



การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐ

โดย

นายชาญชัย จิระเดชประไพ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2561

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐ

โดย

นายชาญชัย จิระเดชประไพ



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2561

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

VALUE ADDED TAXATION ON STATE AGENCIES

BY

MR. CHANCHAI JIRADEJPRAPI



A THESIS SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF THE REQUIREMENTS

FOR THE DEGREE OF MASTER OF LAWS

TAX LAW

FACULTY OF LAW

THAMMASAT UNIVERSITY

ACADEMIC YEAR 2018

COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คณะนิติศาสตร์

วิทยานิพนธ์

ของ

นายชาญชัย จิระเดชประไพ

เรื่อง

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐ

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
นิติศาสตรมหาบัณฑิต

เมื่อ วันที่ 13 สิงหาคม พ.ศ. 2562

ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

(อาจารย์ นันทิพย์ รุ่งโรจน์ดี)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

(ศาสตราจารย์ ดร. สุเมธ ศิริคุณโชติ)

กรรมการสอบวิทยานิพนธ์

(อาจารย์ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์)

กรรมการสอบวิทยานิพนธ์

(รองศาสตราจารย์ ดร. สุปรียา แก้วละเอียด)

คณบดี

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. มุนินทร์ พงศาปาน)

หัวข้อวิทยานิพนธ์	การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐ
ชื่อผู้เขียน	นายชาญชัย จิระเดชประไพ
ชื่อปริญญา	นิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย	กฎหมายภาษี นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์	ศาสตราจารย์ ดร. สุเมธ ศิริคุณโชติ
ปีการศึกษา	2561

บทคัดย่อ

เนื่องจากกิจกรรมที่ดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐในปัจจุบันมีหลากหลายประเภท ซึ่งพอจะแบ่งประเภทได้เป็นกิจกรรมที่เป็นบริการสาธารณะ และกิจกรรมที่เป็นบริการเอกชนของฝ่ายปกครองซึ่งไม่ใช่บริการสาธารณะ ประกอบกับการจัดองค์กรของรัฐเพื่อจัดทำบริการสาธารณะในปัจจุบันก็มีหลากหลายรูปแบบโดยมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งองค์กรที่แตกต่างกันไป คือ ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ และองค์การมหาชน โดยเมื่อพิจารณาประกอบกับข้อความคิดว่าด้วยกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Activity) ซึ่งเป็นแนวคิดสำคัญที่ใช้ในการแบ่งแยกว่ากิจกรรมใดอยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วพบว่า กิจกรรมที่ดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐมีทั้งกิจกรรมที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจกรรมที่ไม่ได้อยู่ในขอบข่ายที่ภาษีมูลค่าเพิ่มปะปนกันไป

อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ในเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือกรณีของ “ผู้ประกอบการ” ซึ่งมีคำนิยามปรากฏอยู่ในมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร พบว่า ประมวลรัษฎากรกำหนดให้กิจกรรมที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มคือ “การขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ” โดยเมื่อศึกษาแนวทางการตีความขององค์กรผู้ใช้อำนาจตีความได้แก่ กรมสรรพากร และคณะกรรมการกฤษฎีกา พบว่า ในบางกรณียังไม่มีคำตอบสอดคล้องกับข้อความคิดว่าด้วยกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Activity) ซึ่งส่งผลทำให้กิจกรรมที่ดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐบางกิจกรรมไม่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้ง ๆ ที่กิจกรรมนั้น ๆ ควรต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลทำให้รัฐขาดรายได้ที่ควรจะได้รับ

อีกทั้ง เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรณีการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ โดยการยกเว้นตามมาตราดังกล่าวไม่รวมถึงกรณีการให้บริการที่เป็นการพาณิชย์

หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ ยังทำให้เกิดข้อสงสัยด้วยว่า การให้บริการซึ่งกระทำโดยราชการส่วนท้องถิ่นที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีขอบเขตเพียงใด เพราะหากแปลความจากบทบัญญัติดังกล่าว กรณีที่ราชการส่วนท้องถิ่นจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากรต้องเป็นกรณีการให้บริการที่มีได้เป็นการพาณิชย์หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์เท่านั้น

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับการขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม อันเป็นหน่วยงานของรัฐ ยังพบว่าบทบัญญัตินี้ดังกล่าวอาจก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับความเป็นธรรมและความเป็นกลางทางภาษี เพราะการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กระทรวง ทบวง กรม โดยอาศัยเงื่อนไขเพียงการส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่ายใด มีผลทำให้เอกชนและกระทรวง ทบวง กรม มีภาระภาษีที่แตกต่างกัน ทั้ง ๆ ที่ในบางกรณีเอกชนและกระทรวง ทบวง กรม ทำการขายสินค้าหรือให้บริการในลักษณะเดียวกัน

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงทำการศึกษาลักษณะของกิจกรรมที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม ลักษณะของกิจกรรมที่ดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐ ตลอดจนข้อความคิดอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง อีกทั้งยังได้หยิบยกกฎหมายของสหภาพยุโรป กฎหมายของประเทศสวีเดน และกฎหมายของประเทศนิวซีแลนด์ มาทำการศึกษาเปรียบเทียบ วิเคราะห์ เพื่อหาข้อสรุปและเสนอแนะให้มีการพัฒนาโดยการปรับปรุงบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรและหรือปรับปรุงแนวทางการตีความให้สอดคล้องกับหลักการสากลต่อไป

คำสำคัญ: ภาษีมูลค่าเพิ่ม, กิจกรรมทางเศรษฐกิจ, ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ, หน่วยงานของรัฐ, บริการสาธารณะ

Thesis Title	VALUE ADDED TAXATION ON STATE AGENCIES
Author	Mr. Chanchai Jiradejprapai
Degree	Master of Law
Major Field/Faculty/University	Tax Law Law Thammasat University
Thesis Advisor	Professor Sumet Sirikunchot, Ph.D.
Academic Years	2018

ABSTRACT

Activities provided by the government sector could be divided into public and civil service categories. Government sector types include government agencies, state enterprises, and public organizations. The concept of economic activity was used for value-added tax (VAT) purposes. Therefore, some activities provided by the government sector should be subject to VAT, and others not.

The definition of “business person” under section 77/1 (5) of the Revenue Code defines VAT scope to cover selling goods or providing services in the course of business or profession. However, the Revenue Department and the Council of State, agencies empowered to interpret the law, inconsistently interpret this provision with economic activity concept. As a result, some activities provided by government sector are exempted from VAT and the government unnecessarily lose revenue.

Section 81 (1) (s) is also not clearly defined the scope of VAT exemption regarding provision of service of local authority that is misleading the exemption applied only when it is not a commercial service or not generating income or benefit.

Moreover, Section 81 (1) (t) provides VAT exemption on sale of goods or provision of services of a ministry and department. This may lead to a problem regarding tax equity and neutrality because the exemption is based on condition that a ministry or department has to remit all revenue to the state without deducting

expenses. So, the private sector and public sector who sales the same goods or prides the same services has a different tax liability.

From all of the above, types of activities subject to VAT have been studied, as well as types of activities conducted by the government sector. An international legal comparison was made among the Thailand Revenue Code and relevant laws in the European Union (EU), Sweden, and New Zealand. After pertinent analysis, conclusions were drawn and recommendations made about how to amend the Thailand Revenue Code with suggestions on interpretation to bring it in line with international principles.

Keywords: Value Added Tax, Economic Activity, In the Course of his Business or Profession, State Agencies, Public Service

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยดี มิได้เป็นเพราะปัจจัยจากตัวผู้เขียนเพียงอย่างเดียว แต่ยังเกิดจากการที่ผู้เขียนได้รับความเมตตาและได้รับคำแนะนำที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งจากท่านกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ทุกท่าน เพื่อให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น จึงขอขอบพระคุณอาจารย์น้ำทิพย์ รุ่งโรจน์ดี ที่กรุณาสละเวลามาเป็นประธานสอบวิทยานิพนธ์ ขอขอบพระคุณอาจารย์สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ และรองศาสตราจารย์ ดร. สุปรียา แก้วละเอียด ที่ได้สละเวลามาเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และขอขอบพระคุณศาสตราจารย์ ดร. สุเมธ ศิริคุณโชติ ที่กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ โดยได้สละเวลาให้คำปรึกษาหารือชี้แนะ และให้ความช่วยเหลือในการเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มาโดยตลอด แม้ว่าในบางช่วงเวลาผู้เขียนจะห่างหายจากการเขียนวิทยานิพนธ์ไปสักระยะหนึ่ง ก็มีเคยมีข้อขัดข้องในการให้คำปรึกษาหารือชี้แนะ และให้ความช่วยเหลือแต่ประการใด

ผู้เขียนขอขอบพระคุณครอบครัว โดยเฉพาะอย่างยิ่งพ่อและแม่ ที่คอยเป็นกำลังใจในการฝ่าฟันอุปสรรคต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการเรียนระดับชั้นปริญญาโท อีกทั้งยังคอยเป็นผู้สนับสนุนทุนทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายทางการศึกษาในบางช่วงเวลาที่ผู้เขียนมีทุนทรัพย์ไม่เพียงพออีกด้วย

ผู้เขียนขอขอบพระคุณผู้บังคับบัญชาของผู้เขียนที่ไม่เคยมีขัดข้อง หากผู้เขียนมีความจำเป็นต้องลงงานเพื่อพบอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ หรือหาข้อมูลตามแหล่งต่าง ๆ

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอบคุณพี่ ๆ เพื่อน ๆ ในสาขากฎหมายภาษี รหัส 58 ที่คอยช่วยเหลือซึ่งกันและกันมาตลอดระยะเวลาเกือบสี่ปี ทั้งในด้านการบอกกล่าวข้อมูลที่ต้องรู้ในการจัดทำวิทยานิพนธ์ หรือข้อมูลด้านระเบียบหรือประกาศของคณะที่เกี่ยวข้อง อีกทั้งยังคอยชักชวนให้ผู้เขียนเข้าพบอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์อยู่เป็นประจำซึ่งเปรียบเสมือนเป็นแรงกระตุ้นอีกทางหนึ่ง และบุคคลที่ต้องขอบคุณเป็นการเฉพาะซึ่งจำเป็นต้องเอ่ยนามในที่นี้คือ นางสาวรัชต์วดี เพื่องปรารค์ (พี่อม) และนางสาวนฤชล เชื้อนยัง (การ์ตูน) ที่ช่วยเหลือในส่วนที่ผู้เขียนมิได้มีความสันทัด

บุคคลที่ได้กล่าวมาทั้งหมดข้างต้นจึงเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้ผู้เขียนสามารถจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

นายชาญชัย จิระเดชประไพ

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(3)
กิตติกรรมประกาศ	(5)
บทที่ 1 บทนำ	
1.1 ความเป็นมาและสภาพของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	6
1.3 ขอบเขตของการศึกษา	6
1.4 วิธีการศึกษา	7
1.5 ผลที่คาดว่าจะได้รับ	7
บทที่ 2 ข้อความคิดว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม บริการสาธารณะ และการจัดสรรและกระจาย สินค้าและบริการ	
2.1 ข้อความคิดว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม	9
2.1.1 แนวคิดว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	10
2.1.1.1 ความเป็นมาของภาษีมูลค่าเพิ่ม	10
2.1.1.2 ลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่ม	12
(1) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีบริโภคทั่วไป	12
(2) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการบริโภคในขั้นสุดท้าย	13
(3) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม	14
(4) ภาษีมูลค่าเพิ่มมีกระบวนการจัดเก็บแบบหลายทอด	14
(5) วิธีการขจัดภาษีซ้ำซ้อน	15

2.1.1.3 ขอบข่ายการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม	16
(1) บุคคล	16
(2) กิจกรรม	16
(3) ดินแดน	17
2.1.1.4 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	17
(1) ความหมายของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	17
(2) วัตถุประสงค์ของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	17
(3) ผลของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	18
2.1.2 แนวคิดว่าด้วยกิจกรรมทางเศรษฐกิจ	19
2.1.2.1 กิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม	19
2.1.2.2 กิจกรรมที่อยู่นอกขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม	20
(1) งานอดิเรกส่วนตัว (Personal Hobbies)	21
(2) กิจกรรมการกุศลที่ไม่มีเนื้อหาทางธุรกิจหรือพาณิชย์ (Charitable Activities with no Business or Commercial Content)	21
(3) กิจกรรมของรัฐบาล (Government Activities)	22
(4) ความสัมพันธ์ภายใต้สัญญาจ้างแรงงาน (Employment Contract)	24
2.1.2.3 กิจกรรมที่กฎหมายถือว่าอยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม	25
2.1.3 หลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักความเป็นกลาง (Neutrality)	25
2.1.3.1 หลักความเป็นธรรม	25
2.1.3.2 หลักความเป็นกลาง	26
2.2 ข้อความคิดว่าด้วยบริการสาธารณะ	27
2.2.1 ความหมายของบริการสาธารณะ	28
2.2.2 ประเภทของบริการสาธารณะ	29
2.2.2.1 บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครอง	29
2.2.2.2 บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและ พาณิชย์กรรม	29

2.2.3 การจัดองค์กรเพื่อจัดทำบริการสาธารณะ	30
2.2.3.1 การจัดทำบริการสาธารณะโดยรัฐ	30
(1) ราชการเป็นผู้จัดทำบริการสาธารณะ	32
(2) รัฐวิสาหกิจเป็นผู้จัดทำบริการสาธารณะ	35
(3) องค์การมหาชนเป็นผู้จัดทำบริการสาธารณะ	38
(4) บริการเอกชนของฝ่ายปกครอง	41
2.2.3.2 การจัดทำบริการสาธารณะโดยเอกชน	42
2.3 ข้อความคิดว่าด้วยการจัดสรรและกระจายสินค้าและบริการ	43
2.3.1 เหตุผลที่รัฐบาลต้องเข้ามามีบทบาททางเศรษฐกิจ	43
2.3.2 ทฤษฎีสินค้าสาธารณะ	44
2.3.2.1 ทฤษฎีการพิจารณาสินค้าสาธารณะจากลักษณะของสินค้าและบริการ	44
(1) ลักษณะการแบ่งแยกการบริโภคออกจากกัน	44
(2) ลักษณะการเป็นประโยชน์ในการบริโภค	45
2.3.2.2 ทฤษฎีการพิจารณาสินค้าสาธารณะจากลักษณะของความต้องการ	46
(1) ประเภทของความต้องการ	47
(2) ประเภทของสินค้าที่แบ่งโดยการพิจารณาจากลักษณะของความต้องการ	48
2.3.3 การจัดสรรและการกระจายสินค้าสาธารณะ	49
2.3.4 การจัดสรรและการกระจายสินค้าเอกชน	49
2.3.5 การจัดสรรสินค้าลักษณะผสม	50

บทที่ 3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายไทย

3.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทย	51
3.1.1 ข้อพิจารณาในเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี	52
3.1.1.1 ผู้ประกอบการ	52
3.1.1.2 ผู้นำเข้า	55

3.1.1.3 ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นกรณีพิเศษ	56
3.1.2 ข้อพิจารณาในเรื่องกิจการที่กระทำ	57
3.1.2.1 การขายสินค้า	58
3.1.2.2 การให้บริการ	59
3.1.2.3 การนำเข้า	60
3.1.2.4 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	61
3.2 กรณีศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐตามหนังสือ ตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา	63
3.2.1 กรณีศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐตามหนังสือ ตอบข้อหารือของกรมสรรพากร	64
3.2.1.1 กรณีให้บริการที่จอดรถ	64
3.2.1.2 กรณีการจัดงานกาลาดินเนอร์	65
3.2.1.3 กรณีจัดทำโครงการผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์เค้กในเทศกาล ปีใหม่	66
3.2.1.4 กรณีการให้บริการบ้านพักตากอากาศ การจำหน่ายอาหารและ เครื่องดื่ม การขายของที่ระลึก กิจการสถานบริการน้ำมัน	66
3.2.1.5 กรณีการจัดให้บริการดำเนินการสอบแข่งขัน	68
3.2.1.6 กรณีการจัดเก็บขยะมูลฝอย	69
3.2.1.7 กรณีการให้บริการเผาขยะของโรงเตาเผาขยะ	70
3.2.2 กรณีศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐตามความเห็น ของคณะกรรมการกฤษฎีกา	73
3.2.2.1 ประเด็นการตีความคำว่า “ผู้ประกอบการ” ตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร	73
3.2.2.2 ประเด็นการตีความคำว่า “การให้บริการของราชการ ส่วนท้องถิ่นที่เป็นการพาณิชย์หรือเป็นการหารายได้หรือ ผลประโยชน์” ตามบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวล รัษฎากร	73

บทที่ 4 การจัดเก็บภาษีบริโภคทั่วไปจากหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายของต่างประเทศ

4.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตาม The VAT Directive ของสหภาพยุโรป	82
4.1.1 ความนำ	82
4.1.2 ข้อพิจารณาเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี	83
4.1.2.1 ข้อพิจารณาโดยทั่วไป	83
4.1.2.2 ข้อพิจารณาในกรณีที่เป็นหน่วยงานของรัฐ	86
4.1.3 ข้อพิจารณาเรื่องกิจการที่กระทำ	93
4.1.3.1 การขายสินค้า	94
4.1.3.2 การให้บริการ	95
4.1.3.3 การนำเข้าสินค้า	96
4.1.3.4 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	96
(1) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจกรรมบางประเภทที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะ (Exemptions for certain activities in the public interest)	96
(2) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจกรรมอื่นๆ	97
4.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของประเทศสวีเดน	98
4.2.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตาม The Swedish VAT Act	98
4.2.2 ระบบการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Compensation Schemes)	103
4.2.2.1 กรณีหน่วยงานของรัฐ (State Entities)	104
4.2.2.2 กรณีหน่วยงานส่วนท้องถิ่น (Local Authorities)	107
4.3 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการตามกฎหมายของประเทศนิวซีแลนด์	108
4.3.1 ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบ (Full Taxation Models)	108
4.3.2 การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ.1985	119
4.3.2.1 ข้อพิจารณาในเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี	111
4.3.2.2 ข้อพิจารณาในเรื่องกิจการที่กระทำ	117
(1) การขายสินค้า	117
(2) การให้บริการ	118

(3) การนำเข้าสินค้าและบริการ	118
(4) กิจกรรมที่ได้รับยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ	118
4.3.2.3 ข้อพิจารณากรณีพิเศษ	119
(1) หน่วยงานสาธารณะ (Public Authorities)	120
(2) หน่วยงานส่วนท้องถิ่น (Local Authorities)	120

บทที่ 5 ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายไทย

5.1 ปัญหาการพิจารณาลักษณะกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณี ที่เป็นหน่วยงานของรัฐ	122
5.1.1 ประเด็นการตีความคำว่า “ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ”	122
5.1.2 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับหน่วยงานของรัฐประการอื่น ๆ	130
5.2 ปัญหาเกี่ยวกับบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร	133
5.3 ปัญหาเกี่ยวกับความเป็นธรรมและเป็นกลางทางภาษีโดยการยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกระทรวง ทบวง กรม ตามมาตรา 81 (1) (ท) แห่ง ประมวลรัษฎากร	138
5.3.1 ประเด็นเกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษี	139
5.3.2 ประเด็นเกี่ยวกับความเป็นกลางทางภาษี	140

บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป	142
6.2 ข้อเสนอแนะ	146
6.2.1 แนวทางการแก้ไขปัญหาการพิจารณาลักษณะกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่หน่วยงานของรัฐ	147
6.2.2 แนวทางการแก้ไขปัญหากับบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร	149

6.2.3 แนวทางการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับความเป็นธรรมและเป็นกลาง ทางภาษีโดยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกระทรวง ทบวง กรม ตามมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร	149
บรรณานุกรม	150
ประวัติผู้เขียน	155



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและสภาพของปัญหา

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่นำมาใช้ในประเทศไทยเมื่อปี พ.ศ. 2535 แทนที่ภาษีการค้า ซึ่งมีปัญหาหลายประการ เช่น ปัญหาในเรื่องภาระภาษีที่ซ้ำซ้อน เพราะภาษีการค้าไม่มีวิธีการหรือเทคนิคในการจัดการภาระภาษีที่เกิดขึ้นในแต่ละทอดที่มีการขาย ซึ่งแตกต่างจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่แม้ว่าจะมีการจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการในทุกขั้นตอนของการผลิตและจำหน่ายหรือให้บริการก็ตาม แต่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีกระบวนการในการจัดภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นโดยอนุญาตให้นำภาษีซื้อหักออกจากภาษีขาย เพื่อให้ในท้ายที่สุดผู้บริโภคสินค้าหรือบริการซึ่งเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงไม่ต้องแบกรับภาระภาษีที่ซ้ำซ้อนนั่นเอง

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยหลักคือผู้ประกอบการและผู้นำเข้า ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 82 ประกอบมาตรา 77/1 (5) และ (11) แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ในบางกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้เป็นพิเศษให้บุคคลบางประเภทเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเนื่องจากเหตุผลพิเศษบางประการ ทั้งนี้ หากพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 77/1 (5) และ (11) แห่งประมวลรัษฎา ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่กำหนดนิยามคำว่า “ผู้ประกอบการ” และ “ผู้นำเข้า” ประกอบกับมาตรา 77/1 (1) ถึง (4) แห่งประมวลรัษฎา ซึ่งบทบัญญัติที่ขยายความคำว่า “บุคคล” แล้วเห็นได้ว่า ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้จำกัดเฉพาะแต่เอกชนเท่านั้น แต่ยังรวมถึงหน่วยงานของรัฐอีกด้วย ดังนั้น หน่วยงานของรัฐจึงอาจเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้เช่นกัน แต่อย่างไรก็ดีถ้าพึงแต่เพียงการที่หน่วยงานของรัฐอาจเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ยังไม่อาจสรุปได้ว่าหน่วยงานของรัฐมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเสมอไป เพราะยังต้องพิจารณาด้วยว่ากิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐกระทำเป็นกิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ และกิจกรรมนั้นได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อย่างไร ประกอบด้วย

หากกล่าวถึงประเด็นว่า หน่วยงานของรัฐสามารถกระทำกิจกรรมใดได้บ้าง คงต้องกล่าวว่า แรกเริ่มเดิมที การจัดทำบริการสาธารณะของรัฐมีเฉพาะแต่เพียงบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครองอันได้แก่ การป้องกันมิให้เกิดข้อพิพาทและยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้นแล้ว หรืออีกนัยหนึ่งคือการดูแลความเป็นระเบียบเรียบร้อยและรักษาความมั่นคงปลอดภัยเท่านั้น แต่ต่อมาด้วยเหตุผลความเปลี่ยนแปลงของสังคม สังคมมีการพัฒนามากขึ้น มีสมาชิกในสังคมมากและหลากหลายยิ่งขึ้น บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครองจึงไม่เพียงพอและไม่สอดคล้องต่อ

การพัฒนาของสังคม อันเป็นเหตุผลที่ทำให้รัฐต้องขยายขอบเขตภารกิจออกไปให้กว้างขวางกว่าแต่เดิม โดยรวมถึงบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรมด้วย บริการสาธารณะประเภทนี้ เป็นบริการสาธารณะในแง่การส่งเสริมสวัสดิภาพ ตลอดจนกระจายความมั่งคั่งของชาติไปยังประชาชนกลุ่มต่าง ๆ เพื่อให้เกิดความยุติธรรมทางสังคม ส่งเสริมสวัสดิภาพของประชาชน ทั้งในทางกายภาพและจิตใจ ประกันเงื่อนไขแห่งการครองชีพขั้นต่ำของประชาชนทุกคน เช่น การจัดการศึกษา การรักษาพยาบาล การขนส่งคมนาคม การจัดทำสาธารณูปโภค เป็นต้น

ในการจัดทำบริการสาธารณะ รัฐจะแบ่งแยกภารกิจในการจัดทำบริการสาธารณะของรัฐในด้านต่าง ๆ ออกไปยังหน่วยงานต่าง ๆ ตามความเชี่ยวชาญและตามลักษณะเฉพาะของบริการสาธารณะประเภทนั้น ๆ โดยหน่วยงานของรัฐประเภทแรกที่ถูกจัดให้มีขึ้นก็คือ “ส่วนราชการ” ซึ่งแต่เดิมรับผิดชอบในการจัดทำบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครองเท่านั้น ต่อมา เมื่อรัฐมีบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรมที่ต้องรับผิดชอบด้วย ส่วนราชการก็ยังคงเป็นผู้รับผิดชอบจัดทำภารกิจดังกล่าวในระยะแรกอยู่ แต่อย่างไรก็ดี เนื่องจากปัญหาของส่วนราชการที่มักมีการดำเนินงานที่ล่าช้า เพราะมีระเบียบข้อบังคับให้ปฏิบัติตามเป็นจำนวนมาก การจัดทำภารกิจในบางเรื่องของส่วนราชการโดยเฉพาะอย่างยิ่งภารกิจที่ส่งเสริมสวัสดิภาพ กระจายความมั่งคั่งของชาติไปยังประชาชนกลุ่มต่าง ๆ ส่งเสริมสวัสดิภาพของประชาชน ประกันเงื่อนไขแห่งการครองชีพขั้นต่ำของประชาชนทุกคน ส่วนราชการจึงไม่อาจตอบสนองความต้องการในเรื่องดังกล่าวของประชาชนได้อย่างรวดเร็ว ปัจจุบันจึงมีการจัดตั้งหน่วยงานของรัฐที่มีชื่อส่วนราชการขึ้นมาเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการดำเนินงาน อันได้แก่ รัฐวิสาหกิจ และองค์การมหาชน

ในการจัดทำบริการสาธารณะของรัฐให้เป็นผลสำเร็จเป็นประโยชน์แก่ส่วนรวม ในบางกรณีหน่วยงานของรัฐอาจใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับการแต่เพียงฝ่ายเดียว อันเป็นความสัมพันธ์ตามกฎหมายมหาชน เช่น การจับตัวผู้ต้องหาเพื่อนำมาทำการสอบสวน ซึ่งเป็นการทำภารกิจพื้นฐานของรัฐ กล่าวคือ การดูแลความเป็นระเบียบเรียบร้อยและรักษาความมั่นคงปลอดภัย เจ้าหน้าที่ของรัฐจึงอาจใช้อำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาดำเนินการในส่วนดังกล่าวได้ แต่ในบางกรณีหน่วยงานของรัฐอาจลดบทบาทของตนมาทำการเยี่ยงเอกชน มิได้ใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับการแต่เพียงฝ่ายเดียวก็ได้เช่นกัน เช่น กรมทางหลวงซึ่งรับผิดชอบจัดทำภารกิจลำดับรองของรัฐในเรื่องการจัดทำถนนให้ประชาชนสามารถสัญจรไปมาได้อย่างสะดวก จำเป็นต้องใช้ที่ดินของเอกชนบางแห่งเพื่อดำเนินในเรื่องดังกล่าว กรมทางหลวงอาจลดบทบาทของตนมากระทำการเยี่ยงเอกชนได้คือ เข้าทำการเจรจากับเอกชนเพื่อทำสัญญาซื้อขายที่ดินดังกล่าวอันเป็นความสัมพันธ์ตามกฎหมายเอกชน นอกจากนี้ ยังพบว่าหน่วยงานของรัฐยังมีการดำเนินกิจกรรมบางอย่างที่เป็นกิจกรรมที่เอกชนสามารถกระทำได้เช่นกันโดยกิจกรรมดังกล่าวมีลักษณะเป็นการ

หาประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ ซึ่งเรียกว่า “บริการเอกชนของฝ่ายปกครอง” ซึ่งไม่ใช่บริการสาธารณะ เช่น การดำเนินกิจการบ้านพักตากอากาศ การให้บริการที่จอดรถยนต์ การให้เช่าสถานที่ เป็นต้น

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้นทำให้เห็นได้ว่า กิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐดำเนินการอยู่ในปัจจุบันมีมากมายหลายประการ ทั้งการดำเนินกิจกรรมในบางเรื่องก็มีลักษณะเฉพาะที่แตกต่างไปจากการประกอบธุรกิจของเอกชนอีกด้วย ด้วยเหตุนี้ การพิจารณาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐกระทำจึงมีความซับซ้อน ดังนั้น ประเด็นว่าหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐควรเป็นอย่างไร ควรมีข้อพิจารณาอย่างไร ผู้เขียนจึงเห็นว่ามีความสำคัญควรศึกษาหาหลักเกณฑ์และแนวทางการพิจารณาในประเด็นดังกล่าวต่อไป ทั้งนี้ เมื่อผู้เขียนศึกษาบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มของหน่วยงานของรัฐ ประกอบกับแนวการตีความขององค์กรที่มีอำนาจแล้วพบว่า มีปัญหา ดังนี้

ประการที่หนึ่ง ปัญหาเกี่ยวกับการตีความองค์ประกอบคำนิยามคำว่า “ผู้ประกอบการ” ตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร

กล่าวคือ เมื่อศึกษาแนวการตีความคำว่า “ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ” ตามบทมาตราดังกล่าวในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรแล้วพบว่า กรมสรรพากรวางแนวการตีความว่าต้องเป็นการกระทำเพื่อหาผลกำไรหรือทำเป็นปกติธุระ หากมิได้กระทำเพื่อหาผลกำไรหรือทำเป็นปกติธุระ ย่อมไม่เข้าลักษณะการเป็นผู้ประกอบการตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด เช่น หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/0726 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2547 ซึ่งเป็นกรณีการจัดงานกาลาดินเนอร์โดยสำนักงานกิจการสตรีและสถาบันครอบครัว กระทรวงการพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์ แต่มีแนวการตีความอีกแนวหนึ่งคือ หากได้มีการประกอบกิจการเป็นปกติธุระและมีการเรียกเก็บค่าตอบแทนด้วย ถือเป็นผู้ประกอบการตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./6183 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2548 ซึ่งเป็นกรณีการดำเนินกิจการบ้านพักตากอากาศ การจำหน่ายอาหารและเครื่องดื่ม การขายของที่ระลึก กิจการสถานบริการน้ำมันของหน่วยงานราชการในสังกัดกระทรวงกลาโหม จากหนังสือตอบข้อหารือทั้งสองเห็นได้ว่า กรมสรรพากรวางแนวการตีความที่ไม่เหมือนกัน กล่าวคือ แนวที่หนึ่ง พิจารณาว่าเป็นการกระทำเพื่อหาผลกำไรหรือไม่ แนวที่สอง พิจารณาว่ามีการเรียกเก็บค่าตอบแทนด้วยหรือไม่ ซึ่งแนวที่สองนี้ ค่าตอบแทนดังกล่าวอาจไม่จำเป็นต้องมีส่วนของกำไรประกอบด้วย หรือไม่จำเป็นต้องเป็นการกระทำเพื่อหาผลกำไรก็ได้ ดังนั้น การตีความคำว่า “ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ” ในสองกรณีดังกล่าวจึงไม่เหมือนกัน นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งหน่วยงานของรัฐในบางประเภท เช่น องค์การมหาชน พบว่าหน่วยงานดังกล่าวจัดตั้งขึ้นเพื่อการดำเนินการที่โดยไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหาผลกำไรเป็นหลัก หรือในการดำเนินกิจการของหน่วยงานของรัฐบางประเภทมีการควบคุมโดยคณะกรรมการซึ่งคณะกรรมการดังกล่าว

มีอำนาจในการกำหนดอัตราค่าบริการ และห้ามมิให้ผู้ได้รับอนุญาตเรียกเก็บค่าบริการเกินอัตราที่กำหนด เช่น การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค กรณีจึงเห็นได้ว่า หน่วยงานของรัฐประเภทที่กล่าวมามีพื้นฐานในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนโดยมิได้แสวงหาผลกำไรหรือแสวงหาผลกำไรสูงสุด ดังนั้น การตีความคำว่า “ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ” โดยอาศัยแนวทางในการพิจารณาที่ว่า ต้องเป็นการกระทำเพื่อหาผลกำไร ผู้เขียนจึงเห็นว่าต้องมีข้อบทวนว่า มีความเหมาะสมหรือไม่อย่างไร เพื่อหาแนวทางในการตีความให้มีความเหมาะสม หรือพิจารณาปรับปรุงบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรต่อไป

ประการที่สอง ปัญหาเกี่ยวกับการตีความคำว่า “การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่เป็นการพาณิชย์หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์” ตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

กล่าวคือ แนวการพิจารณาว่าการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่เป็นการพาณิชย์ตามบทมาตราดังกล่าวหรือไม่ กรมสรรพากรมีแนวพิจารณาคือ เป็นการให้บริการสาธารณะหรือไม่ และเป็นการดำเนินการโดยแสวงหากำไรหรือไม่ หากเป็นเช่นนั้น การให้บริการดังกล่าวก็เป็นการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่มีไม่การพาณิชย์ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/8700 ลงวันที่ 20 ตุลาคม 2552 ซึ่งเป็นกรณีการให้บริการเตาเผาขยะของเทศบาล แต่ในประเด็นเดียวกันนี้ แนวการวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกากลับมีรายละเอียดที่แตกต่างบางส่วนโดยปรากฏอยู่ในเรื่องเสร็จที่ 614/2553 ความว่า อย่างไรจึงจะถือว่าการให้บริการที่เป็นการพาณิชย์หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์นั้น เห็นว่า หากการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นได้มีการลงทุนและเรียกเก็บค่าบริการจากการให้บริการเป็นปกติธุระ และการให้บริการนั้นเอกชนอื่นสามารถกระทำได้ การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นดังกล่าวมีลักษณะเป็นการให้บริการที่เป็นการพาณิชย์ ส่วนการให้บริการที่เป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างกว้าง กล่าวคือ หากมีการเรียกเก็บเงินหรือผลประโยชน์อื่นใดจากการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นแล้ว ย่อมถือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์จากการให้บริการทั้งสิ้น แต่หากการเรียกเก็บรายได้หรือผลประโยชน์ มีกฎหมายให้อำนาจไว้เป็นการเฉพาะการเรียกเก็บรายได้หรือผลประโยชน์นั้นย่อมเป็นการเรียกเก็บโดยบทบัญญัติของกฎหมาย ซึ่งไม่ถือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ จากที่กล่าวมาเห็นได้ว่า แนวการตีความของกรมสรรพากรกับแนวการตีความของคณะกรรมการกฤษฎีกาในประเด็นว่า อย่างไรจึงจะถือว่าการให้บริการที่เป็นการพาณิชย์นั้น ไม่สอดคล้องกัน นอกจากนี้ แนวทางการตีความในประเด็นว่า อย่างไรจึงจะถือว่าการหารายได้หรือผลประโยชน์โดยอาศัยหลักเกณฑ์การมีกฎหมายให้อำนาจกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมหรือเรียกเก็บรายได้หรือผลประโยชน์หรือไม่เป็นข้อพิจารณาประกอบด้วยนั้น

เมื่อเปรียบเทียบกับบริการสาธารณะของรัฐบางประเภท เช่น การให้บริการท่าเทียบเรือของการท่าเรือแห่งประเทศไทยซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจที่ประกอบการพาณิชย์ ก็ปรากฏว่ามีการอาศัยอำนาจตามกฎหมายในการออกประกาศการท่าเรือแห่งประเทศไทย เรื่อง การเรียกเก็บค่าบริการท่าเทียบเรือภายในประเทศของการท่าเรือกรุงเทพและค่าบริการ สำหรับกิจกรรมส่งเสริมและสนับสนุนการขนส่งโดยเรือชายฝั่งและเรือลำเลียง ฉบับลงวันที่ 5 มีนาคม 2555 กำหนดหลักเกณฑ์การเรียกเก็บค่าบริการเช่นกัน แต่ในกรณีของการท่าเรือฯ นี้ กลับมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการของการท่าเรือโดยสังเกตได้จากข้อ 5 ของประกาศดังกล่าว ซึ่งกำหนดว่า “ค่าบริการต่าง ๆ ตามประกาศนี้ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม” กรณีจึงเห็นได้ว่า เพียงแค่การจัดองค์กรของรัฐที่แตกต่างกันภาระภาษีมูลค่าเพิ่มกับไม่เหมือนกันโดยเหตุผลในการตีความ ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า มีความจำเป็นต้องศึกษาในประเด็นนี้เพื่อหาแนวทางการตีความให้มีความเหมาะสม หรือพิจารณาปรับปรุงบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรต่อไป

ประการที่สาม ปัญหาความเป็นธรรมและความเป็นกลางทางภาษี อันเกิดจากการที่ประมวลรัษฎากรยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับหน่วยงานของรัฐในบางกรณี

กล่าวคือ บทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับการขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม นั้น อาศัยเงื่อนไขแต่เพียงการส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่ายเท่านั้น มิได้อาศัยเกณฑ์การพิจารณาจากลักษณะกิจกรรมของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กระทรวง ทบวง กรม โดยอาศัยเงื่อนไขเช่นนี้ ย่อมทำให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจกรรมเดียวกันซึ่งเป็นกิจกรรมที่สามารถกระทำได้ทั้งกระทรวง ทบวง กรม และเอกชนมีความแตกต่างกันไปด้วย ดังนั้น บทบัญญัตินี้ดังกล่าวจึงมีลักษณะที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในทางภาษี นอกจากนี้ บทบัญญัตินี้ดังกล่าวยังก่อให้เกิดปัญหาเรื่องความเป็นกลางทางภาษีอีกด้วย กล่าวคือ การที่กระทรวง ทบวง กรม ไม่มีต้นทุนในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ย่อมทำให้ราคาสินค้าและค่าบริการต่ำกว่าราคาสินค้าและค่าบริการที่เอกชนเป็นผู้กระทำ ฉะนั้น ผู้บริโภคย่อมที่จะเลือกซื้อสินค้าหรือรับบริการจากหน่วยงานของรัฐมากกว่าด้วยเหตุผลในทางภาษี

จากปัญหาทั้งสามประการข้างต้นย่อมส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ทำให้กฎหมายภาษีไม่มีความชัดเจน ทำให้หน่วยงานของรัฐไม่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคในกิจการที่ควรจะต้องจัดเก็บ ซึ่งส่งผลทำให้รัฐเสียรายได้ตามมา นอกจากนี้ ยังกระทบต่อหลักความเป็นธรรมและความเป็นกลางทางภาษี ซึ่งส่งผลต่อต้นทุนการผลิตสินค้าและให้บริการ ทั้งยังไม่เป็นการส่งเสริมการประกอบการของเอกชนอีกด้วย

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงเห็นว่า ควรมีการศึกษาประเด็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐ เพื่อค้นหาคำตอบว่า การพิจารณาว่าหน่วยงานของรัฐเป็นผู้ประกอบการ

ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ควรมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาอย่างไร นอกจากนี้ กิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐกระทำเป็นกิจกรรมที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ควรพิจารณาอย่างไร ควรมีหลักเกณฑ์การพิจารณาที่แตกต่างไปจากหลักเกณฑ์การพิจารณาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของเอกชนหรือไม่ ทั้งนี้ เพื่อสร้างความแน่นอนในการใช้การตีความกฎหมาย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตลอดจนสร้างความเป็นธรรมในทางภาษีและสร้างความเป็นกลางในทางภาษีให้เกิดขึ้นต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาว่า ข้อความคิดว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม และข้อความคิดว่าด้วยบริการสาธารณะ และข้อความคิดว่าด้วยการจัดสรรสินค้าและบริการ มีความหมายความและมีลักษณะอย่างไร
2. เพื่อศึกษาว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายไทย มีข้อพิจารณาหรือหลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัดเก็บอย่างไร รวมถึงเพื่อศึกษาว่ากรมสรรพากร ตลอดจนองค์กรผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ เช่น คณะกรรมการกฤษฎีกา มีข้อพิจารณาในการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐอย่างไร
3. เพื่อศึกษาว่า กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวีเดน และกฎหมายภาษีสินค้าและบริการของประเทศนิวซีแลนด์ มีข้อพิจารณาหรือหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจากหน่วยงานของรัฐอย่างไร มีความแตกต่างหรือคล้ายคลึงกับ บทบัญญัติในประมวลรัษฎากร หรือไม่
4. เพื่อศึกษาถึงปัญหาที่มีอยู่เกี่ยวกับการพิจารณาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของหน่วยงานของรัฐตามประมวลรัษฎากร ทั้งในประเด็นเกี่ยวกับการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเด็นเกี่ยวกับกิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐกระทำ และประเด็นเกี่ยวกับความเป็นธรรมและความเป็นกลางทางภาษี เพื่อหาข้อเสนอในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวในแต่ละประเด็นต่อไป

1.3 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนจะศึกษาเกี่ยวกับประเด็นการนิยามและการตีความการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และศึกษาเกี่ยวกับกิจกรรมในส่วนที่หน่วยงานของรัฐเป็นผู้กระทำ ดังนี้

1. ศึกษากฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย รวมทั้งแนวการตีความในประเด็นเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจกรรมที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มของหน่วยงานของรัฐ

ซึ่งได้แก่ ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ และองค์การมหาชน โดยศึกษาจากแนวทางการตีความขององค์กรต่าง ๆ เช่น กรมสรรพากร คณะกรรมการกฤษฎีกา

2. ศึกษากฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายภาษีสินค้าและบริการของต่างประเทศ ทั้งในแง่ของการศึกษาบทบัญญัติในกฎหมายและศึกษาแนวทางการตีความขององค์กรต่าง ๆ ในประเด็นเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจกรรมของหน่วยงานของรัฐที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของสหภาพยุโรป ตามกฎหมายของประเทศสวีเดน และตามกฎหมายของประเทศนิวซีแลนด์

อนึ่ง ในประเด็นเรื่องกิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐกระทำนั้น ผู้เขียนมุ่งศึกษาในแง่ที่ว่า กิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐเป็นผู้กระทำซึ่งอยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม ควรมีข้อพิจารณาอย่างไร และกิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐกระทำซึ่งไม่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม ควรมีข้อพิจารณาอย่างไร อย่างไรก็ดี ผู้เขียนไม่ได้มุ่งศึกษากิจกรรมใดของหน่วยงานของรัฐที่ไม่สมควรอยู่ในระบบของภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายกรณีและไม่ได้นำเสนอมาตรการการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจกรรมทางเศรษฐกิจแต่ละประเภทของหน่วยงานของรัฐ

1.4 วิธีการศึกษา

วิธีการศึกษาของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาวิจัยเชิงคุณภาพ เป็นการศึกษาค้นคว้าเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม กฎหมายระดับอนุบัญญัติที่เกี่ยวข้อง ตำราทางวิชาการ งานวิจัย วิทยานิพนธ์ สารนิพนธ์ บทความต่าง ๆ หนังสือตอบข้อหาของกรมสรรพากร ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา ตลอดจนสื่ออิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทยและต่างประเทศ เพื่อให้ทราบให้มีข้อสรุปและมีข้อเสนอแนะว่า หลักเกณฑ์ในการพิจารณาการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีของหน่วยงานของรัฐ ตลอดจนหลักเกณฑ์การพิจารณาเกี่ยวกับกิจกรรมของหน่วยงานของรัฐที่ควรมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มควรเป็นอย่างไร เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับการตีความในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐที่มีอยู่ในปัจจุบัน ทั้งยังเพื่อแก้ไขปัญหาในเรื่องความไม่เป็นธรรมและความเป็นกลางในทางภาษีต่อไปด้วย

1.5 ผลที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทราบและเข้าใจว่า ข้อความคิดว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม และข้อความคิดว่าด้วยบริการสาธารณะ มีความหมายและความมีลักษณะอย่างไร
2. ทราบและเข้าใจว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายไทย มีข้อพิจารณาหรือหลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัดเก็บอย่างไร
3. ทราบและเข้าใจว่า กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวีเดน และกฎหมายภาษีสินค้าและบริการของประเทศนิวซีแลนด์ มีข้อพิจารณาหรือหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจากหน่วยงานของรัฐอย่างไร มีความแตกต่างหรือคล้ายคลึงกับบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร หรือไม่
4. ทราบถึงปัญหาที่มีอยู่เกี่ยวกับการพิจารณาระภาษีมูลค่าเพิ่มของหน่วยงานของรัฐตามประมวลรัษฎากร ทั้งในประเด็นเกี่ยวกับการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเด็นเกี่ยวกับกิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐกระทำ และประเด็นเกี่ยวกับความเป็นธรรมและความเป็นกลางทางภาษี และสามารถให้ข้อเสนอในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวในแต่ละประเด็นได้ โดยอาจจะเป็นการเสนอแนวทางการตีความ การแก้ไขเพิ่มเติมหรือยกเลิกบทบัญญัติต่อไป

บทที่ 2

ข้อคิดว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม บริการสาธารณะ และการจัดสรรและ กระจายสินค้าและบริการ

เนื่องด้วยกิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐกระทำอยู่ในปัจจุบันมีมากมายหลากหลายกิจกรรม บางกิจกรรมก็เป็นกิจกรรมที่อยู่ใต้ความสัมพันธ์ตามกฎหมายมหาชน บางกิจกรรมเป็นกิจกรรมที่อยู่ภายใต้ความสัมพันธ์ตามกฎหมายเอกชน บางกิจกรรมเป็นกิจกรรมที่เอกชนสามารถกระทำได้ บางกิจกรรมก็เป็นกิจกรรมที่รัฐเท่านั้นต้องเป็นผู้จัดทำ ซึ่งกิจกรรมของหน่วยงานของรัฐเหล่านี้ย่อมมีทั้งกิจกรรมที่อยู่นอกขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม และอยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มปะปนกันไป กรณีจึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษารายละเอียดในส่วนที่เกี่ยวข้องเพื่อค้นหาข้อสรุป ตลอดจนค้นหาหลักเกณฑ์ในการพิจารณาแยกแยะว่า กิจกรรมของหน่วยงานของรัฐประเภทใดที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจกรรมของหน่วยงานของรัฐประเภทใดอยู่นอกขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้วยเหตุนี้ ในบทนี้จึงจะเป็นการกล่าวถึงข้อความคิดในเรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาค้นหาคำตอบของปัญหาที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 1 ต่อไป โดยหัวข้อที่จะกล่าวในบทนี้ประกอบไปด้วย (1) ข้อคิดว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม (2) ข้อคิดว่าด้วยบริการสาธารณะ และ (3) ข้อคิดว่าด้วยการจัดสรรและกระจายสินค้าและบริการ

2.1 ข้อคิดว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นชื่อทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่มีการจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในทุกขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าและบริการ¹ ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความมุ่งหมายในการจัดเก็บจากการบริโภคส่วนบุคคลอย่างครอบคลุม (Comprehensively) เป็นกลาง (Neutrally) และมีประสิทธิภาพ (Efficiently) และยังเป็นแหล่งรายได้หลักของรัฐบาล² โดยมีการใช้อย่างแพร่หลายทั้งในประเทศที่พัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนา ทั้งในระดับท้องถิ่น (Local)

¹ Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, Value Added Tax : A Comparative Approach, Second Edition, (New York : Cambridge University Press, 2015), p.20.

² *Ibid.*, p.23.

ระดับประเทศ (National) รวมถึงระดับเหนือรัฐ (Supranational) เช่น ในสหภาพยุโรป³ บางประเทศก็ใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้ชื่อภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Service Tax)⁴

ในเรื่องข้อความคิดว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ มีหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องหลายเรื่องด้วยกัน แต่เนื่องจากผู้เขียนศึกษาเฉพาะแต่ประเด็นเรื่องการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของหน่วยงานของรัฐ และประเด็นเรื่องการดำเนินกิจกรรมของหน่วยงานของรัฐเท่านั้น ผู้เขียนจึงจะขอกล่าวเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว ซึ่งประกอบไปด้วย แนวคิดว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แนวคิดว่าด้วยกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หลักความเป็นธรรม และหลักความเป็นกลาง

2.1.1 แนวคิดว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.1.1.1 ความเป็นมาของภาษีมูลค่าเพิ่ม

คำว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่ม” มาจากภาษาอังกฤษว่า Value Added Tax หรือ VAT เป็นรูปแบบหนึ่งของภาษีการบริโภคทั่วไป (General Consumption Tax) ภาษีชนิดนี้ มักเก็บจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการและผู้นำเข้าโดยผู้เสียภาษีจะเรียกเก็บจากบุคคลที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการอีกต่อหนึ่ง ในทางทฤษฎีเป็นการจัดเก็บภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต การจำหน่ายหรือการให้บริการเท่านั้น มีการถกเถียงกันว่าแนวคิดของภาษีนี้เริ่มที่ใด เมื่อใด โดยผู้ใด ซึ่งอาจแยกได้เป็น 2 ทางหนึ่งอ้างว่าคนที่เสนอแนวคิดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนใคร คือ ดร. วิลเฮล์ม ฟอน ซีเมนส์ นักอุตสาหกรรมชาวเยอรมัน ที่แนะนำไว้ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1918 อีกทางหนึ่งอ้างว่า นักเศรษฐศาสตร์ชาวอเมริกัน คือ โทมัส เอส ออดัมส์ เป็นคนเริ่มใช้คำว่าภาษีมูลค่าเพิ่มในงานเขียน ช่วงปี ค.ศ. 1910-1921⁵

ภาษีมูลค่าเพิ่มเริ่มปรากฏเป็นรูปธรรมขึ้นใน 2 แหล่งสำคัญ คือในยุโรป และในประเทศละตินอเมริกา ประเทศฝรั่งเศสเริ่มบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับชาติเมื่อปี ค.ศ. 1954 ในทวีปเอเชีย ประเทศเกาหลีใต้เริ่มใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นประเทศแรก

³ กิระเกียรติ พระทัย, “การใช้หลักกิจกรรมทางเศรษฐกิจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), น.5.

⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม : หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2559), น.35.

⁵ เพิ่งอ้าง, น.11.

เมื่อ ค.ศ. 1977 โดยความช่วยเหลือของกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (IMF) ภายหลังมีประเทศต่าง ๆ กว่า 160 ประเทศนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้อย่างแพร่หลาย⁶

เหตุผลและความจำเป็นในการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันไป เช่น จัดเก็บในฐานะที่เป็นภาษีใหม่ หรือจัดเก็บรวมเข้ากับภาษีอื่น ตามนโยบายการปฏิรูปภาษี หรือจัดเก็บเนื่องจากการเข้าร่วมเป็นภาคีของกลุ่มพันธมิตรทางเศรษฐกิจ หรือจัดเก็บเพื่อทดแทนภาษีการค้าซึ่งมีข้อบกพร่องและไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจ⁷ แต่สำหรับกรณีของประเทศไทย เหตุผลที่ประเทศไทยนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ดังที่ปรากฏในปัจจุบัน เนื่องจากภาษีการค้าที่ประเทศไทยใช้อยู่แต่เดิมมีข้อด้อยหลายประการไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ขณะนั้น คือ⁸

ประการที่ 1 ภาษีการค้ามีการจัดเก็บในลักษณะที่ซ้ำซ้อน เพราะนอกจากจะเก็บจากสินค้าสำเร็จรูปแล้วยังเก็บจากวัตถุดิบ สินค้าขั้นกลาง และสินค้าทุนด้วย ทำให้ต้นทุนการผลิตสูงเกินควรและเป็นอุปสรรคต่อการขยายการผลิต ในขณะที่ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บเฉพาะจากฐานภาษีอันเป็นมูลค่าที่เพิ่มขึ้นมาใหม่เท่านั้น จึงแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้

ประการที่ 2 ภาษีการค้าไม่มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ เนื่องจากมีการจัดเก็บจากสินค้าหรือบริการประเภทต่าง ๆ ในอัตราที่แตกต่างกันถึง 21 อัตรา เมื่อใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นระบบภาษีแบบอัตราเดียวสำหรับสินค้าหรือบริการทุกประเภทแล้วจะทำให้ระบบภาษีมีความเป็นกลาง ไม่บิดเบือนการทำงานของกลไกของตลาดในการจัดสรรทรัพยากรให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพอีกต่อไป รวมทั้งจะทำให้ระบบภาษีสวยงามและมีความแน่นอนในทางปฏิบัติสำหรับผู้เสียภาษีอีกด้วย

ประการที่ 3 ภาษีการค้าไม่เอื้ออำนวยต่อการส่งออก แม้ว่าสินค้าสำเร็จรูปที่ส่งออกไปขายยังต่างประเทศจะได้รับยกเว้นภาษีการค้าก็ตาม แต่ก็ยังคงมีภาษีการค้าแฝงอยู่ในราคาตอนเป็นวัตถุดิบบางส่วน ทำให้สินค้าส่งออกของไทยมีราคาสูงกว่าที่ควรจะเป็น ไม่สามารถแข่งขันในตลาดโลกได้ดีเท่าที่ควร การให้เงินชดเชยค่าภาษีสำหรับสินค้าส่งออกเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวก็ไม่ใช่ที่ยอมรับของประเทศคู่ค้าที่สำคัญ แต่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนอกจากจะไม่มีภาษีเก็บภาษีสินค้าส่งออกแล้วยังมีการคืนภาษีที่แฝงอยู่ในต้นทุนสินค้าส่งออกให้ทั้งหมดตามความเป็นจริงด้วย โดยการให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 แทนการยกเว้นภาษีหรือเสียภาษีในอัตรากำหนด

⁶ เพ็งอ้วง, น.11-12.

⁷ จงรัก ธรรมพร, “ภาษีมูลค่าเพิ่ม : บทวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยและประเทศอื่นในเอเชีย,” สรรพากรสาส์น, น.55-66 (2537).

⁸ สุเมธ ศิริคุณโชติ, อ่วงแล้ว เชิงอรรถที่ 4, น.23.

ทำให้สินค้าไทยสามารถแข่งขันในตลาดโลกได้ดีขึ้น การคืนภาษีนี้นี้เป็นวิธีที่ยอมรับกันในระบบการค้าระหว่างประเทศ ประเทศคู่ค้าจึงไม่อาจใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นข้ออ้างในการกีดกันสินค้าไทยได้

ประการที่ 4 ภาษีการค้าไม่เอื้ออำนวยต่อการลงทุนเท่าที่ควร เนื่องจากมีการจัดเก็บภาษีการค้าจากสินค้าทุนประเภทเครื่องจักร แต่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีการยอมให้หักภาษีสินค้าทุนที่เสียไปแล้วได้ จึงนับได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มช่วยส่งเสริมการลงทุนได้เป็นการทั่วไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดเล็กที่ไม่มีโอกาสได้รับสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

ประการที่ 5 ภาษีการค้ามีลักษณะที่ทำให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย เพราะไม่มีหลักฐานสอบยันการเสียภาษีระหว่างผู้ประกอบการด้วยกัน แต่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีกลไกป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอยู่ในตัว เนื่องจากการเสียภาษีของผู้ขายรายหนึ่งจะเป็นหลักฐานการนำไปหักภาษีของผู้เสียภาษีอีกรายหนึ่ง ทำให้การจัดเก็บภาษีมีลักษณะที่เต็มเม็ดเต็มหน่วยยิ่งขึ้น

จากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น จึงจำเป็นต้องปรับปรุงโดยยกเลิกระบบภาษีการค้าแล้วนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาจัดเก็บแทนซึ่งกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องก็ได้ผ่านการพิจารณาเห็นชอบจากสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ตั้งแต่วันที่ 4 ตุลาคม 2534 โดยให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป

2.1.1.2 ลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บจากการบริโภคทั่วไป ดังนั้นโดยหลักการจึงต้องตีความเป็นภาษีที่เกี่ยวข้องกับการใช้จ่ายในการบริโภคโดยส่วนตัว และภาระภาษีมูลค่าเพิ่มควรจะตกอยู่กับผู้บริโภคคนสุดท้าย (the Final Consumer)⁹ นอกจากนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มยังเป็นภาษีที่จัดเก็บจากกิจกรรมทางพาณิชย์ (Commercial Activity) ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องขั้นตอนการผลิตสินค้าหรือให้บริการอีกด้วย¹⁰ จากคำอธิบายดังกล่าวทำให้เห็นถึงลักษณะเฉพาะของภาษีมูลค่าเพิ่มอันทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความแตกต่างจากภาษีประเภทอื่น ๆ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีสรรพสามิต โดยมีรายละเอียดในแต่ละประเด็น ดังนี้

(1) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีบริโภคทั่วไป

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทั่วไปที่จัดเก็บจากการบริโภค ซึ่งแตกต่างจากภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคโดยเฉพาะเจาะจง เช่น ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) โดยภาษีทั่วไปมีจุดประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายทั้งหมดของผู้บริโภค ผลประการหนึ่งที่สำคัญก็คือ

⁹ Thomas Ecker, *A VAT/GST Model Convention*, Volume 2 5 IBFD Doctoral Series, (The Netherlands : IBFD, 2013), p.95.

¹⁰ กิระเกียรติ พรหมทัย, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.5-6.

ไม่ควรมีการแบ่งแยกระหว่างสินค้าและบริการ เพราะทั้งสองกรณีต่างก็เป็นการบริโภคทั้งสิ้น แต่ในบางกรณีการขายสินค้าบางอย่างก็มีความใกล้เคียงกับการให้บริการ เช่น บุคคลหนึ่งสามารถเปลี่ยนอะไหล่รถยนต์ของตนเองหรือซ่อมรถยนต์ของตนเองได้ หรือบุคคลหนึ่งซื้อเครื่องซักผ้ามาซักเองหรือนำไปส่งร้านซักรีด เป็นต้น ถ้าจัดเก็บภาษีจากการซื้อสินค้า ซึ่งได้แก่การซื้ออะไหล่รถยนต์หรือเครื่องซักผ้า แต่ไม่เก็บภาษีจากกิจกรรมที่ใกล้เคียงกัน ซึ่งได้แก่การให้บริการซ่อมรถยนต์หรือซักรีด ก็ย่อมเป็นการละเลยฐานภาษีขนาดใหญ่โดยปราศจากเหตุผลอันสมควร¹¹

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่มเก็บจากการบริโภคในขั้นสุดท้าย

วัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีเพิ่ม คือ การจัดเก็บภาษีจากฐานกว้างบนการบริโภค ซึ่งหมายถึง การบริโภคขั้นสุดท้ายโดยครัวเรือน โดยหลักแล้ว ผู้บริโภคคนสุดท้ายเท่านั้นที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม¹² คำว่า “บริโภค” อาจนำมาซึ่งความเข้าใจผิดในบางกรณี เนื่องจากสินค้าบางประเภทสามารถบริโภคได้ทั้งหมดและทันที เช่น นมหนึ่งแก้วหรือแซนด์วิชหนึ่งชิ้น แต่การบริโภคสินค้าอื่น ๆ เป็นกระบวนการที่ต่อเนื่องเพราะสินค้าเหล่านั้นสามารถใช้ได้เป็นระยะเวลา เช่น งานศิลปะ หรืออสังหาริมทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ภาษีไม่ควรพิจารณาความหมายของคำว่า “บริโภค” ในสองแง่นี้ แต่ควรที่จะพิจารณาการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคเป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาแทน โดยภาระภาษีจะเกิดขึ้นขณะที่ผู้บริโภคมีการใช้จ่าย และภาษีถูกเก็บจากบุคคลซึ่งเป็นผู้จ่ายเงิน นอกจากนี้ โดยทั่วไปจะไม่คำนึงถึงความเป็นไปของทรัพย์สินนั้น เช่น ไม่ว่านมจะถูกดื่มหรืออสังหาริมทรัพย์จะถูกไฟไหม้ก็ไม่มีผลใด ๆ ยกเว้นในบางกรณี เช่น สินค้าไม่ถูกต้องตรงตามสัญญาและถูกส่งกลับคืนในทันที ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่า สำหรับภาษีทั่วไปในการบริโภคหลักเกณฑ์ที่ควรนำมาใช้คือ การบริโภค = รายจ่าย (Consumption = Expenditure) ในอีกนัยหนึ่ง การบริโภคทั้งหมดคือ เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในทันที (Immediate Event) เพราะฉะนั้น ภาษีในลักษณะนี้จึงเป็นการแบ่งแยกระหว่างการใช้จ่ายที่เกี่ยวกับบริโภค (Consumptive Expenditure) กับการใช้จ่ายที่ทำให้เกิดผลผลิต (Productive Expenditure) เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มมีวัตถุประสงค์ที่จะจัดเก็บจากการบริโภคขั้นสุดท้ายเท่านั้น¹³

ค่าใช้จ่ายในการบริโภคที่กล่าวมาข้างต้น ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายในการบริโภคโดยรวม (Excludes collective consumption expenditure) ซึ่งเป็นบริการที่ให้แก่พลเมืองทุกคนโดยทั่วไปและมีการบริโภคบริการดังกล่าวได้ในทันทีโดยไม่จำเป็นต้องดำเนินการประการใด ๆ อีก ตัวอย่างเช่น บริการเกี่ยวกับการดูแลสุขภาพความปลอดภัย (ตำรวจ และทหาร) ในทางกฎหมาย

¹¹ เฟิงอ๋าง, น.6.

¹² สุมธ ศิริคุณโชติ, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 4, น.36.

¹³ กิระเกียรติ พระทัย, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3, น.7.

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องมีการจัดเก็บภาษีเฉพาะแต่การขายสินค้าหรือให้บริการที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับค่าตอบแทนที่สามารถระบุได้เท่านั้น ซึ่งโดยทั่วไปไม่รวมถึงการบริโภคโดยรวม¹⁴

อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติ ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยส่วนมากไม่ได้กำหนดให้แต่เฉพาะผู้บริโภคนสุดท้ายเป็นผู้รับภาระภาษีจากการบริโภคเท่านั้น แต่ยังกำหนดให้หน่วยต่าง ๆ ที่ไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องในการประกอบกิจการอาจต้องรับภาระภาษีด้วย ผลที่ตามมาจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการบริโภคขั้นสุดท้ายโดยครัวเรือนก็คือ ธุรกิจต่าง ๆ ไม่ควรที่จะต้องแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่ในกรณีที่เจ้าของกิจการหรือลูกจ้างได้ใช้สินค้า บริการ หรือสินค้าที่ไม่มีรูปร่างเพื่อการบริโภคส่วนตัว¹⁵

(3) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม

ภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่เก็บจากการบริโภคภายในประเทศ เนื่องจากผู้บริโภคมียาจำนวนมากตามจำนวนประชากรของประเทศ ซึ่งผู้บริโภคแต่ละคนก็บริโภคกันวันละหลายครั้ง รัฐไม่มีศักยภาพที่จะจัดเก็บโดยตรงจากผู้บริโภคเหมือนกับภาษีเงินได้ จึงบัญญัติให้ผู้ขายสินค้าและผู้ให้บริการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย แต่เปิดโอกาสให้สามารถผลักภาระการจ่ายภาษีไปให้ผู้บริโภค¹⁶

(4) ภาษีมูลค่าเพิ่มมีกระบวนการจัดเก็บแบบหลายทอด

กล่าวคือ จัดเก็บภาษีในทุกขั้นตอนของกระบวนการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ ผู้ประกอบการแต่ละรายในห่วงโซ่อุปทาน (Supply Chain) จะต้องจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการในแต่ละทอดและนำส่งภาษีที่คำนวณจากมูลค่าเพิ่มในช่วงระยะเวลาภาษี (Tax Period) กรณีนี้หมายความว่าผู้ประกอบการจะต้องนำส่งภาษีซึ่งคำนวณจากภาษีขายหักออกด้วยภาษีซื้อสำหรับในช่วงระยะเวลาภาษีนั่น ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของกระบวนการผลิตและจัดจำหน่าย ในมุมมองนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีความแตกต่างจากภาษีการขายระดับขายปลีก (Retail Sale Tax) ซึ่งจัดเก็บจากการบริโภคแบบทอดเดียว ณ จุดเวลาการขายครั้งสุดท้าย แม้ว่าจำนวนรายได้ภาษีอาจไม่ต่างกัน¹⁷

¹⁴ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), *Consumption Tax Trends 2014*, (n.p., 1998), p.103.

¹⁵ สุเมธ ศิริคุณโชติ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 4*, น.36.

¹⁶ ทศนีย์ เหลืองเรืองรอง, *ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากร*, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2556), น.13.

¹⁷ สุเมธ ศิริคุณโชติ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 4*, น.36-37.

(5) วิธีการขจัดภาษีซ้ำซ้อน

วิธีการขจัดภาษีซ้ำซ้อนในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แบ่งได้เป็น 3 แบบ

ดังนี้¹⁸

แบบที่ 1 เรียกว่าหามูลค่าเพิ่มโดยวิธีบวก จะหามูลค่าเพิ่มที่ทำให้เกิดขึ้นในแต่ละทอดโดยการบวกรายจ่ายที่ทำให้เกิดมูลค่าเพิ่มเข้าด้วยกัน เช่น การหาว่าผู้ผลิตไม้แปรรูปทำให้เกิดมูลค่าเพิ่มเพิ่มเท่าไร ก็ต้องดูว่ามีค่าใช้จ่ายอะไร เท่าไร (เช่น วัสดุค่าจ้างเกี่ยวกับไม้แปรรูป ค่าเช่า ดอกเบี้ย) บวกกำไร แล้วจะได้จำนวนที่ขายไปพอดี เป็นวิธีรวบรวมมูลค่าเพิ่มสิ่งที่ทำให้เกิดมูลค่าเพิ่มแล้วเอาตัวนี้ไปคูณอัตราภาษี จึงจะทราบว่าต้องเสียภาษีจำนวนเท่าไร วิธีนี้คือหามูลค่าเพิ่มในขั้นตอนนั้น ๆ ออกมาก่อน เสร็จแล้วจึงนำผลลัพธ์ดังกล่าวคูณด้วยอัตราภาษี ก็จะมีค่าเท่ากับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสีย จากขั้นตอนที่กล่าวถึงจะเห็นได้ว่าการคำนวณไม่ง่าย เพราะบางกรณีเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้ใช้สำหรับกิจการนั้นโดยเฉพาะโดยอาจจะใช้ควบคู่กันระหว่างส่วนตัวกับธุรกิจ จึงมีความยุ่งยากในการพิจารณาคัดแยกหรือเฉลี่ย

แบบที่ 2 เรียกว่าหามูลค่าเพิ่มโดยวิธีลบ วิธีนี้หามูลค่าเพิ่มก่อน แต่ใช้วิธีนำมูลค่าเพิ่มหักกับมูลค่าที่ตัวเองเสียไป เช่น คนขายไม้แปรรูป ขายไป 130 ซื้อไม้ซุงมา 100 ดังนั้นก็กลายเป็นมูลค่าเพิ่มเท่ากับ 130-100 คือ 30 เมื่อนำไปคูณอัตราภาษี ก็จะทราบว่าต้องเสียภาษีเท่าไร

แบบที่ 3 เรียกว่าหามูลค่าเพิ่มโดยวิธีเครดิต แบบนี้ง่ายที่สุด และได้รับความนิยมมากที่สุดคือ การหามูลค่าเพิ่มโดยตรงเลย กล่าวอย่างง่าย ๆ คือให้หาภาษีผลผลิตที่ตนเองขายคือ มูลค่าผลิตคูณด้วยอัตราภาษีตั้งไว้ก่อน แล้วหากภาษีของวัตถุดิบที่ใช้คือ มูลค่าวัตถุดิบคูณด้วยอัตราภาษี นำภาษีของวัตถุดิบไปลบออกจากภาษีผลผลิต (ภาษีผลผลิต – ภาษีวัตถุดิบ หรือภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ) ก็จะได้จำนวนภาษีที่ต้องเสีย โดยไม่ต้องคำนวณหลายครั้ง

เมื่อเปรียบเทียบทั้งสามแบบ จะเห็นได้ว่า แบบที่ 1 คือแบบบวก คำนวณยากที่สุดคือ ต้องหามูลค่าแต่ละตัว ๆ มารวมกัน แบบลบง่ายกว่า แต่ก็ต้องหามูลค่าเพิ่มออกมาก่อน แล้วค่อยไปคูณอัตราภาษี สองวิธีแรกนี้ต้องหามูลค่าเพิ่มก่อนแล้วค่อยคูณอัตราภาษี แต่วิธีที่สามจะใช้ภาษีที่เรียกเก็บจากคนซื้อตั้ง แล้วนำภาษีที่คนอื่นถูกเก็บไปมาลบกันเหลือเท่าไร ก็คือจำนวนภาษีที่ต้องเสีย แต่สามวิธีนี้ได้ผลตรงกัน ประเทศส่วนใหญ่นิยมใช้แบบที่ 3 รวมทั้งประเทศไทย เพราะเป็นวิธีที่มีรูปแบบเข้าใจได้โดยง่าย

¹⁸ เฟื่องอ้าง, น.17.

2.1.1.3 ขอบข่ายการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในประเด็นเรื่องขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ เป็นการพิจารณาถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐหนึ่งรัฐได้ว่า จำต้องพิจารณาถึงเรื่องใดบ้าง ดังนี้

(1) บุคคล

บุคคลที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะถูกเรียกว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Taxable Person) ซึ่งกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มควรรวมบุคคลตามกฎหมายทั้งหมดซึ่งกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล อีกทั้ง กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มยังควรกำหนดให้สมาคมหรือห้างหุ้นส่วนเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีแยกต่างหากจากบุคคลธรรมดาที่เป็นสมาชิก โดยถึงแม้ว่าตามกฎหมายของบางประเทศ องค์กรดังกล่าวจะไม่มีสถานะเป็นบุคคลแยกต่างหากจากสมาชิกตามกฎหมายทั่วไปก็ตาม นอกจากนี้ หน่วยงานของรัฐระดับชาติ (National) ระดับภูมิภาค (Regional) และระดับท้องถิ่น (Local) จะต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเช่นเดียวกับบุคคลอื่น ๆ ด้วย ถ้าหน่วยงานของรัฐดังกล่าวมีส่วนร่วมในกิจกรรมทางเศรษฐกิจ จากนิยามเช่นนี้ กิจกรรมหลักของสภานิติบัญญัติแห่งรัฐ (The State Legislature) และกิจกรรมของหน่วยงานของรัฐบาลส่วนกลาง (The State's Central Governmental Agencies) จึงเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับอำนาจอธิปไตยของรัฐ และไม่ใช่วิจัยกรรมในเชิงพาณิชย์ ซึ่งกรณีนี้ยังรวมถึงกิจกรรมขององค์กรตุลาการที่กระทำในศาลอีกด้วย ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาอาจมีความเหมาะสมมากกว่าที่จะให้คำนิยามโดยชัดเจนว่าหน่วยงานเหล่านี้ได้รับยกเว้นจากขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁹

(2) กิจกรรม

เนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือ ผู้ขายหรือผู้ให้บริการเกี่ยวกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Activity) หรือกิจกรรมที่เสียภาษี (Taxable Activity) กรณีจึงมีความจำเป็นต้องพิจารณาว่า กิจกรรมใดที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มบ้าง ซึ่งโดยทั่วไปกิจกรรมที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะมีขอบเขตกว้างกว่าแนวคิดเรื่องการค้าในระบบภาษีเงินได้ ทั้งนี้ ข้อความคิดว่าด้วยกิจกรรมทางเศรษฐกิจมีทั้งข้อพิจารณาอย่างกว้าง (ครอบคลุมหลากหลายกิจกรรมที่มีการดำเนินการเป็นประจำ) และข้อพิจารณาอย่างแคบ (ยกเว้นกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ) แต่ในบางประเทศใช้ข้อความคิดในเรื่อง “วิสาหกิจ” (Enterprise) ซึ่งไม่เหมือนธุรกิจ แต่เป็นประเภทของการดำเนินงานมาเป็นข้อพิจารณา²⁰ โดยประเด็นเรื่องกิจกรรมทางเศรษฐกิจนี้จะได้กล่าวโดยละเอียดในข้อ 2.1.2 ต่อไป

¹⁹ David Williams, “Value-Added Tax,” in Victor Thuronyi (Ed.), *Tax Law Design and Drafting*, (Washington D.C. : International Monetary Fund, 1996), pp.12-14.

²⁰ Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, *supra note 1*, pp.77-78.

(3) ดินแดน

ด้วยเหตุที่ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมซึ่งมุ่งพิจารณาจากธุรกรรม (Transaction) หรือกิจกรรม (Activity) มากกว่าผู้ดำเนินการทางเศรษฐกิจ การพิจารณาขอบข่ายในแง่ดินแดนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นสถานที่เกิดธุรกรรมใด ๆ ขึ้น ซึ่งถ้าธุรกรรมเกิดขึ้นในรัฐใดก็อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐนั้น แต่ถ้าเป็นธุรกรรมใด ๆ มีความเกี่ยวข้องกับประเทศอื่น กรณีเช่นนี้ยังต้องพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีต้นทาง (Origin Principle) และหลักการจัดเก็บภาษีปลายทาง (Destination Principle) ประกอบด้วย²¹

2.1.1.4 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) ความหมายของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหมายความว่า การขายสินค้าหรือบริการของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ มิได้หมายความว่ากิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีจะปลอดภาระภาษีเลยทีเดียว เพราะยังมีภาษีซื้อซึ่งกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีถูกเรียกเก็บไปเมื่อตอนซื้อสินค้ามาใช้ในการกิจการตกเป็นภาระของกิจการอยู่²²

(2) วัตถุประสงค์ของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในหลักการถือว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีฐานกว้างซึ่งมีจุดมุ่งหมายหลักในการจัดเก็บเพื่อหารายได้ โดยถือหลักให้ภาษีมักมีความเป็นกลางที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ดังนั้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นสิ่งที่ควรหลีกเลี่ยง อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติจำเป็นที่จะต้องคำนึงถึงความรับได้ของสังคมและคำนึงถึงข้อจำกัดอื่น ๆ ของการปฏิบัติจัดเก็บภาษี การยกเว้นให้กับสินค้าและบริการและกิจการบางประเภท จึงเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการใดกิจการหนึ่งจะมีผลทำให้ลดภาระของภาครัฐบาลในการจัดเก็บภาษี และเป็นการลดภาระของผู้ประกอบกิจการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วย เพราะกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม การลดความยุ่งยากในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีนี้ก็มีใช่จะเป็นเรื่องที่ดีต่อกิจการที่ได้รับยกเว้นเสมอไป เพราะผลที่ตามมาก็คือ การนำเอาภาษีของวัตถุดิบไปหักไม่ได้ และการที่กิจการนั้นไม่สามารถออกใบกำกับภาษีได้ ทำให้ผู้ซื้อสินค้าจากกิจการที่ได้รับยกเว้นไม่สามารถไปเครดิตภาษีได้ ทำให้ผู้ซื้อไม่ยอมซื้อจากกิจการที่ได้รับยกเว้น²³

²¹ David Williams, *supra* note 19, p.8.

²² สมชัย ฤชุพันธุ์, ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ, 2533), น.123.

²³ เพ็งอ้าง, น.78-79.

แม้ว่าวัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มคือการหารายได้ให้รัฐบาลใช้จ่าย โดยมีหลักการสำคัญว่าให้การหารายได้นั้นมีความเป็นกลางที่สุดคือมีผลต่อการบิดเบือนทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงควรหลีกเลี่ยงก็ตาม แต่รัฐมีความจำเป็นต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์รองและหลักการประกอบด้วย เช่น วัตถุประสงค์ในเรื่องการจัดให้มีบริการสวัสดิภาพของสังคมและหลักเกี่ยวกับการลดภาระให้คนยากจน เป็นต้น ดังนั้น กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้กันในประเทศต่าง ๆ จึงมีการกำหนดกิจการและสินค้าหรือบริการที่ได้รับยกเว้นภาษี โดยทั่วไปแล้วการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำเพื่อเหตุผลต่าง ๆ กัน ดังต่อไปนี้²⁴

(1) เพื่อลดภาระภาษีของผู้มีรายได้น้อย เพื่อการนี้จะมีการยกเว้นภาษีให้กับสินค้าและบริการที่จำเป็นแก่การครองชีพ และบริการเพื่อสวัสดิการสังคม เช่น อาหารที่ยังไม่แปรรูป น้ำประปา และการคมนาคมขนส่งต่าง ๆ บริการสุขภาพ และบริการทางการศึกษา ในโรงเรียน เป็นต้น

(2) เพื่อส่งเสริมวัฒนธรรม การศาสนา และการกุศล เพื่อการนี้จะมีการยกเว้นภาษีให้กับหนังสือ หนังสือพิมพ์ นิตยสาร วิจัยและโทรทัศน์ (ไม่รวมรายได้จากการโฆษณา) งานทางศิลปะ การกีฬาสมัครเล่น กิจการเพื่อการศาสนาและการกุศล

(3) เพื่อความสัมพันธ์อันดีระหว่างประเทศ เพื่อการนี้จะมีการยกเว้นภาษีให้กับสินค้าที่บุคคลในคณะทูตนำเข้ามาจากต่างประเทศ

(4) เพื่อป้องกันการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ได้มีการยกเว้นภาษีให้กับปัจจัยการผลิตต่างๆ และบริการที่มีลักษณะคล้ายการใช้แรงงาน เช่น ที่ดิน บริการของผู้ประกอบวิชาชีพ อิสระ นักร้อง นักแสดง นักแต่งเพลง และนักวิจัย เป็นต้น

(5) เพื่อความสะดวกในการบริหาร ได้มีการยกเว้นภาษีให้กับกิจการที่มีขนาดเล็กมาก และกิจการที่กระจัดกระจาย ซึ่งเก็บภาษีได้ยากจนกระทั่งการบริหารจัดเก็บจะได้ภาษีไม่คุ้มกับต้นทุนการจัดเก็บ

(6) การยกเว้นเพื่อกิจการอื่น ๆ เช่น การยกเว้นให้กับการขายไปรษณียากร เป็นต้น

(3) ผลของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยส่วนมากจะมีการสันนิษฐานในเบื้องต้นว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีผลทำให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง ข้อสันนิษฐานนี้เป็นความจริงต่อเมื่อบุคคลที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการเป็นผู้บริโภคและไม่ได้นำสินค้าหรือบริการนั้น ๆ ไปใช้เป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจ แต่ข้อสันนิษฐานนี้จะไม่เป็นจริง ถ้าบุคคลที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

²⁴ เฟื่องอ้าง, น.87-88.

โดยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับธุรกิจจะมีผลทำให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนเพิ่มมากขึ้น เนื่องจากผู้ประกอบการไม่สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกจัดเก็บไปแล้วได้ ทำให้ต้องนำภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นรวมเข้าไปเป็นส่วนหนึ่งของราคาที่ขายต่อ ทั้งนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจะได้รับการคืนถ้าการขายสินค้าหรือให้บริการนั้นต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จะไม่ได้รับคืนถ้าการขายสินค้าหรือให้บริการนั้นได้รับยกเว้น เพื่อหลีกเลี่ยงการบิดเบือนอันเกิดจากการไม่ได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ นโยบายที่ดีจึงไม่ควรยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการที่มักกระทำกับธุรกิจ²⁵

2.1.2 แนวคิดว่าด้วยกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

2.1.2.1 กิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม

แนวคิดเรื่องกิจกรรมทางเศรษฐกิจมีทั้งในความหมายอย่างกว้างคือ ครอบคลุมกิจกรรมทั้งหมดที่กระทำเป็นประจำ และมีทั้งในความหมายอย่างแคบคือ ไม่รวมถึงกิจกรรมของผู้ประกอบธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ ซึ่งแนวคิดเรื่องกิจกรรมทางเศรษฐกิจในความมุ่งหมายของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น โดยทั่วไปจะกว้างกว่าแนวคิดเรื่องการค้าในความมุ่งหมายของภาษีเงินได้ (The Concept of Trade for Income Tax Purposes)²⁶

ภาษีมูลค่าเพิ่มคือ ภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการที่กระทำโดยเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Activity) หรือกิจกรรมอื่น ๆ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจ (As part of a business) ด้วยเหตุนี้ จึงมีความจำเป็นต้องทำการจำกัดขอบเขตของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ และไม่ทำการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจกรรมอื่น ๆ เช่น งานอดิเรกส่วนตัวของแต่ละบุคคล (The personal hobbies of an individual) กิจกรรมการกุศลที่ไม่มีเนื้อหาทางธุรกิจหรือพาณิชย์ (Charitable activities with no business or commercial content) แต่อย่างไรก็ดี ยังมีบางกรณีที่ยังไม่มีความชัดเจนซึ่งก็คือกรณีกิจกรรมของหน่วยงานของรัฐ (The activities of public authorities) เนื่องจากกิจการเหล่านี้อาจเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หรืออาจเป็นกิจกรรมที่มีการใช้อำนาจอธิปไตย (Sovereign power) ซึ่งไม่มีเนื้อหาในทางเศรษฐกิจก็ได้ ตัวอย่างเช่น กิจกรรมของกองทัพหรือศาล ด้วยเหตุผลที่กล่าวมา กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมักจะกำหนดให้ชัดเจนว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจเท่านั้นที่อยู่ภายในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจะมีนิยามอย่างไรย่อมแตกต่างกันไปตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ ในบางประเทศกำหนดให้การขายหรือให้บริการต้องกระทำในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือกิจกรรมทางธุรกิจของผู้ขายหรือให้บริการ หรือการกระทำในทางธุรกิจ ในขณะที่ประเทศอื่น ๆ อาจกำหนดเพียงว่าการขายหรือ

²⁵ David Williams, *supra* note 19, p.40.

²⁶ Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, *supra* note 1, p.77.

ให้บริการที่กระทำโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีในกิจกรรมที่เสียภาษี (Taxable Supply) ก็เพียงที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว²⁷

ในบางประเทศมีการกำหนดนิยามของกิจกรรมเหล่านี้ แต่นิยามดังกล่าวก็ยังไม่ได้ทำให้การพิจารณาภาพรวมของกิจกรรมที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มมีความชัดเจนมากขึ้นแต่อย่างใด เนื่องจากกฎหมายย่อมต้องถูกตีความและปรับใช้เพื่อจะได้รวมถึงกิจกรรมทางเศรษฐกิจทั้งหมดซึ่งไม่ถูกตัดออกจากขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้วยเหตุนี้ ขอบข่ายของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการบัญญัติไว้ในกฎหมายจึงขึ้นอยู่กับข้อความคิด (Concept) ของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หรือกิจกรรมทางธุรกิจ (Business Activity) ซึ่งเข้าใจกันในประเทศนั้น ๆ²⁸

อนึ่ง การอธิบายแนวคิดที่ว่าด้วยกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่กล่าวมาข้างต้นพบว่า มีการใช้คำว่า “กิจกรรมทางเศรษฐกิจ” และคำว่า “กิจกรรมทางธุรกิจ” ซึ่งขอบเขตของถ้อยคำดังกล่าวมีขอบเขตของความหมายที่กว้างแคบไม่เท่ากัน กล่าวคือ คำว่า “กิจกรรมทางเศรษฐกิจ” มีความหมายกว้างกว่าขอบเขตของคำว่า “ธุรกิจ” ซึ่งหมายถึงเฉพาะกิจกรรมที่กระทำเพื่อหากำไร (Profitable Activity) เท่านั้น ดังนั้น การพิจารณากิจกรรมที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มจึงควรใช้หลักเกณฑ์คือ การขายหรือให้บริการที่กระทำเพื่อประโยชน์หรือค่าตอบแทนเท่านั้น ซึ่งการพิจารณาเช่นนี้ทำให้สามารถตัดกิจกรรมที่ไม่ใช่ทางธุรกิจ (Nonbusiness) ออกจากขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มได้นั่นเอง²⁹

2.1.2.2 กิจกรรมที่อยู่นอกขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม

อย่างไรก็ดี ยังมีกรณีที่ย้ายสินค้าหรือให้บริการบางอย่างไม่อยู่ในบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่มหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ กิจกรรมดังกล่าวอยู่นอกขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งปัจจุบันยังไม่มีหลักการโดยเฉพาะเจาะจงเพื่อพิจารณาว่า กิจกรรมแบบใดที่ไม่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ดี ภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่จัดเก็บจากกิจกรรมในบางลักษณะ เช่น งานอดิเรกส่วนตัว (Personal Hobbies) กิจกรรมการกุศลที่ไม่มีเนื้อหาทางธุรกิจหรือพาณิชย์ (Charitable Activities with No Business or Commercial Content) กิจกรรมของรัฐบาล (Government activities) กิจกรรมส่วนตัวที่ไม่ได้เป็นไปในทางธุรกิจ (Personal Nonbusiness Activities) หรือความสัมพันธ์ภายใต้สัญญาจ้างแรงงาน (Employment Contract) ซึ่งกิจกรรมเหล่านี้ควรถูกแยกออกจากขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม³⁰ ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

²⁷ David Williams, *supra* note 19, pp.33-34.

²⁸ *Ibid*, p.34.

²⁹ กิระเกียรติ พระทัย, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 3*, น.12.

³⁰ *เพ็ญอ้าง*, น.13.

(1) งานอดิเรกส่วนตัว (Personal Hobbies)

ประเด็นว่า คำว่า “งานอดิเรกส่วนตัว” มีความหมายอย่างไรนั้น มีความยากจะที่ให้นิยามหรือกำหนดความหมายเพราะส่วนหนึ่งเป็นเรื่องในทางอัตวิสัยของแต่ละบุคคล³¹ แต่อย่างไรก็ดี มีคดีที่น่าสนใจอยู่คดีหนึ่งคือ คดี N27 (1991) 13 NZTC 3,229 และ P83 (1992) 14 NZTC 4,553 ซึ่งเป็นคดีที่ตัดสินโดยศาลประเทศนิวซีแลนด์ที่ยืนยันหลักการในพิจารณาว่ากิจกรรมใดเป็นเพียงงานอดิเรกซึ่งไม่อยู่ในขอบข่ายภาษี กล่าวคือ ให้พิจารณาเหตุผลในการกระทำกิจกรรมนั้น ๆ ว่า มีเหตุผลเป็นอย่างไร การดำเนินการมีลักษณะในทางธุรกิจหรือไม่ ประกอบกับยังต้องพิจารณาถึงเวลาที่ใช้ในการทำกิจกรรม ระดับของการลงทุนทางการเงิน ตลอดจนโครงสร้างและการจัดการในกิจกรรมนั้นว่ามีระดับเพียงพอที่จะเป็นกิจกรรมที่เป็นไปในทางธุรกิจหรือไม่ หากไม่เพียงพอ กิจกรรมดังกล่าวย่อมจัดเป็นงานอดิเรกที่อยู่นอกขอบข่ายภาษีสินค้าและบริการ³²

(2) กิจกรรมการกุศลที่ไม่มีเนื้อหาทางธุรกิจหรือพาณิชย์ (Charitable Activities with No Business or Commercial Content)

การขายสินค้าหรือการให้บริการทางสังคม (Social goods and service) หลายประเภทถูกกำหนดให้อยู่นอกขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากกิจกรรมเหล่านี้ไม่ได้กระทำในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจ หรือไม่ได้กระทำเพื่อให้ได้รับผลประโยชน์ตอบแทน (Payment or consideration) เช่น การให้บริการรักษาพยาบาลฟรีโดยหน่วยงานของรัฐ แต่ในหลายประเทศอาจกำหนดให้กิจกรรมดังกล่าวอยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ใช้วิธีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แทน³³

การพิจารณาว่ากิจกรรมอย่างหนึ่งเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการทางการกุศลหรือไม่นั้น ไม่อาจพิจารณาโดยอาศัยเหตุเพียงว่ากิจกรรมดังกล่าวกระทำโดยองค์กรที่ไม่แสวงหาผลกำไรได้ (Nonprofit Bodies) เพราะองค์กรดังกล่าวอาจทำกิจกรรมที่เป็นกิจกรรมทางพาณิชย์ (Commercial Activities) ได้เช่นกัน ตัวอย่างเช่น ถ้าองค์กรทางศาสนาเปิดร้านขายของหากำไรเพื่อนำเงินไปบูรณะอาคารก็ต้องถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น ด้วยเหตุนี้

³¹ David Williams, *supra* note 19, p.33.

³² Inland Revenue Department, “Different between a Taxable Activity (GST) and a Business Activity (Income Tax),” *Tax Information Bulletin (TIB)*, Vol. 7, No. 3, p.9 (September 1995).

³³ David Williams, *supra* note 19, p.41.

จึงจำเป็นต้องพิจารณาแบ่งแยกระหว่างกิจกรรมทางสังคมหรือการกุศลซึ่งกระทำโดยองค์กรที่ไม่แสวงหาผลกำไร และกิจกรรมทางพาณิชย์ที่กระทำโดยองค์กรที่ไม่แสวงหาผลกำไร³⁴

(3) กิจกรรมของรัฐบาล (Government Activities)

กิจกรรมที่เป็นการทำหน้าที่ของรัฐโดยแท้ย่อมไม่เป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของสหภาพยุโรป โดยหลักแล้ว หน่วยงานของรัฐย่อมไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับอำนาจหน้าที่และกระทำในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชน (Public Authorities) เว้นแต่ เป็นการประกอบกิจการทางพาณิชย์ (Commercial Enterprises) เช่น การสื่อสาร การขนส่ง การจัดหาไฟฟ้า แก๊ส ไฟฟ้า เป็นต้น³⁵ อันได้แก่ การให้บริการของรัฐที่เป็นการแข่งขัน (Competitive Service) คือการจัดหาสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ที่ทำให้เกิดการแข่งขันกับภาคเอกชน หรือการดำเนินกิจกรรมที่เป็นระบบผูกขาดของรัฐ ซึ่งการกระทำเหล่านี้อยู่ในขอบเขตภาษีมูลค่าเพิ่มที่อาจต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม³⁶ การตีความว่า กิจกรรมใดที่เป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานของรัฐหรือไม่ ไม่มีการกำหนดแนวทางเป็นอย่างเดียวกันโดยชัดเจน เนื่องจากศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป (the European Court of Justice) วางหลักเรื่องการแบ่งแยกความแตกต่างระหว่างกิจกรรมของรัฐและกิจกรรมของเอกชนให้เป็นไปตามศาลและระบบกฎหมายภายในที่ใช้บังคับกับองค์กรใช้อำนาจมหาชน (Public Authorities) นั้น อย่างไรก็ดี หากพิจารณากฎหมายของประเทศนิวซีแลนด์พบว่า มีการบัญญัติเอาไว้อย่างชัดเจนในมาตรา 6 (3) (c) แห่งกฎหมายว่าด้วยภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ว่า “กิจกรรมที่เสียภาษี (Taxable Activity) ไม่รวมถึงทั้งการกระทำทางนิติบัญญัติในฐานะสมาชิกรัฐสภา การกระทำทางตุลาการในฐานะผู้พิพากษา และการกระทำทางบริหาร”³⁷

หน่วยงานของรัฐอาจมีการประกอบกิจการหลายอย่าง กิจกรรมบางอย่างอาจเข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการทางพาณิชย์ได้ ซึ่งในแต่ละประเทศมีระดับในการจัดเก็บภาษีจากหน่วยงานของรัฐแตกต่างกันไป เช่น สหภาพยุโรป องค์กรรัฐบาลตามกฎหมายมหาชนไม่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจกรรมที่กระทำในฐานะองค์กรมหาชน ในขณะที่ประเทศนิวซีแลนด์

³⁴ *Ibid*, p.41.

³⁵ Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel, *European Tax Law*, (The Netherlands : Kluwer Law International, 2012), p.314.

³⁶ ERNST & YOUNG, *Value Added Tax A Study on the application of VAT to the non-profit sector and Public Bodies*, (n.p., 1998), p.6.

³⁷ กิระเกียรติ พระทัย, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.15.

องค์กรดังกล่าวไม่ว่าขายสินค้าหรือให้บริการกับภาครัฐหรือเอกชนก็อยู่ในบังคับต้องภาษีสินค้าและบริการ เป็นต้น³⁸

ในหลายประเทศมักจะยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับการขายสินค้าหรือให้บริการที่กระทำโดยรัฐบาล แต่อาจเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือให้บริการเฉพาะอย่าง ตัวอย่างเช่น ในสหภาพยุโรป รัฐ (State) หน่วยงานของรัฐระดับภูมิภาค (Regional) หน่วยงานของรัฐระดับท้องถิ่น (Local Government) และหน่วยงานอื่น ๆ ของรัฐตามกฎหมายมหาชน จะไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับอำนาจหน้าที่ซึ่งกระทำในฐานะที่เป็นองค์กรผู้ใช้อำนาจมหาชน (Public Authorities) ส่วนกิจกรรมอื่น ๆ ที่ดำเนินการโดยหน่วยงานที่กล่าวมานี้อาจมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มต้องครอบคลุมสินค้าและบริการที่กระทำโดยรัฐบาลให้กว้างที่สุด โดยทั่วไปจึงไม่มีการให้เหตุในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงเพราะผู้จัดจำหน่ายเป็นหน่วยงานของรัฐเท่านั้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการไม่ว่าการนั้นจะกระทำโดยรัฐบาลหรือเอกชนจึงมีแต่เฉพาะการให้เหตุผลโดยเฉพาะเจาะจงเท่านั้น³⁹

อนึ่ง หากองค์กรของรัฐได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นวิธีการที่ประเทศส่วนใหญ่กระทำกัน ย่อมทำให้เกิดการตัดห่วงโซ่ของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในชั้นของผู้จำหน่าย อันหมายความว่า องค์กรของรัฐจะกลายเป็นหน่วยสุดท้ายหรือปลายทางของห่วงโซ่ ซึ่งเป็นการปฏิบัติราวกับองค์กรของรัฐเป็นผู้บริโภคขั้นสุดท้าย ถ้าจะให้เหมือนผู้บริโภคขั้นสุดท้ายที่แท้จริง องค์กรเหล่านี้ต้องมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อสินค้าด้วย นอกจากนี้ ถ้าการขายสินค้าและการให้บริการโดยองค์กรของรัฐจะต้องมีการแข่งขันกับผู้ให้บริการที่เป็นภาคเอกชนแล้ว องค์กรในภาคเอกชนอาจจะต้องเผชิญกับการแข่งขันที่ไม่เป็นธรรม เนื่องจากองค์กรในภาคเอกชนต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในการซื้อสินค้าอันมีผลทำให้ต้นทุนในการผลิตมีสูงขึ้น แต่ในขณะที่องค์กรของรัฐกลับได้รับยกเว้นภาษีพร้อมทั้งได้รับเงินทุนจากรัฐบาล ต้นทุนในการผลิตสินค้าย่อมต่ำกว่า ทั้งยังจะทำให้องค์กรภาคเอกชนทำการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่สามารถนำไปหักออกจากภาษีซื้อได้ และยังทำให้การแข่งขันระหว่างภาครัฐและภาคเอกชนถูกบิดเบือนเนื่องจากภาระในทางภาษีที่ไม่เท่าเทียมกันด้วย นอกจากนี้ หากพิจารณาในแง่ของความสะดวกในการบริหารจัดการยังเห็นอีกได้ว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้เกิดปัญหาที่ยุ้งยากในการปฏิบัติและในทางบริหาร เนื่องจากจะต้องมีการจำแนกรายละเอียดของสินค้าและบริการเพื่อให้ผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถแยกแยะการจำหน่ายที่ได้รับการยกเว้นภาษีและการจำหน่ายที่ต้องเสียภาษี เช่น โรงพยาบาลจะได้รับการยกเว้นการให้บริการด้านการแพทย์ แต่ต้องเสียภาษีในส่วนของ

³⁸ เฟื่องอ้าง, น.15-16.

³⁹ Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, *supra* note 1, p.288.

โรงอาหารหรือการให้บริการซักแห้ง ซึ่งการที่ต้องมาแยกแยะเช่นนี้เป็นเรื่องที่ทำได้ยากและเปิดโอกาสให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีขึ้นได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีเต็มรูปแบบ (Full Taxation under a VAT) จึงเป็นวิธีการที่ดีที่สุด ประโยชน์อีกประการหนึ่งของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบคือ ช่วยทำให้ห่วงโซ่ของภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ขาดช่วง กล่าวคือ มีการผลกระทบไปจนถึงผู้บริโภคขั้นสุดท้าย หรือผู้ที่ไม่ได้จดทะเบียน การตัดห่วงโซ่จึงทำให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษีและก่อให้เกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติและการบริหารจัดการ⁴⁰

(4) ความสัมพันธ์ภายใต้สัญญาจ้างแรงงาน (Employment Contract)

การให้บริการแก่นายจ้างโดยลูกจ้างภายใต้ความสัมพันธ์ของสัญญาจ้างแรงงานไม่ใช่กิจกรรมที่อยู่ในขอบข่ายของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งใช้อยู่ในปัจจุบัน⁴¹ ระบบกฎหมายภาษีการบริโภคทั่วไปจึงมักจะแยกการให้บริการภายใต้สัญญาจ้างแรงงานออกจากขอบข่ายภาษีการบริโภคทั่วไปซึ่งปรากฏทั้งในบทบัญญัติของกฎหมาย คำอธิบายของนักวิชาการ และการตีความของศาล ในกรณีของสหภาพยุโรปมีปรากฏอยู่ในมาตรา 10 แห่ง The VAT directive ว่า “เงื่อนไขในมาตรา 9 (1) กิจกรรมทางเศรษฐกิจซึ่งต้องกระทำโดยอิสระนั้น ไม่รวมถึงลูกจ้างซึ่งผูกพันต่อนายจ้างโดยสัญญาหรือเอกสารอื่นที่กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างลูกจ้างกับนายจ้างเกี่ยวกับสภาพการจ้าง ค่าจ้าง และความรับผิดชอบของนายจ้าง” ซึ่งศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปมองว่า กิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นต้องเป็นการกระทำโดยอิสระ โดยต้องพิจารณาว่า มีการกระทำโดยความรับผิดชอบของตนเอง และเป็นผู้รับความเสี่ยงทางเศรษฐกิจหรือไม่ ซึ่งกิจกรรมของลูกจ้างภายใต้สัญญาจ้างแรงงานไม่มีลักษณะดังที่กล่าวมาแต่อย่างใด เนื่องจากลูกจ้างย่อมอยู่ใต้บังคับบัญชาและกระทำตามคำสั่งของนายจ้าง การให้บริการภายใต้สัญญาจ้างแรงงานจึงไม่จัดเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มนั่นเอง⁴²

มีข้อสังเกตว่า ลูกจ้างอาจได้รับผลกระทบเนื่องจากการไม่กำหนดให้ลูกจ้างเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตัวอย่างเช่น ถ้านักดนตรีต้องซื้อเครื่องดนตรีราคาแพงด้วยตนเอง หรือช่างไม้ต้องซื้ออุปกรณ์เครื่องมือด้วยตนเอง หรือพนักงานรักษาความปลอดภัยต้องซื้อเครื่องแบบด้วยตนเอง ลูกจ้างต้องแบกรับภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้เป็นต้น⁴³

⁴⁰ Pierre – Pascal Gendron, *VAT Treatment of Nonprofits and Public-Sector Entities*, (Washington D.C. : Tax Analysts, 2011), pp.241-243.

⁴¹ Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, *supra note 1*, p.89.

⁴² กิระเกียรติ พระทัย, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.16.

⁴³ Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, *supra note 1*, p.90.

2.1.2.3 กิจกรรมที่กฎหมายถือว่าอยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม

กิจกรรมบางประเภทนั้น หากพิจารณาในทางทฤษฎีอาจไม่ใช่กิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือไม่มีลักษณะเป็นการขายหรือให้บริการ แต่หากพิจารณาในแง่ของการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วมีความจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมดังกล่าว เช่น เมื่อธุรกิจที่ทำการจดทะเบียนแล้วต่อมาต้องการยกเลิกการจดทะเบียนดังกล่าวแต่ยังปรากฏว่าธุรกิจดังกล่าวยังดำเนินกิจการอยู่ หรือเมื่อรัฐต้องการเรียกคืนภาษีที่ได้คืนไปแล้วก่อนหน้านี้เนื่องจากสินค้ายังคงอยู่ในความครอบครอง หรือกรณีที่มีการจ่ายค่าตอบแทนล่วงหน้าแล้วแต่ยังไม่มีการใช้บริการ เหล่านี้ถือว่าเป็นการขายสินค้า เป็นต้น⁴⁴

2.1.3 หลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักความเป็นกลาง (Neutrality)

2.1.3.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

ภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นภาษีอากรที่เป็นธรรม เพราะถ้าเก็บภาษีอากรอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว การหลบหลีกภาษี (Tax Evasion) จะมีมากขึ้นตามมาด้วย อีกทั้งความขัดแย้งในสังคมอาจมีมากจนถึงขั้นปฏิวัติได้ กรณีจึงเห็นได้ว่า การเก็บภาษีอากรอย่างเป็นธรรมนั้นมิใช่เป็นสิ่งที่พึงปรารถนาในทางจริยธรรมเท่านั้น แต่ยังมีส่วนช่วยลดความขัดแย้งในสังคมได้อีกด้วย⁴⁵

การพิจารณาความเป็นธรรมอาจแบ่งได้เป็น 2 แนวทาง แนวที่หนึ่ง ได้แก่ ความเป็นธรรมในแนวราบ และแนวที่สองคือ ความเป็นธรรมในแนวดิ่ง ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

ความเป็นธรรมในแนวราบ โดยทั่วไปหมายถึง การจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีฐานะทางเศรษฐกิจในระดับเดียวกันในจำนวนเท่ากัน⁴⁶ อย่างไรก็ตาม ในบางกรณี แม้มีจำนวนเงินได้เท่ากันแต่อาจมีภาระภาษีต่างกัน เพราะเงินได้จากทุนมักถูกเก็บภาษีต่ำกว่าเงินได้ประเภทอื่น การอธิบายหลักความเป็นธรรมในแนวราบต้องให้ความสำคัญกับการพิจารณาว่าบุคคลนั้น ๆ อยู่ในสถานการณ์เดียวกันอย่างแท้จริง เพื่อให้ไม่มีความแตกต่างในเรื่องความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งการกำหนดเงื่อนไขว่า ธุรกรรมหรือเงินได้รูปแบบใดจะเป็นปัจจัยที่ทำให้มีสถานการณ์แตกต่างกัน อันทำให้มีภาระภาษีต่างกันนั้นเป็นเรื่องที่บางครั้งยากต่อการพิจารณา⁴⁷

⁴⁴ Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, *supra* note 1, p.108.

⁴⁵ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), น.41.

⁴⁶ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2554), น.18-19.

⁴⁷ กิระเกียรติ พระทัย, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3, น.10.

ความเป็นธรรมในแนวคิด โดยทั่วไปหมายถึง การจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีฐานะทางเศรษฐกิจในระดับที่ต่างกันด้วยรูปแบบที่ต่างกันตามความเหมาะสม⁴⁸ ภาระภาษีจึงควรขึ้นอยู่กับความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) ของผู้เสียภาษี โดยทั่วไปมักปรากฏในรูปของอัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) เมื่อมีเงินได้ หรือระดับความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น ภาระภาษีย่อมต้องมีมากขึ้นด้วย สำหรับภาษีการขาย (Sales Tax) หรือภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ความเป็นธรรมในแนวคิดมีระดับที่ต่ำกว่าภาษีเงินได้ เพราะบุคคลในกลุ่มที่มีรายได้ปานกลาง หรือรายได้น้อยต้องรับภาระหนักเมื่อเปรียบเทียบกับสัดส่วนของรายได้ในการจ่ายภาษีประเภทดังกล่าว ผ่านการใช้จ่ายที่จำเป็นในชีวิตประจำวัน⁴⁹

2.1.3.2 หลักความเป็นกลาง (Neutrality)

หลักความเป็นกลางเป็นหลักการพื้นฐานอย่างหนึ่งของภาษีมูลค่าเพิ่ม หากภาษีมูลค่าเพิ่มขาดความเป็นกลางจะทำให้สูญเสียประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ นอกจากหลักความเป็นกลางที่กล่าวมาจะเป็นเรื่องในทางเศรษฐศาสตร์แล้ว หลักความเป็นกลางยังเป็นมุมมองในทางกฎหมายที่เกิดขึ้นจากเจตนาของสมาชิกสภานิติบัญญัติ (By the intention of the legislator) อีกด้วย หลักความเป็นกลางในความหมายทั่วไปคือ ภาษีไม่ควรมีการบิดเบือนในทางเศรษฐกิจ ภาษีไม่ควรบิดเบือนการจัดสรรทรัพยากรในทางเศรษฐกิจ เพื่อให้ภาษีมีความเป็นกลางอย่างสมบูรณ์ ภาษีจึงไม่ควรมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจในทางธุรกิจและไม่ควรมีผลต่อการตัดสินใจของผู้บริโภค ในส่วนที่ไม่ควรมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจในทางธุรกิจนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ควรเป็นต้นทุนสำหรับธุรกิจ แต่ควรเป็นต้นทุนสำหรับผู้บริโภคคนสุดท้าย นอกจากนี้ สินค้าและบริการที่มีลักษณะเหมือนกันควรจะต้องแบกรับภาระทางภาษีเช่นเดียวกันด้วย ไม่ว่าความยาวของห่วงโซ่ในการผลิตและจำหน่ายจะเป็นเช่นใดก็ตาม (Whatever the length of the production and distribution chain)⁵⁰

ในลำดับต่อไปจะกล่าวถึงประเด็นเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มควรมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ ซึ่งกล่าวได้ใน 2 ลักษณะคือ ความเป็นกลางทางด้านราคา (Price Neutrality) และ ความเป็นกลางทางการแบ่งสรร (Distribution Neutrality)⁵¹ โดยมีรายละเอียดดังนี้

⁴⁸ สุเมธ ศิริคุณโชติ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 46*, น.19.

⁴⁹ กิระเกียรติ พระทัย, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.10.

⁵⁰ Thomas Ecker, *supra* note 9, pp.103-104.

⁵¹ ปิยะรัตน์ กะลัมพะทัต, “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), น.43-44.

ความเป็นกลางทางด้านราคา (Price Neutrality) เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เก็บโดยใช้อัตราเดียว ดังนั้น การตัดสินใจซื้อของผู้บริโภคควรขึ้นอยู่กับปัจจัยด้านราคา ไม่ใช่ปัจจัยด้านภาษี นิยามคำว่า “ราคา” จึงควรหมายถึง ราคาหน่วยสุดท้าย (Margin Price) ซึ่งหมายถึงราคาที่จ่ายโดยผู้บริโภคที่เป็นต้นทุนรวมที่เพิ่มขึ้นต่อ 1 หน่วยของสินค้าหรือบริการที่เฉพาะเจาะจงนั้น ซึ่งเป็นราคาที่เชื่อมโยงกับการขายสินค้าหรือบริการจริง และเป็นราคาที่ส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้บริโภคในการตัดสินใจซื้อ

ความเป็นกลางทางการแบ่งสรร (Distribution Neutrality) คือ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่มีผลกระทบทำให้กลุ่มคนใดกลุ่มหนึ่งได้เปรียบ หรือเสียเปรียบจากการจัดเก็บภาษี ซึ่งการพิจารณาเพียงมุมมองในด้านราคาเพียงอย่างเดียวอาจส่งผลกระทบต่อหลักการดังกล่าว ยกตัวอย่างเช่น รัฐบาลท้องถิ่นให้บริการโดยได้รับเงินทุนจากภาษีท้องถิ่น ซึ่งภาษีท้องถิ่นไม่ได้รวมอยู่ในนิยามของค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น จึงไม่ต้องนำมาเสียภาษี ขณะที่หากรัฐบาลท้องถิ่นให้บริการอย่างเดียวกันโดยคิดค่าธรรมเนียมจากผู้บริโภค ค่าธรรมเนียมดังกล่าวต้องนำมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยซึ่งก่อให้เกิดความเสียเปรียบ เนื่องจากการให้บริการโดยการให้เงินทุนจากภาษีท้องถิ่นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแม้จะเป็นการกระทำอย่างเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตาม หลักการดังกล่าวไม่ถูกละเมิดโดยการพิจารณาภาษีในด้านราคาเพียงอย่างเดียว หากการให้บริการซึ่งมีความได้เปรียบนี้กระทำขึ้นทั่วประเทศ และผู้บริโภคทุกคนได้รับประโยชน์จากการกระทำดังกล่าว

2.2 ข้อความคิดว่าด้วยบริการสาธารณะ

ความต้องการของมนุษย์ในสังคมโดยทั่วไปแยกออกได้เป็นความต้องการส่วนตัวและความต้องการส่วนร่วม ความต้องการส่วนตัวเป็นประโยชน์เฉพาะตัวหรือประโยชน์ส่วนตัว (Private Interest) ทุกคนต่างก็มีความต้องการและจัดการตอบสนองความต้องการส่วนตัวนี้ได้ด้วยตนเอง แต่มนุษย์ที่รวมอยู่เป็นชุมชนใหญ่ ๆ เป็นเมือง เป็นประเทศ ก็มีความต้องการบางอย่างร่วมกัน ซึ่งถือว่าเป็นความต้องการส่วนรวมหรือประโยชน์มหาชน (Public Interest) ความต้องการในส่วนนี้เป็นหน้าที่รัฐจะต้องดำเนินงานมหาชนหรือจัดทำบริการสาธารณะเพื่อตอบสนองความต้องการร่วมกันของมนุษย์ในสังคม⁵²

⁵² สมยศ เชื้อไทย, *กฎหมายมหาชนเบื้องต้น*, พิมพ์ครั้งที่ 7, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2554), น.35.

จากข้อความดังกล่าวเห็นได้ว่า รัฐมีหน้าที่โดยตรงในการจัดทำบริการสาธารณะ ซึ่งข้อความคิดว่าด้วยบริการสาธารณะนี้มีรายละเอียดที่เกี่ยวข้องหลายส่วนด้วยกัน แต่ในที่นี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงเฉพาะแต่ความหมายของบริการสาธารณะ ประเภทของบริการสาธารณะ การจัดองค์กรเพื่อจัดทำบริการสาธารณะ ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับประเด็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐทั้งในแง่การพิจารณาการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และในแง่การพิจารณากิจกรรมที่กระทำโดยหน่วยงานของรัฐที่อยู่ขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจกรรมที่อยู่นอกขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

2.2.1 ความหมายของบริการสาธารณะ

ในกรณีของประเทศไทย ปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายฉบับใดให้นิยามคำว่า “บริการสาธารณะ” เอาไว้อย่างชัดเจน แต่ก็มิให้ผู้ให้ความหมายไว้หลายท่านโดยเมื่อพิจารณาแล้วเห็นได้ว่าได้รับอิทธิพลมาจากศาสตราจารย์ ดร. ประยูร กาญจนดุล ซึ่งอธิบายว่าบริการสาธารณะ หมายถึงกิจการที่อยู่ในความอำนาจการหรืออยู่ในความควบคุมของฝ่ายปกครองที่จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสนองความต้องการส่วนรวมของประชาชน⁵³ จากคำนิยามที่กล่าวมาอาจแยกลักษณะสำคัญของบริการสาธารณะได้ 5 ประการ คือ⁵⁴

- 1) บริการสาธารณะเป็นกิจการที่อยู่ในความอำนาจการหรือในความควบคุมของฝ่ายปกครอง แต่ก็มีกิจการบางอย่างที่มอบหมายให้เอกชนรับไปดำเนินการแทนได้ เช่น การให้สัมปทานกิจการสาธารณูปโภคแก่เอกชน ในกรณีเช่นนี้ฝ่ายปกครองเป็นเพียงผู้ควบคุมดูแลมิได้อำนาจการจัดทำเอง
- 2) บริการสาธารณะต้องมีวัตถุประสงค์ในการตอบสนองความต้องการส่วนรวมของประชาชน
- 3) การจัดระเบียบและวิธีการจัดทำบริการสาธารณะย่อมจะต้องมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้เสมอโดยบทกฎหมาย
- 4) บริการสาธารณะจะต้องจัดดำเนินการอยู่เป็นนิจและโดยสม่ำเสมอไม่มีการหยุดชะงัก เนื่องจากบริการสาธารณะเป็นกิจการที่จำเป็นอย่างยิ่งแก่ประชาชน เพราะความต้องการ

⁵³ นันทวัฒน์ บรมานันท์, หลักกฎหมายปกครองเกี่ยวกับบริการสาธารณะ, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2544), น.152-153.

⁵⁴ ประยูร กาญจนดุล, คำบรรยายกฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2533), น.126-132.

ของประชาชนย่อมมีอยู่ตลอดเวลา ถ้าบริการสาธารณะต้องหยุดชะงักไม่ว่าด้วยประการใด ๆ ประชาชนย่อมได้รับความเดือดร้อนหรือได้รับความเสียหาย

5) เอกชนย่อมมีสิทธิได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะเท่าเทียมกัน ถ้าเป็นกิจการที่จัดทำเพื่อประโยชน์ของบุคคลโดยเฉพาะก็ไม่มีลักษณะเป็นบริการสาธารณะ

2.2.2 ประเภทของบริการสาธารณะ

เนื่องจากบริการสาธารณะที่รัฐมีหน้าที่จัดทำมิได้จำกัดอยู่เพียงประเภทเดียว จึงสมควรทำการศึกษาประเภทของบริการสาธารณะ เพื่อประโยชน์ในการพิจารณากิจกรรมที่กระทำโดยหน่วยงานของรัฐที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป ซึ่งในทางทฤษฎี บริการสาธารณะแบ่งได้เป็นสองประเภทใหญ่ ๆ คือ บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครอง และบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

2.2.2.1 บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครอง

บริการสาธารณะประเภทนี้เป็นกิจกรรมที่โดยสภาพเป็นงานในหน้าที่ของฝ่ายปกครองโดยแท้ ส่วนใหญ่จะเป็นเรื่องการดูแลความปลอดภัยและความสงบสุขของประชาชน ซึ่งฝ่ายปกครองต้องอาศัย “อำนาจพิเศษ” ในการจัดทำบริการสาธารณะด้วย บริการสาธารณะประเภทนี้จึงไม่สามารถมอบให้องค์กรอื่นหรือเอกชนเข้ามาดำเนินการแทนได้ ตัวอย่างเช่น การป้องกันประเทศ และการคลัง เป็นต้น⁵⁵

2.2.2.2 บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม

บริการสาธารณะประเภทนี้เป็นกิจกรรมที่รัฐเป็นผู้จัดทำโดยมีวัตถุประสงค์เช่นเดียวกับเอกชน ซึ่งแนวทางในการพิจารณาแบ่งแยกระหว่างบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครอง กับบริการที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรมกับ มีแนวทางในการพิจารณาดังนี้⁵⁶

ก. วัตถุประสงค์แห่งบริการ บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครองจะมีวัตถุประสงค์แห่งบริการคือ เพื่อตอบสนองความต้องการของประชาชนในประเทศแต่เพียงอย่างเดียว ส่วนบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรมมีวัตถุประสงค์แห่งบริการด้านเศรษฐกิจเหมือนกับวิสาหกิจเอกชน คือ เน้นทางด้านการผลิต การจำหน่าย การให้บริการ และมีการแบ่งปันผลประโยชน์ที่ได้รับดังเช่นกิจการของเอกชน

⁵⁵ นันทวัฒน์ บรมานันท์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 53, น.30.

⁵⁶ เพิ่งอ้าง, น.30-33.

ข. วิธีปฏิบัติงาน บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครองจะมีวิธีปฏิบัติงานที่รัฐสร้างขึ้นมาเป็นแบบเดียวกัน ในขณะที่บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรมจะมีวิธีปฏิบัติงานที่สร้างขึ้นเองเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการดำเนินการ

ค. แหล่งที่มาของเงินทุน บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครองจะมีแหล่งที่มาของเงินทุนจากรัฐแต่เพียงอย่างเดียวโดยรัฐจะเป็นผู้รับผิดชอบเงินทุนทั้งหมดที่นำมาใช้จ่ายในการดำเนินการ ส่วนบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรมนั้นแหล่งรายได้ส่วนใหญ่จะมาจากค่าตอบแทนการบริการของผู้ใช้บริการ

2.2.3 การจัดองค์กรเพื่อจัดทำบริการสาธารณะ

การจัดทำบริการสาธารณะโดยส่วนใหญ่ รัฐจะเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำโดยใช้อำนาจภายในฝ่ายปกครองจัดทำบริการสาธารณะให้แก่ประชาชน แต่ต่อมาเมื่อสภาพสังคมและเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป บริการสาธารณะที่รัฐจัดทำมีมากขึ้น บางภารกิจต้องใช้กำลังคน ทรัพยากรและเทคโนโลยีระดับสูงและโดยสภาพของบริการสาธารณะบางประเภทรัฐไม่จำเป็นต้องจัดทำเอง รัฐจึงสามารถมอบหมายให้เอกชนทำบริการสาธารณะนั้นแทนรัฐได้ โดยรัฐเข้าไปควบคุมดูแลการจัดทำบริการสาธารณะของเอกชน จึงกล่าวได้ว่าการจัดทำบริการสาธารณะมี 2 รูปแบบหลักคือการจัดทำบริการสาธารณะโดยรัฐ และการจัดทำบริการสาธารณะโดยเอกชน⁵⁷ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

2.2.3.1 การจัดทำบริการสาธารณะโดยรัฐ

ในทางทฤษฎี บริการสาธารณะที่อยู่ในอำนาจรัฐจะต้องมีลักษณะเป็นบริการสาธารณะที่มีความสำคัญต่อความเป็นเอกภาพของรัฐ ซึ่งปัจจุบันถือเป็นบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครอง หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “ภารกิจพื้นฐานของรัฐ (Primary Function)” โดยสามารถแบ่งแยกได้เป็น 4 ประเภท ดังนี้⁵⁸

ก. หน้าที่ในการป้องกันประเทศ เช่น กิจการทหาร รวมทั้งอำนาจในการประกาศสงครามกับรัฐอื่นด้วย

ข. หน้าที่ในการรักษาความสงบภายใน เช่น กิจการตำรวจ

ค. หน้าที่ในการรักษาความมั่นคงและเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ เช่น การกำหนดหลักเกณฑ์รายละเอียดเกี่ยวกับเงินตราและการรักษาเสถียรภาพของเงินตรา เป็นต้น

⁵⁷ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, “โครงการศึกษาความเหมาะสมของการปรับเปลี่ยนสถานภาพสถานศึกษาของรัฐเป็นองค์การมหาชน”, สิงหาคม 2546, น.2-3 – 2-4.

⁵⁸ นันทวัฒน์ บรมานันท์, มาตรฐานใหม่ของการจัดทำบริการสาธารณะระดับชาติในประเทศไทย, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2555), น.209-210.

ง. หน้าที่เป็นตัวแทนของประชาชนในรัฐเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ เช่น กิจการด้านการทูต เป็นต้น

นอกจากรัฐมีอำนาจหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะทั้ง 4 ประการข้างต้นแล้ว อำนาจหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะของรัฐยังหมายความรวมถึงหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรมหรือภารกิจลำดับรองของรัฐ (Secondary Function) ด้วย⁵⁹ ซึ่งมีความแตกต่างจากบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครองหรือภารกิจพื้นฐานของรัฐที่รัฐต้องดำเนินการเอง กล่าวคือ ภารกิจลำดับรองของรัฐ รัฐอาจมอบหมายหรือยอมให้องค์กรของเอกชนหรือชุมชนอื่น ๆ ที่มีใช้รัฐทำภารกิจดังกล่าวได้⁶⁰ แท้จริงแล้วภารกิจลำดับรองของรัฐจึงไม่ถือว่าเป็นภารกิจเฉพาะของรัฐเท่านั้น เพราะมีสมาคมหรือชุมชนมากมายที่มุ่งสร้างสวัสดิการและความเป็นธรรมให้เกิดแก่มวลสมาชิกของสมาคมหรือชุมชน เช่น องค์กรสงเคราะห์ผู้ยากไร้ สภาแรงงาน ฯลฯ⁶¹ ซึ่งภารกิจลำดับรองของรัฐที่กล่าวมานี้สามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้⁶²

1) ภารกิจทางสังคมวัฒนธรรม

หมายถึง ภารกิจด้านการศึกษา ได้แก่ การจัดตั้งสถานศึกษาในระดับต่าง ๆ ด้านสาธารณสุข ได้แก่ การดูแลสุขภาพอนามัยของประชาชน การพักผ่อนหย่อนใจ โดยการจัดตั้งสวนสาธารณะ ภารกิจด้านศิลปวัฒนธรรม ได้แก่ การส่งเสริมและอนุรักษ์ศิลปวัฒนธรรมของชาติ รวมทั้งการสนับสนุนส่งเสริมศิลปะการแสดงต่าง ๆ อันเป็นสมบัติของชนชาติ นอกจากนี้ยังมีภารกิจด้านสังคมสงเคราะห์ ด้านแรงงานและสวัสดิการสังคม เป็นต้น

2) ภารกิจทางด้านเศรษฐกิจ

หมายถึง ภารกิจด้านอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม ได้แก่ การผลิตสินค้าอุปโภคบริโภคต่าง ๆ การค้าขาย งานบริการ การคมนาคม รวมทั้งการสื่อสารรูปแบบต่าง ๆ

ที่กล่าวมาข้างต้นเป็นการแบ่งแยกรูปแบบการจัดทำบริการสาธารณะตามภาระหน้าที่ แต่หากพิจารณาโดยใช้เกณฑ์องค์กรเป็นตัวกำหนด รูปแบบในการจัดทำบริการสาธารณะในกรณีที่รัฐเป็นผู้ดำเนินการด้วยตนเองยังสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 กรณีคือ ราชการเป็น

⁵⁹ เฟื่องอ้าง, น.210.

⁶⁰ สมยศ เชื้อไทย, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 52, น.137.

⁶¹ จันทจิรา เอี่ยมมยุรา, “วิสาหกิจมหาชน (รัฐวิสาหกิจ) ในกฎหมายไทย : ศึกษาในเชิงประวัติศาสตร์และเชิงวิเคราะห์ข้อความคิด,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2530), น.7.

⁶² สมยศ เชื้อไทย, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 52, น.137-138.

ผู้จัดทำบริการสาธารณะ รัฐวิสาหกิจเป็นผู้จัดทำบริการสาธารณะ และองค์การมหาชนเป็นผู้จัดทำบริการสาธารณะ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

(1) ราชการเป็นผู้จัดทำบริการสาธารณะ

ส่วนราชการต่าง ๆ ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐที่รับผิดชอบในการจัดทำบริการสาธารณะ ต่างก็มีการกิจกรรมกันที่จะต้องจัดทำบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครองหรือภารกิจพื้นฐานของรัฐเป็นหลัก แต่เมื่อรัฐมีความจำเป็นต้องขยายขอบเขตภารกิจในการจัดทำบริการสาธารณะให้กว้างขวางออกไปโดยต้องจัดทำบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรมหรือภารกิจลำดับรองของรัฐด้วยนั้น ส่วนราชการก็ยังคงเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดทำบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครองหรือภารกิจพื้นฐานของรัฐในระยะแรกด้วย⁶³

บริการสาธารณะที่จัดทำโดยส่วนราชการมีลักษณะพิเศษคือ อาจมีการบังคับฝ่ายเดียวได้โดยไม่ต้องมีการแสดงเจตนาร่วมกัน เช่น คำสั่งของเจ้าพนักงานบังคับให้เอกชนทำการอย่างใดอย่างหนึ่งตามกฎหมาย และฝ่ายปกครองมีวิธีปฏิบัติบางอย่างอันอาศัยอำนาจพิเศษตามกฎหมายมหาชนซึ่งเอกชนจะทำได้เพียงฝ่ายปกครองไม่ได้ เช่น การเรียกเก็บภาษีอากร เป็นต้น นอกจากนี้เนื่องจากบริการสาธารณะที่จัดทำโดยส่วนราชการเป็นบริการสาธารณะที่จัดทำเพื่อประโยชน์ของประชาชน ส่วนมากจึงเป็นกิจการที่ทำให้โดยไม่คิดมูลค่า ประชาชนได้รับประโยชน์โดยไม่ต้องเสียค่าตอบแทนหรือค่าบริการโดยตรง เช่น การรักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน แต่ก็มีบริการสาธารณะบางอย่างซึ่งเอกชนผู้ได้รับประโยชน์จะต้องเสียค่าธรรมเนียมหรือค่าบริการและมีได้ทำให้เปล่า เช่น การศึกษา การทำนิติกรรมต่าง ๆ ที่ต้องมีการจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งต้องมีการเสียค่าธรรมเนียม⁶⁴

ประเทศไทยมีการแบ่งการจัดทำบริการสาธารณะในระบบราชการออกเป็น 3 ประเภท คือ การจัดทำบริการสาธารณะโดยราชการส่วนกลาง โดยราชการส่วนภูมิภาค และโดยราชการส่วนท้องถิ่น ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

1) การจัดทำบริการสาธารณะโดยราชการส่วนกลาง

องค์กรที่จัดทำบริการสาธารณะในส่วนกลางได้แก่ กระทรวง ทบวง กรม และส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเป็นกรม ส่วนใหญ่เป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์ส่วนรวมของประชาชนทั้งประเทศ เช่น การรักษาความสงบเรียบร้อยภายในประเทศ การป้องกัน

⁶³ สำนักงานคณะกรรมการปฏิรูประบบราชการ สำนักงาน ก.พ., “ความเป็นไปได้และแนวทางการตรากฎหมายจัดตั้งองค์การมหาชน,” (กรุงเทพมหานคร : สำนักงานคณะกรรมการปฏิรูประบบราชการ สำนักงาน ก.พ., 2543), น.19-22.

⁶⁴ ประยูร กาญจนดุล, *อ้าวแล้ว เจิงอรรถที่ 54* น.133-134.

ประเทศ⁶⁵ การพิจารณาว่าส่วนราชการแต่ละส่วนราชการมีอำนาจหน้าที่ในเรื่องใด อย่างไร สามารถพิจารณาได้จากกฎหมายที่กำหนดอำนาจหน้าที่ของส่วนราชการนั้น ๆ เช่น มาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2545 กำหนดให้กระทรวงคมนาคมมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการขนส่ง ธุรกิจการขนส่ง การวางแผนจราจร และการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานด้านคมนาคม หรือมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติเดียวกัน กำหนดให้กระทรวงสาธารณสุขมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการสร้างเสริมสุขภาพ อนามัย การป้องกัน ควบคุม และรักษาโรคภัย การฟื้นฟูสมรรถภาพของประชาชน เป็นต้น

2) การจัดทำบริการสาธารณะโดยราชการส่วนภูมิภาค

องค์กรที่จัดทำบริการสาธารณะในส่วนภูมิภาค ได้แก่ จังหวัด อำเภอ กิ่งอำเภอ ตำบล และหมู่บ้าน บริการสาธารณะที่จัดทำโดยราชการส่วนภูมิภาคได้แก่ บริการสาธารณะที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของราชการส่วนกลางซึ่งมีการแบ่งแยกออกไปตามเขตการปกครองต่าง ๆ ของประเทศ เพื่อตอบสนองความต้องการของส่วนรวมของประชาชนในส่วนภูมิภาค⁶⁶

3) การจัดทำบริการสาธารณะโดยราชการส่วนท้องถิ่น

องค์กรที่จัดทำบริการสาธารณะในส่วนท้องถิ่น ได้แก่ องค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา บริการสาธารณะที่จัดทำโดยส่วนท้องถิ่นได้แก่ บริการสาธารณะบางประเภทที่รัฐมอบให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดทำเองเพื่อสนองความต้องการของประชาชนในท้องถิ่น เช่น ดูแลรักษาความสะอาดของท้องถิ่น การจัดให้มีน้ำประปา หรือสถานพักผ่อนหย่อนใจ เป็นต้น⁶⁷ การพิจารณาว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจหน้าที่ในเรื่องใด อย่างไร สามารถพิจารณาได้จากกฎหมายที่กำหนดอำนาจหน้าที่ขององค์กรนั้น ๆ เช่นเดียวกับกรณีของราชการส่วนกลาง ตัวอย่างเช่น มาตรา 67 แห่งพระราชบัญญัติสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537 กำหนดให้องค์การบริหารส่วนตำบลมีหน้าที่ต้องทำกิจการต่าง ๆ ตามที่ระบุไว้ในมาตราดังกล่าวรวม 9 ประการ เช่น จัดให้มีและบำรุงรักษาทางน้ำและทางบก รักษาความสะอาดของถนน ทางน้ำ ทางเดิน และที่สาธารณะ รวมทั้งกำจัดมูลฝอยและสิ่งปฏิกูล นอกจากนี้ องค์การบริหารส่วนตำบลยังอาจทำกิจการต่าง ๆ ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 68 แห่งพระราชบัญญัติเดียวกันได้อีกรวม 13 ประการ

⁶⁵ นันทวัฒน์ บรมานันท์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 53*, น.161.

⁶⁶ *เพ็ญอ้าว*, น.161.

⁶⁷ *เพ็ญอ้าว*, น.162.

เช่น ให้น้ำเพื่อการอุปโภค บริโภค และการเกษตร หาผลประโยชน์จากทรัพย์สินขององค์การบริหารส่วนตำบล ให้มีตลาด ท่าเทียบเรือและท่าข้าม หรือดำเนินการเกี่ยวกับการพาณิชย์ เป็นต้น⁶⁸

การจัดทำบริการสาธารณะโดยราชการส่วนท้องถิ่นนั้น รายได้ของท้องถิ่นมีความสำคัญต่อการจัดทำบริการสาธารณะอย่างมาก โดยรายได้ดังกล่าวสามารถจำแนกได้เป็น (1) รายได้ที่ท้องถิ่นจัดหาเอง (2) รายได้ที่รัฐจัดเก็บและแบ่งให้ ซึ่งปัจจุบันมีเพียงประเภทเดียวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และ (3) รายได้ที่รัฐจัดเก็บให้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสุรา ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น ในส่วนของรายได้ที่ท้องถิ่นจัดหาเองนั้น มีทั้งที่จัดเก็บจากรายได้ที่เป็นภาษีอากร ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย และอากรฆ่าสัตว์ และรายได้ที่ไม่ใช่ภาษีอากร ได้แก่ รายได้จากค่าธรรมเนียม รายได้จากทรัพย์สิน และรายได้จากสาธารณูปโภค และการพาณิชย์ เป็นต้น⁶⁹

อย่างไรก็ดี ปัจจุบันองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นส่วนมากได้แสวงหาทางเลือกเพื่อช่วยในการบรรเทาปัญหาด้านงบประมาณโดยเลือกทำกิจกรรมที่เป็นไปในลักษณะเชิงพาณิชย์ กล่าวคือ เลือกดำเนินการในรูปแบบของการเก็บ “ค่าบริการ” จากผู้ใช้บริการหรือผู้ที่ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมนั้น ๆ โดยตรง⁷⁰ โดยมีตัวอย่างที่ปรากฏอยู่ในปัจจุบันดังนี้⁷¹

- กิจกรรมด้านสาธารณสุข เช่น โรงพยาบาลเทศบาลนครนครศรีธรรมราช
- กิจกรรมด้านการท่องเที่ยว เช่น กิจกรรมที่ดำเนินการในพื้นที่ป่าดงนาทาม ซึ่งเป็นป่าอยู่บริเวณทิศเหนือของอุทยานแห่งชาติผาแต้ม และในหมู่บ้านชะซอม โดยองค์การบริหารส่วนตำบลนาโพธิ์กลาง อำเภอโขงเจียม จังหวัดอุบลราชธานี
- กิจกรรมด้านการกีฬา เช่น สนามกีฬาที่อยู่ในความดูแลของเทศบาลนครอุดรธานี (เสสุวัน สเตเดียม) ซึ่งเป็นสนามกีฬาที่ทันสมัยครบวงจรทั้งสนามฟุตบอล สนามหญ้าเทียม สนามฟุตบอล สนามบาสเกตบอล ยิมฟิตเนส ยิมโยคะ บริการห้องสมุดประชาชน พร้อมทั้งร้านเครื่องดื่มไว้ให้บริการแก่ประชาชนทั่วไปและผู้ที่มาใช้บริการ

⁶⁸ ชาญชัย แสงศักดิ์, รัฐและนิติบุคคลมหาชน, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2561), น.171.

⁶⁹ สถาบันพระปกเกล้า, “รายได้ที่ท้องถิ่นจัดหาเอง,” สืบค้นเมื่อวันที่ 10 พฤษภาคม 2562, จาก <http://wiki.kpi.ac.th/index.php?title=รายได้ที่ท้องถิ่นจัดหาเอง>.

⁷⁰ จรัส สุวรรณมาลา, “รายงานการวิจัย เรื่อง แนวทางการประกอบการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น,” สิงหาคม 2539, น.1-2.

⁷¹ พัฒน์พงษ์ แพนพัฒน์, “การประกอบการพาณิชย์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น,” วารสารการบริหารท้องถิ่น, ฉบับที่ 2, ปีที่ 9, น.75-76 (เมษายน – มิถุนายน 2559).

- กิจการด้านการศึกษา เช่น โรงเรียนเทศบาล 1 (เอ็งเสียงสามัคคี) ของเทศบาลนครหาดใหญ่ จังหวัดสงขลา

- กิจการด้านพลังงาน เช่น โครงการผลิตพลังงานไฟฟ้าด้วยแสงอาทิตย์ของเทศบาลนครนทบุรี จังหวัดนทบุรี เพื่อใช้ในศูนย์บริการและพัฒนาสิ่งแวดล้อม และใช้เป็นแหล่งเรียนรู้ในการนำพลังงานแสงอาทิตย์มาผลิตไฟฟ้าใช้ในครัวเรือนแก่ประชาชนในท้องถิ่น พร้อมทั้งขายกระแสไฟฟ้าคืนให้การไฟฟ้านครหลวง

- กิจการด้านสาธารณูปโภค เช่น สถานีขนส่งผู้โดยสารจังหวัดขอนแก่น แห่งที่ 3 ขององค์การบริหารส่วนจังหวัดขอนแก่น ให้บริการด้านการขนส่งผู้โดยสารระหว่างภาค ในลักษณะครบวงจร

(2) รัฐวิสาหกิจเป็นผู้จัดทำบริการสาธารณะ

ภายหลังการปฏิวัติอุตสาหกรรมและการค้นพบพลังงานไฟฟ้าซึ่งนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงกระบวนการผลิตในทางอุตสาหกรรมและก่อให้เกิดความเปลี่ยนแปลงอย่างมากในระบบการค้าของโลก ทำให้รัฐต้องเข้ามารับผิดชอบต่อภารกิจที่เกี่ยวข้องทั้งโดยตรงและโดยอ้อมต่อการขยายตัวของระบบเศรษฐกิจ ภารกิจเหล่านี้ได้แก่ การจัดหาแหล่งวัตถุดิบและพลังงานที่เพียงพอต่ออุตสาหกรรม รวมตลอดไปถึงการจัดระบบสาธารณูปโภคและสาธารณูปการซึ่งเป็นภารกิจที่ลักษณะทางอุตสาหกรรมและการค้าโดยแท้ นอกจากนี้ แทนที่ผู้ได้รับประโยชน์จากกิจการดังกล่าวจะได้รับประโยชน์อย่างทั่วถึงในวงกว้างและจ่ายค่าตอบแทนบริการที่ได้รับในรูปของภาษีอากรดังที่เป็นอยู่ในการจัดทำบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครองหรือภารกิจพื้นฐานของรัฐ แต่กลับปรากฏด้วยว่าผู้ได้รับประโยชน์จากบริการที่รัฐจัดทำขึ้นนั้นต่างก็สมัครใจที่จะจ่ายค่าตอบแทนการได้รับบริการนั้นตามสัดส่วนของการได้ประโยชน์ของตนเองเฉพาะรายในลักษณะเดียวกันกับที่เอกชนทั้งหลายปฏิบัติต่อกันในทางอุตสาหกรรมและการค้า เมื่อกรณีเป็นเช่นนี้การดำเนินภารกิจในลักษณะที่เป็นอุตสาหกรรมและการค้าด้วยวิธีการเดียวกันกับองค์กรดั้งเดิมในรูปแบบส่วนราชการจึงมีความไม่เหมาะสมและไม่อาจปรับตัวให้สอดคล้องกับสภาพของภารกิจใหม่ ๆ เหล่านี้ได้ อีกทั้งรูปแบบส่วนราชการที่ต้องปฏิบัติงานตามระเบียบข้อบังคับและไม่มีความยืดหยุ่นเพียงพอสำหรับการตัดสินใจเชิงพาณิชย์อันเป็นลักษณะที่เด่นชัดของกิจกรรมประเภทนี้ได้ รัฐจึงริเริ่มให้มีการจัดองค์กรของรัฐรูปแบบใหม่ขึ้นเพื่อรับผิดชอบต่อภารกิจในทางอุตสาหกรรมและการค้าเหล่านี้ขึ้นเป็นการเฉพาะแยกต่างหากไปจากส่วนราชการที่มีมาแต่เดิม องค์กรประเภทนี้เรียกว่า “วิสาหกิจมหาชนหรือรัฐวิสาหกิจ”⁷²

⁷² สำนักงานคณะกรรมการปฏิรูประบบราชการ สำนักงาน ก.พ., *อ้าวแล้ว เชิงอรรถ* ที่ 63, น.24-26.

รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นนั้นอาจประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นการแข่งขันกับวิสาหกิจเอกชนหรืออาจมีรูปแบบดำเนินการในลักษณะผูกขาดก็ได้ ซึ่งการผูกขาดดังกล่าวอาจเกิดขึ้นด้วยเหตุผลที่ว่า กิจกรรมดังกล่าวเป็นกิจกรรมสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐานและเป็นอุตสาหกรรมพื้นฐาน หรือสินค้าบางประเภทซึ่งหากมีการบริโภคมก ๆ โดยไม่จำกัด อาจเป็นอันตรายต่อสังคมได้กรณีเช่นนี้รัฐย่อมต้องเข้าไปผลิตและจำหน่ายสินค้าเหล่านั้นแทนเอกชนเพื่อให้สามารถจำกัดและควบคุมการผลิตและการบริโภคของประชาชนให้อยู่ในปริมาณที่เหมาะสม เช่น กิจการสุรกายาสูบ ลีอตเตอรี เป็นต้น⁷³

หากพิจารณาถึงภารกิจที่รัฐวิสาหกิจได้รับมอบหมายจากรัฐ โดยเปรียบเทียบกับส่วนราชการทั้งหลายย่อมกล่าวได้ว่า ส่วนราชการทั้งหลายได้รับมอบหมายภารกิจในด้านการจัดทำบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครองหรือภารกิจพื้นฐานของรัฐที่มีลักษณะหลากหลายทั่วไปโดยไม่มีข้อจำกัด เพราะส่วนราชการทั้งหลายกระทำการแทนรัฐซึ่งเป็นบุคคลที่มีภารกิจไม่จำกัด ส่วนราชการทั้งหลายซึ่งเป็นสิ่งที่แสดงออกของการปฏิบัติภารกิจของรัฐจึงมีภารกิจที่กว้างขวางไม่มีข้อจำกัดตามไปด้วย แต่สำหรับรัฐวิสาหกิจนั้น ภารกิจที่ได้รับมอบหมายจากรัฐจะมีลักษณะเป็นภารกิจเฉพาะด้านที่มีข้อจำกัดชัดเจน เพื่อมิให้องค์กรของรัฐที่เกิดขึ้นภายหลังเหล่านี้ก้าวล่วงเข้าไปในเขตแดนซึ่งอยู่ในอำนาจของรัฐหรือที่รัฐสงวนไว้ให้เป็นอำนาจของส่วนราชการทั้งหลายจนอาจเกิดการทับซ้อนในเรื่องบทบาทหน้าที่และภารกิจขึ้นได้ โดยเหตุดังกล่าวภารกิจที่รัฐมอบหมายให้แก่อำนาจวิสาหกิจจึงต้องกำหนดไว้โดยชัดแจ้งในลักษณะของการพรรณารายละเอียดมากยิ่งขึ้นกว่าการระบุไว้เพียงสั้น ๆ ดังกรณีที่เป็นอำนาจหน้าที่ของส่วนราชการทั้งหลาย⁷⁴ ตัวอย่างเช่น การประปานครหลวงซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติการประปานครหลวง พ.ศ. 2510 มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการผลิต จัดส่ง และจำหน่ายน้ำประปาในเขตกรุงเทพมหานคร จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดสมุทรปราการ หรือการรถไฟแห่งประเทศไทย ซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติการรถไฟแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2494 มีอำนาจหน้าที่ดำเนินการกิจการรถไฟและดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการขนส่งของรถไฟและธุรกิจอื่นซึ่งเป็นประโยชน์แก่กิจการรถไฟ เป็นต้น⁷⁵

ในส่วนของการแบ่งประเภทของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทยนั้น สามารถแบ่งได้หลายวิธีด้วยกัน แต่ในที่นี้จะขอกล่าวเฉพาะการแบ่งตามลักษณะของกฎหมายการจัดตั้ง และการแบ่งประเภทตามสาขาของการดำเนินการ ซึ่งมีรายละเอียดโดยสรุป ดังนี้

⁷³ จันทจิรา เอี่ยมมยุรา, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 61*, น.41-43.

⁷⁴ สำนักงานคณะกรรมการปฏิรูประบบราชการ สำนักงาน ก.พ., *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 63*, น.176-177.

⁷⁵ ชาญชัย แสงศักดิ์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 68*, น.298-300.

แบ่งตามลักษณะของกฎหมายจัดตั้ง อาจแบ่งได้เป็น 4 ประเภท คือ⁷⁶

- 1) รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยการตราเป็นพระราชบัญญัติ เช่น การรถไฟแห่งประเทศไทย การท่าเรือแห่งประเทศไทย
- 2) รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นโดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกาตามความในพระราชบัญญัติว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล พ.ศ. 2496 เช่น องค์การสวนสัตว์ องค์การตลาด
- 3) รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น บริษัท ขนส่ง จำกัด บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน)
- 4) รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นโดยมติคณะรัฐมนตรี เช่น โรงงานยาสูบ โรงงานไฟ

แบ่งตามสาขาของการดำเนินการ แบ่งแยกได้ ดังนี้⁷⁷

- 1) สาขากำลังงาน
ได้แก่ บริษัท ปตท จำกัด (มหาชน) การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค การไฟฟ้า นครหลวง การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย
- 2) สาขาขนส่ง
ได้แก่ การทางพิเศษแห่งประเทศไทย การท่าเรือแห่งประเทศไทย การรถไฟฟ้ามหานครแห่งประเทศไทย การรถไฟแห่งประเทศไทย บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน) บริษัท ขนส่ง จำกัด บริษัท ท่าอากาศยานไทย จำกัด (มหาชน) บริษัท วิทยุการบินแห่งประเทศไทย จำกัด สถาบันการบินพลเรือน องค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพ
- 3) สาขาสื่อสาร
ได้แก่ บริษัท อสมท จำกัด (มหาชน) บริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด บริษัท ทีโอที จำกัด (มหาชน) บริษัท กสท โทรคมนาคม จำกัด (มหาชน)
- 4) สาขาสารธารณูปการ
ได้แก่ การเคหะแห่งชาติ การประปานครหลวง การประปาส่วนภูมิภาค องค์การจัดการน้ำเสีย การนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย บริษัท ธนารักษ์พัฒนาสินทรัพย์ จำกัด

⁷⁶ เสกสิน ศรีวัฒนานุกุลกิจ, การบริหารงานของรัฐวิสาหกิจ, (เชียงใหม่ : โครงการตำรา คณะสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2530), น.60.

⁷⁷ สำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ, “กลุ่มรัฐวิสาหกิจ,” สืบค้นเมื่อวันที่ 28 เมษายน 2562, จาก <http://www.sepo.go.th/content/162>.

5) สาขาอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม

ได้แก่ โรงพิมพ์ตำรวจ สำนักงานตรวจแห่งชาติ บริษัท อุกรุงเทพ จำกัด โรงงานไฟ กรมสรรพสามิต โรงงานยาสูบ กระทรวงการคลัง องค์การสุรา กรมสรรพสามิต สำนักงาน สลากกินแบ่งรัฐบาล บริษัท สหโรงแรมและการท่องเที่ยว จำกัด องค์การตลาด

6) สาขาเกษตร

ได้แก่ การยางแห่งประเทศไทย องค์การตลาดเพื่อเกษตรกร องค์การ ส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย องค์การสะพานปลา องค์การคลังสินค้า

7) สาขาทรัพยากรธรรมชาติ

ได้แก่ องค์การอุตสาหกรรมป่าไม้ องค์การสวนพฤกษศาสตร์ องค์การ สวนสัตว์

8) สาขาสังคมและเทคโนโลยี

ได้แก่ การท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย การกีฬาแห่งประเทศไทย สถาบันวิจัยวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งประเทศไทย องค์การพิพิธภัณฑสถานแห่งชาติ องค์การเภสัชกรรม

9) สาขาสถาบันการเงิน

ได้แก่ สำนักงานธนาคารแห่งประเทศไทย กรมพัฒนาสังคมและสวัสดิการ ธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน) ธนาคารพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมแห่งประเทศไทย ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร ธนาคารเพื่อการส่งออกและนำเข้าแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์ ธนาคารอิสลามแห่งประเทศไทย บริษัทตลาดรองสินเชื่อ ที่อยู่ที่อาศัย บริษัทประกันสินเชื่ออุตสาหกรรมขนาดย่อม

(3) องค์การมหาชนเป็นผู้จัดทำบริการสาธารณะ

องค์การมหาชนเป็นหน่วยงานของรัฐประเภทที่สามซึ่งเป็นหน่วยงานของ รัฐรูปแบบใหม่ที่จัดตั้งขึ้นเพื่อรับรองภารกิจของรัฐในการบริการสาธารณะรูปแบบอื่นนอกเหนือไปจาก ส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ โดยการยอมรับความเป็นจริงว่า การจำแนกองค์กรจัดทำบริการ สาธารณะไว้เพียงสองประเภทมีข้อจำกัดและเป็นอุปสรรคอย่างมากสำหรับงานบริการสาธารณะ บางประเภทที่ต้องการความคล่องตัวในการดำเนินงานสูง และเป็นภารกิจที่มีได้มีลักษณะของ การดำเนินการในเชิงพาณิชย์ที่มุ่งหากำไรหรือสามารถหารายได้มาเลี้ยงตัวเอง⁷⁸ ภารกิจที่องค์การ

⁷⁸ สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ, หน่วยงานของรัฐที่มีใช้ส่วนราชการ : องค์การมหาชนและหน่วยบริการรูปแบบพิเศษ, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : สำนักงาน คณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ, 2555), น.1.

มหาชนได้รับมอบหมายจากรัฐจะมีลักษณะเป็นภารกิจเฉพาะด้านที่มีข้อจำกัดชัดเจน เพื่อให้องค์การของรัฐที่เกิดขึ้นภายหลังเหล่านี้ก้าวล่วงเข้าไปในเขตแดนซึ่งอยู่ในอำนาจของรัฐหรือที่รัฐสงวนไว้ให้เป็นอำนาจของส่วนราชการทั้งหลายจนอาจเกิดการทับซ้อนในเรื่องบทบาทหน้าที่และภารกิจขึ้นได้ โดยเหตุดังกล่าวภารกิจที่รัฐมอบหมายให้แก่องค์การมหาชนจึงต้องกำหนดไว้โดยชัดเจนในลักษณะของการพรรณารายละเอียดมากยิ่งขึ้นกว่าการระบุไว้เพียงสั้น ๆ ดังกรณีที่เป็นอำนาจหน้าที่ของส่วนราชการทั้งหลาย ส่วนข้อแตกต่างในเรื่องภารกิจของรัฐวิสาหกิจกับองค์การมหาชนก็คือภารกิจของรัฐวิสาหกิจจะต้องมีลักษณะเป็นการประกอบอุตสาหกรรมหรือการค้าโดยมีลักษณะในเชิงพาณิชย์คือมีการขายสินค้าและบริการที่ผลิตได้แลกเปลี่ยนกับราคา เพื่อให้กิจการนั้นสามารถเลี้ยงตัวเองได้ แต่องค์การมหาชนอาจจะรับผิดชอบภารกิจที่เกี่ยวกับการเมือง การปกครอง การวิจัยค้นคว้า การให้บริการ หรือกิจกรรมอื่น ๆ เฉพาะเรื่องที่ไม่มีลักษณะในเชิงพาณิชย์โดยตรงเลยก็ได้⁷⁹

บริการสาธารณะที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ขององค์การมหาชนนั้น จะต้องเป็นบริการสาธารณะที่มีลักษณะดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 5 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 คือ จะต้องเป็นกิจการที่เกี่ยวกับเรื่องดังต่อไปนี้รวม 11 ประเภทยด้วยกัน คือ

- ก. การรับรองมาตรฐานและประเมินคุณภาพการศึกษา
- ข. การศึกษาอบรมและพัฒนาเจ้าหน้าที่ของรัฐ
- ค. การทำนุบำรุงศิลปะและวัฒนธรรม
- ง. การพัฒนาและส่งเสริมการกีฬา
- จ. การส่งเสริมและสนับสนุนการศึกษาและการวิจัย การถ่ายทอดและพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี
- ฉ. การอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมและทรัพยากรธรรมชาติ
- ช. การบริการทางการแพทย์และสาธารณสุข
- ซ. การสังคมสงเคราะห์
- ฌ. การอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน
- ญ. การดำเนินการอันเป็นสาธารณะประโยชน์อื่น

นอกจากนี้ กฎหมายมาตราดังกล่าวยังได้บัญญัติไว้ในวรรคท้ายด้วยว่า กิจการที่จะจัดตั้งเป็นองค์การมหาชนจะต้องไม่เป็นกิจการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเป็นหลัก ซึ่งการกำหนดข้อแตกต่างในเรื่องวัตถุประสงค์นี้ แสดงให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างองค์การมหาชน

⁷⁹ สำนักงานคณะกรรมการปฏิรูประบบราชการ สำนักงาน ก.พ., *อ้าวแล้ว เชิงอรรถ* ที่ 63, น.176-178.

ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการให้บริการสาธารณะกับรัฐวิสาหกิจซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไร⁸⁰ แต่อย่างไรก็ตาม การจะต้องไม่เป็นกิจการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการแสวงหากำไรเป็นหลักนั้น ก็ได้หมายความว่าองค์การมหาชนจะไม่สามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนตามสภาพ การให้บริการสาธารณะที่อาจมีผู้ได้รับประโยชน์จากบริการนั้นเป็นพิเศษมากกว่าประชาชนทั่วไป เพราะผู้ได้ประโยชน์ผู้นั้นก็อาจต้องเสียค่าธรรมเนียมสำหรับบริการที่ตนได้รับเป็นพิเศษนั้นด้วย หากแต่การคิดค่าตอบแทนหรือค่าธรรมเนียมขององค์การมหาชนดังกล่าวจะต้องมิได้คิดคำนวณ บนพื้นฐานของการมุ่งแสวงหากำไรในทางเศรษฐกิจจากบริการสาธารณะที่ตนรับผิดชอบอยู่เท่านั้น⁸¹

ตัวอย่าง องค์กรในรูปแบบขององค์การมหาชน มีดังต่อไปนี้⁸²

1) องค์การมหาชนด้านการศึกษาและวิจัย เช่น โรงเรียนมหิดลวิทยานุสรณ์ เป็นองค์การมหาชนตามกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน จัดตั้งโดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อบริหารจัดการและดำเนินการจัดการเรียนการสอนในระดับมัธยมศึกษาที่มุ่งเน้นความเป็นเลิศ ทางด้านวิทยาศาสตร์และคณิตศาสตร์สำหรับนักเรียนที่มีศักยภาพสูงทางวิทยาศาสตร์และ คณิตศาสตร์

2) องค์การมหาชนด้านสาธารณสุข เช่น โรงพยาบาลบ้านแพ้ว เป็นองค์การมหาชนตามกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน จัดตั้งโดยมีวัตถุประสงค์ในการดำเนินกิจการ คือ ให้บริการด้านการรักษาพยาบาลทั่วไป การส่งเสริมสุขภาพ การควบคุมป้องกันโรค และการฟื้นฟู สุขภาพตามมาตรฐานทางการแพทย์ ดำเนินการด้านเวชศาสตร์การป้องกัน ส่งเสริมและสนับสนุน การสาธารณสุขโดยคำนึงถึงนโยบายของรัฐในเรื่องดังกล่าวด้วย และดำเนินกิจกรรมอื่นให้สอดคล้อง กับนโยบายของรัฐบาลและความต้องการของชุมชน

3) องค์การมหาชนด้านสังคม เช่น สถาบันพัฒนาองค์กรชุมชน เป็นองค์การมหาชนตามกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน จัดตั้งโดยมีวัตถุประสงค์คือ สนับสนุนและ ให้ความช่วยเหลือแก่องค์กรชุมชนและเครือข่ายองค์กรชุมชนเกี่ยวกับการประกอบอาชีพ การพัฒนา อาชีพ การเพิ่มรายได้ การพัฒนาที่อยู่อาศัยและสิ่งแวดล้อมและการพัฒนาชีวิตความเป็นอยู่ของ สมาชิกในชุมชนทั้งในเมืองและในชนบท

4) องค์การมหาชนด้านเทคโนโลยี เช่น สำนักงานพัฒนาเทคโนโลยีอวกาศ และภูมิสารสนเทศ เป็นองค์การมหาชนตามกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน จัดตั้งโดยมีวัตถุประสงค์

⁸⁰ นันทวัฒน์ บรมานันท์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 53*, น.192.

⁸¹ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 57*, น.2-28.

⁸² *เพ็งอ้าว*, น.2-33 – 2-39.

คือ พัฒนาเทคโนโลยีอวกาศและภูมิสารสนเทศให้เป็นความรู้ที่ไร้พรมแดนและเกิดประโยชน์แก่ส่วนรวม ศึกษาวิเคราะห์ข้อมูลภาพถ่ายดาวเทียม และเป็นศูนย์ข้อมูลด้านทรัพยากรธรรมชาติจากข้อมูลดาวเทียม ให้บริการข้อมูลที่ได้จากเทคโนโลยีอวกาศและภูมิสารสนเทศซึ่งรวมทั้งบริการอื่นที่เกี่ยวข้อง ให้บริการให้คำปรึกษาและพัฒนาบุคลากรในด้านสำรวจข้อมูลจากระยะไกลด้วยดาวเทียมและภูมิสารสนเทศ ศึกษา ค้นคว้า วิจัย พัฒนา และดำเนินการอื่นที่เกี่ยวข้องหรือต่อเนื่องกับเทคโนโลยีอวกาศ ซึ่งรวมทั้งการพัฒนาและการสร้างดาวเทียมสำรวจทรัพยากรธรรมชาติขนาดเล็กเองได้ และเป็นหน่วยงานหลักกำหนดมาตรฐานกลางสำหรับระบบสำรวจข้อมูลระยะไกลและภูมิสารสนเทศที่เหมาะสม

5) องค์กรมหาชนด้านการค้า เช่น สถาบันระหว่างประเทศเพื่อการค้าและการพัฒนา เป็นองค์การมหาชนตามกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน จัดตั้งโดยมีวัตถุประสงค์ในการให้การศึกษาด้านการเกษตรและค้นคว้าวิจัยเพื่อส่งเสริมการค้าและการพัฒนา และดำเนินกิจกรรมอื่นที่สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยความร่วมมือระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและองค์การสหประชาชาติเกี่ยวกับสถาบันการค้าระหว่างประเทศ

(4) บริการเอกชนของฝ่ายปกครอง⁸³

กิจการที่รัฐหรือฝ่ายปกครองจัดทำนั้นไม่มีแต่เฉพาะกิจการที่เป็นบริการสาธารณะเท่านั้น ในปัจจุบันฝ่ายปกครองยังสามารถทำกิจการอันมีลักษณะอย่างเดียวกับเอกชนและอยู่ใต้บังคับกฎหมายเอกชนได้อีกด้วย กิจการที่ฝ่ายปกครองจัดทำอย่างเดียวกับกิจการส่วนเอกชนนี้เรียกว่า “บริการเอกชนของฝ่ายปกครอง” อันไม่มีลักษณะเป็นบริการสาธารณะ เช่น การจัดทำประโยชน์เกี่ยวกับที่ดินของรัฐที่ไม่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดิน เช่น การให้เช่าที่ดิน หรือการให้เช่าอาคารอันเป็นราชพัสดุหรือศาสนสมบัติ การจัดทำการค้าหรืออุตสาหกรรมอันเป็นการกระทำที่ไม่ใช้อำนาจในทางปกครอง บริการเอกชนของฝ่ายปกครองอันเป็นกิจการที่ฝ่ายปกครองของประเทศไทยทำมีอยู่หลายอย่าง เช่น กิจการของโรงงานยาสูบ บริษัท ไม้อัดไทย จำกัด องค์การคลังสินค้า องค์การตลาดเพื่อเกษตรกร องค์การแก้ว องค์การสวนสัตว์ เป็นต้น

โดยสรุป กิจการที่ฝ่ายปกครองจัดทำจึงมีทั้งที่เป็นบริการสาธารณะซึ่งกระทำโดยส่วนราชการ และที่ไม่ได้กระทำโดยส่วนราชการ เช่น กิจการต่าง ๆ ที่กระทำโดยรัฐวิสาหกิจ แต่ยังคงเป็นบริการสาธารณะอยู่ นอกจากนี้ยังมีกิจการที่ฝ่ายปกครองจัดทำอย่างเดียวกับเอกชนที่เรียกว่า “บริการเอกชนของฝ่ายปกครอง” อีกด้วย

⁸³ ประยูร กาญจนกุล, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 54, น.144.

2.2.3.2 การจัดทำบริการสาธารณะโดยเอกชน

บริการสาธารณะประเภทพาณิชย์กรรมหรืออุตสาหกรรมหรือภารกิจลำดับรองที่ได้กล่าวมาแล้วว่า รัฐอาจมอบให้เอกชนดำเนินการแทนรัฐได้ มีรูปแบบของการมอบหมายให้เอกชนดำเนินการแทนรัฐที่สำคัญ ๆ อยู่ 4 รูปแบบ ดังนี้⁸⁴

1) การมอบหมายให้เอกชนบริหารจัดการทรัพย์สินของรัฐ หมายถึง การที่หน่วยงานของรัฐมอบหมายให้เอกชนดำเนินการในสิ่งที่มีอยู่แล้วโดยเอกชนเข้ามาบริหารทรัพย์สินโดยได้รับค่าตอบแทน โดยผู้ได้รับมอบหมายจะได้รับค่าตอบแทนในรูปค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นจากผู้ให้บริการ และมีการแบ่งค่าธรรมเนียมบางส่วนให้ตกเป็นของหน่วยงานของรัฐเจ้าของทรัพย์สินหรือโครงการนั้น

2) การว่าจ้างให้เอกชนเป็นผู้บริการกิจการบริการสาธารณะแทนรัฐ ซึ่งเป็นรูปแบบที่รัฐมอบหมายให้เอกชนเข้ามาจัดทำบริการสาธารณะโดยได้รับค่าตอบแทนที่กำหนดไว้ชัดเจนตายตัว ผู้ได้รับมอบหมายจะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากผู้ให้บริการ แต่จะส่งเข้าหน่วยงานของรัฐทั้งหมด

3) การจ้างผู้บริหรงานแทน กรณีนี้มีรูปแบบคล้ายกับข้อ (2) แต่ผู้บริหารจัดการจะได้รับค่าตอบแทนเหมาจ่ายเหมือนลูกจ้างในฐานะผู้บริหารโครงการ โดยผู้ได้รับมอบหมายจะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากผู้ให้บริการแต่จะต้องส่งเข้าหน่วยงานของรัฐทั้งหมด

4) การให้สัมปทาน หมายถึง การที่ผู้รับสัมปทานได้รับมอบหมายจากรัฐให้เป็นผู้จัดให้มีบริการสาธารณะ โดยผู้รับสัมปทานจะต้องลงทุนเอง ต้องรับผิดชอบต่อความเสี่ยงเอง ซึ่งผู้รับสัมปทานจะมีรายได้จากการเก็บค่าธรรมเนียมจากผู้ให้บริการ โดยเมื่อหมดสัญญาแล้วสิ่งก่อสร้างต่าง ๆ จะเป็นตกกรรมสิทธิ์ของรัฐ การให้สัมปทานที่กล่าวมาเป็นวิธีการที่เอกชนเข้าร่วมมืออย่างใกล้ชิดกับฝ่ายปกครองในการจัดทำบริการสาธารณะ เพราะเอกชนไม่ได้เป็นแต่เพียงผู้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะเท่านั้น แต่ยังเข้าจัดทำบริการสาธารณะด้วย⁸⁵ ตามธรรมดา มักจะเป็นบริการสาธารณะในทางเศรษฐกิจอันเป็นกิจการสาธารณูปโภค เช่น การไฟฟ้า การประปา การเดินรถประจำทาง เป็นต้น⁸⁶

⁸⁴ นันทวัฒน์ บรมานันท์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 58*, น.266-267.

⁸⁵ ประยูร กาญจนดุล, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 55*, น.171.

⁸⁶ *เพ็งอ้าว*, น.174.

2.3 ข้อความคิดว่าด้วยการจัดสรรสินค้าและบริการ

ในส่วนนี้จะเป็นการกล่าวถึงบทบาทของรัฐบาลในการจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคม เพื่อทำการผลิตสินค้าและบริการต่าง ๆ รวมตลอดถึงการแจกจ่ายสินค้าและบริการเหล่านั้นแก่ประชาชนได้ใช้กันอย่างทั่วถึง⁸⁷ โดยเรื่องที่จะกล่าวในส่วนนี้ประกอบไปด้วย (1) เหตุผลที่รัฐบาลต้องเข้ามามีบทบาททางเศรษฐกิจ เพื่อให้เห็นภาพรวมของบทบาทในทางเศรษฐกิจของรัฐบาล (2) ทฤษฎีสินค้าสาธารณะ ซึ่งเป็นทฤษฎีที่มีการจำแนกสินค้าและบริการเป็นสินค้าสาธารณะ สินค้าเอกชน และสินค้าลักษณะผสม จากนั้นจะกล่าวถึงเรื่องวิธีการจัดสรรสินค้าและกระจายสินค้า ดังกล่าวว่ามีวิธีการอย่างไร เป็นลำดับต่อไปเป็นหัวข้อ (3) การจัดสรรและการกระจายสินค้าสาธารณะ (4) การจัดสรรและการกระจายสินค้าเอกชน และ (5) การจัดสรรสินค้าลักษณะผสม

2.3.1 เหตุผลที่รัฐบาลต้องเข้ามามีบทบาททางเศรษฐกิจ

หากยึดถือแนวทางตามทฤษฎีประสิทธิภาพสูงสุด หรือแบบ normative⁸⁸ มาเป็นแนวทางในการทำงานของรัฐบาลหรือการจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคม โดยเชื่อว่าการปล่อยให้กลไกเศรษฐกิจทำงานโดยมีการแข่งขันแบบเสรีจะดีที่สุด รัฐบาลควรจะมิบทบาทเกี่ยวกับการจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคมให้น้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้ หรืออาจจะไม่จำเป็นจะต้องมีรัฐบาลเลยก็ได้ ทั้งนี้โดยมีความเชื่อทางทฤษฎีที่ว่า หากปล่อยให้ประชาชนแต่ละคนได้ประกอบพฤติกรรมทางเศรษฐกิจของตนโดยอิสระแล้ว จะทำให้การจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด และสังคมจะได้รับความพอใจหรือสวัสดิการสูงสุด แต่อย่างไรก็ตาม ในความเป็นจริงนั้น กลไกตลาดหรือราคานั้นจะไม่สามารถทำหน้าที่ได้อย่างสมบูรณ์ และอาจจะเป็นต้นเหตุที่ทำลายความสงบสุขของสังคมได้ ดังนั้น เพื่อที่จะแก้ไขข้อบกพร่องของกลไกตลาด รัฐบาล

⁸⁷ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 8, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น.1.

⁸⁸ ทฤษฎีแบบ Normative หรือในบางครั้งเรียกว่า ทฤษฎีประสิทธิภาพสูงสุดนั้น เป็นวิธีการศึกษาโดยตั้งทฤษฎีขึ้นมา โดยพิจารณาถึงกฎเกณฑ์การทำงานอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุดของสังคมหรือของระบบเศรษฐกิจนั้นว่าควรจะเป็นอย่างไร จากนั้นจะศึกษาว่าการปฏิบัติการที่เป็นจริงของระบบเศรษฐกิจนั้นเป็นเช่นไร และรัฐบาลควรจะใช้นโยบายหรือมาตรการทางเศรษฐกิจอย่างไรจึงจะช่วยให้การทำงานของระบบเศรษฐกิจไปสู่จุดที่มีประสิทธิภาพสูงสุดได้ เช่น ในทางทฤษฎี อาจจะยอมรับว่าการแข่งขันกันอย่างสมบูรณ์จะทำให้การจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด และจะทำให้สังคมส่วนรวมได้รับสวัสดิการสูงสุดด้วย เป็นต้น

จึงต้องเข้ามามีบทบาทในทางเศรษฐกิจ โดยรัฐบาลจะเป็นผู้จัดสรรสินค้าและบริการในส่วนที่เอกชนไม่สามารถทำได้ดี หรือดำเนินนโยบายและมาตรการต่าง ๆ เพื่อบังคับและชักนำให้การประกอบพฤติกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนได้เป็นไปในแนวทางที่รัฐบาลต้องการ⁸⁹

2.3.2 ทฤษฎีสินค้าสาธารณะ

สินค้าสาธารณะในความหมายของคนทั่วไป อาจเป็นสิ่งของหรือบริการที่ภาครัฐจัดสรรให้กับประชาชนโดยไม่คิดค่าใช้จ่ายกับผู้ได้รับสิ่งของหรือบริการ แต่รัฐจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีหรือกຸ້ยืมเพื่อจัดสรรสินค้าเหล่านี้ ในหลักการแล้ว สินค้าที่ภาครัฐจัดสรรให้ประชาชนเป็นสินค้าที่ภาครัฐต้องการผลิตหรือจัดสรรเพื่อประโยชน์ต่อส่วนรวม แต่ความหมายของสินค้าและบริการสาธารณะอาจมีความคลุมเครือ เนื่องจากสินค้าสาธารณะบางชนิดประชาชนต้องเป็นผู้จ่ายเงิน เช่น ค่าการรักษาโรคบางประเภทในโรงพยาบาลของรัฐ ค่าไฟฟ้าจ่ายตามปริมาณที่ใช้ทุกเดือน เงินกຸ້ยืมให้นักศึกษาในระดับมัธยมและอุดมศึกษา ซึ่งผู้กຸ້ยืมเงินต้องจ่ายคืนพร้อมดอกเบี้ย ประเด็นที่น่าสนใจคือว่า สินค้าเหล่านี้เป็นสินค้าสาธารณะหรือไม่⁹⁰ ซึ่งจุดมุ่งหมายในหัวข้อนี้คือการอธิบายความแตกต่างระหว่างสินค้าสาธารณะกับสินค้าเอกชนนั่นเอง

2.3.2.1 ทฤษฎีการพิจารณาสินค้าสาธารณะจากลักษณะของสินค้าและบริการ

ในการพิจารณาว่าสินค้าหรือบริการใดเป็น “สินค้าสาธารณะ” หรือ “สินค้าเอกชน” อาจพิจารณาได้โดยดูจากการทำงานของกลไกตลาดหรือราคาในการจัดสรรสินค้าหรือบริการดังกล่าวว่า ถ้ากลไกราคาสามารถทำหน้าที่จัดสรรได้เป็นอย่างดีและมีประสิทธิภาพแล้ว สินค้าหรือบริการนั้นมักจะเรียกว่าเป็น “สินค้าเอกชน” ในทางตรงกันข้ามสินค้าหรือบริการใดที่ไม่สามารถใช้กลไกราคาทำหน้าที่จัดสรรได้เลย สินค้าหรือบริการนั้นก็มักจะเรียกว่า “สินค้าสาธารณะ” ซึ่งในการพิจารณาจัดจำแนกดังกล่าวนั้น จะพิจารณาถึงลักษณะของสินค้าและบริการเป็นสำคัญ โดยแยกประเด็นการพิจารณาที่สำคัญได้เป็นสองประเด็นด้วยกันคือ⁹¹

(1) ลักษณะการแบ่งแยกการบริโภคออกจากกัน⁹²

กรณีที่เป็นการแบ่งแยกการบริโภคออกจากกันได้ (Excludability) หมายถึง กรณีที่สามารถใช้กลไกราคาหรือมาตรการบางอย่างเป็นเครื่องมือพิเศษเพื่อที่จะกีดกันไม่ให้ผู้หนึ่งผู้ใดได้ใช้สินค้าหรือบริการนั้น ถ้าบุคคลดังกล่าวไม่จ่ายเงินหรือค่าตอบแทนแลกเปลี่ยนอย่างอื่น

⁸⁹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 88*, น.4-6.

⁹⁰ ชัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์, *เศรษฐศาสตร์ภาครัฐ : ทฤษฎีและแนวคิดเชิงนโยบาย*, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558), น.36.

⁹¹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 88*, น.45-46.

⁹² *เพ็งอ้าว*, น.46-47.

เพื่อแลกกับการใช้หรือบริโภคสินค้านั้น ตัวอย่างเช่น กระเป๋ารถประจำทางสามารถที่จะไม่ยอมให้เราขึ้นโดยสารรถคันนั้นได้ ถ้าหากว่าเราไม่ยอมจ่ายค่าโดยสาร เป็นต้น ส่วนกรณีที่เป็นการแบ่งแยกการบริโภคออกจากกันไม่ได้ (Nonexcludability) หมายถึงกรณีที่ไม่สามารถใช้กลไกราคาหรือมาตรการอย่างอื่นมาเป็นเครื่องมือเพื่อกีดกันไม่ให้ผู้ใดผู้หนึ่งใช้สินค้าหรือบริการนั้นได้ ไม่ว่าผู้นั้นจะได้จ่ายตอบแทนในการใช้สินค้าและบริการนั้นหรือไม่ก็ตาม ตัวอย่างเช่น การได้รับบริการจากการป้องกันประเทศ เป็นต้น

สินค้าและบริการที่แบ่งแยกการบริโภคออกจากกันไม่ได้ที่กล่าวมาข้างต้นจะมีลักษณะที่ว่าเมื่อผลิตขึ้นมาแล้วทุกคนได้ใช้ร่วมกัน ถึงแม้ว่าในบางครั้งบางคนอาจจะไม่ต้องการใช้สินค้าหรือบริการนั้นก็ตาม แต่ก็ปฏิเสธการใช้สินค้าหรือบริการนั้นไม่ได้ และผู้ที่ผลิตบริการนั้นไม่สามารถที่จะเรียกเก็บเงินหรือค่าตอบแทนจากผู้ใช้บริการทุกคนได้ ดังนั้น เอกชนจึงไม่อยู่ในฐานะที่จะเป็นผู้ผลิตหรือจัดสรรบริการดังกล่าวได้ รัฐบาลจึงจำต้องเข้ามาเป็นผู้มีหน้าที่เป็นผู้จัดสรรสินค้าหรือบริการนั้น โดยรัฐบาลจะเรียกเก็บเงินหรือค่าตอบแทนจากผู้ใช้บริการในทางอ้อมในรูปของการจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ เพื่อนำมาผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้น

(2) ลักษณะการเป็นปรปักษ์ในการบริโภค

กรณีนี้ เป็นกรณีที่พิจารณาว่าเมื่อสินค้าหรือบริการอย่างหนึ่งอย่างใดได้ถูกใช้หรือบริโภคโดยคนหนึ่งคนใดแล้ว จะเป็นเหตุทำให้บุคคลอื่นไม่ได้ใช้สินค้าหรือบริการนั้นหรือไม่ หรือจะทำให้ผู้อื่นได้รับความพึงพอใจน้อยลงจากการใช้สินค้าหรือบริการชิ้นนั้นหรือไม่ ซึ่งอาจพิจารณารายละเอียดโดยย่อได้ ดังนี้⁹³

1) มีลักษณะเป็นปรปักษ์ในการบริโภค (Rival Consumption) หมายความว่า สินค้าชิ้นหนึ่งเมื่อได้ถูกใช้หรือบริโภคโดยคนหนึ่งคนใดแล้ว จะเป็นเหตุทำให้ผู้อื่นไม่ได้ใช้สินค้าหรือบริโภคสินค้าชิ้นนั้น หรือจะทำให้ผู้อื่นที่มาร่วมใช้สินค้าหรือบริการนั้นได้รับความพอใจจากการร่วมใช้นั้นน้อยลง เช่น ขนมชิ้นหนึ่งเมื่อเรากินหมดแล้วคนอื่นก็จะไม่ได้กินขนมชิ้นนั้นอีก หรือถนนหลวงที่ทุกคนสามารถร่วมกันใช้ได้ แต่ถ้าหากคนใช้กันมาก ๆ ก็จะทำให้ทุกคนไม่ได้รับความสะดวกสบายในการใช้ เป็นต้น

2) ไม่มีลักษณะเป็นปรปักษ์ในการบริโภค (Nonrival Consumption) สินค้าที่ขาดคุณลักษณะการเป็นปรปักษ์ในการบริโภคนั้นหมายความว่า สินค้าหรือบริการนั้นเมื่อถูกบริโภคหรือใช้โดยคนหนึ่งคนใดแล้วจะไม่เป็นเหตุทำให้ผู้อื่นไม่ได้ใช้สินค้าหรือบริการนั้นหรือไม่ทำให้ผู้ร่วมใช้สินค้าหรือบริการนั้นได้รับความพึงพอใจลดลง หรือไม่ได้รับความสะดวกสบายในการใช้ ตัวอย่างเช่น บริการป้องกันประเทศ การส่งวิทยุกระจายเสียงหรือโทรทัศน์ เป็นต้น

⁹³ เพิ่งอ้าง, น.47-48.

การเปิดเครื่องรับวิทยุโดยคนหนึ่งคนใดจะไม่ใช่เหตุทำให้ผู้อื่นไม่ได้รับฟังวิทยุหรือได้รับความพึงพอใจจากการฟังวิทยุนั้นน้อยลง

ในกรณีที่สินค้าหรือบริการใดเป็นสินค้าหรือบริการที่ไม่อาจแยกการบริโภคออกจากกันได้ และคุณลักษณะการเป็นปรปักษ์ในการบริโภคสินค้าที่มีลักษณะครบถ้วนทั้งสองประการ จะเรียกว่า “สินค้าสาธารณะ” ซึ่งสินค้าที่มีลักษณะดังกล่าวมีเพียงสองชนิดคือ บริการป้องกันประเทศและการดำเนินนโยบายต่างประเทศ กล่าวคือ ในกรณีของบริการป้องกันประเทศนั้น เราถือว่าประชาชนทุกคนที่อยู่ในประเทศต่างก็ได้รับความคุ้มครองเท่าเทียมกัน ในทำนองเดียวกันการดำเนินนโยบายต่างประเทศของรัฐบาลก็มีผลกระทบต่อประชาชนทุกคนเหมือนกัน “สินค้าสาธารณะ” นั้น กลไกตลาดหรือราคาจะไม่สามารถทำหน้าที่จัดสรรบริการดังกล่าวได้ เพราะจะไม่สามารถกีดกันไม่ให้ผู้หนึ่งผู้ใดใช้สินค้าหรือบริการนั้น ในกรณีเช่นนี้เอกชนจะไม่อยู่ในฐานะที่จะทำการจัดสรรสินค้าหรือบริการดังกล่าว รัฐบาลจำต้องเข้ามาทำหน้าที่เป็นผู้จัดสรร⁹⁴

อย่างไรก็ดี ในความเป็นจริงจะพบว่ารัฐบาลมิได้ทำหน้าที่จัดสรรสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะเป็น “สินค้าสาธารณะ” เท่านั้น แต่รัฐบาลจะทำหน้าที่จัดสรรสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะเป็น “สินค้าเอกชน” อีกด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งสินค้าหรือบริการที่อาจจะก่อให้เกิดผลกระทบภายนอก (Externality) ที่เป็นคุณประโยชน์หรือเป็นโทษต่อผู้อื่นหรือต่อสังคมส่วนรวม ดังนั้น ทฤษฎีการจำแนกลักษณะสินค้าและบริการที่เราได้กล่าวมาแล้วนั้น จึงไม่สามารถอธิบายถึงบทบาทของรัฐบาลเกี่ยวกับการทำหน้าที่จัดสรรสินค้าและบริการได้อย่างสมบูรณ์ เพื่อให้เข้าใจบทบาทของรัฐบาลเกี่ยวกับการทำหน้าที่จัดสรรสินค้าและบริการได้ดียิ่งขึ้น จึงอาจนำหลักการจำแนกลักษณะของสินค้าและบริการโดยพิจารณาจากลักษณะของความต้องการมาพิจารณาประกอบด้วย⁹⁵

2.3.2.2 ทฤษฎีการพิจารณาสินค้าสาธารณะจากลักษณะของความต้องการ

ในการจำแนกลักษณะของสินค้าและบริการเพื่อพิจารณาถึงบทบาทของการคลังของรัฐบาลนั้น ริชาร์ด เอ มัสเกรฟ ได้เสนอทฤษฎีเกี่ยวกับสินค้าสาธารณะ ที่เรียกว่า “Theory of Social Goods” โดยทำการจำแนกสินค้าและบริการแต่ละชนิดจากลักษณะของความต้องการในการบริโภคสินค้าหรือบริการนั้น ซึ่งเป็นการพิจารณาว่าความต้องการที่เกิดขึ้นเป็นความต้องการชนิดใด และความต้องการดังกล่าวถูกบำบัดด้วยสินค้าหรือบริการใด สินค้าที่ถูกนำไปบำบัดความต้องการ

⁹⁴ เฟิ่งอ๋าง, น.48-49.

⁹⁵ เฟิ่งอ๋าง, น.49-50.

ชนิดใดก็มักจะเรียกชื่อตามความต้องการชนิดนั้น เช่น สินค้าหรือบริการที่ใช้บำบัดความต้องการเอกชน ก็มักจะเรียกชื่อว่า “สินค้าเอกชน” เป็นต้น ซึ่งสามารถแบ่งหัวข้อการพิจารณา ดังนี้⁹⁶

(1) ประเภทของความ ต้องการ

ลักษณะของความ ต้องการในการบริโภคสินค้าและบริการต่าง ๆ สามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภทด้วยกันคือ (1) ความต้องการเอกชน (Private Wants) (2) ความต้องการสาธารณะ (Public Wants) และ (3) ความต้องการผสม (Mixed Wants)

สำหรับความต้องการสาธารณะนั้นยังจำแนกออกเป็น 2 ชนิดด้วยกันคือ ความต้องการของสังคม (Social Wants) และความต้องการที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (Merit Wants) ในการจำแนกลักษณะของความ ต้องการดังกล่าวข้างต้นนั้น จะทำการจำแนกโดยยึดหลักเกณฑ์สำคัญสองหลักด้วยกันคือ พิจารณาถึงลักษณะของคุณประโยชน์ที่เกิดจากการบำบัดความต้องการ และรากฐานของความ ต้องการที่เกิดขึ้น ซึ่งจะพิจารณาได้โดยย่อ ดังนี้

1) ลักษณะของคุณประโยชน์ที่เกิดจากการบำบัดความต้องการ (Nature of Benefits) จะพิจารณาว่าในการบริโภคสินค้าหรือบริการเพื่อบำบัดความต้องการนั้นจะเกิดคุณประโยชน์จากการบริโภคอย่างไร ซึ่งจะแยกออกเป็นคุณประโยชน์ที่ตกแก่ผู้บริโภคเอง และคุณประโยชน์ที่ตกแก่สังคม ซึ่งพอจะสรุปได้ ดังนี้

คุณประโยชน์ที่ตกแก่ตัวผู้บริโภคเอง หมายถึงผลประโยชน์ที่เกิดจากการบริโภคหรือบำบัดความต้องการนั้นจะตกแก่ตัวผู้บริโภคเองเป็นสำคัญ ส่วนสังคมหรือคนอื่นจะพลอยได้รับประโยชน์ด้วยหรือไม่ก็ได้ เช่น การบริโภคขนม ผลประโยชน์จากการกินขนมดังกล่าวนี้ จะตกแก่ตัวผู้บริโภคเองโดยตรง คนอื่นไม่ได้รับประโยชน์ด้วย หรือตัวอย่างเช่นการเข้าศึกษาในมหาวิทยาลัยผลประโยชน์จากการเข้าศึกษาจะตกแก่นักศึกษาเองเป็นเบื้องต้น แต่ในขณะที่เดียวกันสังคมก็พลอยได้รับประโยชน์จากการศึกษานั้นด้วย

คุณประโยชน์ที่ตกแก่สังคม หมายถึงผลประโยชน์ที่เกิดจากการบริโภคนั้นจะตกแก่สังคมเป็นสำคัญ ส่วนตัวผู้บริโภคเองก็อาจจะพลอยได้รับประโยชน์ด้วย ตัวอย่างเช่น การศึกษาในระดับประถมศึกษา ผลประโยชน์จากการเข้าเรียนหนังสือจะตกแก่สังคมเป็นสำคัญ และตัวนักเรียนเองก็พลอยได้รับประโยชน์ด้วย หรือตัวอย่างเช่นการจัดบริการป้องกันประเทศ ผลประโยชน์จะตกแก่สังคมเป็นสำคัญ ส่วนผลประโยชน์ที่ตกแก่ตัวประชาชนผู้ได้รับการบริการบางคนนั้น อาจจะมีไม่มากนัก เป็นต้น

⁹⁶ เพิ่งอ้าง, น.51-52.

2) รากฐานของความต้องการที่เกิดขึ้น จะพิจารณาว่าการเกิดความต้องการนั้นเป็นการเกิดขึ้นโดยสมัครใจ หรือเป็นความต้องการที่เกิดขึ้นโดยถูกบังคับหรือชักนำ ซึ่งพอจะสรุปได้โดยย่อ ดังนี้

ความต้องการที่เกิดขึ้นโดยสมัครใจ หมายถึงความต้องการที่จะบริโภคสินค้าหรือบริการนั้นเป็นการเกิดขึ้นโดยความสมัครใจของผู้บริโภคเอง เช่น การสูบบุหรี่ หรือการบริโภคขนมปัง เป็นต้น

ความต้องการที่เกิดขึ้นโดยการถูกบังคับหรือชักนำ หมายถึงความต้องการที่จะบริโภคสินค้าหรือบริการนั้นเกิดขึ้นโดยถูกรัฐบาลบังคับหรือชักนำ ซึ่งการบังคับหรือชักนำของรัฐบาลนั้นอาจจะสอดคล้องหรือตรงกับความต้องการของผู้บริโภคหรือไม่ก็ตาม เช่น การศึกษาภาคบังคับ หรือการฉีดวัคซีนป้องกันโรคระบาด เป็นต้น

(2) ประเภทของสินค้าที่แบ่งโดยการพิจารณาจากลักษณะของความต้องการ⁹⁷

กรณีนี้ยึดหลักว่าสินค้าหรือบริการใดก็ตามที่ตอบสนองความต้องการชนิดใดก็มักจะเรียกชื่อตามชนิดของความต้อการนั้น ๆ ซึ่งพอจะสรุปได้โดยย่อ ดังนี้

1) สินค้าเอกชน (Private Goods) ได้แก่ สินค้าหรือบริการที่นำมาตอบสนองความต้องการของเอกชน สินค้าหรือบริการดังกล่าวจะมีลักษณะการแบ่งแยกการบริโภคออกจากกันได้ และเป็นปรปักษ์ในการบริโภค ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับสินค้าเอกชนที่ถูกจำแนกโดยดูจากลักษณะของสินค้าและบริการดังที่เราได้พิจารณามาแล้วในครั้งแรก

2) สินค้าสาธารณะ (Public Goods) สินค้าสาธารณะตามทฤษฎีที่พิจารณาจากลักษณะของความต้อการนั้น จะมีความหมายกว้างกว่าสินค้าสาธารณะตามทฤษฎีการพิจารณาจากลักษณะของสินค้าหรือบริการ กล่าวคือ ตามทฤษฎีความต้อการนั้น ความต้อการสาธารณะ (Public Wants) แบ่งออกเป็นความต้อการสังคม (Social Wants) และความต้อการที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (Merit Wants) ดังนั้น “สินค้าสาธารณะ” ตามทฤษฎีจึงได้แก่ Social Goods และ Merit Goods อย่างไรก็ตาม เพื่อให้การจำแนกลักษณะของสินค้าตามทฤษฎีที่จำแนกโดยพิจารณาจากลักษณะของความต้อการสอดคล้องกับการจำแนกลักษณะของสินค้าตามทฤษฎีลักษณะของสินค้าและบริการในที่นี้ Social Goods ก็คือ Public Goods หรือสินค้าสาธารณะนั่นเอง

3) สินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (Merit Goods) ได้แก่ สินค้าหรือบริการที่รัฐบาลบังคับหรือชักนำให้ประชาชนบริโภคสินค้าหรือบริการนั้น ดังนั้น Merit Goods ในที่นี้อาจจะเป็นไปได้ทั้งสินค้าสาธารณะแบบแท้และสินค้าเอกชนแบบแท้ตามทฤษฎีการจำแนกสินค้าและ

⁹⁷ เฟิงอ้าง, น.53-55.

บริการ โดยพิจารณาจากลักษณะของสินค้าและบริการซึ่งได้กล่าวมาแล้ว อย่างไรก็ตาม เพื่อความสะดวกในการพิจารณา คำว่า Merit Goods หรือสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคมในที่นี้ จะหมายถึงสินค้าเอกชนที่รัฐบาลบังคับหรือชักนำให้ประชาชนใช้นั้น ก็เนื่องจากเหตุผลบางประการ ดังนี้

ประการแรก เนื่องจากรัฐบาลทราบว่าสินค้าหรือบริการใดจะเป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม หรือเป็นคุณประโยชน์ต่อตัวผู้บริโภคเอง ในกรณีตรงกันข้ามรัฐบาลอาจพยายามลดการบริโภคหรือบริการบางชนิดที่รัฐบาลเห็นว่าเป็นโทษต่อสังคม หรือที่เรียกว่า “Demerit Goods” เช่น สุรา ยาสูบ หรือฝิ่น เป็นต้น

ประการที่สอง รัฐบาลเป็นผู้มีอำนาจในการจัดสรรสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ภายในสังคม ดังนั้น สินค้าหรือบริการใดก็ตามที่รัฐบาลเห็นว่าเป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม รัฐบาลก็ย่อมจะเข้ามาทำหน้าที่จัดสรรเองหรือควบคุมการทำหน้าที่จัดสรรของเอกชน เช่น การศึกษา และสาธารณสุขโรคอื่น ๆ เป็นต้น

4) สินค้าลักษณะผสม (Mixed Goods) ได้แก่ สินค้าหรือบริการที่ตอบสนองความต้องการผสม (Mixed Wants) ซึ่งคุณประโยชน์จากการบริโภคสินค้าผสมนั้นอาจจะมีคุณลักษณะผสมกันระหว่างสินค้าเอกชนกับสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม หรือกับสินค้าในลักษณะอื่น ซึ่งจะได้กล่าวโดยละเอียดต่อไปเมื่อถึงหัวข้อดังกล่าว

2.3.3 การจัดสรรและการกระจายสินค้าสาธารณะ

จากลักษณะของสินค้าและบริการที่ได้พิจารณากันมาแล้วในหัวข้อ 2.3.2 จะพบว่าลักษณะของสินค้าและบริการจะเป็นตัวกำหนดสำคัญที่ชี้บอกว่า กลไกตลาดหรือราคาจะเข้าทำหน้าที่จัดสรรและกระจายสินค้าบริการนั้นได้หรือไม่ หรือรัฐบาลจะต้องเข้าทำหน้าที่จัดสรรและกระจายสินค้าบริการนั้นอย่างไร กรณีที่เป็น “สินค้าสาธารณะแบบแท้” กลไกตลาดไม่สามารถทำหน้าที่จัดสรรได้เลย รัฐบาลจึงจำต้องเข้าทำหน้าที่จัดสรรบริการดังกล่าว ส่วนกรณีที่เป็น “สินค้าเอกชน” นั้น กลไกตลาดสามารถที่จะเข้าทำหน้าที่จัดสรรบริการดังกล่าวได้ รัฐบาลไม่จำเป็นต้องเข้าไปทำหน้าที่จัดสรรแต่อย่างใด⁹⁸

2.3.4 การจัดสรรและการกระจายสินค้าเอกชน

สินค้าและบริการที่เราเรียกว่า “สินค้าเอกชน” นั้น โดยปกติแล้วการจัดสรรการผลิตและการจำหน่ายแจกสินค้าดังกล่าวก็มักจะทำโดยเอกชนโดยใช้กลไกตลาดหรือราคาเป็นเครื่องมือในการจัดสรร ซึ่งหลักการทางทฤษฎี ถ้าหากตลาดมีลักษณะของการแข่งขันสมบูรณ์ กลไกตลาดหรือราคาก็จะสามารถทำการจัดสรรสินค้าหรือบริการนั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ และจะสามารถทำให้สังคมได้รับสวัสดิการที่สูงที่สุดได้ อย่างไรก็ตาม ในทางที่เป็นจริงลักษณะของตลาด

⁹⁸ เพิ่งอ้าง, น.56.

ที่แข่งขันกันโดยสมบูรณ์เช่นนั้นไม่มี กลไกตลาดหรือราคาจึงไม่สามารถทำหน้าที่ได้อย่างสมบูรณ์ ความบกพร่องในการทำงานของกลไกตลาดหรือราคาดังกล่าวได้ก่อให้เกิดการได้เปรียบเสียเปรียบ ในระหว่างบุคคลที่ทำการซื้อขายแลกเปลี่ยนกันดังกล่าวและมักจะทำให้ประชาชนส่วนใหญ่ได้รับความเดือดร้อน รัฐบาลจึงจำต้องเข้ามาแทรกแซงหรือคอยสอดส่องดูแลเพื่อคอยแก้ไขข้อบกพร่องของกลไกตลาดหรือลดความเดือดร้อนของประชาชนผู้ใช้สินค้าและบริการดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดสรรสินค้าหรือบริการที่เป็นสิ่งจำเป็นในการครองชีพของประชาชนส่วนใหญ่ รัฐบาลจะต้องทำการสอดส่องดูแลอย่างใกล้ชิดหรือเข้าทำหน้าที่จัดสรรสินค้าหรือบริการดังกล่าวเสีย⁹⁹

อนึ่ง พบว่าภาครัฐในหลายประเทศทำการผลิตและจัดสรรสินค้าเอกชนเอง เช่น การไฟฟ้า การรถไฟ และการประปา ส่วนหนึ่งอาจจะด้วยเหตุผลทางความมั่นคง และต้องการแก้ไขปัญหาตลาดผูกขาด อีกทั้งสินค้าบางประเภทต้องใช้เงินลงทุนจำนวนมาก เมื่อมีเอกชนรายหนึ่งผลิตสินค้านี้แล้ว อาจจะไม่มีความสนใจให้รายอื่นเข้ามาแข่งขันเพราะไม่ต้องการเสี่ยงกับการขาดทุน ภาครัฐจึงต้องดำเนินการผลิตสินค้าเหล่านี้เองและเป็นผู้ผูกขาดเสียเอง¹⁰⁰

2.3.5 การจัดสรรสินค้าลักษณะผสม

สินค้าและบริการต่าง ๆ ที่ใช้อยู่ในชีวิตประจำวันนั้น อาจจะเป็นสินค้าที่มีลักษณะผสมระหว่างสินค้าเอกชนกับสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม เช่น บริการเกี่ยวกับการศึกษา เป็นต้น การใช้บริการดังกล่าวบางส่วนจะเป็นการตอบสนองความต้องการของเอกชน โดยเฉพาะ (private wants) แต่ในขณะเดียวกันการใช้บริการบางส่วนนั้นจะตอบสนองความต้องการของสังคม (social wants) หรือเป็นคุณประโยชน์ต่อสังคมด้วย ปัญหาจึงมีอยู่ว่าควรจัดสรรสินค้าและบริการที่มีลักษณะผสม ตัวอย่างเช่น บริการเกี่ยวกับการศึกษา อย่างไรก็ตาม รัฐบาลควรจะให้บริการนั้นแก่ประชาชนโดยไม่คิดมูลค่าในกรณีที่เป็นบริการที่มีคุณประโยชน์ต่อสังคม หรือรัฐบาลควรเก็บค่าเล่าเรียนอย่างเต็มที่ในฐานะที่เป็นสินค้าเอกชน หรือรัฐบาลจะเก็บค่าเล่าเรียนในอัตราที่ต่ำกว่าราคาทุนเนื่องจากถือว่าเป็นบริการที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม และก็นับว่าเป็นบริการที่ผู้รับบริการได้รับประโยชน์ส่วนตนด้วย จึงต้องรวมออกค่าใช้จ่ายบางส่วนในการจัดบริการดังกล่าว¹⁰¹

⁹⁹ เฟิงอ๋าง, น.68.

¹⁰⁰ ชัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 91 น.49.

¹⁰¹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 88, น.78-79.

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายไทย

หลังจากที่ได้พิจารณาข้อความคิดว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม ข้อความคิดว่าด้วยบริการสาธารณะ และข้อความคิดว่าด้วยการจัดสรรสินค้าและกระจายสินค้าและบริการแล้ว ในลำดับต่อไปจะเป็นการกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายไทย โดยในลำดับแรกจะกล่าวถึงหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรในประเด็นเรื่องข้อพิจารณาเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี และข้อพิจารณาในเรื่องกิจการที่กระทำ โดยศึกษาประกอบกับคำอธิบายของนักวิชาการจากนั้น ในลำดับต่อมาจึงจะเป็นจะกล่าวโดยเฉพาะเจาะจงถึงประเด็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายไทยโดยศึกษาจากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา¹

3.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทย

ภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคโดยจัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เก็บจากผู้บริโภคที่ซื้อสินค้าหรือบริการ โดยเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการทุกชนิดและทุกขั้นตอนของการผลิต เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มมีฐานกว้างทำให้เก็บภาษีได้มากจึงเป็นรายได้หลักที่สำคัญ แต่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือบริการย่อมส่งผลต่อการดำรงชีวิตของประชาชน ดังนั้น สินค้าบางอย่างที่จำเป็นต่อการดำรงชีวิตหรือบริการที่เป็นสวัสดิการทางสังคม เช่น การให้บริการทางการศึกษา

¹ กรณีที่หน่วยงานของรัฐมีข้อพิพาทระหว่างกัน มีการวางหลักเกณฑ์ให้หน่วยงานของรัฐส่งเรื่องไปยังสำนักงานอัยการสูงสุดเพื่อดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยคณะกรรมการซึ่งมีชื่อว่า “คณะกรรมการพิจารณาชี้ขาดการยุติข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐและการดำเนินคดี” ชื่อย่อคือ กยพ. (ปัจจุบัน คือหลักเกณฑ์ตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการพิจารณาชี้ขาดการยุติข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐและการดำเนินคดี พ.ศ. 2561) ทำให้ข้อพิพาทในลักษณะเช่นนี้ไม่มีการดำเนินการในทางศาล จึงไม่มีแนวคำพิพากษาศาลที่เกี่ยวข้องกับประเด็นเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐ นอกจากนี้ จากการสืบค้นข้อมูลจากสำนักงานการยุติการดำเนินคดีแพ่งและอนุญาโตตุลาการ สำนักงานอัยการสูงสุด ไม่พบว่าข้อพิพาทในลักษณะนี้เข้าสู่การพิจารณาของ กยพ. แต่อย่างใด ด้วยเหตุนี้ จึงทำให้ไม่มีแนวคำพิพากษาและแนวคำวินิจฉัยของ กยพ. ให้ทำการศึกษา

หากจะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก็ส่งผลต่อการดำรงชีวิต ดังนั้น รัฐจึงกำหนดยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการที่จำเป็นเพื่อลดภาระให้กับประชาชน ส่งผลให้ราคาสินค้าหรือค่าบริการไม่สูงจนเกินไปและเพื่อให้สอดคล้องกับความต้องการทางสังคม²

บทบัญญัติในประมวลรัษฎากร หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถแบ่งโครงสร้างทางภาษีได้หลายส่วนด้วยกัน แต่ในที่นี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงรายละเอียดเฉพาะแต่ในประเด็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีและประเด็นกิจการที่กระทำเท่านั้น ดังนี้

3.1.1 ข้อพิจารณาในเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี

บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถแยกพิจารณาได้ 3 กรณีคือ ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า และผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกรณีพิเศษ ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

3.1.1.1 ผู้ประกอบการ

มาตรา 82 (1) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ประกอบการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย โดยมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้นิยามคำว่า “ผู้ประกอบการ” หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพไม่ว่าการกระทำความดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ จากบทบัญญัติดังกล่าวสามารถแยกพิจารณาองค์ประกอบคำว่า “ผู้ประกอบการ” ได้ ดังนี้

(1) บุคคล

คำว่า “บุคคล” ในความหมายของมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร นั้น มาตรา 77/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ความหมายว่า บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคล โดยในแต่ละกรณีสามารถแยกอธิบายได้ดังนี้

1) บุคคลธรรมดา ได้แก่ บุคคลธรรมดา และหมายความรวมถึงกองมรดกด้วย (มาตรา 77/1 (2))

2) คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน หรือมูลนิธิที่มีใช้นิติบุคคล และให้ความหมายรวมถึงหน่วยงาน หรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันมิใช่นิติบุคคล (มาตรา 77/1 (3))

² ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ, คำอธิบายประมวลกฎหมายรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2, (กรุงเทพมหานคร : สามเจริญพาณิชย์, 2553), น.4-061.

3) นิติบุคคล ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร องค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 สหกรณ์ และองค์กรอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล (มาตรา 77/1 (4))

ทั้งนี้ คำว่า องค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากรนี้³ มีความหมายที่ค่อนข้างกว้างซึ่งสามารถจำแนกได้ดังนี้⁴

- องค์การของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล เช่น กระทรวง ทบวง กรม กองทัพ จังหวัด มหาวิทยาลัยของรัฐ

- กิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น เช่น เทศบาล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา องค์การบริหารส่วนจังหวัด องค์การบริหารส่วนตำบล รัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

- หน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของซึ่งไม่มีฐานะเป็นนิติบุคคล เช่น องค์การการค้าของคุรุสภา โรงงานยาสูบ สรรพากรสาสน์ โรงพิมพ์ส่วนท้องถิ่น

จากที่กล่าวมาสรุปได้ว่า ส่วนราชการไม่ว่าจะเป็นกระทรวง ทบวง กรม จังหวัด องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น ก็เข้านิยามคำว่า “บุคคล” ตามมาตรา 77/1 (1) ประกอบกับมาตรา 77/1 (4) แห่งประมวลรัษฎากร นั้นเอง แต่ส่วนราชการดังกล่าวจะเป็นผู้ประกอบการหรือไม่จะต้องพิจารณาองค์ประกอบในส่วนอื่น ๆ ต่อไป

(2) ซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่

คำว่า “ขาย” คำว่า “สินค้า” และคำว่า “บริการ” มีการให้คำนิยามไว้ในมาตรา 77/1 (8) (9) และ (10) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะขอกล่าวรายละเอียดในหัวข้อ 3.1.2.1 และหัวข้อ 3.1.2.2 ต่อไป แต่สำหรับคำว่า “ธุรกิจหรือวิชาชีพ” นั้น ประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำนิยามเอาไว้โดยเฉพาะ แต่มีนักวิชาการบางท่านได้อธิบายความหมายของคำดังกล่าวเอาไว้ ดังนี้

ศาสตราจารย์ ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ อธิบายว่า ให้พิจารณาตามพฤติกรรมของผู้ประกอบการว่ามีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจหรือวิชาชีพหรือไม่

³ มาตรา 2 ประมวลรัษฎากร “องค์การรัฐบาล หมายความว่า องค์การของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล และกิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น และหมายความรวมถึงหน่วยธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของซึ่งไม่มีฐานะเป็นนิติบุคคลด้วย”

⁴ กรมสรรพากร, “100 ถาม-ตอบ ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร,” สืบค้นเมื่อวันที่ 2 มีนาคม 2561, จาก http://www.rd.go.th/fileadmin/download/eBook/100revenuecode_121055.pdf.

กล่าวโดยความหมายทั่วไป การขายสินค้าหรือให้บริการในลักษณะต่าง ๆ อาจเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการทางธุรกิจหรือวิชาชีพได้ทั้งสิ้น แม้จะไม่ได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนจากการนั้น บางกรณีแม้จะเป็นการขายสินค้าแต่มีลักษณะที่ไม่ได้กระทำไปในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ผู้ขายก็ไม่ใช่ว่าผู้ประกอบการ เช่น นาย ก. ทำงานเป็นลูกจ้างมีรายได้เป็นเงินเดือน มีรถยนต์ที่ซื้อมาใช้ ต่อมาได้ขายรถยนต์ดังกล่าวไป การขายรถยนต์ดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ นาย ก. จึงมิใช่ผู้ประกอบการ⁵

ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม อธิบายว่า คำว่า “ธุรกิจ” และ “วิชาชีพ” นั้น ประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำนิยามไว้ จึงต้องพิจารณาความหมายตามพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525 โดยคำว่า “ธุรกิจ” หมายความว่า การงานประจำเกี่ยวกับอาชีพค้าขายหรือกิจการอย่างอื่นที่สำคัญที่ไม่ใช่ราชการ ส่วนคำว่า “วิชาชีพ” หมายความว่า อาชีพที่ต้องอาศัยความรู้ความชำนาญ จากคำนิยามนี้ ลำพังแต่บุคคลขายสินค้าหรือให้บริการยังไม่ถือเป็นผู้ประกอบการอันจะทำให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม บุคคลนั้นจะต้องขายสินค้าหรือให้บริการเป็นอาชีพจึงจะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตัวอย่างเช่น ก. ซื้อรถยนต์ส่วนตัวมาใช้ ต่อมาขายต่อให้ผู้อื่น แม้จะมีกำไร ก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะมิได้ขายเป็นอาชีพหรือเป็นงานประจำ หรือ ก. มีความรู้ความชำนาญในการซ่อมรถยนต์ แต่มิได้ประกอบอาชีพรับจ้างซ่อมรถยนต์ คงทำงานเป็นพนักงานแผนกรถยนต์ของบริษัทแห่งหนึ่ง ดังนี้ แม้จะรับซ่อมรถยนต์ให้ผู้อื่นเป็นครั้งคราว ก. ก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการรับซ่อมรถยนต์นั้น อย่างไรก็ตาม ถ้าการรับซ่อมรถยนต์นั้นได้ทำเป็นงานประจำหลังเลิกงาน ก. ก็มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะทำเป็นอีกอาชีพหนึ่งต่างหากจากการเป็นลูกจ้าง ซึ่งอาชีพการเป็นลูกจ้างนั้นถือเป็นผู้ประกอบการด้วย เพราะเป็นการให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพตามคำนิยามดังกล่าว แต่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ฐ)⁶

ดร. สมชัย ฤชุพันธุ์ อธิบายว่า สำหรับผู้ประกอบการนั้น หมายถึงบุคคลที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะกระทำเพื่อหาประโยชน์หรือหากำไรหรือไม่⁷

⁵ ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.4-055.

⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะฉบับประยุกต์*, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2539), น.34-35.

⁷ สมชัย ฤชุพันธุ์, *ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย*, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพ : สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ, 2533), น.105.

ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง อธิบายว่า อย่างไรก็ตามเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ต้องพิจารณาตามพฤติกรรมการไม่คำนึงว่าจะได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ ทั้งนี้ กรณีขายหรือให้บริการโดยผู้ประกอบการ ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ถือว่าเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพทุกกรณี เช่น ขายรถบรรทุกเก่า ขายเครื่องจักรเก่า ขายเศษซากวัสดุ เครื่องใช้สำนักงาน ก็ถือว่าเป็นการขายในทางธุรกิจหรือวิชาชีพที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น⁸

ส่วนแนวทางการตีความขององค์กรผู้มีอำนาจตีความในประเด็นนี้ ซึ่งได้แก่ กรมสรรพากรและคณะกรรมการกฤษฎีกา ผู้เขียนขอกล่าวโดยละเอียดในหัวข้อ 3.2.1 ซึ่งเป็นประเด็นการตีความเกี่ยวกับการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีของหน่วยงานของรัฐโดยตรง

(3) ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

หากเข้าลักษณะตาม (1) และ (2) ที่ได้กล่าวมาแล้ว บุคคลดังกล่าวย่อมเป็นผู้ประกอบการทั้งสิ้น ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ก็ตาม แต่อย่างไรก็ดี เมื่อเป็นผู้ประกอบการแล้ว การจะมีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากรก่อนจึงจะมีสิทธิและหน้าที่สมบูรณ์ หากผู้ประกอบการรายใดอยู่ในเกณฑ์ที่จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว แต่ไม่ดำเนินการจดทะเบียน ผู้ประกอบการนั้นจะมีแต่ความรับผิดชอบเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่รัฐ ส่วนที่จะได้รับคืนภาษีซื้อ หรือการออกไปกำกับภาษีมิอาจกระทำได้⁹

3.1.1.2 ผู้นำเข้า

มาตรา 82 (2) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้นำเข้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย ซึ่งมาตรา 77/1 (11) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้นิยามคำว่า “ผู้นำเข้า” หมายความว่า ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำเข้า

หากพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 77/1 (11) แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นได้ว่า กฎหมายแบ่งประเภทของผู้นำเข้าเป็นสองประเภทด้วยกัน กล่าวคือ บุคคลที่เป็นผู้ประกอบการ ซึ่งได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 3.1.1.1 ประการที่หนึ่ง และบุคคลอื่นซึ่งไม่จำเป็นต้องเป็นผู้ประกอบการ ประการที่สอง การนำเข้าสินค้านี้ดังกล่าวมาในราชอาณาจักร ไม่ว่าจะกระทำเพื่อการใด ๆ ไม่ว่าผู้นำเข้าจะเป็นผู้ประกอบการหรือไม่ และแม้สิ่งที่นำเข้าจะไม่ได้นำเข้ามาอย่างสินค้า โดยอาจจะเป็นของฝากของขวัญ หรือสิ่งของใด ๆ ก็ตาม ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นกัน เช่น นาย ก นำรถยนต์ที่เคยใช้

⁸ ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง, ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพ : สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ, 2533), น.201-202.

⁹ ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 2, น.4-055-056.

ขณะเรียนหนังสือในต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักร ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะผู้นำเข้าต่างจากการขายสินค้าหรือการให้บริการจะต้องเป็นผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ จึงจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁰

ตัวอย่างกรณีที่หน่วยงานของรัฐเป็นผู้นำเข้านั้น เช่น กรณีโครงสร้างกิจการไฟฟ้าของประเทศไทย ซึ่งมีรัฐวิสาหกิจที่มีบทบาทสำคัญ 3 แห่ง ได้แก่ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย (กฟผ.) ทำหน้าที่ผลิตและจัดหาพลังงานไฟฟ้าทั้งจากแหล่งผลิตในประเทศและต่างประเทศ ส่วนการไฟฟ้านครหลวง (กฟน.) และการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค (กฟภ.) รับซื้อพลังงานจาก กฟผ. แล้วทำการขายปลีกให้แก่ผู้บริโภคที่อาศัยอยู่ในเขตพื้นที่ที่ตนรับผิดชอบ ดังนั้น ถึงแม้ว่ารัฐวิสาหกิจทั้ง 3 แห่งดังกล่าวจะเป็นหน่วยงานของรัฐ แต่ได้ดำเนินการแย่งเอกชน ดังนั้น กฟผ. กฟน. และ กฟภ. จึงเป็นผู้ประกอบกิจการขายพลังงานไฟฟ้าและยังเป็นผู้นำเข้าและส่งออกพลังงานไฟฟ้าแต่เพียงผู้เดียวด้วย¹¹

3.1.1.3 ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกรณีพิเศษ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกรณีพิเศษนี้เป็นกรณีที่บุคคลดังกล่าวมิใช่ผู้ประกอบการและผู้นำเข้าดังที่ได้กล่าวมา แต่กฎหมายกำหนดไว้เป็นกรณีพิเศษ ได้แก่ กรณีตามมาตรา 82/1 มาตรา 82/2 มาตรา 82/13 และมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้¹²

1) “ตัวแทน” ของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรและได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระ

2) “ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการประกอบกิจการ” “ลูกจ้าง” หรือ “ผู้ทำการแทน” ที่อยู่ในราชอาณาจักรของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ซึ่งมีอำนาจในการจัดการแทนโดยตรงหรือโดยปริยาย

3) “ผู้รับโอนสินค้า” หรือ “ผู้รับโอนสิทธิในบริการ” สำหรับกรณีการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าหรือโอนสิทธิในบริการนั้น ไปให้กับบุคคลอื่น

¹⁰ ทศนีย์ เหลืองเรืองรอง, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 8*, น.211.

¹¹ อธิวรรณ สวรรค์วัฒนกุล, “การจัดเก็บภาษีการบริโภคพลังงานไฟฟ้า,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), น.82.

¹² สุมธ ศิริคุณโชติ, *กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม : หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ*, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2559), น.85.

ที่มีชื่อองค์กรสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล

4) “ผู้มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดศุลกากร” “ผู้รับโอน” สำหรับสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และภายหลังสินค้านี้จะต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

5) “ผู้ที่ควบโอนกิจการเข้าด้วยกัน” และ “ผู้ประกอบกิจการใหม่” ในกรณีที่มีการควบเข้ากัน

6) “ผู้โอน” และ “ผู้รับโอน” ในกรณีการโอนกิจการ

7) “ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร” และได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราวโดยไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวหรือในกรณีที่ผู้ประกอบการได้ให้บริการจากต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร

8) “ผู้ชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ” ให้กับผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราวและไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราว หรือให้ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการในราชอาณาจักร

3.1.2 ข้อพิจารณาในเรื่องกิจการที่กระทำ

กิจการที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนั้น บทบัญญัติมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร¹³ กำหนดกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเอาไว้ 3 ประเภทด้วยกันคือ การขายสินค้าในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ การให้บริการในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ และการนำเข้าโดยผู้นำเข้า จากบทบัญญัติดังกล่าวเห็นได้ว่า กิจการทั้ง 3 ประเภท

¹³ มาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า การกระทำการดังต่อไปนี้ ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

การให้บริการในราชอาณาจักร หมายความว่า บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้อธิบายว่าการให้บริการนั้น เป็นการให้บริการในราชอาณาจักร

ต้องเป็นกิจการที่กระทำในราชอาณาจักรเท่านั้น หากเป็นกิจการที่กระทำนอกราชอาณาจักรย่อมไม่ใช่กิจการที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด ทั้งนี้ กิจการแต่ละประเภทที่กล่าวมาสามารถอธิบายรายละเอียดได้ดังนี้

3.1.2.1 การขายสินค้า

เนื่องจากประมวลรัษฎากรในมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดนิยามคำว่า “ขาย” และคำว่า “สินค้า” เอาไว้โดยเฉพาะแล้ว จึงขอกล่าวแยกเป็นกรณีคำว่า “ขาย” ประการหนึ่ง และกรณีคำว่า “สินค้า” ประการหนึ่ง ดังนี้

(1) ขาย

นิยามคำว่า “ขาย” ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร มีความหมายหลายนัย ดังนี้

- 1) “ขาย” หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่
- 2) “ขาย” หมายความว่า รวมถึง สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี
- 3) “ขาย” หมายความว่า รวมถึง ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย
- 4) “ขาย” หมายความว่า รวมถึง ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร
- 5) “ขาย” หมายความว่า รวมถึงนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใด ๆ เว้นแต่การนำสินค้าเพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด
- 6) “ขาย” หมายความว่า รวมถึงมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) แห่งประมวลรัษฎากร หรือมาตรา 87 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร
- 7) “ขาย” หมายความว่า รวมถึง มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในประกอบการกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากัน หรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากัน หรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร
- 8) “ขาย” หมายความว่า รวมถึงกรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง (ปัจจุบันคือ กฎกระทรวงฉบับที่ 188 (พ.ศ.2534))

จะเห็นได้ว่า ประมวลรัฐฎากรไม่ได้จำกัดว่าขายสินค้าจะต้องเป็นการเปลี่ยนมือสินค้าแบบมีค่าตอบแทนเท่านั้น การขายสินค้าแบบไม่มีค่าตอบแทน การแลกเปลี่ยนสินค้า การแจกหรือการแถมสินค้า ก็ตกอยู่ภายใต้คำจำกัดความของคำว่า “ขาย” เช่นเดียวกัน¹⁴

(2) สินค้า

มาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัฐฎากรให้นิยามคำว่า “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง ที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า

คำว่า “สินค้า” ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีความหมายกว้างกว่าในทางบัญชี เพราะรวมถึงทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อขาย กล่าวคือ รวมถึงทรัพย์สินที่มีได้มีไว้เพื่อขายไม่ว่ากรณีใด ๆ เช่น ทรัพย์สินที่มีไว้ใช้งาน เช่น เครื่องจักร อุปกรณ์สำนักงาน เศษซากวัสดุ สิทธิการเช่า สิทธิตาม ประทานบัตร เป็นต้น ดังนั้น การที่ผู้ประกอบการขายเครื่องจักรเก่า เศษซากวัสดุ หรือโอนสิทธิ การเช่า จึงมีความรับรู้ผลเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับการขายสินค้า แต่ไม่รวมถึงทรัพย์สิน ที่มีสภาพเท่ากับตัวเงินตรา เช่น บัญชีเงินฝาก บัตรภาษี บัตรกำนัล เป็นต้น¹⁵

3.1.2.2 การให้บริการ

การให้บริการในราชอาณาจักรเป็นกิจการอีกประเภทหนึ่งที่อยู่ในบังคับ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัฐฎากร ซึ่งบทบัญญัติมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัฐฎากร ได้ให้นิยามคำว่า “บริการ” เอาไว้¹⁶

ความหมายของคำว่า “บริการ” มีความหมายค่อนข้างกว้าง อาจกล่าว ได้ว่า ธุรกิจใดที่มีใช้การขาย ก็ถือเป็นบริการ เช่น การรับจ้างทำของทุกชนิดไม่ว่าจะเป็น การรับจ้างหรือรับซ่อม การให้เช่าอสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ บริการขนส่ง ทางด่วน การรับฝากทรัพย์สิน ท่าเทียบเรือ รับดำเนินการทางศุลกากร ภัตตาคาร มหรสพ การประกอบวิชาชีพ

¹⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 12*, น.79.

¹⁵ ทศนีย์ เหลืองเรืองรอง, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 8*, น.202.

¹⁶ มาตรา 77/2 แห่งประมวลรัฐฎากร บัญญัติว่า “บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่า ซึ่งมีใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการให้บริการ ของตนเองไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี

อิสระ เช่น การบัญชี วิศวกรรม สถาปัตยกรรม เป็นต้น นอกจากนี้ บริการ ยังหมายความว่ารวมถึง การใช้บริการของตนเองไม่ว่าประการใด ๆ ด้วย เช่น บริษัทประกอบกิจการจำกัดปลวก หรือประกอบ กิจการรักษาความปลอดภัย ให้บริการตนเอง ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁷ แต่อย่างไรก็ดี ยังมีการกระทำ ในบางกรณีที่ไม่ถือว่าเป็นการใช้บริการของตนเองด้วย ดังนี้

1) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเอง โดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด (ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการใช้บริการหรือการนำสินค้า ไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ฉบับลงวันที่ 25 ธันวาคม 2535)

2) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือ หลักทรัพย์

3) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

ตัวอย่างแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรเกี่ยวกับประเด็นนี้ เช่น การประกอบกิจการท่าเทียบเรือ โดยมีรายรับจากค่าธรรมเนียมสำหรับเรือที่จอดเทียบท่า ค่าธรรมเนียมสินค้าผ่านท่า และค่าบริการขนถ่ายสินค้า เข้าลักษณะเป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร (กค 0802/พ.7330 ลงวันที่ 30 เมษายน 2536) การให้บริการ ทางด่วนแก่ประชาชน เข้าลักษณะเป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร (กค 0802/พ.7323 ลงวันที่ 30 เมษายน 2536)

3.1.2.3 การนำเข้า

การนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักรเป็นกิจการอีกประเภทหนึ่งที่อยู่ ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมาตรา 77/1 (12) แห่ง ประมวลรัษฎากร ได้ให้นิยามคำว่า “นำเข้า” หมายความว่า นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และให้หมายความว่ารวมถึงการนำเข้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากร โดยมีใช้เพื่อส่งออกด้วย

การนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ว่าผู้นำเข้าจะเป็นผู้ประกอบการ หรือไม่ ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะมาตรา 77/1 (11) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้บทวิเคราะห์ ศัพท์คำว่า “ผู้นำเข้า” ไว้ว่า “ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำเข้า” กรณีจึงต่างกับการขายสินค้า และการให้บริการที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการจะต้องเป็นผู้ประกอบการจึงจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹⁷ ทศนีย์ เหลืองเรืองรอง, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 8, น.204-205.

หากมิใช่การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการแล้ว ก็ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด¹⁸

ส่วนการนำสินค้าออกจากเขตปลอดอากร โดยมีใช้เพื่อส่งออก หมายถึง การนำสินค้าเข้ามาภายในประเทศ ซึ่งกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มถือว่าเป็นการนำเข้า ทั้งนี้ ประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1 (21) แห่งประมวลรัษฎากร ให้นิยามคำว่า “เขตปลอดอากร” หมายความว่า เขตปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตอุตสาหกรรมส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และเขตที่มีกฎหมายกำหนดให้ยกเว้นอากรขาเข้า

3.1.2.4 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

แม้ว่าการขายสินค้าหรือการให้บริการเป็นกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้กิจการบางประเภท แม้จะเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการในราชอาณาจักร ก็ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

(1) การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก หรือการให้บริการตามกิจการที่กำหนด ในมาตรา 81 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 81 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเอาไว้หลายกรณี โดยมีรายละเอียดดังนี้

- 1) การขายพืชผลทางการเกษตร (มาตรา 81 (1) (ก))
- 2) การขายสัตว์ (มาตรา 81 (1) (ข))
- 3) การขายปุ๋ย (มาตรา 81 (1) (ค))
- 4) การขายปลาปน อาหารสัตว์ (มาตรา 81 (1) (จ))
- 5) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ (มาตรา 81 (1) (ฉ))
- 6) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน (มาตรา 81 (1) (ฉ))
- 7) การให้บริการทางการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน (มาตรา 81 (1) (ซ))
- 8) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขา และลักษณะ การประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี (มาตรา 81 (1) (ซ))

¹⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพ : บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2556), น.637.

9) การให้บริการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ หรือการประกอบวิชาชีพอิสระตามที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุม การประกอบวิชาชีพอิสระนั้น (มาตรา 81 (1) (ฉ))

10) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล (มาตรา 81 (1) (ญ))

11) การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ ในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี (มาตรา 81 (1) (ฎ))

12) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์ (มาตรา 81 (1) (ฏ))

13) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน (มาตรา 81 (1) (ฐ))

14) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น (มาตรา 81 (1) (ฑ))

15) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ ทั้งนี้ เฉพาะบริการในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี (มาตรา 81 (1) (ฒ))

16) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร (มาตรา 81 (1) (ณ))

17) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งมีใช่เป็นการขนส่งโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเล (มาตรา 81 (1) (ด))

18) การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ (มาตรา 81 (1) (ต))

19) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม (มาตรา 81 (1) (ถ))

การให้บริการที่เป็นการพาณิชย์ เช่น การขายน้ำประปา การจัดเก็บขยะมูลฝอยของราชการส่วนท้องถิ่น เป็นต้น จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁹

20) การขายสินค้าหรือให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย (มาตรา 81 (1) (ท))

21) การขายสินค้าหรือให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการสาธารณกุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น (มาตรา 81 (1) (ธ))

(2) การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้เป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹⁹ ทศนิยม เหลืองเรืองรอง, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 8, น.220.

(ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534 ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 81 (1) (น) แห่งประมวลรัษฎากร โดยพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวมีการยกเว้นให้กับกิจการหลายประเภทด้วยกัน ยกตัวอย่างเช่น การขายสลากกินแบ่งรัฐบาล สลากออมสินของรัฐบาล สลากบำรุงกาชาดไทย การขายแสตมป์ไปรษณีย์ แสตมป์อากร หรือแสตมป์อื่นของรัฐบาล องค์การของรัฐบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่น เป็นต้น

(3) การนำเข้าสินค้าตามมาตรา 81 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

การนำเข้าสินค้าตามมาตรา 81 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การนำเข้าสินค้าตามมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ง) แห่งประมวลรัษฎากร หรือการนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร เป็นต้น²⁰

(4) การขายสินค้าหรือให้บริการของผู้ประกอบการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการของผู้ประกอบการมีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม

การขายสินค้าหรือให้บริการของผู้ประกอบการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการของผู้ประกอบการมีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม การขายสินค้าหรือการให้บริการดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ปัจจุบันมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมจะต้องไม่เกิน 1,800,000 บาท ต่อปี ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548²¹

3.2 กรณีศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร และความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา

เมื่อได้พิจารณาถึงบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์การเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตลอดจนหลักเกณฑ์ในการพิจารณากิจการอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มว่ามีการกำหนดเอาไว้เรียบร้อยแล้ว ในหัวข้อนี้จะเป็นการศึกษาถึงกรณีการตีความเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐ

²⁰ สุเมธ ศิริคุณโชติ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 12*, น.83.

²¹ *เพ็ญอ้าว*, น.83.

โดยองค์กรผู้มีอำนาจในการตีความได้แก่ กรมสรรพากร และคณะกรรมการกฤษฎีกา ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

3.2.1 กรณีศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร

จากการรวบรวมข้อมูลตามที่ปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรในส่วนที่เกี่ยวกับประเด็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐในส่วนที่เกี่ยวกับข้อพิจารณาการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และข้อพิจารณาเกี่ยวกับกิจการที่กระทำ อาจแบ่งหัวข้อในการศึกษาได้เป็น 8 กรณี ดังนี้

3.2.1.1 กรณีให้บริการที่จอดรถ

กรณีนี้มีรายละเอียดคือ กรุงเทพมหานครได้หารือไปยังกรมสรรพากรในประเด็นภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการให้บริการที่จอดรถ โดยเห็นว่า การให้บริการที่จอดรถเป็นการดำเนินการตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2528 มาตรา 89 (4) และ (9) ในการรักษาความสะอาด ความเป็นระเบียบเรียบร้อยของบ้านเมือง และการจัดให้มีที่จอดรถ และพระราชบัญญัติจัดระเบียบการจอดยานยนต์ในเขตเทศบาลและสุขาภิบาล พ.ศ. 2503 กำหนดให้ท้องถิ่นจัดให้มีที่จอดยานยนต์ในทางหลวงหรือในที่สาธารณะ ซึ่งค่าธรรมเนียมการให้บริการที่จอดยานยนต์ที่จัดเก็บได้ ต้องนำส่งเข้าเป็นงบประมาณของกรุงเทพมหานครในอันที่จะนำมาพัฒนากรุงเทพมหานคร และให้บริการสาธารณะอื่น ๆ จึงน่าจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า กรณีกรุงเทพมหานครให้บริการที่จอดยานยนต์และเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการให้บริการที่จอดรถยนต์ แม้ต้องนำส่งเข้าเป็นงบประมาณของกรุงเทพมหานครในอันที่จะนำมาพัฒนากรุงเทพมหานคร และให้บริการสาธารณะอื่น ๆ แต่มีลักษณะเป็นการให้บริการของกรุงเทพมหานครที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่นหรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร กรุงเทพมหานครจึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม²²

ข้อสังเกต : หนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้เป็นการวินิจฉัยแต่เพียงว่ากิจกรรมที่กรุงเทพกระทำตามข้อหารือ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ได้วางหลักเกณฑ์ในการวินิจฉัยที่ชัดเจนว่า การพิจารณาว่าการให้บริการของกรุงเทพมหานครเป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่นหรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์หรือไม่ มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาอย่างไร

²² หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/3477 ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2543.

3.2.1.2 กรณีการจัดงานกาลาดินเนอร์

กรณีนี้มีรายละเอียดคือ คณะกรรมการดำเนินโครงการและกิจกรรมฝ่ายสตรีในคณะกรรมการอำนวยการจัดงานเฉลิมพระเกียรติ สมเด็จพระนางเจ้าสิริกิติ์ พระบรมราชินีนาถ เนื่องในโอกาสพระราชพิธีมหามงคลเฉลิมพระชนมพรรษา 6 รอบ 12 สิงหาคม 2547 ซึ่งแต่งตั้งโดยคำสั่งสำนักนายกรัฐมนตรี ที่ 331/2546 ลงวันที่ 21 ตุลาคม พ.ศ. 2545 มีโครงการจัดงานกาลาดินเนอร์ “ราตรีแก้วตาดวงใจเทิดไท้ 72 พรรษา บรมราชินีนาถ” การจัดงานดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อทูลเกล้าฯ ถวายเงินโดยเสด็จพระราชกุศลตามพระราชอัธยาศัยและจะนำเงินรายได้จากการจำหน่ายบัตรหลังจากหักค่าใช้จ่ายสมทบทุนโครงการแก้วตาดวงใจ เทิดไท้ 72 พรรษา มหาราชินี ของกระทรวงสาธารณสุข คณะกรรมการฯ จึงได้มีมติมอบให้สำนักงานกิจการสตรีและสถาบันครอบครัวในฐานะฝ่ายเลขานุการคณะกรรมการฯ และเป็นผู้ดำเนินการจัดงานกาลาดินเนอร์โดยอาศัยงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2547 ที่สำนักงานฯ ได้รับอนุมัติจากสำนักงบประมาณเป็นผู้หรือกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาระภาษีอากรจากการจัดงานและจำหน่ายบัตรกาลาดินเนอร์ดังกล่าว

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า กรณีสำนักงานกิจการสตรีและสถาบันครอบครัว ดำเนินการจัดงานกาลาดินเนอร์ และมีรายรับจากการจัดงานและจำหน่ายบัตร เนื่องจากสำนักงานกิจการสตรีและสถาบันครอบครัวมิได้กระทำเพื่อหาผลกำไรหรือทำเป็นปกติธุระ จึงไม่เข้าลักษณะเป็นผู้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด²³

ข้อสังเกต : หนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้เป็นการวินิจฉัยในประเด็นว่า สำนักงานกิจการสตรีและสถาบันครอบครัว²⁴ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี กล่าวคือ เป็นผู้ประกอบการหรือไม่ โดยกรมสรรพากรวางเกณฑ์ในการวินิจฉัยคือ กระทำเพื่อหาผลกำไรหรือทำเป็นปกติธุระหรือไม่ เป็นข้อพิจารณา ซึ่งหลักเกณฑ์ในการพิจารณาดังกล่าวอาจแยกได้เป็นสองส่วน ส่วนแรกคือ กระทำเพื่อหาผลกำไรหรือไม่ ในส่วนนี้เป็นการพิจารณาจากองค์ประกอบภายใน ส่วนที่สองคือ ทำเป็นปกติธุระหรือไม่ ในส่วนนี้เป็นการพิจารณาจากองค์ประกอบภายนอก

²³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7026 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2547.

²⁴ สำนักงานกิจการสตรีและสถาบันครอบครัว (ปัจจุบันคือกรมกิจการสตรีและสถาบันครอบครัว สังกัดกระทรวงพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์), “โครงสร้างและอำนาจหน้าที่ของกระทรวงพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์,” สืบค้นเมื่อวันที่ 28 เมษายน 2562, จาก https://www.m-society.go.th/ewt_news.php?nid=1731.

3.2.1.3 กรณีจัดทำโครงการผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์เค้กในเทศกาลปีใหม่

กรณีนี้มีรายละเอียดคือ วิทยาลัยอาชีวศึกษาเป็นสถานศึกษาสังกัดสำนักงานคณะกรรมการการอาชีวศึกษา ได้จัดทำโครงการผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์และจำหน่ายเค้กในเทศกาลปีใหม่ในช่วงระยะเวลาสั้น ๆ ประมาณ 5-9 วัน เป็นประจำทุกปี ตั้งแต่ปีการศึกษา 2530 เป็นต้นมา เพื่อเป็นการเสริมสร้างทักษะการศึกษาแบบครบวงจร ฝึกประสบการณ์ตรงให้กับนักเรียนนักศึกษาและเผยแพร่ชื่อเสียงของวิทยาลัยฯ และสำนักงานคณะกรรมการอาชีวศึกษา โดยเป็นความร่วมมือร่วมใจของบุคลากรในสถานศึกษา ทั้งผู้บริหาร ครู อาจารย์ เจ้าหน้าที่ นักเรียน นักศึกษา ซึ่งเงินกำไรที่ได้จากการดำเนินงานตามโครงการดังกล่าวจะนำส่งเป็นการบำรุงการศึกษาเพื่อพัฒนาการเรียนการสอนต่อไป โดยในปีการศึกษา 2546 วิทยาลัยฯ มีรายได้จากการขายเค้กเป็นเงิน 1,222,035 บาท มีกำไรสุทธิจากการดำเนินงาน 223,580.48 บาท

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า กรณีที่วิทยาลัยอาชีวศึกษาซึ่งเป็นสถานศึกษา สังกัดสำนักงานคณะกรรมการการอาชีวศึกษาประกอบกิจการผลิตและจำหน่ายเค้กในเทศกาลปีใหม่ และนำเงินกำไรส่งเป็นเงินบำรุงการศึกษาเพื่อพัฒนาการเรียนการสอนตามข้อเท็จจริงดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าโดยผู้ประกอบการ ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น หากวิทยาลัยฯ มิได้ส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย วิทยาลัยฯ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร และวิทยาลัยฯ มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินกว่า 1,200,000 บาท ต่อปี (ปัจจุบันคือเกิน 1,800,000 บาท ต่อปี) ตามมาตรา 85/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร²⁵

ข้อสังเกต : หนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้ มิได้ระบุไว้โดยชัดเจนว่า กรมสรรพากรอาศัยหลักเกณฑ์อย่างไรในการวินิจฉัยว่า วิทยาลัยอาชีวศึกษาเป็นผู้ประกอบการหรือไม่ คงวินิจฉัยโดยภาพรวมว่า เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าโดยผู้ประกอบการเท่านั้น

3.2.1.4 กรณีการให้บริการบ้านพักตากอากาศ การจำหน่ายอาหารและเครื่องดื่ม การขายของที่ระลึก กิจการสถานบริการน้ำมัน

กรณีนี้มีรายละเอียดคือ สถานประกอบการของหน่วยงานราชการในสังกัดกระทรวงกลาโหมมีการให้บริการดังนี้

1) กิจการการให้บริการบ้านพักตากอากาศ การจำหน่ายอาหารและเครื่องดื่ม การขายของที่ระลึกและการให้บริการอื่น ๆ

²⁵ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./1464 ลงวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2548.

2) กิจการสถานบริการน้ำมันในค่ายธนระริชต์ และกิจการให้บริการบ้านพัก รวมทั้งสถานบริการน้ำมัน

การดำเนินกิจการดังกล่าวได้กระทำในลักษณะรูปแบบ “คณะกรรมการ” โดยบริหารการเงินเป็นอิสระและมีได้นำส่งเข้าเป็นรายได้แผ่นดิน แต่นำเงินกำไรเข้ากองทุนสวัสดิการ และเป็นเงินนอกงบประมาณ ในการขายสินค้าหรือให้บริการดังกล่าวได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการแก่บุคคลภายนอกทั่วไปนอกเหนือจากข้าราชการในสังกัด จึงขอหารือว่า หน่วยงานใดเป็นผู้มีหน้าที่แจ้งให้ผู้ประกอบการดังกล่าวต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในนามของบุคคลใด

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า กิจการบ้านพักตากอากาศ การจำหน่ายอาหารและเครื่องดื่ม การขายของที่ระลึก กิจการสถานบริการน้ำมันและบริการอื่น เข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และการขายสินค้าหรือการให้บริการแก่ข้าราชการและบุคคลภายนอกทั่วไป มีลักษณะของการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ เพราะได้มีการประกอบกิจการเป็นปกติธุระและมีการเรียกเก็บค่าตอบแทนด้วย จึงถือเป็นผู้ประกอบการตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร และการดำเนินการในลักษณะรูปแบบ “คณะกรรมการสวัสดิการ” ดังกล่าวไม่เข้าลักษณะการขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร และตามข้อ 9 แห่งระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการจัดสวัสดิการภายในส่วนราชการ พ.ศ. 2530 กำหนดให้ “คณะกรรมการสวัสดิการ...” ประกอบด้วยหัวหน้าส่วนราชการหรือผู้ที่หัวหน้าส่วนราชการมอบหมายเป็นประธานและข้าราชการในส่วนราชการนั้นในจำนวนที่เหมาะสมเป็นกรรมการมีอำนาจในการจัดสวัสดิการซึ่งมีการบริหารการเงินโดยอิสระ มีได้นำส่งเข้าเป็นรายได้แผ่นดิน แต่นำเข้ากองทุนสวัสดิการและเป็นเงินนอกงบประมาณ คณะกรรมการดังกล่าวถือเป็น “คณะบุคคลที่มีโชติบุคคล” ตามมาตรา 77/1 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น คณะกรรมการสวัสดิการมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่เป็นผู้ดำเนินการแจ้งให้ “คณะกรรมการสวัสดิการ” ดังกล่าวมาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม²⁶

ข้อสังเกต : ในส่วนของการพิจารณาว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี กล่าวคือเป็นผู้ประกอบการหรือไม่ กรมสรรพากรวางหลักเกณฑ์ในการพิจารณาคือ มีการประกอบกิจการ

²⁶ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./6183 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2548.

เป็นปกติธุระและมีการเรียกเก็บค่าตอบแทนด้วยหรือไม่ โดยหากพิจารณาเปรียบเทียบกับกรณีการจัดงานกาลาดินเนอร์ดังที่ได้กล่าวมาในหัวข้อ 3.2.1.2 เห็นได้ว่า มีความแตกต่างกัน กล่าวคือ กรณีการจัดงานกาลาดินเนอร์กรมสรรพากรใช้เกณฑ์พิจารณาว่า กระทำเพื่อหาผลกำไรหรือทำเป็นปกติธุระหรือไม่ เป็นข้อพิจารณา ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวมีทั้งข้อพิจารณาทั้งในส่วนที่เป็นองค์ประกอบภายนอกและองค์ประกอบภายใน แต่สำหรับกรณีตามหนังสือตอบข้อหารือนี้ กรมสรรพากรใช้หลักเกณฑ์ในการพิจารณาในส่วนที่เป็นองค์ประกอบภายนอกทั้งสองส่วนกล่าวคือ มีการประกอบกิจการเป็นปกติธุระและมีการเรียกเก็บค่าตอบแทนหรือไม่

3.2.1.5 กรณีการจัดให้บริการดำเนินการสอบแข่งขัน

กรณีนี้มีรายละเอียดคือ เนื่องจากสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (ก.พ.) ได้ปรับเปลี่ยนวิธีการให้บริการสาธารณะด้านการจัดสอบแข่งขันเพื่อบรรจุบุคคลเข้ารับราชการสำหรับ ภาค ก. ระดับปริญญาตรีทุกสาขาวิชา จากเดิมสำนักงานฯ ดำเนินการจัดสอบตามศูนย์สอบต่าง ๆ ในกรุงเทพมหานคร เป็นการให้บริการจัดสอบตามศูนย์ต่าง ๆ ในภูมิภาคเพื่อเพิ่มโอกาสให้ผู้ที่ต้องการสอบเข้ารับราชการในภูมิภาคสามารถเข้าถึงการรับบริการได้ สำนักงานฯ จึงได้ขอความร่วมมือสถานศึกษาของรัฐในภูมิภาคต่าง ๆ ทั่วประเทศ จำนวน 12 แห่ง ที่มีความพร้อม มีศักยภาพ และมีความเหมาะสมเป็นศูนย์สอบของสำนักงานฯ เพื่อดำเนินการจัดสอบภาค ก. โดยคิดค่าใช้จ่ายตามที่จ่ายจริง ดังนี้ การขอความร่วมมือจากสถานศึกษาให้ช่วยดำเนินการจัดสอบดังกล่าว สำนักงานฯ ได้ดำเนินการในลักษณะงานจ้างเหมาบริการตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุ พ.ศ. 2535 โดยเงินค่าดำเนินการสอบมาจากการเก็บเงินค่าธรรมเนียมการสอบ ซึ่งได้ทำการตกลงกับกระทรวงการคลังว่าให้เก็บเงินดังกล่าวไว้ใช้ในการดำเนินการจัดสอบโดยไม่ต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน เนื่องจาก สำนักงานฯ มิได้จัดตั้งงบประมาณเพื่อการดังกล่าวไว้ และนอกจากนี้ ทั้งผู้รับจ้างและผู้ว่าจ้างเป็นส่วนราชการที่ให้บริการสาธารณะแก่ประชาชนโดยไม่มีวัตถุประสงค์ให้บริการเชิงพาณิชย์หรือมุ่งหวังกำไรโดยคิดค่าใช้จ่ายตามความจริง สำนักงานฯ จึงมิได้รวมภาษีมูลค่าเพิ่มในงานจ้างเหมาบริการดังกล่าว สำนักงานฯ จึงขอให้กรมสรรพากรยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในการจัดสอบภาค ก. ประจำปีการศึกษา 2549 ให้แก่มหาวิทยาลัยด้วย

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า กรณีมหาวิทยาลัยฯ จัดให้มีการดำเนินการจัดสอบภาค ก. โดยใช้จ่ายเงินที่เก็บจากค่าธรรมเนียมการสอบ ซึ่งสำนักงานฯ ตกลงกับกระทรวงการคลังว่า ให้เก็บเงินดังกล่าวไว้ใช้ในการดำเนินการจัดสอบโดยไม่ต้องนำส่งเป็นรายได้แผ่นดิน เข้าลักษณะเป็นการให้บริการโดยผู้ประกอบการ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ ตามมาตรา 77/1 (10) และมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดี หากมหาวิทยาลัยฯ มีรายรับจากประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการไม่เกินกว่า 1,800,000 บาท ต่อปี

มหาวิทยาลัยฯ ก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1) และมาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากร²⁷

ข้อสังเกต : หนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้ มิได้มีการวางแนวในการวินิจฉัยการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี กล่าวคือ เป็นผู้ประกอบการ ว่ามีข้อพิจารณาอย่างไร คงวินิจฉัยโดยรวมว่าเข้าลักษณะเป็นการให้บริการโดยผู้ประกอบการเท่านั้น ทั้ง ๆ ที่ข้อเท็จจริงที่ปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้มีข้อความโดยชัดเจนว่า ทั้งผู้รับจ้างและผู้ว่าจ้างเป็นส่วนราชการที่ให้บริการสาธารณะแก่ประชาชนโดยไม่มีวัตถุประสงค์ให้บริการเชิงพาณิชย์หรือมุ่งหวังกำไรโดยคิดค่าใช้จ่ายตามความจริง จึงทำให้ไม่อาจทราบได้ว่า กรมสรรพากรใช้หลักเกณฑ์ว่า กระทำเพื่อหาผลกำไรมาเป็นข้อพิจารณาหรือไม่

3.2.1.6 กรณีการจัดเก็บขยะมูลฝอย

กรณีนี้มีรายละเอียดคือ มีการหารือไปยังกรมสรรพากรเกี่ยวกับประเด็นเรื่องค่าธรรมเนียมการจัดเก็บขยะมูลฝอยว่า ค่าธรรมเนียมการจัดเก็บขยะมูลฝอยเป็นการให้บริการที่เป็นหน้าที่ของเทศบาลโดยเจ้าของหรือผู้ครอบครองอาคารต้องเสียค่าธรรมเนียมตามเทศบัญญัติของเทศบาลนคร ดังนั้น จึงขอหารือว่าค่าธรรมเนียมการจัดเก็บขยะมูลฝอยไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มใช่หรือไม่

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า เนื่องจากการจัดเก็บขยะมูลฝอยเป็นหน้าที่ของเทศบาลตามมาตรา 50 และมาตรา 53 แห่งพระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ. 2496 ประกอบกับมาตรา 18 และ 19 แห่งพระราชบัญญัติการสาธารณสุข พ.ศ. 2535 ซึ่งบัญญัติให้การกำจัดสิ่งปฏิกูลและมูลฝอยในเขตราชการส่วนท้องถิ่นใด เป็นอำนาจหน้าที่ของราชการส่วนท้องถิ่นนั้น และห้ามมิให้ผู้ใดดำเนินการรับทำการเก็บ ขน หรือกำจัดสิ่งปฏิกูล หรือมูลฝอย โดยทำเป็นธุรกิจหรือได้รับค่าตอบแทนด้วยการคิดค่าบริการ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานท้องถิ่นนั้น การจัดเก็บขยะมูลฝอยจึงเป็นการให้บริการสาธารณะ และเป็นกิจการที่ราชการส่วนท้องถิ่นได้ดำเนินการเพื่อการสาธารณสุข โดยไม่แสวงหากำไรตามมาตรา 20 (4) แห่งพระราชบัญญัติการสาธารณสุข พ.ศ. 2535 ซึ่งบัญญัติให้ราชการส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นในการเก็บขยะและขนส่งสิ่งปฏิกูล หรือมูลฝอยไม่เกินอัตราตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ดังนั้น การจัดเก็บขยะมูลฝอยจึงเป็นการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่ไม่ใช่การพาณิชย์ จึงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร²⁸

²⁷ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./11188 ลงวันที่ 6 พฤษภาคม 2550.

²⁸ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/5814 ลงวันที่ 14 ตุลาคม 2548.

ข้อสังเกต : หนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้เป็นการวินิจฉัยในส่วนของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร โดยพิจารณาว่ากรณีตามข้อหารือเป็นการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นเป็นการพาณิชย์หรือไม่ ซึ่งกรมสรรพากรวางแผนการวินิจฉัยคือให้พิจารณาว่าเป็นการให้บริการสาธารณะหรือไม่ เป็นการดำเนินการโดยไม่แสวงหากำไรหรือไม่ หากเป็นการให้บริการสาธารณะและเป็นการดำเนินการโดยไม่แสวงหากำไรย่อมเป็นการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่มีใช้การพาณิชย์ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด นอกจากนี้ ยังมีข้อสังเกตเพิ่มเติมว่าหนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้มีการวินิจฉัยเฉพาะประเด็นว่า การให้บริการตามข้อหารือเป็นการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่เป็นการพาณิชย์หรือไม่เท่านั้น ทั้ง ๆ ที่ บทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ยังได้กำหนดกรณีที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอีกกรณีหนึ่งคือหากเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม ก็ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นกัน นับว่าการวินิจฉัยของกรมสรรพากรตามข้อหารือฉบับนี้เป็นการวินิจฉัยที่ยังไม่ครอบคลุมบทบัญญัติดังกล่าว

3.2.1.7 กรณีการให้บริการเผาขยะของโรงเตาเผาขยะ

กรณีนี้มีรายละเอียดคือ เทศบาลนครมีรายได้จากการให้บริการเผาขยะของโรงเตาเผาขยะ เทศบาลจึงหาถือว่า รายได้จากการ ให้บริการเผาขยะดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า กรณีเทศบาลมีรายได้จากการให้บริการเผาขยะของโรงเตาเผาขยะ หากการให้บริการเผาขยะของโรงเตาเผาขยะ ดังกล่าวเป็นหน้าที่ของเทศบาลตามมาตรา 50 มาตรา 53 และมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ. 2496 ประกอบกับมาตรา 18 และมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติการสาธารณสุข พ.ศ. 2535 ซึ่งบัญญัติให้การจัดสิ่งปฏิกูลและมูลฝอยในเขตราชการส่วนท้องถิ่นใดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของราชการส่วนท้องถิ่นนั้น และห้ามมิให้ผู้ใดดำเนินกิจการรับทำการเก็บ ขน หรือกำจัดสิ่งปฏิกูล หรือมูลฝอย โดยทำเป็นธุรกิจหรือได้รับค่าตอบแทนด้วยการคิดค่าบริการ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจาก เจ้าพนักงานท้องถิ่นนั้น การกำจัดขยะจึงเป็นการให้บริการสาธารณะและเป็นกิจการที่ราชการส่วนท้องถิ่นได้ดำเนินการเพื่อการสาธารณสุข โดยไม่แสวงหากำไรตามมาตรา 20 (4) แห่งพระราชบัญญัติการสาธารณสุข พ.ศ. 2535 ซึ่งบัญญัติให้ราชการส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นในการเก็บขยะและ ขนส่งสิ่งปฏิกูล หรือมูลฝอย ไม่เกินอัตราตามที่กำหนด

ในกฎกระทรวง การกําจัดขยะจึงเป็นการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่มีใช้การพาณิชย์ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร²⁹

จากข้อหารือของกรมสรรพากรที่กล่าวมาทั้งหมดข้างต้น ผู้เขียนจึงสรุปแนวทางการวินิจฉัยของกรมสรรพากรในประเด็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐได้ดังนี้

ประเด็นว่า หน่วยงานของรัฐเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี กล่าวคือ เป็นผู้ประกอบการตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ มีแนวทางการวินิจฉัยสองแนวทาง คือ

แนวทางที่หนึ่ง พิจารณาว่ากระทำให้เพื่อหาผลกำไรหรือทำเป็นปกติธุระหรือไม่ คือ กรณีตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7026 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2547 กรณีการจัดงานกาลาดินเนอร์

แนวทางที่สอง พิจารณาว่ามีการประกอบกิจการเป็นปกติธุระและมีการเรียกเก็บค่าตอบแทนหรือไม่ คือ กรณีตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./6183 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2548 กรณีการให้บริการบ้านพักตากอากาศ การจำหน่ายอาหารและเครื่องดื่ม การขายของที่ระลึก กิจการสถานบริการน้ำมัน ซึ่งเห็นได้ว่าแนวทางที่สองนี้มีความแตกต่างจากแนวทางที่หนึ่ง เพราะแนวทางที่สองนั้นนอกจากจะต้องพิจารณาว่ามีการประกอบกิจการเป็นปกติธุระหรือไม่แล้ว ยังจะต้องพิจารณาว่ามีการเรียกเก็บค่าตอบแทนหรือไม่ ประกอบด้วย

เมื่อพิจารณาแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในประเด็นว่าหน่วยงานของรัฐเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือไม่ ทั้งสองแนวข้างต้นประกอบกันพบว่า ถ้อยคำที่ปรากฏเป็นหลักเกณฑ์ซึ่งกรมสรรพากรนำมาใช้เป็นข้อพิจารณามีอยู่ 3 ถ้อยคำด้วยกันคือ ทำเป็นปกติธุระหรือไม่ กระทำให้เพื่อหาผลกำไรหรือไม่ และมีการเรียกเก็บค่าตอบแทนหรือไม่ ซึ่งถ้อยคำดังกล่าวมีความหมายไม่เหมือนกันซึ่งอธิบายได้ ดังนี้

1. การพิจารณาว่า ทำเป็นปกติธุระหรือไม่ นั้น เป็นการพิจารณาจากองค์ประกอบภายนอกคือ พิจารณาว่ามีการกระทำกิจกรรมนั้น ๆ บ่อยครั้ง หรือกระทำกิจกรรมนั้น ๆ เป็นประจำหรือไม่ หากกระทำเพียงครั้งเดียวหรือเป็นครั้งเป็นคราว ย่อมไม่ใช่การทำให้เป็นปกติธุระแต่อย่างใด ตัวอย่างเช่น กรณีการจัดงานกาลาดินเนอร์ซึ่งกระทำเพียงครั้งเดียวเนื่องในโอกาสพระราชพิธีมหามงคลเฉลิมพระชนมพรรษา 6 รอบ 12 สิงหาคม 2547 เท่านั้น ย่อมไม่ใช่การทำให้เป็นปกติธุระแต่อย่างใด แต่กรณีการให้บริการบ้านพักตากอากาศ การจำหน่ายอาหารและเครื่องดื่ม การขายของที่ระลึก กิจการสถานบริการน้ำมันนั้น มีการกระทำกิจกรรมดังกล่าวเป็นประจำจึงเป็นการทำให้เป็นปกติธุระนั่นเอง

²⁹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/8700 ลงวันที่ 20 ตุลาคม 2552.

2. การพิจารณาว่า กระทำเพื่อหาผลกำไรหรือไม่ นั้น เป็นการพิจารณาจากองค์ประกอบภายใน ซึ่งต้องพิจารณาว่าบุคคลนั้นกระทำกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งโดยมุ่งที่จะแสวงหาผลกำไรซึ่งหมายถึงส่วนที่เกินจากต้นทุนหรือไม่

3. การพิจารณาว่า มีการเรียกเก็บค่าตอบแทนหรือไม่ นั้น เป็นการพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ปรากฏหรือจะกล่าวว่าเป็นการพิจารณาจากองค์ประกอบภายนอกก็ได้ เพราะการเรียกเก็บค่าตอบแทนย่อมเห็นได้ชัดเจนกว่ากรณีการพิจารณาว่า กระทำเพื่อหาผลกำไรหรือไม่ เพราะไม่ต้องคำนึงว่าบุคคลนั้นกระทำกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งโดยมุ่งที่จะแสวงหาผลกำไรซึ่งหมายถึงส่วนที่เกินจากต้นทุนหรือไม่ อย่างไร เพียงแต่มีการเรียกค่าตอบแทนซึ่งค่าตอบแทนดังกล่าวอาจจะมีส่วนที่เป็นกำไรหรือไม่ก็ได้ ก็เพียงพอแล้ว

ประเด็นว่า การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ กรมสรรพากรวางแนวทางการวินิจฉัยคือ การให้บริการสาธารณะหรือไม่ และเป็นการดำเนินการโดยแสวงหากำไรหรือไม่ ซึ่งอธิบายได้ดังนี้

หลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าเป็นการให้บริการสาธารณะหรือไม่ นั้น พบว่า กรมสรรพากรนำอำนาจหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายมาเป็นข้อพิจารณาว่ากิจกรรมนั้น ๆ เป็นการให้บริการสาธารณะหรือไม่ ตัวอย่างเช่น กรณีการจัดเก็บขยะมูลฝอย กรมสรรพากรนำบทบัญญัติมาตรา 50 และมาตรา 53 แห่งพระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ. 2496 ประกอบกับ มาตรา 18 และ 19 แห่งพระราชบัญญัติการสาธารณสุข พ.ศ. 2535 ที่บัญญัติให้การกำจัดสิ่งปฏิกูลและมูลฝอยในเขตราชการส่วนท้องถิ่นใด เป็นอำนาจหน้าที่ของราชการส่วนท้องถิ่นนั้น และห้ามมิให้ผู้ใดดำเนินกิจการรับทำการเก็บ ขน หรือกำจัดสิ่งปฏิกูล หรือมูลฝอย โดยทำเป็นธุรกิจหรือได้รับค่าตอบแทนด้วยการคิดค่าบริการ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานท้องถิ่นนั้น มาเป็นข้อพิจารณาวินิจฉัยว่า การจัดเก็บขยะมูลฝอยเป็นการให้บริการสาธารณะ กรณีจึงอาจสรุปได้ว่า ในทัศนะของกรมสรรพากร บริการสาธารณะต้องอยู่ในอำนาจตามกฎหมายด้วย

ส่วนหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าเป็นการดำเนินการโดยแสวงหากำไรหรือไม่ พบว่า กรมสรรพากรนำบทบัญญัติที่กำหนดให้ราชการส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นในการเก็บขยะ และขนส่งสิ่งปฏิกูลหรือมูลฝอย ไม่เกินอัตราตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ตามมาตรา 20 (4) แห่งพระราชบัญญัติการสาธารณสุข พ.ศ. 2535 มาเป็นข้อพิจารณาวินิจฉัยว่า เป็นการดำเนินการที่ไม่แสวงหากำไรหรือไม่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ หากมีกฎหมายกำหนดเพดานอัตราค่าธรรมเนียมเอาไว้ ซึ่งทำให้ราชการส่วนท้องถิ่นไม่มีอำนาจออกข้อกำหนดเพื่อกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมให้สูงกว่าเพดานอัตราค่าธรรมเนียมที่กำหนดไว้ในกฎหมายได้ ย่อมเป็นการดำเนินการที่ไม่แสวงหากำไรนั่นเอง

3.2.2 กรณีศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา

ในส่วนนี้เป็นการกล่าวถึงความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาเกี่ยวกับการตีความในประเด็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐ ซึ่งจากการสืบค้นข้อมูลปรากฏความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาจำนวนสองฉบับที่เป็นประเด็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐโดยตรง โดยเป็นประเด็นเกี่ยวกับการตีความการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีในส่วนของคำว่า “ผู้ประกอบการ” จำนวนหนึ่งฉบับ และเป็นประเด็นการตีความเกี่ยวกับบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร อีกหนึ่งฉบับ³⁰ ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

3.2.2.1 ประเด็นการตีความคำว่า “ผู้ประกอบการ” ตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร³¹

กรณีนี้กรมสรรพากรได้มีหนังสือถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเพื่อหาว่า สโมสรกอล์ฟทหารบกอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ โดยประเด็นดังกล่าวคณะกรรมการกฤษฎีกามีความเห็นเป็น 2 ฝ่าย คือ

ฝ่ายที่หนึ่ง เห็นว่า การประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ ซึ่งคำว่า “ผู้ประกอบการ” ได้มีนิยามไว้ว่าให้หมายความถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ ฉะนั้น ผู้ประกอบการตามนิยามดังกล่าว นอกจากจะต้องเป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการแล้วจะต้องดำเนินการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพด้วย แต่เนื่องจากคำว่า “ธุรกิจ” และ “วิชาชีพ” นั้น ในประมวลรัษฎากรไม่มีการนิยามความหมายเอาไว้ โดยเฉพาะ จึงจำต้องใช้ความหมายโดยทั่วไป ซึ่งพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525 ได้ให้ความหมายไว้ว่า “ธุรกิจ” หมายถึง “การงานประจำเกี่ยวกับอาชีพค้าขายหรือกิจการอย่างอื่นที่สำคัญและมีใช้ราชการ” และ “วิชาชีพ” หมายถึง “อาชีพที่ต้องอาศัยความรู้ความชำนาญ”

³⁰ มาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่างๆ ดังต่อไปนี้

(1) การขายที่มีใช้การส่งออก หรือการให้บริการ ดังต่อไปนี้

(ก) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ไม่รวมถึงบริการที่เป็น การพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม

³¹ ความเห็นคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ 834/2537

สำหรับกรณีของสโมสรทหารบกนั้นเห็นว่า ไม่อยู่ในความหมายของคำว่า “วิชาชีพ” แต่จะอยู่ในความหมายของคำว่า “ธุรกิจ” หรือไม่นั้น จำเป็นต้องพิจารณาถึงลักษณะและการดำเนินการของสโมสรกอล์ฟทหารบกเป็นประการสำคัญ ซึ่งเมื่อสโมสรกอล์ฟทหารบกได้จัดตั้งโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริม ให้บริการ ประสานความสามัคคี และเป็นศูนย์กลางติดต่อและอำนวยความสะดวกประเภทกอล์ฟของทหารบก เป็นสวัสดิการภายในส่วนราชการ ทำให้การดำเนินงานของสโมสรกอล์ฟทหารบกมีลักษณะเป็นราชการอย่างหนึ่งภายในกองทัพบก ไม่ใช่เป็นการทำงานประจำเกี่ยวกับอาชีพค้าขายหรือกิจการอย่างอื่นที่สำคัญ ไม่อยู่ในความหมายของคำว่า “ธุรกิจ” สโมสรกอล์ฟทหารบกจึงไม่เป็นผู้ประกอบการซึ่งอยู่ภายใต้บังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 (1) และกรณีไม่เข้าข่ายยกเว้นของการประกอบกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากมิใช่เป็นผู้ประกอบกิจการดังกล่าวแล้ว

ฝ่ายที่สอง เห็นว่า ตามมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ ซึ่งในมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร ได้นิยามคำว่า “ผู้ประกอบการ” ไว้ว่า หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ซึ่งคำว่า “ขาย” ได้นิยามไว้ว่า หมายถึง จำหน่ายจ่าย โอนสินค้า ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ก็ตาม และคำว่า “บริการ” หมายถึง การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่การขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเองอีกด้วย จากบทบัญญัติหมวด 4 แห่งประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม และจากคำนิยามทั้งสามคำดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นใช้บังคับอย่างกว้างขวางแก่ผู้ประกอบการซึ่งทำธุรกิจเป็นประจำ ไม่ว่าจะมุ่งหวังผลกำไรจากธุรกิจนั้นหรือไม่ และภาระภาษีในขั้นที่สุดจะตกแก่ผู้บริโภคโดยตรงโดยให้ผู้ขายหรือผู้ให้บริการเป็นผู้เรียกเก็บส่งแทน การขายหรือการให้บริการรายใดที่เป็นไปโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือเป็นการขายหรือการให้บริการของตนเองก็ยังคงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และแม้แต่การประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการของส่วนราชการ ก็ยังต้องอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ความหมายของการให้บริการในทางธุรกิจตามนิยามคำว่า “ผู้ประกอบการ” ดังกล่าว จึงหมายความว่า การขายหรือการให้บริการที่กระทำเป็นปกติธุระและมีการเรียกเก็บค่าตอบแทน ไม่ว่าจะได้อะไร เท้าทุน หรือขาดทุนก็ตาม และไม่ว่าจะนำเงินรายได้นั้นไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ใดก็ตาม กรณีที่จะไม่เป็นธุรกิจ จึงมีได้แต่เฉพาะกรณีการให้บริการโดยเรียกเก็บค่าตอบแทนใด ๆ แก่ทุก ๆ คนที่มาใช้บริการเหมือนกันทั้งหมดเท่านั้น สำหรับกรณีนี้ สโมสรทหารบกได้ประกอบกิจการให้บริการสนามกอล์ฟแก่สมาชิกและบุคคลภายนอก โดยมีการเรียกเก็บค่าสมาชิกและค่าใช้สนามและรายได้ทั้งสิ้นที่รับจากการให้บริการก็นำส่งเป็นรายได้ของรัฐ ดังนั้น การให้บริการดังกล่าว จึงถือเป็นการให้บริการในทางธุรกิจตามคำนิยามคำว่า “ผู้ประกอบการ” ตามความในมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร และอยู่ในขอบข่ายต้องเสีย

ภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ใช่เป็นการขายหรือให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ตามมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร ที่กฎหมายยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้

คณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมใหญ่กรรมการร่างกฎหมาย) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวแล้วเห็นพ้องกับความเห็นของฝ่ายที่สองที่ว่า สโมสรกอล์ฟทหารบก อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากได้ประกอบกิจการให้บริการสนามกอล์ฟแก่สมาชิกและบุคคลภายนอก อันมีลักษณะของการให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ เพราะได้ประกอบกิจการเป็นปกติธุระและมีการเรียกเก็บค่าตอบแทนด้วย จึงถือว่าเป็นผู้ประกอบการตามนิยามคำว่า “ผู้ประกอบการ” ตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร

กล่าวโดยสรุปคือ แนวทางการวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา ในประเด็นว่า หน่วยงานของรัฐเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี กล่าวคือ หน่วยงานของรัฐเป็นผู้ประกอบการ ตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ มีแนวทางการวินิจฉัยคือ ประกอบกิจการเป็นปกติธุระและมีการเรียกเก็บค่าตอบแทนหรือไม่ ซึ่งคำว่า “ประกอบกิจการเป็นปกติธุระ” หรือไม่ เป็นการพิจารณาจากองค์ประกอบภายนอกคือ พิจารณามีการกระทำกิจกรรมนั้น ๆ บ่อยครั้ง หรือกระทำกิจกรรมนั้น ๆ เป็นประจำหรือไม่ หากกระทำเพียงครั้งเดียวหรือเป็นครั้งเป็นคราว ย่อมไม่ใช่การทำให้เป็นปกติธุระแต่อย่างใด ส่วนคำว่า “มีการเรียกเก็บค่าตอบแทน” หรือไม่ เป็นการพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ปรากฏหรือจะกล่าวว่าเป็นการพิจารณาจากองค์ประกอบภายนอกก็ได้ เพราะการเรียกเก็บค่าตอบแทนย่อมเห็นได้ชัดเจนกว่ากรณีการพิจารณาว่า กระทำเพื่อหาผลกำไรหรือไม่ เพราะไม่ต้องคำนึงว่าบุคคลนั้นกระทำการใดกิจกรรมหนึ่งโดยมุ่งที่จะแสวงหาผลกำไรซึ่งหมายถึงส่วนที่เกินจากต้นทุนหรือไม่ อย่างไร เพียงแต่มีการเรียกค่าตอบแทนซึ่งค่าตอบแทนดังกล่าวอาจจะมีส่วนที่เป็นกำไรหรือไม่ก็ได้ ก็เพียงพอแล้ว

เมื่อพิจารณาแนวทางการวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกาประกอบกับ แนวทางการวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ได้กล่าวมาแล้วเห็นได้ว่า มีแนววินิจฉัยตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./61 83 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2548 กรณีการให้บริการบ้านพักตากอากาศ การจำหน่ายอาหารและเครื่องดื่ม การขายของที่ระลึก กิจการสถานบริการน้ำมัน ซึ่งได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 3.2.1.4 ที่สอดคล้องกับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาในเรื่องนี้

3.2.2.2 ประเด็นการตีความคำว่า “การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ที่เป็นการพาณิชย์หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์” ตามบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีนี้กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่นได้หารือมายังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ซึ่งเป็นปัญหาเกี่ยวกับการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเทศบาลนครสวรรค์ โดยคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาแล้วมีความเห็นว่า ในมาตรา 81 (1) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร

ซึ่งบัญญัติให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น แต่ไม่รวมถึงบริการที่เป็นพาณิชย์ หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม นั้น อย่างไรก็ตามจะถือว่าเป็นการให้บริการที่เป็นพาณิชย์หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ เห็นว่า หากการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นได้มีการลงทุนและเรียกเก็บค่าบริการจากการให้บริการเป็นปกติธุระ และการให้บริการนั้นเอกชนอื่นสามารถกระทำการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นดังกล่าวมีลักษณะเป็นการให้บริการที่เป็นพาณิชย์ ส่วนการให้บริการที่เป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างกว้าง กล่าวคือ หากมีการเรียกเก็บเงินหรือผลประโยชน์ใดจากการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นแล้ว ย่อมถือว่าเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์จากการให้บริการทั้งสิ้น แต่หากการเรียกเก็บรายได้หรือผลประโยชน์ มีกฎหมายให้อำนาจไว้เป็นการเฉพาะ การเรียกเก็บรายได้หรือผลประโยชน์นั้นย่อมเป็นการเรียกเก็บโดยบทบัญญัติของกฎหมาย ซึ่งไม่ถือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์³²

เนื่องจากรายได้ของเทศบาลนครสวรรค์ที่หารือมานี้ มี 6 ประเภท คณะกรรมการกฤษฎีกาจึงมีความเห็นเป็นรายประเด็น ดังนี้³³

(1) รายได้จากการจัดเก็บค่าเช่าที่จอดรถบริเวณริมตลาดน้ำและคำรักษาความสะอาด

แม้การจัดให้มีที่จอดรถจะเป็นหน้าที่ของเทศบาลตามพระราชบัญญัติเทศบาลฯ ก็ตาม แต่ในกฎหมายดังกล่าวไม่ได้บัญญัติให้เทศบาลมีอำนาจจัดเก็บรายได้จากการจัดให้มีที่จอดรถ อีกทั้ง ในกรณีนี้เอกชนก็สามารถจัดให้มีที่จอดรถโดยจัดเก็บค่าที่จอดรถได้เช่นเดียวกันด้วยเหตุนี้ เมื่อไม่มีกฎหมายให้อำนาจในการจัดเก็บค่าที่จอดรถของเทศบาลนครสวรรค์ไว้เป็นการเฉพาะ การจัดเก็บรายได้ดังกล่าวจึงเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ ซึ่งไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต : ในส่วนที่มีการให้เหตุผลว่า “ อีกทั้ง ในกรณีนี้เอกชนก็สามารถจัดให้มีที่จอดรถโดยจัดเก็บค่าที่จอดรถได้เช่นเดียวกัน ” นั้น เป็นหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกฤษฎีกาวางหลักในพิจารณาว่า เป็นการให้บริการที่เป็นพาณิชย์หรือไม่ มิใช่หลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า เป็นการให้บริการที่เป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์หรือไม่ การให้เหตุผลในส่วนดังกล่าวเพื่อประกอบการวินิจฉัยว่า เป็นการให้บริการที่เป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์หรือไม่ จึงทำให้เกิดความสับสน

³² ความเห็นคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ 614/2553

³³ เพิ่งอ้าง, น.4-9.

(2) รายได้จากการรับจ้างล้างท่อระบายน้ำ

เทศบาลนครสวรรค์ให้บริการล้างท่อระบายน้ำกับประชาชนโดยจัดเก็บค่าบริการตามเทศบัญญัติเทศบาลเมืองนครสวรรค์ เรื่อง การจำกัดสิ่งปฏิกูลและมูลฝอย พ.ศ. 2538 ซึ่งได้ตราขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 60 แห่งพระราชบัญญัติเทศบาลฯ ประกอบกับมาตรา 20 (4) และมาตรา 63 แห่งพระราชบัญญัติการสาธารณสุขฯ ที่ได้บัญญัติให้ราชการส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อกำหนดของท้องถิ่น กำหนดอัตราค่าธรรมเนียมในการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น หรือบุคคลอื่นที่ราชการส่วนท้องถิ่นมอบให้ดำเนินการแทน ในการเก็บ ขน หรือจำกัดสิ่งปฏิกูลหรือมูลฝอยไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ดังนั้น การจัดเก็บค่าบริการล้างท่อระบายน้ำของเทศบาลนครสวรรค์ จึงเป็นกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะในอำนาจเรียกเก็บค่าบริการได้ รายได้จากการให้บริการรับจ้างล้างท่อระบายน้ำของเทศบาลนครสวรรค์ จึงได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต : บทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดกรณีที่ราชการส่วนท้องถิ่นไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทมาตราดังกล่าวไว้สองกรณีคือ กรณีที่หนึ่ง บริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น กรณีที่สอง การหารายได้หรือผลประโยชน์ ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม ซึ่งการวินิจฉัยตามเรื่องเสร็จฉบับนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกาวินิจฉัยแต่เพียงเหตุที่สองแล้วสรุปความว่า กรณีนี้ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยหากพิจารณาอีกเหตุหนึ่งคือ การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นดังกล่าวเป็นการให้บริการที่เป็นการพาณิชย์หรือไม่ โดยอาศัยหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกฤษฎีกาวางไว้ในตอนต้นคือ หากการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นได้มีการลงทุนและเรียกเก็บค่าบริการจากการให้บริการเป็นปกติธุระ และการให้บริการนั้นเอกชนอื่นสามารถกระทำได้ อาจทำให้กรณีนี้เป็นบริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ดังนั้น การวินิจฉัยในกรณีนี้จึงยังไม่ครอบคลุมบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

(3) รายได้จากค่าธรรมเนียมจอดรถโดยสารของสถานีขนส่งและค่าธรรมเนียมจากการให้บริการรับส่งผู้โดยสาร ณ สถานีขนส่ง

เทศบาลนครสวรรค์ได้รับการโอนถ่ายภารกิจสถานีขนส่งผู้โดยสารจังหวัดนครสวรรค์จากกรมการขนส่งทางบก โดยระเบียบกรมการขนส่งทางบก ว่าด้วยการบริการและดำเนินการกิจการสถานีขนส่งผู้โดยสารขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2548 ได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องดำเนินงานสถานีขนส่งผู้โดยสารให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติการขนส่งทางบก พ.ศ. 2522 และให้จัดเก็บค่าบริการสถานีขนส่งตามอัตราที่คณะกรรมการควบคุมการขนส่งทางบกกลางกำหนด ซึ่งอธิบดีกรมการขนส่งทางบกได้อาศัยอำนาจตามมาตรา 19 (7) และมาตรา 115 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติการขนส่งทางบกฯ ออกประกาศกรมการขนส่งทางบก เรื่อง กำหนดอัตรา

ค่าบริการที่ผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบการขนส่งจะต้องชำระให้แก่สถานีขนส่งผู้โดยสารตามประเภทของรถโดยสาร ด้วยเหตุนี้ ค่าบริการที่เทศบาลนครสวรรค์จัดเก็บจากผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบการขนส่งตามประกาศกรมการขนส่งทางบก จึงเป็นการเรียกเก็บตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้เป็นการเฉพาะ รายได้จากการให้บริการดังกล่าวจึงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ในส่วนของรายได้จากค่าตอบแทนตามสัญญาจัดให้มีห้องบริการสุขา รายได้จากค่าตอบแทนตามสัญญาจัดให้มีบริการจำหน่ายสินค้า และรายได้จากค่าเช่าติดตั้งป้ายโฆษณา รายได้เหล่านี้ไม่ปรากฏว่ามีกฎหมายใดให้อำนาจเรียกเก็บไว้เป็นการเฉพาะ ด้วยเหตุนี้ รายในส่วนนี้จึงเกิดจากการให้บริการที่เป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

(4) รายได้จากการใช้สถานที่ตลาดตามฟุตบอลและขอเชื่อมต่อระบายน้ำ

รายได้ในส่วนนี้เป็นรายได้เบ็ดเตล็ดที่เทศบาลนครสวรรค์จัดเก็บค่าบริการเป็นครั้งคราวตามที่เห็นสมควรหรือตามต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง โดยไม่มีกฎหมายใดบัญญัติให้อำนาจเรียกเก็บ ด้วยเหตุนี้ รายได้จากการใช้สถานที่ตลาดตามฟุตบอลและขอเชื่อมต่อระบายน้ำของเทศบาลนครสวรรค์ จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

(5) รายได้จากเงินส่วนต่างของราคากลางตามสัญญาชุดลอกแหล่งน้ำริมแม่น้ำเจ้าพระยา

กรณีนี้ข้อเท็จจริงปรากฏว่า เทศบาลเทศบาลนครสวรรค์ เรื่อง ประมูลจ้างเหมาชุดลอกแหล่งน้ำริมแม่น้ำเจ้าพระยา ช่วงที่ 1 และจ้างเหมาชุดลอกแหล่งน้ำริมแม่น้ำเจ้าพระยา ช่วงที่ 2 ด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ และเอกสารประมูลจ้างด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ ตามประกาศเทศบาลนครสวรรค์ เลขที่ 9/2550 ลงวันที่ 12 มกราคม 2550 ได้กำหนดราคากลางของการจ้างเหมาชุดลอกแหล่งน้ำริมแม่น้ำเจ้าพระยา ช่วงที่ 1 ไว้เป็นเงิน 4,800,000 บาท และราคากลางของการจ้างเหมาชุดลอกแหล่งน้ำริมแม่น้ำเจ้าพระยา ช่วงที่ 2 ไว้เป็นเงิน 2,688,000 บาท และให้ค่าจ้างสำหรับการจ้างครั้งนี้เป็นกรวด หิน ดิน ทราย ที่ได้จากการชุดลอกตามระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยวิธีการเกี่ยวกับการชุดลอกแหล่งน้ำสาธารณะประโยชน์ที่ต้นเขิน พ.ศ. 2547 โดยในกรณีที่ผู้ชนะการเสนอราคาจ้างเหมาเสนอราคาต่ำกว่าราคากรวด หิน ดิน ทราย ต่อหน่วย ตามราคาตอบแทนในการอนุญาตตามมาตรา 9 ทวิ ในบัญชีค่าตอบแทนท้ายประมวลกฎหมายที่ดิน (28 บาท ต่อลูกบาศก์เมตร) จะต้องชำระค่าส่วนต่างเป็นเงินสดให้แก่ทางผู้ว่าจ้าง ซึ่งความปรากฏว่า เทศบาลนครสวรรค์ได้ทำสัญญาจ้างจ้างเหมาส่วนจำกัด เอ็กซ์ โกลด์ แมชชีนเนอร์ทำงานชุดลอกช่วงที่ 1 คิดเป็นค่าจ้าง 1,800,000 บาท และช่วงที่ 2 เป็นค่าจ้าง 800,000 บาท กรณีจึงมีส่วนต่างระหว่างค่าจ้างที่จ้างเหมาส่วนผู้รับจ้างเสนอกับราคากรวด หิน ดิน ทราย ที่เทศบาลนครสวรรค์กำหนดราคาตอบแทนในการอนุญาตตามมาตรา 9 ทวิ ในในบัญชีค่าตอบแทนท้าย

ประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งห้างหุ้นส่วนผู้รับจ้างต้องจ่ายคืนให้แก่เทศบาลนครสวรรค์ ตามข้อ 6 วรรคสอง ของระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยวิธีการเกี่ยวกับการขุดลอกแหล่งน้ำ สาธารณประโยชน์ที่ตื้นเขินฯ โดยในกรณีนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาแล้วเห็นว่า เงินค่าส่วนต่างที่ห้างหุ้นส่วนผู้รับจ้างจ่ายให้แก่เทศบาลนครสวรรค์ไม่ใช่รายได้ที่เกิดจากการให้บริการ ของเทศบาลนครสวรรค์ตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นรายได้ที่เกิดจากการขาย กรวด หิน ดิน ทราย ที่ขุดลอกได้ให้แก่ห้างหุ้นส่วนผู้รับจ้าง ด้วยเหตุนี้ เทศบาลนครสวรรค์ จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าที่แท้จริงของกรวด หิน ทราย ที่ขุดได้ทั้งหมดตามมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต : ในประเด็นนี้ทำเห็นได้ว่า หากเป็นการขายสินค้าโดยราชการ ส่วนท้องถิ่นแล้ว ย่อมต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่า ต้องด้วยบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ เพราะบทมาตราดังกล่าวบัญญัติเฉพาะแต่กรณีการให้บริการ ของราชการส่วนท้องถิ่นเท่านั้น

(6) รายได้จากการจำหน่ายแบบพิมพ์ คำร้อง และแบบแปลน

รายได้ดังกล่าวถือเป็นรายได้จากการขาย ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร รายได้ดังกล่าวของเทศบาลนครสวรรค์ จึงไม่ใช่การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

กล่าวโดยสรุปคือ ในประเด็นการตีความคำว่า “การให้บริการของราชการ ส่วนท้องถิ่น” เป็นการพาณิชย์หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์” ตามบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร คณะกรรมการกฤษฎีกามีแนวทางการวินิจฉัยคือ บทบัญญัติมาตราดังกล่าว แยกพิจารณาได้เป็นสองส่วน ส่วนที่หนึ่งคือ การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นเป็นการพาณิชย์ ส่วนที่สองคือ เป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ ซึ่งพิจารณาได้ ดังนี้

ส่วนที่หนึ่ง ประเด็นพิจารณาว่า เป็นการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ที่เป็นการพาณิชย์หรือไม่ ต้องปรากฏว่า ราชการส่วนท้องถิ่นต้องมีการลงทุนและเรียกเก็บค่าบริการ จากการให้บริการเป็นปกติธุระ และการให้บริการนั้นเอกชนอื่นสามารถกระทำได้ จึงจะเป็นการ ให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นเป็นการพาณิชย์ แต่ในขั้นตอนการวินิจฉัยปรับกับข้อเท็จจริง กลับไม่ปรากฏว่าคณะกรรมการกฤษฎีกาได้นำหลักเกณฑ์ในส่วนนี้มาพิจารณาแต่อย่างใด คงนำหลักเกณฑ์ในส่วนที่สองมาพิจารณาเท่านั้น

ส่วนที่สอง ประเด็นพิจารณาว่า เป็นให้บริการที่เป็นการหารายได้หรือ ผลประโยชน์ ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่นั้น หากปรากฏว่า การเรียกเก็บรายได้หรือ ผลประโยชน์ มีกฎหมายให้อำนาจไว้เป็นการเฉพาะ การเรียกเก็บรายได้หรือผลประโยชน์นั้น

ย่อมเป็นการเรียกเก็บโดยบทบัญญัติของกฎหมาย ซึ่งไม่ถือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ จึงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเห็นได้ว่า คณะกรรมการกฤษฎีกานำประเด็นว่า มีกฎหมายให้อำนาจในการเรียกเก็บรายได้หรือผลประโยชน์หรือไม่ มาเป็นข้อพิจารณาประการสำคัญ

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบแนวทางการวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกากับแนวทางการวินิจฉัยของกรมสรรพากรในประเด็นนี้พบว่า มีความแตกต่างกันโดยสิ้นเชิง กล่าวคือ ในส่วนของกรมสรรพากรนั้น มีหลักเกณฑ์ในการวินิจฉัยคือ เป็นการให้บริการสาธารณะหรือไม่ และเป็นการดำเนินการโดยแสวงหากำไรหรือไม่ โดยมีได้แบ่งแยกบทบัญญัติออกเป็นสองส่วน เหมือนกรณีของคณะกรรมการกฤษฎีกา ส่วนกรณีของคณะกรรมการกฤษฎีกามีการแบ่งแยกบทบัญญัติออกเป็นสองส่วน จากนั้นจึงวางหลักเกณฑ์ในการพิจารณาแต่ละส่วนเอาไว้โดยชัดเจน โดยมีได้นำหลักเกณฑ์ว่า เป็นการให้บริการสาธารณะหรือไม่ และเป็นการดำเนินการโดยแสวงหากำไรหรือไม่ มาพิจารณาเหมือนกรณีของกรมสรรพากรแต่อย่างใด กรณีจึงอาจสรุปได้ว่า การตีความคำว่า “การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่เป็นการพาณิชย์หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์” ตามบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร ขององค์กรทั้งสององค์กรนี้ ไม่สอดคล้องกันแต่อย่างใด

อนึ่ง จากการศึกษาแนววินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกาในประเด็นนี้ ยังมีข้อสังเกตเพิ่มเติมอีกประการหนึ่งคือ บทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่รวมถึงการขายโดยราชการส่วนท้องถิ่นด้วย ดังนั้น หากเป็นธุรกรรมการขายโดยราชการส่วนท้องถิ่น ธุรกรรมดังกล่าวจึงต้องมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั่นเอง

บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีบริโภคทั่วไปจากหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายของต่างประเทศ

ในบทนี้จะเป็นการกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีบริโภคทั่วไปจากหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายของต่างประเทศ โดยเหตุผลที่ใช้คำว่า “ภาษีบริโภคทั่วไป” เนื่องจากในบางประเทศไม่ได้ใช้คำว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่ม” หากแต่ใช้คำว่า “ภาษีสินค้าและบริการ” ดังนั้น เพื่อให้มีความหมายที่ครอบคลุมจึงขอใช้คำดังกล่าวในที่นี่

เนื่องจากประเด็นเกี่ยวกับภาระภาษีของหน่วยงานของรัฐในระบบภาษีบริโภคทั่วไปอาจแบ่งได้เป็นสองระบบใหญ่ ๆ คือ ระบบการยกเว้น (Exclusion System) และระบบการจัดเก็บภาษีเต็มรูปแบบ (Full Taxation Models) ซึ่งมีรายละเอียดคือ ระบบการยกเว้น เป็นระบบดั้งเดิมและมีการใช้อย่างแพร่หลายมาตั้งแต่อดีตโดยเป็นระบบที่มีการยกเว้นหน่วยงานของรัฐออกจากขอบข่ายภาษี ตัวอย่างเช่น กรณีกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป ซึ่งภายใต้ระบบนี้ยังประกอบด้วยระบบการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Compensation Schemes) ซึ่งประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป เช่น ประเทศเดนมาร์ก ประเทศสวีเดน นำมาใช้เพื่อลดความโน้มเอียงในการให้บริการของตนเอง (Self-supply) อันเป็นผลกระทบที่เกิดจากระบบการยกเว้นและเพื่อให้มีความสอดคล้องกับระบบที่ห้ามมิให้รัฐช่วยเหลือ (State Aid) ซึ่งกำหนดไว้ในอนุสัญญากรุงโรม ค.ศ. 1957 (Treaty on the Functioning of the European Union)¹ ส่วนระบบการจัดเก็บภาษีเต็มรูปแบบเป็นระบบที่ได้รับการยอมรับว่าเป็นระบบที่มีความทันสมัยและเป็นระบบที่ตรงข้ามกับระบบกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปเนื่องจากการขยายให้ครอบคลุมถึงหน่วยงานของรัฐ (Public Bodies) อีกทั้งยังปรากฏด้วยว่าในระบบนี้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยกว่าระบบกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป ซึ่งประเทศที่เป็นตัวอย่างที่ใช้ระบบนี้คือ ประเทศนิวซีแลนด์²

ฉะนั้น กฎหมายของต่างประเทศที่จะกล่าวในบทนี้ ผู้เขียนจึงเลือกที่จะศึกษากฎหมายของสหภาพยุโรป กฎหมายของประเทศสวีเดน และกฎหมายของประเทศนิวซีแลนด์ เนื่องจากกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปเป็นตัวอย่างของระบบการยกเว้น ส่วนกรณีของประเทศสวีเดนเป็นตัวอย่างประเทศเป็นสมาชิกสหภาพยุโรป อีกทั้งยังเป็นประเทศที่มีการใช้ระบบการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของระบบการยกเว้น จึงสมควรทำการศึกษาด้วยเช่นกัน

¹ Oskar Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, (The Netherlands : Kluwer Law International, 2013), p.21.

² *Ibid*, p.135.

ส่วนกฎหมายภาษีสินค้าและบริการกฎหมายของประเทศนิวซีแลนด์นั้น เป็นตัวอย่างของระบบการจัดเก็บภาษีเต็มรูปแบบ จึงน่าจะเป็นประโยชน์ในการศึกษาเปรียบเทียบ

4.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตาม The VAT Directive ของสหภาพยุโรป

4.1.1. ความนำ

การรวมกลุ่มเป็นสหภาพยุโรปนั้น มีการดำเนินการรวมกลุ่มในด้านต่าง ๆ ทั้งทางเศรษฐกิจ การเมือง และสังคม การดำเนินการรวมกลุ่มที่สำคัญของสหภาพยุโรปประการหนึ่ง คือ การรวมกลุ่มเป็นตลาดเดียวกันของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปหรือตลาดร่วมสหภาพยุโรป (Internal Market) การรวมกลุ่มเป็นตลาดเดียวกันของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปดังกล่าว จำเป็นต้องมีระบบภาษีเพื่อการรองรับตลาดร่วมสหภาพยุโรป ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปจึงเกิดขึ้นมาเพื่อให้ประเทศสมาชิกมีระบบทั่วไปของการจัดเก็บภาษีสำหรับตลาดร่วมสหภาพยุโรปซึ่งเป็นไปตามข้อบัญญัติของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป 2006/112/EC เกี่ยวกับระบบทั่วไปของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Council Directive 2006/112/Econ The Common System of Value Added Tax)³

ข้อบัญญัติของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป 2006/112/EC เกี่ยวกับระบบทั่วไปของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นข้อบัญญัติที่คณะกรรมการยุโรป (European Commission) ได้นำข้อบัญญัติ The Sixth VAT Directive มาปรับปรุงใหม่และได้นำไปเสนอให้กับสภายุโรป (European Parliament) พิจารณาในวันที่ 15 มีนาคม ค.ศ. 2004 และสภายุโรปได้อนุมัติยอมรับข้อบัญญัตินี้เมื่อวันที่ 28 พฤศจิกายน ค.ศ. 2006 ซึ่งการอนุมัติยอมรับของสภายุโรปนี้มีผลทำให้ข้อบัญญัติของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปฉบับนี้ มีผลใช้บังคับแทนที่ The Sixth VAT Directive และเนื่องจากข้อบัญญัติของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปฉบับนี้เป็นการนำเอาข้อบัญญัติ The Sixth VAT Directive มาปรับปรุงใหม่ ข้อบัญญัติฉบับนี้จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “The Recast of the Sixth VAT Directive” โดยต่อไปนี้จะใช้คำย่อว่า RVD⁴ ทั้งนี้ รัฐสมาชิกมีหน้าที่ต้องทำการปรับปรุงกฎหมายภายในรัฐของตนให้สอดคล้องกับ RVD นอกจากนี้ ศาลภายในรัฐสมาชิกต่าง ๆ ยังมีอำนาจในการตีความบทกฎหมายภายในรัฐของตนให้สอดคล้องกับ RVD ด้วย แต่ถ้ามมีการโต้แย้งว่าบทกฎหมายภายในรัฐไม่สอดคล้องกับ RVD ศาลภายในอาจส่งเรื่องให้ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป

³ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม : หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2559), น.61.

⁴ เพิ่งอ้าง, น.61-62.

(the European Court of Justice : ECJ) ทำการพิจารณาวินิจฉัยได้ โดยถือว่าการตัดสินของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปมีผลผูกพันศาลภายในรัฐสมาชิก เนื่องด้วยหลักการที่ว่าภาระทำของประชาคมย่อมเหนือกว่าบทกฎหมายภายในของรัฐสมาชิกนั่นเอง⁵

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดไว้ใน RVD มีอยู่หลายเรื่องด้วยกัน แต่ผู้เขียนจะกล่าวเฉพาะประเด็นเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี และประเด็นเรื่องกิจการที่กระทำเท่านั้น ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

4.1.2 ข้อพิจารณาเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ในเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ เพื่อให้เห็นรายละเอียดที่ชัดเจน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่เป็นหน่วยงานของรัฐ ผู้เขียนจึงจะขอกล่าวแยกเป็นหัวข้อคือ ข้อพิจารณาโดยทั่วไป และข้อพิจารณาในกรณีที่เป็นหน่วยงานของรัฐ ดังนี้

4.1.2.1 ข้อพิจารณาโดยทั่วไป

ผู้ประกอบการ (Taxable Persons) ตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปนั้นมีการบัญญัติไว้ในมาตรา 9 แห่ง RVD ซึ่งหมายถึง “บุคคลใด ๆ ซึ่งดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเป็นอิสระปราศจากการครอบงำ ไม่ว่าจะได้นำดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ณ ที่ใด ไม่ว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้นจะมีวัตถุประสงค์หรือวัตถุประสงค์อย่างไร” จากความหมายดังกล่าวอาจพิจารณาความหมายของผู้ประกอบการได้ 3 ประการ ดังต่อไปนี้

(1) คำว่า “บุคคลใด ๆ (Any person in any place)” เนื่องจาก RVD ซึ่งเป็นบทบัญญัติของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการนำไปเป็นต้นแบบในการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก คำว่าบุคคลใด ๆ ข้างต้นในมาตราดังกล่าวจึงหมายถึงบุคคลใด ๆ ไม่ว่าจะได้อยู่ที่ใดในประเทศใดก็ตามที่ได้กระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจตามความหมายของผู้ประกอบการนี้ อย่างไรก็ตาม หากจะเป็นผู้ประกอบการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศใด ก็ยังต้องเป็นผู้ประกอบการที่เข้าเงื่อนไขของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศนั้น ๆ ด้วย การเป็นผู้ประกอบการนั้นจะต้องมีการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ดังนั้น ผู้ที่ไม่ได้ดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจเช่นผู้บริโภคจึงไม่อาจเป็นผู้ประกอบการได้ แต่ผู้ประกอบการอาจมีฐานะเป็นผู้บริโภคได้ถ้ามีการบริโภคสินค้าหรือบริการ บุคคลใด ๆ นี้อาจเป็นบุคคลธรรมดาก็ได้ และหมายความรวมถึงหน่วยภาษีอื่น ๆ นอกจากบุคคลธรรมดาด้วย เช่น ห้างหุ้นส่วน บริษัท กิจการร่วมค้า องค์กร

⁵ Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, Value Added Tax : A Comparative Approach, Second Edition, (New York : Cambridge University Press, 2015), pp.52-53.

ทางการค้าอื่น ๆ องค์กรที่ไม่แสวงหากำไร องค์กรของรัฐ และหน่วยภาษีในภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น อาจมีบางประเภทเหมือนกับหน่วยภาษีในภาษีเงินได้ แต่บางประเภทก็แตกต่างกัน⁶

(2) คำว่า “กิจกรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Activities)” บุคคลที่จะเป็นผู้ประกอบการจะต้องได้ดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งในมาตราดังกล่าวก็ได้ให้ลักษณะของกิจกรรมทางเศรษฐกิจไว้ในย่อหน้าถัดไป ซึ่งได้แก่กิจกรรมใด ๆ ของผู้ผลิต ผู้ค้า หรือผู้ซึ่งได้ให้บริการ และรวมถึงกิจกรรมที่ผู้เชี่ยวชาญในด้านเหมืองแร่ เกษตรกรรม หรือในด้านอื่น ๆ ได้กระทำไป ในฐานะเช่นนั้น และเมื่อพิจารณาถึงมาตรา 2 แห่ง RVD ที่ได้กำหนดให้การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยมีค่าตอบแทนหรือการนำเข้าสินค้าเป็นธุรกรรมที่อยู่บังคับของภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจกรรมทางเศรษฐกิจจึงน่าจะหมายถึงการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยมีค่าตอบแทน หรือการนำเข้าซึ่งผู้ประกอบการได้กระทำไปในทางเศรษฐกิจ อย่างไรก็ตาม กิจกรรมใดจะเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้นไม่จำเป็นต้องมีค่าตอบแทนเสมอไป แต่จะต้องเป็นกิจกรรมที่อย่างน้อยต้องมีมูลค่า ซึ่งอาจกำหนดค่าตอบแทนได้ แต่หากเป็นกิจกรรมที่เห็นได้ว่าไม่สามารถกำหนดมูลค่าให้มีค่าตอบแทนได้แล้ว กิจกรรมดังกล่าวก็คงจะไม่อาจถือได้ว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อยู่ในบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่ม⁷

จากข้อความข้างต้นมีตัวอย่างในคดีหนึ่งซึ่งมีข้อเท็จจริงว่า สภาพัฒนาการค้าฮ่องกง ซึ่งได้รับการจัดตั้งขึ้นที่เมืองอัมสเตอร์ดัม เป็นองค์กรการค้าที่ก่อตั้งขึ้นเพื่อส่งเสริมการค้าระหว่างฮ่องกงกับประเทศอื่น ๆ โดยสภาฯ จะให้บริการจัดหาข้อมูลและแนะนำสมาชิกเกี่ยวกับประเทศต่าง ๆ โดยไม่มีการเรียกเก็บค่าใช้จ่ายใด ๆ สำหรับค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของสภาฯ ได้รับการสนับสนุนทางการเงินบางส่วนจากรัฐบาลฮ่องกง เช่นนี้ จะถือว่าสภาฯ เป็นผู้ประกอบการที่มีการให้บริการซึ่งอยู่ในบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป (ECJ) เห็นว่าการดำเนินกิจกรรมของสภาฯ ไม่ได้กระทำไปโดยอาจคิดคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของการให้บริการดังกล่าวจนอาจกำหนดเป็นค่าตอบแทนได้ อีกทั้งยังเป็นการกระทำไปโดยไม่มี การเรียกเก็บค่าใช้จ่ายใด ๆ กิจกรรมดังกล่าวของสภาฯ จึงไม่อาจถือว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้⁸ ส่วนกรณีที่มีการจ่ายค่าตอบแทนนั้น ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปยังมีการแนววินิจฉัยต่อไปอีกประการหนึ่งว่า ต้องมีความเชื่อมโยงระหว่างบริการที่ให้กับประโยชน์ตอบแทนที่ได้รับ (Direct Link) กล่าวคือ ระหว่างผู้ให้บริการและผู้รับบริการต้องมีความสัมพันธ์ตามหลักการปฏิบัติต่างตอบแทน (Reciprocal Performance) และค่าตอบแทนที่ผู้ให้บริการได้รับต้องเป็นมูลค่าที่ได้รับอย่างแท้จริง

⁶ สุเมธ ศิริคุณโชติ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.76.

⁷ *เพ็งอ้าว*, น.76-77.

⁸ *เพ็งอ้าว*, น.77.

จากการให้บริการนั้นด้วย ตัวอย่างเช่น ในคดี *Apple & Pear Development Council*⁹ กลุ่มดังกล่าวถูกจัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์คือ ขายแอปเปิ้ลและลูกแพร์ในอังกฤษและเวลส์ โดยผู้ปลูกต้องทำการลงทะเบียนและจ่ายเงินรายปีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของกลุ่ม ในช่วงแรกเริ่มนั้น กิจกรรมของกลุ่มถูกจัดให้เป็นกิจกรรมทางธุรกิจจึงมีสิทธิหักภาษีซื้อ แต่ต่อมาในปี ค.ศ. 1981 หน่วยงานจัดเก็บภาษีทำการออกข้อบังคับโดยกำหนดว่ากิจกรรมของกลุ่มไม่ใช่กิจกรรมทางธุรกิจ จึงไม่มีสิทธิหักภาษีซื้อ ทางกลุ่มจึงดำเนินการยื่นอุทธรณ์เรื่องดังกล่าว ทั้งนี้ ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปตัดสินว่า การให้บริการโดยมีค่าตอบแทนตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 2 แห่ง RVD นั้น ต้องมีความเชื่อมโยงระหว่างบริการที่ให้กับประโยชน์ตอบแทนที่ได้รับด้วย เมื่อผลประโยชน์ซึ่งผู้ปลูกแต่ละคนได้รับจากบริการของกลุ่มกับเงินรายปีที่สมาชิกต้องจ่ายไม่มีความสัมพันธ์กัน เงินรายปีนี้จึงไม่ใช่ประโยชน์ตอบแทน (Consideration)

ลักษณะของกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือ บุคคลดังกล่าวจะต้องได้กระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจเป็นปกติอย่างผู้ประกอบการด้วย และต้องไม่เป็นการกระทำอย่างชั่วคราวหรือชั่วครว เช่น ขายสินค้าหรือให้บริการภายใต้วัตถุประสงค์ของกิจการตนเอง อยู่เนื่อง ๆ ไม่ใช่เป็นแค่ทำเพียงครั้งเดียว ซึ่งจะไม่มีลักษณะของความเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจและความเป็นผู้ประกอบการ อย่างไรก็ตาม ภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปได้กำหนดให้บุคคลใด ๆ แม้ได้กระทำกิจกรรมที่มีค่าตอบแทนเพียงครั้งคราวก็ตาม เป็นผู้ประกอบการด้วย กล่าวคือ ในกรณีของการได้รับสินค้าระหว่างประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปโดยมีค่าตอบแทนภายในดินแดนของประเทศสมาชิก ซึ่งบุคคลที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการตามมาตรา 9 แห่ง RVD นี้ เป็นผู้กระทำการขนส่งด้วยวิธี *The New Means of Transport*¹⁰

สำหรับวัตถุประสงค์หรือวัตถุประสงค์ที่ประสงค์ของกิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้น แม้ว่าจะไม่ชอบด้วยกฎหมาย บุคคลผู้กระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจดังกล่าวย่อมถูกถือว่าเป็นผู้ประกอบการด้วย อย่างไรก็ตาม ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปได้เคยตัดสินไว้ให้กิจกรรมทางเศรษฐกิจบางประการไม่อาจอยู่ในบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่มได้ กล่าวคือ กิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับยาเสพติด หรือที่เกี่ยวข้องกับการปลอมแปลงเงินตรา¹¹

(3) กระทำไปอย่างเป็นอิสระปราศจากความครอบงำ (Acting Independently) การที่จะถือว่าบุคคลได้กระทำไปอย่างเป็นอิสระปราศจากการครอบงำตามความหมายข้างต้นนั้นจะต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

⁹ Case 102/86 (*Apple & Pear Development Council*)

¹⁰ สุเมธ ศิริคุณโชติ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.77.

¹¹ *เพิงอ้าว*, น.77-78.

- เป็นการกระทำของบุคคลซึ่งไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งอย่างสำคัญหรืออยู่ภายใต้การบริหารจัดการของบุคคลอื่น
- บุคคลนั้นจะต้องมีความเป็นอิสระจากบุคคลอื่น ๆ ในองค์กรนั้น
- บุคคลดังกล่าวเป็นผู้รับภาระความเสี่ยงทางเศรษฐกิจในกิจกรรมที่กระทำนั้น

จากลักษณะความเป็นอิสระดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ผู้ประกอบการนั้นจะไม่รวมไปถึงกรณีลูกจ้างด้วย เพราะลูกจ้างไม่ได้กระทำการใด ๆ อย่างเป็นอิสระปราศจากความครอบงำ เนื่องจากต้องทำตามคำสั่งของนายจ้าง¹²

4.1.2.2 ข้อพิจารณาในกรณีที่หน่วยงานของรัฐ

มาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD กำหนดว่า “รัฐบาล หน่วยงานส่วนภูมิภาค หน่วยงานส่วนท้องถิ่น และหน่วยงานอื่น ๆ ของรัฐตามกฎหมายมหาชน ไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในส่วนที่เกี่ยวกับกิจกรรมหรือธุรกรรมในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชน (Public Authorities) แม้ว่าหน่วยงานดังกล่าวจะมีการเรียกเก็บค่าบำรุง (Due) ค่าธรรมเนียม (Fees) เงินบริจาค (Contributions) หรือค่าตอบแทน (Payments) จากกิจกรรมหรือธุรกรรมดังกล่าว”¹³

มาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD มีองค์ประกอบที่สำคัญสององค์ประกอบคือ “หน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชน (Bodies Governed by Public Law)” และ “กิจกรรมหรือธุรกรรมซึ่งกระทำในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชน (Activities or transactions in which they engage as public authority)” ฉะนั้น ในการพิจารณาว่า กิจกรรมหรือธุรกรรมใดอยู่ภายใต้บังคับมาตราดังกล่าวหรือไม่ จึงต้องพิจารณาจากองค์ประกอบดังกล่าวนั่นเอง ในส่วนองค์ประกอบ “หน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชน” นั้น แนววินิจฉัยของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปให้ความหมายขององค์ประกอบดังกล่าวในทางตรงข้าม กล่าวคือ วินิจฉัยเพียงว่า หน่วยงานนั้น ๆ ไม่ใช่หน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชนในความหมายของมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD เท่านั้นแต่ไม่ได้ให้ความหมายว่าหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชน

¹² เพิ่งอ้าง, น.78.

¹³ Article 13 of RVD

1. State, regional and local government authorities and other bodies governed by public law shall not be regarded as taxable persons in respect of the activities or transactions in which they engage as public authorities, even where they collect dues, fees, contributions or payments in connection with those activities or transactions.

มีความหมายว่าอย่างไร ตัวอย่างที่ปรากฏเช่น ศาลตัดสินว่าหน่วยงานนั้น ๆ เป็นผู้ค้าซึ่งอยู่ในบังคับของกฎหมายเอกชน (*Toll Cases*) หรือที่ตัดสินว่าหน่วยงานนั้น ๆ ไม่ได้มีส่วนในการบริหารราชการแผ่นดิน (*Commission v. Netherlands*) หรือที่ตัดสินว่าหน่วยงานนั้น ๆ ดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจโดยอิสระ (*Commission v. Netherlands*) ส่วนองค์ประกอบ “กิจกรรมหรือธุรกรรมซึ่งกระทำในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชน” ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปวางแนววินิจฉัยว่า การแบ่งแยกระหว่างกิจกรรมของรัฐและกิจกรรมของเอกชน ให้พิจารณาจากระบบกฎหมายภายในที่ใช้บังคับกับหน่วยงานนั้น ๆ¹⁴ ซึ่งเห็นได้ว่า องค์ประกอบในส่วนนี้ก็ไม่ได้มีการกำหนดแนวทางในการพิจารณาไว้เป็นแนวทางเดียวกันแต่อย่างใด เพราะขึ้นอยู่กับระบบกฎหมายภายในของแต่ละรัฐ¹⁵

ในกรณีของมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD มีแนวคำพิพากษาของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปที่น่าสนใจ ดังนี้

1) คำตัดสินแรกที่เกี่ยวข้องกับการกระทำของหน่วยงานของรัฐ ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปได้ตัดสินเอาไว้โดยชัดเจนว่า กิจกรรมที่ดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐไม่อยู่นอกขอบเขตภาษีมูลค่าเพิ่ม (ถ้อยคำที่ปรากฏในคำพิพากษาคือ ไม่ได้รับการยกเว้น) เพียงเพราะว่า การดำเนินการดังกล่าวตกอยู่ในสิทธิของผู้ใช้อำนาจมหาชน (*Falling within the prerogatives of public authority*) ซึ่งได้แก่คดี 235/85 *Commission v. Netherlands* อันเป็นกรณีเกี่ยวกับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของพนักงานรับรองเอกสาร (*Notaries*) และเจ้าพนักงานบังคับคดี (*Bailiffs*) ในประเทศเนเธอร์แลนด์ โดยศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปตัดสินว่า บุคคลดังกล่าวเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพราะดำเนินการทางเศรษฐกิจโดยอิสระ และไม่ใช่หน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชนตามมาตรา 4 (5) แห่ง The Sixth VAT Directive (ปัจจุบันคือ มาตรา 13 (1) แห่ง RVD) เมื่อเจ้าหน้าที่ของรัฐ (*Public Officers*) ผู้ใด ไม่ได้เป็นเจ้าหน้าที่ผู้ใช้อำนาจมหาชน (*Public Authorities*) แต่ให้บริการแก่ประชาชนเพื่อแลกกับค่าตอบแทนที่ประชาชนชำระให้ ย่อมถือว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐดังกล่าวดำเนินการทางเศรษฐกิจ ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปจึงตัดสินว่า มาตรา 4 (5) (ปัจจุบันคือ มาตรา 13 (1) แห่ง RVD) ยกเว้นให้เฉพาะหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชนซึ่งกระทำในฐานะที่เป็นผู้ใช้อำนาจมหาชนเท่านั้น¹⁶

¹⁴ Rita de la Feria, “The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies,” *Intertax*, Vol. 37, pp.149-150 (2009).

¹⁵ Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel, *European Tax Law*, (The Netherlands : Kluwer Law International, 2012), p.314.

¹⁶ Ben Terra and Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives Volume 1*, (The Netherlands : IBFD, 2011), p.394.

2) ในคดี 231/87 (*Comune di Carpaneto Piacentino and Comune di Rivergaro*) ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปตัดสินว่า การทำกิจกรรมในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชนต้องเป็นกิจกรรมที่กระทำโดยหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชนภายใต้ระบบกฎหมายพิเศษที่ใช้บังคับกับหน่วยงานนั้น ๆ แต่ไม่รวมถึงกิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐดังกล่าวกระทำภายใต้เงื่อนไขทางกฎหมายเดียวกันที่ใช้บังคับกับผู้ประกอบการเอกชน หน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชนควรเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีในกิจกรรมที่อาจดำเนินการได้โดยเอกชนซึ่งมีการแข่งขันกัน¹⁷

3) ในคดี C-430/04 (*Feuerbestattungsverein Halle eV*) ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปกล่าวถึงบทบัญญัติมาตรา 4 (5) แห่ง The Sixth VAT Directive (ปัจจุบันคือ มาตรา 13 (1) แห่ง RVD) ว่า บทบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้มีขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นกลางทางภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีการขายสินค้าหรือการให้บริการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันและมีการแข่งขันระหว่างกัน บทบัญญัติดังกล่าวจึงทำให้เห็นได้ว่าหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชนอาจมีการกระทำกิจกรรมหรือธุรกรรมภายใต้ระบบกฎหมายพิเศษที่ใช้บังคับกับหน่วยงานนั้น ๆ หรือทำกิจกรรมหรือธุรกรรมซึ่งเป็นการแข่งขันกับเอกชนภายใต้ระบบกฎหมายเอกชนหรือบนพื้นฐานของการบริหารสัมปทาน (On the basis of administrative concessions)¹⁸

4) ในคดี C-359/97 (*Commission v. United Kingdom*) ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปวินิจฉัยว่า การดำเนินกิจกรรมให้ใช้ถนนโดยมีการเรียกเก็บค่าผ่านทางหรือค่าธรรมเนียม (Road Tolls) ในบางกรณีไม่ได้ดำเนินการโดยหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายมหาชนเท่านั้น แต่ยังอาจดำเนินการได้โดยผู้ค้าที่อยู่ภายใต้กฎหมายเอกชนอีกด้วย ศาลจึงตัดสินว่า ควรมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจกรรมดังกล่าว ซึ่งสอดคล้องกับคดี C-358/97 (*Commission v. Ireland*) ที่ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปวินิจฉัยว่า การดำเนินกิจกรรมให้ใช้ถนนโดยมีการเรียกเก็บค่าผ่านทางหรือค่าธรรมเนียมเป็นการดำเนินการโดยผู้ค้าที่อยู่ภายใต้กฎหมายเอกชน จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁹

5) ในคดี C-446/98 (*Câmara Municipal do Porto*) กรณีนี้มีประเด็นปัญหาคือ The City Council (สภาเมืองแห่งหนึ่งในประเทศโปรตุเกส) ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าธรรมเนียมการจอดรถ (Parking Charges) ที่ได้รับหรือไม่ ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปกล่าวว่าประเด็นปัญหานี้ไม่สามารถพิจารณาได้จากเนื้อหาหรือวัตถุประสงค์ของกิจกรรมไม่ว่าสภาเมืองจะเป็นเจ้าของที่ดินและไม่ว่าที่ดินนั้นจะเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินสาธารณะหรือไม่

¹⁷ *Ibid*, p.395.

¹⁸ *Ibid*, p.399.

¹⁹ *Ibid*, pp.412-413.

ก็ตาม แต่กรณีนี้ต้องพิจารณาว่ากิจกรรมนั้น ๆ อยู่ภายใต้ระบบกฎหมายพิเศษซึ่งใช้บังคับกับหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชน หรืออยู่ภายใต้เงื่อนไขทางกฎหมายเช่นเดียวกันกับที่ใช้บังคับแก่ผู้ประกอบการเอกชน ซึ่งกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจมหาชนนี้ มีตัวอย่างเช่น การอนุญาตหรือการไม่อนุญาตให้จอดรถบนทางสาธารณะ หรือการลงโทษปรับเนื่องจากจอดรถเกินกว่าเวลาที่ได้รับอนุญาต ซึ่งกิจกรรมเหล่านี้แสดงให้เห็นว่า เป็นกิจกรรมภายใต้ระบบกฎหมายมหาชน (Public Law Regime)²⁰ หรือกรณีของประเทศเนเธอร์แลนด์ การจอดรถในโรงรถหรือบนที่ดินที่มีรั้วกัน ซึ่งสามารถดำเนินการได้ทั้งหน่วยงานของรัฐและเอกชน นับว่าเป็นกิจกรรมที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่การจอดรถบนถนนสาธารณะย่อมไม่ใช่กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด²¹

นอกจากนี้ ยังมีประเด็นที่น่าสนใจอีกประการหนึ่งคือ ประเด็นเกี่ยวกับการออกใบอนุญาตให้ใช้คลื่นความถี่สำหรับกิจการโทรคมนาคมโดยมีคดีตัวอย่างคือ คดี C-284/04 (*T-Mobile Austria and other*) ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่า มีการดำเนินการออกใบอนุญาตให้ใช้คลื่นความถี่สำหรับกิจการโทรคมนาคมโดยการเปิดประมูล ซึ่งไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในระหว่างกระบวนการการประมูลแต่อย่างใด แต่อย่างไรก็ดี บริษัทที่ชนะการประมูลมีการขอคืนภาษีซื้อที่ได้จ่ายไป จึงทำให้กรณีดังกล่าวเข้าสู่การพิจารณาของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป ซึ่งศาลวินิจฉัยว่า กิจกรรมที่เป็นปัญหาตามข้อพิพาทนี้ กระบวนการหลักคือ การอนุญาตให้ผู้ประกอบการทางเศรษฐกิจที่ได้รับอนุญาตให้ใช้คลื่นความถี่สามารถนำเสนอบริการของผู้ประกอบการทางเศรษฐกิจให้แก่ประชาชนในตลาดโทรคมนาคมเพื่อแลกกับค่าตอบแทนได้ ซึ่งกระบวนการหลักที่เป็นปัญหาตามข้อพิพาทนี้ โดยปกติแล้วไม่สามารถดำเนินการได้โดยผู้ประกอบการทางเศรษฐกิจ ประกอบกับในการอนุญาตหรืออนุมัติดังกล่าว องค์กรผู้มิอำนาจไม่ได้มีส่วนร่วมในการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินด้วยแต่อย่างใด อีกทั้งการอนุญาตให้ใช้สิทธิในคลื่นความถี่ดังกล่าวก็มีวัตถุประสงค์เพื่อได้รับรายได้อย่างต่อเนื่อง (The purpose of obtaining income therefrom on a continuing basis) ในกระบวนการเช่นนี้ องค์กรผู้มิอำนาจจะทำหน้าที่เพียงควบคุมการดำเนินกิจกรรมและควบคุมการใช้งานคลื่นความถี่เท่านั้น ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาทั้งหมด

²⁰ Case C-446/98 (Câmara Municipal do Porto).

²¹ Herman W.M. van Kesteren and Madeleine M.W.D. Merks, “The Concept of Taxable Persons (and Fixed Establishments) in EU VAT,” in Thomas Ecker et al (Ed.), The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems around the world, (The Netherlands : Kluwer Law International, 2012), p.631.

กิจกรรมตามข้อพิพาท จึงไม่ถือว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจในความหมายของมาตรา 4 (2) แห่ง The Sixth VAT Directive (ปัจจุบันคือ มาตรา 9 แห่ง RVD)²²

อนึ่ง ยังมีหลักการที่สำคัญอีกประการหนึ่งซึ่งศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปได้วางแนววินิจฉัยไว้คือ มาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD เป็นข้อยกเว้นของมาตรา 9 แห่ง RVD กล่าวคือ หากกรณีใดสามารถปรับเข้ากับองค์ประกอบของมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD ได้ กิจกรรมนั้นก็จะเป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือไม่ถือว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจตามความหมายในมาตรา 9 แห่ง RVD นั่นเอง แต่ถ้ากิจกรรมใดไม่ได้เป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจในความหมายของมาตรา 9 แห่ง RVD อยู่แล้ว ก็ไม่จำเป็นต้องพิจารณามาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD แต่อย่างใด²³

จากแนวคำวินิจฉัยของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปที่ได้กล่าวมาทั้งหมด พอสรุปแนวทางการตีความมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD ได้ดังนี้

ประการแรก หากสามารถปรับเข้ากับองค์ประกอบของมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD ได้ ไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจตามความหมายในมาตรา 9 แห่ง RVD หรือไม่ เพราะมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD เป็นข้อยกเว้นของมาตรา 9 แห่ง RVD

ประการที่สอง ข้อพิจารณาของมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD ประการสำคัญคือ หน่วยงานของรัฐทำกิจกรรมหรือธุรกรรมนั้น ๆ ในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชนหรือไม่ ซึ่งไม่ได้พิจารณาจากเนื้อหาสาระหรือวัตถุประสงค์ของกิจกรรม แต่ต้องพิจารณาจากระบบกฎหมายที่ใช้บังคับ กล่าวคือ หากเป็นกิจกรรมที่กระทำโดยหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชนภายใต้ระบบกฎหมายพิเศษที่ใช้บังคับกับหน่วยงานนั้น ๆ ย่อมเป็นการทำกิจกรรมในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชน แต่ถ้าเป็นกิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐกระทำภายใต้เงื่อนไขทางกฎหมายเช่นเดียวกันกับที่ใช้บังคับแก่ผู้ประกอบการเอกชน²⁴ ต้องพิจารณาต่อไปว่ากิจกรรมดังกล่าวเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจตามความหมายในมาตรา 9 แห่ง RVD หรือไม่

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 9 และมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD ประกอบกับแนวคำวินิจฉัยของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปแสดงให้เห็นได้ว่า การพิจารณาว่า

²² Case C-284/04 (T-Mobile Austria and other).

²³ Herman W.M. van Kesteren and Madeleine M.W.D. Merks, *supra note* 21, p.631.

²⁴ ใน Case C-359/97 (Commission v. United Kingdom) ใช้ถ้อยคำที่แตกต่างไป โดยอธิบายว่า “ในบางกรณีไม่ได้ดำเนินการโดยหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายมหาชนเท่านั้น แต่ยังอาจดำเนินการได้โดยผู้ค้าที่อยู่ภายใต้กฎหมายเอกชนอีกด้วย”

หน่วยงานของรัฐได้รับยกเว้นหรือไม่ มีหลายประเด็นที่ต้องพิจารณา ซึ่งประการแรกคือ พิจารณาว่าหน่วยงานของรัฐประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจในความหมายของมาตรา 9 แห่ง RVD หรือไม่ หากพิจารณาแล้วได้ความว่าไม่ใช่กิจกรรมทางเศรษฐกิจ กิจกรรมดังกล่าวก็ไม่อยู่ในขอบข่ายของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด ประการที่สอง ต้องพิจารณาว่าหน่วยงานนั้นเป็นหน่วยงานตามกฎหมายมหาชน หรือกฎหมายเอกชน ซึ่งระบบกฎหมายในของรัฐสมาชิกเท่านั้นที่จะสามารถนำพิจารณาในประเด็นดังกล่าวได้ ประการที่สาม ต้องพิจารณาว่ากิจกรรมดังกล่าวอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายมหาชนหรือกฎหมายเอกชน²⁵

อย่างไรก็ดี หลักการที่หน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชนไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการดำเนินกิจกรรมหรือธุรกรรมในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชนตามมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD ซึ่งได้กล่าวมาข้างต้น มีข้อยกเว้นสามประการ คือ

1) หน่วยงานของรัฐจะถูกพิจารณาให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ถ้าหากการพิจารณาให้หน่วยงานของรัฐไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะนำไปสู่การบิดเบือนการแข่งขันอย่างมีนัยสำคัญ (The significant distortions of competition) (มาตรา 13 (1) วรรคสอง แห่ง RVD)²⁶

ตัวอย่างเช่น ในคดี C-288/07 (*Isle of Wight Council*) ซึ่งเป็นคดีเกี่ยวกับการดำเนินการให้บริการที่จอดรถนอกบริเวณถนน (Off-street car-parking facilities) โดยหน่วยงานส่วนท้องถิ่นที่หน่วยงานในสหราชอาณาจักร ซึ่งภาคเอกชนก็มีการให้บริการในลักษณะเช่นนี้ในแต่ละพื้นที่ของหน่วยงานส่วนท้องถิ่นที่หน่วยงานดังกล่าวเช่นกัน โดยนัยของคำพิพากษานี้ทำให้เกิดหลักในการพิจารณามาตรา 13 (1) วรรคสอง แห่ง RVD สามประการ ประการที่หนึ่ง คือ การตีความความหมายของคำว่า “การบิดเบือนการแข่งขันอย่างมีนัยสำคัญ” ต้องประเมินจากกิจกรรมที่อ้างถึง โดยไม่ต้องประเมินเกี่ยวกับตลาดท้องถิ่นใด ๆ เป็นการเฉพาะ (Any local market in particular) ประการที่สอง คำว่า “จะนำไปสู่ (Would lead to)” ในมาตราดังกล่าว การตีความต้องไม่ครอบคลุมเพียงการแข่งขันที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น แต่ต้องรวมถึงการแข่งขันที่อาจเกิดขึ้นได้ (Potential competition) โดยผู้ประกอบการเอกชนในการเข้าถึงตลาดที่เกี่ยวข้องด้วย ประการที่สาม คำว่า “นัยสำคัญ (Significant)” ต้องเข้าใจว่าหมายถึง การบิดเบือนการแข่งขันที่เกิดขึ้นจริงและอาจเกิดขึ้นจริงด้วย (The actual or potential distortions of competition)²⁷

2) หน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชนจะถูกพิจารณาให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการดำเนินกิจกรรมที่ระบุไว้ใน Annex I แต่การดำเนินกิจกรรมดังกล่าวต้องไม่ใช่

²⁵ Oskar Henkow, *supra* note 1, p.182.

²⁶ Ben Terra and Julie Kajus, *supra* note 16, p.393.

²⁷ Case C-288/07 (*Isle of Wight Council*).

การดำเนินการขนาดเล็กซึ่งไม่มีความสำคัญ (On such a small scale as to be negligible) (มาตรา 13 (1) วรรคสาม แห่ง RVD) ซึ่งกิจกรรมกิจกรรมที่ระบุไว้ใน Annex I มีดังนี้²⁸

- การให้บริการโทรคมนาคม (Telecommunication Services)
 - การจัดหาน้ำ ก๊าซ ไฟฟ้า และพลังงานความร้อน (Supply of water, Gas, Electricity thermal energy)
 - การขนส่งสินค้า (Transport of goods)
 - การให้บริการท่าเรือและสนามบิน (Port and airport servies)
 - การขนส่งคน (Passenger transport)
 - ผลิตสินค้าใหม่เพื่อขาย (New goods manufactures for sale)
 - ธุรกิจซึ่งเกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร (Agricultural products)
 - องค์การการจัดงานแสดงสินค้าและนิทรรศการ (Organization of trade fairs and exhibitions)
 - การจัดการคลังสินค้า (Warehousing)
 - กิจกรรมเชิงพาณิชย์ของหน่วยงานของรัฐ (Activities of commercial publicity bodies)
 - กิจกรรมของหน่วยงานเกี่ยวกับการท่องเที่ยว (Activities of travel agencies)
 - การทำงานของพนักงานร้านค้า สหกรณ์ และโรงอาหารอุตสาหกรรมและสถาบันที่คล้ายคลึงกัน (Running of staff shops, cooperatives and industrial canteens and similar institutions)
 - กิจกรรมที่ดำเนินการโดยหน่วยงานเกี่ยวกับวิทย์และเทคโนโลยีที่สนับสนุนที่กิจกรรมเหล่านี้ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 132 (1) (q) แห่ง RVD
- 3) การได้มาซึ่งสินค้าภายในประเทศสมาชิก (Intra-Community acquisitions) โดยหน่วยงานของรัฐ ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 3 (1) (b) แห่ง RVD²⁹

²⁸ *Ibid*, p.393.

²⁹ *Ibid*, p.393.

4.1.3 ข้อพิจารณาเรื่องกิจการที่กระทำ

เมื่อพิจารณาถึงมาตรา 1 ข้อ 2 แห่ง RVD ซึ่งบัญญัติว่า “หลักการของระบบทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะนำไปใช้กับสินค้าหรือบริการในกรณีของการจัดเก็บภาษีทั่วไปสำหรับการบริโภค ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นส่วนหนึ่งในราคาสินค้าหรือบริการดังกล่าว โดยจะมีการเรียกเก็บจากธุรกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในขั้นตอนกระบวนการผลิตหรือการจัดจำหน่ายก่อนขั้นตอนที่ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นจริง” จึงเห็นได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นย่อมมีผลใช้บังคับกับธุรกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือให้บริการที่จัดทำขึ้นเพื่อที่จะทำให้เกิดการบริโภคในที่สุด ธุรกรรมเหล่านี้ย่อมมีหลายขั้นตอนก่อนที่จะสินค้าหรือบริการจะถึงมือผู้บริโภค ซึ่งอาจเป็นขั้นตอนของกระบวนการนำเข้า กระบวนการผลิต หรือกระบวนการบริการซึ่งอาจเป็นการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้า³⁰

อย่างไรก็ตาม การขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้า ที่จะอยู่ในบังคับของ ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น มาตรา 2 ข้อ 1 แห่ง RVD ได้กำหนดไว้ว่าจะต้องเป็น

(a) การขายสินค้าโดยมีค่าตอบแทนซึ่งได้กระทำภายในดินแดนของประเทศสมาชิกโดยผู้ประกอบการที่ได้ดำเนินการของตนอย่างเช่นผู้ประกอบการนั้น

(b) การได้รับสินค้านี้ระหว่างประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปโดยมีค่าตอบแทนภายในดินแดนของประเทศสมาชิก

(c) การให้บริการโดยมีค่าตอบแทนภายในดินแดนของประเทศสมาชิก โดยผู้ประกอบการที่ได้ดำเนินการของตนอย่างเช่นผู้ประกอบการนั้น

(d) การนำเข้าสินค้า

จึงเห็นได้ว่า การขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าที่จะอยู่ในบังคับของ ภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปนั้นจะต้องเป็นการกระทำที่นำไปโดยมีค่าตอบแทน และเป็นธุรกรรมที่กระทำไปโดยผู้ประกอบการที่ได้กระทำไปในการดำเนินการหรือประกอบการค้าตามปกติของผู้ประกอบการด้วย³¹

เมื่อกล่าวโดยเฉพาะถึงความหมายของการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้านั้น RVD ยังได้บัญญัติให้ความหมายเอาไว้เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องนำไปใช้ในการพิจารณาว่า ธุรกรรมใดมีลักษณะเป็นการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าที่อยู่ในบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่มไว้อีกด้วย³²

³⁰ สุเมธ ศิริคุณโชติ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.62.

³¹ เพ็งอ้าว, น.62-63.

³² เพ็งอ้าว, น.63.

4.1.3.1 การขายสินค้า³³

การขายสินค้าตามความหมายในภาษาอังกฤษที่ RVD ได้ให้ไว้ ซึ่งเป็นธุรกรรมที่อยู่ในบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ใช้คำว่า “Supply of Goods” ซึ่งจะมีความหมายกว้างกว่าความหมายของคำว่า “ขาย” ในภาษาไทย โดยในมาตรา 14 แห่ง RVD ให้หมายถึง “การโอนไปซึ่งสิทธิในการใช้สอยและจำหน่าย รวมทั้งสิทธิอื่นในทรัพย์สินที่มีรูปร่างอย่างเป็นเจ้าของ” ดังนั้น คำว่า “การขายสินค้า” หรือ “Supply of Goods” ที่อยู่ในบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปนั้นจึงหมายความว่า การขายสินค้าจริง และยังมีความหมายรวมถึงธุรกรรมใด ๆ ที่ทำให้เกิดการโอนไปซึ่งสิทธิในความเป็นเจ้าของสินค้าด้วย

สำหรับคำว่า “ทรัพย์สินมีรูปร่าง” นั้น มาตรา 15 แห่ง RVD ได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษให้ทรัพย์สินเหล่านี้เป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างด้วย กล่าวคือ กระแสไฟฟ้า ก๊าซ ความร้อน ความเย็น และสิ่งอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ซึ่งน่าจะหมายถึงพลังงานต่าง ๆ ดังนั้น หากผู้ประกอบการได้ขายสินค้าประเภทเหล่านี้แล้วย่อมเป็นธุรกรรมที่อยู่ในความหมายของคำว่า “การขายสินค้า” ในมาตรา 14 ด้วย ธุรกรรมที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นเป็นธุรกรรมที่มีลักษณะที่เห็นได้ชัดเจนว่าเป็นการขายสินค้าในตัวเองอยู่แล้ว อย่างไรก็ตาม มีธุรกรรมบางประเภทที่ RVD ได้กำหนดให้ถือว่าเป็น “การขายสินค้าด้วย” อันได้แก่ การต้องโอนสิทธิในความเป็นเจ้าของทรัพย์สินตามคำสั่งของเจ้าหน้าที่หรือตามอำนาจของกฎหมาย โดยได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าชดเชย เช่น ในกรณีของการเวนคืน การโอนอสังหาริมทรัพย์ให้หน่วยงานของรัฐโดยได้รับค่าชดเชยนั้น RVD กำหนดให้ถือว่าเป็นการขายสินค้า หรือในกรณีของการให้เช่าซื้อ (Hire/purchase) RVD ก็กำหนดให้ถือว่าเป็นการขายสินค้า แม้ว่าในขณะที่ทำสัญญาเช่าซื้อนั้นสิทธิในความเป็นเจ้าของยังไม่ได้โอนไปจนกว่าวันสุดท้ายของการชำระค่าเช่าซื้องวดสุดท้ายจะได้กระทำก็ตาม แต่ธุรกรรมดังกล่าวก็ถือว่าเป็นการขายสินค้าแล้ว หรือในกรณีของการโอนสินค้าให้แก่กันตามสัญญาที่มีการตั้งตัวแทนในการซื้อหรือขายโดยตัวแทนได้รับค่านายหน้าสำหรับการซื้อขายดังกล่าว การโอนทรัพย์สินผ่านตัวแทนตามสัญญาก็ถือว่าเป็นการขายสินค้าแล้วเช่นกัน

นอกจากนี้ ยังมีธุรกรรมบางประเภทที่ RVD ได้กำหนดให้ถือว่าเป็นการขายสินค้าโดยมีค่าตอบแทนไว้อีกด้วย เช่น ในกรณีของการนำสินค้าไปใช้ส่วนตัว หรือนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นนอกจากในทางธุรกิจของตน โดยผู้ที่จะนำสินค้าไปใช้นั้นต้องเป็นผู้ประกอบการเองหรือพนักงานที่เกี่ยวข้อง และสินค้านั้นจะต้องเป็นทรัพย์สินส่วนหนึ่งของกิจการซึ่งภาษีซื้อสำหรับสินค้านั้นได้ถูกหรืออาจถูกนำไปคำนวณหักออกจากภาษีขายได้ อย่างไรก็ตาม หากผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้เองเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจในลักษณะที่อาจจะเป็นตัวอย่างสินค้า

³³ เฟิงอ้าง, น.63-64.

หรือเป็นของขวัญที่มีมูลค่าเพียงเล็กน้อยแล้ว การนำสินค้าไปใช้เองดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นการขายสินค้าโดยมีค่าตอบแทน

4.1.3.2 การให้บริการ³⁴

การให้บริการ (Supply of Services) นั้น ตามมาตรา 24 แห่ง RVD หมายความว่าถึง ธุรกรรมใด ๆ ซึ่งไม่ใช่การขายสินค้า นอกจากนี้ มาตราดังกล่าวยังได้กำหนดให้การให้บริการเกี่ยวกับการสื่อสารโทรคมนาคมเป็นการให้บริการประเภทหนึ่งด้วย และให้ความหมายถึงการให้บริการซึ่งเกี่ยวข้องกับการถ่ายทอดสด การปล่อย หรือการรับสัญญาณ ข้อความ ภาพและเสียง หรือข้อมูลข่าวสารทางสายส่ง คลื่นวิทยุ สายใยแก้วนำแสง หรือทางระบบแม่เหล็กไฟฟ้าอื่น ๆ รวมถึงการโอนหรือส่งมอบซึ่งสิทธิในการได้ใช้บริการดังกล่าวด้วย จึงเห็นได้ว่า RVD นั้น ไม่ได้มีการบัญญัติอย่างชัดเจนว่าบริการหรือการให้บริการเป็นอย่างไร (ต่างกับกรณีการขายสินค้า) ดังนั้น ธุรกรรมบางอย่างนั้นจะเป็นการให้บริการหรือไม่ จึงอาจเกิดความแตกต่างกันไปตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของแต่ละประเทศได้

ในกรณีของการโอนทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง เช่น ทรัพย์สินทางปัญญา โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เป็นต้น หรือในกรณีของการที่มีภาระผูกพันให้ผู้ประกอบการจะต้องระงับหรืองดเว้นการกระทำหรือต้องยอมรับกรรมบางอย่างนั้น มาตรา 25 แห่ง RVD ได้บัญญัติให้ประเทศสมาชิกอาจถือว่าธุรกรรมที่เกี่ยวกับการโอนทรัพย์สินไม่มีรูปร่างหรือการงดเว้นการกระทำดังกล่าวเป็นการให้บริการหรือไม่ก็ได้

การให้บริการนั้น ผู้ประกอบการอาจนำสินค้าที่กิจการได้รับมาไปใช้ในการให้บริการหรืออาจเป็นการให้บริการที่ผู้ประกอบการได้กระทำขึ้นเอง โดยการให้บริการดังกล่าวผู้ประกอบการอาจให้บริการแก่ลูกค้าซึ่งอาจเป็นผู้ซื้อหรือผู้บริโภคบริการทั้งหมด แต่ในบางกรณีผู้ประกอบการดังกล่าวอาจให้บริการแก่ตนเอง ซึ่งอาจเป็นการใช้บริการส่วนตัวของผู้ประกอบการเอง หรือเป็นการใช้บริการของตนเองเพื่อการประกอบกิจการของผู้ประกอบการดังกล่าวก็ได้ หรืออาจเป็นการใช้บริการดังกล่าวเป็นการส่วนตัวและเพื่อการประกอบกิจการของผู้ประกอบการไปพร้อมกันก็ได้ ในกรณีเช่นนี้ มาตรา 26 แห่ง RVD ได้กำหนดว่าการนำสินค้าซึ่งเป็นทรัพย์สินส่วนหนึ่งของกิจการนั้นไปใช้ส่วนตัวนอกจากเพื่อวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ เพื่อให้บริการแก่ผู้ประกอบการเอง หรือลูกจ้าง พนักงานของผู้ประกอบการ ซึ่งภาษีซื้อของสินค้านั้นได้ถูกนำไปหักออกจากภาษีขายแล้ว ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน กล่าวคือเป็นการนำสินค้าของกิจการไปใช้เพื่อให้บริการแก่ผู้ประกอบการเองส่วนตัว จึงมีสภาพเหมือนกับผู้ประกอบการเป็นผู้บริโภคโดยการนำสินค้านั้นมาใช้ให้บริการตนเอง ธุรกรรมดังกล่าวจึงควรถือว่าเป็นการให้บริการโดยมีค่าตอบแทน หรือในกรณีที่เป็นการ

³⁴ เพิ่งอ้าง, น.64-65.

ให้บริการแก่ตนเองเป็นการส่วนตัวไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ โดยไม่มีการเรียกเก็บค่าบริการ ในกรณีนี้ก็เช่นเดียวกัน ผู้ประกอบการก็เปรียบเสมือนเป็นผู้บริโภคเอง ธุรกรรมดังกล่าวจึงควรถือว่าเป็นการให้บริการโดยมีค่าตอบแทน

4.1.3.3 การนำเข้าสินค้า³⁵

การนำเข้าสินค้า (Importation of Goods) เป็นธุรกรรมที่อยู่ในบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งมาตรา 30 แห่ง RVD ได้ให้ความหมายไว้ว่า “เป็นการนำสินค้าซึ่งไม่อยู่ในความหมายของคำว่าเคลื่อนย้ายได้อย่างอิสระตามมาตรา 24 ของอนุสัญญา (ปัจจุบันคือมาตรา 29 ของอนุสัญญา TFEU) เข้ามาในประเทศสมาชิกของกลุ่มสหภาพยุโรป” กล่าวคือการนำเข้าสินค้าจากประเทศอื่นนอกจากประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปเข้ามาในประเทศสมาชิกของกลุ่มสหภาพยุโรป การนำเข้าสินค้าที่อยู่ในบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นการนำเข้าโดยผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ก็ได้ โดยภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้าโดยปกติจะต้องชำระเมื่อได้มีการนำเข้าสินค้านั้นเข้าไปในประเทศสมาชิกที่มีการนำเข้า จึงเห็นได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าย่อมจะถูกเจ้าหน้าที่ศุลกากรจัดเก็บไปพร้อมกันกับศุลกากรสำหรับการนำเข้าสินค้านั้น ๆ ด้วย

4.1.3.4 กิจกรรมที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

บทบัญญัติแห่ง RVD ได้กำหนดถึงการดำเนินกิจกรรมที่มีความเหมาะสม จะได้รับการยกเว้นภาษีไว้หลายกรณี โดยอาจแบ่งได้เป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจกรรมบางประเภทที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะ และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจกรรมอื่น ๆ ดังนี้

(1) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจกรรมบางประเภทที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะ (Exemption for certain activities in the public interest)³⁶

ในบทบัญญัติมาตรา 132 (1) แห่ง RVD ได้กำหนดให้ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปจะต้องยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจกรรมต่าง ๆ อาทิ

(1) การให้บริการไปรษณีย์สาธารณะ (Public Postal Service) ที่ไม่ใช่เป็นการขนส่งผู้โดยสารและการให้บริการเกี่ยวกับการสื่อสารโทรคมนาคม

(2) การให้บริการโรงพยาบาลและการให้บริการทางการแพทย์ (Hospital and Medical Care) รวมทั้งบริการอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งได้ดำเนินการโดยองค์กรที่อยู่ภายใต้บังคับกฎหมายของรัฐ หรือองค์กรอื่นซึ่งมีการดำเนินการที่เปรียบเทียบกับองค์กรของรัฐ หรือโรงพยาบาล ซึ่งเป็นศูนย์กลางในการรักษาทางการแพทย์หรือการวินิจฉัยโรคและอื่น ๆ ที่ยอมรับให้มีการจัดตั้งขึ้นอย่างถูกต้องในลักษณะเดียวกัน

³⁵ เฟื่องอ้าง, น.65-66.

³⁶ เฟื่องอ้าง, น.69-70.

(3) การให้บริการทางการแพทย์ (Medical Care) สำหรับการปฏิบัติทางการแพทย์และผู้มีอาชีพที่เป็นผู้ช่วยแพทย์

(4) การปลูกถ่ายอวัยวะ การบริจาคเลือด และการให้นม (Human organs, Blood and Milk)

(5) การให้บริการทางวิชาชีพของช่างเทคนิคทันตกรรม (Dental Technicians) และการให้บริการของทันตแพทย์และช่างเทคนิคทันตกรรมโดยเฉพาะการทำรากฟันเทียม

(6) การขายสินค้าและการให้บริการที่มีความเกี่ยวข้องกับงานทางด้านสวัสดิการและประกันสังคม (Welfare and Social Security Work) รวมทั้งกิจกรรมต่าง ๆ ที่ได้ดำเนินการโดยบ้านพักคนชรา หน่วยงานภาครัฐ หรือหน่วยงานอื่น ๆ หรือโดยองค์กรที่ประเทศสมาชิกให้การยอมรับว่าเป็นองค์กรเพื่อการกุศล

(7) การให้บริการด้านการศึกษา (Education)

(8) การให้บริการของเจ้าหน้าที่ด้านการศึกษาหรือสถาบันที่เกี่ยวข้องทางด้านปรัชญา (Religious or Philosophical Institutions)

(9) การให้บริการบางประเภทที่เกี่ยวข้องกับการกีฬาหรือวิชาพลศึกษา (Sport or Physical Education) โดยองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรแก่บุคคลที่มีส่วนร่วมในด้านการศึกษาเกี่ยวกับกีฬาหรือพลศึกษา

(10) การขายสินค้าและการให้บริการบางประเภทที่เกี่ยวข้องกับงานทางด้านวัฒนธรรม (Cultural Services) โดยองค์กรภาครัฐหรือองค์กรทางด้านวัฒนธรรมของประเทศที่เกี่ยวข้อง

(11) การให้บริการด้านขนส่งสำหรับผู้ป่วยหรือผู้ที่ได้รับบาดเจ็บ (Transport services for sick injured persons) โดยยานพาหนะที่ได้รับการออกแบบมาเพื่อใช้ในวัตถุประสงค์ดังกล่าวโดยเฉพาะ ซึ่งดำเนินการโดยหน่วยงานหรือองค์กรที่ได้รับอนุญาตโดยถูกต้อง

(2) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจกรรมอื่น ๆ³⁷

จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะดังที่กล่าวข้างต้นแล้ว บทบัญญัติใน RVD ยังได้กำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจกรรมอื่น ๆ เช่น การทำธุรกรรมประเภทประกันภัย หรือประกันภัยต่อ ธุรกรรมทางการเงิน การขายแสดมภ์ตามราคาหน้าแสดมภ์เพื่อการให้บริการไปรษณีย์สาธารณะ เป็นต้น

³⁷ เฟิงอ้าง, น.70.

4.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของประเทศสวีเดน

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวีเดนเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ใน The Swedish VAT Act และในขณะเดียวกันประเทศสวีเดนยังมีระบบการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Compensation Schemes) ให้แก่หน่วยงานของรัฐ (State Entities) และหน่วยงานส่วนท้องถิ่น (Local Authorities) โดยมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องดังกล่าวเป็นการเฉพาะอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย ดังนั้น ในส่วนนี้จึงจะเป็นกล่าวถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตาม The Swedish VAT Act และจะกล่าวถึงลักษณะของระบบการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นลำดับ ดังนี้

4.2.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตาม The Swedish VAT Act

ด้วยเหตุที่ประเทศสวีเดนเป็นหนึ่งในรัฐสมาชิกของสหภาพยุโรป (ประเทศสวีเดนเข้ามาเป็นสมาชิกของสหภาพยุโรปเมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1995) จึงจำเป็นต้องกล่าวถึงประเด็นเรื่องการรับเอากฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป หรือ RVD มาปรับใช้ภายในรัฐสมาชิกเสียก่อน ซึ่งจากศึกษาพบว่า โดยหลักการมีแนวโน้มไปในสองแนวทาง (Two tendencies) แนวทางแรกคือ รัฐสมาชิกทำการบัญญัติกฎหมายลายลักษณ์ภายในขึ้นใหม่โดยมีบทบัญญัติที่ใกล้เคียงกับ RVD แนวทางที่สอง รัฐสมาชิกมีแนวโน้มที่จะยึดถือกฎหมายภายในฉบับเดิมของแต่ละรัฐซึ่งค่อนข้างที่จะมีความแตกต่างจาก RVD แต่อย่างไรก็ตาม ในหลายกรณีก็มีผลในทางกฎหมายเช่นเดียวกับ RVD เนื่องจากรัฐสมาชิกในกลุ่มนี้ใช้วิธีการตีความกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับบทบัญญัติที่ปรากฏใน RVD นั่นเอง³⁸

ในประเด็นเรื่องภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของหน่วยงานของรัฐ (The VAT treatment of the public sector) นั้น โดยทั่วไปอาจสรุปได้ว่าภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของหน่วยงานของรัฐขึ้นอยู่กับความเข้าใจความหมายของคำว่า “หน่วยงานของรัฐ (Public Body)” และ คำว่า “กฎหมายมหาชน (Public Law)” ในแต่ละรัฐซึ่งเกิดจากแนวการตีความของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป ข้อความจริงเช่นนี้จึงเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของหน่วยงานของรัฐในแต่ละรัฐที่ควรจะสอดคล้องกัน (The harmonisation of the VAT treatment of the public sector) เนื่องจากคำว่า “หน่วยงานของรัฐ” และคำว่า “กฎหมายมหาชน” ขึ้นอยู่กับบริบทของระบบกฎหมายของแต่ละรัฐสมาชิก ด้วยเหตุที่รัฐสมาชิกแต่ละรัฐยากที่จะทำความเข้าใจความหมาย

³⁸ Copenhagen Economics & KPMG, “VAT IN THE PUBLIC SECTOR AND EXEMPTIONS IN THE PUBLIC INTEREST,” (n.p., 2011), p.55.

ของถ้อยคำ เช่น คำว่า “หน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชน” และคำว่า “การกระทำในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชน” ผลของความเข้าใจที่แตกต่างกันของรัฐสมาชิกเช่นนี้ทำให้ผลในทางกฎหมายในหลายกรณีที่ตรงข้ามกับข้อความคิดที่ถูกพัฒนาโดยคำตัดสินของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป ซึ่งผลของความขัดแย้งระหว่างกฎหมายภายในของแต่ละรัฐกับ RVD นี้ ทำให้หน่วยงานฝ่ายบริหาร (Administrative Authorities) รวมทั้งศาลภายใน (National Court) ในบางประเทศต้องทำการปรับใช้ RVD โดยตรง และงดใช้บังคับกฎหมายภายใน (To refrain from applying provisions of national law) ส่วนประเด็นเรื่องการนำมาตรา 13 (1) แห่ง RVD มาปรับใช้ภายในรัฐสมาชิกนั้น พบว่า การนำมาตรา 13 (1) แห่ง RVD มาปรับใช้ มีหลากหลายแนวทาง กล่าวคือ ในบางประเทศ เช่น ประเทศสโลวีเนีย ประเทศกรีซ พบว่าถ้อยคำที่ปรากฏในกฎหมายภายในแทบจะเหมือนกับถ้อยคำที่ปรากฏในบทบัญญัติมาตรา 13 (1) แห่ง RVD ทั้งสิ้น แต่กรณีของสหราชอาณาจักรและประเทศสวีเดนไม่ได้มีการนำมาตรา 13 (1) แห่ง RVD มาบัญญัติในรูปของกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ (The form of statute law) แต่อย่างใด แต่ใช้วิธีการตีความบทบัญญัติของกฎหมายที่มีอยู่แล้วแต่เดิม (The provisions by interpretation of the existing law)³⁹ กรณีจึงสรุปได้ว่า ประเทศสวีเดนใช้วิธีการตีความกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับมาตรา 13 (1) RVD นั้นเอง

หากพิจารณาถึงที่มาของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวีเดน กล่าวได้ว่ากฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวีเดนมีพื้นฐานอ้างอิงมาจากกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป ซึ่งประเทศสวีเดนเข้ามาเป็นสมาชิกของสหภาพยุโรปเมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1995 แต่กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวีเดนประกาศใช้ครั้งแรกเมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1969 อย่างไรก็ดี เมื่อประเทศสวีเดนมีการปฏิรูปภาษี (Tax Reform) ครั้งใหญ่ อีกทั้งยังปรากฏหลักฐานด้วยว่าอิทธิพลของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปมีผลต่อกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับเดิม (แม้ว่าในขณะนั้นประเทศสวีเดนจะยังไม่ได้เข้าเป็นสมาชิกของสหภาพยุโรปก็ตาม) ประเทศสวีเดนจึงมีการประกาศใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับใหม่เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 1994 ซึ่งทั้งกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปและกฎหมายภาษีของประเทศสวีเดนนี้อยู่บนพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้น (The principle of taxing added value) ทั้งสิ้น แต่ความแตกต่างประการสำคัญระหว่างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปและกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวีเดนคือ กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปอ้างอิงมาจากมาตรา 113 ของสนธิสัญญากรุงโรม ค.ศ. 1957 (Treaty on the Functioning of the European Union) ซึ่งมีความมุ่งหมายที่จะทำให้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรปมีความสอดคล้องกันและ

³⁹ *Ibid*, p.55.

หลีกเลี่ยงการบิดเบือนการแข่งขันในตลาดภายในสหภาพยุโรป ส่วนกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวีเดนอยู่บนพื้นฐานในเรื่องการส่งเสริมเศรษฐกิจ ความเจริญเติบโตของเศรษฐกิจ การป้องกันการหนีภาษี (Tax Evasion) และการเสริมสร้างความสามารถในการแข่งขันของภาคอุตสาหกรรมของประเทศสวีเดนในบริบทระหว่างประเทศ ด้วยเหตุนี้ กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวีเดนจึงมีวัตถุประสงค์หรือความมุ่งหมายพิเศษยิ่งกว่าวัตถุประสงค์ในด้านภาษี เพราะมีความมุ่งหมายที่จะทำให้เศรษฐกิจมีประสิทธิภาพ และยังทำให้รัฐได้รับงบประมาณแผ่นดินมากขึ้น เมื่อเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายที่เสียไปในการบริหารจัดการเก็บภาษี⁴⁰ ซึ่งหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันมีการกำหนดไว้ใน The Swedish VAT Act นั้นเอง

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดไว้ใน The Swedish VAT Act มีอยู่หลายเรื่องด้วยกัน แต่ผู้เขียนจะกล่าวเฉพาะประเด็นเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี และประเด็นเรื่องกิจการที่กระทำเท่านั้น ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Taxable Persons)

ในการพิจารณาประเด็นเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของประเทศสวีเดนนั้น The Swedish VAT Act กำหนดองค์ประกอบประการหนึ่งคือ “กิจกรรม (Verksamhet compare : activity)” หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ข้อความคิดเรื่อง “กิจกรรม” เป็นส่วนหนึ่งของเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวีเดนนั้นเอง แต่เมื่อประเทศสวีเดนใช้วิธีการตีความกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับบทบัญญัติที่ปรากฏใน RVD ประเทศสวีเดนจึงมีความจำเป็นในการสร้างแนวคิดเรื่อง “กิจกรรม” ใน The Swedish VAT Act ให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ใน RVD คือ ให้มีความสอดคล้องกับข้อความคิดเรื่องกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Activity) ในมาตรา 9 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาว่าบุคคลใดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี⁴¹ ซึ่งมีตัวอย่างการปรับใช้ข้อความคิดเรื่อง “กิจกรรม” ใน The Swedish VAT Act ให้สอดคล้องกับข้อความคิดเรื่องกิจกรรมทางเศรษฐกิจในมาตรา 9 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD คือ ศาลปกครองสูงสุดในประเทศสวีเดน (The Supreme Administration Court) ได้พิจารณาคดีจากคณะกรรมการกฎหมายภาษี (The Tax Law Council) และมีการตัดสินว่าผู้เรียกร้องมีสิทธิหักภาษีสำหรับกิจกรรมการให้คำปรึกษา (Consultation Activity) แต่ไม่รวมถึงกิจกรรมอื่น ๆ

⁴⁰ Pernilla Rendahl, “European tax review,” *Intertax*, Volume 37, pp.341-342 (2009).

⁴¹ Björn Forssén, “EC law conformity between certain concepts in the ML (i.e. the Swedish value added tax act) and the national Swedish income tax law,” (n.p., 2016), p.137.

ซึ่งได้รับทุนจากเงินอุดหนุน (Which was financed by subsidies) ซึ่งปรากฏว่า ศาลปกครองสูงสุด ได้วินิจฉัยตามแนวทางการวินิจฉัยของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปในเรื่องกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยไม่จำเป็นต้องยกเลิกข้อความคิดเรื่อง “กิจกรรม” ออกจาก the Swedish VAT Act แต่อย่างใด⁴²

กล่าวโดยสรุปคือ The Swedish VAT Act กำหนดให้บุคคลตามกฎหมาย เช่น บริษัท หรือบุคคลธรรมดา เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี ถ้าบุคคลดังกล่าวดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยอิสระ (Independently) โดยไม่คำนึงถึงสถานที่และไม่ว่าจะมีวัตถุประสงค์ในการดำเนินกิจกรรม ดังกล่าวอย่างไร (Irrespective of where and for what purpose it is carried on) และไม่ว่าจะมีผลลัพธ์อย่างไร ซึ่งโดยทั่วไปความหมายของกิจกรรมทางเศรษฐกิจคือ การขายสินค้าหรือให้บริการโดยมีค่าตอบแทน (Payment) ส่วนการดำเนินกิจกรรมโดยอิสระนั้น หมายความว่ากิจกรรม ดังกล่าวต้องเป็นของบุคคลนั้น ๆ เอง ถ้าเป็นการที่บุคคลหนึ่งบุคคลใดทำงานให้แก่บุคคลอื่นในฐานะ ลูกจ้างย่อมไม่ใช่ว่าการดำเนินกิจกรรมโดยอิสระแต่อย่างใด ส่วนกรณีของหน่วยงานของรัฐนั้น หากรัฐและเทศบาล (The state and municipalities) ดำเนินกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทาง เศรษฐกิจ ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นกัน แต่จะไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจกรรมที่กระทำ ในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชน⁴³ ซึ่งเห็นได้ว่าการพิจารณาในประเด็นเรื่องผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวีเดนมีข้อพิจารณาเช่นเดียวกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป นั้นเอง

(2) กิจกรรมที่กระทำ

ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวีเดน สินค้าทั้งหมดรวมทั้งบริการทั้งหมด จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกรณีพิเศษตามที่กำหนดไว้ใน The Swedish VAT Act นอกจากนี้ ในประเทศสวีเดนยังมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้า สินค้า (Imports of Goods) อีกด้วย⁴⁴ ซึ่งมีรายละเอียดโดยสรุปดังนี้

1) ในการส่วนของการขายสินค้านั้น คำว่า “สินค้า” คือ สิ่งของต่าง ๆ เช่น วัตถุดิบและสินค้ากึ่งสำเร็จรูป (Raw materials and semi-finished goods) หรือสินค้าทุนและ

⁴² *Ibid*, p.133.

⁴³ Swedish Tax Agency, “The VAT Brochure,” Retrieved on May 10, 2019, from <https://www.skatteverket.se/download/18.361dc8c15312eff6fd117b1/1462185115587/the-vat-brochure-skv552b-utgava15.pdf>.

⁴⁴ ERNST & YOUNG, INTERNATIONAL VAT A GUIDE TO PRACTICE AND PROCEDURES IN 21 COUNTRIES, (n.p., 1991), p.313.

ทรัพย์สิน (Capital goods and property) และยังรวมถึงก๊าซ เครื่องทำความร้อนและระบายความร้อน และไฟฟ้าด้วย⁴⁵ แต่ไม่รวมถึงอสังหาริมทรัพย์ (Real property)⁴⁶

2) ในส่วนของการให้บริการนั้น บริการทุกประเภทต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหากบริการนั้น ๆ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย ซึ่งคำว่า “บริการ” หมายถึงบางสิ่งบางอย่างที่สามารถขายได้นอกจากสินค้า เช่น สิทธิ (Right)⁴⁷

3) ในส่วนของการนำเข้าสินค้านั้น หมายถึง สินค้าที่นำเข้ามาในประเทศสวีเดนจากสถานที่อื่นนอกจากสหภาพยุโรป (Goods brought into Sweden from a place outside the EU)⁴⁸ จึงเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศสวีเดนไม่ได้จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการเท่านั้น แต่ยังรวมถึงกรณีการนำเข้าสินค้าด้วย หลักการนี้เอาไปใช้โดยไม่คำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการนำเข้าและไม่คำนึงว่าธุรกรรมซึ่งเป็นการนำเข้าสินค้านั้นมีที่มาอย่างไร⁴⁹

อย่างไรก็ดี ใน The Swedish VAT Act ก็ปรากฏว่ามีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (Exemptions from tax liability) ให้แก่การประกอบกิจการบางประเภทอีกด้วย เช่น⁵⁰

- การรักษาที่โรงพยาบาล การรักษาทางทันตกรรม และการดูแลด้านสังคม (Hospital treatment, dental treatment or social care)
- การให้บริการทางการศึกษา (Education services)
- ธนาคารและบริการทางการเงิน (Banks and financing services) ธุรกรรมเกี่ยวกับหุ้น พันธบัตร ตั๋ว บัตรของขวัญ และเอกสารที่มูลค่าคล้ายคลึงกัน (Share transactions, bond, promissory notes, gift vouchers and similar documents of value)
- การให้บริการประกันภัย (Insurance services)
- งานศิลปะ (Works of art) งานวรรณกรรม (Literary work) โรงภาพยนตร์ ละครสัตว์ (Circus) โรงละคร (Theatre) การแสดงโอเปร่าและบัลเลต์ (Opera and ballet performances) คอนเสิร์ต ห้องสมุด และพิพิธภัณฑ์
- การโอนหรือการให้สิทธิในอสังหาริมทรัพย์ (Transfer or grant of the right to real estate)

⁴⁵ Tax Agency, *supra* note 43, p.4.

⁴⁶ ERNST & YOUNG, *supra* note 44, p.313.

⁴⁷ Tax Agency, *supra* note 43, p.4.

⁴⁸ *Ibid*, p.4.

⁴⁹ ERNST & YOUNG, *supra* note 44, p.314.

⁵⁰ *Ibid*, pp.318-319.

- การส่งสินค้าอื่น ๆ ที่ไม่ใช่พัสดุทางไปรษณีย์ (The sending by mail of items other than parcels)

- แสตมป์ไปรษณียากร ธนบัตรหรือเหรียญ

- หนังสือพิมพ์ (อัตราภาษีร้อยละ 0)

- สิ่งพิมพ์วารสารหรือสิ่งพิมพ์ของพนักงาน (จดหมายข่าวภายใน) (Periodical membership publications or employees' publications (Internal newsletters))

- การแทรกหรือการซื้อโฆษณาในวารสารหรือสิ่งพิมพ์ที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น (The inserting or acquisition of advertisement in exempt publications as per periodical membership publications above)

- การสั่งยาหรือจ่ายยาให้กับโรงพยาบาล (Medicines on prescription or supplied to hospitals) (อัตราภาษีร้อยละ 0)

- อวัยวะมนุษย์ เลือด และเต้านม (Human organs, blood and breast-milk)

- เชื้อเพลิงเครื่องบิน (Aircraft fuel) (อัตราภาษีร้อยละ 0)

- สลาก รวมถึงการเดิมพัน และการพนันประเภทอื่น ๆ (Lotteries, including betting and other types of gambling)

4.2.2 ระบบการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Compensation Schemes)

ภายใต้ระบบที่เมื่อหน่วยงานของรัฐขายสินค้าหรือให้บริการในส่วนที่เป็นกิจกรรมที่ไม่ต้องเสียภาษีหรืออยู่ในข่ายต้องเสียภาษีแต่ได้รับยกเว้นภาษี ซึ่งมีผลทำให้การหักภาษีซื้อไม่สามารถกระทำได้นี้ ส่งผลทำให้มีความโน้มเอียงในการใช้บริการของตนเอง (A self-supply bias) ไม่จูงใจในการลงทุน และมีผลกระทบตามมาเป็นลูกโซ่ (Cascade Effect)⁵¹ ด้วยมุมมองที่ต้องการลดผลกระทบของการบิดเบือนเหล่านี้ บางประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปได้แก่ เดนมาร์ก ฟินแลนด์ สวีเดน เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักร ได้เลือกใช้วิธีการชดเชยค่าใช้จ่ายในส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มของหน่วยงานของรัฐผ่านกลไกการคืนเงิน (A refund mechanism) ซึ่งการทำงานของระบบดังกล่าวอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Outside the vat regime)⁵² โดยระบบการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ (VAT Compensation Schemes or Refund System) จะทำให้ช่วยแก้ปัญหาเกี่ยวกับภาษีซื้อได้⁵³

⁵¹ Copenhagen Economics & KPMG, *supra note 38* p.167.

⁵² Rita de la Feria, *The EU VAT System and the Internal Market*, (The Netherlands : IBDF, 2009), p.167.

⁵³ Copenhagen Economics & KPMG, *supra note 38*, p.167.

โดยทั่วไประบบการชดเชยที่กล่าวมาข้างต้น จะใช้บังคับกับรัฐบาลท้องถิ่น (Local Government) แต่อย่างไรก็ดี ยังอาจใช้บังคับกับรัฐบาลกลาง (Central Government) ได้ด้วย ในประเทศเนเธอร์แลนด์และสหราชอาณาจักร ระบบการชดเชยนี้จะใช้เฉพาะกับค่าใช้จ่ายที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่อยู่นอกขอบเขตภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่ประเทศเดนมาร์ก ฟินแลนด์ และสวีเดน ใช้ระบบการชดเชยที่กล่าวมานี้กับกิจกรรมที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵⁴

ระบบการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้บังคับอยู่ประเทศสวีเดนเป็นมาตรการพิเศษที่ปรากฏอยู่ในกฎหมายภายในซึ่งทำงานควบคู่ไปกับ The Swedish VAT Act ในการจัดการกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการจ่ายไปในการจัดหาทรัพยากร (Acquisitions) ซึ่งกระทำโดยหน่วยงานของรัฐ (State Entities) และหน่วยงานส่วนท้องถิ่น (Local Authorities)⁵⁵ ซึ่งมีรายละเอียดโดยสรุปดังนี้

4.2.2.1 กรณีหน่วยงานของรัฐ (State Entities)⁵⁶

ในประเทศสวีเดน ระบบการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้จ่ายไปในการจัดหาทรัพยากรซึ่งใช้บังคับกับหน่วยงานของรัฐ (State Entities) หน่วยงานของรัฐมีสิทธิได้รับการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้ชำระไปในการจัดหาทรัพยากรที่ไม่สามารถหักหรือขอคืนภาษีซื้อได้ภายใต้ The Swedish VAT Act ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดที่เกิดจากการจัดหาทรัพยากรโดยหน่วยงานของรัฐจึงมีจัดการภายใต้ระบบพิเศษสำหรับหน่วยงานของรัฐ

ในมาตรา 8 แห่ง The Swedish VAT Act กำหนดว่ารัฐ (State) ไม่มีสิทธิหักภาษีซื้อ นี่คือข้อแตกต่างจากกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปที่หน่วยงานของรัฐมีสิทธิหักภาษีซื้อได้ต่อเมื่อมีส่วนร่วมในกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับสิทธิดังกล่าว (If it engaged in an economic activity that entailed such a right) นอกจากนี้ ในมาตรา 16 แห่ง The Swedish VAT Act ยังกำหนดว่า รัฐ ไม่รวมถึงหน่วยงานของรัฐที่ดำเนินการในเชิงพาณิชย์ (Commercial State Organs) ฉะนั้น ข้อความคิดเรื่องรัฐใน The Swedish VAT Act จึงหมายถึงหน่วยงานของรัฐทุกประเภทยกเว้นหน่วยงานของรัฐที่ดำเนินการในเชิงพาณิชย์ ด้วยผลเช่นนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดที่เกิดขึ้นการจัดหาทรัพยากรโดยหน่วยงานของรัฐในประเทศสวีเดนจึงมีการบริหารจัดการโดยระบบพิเศษที่มีขึ้นเพื่อหน่วยงานของรัฐ (Under the special scheme for state entities) นั่นเอง

⁵⁴ Rita de la Feria, *supra* note 52, pp.167-168.

⁵⁵ Oskar Henkow, *supra* note 1, p.91.

⁵⁶ *Ibid*, pp.92-96.

การชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ใน Compensation Regulation ซึ่งมีรายละเอียดโดยสรุปดังนี้

1) ความเป็นมาของ Compensation Regulation

ประเด็นเกี่ยวกับการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับหน่วยงานของรัฐในประเทศสวีเดนสามารถแบ่งออกได้เป็นสองช่วงคือ ก่อนปี ค.ศ. 1991 และหลังจากปี ค.ศ. 1991 ในช่วงก่อนปี ค.ศ. 1991 หน่วยงานของรัฐจะได้รับการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ต่อเมื่อทำการขายสินค้าหรือให้บริการในการดำเนินกิจกรรมของพวกเขาผ่านการเพิ่มงบจัดสรร (Appropriations) ดังนั้น การชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่มที่หน่วยงานของรัฐได้จ่ายไปในการจัดหาทรัพยากรจึงจ่ายในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของงบจัดสรรทั่วไป (General appropriations) ค่าใช้จ่ายจึงถูกคำนวณรวมเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มนั่นเอง ในปี ค.ศ.1991 ประเทศสวีเดนมีการปฏิรูปภาษี โดยในประเด็นเรื่องฐานภาษีมีการขยายออกไปอย่างมาก และนอกจากนี้บริการทั่วไปก็ถูกรวมอยู่ในฐานภาษีด้วย (Services were generally included in the tax base) นอกจากนี้ประเด็นเกี่ยวกับการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่มของหน่วยงานของรัฐก็เป็นประเด็นที่มีการถกเถียงในการปฏิรูปเช่นกัน โดยมีข้อสรุปคือ วิธีการที่หน่วยงานของรัฐควรจะได้รับชดเชยสำหรับค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่ม ควรจะมีขึ้นเมื่อหน่วยงานดังกล่าวใช้บริการจากผู้ให้บริการภายนอก (External Providers) หลังจากมีการปฏิรูปภาษีในปี ค.ศ.1991 งบจัดสรรจึงมีการคำนวณโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีมูลค่าเพิ่มที่หน่วยงานของรัฐได้จ่ายไปในการจัดหาทรัพยากรซึ่งจะได้รับการชดเชยนี้จะต้องมีความสัมพันธ์โดยตรงกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้จ่ายไปจริงในการจัดหาทรัพยากร (In direct relation to what was actually paid in VAT on acquisitions) ด้วยผลลัพธ์เช่นนี้ทำให้หน่วยงานของรัฐจะต้องคำนวณราคาสำหรับการจัดหาทรัพยากรจากผู้ให้บริการภายนอกโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

เหตุผลเบื้องหลังในการเปลี่ยนแปลงนี้คือ ทำให้การจัดจ้างบุคคลภายนอก (Contracting Out) และการให้บริการของตนเอง (Self-supplying) มีความเป็นกลาง กล่าวคือ ควรจะเป็นกลางสำหรับการที่หน่วยงานของรัฐทำการผลิตสินค้าและบริการด้วยตนเอง (หรือทำการซื้อสินค้าหรือบริการจากหน่วยงานของรัฐอื่น ๆ) หรือทำการซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ให้บริการภายนอก การจะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ในเรื่องดังกล่าวทำได้โดยการเชื่อมระบบการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้จ่ายไปจริง นอกจากนี้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวยังมีความมุ่งหมายที่จะทำให้งบประมาณของรัฐมีความเป็นกลางอีกด้วย (Neutral to the state budget)

คุณลักษณะเฉพาะของระบบการชดเชยที่มีการบัญญัติใช้บังคับนี้ คือ การกำหนดให้ใช้โดยเฉพาะกับหน่วยงานของรัฐ โดยหน่วยงานของรัฐได้รับการชดเชยจากกองทุนภายนอกในรูปแบบของเงินอุดหนุน (Received external fund in the form of subsidies) และ

เงินที่ได้รับดังกล่าวไม่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะหน่วยงานของรัฐดังกล่าวไม่ได้ตกอยู่ภายใต้ขอบเขตของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด ดังนั้น ถ้าหน่วยงานของรัฐได้รับค่าชดเชยเต็มจำนวน ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้จ่ายไปในการจัดหาทรัพยากรในการดำเนินการของหน่วยงาน และไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งที่ย้ายให้แก่หน่วยงานดังกล่าวในฐานะที่เป็นงบจัดสรร หน่วยงานของรัฐจะได้รับค่าชดเชยมากกว่าเมื่อเทียบกับกรณีที่เกิดขึ้นก่อนการปฏิรูปในปี ค.ศ. 1991

กฎเกณฑ์เกี่ยวกับการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่มภายหลังจากที่มีการปฏิรูปนี้ ถูกตรารับใช้บังคับในปี ค.ศ. 1991 และถูกแทนที่ด้วย Compensation Regulation ในปี ค.ศ. 1993 และในที่สุดก็มีการแทนที่โดย Compensation Regulation ในปี ค.ศ. 2002 ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์ที่ยังมีผลใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน กรณีของ Compensation Regulation ในปี ค.ศ. 1993 นั้น The Swedish National Financial Management Authority : ESV ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการพัฒนาและการบริหารจัดการการเงินภาครัฐในประเทศสวีเดน⁵⁷ มีสิทธิในการพิจารณาชี้ขาดว่า หน่วยงานของรัฐหน่วยงานใดจะมีสิทธิได้รับการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ประเด็นว่า หน่วยงานของรัฐหน่วยงานใดที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะได้รับการชดเชยหรือไม่ จึงกำหนดให้อยู่ในดุลพินิจของ ESV ทั้งนี้ ESV ได้มีการหารือเกี่ยวกับข้อบกพร่องของ The 1993 Regulation โดย ESV เห็นว่า ต้องมีการกำหนดให้หน่วยงานของรัฐครอบคลุมถึงสิทธิได้รับการชดเชยตาม Compensation Regulation โดยตั้งข้อสังเกตว่า วัตถุประสงค์ดั้งเดิมของระบบการชดเชย ภาษีมูลค่าเพิ่มคือ เพิ่มความเป็นกลางในการแข่งขันระหว่างการผลิตสินค้าและบริการภายในที่จำเป็นสำหรับการดำเนินกิจกรรมของหน่วยงานของรัฐ (Internally producing the goods and services necessary for the activities of state entities) และการจ้างผู้ให้บริการภายนอกทำการผลิตสินค้าและบริการดังกล่าว (Contracting out these to external providers) ยิ่งไปกว่านั้น ระบบนี้ยังเพิ่มความเป็นกลางในการแข่งขันระหว่างหน่วยงานของรัฐ หน่วยงานส่วนท้องถิ่น และองค์กรภาคเอกชนอีกด้วย ประการสุดท้าย การบริหารจัดการของระบบนี้ควรจะสามารถจัดการได้ง่าย (The administration of the system should be manageable)

อย่างไรก็ดี ESV เห็นว่า หน่วยงานของรัฐควรจะได้รับยกเว้นจาก Compensation Regulation ถ้าการบิดเบือนทางการแข่งขันจะมีเพิ่มมากขึ้น (กล่าวคือ เมื่อมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่องค์กรภาคเอกชนและองค์กรภาคเอกชนไม่สามารถหักภาษีซื้อได้) หรือเมื่อหน่วยงานของรัฐได้รับงบจัดสรรซึ่งรวมการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ด้วยแล้ว นอกจากนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่สามารถหักได้ภายใต้ VAT Act เท่านั้น ที่ควรจะได้รับค่าชดเชย

⁵⁷ ESV, “About the EVS,” Retrieved on May 10, 2019, from <https://www.evs.se/english/about-the-evs/>.

2) Compensation Regulation ในปัจจุบัน

ตามมาตรา 1 ของ Compensation Regulation 2002 หลักเกณฑ์ดังกล่าวใช้บังคับกับหน่วยงานภายใต้รัฐบาลซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของ The state's accounting organisation เว้นแต่ ESV ซึ่งขาดให้มีผลแตกต่างออกไปโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติมาตรา 2 หลักเกณฑ์นี้ ไม่ใช้บังคับกับหน่วยงานที่เป็นรัฐพาณิชย์ (Commercial State Organs) ดังนั้นขอบเขตของหลักเกณฑ์นี้ จึงถูกจำกัดเฉพาะหน่วยงานภายใต้รัฐสภา (Authorities under the Parliament) และที่ไม่เป็นส่วนหนึ่งของ The state's accounting organization ที่ได้รับการยกเว้น ในปี ค.ศ. 2010 มีจำนวน 391 หน่วยงานที่สังกัดรัฐบาล มี 12 หน่วยงานที่สังกัดรัฐสภา และมี 237 หน่วยงานที่เป็นส่วนหนึ่งของ The state's accounting organization ดังนั้นจึงมีหน่วยงานจำนวนมากที่ไม่อยู่ในขอบเขตของ Compensation Regulation ซึ่งสันนิษฐานได้ว่าหน่วยงานเหล่านี้ได้รับงบจัดสรรโดยรวมการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Compensation) แล้ว

ตามมาตรา 2 ของ Compensation Regulation 2002 ซึ่ง ESV สามารถชี้ขาดได้ว่าหน่วยงานใดจะไม่อยู่ในบังคับของระบบการชดเชยนี้ โดยถ้า ESV เห็นว่า กรณีมีความจำเป็นที่จะทำให้ในตลาดมีความเป็นกลางในการแข่งขัน (เมื่อหน่วยงานดำเนินกิจกรรมที่เป็นการแข่งขันกับองค์กรภาคเอกชนซึ่งไม่มีสิทธิหักภาษีซื้อตามหลักเกณฑ์ใน The Swedish VAT Act) มากกว่าการที่หน่วยงานมีสิทธิได้รับการชดเชยสำหรับภาษีซื้อที่ถูกเรียกเก็บภายใต้หลักเกณฑ์นี้ ด้วยเหตุนี้ ESV จึงมีดุลพินิจโดยสมบูรณ์ (Complete discretion) ในการกำหนดว่า หน่วยงานของรัฐใดที่จะไม่อยู่ในบังคับของระบบดังกล่าว

ตามมาตรา 4 ของ Compensation Regulation 2002 สิทธิในการได้รับการชดเชยครอบคลุมเท่ากับจำนวนภาษีซื้อที่ได้จ่ายไปตาม The Swedish VAT Act และเป็นผลอันเนื่องมาจากการดำเนินกิจกรรมของหน่วยงาน ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะได้รับการชดเชยจึงต้องเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บตาม The Swedish VAT Act โดยมีการเรียกเก็บจริง และมีการนิยามโดยชัดเจนว่าจำนวนเงินดังกล่าวเป็นภาษีซื้อเท่านั้น (ตัวอย่างที่ไม่ใช่ภาษีซื้อ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการเรียกเก็บในประเทศสมาชิกอื่น ๆ) ค่าชดเชยที่จ่ายให้แก่หน่วยงานของรัฐตามระบบนี้ จะมีการจ่ายเป็นรายเดือนโดยจะมีจำนวนเท่าใดขึ้นอยู่กับจำนวนภาษีซื้อที่มีการระบุไว้ในบัญชีเดือนก่อนหน้านั้น

4.2.2.2 กรณีหน่วยงานส่วนท้องถิ่น (Local Authorities)

Swedish Communes คือ หน่วยงานปกครองตนเองตามรัฐธรรมนูญของประเทศสวีเดน (Swedish Constitution) The communes มีอำนาจในการเรียกเก็บภาษีซึ่งครอบคลุมค่าใช้จ่ายในการดำเนินการตามหน้าที่ของหน่วยงาน (In fulfilment of their duty) ในประเทศสวีเดน ระบบพิเศษที่มีขึ้นสำหรับการจัดการภาษีซื้อที่เกิดขึ้นโดยหน่วยงานส่วนท้องถิ่น

เรียกว่า “Commune’s Compensation Scheme” ซึ่งกล่าวโดยสรุปได้ว่า ภายใต้ระบบนี้ The communes มีสิทธิได้รับการชดเชยภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้จ่ายไปในการจัดหาทรัพยากร ซึ่งไม่สามารถหักได้ภายใต้ The Swedish VAT Act นั่นเอง⁵⁸

ในปี ค.ศ. 2006 The law on communes’ VAT accounts ถูกยกเลิก และแทนที่ด้วยกฎหมายที่ออกมาใหม่คือ The Law on Communes’ Compensation for VAT ซึ่งเรียกโดยย่อว่า “LCC” การเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์ในประเด็นหลัก ๆ คือ มีการยกเลิกระบบการจัดทำบัญชีเพื่อขอคืนเงิน (The account from which refunds were claimed) และแทนที่ด้วยการคืนเงินโดยตรงผ่านทางระบบงบประมาณของรัฐ (The state’s budget)⁵⁹

4.3 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการตามกฎหมายของประเทศนิวซีแลนด์

การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการของประเทศนิวซีแลนด์เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 (Goods and Services Tax Act 1985) โดยกรณีของประเทศนิวซีแลนด์นี้เป็นตัวอย่างของระบบการจัดเก็บภาษีเต็มรูปแบบ (Full Taxation Models) ซึ่งมีการขยายให้ครอบคลุมถึงหน่วยงานของรัฐด้วย ดังนั้น ในส่วนนี้จึงจะกล่าวถึงลักษณะของระบบการจัดเก็บภาษีเต็มรูปแบบ หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ในส่วนของผู้มีหน้าที่เสียภาษีและข้อพิจารณาในเรื่องกิจการที่กระทำ และจะกล่าวถึงวิธีปฏิบัติในกรณีพิเศษตามลำดับ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

4.3.1 ระบบการจัดเก็บภาษีเต็มรูปแบบ (Full Taxation Models)

ระบบการจัดเก็บภาษีเต็มรูปแบบได้รับการยอมรับว่าเป็นระบบภาษีที่ทันสมัยของภาษีสินค้าหรือบริการ (คือ ระบบภาษีสินค้าและบริการของประเทศออสเตรเลีย และประเทศนิวซีแลนด์) เพราะขอบเขตของระบบภาษีนี้นี้มีการขยายให้ครอบคลุมถึงหน่วยงานของรัฐด้วย ระบบนี้ยังปรากฏข้อเท็จจริงอีกว่า มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยกว่าที่ปรากฏอยู่ในระบบของสหภาพยุโรป⁶⁰ โดยทั่วไป ระบบการจัดเก็บภาษีเต็มรูปแบบมีลักษณะสองประการ ประการแรกคือการขาย

⁵⁸ Oskar Henkow, *supra* note 1, p.91.

⁵⁹ *Ibid*, pp.101-102.

⁶⁰ Ardeshir Bovard, “Public Bodies and VAT Treatment in a Brief look at the Alternatives Solutions,” (Master’s thesis Department of Business Law Lund University, 2013), p.25.

สินค้าหรือให้บริการโดยหน่วยงานของรัฐทุกประเภทต้องเสียภาษีโดยไม่คำนึงว่าได้รับค่าตอบแทน (Consideration) หรือไม่ คือ การให้บริการของตำรวจ การให้บริการเกี่ยวกับการดับเพลิง หรือ การกุศล ซึ่งได้รับเพียงการบริจาคเท่านั้น ประการที่สอง ภาษีขายใช้กับการขายสินค้าหรือให้บริการ เฉพาะกรณีที่มีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมที่ชัดเจนเท่านั้น (The output VAT is applied to supplies only if an explicit fee is charged)⁶¹

ในกรณีของประเทศนิวซีแลนด์ จะมีการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าและการให้บริการทั้งหมดที่กระทำโดยองค์กรภาคเอกชนหรือหน่วยงานของรัฐ เนื่องจากกฎหมาย ภาษีสินค้าและบริการของประเทศนิวซีแลนด์ได้ขยายให้ครอบคลุมถึงหน่วยงานของรัฐด้วย ในกรณีที่หน่วยงานของรัฐทำการขายสินค้าหรือให้บริการจะมีการจัดเก็บภาษีแม้ว่าจะเป็น การขายสินค้าหรือให้บริการแก่หน่วยงานของรัฐด้วยกันก็ตาม โดยหน่วยงานของรัฐที่ซื้อสินค้าหรือ ใช้บริการดังกล่าวสามารถขอคืนภาษีซื้อที่จ่ายไปได้ ตัวอย่างเช่น ตำรวจหรือกองทัพบ ในประเทศนิวซีแลนด์สามารถขอคืนภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือการใช้บริการจาก ผู้ประกอบการภาคเอกชนหรือจากหน่วยงานของรัฐได้ เป็นต้น⁶²

4.3.2 การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ของประเทศนิวซีแลนด์

ก่อนมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ในระหว่างปี ค.ศ. 1984 ถึง 1985 ประเทศนิวซีแลนด์มีแนวความคิดที่จะรวมรัฐบาล (Government) และหน่วยงานส่วนท้องถิ่น (Local Authorities) ให้อยู่ภายใต้บังคับของระบบภาษีสินค้าและบริการ ซึ่งภาษีสินค้าและบริการควรออกแบบให้มีความเป็นกลางทางภาษีทั้งระหว่างหน่วยงานของรัฐและ องค์กรเอกชน (Public and Privat Sector) โดยมีเหตุผลในการสนับสนุนให้หน่วยงานของรัฐควรอยู่ใน ขอบเขตของภาษีสินค้าและบริการ 4 ประการ คือ⁶³

(1) ทำให้มีความเรียบง่ายในการบริหารจัดการ (Administrative simplicity) เนื่องจากแต่เดิมความยุ่งยากในการแบ่งแยกระหว่างค่าใช้จ่ายและรายได้ระหว่างกิจกรรมทางพาณิชย์ และกิจกรรมที่ไม่ใช่ทางพาณิชย์เป็นต้นเหตุทำให้มีการเลี่ยงภาษีจำนวนมาก

(2) เพื่อแสดงให้เห็นถึงความรับผิดชอบและความโปร่งใสในการดำเนินงานของ รัฐบาล (Accountability and transparency of government operations)

(3) เพื่อให้ภาษีสินค้าและบริการมีความครอบคลุม

⁶¹ Copenhagen Economics & KPMG, *supra note 38*, p.152.

⁶² Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, *supra note 5*, pp.289-290.

⁶³ Oskar Henkow, *supra note 1*, pp.143-144.

(4) เพื่อประโยชน์ในการจัดการทางเศรษฐกิจ (Economic management)

จากนั้น ในปี ค.ศ. 1985 ประเทศนิวซีแลนด์มีการประกาศใช้กฎหมายภาษีสินค้าและบริการ (แต่ผลใช้บังคับในวันที่ 1 ตุลาคม 1986) โดยกำหนดฐานภาษีที่กว้างกว่าประเทศอื่น ๆ มีการจำกัดการยกเว้นภาษี (Exemptions) และใช้ภาษีในอัตราร้อยละ 0 รวมถึงการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการบางอย่างของรัฐบาลและการประกันภัยที่ไม่ใช่ประกันชีวิต แนวทางของประเทศนิวซีแลนด์นับเป็นจุดเริ่มต้นของภาษีมูลค่าเพิ่มยุคใหม่ซึ่งเป็นแบบอย่างในการร่างกฎหมายแก่ประเทศแคนาดา แอฟริกาใต้ และประเทศอื่น ๆ⁶⁴ ซึ่งกฎหมายภาษีสินค้าและบริการของนิวซีแลนด์ที่กล่าวถึงนี้ มีคุณสมบัติที่แตกต่างจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้บังคับอยู่ก่อนหน้านี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป 4 ประการ คือ⁶⁵

(1) การมีฐานภาษีกว้าง เนื่องจากมีการยกเว้นภาษีให้กับสินค้าและบริการอย่างจำกัด แม้กระทั่งสินค้าและบริการที่จำเป็นที่โดยปกติได้รับยกเว้น เช่น อาหาร ยารักษาโรค และการศึกษาที่ไม่อยู่ในรายการที่ได้รับยกเว้นแต่อย่างใด

(2) มีการจัดเก็บภาษีจากบริการของรัฐบาล มีการจัดเก็บภาษีโดยอ้อมจากบริการของหน่วยงานส่วนท้องถิ่น เช่น ค่าธรรมเนียมการใช้ถนนก็ถูกจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการด้วย

(3) การจัดเก็บจากประกันอุบัติเหตุหรือประกันอย่างอื่นที่ไม่ใช่ประกันชีวิต (Nonlife Insurance) ปัจจุบันมีการเก็บภาษีสินค้าและบริการจากเบี้ยประกัน (Premium) ที่ผู้รับประกันภัยเก็บมาจากผู้เอาประกันภัย

(4) อำนาจในการจัดเก็บภาษี ประเทศส่วนใหญ่จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยยึดหลักดินแดน (Territorial Rule) คือ จัดเก็บจากการขาย ให้บริการ หรือนำเข้ามาภายในดินแดนของประเทศนั้น ๆ แต่ประเทศนิวซีแลนด์จัดเก็บภาษีสินค้าและบริการตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residential Rule) โดยหลัก ผู้ขายหรือให้บริการที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์จึงถูกจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการขายหรือให้บริการทั่วโลก

บทบัญญัติมาตรา 8 (1) พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 เป็นบทบัญญัติหลักและเป็นบทบัญญัติที่นิยามขอบเขตของพระราชบัญญัตินี้ ซึ่งบัญญัติว่า “ภายใต้พระราชบัญญัตินี้ จะมีการเรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการในอัตราร้อยละ 15 จากการขายสินค้าและการให้บริการภายในประเทศนิวซีแลนด์ (ไม่รวมการขายสินค้าและการให้บริการที่ได้รับการยกเว้น) หรือภายหลังจากวันที่ 1 ตุลาคม ค.ศ. 1986 โดยบุคคลที่จดทะเบียน (Registered Person) ในการดำเนินกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี (Taxable Activity) โดยอ้างอิงตามมูลค่าของสินค้าหรือบริการ

⁶⁴ Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, *supra* note 5, p.13.

⁶⁵ *Ibid*, pp.55-56.

(By reference to the value of that supply)⁶⁶ เมื่อพิจารณาบทมาตราดังกล่าวแล้วเห็นได้ว่า มาตรา 8 (1) ประกอบด้วยหลายหลักเกณฑ์ด้วยกัน แต่ผู้เขียนจะกล่าวเฉพาะประเด็นเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี และประเด็นเรื่องกิจการที่กระทำเท่านั้น ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

4.3.2.1 ข้อพิจารณาเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 8 (1) พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 แล้วสรุปได้ว่า หลักเกณฑ์โดยทั่วไปของภาษีสินค้าและบริการคือ ภาษีสินค้าและบริการสามารถเรียกเก็บ (Imposed) ได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งกระทำโดยบุคคลที่จดทะเบียน บุคคลที่ไม่จดทะเบียนไม่สามารถเรียกเก็บภาษีได้ การจดทะเบียนนี้จะกระทำเฉพาะบุคคลที่ดำเนินกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีเท่านั้น⁶⁷ กรณีจึงเห็นได้ว่า การพิจารณาประเด็นเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี ข้อสำคัญจึงอยู่ที่ว่าบุคคลดังกล่าวสามารถจดทะเบียนตามพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ได้หรือไม่ ซึ่งต้องพิจารณาว่าบุคคลดังกล่าวดำเนินกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีหรือไม่ นั่นเอง

ในพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ได้กำหนดนิยามคำว่า “กิจกรรมที่ต้องเสียภาษี (Taxable Activity)” ไว้ในมาตรา 6 (1) (a) ซึ่งมีรายละเอียดคือ “กิจกรรมใด ๆ ที่มีการดำเนินการอย่างต่อเนื่องหรือเป็นประจำโดยบุคคลใด ๆ ไม่ว่าจะทำเพื่อหากำไรหรือไม่ก็ตาม และเกี่ยวข้องหรือมีเจตนาจะเกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือให้บริการแก่บุคคลใด ๆ เพื่อให้ได้สิ่งตอบแทน ไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วน และรวมถึงกิจกรรมใด ๆ ที่กระทำในรูปของธุรกิจการค้า การผลิต วิชาชีพ สมาคม หรือสโมสรด้วย”⁶⁸ ส่วนใหญ่แล้วการดำเนินการของธุรกิจค้าปลีก (Retailing Operations) จะมีการดำเนินการที่เป็นประจำ (Regularly) และเกี่ยวกับการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องชำระเงินอยู่แล้ว ส่วนกรณีของวิชาชีพ (Professions) สมาคม (Associations) สโมสร (Club) และมูลนิธิ (Charities) ก็มักจะมีการดำเนินการบนพื้นฐานที่คล้ายกัน ดังนั้น ถ้าธุรกิจ

⁶⁶ Oskar Henkow, *supra* note 1, p.146.

⁶⁷ Alastair McKenzie, *GST-A Practical Guide*, Edition 8, (Auckland : CCH New Zealand Limited, 2008), p.3.

⁶⁸ Section 6 (1) (a) of Goods and Services Tax Act 1985 “any activity which is carried on continuously or regularly by any person, whether or not for a pecuniary profit, and involves or is intended to involve, in whole or in part, the supply of goods and services to any other person for a consideration; and includes any such activity carried on in the form of a business, trade, manufacture, profession, vocation, association, or club.

และองค์กรเหล่านี้ดำเนินการเกี่ยวกับกิจกรรมดังกล่าวก็สามารถจดทะเบียนและเรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการได้เช่นกัน⁶⁹ นอกจากนี้ในมาตรา 6 (1) (b) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ยังกำหนดให้กิจกรรมที่ต้องเสียภาษี รวมถึงกิจกรรมของหน่วยงานสาธารณะ (Public Authority) และหน่วยงานส่วนท้องถิ่น (Local Authority) อีกด้วย⁷⁰ แต่อย่างไรก็ดี กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีนี้ ไม่รวมถึงการกระทำทางนิติบัญญัติในฐานะสมาชิกรัฐสภา การกระทำทางตุลาการ ในฐานะผู้พิพากษา การกระทำทางบริหาร ตลอดจนการกระทำในฐานะที่เป็นประธานหรือสมาชิกของหน่วยงานส่วนท้องถิ่น ประธานหรือสมาชิกของคณะกรรมการ สภา หรือหน่วยงานอื่นใด⁷¹

มีคำพิพากษาคดีหนึ่งคือ (*Allen Yacht Charters Ltd v. C of IR* (1994) 16 NZTC 11,270 at pp 11,274, 11,275 per Tomkins J.) อธิบายความหมายบทนิยามคำว่า “กิจกรรมที่ต้องเสียภาษี” ซึ่งกำหนดไว้ในมาตรา 6 (1) (a) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ว่า ต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์สองประการ หลักเกณฑ์ประการแรกคือ เป็นกิจกรรมที่มีการดำเนินการอย่างต่อเนื่องหรือเป็นประจำ (Carried on continuously or regularly) กล่าวคือ กิจกรรมดังกล่าวต้องดำเนินโดยตลอดหรือดำเนินการเป็นประจำระดับหนึ่ง มิใช่กิจกรรมที่ทำเป็นช่วง ๆ หรือทำเพียงบางครั้งบางคราวเท่านั้น หลักเกณฑ์ประการที่สองคือ กิจกรรมนั้นเกี่ยวข้องหรือ

⁶⁹ Alastair McKenzie, *supra* note 67, p.3.

⁷⁰ Section 6 (1) (b) of Goods and Services Tax Act 1985 “without limiting the generality of paragraph (a) of this subsection, the activities of any public authority or any local authority.

⁷¹ Section 6 (3) (c) of Goods and Services Tax Act 1985 “any engagement, occupation, or employment –

(i) pursuant to the Members of Parliament (Remuneration and Service) Act 2013 or the Governor-General Act 2010:

(ii) as a Judge, Solicitor-General, Controller and Auditor-General, or Ombudsman:

(iia) pursuant to an appointment made by the Governor-General or the Governor-General in Council and evidenced by a warrant or by an Order in Council or by a notice published in the Gazette in accordance with section 2 (2) of the Official Appointments and Documents Act 1919:

(iii) as a Chairman or member of any local authority or any statutory board, council, committee, or other body; or”

มีเจตนาเกี่ยวข้องกับ (Intended to involve) การขายสินค้าหรือให้บริการแก่บุคคลใด ๆ เพื่อให้ได้สิ่งตอบแทน ซึ่งไม่จำเป็นต้องกระทำเพื่อหากำไร แม้ว่าคำนิยามดังกล่าวจะกำหนดให้รวมถึงกิจกรรมใด ๆ ที่กระทำในรูปของธุรกิจ การค้า การผลิต วิชาชีพ สมาคม หรือสโมสรด้วยก็ตาม แต่ส่วนดังกล่าวเป็นเพียงการยกตัวอย่างเท่านั้น เนื่องจากกิจกรรมอย่างอื่นก็อาจอยู่ในความหมายของกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีได้ เช่น องค์กรการกุศล หรือโรงเรียน กรณีจึงเห็นได้ว่า กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีไม่จำเป็นต้องเป็นธุรกิจ (Business) หรือกิจการ (Undertaking) ข้อพิจารณาสำคัญมีเพียงว่ากิจกรรมนั้น ๆ ต้องเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการเพื่อให้ได้สิ่งตอบแทน⁷²

อย่างไรก็ดี หากพิเคราะห์องค์ประกอบในมาตรา 6 (1) (a) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 โดยละเอียดอาจแยกองค์ประกอบได้ 4 ประการดังนี้

1) ต้องมีกิจกรรม (There is an activity)⁷³

พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ไม่ได้กำหนดนิยามคำว่า “กิจกรรม” เอาไว้ แต่อย่างไรก็ดี ศาลอุทธรณ์ในคดี *C of IR v Bayly (1998) 18 NZTC 14073 at p 14,078 per Richardson P for the Court of Appeal and see also Newman v. C of IR (1994) 16 NZTC 11,229 (HC) at p 11,233* อธิบายว่า ในพจนานุกรมฉบับมาตรฐาน (*Oxford English Dictionary*) ให้ความหมาย กิจกรรม หมายถึง การแสดงถึงการดำเนินการ การออกแรง (The exertion of energy) การกระทำ (Action) ซึ่งบริบทของมาตรา 6 และมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ก็บ่งบอกถึงการดำเนินงานโดยบุคคลที่จดทะเบียนไม่ว่าจะเป็นธุรกิจ การค้า หรือวิชาชีพตามความเข้าใจทั่วไปหรือไม่ก็ตาม

ในความเป็นจริง คำว่า “กิจกรรมที่ต้องเสียภาษี” ต้องปรับใช้กับการดำเนินงานทั้งหมดของกิจการ (Entire operation of an entity) มากกว่าการดำเนินการที่เป็นการขายหรือให้บริการ ตัวอย่างเช่น กรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่า กิจกรรมที่เสียภาษีของโบสถ์ต้องพิจารณาอย่างกว้างคือ การให้บริการทางศาสนา (Religious) และการดูแลชุมชน (Care for the community) ด้วยเหตุนี้ การดำเนินงานทั้งหมดของโบสถ์ซึ่งไม่ใช่แค่เพียงการให้เข้าโบสถ์อาจเป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี

⁷² Alastair McKenzie, *supra* note 67, p.287.

⁷³ *Ibid*, pp.279-280.

2) มีการดำเนินการ (Carried On)⁷⁴

คำว่า “การดำเนินการ” อาจนำมาใช้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเชื่อมโยงกิจกรรมกับระดับของการดำเนินการ (คืออย่างต่อเนื่องหรือเป็นประจำ) ดังนั้น กฎหมายจึงไม่ได้กำหนดองค์ประกอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อกำหนดในประเด็นนี้ แต่อย่างไรก็ดี Richardson J ได้ให้ความเห็นในคดี *Newman v. C of IR (1995) 17 NZTC 12,097 at p 12,100; see also Case S70 (1996) 17 NZTC 7,431 at p 7,440* เกี่ยวกับคำว่า “การดำเนิน” ว่า ถ้อยคำดังกล่าวถูกนำมาอธิบายว่าเป็นดำเนินการอย่างเป็นประจำ (Habitual pursuit) ของการประพฤติปฏิบัติ และมีนัยว่าเป็นการกระทำที่เกิดขึ้นซ้ำ ๆ (Repetition of Acts) โดยไม่รวมถึงกรณีของการตั้งสมาคมเพื่อกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดเพียงครั้งเดียวซึ่งไม่เกิดการกระทำนั้นขึ้นอีก

3) มีความต่อเนื่องหรือเป็นประจำ (Carried on continuously or regularly)⁷⁵

คดีที่มีการกล่าวถึงคำว่า “มีความต่อเนื่องหรือเป็นประจำ” คือ คดี *Newman v. C of IR (1995) 17 NZTC 12,097* ซึ่งมีการพิจารณาว่าการดำเนินการอย่างต่อเนื่องหรือเป็นประจำต้องประกอบด้วยข้อพิจารณาใดบ้าง ซึ่งวิธีการพิจารณาทั้งหมดของศาลคือ ประการแรก ต้องมีการทำกิจกรรมซ้ำ ๆ ในช่วงหนึ่งก่อนที่กิจกรรมดังกล่าวจะกลายเป็นการดำเนินการอย่างต่อเนื่องหรือเป็นประจำ ประการที่สอง ไม่ว่ากิจกรรมที่ทำซ้ำ ๆ ในช่วงหนึ่งจะเป็นเรื่องในทางข้อเท็จจริงหรือไม่ก็ตาม ประการที่สาม ให้พิจารณาจากภาพรวมของกิจกรรมมากกว่าแค่ส่วนประกอบหรือการขายสินค้าหรือให้บริการ นอกจากนี้ ยังมีการอธิบายเพิ่มเติมอีกว่า โดยไม่เกี่ยวข้องว่ากิจกรรมนั้น ๆ จะมีลักษณะเป็นกิจกรรมเอกชนหรือกิจกรรมในเชิงพาณิชย์หรือไม่ (Private or commercial nature)

มีคำพิพากษาก่อนหน้านี้วินิจฉัยว่า คำว่า “มีความต่อเนื่อง” ในบริบทนี้หมายถึงกิจกรรมนั้น ๆ ไม่มีการหยุดอย่างถาวร หรือไม่ถูกรบกวนอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งบุคคลหนึ่งบุคคลใดสามารถกล่าวได้อย่างชัดเจนว่ากิจกรรมนั้น ๆ ไม่มีความต่อเนื่อง (*Case N27 (1991) 13 NZTC 3,229 at p 3,238 per Bathgate DJ*) ส่วนคำว่า “เป็นประจำ” มีวัตถุประสงค์แตกต่างออกไป กล่าวคือ ถ้อยคำดังกล่าวถูกออกแบบมาเพื่อให้หมายความรวมถึงผู้เสียหายที่ทำกิจกรรมอย่างหนึ่งมากกว่าหนึ่งครั้ง (One-off basis) (*Case P83 (1992) 14 NZTC 4,553 at p 4,559 per Willy DJ*) ซึ่งคำพิพากษาในส่วนนี้เน้นว่า ลักษณะของคำว่า “มีความต่อเนื่อง” คือ การกระทำกิจกรรมอย่างต่อเนื่อง ไม่มีหยุด ส่วนคำว่า “เป็นประจำ” คือ การกระทำแบบซ้ำ ๆ

⁷⁴ *Ibid*, p.280.

⁷⁵ *Ibid*, pp.280-281.

4) เกี่ยวข้อง (Involves) หรือมีเจตนาเกี่ยวข้องกับ (Intended) การขายสินค้าหรือให้บริการแก่บุคคลใด ๆ เพื่อให้ได้สิ่งตอบแทน

องค์ประกอบนี้เป็นองค์ประกอบที่สำคัญอีกประการหนึ่งในการพิจารณา กิจกรรมที่ต้องเสียภาษี ซึ่งไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าทำเพื่อกำไรหรือไม่ ตัวอย่างเช่น การจัดตั้งสวนผลไม้ก็ถือเป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี แม้ว่าอาจจะไม่ได้มีการผลิตและจำหน่ายเป็นเวลาหลายปีก็ตาม ด้วยลักษณะเฉพาะของนิยามกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีที่กิจกรรมไม่จำเป็นต้องกระทำเพื่อกำไร เพียงแต่ต้องเกี่ยวข้องหรือมีเจตนาเกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือให้บริการแก่บุคคลใด ๆ เพื่อให้ได้สิ่งตอบแทน จึงทำให้กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีนี้ไม่จำเป็นต้องเป็นธุรกิจ (Business) หรือกิจการ (Undertaking) (*Allen Yacht Charters Ltd v C of IR (1994) 16 NZTC 11,270 at per Tompkins J.*) ตัวอย่างเช่น องค์กรไม่แสวงหาผลกำไร (Non-profit Bodies) ดำเนินกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี ถ้าทำการขายให้แก่สมาชิกหรือบุคคลอื่น⁷⁶

อย่างไรก็ดี การขายหรือการให้บริการบางกรณีก็มีประโยชน์ตอบแทนได้ แม้ว่าจะไม่เกิดกำไรก็ตาม เพราะการขายหรือการให้บริการดังกล่าวทำโดยปราศจากเจตนาที่จะหากำไร เช่น กรณีของหน่วยงานของรัฐ หรือองค์กรการกุศล ตัวอย่างเช่น Wilson ทำหนังสือพิมพ์เพื่อให้สมาชิกภายในชุมชนรับรู้เกี่ยวกับการพัฒนาชุมชนในเรื่องที่สำคัญ ๆ โดยราคาขายและรายได้ที่ได้รับจากการโฆษณาในหนังสือพิมพ์มีจำนวนเพียงพอต่อรายจ่ายเท่านั้น กรณีเช่นนี้เห็นได้ว่า Wilson ไม่ได้มีเจตนาที่จะหากำไรจากกิจกรรมดังกล่าวแต่อย่างใด นอกจากนี้ Wilson ก็ไม่ได้รับเงินเดือนหรือรายได้อื่น ๆ Wilson ได้รับเพียงความสบายใจหรือความสุขใจจากการทำงานเท่านั้น กิจกรรมเช่นนี้ไม่ใช่งานอดิเรก เพราะดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์ในการให้ประโยชน์ต่อชุมชน การจัดทำหนังสือพิมพ์มีการวางแผนอย่างต่อเนื่อง มีการตีพิมพ์อยู่เสมอ และใช้เวลาอย่างมากในการดำเนินกิจกรรม กิจกรรมนี้จึงเป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี⁷⁷

ในส่วนของคำว่า “หน่วยงานสาธารณะ” และ “หน่วยงานส่วนท้องถิ่น” นั้น พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ได้กำหนดนิยามถ้อยคำดังกล่าวเอาไว้ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

1) ในกรณีหน่วยงานสาธารณะ มาตรา 2 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 กำหนดความหมายว่า หน่วยงานทั้งหมดในส่วนรัฐบาลของ

⁷⁶ *Ibid*, pp.284-285.

⁷⁷ *Newman v. CIR (1994) 16 NZTC 11,229 in Inland Revenue Department, “Difference between a taxable activity (GST) and a business activity (income tax),” Tax Information Bulletin (TIB), Vol. 7, No. 3, p.8 (September 1995).*

ประเทศนิวซีแลนด์ ไม่ว่าจะเป็นกรม (Departments) องค์การบริหารงานอิสระของรัฐ (Crown Entities) รัฐวิสาหกิจ (State Enterprise) หรือหน่วยงานอื่น ๆ และรวมถึงสำนักงานของรัฐสภา (Offices of Parliament) สำนักบริการของรัฐสภา (Parliamentary Service) และสำนักงานเจ้าหน้าที่สภาผู้แทนราษฎร (Office of the Clerk of the House of Representatives) แต่ไม่รวมถึงผู้สำเร็จราชการแทน (Governor-general) สมาชิกของคณะผู้บริหาร (Members of the Executive Council) รัฐมนตรีของ The Crown (Ministers of the Crown) หรือสมาชิกของรัฐสภา (Members of Parliament)⁷⁸

2) ในกรณีหน่วยงานส่วนท้องถิ่นมาตรา (2) (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 อ้างอิงไปถึง Local Government Act 2002 กล่าวคือ ให้พิจารณาเช่นเดียวกับความหมายที่ปรากฏใน Local Government Act 2002⁷⁹ ซึ่งหมายความรวมถึงสภาภูมิภาค (Regional Council) หรืออำเภอ (District) หรือสภาเมืองด้วย (City Council)⁸⁰

กล่าวโดยสรุป การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายของประเทศนิวซีแลนด์มีข้อพิจารณาเช่นเดียวกับบุคคลอื่น ๆ ในระบบกฎหมายภาษีและสินค้า⁸¹ จึงสามารถนำข้อพิจารณาในเรื่องกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นมาปรับใช้กับกรณีของหน่วยงานของรัฐได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือหน่วยงานของรัฐในประเทศนิวซีแลนด์จะถูกจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากสินค้าและบริการทั้งหมดที่จำหน่ายให้แก่องค์กรเอกชนหรือหน่วยงานของรัฐอื่น ๆ และสามารถขอคืนภาษีในสินค้าหรือบริการที่ได้จำหน่ายไปได้นั่นเอง⁸² ทั้งนี้ หากเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปจะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 มีข้อพิจารณาที่เรียบง่ายกว่ากฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป เพราะไม่ต้องพิจารณาว่าหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชนดำเนินกิจกรรมใด ๆ

⁷⁸ Article 2 (1) of Goods and Services Tax Act 1985 “public authority means all instruments of the Crown in respect of the Government of New Zealand, whether departments, Crown entities, State enterprises, or other instruments; and includes offices of Parliament, the Parliamentary Service, and the Office of the Clerk of the House of Representatives; but does not include the Governor-General, members of the Executive Council, Ministers of the Crown, or members of Parliament”

⁷⁹ Oskar Henkow, *supra* note 1, p.148.

⁸⁰ Alastair McKenzie, *supra* note 67, p.81.

⁸¹ ERNST & YOUNG, *supra* note 44, p.282.

⁸² Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, *supra* note 5, p.209.

ในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชนหรือไม่ เพียงแต่กิจกรรมของหน่วยงานของรัฐต้องไม่ใช่การกระทำทางนิติบัญญัติในฐานะสมาชิกรัฐสภา การกระทำทางตุลาการในฐานะผู้พิพากษา การกระทำทางบริหารตลอดจนการกระทำในฐานะที่เป็นประธานหรือสมาชิกของหน่วยงานส่วนท้องถิ่น ประธานหรือสมาชิกของคณะกรรมการ สภา หรือหน่วยงานอื่นใด

4.3.2.2 ข้อพิจารณาเรื่องกิจการที่กระทำ

บุคคลที่จดทะเบียน (Registered Person) จะต้องจัดทำบัญชีสินค้าและบริการ (Account for GST) เฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับการขายสินค้าหรือให้บริการที่กระทำโดยบุคคลดังกล่าวเท่านั้น คำว่า “Supply” มีความหมายกว้าง โดยรวมถึงการขาย (Sales) ให้ (Gifts) และให้เช่า (Leases) ด้วย⁸³ อย่างไรก็ตาม บางกิจกรรมมีบทบัญญัติกำหนดไว้เป็นกรณีพิเศษ ซึ่งหมายความว่า บุคคลดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ คือ การประกอบอาชีพเป็นลูกจ้าง (Employee) และกรรมการของบริษัท (Company Directorship) และมีบทบัญญัติยกเว้นภาษีสินค้าและบริการให้การขายสินค้าและการให้บริการ เช่น การให้บริการทางการเงิน (Financial Service) การให้บริการที่พักที่อยู่อาศัย (Residential Accommodation) ซึ่งบุคคลที่ดำเนินกิจกรรมที่ไม่ต้องเสียนี้ ไม่ต้องดำเนินการจดทะเบียนหรือเรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการในส่วนที่เกี่ยวกับกิจกรรมเหล่านั้น⁸⁴ นอกจากพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 จะมีการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการขายสินค้าหรือให้บริการแล้ว ยังมีการจัดเก็บจากการนำเข้าสินค้าและการนำเข้าบริการอีกด้วย ซึ่งในแต่ละกรณีสามารถอธิบายได้ ดังนี้

(1) การขายสินค้า

ในมาตรา 2 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ให้นิยามคำว่า “สินค้า” หมายความว่า ของส่วนบุคคลทุกชนิด (All kind of personal) หรืออสังหาริมทรัพย์ (Real property) แต่ไม่รวมถึงสิ่งที่กระทำ (Choses in action) เงิน หรือสินค้าที่ส่งโดยผู้ที่ไม่มียุติถึงผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ (A product that is transmitted by a non-resident to a resident) โดยใช้เส้นลวด (Wire) สายเคเบิล (Cable) สัญญาณวิทยุ (Radio) สายใยแก้ว (Optical) หรือระบบแม่เหล็กไฟฟ้าอื่น ๆ (Other electromagnetic system) หรือโดยใช้ระบบทางเทคนิคที่คล้ายคลึงกัน⁸⁵

⁸³ Alastair McKenzie, *supra* note 67, p.5.

⁸⁴ *ibid*, p.3.

⁸⁵ *ibid*, pp.5-6.

(2) การให้บริการ

ในมาตรา 2 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ให้นิยามคำว่า “บริการ” หมายความว่า สิ่งใดๆ ที่ไม่ใช่สินค้าหรือเงิน ซึ่งเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับนิยามคำว่า “สินค้า” ที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น อาจสามารถสรุปได้ว่า สินค้าและบริการครอบคลุมทุกอย่างนอกจากเงิน (Cover everything apart from money) ดังนั้น เงินจึงเป็นสิ่งที่ไม่ต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (Money is the only commodity which cannot be liable to GST)⁸⁶

(3) การนำเข้าสินค้าและบริการ

พระราชบัญญัติสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 มีการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าที่นำเข้าหรือนำเข้าอย่างผิดกฎหมาย (illegally) ในอัตรามาตรฐานร้อยละ 12.5 โดยคำนวณจากผลรวมของ

- มูลค่าของสินค้าตามวัตถุประสงค์ของภาษีศุลกากร (Customs Duty)
- จำนวนภาษีศุลกากรและภาษี (ภาษีอื่น ๆ นอกจากภาษีสินค้าและบริการ) ที่ต้องชำระ
- ค่าประกันภัยและค่าขนส่ง (Insurance and freight costs) ในการนำสินค้าไปยังประเทศนิวซีแลนด์ ถ้าไม่รวมค่าใช้จ่ายข้างต้น (If not already included above)⁸⁷

ในประเทศนิวซีแลนด์ นอกจากจะมีการเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการนำเข้าสินค้าที่ได้กล่าวมาแล้ว ยังมีการเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการนำเข้าบริการด้วย (Imported service) อย่างไรก็ตาม กรณีนี้มีหลักเกณฑ์ที่มีความแตกต่างอย่างมากกับกรณีการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าสินค้า ตัวอย่างเช่น จากจัดเก็บภาษีการนำเข้าสินค้ามีการจัดเก็บ ณ จุดนำเข้า (The point of importation) ส่วนในกรณีการนำเข้าบริการจะตกอยู่ภายใต้หลักเช่นเดียวกับการขายสินค้าหรือให้บริการ⁸⁸

(4) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ

ในมาตรา 2 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ให้นิยามคำว่า “Exempt Supply” หมายความว่า การขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับการยกเว้นตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัตินี้⁸⁹ ซึ่งส่งผลคือ หากเป็นกรณีตามมาตรา 14

⁸⁶ *ibid*, p.6.

⁸⁷ *ibid*, p.107.

⁸⁸ *ibid*, p.110.

⁸⁹ Article 2 (1) of Goods and Services Tax Act 1985 “exempt supply means a supply that is exempt from tax pursuant to section 14 of this Act”

ย่อมไม่สามารถจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการได้ ทั้งนี้ กรณีที่ได้รับการยกเว้นตามบทมาตราดังกล่าวประกอบไปด้วย⁹⁰

- การให้บริการทางการเงิน (Financial Services) นอกเหนือจากที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละศูนย์
- การบริจาคสินค้าและบริการซึ่งกระทำโดยองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร (Donated goods and services supplied by a non-profit body)
- การให้บริการเกี่ยวกับที่พักที่อยู่อาศัย (Residential accommodation)
- การให้เช่าที่ดินซึ่งใช้เป็นที่พักที่อยู่อาศัย (The letting of leasehold land which is used for residential accommodation)
- การจัดหาทรัพย์สินซึ่งอยู่ในสัญญาเช่าที่พักที่อยู่อาศัย (The supply of property which is on-leased as residential accommodation)
- การขายโลหะมีค่า (Supplies of precious metals) ยกเว้นส่วนที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละศูนย์
- การขายส่วนประกอบบางอย่างของบ้าน (Certain sales of houses) และการถือครองสิทธิการเช่าที่ดิน (The freeholding of leasehold land) ที่มีการให้ที่พักสำหรับอาศัยเป็นเวลาอย่างน้อยห้าปี และ
- ค่าปรับ (Penalty) หรือดอกเบี้ยค้างชำระ (Default Interest)

4.3.2.3 ข้อพิจารณากรณีพิเศษ

ธุรกิจบางอย่างและหน่วยงานบางประเภทมีวิธีปฏิบัติเป็นกรณีพิเศษตามพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 คือ กรณีตัวแทน (Agent) ตัวแทนการนำเข้าสินค้าสำหรับผู้ที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ (Agents importing goods for non-residents) ตัวแทนของผู้ที่ไม่ได้อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ (Agents of absentee principals) ผู้ขายทอดตลาด (Auctioneers) หน่วยงานส่วนท้องถิ่น หน่วยงานที่ไม่แสวงหากำไร ผู้ที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ (Non-residents) และหน่วยงานสาธารณะ⁹¹ แต่อย่างไรก็ดี ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้คงมีแต่เฉพาะประเด็นเกี่ยวกับหน่วยงานสาธารณะและหน่วยงานส่วนท้องถิ่นเท่านั้น ในที่นี้จึงขอกล่าวรายละเอียดเกี่ยวกับประเด็นดังกล่าว ดังนี้

⁹⁰ Alastair McKenzie, *supra* note 67, p.9.

⁹¹ *Ibid*, p.77.

(1) หน่วยงานสาธารณะ (Public Authorities)

จำนวนหลักเกณฑ์พิเศษที่ใช้กับหน่วยงานสาธารณะได้แก่⁹²

1) การดำเนินงานทั้งหมดถือว่าเป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี เว้นแต่จะได้รับยกเว้นเป็นกรณีเฉพาะ ดังนั้น หน่วยงานของรัฐจึงต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการดำเนินการทั้งหมดที่ไม่ได้รับยกเว้น

2) หน่วยงานของรัฐถือว่าทำการขายสินค้าหรือให้บริการเมื่อได้รับเงินทุนจากรัฐบาล ดังนั้น หน่วยงานของรัฐจึงต้องทำบัญชีภาษีขายเกี่ยวกับเงินทุนดังกล่าว

3) เงินช่วยเหลือ (Grants) หรือเงินอุดหนุน (Subsidies) ที่จ่ายโดยหรือในนามของหน่วยงานของรัฐ ถือว่าได้รับในฐานะที่เป็นผู้รับเงินในกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี ดังนั้น ผู้รับเงินจึงต้องมีการจัดทำบัญชีภาษีขายในส่วนที่เกี่ยวกับการจ่ายดังกล่าวกับอำนาจในการเครดิตภาษีซื้อที่สอดคล้องกัน

(2) หน่วยงานส่วนท้องถิ่น (Local Authorities)

กิจกรรมทั้งหมดที่ดำเนินการโดยหน่วยงานส่วนท้องถิ่นนอกจากส่วนที่เป็นกิจกรรมที่ได้รับยกเว้น ถือเป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการจากสิ่งทีกล่าวนำทำให้หน่วยงานส่วนท้องถิ่นจะต้อง

- จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ (ในบริบทที่ถือว่า หน่วยงานดังกล่าวขายสินค้าหรือให้บริการเกินหลักเกณฑ์ที่กำหนด) และ

- เรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการขายสินค้าหรือให้บริการในส่วนที่ไม่ได้รับยกเว้น

ตัวอย่างเช่น หน่วยงานส่วนท้องถิ่นต้องจัดทำบัญชีภาษีสินค้าและบริการเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร (Building Permit Fee)

นอกจากนี้ หน่วยงานส่วนท้องถิ่นทุกแห่งจะถือว่าขายสินค้าและให้บริการแก่บุคคลใด ๆ เมื่อมีจำนวนอัตราถึงเกณฑ์ที่ต้องชำระโดยหน่วยงานส่วนท้องถิ่นนี้ (มาตรา 5 (7) (a)) อีกทั้ง หน่วยงานส่วนท้องถิ่นยังถือว่าขายสินค้าหรือให้บริการเมื่อหน่วยงานส่วนท้องถิ่นนั้นได้รับการสนับสนุนจากบุคคลที่สนับสนุนทางการเงิน (From the person as a financial contribution) หรือมีส่วนร่วมในการพัฒนาอีกด้วย (มาตรา 5 (7B))⁹³

ในกรณีของประเทศนิวซีแลนด์นี้กล่าวโดยสรุปได้ว่า พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 มีข้อโดดเด่นคือ ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีหน่วยงานของรัฐมีความ

⁹² Alastair McKenzie, *supra* note 67, p.85.

⁹³ *Ibid*, pp.80-81.

เสมอภาคกับผู้ประกอบการที่ดำเนินกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี ทั้งด้วยเหตุผลในแง่ของความเรียบง่าย (Simplicity) และด้วยเหตุผลในแง่ทฤษฎี ซึ่งระบบเช่นนี้ช่วยบรรเทาภาระหรือข้อยุ่งยากในการพิจารณาว่า เมื่อใดหน่วยงานของรัฐควรจะต้องมีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังเช่นกรณีระบบของสหภาพยุโรป (European System) อีกทั้งระบบเช่นนี้ยังสอดคล้องกับทฤษฎีภาษีบริโภค ซึ่งควรมีขอบข่ายกว้างที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้อีกด้วย นอกจากนี้ หากพิจารณาความเป็นมาของ พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ยังเห็นได้อีกว่า พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดให้หน่วยงานของรัฐทั้งหมด (All Public Bodies) อยู่ภายใต้พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว ซึ่งเทคนิคในการทำให้บรรล่วัตถุประสงค์ดังกล่าวก็คือ ใช้เทคนิคในการนิยามความหมายของคำว่า “หน่วยงานสาธารณะ” และความหมายของคำว่า “หน่วยงานส่วนท้องถิ่น” เอาไว้ในพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว⁹⁴

⁹⁴ Oskar Henkow, *supra* note 1, p.151.

บทที่ 5

ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายไทย

เมื่อได้พิจารณาข้อความคิดว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม ข้อความคิดว่าด้วยบริการสาธารณะ และข้อความคิดว่าด้วยการจัดสรรและกระจายสินค้าและบริการ รวมถึงพิจารณาถึงการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายไทยทั้งในแง่ของการพิจารณาบทบัญญัติ ตามประมวลรัษฎากร และในแง่ของการศึกษาแนวทางการตีความของกรมสรรพากรและความเห็น ของคณะกรรมการกฤษฎีกา ตลอดจนได้ศึกษาถึงบทบัญญัติและแนวทางการตีความตามกฎหมาย ของต่างประเทศไปแล้วนั้น ในส่วนนี้ ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงปัญหาเกี่ยวกับการตีความบทบัญญัติ ในประมวลรัษฎากรในประเด็นเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษีในส่วนของผู้ประกอบการ และประเด็นเกี่ยวกับ กิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐกระทำซึ่งมีความเชื่อมโยงกับปัญหาการตีความเกี่ยวกับการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจกรรมของราชการส่วนท้องถิ่น และประเด็นปัญหาเกี่ยวกับความเป็นธรรมและ ความเป็นกลางทางภาษีต่อไป

5.1 ปัญหาการพิจารณาลักษณะกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 77/1

(5) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่เป็นหน่วยงานของรัฐ

ด้วยเหตุที่มาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดขอบข่ายกิจกรรมที่ต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มว่า ต้องเป็นกรณีที่บุคคลทำการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ประกอบกับตามที่ได้ศึกษาแนวทางการตีความของกรมสรรพากรและคณะกรรมการกฤษฎีกา ในกรณีตามบทมาตราดังกล่าวแล้ว จึงสมควรพิจารณาว่าบทบัญญัติมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวล รัษฎากร และแนวทางการตีความของกรมสรรพากรและคณะกรรมการกฤษฎีกา สอดคล้องกับ หลักสากลหรือหลักการของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งมุ่งจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจกรรมทาง เศรษฐกิจ (Economic Activity) หรือไม่ อย่างไร หากพิจารณาแล้วได้ความว่าไม่สอดคล้อง ควรมีการปรับปรุงแก้ไขอย่างไร โดยผู้เขียนขอแยกประเด็นพิจารณาออกเป็น 2 ประการใหญ่ ๆ ดังนี้

5.1.1 ประเด็นการตีความคำว่า “ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ”

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ แนวทางการตีความของกรมสรรพากรและคณะกรรมการกฤษฎีกาดังรายละเอียดที่ได้กล่าวไว้ ในบทที่ 3 ผู้เขียนเห็นว่า ในประเด็นนี้ยังแยกเป็นประเด็นพิจารณาได้อีก 4 ประเด็นคือ (1) ประเด็นเกี่ยวกับความสม่ำเสมอในการประกอบกิจกรรม (2) ประเด็นเกี่ยวกับการกระทำเพื่อหา

ผลกำไรหรือค่าตอบแทน (3) ประเด็นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทน และ (4) ประเด็นการได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทน

(1) ประเด็นเกี่ยวกับความสม่ำเสมอในการประกอบกิจกรรม

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร พบว่า บทบัญญัติดังกล่าวไม่ปรากฏถ้อยคำว่า “กระทำเป็นประจำ” ซึ่งเป็นถ้อยคำที่กรมสรรพากรและคณะกรรมการกฤษฎีกานำมาใช้แต่อย่างใด ในประเด็นนี้จึงเป็นการพิจารณาเกี่ยวกับจำนวนครั้งหรือความสม่ำเสมอในการประกอบกิจกรรมหนึ่ง ๆ โดยหน่วยงานของรัฐว่า มีผลต่อการพิจารณาว่า กิจกรรมนั้น ๆ เป็นการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพหรือไม่ อย่างไร

เมื่อพิจารณาข้อความคิดว่าด้วยกิจกรรมทางเศรษฐกิจพบว่า มีทั้งในความหมายอย่างกว้างคือ ครอบคลุมกิจกรรมทั้งหมดที่กระทำเป็นประจำ และมีทั้งในความหมายอย่างแคบคือ ไม่รวมถึงกิจกรรมของผู้ประกอบธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ¹ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า ควรต้องพิจารณากิจกรรมทางเศรษฐกิจในความหมายอย่างกว้าง เนื่องจากจะได้มีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการจัดเก็บภาษีจากฐานกว้างบนการบริโภค จึงควรรวมกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจให้อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย โดยหากไม่ประสงค์จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจกรรมดังกล่าวด้วยเหตุผลความจำเป็นบางประการ ควรใช้วิธีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 โดยพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป จะมีความเหมาะสมมากกว่า นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาหลักกฎหมายต่างประเทศ กล่าวคือ กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปก็พบว่า ในมาตรา 9 แห่ง RVD ก็กำหนดลักษณะกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่สำคัญประการหนึ่งคือ บุคคลดังกล่าวจะต้องได้กระทำการทางเศรษฐกิจเป็นประจำอย่างผู้ประกอบการด้วย และต้องไม่เป็นการกระทำอย่างชั่วคราว ไม่ใช่เป็นเพียงการกระทำเพียงครั้งเดียวเท่านั้น² ส่วนประเทศสวีเดนในฐานะที่เป็นสมาชิกของสหภาพยุโรป ก็มีแนวทางที่สอดคล้องกับกรณีของสหภาพยุโรปเช่นกัน เพราะประเทศสวีเดนใช้วิธีการตีความกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มภายในให้สอดคล้องกับบทบัญญัติมาตรา 9 แห่ง RVD ส่วนกฎหมายของประเทศนิวซีแลนด์นั้น ก็มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในทำนองเดียวกันโดยกำหนดไว้ในมาตรา 6 (1) (a) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 คือ “ต้องมีการดำเนินการอย่างต่อเนื่องหรือ

¹ Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, Value Added Tax : A Comparative Approach, Second Edition, (New York : Cambridge University Press, 2015), p.77.

² สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม : หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2559), น.77.

เป็นประจำ...”³ โดยมีคำพิพากษาในคดีหนึ่งคือ (Allen Yacht Charters Ltd v. C of IR (1994) 16 NZTC 11,270 at pp 11,274, 11,275 per Tomkins J.) อธิบายขยายความว่า กิจกรรมดังกล่าว ต้องดำเนินการโดยตลอดหรือดำเนินการเป็นประจำระดับหนึ่งมิใช่กิจกรรมที่ทำเป็นช่วง ๆ หรือทำเพียงบางครั้งบางคราวเท่านั้น⁴ ผู้เขียนจึงเห็นว่าความสม่ำเสมอในการประกอบกิจกรรม จึงเป็นหลักเกณฑ์ที่จำเป็นที่ต้องนำมาพิจารณาประกอบด้วย

แต่อย่างไรก็ดี การพิจารณาความสม่ำเสมอในการประกอบกิจกรรมนั้น เนื่องจากกรมสรรพากรและคณะกรรมการกฤษฎีกาใช้หลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า มีการกระทำความผิดหรือไม่ บ่อยครั้ง หรือกระทำความผิดหรือไม่ เป็นประจำหรือไม่ ซึ่งเป็นการพิจารณาจากข้อเท็จจริง ที่ปรากฏ การพิจารณาเช่นนี้น่าจะมีข้อบกพร่องเพราะจะทำให้รัฐไม่อาจจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการทำกิจกรรมในครั้งแรกได้ ตัวอย่างเช่น ส่วนงานภายในมหาวิทยาลัยแห่งหนึ่งดำเนินกิจการ ร้านกาแฟหรือร้านขายขนมเค้กเป็นวันแรก จะเกิดข้อคำถามว่า ในวันดังกล่าวมหาวิทยาลัย เป็นผู้ประกอบการแล้วหรือไม่ เพราะยังไม่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าในวันต่อ ๆ ไป มหาวิทยาลัยแห่งนั้น ดำเนินกิจการร้านกาแฟหรือร้านขายขนมเค้กต่อไปหรือไม่ อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนจึงมีความเห็นเพิ่มเติมว่า การพิจารณาความสม่ำเสมอในการประกอบกิจกรรมควรพิจารณาจากลักษณะในการทำกิจกรรม นั้น ๆ ในภาพรวมว่าประสงค์ที่จะทำกิจกรรมนั้น ๆ เป็นปกติธุระหรือไม่

หากพิจารณาประเด็นเรื่องความสม่ำเสมอในการประกอบกิจกรรม ประกอบกับกิจกรรมที่ดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐ ผู้เขียนเห็นว่าอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

1) กรณีที่เป็นการดำเนินกิจกรรมที่เป็นบริการสาธารณะ

เมื่อพิจารณาลักษณะสำคัญของบริการสาธารณะพบว่าลักษณะสำคัญ ประการหนึ่งคือ บริการสาธารณะจะต้องดำเนินการอยู่เป็นนิจและโดยสม่ำเสมอไม่มีการหยุดชะงัก⁵

³ Section 6 (1) (a) of Goods and Services Tax Act 1985 “any activity which is carried on continuously or regularly by any person, whether or not for a pecuniary profit, and involves or is intended to involve, in whole or in part, the supply of goods and services to any other person for a consideration; and includes any such activity carried on in the form of a business, trade, manufacture, profession, vocation, association, or club.”

⁴ Alastair McKenzie, GST-A Practical Guide, Edition 8, (Auckland : CCH New Zealand Limited, 2008), p.287.

⁵ ประยูร กาญจนกุล, คำบรรยายกฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2533), น.130.

ฉะนั้น โดยลักษณะของกิจกรรมที่เป็นบริการสาธารณะจึงเป็นกิจกรรมที่มีความสม่ำเสมอในการประกอบกิจกรรมอยู่แล้ว

2) กรณีที่เป็นการดำเนินกิจกรรมที่เป็นบริการเอกชนของฝ่ายปกครอง ซึ่งไม่ใช่บริการสาธารณะ

ผู้เขียนเห็นว่าน่าจะพิจารณาได้ง่ายกว่าการดำเนินกิจกรรมที่เป็นบริการเอกชนซึ่งกระทำโดยเอกชนเอง เพราะการดำเนินกิจกรรมใด ๆ ของหน่วยงานของรัฐจะต้องมีการเสนอขออนุมัติดำเนินโครงการนั้น ๆ ซึ่งจะปรากฏโดยสภาพอยู่แล้วว่ากิจกรรมนั้น ๆ มีระยะเวลาในการดำเนินการเท่าใด โดยอาจเป็นช่วงระยะเวลาใดระยะหนึ่งหรืออาจดำเนินการไปตลอดจนกว่าจะมีการยกเลิก ฉะนั้น การพิจารณาว่าการดำเนินกิจกรรมที่เป็นบริการเอกชนของฝ่ายปกครอง มีการกระทำเป็นปกติธุระหรือไม่ อาจพิจารณาได้จากลักษณะในการดำเนินโครงการนั้น ๆ นั่นเอง

(2) ประเด็นเกี่ยวกับการกระทำเพื่อหาผลกำไรหรือค่าตอบแทน

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร พบว่า บทบัญญัติดังกล่าวไม่ปรากฏถ้อยคำว่า “กระทำเพื่อหาผลกำไรหรือไม่” ซึ่งเป็นถ้อยคำที่กรมสรรพากรนำมาปรับใช้ หรือคำว่า “มีการเรียกเก็บค่าตอบแทน” ซึ่งกรมสรรพากรและคณะกรรมการกฤษฎีกานำมาปรับใช้แต่อย่างใด ในประเด็นนี้จึงเป็นการพิจารณาว่า หลักเกณฑ์เรื่อง การกระทำเพื่อหาผลกำไรหรือค่าตอบแทน มีผลต่อการพิจารณาว่ากิจกรรมนั้น ๆ เป็นการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพหรือไม่ อย่างไร

เมื่อพิจารณาข้อความคิดว่าด้วยกิจกรรมทางเศรษฐกิจพบว่า มีการใช้คำว่า “กิจกรรมทางเศรษฐกิจ” และคำว่า “กิจกรรมทางธุรกิจ” ซึ่งถ้อยคำดังกล่าวมีขอบเขตความหมายที่กว้างแคบไม่เท่ากัน คำว่า “กิจกรรมทางเศรษฐกิจ” มีความหมายกว้างกว่าคำว่า “ธุรกิจ” ที่หมายถึงกิจกรรมที่กระทำเพื่อหากำไรเท่านั้น ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า การพิจารณากิจกรรมที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มควรใช้ความหมายอย่างกว้างซึ่งรวมถึงกิจกรรมที่ไม่ใช่ธุรกิจที่การกระทำเพื่อหาผลตอบแทนด้วย เนื่องจากจะได้มีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการจัดเก็บภาษีจากฐานกว้างบนการบริโภค โดยหากไม่ประสงค์จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจกรรมดังกล่าวด้วยเหตุผลความจำเป็นบางประการ ควรใช้วิธีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 โดยพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป จะมีความเหมาะสมมากกว่า ซึ่งการพิจารณาเช่นนี้ยังสอดคล้องกับข้อความคิดที่ว่า กิจกรรมที่ไม่ได้กระทำเพื่อให้ได้รับผลประโยชน์ตอบแทน หรือไม่ได้กระทำในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจซึ่งเป็นกิจกรรมที่ไม่มีเนื้อหาทางธุรกิจหรือพาณิชย์ (Charitable Activities with no Business or Commercial Content) เป็นกิจกรรมที่อยู่

นอกขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย⁶ นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาหลักกฎหมายต่างประเทศ กล่าวคือ กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปก็พบว่า ไม่จำเป็นต้องมีคำตอบแทนเสมอไป แต่จะต้องเป็น กิจกรรมที่อย่างน้อยต้องมีมูลค่าเพิ่มซึ่งอาจกำหนดคำตอบแทนได้เท่านั้น⁷ และยังสอดคล้องกับ กฎหมายของประเทศนิวซีแลนด์ซึ่งบัญญัติมาตรา 6 (1) (a) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 กำหนดอย่างชัดเจนว่ากิจกรรมที่ต้องเสียภาษี (Taxable Activity) ไม่จำเป็นต้องกระทำเพื่อหากำไร แต่ต้องเกี่ยวข้องหรือมีเจตนาที่จะเกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือ ให้บริการแก่บุคคลใด ๆ เพื่อให้ได้สิ่งตอบแทน ซึ่งการปรับใช้บทบัญญัติดังกล่าวมีการอธิบายว่า ไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าทำเพื่อหากำไรหรือไม่ ฉะนั้น กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีนี้นี้จึงไม่จำเป็นต้องเป็นธุรกิจ (Business) หรือกิจการ (Undertaking) (*Allen Yacht Charters Ltd v C of IR (1994) 16 NZTC 11,270 at per Tompkins J.*)⁸

หากพิจารณาต่อไปว่า การใช้หลักเกณฑ์เรื่องกระทำเพื่อหากำไรหรือไม่ เพียงอย่างเดียวซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่ปรากฏอยู่ในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรอยู่บ่อยครั้ง มีความเหมาะสมหรือครอบคลุมหรือไม่นั้น ผู้เขียนเห็นว่า หลักเกณฑ์ดังกล่าวมีความหมาย ที่แคบเกินไปเพราะหมายถึงกิจกรรมที่เป็นธุรกิจเท่านั้น ซึ่งแท้จริงแล้ว กิจกรรมทางเศรษฐกิจ ควรมีความหมายกว้างกว่านั้นเพราะยังรวมถึงกิจกรรมที่ไม่ใช่กิจกรรมที่เป็นธุรกิจบางประเภทด้วย ส่วนการใช้หลักเกณฑ์การเรียกเก็บคำตอบแทนซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่ปรากฏทั้งหนังสือตอบข้อหารือ กรมสรรพากรและความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา ผู้เขียนก็มีความเห็นว่า น่าจะมีความหมาย ที่แคบเกินไปเช่นกันเพราะเป็นการพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ปรากฏ กล่าวคือ เป็นการพิจารณาว่า ในความเป็นจริงว่ามีการเรียกคำตอบแทนหรือไม่ ซึ่งถึงแม้โดยปกติทั่วไปหน่วยงานของรัฐ จะมีการเรียกเก็บคำตอบแทนในความเป็นจริงอยู่แล้ว แต่บทบัญญัติมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวล รัษฎากร มิได้ใช้บังคับเฉพาะแต่หน่วยงานของรัฐอย่างเดียว หากแต่ยังรวมถึงภาคเอกชนด้วย กรณีจึงมีความจำเป็นต้องพิจารณาบทบัญญัติดังกล่าวในภาพรวมทั้งหมด ด้วยเหตุที่กล่าวมา ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ควรใช้หลักเกณฑ์ในการพิจารณาคือ ทำกิจกรรมใด ๆ เพื่อประโยชน์หรือ คำตอบแทนหรือไม่ เป็นข้อพิจารณา

เมื่อนำหลักเกณฑ์เรื่องการพิจารณาว่าทำกิจกรรมใด ๆ เพื่อประโยชน์หรือ คำตอบแทนหรือไม่ ซึ่งได้วิเคราะห์มาข้างต้นมาพิจารณาประกอบกับกิจกรรมที่ดำเนินการ โดยหน่วยงานของรัฐโดยเฉพาะอย่างยิ่งพิจารณาจากการจัดองค์กรเพื่อจัดทำบริการสาธารณะ

⁶ David Williams, *supra* note 1, p.41.

⁷ สุเมธ ศิริคุณโชติ, *อ้างแล้ว* เชิงอรรถที่ 2, น.76-77.

⁸ Alastair McKenzie, *supra* note 4, pp.284-285.

ยังเห็นได้โดยชัดเจนว่ามีความสอดคล้องกันและทำให้กิจกรรมที่ดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐที่เป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจทุกประเภทอยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ รวมทั้งกิจกรรมที่ดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐที่เป็นกิจกรรมในเชิงพาณิชย์ที่มุ่งแสวงหากำไร และกิจกรรมที่ไม่มุ่งแสวงหากำไรโดยได้รับเพียงค่าตอบแทนด้วย ตัวอย่างเช่น กรณีของรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นมาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไร แต่ในกรณีที่องค์การมหาชนมีการบัญญัติเอาไว้โดยชัดเจนในมาตรา 5 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ว่า กิจกรรมที่จะจัดตั้งเป็นองค์การมหาชนจะต้องไม่เป็นกิจการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเป็นหลัก แต่อาจมีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนตามสภาพการให้บริการสาธารณะได้ ทั้งนี้ หากใช้หลักเกณฑ์เรื่องกระทำเพื่อหากำไรหรือไม่ มาเป็นข้อพิจารณา ย่อมทำให้กิจกรรมที่ดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐประเภทองค์การมหาชน หรือกิจกรรมบางประเภทที่ดำเนินการโดยส่วนราชการอยู่นอกขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อความคิดเรื่องกิจกรรมทางเศรษฐกิจและไม่สอดคล้องกับหลักสากล

(3) ประเด็นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทน

ในประเด็นนี้เป็นการพิจารณาว่า ความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทน มีผลต่อการพิจารณาว่ากิจกรรมนั้น ๆ เป็นการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพหรือไม่ อย่างไร

เมื่อพิจารณาข้อความคิดว่าด้วยกิจกรรมทางเศรษฐกิจพบว่า กิจกรรมที่เป็นการทำหน้าที่ของรัฐโดยแท้ย่อมไม่ถือเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด เพราะกิจกรรมดังกล่าวเป็นกิจกรรมที่มีการใช้อำนาจอธิปไตยซึ่งไม่มีเนื้อหาในทางเศรษฐกิจ เช่น กิจกรรมของกองทัพหรือศาล กรณีจึงมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐในกรณีที่เป็นการทางเศรษฐกิจเท่านั้น ซึ่งควรมีข้อพิจารณาประการหนึ่งคือ กระทำกิจกรรมนั้น ๆ เพื่อประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ ตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาข้อความคิดว่าด้วยบริการสาธารณะพบว่า ล้วนแต่มีการเก็บประโยชน์หรือค่าตอบแทนทั้งสิ้น เพียงแต่บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครองมีการเรียกเก็บโดยอ้อมในรูปของภาษี ส่วนบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางพาณิชย์กรรมหรืออุตสาหกรรมมีการเรียกเก็บโดยตรงเท่านั้น จึงสมควรพิจารณาว่า หลักการในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทน (Direct Link) ซึ่งปรากฏอยู่ในคำพิพากษาของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปคดีหนึ่ง⁹ ซึ่งมีการวางแนววินิจฉัยว่า ระหว่างผู้ให้บริการและผู้รับบริการต้องมีความสัมพันธ์

⁹ Case 102/86 (Apple & Pear Development Council)

ตามหลักการปฏิบัติต่างตอบแทน และค่าตอบแทนที่ผู้ให้บริการได้รับต้องเป็นมูลค่าที่ได้รับอย่างแท้จริงจากการให้บริการนั้นด้วย ควรนำมาเป็นข้อพิจารณาว่า กิจกรรมใดที่กระทำโดยหน่วยงานของรัฐเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือไม่ ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นดังนี้

1) บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครอง

ลักษณะของบริการสาธารณะประเภทนี้ส่วนใหญ่เป็นเรื่องดูแลความปลอดภัยและความสงบสุขของประชาชนซึ่งมีลักษณะเป็นการทำหน้าที่ของรัฐโดยแท้ เช่น การป้องกันประเทศ โดยหลักการจึงไม่ควรเรียกเก็บภาษีจากกิจกรรมนี้ด้วยเหตุที่ไม่ใช่กิจกรรมทางเศรษฐกิจ นอกจากนี้ บริการสาธารณะประเภทนี้ก็ได้มีการเรียกเก็บประโยชน์หรือค่าตอบแทนโดยตรง หากแต่จะมีการเรียกเก็บทางอ้อมโดยวิธีการจัดเก็บภาษีในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อนำเงินที่จัดเก็บได้นั้นนำมาจัดทำบริการสาธารณะอีกครั้งหนึ่ง ประกอบกับ ผู้ใช้ที่ได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะประเภทนี้ก็ได้ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษมากกว่าประชาชนทั่วไป แต่ได้รับประโยชน์เท่าเทียมกันทุกคน ซึ่งสอดคล้องกับข้อความคิดในทางเศรษฐศาสตร์ที่มองว่า “สินค้าสาธารณะแบบแท้” รัฐบาลเท่านั้นที่ต้องเข้ามาทำหน้าที่จัดสรรบริการดังกล่าวซึ่งในทางปฏิบัติหรือโลกที่เป็นจริงแล้วมีเพียงสองชนิดคือ บริการป้องกันประเทศและการดำเนินนโยบายต่างประเทศ โดยกรณีที่เป็นบริการป้องกันประเทศประชาชนทุกคนก็ได้รับความคุ้มครองเท่าเทียมกัน ส่วนกรณีที่เป็นการดำเนินนโยบายต่างประเทศก็มีผลกระทบต่อประชาชนทุกคนเหมือนกัน ซึ่งเมื่อพิจารณาประกอบกับหลักการในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทน อาจอธิบายได้ว่า บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครองไม่ได้มีความสัมพันธ์ระหว่างการให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทนแต่อย่างใด ซึ่งการอธิบายเช่นนี้มีความสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่จัดเก็บจากค่าใช้จ่ายในการบริโภคโดยรวม ซึ่งเป็นบริการที่ให้แก่พลเมืองทุกคนโดยทั่วไปและมีการบริโภคบริการดังกล่าวได้ในทันทีโดยไม่จำเป็นต้องดำเนินการประการใด ๆ อีก

2) บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม

ลักษณะของบริการสาธารณะประเภทนี้เป็นการจัดทำกิจกรรมในสภาพเช่นเดียวกับเอกชน แตกต่างเพียงแต่รัฐเป็นผู้เข้ามาดำเนินกิจกรรมดังกล่าวเองเท่านั้น อีกทั้งประชาชนที่เข้ารับบริการสาธารณะประเภทนี้จะต้องจ่ายค่าตอบแทนการให้บริการตามสัดส่วนที่ตนได้รับประโยชน์เนื่องจากเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์พิเศษยิ่งกว่าบุคคลอื่น ๆ ทั้งนี้ เพื่อมิให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องมาร่วมรับผิดชอบค่าใช้จ่ายในการบริการที่ตนอาจไม่เคยใช้บริการเลย จึงมีลักษณะของการตกลงด้วยความสมัครใจในการที่จะเข้าซื้อขายหรือรับบริการที่รัฐทำจัดขึ้น ซึ่งเมื่อนำหลักการเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทนมาพิจารณาประกอบจึงอธิบายได้โดยการยกตัวอย่างเช่น กรณีการใช้บริการทางพิเศษบูรพาวิถี (ทางด่วนสายบางนา-ชลบุรี) ที่ดำเนินการโดยการทางพิเศษแห่งประเทศไทยอันเป็น

รัฐวิสาหกิจในสังกัดกระทรวงคมนาคม ซึ่งประชาชนต้องจ่ายค่าผ่านทางหรือค่าธรรมเนียม (Road Tolls) นั้น เห็นได้ว่าเป็นความสัมพันธ์ระหว่างให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทนโดยตรง จึงเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยปัจจุบันพบว่าการเรียกเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในส่วนนี้อยู่แล้ว แต่กรณีการให้บริการถนนสาธารณะโดยทั่วไป ที่ประชาชนสามารถใช้ได้โดยไม่มีเงื่อนไขในเรื่องการจ่ายตอบแทนนั้น เห็นได้ว่า ประชาชนไม่ได้จ่าย ค่าตอบแทนในการใช้ถนนให้แก่รัฐโดยตรงแต่อย่างใด แต่จะมีการเรียกเก็บประโยชน์หรือค่าตอบแทน ทางอ้อมโดยวิธีการจัดเก็บภาษีในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อนำเงินที่จัดเก็บได้นั้นมาจัดทำบริการ สาธารณะอีกครั้งหนึ่ง การใช้ถนนประเภทนี้จึงเป็นกิจกรรมที่ไม่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งปัจจุบันรัฐก็ได้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรณีนี้แต่อย่างใด

3) บริการเอกชนของฝ่ายปกครองซึ่งไม่ใช่บริการสาธารณะ

กรณีนี้เป็นกรณีที่หน่วยงานของรัฐดำเนินกิจกรรมดังกล่าวตามวิธีการ อย่างเดียวกับเอกชน เช่น กิจการของบริษัท ไม้อัดไทย จำกัด หรือกรณีมหาวิทยาลัยแห่งหนึ่ง ให้บุคคลอื่นเช่าที่ราชพัสดุ ฉะนั้น การพิจารณาในประเด็นนี้จึงไม่มีความยุ่งยากเพราะพิจารณา เหมือนกรณีการดำเนินกิจกรรมของเอกชนอยู่แล้ว

โดยสรุปคือ ผู้เขียนเห็นว่าหลักการในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่าง การขายสินค้าหรือให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทน เป็นหลักเกณฑ์สำคัญที่สามารถ นำมาพิจารณาแยกแยะได้ว่า บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครองไม่อยู่ในขอบข่าย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชยกรรมมีทั้งกิจกรรม ที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มปะปนกันไป

(4) ประเด็นการได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทน

แม้ผู้เขียนได้วิเคราะห์มาแล้วใน (2) ว่า ควรนำหลักเกณฑ์ในเรื่อง การทำกิจกรรมใด ๆ เพื่อประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และใน (3) ว่า ควรนำหลักเกณฑ์ในเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทน มาพิจารณาด้วย ก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้กำหนดนิยาม คำว่า “ผู้ประกอบการ” ไว้ว่า หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะกระทำการดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ แล้วเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรมิได้ให้ความสำคัญกับการได้รับประโยชน์ หรือค่าตอบแทนแต่อย่างใด ทั้งนี้ อาจเพราะวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษี อีกทั้ง ยังมีความจำเป็นในการลดปัญหาการโต้แย้งและการอำนวยการได้แก่รัฐ กรณีจึงต้องพิจารณา ต่อไปว่า หลักเกณฑ์ที่ว่า “ไม่ว่าการกระทำการดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่” ควรพิจารณาอย่างไร จึงจะมีความสอดคล้องกับผลสรุปที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์มาแล้วใน (2) และ (3)

ผู้เขียนเห็นว่า หากพิจารณาหลักเกณฑ์ที่ว่า “ไม่ว่าการกระทำความผิดจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่” โดยแปลความว่าหมายถึง ไม่ว่าการกระทำความผิดจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนในความเป็นจริงหรือไม่ ซึ่งเป็นการพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ปรากฏ โดยพอจะเทียบได้กับกรณีของประเทศนิวซีแลนด์ที่ศาลวินิจฉัยว่า การจัดตั้งสวนผลไม้กวี เป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี แม้ว่าอาจจะไม่ได้มีการผลิตและจำหน่ายเป็นเวลาหลายปีก็ตาม (*Allen Yacht Charters Ltd v C of IR (1994) 16 NZTC 11,270 at per Tompkins J.*)¹⁰ ก็จะทำให้ผลสรุปในประเด็นที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์มาแล้วใน (2) และ (3) ไม่ได้มีความขัดแย้งกับหลักเกณฑ์ “ไม่ว่าการกระทำความผิดจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่” แต่อย่างใด

5.1.2 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับหน่วยงานของรัฐประการอื่น ๆ

เนื่องจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมิได้มีการแบ่งแยกโดยชัดเจนว่ากิจกรรมที่กระทำโดยหน่วยงานของรัฐประเภทใดอยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจกรรมที่ดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐประเภทใดไม่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งแตกต่างจากกรณีของสหภาพยุโรป ที่ในมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD กำหนดโดยชัดเจนว่า “รัฐบาล หน่วยงานส่วนภูมิภาค หน่วยงานส่วนท้องถิ่น และหน่วยงานอื่น ๆ ของรัฐตามกฎหมายมหาชน ไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในส่วนที่เกี่ยวกับกิจกรรมหรือธุรกรรมในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชน...”¹¹ ส่วนกรณีของประเทศสวีเดน ในฐานะที่เป็นสมาชิกของสหภาพยุโรปก็มีแนวทางที่สอดคล้องกับกรณีของสหภาพยุโรป เพราะประเทศสวีเดนใช้วิธีการตีความกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มภายในให้สอดคล้องกับมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD ส่วนกรณีของประเทศนิวซีแลนด์มีการกำหนดโดยชัดเจนในมาตรา 6 (1) (b) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ว่า กิจกรรมที่ต้องเสียภาษี รวมถึงกิจกรรมของหน่วยงานสาธารณะ และหน่วยงานส่วนท้องถิ่นด้วย¹² แต่กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีนี้ ไม่รวมถึง

¹⁰ Alastair McKenzie, *supra* note 4, pp.284-285.

¹¹ Article 13 of RVD

1. State, regional and local government authorities and other bodies governed by public law shall not be regarded as taxable persons in respect of the activities or transactions in which they engage as public authorities, even where they collect dues, fees, contributions or payments in connection with those activities or transactions.

¹² Section 6 (1) (b) of Goods and Services Tax Act 1985 “without limiting the generality of paragraph (a) of this subsection, the activities of any public authority or any local authority.

การกระทำทางนิติบัญญัติในฐานะสมาชิกรัฐสภา การกระทำทางตุลาการในฐานะผู้พิพากษา การกระทำทางบริหาร ตลอดจนการกระทำในฐานะที่เป็นประธานหรือสมาชิกของหน่วยงาน ส่วนท้องถิ่น ประธานหรือสมาชิกของคณะกรรมการ สภา หรือหน่วยงานอื่นใด¹³ ผู้เขียน จึงมีความเห็นว่า สมควรทำการวิเคราะห์ไปในคราวเดียวกันว่าประเทศไทยควรนำมาแนวทางของ สหภาพยุโรป ประเทศสวีเดน หรือประเทศนิวซีแลนด์มาใช้กับประเทศไทยหรือไม่ อย่างไร

เมื่อศึกษาข้อความคิดว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มในเรื่องบุคคลมีการอธิบายว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ควรรวมบุคคลตามกฎหมายทั้งหมดซึ่งกระทำการกิจกรรมทางเศรษฐกิจไม่ว่าจะเป็น บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล นอกจากนี้ หน่วยงานของรัฐระดับชาติ ระดับภูมิภาค และระดับท้องถิ่น จะต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเช่นเดียวกับบุคคลอื่น ๆ ด้วย ถ้าหน่วยงานของรัฐดังกล่าวมีส่วนร่วม ในกิจกรรมทางเศรษฐกิจ¹⁴ นอกจากนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มต้องครอบคลุมสินค้าและบริการที่กระทำ โดยรัฐบาลให้กว้างที่สุด โดยทั่วไปจึงไม่มีการให้เหตุผลในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงเพราะ ผู้จัดจำหน่ายเป็นหน่วยงานของรัฐเท่านั้น¹⁵ จากคำอธิบายเช่นนี้ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า การที่ หน่วยงานของรัฐจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ข้อสำคัญจึงไม่ได้อยู่ที่สถานะการเป็น

¹³ Section 6 (3) (c) of Goods and Services Tax Act 1985 “any engagement, occupation, or employment —

(i) pursuant to the Members of Parliament (Remuneration and Service) Act 2013 or the Governor-General Act 2010:

(ii) as a Judge, Solicitor-General, Controller and Auditor-General, or Ombudsman:

(iia) pursuant to an appointment made by the Governor-General or the Governor-General in Council and evidenced by a warrant or by an Order in Council or by a notice published in the Gazette in accordance with section 2 (2) of the Official Appointments and Documents Act 1919:

(iii) as a Chairman or member of any local authority or any statutory board, council, committee, or other body; or”

¹⁴ David Williams, *supra* note 1, pp.12-14.

¹⁵ Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, Value Added Tax : A Comparative Approach, Second Edition, (New York : Cambtdge University Press, 2015), p.288.

หน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชนหรือกฎหมายเอกชน แต่ข้อสำคัญอยู่ที่ว่าหน่วยงานของรัฐมีส่วนร่วมในกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือไม่

กรณีของสหภาพยุโรป เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD พบว่า บทบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้หน่วยงานของรัฐไม่เป็นผู้มีหน้าที่เสีย โดยมีเงื่อนไขในการพิจารณาประการหนึ่งคือ สถานะการเป็นหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า ไม่สอดคล้องกับข้อความคิดว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มที่โดยทั่วไปจะไม่มีผลให้เกิดผลในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงเพราะผู้จัดจำหน่ายเป็นหน่วยงานของรัฐเท่านั้น นอกจากนี้ บทบัญญัติมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD ก็มีข้อยกเว้นประการหนึ่งคือ กรณีตามมาตรา 13 (1) วรรคสาม แห่ง RVD ซึ่งมีรายละเอียดว่า หน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชนจะถูกพิจารณาให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการดำเนินกิจกรรมที่ระบุไว้ใน Annex I แต่การดำเนินกิจกรรมดังกล่าวต้องไม่ใช่การดำเนินการขนาดเล็กซึ่งไม่มีความสำคัญ โดยกิจกรรมที่ระบุไว้ใน Annex I มีตัวอย่างเช่น การให้บริการโทรคมนาคม การจัดหาน้ำ ก๊าซ ไฟฟ้า และพลังงานความร้อน การขนส่งสินค้า การให้บริการท่าเรือและสนามบิน¹⁶ โดยเหตุผลที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจกรรมดังกล่าวเนื่องจากเป็นการประกอบกิจการทางพาณิชย์¹⁷ ซึ่งแสดงให้เห็นได้ว่า กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปให้ความสำคัญแก่กิจการตามที่ระบุไว้ใน Annex I ยิ่งกว่าการกระทำกิจกรรมในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชน โดยกิจกรรมที่ปรากฏใน Annex I ล้วนแต่เป็นกิจกรรมที่เป็นบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรมทั้งสิ้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า หลักเกณฑ์ตามมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD จึงไม่มีความเหมาะสมในการนำมาปรับใช้กับประเทศไทย แต่ควรพิจารณาจากลักษณะของกิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐดำเนินการมากกว่าว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือไม่ ซึ่งได้วิเคราะห์มาโดยละเอียดแล้วใน 5.1.1

กรณีของประเทศนิวซีแลนด์ จากการศึกษาพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 พบว่า การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากหน่วยงานของรัฐมีข้อพิจารณาเช่นเดียวกับบุคคลอื่น ๆ ในระบบกฎหมายภาษีและสินค้า¹⁸ ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของหน่วยงานของรัฐจึงมีความเสมอภาคกับผู้ประกอบการที่ดำเนินกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี และมีความเรียบง่าย

¹⁶ Ben Terra and Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives Volume 1, (The Netherlands : IBFD, 2011), p.393.

¹⁷ Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel, European Tax Law, (The Netherlands : Kluwer Law International, 2012), p.314.

¹⁸ ERNST & YOUNG, INTERNATIONAL VAT A GUIDE TO PRACTICE AND PROCEDURES IN 21 COUNTRIES, (n.p., 1991), p.282.

ในการพิจารณา ประกอบกับระบบเช่นนี้ยังสอดคล้องกับทฤษฎีภาษีบริโภค (Consumption Tax) ซึ่งควรมีขอบข่ายกว้างที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้อีกด้วย การพิจารณาภาระภาษีสินค้าและบริการ ในกรณีของประเทศนิวซีแลนด์ จึงคำนึงถึงลักษณะของกิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐกระทำเป็นสำคัญ ยิ่งกว่าสถานะของหน่วยงานของรัฐ

ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาทั้งหมด ผู้เขียนจึงเห็นควรให้นำบทบัญญัติมาตรา 6 (1) (b) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ที่กำหนดว่า “กิจกรรมที่ต้องเสียภาษี รวมถึงกิจกรรมของหน่วยงานสาธารณะ และหน่วยงานส่วนท้องถิ่นด้วย” มาเป็นแนวทาง ในการปรับใช้กับกรณีของประเทศไทย เพื่อให้มีขอบเขตที่ชัดเจนว่าหน่วยงานของรัฐก็สามารถดำเนิน กิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มได้

5.2 ปัญหาเกี่ยวกับบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติ ที่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรณีการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ โดยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตราดังกล่าวไม่รวมถึงกรณีการให้บริการที่เป็นการพาณิชย์หรือ ที่เป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ ทำให้เกิดข้อสงสัยว่า การให้บริการซึ่งกระทำโดยราชการ ส่วนท้องถิ่นที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีขอบเขตเพียงใด เนื่องจากองค์ประกอบทั้งสองประการ ดังกล่าว ประมวลรัษฎากรมิได้ให้นิยามหรือให้ความหมายว่า อย่างไรจึงจะเป็นการให้บริการที่เป็น การพาณิชย์ อย่างไรจึงจะเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ กรมสรรพากรและคณะกรรมการ กฤษฎีกาจึงตีความบทบัญญัตินี้ดังกล่าวตามความรู้ความเข้าใจของหน่วยงานนั้น ๆ ในประเด็นนี้ จึงเป็นการพิจารณาว่า บทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ควรมีขอบเขตเพียงใด แนวทางการตีความของกรมสรรพากรและคณะกรรมการกฤษฎีกามีความเหมาะสมหรือไม่ และมีความจำเป็นต้องยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่นโดยมีเงื่อนไขตามที่ปรากฏ ในบทบัญญัตินี้ดังกล่าวหรือไม่ โดยผู้เขียนขอแยกประเด็นพิจารณาออกเป็น 2 ประการใหญ่ ๆ ดังนี้

(1) กรณีการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่เป็นการพาณิชย์

การที่กรมสรรพากรนำหลักเกณฑ์เรื่องการให้บริการสาธารณะมาเป็นข้อพิจารณา ประกอบการวินิจฉัยว่า เป็นการให้บริการส่วนท้องถิ่นที่ไม่ใช่การพาณิชย์หรือไม่¹⁹ นั้น เมื่อพิจารณา ข้อความคิดว่าด้วยบริการสาธารณะพบว่า บริการสาธารณะย่อมประกอบไปด้วยบริการสาธารณะ

¹⁹ โปรดดู หน้า 79-80 สรุปความแตกต่างระหว่างแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรและ คณะกรรมการกฤษฎีกา ในกรณีการตีความบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

ที่มีลักษณะทางปกครอง และบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม ซึ่งผู้เขียนได้วิเคราะห์มาแล้วว่าบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม บางกรณีเป็นบริการสาธารณะที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกทั้ง บริการสาธารณะประเภทนี้ บางส่วนก็เป็นการให้บริการที่เป็นการพาณิชย์ เช่น การให้บริการท่าเทียบเรือของการท่าเรือแห่งประเทศไทยซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจโดยพิจารณาได้จากลักษณะการจัดตั้งองค์กร ฉะนั้น การที่กรมสรรพากรนำหลักเกณฑ์เรื่องการให้บริการสาธารณะมาประกอบการพิจารณาวินิจฉัย ให้ราชการส่วนท้องถิ่นได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเป็นการตีความคำว่า “การให้บริการของ ราชการส่วนท้องถิ่นที่เป็นการพาณิชย์” ที่แคบเกินไป ซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อความคิดในเรื่อง การจัดทำบริการสาธารณะ อีกทั้งยังไม่สอดคล้องกับหลักกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ครอบคลุมถึง กิจกรรมที่ดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐที่เป็นบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและ พาณิชยกรรมบางส่วนด้วย

การที่กรมสรรพากรนำหลักเกณฑ์เรื่องการดำเนินการโดยแสวงหากำไรมาเป็น ข้อพิจารณาประกอบการวินิจฉัยว่า เป็นการให้บริการส่วนท้องถิ่นที่มีใช้การพาณิชย์หรือไม่²⁰ นั้น ผู้เขียนได้วิเคราะห์มาแล้วในประเด็นเกี่ยวกับการกระทำเพื่อหาผลกำไรหรือค่าตอบแทนว่า ควรใช้หลักเกณฑ์ว่าทำกิจกรรมใด ๆ เพื่อประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่²¹ ฉะนั้น การนำหลักเกณฑ์เรื่องการดำเนินการโดยแสวงหากำไรมาเป็นข้อพิจารณาจึงมีข้อบกพร่องดังที่ได้ วิเคราะห์มาแล้ว

การที่คณะกรรมการกฤษฎีกานำหลักเกณฑ์เรื่องการลงทุนและมีการเรียกเก็บค่าบริการ จากการให้บริการเป็นปกติธุระมาเป็นข้อพิจารณาประกอบการวินิจฉัยว่า เป็นการให้บริการ ส่วนท้องถิ่นที่มีใช้การพาณิชย์หรือไม่²² นั้น เห็นว่า หลักเกณฑ์ประการนี้มีความคล้ายคลึงกับ หลักเกณฑ์ในการพิจารณาการเป็นผู้ประกอบการตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ตามที่ปรากฏในความเห็นคณะกรรมการกฤษฎีกา²³ และข้อหาหรือกรมสรรพากร²⁴ อย่างมาก โดยกรณี

²⁰ โปรดดู หน้า 79-80 สรุปความแตกต่างระหว่างแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรและ คณะกรรมการกฤษฎีกา ในกรณีการตีความบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

²¹ โปรดดูหัวข้อ 5.1.1

²² โปรดดู หน้า 79-80 สรุปความแตกต่างระหว่างแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรและ คณะกรรมการกฤษฎีกา ในกรณีการตีความบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

²³ ความเห็นคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ 834/2537

²⁴ เช่น หนังสือตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./6183 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2548

ดังกล่าวใช้หลักเกณฑ์ในการพิจารณาคือ หากได้มีการประกอบกิจการเป็นปกติธุระและมีการเรียกเก็บค่าตอบแทนด้วย ถือเป็นผู้ประกอบการตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร แต่น่าจะด้วยเหตุผลที่ว่าบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ระบุเพียงกรณีการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น โดยไม่มีการขายสินค้าของราชการส่วนท้องถิ่นรวมอยู่ด้วย คณะกรรมการกฤษฎีกาจึงจำเป็นต้องใช้หลักเกณฑ์คือ มีการเรียกเก็บค่าบริการจากการให้บริการเป็นปกติธุระเพื่อให้สอดคล้องกับบทบัญญัติดังกล่าว ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า การใช้หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเช่นนี้ มีข้อบกพร่องดังที่ได้วิเคราะห์มาโดยละเอียดแล้วใน 5.1.1

การที่คณะกรรมการกฤษฎีกานำหลักเกณฑ์เรื่องการให้บริการนั้นเอกชนอื่นสามารถกระทำได้มาเป็นข้อพิจารณาประกอบการวินิจฉัยว่า เป็นการให้บริการส่วนท้องถิ่นที่มีใช้การพาณิชย์หรือไม่²⁵ นั้น ผู้เขียนเห็นว่าในการวิเคราะห์ว่าการใช้หลักเกณฑ์นี้มีข้อบกพร่องหรือไม่ อย่างไร จำเป็นต้องพิจารณาเป็นลำดับ ดังนี้

1) กรณีกิจกรรมที่เป็นบริการเอกชนของฝ่ายปกครองซึ่งไม่ใช่บริการสาธารณะ ไม่มีข้อที่ต้องพิจารณาอยู่แล้วว่าเอกชนสามารถกระทำได้หรือไม่ เพราะกิจกรรมประเภทนี้เป็นกิจกรรมที่ฝ่ายปกครองจัดทำอย่างเดียวกับกิจการส่วนเอกชนอยู่แล้ว

2) กรณีกิจกรรมที่เป็นบริการสาธารณะนั้น หากเป็นบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครอง โดยหลักการรัฐไม่อาจมอบให้เอกชนดำเนินการได้อยู่แล้ว อีกทั้งดังที่ได้วิเคราะห์มาแล้วใน 5.1.1. ว่าบริการสาธารณะประเภทนี้ไม่มีลักษณะเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ กิจกรรมประเภทนี้จึงไม่มีข้อที่ต้องพิจารณาว่าเป็นกิจกรรมที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่เช่นกัน คงเหลือเพียงบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรมเท่านั้น ที่ต้องพิจารณาต่อไปว่าการนำหลักเกณฑ์เรื่องการให้บริการนั้นเอกชนอื่นสามารถกระทำได้มาเป็นข้อพิจารณา มีความเหมาะสมหรือไม่ อย่างไร ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า แม้จัดองค์กรเพื่อจัดทำบริการสาธารณะโดยหลักต้องดำเนินการโดยรัฐ แต่ในบางกรณีอาจดำเนินการโดยเอกชนก็ได้หากบริการสาธารณะนั้น ๆ สามารถมอบหมายให้เอกชนดำเนินการแทนได้ เช่น การให้สัมปทานเดินรถประจำทาง อีกทั้งเมื่อพิจารณาประกอบกับข้อความคิดว่าด้วยการจัดสรรและกระจายสินค้าและบริการ ซึ่งเป็นข้อความคิดในทางเศรษฐกิจก็มีการอธิบายว่า เฉพาะแต่สินค้าสาธารณะเท่านั้นที่รัฐต้องผู้จัดทำ หากเป็นสินค้าเอกชนโดยหลักการอาจเป็นรัฐหรือเอกชนเป็นผู้จัดทำก็ได้ ซึ่งในความเห็นของผู้เขียนเห็นว่า ไม่ว่าจะในแง่มุมมองของข้อความคิดในเรื่องการจัดองค์กรเพื่อจัดทำบริการสาธารณะหรือในแง่มุมมองของข้อความคิดว่าด้วยการจัดสรรและกระจายสินค้าและบริการ น่าจะเป็นเพียงแนวทาง

²⁵ โปรดดู หน้า 79-80 สรุปความแตกต่างระหว่างแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรและคณะกรรมการกฤษฎีกา ในกรณีการตีความบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

ในการพิจารณาว่าสินค้าหรือบริการประเภทใดควรจัดทำโดยรัฐหรือเอกชน หรือสินค้าหรือบริการประเภทใดเอกชนสามารถกระทำได้หรือไม่ เท่านั้น หลักเกณฑ์ที่ว่า “การให้บริการนั้นเอกชนอื่นสามารถกระทำได้หรือไม่” จึงไม่น่าจะเป็นส่วนที่นำมาวินิจฉัยเพื่อกำหนดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของหน่วยงานของรัฐได้ เพราะจะมีข้อบกพร่องในกรณีที่เป็นการที่ผูกขาดโดยรัฐ ตัวอย่างเช่น การจำหน่ายไฟฟ้าให้แก่ประชาชนโดยการไฟฟ้านครหลวง หรือการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค แล้วแต่กรณี ซึ่งเป็นการให้บริการที่เป็นการพาณิชย์และมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการจำหน่ายไฟฟ้าด้วย นอกจากนี้ หากในอนาคตกิจกรรมที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของราชการส่วนท้องถิ่นกิจกรรมใดที่เอกชนสามารถดำเนินการได้มีความจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนมาผูกขาดโดยราชการส่วนท้องถิ่น ก็จะมีข้อคำถามตามมาว่าภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจกรรมดังกล่าวต้องเปลี่ยนแปลงไปด้วยหรือไม่ อย่างไร ด้วยเหตุผลที่กล่าวมา ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า “การให้บริการนั้นเอกชนอื่นสามารถกระทำได้หรือไม่” จึงไม่น่าจะเป็นหลักเกณฑ์ที่นำมาใช้ในการพิจารณาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของราชการส่วนท้องถิ่นแต่อย่างใด

(2) กรณีการให้บริการที่เป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์

การที่บทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดหลักเกณฑ์ว่า การเรียกเก็บรายได้หรือผลประโยชน์ ต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้เป็นการเฉพาะหรือไม่ แต่คณะกรรมการกฤษฎีกากลับวางแนววินิจฉัยบทบัญญัติดังกล่าวเช่นนั้น²⁶ ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากเปรียบเทียบความเห็นคณะกรรมการกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวที่วินิจฉัยไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายได้ที่เกิดขึ้นจากค่าเช่าที่จอดรถบริเวณริมตลาดน้ำ ด้วยเหตุผลว่า พระราชบัญญัติเทศบาลฯ ไม่ได้บัญญัติให้เทศบาลมีอำนาจจัดเก็บรายได้จากการจัดให้มีที่จอดรถไว้เป็นการเฉพาะ จึงเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร กับกรณีการให้บริการอาคารที่จอดรถยนต์ของกรุงเทพมหานครบริเวณบางลำภูซึ่งเป็นการให้บริการที่จัดทำโดยราชการส่วนท้องถิ่นเช่นเดียวกันพบว่า มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้ง ๆ ที่เป็นการกรณีที่กฎหมายให้อำนาจในการจัดเก็บค่าธรรมเนียมการจอดรถยนต์ไว้²⁷ นอกจากนี้ หากพิจารณาเปรียบเทียบกับกรณีของเอกชนก็พบว่า การให้บริการอาคารที่จอดรถยนต์โดยเอกชนก็มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจกรรมดังกล่าวเช่นกัน ฉะนั้น หากใช้หลักเกณฑ์เรื่องการมีกฎหมายให้อำนาจไว้

²⁶ ความเห็นคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ 614/2553

²⁷ ประกาศกรุงเทพมหานคร เรื่อง กำหนดขนาดและชนิดยานยนต์ อัตราค่าธรรมเนียมหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข ในการจัดเก็บค่าธรรมเนียมการจอดรถยนต์ในอาคารที่จอดรถยนต์ของกรุงเทพมหานคร บริเวณตลาดยอด บางลำภู ถนนไกรสีห์ เขตพระนคร (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 17 สิงหาคม 2561

เป็นการเฉพาะมาเป็นข้อพิจารณา ย่อมทำให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างราชการส่วนท้องถิ่นและเอกชนในกิจกรรมมีลักษณะเดียวกันมีความแตกต่างกันไปด้วยเหตุผลในการตีความบทบัญญัติ อีกทั้งหากพิจารณาเปรียบเทียบกับกรให้บริการสาธารณะของรัฐบางประเภท เช่น การให้บริการท่าเทียบเรือของการท่าเรือแห่งประเทศไทยซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจที่ประกอบการพาณิชย์ ก็ปรากฏว่ามีการอาศัยอำนาจตามกฎหมายในการออกประกาศการท่าเรือแห่งประเทศไทย เรื่อง การเรียกเก็บค่าบริการท่าเทียบเรือภายในประเทศของการท่าเรือกรุงเทพและค่าบริการ สำหรับกิจกรรมส่งเสริมและสนับสนุนการขนส่งโดยเรือชายฝั่งและเรือลำเลียง ฉบับลงวันที่ 5 มีนาคม 2555 กำหนดหลักเกณฑ์การเรียกเก็บค่าบริการเช่นกัน ซึ่งในกรณีของการท่าเรือฯ นี้ ก็มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการของการท่าเรือด้วย²⁸ กรณีจึงเห็นได้ว่า เพียงแค่การจัดองค์กรของรัฐที่แตกต่างกัน ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มกับไม่เหมือนกันโดยเหตุผลในการตีความ

ผู้เขียนเห็นว่า การหารายได้หรือผลประโยชน์ แม้จะมีกฎหมายให้อำนาจไว้เป็นการเฉพาะ แต่หากผู้ใช้บริการสามารถเลือกได้ว่าจะใช้บริการดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งมีลักษณะเป็นการตกลงระหว่างกัน มิใช่การใช้อำนาจบังคับจัดเก็บเพียงฝ่ายเดียวเฉกเช่นการจัดเก็บภาษี การให้บริการดังกล่าวย่อมเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ได้เช่นกัน การมีกฎหมายให้อำนาจไว้เป็นการเฉพาะจึงไม่น่าจะเป็นปัจจัยหรือเงื่อนไขที่ทำให้การให้บริการที่กระทำโดยราชการส่วนท้องถิ่นได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

ประการต่อมาที่ต้องพิจารณาคือ บทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร ควรต้องตีความอย่างไร หรือควรปรับปรุงแก้ไข หรือยกเลิกบทบัญญัตินี้ดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นดังนี้

ประการแรก เนื่องจากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและคณะกรรมการกฤษฎีกายังมีข้อบกพร่องดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น จึงทำให้ยังไม่มีคำตอบชัดเจนว่า บทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร มีขอบเขตการปรับใช้บทบัญญัตินี้อย่างไร ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า หากนำแนวทางการพิจารณากิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ได้กล่าวมาในแล้ว 5.1.1 มาพิจารณาประกอบกับกิจกรรมที่ดำเนินการโดยราชการส่วนท้องถิ่น ย่อมได้ข้อสรุปว่า กิจกรรมทางเศรษฐกิจ หมายรวมถึงการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่ดำเนินการเป็นการพาณิชย์ และการให้บริการที่เป็นการ

²⁸ ข้อ 5 ของประกาศการท่าเรือแห่งประเทศไทย เรื่อง การเรียกเก็บค่าบริการท่าเทียบเรือภายในประเทศของการท่าเรือกรุงเทพและค่าบริการ สำหรับกิจกรรมส่งเสริมและสนับสนุนการขนส่งโดยเรือชายฝั่งและเรือลำเลียง ฉบับลงวันที่ 5 มีนาคม 2555 ระบุว่า “ค่าบริการต่าง ๆ ตามประกาศนี้ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม” ซึ่งมีความหมายโดยนัยคือ ผู้ใช้บริการต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอีกจำนวนหนึ่งต่างหาก

หารายได้หรือผลประโยชน์อยู่แล้ว การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่จะได้รับยกเว้นตามมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่น่าจะมีอีกแต่อย่างใด

ประการที่สอง สถานะของบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้เกิดความสับสนในการปรับใช้ เพราะสถานะของการเป็นบทบัญญัติยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมหมายความว่า กิจกรรมที่กำหนดไว้ในมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกิจกรรมที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มีเหตุผลความจำเป็นบางประการจึงต้องทำการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้ แต่เมื่อไม่มีการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นบริการใดที่จะต้องมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้อีกดังที่ได้กล่าวมาแล้ว การคงบทบัญญัติดังกล่าวไว้ในประมวลรัษฎากร จึงก่อให้เกิดความสับสนในการปรับใช้ว่า ควรจะปรับใช้บทบัญญัตินี้ดังกล่าวอย่างไร

ประการที่สาม โดยทั่วไปการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจำเป็นต้องคำนึงถึงหลักความเป็นกลางทางภาษีประกอบด้วย กล่าวคือ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มต้องไม่ทำให้มีการบิดเบือนในทางเศรษฐกิจ ไม่ควรบิดเบือนการจัดสรรทรัพยากรในทางเศรษฐกิจ และไม่ควรมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจในทางธุรกิจ ตลอดจนไม่ควรมีผลต่อการตัดสินใจของผู้บริโภค ซึ่งเงื่อนไขที่ปรากฏในบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร อาศัยสถานะการเป็นราชการส่วนท้องถิ่นซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐเป็นองค์ประกอบในการพิจารณาด้วย ทั้ง ๆ ที่การให้บริการโดยราชการส่วนท้องถิ่นในบางกรณีเอกชนก็สามารถให้บริการในลักษณะดังกล่าวได้เช่นกัน ตัวอย่างเช่น การให้บริการอาคารที่จอดรถ บทบัญญัติดังกล่าวจึงส่งผลทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลต่อการตัดสินใจของผู้บริโภคนั่นเอง

ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาทั้งสามประการข้างต้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า บทบัญญัติมาตรานี้ไม่มีความจำเป็นต้องบัญญัติเอาไว้ในประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด ผู้เขียนจึงเห็นควรให้มีการยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อไป

5.3 ปัญหาเกี่ยวกับความเป็นธรรมและความเป็นกลางทางภาษีโดยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกระทรวง ทบวง กรม ตามมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร

การที่บทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับการขายสินค้าหรือการให้บริการที่กระทำโดยกระทรวง ทบวง กรม โดยกำหนดเงื่อนไขเพียงการส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่ายนั้น อาจมองได้ว่าบทบัญญัตินี้ดังกล่าวมีความเรียบง่ายในการพิจารณา แต่หากพิจารณาเหตุในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีอื่น ๆ ที่กำหนดไว้ในมาตรา 81 (1) แห่งประมวลรัษฎากร พบว่า ส่วนมากจะยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยอาศัยประเภทของกิจการเป็นข้อสำคัญในการพิจารณา เช่น การให้บริการห้องสมุด (มาตรา 8 (1) (ฎ))

การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร (มาตรา 8 (1) (ณ)) ฉะนั้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กระทรวง ทบวง กรม โดยอาศัยเงื่อนไขเพียงการส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย จึงมีข้อควรพิจารณาว่า บทบัญญัติมาตรา 81 (1) แห่งประมวลรัษฎากร มีปัญหาเกี่ยวกับความเป็นธรรมและความเป็นกลางทางภาษีหรือไม่ อย่างไร หากพบว่ามีปัญหาดังกล่าว ควรจะดำเนินการแก้ไขอย่างไร ซึ่งผู้เขียนขอกล่าวโดยแยกเป็นสองประเด็น ดังนี้

5.3.1 ประเด็นเกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษี

ในทางทฤษฎี ภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นภาษีอากรที่เป็นธรรม การประกอบกิจการประเภทเดียวกันควรต้องมีภาระภาษีเช่นเดียวกัน หากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจการใดแล้ว ก็ต้องมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจการประเภทนั้นโดยตลอด ไม่ว่ากิจการดังกล่าวจะดำเนินการโดยองค์กรใดก็ตาม ด้วยเหตุเช่นนี้ หากจะมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการใด ก็ควรต้องมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการประเภทนั้นโดยตลอด ไม่ว่ากิจการดังกล่าวจะดำเนินการโดยองค์กรใดเช่นกัน

การที่บทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับการขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม โดยอาศัยเงื่อนไขการส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่ายเป็นข้อพิจารณานั้น หากพิจารณาเปรียบเทียบกรณีการผลิตและจำหน่ายเค้กในเทศกาลปีใหม่ของวิทยาลัยอาชีวศึกษา ซึ่งหากวิทยาลัยอาชีวศึกษาส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย วิทยาลัยอาชีวศึกษาย่อมได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร²⁹ กับกรณีที่เอกชนดำเนินกิจการจำหน่ายเค้กเช่นเดียวกับวิทยาลัยอาชีวศึกษาพบว่า เอกชนย่อมไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด หรือแม้กระทั่งเปรียบเทียบกับกรณีการดำเนินกิจการ Home Bakery โดยมหาวิทยาลัยสวนดุสิตซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐที่ไม่ใช่กระทรวง ทบวง กรม³⁰ ก็พบว่า ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้ง ๆ ที่เป็นหน่วยงานของรัฐเช่นเดียวกัน ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า บทบัญญัติดังกล่าวส่งผลทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมทางภาษีเพราะทำให้

²⁹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./1464 ลงวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2548

³⁰ พระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยสวนดุสิต พ.ศ. 2558 มาตรา 4 วรรคสอง บัญญัติว่า “มหาวิทยาลัยสวนดุสิตมีฐานะเป็นหน่วยงานในกำกับของรัฐ ซึ่งไม่เป็นส่วนราชการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน กฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการกระทรวงศึกษาธิการ และกฎหมายว่าด้วยการปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม และไม่ใช่วิสาหกิจ ตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณและกฎหมายอื่น”

กิจการที่มีลักษณะอย่างเดียวกันซึ่งสามารถดำเนินการได้ทั้งกระทรวง ทบวง กรม ตลอดจนหน่วยงานของรัฐประเภทอื่น ๆ และองค์กรภาคเอกชน มีภาระภาษีที่แตกต่างกันไป

5.3.2 ประเด็นเกี่ยวกับความเป็นกลางทางภาษี

หลักความเป็นกลางเป็นหลักการพื้นฐานอย่างหนึ่งของภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีความหมายทั่วไปคือ ภาษีไม่ควรมีการบิดเบือนในทางเศรษฐกิจ ภาษีไม่ควรบิดเบือนการจัดสรรทรัพยากรในทางเศรษฐกิจ เพื่อให้ภาษีสีมีความเป็นกลางอย่างสมบูรณ์ ภาษีจึงไม่ควรมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจในทางธุรกิจและไม่ควรมีผลต่อการตัดสินใจของผู้บริโภค³¹ ฉะนั้น ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจการอย่างเดียวกันไม่ว่าจะดำเนินการโดยองค์กรใดก็ตาม จึงต้องมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่เท่ากัน การกำหนดให้กิจการที่มีลักษณะอย่างเดียวกันแต่กระทำโดยองค์กรที่ต่างกันมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกันไป ย่อมทำให้ราคาของสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะอย่างเดียวกันมีความแตกต่างกันไป โดยเหตุผลในทางภาษี

การที่บทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม โดยอาศัยเงื่อนไขการส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่ายเป็นข้อพิจารณานั้น หากพิจารณาเปรียบเทียบกับกรณีการผลิตและจำหน่ายเค้กในเทศกาลปีใหม่ของวิทยาลัยอาชีวศึกษา ซึ่งหากวิทยาลัยอาชีวศึกษาส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย วิทยาลัยอาชีวศึกษาย่อมได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร กับกรณีที่เอกชนดำเนินการจำหน่ายเค้กเฉกเช่นเดียวกับวิทยาลัยอาชีวศึกษา ซึ่งไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยตั้งอยู่บนสมมติฐานที่ว่าราคาสินค้าหรือบริการซึ่งไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มมีราคาเท่ากัน (ในบริบทที่คุณภาพของสินค้าไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้อง) ผู้บริโภคย่อมต้องเลือกซื้อสินค้าหรือใช้บริการที่กระทำโดยกระทรวง ทบวง กรม มากกว่าสินค้าหรือบริการที่กระทำโดยเอกชนด้วยเหตุผลในทางภาษีเพราะจะมีราคาที่ต่ำกว่า หรือแม้กระทั่งเปรียบเทียบกับกรณีการดำเนินการ Home Bakery โดยมหาวิทยาลัยสวนดุสิตซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐที่ไม่ใช่กระทรวง ทบวง กรม ซึ่งไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้ง ๆ ที่เป็นหน่วยงานของรัฐเช่นเดียวกัน โดยตั้งอยู่บนสมมติฐานว่าราคาสินค้าหรือบริการซึ่งไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มมีราคาเท่ากัน (ในบริบทที่คุณภาพของสินค้าไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้อง) ผู้บริโภคย่อมต้องเลือกซื้อสินค้าหรือใช้บริการที่กระทำโดยกระทรวง ทบวง กรม มากกว่าสินค้าหรือบริการที่กระทำโดยมหาวิทยาลัยสวนดุสิตซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐที่ไม่ใช่กระทรวง ทบวง กรม ด้วยเหตุผลในทางภาษีเช่นเดียวกัน ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า บทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร

³¹ Thomas Ecker, A VAT/GST Model Convention, Volume 25 IBFD Doctoral Series, (The Netherlands : IBFD, 2013), pp.103-104.

ที่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม โดยอาศัยเงื่อนไขการส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่ายเป็นข้อพิจารณา จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางในทางภาษีด้วยเหตุผลดังที่ได้กล่าวมา

ด้วยข้อบกพร่องของบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งในแง่ของความเป็นธรรมทางภาษี และความเป็นกลางภาษีที่ได้กล่าวมาทั้งหมด ผู้เขียนจึงเห็นควรให้มีการยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อไป



บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

ด้วยเหตุที่ภาษีมูลค่าเพิ่มมุ่งจัดเก็บจากการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Activity) จึงมีความจำเป็นต้องพิจารณาว่า กิจกรรมที่กระทำโดยหน่วยงานของรัฐที่อยู่ในขอบข่าย ภาษีมูลค่าเพิ่มมีขอบเขตเพียงใด อย่างไร ซึ่งจากการศึกษาพบว่า กิจกรรมที่ดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐมีทั้งกิจกรรมที่เป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ และกิจกรรมที่ไม่ใช่กิจกรรมทางเศรษฐกิจ แต่มีลักษณะเป็นการใช้อำนาจอธิปไตยซึ่งไม่มีเนื้อหาในทางเศรษฐกิจ โดยเมื่อพิจารณาบทบัญญัติ มาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร พบว่า ประมวลรัษฎากรกำหนดให้กิจกรรมที่อยู่ในขอบข่าย ภาษีมูลค่าเพิ่มคือ “การขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ” ซึ่งเมื่อศึกษาแนวทางการตีความของกรมสรรพากร และคณะกรรมการกฤษฎีกา พบว่า ยังไม่มีความสอดคล้องกับ ข้อความคิดว่าด้วยกิจกรรมทางเศรษฐกิจส่งผลทำให้กิจกรรมที่ดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐ บางกิจกรรมไม่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้ง ๆ ที่กิจกรรมนั้น ๆ ควรต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลทำให้รัฐขาดรายได้ที่ควรจะได้รับ ผู้เขียนจึงทำการวิเคราะห์ในประเด็นที่เกี่ยวข้อง 4 ประเด็น คือ (1) ประเด็นเกี่ยวกับความสม่ำเสมอในการประกอบกิจกรรม (2) ประเด็นเกี่ยวกับการกระทำ เพื่อหาผลกำไรหรือค่าตอบแทน (3) ประเด็นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้าหรือ ให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทน และ (4) ประเด็นการได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทน เพื่อหาแนวทางในการพิจารณาลักษณะของกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่หน่วยงานของรัฐให้มีความเหมาะสม และสอดคล้องกับหลักการสากล โดยได้ทำวิเคราะห์เปรียบเทียบกับข้อความคิด 3 ข้อความคิด ดังนี้

(1) ข้อความคิดว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่มีการอธิบายว่าเป็นการจัดเก็บภาษี จากฐานกว้างบนการบริโภค โดยมุ่งจัดเก็บจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ควรพิจารณาในความหมาย อย่างกว้างคือ ครอบคลุมกิจกรรมทั้งหมดที่กระทำเป็นประจำ โดยไม่จำกัดเฉพาะกิจกรรมทางธุรกิจ เท่านั้น แต่ควรรวมถึงกิจกรรมที่ไม่ใช่ธุรกิจที่กระทำเพื่อหาค่าตอบแทนด้วย แต่จะไม่จัดเก็บจาก ค่าใช้จ่ายในการบริโภคโดยรวม ซึ่งเป็นบริการที่ให้แก่พลเมืองทุกคนโดยทั่วไปและมีการบริโภคบริการ ดังกล่าวได้ในทันทีโดยไม่ต้องดำเนินการประการใด ๆ อีก โดยในกรณีของหน่วยงานของรัฐนั้น หากหน่วยงานของรัฐกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจก็ต้องมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย โดยไม่จำกัดคำนึงถึงสถานะของหน่วยงานของรัฐแต่อย่างใด ซึ่งข้อความคิดดังกล่าวสามารถ

นำมาพิจารณาในประเด็น (1) ประเด็นเกี่ยวกับความสม่ำเสมอในการประกอบกิจกรรม (2) ประเด็นเกี่ยวกับการกระทำเพื่อหาผลกำไรหรือค่าตอบแทน และ (3) ประเด็นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทน ที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้วข้างต้นได้

(2) ข้อความคิดว่าด้วยบริการสาธารณะ ที่มีการอธิบายว่ากิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐกระทำมีอยู่สองประเภทคือ การจัดทำบริการสาธารณะ และบริการเอกชนของฝ่ายปกครอง ซึ่งไม่ใช่บริการสาธารณะ โดยในส่วนของบริการสาธารณะนั้น มีลักษณะสำคัญประการหนึ่งคือ จะต้องดำเนินการอยู่เป็นนิจและโดยสม่ำเสมอไม่มีการหยุดชะงัก และสามารถจัดแบ่งบริการสาธารณะได้เป็นสองประเภท ประเภทแรกคือ บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครอง ซึ่งมีได้มีการเรียกเก็บประโยชน์หรือค่าตอบแทนโดยตรง แต่มีการเรียกเก็บทางอ้อมโดยวิธีการจัดเก็บภาษีในรูปแบบต่าง ๆ ประเภทที่สองคือ บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรม ซึ่งมีการเรียกเก็บประโยชน์หรือค่าตอบแทนโดยตรงตามสัดส่วนที่ประชาชนผู้เข้ารับบริการได้รับประโยชน์จากบริการนั้น ๆ นอกจากนี้ ข้อความคิดดังกล่าวยังได้กล่าวถึงการจัดองค์กรของรัฐประเภทต่าง ๆ ในการจัดทำบริการสาธารณะ ได้แก่ ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ และองค์การมหาชน อีกทั้งยังมีการอธิบายด้วยว่าบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครองรัฐไม่อาจมอบให้เอกชนดำเนินการแทนได้ ส่วนบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรม รัฐอาจมอบให้เอกชนดำเนินการแทนได้โดยพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป ซึ่งข้อความคิดดังกล่าวสามารถนำมาพิจารณาในประเด็น (1) ประเด็นเกี่ยวกับความสม่ำเสมอในการประกอบกิจกรรม (2) ประเด็นเกี่ยวกับการกระทำเพื่อหาผลกำไรหรือค่าตอบแทน และ (3) ประเด็นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทน ที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้วข้างต้นได้

(3) ข้อความคิดว่าด้วยการจัดสรรและกระจายสินค้าและบริการซึ่งเป็นข้อความคิดในทางเศรษฐศาสตร์ ที่มีการอธิบายว่า สินค้าและบริการอาจแบ่งได้เป็นสินค้าสาธารณะ สินค้าเอกชน และสินค้าลักษณะผสม โดยหากเป็นสินค้าสาธารณะ รัฐบาลเท่านั้นที่ต้องเข้ามาทำหน้าที่จัดสรรสินค้าและบริการดังกล่าว ซึ่งในโลกมีเพียงสองชนิดคือ บริการป้องกันประเทศและการดำเนินนโยบายต่างประเทศ ส่วนสินค้าเอกชนและสินค้าลักษณะผสม รัฐอาจปล่อยให้เอกชนเป็นผู้ทำหน้าที่จัดสรรได้ ซึ่งข้อความคิดดังกล่าวสามารถนำมาพิจารณาในประเด็น (3) ประเด็นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทน ที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้วข้างต้นได้

นอกจากวิเคราะห์เปรียบเทียบกับข้อความคิด 3 ข้อความคิดข้างต้นแล้ว ผู้เขียนยังได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศคือ กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวีเดน และกฎหมายภาษีสินค้าและบริการของประเทศนิวซีแลนด์ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

(1) กรณีของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปและกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสวีเดนพบว่า สามารถนำมาปรับใช้กับประเทศไทยได้บางส่วน แต่บางส่วนยังมีข้อบกพร่องอยู่ในส่วนที่สามารถนำมาปรับใช้ได้คือ (1) ในส่วนของการพิจารณาความสม่ำเสมอในการประกอบกิจกรรม เนื่องจากกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปและประเทศสวีเดนกำหนดลักษณะกิจกรรมทางเศรษฐกิจประการหนึ่งคือ บุคคลดังกล่าวจะต้องได้กระทำการทางเศรษฐกิจเป็นปกติอย่างผู้ประกอบการด้วย และต้องไม่เป็นการกระทำอย่างชั่วคราวชั่วคราว ไม่ใช่เป็นเพียงการกระทำเพียงครั้งเดียวเท่านั้น (2) ในส่วนของการพิจารณาเกี่ยวกับการกระทำเพื่อหาผลกำไรหรือค่าตอบแทน เนื่องจากกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปและประเทศสวีเดนไม่จำเป็นต้องมีค่าตอบแทนเสมอไป แต่จะต้องเป็นกิจกรรมที่อย่างน้อยต้องมีมูลค่าเพิ่มซึ่งอาจกำหนดค่าตอบแทนได้ และ (3) ในส่วนประเด็นเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทน ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่ปรากฏอยู่ในคำพิพากษาของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปเนื่องจากสามารถนำมาพิจารณาเพื่อตัดบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางปกครองออกจากขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มได้ และสามารถนำมาพิจารณากำหนดให้บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรมอยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ในส่วนที่ยังมีข้อบกพร่องอยู่คือ กรณีของบทบัญญัติมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD เนื่องจากมาตราดังกล่าวกำหนดให้หน่วยงานของรัฐไม่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยมีเงื่อนไขในการพิจารณาประการหนึ่งคือ สถานะการเป็นหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายมหาชนซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อความคิดว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มที่โดยทั่วไปจะไม่มีผลให้เกิดผลในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงเพราะผู้จัดจำหน่ายเป็นหน่วยงานของรัฐ อีกทั้งบทบัญญัติดังกล่าวก็มีข้อยกเว้นประการหนึ่งคือ กรณีตามมาตรา 13 (1) วรรคสาม แห่ง RVD ซึ่งแสดงให้เห็นได้ว่า กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปให้ความสำคัญแก่กิจการที่ระบุไว้ใน Annex I โดยผลของมาตรา 13 (1) วรรคสาม แห่ง RVD เช่น การให้บริการโทรคมนาคม การให้บริการท่าเรือและสนามบิน ยิ่งกว่าเงื่อนไขที่ปรากฏในบทบัญญัติมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD ซึ่งกิจกรรมที่ระบุไว้ใน Annex I ล้วนแต่เป็นให้บริการสาธารณะที่มีลักษณะทางพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรมทั้งสิ้น

(2) กรณีของกฎหมายภาษีสินค้าและบริการของประเทศนิวซีแลนด์พบว่า บทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 สามารถนำมาพิจารณาได้ทั้งในส่วน (1) ประเด็นเกี่ยวกับความสม่ำเสมอในการประกอบกิจกรรม เนื่องจากกฎหมายภาษีสินค้าและบริการของประเทศนิวซีแลนด์กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณากิจกรรมที่ต้องเสียภาษีประการหนึ่งคือ ต้องมีการดำเนินการอย่างต่อเนื่องหรือเป็นประจำ (2) ประเด็นเกี่ยวกับการกระทำเพื่อหาผลกำไรหรือค่าตอบแทน เนื่องจากกฎหมายภาษีสินค้าและบริการของประเทศนิวซีแลนด์กำหนดโดยชัดเจนว่า

กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีไม่จำเป็นต้องกระทำเพื่อหากำไร แต่ต้องเกี่ยวข้องหรือเจตนาที่จะเกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือการให้บริการแก่บุคคลใด ๆ เพื่อให้ได้สิ่งตอบแทน และ (4) ประเด็นการได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทน เนื่องจากมีคำพิพากษาศาลในประเทศนิวซีแลนด์ที่ตีความบทบัญญัติมาตรา 6 (1) (a) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 กับกรณีการจัดตั้งสวนผลไม้กวีว่า เป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี แม้ว่าอาจจะไม่ได้มีการผลิตและจำหน่ายเป็นเวลาหลายปีก็ตาม ทั้งนี้ จากการพิจารณาบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 พบสามารถนำมาปรับใช้ได้โดยไม่มีข้อบกพร่องใด ๆ เนื่องจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีหน่วยงานของรัฐมีความเสมอภาคกับผู้ประกอบการที่ดำเนินกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี และมีข้อพิจารณาที่เรียบง่ายเนื่องจากไม่มีการกำหนดบทบัญญัติเป็นกรณีพิเศษเหมือนกรณีบทบัญญัติมาตรา 13 (1) วรรคหนึ่ง แห่ง RVD ของสหภาพยุโรป อีกทั้งบทบัญญัติในกฎหมายภาษีสินค้าและบริการของประเทศนิวซีแลนด์ ยังมีความสอดคล้องกับทฤษฎีภาษีบริโภค (Consumption Tax) ซึ่งควรมีขอบข่ายกว้างที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้อีกด้วย

จากการวิเคราะห์ในประเด็นที่เกี่ยวข้อง 4 ประเด็นข้างต้น ผู้เขียนจึงมีข้อสรุปว่าการพิจารณากิจกรรมที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากรควรมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสี่ประการคือ (1) ต้องทำการขายสินค้าหรือให้บริการโดยทำเป็นปกติธุระโดยพิจารณาจากลักษณะในการทำกิจกรรมนั้น ๆ ในภาพรวมว่าประสงค์ที่จะทำกิจกรรมนั้น ๆ เป็นปกติธุระหรือไม่ (2) พิจารณาว่าทำกิจกรรมนั้น ๆ ทำเพื่อประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ (3) ต้องมีความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทน และ (4) ไม่ว่าจะได้ประโยชน์หรือค่าตอบแทนในความเป็นจริงหรือไม่

นอกจากนี้ ผู้เขียนยังได้ทำการศึกษาบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรณีการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น โดยการยกเว้นตามบทมาตราดังกล่าวไม่รวมถึงกรณีการให้บริการที่เป็นการพาณิชย์หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ แล้วพบว่า บทบัญญัตินี้มีปัญหสามประการ ปัญหาประการแรกคือ ปัญหาในด้านขอบเขตของการปรับใช้เนื่องจากหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรและคณะกรรมการกฤษฎีกานำมาพิจารณาเพื่อตีความบทบัญญัตินี้ดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นการพิจารณาว่า การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นเป็นบริการสาธารณะหรือไม่ เป็นการดำเนินการโดยแสวงหากำไรหรือไม่ มีการลงทุนและมีการเรียกเก็บค่าบริการจากการให้บริการเป็นปกติธุระหรือไม่ บริการนั้นเอกชนอื่นสามารถกระทำได้หรือไม่ รวมทั้งการเรียกเก็บรายได้หรือผลประโยชน์ มีกฎหมายให้อำนาจไว้เป็นการเฉพาะหรือไม่ ยังมีความบกพร่องดังที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์มาแล้วใน 5.2 จึงยังไม่มีคำตอบชัดเจนว่าการให้บริการซึ่งกระทำโดยราชการส่วนท้องถิ่นที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก)

แห่งประมวลรัษฎากรมีขอบเขตเพียงใดและต้องพิจารณาอย่างไร ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า บทบัญญัติดังกล่าวควรพิจารณาโดยใช้หลักเกณฑ์สี่ประการคือ (1) ต้องทำการขายสินค้าหรือให้บริการโดยทำเป็นปกติธุระโดยพิจารณาจากลักษณะในการทำกิจกรรมนั้น ๆ ในภาพรวมว่าประสงค์ที่จะทำกิจกรรมนั้น ๆ เป็นปกติธุระหรือไม่ (2) พิจารณาว่าทำกิจกรรมนั้น ๆ ทำเพื่อประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ (3) ต้องมีความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทน และ (4) ไม่ว่าจะได้ประโยชน์หรือค่าตอบแทนในความเป็นจริงหรือไม่ เช่นเดียวกับที่ใช้พิจารณากิจกรรมที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากรที่ได้กล่าวมาแล้ว ซึ่งจะทำให้การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่จะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่มีอีกแต่อย่างใด ปัญหาประการที่สองคือ บทบัญญัตินี้ดังกล่าวทำให้เกิดความสับสนการปรับใช้ เนื่องจากสถานะการเป็นบทบัญญัติที่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายความว่า กิจกรรมที่กำหนดไว้ในมาตรา 81 (1) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากรอยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มีเหตุผลความจำเป็นบางประการจึงต้องทำการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่เมื่อไม่มีการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นบริการใดที่จะต้องมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้อีกดังที่ได้กล่าวมาแล้วในปัญหาประการแรก การคงบทบัญญัตินี้ดังกล่าวไว้ในประมวลรัษฎากรจึงอาจก่อให้เกิดความสับสนในการปรับใช้ว่าปรับใช้บทบัญญัตินี้ดังกล่าวอย่างไร ปัญหาประการที่สามคือเงื่อนไขที่ปรากฏในบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร อาศัยสถานะการเป็นราชการส่วนท้องถิ่นซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐเป็นองค์ประกอบในการพิจารณาด้วย ทั้ง ๆ ที่การให้บริการโดยราชการส่วนท้องถิ่นในบางกรณีเอกชน ก็สามารถให้บริการในลักษณะดังกล่าวได้เช่นกัน เช่น การให้บริการอาคารที่จอดรถ จึงก่อให้เกิดปัญหาความเป็นกลางทางภาษี

อีกทั้ง ผู้เขียนยังได้ทำการศึกษาบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับการขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม แล้วพบว่า บทบัญญัตินี้ดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับความเป็นธรรมและความเป็นกลางทางภาษี เพราะการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กระทรวง ทบวง กรม โดยอาศัยเงื่อนไขเพียงการส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่ายใด ย่อมทำให้กระทรวง ทบวง กรม และหน่วยงานของรัฐด้วยกันที่ไม่ใช่กระทรวง ทบวง กรม เช่น มหาวิทยาลัยสวนดุสิตซึ่งเป็นหน่วยงานในกำกับของรัฐ รวมทั้งเอกชน มีภาระภาษีที่แตกต่างกัน หากทำการขายสินค้าหรือให้บริการในลักษณะเดียวกัน เช่น การจำหน่ายเค้ก เป็นต้น

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงเห็นควรให้มีการปรับปรุงแนวทางการตีความ แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร และยกเลิกบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรโดยมีข้อเสนอแนะในแต่ละประเด็นปัญหาตามที่ได้กล่าวในหัวข้อ 6.2 ต่อไป

6.2 ข้อเสนอแนะ

6.2.1 แนวทางการแก้ไขปัญหาการพิจารณาลักษณะกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่เป็นหน่วยงานของรัฐ

จากปัญหาที่ได้กล่าวมาทั้งหมด รวมถึงการวิเคราะห์ในแง่ของข้อดี ข้อเสีย รวมทั้งความเหมาะสม จึงสรุปได้ว่า การพิจารณาการเป็นผู้ประกอบการตามมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ควรมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาที่ประการ คือ (1) ต้องทำการขายสินค้าหรือให้บริการโดยทำเป็นปกติธุระโดยพิจารณาจากลักษณะในการทำกิจกรรมนั้น ๆ ในภาพรวมว่า ประสงค์ที่จะทำกิจกรรมนั้น ๆ เป็นปกติธุระหรือไม่ (2) พิจารณาว่าทำกิจกรรมนั้น ๆ ทำเพื่อประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ (3) ต้องมีความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทน และ (4) ไม่ว่าจะได้ประโยชน์หรือค่าตอบแทนในความเป็นจริงหรือไม่

อย่างไรก็ตาม ยังทำให้มีข้อที่ต้องพิจารณาต่อไปว่า ถ้อยคำที่ปรากฏในบทบัญญัติมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร สามารถตีความได้เช่นนั้นหรือไม่ ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นดังนี้

(1) ในการพิจารณาว่ามีการขายสินค้าหรือให้บริการโดยทำเป็นปกติธุระ โดยต้องพิจารณาจากลักษณะในการทำกิจกรรมนั้น ๆ ในภาพรวมว่า ประสงค์ที่จะทำกิจกรรมนั้น ๆ เป็นปกติธุระหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่า สามารถตีความได้จากถ้อยคำว่า “ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ” เพราะโดยปกติทั่วไปการทำธุรกิจหรือประกอบวิชาชีพย่อมมีการกระทำเป็นประจำมิได้การกระทำเพียงครั้งคราวอยู่แล้ว อีกทั้งถ้อยคำว่า “ในทาง” ยังมีความหมายที่โน้มน้าวให้พิจารณาจากลักษณะในการทำกิจกรรมนั้น ๆ ในภาพรวมว่า ประสงค์ที่จะทำกิจกรรมนั้น ๆ เป็นปกติธุระหรือไม่ อยู่แล้ว ฉะนั้น การพิจารณาในส่วนนี้ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าไม่จำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยนถ้อยคำในบทบัญญัติมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด เพียงแต่ต้องทำการพัฒนาแนวทางการตีความให้สอดคล้องกับหลักการทางสากลมากยิ่งขึ้น

(2) ในการพิจารณาว่า ทำกิจกรรมนั้น ๆ เพื่อประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่าถ้อยคำว่า “ธุรกิจ” ในบทบัญญัติมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่สามารถตีความได้ว่ากระทำเพื่อประโยชน์หรือค่าตอบแทน เพราะถ้อยคำดังกล่าวมีความหมายสื่อถึงการกระทำเพื่อหากำไรเท่านั้น ส่วนคำว่า “วิชาชีพ” มีการให้ความหมายในความเห็นคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ 834/2537 และนักวิชาการบางท่านว่า หมายถึง อาชีพที่ต้องอาศัยความรู้ ความชำนาญ ซึ่งความหมายของถ้อยคำที่กล่าวมานี้อาจสื่อความหมายได้ถึงการทำเพื่อประโยชน์หรือค่าตอบแทน เพราะการประกอบอาชีพที่ต้องอาศัยความรู้ความชำนาญโดยทั่วไปมักกระทำ

โดยมีเจตนาเพื่อประโยชน์หรือค่าตอบแทนอยู่แล้ว ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าไม่จำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยนถ้อยคำในบทบัญญัติมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด เพียงแต่ต้องทำการพัฒนาแนวทางการตีความให้สอดคล้องกับหลักการทางสากลมากยิ่งขึ้น

(3) ในการพิจารณาว่า ต้องมีความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการกับประโยชน์หรือค่าตอบแทนนั้น ผู้เขียนเห็นว่าอาจตีความจากหลักเกณฑ์ประการที่สองคือ ทำกิจกรรมนั้น ๆ เพื่อประโยชน์หรือค่าตอบแทนได้ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ไม่จำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยนถ้อยคำในบทบัญญัติมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด เพียงแต่ต้องทำการพัฒนาแนวทางการตีความให้สอดคล้องกับหลักการทางสากลมากยิ่งขึ้น

(4) ในการพิจารณาว่า ไม่ว่าจะได้ประโยชน์หรือค่าตอบแทนในความเป็นจริงหรือไม่ นั้น เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดนิยามคำว่า “ผู้ประกอบการ” ไว้ว่า หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำความดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ อยู่แล้ว จึงไม่ต้องทำการปรับเปลี่ยนถ้อยคำในบทบัญญัติมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

อนึ่ง เพื่อความชัดเจนว่าหน่วยงานของรัฐสามารถกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่มได้ อีกทั้งเพื่อป้องกันข้อโต้แย้งระหว่างกรมสรรพากรและหน่วยงานของรัฐอื่น ๆ และป้องกันความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนว่ากิจกรรมที่ดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐไม่อาจจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ผู้เขียนยังเห็นควรให้มีบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรอีกมาตราหนึ่งหรือแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 77/2¹ โดยกำหนดให้ชัดเจนว่า “กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้ หมายความว่ารวมถึง กรณีที่หน่วยงานของรัฐทำการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพด้วย” ทั้งนี้ โดยเทียบเคียงจากบทบัญญัติมาตรา 6 (1) (b) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ของประเทศนิวซีแลนด์ ที่กำหนดให้กิจกรรม

¹ มาตรา 77/2 การกระทำการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

การให้บริการในราชอาณาจักร ให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร

ที่ต้องเสียภาษี รวมถึงกิจกรรมของหน่วยงานสาธารณะ (Public Authority) และหน่วยงานส่วนท้องถิ่น (Local Authority) ด้วย

6.2.2 แนวทางการแก้ไขปัญหากับบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

ดังที่ผู้เขียนได้ทำการวิเคราะห์มาแล้วใน 5.2 ว่า บทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร มีปัญหาทั้งในด้านขอบเขตของการปรับใช้ ปัญหาในเรื่องความสับสนเนื่องจากสถานะของบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ที่เป็นบทบัญญัติที่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และปัญหาในเรื่องความเป็นกลางทางภาษี ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าบทบัญญัตินี้ไม่มีความจำเป็นต้องบัญญัติเอาไว้ในประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด ผู้เขียนจึงเห็นควรให้มีการยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อไป

6.2.3 แนวทางการแก้ไขปัญหากับความเป็นธรรมและเป็นกลางทางภาษี โดยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกระทรวง ทบวง กรม ตามมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร

ด้วยข้อบกพร่องของบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งในแง่ของความเป็นธรรมทางภาษี และความเป็นกลางทางภาษีที่ได้วิเคราะห์มาโดยละเอียดแล้วใน 5.3 ผู้เขียนจึงเห็นควรให้มีการยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อไป

บรรณานุกรม

หนังสือ

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 8.

กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

ชาญชัย แสวงศักดิ์. รัฐและนิติบุคคลมหาชน. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2561.

ชัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์. เศรษฐศาสตร์ภาครัฐ : ทฤษฎีและแนวคิดเชิงนโยบาย. พิมพ์ครั้งที่ 1.

กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ : บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิง จำกัด, 2556.

_____. ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะฉบับประยุกต์. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2539.

ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากร. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2556.

นันทวัฒน์ บรมานันท์. มาตรฐานใหม่ของการจัดทำบริการสาธารณะระดับชาติในประเทศไทย. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2555.

_____. หลักกฎหมายปกครองเกี่ยวกับบริการสาธารณะ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2544.

ประยูร กาญจนดุล. คำบรรยายกฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2533.

ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ. คำอธิบายประมวลกฎหมายรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2. กรุงเทพมหานคร : สามเจริญพาณิชย์, 2553.

รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516.

เศกสิน ศรีวัฒนากุลกิจ. การบริหารงานของรัฐวิสาหกิจ. เชียงใหม่ : โครงการตำรา คณะสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2530.

สมชัย ฤชุพันธุ์. ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ, 2533.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม : หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2559.

..... . กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์
เดือนตุลา, 2554.

สมยศ เชื้อไทย. กฎหมายมหาชนเบื้องต้น. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน
จำกัด, 2554.

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ. หน่วยงานของรัฐที่มีใช้ส่วนราชการ : องค์การมหาชน
และหน่วยบริการรูปแบบพิเศษ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : สำนักงานคณะกรรมการ
พัฒนาระบบราชการ, 2555.

งานวิจัย

จรัส สุวรรณมาลา. “รายงานการวิจัย เรื่อง แนวทางการประกอบการพาณิชย์ของราชการส่วน
ท้องถิ่น.” สิงหาคม 2539.

สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. “โครงการศึกษาความเหมาะสมของ
การปรับเปลี่ยนสถานภาพสถานศึกษาของรัฐเป็นองค์การมหาชน.” สิงหาคม 2546.

สำนักงานคณะกรรมการปฏิรูประบบราชการ สำนักงาน ก.พ. “ความเป็นไปได้และแนวทางการตรา
กฎหมายจัดตั้งองค์การมหาชน.” กรุงเทพมหานคร : สำนักงานคณะกรรมการปฏิรูประบบ
ราชการ สำนักงาน ก.พ., 2543.

วิทยานิพนธ์

กิริเกียรติ พระทัย. “การใช้หลักกิจกรรมทางเศรษฐกิจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม.” วิทยานิพนธ์
มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.

จันทจิรา เอี่ยมมยุรา. “วิสาหกิจมหาชน (รัฐวิสาหกิจ) ในกฎหมายไทย : ศึกษาในเชิงประวัติศาสตร์
และเชิงวิเคราะห์ข้อความคิด.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2530.

ปิยะรัตน์ กะลัมพะทัต. “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558.

อชิรวรรณ สวรรค์วัฒนกุล. “การจัดเก็บภาษีการบริโภคพลังงานไฟฟ้า.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

บทความ

จรงค์ ระรวยทรง. “ภาษีมูลค่าเพิ่ม : บทวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยและประเทศอื่นในเอเชีย.” สรรพากรสาส์น. (2537).

พัฒน์พงษ์ แพนพัฒน์. “การประกอบการพาณิชย์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น.” วารสารการบริหารท้องถิ่น. ฉบับที่ 2. ปีที่ 9. (เมษายน – มิถุนายน 2559).

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมกิจการสตรีและสถาบันครอบครัว. “โครงสร้างและอำนาจหน้าที่ของกระทรวงพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์.” https://www.m-society.go.th/ewt_news.php?nid=1731, 28 เมษายน 2562.

กรมสรรพากร. “100 ถาม - ตอบ ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร.” http://www.rd.go.th/fileadmin/download/eBook/100revenuecode_121055.pdf, 2 มีนาคม 2561.

สถาบันพระปกเกล้า. “รายได้ที่ท้องถิ่นจัดหาเอง.” <http://wiki.kpi.ac.th/index.php?title=รายได้ที่ท้องถิ่นจัดหาเอง>, วันที่ 10 พฤษภาคม 2562.

สำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ. “กลุ่มรัฐวิสาหกิจ.” <http://www.sepo.go.th/content/162>, 28 เมษายน 2562

BOOKS

Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui. Value Added Tax : A Comparative Approach. Second Edition. New York : Cambridge University Press, 2015.

Alastair McKenzie. GST-A Practical Guide. Edition 8. Auckland : CCH New Zealand Limited, 2008).

Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel. European Tax Law. The Netherlands : Kluwer Law International, 2012.

Ben Terra and Julie Kajus. A Guide to the European VAT Directives, Volume 1. The Netherlands : IBFD, 2011.

David Williams. “Value-Added Tax” in Victor Thuronyi (Ed.). Tax Law Design and Drafting, Volume 1. Washington D.C. : International Monetary Fund, 1996.

ERNST & YOUNG. INTERNATIONAL VAT A GUIDE TO PRACTICE AND PROCEDURES IN 21 COUNTRIES, 1991.

_____. Value Added Tax A Study on the application of VAT to the non-profit sector and Public Bodies, 1998.

Herman W.M. van Kesteren and Madeleine M.W.D. Merks. “The Concept of Taxable Persons (and Fixed Establishments) in EU VAT” in Thomas Ecker et al (Ed.). The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems around the world. The Netherlands : Kluwer Law International, 2012.

Oskar Henkow. The VAT/GST Treatment of Public Bodies. The Netherlands : Kluwer Law International, 2013.

Pierre – Pascal Gendron. VAT Treatment of Nonprofits and Public-Sector Entities. Washington D.C. : Tax Analysts, 2011.

Rita de la Feria. The EU VAT System and the Internal Market. The Netherlands : IBFD, 2009.

The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). Consumption Tax Trends 2014. 1998.

Thomas Ecker. A VAT/GST Model Convention. Volume 25 IBFD Doctoral Series. The Netherlands : IBFD, 2013.

ARTICLES

Inland Revenue Department. “Different between a Taxable Activity (GST) and a Business Activity (Income Tax).” Tax Information Bulletin (TIB). Vol. 7. No. 3. (September 1995).

Pernilla Rendahl. “European tax review.” Intertax. Volume 37. (2009).

Rita de la Feria. “The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies.” Intertax. Vol. 37. (2009).

RESEARCHS

Björn Forssén. “EC law conformity between certain concepts in the ML (i.e. the Swedish value added tax act) and the national Swedish income tax law.” 2016.

Copenhagen Economics & KPMG. “VAT IN THE PUBLIC SECTOR AND EXEMPTIONS IN THE PUBLIC INTEREST.” 2011.

THESIS

Ardeshir Bovard. “Public Bodies and VAT Treatment in a Brief look at the Alternatives Solutions.” Master’s thesis Department of Business Law Lund University, 2013.

ELECTRONIC MEDIA

The VAT Brochure. <https://www.skatteverket.se/download/18.361dc8c15312eff6fd117b1/1462185115587/the-vat-brochure-skv552b-utgava15.pdf>, May 10, 2019.

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นายชาญชัย จิระเดชประไพ
วันเดือนปีเกิด	24 กันยายน 2534
วุฒิการศึกษา	ปีการศึกษา 2556 : นิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยม อันดับสอง) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ตำแหน่ง	นิติกรปฏิบัติการ สังกัดกองนิติการ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ผลงานทางวิชาการ	
	ชาญชัย จิระเดชประไพ. “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐ.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตร มหาบัณฑิต (กฎหมายภาษี) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561.
ประสบการณ์ทำงาน	พ.ศ. 2557 – ปัจจุบัน นิติกรปฏิบัติการ สังกัดกองนิติการ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์