เรื่องเสร็จที่ ๕๓๙/๒๕๔๒

บันทึก

เรื่อง การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินประกันการใช้ไฟฟ้า

การไฟฟ้านครหลวง ได้มีหนังสือที่ มท ๕๒๐๗/๑๑๗/๔๒ ลงวันที่ ๒๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๒ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า ด้วยกรมสรรพากรได้มีหนังสือด่วนที่สุด ที่ กค ๐๘๑๑/พ.๐๐๘๔๘ ลงวันที่ ๒๘ มกราคม ๒๕๔๒ แจ้งให้การไฟฟ้านครหลวงในฐานะผู้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการนำเงินประกันการใช้ไฟฟ้าที่ได้รับเป็นเงินสดมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี โดยที่การไฟฟ้านครหลวงมิได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเงินประกันดังกล่าวไว้ จึงขอให้การไฟฟ้านครหลวงไปยื่นแบบแสดงรายการ (ภ.พ. ๓๐) และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มปรับปรุงเพิ่มเติมเป็นรายเดือนภาษีพร้อมเบี้ยปรับตามมาตรา ๘๙ (๓) และ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร และเงินเพิ่มอีกร้อยละ ๑.๕ ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา ๘๙/๑ แห่งประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากการไฟฟ้านครหลวงมิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร จึงให้งดเบี้ยปรับ สำหรับเงินเพิ่มให้ขยายระยะเวลาการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มออกไปเป็นภายในวันที่ ๒๘ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๒ โดยให้ลดเงินเพิ่มลงเหลือร้อยละ ๐.๗๕ ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา ๓ อัฏฐ และมาตรา ๘๙/๑ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.๗๓/๒๕๔๑ และคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.๗๔/๒๕๔๑ ซึ่งได้กำหนดให้ผู้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการต้องนำมูลค่าทั้งหมดที่ได้รับจากการขายสินค้าหรือให้บริการ ไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกันฯ มารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา ๗๙ แห่งประมวลรัษฎากร โดยอาศัยคำพิพากษาฎีกาที่ ๗๑๒๙/๒๕๔๐ ระหว่างบริษัท ชินวัตรเพจจิ้ง จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย พิพากษารองรับไว้เป็นบรรทัดฐาน

การไฟฟ้านครหลวงยังไม่เห็นพ้องด้วยกับคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวด้วยเหตุผลดังนี้

๑. เงินประกันการใช้ไฟฟ้านั้นเป็นหลักประกันหนี้ค่ากระแสไฟฟ้าหรือค่าสินค้านั่นเอง ซึ่งการไฟฟ้านครหลวงจะต้องคืนให้แก่ผู้ใช้ไฟฟ้าทันทีเมื่อเลิกสัญญาใช้ไฟ หรือเมื่อผู้ใช้ไฟฟ้านำหลักประกันอื่น เช่น พันธบัตรรัฐบาล หนังสือค้ำประกันของธนาคารมาขอเปลี่ยนโดยการไฟฟ้านครหลวงจะต้องคืนเงินประกันให้เต็มจำนวนหรือส่วนที่เหลือจากการหักเงินค่ากระแสไฟฟ้าที่ค้างชำระ และกรณีที่เงินประกันไม่พอเพียงกับค่ากระแสไฟฟ้าที่ใช้ไป การไฟฟ้านครหลวงอาจไม่ได้รับชำระและต้องจำหน่ายเป็นหนี้สูญ ข้อเท็จจริงต่างกับกรณีของบริษัท ชินวัตรเพจจิ้ง จำกัด ตามคำพิพากษาฎีกาที่ ๗๑๒๙/๒๕๔๐ ซึ่งเงินประกันดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าบริการ ซึ่งบริษัทฯ สามารถนำไปดำเนินการหาประโยชน์หรือจัดการอย่างใดก็ได้

๒. การไฟฟ้านครหลวงถือว่าเงินประกันการใช้ไฟฟ้าที่ได้รับจากผู้ใช้ไฟฟ้าเป็นหลักประกันการใช้ไฟฟ้า มิใช่ค่าสินค้า และการไฟฟ้านครหลวงมิได้นำไปใช้ประโยชน์แต่อย่างใด

ส่วนดอกผลนั้นการไฟฟ้านครหลวงได้นำไปใช้จ่ายเกี่ยวกับไฟสาธารณะทางด้านความปลอดภัยและการกุศล ซึ่งเป็นประโยชน์โดยตรงกับผู้ใช้ไฟฟ้า

๓. การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินประกันดังกล่าวไม่มีกฎหมายรองรับแต่เป็นเพียงอาศัยคำพิพากษาฎีกาเท่านั้น และเป็นการเพิ่มภาระให้แก่ประชาชน

การไฟฟ้านครหลวงเห็นว่า อธิบดีกรมสรรพากรออกคำสั่งที่ ป. ๗๓/๒๕๔๑ โดยอาศัยคำพิพากษาฎีกาเป็นบรรทัดฐานรองรับโดยไม่มีกฎหมายรองรับโดยตรง การไฟฟ้านครหลวงจึงขอหารือว่า ตามนัยคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวซึ่งเป็นเรื่องเงินประกันค่าบริการและเป็นเรื่องของบริษัทฯ จะนำมาใช้บังคับกับเงินประกันค่าสินค้า (กระแสไฟฟ้า) ของรัฐวิสาหกิจ เช่น การไฟฟ้านครหลวงนี้ได้หรือไม่ และการไฟฟ้านครหลวงควรดำเนินการอย่างไรต่อไป

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๑) ได้พิจารณาข้อหารือดังกล่าวโดยได้ฟังคำชี้แจงข้อเท็จจริงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง(กรมสรรพากร)และผู้แทนกระทรวงมหาดไทย(การไฟฟ้านครหลวง) แล้ว มีความเห็นว่า ตามบทบัญญัติมาตรา ๘๒/๔ วรรคหนึ่ง[๑] แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยคำนวณจากฐานภาษีและอัตราภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมาตรา ๗๙ วรรคหนึ่ง[๒] แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดไว้ว่า ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ดังนั้น หากผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับมูลค่าไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จากการขายสินค้าหรือการให้บริการย่อมต้องนำมูลค่าดังกล่าวมารวมเป็นฐานภาษีเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ซึ่งมูลค่าที่ผู้ประกอบการได้รับมานั้นจะต้องเป็นรายรับที่ได้มาโดยไม่มีหนี้สินหรือภาระที่ต้องชดใช้คืนในภายหลัง

สำหรับกรณีตามที่หารือมานี้ เมื่อได้พิจารณาบทนิยามคำว่า “หลักประกันการใช้ไฟฟ้า” ตามข้อ ๔[๓] ของข้อบังคับการไฟฟ้านครหลวงว่าด้วยการใช้ไฟฟ้าและบริการ พ.ศ. ๒๕๓๕

---

[๑] มาตรา ๘๒/๔ ภายใต้บังคับมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ และมาตรา ๘๓/๗ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยคำนวณจากฐานภาษีตามส่วน ๓ และอัตราภาษีตามส่วน ๔

ฯลฯ ฯลฯ

[๒] มาตรา ๗๙ ภายใต้บังคับมาตรา ๗๙/๑ ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา ๗๗/๑ (๑๙) ถ้ามี ด้วย

มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการหรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

ฯลฯ ฯลฯ

[๓] ข้อ ๔ ในข้อบังคับนี้

ฯลฯ ฯลฯ

ซึ่งได้กำหนดความหมายไว้ว่า เป็นหลักประกันที่การไฟฟ้านครหลวงให้นำมาวางเพื่อเป็นประกันการชำระค่าไฟฟ้า เบี้ยปรับ และหรือหนี้อื่นอันเกิดขึ้นเนื่องจากการใช้ไฟฟ้า รวมทั้งดอกเบี้ยอันเกิดขึ้นจากหนี้ดังกล่าวด้วย จะเห็นได้ว่า เงินประกันการใช้ไฟฟ้ามิใช่เงินที่การไฟฟ้านครหลวง (กฟน.)เรียกเก็บจากการขายไฟฟ้าหรือการให้บริการการใช้ไฟฟ้า หากแต่เป็นเงินที่ กฟน. กำหนดให้นำมาวางเพื่อเป็นประกันการชำระค่าไฟฟ้า เบี้ยปรับหรือหนี้อื่นที่เกิดขึ้นเนื่องจากการใช้ไฟฟ้า จึงถือไม่ได้ว่าการวางเงินประกันดังกล่าวเป็นการชำระค่าไฟฟ้าหรือเป็นการชำระค่าไฟฟ้าล่วงหน้า นอกจากนั้น กฟน.จะนำเงินประกันดังกล่าวมาหักชำระหนี้ค่าไฟฟ้าได้ก็ต่อเมื่อมีการค้างชำระค่าไฟฟ้าเท่านั้น ประกอบกับตามข้อเท็จจริงที่ผู้แทนการไฟฟ้านครหลวงชี้แจงเพิ่มเติมปรากฏว่า เมื่อ กฟน.ได้รับเงินประกันการใช้ไฟฟ้ามาแล้วจะนำมาลงบัญชีด้านหนี้สินในฐานะที่ กฟน.เป็นลูกหนี้ และจะกันเงินจำนวนดังกล่าวไว้ต่างหากเพื่อเตรียมไว้สำหรับคืนให้แก่ผู้ใช้ไฟฟ้าได้ตลอดเวลาหากเข้ากรณีใดกรณีหนึ่งตามข้อ ๑๘[๔] ของข้อบังคับการไฟฟ้านครหลวงว่าด้วยการใช้ไฟฟ้าและบริการ พ.ศ. ๒๕๓๕ จากข้อเท็จจริงข้างต้นจะเห็นได้ว่า เงินประกันการใช้ไฟฟ้ามิใช่มูลค่าของฐานภาษีที่ กฟน.ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายกระแสไฟฟ้าตามมาตรา ๗๙ วรรคหนึ่ง[๕] แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากเงินประกันดังกล่าวยังไม่ถือว่าเป็นรายรับของ กฟน. เพราะ กฟน.ยังคงมีภาระที่จะต้องคืนเงินประกันดังกล่าวให้แก่ผู้ใช้ไฟฟ้าเมื่อเข้ากรณีใดกรณีหนึ่งตามข้อ ๑๘ ของข้อบังคับดังกล่าว ดังนั้น กฟน.จึงไม่ต้องนำเงินประกันการใช้ไฟฟ้าที่ได้รับมารวมเป็นฐานภาษีเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

นอกจากนั้นแล้ว ตามมาตรา ๗๘/๓ (๑)[๖] แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๑[๗] ของกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๙ (พ.ศ. ๒๕๓๔) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วย

"หลักประกันการใช้ไฟฟ้า" หมายความว่า หลักประกันที่การไฟฟ้านครหลวงให้นำมาวางเพื่อเป็นประกันการชำระค่าไฟฟ้า เบี้ยปรับ และหรือหนี้อื่นอันเกิดขึ้นเนื่องจากการใช้ไฟฟ้า รวมทั้งดอกเบี้ยอันเกิดจากหนี้ดังกล่าวด้วย

ฯลฯ ฯลฯ

[๔] ข้อ ๑๘ การไฟฟ้านครหลวงจะคืนหลักประกันการใช้ไฟฟ้าทั้งหมดหรือบางส่วนให้ในกรณีดังต่อไปนี้

(๑) เลิกใช้ไฟฟ้า

(๒) ลดขนาดเครื่องวัดหน่วยไฟฟ้า

(๓) โอนสิทธิหรือเปลี่ยนชื่อผู้ใช้ไฟฟ้าตามข้อ ๕๓

(๔) ลดปริมาณการใช้ไฟฟ้า

(๕) ตัดตอนการใช้ไฟฟ้า โดยเปลี่ยนผู้วางหลักประกันการใช้ไฟฟ้า

(๖) เปลี่ยนแปลงหลักประกันการใช้ไฟฟ้า

[๕] โปรดดูเชิงอรรถที่ ๒, ข้างต้น

[๖] มาตรา ๗๘/๓ ให้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีดังต่อไปนี้ เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

(๑) การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น สิทธิในสิทธิบัตร กู๊ดวิลล์ การขายกระแสไฟฟ้า การขายสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน หรือการขายสินค้าบางชนิดที่ตามลักษณะของสินค้าไม่อาจกำหนดได้แน่นอนว่ามีการส่งมอบเมื่อใด

ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มบางกรณี ได้กำหนดความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายกระแสไฟฟ้าไว้โดยเฉพาะ โดยกำหนดให้เกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระค่าไฟฟ้า ซึ่งจะเห็นได้ว่า หากให้มีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินประกันการใช้ไฟฟ้าในขณะที่ผู้ใช้ไฟฟ้านำไปวางไว้กับ กฟน.ในตอนแรกแล้ว จะเป็นการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนได้รับชำระค่าไฟฟ้า และต่อมาหากผู้ใช้ไฟฟ้าค้างชำระค่าไฟฟ้า กฟน.ก็จะหักเงินประกันการใช้ไฟฟ้าเพื่อจ่ายเป็นค่าไฟฟ้าที่ค้างชำระซึ่งเงินจำนวนนี้มีภาระจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๙ (พ.ศ. ๒๕๓๔)ฯ อีก ซึ่งจะทำให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินจำนวนเดียวกันถึงสองครั้งอันเป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน

(ลงชื่อ) ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์
(นายชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์)
รองเลขาธิการฯ
รักษาราชการแทน เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
กันยายน ๒๕๔๒

ฯลฯ ฯลฯ

[๗] ข้อ ๑ การขายกระแสไฟฟ้า น้ำประปา หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้มีการออกใบกำกับภาษีก่อนได้รับชำระราคาสินค้า แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ

ฯลฯ ฯลฯ