

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง ทบทวนข้อหาหรือกรณีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินประกันการใช้ไฟฟ้า

กระทรวงการคลัง ได้มีหนังสือ ด่วนมาก ที่ กค ๐๔๑๑/๑๗๕๒๒ ลงวันที่ ๑ สิงหาคม ๒๕๔๓ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความว่า กระทรวงการคลังขอให้สำนักงานฯ พิจารณาทบทวนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑) เกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินประกันการใช้ไฟฟ้า ซึ่งการไฟฟ้านครหลวง (กฟน.) ได้เคยมีหนังสือ ที่ มท ๕๒๐๓/๑๑๗/๑๒ ลงวันที่ ๒๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๒ ขอให้สำนักงานฯ ให้ความเห็นในปัญหาข้อกฎหมายว่า เงินประกันการใช้ไฟฟ้าถือเป็นมูลค่าของฐานภาษีที่ กฟน. ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายกระแสไฟฟ้าหรือการให้บริการการใช้ไฟฟ้าหรือไม่ และคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑) มีคำวินิจฉัยว่า เงินประกันการใช้ไฟฟ้าเป็นเงินที่ กฟน. ได้รับมาโดยมีข้อผูกพันที่จะต้องคืนในภายหลัง จึงมิใช่รายรับที่อยู่ในข่ายที่จะนำมารวมเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อคิดภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๙ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรได้ โดยกระทรวงการคลังเห็นว่า ข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๗๑๒๙/๒๕๔๐ (ระหว่างบริษัทชินวัตร เพจจิง จำกัด โจทก์ และกรมสรรพากร จำเลย) และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกาดังกล่าว เป็นกรณีที่มีข้อเท็จจริงอย่างเดียวกันเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินประกัน แต่ศาลฎีกาเห็นว่า เงินค่าประกันการใช้บริการโทรศัพท์ติดตามตัวที่ผู้ขอรับบริการจ่ายให้แก่ผู้ประกอบการนั้น เป็นส่วนหนึ่งของค่าบริการ (เพราะหากผู้ใช้บริการไม่ชำระเงินค่าประกัน บริษัทผู้ให้บริการก็จะไม่ให้บริการ) ดังนั้น จึงต้องนำเงินจำนวนนั้นมาคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๙ แห่งประมวลรัษฎากร

กระทรวงการคลังเห็นว่า คำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกาขัดกับคำพิพากษาศาลฎีกา และหากกรมสรรพากรจำเป็นต้องถือปฏิบัติตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกาก็จะก่อให้เกิดความเสียหายแก่ทางราชการโดยรวม คือ (๑) เป็นการเลือกปฏิบัติระหว่างผู้ประกอบการที่เป็นรัฐวิสาหกิจและเอกชนเพราะกรมสรรพากรได้ถือปฏิบัติจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเงินประกันไม่ว่าจะเกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการ โดยไม่มีการแบ่งแยกผู้ประกอบการมาก่อน และ (๒) เป็นตัวอย่างให้ผู้ประกอบการอื่นๆ ยกเป็นข้ออ้างเพื่อไม่ยอมเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้ชำระไว้แล้วด้วย จึงขอให้พิจารณาทบทวนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกาดังกล่าวเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเกิดความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการ

เลขธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาแล้วเห็นว่า กรณีนี้เป็นการขอทบทวนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินประกันการใช้ไฟฟ้า^๑ และเป็นกรณีที่ต้องการความเชี่ยวชาญเฉพาะในหลายด้านและต้องการความรอบคอบในการพิจารณา จึงขอให้กรรมการกฤษฎีกาสงเคราะห์ ได้แก่ กรรมการกฤษฎีกา คณะที่ ๓ คณะที่ ๕ และคณะที่ ๑๒ มาประชุมปรึกษาหารือร่วมกันเป็นกรณีพิเศษ เพื่อพิจารณาเรื่องนี้ตามนัยข้อ ๑๐ วรรคสาม^๒ แห่งระเบียบคณะกรรมการกฤษฎีกา ว่าด้วยการรับปรึกษาให้ความเห็นทางกฎหมายของกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. ๒๕๒๒ และข้อ ๑๒ วรรคหนึ่ง^๓ แห่งระเบียบคณะกรรมการกฤษฎีกา ว่าด้วยการประชุมของกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. ๒๕๒๒

คณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมร่วมกรรมการกฤษฎีกา คณะที่ ๓ คณะที่ ๕ และคณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาข้อหาดังกล่าว โดยได้รับฟังคำชี้แจงข้อเท็จจริงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) และผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (การไฟฟ้านครหลวง) แล้ว มีความเห็นดังนี้

ตามบทบัญญัติมาตรา ๘๒/๔ วรรคหนึ่ง^๔ แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยคำนวณจากฐานภาษีและอัตราภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งมาตรา ๗๙^๕ แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ

^๑ บันทึก เรื่อง การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินประกันการใช้ไฟฟ้า (เรื่องเสร็จที่ ๕๓๙/๒๕๔๒)

^๒ ข้อ ๑๐

ฯลฯ

ฯลฯ

กระทรวง ทบวง กรม รัฐวิสาหกิจ หรือผู้ขอความเห็นอาจขอให้ทบทวนปัญหาที่กรรมการกฤษฎีกาคณะใดคณะหนึ่งได้วินิจฉัยไปแล้วอีกครั้งหนึ่งก็ได้ ในกรณีนี้ให้เลขธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาจัดให้มีการประชุมร่วมกันของคณะกรรมการกฤษฎีกาสองหรือสามคณะเป็นการประชุมพิเศษ หรือจัดให้มีการประชุมใหญ่กรรมการกฤษฎีกาเพื่อพิจารณาปัญหานี้ได้ตามที่เห็นสมควร

^๓ ข้อ ๑๒ ในกรณีที่ต้องการความเชี่ยวชาญเฉพาะในหลายด้านหรือต้องการความรอบคอบในการพิจารณาเรื่องใดเรื่องหนึ่ง เลขธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาอาจขอให้กรรมการกฤษฎีกาสองหรือสามคณะมาประชุมปรึกษาหารือร่วมกันเป็นกรณีพิเศษก็ได้

ฯลฯ

ฯลฯ

^๔ มาตรา ๘๒/๔ ภายใต้อำนาจมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ และมาตรา ๘๓/๗ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยคำนวณจากฐานภาษีตามส่วน ๓ และอัตราภาษีตามส่วน ๔

ฯลฯ

ฯลฯ

^๕ มาตรา ๗๙ ภายใต้อำนาจมาตรา ๗๙/๑ ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา ๗๗/๑ (๑๙) ถ้ามี ด้วย

มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

ไว้ว่า ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ และเมื่อพิจารณาตามมาตรา ๗๙ วรรคสอง^๖ ประกอบกับคำนิยามของคำว่า “ขาย” ตามมาตรา ๗๗/๑ (๘)^๗ คำว่า “สินค้า” ตามมาตรา ๗๗/๑ (๙)^๘ และคำว่า “บริการ” ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐)^๙ แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว จะเห็นได้ว่า มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้า หมายถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการจำหน่าย จ่าย โอนซึ่งทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ

๑๙๑

๑๙๑

^๖ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๕, ข้างต้น

^๗ มาตรา ๗๗/๑ ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

๑๙๑

๑๙๑

(๘) “ขาย” หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติคณะรัฐมนตรี

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใด ๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา ๘๗ (๓) หรือมาตรา ๘๗ วรรคสอง

(ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมิใช่ในการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากันหรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๓

(ช) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

(๙) “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า

(๑๐) “บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

๑๙๑

๑๙๑

^๘ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๗, ข้างต้น

^๙ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๗, ข้างต้น

และรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า ไม่ว่าจะมิประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ หรือการกระทำอื่นใดตามที่กำหนดไว้ตาม (ก)-(ข) ของ (๘) ของมาตรา ๗๗/๑ แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนมูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการให้บริการ หมายถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า ซึ่งรวมถึงการให้บริการของตนเองไม่ว่าประการใด ๆ แต่ไม่รวมถึงกรณีตาม (ก)-(ค) ของ (๑๐) ของมาตรา ๗๗/๑ แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับ “หลักประกันการใช้ไฟฟ้า” นั้น ตามข้อ ๔^{๑๐} ของข้อบังคับการไฟฟ้านครหลวง ว่าด้วยการใช้ไฟฟ้าและบริการ พ.ศ. ๒๕๓๕ ได้กำหนดความหมายไว้ว่า เป็นหลักประกันที่การไฟฟ้านครหลวงให้นำมาวางเพื่อเป็นประกันการชำระค่าไฟฟ้า เบี้ยปรับ และหรือหนี้อื่นอันเกิดขึ้นเนื่องจากการใช้ไฟฟ้า รวมทั้งดอกเบี้ยอันเกิดขึ้นจากหนี้ดังกล่าวด้วย ซึ่งเห็นได้ว่า เงินประกันการใช้ไฟฟ้ามิใช่เงินที่การไฟฟ้านครหลวง (กฟน.) ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้า เนื่องจากมิใช่เป็นเงินที่จ่ายเพื่อชำระค่ากระแสไฟฟ้าตามปริมาณกระแสไฟฟ้าที่ผู้ใช้ไฟฟ้าใช้ และเงินประกันนี้ก็ไม่เป็นเงินที่ กฟน. ได้รับหรือพึงได้รับจากการให้บริการการใช้ไฟฟ้าด้วย เพราะแม้ว่าก่อนที่จะมีการขายกระแสไฟฟ้าให้แก่ผู้ใช้ไฟฟ้า กฟน. จะต้องดำเนินการบางอย่างให้แก่ผู้ใช้ไฟฟ้าอันเป็นขั้นตอนหนึ่งที่ต้องกระทำเพื่อให้การขายกระแสไฟฟ้าสำเร็จขึ้นได้ ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวในบางกรณี เช่น การเดินสายไฟฟ้า อาจถือได้ว่าเป็นการให้บริการก็ตาม แต่การวางเงินประกันนั้นก็ไม่มีลักษณะเป็นการตอบแทนการให้บริการ ทั้งนี้ หากพิจารณาถึงสาระสำคัญของค่าบริการแล้วจะเห็นได้ว่า ค่าบริการจะต้องเป็นเงินหรือสิ่งอื่นที่ผู้ใช้บริการจ่ายให้แก่ผู้ให้บริการเพื่อตอบแทนการได้รับบริการ ซึ่งมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ความหมายไว้ว่า หมายถึง การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่า แต่เงินประกันนี้มีใช้ประโยชน์อันมีมูลค่า ที่ กฟน. ได้รับ เพราะเป็นเงินที่ผู้ใช้ไฟฟ้านำมาวางและเมื่อมีการเลิกสัญญาหากผู้ใช้ไฟฟ้ามิได้ค้างชำระค่าใช้ไฟฟ้า กฟน. ต้องคืนให้แก่ผู้ใช้ไฟฟ้าเต็มจำนวน เงินประกันการใช้ไฟฟ้าจึงไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายหรือการให้บริการ และมีใช้ฐานภาษีตามนัยมาตรา ๗๙ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมร่วมกรรมการกฤษฎีกา คณะที่ ๓ คณะที่ ๕ และคณะที่ ๑๒) โดยมติเสียงข้างมาก (คะแนนเสียง ๑๓ เสียงต่อ ๒ เสียง งดออกเสียง ๑ เสียง) จึงมีความเห็นตามความเห็นเดิมของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะ

^{๑๐} ข้อ ๔ ในข้อบังคับนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

“หลักประกันการใช้ไฟฟ้า” หมายความว่า หลักประกันที่การไฟฟ้านครหลวงให้นำมาวางเพื่อเป็นประกันการชำระค่าไฟฟ้า เบี้ยปรับ และหรือหนี้อื่นอันเกิดขึ้นเนื่องจากการใช้ไฟฟ้า รวมทั้งดอกเบี้ยอันเกิดจากหนี้ดังกล่าวด้วย

ฯลฯ

ฯลฯ

ที่ ๑) ว่า กฟน. ไม่ต้องนำเงินประกันการใช้ไฟฟ้าที่ได้รับมารวมเป็นฐานภาษีเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ลงชื่อ พรทิพย์ จาละ

(นางสาวพรทิพย์ จาละ)

รองเลขาธิการฯ

รักษาราชการแทน เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

มกราคม ๒๕๕๗