิดขึ้นเมื่อผู้ส่งออกสินค้าได้ชำระอากรขาออก วางหลักประกันขาออก จัดให้มีผู้ค้ำประกันขาออก เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาออก ออกหรือได้รับยกเว้นอากรขาออก ความรับผิดจะเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนส่งสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร แต่ถ้าในกรณีที่มีการนำสินค้าเข้าไปในเขตปลอดอากรตามมาตรา 77/1(14)(ก) ความรับผิดจะเกิดขึ้นในวันที่นำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตดังกล่าว หรือในกรณีของการส่งออกสินค้าที่อยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ความรับผิดจะเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ตัวอย่างกิจกรรมทางภาษีและความรับผิดทางภาษี

กิจกรรมทางภาษี	ความรับผิดทางภาษี (Tax Point)
ขายเสร็จเด็ดขาด, สัญญาจะขาย	เมื่อมีการส่งมอบสินค้า เว้นแต่ ได้โอนกรรมสิทธิ์ / รับชำระราคา / ออกใบกำกับภาษีก่อนการส่งมอบ
เช่าซื้อ/ขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อ	ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ เว้นแต่ได้รับชำระราคา / ออกใบกำกับภาษีก่อนถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด
การฝากขายที่เป็นไปตามเงื่อนไขแห่งประกาศอธิบดี (ฉบับที่ 8)	เมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าให้ลูกค้า เว้นแต่ -ตัวแทนโอนกรรมสิทธิ์ / รับชำระราคา / ออกใบกำกับภาษีก่อนส่งมอบสินค้าให้ลูกค้า -ตัวแทนนำสินค้าไปใช้
การส่งออก	เมื่อมีการผ่านพิธีการทางศุลกากร
กรณีนำสินค้าไปใช้ในกิจการอื่น	เมื่อนำไปใช้
การให้บริการโดยมีค่าตอบแทน	เมื่อรับชำระราคา เว้นแต่มีการออกใบกำกับภาษีก่อนรับชำระราคา
การนำเข้าสินค้าทุกกรณี	เมื่อมีการผ่านพิธีการทางศุลกากร

2.4 แนวคิดและหลักการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว

2.4.1 ความหมายของการฝากขาย

การฝากขาย คือ การที่เจ้าของสินค้า ซึ่งเรียกว่า ผู้ฝากขาย (Consignor) ส่งสินค้าไปให้บุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งทำหน้าที่เป็นตัวแทนของเจ้าของสินค้าทำการจำหน่ายสินค้านั้นให้ ซึ่งเรียกว่า ผู้รับฝากขาย (Consignee) และผู้รับฝากขายจะได้รับผลตอบแทนเป็นค่านายหน้า ซึ่งจะคำนวณเป็นอัตราร้อยละจากยอดขายตามที่ตกลงกัน ประโยชน์ด้านผู้ฝากขายสำหรับการส่งสินค้าไปฝากขายจะมีหลายประการ คือ เป็นการขยายตลาดให้กว้างขึ้นโดยไม่ต้องลงทุนตั้งสถานที่จำหน่ายสินค้า หรือไม่ต้องเสี่ยงต่อการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อและเรียกเก็บเงินไม่ได้ หรือราคาขายสินค้าจะเป็นราคาเดียวกันในทุกที่ที่ส่งสินค้าไป

ฝากขาย เพราะผู้ฝากขายเป็นผู้กำหนดราคาขายและเงื่อนไขการขายเอง ส่วนด้านผู้รับฝากขายจะได้รับประโยชน์ในด้านการลดความเสี่ยงจากการขาดทุนที่อาจจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินค้า เพราะผู้รับฝากขายจะทำหน้าที่เป็นเพียงตัวแทนจำหน่ายเท่านั้นไม่ใช่เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสินค้า นอกเหนือจากผลประโยชน์ดังกล่าวแล้ว ผู้รับฝากขายจะต้องมีหน้าที่ในการดูแลสินค้าที่รับฝากขาย ขายสินค้าตามราคาที่กำหนด พิจารณาให้เครดิตลูกค้าสำหรับการขายสินค้าเป็นเงินสด และส่งเงินค่าขายสินค้าพร้อมรายงานการขายสินค้าให้แก่ผู้ฝากขาย³

ประเทศไทยยังไม่มี การให้ความหมายหรือกำหนดคำนิยามของการฝากขายไว้ในบทบัญญัติของกฎหมาย ดังนั้น การให้ความหมายของการฝากขาย โดยส่วนใหญ่แล้วจะถูกกำหนดไว้ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทำบัญชี เนื่องจากการฝากขายแตกต่างจากการขายสินค้าโดยปกติเพราะยังไม่ถือว่าเป็นการขายที่แท้จริง ในขณะที่ส่งมอบสินค้า ทำให้การรับรู้รายได้ของผู้ฝากขายจะยังไม่เกิดขึ้นในขณะที่ส่งมอบสินค้า ดังนั้น การทำบัญชีการฝากขายจึงมีรูปแบบเฉพาะตัวและแตกต่างจากการขายโดยทั่วไป

นอกจากที่กล่าวมาแล้ว ยังมี การให้ความหมายการฝากขายอื่น ๆ อีกดังนี้⁴

Black's Law Dictionary ได้ให้ความหมายของการฝากขายว่า 1. การจัดส่งสินค้าให้ไปอยู่ในความครอบครองหรือขาย 2. จำนวนสินค้าที่ส่งไปในคราวหนึ่งเพื่อจะขาย 3. ธุรกิจที่บุคคลหนึ่งส่งไปในคราวหนึ่งเพื่อจะขาย 3. ธุรกิจที่บุคคลหนึ่งส่งมอบสินค้าให้กับพ่อค้าเพื่อจุดประสงค์ในการขาย และ (1) พ่อค้าได้ตกลงที่จะขายสินค้าในนามตนเองมากกว่าบุคคลที่ส่งมอบสินค้าให้ ไม่ใช่ผู้ขายทอดตลาด และเจ้าหน้าที่ทั่วไปไม่ทราบว่าเป็นของบุคคลอื่น (3) ไม่ใช่สินค้าที่ส่งมอบเพื่อการอุปโภคหรือบริโภคในทันที (4) การทำธุรกรรมไม่ได้สร้างหลักประกันและไม่ก่อให้เกิดสิทธิเรียกร้อง ซึ่งใน The Uniform Commercial Code ข้อ 9 – 102 (a) (20) ระบุว่า การฝากขายก่อให้เกิดความสัมพันธ์ในลักษณะตัวแทน ศัพท์บัญญัติได้ให้ความหมายของการฝากขาย (Consignment) ว่า การที่ฝ่ายหนึ่งซึ่งเป็นเจ้าของสินค้า เรียกว่า ผู้ฝากขาย (Consignor) ส่งสินค้าของตนไปให้อีกฝ่ายหนึ่งซึ่งเรียกว่า ผู้รับฝากขาย (Consignee) เพื่อช่วยทำหน้าที่ขายสินค้าให้ โดยกรรมสิทธิ์ในสินค้ายังเป็นของผู้ฝากขายจนกว่าจะมีการขายสินค้านั้นได้ จึงโอนกรรมสิทธิ์ไปเป็นของผู้ซื้อสินค้า และผู้ฝากขายสามารถบันทึกการขายในวันนี้ได้ ผู้รับฝากขายจะเป็นผู้รับผิดชอบดูแลสินค้าให้อยู่ในสภาพดีพร้อมขาย และได้รับค่าตอบแทนเมื่อขายสินค้าได้ตามที่ตกลงกัน ผู้รับฝากอาจจะเป็นผู้ซื้อสินค้านั้นไว้หรือเป็นตัวแทนจำหน่ายสินค้าตามข้อตกลงที่ให้ไว้กับผู้ฝากขายก็ได้

คุณหญิงพยอม สิงห์แสนห์ ได้ให้คำนิยามของการฝากขายไว้หมายถึงการที่บุคคลผู้เป็นเจ้าของสินค้า ซึ่งเรียกว่า ผู้ฝาก ส่งสินค้าไปให้บุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งทำหน้าที่เป็นตัวแทนขายสินค้าซึ่งเรียกว่า

³ ประเสริฐศรี สุรักษ์, การบัญชีร่วมค้าและฝากขาย [ออนไลน์], 15 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา <https://sites.google.com/site/acsamtech/hnwy-thi-4-khwam-ru-thawpi-keiyw-kab-kar-fak-khay-sinkha>

⁴ ฉันทชนก เต็มบัณฑิต, “สัญญาฝากขาย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขากฎหมายเอกชน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559).

ผู้รับฝาก เป็นผู้ขายสินค้าให้การฝากขายแตกต่างกับการขายในประการสำคัญที่ว่า ในการขายสินค้านั้น กรรมสิทธิ์ในสินค้าโอนจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ แต่ในการฝากขายกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ยังขายไม่ได้ยังคงเป็นของผู้ฝากขาย มิได้โอนไปเป็นของผู้รับฝาก

อาจารย์นิยะดา วิเศษบริสุทธิ์ ได้ให้ความหมายของการฝากขายไว้ว่า การฝากขายเป็นวิธีการหนึ่งในการขยายตลาดเพื่อกระจายสินค้าไปสู่ลูกค้า โดยบุคคลหรือกิจการ ผู้เป็นเจ้าของสินค้า ซึ่งเรียกว่า “ผู้ฝากขาย (Consignor)” ส่งสินค้าไปให้บุคคลหรือกิจการอื่นซึ่งทำหน้าที่เป็นตัวแทนในการขายสินค้า ซึ่งเรียกว่า “ผู้รับฝากขาย (Consignee)” เป็นผู้ขายสินค้าให้ โดยกรรมสิทธิ์ในสินค้ายังคงเป็นของผู้ฝากขาย และสินค้าที่ส่งไปฝากขายถือเป็นสินค้าคงเหลือของผู้ฝากขายจนกว่าผู้รับฝากขายจะขายสินค้านั้นได้ ผู้รับฝากขายจะเป็นผู้รับผิดชอบดูแลสินค้าของผู้ฝากขายและจะได้รับค่าตอบแทนตามที่ตกลงกับผู้ฝากขาย

ส่วนอาจารย์อัมพร เทียงตระกูล และอาจารย์ประดิษฐ์ ประดับศิลป์ ได้กล่าวว่าการฝากขายสินค้า คือการที่เจ้าของสินค้าฝ่ายหนึ่ง ซึ่งเรียกว่า ผู้ฝากขาย (Consignor) นำสินค้าของตนไปฝากให้กับอีกบุคคลหนึ่ง ซึ่งเรียกว่า ผู้รับฝาก (Consignee) เพื่อทำหน้าที่เป็นตัวแทนการขายสินค้าให้ โดยอาจจะขายภายในประเทศ หรือต่างประเทศก็ได้แล้วแต่กรณี สินค้าที่นำไปฝากขายกับอีกบุคคลหนึ่งนั้น ยังไม่ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในตัวสินค้าที่ส่งไปฝากขายให้แก่ผู้รับฝาก ดังนั้น กรรมสิทธิ์ในตัวสินค้าก็ยังคงเป็นของผู้ฝากขายอยู่

ณัฐ เปรื่องปัญญาพนธ์ ได้ให้คำนิยามของการฝากขายไว้ในวิทยานิพนธ์เรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขายไว้ว่า การที่บุคคลฝ่ายหนึ่ง เรียกว่า ผู้ฝากขายส่งมอบสินค้าหรือมีข้อตกลงให้บุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง เรียกว่า ผู้รับฝากขาย ทำหน้าที่ขายสินค้าแทนหรือเป็นการขายสินค้า โดยมีตัวแทนขาย โดยกรรมสิทธิ์ในสินค้ายังเป็นของผู้ฝากขาย เมื่อผู้รับฝากขายสามารถขายสินค้าได้ กรรมสิทธิ์ในสินค้าจึงจะโอนเป็นของผู้ซื้อ ซึ่งผู้รับฝากขายจะได้รับประโยชน์ตอบแทนเป็นค่าบำเหน็จหรือค่านายหน้า

อาจารย์บุญภาค บุญพามี ได้ให้ความหมายของการฝากขายว่า คือ บุคคลผู้เป็นเจ้าของสินค้า เรียกว่าผู้ฝาก (Consignor) ส่งสินค้าไปให้บุคคลอีกคนหนึ่งคือผู้รับฝาก(Consignee) ขายสินค้าให้ กรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ยังไม่ได้ขายยังคงเป็นของผู้ฝากขาย ผู้รับฝากขายจะได้รับผลประโยชน์ตอบแทนเป็นค่านายหน้า ปกติมักคิดเป็นอัตราร้อยละของยอดขาย

อาจารย์ดลพร บุญพารอด และอาจารย์กวี วงศ์พุม ได้ให้คำนิยามของการฝากขาย (Consignments) หมายถึง การที่บุคคลผู้เป็นเจ้าของสินค้าส่งสินค้าของตนไปให้บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งทำหน้าที่เป็นผู้ขายหรือตัวแทนขายสินค้า โดยที่กรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นยังเป็นของเจ้าของเดิมอยู่ จนกระทั่งขายสินค้าได้จึงโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นไปเป็นของผู้ซื้อ บุคคลผู้เป็นเจ้าของสินค้าในกรณีนี้เรียกว่า ผู้ฝากขาย (Consignor) และบุคคลผู้รับฝากสินค้าไว้ขายเรียกว่า ผู้รับฝากขาย (Consignee) ผู้รับฝากขายจะได้รับประโยชน์ตอบแทนเป็นค่านายหน้า ซึ่งโดยปกติคำนวณเป็นอัตราร้อยละของค่าสินค้า

ผศ. วิวัฒน์ อภิสวัสดิ์ภิญโญ ได้ให้ความหมายของว่า การฝากขาย (Consignment) คือ การที่กิจการผู้เป็นเจ้าของสินค้าซึ่งจะเรียกว่า ผู้ฝากขาย (Consignor) ส่งสินค้าจำนวนหนึ่งไปฝากให้กิจการอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งจะเรียกต่อไปนี้ว่า ผู้รับฝากขาย (Consignee) ทำหน้าที่เป็นตัวแทนในการจัดจำหน่ายสินค้าที่รับมาจากผู้ฝากขาย ทั้งนี้ กรรมสิทธิ์และความเสี่ยงยังคงเป็นของผู้ฝากขาย จนกว่าผู้รับฝากขายจะขายสินค้าเหล่านั้นได้ กรรมสิทธิ์ในสินค้าจึงจะโอนเป็นของผู้ซื้อสินค้า แต่ในระหว่างที่สินค้ายังขายไม่ได้ผู้รับฝากขายมีหน้าที่จะต้องดูแลรับผิดชอบสินค้าในครอบครองให้ครบถ้วนปลอดภัย เมื่อมีการขายเกิดขึ้นแล้วผู้ฝากขายจึงจะบันทึกรายได้จากการขายสินค้า ส่วนผู้รับฝากขายจะได้ผลตอบแทนจากการขายสินค้าให้ในลักษณะของค่านายหน้า ซึ่งปกติจะกำหนดให้เป็นร้อยละของค่าขายสินค้า นอกจากนี้ในกรณีที่มีค่าใช้จ่ายในการขายเกิดขึ้น ผู้รับฝากขายสามารถหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวออกจากรายได้ค่าขายสินค้าฝากขายที่ขายได้ ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขข้อตกลงระหว่างผู้ฝากขายและผู้รับฝากขาย

จากความหมายข้างต้น สรุปความหมายของการฝากขายได้ว่าการฝากขาย หมายถึง การที่บุคคลหนึ่งซึ่งเป็นเจ้าของสินค้า ที่เรียกว่า "ผู้ฝากขาย (Consignor)" ส่งมอบความครอบครองสินค้าของตนให้แก่อีกบุคคลหนึ่ง ที่เรียกว่า "ผู้รับฝากขาย (Consignee)" โดยมีข้อตกลงให้ผู้รับฝากขายทำหน้าที่ขายสินค้าให้ โดยที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังคงเป็นของผู้ฝากขายจนกว่าสินค้านั้นจะขายได้ กรรมสิทธิ์ในสินค้าจึงจะตกไปยังผู้ซื้อสินค้า ซึ่งผู้รับฝากขายจะได้รับผลประโยชน์ตอบแทนเป็นค่าบำเหน็จหรือค่าตอบแทนตามที่ตกลงกัน เมื่อขายสินค้าได้แล้ว

2.4.2 ลักษณะของสัญญาฝากขาย⁵

การส่งสินค้าไปฝากขายในทางกฎหมายจะไม่มีบทบัญญัติบังคับให้ต้องมีหนังสือสัญญาฝากขายเหมือนสัญญาเช่าซื้อ แต่ในทางปฏิบัติผู้ฝากขายและผู้รับฝากขายควรทำเป็นหนังสือสัญญาลงลายมือชื่อคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายและมีข้อตกลงเกี่ยวกับการฝากขายให้กับผู้รับฝากขายอย่างชัดเจน ซึ่งในหนังสือข้อตกลงเกี่ยวกับการฝากขายควรมีข้อความที่สำคัญ ดังนี้

- 1) ราคาขายของสินค้าที่ฝากขาย
- 2) ระยะเวลาในการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อให้กับผู้ซื้อ
- 3) การส่งเงินค่าสินค้าที่ฝากขาย
- 4) รายละเอียดในรายงานการฝากขายที่ผู้รับฝากขายต้องทำให้ผู้ฝากขาย
- 5) ค่าใช้จ่ายของผู้รับฝากขายที่ผู้ฝากขายจะชดเชยให้
- 6) ค่าตอบแทน ค่านายหน้า หรืออัตรากำไรที่ผู้ฝากขายยินดีจะจ่ายให้ผู้รับฝากขายรายงาน

⁵ ประเสริฐศรี สุขรภัช, การบัญชีร่วมค้าและฝากขาย.

2.4.3 ขั้นตอนในการฝากขาย⁶

จากความหมายและลักษณะของการฝากขายที่ศึกษาไว้ข้างต้น สามารถสรุปขั้นตอนในการฝากขายได้ ดังนี้

1. ผู้ฝากขายส่งมอบสินค้าหรือตกลงให้ผู้รับฝากขายขายสินค้าให้ตนโดยที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังคงเป็นของผู้ฝากขาย และผู้ฝากขายต้องรับผิดชอบค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการส่งสินค้าไปฝากขายด้วย
2. เมื่อผู้รับฝากขายได้รับสินค้าจะต้องบันทึกรายละเอียดลักษณะสินค้าและจำนวนสินค้า พร้อมทั้งทำหน้าที่ขายสินค้า ซึ่งอาจจะมีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการรับฝากขาย เช่น ค่าโฆษณา ค่าบำรุงรักษาสินค้า โดยสามารถเรียกเก็บจากผู้ขายฝ่ายใด
3. เมื่อผู้รับฝากขายสามารถขายสินค้าได้ ผู้รับฝากขายจะส่งมอบสินค้าไปยังผู้ซื้อหรือแจ้งไปยังผู้ฝากขายให้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ซึ่งกรรมสิทธิ์ในสินค้าของผู้ฝากขายจะโอนไปยังผู้ซื้อทันทีที่ผู้รับฝากขายตกลงขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ
4. เมื่อผู้ซื้อชำระค่าสินค้าให้แก่ผู้รับฝากขายแล้ว ผู้ฝากขายจะต้องจัดทำรายงานการขายสินค้าและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการดำเนินการขาย รวมทั้งค่าบำเหน็จในการฝากขายไปให้ผู้ฝากขาย
5. ผู้รับฝากขายจะต้องส่งเงินค่าสินค้าจากการขายคืนให้แก่ผู้ฝากขายโดยหักส่วนค่าบำเหน็จของตนไว้
6. หากมีสินค้าฝากขายใดที่ขายไม่ได้ ผู้รับฝากขายจะต้องส่งคืนสินค้าคงเหลือให้แก่ผู้ฝากขาย

2.4.4 ความหมายของตัวแทน

สัญญาตัวแทน (agency) ” คือสัญญาซึ่งให้บุคคลหนึ่งเรียกว่า “ ตัวแทน ” มีอำนาจทำการแทน บุ ค ค ล อีกคนหนึ่งเรียกว่า “ ตัวการ ” และตกลงจะทำการดั่งนั้นนั้น (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 797)

แนวคิดเกี่ยวกับตัวแทน⁷

ความเป็นตัวแทน หมายถึง ความสัมพันธ์ทางกฎหมายที่บุคคลหนึ่งเรียกว่าตัวแทน กระทำการในนามของอีกบุคคลหนึ่ง เรียกว่าตัวการ ส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงสถานภาพทางกฎหมายของตัวการให้มีความผูกพันกับบุคคลภายนอกในกิจการที่ตัวแทนตกลงทำสัญญาด้วยกับบุคคลภายนอกนั้น ความสัมพันธ์ทางกฎหมายนี้เป็นเรื่องทางกฎหมาย ไม่จำเป็นต้องอาศัยเจตนาของคู่สัญญาในการสร้างความสัมพันธ์นี้ขึ้น

⁶ ธานยชนก เต็มบัณฑิต, สัญญาฝากขาย.

⁷ จักรพงษ์ เล็กสกุลไชย, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะตัวแทน ตัวแทนค้าต่าง นายหน้า เจ้าทำของ รับขน (สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2550) หน้า 8.

ความสัมพันธ์ระหว่างตัวการและตัวแทนนั้นเกิดได้ 3 กรณี คือ ตัวแทนเกิดจากข้อตกลงในสัญญา ตัวแทนเกิดจากบทบัญญัติของกฎหมาย ตัวแทนเกิดขึ้นโดยการให้สัตยาบัน

1) ตัวแทนที่เกิดขึ้นด้วยกฎหมาย

ตัวแทนที่เกิดขึ้นจากกฎหมายนั้น หมายถึง กรณีที่กฎหมายกำหนดให้ตัวการเป็นคู่สัญญากับบุคคลภายนอกหรือเพื่อให้ตัวการต้องรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอกเมื่อเข้าเกณฑ์หรือเหตุตามที่กฎหมายกำหนด เช่น ตัวการทุนในเหตุฉุกเฉิน (มาตรา 802) ตัวแทนเซ็ด(มาตรา 821) ตัวแทนโดยกฎหมายปิดปาก(มาตรา 822) เป็นต้น

ไม่ว่าตัวแทนจะเกิดขึ้นด้วยวิธีไหน มีข้อเหมือนกันคือ ตัวแทนต้องทำกิจการในนามของตัวการ เพื่อประโยชน์ของตัวการ ไม่ใช่เพื่อประโยชน์ของตัวเอง และตัวแทนได้อำนาจนั้นมา ไม่ว่าจะได้มาโดยสัญญาหรือกฎหมาย เมื่อทำงานให้ตัวการแล้วจะทำให้เกิดผลต่อการเปลี่ยนแปลงสถานะในทางกฎหมายของตัวการที่มีต่อบุคคลภายนอก

2) ตัวแทนเกิดขึ้นด้วยสัญญา

มาตรา 797 ได้ให้บทนิยามสัญญาตัวแทนไว้ว่า อ่านสัญญาตัวแทนนั้นคือสัญญาซึ่งให้บุคคลหนึ่งเรียกว่าตัวแทน มีอำนาจทำการแทนอีกบุคคลหนึ่งเรียกว่าตัวการ แล้วตกลงจะทำการตั้งนั้น

ตัวแทนเกิดด้วยสัญญา ซึ่งหมายถึง ตัวแทนที่เกิดขึ้นจากข้อตกลงระหว่างตัวการและตัวแทน ทำให้เกิดสัญญาตัวแทนขึ้น สัญญาตัวแทนที่เกิดขึ้นไม่จำเป็นต้องทำตามแบบแห่งสัญญาแต่ต้องมีการมอบอำนาจของตัวการไว้ให้แก่ตัวแทน เพื่อให้ตัวแทนทำงานกับตน

สัญญาตัวแทนนี้ไม่ต้องทำเป็นหนังสือ หรือมีหลักฐานเป็นหนังสือ เพียงตัวการตกลงโดยวาจาก็ใช้ได้ สามารถบังคับตามสัญญากันระหว่างคู่สัญญาด้วยกัน คือตัวการกับตัวแทน มาตรา 797 วรรค 2 ได้แบ่งการเกิดตัวแทนขึ้นโดยสัญญาเป็น 2 ประเภท คือการแต่งตั้งตัวแทนโดยชัดแจ้ง และการแต่งตั้งตัวแทนโดยปริยาย

การแต่งตั้งตัวแทนโดยชัดแจ้ง ต้องมีการตกลงกันทั้งสองฝ่ายโดยไม่ว่าตกลงด้วยวาจาหรือทำเป็นหนังสือ ตัวการตกลงมอบอำนาจให้ตัวแทนทำงานแทนตน ส่วนตัวแทนก็ตกลงที่จะเป็นตัวแทนและทำงานแทนให้ ซึ่งงานนั้นอาจเป็นสัญญาหรือนิติกรรมหรือกิจการอื่น ๆก็ได้

ตัวแทนโดยปริยาย ตัวแทนประเภทนี้ไม่ได้รับการแต่งตั้งโดยชัดแจ้ง กล่าวคือ มิได้มีการตกลงระหว่างคู่สัญญาที่จะเป็นตัวการตัวแทนกัน ซึ่งการเป็นตัวแทนไม่จำเป็นต้องเป็นสัญญา แต่การเป็นตัวแทนต้องเกิดจากเจตนาของตัวการ ไม่มีใครสามารถเป็นตัวแทนของบุคคลใดได้เว้นแต่บุคคลนั้นมีเจตนาให้เป็นตัวแทน เจตนานี้อาจแสดงออกทางตัวอักษรด้วยการเขียนหรือด้วยวาจา หรือเพียงแต่จัดให้บุคคลหนึ่งอยู่ในสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่ง ซึ่งเข้าใจได้ตามธรรมดาของมนุษย์ ว่ามีการแสดงออกที่

ปฏิบัติต่อกันประกอบกับจากลักษณะงานนั่นเอง ทำให้เป็นที่เข้าใจว่า ได้มีการตกลงยินยอมเป็นตัวการตัวแทนกันแล้วโดยปริยาย

3) ตัวแทนโดยการให้สัตยาบัน

เป็นตัวแทนที่เกิดขึ้นภายหลังจากได้ทำงานให้ตัวการไปแล้วแต่เป็นการทำงานโดยปราศจากอำนาจหรือนอกเหนืออำนาจ ซึ่งตัวการเห็นว่งานนั้นเป็นประโยชน์แก่ตนจึงให้สัตยาบันแก่การทำงานนั้น ซึ่งตามกฎหมายแล้ว งานนั้นจะไม่ผูกพันตัวการ เพราะตัวแทนทำงานโดยไม่มีอำนาจ แต่ถ้าตัวกลางเห็นว่าตนได้ประโยชน์ ตัวการพอใจก็อาจให้สัตยาบันแล้วเข้าถือเอาสัญญาที่ตัวแทนทำกับบุคคลภายนอกก็ได้ การให้สัตยาบันนี้ให้กับตัวแทนที่ทำงานเกินอำนาจไป หรืออาจให้กับบุคคลซึ่งไม่ได้เป็นตัวแทนกันมาก่อนเลยก็ได้ แต่เมื่อทำงานให้ตัวการและตัวการได้ให้สัตยาบันก็เป็นตัวแทนได้ แต่ข้อสำคัญคือต้องทำงานแทนผู้อื่นเท่านั้นหากทำงานให้แก่ตัวเองแล้วจะไม่ใช่เรื่องตัวแทนเลย ดังนั้นจะให้สัตยาบันไม่ได้ เพราะไม่ใช่เรื่องตัวแทนทำเกินอำนาจ การให้สัตยาบันที่มีผลต่อการทำงานในอดีตของตัวแทนไม่ได้ส่งผลให้เป็นตัวแทนกันต่อไปหรือขยายอำนาจหน้าที่ของตัวแทนต่อไป แต่บุคคลภายนอกอาจอ้างการเป็นตัวแทนโดยกฎหมายปิดปากได้

ลักษณะสัญญาตัวแทน⁸

- 1) เป็นสัญญาสองฝ่าย ประกอบด้วยตัวการฝ่ายหนึ่ง และตัวแทนอีกฝ่ายหนึ่ง
- 2) ตัวแทนอาจมีได้ทั้งตัวแทนที่รับมอบอำนาจทั่วไปและตัวแทนที่รับมอบอำนาจเฉพาะการในกรณีที่เป็นตัวแทนที่รับมอบอำนาจทั่วไป ตัวแทนย่อมสามารถจัดการแทนตัวแทนได้ทุกอย่าง เว้นแต่กิจการบางอย่างซึ่งกฎหมายห้ามไว้ ส่วนในกรณีตัวแทนที่รับมอบอำนาจเฉพาะการย่อมทำการแทนตัวการได้เพียงเท่าที่จำเป็นเพื่อให้กิจการที่ได้รับมอบหมายนั้นสำเร็จลุล่วงไป (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 800 ประกอบกับมาตรา 801)
- 3) ตัวแทนไม่มีสิทธิได้รับบำเหน็จ เว้นแต่มีการตกลงในสัญญาว่าให้มีบำเหน็จ หรือตามทางประเพณีปฏิบัติกันนั้นเห็นได้โดยปริยายว่ามีบำเหน็จ
- 4) ตัวแทนต้องทำการตามคำสั่งทั้งที่แสดงออกชัดแจ้ง หรือโดยปริยายของตัวการ และตัวแทนต้องทำการด้วยตนเอง เว้นแต่จะมีอำนาจใช้ตัวแทนช่วงทำการได้
- 5) เงินและทรัพย์สินต่าง ๆ ที่ตัวแทนได้รับมาอันเนื่องมาจากการเป็นตัวแทนนั้น ตัวแทนต้องส่งมอบให้แก่ตัวการทั้งหมดและสิทธิทั้งหลายซึ่งตัวแทนหามาได้ในนามของตนเองแต่โดยฐานะที่ทำการแทน

⁸ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, ลักษณะของสัญญาตัวแทน [ออนไลน์], 20 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา http://web.krisdika.go.th/data/legalform/form_191/form_191.pdf

ตัวการ ตัวแทนก็ต้องโอนให้แก่ตัวการด้วยเช่นกัน หากตัวแทนเอาเงินที่ต้องส่งแก่ตัวการ ไป ใช้ ้ เป็นประโยชน์ส่วนตัว ตัวแทนต้องเสียดอกเบี้ยในเงินนั้นนับแต่วันที่ได้เอาไปใช้

6) หากตัวแทนมีความประสงค์ให้ตัวการต้องจ่ายเงินตรงให้แก่ตัวแทนตามจำนวนที่จำเป็นเพื่อทำการอันมอบหมายแก่ตัวแทนนั้น และหากตัวแทนได้ออกเงินตรงหรือเงินค่าใช้จ่ายไปก่อนตัวแทน ก็สามารถเรียกเอาเงินชดใช้จากตัวการพร้อมทั้งดอกเบี้ย และหากการปฏิบัติหน้าที่เป็นตัวแทนนั้นเป็นเหตุให้ตัวแทนต้องเสียหายอย่างหนึ่งอย่างใดโดยมิใช่ความผิดของตน ตัวแทนจะเรียกเอาค่าสินไหมจากตัวการก็ได้

7) ตัวการย่อมมีความผูกพันต่อบุคคลภายนอกในกิจการทั้งหลายอันตัวแทน หรือตัวแทนช่วงได้ทำไปภายในขอบอำนาจในฐานะตัวแทน

8) สัญญาตัวแทนระงับไปโดย

- ตัวการถอนตัวแทน

- ตัวแทนบอกเลิกการเป็นตัวแทน

- คู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งตาย หรือตกเป็นคนไร้ความสามารถ หรือล้มละลายวันแต่จะปรากฏว่าขัดกับข้อสัญญา หรือสภาพแห่งกิจการนั้น

9) ตัวการจะถอนตัวแทน และตัวแทนจะบอกเลิกเป็นตัวแทนในเวลาใดก็ได้

10) เหตุที่ทำให้สัญญาตัวแทนระงับสิ้นไปไม่ว่าจะเกิดจากตัวการหรือตัวแทนก็ตาม ห้ามมิให้ยกเป็นข้อต่อสู้คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งจนกว่าจะได้บอกกล่าวเหตุนั้น ๆ ไปยังคู่สัญญาฝ่ายนั้นแล้ว หรือจนกว่าคู่สัญญาฝ่ายนั้นจะได้ทราบเหตุแล้ว

11) ความระงับสิ้นไปแห่งสัญญาตัวแทนมิให้ยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้กระทำการโดยสุจริต เว้นแต่บุคคลภายนอกไม่ทราบความนั้น เพราะความประมาทเลินเล่อของตน

การฝากขายโดยไม่มีสัญญาแต่งตั้งตัวแทน

มาตรา 77/1 ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

(8) ” ขาย ” หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

- (ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย
- (ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร
- (ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใด ๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเอง โดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด
- (จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง

ในกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มได้ระบุไว้เป็นการทั่วไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 “เมื่อมีการส่งมอบสินค้าเพื่อเป็นการฝากขาย” ไปให้ผู้รับฝากขายแล้ว ถือว่า ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นแล้ว ผู้ฝากขายมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษี และคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม และนำส่งภาษีขายแก่กรมสรรพากร ทำให้เกิดความแตกต่างในวิธีปฏิบัติทางบัญชี และภาษีอากรเกิดขึ้น

2.4.5 หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรสำหรับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าโดยตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว

ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายโดยตั้งตัวแทนเพื่อขาย

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าโดยตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้วมีหลักเกณฑ์ในเรื่องความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร) ดังต่อไปนี้

การขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว ทั้งนี้ เฉพาะสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้าและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ให้ความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนการส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย

- (ก) ตัวแทนได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้าให้ผู้ซื้อ
- (ข) ตัวแทนได้รับชำระราคาสินค้า
- (ค) ตัวแทนได้ออกใบกำกับภาษี หรือ
- (ง) ได้มีการนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าโดยตัวแทนหรือบุคคลอื่น

โดยการตั้งตัวแทนในกรณีนี้ต้องเป็นการตั้งตัวแทนตามเงื่อนไขในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม(ฉบับที่ 8) ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงจะเกิดเมื่อตัวแทนหรือผู้รับฝาก

ขายส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ ซึ่งจะใกล้เคียงกับความรับผิดชอบสำหรับการขายสินค้าโดยปกติที่ความรับผิดชอบเกิดเมื่อผู้ขายส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ

หลักเกณฑ์ประกาศอธิบดีฯ ฉบับที่ 8

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ความรับผิดชอบทางภาษีที่เกิดขึ้นสำหรับกรณีการตั้งตัวแทนเพื่อขาย ซึ่งหากเป็นไปตามเงื่อนไข การตั้งตัวแทนเพื่อขายนั้นจะเป็นการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าแก่ผู้ซื้อ โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

ข้อ 1 ต้องเป็นสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้าโดยตัวแทนได้รับค่าตอบแทนหรือบำเหน็จจากตัวการตามที่ได้กำหนดไว้ในสัญญาตั้งตัวแทน

ข้อ 2 สัญญาตามข้อ 1 ต้องจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร และเป็นสัญญาที่ตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่ง หรือทุกประเภทก็ได้

ข้อ 3 ตัวการและตัวแทนต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 4 ตัวการและตัวแทนต้องเก็บรักษาต้นฉบับสัญญาการตั้งตัวแทนไว้ ณ สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันสิ้นสุดสัญญา

ข้อ 5 ตัวการต้องแจ้งสัญญาการตั้งตัวแทนต่อเจ้าพนักงานสรรพากรภายใน 15 วันนับแต่วันทำสัญญาตั้งตัวแทน ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่ที่สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ของตัวการตั้งอยู่“ (แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 145) ใช้อบังคับ 11 ตุลาคม 2545 เป็นต้นไป)

ข้อ 6 ตัวแทนต้องจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ โดยให้จัดทำแยกต่างหากจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบของตน ตามมาตรา 87(3) แห่งประมวลรัษฎากร

ส่วนกรณีที่ผู้ฝากขายไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ มีรายรับไม่เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี หรือเป็นผู้ที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่นผู้ฝากขายเป็นผู้ผลิตรายย่อยที่มีรายรับไม่มาก หรือเป็นธุรกิจขนาดเล็กที่ยังไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ย่อมไม่เป็นไปตามข้อ 3 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) ๖ ผู้ฝากขายซึ่งต้องส่งมอบสินค้าแก่ผู้รับฝากจึงต้องชำระภาษีตามมาตรา 78(1) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะถือว่าเมื่อมีการส่งมอบสินค้าก็เกิดเป็นการขายแล้ว ทำให้ผู้ฝากขายต้องรับภาระภาษีดังกล่าวโดยยังไม่ได้รับชำระราคาสินค้าจริง

2.5 เปรียบเทียบหลักเกณฑ์การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีทั่วไป กับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนนั้นแล้ว

2.5.1 ความรับผิดในการเสียภาษี (Tax Point)

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีการขายสินค้าทั่วไปนั้น ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการขายสินค้าให้ความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนส่งมอบสินค้าก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย ได้แก่ การโอนกรรมสิทธิ์สินค้าการได้รับชำระราคาสินค้า หรือ การออกไปกำกับภาษี กล่าวคือโดยหลักแล้วการขายสินค้าทั่วไปนั้นจะเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า

แต่การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าโดยการตั้งตัวแทนเพื่อขายที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไข ของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ

ดังนั้นหากเป็นการตั้งตัวแทนเพื่อขายที่ไม่เป็นไปตามประกาศอธิบดีฯ ความรับผิดที่เกิดขึ้นย่อมเป็นไปตามลักษณะของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในการขายสินค้าทั่วไป คือ เมื่อมีการส่งมอบสินค้าเกิดขึ้น

2.5.2 ฐานภาษี และการรับรู้รายได้

ฐานภาษี

ฐานภาษีของภาษีเงินได้ คำนวณจากการนำภาษีขายทั้งเดือนภาษีมาหักด้วยภาษีซื้อทั้งเดือนภาษี หากมีภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ชำระภาษีส่วนต่างนั้น หากมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย จะขอคืนภาษีส่วนต่างเป็นเงินสดหรือยกไปเครดิตภาษีในเดือนถัดไปก็ได้

ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าและให้บริการ (มาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร) ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) ถ้ามีด้วย

มูลค่าของฐานภาษีไม่ให้นำรวมถึง

(1) ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ลดให้ในขณะที่ขายสินค้าหรือให้บริการ และได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ โดยได้แสดงให้เห็นไว้ชัดเจนว่าได้มีการหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละครั้งที่ออกแล้ว ทั้งนี้ เว้นแต่ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนในการขายสินค้าหรือให้บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิออกไปกำกับภาษีอย่างย่อ ตามมาตรา 86/6 หรือมาตรา 86/7 ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะไม่แสดงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวให้เห็นชัดเจนไว้ในใบกำกับภาษีอย่างย่อก็ได้

- (2) ค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี
- (3) ภาษีขาย
- (4) ค่าตอบแทนที่มีลักษณะและเงื่อนไขตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

ภาษีขาย หมายถึง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อมีการขายสินค้าหรือรับค่าบริการ

ภาษีซื้อ หมายถึง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน ภาษีซื้อที่จะนำมาหักได้นี้คลุมไปถึงภาษีซื้อของสินค้าประเภททุนด้วย

การรับรู้รายได้จากการฝากขาย⁹

รายได้ หมายถึง กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสรับนั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ เช่น รายได้จากการขายสินค้า รายได้จากการให้บริการ รายได้ดอกเบี้ย รายได้ค่าสิทธิ รายได้เงินปันผล เป็นต้น

การที่ผู้ฝากขาย (Consignor) ส่งสินค้าให้แก่ผู้รับฝากขาย (Consignee) โดยที่ผู้รับฝากขาย (Consignee) ทำหน้าที่เป็นตัวแทนผู้ฝากขายในการขายสินค้าของผู้ฝากขาย ซึ่งในกรณีนี้ ผู้ฝากขาย (ผู้ขาย) จะสามารถรับรู้รายได้จากการขายสินค้าได้ก็ต่อเมื่อ ผู้รับฝากขายได้ขายสินค้านั้นไปยังบุคคลที่สามแล้วเท่านั้น ดังนั้น ผู้ฝากขายยังคงบันทึกสินค้าที่ฝากขายเป็นสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงินตลอดระยะเวลาที่ฝากขาย ส่วนผู้รับฝากขายจะรับรู้รายได้ค่านายหน้าในการขาย

ทั้งนี้ การพิจารณาว่ากิจการดำเนินการในฐานะของตัวการ (Principal) หรือตัวแทน (Agent) จำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจโดยคำนึงถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้อง กล่าวคือ กิจการดำเนินการในฐานะตัวการก็ต่อเมื่อกิจการได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ในทางตรงกันข้าม กิจการดำเนินการในฐานะตัวแทนเมื่อกิจการไม่ได้มีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ตัวอย่างเช่น สายการบินขายตั๋วโดยสารผ่านบริษัทท่องเที่ยว ในกรณีนี้ สายการบินถือทำหน้าที่เป็นตัวการ เนื่องจากสายการบินต้องรับภาระความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายตั๋วเครื่องบินหากจำหน่ายไม่หมด ขณะที่บริษัทท่องเที่ยว

⁹ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานทางบัญชี [ออนไลน์], 23 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา <http://www.fap.or.th/upload/9414/XPnptxHVff.pdf>

เป็นตัวแทน เนื่องจากไม่ต้องรับภาระความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับตัวเครื่องบินหากจำหน่ายไม่หมด โดยที่เมื่อบริษัทท่องเที่ยวขายตัวเครื่องบินได้ ก็จะต้องนำส่งเงินสุทธิจากค่านายหน้าแล้วให้แก่สายการบิน ดังนั้น ในกรณีนี้ บริษัทท่องเที่ยวจะรับรู้รายได้เท่ากับค่านายหน้าไม่ใช่ราคาตัวเครื่องบินเต็มจำนวน เป็นต้น

ลักษณะข้อบ่งชี้ว่า กิจการดำเนินการในฐานะของตัวการ (Principal) หรือตัวแทน (Agent) มีดังนี้

1) ลักษณะที่บ่งชี้ว่า กิจการดำเนินการในฐานะตัวการ

1.1) กิจการเป็นผู้รับผิดชอบหลักต่อการจัดหาสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า หรือจัดการให้เป็นไปตามคำสั่งซื้อ เช่น กิจการต้องรับผิดชอบในการยอมรับของตัวสินค้าหรือบริการที่ส่งมอบให้แก่ลูกค้า เป็นต้น

1.2) กิจการรับความเสี่ยงเกี่ยวกับตัวสินค้า ทั้งก่อนและหลังคำสั่งซื้อ ระหว่างการขนส่งหรือการรับสินค้าคืน

1.3) กิจการมีอิสระในการกำหนดราคา ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรืออ้อม

1.4) กิจการรับความเสี่ยงด้านสินเชื่อของลูกค้า

2) ลักษณะที่บ่งชี้ว่า กิจการดำเนินการในฐานะตัวแทน

2.1) กิจการไม่ได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ

2.2) จำนวนรายได้ที่กิจการจะได้รับถูกกำหนดไว้ล่วงหน้าในรูปแบบค่าธรรมเนียมคงที่ต่อรายการหรือเป็นอัตราร้อยละของจำนวนเงินที่เรียกเก็บจากลูกค้า

การรับรู้รายได้จากการฝากขาย

การรับรู้รายได้จากการฝากขายของผู้ฝากขาย ไม่ว่าจะมีการแต่งตั้งผู้รับฝากขายเป็นตัวแทนในการขายสินค้าหรือไม่ก็ตาม ผู้ฝากขายจะรับรู้รายได้เมื่อผู้รับฝากขายได้ขายสินค้านั้นให้บุคคลที่สาม ตามตัวอย่างของข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ซึ่งเป็นจุดที่

1) ผู้ฝากขายได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับบุคคลที่สามแล้วผู้ฝากขายจะต้องมีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อที่แท้จริงจึงจะรับรู้รายได้ ในขณะที่ผู้ฝากขายโอนสินค้าให้กับผู้รับฝากขายยังไม่ถือว่าเป็นการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนแต่อย่างใด เนื่องจากผู้ฝากขายยังคงไว้ซึ่งกรรมสิทธิ์หรือความเป็นเจ้าของในตัวสินค้านั้นอยู่ เพียงแต่อาจจะโอนความครอบครองไปยังผู้รับฝากขายเท่านั้นดังนั้นหากสินค้ามีความเสียหายหรือชำรุดบกพร่องที่ไม่ได้เกิดจากความผิดของผู้รับฝากขายย่อมอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ฝาก

ขาย ความเสี่ยงในสินค้าจึงไม่ได้โอนไปผู้รับฝากขายแต่อย่างใดและผู้ฝากขายเองก็ยังไม่ได้รับผลตอบแทนจากการขายสินค้านั้นอีกด้วย

2) ผู้ฝากขายไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อมผู้ฝากขายต้องไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างที่ว่าไปกระทำอีกและไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้ว จึงจะสามารถรับรู้รายได้ ดังนั้นในกรณีที่ผู้ฝากขายเพียงแต่ส่งมอบสินค้าให้กับผู้รับฝากขาย โดยที่ผู้ฝากขายนั้นยังคงมีสถานะเป็นเจ้าของสินค้า โดยสามารถกำหนดราคาสินค้าหรือระยะเวลาการชำระหนี้ของลูกค้าได้อยู่ ถือว่าผู้ฝากขายยังคงมีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารสินค้านั้นอยู่จึงยังไม่รับรู้รายได้ในขณะนั้น

3) ผู้ฝากขายสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือผู้ฝากขายต้องสามารถคิดจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ คือ ต้องสามารถรับรู้ถึงจำนวนรายได้ที่ผู้ฝากขายจะได้รับจริงและต้องเป็นที่น่าเชื่อถือว่าจะได้เป็นจำนวนที่แน่นอนดังนั้นจึงต้องรับรู้รายได้ ณ เวลาที่ผู้รับฝากขายสามารถขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อได้แล้ว เพราะจะรู้ได้ว่าสินค้านั้นขายได้จริงและสินค้าที่ขายได้นั้นมีมูลค่าเท่าใด

4) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ฝากขายจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น การฝากขายจะรับรู้รายได้ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นว่าการฝากขายนั้นจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีนั้นลำพังแต่การส่งสินค้าไปฝากขายไว้

ให้กับผู้รับฝากยังไม่อาจคาดได้ว่าสินค้านั้นจะทำให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจกลับมายังผู้ฝากขายหรือไม่ เพราะสินค้านั้นอาจจะขายไม่ได้ก็ได้ เมื่อผู้รับฝากสามารถขายสินค้าได้จึงจะรู้ว่าผู้ฝากขายจะได้รับประโยชน์จากการฝากขายสินค้านั้นในเวลานั้นผู้ฝากขายถึงจะรับรู้เป็นรายได้

5) ผู้ฝากขายสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อผู้ฝากขายสามารถคิดคำนวณต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการฝากขายนั้นได้ จึงจะรับรู้เป็นรายได้ เช่น สามารถคิดค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้า ค่าประกันภัย ค่าบริการหลังการขาย ค่าบำเหน็จหรือค่านายหน้าที่ต้องจ่ายให้กับผู้รับฝากเมื่อค่าใช้จ่ายดังกล่าวสามารถคิดคำนวณได้แล้วเป็นจำนวนที่แน่นอนผู้ฝากขายจึงจะรับรู้เป็นรายได้

การรับรู้รายได้จากการรับฝากขาย

ในส่วนของผู้รับฝากขาย การรับรู้รายได้จากการรับฝากขายที่จะต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนว่าควรจะแสดงด้วยจำนวนเบื้องต้น (Gross Amount) ซึ่งผู้รับฝากขายส่งใบแจ้งหนี้ไปยังลูกค้า (ผู้ซื้อขั้นสุดท้าย) เนื่องจากผู้รับฝากมีรายได้จากการขายสินค้านั้น หรือควรจะแสดงด้วยจำนวนสุทธิที่ผู้รับฝากขายหักไว้จากราคาขาย (ซึ่งก็คือจำนวนที่ผู้รับฝากขายส่งใบแจ้งหนี้ไปยังลูกค้าหักด้วยจำนวนที่ผู้รับฝากขายจ่ายชำระให้กับผู้ฝากขาย) เนื่องจากกิจการมีรายได้เป็นค่าธรรมเนียม (Commission or Fee) จากสินค้าที่รับฝากขาย การพิจารณาดังกล่าวขึ้น อยู่กับข้อเท็จจริงตามแต่กรณีว่าผู้รับฝากมีส่วนเกี่ยวข้องในการ

ดำเนินกิจการค้าขายนั้น เพียงใด จึงจะสามารถทราบได้ว่ารายได้นั้น ควรจะแสดงด้วยจำนวนเบื้องต้นหรือจำนวนสุทธิ และจะทำให้เห็นว่าผู้รับฝากขายนั้น ได้กระทำการขายโดยเป็นตัวการเอง หรือทำหน้าที่ในฐานะเป็นตัวแทนของผู้ฝากขายเท่านั้น โดยพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

ผู้รับฝากขายแสดงรายได้ด้วยจำนวนเบื้องต้น (รายได้รวมจากการขายสินค้าทั้งหมด)

1. ผู้รับฝากขายเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดหาสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ โดยถือว่าผู้รับฝากขายเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการดำเนินกิจการค้าขายนั่นเอง

2. ผู้รับฝากขายมีความเสี่ยงในสินค้า หากผู้รับฝากขายมีความเสี่ยงและผลตอบแทน ที่เป็นนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า ในกรณีที่ตัวสินค้าเกิดความเสียหายผู้รับฝากขายเองเป็นผู้ต้องรับผิดชอบหรือรับภาระความเสี่ยงที่เกิดขึ้นนั้น โดยมีลักษณะเช่นเดียวกับเจ้าของสินค้า

3. ผู้รับฝากขายสามารถกำหนดราคาสินค้าได้เอง การที่ผู้รับฝากขายสามารถกำหนดราคาสินค้าได้เอง แสดงให้เห็นถึงความเป็นเจ้าของสินค้า

4. ผู้รับฝากขายสามารถเปลี่ยนแปลงสภาพสินค้าได้ หากผู้รับฝากขายสามารถเปลี่ยนแปลงสินค้านั้นเองได้ตามคำสั่งของลูกค้า

5. ผู้รับฝากขายสามารถตัดสินใจเลือกคู่ค้าหรือผู้ฝากขายได้เอง หากสินค้าที่ลูกค้าสั่งซื้อ เข้ามามีผู้ประกอบการฝากขายสินค้านั้น หลายๆ ผู้ประกอบการ และผู้รับฝากขายสามารถเลือกได้ว่าจะติดต่อซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการรายใด ซึ่งแสดงถึงความเป็นอิสระไม่ตกอยู่ภายใต้การครอบงำของผู้ฝากขายรายใดโดยเฉพาะ

6. ผู้รับฝากขายมีความเสี่ยงทางด้านสินเชื่อ หากผู้รับฝากขายมีความเสี่ยงต้องรับภาระในสินเชื่อที่เกิดจากการขายสินค้า โดยจะต้องชดใช้เงินค่าขายสินค้าให้แก่ผู้ฝากขายไปไม่ว่าค่าขายนั้นจะเรียกเก็บจากผู้ซื้อได้หรือไม่ก็ตาม

7. จำนวนเงินที่ผู้รับฝากขายได้รับจากผู้ซื้อ มีมากกว่าจำนวนเงินที่ผู้รับฝากขายตกลงจะจ่ายให้เจ้าของ ความแตกต่างของเงินที่ผู้รับฝากขายได้รับจากผู้ซื้อ กับเงินที่ผู้รับฝากขายต้องจ่ายให้เจ้าของสินค้า เป็นผลตอบแทนจากการดำเนินกิจการของผู้รับฝากขายเอง ไม่เหมือนรายได้ที่เป็นค่าบำเหน็จหรือค่านายหน้าที่ได้รับจากยอดของมูลค่าสินค้าที่สามารถขายได้

8. ผู้รับฝากขายไม่จำเป็นต้องบอกเจ้าของสินค้าถึงราคาขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อเพราะถ้าผู้รับฝากขายสามารถขายสินค้าได้ราคาสูงก็ถือเป็นผลประโยชน์ของผู้รับฝากขายเองแสดงให้เห็นถึงความเป็นเจ้าของกิจการหรือเป็นตัวการเอง

ผู้รับฝากขายแสดงรายได้ด้วยจำนวนสุทธิ (รายได้เฉพาะค่าบำเหน็จหรือค่านายหน้า)

1. ผู้ฝากขายเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดหาสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ แสดงให้เห็นว่าผู้รับฝากขายไม่มีความเสี่ยงและผลตอบแทนในฐานะตัวการในรายการนั้น ๆ
2. ผู้รับฝากขายได้รับเงินตอบแทนเป็นค่าบำเหน็จหรือค่านายหน้าซึ่งมีลักษณะคงที่ที่แน่นอน โดยอาจตกลงกันไว้เป็นอัตราร้อยละของมูลค่าสินค้าที่สามารถขายได้ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้รับฝากขายนั้นเป็นตัวแทนของผู้ฝากขาย
3. ผู้ฝากขายเป็นฝ่ายที่รับภาระความเสี่ยงทางด้านสินเชื่อ หากผู้ซื้อไม่สามารถชำระหนี้ได้ ผู้ฝากขายจะเป็นผู้รับความเสี่ยงในหนี้ตัวเอง ผู้รับฝากขายจึงทำหน้าที่เป็นเพียงตัวแทนของผู้ฝากขาย
4. ผู้รับฝากขายไม่สามารถกำหนดราคาขายสินค้าได้เอง โดยราคาสินค้าทั้งหมดผู้ฝากขายจะเป็นฝ่ายกำหนดมาให้

การรับรู้รายได้จากการฝากขายทางภาษี¹⁰

สำหรับการรับรู้รายได้ทางภาษีมียกเว้นคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ข้อ 3.3 ได้กำหนดการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการฝากขายสินค้าที่ผู้รับฝากสินค้าทำหน้าที่ขายสินค้าแทนผู้ฝากสินค้า โดยให้ใช้เกณฑ์สิทธิคือ นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่ายังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและให้นำรายจ่ายทั้งสิ้น ที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้จากการขายสินค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการฝากขายสินค้า แต่หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการฝากขายสินค้าได้ทำสัญญาการตั้ง ตัวแทนผู้รับฝากสินค้าเป็นหนังสือ โดยตัวแทนผู้รับฝากสินค้าได้รับค่าตอบแทนหรือบำเหน็จตามที่กำหนดไว้ในสัญญา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะคำนวณรายได้เมื่อตัวแทนผู้รับฝากสินค้าขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อก็ได้จากคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวสรุปได้ว่าการประกอบกิจการฝากขายสินค้าจะรับรู้รายได้ ณ เวลาที่ผู้ประกอบการฝากขายได้นำสินค้ามาส่งมอบให้ผู้รับฝาก แม้ว่าความเป็นจริงผู้ฝากขายจะไม่ได้มีการขายสินค้าให้แก่ผู้รับฝากและผู้ฝากขายจะไม่ได้รับการชำระเงินเป็นค่าสินค้าเลยก็ตาม เพียงแต่ผู้ฝากขายได้ส่งสินค้าให้แก่ผู้รับฝากเพื่อให้ผู้รับฝากนำสินค้าไปขายแทนก็ต้องนำมูลค่าสินค้ามาคำนวณเป็นรายได้ของผู้ฝากขายแล้ว ณ รอบระยะเวลาบัญชีที่มีการฝากขายสินค้านั้นทันที ยกเว้นในกรณีที่ผู้ฝากขายได้มีการทำสัญญาแต่งตั้ง ผู้รับฝากขายเป็นตัวแทนโดยทำเป็นหนังสือและผู้รับฝากได้รับค่าตอบแทนตามที่กำหนดไว้ในสัญญาผู้ฝากขายจึงจะสามารถคำนวณรายได้เมื่อผู้รับฝากขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ

¹⁰ ผนัฐ เปรื่องปัญญานนท์, "การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขาย" (นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), หน้า21.

จากการเปรียบเทียบการรับรู้รายได้จากการฝากขายทางบัญชีกับการรับรู้รายได้ทางภาษี จะเห็นได้ว่ามีความแตกต่าง ณ เวลาที่ผู้ฝากขายต้องรับรู้รายได้จากการฝากขายซึ่งการรับรู้รายได้ทางบัญชีจะรับรู้เมื่อผู้รับฝากสามารถขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อได้แล้ว ในขณะที่การรับรู้รายได้ทางภาษีจะรับรู้เมื่อผู้ฝากขายส่งสินค้าให้แก่ผู้รับฝาก เว้นแต่จะมีการทำสัญญาตั้งผู้รับฝากเป็นตัวแทน ซึ่งการรับรู้รายได้ทางบัญชีจะพิจารณาจากความเป็นจริงของการซื้อขายสินค้าโดยพิจารณาจากการโอนความเสี่ยงและการได้รับผลตอบแทนจากการขายสินค้าหรือการโอนสถานะของความเป็นเจ้าของสินค้าที่แท้จริง ทั้งในด้านการบริหารสินค้า ความสามารถในการวัดมูลค่าของรายได้ การได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการขายสินค้า หรือความสามารถในการคำนวณต้นทุนที่เกิดจากการประกอบกิจการฝากขายสินค้านั้น ส่วนการรับรู้รายได้ทางภาษีไม่ได้พิจารณาจากความเป็นจริงของการซื้อขายสินค้าที่จะต้องมีการโอนกรรมสิทธิ์ในความเป็นเจ้าของและเจ้าของสินค้าก็ต้องได้รับค่าตอบแทนในมูลค่าของสินค้านั้นด้วย แต่ทางภาษีจะพิจารณาประเด็นในการเก็บภาษีเป็นสำคัญ โดยไม่สนใจว่าผู้ประกอบการฝากขายจะได้รับชำระเงินเป็นค่าสินค้าหรือไม่ เพียงแต่มีการเคลื่อนย้ายสินค้าหรือมีการส่งมอบสินค้าก็ต้องถือว่ามีกร“ขาย” แล้ว และจะต้องรับรู้เป็นรายได้ของผู้ประกอบการทันที เพื่อประโยชน์ในการเก็บภาษีเข้ารัฐสูงสุด

2.5.3 อัตราภาษี การคำนวณ การยื่นแบบ และการชำระภาษี

2.5.3.1 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีการกำหนดไว้(มาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร) ดังนี้

ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 10.0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการดังต่อไปนี้ ทั้งนี้ เว้นแต่กรณีที่กำหนดไว้ในมาตรา 80/2

- (1) การขายสินค้า
- (2) การให้บริการ
- (3) การนำเข้า

อัตราภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ลดลงได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่ต้องกำหนดอัตราภาษีให้เป็นอัตราภาษีเดียวกัน สำหรับการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกกรณี(พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 646) พ.ศ. 2560)

2.5.3.2 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี (มาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร) หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หาก

ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้

2.5.3.3 การยื่นแบบและการชำระภาษี

ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนดโดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามีไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้น หรือไม่ก็ตาม การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น (มาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร)

การยื่นแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30

ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 พร้อมชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ถ้ามี) เป็นรายเดือนทุกเดือนภาษีไม่ว่าจะมีการขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม โดยให้ยื่นแบบภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป กรณีผู้ประกอบการมีสถานประกอบการหลายแห่ง ให้แยกยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีเป็นรายสถานประกอบการ เว้นแต่ได้ยื่นคำร้องขออนุมัติยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีรวมกัน ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในท้องที่ที่สถานประกอบการอันเป็นสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ และได้รับอนุมัติจากอธิบดีสรรพากรแล้ว ก็สามารถยื่นแบบรวมกันได้ตั้งแต่เดือนภาษีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

การยื่นแบบใบขนสินค้าขาเข้า

ผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือผู้นำเข้าต้องยื่นแบบใบขนสินค้าขาเข้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ณ ด่านศุลกากรที่มีการนำเข้าสินค้า

การยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.36

กรณีเป็นผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการ มีหน้าที่ต้องยื่นแบบพร้อมชำระภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินให้แก่ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ซึ่งเข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราว หรือผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร

กรณีเป็นผู้ทอดตลาดซึ่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือส่วนราชการซึ่งขายทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ถูกยึดมาตามกฎหมายโดยวิธีอื่นนอกจากการขายทอดตลาด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบพร้อมชำระภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ขายทอดตลาด

กรณีเป็นผู้รับโอนสินค้าหรือเป็นผู้รับโอนสิทธิในบริการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 มีหน้าที่ต้องยื่นแบบพร้อมชำระภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ครบกำหนด 30 วัน ที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น

2.5.4 การออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ และใบลดหนี้

2.5.4.1 การออกใบกำกับภาษี

ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่จดทะเบียนจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาตามที่กำหนดไว้ (มาตรา 86) ดังนี้

ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้า หรือ การให้บริการทุกครั้ง และต้องจัดทำในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งให้ส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีให้เก็บรักษาไว้ตามมาตรา 87/3

ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวตามมาตรา 85/3 จะออกใบกำกับภาษีได้ต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

ใบกำกับภาษีให้ออกเป็นรายสถานประกอบการ ทั้งนี้ เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น

การออกใบกำกับภาษีโดยตัวแทนในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(1) รายงานภาษีขาย

(2) รายงานภาษีซื้อ

(3) รายงานสินค้าและวัตถุดิบ เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการขายสินค้า

การออกใบกำกับภาษี

ใบกำกับภาษี คือ เอกสารหลักฐานสำคัญ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องจัดทำและออกให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้า หรือรับบริการในแต่ละครั้ง

กรณีการขายสินค้า ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีพร้อมทั้งส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อในทันทีที่มีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ

กรณีการให้บริการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีพร้อมทั้งส่งมอบให้แก่ผู้รับบริการในทันทีที่ได้รับชำระราคาค่าบริการ

ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำใบกำกับภาษีอย่างน้อย 2 ฉบับ ดังนี้

ต้นฉบับ ผู้ประกอบการต้องส่งมอบให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

สำเนา ผู้ประกอบการต้องเก็บรักษาไว้เพื่อเป็นหลักฐานประกอบการลงรายงานภาษีเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี นับแต่วันที่ทำรายงาน

สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่น ซึ่งเป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม และหากผลการคำนวณภาษีปรากฏว่า ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ถือเป็นเครดิตภาษี ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีที่คำนวณภาษีนั้น และหากในเดือนภาษีที่นำเครดิตภาษีไปชำระยังมีเครดิตภาษีคงเหลืออยู่อีกก็มีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปได้

ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียน ไม่ใช้สิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไป ก็มีสิทธิขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น

ผู้มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี

1. ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ
2. ผู้ขายทอดตลาดที่มีใช้ส่วนราชการ ซึ่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยให้ผู้ขายทอดตลาดออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สิน (มาตรา 86/3 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.87/2542)
3. ตัวแทนในราชอาณาจักร ของผู้ประกอบการจดทะเบียนในราชอาณาจักร โดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว ทั้งนี้ เฉพาะสัญญาการแต่งตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้าและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี (มาตรา 86 วรรคสี่)
4. ตัวแทนในราชอาณาจักร ของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร ตัวแทน จะออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรได้ต่อเมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนนอกราชอาณาจักร ได้ยื่นคำขออนุมัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด (มาตรา 86/2)
5. ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร และเข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นครั้งคราว โดยได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด (มาตรา 85/3 และมาตรา 86 วรรคสอง)
6. ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ถูกขีดชื่อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะเลิกประกอบกิจการหรืออธิบดีสั่งเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม อธิบดีกรมสรรพากรจะอนุญาตให้

ผู้ประกอบการที่ถูกขีดชื่อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ต่อไปเป็นการชั่วคราวจนกว่าจะหยุดประกอบกิจการ โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด (มาตรา 86/11)

7. ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ได้แจ้งขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและได้รับอนุมัติให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี (มาตรา 82/3)

ประเภทของใบกำกับภาษี

1. ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป

- (1) ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป
- (2) ใบกำกับภาษีอย่างย่อ

2. เอกสารอื่นที่ถือเป็นใบกำกับภาษี

- (1) ใบเพิ่มหนี้
- (2) ใบลดหนี้
- (3) ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาด
- (4) ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร กรมศุลกากรหรือกรมสรรพสามิต เฉพาะส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตัวอย่างใบกำกับภาษี

1 คำว่า "ใบกำกับภาษี"

2 เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

3 ชื่อ ที่อยู่ของผู้ที่กรขายสินค้า หรือบริการ

4 ชื่อ ที่อยู่ของผู้ทำการซื้อสินค้า หรือบริการ

5 หมายเลข หรือลำดับของเลขที่ออกใบกำกับภาษี

6 วันที่ที่ทำการออกภาษี

7 รายละเอียดของสินค้าหรือบริการที่ทำการออกใบกำกับภาษี

8 จำนวนของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ในจากการคำนวณเงิน

บริษัท ตัวอย่าง จำกัด (สำนักงานใหญ่)

LOGO

ใบกำกับภาษี

ที่อยู่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โทร 02-123-0000 เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0 0000 00000 00 0

ชื่อลูกค้า / Customers: เลขที่ / No. 5801001
 ที่อยู่ / Address: วันที่ / Date
 เลขประจำตัวผู้เสียภาษี

อ้างถึงใบกำกับภาษีเลขที่ _____ ลงวันที่ _____

ลำดับที่ Item	รายการ Descriptions	จำนวน Quantity	หน่วยละ Unit price	จำนวนเงิน Amount
เหตุผลในการเพิ่มขึ้นนี้ _____				
รวมมูลค่าสินค้าตาม (1) ใบกำกับภาษีเดิม				
มูลค่าที่ออกต้อง (2)				
ผลต่าง (1)-(2)				-
ภาษีมูลค่าเพิ่ม 7% (4)				
รวม (3)+(4) = (5)				

ผู้จัดทำ ผู้รับ ผู้อนุมัติ

วันที่ วันที่ วันที่

ใบกำกับภาษี

Tax Invoice (ต้นฉบับ / original)

PEAX

ลูกค้า / Customer บริษัท ที ยู ยู เอ็น อินเทอร์เน็ต จำกัด (สำนักงานใหญ่) เลขที่ / No: TIV-20190400002
 ที่อยู่ / Address เลขที่ 145/161 ซอย คูบอน 27 แยก 7 ถนนคูบอน แขวงท่าแร้ง เขตบางเขน วันที่ / Issue: 19/04/2019
 กรุงเทพมหานคร 10220 อ้างอิง / Ref: IV-2019040002T
 เลขผู้เสียภาษี / Tax ID: 0105557083391 E: -
 ผู้ติดต่อ / Attention: คุณธราวัฒน์ T: -

ผู้ออก บริษัท แมมมอส จำกัด (สำนักงานใหญ่) เลขผู้เสียภาษี / Tax ID: 2827639379797
 issuer หมู่บ้าน ซิดีวีเอส แขวงห้วยปลา เขตวังทองหลาง กรุงเทพมหานคร 10310 จัดเตรียมโดย / Prepared by: ธราวัฒน์ เหล่าจันทร์
 T: 0820166066 E: tata_m@hotmail.com
 W: -

รหัส ID no.	คำอธิบาย Description	จำนวน Quantity	ราคาต่อหน่วย Unit Price	มูลค่าก่อนภาษี Pre-Tax Amount
PO4366	งานตรวจสอบค้นหนังสือ	1	10,000.00	10,000.00

หมายเหตุ / Remarks	ราคาสุทธิสินค้าที่เสียภาษี (บาท) / Pre-VAT Amount	10,000.00
	ภาษีมูลค่าเพิ่ม (บาท) / VAT	700.00
	จำนวนเงินรวมทั้งสิ้น (บาท) / Grand Total	10,700.00
	จำนวนเงินรวมทั้งสิ้น	หนึ่งหมื่นเจ็ดร้อยบาทถ้วน

อนุมัติโดย / Approved by: ผู้รับใบกำกับภาษี / Recipient

วันที่ / Date: วันที่ / Date:

2.5.4.2 ใบเพิ่มหนี้¹¹

ใบเพิ่มหนี้ คือ เอกสารสำคัญที่ใช้เพิ่มหนี้ให้กับลูกค้า เมื่อลูกค้าได้รับสินค้าและบริการแล้ว แต่ลูกค้ามีความต้องการสินค้าและบริการเพิ่มขึ้นอีก หรือการปรับปรุงราคาสินค้า ดังนั้นบริษัทจึงต้องออกใบเพิ่มหนี้ เพื่อยอดชำระเงินให้กับลูกค้า เพื่อให้ลูกค้าทราบยอดเงินที่จะต้องชำระหนี้ และสามารถเอาใบเพิ่มหนี้ไปยื่นเพิ่มภาษีซื้อ และทางผู้ออกใบเพิ่มหนี้นำส่งภาษีขาย

ใบเพิ่มหนี้ จึงเป็นเอกสารสำคัญที่ใช้ในการเพิ่มหนี้ให้กับลูกค้า เมื่อลูกค้ามีความต้องการตัวสินค้าและบริการอีก บริษัทจึงต้องออกเอกสารให้ เพื่อให้ลูกค้าได้ทราบยอดชำระเงิน และได้เอาใบเพิ่มหนี้ไปลดหย่อนภาษี

โดยการออกใบเพิ่มหนี้ นั้นมีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้(มาตรา 89/9 แห่งประมวลรัษฎากร) ว่า ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการไปแล้ว แต่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มใหม่ เนื่องจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการมีจำนวนเพิ่มขึ้น เพราะเหตุการณ์ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 82/9 ออกใบเพิ่มหนี้ให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการในเดือนภาษีที่เหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นที่ไม่สามารถออกใบเพิ่มหนี้ได้ทันในเดือนภาษีที่มีเหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้น ก็ให้ออกใบเพิ่มหนี้ให้กับผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการในเดือนภาษีถัดจากเดือนที่มีเหตุการณ์เกิดขึ้น โดยใบเพิ่มหนี้ต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(1) คำว่า "ใบเพิ่มหนี้" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบเพิ่มหนี้ และในกรณีที่ตัวแทนเป็นผู้ออกใบเพิ่มหนี้ในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86 วรรคสี่ หรือมาตรา 86/2 ให้ระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวแทนนั้นด้วย

(3) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(4) วัน เดือน ปี ที่ออกใบเพิ่มหนี้

(5) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษีเดิม รวมทั้งหมายเลขลำดับของเล่มถ้ามี มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่แสดงไว้ในใบกำกับภาษีดังกล่าว มูลค่าที่ถูกต้องของสินค้าหรือบริการ ผลต่างของจำนวนมูลค่าทั้งสอง และจำนวนภาษีที่เรียกเก็บเพิ่มสำหรับส่วนต่างนั้น

(6) คำอธิบายสั้น ๆ ถึงสาเหตุในการออกใบเพิ่มหนี้

(7) ข้อความอื่น ๆ

ให้นำมาตรา 86/4 วรรคสอง มาใช้บังคับ และให้ถือว่าใบเพิ่มหนี้ตามมาตรานี้เป็นใบกำกับภาษี

2.5.4.3 ใบลดหนี้¹²

การขายสินค้าหรือให้บริการโดยทั่วไปแล้วเมื่อได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการได้ออกใบกำกับภาษีให้กับลูกค้า แต่ต่อมาอาจเกิดปัญหาขึ้น เช่น สินค้าที่ส่งไปให้ลูกค้าเกิดชำรุด เสียหาย ไม่ต้องตาม

¹¹สำนักงานบัญชี BEE-Accountant, ใบเพิ่มหนี้คืออะไร[ออนไลน์], 20 มิถุนายน 2563. แหล่งที่มา

https://www.beeaccountant.com/debit_note_accounting/

¹² เรื่องเดียวกัน

ตัวอย่างที่ได้ตกลงกัน ได้มีการส่งคืนให้กับผู้ขายตามข้อตกลง ผู้ขายก็จะลดหนี้ให้กับลูกค้า โดยผู้ขายจะต้องออกหลักฐานการลดหนี้ให้กับลูกค้า ซึ่งหลักฐานดังกล่าวก็คือ “ใบลดหนี้”

โดยการออกใบลดหนี้ นั้นมีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้(มาตรา 89/10 แห่งประมวลรัษฎากร) ว่า ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการไปแล้ว แต่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มใหม่เนื่องจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการมีจำนวนลดลง เพราะเหตุการณ์ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 82/10 ออกใบลดหนี้ให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการในเดือนภาษีที่เหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นไม่สามารถออกใบลดหนี้ได้ทันในเดือนภาษีที่เหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้น ก็ให้ออกใบลดหนี้ให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการในเดือนภาษีถัดจากเดือนที่มีเหตุการณ์เกิดขึ้น โดยใบลดหนี้ต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

- (1) คำว่า "ใบลดหนี้" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด
 - (2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขที่ประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบลดหนี้ และในกรณีที่ตัวแทนเป็นผู้ออกใบลดหนี้ในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86 วรรคสี่ หรือมาตรา 86/2 ให้ระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวแทนนั้นด้วย
 - (3) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ
 - (4) วัน เดือน ปี ที่ออกใบลดหนี้
 - (5) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษีเดิม รวมทั้งหมายเลขลำดับของเล่มถ้ามี มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่แสดงไว้ในใบกำกับภาษีดังกล่าว มูลค่าที่ถูกต้องของสินค้าหรือบริการ ผลต่างของจำนวนมูลค่าทั้งสองและจำนวนภาษีที่ใช้คืนสำหรับส่วนต่างนั้น
 - (6) คำอธิบายสั้น ๆ ถึงสาเหตุในการออกใบลดหนี้
 - (7) ข้อความอื่น ๆ
- ให้นำมาตรา 86/4 วรรคสอง มาใช้บังคับ และให้ถือว่าใบลดหนี้ตามมาตรานี้เป็นใบกำกับภาษี

2.6 แนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกากรณีพิพาทเรื่องการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้ากรณีทั่วไป กับ การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5775/2539

โจทก์ฟ้องว่า เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 อ้างว่าโจทก์ประกอบกิจการค้าเข้าลักษณะเป็นการรับจัดธุรกิจให้ผู้อื่นตามประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทน ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าแห่งประมวลรัษฎากรแล้วได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีการค้าสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเดือนธันวาคม 2527 และเดือนมกราคมถึงมีนาคม 2528 เป็นเงินรวม 3,423,294 บาท โจทก์อุทธรณ์คัดค้านคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ได้มีคำวินิจฉัยยืนตามการประเมิน แต่ลดเบี้ยปรับให้ คงเรียกเก็บภาษีอากรเป็นเงินรวม 2,852,745.56 บาท โจทก์ไม่เห็นด้วย เนื่องจากโจทก์ทำการเป็นนายหน้าและตัวแทนเฉพาะการส่งสินค้าไปยังต่างประเทศส่วน

การค้าประเภทอื่นโจทก์ไม่ได้ทำการค้าเป็นนายหน้าและตัวแทนโจทก์จึงไม่ต้องเสียภาษีการค้าแก่จำเลยที่ 1 ขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามที่โจทก์อุทธรณ์ว่า โจทก์ประกอบกิจการรับจัดธุรกิจให้ผู้อื่นอันเข้าลักษณะเป็นการค้าประเภท 10 ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าแห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ โจทก์นำสืบว่าโจทก์ทำสัญญาซื้อขายสินค้ากับผู้ขายโดยมีข้อตกลงว่าให้เป็นการซื้อขายเสร็จเด็ดขาดต่อเมื่อมีบุคคลที่สามมาขอซื้อสินค้าจากโจทก์ตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 6 ถึง 11 เพราะต้องการประหยัดเงินลงทุนและไม่ต้องรับผิดชอบกรณีสินค้าสูญหาย กับไม่ต้องมีภาระจัดเก็บสินค้าและตรวจสอบสินค้าคงเหลือ โจทก์มีหน้าที่จัดเตรียมสถานที่ขายสินค้า กำหนดราคาสินค้า และประชาสัมพันธ์สินค้าในนามโจทก์ อีกทั้งจัดพนักงานขายสินค้าโดยมีพนักงานของผู้ขายสินค้าคอยแนะนำ เมื่อขายสินค้าได้พนักงานของโจทก์จะบรรจุหรือหีบห่อและออกไปเสร็จรับเงินในนามโจทก์ สำหรับกำไรจากการขายเป็นของโจทก์ทั้งหมด แต่ถ้าหากมีสินค้าเหลือ โจทก์จะลดราคาขายลงรายละเอียดตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 12 และ 13 แต่โจทก์ยังต้องรับผิดชอบราคาสินค้าเท่าเดิม การซื้อสินค้าตามสัญญาซื้อขายดังกล่าวเป็นการซื้อมาแล้วขายไปเช่นสินค้าทั่วไป โจทก์จึงไม่ได้ประกอบกิจการค้าเข้าลักษณะเป็นการจัดธุรกิจให้ผู้อื่น ตามประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทน ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าแห่งประมวลรัษฎากร ส่วนจำเลยนำสืบว่าผู้ขายสินค้าและโจทก์จะตกลงอัตราต้นทุนสินค้าที่ขายกันไว้ก่อนที่จะนำสินค้ามาวางขายเมื่อตกลงกันได้ผู้ขายจึงจะนำสินค้ามาวางขายตามสถานที่ที่โจทก์จัดไว้ให้โดยผู้ส่งสินค้าจัดหาตู้และอุปกรณ์ในการใส่และเก็บสินค้ากับพนักงานมาช่วยขายสินค้า สำหรับสินค้ายังเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ขายส่วนราคาสินค้าโจทก์และผู้ขายจะร่วมกันกำหนด เมื่อขายสินค้าได้แต่ละเดือน โจทก์จะทำยอดขายสินค้าแยกต่างหากจากการขายสินค้าอื่นโดยลงบันทึกยอดขายสินค้าดังกล่าวว่าฝากขาย รายละเอียดตามเอกสารหมายเลข ล.1 แผ่นที่ 63 จากนั้นผู้ขายสินค้าก็จะมาตรวจสอบแล้วขอรับเงินค่าสินค้าจากโจทก์ ส่วนกำไรโจทก์จะได้รับตอบแทนจากการขายสินค้าตามอัตรากำไรที่ได้ตกลงกันไว้ สำหรับสินค้าคงเหลือยังเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ขายสินค้า กรณีนี้โจทก์จึงไม่มีสินค้าคงเหลือแต่อย่างใด โจทก์คงเพียงแต่ครอบครองดูแลสินค้าไว้แทนผู้ขายสินค้า หากเกิดการสูญหายหรือเสียหายขึ้นซึ่งจะโทษผู้ขายสินค้าไม่ได้แล้ว โจทก์จะต้องรับผิดชอบ ส่วนการลดราคาสินค้าเป็นการส่งเสริมการขายสินค้าของโจทก์ โดยโจทก์และผู้ขายสินค้าจะมีการตกลงกันเป็นอีกส่วนหนึ่งต่างหาก การทำสัญญาซื้อขายสินค้าดังกล่าวแล้วขายสินค้าไปของโจทก์ จึงเป็นตัวแทนค้าต่างเข้าลักษณะเป็นการรับจัดธุรกิจการขายสินค้าให้ผู้อื่นตามประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทน ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าแห่งประมวลรัษฎากรเห็นว่า การที่โจทก์ทำสัญญาซื้อขายสินค้ากับผู้ขายเพื่อนำสินค้ามาวางขายให้ห้างสรรพสินค้าของโจทก์ โดยมีข้อตกลงกันว่าในขณะที่มีบุคคลที่สามมาขอซื้อสินค้าให้ถือว่าสินค้านั้นได้มีการซื้อขายเสร็จเด็ดขาดในระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายแล้ว การขายสินค้าให้บุคคลที่สามจึงเป็นการขายของผู้ซื้อขายให้บุคคลที่สามหรืออีกนัยหนึ่งก็คือสินค้าที่ซื้อขายกันยังไม่ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์ในขณะที่โจทก์ส่งให้ผู้ขายส่งสินค้ามาวางขายในห้างสรรพสินค้าของโจทก์ กรรมสิทธิ์จะตกเป็นของโจทก์ก็ต่อเมื่อมีลูกค้าของโจทก์มาขอซื้อสินค้านั้นจากโจทก์ตามสัญญาซื้อขายเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 6 ถึง 11 หรือ ล.1 แผ่นที่ 52 นั้นแม้สัญญาซื้อขายของโจทก์และผู้ขายดังกล่าวจะไม่ต้องห้ามโดยกฎหมายและไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนก็ตามแต่ก็ต้องดูถึงวิธีการปฏิบัติระหว่างโจทก์และผู้ขายว่ามีเจตนาซื้อขายกันจริง

ตามสัญญาหรือไม่ ในทางปฏิบัติโจทก์ยอมให้ผู้ขายส่งสินค้าเข้ามาวางขายในห้างสรรพสินค้าของโจทก์ในสถานที่ที่โจทก์กำหนดโดยโจทก์ยังมีต้องชำระเงินค่าสินค่านั้นแก่ผู้ขายโจทก์จะชำระเงินให้ผู้ขายต่อเมื่อมีลูกค้าได้ตกลงซื้อสินค่านั้นในแต่ละเดือนจึงทำบัญชีสินค้าที่ขายได้ในแต่ละวันกันไว้ ราคาที่โจทก์ซื้อและขายให้ลูกค้าก็ต้องเกิดจากการกำหนดร่วมกันระหว่างโจทก์และผู้ขายซึ่งนำสินค้ามาวางขายในห้างสรรพสินค้าของโจทก์แต่ตราบไต่ที่ยังไม่มีลูกค้าของโจทก์มาขอซื้อผู้ขายก็ยังคงต้องรับผิดชอบในความเสียหายหรือสูญหายของสินค่านั้นอยู่ ซึ่งผิดปกติไปจากการที่โจทก์ซื้อสินค้ามาวางขายเอง การทำสัญญาซื้อขายของโจทก์ดังกล่าวกรรมสิทธิ์ของสินค้าตกมาเป็นของโจทก์แต่เพียงในนามเพราะข้อสัญญาเท่านั้น อีกทั้งเมื่อผู้ขายจะส่งสินค้ามาวางขายผู้ขายยังต้องดำเนินการติดตั้งของใช้ถาวร เพอร์นิเจอร์ และอื่น ๆ อันเกี่ยวกับการนำสินค้ามาวางขายด้วยค่าใช้จ่ายของผู้ขายเองโดยความเห็นชอบจากโจทก์ก่อน ตามสัญญาซื้อขายข้อ 7 พฤติการณ์และข้อสัญญาต่าง ๆ เหล่านี้ซึ่งผิดไปจากการซื้อขายเสรีจึงเด็ดขาดตามปกติอย่างมาก ทำให้เห็นว่า โจทก์ไม่มีเจตนาอันแท้จริงที่จะซื้อสินค้าจากผู้ขายมาขายเองไม่ว่าโจทก์จะจัดพนักงานขายสินค่านั้นเอง หรือต้องให้ผู้ขายส่งพนักงานของผู้ขายมาดำเนินการขายสินค่านั้นด้วย ก็เป็นเพียงข้อตกลงที่จะให้มีการขายสินค่านั้นเท่านั้น แต่สินค่านั้นก็วางขายในห้างสรรพสินค้าของโจทก์โดยโจทก์ยังไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินค่านั้น เป็นกรณีที่ฟังได้ว่าโจทก์รับจัดธุรกิจการขายให้ผู้ขาย จึงเข้าอยู่ในประเภทการค้าที่ 10 นายหน้าและตัวแทนตามบัญชีอัตราภาษีการค้าแห่งประมวลรัษฎากรที่โจทก์อ้างว่าเมื่อมีสินค้าเหลือโจทก์จะลดราคาขายลงโดยโจทก์ยังคงรับผิดชอบในราคาที่ตกลงไว้กับผู้ขายนั้น เห็นว่า เมื่อยังไม่มีลูกค้ามาขอซื้อสินค้าจากโจทก์ กรรมสิทธิ์ในสินค้าก็ยังไม่เป็นของโจทก์ สินค้าที่ยังคงมีอยู่ก็ยังคงเป็นของผู้ขาย ไม่อาจเรียกได้ว่าเป็นสินค้าเหลือของโจทก์ ส่วนการที่โจทก์ลดราคาขายลงก็เป็นเพียงวิธีการชักจูงใจให้ลูกค้าได้ซื้อสินค่านั้นเพื่อประโยชน์ที่โจทก์จะได้รับค่าตอบแทนจากผู้ขาย ทั้งราคาที่ขายนี้โจทก์ก็ต้องร่วมกันกำหนดกับผู้ขายด้วยตามสัญญาซื้อขายข้อ 4 ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งในการจัดการธุรกิจให้ผู้ขายนั่นเอง ดังนั้นการที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้โจทก์เสียภาษีการค้า ตามประเภทการค้าที่ 10 นายหน้าและตัวแทนตามบัญชีอัตราภาษีการค้าแห่งประมวลรัษฎากรจึงชอบแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 550/2543

โจทก์ฟ้องขอให้บังคับจำเลยทั้งสองส่งมอบรถยนต์หมายเลขทะเบียน ก-5777 พิชณุโลก และหมายเลขทะเบียน ก-6555 พิชณุโลก คินโจทก์หากคินไม่ได้ขอให้ชดใช้เงินจำนวน 450,000 บาท และ 1,700,000 บาท แทนการส่งมอบรถยนต์ที่เช่าซื้อคินตามลำดับ กับให้จำเลยทั้งสองร่วมกันชดใช้ค่าขาดประโยชน์จากการใช้รถยนต์เป็นเงิน 1,145,199.98 บาท และภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงิน 230,663.99 บาท กับค่าขาดประโยชน์เป็นรายเดือนอัตราเดือนละ 32,000 บาท พร้อมค่าภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 7 ของค่าขาดประโยชน์นับแต่วันถัดจากวันฟ้อง เป็นต้นไปจนกว่าจำเลยทั้งสองจะส่งมอบรถยนต์คินหรือใช้ราคาแทนจนครบแก่โจทก์

โจทก์ฎีกาขอสุดท้ายขอให้จำเลยทั้งสองร่วมกันชดใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ของค่าเสียหายคิดเป็นเงิน 230,663.99 บาท นั้น เห็นว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวโจทก์ขอเรียกเก็บเอาจากค่าเสียหายซึ่งประกอบด้วย

ราคารถยนต์ทั้งสองคันตามสัญญาเช่าซื้อและค่าขาดประโยชน์ โดยเมื่อสัญญาเช่าซื้อเลิกกันแล้ว คู่สัญญาจำต้องให้อีกฝ่ายหนึ่งได้กลับสู่ฐานะดังที่เป็นอยู่เดิม โดยจำเลยที่ 1 ผู้เช่าซื้อมีหน้าที่จะต้องคืนรถยนต์ทั้งสองคันเพื่อให้โจทก์ ซึ่งเป็นผู้ให้เช่าซื้อ กลับคืนสู่ฐานะเดิม หากคืนไม่ได้ก็ให้ชดใช้ค่าเสียหายเป็นค่ารถยนต์ดังกล่าว อีกทั้งจำเลยที่ 1 จะต้องชดใช้เงินเป็นค่าเสียหายแก่โจทก์ในการใช้รถยนต์ทั้งสองคันของโจทก์ในระหว่างที่ตนยังไม่ส่งมอบรถยนต์คืนด้วย ซึ่งจำนวนเงินที่กำหนดให้จำเลยที่ 1 รับผิดชอบใช้ค่าเสียหายดังกล่าวแก่โจทก์หาใช่เป็นเรื่องที่จำเลยที่ 1 ต้องชำระราคาเช่าซื้อตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด อันจะก่อให้เกิดความรับผิดในการเสียหายมิมูลค่าเพิ่มไม่เพราะค่าเสียหายดังกล่าวกำหนดให้เพื่อชดใช้ค่าเสียหายที่เกิดแก่โจทก์ภายหลังที่สัญญาเช่าซื้อรถยนต์เลิกกันแล้ว จำเลยทั้งสองจึงไม่ต้องรับผิดชอบใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแก่โจทก์ฎีกาข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้นเช่นกัน"

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ

3.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ

3.1.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีทั่วไป

สหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้หลักเกณฑ์ตาม The Value Added Tax Act 1994 โดยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ ผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้า หรือให้บริการ หรือวิชาชีพที่ได้จดทะเบียนภาษี หรือมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงผู้นำเข้าสินค้ามาจากประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปและผู้ประกอบที่ได้นำเข้าสินค้าจากประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกสหภาพยุโรป (มาตรา 1 และมาตรา 3)

3.1.2 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณี คือ

1) ความรับผิดในกรณีทั่วไป (มาตรา 6(2)(a)(b))

ความรับผิดในกรณีทั่วไป เกิดขึ้นตามการกระทำดังนี้

- (1) เมื่อมีการส่งมอบสินค้า หรือสินค้าที่ส่งมอบนั้นพร้อมใช้งาน หรือมีการให้บริการ
- (2) เมื่อได้รับชำระราคาสินค้าหรือบริการ
- (3) เมื่อมีการออกใบกำกับภาษี

เว้นแต่ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนได้มีการออกใบกำกับภาษีใน 14 วันนับแต่มีการส่งมอบสินค้า หรือสินค้าที่ส่งมอบนั้นพร้อมใช้งาน หรือมีการให้บริการตาม (1) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อมีการออกใบกำกับภาษี

2) ความรับผิดในกรณีที่สินค้าอยู่ในระหว่างการขายและสามารถคืนสินค้าได้ (มาตรา 6(2)(c))

ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่สินค้าอยู่ในระหว่างการขายให้ความรับผิดเกิดขึ้น ตามส่วนของการกระทำดังต่อไปนี้ แล้วแต่ว่าการกระทำใดได้เกิดขึ้นก่อน

- 1) เมื่อลูกค้าพอใจในสินค้าและมีการตกลงซื้อขายสินค้า
- 2) หลังจากที่มีการส่งมอบสินค้า 12 เดือน
- 3) เมื่อออกใบกำกับภาษี

เว้นแต่ เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้มีการออกไปกำกับภาษีภายใน 14 วันหลังจากเกิดเหตุการณ์ตาม (1) หรือ (2) แล้วแต่ว่าเหตุการณ์ใดจะเกิดขึ้นก่อน ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการออกไปกำกับภาษี

3.1.3 ฐานภาษี

ฐานภาษีของภาษีเงินได้สำหรับการขายสินค้าและบริการ (มาตรา 19) ได้แก่

(1) ในกรณีที่ค่าตอบแทนจากการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นจำนวนเงินมูลค่าฐานภาษีเท่ากับจำนวนเงินทั้งหมด

(2) ในกรณีที่ค่าตอบแทนจากการขายสินค้าหรือให้บริการบางส่วนมีใช้จำนวนเงินหรือมีใช้จำนวนเงินทั้งหมด มูลค่าฐานภาษีเท่ากับส่วนที่เป็นเงิน

(3) ในกรณีที่ค่าตอบแทนจากการขายสินค้าหรือให้บริการมีใช้จำนวนเงินทั้งหมดให้ถือว่ามูลค่าฐานภาษีเท่ากับค่าตอบแทนที่พึงได้รับ

ในบางกรณีมูลค่าของราคาตลาดอาจถูกนำมาใช้ในการคำนวณมูลค่าฐานภาษีได้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี

3.1.4 อัตราภาษี

การคำนวณภาษี มีการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม 3 อัตรา (มาตรา 2) ดังนี้

(1) อัตราปกติ คือ ร้อยละ 20 สำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการ และการได้รับสินค้ามาจากประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปและนำเข้าสินค้าจากประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกสหภาพยุโรป

(2) อัตราลด คือ อัตราร้อยละ 5 สำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการบางกรณี เช่น เชื้อเพลิงหรือพลังงานที่ใช้ในครัวเรือน การติดตั้งอุปกรณ์ประหยัดพลังงาน การปรับปรุงที่อยู่อาศัย เป็นต้น

(3) อัตราศูนย์ คือ อัตราร้อยละ 0 โดยจัดเก็บจากสินค้าบางประเภท เช่น อาหารน้ำประปา หนังสือ การให้บริการระหว่างประเทศ และการขนส่ง เป็นต้น

3.1.5 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีหรือนำไปเป็นเครดิตได้

ภาษีขาย คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการที่ผู้ประกอบการได้ขายสินค้าหรือได้ให้บริการหรือผู้ประกอบการได้รับสินค้าจากประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป

ภาษีซื้อ คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บจากการซื้อ สินค้าหรือรับบริการ หรือจากการได้รับสินค้าจากประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป หรือจากการนำเข้าสินค้าจากประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกสหภาพยุโรป

3.1.6 การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการฝากขายสินค้าผู้ประกอบการตัวแทนที่ขายสินค้าในนามตนเอง ผู้ประกอบการขายสินค้าที่สามารถคืนสินค้าได้และผู้ประกอบการที่ซื้อ สินค้าดังกล่าวไปขายต่อจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้ามูลค่าของรายรับมากกว่าหรือคาดว่าจะมากกว่า 85,000 ปอนด์ ต่อ 12 เดือน โดยต้องแจ้งขอจดทะเบียน ภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ถึงเกณฑ์ (มาตรา 3 ประกอบรายการที่ 1)

3.1.7 การจัดทำใบกำกับภาษี

สำหรับการฝากขายสินค้าที่ทำผ่านตัวแทนที่ขายสินค้าในนามของตัวการ ผู้ประกอบการตัวการมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้ซื้อ และส่งให้กับผู้ซื้อ โดยตรงหรือโดยผ่านตัวแทนสำหรับการฝากขายสินค้าที่ทำผ่านตัวแทนที่ขายสินค้าในนามของตัวแทนเองหรือการขายที่สามารถคืนสินค้าได้ ต้องออกใบกำกับภาษีเป็น 2 ช่วง ช่วงที่หนึ่งคือผู้ฝากขายต้องออกใบกำกับภาษีให้กับตัวแทน และช่วงที่สองคือตัวแทนออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อ โดยต้องจัดทำใบกำกับภาษีภายใน 30 วันนับจากวันที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้น

3.1.8 การจัดทำรายงาน

ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่จัดทำรายงานภาษีซื้อและภาษีขายทุกกำหนดเวลาการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมีรายการดังที่ได้กล่าวมาแล้วในการจัดทำรายงานสินค้าทั่วไปนอกจากนั้นสำหรับการซื้อขายที่คืนสินค้าได้ยังต้องระบุรายการเพิ่มเติมคือ

(1) หากเป็นผู้ประกอบการที่รับสินค้ามาในรูปการซื้อขายที่คืนสินค้าได้ ในรายงานจะต้องระบุถึงสินค้าที่ได้รับมาในเงื่อนไขที่สามารถคืนสินค้าได้ ระบุวันที่ได้มีการรับมอบสินค้า ลักษณะหรือประเภทของสินค้า ชื่อและที่อยู่ของผู้ที่ส่งมอบสินค้ามาให้ วันที่มีการขายหรือคืนสินค้า

(2) หากเป็นผู้ประกอบการได้ส่งสินค้าไปก็จะต้องลงรายงานโดยระบุวันที่และข้อมูลของกิจการที่ได้ส่งมอบสินค้าให้ไปและต้องเก็บรายงานดังกล่าวไว้เป็นเวลา 6 ปี

3.1.9 การยื่นแบบและการชำระภาษี

ผู้ประกอบการฝากขายที่จดทะเบียนและผู้ประกอบการตัวแทนที่ขายสินค้าในนามตนเองมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภายใน 1 เดือนนับแต่วันสิ้นสุดกำหนดเวลาในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ 3 เดือน

3.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขาย

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขายของอังกฤษจะมี 2 รูปแบบด้วยกันคือ (1) การฝากขายสินค้าผ่านตัวแทนทั้งที่ขายสินค้าในนามของตัวการและขายสินค้าในนามของตัวเอง และ (2) การฝากขายในรูปของการซื้อ ขายที่สามารถคืนสินค้าได้

ความหมายของตัวแทน คือ การที่บุคคลหนึ่งกระทำการแทนหรือเป็นผู้แทนของอีกบุคคลหนึ่งในการจำหน่ายสินค้า โดยที่ตัวการไม่สามารถหลีกเลี่ยงความรับผิดชอบในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือหน้าที่ในการชำระภาษีจากการขายสินค้าโดยผ่านตัวแทนได้ โดยการจะทำหน้าที่เป็นตัวแทนจะต้องมีการตกลงซึ่งข้อตกลงอาจเป็นลายลักษณ์อักษรหรือด้วยวาจาหรือเพียงแสดงจากวิธีการที่ตัวแทนและตัวการปฏิบัติในการดำเนินการ ไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบใดก็ตามความสัมพันธ์นี้จะต้องถูกจัดตั้งขึ้นอย่างชัดเจนเสมอระหว่างตัวแทนและตัวการและจะต้องสามารถแสดงให้เห็นศุลกากรและสรรพสามิตที่ตัวแทนได้จัดทำธุรกรรมว่าเป็นการกระทำเพื่อตัวการมากกว่าการซื้อ ขายเพื่อตัวเอง อีกทั้งตัวแทนก็ไม่ได้เป็นเจ้าของสินค้าหรือใช้บริการที่ตัวแทนซื้อ หรือขายเพื่อตัวการนั้น และตัวแทนไม่ได้เปลี่ยนแปลงลักษณะหรือมูลค่าใด ๆ ของสินค้าที่ตกลงระหว่างตัวการกับบุคคลที่สาม

ส่วนความหมายการขายสินค้าที่อยู่ในเงื่อนไขของการขายที่สามารถคืนสินค้าได้คือ เจ้าของสินค้ายังไม่ได้มีการขายสินค้าอย่างเสร็จเด็ดขาดและยังคงความเป็นเจ้าของในสินค้าจนกว่าผู้ซื้อจะตกลงรับซื้อสินค้านั้นไป

การตกลงรับซื้อสินค้าก็คือการที่ผู้ซื้อแสดงว่าจะเก็บสินค้านั้นไว้เอง จนกว่าที่ผู้ซื้อจะตกลงรับซื้อสินค้าไป ผู้ซื้อก็มีสิทธิที่จะคืนสินค้านั้น ได้ตลอดเวลาโดยไม่มีเงื่อนไขใด ๆ ถ้าหากไม่ได้มีการกำหนดเวลาเอาไว้

3.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี มูลค่าเพิ่ม ได้แก่ (1) ผู้ประกอบการฝากขายสินค้า (2) ผู้ประกอบการตัวแทนที่ขายสินค้าในนามของตนเอง และ (3) ผู้ประกอบการขายสินค้าที่สามารถคืนสินค้าได้และผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้านั้นไปขายต่อ

3.2.2 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับการฝากขายสินค้าที่ทำ ผ่านตัวแทนที่ขายสินค้าในนามของตัวการความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดเมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าให้ ผู้ซื้อหรือสินค้าพร้อมสำหรับการใช้งาน หรือเมื่อได้รับ

ชำระราคาสินค้า หรือเมื่อออกไปกำกับภาษี เว้นแต่จะได้มีการออกไปกำกับภาษีภายใน 14 วันนับแต่ส่งมอบสินค้าหรือสินค้าพร้อมสำหรับการใช้งาน ความรับผิดจะเกิดเมื่อมีการออกไปกำกับภาษีสำหรับการฝากขายสินค้าที่ทำผ่านตัวแทนที่ขายสินค้าในนามของตัวเองและการฝากขายในรูปของการซื้อขายที่สามารถคืนสินค้าได้จะเกิดความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็น 2 ช่วง คือช่วงที่ผู้ฝากขายส่งมอบสินค้าให้ตัวแทน และช่วงที่ตัวแทนส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ

(1) ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ฝากขายจะเกิดเมื่อตัวแทนตกลงซื้อสินค้าหรือหลังจากที่ผู้ฝากขายส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนไป 12 เดือนหรือเมื่อออกไปกำกับภาษี เว้นแต่จะได้ออกไปกำกับภาษีภายใน 14 วันหลังจากมีการตกลงซื้อสินค้าหรือส่งมอบสินค้า 12 เดือนความรับผิดจะเกิดเมื่อมีการออกไปกำกับภาษีนั้น

(2) ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของตัวแทนจะเกิดเมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อหรือสินค้าพร้อมสำหรับการใช้งาน หรือเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า หรือเมื่อออกไปกำกับภาษี เว้นแต่จะได้มีการออกไปกำกับภาษีภายใน 14 วันนับแต่ส่งมอบสินค้า หรือสินค้าพร้อมสำหรับการใช้งาน ความรับผิดจะเกิดเมื่อมีการออกไปกำกับภาษีนั้นโดย VAT Act 1994 มาตรา 6(2)(c) ได้กำหนดความรับผิดสำหรับกรณีที่สินค้าอยู่ในระหว่างการขายและสามารถคืนสินค้าได้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้น ตามส่วนของการกระทำดังต่อไปนี้ แล้วแต่ว่าการกระทำใดได้เกิดขึ้น ก่อน

- (1) เมื่อลูกค้าพอใจในสินค้าและมีการตกลงซื้อขายสินค้า
- (2) หลังจากที่มีการส่งมอบสินค้า 12 เดือน
- (3) เมื่อออกไปกำกับภาษี

เว้นแต่ เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้มีการออกไปกำกับภาษีภายใน 14 วันหลังจากเกิดเหตุการณ์ตาม (1) หรือ (2) แล้วแต่ว่าเหตุการณ์ใดจะเกิดขึ้น ก่อน ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น เมื่อมีการออกไปกำกับภาษี โดยมาตรา 6(2)(c) มีลักษณะพิเศษกำหนดทางเลือกขยายเวลาความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มออกไปจากหลักพื้นฐานที่กำหนดว่าความรับผิดเกิดขึ้น เมื่อส่งมอบสินค้าหรือเมื่อสินค้าอยู่ในสภาพพร้อมที่จะให้ลูกค้าใช้งานได้ทันที เป็นเมื่อมีการตกลงซื้อสินค้าหรือเมื่อส่งมอบสินค้า 12 เดือนแล้วแต่ว่าการกระทำใดได้เกิดขึ้นก่อน

ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะยังไม่เกิดในขณะที่มีการส่งมอบสินค้าแม้ว่าสินค้าจะถูกส่งออกไปอยู่ในความครอบครองของผู้ซื้อแล้วก็ตามแต่มันยังไม่ใช่การขาย ณ เวลานั้น สินค้ายังเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ขายอยู่ และผู้ซื้อก็มีสิทธิที่จะคืนสินค้าได้ นั้น ได้ตลอดเวลาหรือภายในเวลาที่ตกลงกัน ความรับผิดจะเกิดขึ้น เมื่อผู้ซื้อยอมรับการชื้อขายนั้น หรือจนกว่าจะหมดระยะเวลาไม่เกิน 12 เดือนซึ่งผู้ขายอาจจะกำหนดเวลาไว้โดยเฉพาะเพื่อที่ผู้ซื้อจะได้ตัดสินใจว่าจะซื้อสินค้าหรือจะคืนสินค้า ถ้าไม่มีการ

กำหนดระยะเวลาเอาไว้หรือกำหนดไว้มากกว่า 12 เดือน ความรับผิดชอบจะเกิดเมื่อครบ 12 เดือนนับจากวันที่ผู้ขายได้ส่งมอบสินค้าถ้าหากยังไม่มีการ

3.2.3 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ฐานภาษีสำหรับการฝากขายสินค้าได้แก่มูลค่าของจำนวนเงินที่ได้รับหรือค่าตอบแทนที่พึงจะได้รับหรือมูลค่าราคาตลาดของสินค้าที่ฝากขายนั้น

3.2.4 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บมีอยู่ 3 อัตรา คือ อัตราปกติร้อยละ 20 อัตราลดร้อยละ 5 และอัตราศูนย์ร้อยละ 0 สำหรับอัตราการจัดเก็บสำหรับการฝากขายสินค้าทั่วไปจะอยู่ในอัตราร้อยละ 20 แต่ในสินค้าบางประเภทจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 0 เช่น อาหารหรือหนังสือ

3.2.5 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อหากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อให้ผู้ประกอบการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีหรือนำไปเป็นเครดิตได้

3.2.6 การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการฝากขายสินค้าผู้ประกอบการตัวแทนที่ขายสินค้าในนามตนเองผู้ประกอบการขายสินค้าที่สามารถคืนสินค้าได้และผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้าดังกล่าวไปขายต่อจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้ามูลค่าของรายรับมากกว่าหรือคาดว่าจะมากกว่า 85,000 ปอนด์ ต่อ 12 เดือน โดยต้องแจ้งขอจดทะเบียน ภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ถึงเกณฑ์

3.2.7 การจัดทำใบกำกับภาษี

สำหรับการฝากขายสินค้าที่ทำผ่านตัวแทนที่ขายสินค้าในนามของตัวการผู้ประกอบการตัวการมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้ซื้อและส่งให้กับผู้ซื้อโดยตรงหรือโดยผ่านตัวแทนสำหรับการฝากขายสินค้าที่ทำผ่านตัวแทนที่ขายสินค้าในนามของตัวเองหรือการขายที่สามารถคืนสินค้าได้ต้องออกใบกำกับภาษีเป็น 2 ช่วง ช่วงที่หนึ่งคือผู้ฝากขายต้องออกใบกำกับภาษีให้กับตัวแทน และช่วงที่สองคือตัวแทนออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อโดยต้องจัดทำใบกำกับภาษีภายใน 30 วันนับจากวันที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้น

3.2.8 การจัดทำรายงาน

ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่จัดทำรายงานภาษีซื้อและภาษีขายทุกกำหนดเวลาการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมีรายการดังที่ได้กล่าวมาแล้วในการจัดทำรายงานสินค้าทั่วไปนอกจากนั้นสำหรับการซื้อขายที่คืนสินค้าได้ยังต้องระบุรายการเพิ่มเติมคือ

(1) หากเป็นผู้ประกอบการที่รับสินค้ามาในรูปการซื้อขายที่คืนสินค้าได้ ในรายงานจะต้องระบุถึงสินค้าที่ได้รับมาในเงื่อนไขที่สามารถคืนสินค้าได้ ระบุวันที่ได้มีการรับมอบสินค้า ลักษณะหรือประเภทของสินค้า ชื่อและที่อยู่ของผู้ที่ส่งมอบสินค้ามาให้ วันที่มีการขายหรือคืนสินค้า

(2) หากเป็นผู้ประกอบการได้ส่งสินค้าไปก็จะต้องลงรายงานโดยระบุวันที่และข้อมูลของกิจการที่ได้ส่งมอบสินค้าให้ไปและต้องเก็บรายงานดังกล่าวไว้เป็นเวลา 6 ปี

3.2.9 การยื่นแบบและการชำระภาษี

ผู้ประกอบการฝากขายที่จดทะเบียนและผู้ประกอบการตัวแทนที่ขายสินค้าในนามตนเองมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภายใน 1 เดือนนับแต่วันสิ้นสุดกำหนดเวลาในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ 3 เดือน

3.3 การซื้อขายโดยผ่านตัวแทน

3.3.1 การขายที่ทำโดยผ่านตัวแทน : กฎทั่วไป¹³

1) ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการขายผ่านตัวแทน

ข้อมูลในเรื่องนี้จะแบ่งเป็นส่วนที่อธิบายวิธีการว่าจะเสียภาษีได้อย่างไรหากมีการใช้บริการของตัวแทน หรือการทำหน้าที่เป็นตัวแทนในการจำหน่ายของสินค้าหรือบริการ โดยสะท้อนให้เห็นถึงบทบัญญัติที่มีการแก้ไขใหม่ในการจำหน่ายสินค้าที่ทำผ่านตัวแทนตั้งแต่วันที่ 1 มิถุนายน 2538 เป็นต้นมา โดยเป็นผลจากการส่งเสริมการพัฒนาของมาตรา 5.4 © European Community Sixth VAT Directive โดยแบ่งได้ดังนี้

(1) กฎทั่วไป

(2) การออกใบกำกับภาษี

(3) การซื้อขายในสหภาพยุโรปหรือระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับตัวแทนไม่เปิดเผยชื่อ

¹³ HM Revenue and Customs, HM Revenue and Customs notice 700 The VAT guide [ออนไลน์], 17 ธันวาคม 2557 แหล่งที่มา <https://www.gov.uk/guidance/vat-guide-notice-700>

(4) สถานการณ์อื่น ๆ

2) ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับตัวแทน

การเป็นตัวแทน คือ การที่บุคคลหนึ่งกระทำการแทนหรือเป็นผู้แทนของอีกบุคคลหนึ่ง (ตัวการ) ในการจัดการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ โดยที่ตัวการไม่สามารถหลีกเลี่ยงความรับผิดชอบในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการค้าขายหรือหน้าที่ในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อสินค้าโดยผ่านทางการใช้ตัวแทนได้ผู้ที่ประกอบธุรกิจด้วยตนเอง บางครั้งอาจใช้นิยามคำว่า “ตัวแทน” หรือ “บริษัทตัวแทน” เพื่ออธิบายรูปแบบทางการค้าของเหล่าผู้ประกอบการธุรกิจดังกล่าว นั้น ตัวอย่างเช่นตัวแทนผู้จำหน่ายสินค้า หรือผู้ที่ได้รับสัมปทานแต่เพียงผู้เดียวและตัวแทนขายรถ มักจะค้าขายโดยแสดงออกเป็นตัวการเองโดยลำพัง และตัวแทนการจ้างงานหรือตัวแทนด้านการท่องเที่ยวอาจจะไม่ได้เป็นตัวแทนเสมอไปในทุกกิจกรรมการงานในขณะที่บางพวกโดยปกติจะค้าขายอย่างเป็นทางการเลย เช่น นายความ สถาปนิก และบางครั้งทำการค้าขายโดยเป็นตัวแทนให้ลูกค้าหรือลูกค้าของพวกเขาเพื่อทำหน้าที่การเป็นตัวแทน ตัวแทนจะต้องมีการตกลงกับตัวการว่าจะกระทำการในนามของตัวการในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมเฉพาะ โดยอาจจะเป็นข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือโดยวาจาหรือเพียงแสดงจากวิธีการที่ตัวแทนและตัวการปฏิบัติในการดำเนินการไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบใดก็ตามความสัมพันธ์นี้ จะต้องถูกจัดตั้งขึ้น อย่างชัดเจนเสมอระหว่างตัวแทนและตัวการ และจะต้องสามารถแสดงให้คู่กลางและสรรพสามิตที่ตัวแทนได้จัดทำธุรกรรมว่าเป็นการกระทำเพื่อตัวการมากกว่าการซื้อขายเพื่อตัวแทนเอง อีกทั้งตัวแทนก็ไม่ได้เป็นเจ้าของสินค้าหรือใช้บริการที่ตัวแทนซื้อหรือขายเพื่อตัวการนั้นและตัวแทนไม่ได้เปลี่ยนแปลงลักษณะหรือมูลค่าใด ๆ ของสินค้าที่ตกลงระหว่างตัวการกับบุคคลที่สาม

3.3.2 ความรับผิดชอบของการซื้อขาย

ความรับผิดชอบของการบริการของตัวแทนจะไม่เหมือนกับความรับผิดชอบของการซื้อขายระหว่างตัวการกับบุคคลที่สาม

1) ตัวแทนขาย

หากเป็นตัวแทนในการขายและการซื้อขายที่ได้ทำ ในนามของตัวการจะต้องถูกเก็บภาษี การบริการของตัวแทนที่ทำให้กับตัวการในการจัดการแทนตัวการนั้น จะถูกเก็บภาษีในอัตราพื้นฐาน แต่ถ้การซื้อขายที่ตัวแทนจัดการให้ตัวการได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การบริการของตัวแทนก็อาจจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเช่นเดียวกัน

2) ตัวแทนซื้อ

หากเป็นตัวแทนในการซื้อและการซื้อขายที่จัดการระหว่างบุคคลที่สามกับตัวการต้องถูกเก็บภาษี การบริการของตัวแทนก็จะถูกเก็บภาษีในอัตราพื้นฐาน อย่างไรก็ตามหากการซื้อขายจากบุคคลที่สามมายังตัวการได้รับการยกเว้นภาษี การบริการของตัวแทนก็อาจจะได้รับการยกเว้นด้วย

3.4 นิยามการขาย¹⁴

ความหมายของการตกลงซื้อขายสินค้าไม่มีนิยามที่ชัดเจนและมีรูปแบบที่หลากหลาย ในทางปฏิบัติการตกลงซื้อขายสินค้าจะเกิดเมื่อผู้ครอบครองสินค้าทำบางสิ่งบางอย่าง ที่บ่งชี้ว่าเงื่อนไขข้อตกลงที่ว่าสามารถคืนสินค้าได้นั้นไม่สามารถปฏิบัติได้อีกต่อไป เช่น ผู้ครอบครองนำสินค้านั้นไปขายต่อ ผู้ครอบครองส่งมอบสินค้าให้ผู้บริโภค ผู้ครอบครองนำ สินค้าไปให้ผู้บริโภคเข้าผู้ครอบครองนำสินค้าไปใช้นอกเหนือจากการนำไปแสดง หรือผู้ครอบครองได้นำสินค้านั้นไปดัดแปลงหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงอย่างถาวรหรือตามคำสั่ง ของผู้ครอบครองนั้นเองการปฏิบัติเหล่านี้เป็นเพียงตัวอย่างเท่านั้น จุดที่จะกำหนดว่ามีการตกลงซื้อขายนั้นจะต้องดูเป็นกรณี ๆ ไป ไม่สามารถที่จะชี้ชัดได้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริง ผู้ขายต้องแน่ใจเองว่าผู้บริโภคจะแจ้งผู้ขายทันทีที่ผู้บริโภคตกลงที่จะซื้อสินค้านั้นสำหรับในกรณีที่ผู้ซื้อชำระเงินล่วงหน้าให้กับผู้ขาย แม้ว่าหลักความรับผิดชอบในกรณีที่ได้รับชำระเงินจะไม่ใช้บังคับกับข้อตกลงซื้อขายที่สามารถคืนสินค้าได้ตามมาตรา 6(4) แต่ก็ไม่อาจกล่าวได้ว่าการได้รับชำระเงินจะไม่ก่อให้เกิดความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มได้ เนื่องจากการได้รับชำระเงินจะเป็นตัวชี้ว่าเกิดการยอมรับตกลงที่จะซื้อสินค้านั้นแล้ว ดังนั้นความรับผิดชอบในการเสียหายจึงเกิดขึ้นเช่นเดียวกันแต่ในบางกรณี เช่น การตกลงซื้อขายที่สามารถคืนสินค้าได้นั้นที่ซื้อขายโดยปกติระหว่างผู้ผลิตรถยนต์กับตัวแทนจำหน่าย จะมีข้อตกลงว่าผู้รับสินค้าต้องจ่ายเงินจำนวนหนึ่งให้กับผู้ขายก่อนที่จะรับสินค้านั้นไป ข้อตกลงดังกล่าวไม่มีผลต่อสิทธิโดยอิสระของผู้รับสินค้าในการที่จะคืนสินค้านั้นการได้รับชำระเงินในกรณีดังกล่าวไม่เกิดเป็นความรับผิดชอบในการเสียหาย ข้อกำหนดที่ต้องวางมัดจำอันเป็นเงื่อนไขในการส่งสินค้าและจะคืนเงินมัดจำเมื่อมีการคืนสินค้า การวางเงินมัดจำดังกล่าวยังไม่ถือเป็น การยอมรับตกลงซื้อสินค้านั้นในบางกรณีอาจไม่ใช่การซื้อขายที่สามารถคืนสินค้าได้ โดยสินค้าอาจจะมีการจำหน่ายออกไป โดยที่กรรมสิทธิ์ยังคงอยู่กับผู้ขายจนกว่าจะมีการตกลงซื้อขายสินค้านั้นได้ แต่อาจไม่มีการคืนสินค้านั้นอย่างแน่นอน อย่างกรณีที่ผู้ขายส่งสินค้าให้ผู้ซื้อบนเงื่อนไขว่าตกลงให้ผู้ซื้อจ่ายราคาสินค้าเมื่อผู้ซื้อได้ใช้หรือมีการบริโภคสินค้านั้นเป็นกรณีปกติของอุตสาหกรรมรถยนต์ที่ผู้จำหน่ายอุปกรณ์รถยนต์จะส่งอุปกรณ์รถยนต์ไปให้ผู้ผลิตในเงื่อนไขดังกล่าวกรรมสิทธิ์จะโอนหรือไม่โอนขึ้นอยู่กับชำระเงินที่ค้างอยู่ กรณีดังกล่าวเป็นเพียงการซื้อขายที่ขยายเครดิต ซึ่งต้องใช้หลักความรับผิดชอบพื้นฐาน คือ เกิดความรับผิดชอบในการเสียหายเมื่อส่งมอบสินค้า ในกรณีที่ยังไม่ได้กำหนดราคาในการซื้อขายสินค้าไว้ ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนจนกว่าจะมีการกำหนดราคาขึ้นโดยผู้ซื้อ ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำดังต่อไปนี้ แล้วแต่ว่าการกระทำใดได้เกิดขึ้นก่อน

- (1) เมื่อได้กำหนดราคา
- (2) เมื่อออกใบกำกับภาษี
- (3) เมื่อได้รับชำระราคา

¹⁴ ฌ็อง เปรีองปัญญานนท์, การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขาย, หน้า 66.

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรณีการฝากขาย

จากการศึกษาถึงแนวคิด และบทบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการฝากขายและการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของประเทศไทย พบว่ามีปัญหาสำคัญบางประการ จึงได้นำมาวิเคราะห์สภาพปัญหาเพื่อใช้เป็นแนวทางแก้ไขต่อไปพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

4.1 ปัญหาการตีความสัญญาฝากขายตามกฎหมายไทย

สัญญาฝากขายในปัจจุบันยังไม่มีสถานะทางกฎหมายที่ชัดเจนว่าเป็นเอกเทศสัญญาหรือเป็นเพียงสัญญาที่ทำขึ้นกันเองตามหลักเสรีภาพในการทำสัญญาที่กำหนดไว้ในมาตรา 151 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มีเพียงแนวปฏิบัติในการระบุนรายละเอียดของสัญญาโดยทั่วไปเท่านั้น สำหรับการขายสินค้าโดยทั่วไปความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นเมื่อผู้ขายส่งมอบสินค้าให้กับผู้ซื้อ ส่วนการฝากขายจัดอยู่ในรูปแบบของการขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขาย ซึ่งจะต้องมีการทำสัญญาตั้งตัวแทนเพื่อขายให้เป็นที่ไปตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงจะเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ

โดยตัวแทนมีหน้าที่ออกไปกำกับภาษีแบบเต็มรูปแบบตัวการทุกครั้ง ที่มีการขายสินค้าตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ในทางปฏิบัติย่อมเป็นไปได้ที่ตัวแทนจะออกไปกำกับภาษีเต็มรูปแบบแก่ผู้ซื้อสินค้าทุก ๆ คน หากสินค้านั้นเป็นสินค้าที่รับฝากขายมาจากตัวการผู้ฝากขายสินค้าหลาย ๆ ประเภทพร้อม ๆ กัน อีกทั้งเพื่อความสะดวกและรวดเร็วในการชำระราคาของผู้ซื้อ โดยกำหนดให้ตัวแทนดังกล่าวออกไปกำกับภาษีอย่างย่อได้ตามมาตรา 86/5 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้ห้างสรรพสินค้าสามารถออกไปกำกับภาษีอย่างย่อได้ แต่เนื่องจากออกไปกำกับภาษีอย่างย่อนั้นไม่สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้เนื่องจากมีรายละเอียดไม่ครบถ้วนตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร จึงทำให้ในทางปฏิบัติมักไม่ปรากฏว่ามีการตั้งตัวแทนเพื่อขายในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

แต่หากเป็นการขายสินค้าโดยมีตัวแทนขายที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ เมื่อผู้ฝากขายส่งมอบสินค้าให้กับผู้รับฝากขายจะเกิดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นทันที และยังส่งสินค้าไปฝากขายมากเท่าไร ก็ต้องเสียภาษีมากขึ้นนั้น อันเป็นจุดที่ก่อให้เกิดปัญหาและเป็นภาระในการดำเนินกิจการฝากขาย เพราะผู้ฝากขายต้องชำระภาษีไปก่อน ทำให้เกิดสถานะทุนจมเนื่องจากสินค้างยังขายไม่ได้ แต่ต้องชำระภาษีไปก่อน ผู้ฝากขายจึงต้องพิจารณาถึงเงินทุนที่หมุนเวียนในธุรกิจ ภาระทางภาษีที่ต้องรับ และระยะเวลาที่ใช้ในการขายสินค้าอีกด้วย

ตามกฎหมายสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือการฝากขายนั้นมี 2 รูปแบบด้วยกันคือ (1) การฝากขายสินค้าผ่านตัวแทนทั้งที่ขายสินค้าในนามของตัวการและขายสินค้าในนามของตัวแทนเอง และ (2) การฝากขายในรูปของการซื้อ ขายที่สามารถคืนสินค้าได้ เห็นได้ว่าสัญญาฝากขายเป็นลักษณะของการขายผ่านตัวแทนเพื่อเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ในการซื้อขายผ่านตัวแทน การฝากขายจึงมีลักษณะเป็นสัญญาที่กฎหมายกำหนด

ตามประมวลรัษฎากรแม้ไม่มีการกำหนดลักษณะสัญญาฝากขาย แต่ก็มีกำหนดหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายผ่านตัวแทน ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับการฝากขาย โดยกำหนดไว้ใน ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ตามข้อกำหนดดังกล่าวนั้น เห็นได้ว่ายังมีปัญหาการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างผู้ฝากขายและผู้รับฝากขายอยู่บางประการ ดังนี้

1) แม้จะมีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ แต่ก็ยังเป็นเพียงการกำหนดสำหรับกรณีการขายผ่านตัวแทนเท่านั้น มิใช่การกำหนดลักษณะของการฝากขายโดยตรง

2) จากนั้นข้อกำหนดดังกล่าวยังเป็นเพียงการกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อใช้ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น มิใช่การกำหนดหลักเกณฑ์ รูปแบบของสัญญาฝากขาย

3) ข้อกำหนดดังกล่าว เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์สำหรับตัวการและตัวแทนซึ่งได้จดทะเบียนและอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น ซึ่งในความเป็นจริงมีตัวการหรือผู้ฝากขายจำนวนมาก เช่น ผู้ผลิตรายย่อย หรือ ธุรกิจขนาดเล็ก ที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงทำให้ไม่สามารถนำหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาบังคับได้

จากที่กล่าวมาข้างต้น ตามข้อ 1) และ 2) นั้น เสนอให้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการทำสัญญาฝากขายขึ้น โดยตรงต่างหากจากการขายผ่านตัวแทน ซึ่งกำหนดไว้ตามใน ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8)ฯ เพื่อให้การฝากขายมีลักษณะเป็นสัญญาที่ชัดเจน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เช่นเดียวกับสัญญาซื้อขาย หรือสัญญาประเภทอื่น ๆ และสามารถกำหนดหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไปได้

หากไม่สามารถแก้ไขประเด็นดังกล่าวได้ อาจแก้ไขประเด็นตามข้อ 3) โดยเสนอให้มีการเพิ่มหลักเกณฑ์ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8)ฯ ให้ครอบคลุมถึงกรณีที่ตัวการหรือผู้ฝากขายไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและเป็นระเบียบเรียบร้อยในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.2 ปัญหาการตีความความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่มของการฝากขาย

จากวิเคราะห์ข้อมูลที่กล่าวมาเห็นได้ว่า การฝากขายในประเทศไทยมีอยู่ 3 ลักษณะ คือ

1. การตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประกาศอธิบดีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร

2. การตั้งตัวแทนเพื่อขายที่ไม่เป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร

3. สัญญาฝากขาย

ซึ่งทั้ง 3 ลักษณะมีความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่มแตกต่างกันดังนี้

1. การตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประกาศอธิบดีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ตัวการ(ผู้ฝากขาย)และตัวแทน(ผู้รับฝากขาย) ต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ประกาศอธิบดีฯ เมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์แล้ว ความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะเป็นไปตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ คือ เมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ หรือ เมื่อมีเหตุการณ์ต่อไปนี้เกิดขึ้น 1) ตัวแทนได้ออกรวมสิทธิ์สินค้าให้ผู้ซื้อ 2) ตัวแทนได้รับชำระราคาสินค้า 3) ตัวแทนได้ออกใบกำกับภาษี หรือ 4) ได้มีการนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าโดยตัวแทนหรือบุคคลอื่น

2. การตั้งตัวแทนเพื่อขายที่ไม่เป็นไปตามประกาศอธิบดีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร เช่นกรณีที่ตัวการ(ผู้ฝากขาย) ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในประกาศอธิบดีฯ ทำให้ความรับผิดชอบทางภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า ดังนั้นเมื่อตัวการ(ผู้ฝากขาย) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทน(ผู้รับฝากขาย) ความรับผิดชอบทางภาษีก็เกิดขึ้นแล้ว ณ เวลาที่ส่งมอบนั้น

3. สัญญาฝากขาย (Consignment) ซึ่งเป็นสัญญาที่คู่สัญญาตกลงทำกันขึ้นเองตามมาตรา 151 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ความรับผิดชอบทางภาษีจึงมีลักษณะเช่นเดียวกับการการตั้งตัวแทนเพื่อขายที่ไม่เป็นไปตามประกาศอธิบดีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร คือ เกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้านี้ระหว่างผู้ฝากขายและผู้รับฝากขาย ซึ่งหากทำเป็นสัญญาฝากขายแล้วไม่ว่าผู้ฝากขายจะเป็น ผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ ก็เกิดความรับผิด ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการส่งมอบสินค้าแก่ผู้รับฝากขาย เมื่อมีการส่งมอบสินค้า

เห็นได้ว่าการฝากขายมีลักษณะที่แตกต่างกันถึง 3 แบบ ซึ่งมีความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกันไปตามรูปแบบของการตั้งตัวแทน การจดทะเบียน และลักษณะของสัญญา ซึ่งข้าพเจ้าเห็นว่ามีความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เนื่องจากการส่งมอบสินค้าจากการฝากขายเหมือนกันแต่กลับมีการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน คำนวณภาษีได้ต่างกัน มีความยุ่งยากซับซ้อนไม่เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี

4.3 ปัญหาการตีความคำว่า ขายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1

การตีความคำว่า ขาย มีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้เกิดความรับผิดที่ต้องเสียภาษี (Tax Point) ขึ้น เมื่อมีการขายเกิดขึ้น

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 กำหนดคำนิยามของการขายไว้ว่า

(8) " ขาย " หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย

ซึ่งตาม “(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย” เห็นได้ว่าการขายผ่านตัวแทนนั้น มีลักษณะเป็นเป็นการส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย ทำให้การขายผ่านตัวแทนมีผลเป็นการขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1 ซึ่งการส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขายตามมาตรา 77/1 ย่อมรวมถึงการฝากขายซึ่งมีลักษณะคล้ายสัญญาตัวแทนด้วย ทำให้ผู้ฝากขายซึ่งถือว่าเป็นตัวการต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปก่อน ณ เวลาที่ส่งมอบสินค้าให้ผู้รับฝาก ซึ่งหากในเวลาต่อมาหากสินค้าดังกล่าวไม่ได้ขาย และมีการส่งสินค้าคืน ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้เสียไปก่อนนั้นย่อมเป็นภาระแก่ผู้ฝากขายที่ต้องเสียภาษีไปก่อนทั้งที่เป็นเพียงการส่งมอบสินค้าที่ไม่ได้รับการชำระราคา จนกว่าผู้รับฝากจะได้ขายสินค้านั้นแก่ผู้บริโภคจริง แม้กรมสรรพากรจะกำหนดหลักเกณฑ์ในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ทั้งกรณีการคืนเป็นเครดิตภาษี และกรณีการคืนเป็นเงินสด แต่วิธีการดังกล่าวนี้ใช้เวลาในการดำเนินการเป็นเวลานาน อีกทั้งหากเป็นผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่สามารถขอคืนภาษีได้ เนื่องจากไม่ใช่ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีตามหลักเกณฑ์

ผู้เขียนจึงเห็นว่า การขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามความเป็นจริง กล่าวคือ ยอมรับว่ามีการขายเกิดขึ้น เมื่อมีการชำระราคากันจริง มิใช่เพียงแต่ส่งมอบสินค้าแก่ผู้รับฝาก ย่อมทำให้ผู้ฝากขายไม่ต้องรับภาระทางภาษีที่เกิดขึ้นโดยไม่จำเป็น การตีความคำว่า ขายในปัจจุบัน เป็นการตีความคำว่า ขายให้เกิดความรับผิดทางภาษีโดยพื้นฐานเท่านั้น ไม่สามารถหากตีความการขายที่มีรูปแบบอื่น ๆ ที่มีความซับซ้อน เช่น การฝากขายได้

เมื่อพิจารณาจากกฎหมายของสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ คำนิยามของการขายตามกฎหมายนั้น ไม่ได้มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจน เพราะในทางปฏิบัติมีรูปแบบในการขายอยู่มากมาย แต่มีการใช้หลักเกณฑ์ว่า ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำดังต่อไปนี้ แล้วแต่ว่าการกระทำใดได้เกิดขึ้นก่อน (1) เมื่อได้กำหนดราคา (2) เมื่อออกไปกับภาษี (3) เมื่อได้รับชำระราคา โดยจะมีความหมายครอบคลุมถึงการนำสินค้านั้น ไปขายต่อหรือการนำสินค้านั้นไปใช้ รวมถึงการชำระราคาสินค้าด้วย

ซึ่งการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในการฝากขายของสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือกรณีที่เป็นการขายสินค้าผ่านตัวแทนนั้น จะคล้ายกับกรณีการฝากขายสินค้าของไทยที่คู่สัญญาปฏิบัติตามเงื่อนไขในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขของสัญญาตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า มาตรา 78 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งโดยหลักความรับผิดในการเสียภาษี

มูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ แต่กฎหมายสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ จะกำหนดข้อยกเว้นขยายระยะเวลาความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มออกไปอีก ส่วนการฝากขายในรูปแบบ การซื้อขายที่มีเงื่อนไขคืนสินค้าจะคล้ายคลึงกับการฝากขายสินค้าของไทยกรณีที่คู่สัญญาไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไข ดังกล่าว ซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะแบ่งออกเป็น 2 ช่วง ได้แก่ ขณะที่ผู้ฝากขายส่งมอบสินค้าให้ ผู้รับฝากขายและขณะที่ผู้รับฝากขายส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เช่นเดียวกันกฎหมายของสหราชอาณาจักรอังกฤษ และไอร์แลนด์เหนือได้กำหนดขยายเวลา

เห็นได้ว่า การได้รับชำระราคาก็ถือเป็น Tax Point ของภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรอังกฤษและ ไอร์แลนด์เหนือซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าสามารถนำมาปรับใช้กับเรื่องความรับผิดชอบในการเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรได้ โดยกำหนดนิยามของคำว่า “ขาย” ในประมวลรัษฎากรให้เป็นไปตามความ เป็นจริง คือเมื่อมีการชำระราคากันจริง จึงจะทำให้ผู้ฝากขายไม่ต้องรับภาระทางภาษีโดยไม่จำเป็น ทำให้ไม่ต้องมี การขอคืนภาษีโดยไม่จำเป็น โดยเฉพาะการนำมาปรับใช้กับกรณีที่ผู้ฝากขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งไม่ได้จด ทะเบียนและไม่สามารถขอคืนภาษีได้

4.4. ปัญหาความแตกต่างของการรับรู้รายได้ทางบัญชีกับทางภาษี

ในเรื่องการรับรู้รายได้นั้นการฝากขายสามารถรับรู้รายได้ในสองลักษณะดังที่ได้กล่าวมาแล้ว คือ การรับรู้ รายได้ทางบัญชี และการรับรู้รายได้ทางภาษี ซึ่งมีความแตกต่างกันโดยอธิบายได้ดังนี้

1) การรับรู้รายได้ทางบัญชี

การรับรู้รายได้ทางบัญชีจากการฝากขายของผู้ฝากขาย ไม่ว่าจะมีการแต่งตั้งผู้รับฝากขายเป็นตัวแทนใน การขายสินค้าหรือไม่ก็ตาม ผู้ฝากขายจะรับรู้รายได้เมื่อผู้รับฝากขายได้ขายสินค้านั้นให้บุคคลที่สาม คือ ถือว่ามี รายได้เมื่อสินค้าที่ฝากขายนั้นได้ขายแก่ผู้ซื้อแล้ว ไม่ว่าจะเป็นการฝากขายในลักษณะใดก็ตาม

2) การรับรู้รายได้ทางภาษี

การรับรู้รายได้ทางภาษีจากการฝากขายของผู้ฝากขาย มีความแตกต่างกันดังนี้

(1) กรณีการตั้งตัวแทนเพื่อขายที่เป็นไปตามประกาศอธิบดีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตาม ประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร การรับรู้รายได้ทางภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า แก่ผู้ซื้อ

(2) กรณีการตั้งตัวแทนเพื่อขายที่ไม่เป็นไปตามประกาศอธิบดีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขาย

ตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร การรับรู้รายได้ทางภาษีเกิดขึ้นเมื่อผู้ฝากขายการส่งมอบสินค้าแก่ผู้รับฝากขาย

(3) กรณีสัญญาฝากขาย เช่นเดียวกับกรณีการตั้งตัวแทนเพื่อขายที่ไม่เป็นไปตามประกาศอธิบดีฯ คือการรับรู้รายได้เกิดเมื่อผู้ฝากขายส่งมอบสินค้าให้ผู้รับฝากขาย

ดังนั้น จากที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่าการรับรู้รายได้จากการฝากขายในทางบัญชีและในทางภาษีนั้นเห็นได้ว่ามีความแตกต่าง ณ เวลาที่ผู้ฝากขายต้องรับรู้รายได้จากการฝากขายซึ่งการรับรู้รายได้ทางบัญชีจะรับรู้เมื่อผู้รับฝากสามารถขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อได้แล้ว ในขณะที่การรับรู้รายได้ทางภาษีจะรับรู้เมื่อผู้ฝากขายส่งสินค้าให้แก่ผู้รับฝากแล้วแต่จะเป็นไปตามประกาศอธิบดีฯ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร จึงเกิดความแตกต่างในการรับรู้รายได้เกิดขึ้น ซึ่งการรับรู้รายได้ทางภาษีและการรับรู้รายได้ทางบัญชีที่ไม่สอดคล้องกันนี้อาจทำให้ผู้ประกอบการเข้าใจผิดว่ายังไม่มีรายได้เกิดขึ้นเนื่องจากยังไม่ได้มีการขายจริง จึงไม่ได้ออกใบกำกับภาษีเมื่อมีการมอบสินค้าและไม่ได้นำส่งภาษีแก่กรมสรรพากร ทำให้อาจถูกเจ้าพนักงานประเมินประเมินเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มได้ จึงควรมีการปรับปรุงแก้ไขแนวทางในการรับรู้รายได้ทางภาษีให้ตรงกับความ เป็นจริง คือเมื่อมีการขายสินค้าแก่ผู้ซื้อจริง

นอกจากประเด็นปัญหาเกี่ยวกับลักษณะสัญญา และปัญหาทางภาษีที่ได้กล่าวมาในข้างต้น การทำสัญญาฝากขายยังก่อให้เกิดความยุ่งยากอื่นโดยไม่จำเป็นเช่น กรณีสินค้าที่ฝากขายนั้นขายไม่ได้ต้องมีการส่งคืน ผู้ฝากขายสามารถขอคืนภาษีได้ในเวลาที่กำหนด โดยอาจขอคืนเป็นเครดิตภาษีหรือเป็นเงินสดก็ได้ แต่หากเลยกำหนดเวลาดังกล่าวก็ไม่สามารถขอคืนได้เลย อีกทั้งการขอคืนนั้นต้องเป็นผู้ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น หากไม่ได้จดทะเบียนก็ไม่สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปแล้วได้ อีกทั้งหากเป็นกรณีการปิดกิจการก็จะไม่สามารถขอคืนภาษีเป็นเครดิตในเดือนสุดท้ายได้

กรณีที่ผู้รับฝากขายไม่สามารถจำหน่ายสินค้าที่รับมาได้ โดยมีเหตุจากฝ่ายผู้รับฝากขายเอง เช่น ผู้ขายมีการปรับปรุงพื้นที่กิจการ หรือหยุดกิจการชั่วคราว ทำให้ไม่สามารถจำหน่ายสินค้าได้ ก็สามารถคืนสินค้าแก่ผู้ฝากขายได้ โดยออกใบคืนสินค้า ใบลดหนี้และให้มารับสินค้าคืน หากไม่มารับคืนในกำหนดอาจมีค่าปรับสำหรับการจัดเก็บสินค้า เห็นได้ว่านอกจากผู้รับฝากขายจะได้ส่วนแบ่งตามสัญญาซึ่งคิดเป็นค่าบริการในการฝากขาย และสามารถนำภาษีซื้อมาจากภาษีขายได้ก่อนแล้ว ยังสามารถได้รับค่าปรับจากกรณีดังกล่าวอีกด้วย ดังนั้นการทำสัญญาขายฝากที่ไม่มีรูปแบบที่ชัดเจน สัญญาเกิดขึ้นจากอำนาจการต่อรองที่ไม่เท่าเทียมกันทางเศรษฐกิจ อาจก่อให้เกิดสัญญาที่ไม่เป็นธรรมได้

ประเด็นสุดท้ายคือความยุ่งยากและซับซ้อนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของการฝากขาย ทั้งการที่ต้องเสียภาษีไปก่อนทั้งที่ยังไม่ได้รับชำระราคาสินค้า แล้วจึงขอคืนภาษีหรือขอลดหนี้ในภายหลัง อีกทั้งยังมีปัญหาความแตกต่างในด้านบัญชีและด้านภาษี ผู้เขียนจึงเห็นว่าการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันไม่เป็นไปตามลักษณะภาษีอากรที่ดี

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

การฝากขายสินค้าเป็นวิธีหนึ่งที่มักนำมาใช้ในการกระจายสินค้า โดยส่งมอบสินค้าแก่ผู้รับฝากขายให้เป็นผู้ขายสินค้านั้นแทนผู้ผลิต และผู้รับฝากขายก็จะได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าบำเหน็จ ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วเห็นได้ว่าเป็นความสัมพันธ์ที่มีลักษณะเป็นตัวการและตัวแทน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงต้องนำบทบัญญัติดังกล่าวมาบังคับ แต่เมื่อพิจารณาในทางภาษีแล้วพบว่าเกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขาย เมื่อนำปัญหาดังกล่าวมาพิจารณาและเปรียบเทียบกับกฎหมายของสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ เพื่อวิเคราะห์ถึงความแตกต่างและหาแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงแล้ว สามารถสรุปได้ดังนี้

1. ปัญหาการตีความสัญญาฝากขาย

จากการวิเคราะห์ข้างต้นเห็นได้ว่า สัญญาฝากขายนั้นไม่มีแบบที่ชัดเจนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มีลักษณะคล้ายสัญญาตัวแทน โดยเป็นการที่ตัวการส่งสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย ซึ่งก็ถือเป็นการขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร แม้จะมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ แต่ก็เพียงการกำหนดสำหรับกรณีการขายผ่านตัวแทนเท่านั้น มิใช่การกำหนดลักษณะของการฝากขายโดยตรง นอกจากนี้ข้อกำหนดดังกล่าวยังเป็นเพียงการกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อใช้ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้นมิใช่การกำหนดหลักเกณฑ์ รูปแบบของสัญญาฝากขาย

ดังนั้น จึงควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับกรณีการฝากขายอื่น นอกจากการตั้งตัวแทนเพื่อขาย ทั้งกรณีการตั้งตัวแทนเพื่อขายที่ไม่เป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขาย ตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร และ การฝากขายในลักษณะของการทำสัญญาฝากขาย

2. ปัญหาการตีความความรับผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่มของการฝากขาย

จากการวิเคราะห์ข้างต้นเห็นได้ว่า การฝากขายที่มีอยู่ในปัจจุบันมีอยู่ 3 ลักษณะ คือ 1) การตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร 2) การตั้งตัวแทนเพื่อขายที่ไม่เป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร และ 3) สัญญาฝากขาย ซึ่งมีจุดความรับผิดทางภาษีที่แตกต่างกันทั้งที่มี

ลักษณะเป็นการฝากขายเหมือนกัน ควรได้รับการแก้ไข ข้าพเจ้าจึงเห็นว่าควรมีการปรับปรุงแก้ไข โดยการปรับปรุงแก้ไขการตีความคำว่าขาย ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1

3. ปัญหาการตีความคำว่า ขายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1

จากการวิเคราะห์ข้างต้นเห็นได้ว่า การขายคือจุดที่ทำให้เกิดความรับผิดชอบทางภาษี (Tax Point) ดังนั้นการให้คำนิยามของการขายจึงมีความสำคัญในการกำหนดความรับผิดชอบทางภาษีว่าเกิดขึ้นเมื่อใด

ในกรณีการฝากขายซึ่งผู้ฝากขายได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้รับฝาก ตามประมวลรัษฎากรก็ถือว่าเมื่อมีการส่งมอบเกิดขึ้นก็ถือเป็นการขายแล้ว และส่งผลให้ผู้ฝากขายต้องเสียมูลค่าเพิ่มไปก่อน และหากผู้ฝากขายมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ไม่อาจขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มภายหลังได้ ซึ่งเมื่อพิจารณากฎหมายของสหราชอาณาจักร อังกฤษและไอร์แลนด์เหนือแล้ว เห็นว่าควรมีการปรับปรุงแก้ไขนิยามของคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร ให้สอดคล้องกับความเป็นจริงในทางปฏิบัติเพื่อลดภาระทางภาษีแก่ผู้ฝากขายทั้งที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่ได้จดทะเบียน อีกทั้งยังเป็นการลดภาระในกระบวนการพิจารณาตรวจสอบการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากรอีกด้วย

4. ปัญหาความแตกต่างในการรับรู้รายได้จากการฝากขาย

ในเรื่องการรับรู้รายได้นั้นการฝากขายสามารถรับรู้รายได้ในสองลักษณะดังที่ได้กล่าวมาแล้ว คือ การรับรู้รายได้ทางบัญชี และการรับรู้รายได้ทางภาษี ซึ่งการรับรู้รายได้ทางภาษีและการรับรู้รายได้ทางบัญชีที่ไม่สอดคล้องกันนี้ อาจถูกเจ้าพนักงานประเมินประเมินเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มได้ จึงควรมีการปรับปรุงแก้ไขแนวทางในการรับรู้รายได้ทางภาษีให้ตรงกับความเป็นจริง

ซึ่งปัญหาต่าง ๆ ที่ได้กล่าวมาในข้างต้นนี้ ข้าพเจ้าเห็นว่ามิประเด็นปัญหาร่วมกันคือ ปัญหาที่เกิดจากการตีความคำว่าขาย ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้การส่งมอบสินค้า ในลักษณะของการฝากขาย ทั้งกรณีผู้ฝากขายไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงต้องเสียภาษีไปก่อนทั้งที่ยังไม่ได้มีการขายจริง กรณีที่ผู้ฝากขายและผู้รับฝากขายเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ตกลงทำสัญญาฝากขายแทนที่จะเป็นการทำสัญญาตั้งตัวแทนเพื่อขายเพราะความยุ่งยากในการออกไปกำกับภาษี กรณีการฝากขายเหมือนกันแต่มีลักษณะสัญญาต่างกันทำให้เกิดความรับผิดชอบทางภาษีที่ต่างกัน และกรณีความแตกต่างในการรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษี ซึ่งหากมีการแก้ไขนิยามของคำว่า ขาย แล้วย่อมสามารถแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้

แต่ในทางปฏิบัติการแก้ไขนิยามของคำว่า ขาย เพื่อแก้ไขปัญหาของการฝากขาย ย่อมส่งผลกระทบต่อกรกระทำอื่น ๆ ที่ถือเป็นการขายที่ต้องเสียมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร ด้วย จึงควรมีการกำหนดคำนิยามของคำว่าขาย เฉพาะกรณีการฝากขายขึ้นเพื่อไม่ให้กระทบต่อการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายอื่น ๆ

ดังนั้นจากการศึกษานี้ผู้เขียนจึงเสนอแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขาย ดังนี้

1) เพิ่มหลักเกณฑ์สำหรับผู้ตัวการ(ผู้ฝากขาย) ที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร

2) ขยายเวลาความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อให้ผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียน ยังไม่ต้องชำระภาษีในทันที

3) แก้ไขคำนิยามของคำว่า “ขาย” ตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร ตามความเป็นจริง คือ ถือเป็น การขายต่อเมื่อมีการชำระราคากันจริง หรือกำหนดชื่อยกเว้นหรือหลักเกณฑ์โดยเฉพาะในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับกรณีการฝากขาย

4) แก้ไขปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ทางภาษีให้สอดคล้องกับความเป็นจริง เพื่อไม่ให้เกิดความแตกต่างในการรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษี

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

กรมสรรพากร. [ออนไลน์]. 2555. แหล่งที่มา:

http://download.rd.go.th/fileadmin/download/insight_pasi/Art_book_N1_Real.pdf

การบัญชีเช่าซื้อและฝากขาย. [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา:

<https://leasingconsignment.blogspot.com/p/5-1.html>

การศึกษาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้และเศรษฐกิจของประเทศไทย.

[ออนไลน์]. 2552. แหล่งที่มา: http://www2.fpo.go.th/e_research/pdf/RES_7_2554.pdf [เข้าถึงเมื่อ 26 มิถุนายน 2563]

จักรพงษ์ เล็กสกุลไชย. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะตัวแทน ตัวแทนค้าต่าง นายหน้า
จ้างทำของ รับขน. สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2550.

ณัฐ เปรื่องปัญญานนท์. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการฝากขาย. นิติศาสตร์มหาบัณฑิต,
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2555.

ธัญชนก เต็มบัณฑิต. สัญญาฝากขาย. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2559.

ประเสริฐศรี สุขรักษ์. [ออนไลน์]. 2554. แหล่งที่มา: <https://sites.google.com/site/acsamtech/hnwy-thi-4-khwam-ru-thawpi-keiyw-kab-kar-fak-khay-sinkha>

ยงยุทธ ภูประดับกฤต, พงษ์พิลัย วรณราช, and อรดา เซาว์นวิโรตม. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

http://web.krisdika.go.th/data/legalform/form_191/form_191.pdf

วิโรจน์ เฉลิมรัตนา. [ออนไลน์]. 2548. แหล่งที่มา:

<https://www.pattanakit.net/index.php?lay=show&ac=article&id=538726346&Ntype=134&fbclid=IwAR1yCOBv9f7tqvivdmhw2uvtZhJ9mD1uuEFv0wZURwP-p3FD4bKmu9hyJFs>

วิวัฒนาการของภาษีมูลค่าเพิ่ม. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

https://cuir.car.chula.ac.th/dspace/bitstream/123456789/29057/5/Supida_ch_ch2.pdf

[เข้าถึงเมื่อ 25 มิถุนายน 2563]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. [ออนไลน์]. 2559. แหล่งที่มา:

<http://www.fap.or.th/upload/9414/XPnptxHVff.pdf>

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

https://www.boi.go.th/index.php?page=taxation_04&language=th

สำนักงานจรัศนายความและการบัญชี. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

http://www.jarataccountingandlaw.com/index.php?lay=show&ac=article&id=428532&Ntype=6&fbclid=IwAR36L68EpzJXR37pH7YL-Aj-55WxHwThKYR0bVrf8_xl8-ihEPnp6TZuwHA

สินค้าฝากขาย การบันทึกบัญชี ภาษี. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.beeaccountant.com/goods-on-consignment-accounting-service/?fbclid=IwAR0OkPmwGqgep7t5hT-VgIDg7tvUGbogYAlhq8UGG8yG7tB2TvLNDTVmi7E>

ภาษาอังกฤษ

Customs, H. R. [ออนไลน์]. 2014. แหล่งที่มา: <https://www.gov.uk/guidance/vat-guide-notice-700>
[เข้าถึงเมื่อ 7 April 2020 วันที่ 1 September 2019]

ตัวบทกฎหมาย

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ประมวลรัษฎากร

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78(3) แห่งประมวลรัษฎากร.

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 39) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษีตาม มาตรา 86/4(8) แห่งประมวลรัษฎากร

ประวัติผู้เขียนเอกัตศึกษา

นายเกรียงศักดิ์ ฝาจอง เกิดเมื่อวันที่ 28 มิถุนายน พ.ศ.2538 ที่จังหวัดอุดรธานี สำเร็จการศึกษาชั้นมัธยมศึกษาจากโรงเรียนอุดรพิทยานุกูล และปริญญาตรีนิติศาสตร์บัณฑิต จากคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น ปีการศึกษา 2560 ปัจจุบันกำลังศึกษาอยู่ในชั้นปริญญาโทมหาบัณฑิต หลักสูตรนิติศาสตร์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย