

ปัญหาสถานประกอบการสำหรับการประกอบธุรกิจ
ตามคำนิยาม “สถานประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม”
ของประเทศไทย

Problems on Business Establishment Related to The Definition
of “Vat Registration Establishment” of Thailand

ประทีป สลีอ่อน*

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ท่าพระจันทร์
ถนนพระจันทร์ เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร 10200

Prateep Saleeon

Faculty of Law, Thammasat University Thaphrachan
Phra Chan Road, Phra Nakhon District, Bangkok 10200

Email: prateep.sale@dome.tu.ac.th

Received: August 4, 2021

Revised: September 9, 2021

Accepted: September 16, 2021

บทคัดย่อ

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีที่รัฐจัดเก็บภาษีได้สูงสุดในบรรดาประเภทภาษีที่บังคับจัดเก็บตามกฎหมาย เหตุนี้รัฐจึงต้องบัญญัติกฎหมายเป็นการเฉพาะ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีระบบตรวจสอบในตัวของระบบภาษีเอง เช่น การให้ผู้ประกอบการมีหน้าที่เก็บภาษีแทนรัฐ การออกไปกำกับภาษีขาย และการใช้เครดิตสำหรับการใช้ภาษีซื้อ ดังนั้นรัฐจึงได้ใช้เครื่องมือทางกฎหมายที่เรียกว่า “การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม” เป็นการคัดกรองคุณสมบัติของผู้ประกอบการก่อนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการพิจารณาหลายประการ เช่น ทางด้านความพร้อมทางด้านตัวบุคคล ประเภทธุรกิจที่ประกอบการ และสิ่งหนึ่งที่สำคัญคือ สถานที่ประกอบธุรกิจ หรือ “สถานประกอบการ” ตามคำนิยามตามมาตรา 77/1 (20) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีผลบังคับใช้มาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงหรือแก้ไขแต่อย่างใด

* นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ตำแหน่ง นักวิชาการสรรพากรชำนาญการ กรมสรรพากร, ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์, อาจารย์สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ กรรมการ, ศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษา.

ปัจจุบันสภาพบริบททางสังคม เศรษฐกิจ หรือรูปแบบธุรกิจ รวมทั้งลักษณะของผู้ประกอบการมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมากนับจากที่ได้เริ่มบังคับใช้กฎหมาย อาทิ รูปแบบธุรกิจจากเดิมจำเป็นต้องมีหน้าร้าน แต่ปัจจุบันมีลักษณะที่เปลี่ยนแปลงเป็นแบบออนไลน์หรือ e-Commerce ไม่จำเป็นต้องมีหน้าร้าน แม้กระทั่งนโยบายของรัฐคงจะเห็นได้จากสนับสนุนให้เป็นสังคมที่ไร้เงินสดตามนโยบายยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี หรือด้วยกฎหมายที่มีลักษณะปิดปากผู้ประกอบการค้า ตัวอย่างเช่น ภาษี e-Payment ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 48) พ.ศ. 2562 หรือแม้แต่แนวปฏิบัติของกรมสรรพากรเกี่ยวกับเรื่องการจัดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เกี่ยวกับการพิจารณาสถานประกอบการที่ห้ามที่อยู่อาศัยประเภทอาคารชุดใช้เป็นสถานประกอบการค้าตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

สถานประกอบการของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์เงื่อนไข ในการพิจารณา ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 57 ข้อ (5) และ (6) เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพสังคม เศรษฐกิจในปัจจุบัน จึงควรมีการศึกษาและเปรียบเทียบเพื่อแก้ไขปัญหาสถานประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

คำสำคัญ: ภาษีมูลค่าเพิ่ม, สถานประกอบการ, สถานที่ประกอบธุรกิจ, สถานประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

Abstract

Value-added tax (VAT) is the highest tax levied by the state among taxes imposable by law. For this reason, the state must enact specific laws and VAT contains a built-in audit system of the taxation system itself. For example, operators have a duty to collect tax on behalf of the state, issue sales tax invoices, and use credit for tax input. To achieve this, the state designed VAT registration, a legal instrument screening qualifications of entrepreneurs before they enter the VAT system. Many factors are considered, including availability, individual, business type and primarily place of business or establishment as defined under Section 77/1 (20) of the Thailand Revenue Code. This has been in effect since January 1, 1992 without any changes or modifications.

The current social, economic, or business context, including the nature of entrepreneurs, has dramatically changed since the beginning of law enforcement. For example, the business model was originally required to be a storefront. But now it has transformed to online or E-commerce status with no need for a storefront. Government policies advocate a cashless society. Thailand's 20-Year National Strategy (2017-2036) specifies an estoppel law for traders, for example, e-payment taxes under the Revenue Code Amendment Act No. 48, B.E. 2562 (2019) considers establishments prohibiting condominiums from being used as commercial establishments under VAT law.

The Revenue Department defined rules and conditions for considering establishment of VAT law in items 5 and 6 of the Notification of the Director-General of the Revenue Department on Value Added Tax No. 57, to meet current social economic conditions. There should be a study and comparison to solve the problems of VAT registration establishment in Thailand.

Keywords: Value-added tax (VAT), Establishment, Permanent establishment, Fixed establishment, Business of place, Vat registration

1. บทนำ

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคทั่วไป จัดเก็บจากการขายสินค้า การให้บริการ และการนำเข้าสินค้า¹ ตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect tax) คือสามารถผลักภาระภาษีให้แก่ผู้อื่นได้ ผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงจึงได้แก่ ผู้บริโภค² ซึ่งประเทศไทยเริ่มบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 โดยนำมาใช้แทนภาษีการค้าที่จัดเก็บมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2504 สาเหตุที่ยกเลิกภาษีการค้าเพราะไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน³ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับการสร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ลดอุปสรรคในการพัฒนาการผลิตภายในประเทศอันเกิดจากการซ้ำซ้อนของภาษีการค้าในขณะนั้น⁴ ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นภาษีที่ดีในการแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนจัดเก็บในอัตราเดียว และสร้างความเป็นธรรมในการเสียภาษี

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เริ่มจากการบังคับด้วยกฎหมายให้ผู้ประกอบธุรกิจมีหน้าที่เสียภาษีในระบบ⁵ โดยได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรหมวด 4 และกฎหมายลำดับรอง “ผู้ประกอบการ”⁶ หากมีคุณสมบัติ⁷ คือ

1) เป็นผู้ประกอบการที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการตั้งแต่ 1.8 ล้านบาทต่อปีภาษี⁸

2) เป็นผู้ประกอบการที่มีแผนธุรกิจที่สามารถพิสูจน์ได้ว่าการดำเนินการและเตรียมประกอบกิจการ อันมีเหตุให้ต้องมีการซื้อสินค้าหรือรับบริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนเริ่มประกอบการจริง เช่น การก่อสร้างโรงงาน การก่อสร้างอาคารสำนักงาน

3) ผู้ประกอบการที่อยู่ต่างประเทศแต่มีการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรโดยมีตัวแทน และ

4) ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่มีสิทธิของจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ การขายสินค้าตามที่ได้ระบุตามมาตรา 81(1) (ก) ถึง (ง) หรือกิจการที่มีรายรับไม่ถึง 1.8 ล้านบาท หรือกิจการอื่นตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา

ได้ยื่นคำขอเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและได้รับอนุมัติก็จะเป็น “ผู้ประกอบการจดทะเบียน”⁹ ทั้งนี้ กรมสรรพากรได้มีการบัญญัติกฎหมายเพื่อตรวจสอบผู้ประกอบการที่ยื่น

¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2.

² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 12, (กรุงเทพฯ: กรุงเทพฯ: พิมพ์ครั้งที่ 12, 2561), 645.

³ สุมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562*, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์, 2562), 288.

⁴ วิบูลย์ บุญยศิริโรตม์, “ภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีสรรพสามิต,” *รัฐสภาสาร* 40, ฉบับที่ 1 (ม.ค. 2535): 11.

⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82.

⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (5).

⁷ กรมสรรพากร, “ผู้มีสิทธิจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม,” <https://vsreg.rd.go.th/jsp/FVATDetail.jsp>, สืบค้นเมื่อวันที่ 21 สิงหาคม 2562.

⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1 ประกอบพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 432/2548.

คำขอก่อนเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ บทบัญญัติการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร และได้ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรบัญญัติกฎหมาย ลำดับรอง ในการบังคับใช้ ปัจจุบันได้แก่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 57) เรื่อง กำหนด หลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับการยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและการ ออกใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หนึ่งในเงื่อนไขสำคัญในการพิจารณาอนุมัติให้เป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียน คือ “สถานประกอบการ”

“สถานประกอบการ” ประมวลรัษฎากรบัญญัตินิยามไว้เป็นการเฉพาะตามมาตรา 77/1 (20) หมายความว่า สถานที่ที่ผู้ประกอบการใช้ประกอบกิจการเป็นประจำ และให้หมายความรวมถึง สถานที่ซึ่งใช้เป็นที่ผลิตหรือเก็บสินค้าเป็นประจำ รวมถึงสถานที่ผลิตสินค้าหรือที่เก็บสินค้าด้วย แม้จะไม่ได้เป็นสถานที่ซื้อขายก็ตาม¹⁰ เป็นที่ตั้งที่แน่นอน หากไม่มีสถานที่ประกอบธุรกิจให้ถือว่าที่อยู่อาศัยเป็นสถานประกอบการ หากมีหลายที่อยู่อาศัยให้เลือกที่ใดที่หนึ่งเป็นสถาน ประกอบการได้ ไม่ว่าจะดำเนินธุรกิจนั้นโดยบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล โดยความมีตัวตน สถานประกอบการจะแสดงในลักษณะของบ้านเลขที่ สำหรับบ้านเลขที่ของประเทศไทยหลัก กฎหมายที่บังคับใช้คือ พระราชบัญญัติการทะเบียนราษฎร พ.ศ. 2534 ตามมาตรา 8 (1) วรรคสอง และระเบียบสำนักทะเบียนกลางว่าด้วยการจัดทำทะเบียนราษฎร พ.ศ. 2535 ที่เรียกว่า เลขทะเบียนบ้าน

การบัญญัติกฎหมายในเรื่องสถานประกอบการนั้น เจตนารมณ์ของกฎหมายคือต้องการให้ สถานประกอบการมีความมั่นคง น่าเชื่อถือ เนื่องจากกรมสรรพากรได้มอบอำนาจให้ผู้ประกอบการ จดทะเบียนมีหน้าที่จัดเก็บภาษีแทนและนำส่งภาษีต่อกรมสรรพากร แต่แนวปฏิบัติ ขอบังคับ กฎเกณฑ์ และเงื่อนไขที่ประมวลรัษฎากรและกรมสรรพากรได้วางแนวปฏิบัติไว้ในรูปของ กฎหมายลำดับรองไว้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2537 จนถึงปัจจุบันยังไม่มีมีการเปลี่ยนแปลง ประกอบกับ ปัจจัยและบริบททางด้านสังคม เศรษฐกิจ รูปแบบการค้าในยุคปัจจุบันเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก ตลอดถึงการบัญญัติกฎหมายในเรื่องอื่น ๆ โดยฝ่ายบริหารของรัฐ ก่อให้เกิดปัญหา กับ ผู้ประกอบการจนเกิดเป็นค่าใช้จ่ายและภาระทางภาษี เกิดความไม่เป็นธรรมและความไม่เป็นกลาง ตามหลักภาษีอากรที่ดี หากพิจารณาตามเจตนารมณ์พื้นฐานที่กฎหมาย ให้ผู้ประกอบการเป็น ตัวแทนของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษี ในการบัญญัติกฎหมายก็ควรไม่เคร่งครัดจนเกินไป จึงต้องมีการพิจารณาเกี่ยวกับบทบัญญัติที่บังคับใช้อยู่กับสภาพปัญหาปัจจุบันทุกด้าน เพื่อให้ สถานประกอบการตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มมีความทันสมัย เป็นธรรม กับผู้เสียภาษีและอำนวยความสะดวกให้กับประเทศไทย

⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (6).

¹⁰ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706(กม.04)/1246 ลงวันที่ 16 ตุลาคม 2549.

2. สถานประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ของประเทศไทย

การศึกษาเกี่ยวกับเรื่องสถานประกอบการในประเทศไทยส่วนมากจะเป็นการศึกษาในลักษณะของการนำตัวบทมาเปรียบเทียบกับหรือการนำเค้าโครงจากต่างประเทศมาอธิบาย แต่สำหรับในเชิงนิติศาสตร์ที่แท้จริง เช่น การตีความ จะมีแต่การตีความโดยกรมสรรพากร จากการตอบหนังสือข้อหารือเท่านั้น สำหรับระดับอื่น เช่น คณะกรรมการกฤษฎีกา สำนักงานอัยการ ศาลภาษีอากร ศาลฎีกา แทบจะกล่าวได้ว่าไม่มีเลย ดังนั้นในการศึกษาในเรื่องสถานประกอบการนี้จะเป็นการพิจารณาจากบทบัญญัติในเรื่องการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จากประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรอง โดยแบ่งเป็นการตีความ และยกปัญหาในปัจจุบันอธิบายควบคู่กัน

2.1 ความสำคัญของของสถานประกอบการ

สถานประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีความสำคัญโดยเป็นเครื่องมือในด้านนโยบายและแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรเนื่องจากกรมสรรพากรได้บัญญัติกฎหมายเพื่อให้ผู้ประกอบการเก็บภาษีจากผู้บริโภคแทนกรมสรรพากร ดังนั้นสถานประกอบการต้องมีความมั่นคงและน่าเชื่อถือ ต้องมีการบัญชีตามกฎหมายที่มีลักษณะเพื่อ 1) เป็นการยืนยันความมั่งคั่งของผู้ประกอบการก่อนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม 2) เป็นจุดเกาะเกี่ยวของระบบตรวจสอบตามหลักของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การใช้หลักระบบใบกำกับภาษีซื้อและภาษีขาย โดยเป็นสาระสำคัญที่ขาดไม่ได้ในระบบใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 (2) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการสอบยันกันระหว่างผู้ประกอบการกับรัฐ ผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการ 3) นอกจากนี้สถานประกอบการยังเป็นการกำหนดหน้าที่และเขตอำนาจในการยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ และเป็นการกำหนดเขตอำนาจประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากร และ 4) เป็นหลักในการกำหนดสิทธิและอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศไทยกับผู้ประกอบการต่างประเทศ

2.2 คำนิยาม สถานประกอบการ

“สถานประกอบการ” หรือตรงกับภาษาอังกฤษที่บัญญัติไว้ตามประมวลรัษฎากรฉบับภาษาอังกฤษคือ “Place of business” ซึ่งตามประมวลรัษฎากรในหมวดภาษีมูลค่าเพิ่มได้บัญญัตินิยามไว้เป็นการเฉพาะตามมาตรา 77/1(20) บัญญัติว่า

“สถานประกอบการ” หมายความว่า สถานที่ซึ่งผู้ประกอบการ ใช้ประกอบกิจการเป็นประจำ และให้หมายความรวมถึงสถานที่ซึ่งใช้เป็นที่พักหรือเก็บสินค้าเป็นประจำด้วย

ในกรณีผู้ประกอบการไม่มีสถานประกอบการตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าที่อยู่อาศัยของผู้ประกอบการนั้นเป็นสถานประกอบการ ถ้าผู้ประกอบการมีที่อยู่อาศัยหลายแห่งให้ผู้ประกอบการเลือกเอาที่อยู่อาศัยแห่งหนึ่งเป็นสถานประกอบการ

จากตัวบทบัญญัติ สามารถแยกจำแนกคำว่า สถานประกอบการ ได้ดังนี้

1) สถานที่หรือส่วนของสถานที่ที่ใช้ดำเนินการกิจกรรมทางเศรษฐกิจ และต้องมีการประกอบการเป็นประจำ¹¹

2) สถานที่ผลิตสินค้าหรือที่เก็บสินค้า แม้จะไม่ได้เป็นสถานที่ซื้อขาย¹²

3) ที่อยู่อาศัย¹³ สำหรับกรณีที่มีการประกอบการแต่ไม่มีสถานประกอบการหรือสถานที่ผลิตหรือเก็บสินค้า และหากมีที่อยู่อาศัยหลายแห่งให้เลือกจะใช้ที่อยู่อาศัยใดในการกำหนดให้เป็นสถานประกอบการ

2.3 ประเภทของสถานประกอบการ

ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติเกี่ยวกับประเภทของสถานประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ สำหรับการพิจารณาต้องอาศัยประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรอง คือ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 57) ข้อ 5 (5) (ก) (ข) และ ข้อ 6 (4) เป็นข้อห้าม และจากคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.01) ซึ่งสามารถแยกได้ดังนี้

2.3.1 สถานประกอบการ

สถานประกอบการ คือสถานที่ประกอบธุรกิจ ต้องเป็นการประกอบการจริง ตามกายภาพของธุรกิจนั้น ต้องมีตัวตน และประกอบการเป็นประจำ โดยไม่ว่าจะเป็นสถานประกอบการของตนเอง สถานที่หรือที่ของบุคคลอื่น จากคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.01) ข้อ 2.3 แบ่งได้เป็น 4 ประเภท ได้แก่ อาคารพาณิชย์ อาคารสำนักงาน อาคารโรงงาน และอื่น ๆ นอกจาก 3 ประเภทข้างต้น

2.3.2 ที่อยู่อาศัย

ที่อยู่อาศัย ไม่ว่าจะเป็นของตนเอง ที่หรือสถานที่ของบุคคลอื่น จากคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.01) ข้อ 2.3 แบ่งได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่

1) บ้านพักอาศัย

2) อาคารชุด ตามพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ.2522 ตามมาตรา 17/1 วรรคสอง สำหรับพื้นที่บริเวณที่อาคารชุดจัดให้มีการประกอบธุรกิจได้

2.3.3 สถานประกอบการ กรณีเป็นการค้าระหว่างผู้ประกอบการประเทศไทยกับผู้ประกอบการต่างประเทศ

1) สถานประกอบการของตัวแทน กรณีผู้ประกอบการต่างประเทศขายสินค้าหรือให้บริการในประเทศไทยผ่านตัวแทน ตามมาตรา 82/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้สันนิษฐานว่าสถานที่ตั้งของตัวแทน คือสถานประกอบการตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹¹ หนังสือขอหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม)/พ.1703 ลงวันที่ 17 กันยายน 2541.

¹² หนังสือขอหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706(กม.04)/1246 ลงวันที่ 16 ตุลาคม 2549.

¹³ สำนักงานสถิติ, “โครงการ: สัมมะโนประชากรและเคหะ ปี 2543,” <http://statstd.nso.go.th/definition/projectdetail.aspx?periodId=85&.defprodefId=1113>, สืบค้นเมื่อวันที่ 13 มกราคม 2564.

2) สถานประกอบการของลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน กรณีผู้ประกอบการต่างประเทศที่ขายสินค้าหรือให้บริการในประเทศไทย ตามมาตรา 82/2 แห่งประมวลรัษฎากร สันนิษฐานได้ว่าสถานที่ของลูกจ้างเป็นสถานประกอบการตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

3) สถานประกอบการ หรือสถานที่ของผู้รับบริการที่มีการบริการในต่างประเทศแต่มีการใช้บริการในประเทศไทย ตามมาตรา 78/1 (3) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีให้บริการแก่ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย จึงถือว่าสถานประกอบการของบริษัทในประเทศไทยเป็นสถานประกอบการตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มอีกประเภทหนึ่งตามบทบัญญัตินี้

4) สถานประกอบการของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรที่ได้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการในราชอาณาจักรโดยผู้ซึ่งไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ตามมาตรา 83/13 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2564 เป็นต้นไป) ถือว่าสถานประกอบการของผู้ประกอบการที่ต่างประเทศนั้นเป็นสถานประกอบการจดทะเบียน

5) กรณีผู้ประกอบการที่ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราว ตามมาตรา 85/3 แห่งประมวลรัษฎากร สถานที่ประกอบการธุรกิจของผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราว โดยให้สันนิษฐานว่าสถานที่ที่ตั้งดังกล่าวคือสถานประกอบการตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

6) กรณีการกำหนดให้ผู้ประกอบการต่างประเทศที่ประกอบกิจการเป็นการชั่วคราวในประเทศไทยต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/13 ตามประมวลรัษฎากร โดยให้สันนิษฐานว่า สถานที่ที่ตั้งดังกล่าวคือสถานประกอบการตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

3. ข้อพิจารณา และปัญหาเกี่ยวกับสถานประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อได้ทราบเกี่ยวกับความหมาย คำนิยาม และประเภทของสถานประกอบการตามที่ได้กล่าวมาเบื้องต้น เนื่องจากกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มได้บัญญัติใช้ตั้งแต่ พ.ศ. 2535 จนถึงปัจจุบันมิได้มีการเปลี่ยนแปลงหรือแก้ไข หากต้องการศึกษาข้อพิจารณาและปัญหาเกี่ยวกับสถานประกอบการต้องพิจารณาเปรียบเทียบกับสภาพบริบททางสังคม เศรษฐกิจ ข้อเท็จจริงในปัจจุบัน และตัวบทบัญญัติ โดยนำการตอบหนังสือข้อหารือของกรมสรรพากรร่วมพิจารณาประกอบด้วยเนื่องจากเป็นหน่วยงานที่วางแนวทางปฏิบัติ โดยแยกเป็นหัวข้อ ดังนี้

3.1 ข้อพิจารณา และปัญหาเกี่ยวกับที่อยู่อาศัย กรณีใช้เป็นสถานประกอบการ

จากสภาพสังคม เศรษฐกิจ ในปัจจุบันเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมเป็นผลมาจากความเจริญทางด้านเทคโนโลยีและโลกของการสื่อสาร รวมถึงรูปแบบของธุรกิจเดิมรูปแบบธุรกิจต้องมียุทธศาสตร์เป็นสถานประกอบการที่มีหน้าร้านเพื่อจัดแสดงสินค้าหรือบริการ แต่ปัจจุบันรูปแบบธุรกิจไม่จำเป็นต้องมีหน้าร้าน โดยมีรูปแบบการประกอบธุรกิจที่เปลี่ยนไปในลักษณะผ่านระบบ

ออนไลน์ อาทิ ประเภท Social media เช่น Facebook Instagrame หรือ ประเภท Market place เช่น Lazada Shopee หรือประเภทเว็บไซต์เฉพาะ

คุณลักษณะของผู้ประกอบการก็ได้จำกัดความสามารถในการประกอบธุรกิจ ไม่มีข้อจำกัดทางด้านเพศ อายุ วัย งานประจำหรืองานเสริม แต่หากมีรายได้ถึงเกณฑ์ตามกฎหมายกำหนดต้องเป็นผู้ประกอบการตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งหลักการกำหนดตัวบุคคลในการรับผิดภาษี มี 2 หลัก¹⁴ คือ หลัก Taxable person และหลัก Registered person ซึ่งประเทศไทยใช้หลัก Registered person

ทางด้านบทบัญญัติของกฎหมายอื่น เช่น ในปัจจุบันได้มีการบัญญัติให้สถาบันการเงินส่งข้อมูลของประชาชนสำหรับผู้ที่มีการโอนเงินทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่ 3,000 ครั้งขึ้นไป หรือฝากหรือรับโอนเงินทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่ 400 ครั้งและมียอดรวมธุรกรรมรวมกันตั้งแต่ 2 ล้านบาทขึ้นไปให้กรมสรรพากร¹⁵ โดยเรียกว่ากฎหมาย e-Payment มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 21 มีนาคม 2562 ประกอบกับนโยบายยุทธศาสตร์ชาติส่งเสริมให้มีการเป็นสังคมไร้เงินสดจะเห็นได้จากมาตรการกระตุ้นเศรษฐกิจของรัฐบาล เช่น ร้านค้าผู้เข้าร่วมโครงการรับจ่ายเงินด้วยระบบดิจิทัลของรัฐบาล อาทิ โครงการธงฟ้าประชารัฐ¹⁶ การใช้จ่ายเงินผ่านบัตรสวัสดิการแห่งรัฐ¹⁷ หรือโครงการคนละครึ่ง¹⁸ ตามมาตรการช่วยเหลือประชาชนจากผลกระทบโรคระบาดไวรัสโคโรนาหรือโควิด-19 ที่ต้องใช้จ่ายเงินผ่านระบบ e-Payment เท่านั้น

จากข้อความข้างต้นมีผลกระทบต่อผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาประเภทออนไลน์หรือ e-Commerce หรือมีการรับจ่ายเงินผ่านระบบ e-Payment มากที่สุด เนื่องจากหากมีรายรับเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปีหรือมีการทำธุรกรรมกับสถาบันการเงินตามที่กฎหมายกำหนด (2 ล้านบาท ซึ่งเกินกว่าบทบัญญัติขั้นต่ำของการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ 1.8 ล้านบาท) ต้องเป็นผู้ประกอบการตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มโดยบังคับหรือที่เรียกว่าเป็นกฎหมายปิดปาก หากแต่การที่ไม่พิจารณาถึงความพร้อมของตัวบทบัญญัติและสภาพข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจะก่อให้เกิดการระงับของผู้ประกอบการในเรื่องการใช้สถานประกอบการเพื่อจดทะเบียน โดยในการพิจารณาเรื่องที่อยู่อาศัย แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ ที่อยู่อาศัย และอาคารชุด พิจารณาได้ดังนี้

¹⁴ ศิริพันธ์ ไทยานันท์, “การเครดิตภาษีซื้อที่เกิดขึ้นก่อนจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), 9-17.

¹⁵ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 48) พ.ศ.2562.

¹⁶ ประกาศกระทรวงพาณิชย์ เรื่อง ยกเลิกประกาศกระทรวงพาณิชย์ เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไขการเข้าร่วมโครงการธงฟ้าประชารัฐโดยใช้โปรแกรมประยุกต์สำหรับอุปกรณ์เคลื่อนที่ (Mobile Application) ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2562.

¹⁷ พระราชบัญญัติ การจัดประชารัฐสวัสดิการเพื่อเศรษฐกิจฐานรากและสังคม พ.ศ.2562 ลงวันที่ 1 มีนาคม 2562.

¹⁸ <https://www.คนละครึ่ง.com>.

1) ที่อยู่อาศัย

จากคุณลักษณะของผู้ประกอบการ เช่น กลุ่มที่ไม่มีความพร้อมในการใช้ที่อยู่อาศัยเป็นสถานประกอบการ อาทิ นักเรียน นักศึกษา ผู้ที่ไม่มีงานประจำ กลุ่มบุคคลที่เปลี่ยนที่อยู่อาศัยไปตามแหล่งประกอบธุรกิจบ่อยครั้ง หรือกลุ่มที่พักอาศัยไม่มีเลขที่ตั้ง เช่น หอพัก แหล่งชุมชนใหม่ แหล่งชุมชนชั่วคราว เช่น สถานที่พักคนงานก่อสร้าง จะมีความพร้อมมากน้อยเพียงใดในการถูกบังคับด้วยกฎหมายในเรื่องสถานประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกับผู้เสียภาษีไม่มีการวางแผน (Tax planning) จึงก่อให้เกิดปัญหากับตัวผู้เสียภาษีและทางด้านเจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรในการติดตาม ตรวจสอบ ยึดอายัดจนกลายเป็นหนี้ภาษีอากรค้าง และต้องจำหน่ายหนี้ในที่สุด และทำให้ผู้เสียภาษีถึงขั้นล้มละลาย ในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินจะติดตามจากภูมิลำนามตามทะเบียนของผู้ประกอบการซึ่งอาจจะอยู่ต่างสถานที่กัน ซึ่งขัดกับบทบัญญัติในเรื่องที่อยู่อาศัยจำเป็นต้องมีการตีความและกำหนดความหมายให้ชัดเจน

2) อาคารชุด

อาคารชุด หรือคอนโด หรือห้องชุดที่มีอยู่ก่อนพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522 สามารถใช้เป็นสถานประกอบธุรกิจหรือสถานประกอบการได้ (ที่สร้างขึ้นก่อนปี พ.ศ. 2535)

จากสภาพสังคมที่อยู่อาศัยในปัจจุบันได้เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม ดังจะเห็นได้จากชุมชนเมืองที่เปลี่ยนจากบ้านเรือนเป็นอาคารชุด ซึ่งเกิดจากข้อจำกัดของพื้นที่และความเจริญของสังคม ประกอบกับบทบัญญัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 57 ข้อ 5 (5) (ก) วรรคสอง ได้บัญญัติห้ามมิใช้อาคารชุดใช้เป็นสถานประกอบการเว้นแต่พื้นที่บริเวณที่อาคารชุดได้กำหนดให้ประกอบการค้าได้¹⁹ ในการพิจารณาถึงรูปแบบของการประกอบธุรกิจก่อให้เกิดปัญหากับผู้เสียภาษีหรือผู้ประกอบการมาก หากไม่มีการปรับปรุงบทบัญญัตินี้ดังกล่าวให้มีความทันสมัยทัดเทียมกับสภาพหรือรูปแบบของธุรกิจในปัจจุบัน เช่น รูปแบบธุรกิจขายของออนไลน์ ที่ไม่จำเป็นต้องมีหน้าร้านหรือที่เก็บสินค้า ห้องชุดก็สามารถที่จะเป็นสถานประกอบการได้

3.2 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับสถานประกอบการ ประเภทอื่น ๆ

ตามคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.01) ได้ระบุประเภทสถานประกอบการที่ไม่เข้าประเภทไว้ในประเภทอื่นๆ หลักในการพิจารณา กล่าวคือในการประกอบธุรกิจนั้นต้องมีการประกอบการที่เป็นประจำ ไม่มีลักษณะชั่วคราว และต้องมีการพิจารณาพิเศษประกอบ คือ การพิจารณาถึงองค์ประกอบของธุรกิจนั้นต้องมีทรัพยากรทางด้านบุคคล เช่น เจ้าหน้าที่ลูกจ้าง และทรัพยากรด้านเทคนิค เช่น อุปกรณ์ทางกายภาพ ประกอบด้วยจะขาดอย่างใดอย่างหนึ่งไม่ได้ เช่น กรณีการขายสินค้าด้วยเครื่องจำหน่ายอัตโนมัติ²⁰ กรณีการจดทะเบียน

¹⁹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 215.

²⁰ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.00342 ลงวันที่ 15 มกราคม 2542.

สถานประกอบการสำหรับเครื่องรับชำระค่าบริการโทรศัพท์เคลื่อนที่²¹ หากสถานที่ประกอบกิจการเป็นการชั่วคราวแต่มีการประกอบการจริงเข้าหลักเกณฑ์ ทางกรมสรรพากรก็ได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ให้พิจารณาจากหมายเลขมิเตอร์ไฟฟ้าซึ่งเป็นการพิจารณาทางด้านความมั่นคงและความมีตัวตน²²

3.3 ข้อพิจารณาการห้ามใช้สำนักงานบัญชีและสำนักงานกฎหมายเป็นสถานประกอบการ

การประกอบกิจการประเภทสำนักงานบัญชี และสำนักงานกฎหมาย ทั้งสองเป็นวิชาชีพที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร สำนักงานกฎหมายจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะประเภทเงินได้จากการว่าความเท่านั้น²³ สำหรับสำนักงานบัญชีจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะประเภทเงินได้จากการสอบบัญชี หากการประกอบกิจการอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องต้องบังคับในภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การให้คำปรึกษา การวางแผนภาษี เป็นต้น และกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้บัญญัติห้ามไม่ให้สำนักงานบัญชีหรือสำนักงานกฎหมายใช้สถานประกอบการเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 57 ข้อ 6 (4) แต่ก็มีช่องว่างทางกฎหมายที่ทำให้สำนักงานบัญชีและสำนักงานกฎหมายใช้สถานประกอบการจดทะเบียนให้กับลูกค้าหรือตั้งบริษัทในเครือ เช่น การออกแบบธุรกิจให้กรรมการ หรือเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ตั้งของสำนักงานกฎหมายหรือสำนักงานบัญชีนั้นเป็นกรรมการในธุรกิจของลูกค้าเพื่อใช้ประโยชน์ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อดำเนินการให้ลูกค้าสำเร็จก็จะทำการยื่นเรื่องเปลี่ยนแปลงและย้ายสถานประกอบการไปอยู่ที่อื่น โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำนักงานบัญชีทำให้เกิดวงจรใบกำกับภาษีปลอม การพิจารณาสถานประกอบการจึงเป็นสิ่งที่สำคัญมากเพราะเป็นการตรวจสอบผู้ประกอบการก่อนชำระระบบ แต่ปัญหาดังกล่าวกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก้ปัญหาโดยการบัญญัติไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 57 ไว้ใน ข้อ 6 (2) ในเรื่อง ห้ามการกระทำ ในลักษณะตัวแทนเขตแทนเจ้าของกิจการ

3.4 ข้อพิจารณา และปัญหาเกี่ยวกับการใช้ที่ หรือสถานที่ของบุคคลอื่น เป็นสถานประกอบการ

สถานประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถใช้ที่หรือสถานที่ของผู้อื่นเพื่อประกอบการได้ แต่รูปแบบการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์หรือการใช้สิทธิ์ในพื้นที่ของสถานประกอบการจะพิจารณาจากสัญญา ซึ่งสัญญาที่เกี่ยวข้องมี 3 สัญญา คือ สัญญาเช่า สัญญาบริการ และสัญญายินยอมให้ใช้สถานที่หรือสถานประกอบการโดยไม่มีค่าตอบแทน แต่กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้บัญญัติรายละเอียดที่ชัดเจนไว้ หากแต่พิจารณาได้จากการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ดังรายละเอียดดังนี้

²¹ กรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/พ./3185 ลงวันที่ 1 เมษายน 2546.

²² หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/พ./1319 ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2552 และเลขที่ กค 0706/พ./5161 ลงวันที่ 24 พฤษภาคม 2550.

²³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.08334 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2542.

1) กรณีสถานประกอบการที่มีลักษณะ สำนักงานร่วม (Virtual Office)

มูลเหตุเพราะในเขตพื้นที่ศูนย์กลางทางธุรกิจที่มีการแข่งขันสูง แต่มีพื้นที่สำหรับการประกอบธุรกิจที่จำกัด ทำให้สถานที่ประกอบธุรกิจมีลักษณะทางกายภาพทางพื้นที่เป็นตึกสูง เป็นย่านธุรกิจที่มีชื่อเสียง และน่าเชื่อถือ จึงเป็นพื้นที่ในการดึงดูดของนักลงทุน เช่น ในเขตพื้นที่แขวงสีลม เขตบางรัก จึงเกิดธุรกิจให้เช่าพื้นที่เพื่อการประกอบการ ซึ่งตามแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร หากผู้ประกอบการที่ประกอบธุรกิจและต้องการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มทำ “สัญญาเช่า” กับผู้ให้บริการเช่าพื้นที่ สถานที่ที่เช่าเพื่อประกอบการนั้น จะเป็นสถานประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่หากผู้ประกอบการทำสัญญาในลักษณะของ “สัญญาบริการ” ใช้พื้นที่สำนักงานร่วม (Virtual office) หรือสัญญาบริการให้ใช้พื้นที่ ทางกรมสรรพากรวางแนวทางปฏิบัติไว้ คือ สถานประกอบการดังกล่าวไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ตามนิยามคำว่า สถานประกอบการของภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถใช้สถานประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทำให้เกิดปัญหากับผู้ประกอบการที่มีการประกอบการจริง แต่ติดหลักเกณฑ์เรื่องใช้สถานประกอบการที่เช่าสำหรับการประกอบธุรกิจเป็นสถานประกอบการเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้²⁴ การวางแนวทางปฏิบัติดังกล่าวได้กำหนดไว้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2544 จนถึงปัจจุบันยังมิได้ปรับเปลี่ยนให้ทันกับสภาพข้อเท็จจริงในปัจจุบัน ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม และความเป็นกลางต่อผู้ประกอบการ เป็นอีกประเด็นที่ต้องเร่งพิจารณาหรือไม่ มากน้อยเพียงใดในการปรับปรุงโครงสร้างในเรื่องสถานประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

2) ข้อพิจารณาระหว่างสัญญาเช่า และสัญญาบริการ

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม บัญญัติให้ค่าเช่าเป็นรายได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นสถานประกอบการที่ทำเกี่ยวกับการให้เช่าจึงไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่สำหรับการให้บริการพื้นที่เช่าอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามที่ได้กล่าวแล้วว่าการใช้สถานประกอบการของบุคคลอื่นสามารถใช้สถานประกอบการนั้นจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ซึ่งเป็นการพิจารณาจากหนังสือแสดงเจตนาต่อกัน คือ สัญญาเช่าเท่านั้นที่สามารถใช้สถานประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ จึงมีการใช้ช่องว่างทางกฎหมายในการพยายามนำสัญญาบริการมาปะปนกับสัญญาเช่า เนื่องจากผู้ให้บริการเช่าทำสัญญาเช่าพื้นที่กับเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่แท้จริง แต่สัญญาเช่าตามประมวลรัษฎากรได้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ผู้ประกอบการที่ให้เช่าได้รับการยกเว้นการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้เช่าจึงไม่สามารถใช้ภาษีซื้อที่ได้ลงทุนประกอบการเข้ามาใช้ตามสิทธิประโยชน์ได้²⁵ ทำให้มีผลกระทบถึงประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข

²⁴ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ./ก.132 ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2544.

²⁵ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค 0811/07656 ลงวันที่ 30 กรกฎาคม 2542.

การเฉลี่ยภาษีซื้อ ที่เป็นภาระภาษีสำหรับเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบในการหลีกเลี่ยงภาษีเป็นอย่างมากเกี่ยวกับการพิจารณาในเรื่องสถานประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ทางด้านผู้ประกอบการก็เป็นภาระทางด้านภาษีที่ย่างยาก และอาจนำไปสู่การเพิ่มค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติเพื่อให้ถูกต้องตามบทบัญญัติที่ได้ตราไว้ ในที่สุดผู้ประกอบการอาจจะเพิกเฉยไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ และอาจทำให้เสียสิทธิทางด้านภาษี เห็นควรต้องพิจารณาเกี่ยวกับปัญหานี้เพื่อให้บทบัญญัติมีความทันสมัยและทันต่อสถานการณ์ในปัจจุบัน โดยการยกเว้นแนวทางปฏิบัติที่มีอยู่หรือไม่

3) ข้อพิจารณา และปัญหาการรับรู้เงินได้ระหว่าง บุคคลธรรมดา และนิติบุคคล

จากการที่กฎหมายยินยอมให้เจ้าของกรรมสิทธิ์ในสถานที่สามารถทำหนังสือยินยอมให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มใช้ที่อยู่หรือสถานประกอบการในการจดทะเบียนได้ ด้วยวิธีการทำหนังสือสัญญาให้ใช้สถานประกอบการโดยไม่มีค่าตอบแทน ซึ่งหากมองในด้านรายได้ทางภาษี หากเป็นนิติบุคคลต้องรับรู้เป็นเงินได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แต่หากเป็นบุคคลธรรมดาด้านรายได้ทางภาษีถือว่าไม่ก่อให้เกิดเป็นรายได้ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร หากเปรียบเทียบกันระหว่างบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ตามกรณีดังกล่าว จะเห็นได้ว่า ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลต่างก็เป็นหน่วยภาษีเหมือนกัน และวัตถุประสงค์ของการประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกัน คือ แสวงหากำไร หากแต่จะพิจารณาอย่างเป็นกลางกันว่าจะต้องถือเป็นเงินได้เหมือนกัน ตามหลักความเป็นธรรม ควรพิจารณาให้มีการจัดเก็บภาษีจากสัญญาให้ใช้สถานประกอบการจากบุคคลธรรมดา โดยบัญญัติกฎหมายในลำดับรองโดยการยกเลิกการบัญญัติสัญญาประเภทนี้

3.5 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับจำนวนสูงสุดของสถานประกอบการต่อเลขที่ตั้ง

จากบทบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม เกี่ยวกับสถานประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น กรมสรรพากรมิได้กำหนดจำนวนผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในเรื่องจำนวนเลขที่บ้านหนึ่งเลขหรือสถานประกอบการหนึ่งที่ตั้งจะสามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้สูงสุดกี่หน่วยภาษี เป็นเรื่องที่ต้องพิจารณาเพื่อไม่ให้เป็นการกฎหมายที่มีช่องว่าง ทำให้มีผู้แสวงหาผลประโยชน์นี้จนทำให้ประเทศขาดรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่ม

4. สถานประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายต่างประเทศ

การศึกษากฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศจะทำให้เห็นภาพรวมการบัญญัติกฎหมายในเรื่องสถานประกอบการตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม นำมาเป็นแนวคิดและเปรียบเทียบกับประเทศไทยเพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายให้สอดคล้องกับสภาพปัจจุบัน ให้ทันสมัย และเป็นสากล โดยมีกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่พิจารณาคือ กฎหมายของสหภาพยุโรป (EU) กฎหมายของประเทศสวีเดน และกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย

4.1 สถานประกอบการตามกฎหมายสหภาพยุโรป (The European Union: EU)

The European Union จัดตั้งเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 2536 ได้บัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้กับประเทศสมาชิกมีชื่อว่า The Six Vat Directive ต่อมาวันที่ 15 มีนาคม 2547 คณะกรรมการยุโรป (European Commission) ปรับปรุงใหม่เสนอต่อสภายุโรป (European Parliament) และได้รับการอนุมัติโดยมีผลบังคับใช้แทน The Six Vat Directive เมื่อวันที่ 28 พฤศจิกายน 2549 มีชื่อเรียกว่า “The Recast of the Sixth Vat Directive” หรือ RVD²⁶ คำจำกัดความของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม (Permanent establishment) RDV ไม่ได้บัญญัตินิยามไว้ แต่ก็ได้มีการตีความจากตัวบทของ RDV ภายใต้บทบัญญัติเรื่องการขายสินค้าและการให้บริการ จากการตีความของ RDV ข้อบังคับการดำเนินการของสภา และการตีความของศาล ECJ มีรายละเอียดดังนี้ 1) สถานประกอบการถาวร (Permanent establishment) ตาม Article 44 ของ RDV คือสถานที่ที่ผู้ประกอบการ (ผู้เสียภาษี Person taxable) มีการกระทำ (acting) หรือประกอบกิจการหรืออธิบายได้ว่าเจ้าของกิจการต้องดำเนินธุรกิจผ่านการดำเนินการ มีการควบคุม มีการตัดสินใจของตนเอง อาจจะสรุปได้ว่าเป็นสถานที่ที่ผู้ประกอบการเป็นศูนย์กลางในการควบคุมการประกอบธุรกิจ (Business) 2) สถานประกอบการถาวร (Permanent establishment) ภายใต้ข้อบังคับการดำเนินการของสภายุโรปหมายเลข 282/2011 Council Implementing Regulation No 282/2011 ลงวันที่ 1 กรกฎาคม 2554 สรุปได้ว่า สถานประกอบการถาวร Fixed establishment ไม่ได้บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ จากข้อบังคับสามารถสรุปตามข้อบัญญัติที่ 10 และ 11 เกี่ยวกับสถานประกอบการมีหลักการพิจารณา คือ (1) ระยะเวลาในการประกอบการ (2) ทรัพยากรทางเทคนิค (Technical resources) (3) ทรัพยากรมนุษย์ (Human resources) และ (4) ความสามารถในการรับและให้บริการ 3) สถานประกอบการถาวร (Fixed establishment) ตาม มาตรา 9 แห่ง The Sixth VAT Directive เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาสถานที่ประเภทการให้บริการ อาจพิจารณาว่าเป็นแนวคิดของกฎหมายสหภาพยุโรป (EU Law) อย่างไรก็ตามภาษาที่ใช้เป็นทางการของสหภาพยุโรป (8 ใน 11 ภาษา) คำว่าสถานประกอบการมั่นคง (Fixed establishment) เป็นคำตาม Sixth VAT Directive แต่บางประเทศสมาชิกได้นำไปบัญญัติเป็นกฎหมายภายในโดยไม่ได้อ้างถึงคำว่าสถานประกอบการ (Fixed establishment) แต่เป็นการแสดงออกถึงแนวคิดเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร (Permanent establishment) ที่เป็นคำนิยามที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีทางตรงหรือภาษีเงินได้ คำว่าสถานประกอบการมั่นคง มีความหมายแคบกว่าถาวร (Permanent) อาจส่งผลให้เกิดปัญหาทางด้านเนื้อหาของประเทศสมาชิก เช่น ในการจัดเก็บภาษีของประเทศออสเตรีย เยอรมันนี และอิตาลี ที่ถือเป็นสถานประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อาจจะไม่ใช่

²⁶ ชินภัทร วิสุทธิแพทย์, “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), 56-58.

สถานประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มตามนิยามของประเทศสมาชิกอื่น 4) สถานประกอบการถาวร (Fixed establishment) ตามการตีความของ ECJ : Court of Justice of the European Union การพิจารณาสถานที่ให้บริการให้ถือสถานที่ที่ผู้ให้บริการได้ประกอบธุรกิจหรือมีสถานประกอบการมั่นคง (Fixed Establishment) สามารถให้บริการได้ โดยคำว่า “สถานประกอบการมั่นคง” ได้รับการพัฒนามาจาก ECJ เนื่องจาก RDV ไม่ได้บัญญัติไว้ จึงมีคำวินิจฉัยและได้วางหลักเกณฑ์ว่าสถานประกอบการมั่นคง ต้องเข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการที่มีความถาวรเพียงพอ และมีโครงสร้างพื้นฐานที่เหมาะสมทั้งในด้านทรัพยากรมนุษย์ และทรัพยากรทางเทคนิควิชาการ (Human and Technical Resources) ที่จะสามารถให้บริการต่าง ๆ ได้โดยอิสระ²⁷

4.2 สถานประกอบการตามกฎหมายประเทศสวีเดน

กฎหมายที่บังคับใช้ คือ The Swedish VAT Act ซึ่งได้หลักการมาจาก EU VAT Directive 2006/112 คำว่าสถานประกอบการสำหรับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวีเดนไม่ได้บัญญัติไว้ แต่กล่าวได้ว่าการนำมาใช้ในลักษณะตีความจากคำว่า Permanent establishment จากแนวความคิดการจัดเก็บภาษีทางตรง (Direct tax) หรือภาษีเงินได้ (Income tax)²⁸ คำนิยามหรือคำจำกัดความของคำว่า “สถานประกอบการ (Permanent establishment)” บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสวีเดน (The Swedish Income Tax Act) ซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไป สวีเดนมีเกณฑ์การพิจารณา 3 ประการ คือ 1) ต้องมีสถานประกอบการที่แน่นอน 2) สถานประกอบการต้องมีความคงทนในระดับหนึ่ง และ 3) การประกอบการต้องดำเนินการทั้งหมดหรือบางส่วนจากสถานที่ตั้ง นอกจากนี้ประเทศสวีเดนยังมีการพิจารณาให้ที่พักอาศัย (home office) ทั้งของตนเองและของผู้อื่นเป็นสถานประกอบการได้ด้วย ตัวอย่างเช่น บริษัทจ้างที่ปรึกษาเพื่อเป็นพนักงานประจำและทำงานให้คำปรึกษาอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง (กิจการของผู้ประกอบการ) จากที่บ้านของพนักงานถือเป็นสถานประกอบการ

4.3 สถานประกอบการตามกฎหมายประเทศออสเตรเลีย

กฎหมายที่ใช้จัดเก็บในปัจจุบันคือ A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999 หรือ GST เริ่มบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2543²⁹ แนวคิดเกี่ยวกับสถานประกอบการ GST ของประเทศออสเตรเลีย ตามบทบัญญัติไม่ได้บัญญัตินิยามไว้เป็นการเฉพาะ

²⁷ สุเมธ ศิริคุณโชติ, *ภาษีมูลค่าเพิ่ม : หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ*, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2559), 55-57.

²⁸ Skatteverket, “Permanent establishment,” <https://skatteverket.se/servicelankar/otherlanguages/inenglish/businessesandemployers/nonswedishbusinesseswithoperationsinsweden/permanentestablishmentinsweden.4.676f4884175c97df4191c82.html>, accessed June 15, 2021.

²⁹ เบญจรัตน์ สุวรรณทัต, “การจัดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราว,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), 33.

โดยอาศัยอ้างอิงจากบทบัญญัติในการขอมิเลขประจำตัวผู้เสียภาษี ABN : Australian Business Number และได้รากฐานค่านิยามมาจากระบบภาษีเงินได้ ซึ่งสามารถสรุปได้ว่าสถานประกอบการ GST หมายถึง สถานที่ที่ประกอบธุรกิจของตนเอง หรือการประกอบการผ่านตัวแทน ทั้งนี้ประเทศออสเตรเลียได้มีมาตรการที่เคร่งครัดในการกำหนดเกี่ยวกับการตรวจสอบขณะจดทะเบียนสำหรับการกำหนดหลักเกณฑ์สถานประกอบการถาวร เพียงกำหนดความสามารถ สิทธิ และหน้าที่ของผู้ประกอบการที่จดทะเบียนและไม่จดทะเบียนไว้ กล่าวคือ หากจดทะเบียน GST ก็จะมีสิทธิในการออกไปกำกับภาษีและการขอคืนเครดิต หากจดทะเบียนแบบง่ายก็จะมีสิทธิออกไปกำกับภาษีและใช้สิทธิเครดิตภาษีเสมือนกับผู้บริโภคทั่วไป เพียงแต่ต้องมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีแทนรัฐบาลออสเตรเลีย

5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนได้ทำการวิเคราะห์ ประเด็นของสถานประกอบการ ตามมาตรา 77/1 (20) แห่งประมวลรัษฎากร ในประเด็น 3 ลักษณะ คือ (1) สถานที่หรือส่วนของสถานที่ (2) สถานที่ผลิตสินค้าหรือที่เก็บสินค้าแม้จะไม่ใช่สถานที่ขายสินค้าหรือให้บริการ และ (3) ที่อยู่อาศัย และกฎหมายลำดับรอง คือ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 57) โดยเปรียบเทียบกับสภาพสังคม เศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปภายใต้ศึกษาจากปัญหาที่เกิดขึ้นอ้างอิงจากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ อีกทั้งเปรียบเทียบกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีในด้านความเป็นธรรมและความเป็นกลางทางภาษี พร้อมนี้ได้เสนอแนะทางแก้ไขหรือข้อเสนอแนะด้วย ดังนี้

1) สถานที่ หรือส่วนของสถานที่

สถานประกอบการ การพิจารณาต้องมีลักษณะการใช้สถานที่หรือที่ในประกอบการต้องเป็นประเภทกิจการที่บังคับในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และเป็นสถานที่ที่มีการประกอบการเป็นปกติประจำ มีความมั่นคง สำหรับประเภทของสถานที่หรือส่วนของสถานที่ กรมสรรพากรได้กำหนดไว้ตามแบบคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 01) ประกอบด้วย อาคารพาณิชย์ อาคารสำนักงาน อาคารโรงงาน และอื่น ๆ

สถานประกอบการ มีอยู่ 2 ลักษณะ คือ เป็นกรรมสิทธิ์เป็นของตนเอง และใช้สถานที่บุคคลอื่นเพื่อเป็นสถานประกอบการ พิจารณาได้จากการทำสัญญาประกอบด้วย 1) สัญญาเช่า ผลคือสถานที่เช่าสามารถใช้เป็นสถานประกอบการได้ 2) สัญญาบริการ ตามกฎหมายไม่ทำให้สถานที่ดังกล่าวใช้เป็นสถานประกอบการได้ เช่น สัญญาบริการกรณีสำนักงานร่วม (Virtual Office) ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรยกเลิกข้อห้ามนี้เพื่อไม่ให้เป็นการกีดกันด้านภาษีทั้งผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรในการคำนวณตามหลักการเฉลี่ยภาษีซื้อ และให้เป็นไปหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องความเป็นธรรมและความเป็นกลางทางภาษี ระบบภาษีต้องไม่มีอิทธิพลในการตัดสินใจประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการ เมื่อเทียบกับสัญญาเช่า และ 3) สัญญายินยอมให้ใช้ที่หรือสถานที่โดยไม่มีค่าตอบแทน ทำให้เกิดปัญหาระหว่างหน่วยภาษีที่เป็นนิติบุคคลและบุคคล

ธรรมดาในด้านการรับรู้เป็นรายได้ ผู้เขียนเห็นว่าควรยกเลิกสัญญาประเภทนี้ ของประกาศ
อธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 57) ข้อ 5 (5) (ข) ดังนี้

เดิม “(ข) กรณีเป็นการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ให้แนบภาพถ่ายสัญญาเช่า โดยสัญญาเช่า
ดังกล่าวต้องระบุชื่อ ที่อยู่ ของเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ด้วย และถ้าเป็นกรณีเจ้าของ
อสังหาริมทรัพย์ให้ใช้อสังหาริมทรัพย์นั้นโดยไม่มีค่าตอบแทน ให้แนบภาพถ่ายหนังสือยินยอม
ให้ใช้เป็นที่ตั้งสถานประกอบการ”

เป็น “(ข) กรณีเป็นการเช่าหรือการใช้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ให้แนบภาพถ่าย
สัญญาเช่าหรือสัญญาบริการ โดยสัญญาเช่าหรือสัญญาบริการดังกล่าวต้องระบุชื่อ ที่อยู่ ของ
เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ด้วย ให้แนบภาพถ่ายหนังสือยินยอมให้ใช้เป็นที่ตั้งสถานประกอบการ”

ตามกฎหมายของสหภาพยุโรป ประเทศสวีเดน และออสเตรเลีย บัญญัติในเรื่องสถานที่ไว้
มีลักษณะเหมือนประเทศไทย คือ เป็นสถานที่ที่ประกอบการค้าเป็นประจำเป็นสถานที่มั่นคง
สหภาพยุโรปจะมีการพิจารณาพิเศษ คือ เจ้าของกิจการต้องดำเนินธุรกิจผ่านการดำเนินการ
มีการควบคุม มีการตัดสินใจด้วย และ RDV ต้องพิจารณาเกี่ยวกับสถานที่ที่เกี่ยวข้อง
การประกอบธุรกิจ (Business) เหมือนกับประเทศไทยที่ห้ามธุรกิจบางประเภทห้ามใช้สถานที่
เป็นสถานประกอบการ เช่น สำนักงานบัญชีและสำนักงานกฎหมาย นอกจากนี้ข้อบังคับของ
สหภาพยุโรปยังให้ความสำคัญกับทรัพยากรด้านบุคคลและด้านเทคนิคเป็นองค์ประกอบพิเศษ
ในการพิจารณาด้วยเหมือนกับประเทศไทยในเรื่องการพิจารณาสถานประกอบการประเภทอื่น ๆ
ตามแบบคำขอ (ภ.พ.01) ข้อสังเกตประเทศออสเตรเลียไม่มีบทบัญญัติที่เคร่งครัดบัญญัติ
เพียงแต่ว่าเป็นการประกอบธุรกิจที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและมีค่าตอบแทน
สันนิษฐานได้ว่าพิจารณาเฉพาะลักษณะการประกอบธุรกิจเท่านั้นโดยไม่คำนึงถึงความสำคัญ
ของสถานที่หรือสถานประกอบการ

2) สถานที่ผลิตสินค้าหรือที่เก็บสินค้าแม้จะไม่ใช่สถานที่ขายสินค้าหรือให้บริการ

จากการศึกษาพบว่า กรณีที่เป็นสถานที่ผลิตสินค้าหรือที่เก็บสินค้า ที่ไม่ใช่สถานที่ขายหรือ
สถานที่ให้บริการสินค้า มักจะอยู่ในกรณีต้องจดทะเบียนสถานประกอบการเป็นสาขา
ตามมาตรา 85/7 แห่งประมวลรัษฎากรจึงถือเป็นสถานประกอบการอีกประเภท นอกจากนี้
ยังกำหนดให้สาขาต้องมีการออกใบกำกับภาษี จัดทำรายงานภาษีซื้อภาษีขายและรายงาน
สินค้าและวัตถุดิบเป็นรายสถานประกอบการ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับ
ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 89)

สาเหตุในบัญญัติเรื่องนี้ เนื่องจากการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบการ
เช่น สถานประกอบการมีสาขาหลายแห่งแต่นำรายรับบางสาขาเสียภาษี หรือนำรายรับมา
เสียภาษีไม่ครบถ้วน แต่อย่างไรก็ตามยังเป็นผลดีกับผู้ประกอบการทำให้มีระบบควบคุมภายใน
ที่ดีสำหรับกรณีมีสาขาหลายแห่งในการประกอบธุรกิจ

3) ที่อยู่อาศัย

สถานประกอบการในลักษณะที่เป็นที่อยู่อาศัย คือสถานประกอบการที่ใช้เป็นสถานประกอบการโดยแยกส่วนของพื้นที่ภายในที่อยู่อาศัยเป็นสถานประกอบการ และกรณีที่ไม่มีสถานประกอบการเพื่อการประกอบการในธุรกิจบางประเภทซึ่งเป็นการกำหนดโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยที่อยู่อาศัยในปัจจุบันมีสองลักษณะ คือ บ้านเรือน และอาคารชุด ตามพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522 ในการใช้ที่อยู่อาศัยในประเทศไทยนั้นอ้างอิงการบังคับตามบทบัญญัติของกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยพระราชบัญญัติการทะเบียนราษฎร พ.ศ. 2534 โดยกำหนดเป็นเลขที่บ้าน หรือทะเบียนบ้าน จากปัญหาที่เกิดขึ้นจากสังคม เศรษฐกิจ รูปแบบธุรกิจ และนโยบายของรัฐในปัจจุบัน ส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีและการปฏิบัติงานเจ้าพนักงานของกรมสรรพากร ผู้เขียนเห็นควรเพิ่มบทบัญญัติเพื่อขยายความคำว่าที่อยู่อาศัยโดยให้หมายความรวมถึงภูมิลำเนาตามทะเบียนบ้าน ในคำนิยาม มาตรา 77/1 (20) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

มาตรา 77/1 (20) วรรคสอง

เดิม “ในกรณีผู้ประกอบการไม่มีสถานประกอบการตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าที่อยู่อาศัยของผู้ประกอบการนั้นเป็นสถานประกอบการ...”

เป็น “ในกรณีผู้ประกอบการไม่มีสถานประกอบการตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าที่อยู่อาศัยหรือภูมิลำเนาตามทะเบียนบ้านของผู้ประกอบการนั้นเป็นสถานประกอบการ....”

สำหรับที่พักอาศัย ประเภทอาคารชุด ตามพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522 จากการศึกษาพบว่า ได้มีการบัญญัติกฎหมายควบคุมไว้เป็นระยะเวลาเนิ่นนาน ไม่มีการปรับเปลี่ยนตามสภาพสังคม เศรษฐกิจ รูปแบบการประกอบการที่เปลี่ยนแปลงไป ธุรกิจบางประเภทที่สามารถใช้เป็นสถานประกอบการได้แต่ยังไม่มีกรณีแก้ไข จึงเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการสำหรับที่พักอาศัยประเภทนี้ ผู้เขียนเห็นควรยกเว้นให้ธุรกิจบางประเภท เช่น ธุรกิจออนไลน์ e-Commerce สำหรับผู้ประกอบการเพียงหน่วยภาษีบุคคลธรรมดาและเป็นเจ้าของธุรกิจเท่านั้นที่สามารถใช้ที่พักอาศัยดังกล่าวเป็นสถานประกอบการได้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรมีบทบัญญัติในกฎหมายลำดับรองฉบับใหม่ หรือแก้ไขฉบับเดิมคือ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 57) ข้อ 5 (5) (ก) วรรคสอง โดยมีเนื้อหา ดังนี้

บุคคลธรรมดาที่มีกรรมสิทธิ์ในห้องชุด และมีการประกอบกิจการธุรกิจการขายของออนไลน์เท่านั้น และเข้าหลักเกณฑ์เป็นผู้ประกอบการตามมาตรา 77/1 (5) สามารถใช้ห้องชุดนั้น เป็นสถานประกอบการตามมาตรา 77/1 (20) แห่งประมวลรัษฎากรได้

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป RDV มาตรา 44 หรือ 45 บัญญัติว่า หากไม่มีสถานประกอบการ หรือสถานประกอบธุรกิจ ให้ถือเอาสถานที่ซึ่งเป็นที่อยู่ถาวรหรือที่อยู่อาศัยประจำเป็นสถานประกอบการ ซึ่งเหมือนกันกับประเทศไทย และประเทศสวีเดนได้วางหลักเกณฑ์ในการใช้ที่อยู่อาศัยเป็นสถานประกอบการที่มีความหมายกว้างมาก ดังจะเห็นได้จาก

การตีความของคำว่า home office ที่เมืองค์ประกอบคือ ต้องมีพนักงานประจำ และมีการทำงานอย่างสม่ำเสมอ ที่พักอาศัยนั้นก็ถือเป็นสถานประกอบการได้ โดยบัญญัติไว้อย่างชัดเจน

จากการศึกษาผู้เขียนเห็นว่า ประเทศไทยมีการบัญญัติกฎหมายในเรื่องสถานประกอบการตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่เคร่งครัดมากเกินไปเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ โดยเฉพาะประเทศออสเตรเลีย จึงเห็นควรให้มีการปรับปรุงการตีความ แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 57) เพื่อให้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มทันต่อสภาพสังคม เศรษฐกิจ มีความทันสมัยและเป็นสากล และเป็นภาษีที่ดี อำนวยการจัดเก็บภาษีให้กับประเทศไทย

บรรณานุกรม

กรมสรรพากร. ผู้มีสิทธิจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม.

<https://vsreg.rd.go.th/jsp/FVATDetail.jsp>. สืบค้นเมื่อวันที่ 21 สิงหาคม 2562.

ชินภัทร วิสุทธิแพทย์. “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพฯ: กรุงเทพมหานคร พับลิชชิ่ง, 2561.

เบญจรัตน์ สุวรรณทัต. “การจัดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราว.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558.

วิบูลย์ บุญยศิริโรตม์. “ภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีสรรพสามิต.” รัฐสภาสาร, ฉบับที่ 1. ปีที่ 40.

ศิรินันท์ ไทยานันท์. “การเครดิตภาษีซื้อที่เกิดขึ้นก่อนจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. ภาษีมูลค่าเพิ่ม : หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2559.

สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์, 2562.

สำนักงานสถิติ. “โครงการ: สำมะโนประชากรและเคหะ ปี 2543.”

<http://statstd.nso.go.th/definition/projectdetail.aspx?periodId=85&defprodefId=1113>. สืบค้นเมื่อวันที่ 13 มกราคม 2564.

วิบูลย์ บุญยศิริโรตม์. “ภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีสรรพสามิต.” รัฐสภาสาร 40, ฉบับที่ 1 (ม.ค. 2535): 11.

Skatteverket. “Permanent establishment.”

<https://skatteverket.se/service/otherlanguages/inenglish/businessesandemployers/nonswedishbusinesseswithoperationsinsweden/permanentestablishmentinsweden.4.676f4884175c97df4191c82.html>. accessed June 15, 2021.