

## บทที่ 5

### แนวทางการเสียภาษีอากรที่ถูกต้องสำหรับสหกรณ์ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี เอกสาร งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเกี่ยวกับปัญหาการเสียภาษีอากรของสหกรณ์ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในจังหวัดเชียงใหม่ ผู้ศึกษาได้ออกแบบแนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีอากรสำหรับสหกรณ์ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจะนำเสนอเป็นลำดับดังต่อไปนี้

#### 1. แนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

##### 1.1 แนวทางปฏิบัติในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

###### 1.1.1 ขั้นตอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

###### 1.1.2 แนวทางปฏิบัติในกรณีมีการเปลี่ยนแปลงการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

##### 1.2 แนวทางปฏิบัติในการจัดทำรายงาน

###### 1.2.1 ประเภทของรายงานที่สหกรณ์ต้องจัดทำ

###### 1.2.2 แนวทางปฏิบัติในกรณีสินค้าขาดจากรายงาน

###### 1.2.3 แนวทางปฏิบัติในกรณีสินค้าเสื่อมสภาพ และสินค้าหมดอายุ

##### 1.3 แนวทางปฏิบัติของสหกรณ์เกี่ยวกับใบกำกับภาษี

###### 1.3.1 แนวทางการออกใบกำกับภาษีของสหกรณ์

###### 1.3.2 แนวทางปฏิบัติเมื่อผู้ซื้อ ไม่ต้องการใบกำกับภาษี

###### 1.3.3 แนวทางปฏิบัติเมื่อเขียนใบกำกับภาษีผิด

###### 1.3.4 แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีกรณีสหกรณ์ย้ายที่อยู่

###### 1.3.5 แนวทางปฏิบัติเมื่อได้รับใบกำกับภาษีปลอม

###### 1.3.6 แนวทางปฏิบัติเมื่อได้รับใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้องครบถ้วน

- 1.4 แนวทางปฏิบัติในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 1.5 แนวทางปฏิบัติในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 1.6 แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีซื้อต้องห้าม
- 1.7 แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อ
- 1.8 แนวทางการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. แนวทางปฏิบัติในการหักภาษี ณ ที่จ่าย
  - 2.1 แนวทางปฏิบัติในการออกหนังสือรับรองหัก ณ ที่จ่าย
  - 2.2 แนวทางปฏิบัติในการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย
  - 2.3 แนวทางปฏิบัติในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีหัก ณ ที่จ่าย
3. แนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีอื่นๆ
  - 3.1 แนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน
  - 3.2 แนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีบำรุงท้องที่
  - 3.3 แนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีป้าย
  - 3.4 แนวทางปฏิบัติสำหรับปัญหา โดยทั่วไปเกี่ยวกับการเสียภาษีของสหกรณ์

## 1. แนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

### 1.1 แนวทางปฏิบัติในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### 1.1.1 ขั้นตอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากการที่ผู้ปฏิบัติงานสหกรณ์ประสบปัญหาการขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ปฏิบัติงานสหกรณ์ควรศึกษาขั้นตอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และตระหนักว่าหน้าที่การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นหน้าที่หนึ่งที่คุณจะต้องมีส่วนร่วมรับผิดชอบ มิใช่เป็นหน้าที่ของผู้จัดการสหกรณ์แต่เพียงฝ่ายเดียว กรณีที่สหกรณ์ที่มีรายรับเกิดขึ้นจากการขายสินค้าหรือให้บริการทั่วไปจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภายในกำหนดเวลาและสถานที่ตามกฎหมาย ซึ่งมีขั้นตอนการจดทะเบียน ดังต่อไปนี้

- ขั้นตอนที่ 1 สหกรณ์ต้องจัดทำแบบคำขอยื่นจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ แบบ ภ.พ. 01 โดยขอรับแบบคำขอยื่นได้ที่สำนักงานสรรพากรอำเภอ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ทุกแห่ง (ดังภาพที่ 1 ในภาคผนวก ข)
- ขั้นตอนที่ 2 กรอกแบบคำขอยื่นจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 01) จำนวน 3 ฉบับ โดยข้อความต้องครบถ้วน ถูกต้องตรงกันทั้ง 3 ฉบับ

การกรอกแบบ สหกรณ์ต้องแสดงสถานภาพของการประกอบการดังนี้

- (1) ชื่อของผู้ประกอบการ ที่อยู่และเลขประจำตัวผู้เสียภาษี
- (2) ชื่อและที่ตั้งของสถานประกอบการ
- (3) วันเริ่มประกอบการ
- (4) ประเภทของการประกอบกิจการ
- (5) ระบุความประสงค์ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (6) เอกสารที่แนบ
- (7) การลงชื่อของผู้ประกอบการและการประทับตรานิติบุคคล

ขั้นตอนที่ 3

แนบเอกสารพร้อมแบบคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

- (1) สำเนาทะเบียนบ้าน และ / หรือหลักฐานแสดงการอยู่อาศัยจริง ภาพถ่ายบัตรประจำตัวประชาชน และบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ยื่นคำขอ และ / หรือภาพถ่ายบัตรประชาชนของผู้รับมอบอำนาจ
  - (2) สำเนาหรือภาพถ่ายสัญญาเช่าอาคาร ซึ่งเป็นสถานที่ตั้งของสถานประกอบการ หรือหนังสือยินยอมให้ใช้สถานที่ประกอบการในกรณีอาคารเป็นของผู้อื่น โดยมีได้เช่าพร้อมด้วยสำเนาหรือภาพถ่ายทะเบียนบ้านอันเป็นที่ตั้งสถานประกอบการ
  - (3) สำเนาหรือภาพถ่ายเอกสารการดำเนินกิจการสหกรณ์
  - (4) ภาพถ่ายบัตรประจำตัวประชาชนของผู้จัดการสหกรณ์
  - (5) เอกสารอื่นๆ เช่น หนังสือมอบอำนาจกรณีมีการมอบอำนาจแก่บุคคลอื่น
- ในการดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแทน พร้อมทั้งสำเนาบัตรประจำตัวประชาชนของผู้รับมอบอำนาจ

กำหนดเวลาจดทะเบียน

1. กรณีจะเริ่มประกอบการหากประสงค์จะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนให้แจ้งการขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ. 01 ได้ทันทีก่อนวันเริ่มประกอบการ
2. สหกรณ์ที่มีรายรับจากการประกอบกิจการไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วันนับแต่วันที่มียารับเกิน 1,800,000 บาทต่อปี

3. กรณีสหกรณ์ที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและมีสิทธิเลือกเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ประสงค์จะขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ทันที

สถานที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มให้สหกรณ์ยื่นคำขอตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดดังนี้

1. กรณีสหกรณ์ตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพฯ ให้ยื่นที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่ที่สหกรณ์มีสถานประกอบการตั้งอยู่
2. กรณีสหกรณ์ตั้งอยู่นอกเขตท้องที่กรุงเทพฯ ให้ยื่นที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่สหกรณ์มีสถานประกอบการตั้งอยู่

กรณีสหกรณ์มีสถานประกอบการหลายแห่งให้ยื่นคำขอจดทะเบียน ณ สถานที่ที่กำหนดตามข้อ 1 และ 2 แล้วแต่กรณี ซึ่งสำนักงานใหญ่ของสหกรณ์ตั้งอยู่

#### 1.1.2 แนวทางปฏิบัติในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(สมเดชม. ราชันุกรีเสถียรและคณะ, 2548 : 360 – 363)

เมื่อสหกรณ์มีการเปลี่ยนแปลง เช่น มีการโอนกิจการ รับโอนกิจการ ย้ายสถานประกอบการ เปลี่ยนแปลงรายการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เปิดสถานประกอบการเพิ่มเติม ปิดสถานประกอบการบางแห่ง หยุดประกอบกิจการชั่วคราว ควบกิจการ หรือเลิกประกอบกิจการ สหกรณ์ต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงรายการต่างๆ โดยกรอกแบบแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 09) จำนวน 3 ฉบับ พร้อมเอกสารประกอบการพิจารณายื่นต่อพนักงาน ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ (ดังภาพที่ 2 ในภาคผนวก ข)

เอกสารประกอบการพิจารณาที่ยื่นพร้อมแบบ ภ.พ. 09 ได้แก่

1. ใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่แจ้งการเปลี่ยนแปลง
2. สำเนาทะเบียนบ้าน
3. หนังสือแสดงการเปลี่ยนแปลงชื่อ
4. สำเนาหนังสือรับรองของนายทะเบียนสหกรณ์
5. บัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีหรือหนังสือมอบอำนาจ แล้วแต่กรณี

กำหนดเวลาในการแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. กรณีการแจ้งเลิกประกอบกิจการให้แจ้งภายใน 15 วันนับแต่วันเลิกประกอบกิจการพร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

2. กรณีการแจ้งเปลี่ยนแปลงรายการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ เช่น การเปลี่ยนแปลงประเภทของสินค้าหรือบริการของกิจการที่ประกอบเป็นส่วนใหญ่ การเปลี่ยนแปลงประเภทของการประกอบการ การเปลี่ยนแปลงการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายรับก่อนหักรายจ่ายเป็นคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ การเพิ่มหรือลดสาขา การเปลี่ยนชื่อสถานประกอบการ ให้แจ้งการเปลี่ยนแปลงภายใน 15 วัน นับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น
3. กรณีการแจ้งเปิดสถานประกอบการเพิ่มเติมให้แจ้งภายใน 15 วัน ก่อนวันเปิดสถานประกอบการ
4. กรณีการแจ้งปิดสถานประกอบการบางแห่ง ให้แจ้งภายใน 15 วัน นับแต่วันปิดสถานประกอบการพร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
5. กรณีการแจ้งย้ายสถานประกอบการ
  - 5.1 หากสถานประกอบการใหม่อยู่เขตเดิม ให้แจ้งภายใน 15 วัน ก่อนวันย้ายสถานประกอบการโดยจะต้องยื่นแบบ ภ.พ. 09 พร้อมกับคืน ภ.พ. 20 หรือ ภ.พ. 21 ของสถานประกอบการเดิม ณ หน่วยจดทะเบียนที่ได้รับทะเบียนไว้
  - 5.2 หากสถานประกอบการใหม่อยู่ต่างเขต ให้แจ้งภายใน 15 วัน และจะต้องยื่นแบบ ภ.พ. 09 ณ หน่วยจดทะเบียนที่ได้จดทะเบียนไว้เดิมก่อนวันย้ายสถานประกอบการไม่น้อยกว่า 15 วัน และยื่นแบบ ภ.พ. 09 พร้อมกับคืน ภ.พ. 20 หรือ ภ.พ. 21 ของสถานประกอบการเดิม ณ หน่วยจดทะเบียนท้องที่ที่สถานประกอบการแห่งใหม่ตั้งอยู่ก่อนวันเปิดสถานประกอบการแห่งใหม่
6. กรณีแจ้งการโอนกิจการ (ทั้งหมดหรือบางส่วน) ให้แจ้งภายใน 15 วันก่อนการโอนกิจการ
7. กรณีการรับโอนกิจการ ให้แจ้งภายใน 15 วันก่อนการโอนกิจการ
8. กรณีการแจ้งการหยุดประกอบกิจการชั่วคราว ให้แจ้งภายใน 15 วัน นับแต่วันที่หยุดประกอบกิจการชั่วคราว ในกรณีที่มีการหยุดประกอบกิจการชั่วคราวเกินกว่า 30 วันติดต่อกัน

#### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

1. กรณีที่สหกรณ์เป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่ม เดิมธุรกิจของสหกรณ์ คือ การจำหน่ายปุ๋ยและยาฆ่าแมลง รวมทั้งเครื่องใช้ไฟฟ้าแก่สมาชิก แต่ต่อมามีการก่อสร้างสถานีบริการน้ำมันขนาด 2 มิเตอร์หัวจ่ายเพื่อจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงแก่สมาชิก แนวทางปฏิบัติ คือ สหกรณ์ควรทำการจดทะเบียนแจ้งการเปลี่ยนแปลงเพิ่มประเภทของการประกอบการ โดยนำส่งแบบ ภ.พ. 09 แจ้งการเปลี่ยนแปลง ไปยังกรมสรรพากร ดังรายละเอียดที่กล่าวมาข้างต้น

2. สหกรณ์มีสถานบริการน้ำมันขนาด 4 มิเตอร์หัวจ่ายและมียอดขายน้ำมันเชื้อเพลิงเพิ่มขึ้นจากปีก่อนในอัตราที่สูงกว่าธุรกิจประเภทอื่นๆ จึงมีโครงการขยายสาขาสถานบริการน้ำมันออกไปในท้องที่อำเภอเดียวกัน ต่อมาสหกรณ์ได้ซื้อสิทธิการดำเนินงานต่อจากบริษัทเอกชนแห่งหนึ่งซึ่งประกอบการสถานบริการน้ำมันบางจากแต่ไม่สามารถดำเนินการต่อไปได้ แนวทางปฏิบัติ คือ หากสหกรณ์ประสงค์จะเพิ่มกิจการโดยการขยายสาขาเพิ่มเติมควรต้องวางแผนเกี่ยวกับการแจ้งเพิ่มกิจการโดยต้องแจ้งเพิ่มสถานประกอบการภายใน 15 วัน ก่อนวันเปิดสถานประกอบการ เพราะหากไม่ปฏิบัติอย่างถูกต้องจะมีโทษทางอาญาตามมาตรา 90(7) แห่งประมวลรัษฎากร

3. สหกรณ์ได้ย้ายที่อยู่ เช่น จากบ้านเลขที่ 239 เป็นบ้านเลขที่ 240/8 ในหมู่บ้าน และตำบลเดียวกัน แต่สหกรณ์ดังกล่าวไม่ได้แจ้งการย้ายสถานประกอบการไปยังกรมสรรพากรแต่อย่างใด กรณีนี้มีแนวทางปฏิบัติ คือ สหกรณ์ที่ย้ายสถานประกอบการใหม่อยู่ในเขตเดิม ต้องแจ้งย้ายสถานประกอบการภายใน 15 วัน ก่อนวันย้ายสถานประกอบการโดยต้องยื่นแบบภ.พ. 09 พร้อมกับคืน ภ.พ. 20 หรือ ภ.พ. 21 ของสถานประกอบการเดิม ณ หน่วยงานจดทะเบียนที่ได้จดทะเบียนไว้

4. สหกรณ์ทำการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2548 สหกรณ์ประสบปัญหาว่าก่อนที่สหกรณ์จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นได้รับใบกำกับภาษีจากการซื้อสินค้าและรับบริการจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นจำนวนมาก สหกรณ์สามารถนำภาษีซื้อเหล่านั้นมารวมคำนวณหักออกจากภาษีขายในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้หรือไม่ กรณีนี้มีแนวทางปฏิบัติ คือ วันที่ถือว่าสหกรณ์มีฐานะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 77/1(6) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ วันที่ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.01) และนับตั้งแต่วันที่ดังกล่าวภาษีมูลค่าเพิ่มที่สหกรณ์ถูกเรียกเก็บ สามารถขอคืนได้ทั้งหมด แต่ภาษีซื้อสำหรับสินค้าและบริการที่เกิดขึ้นก่อนการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นไม่สามารถขอคืนได้

## 1.2 แนวทางปฏิบัติในการจัดทำรายงาน (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2546, 349 : 367)

### 1.2.1 ประเภทของรายงานที่สหกรณ์ต้องจัดทำ

จากการที่ผู้ปฏิบัติงานสหกรณ์ประสบปัญหาการขาดความรู้ความเข้าใจในการจัดทำรายงานภาษี ดังนั้น ผู้ปฏิบัติงานสหกรณ์จำเป็นต้องทราบถึงประเภทของรายงานภาษีและวิธีการจัดทำรายงานภาษี ซึ่งในฐานะที่สหกรณ์เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องจัดทำรายงาน ดังต่อไปนี้

1. รายงานภาษีขาย
2. รายงานภาษีซื้อ
3. รายงานสินค้าและวัตถุดิบ
4. รายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด (กรณีประกอบกิจการสถานีบริการน้ำมัน)

รายงานภาษีขาย เป็นรายงานที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 ของราคาสินค้าขายหรือค่าบริการ ต้องจัดทำขึ้นเพื่อแสดงรายการเกี่ยวกับการขายสินค้าหรือการให้บริการ และจำนวนภาษีขายที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บ หรือพึงเรียกเก็บจากการประกอบกิจการขายสินค้า หรือให้บริการในแต่ละเดือนภาษี ทั้งนี้ตามหลักฐานสำเนาใบกำกับภาษี สำเนาใบเพิ่มหนี้ และสำเนาใบลดหนี้ (มาตรา 87(1) แห่งประมวลรัษฎากร)

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 89) ได้กำหนดแบบของรายงานภาษีขายว่าต้องมีรายการและข้อความอย่างน้อยตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดตามประกาศอธิบดีฯ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 89) ซึ่งมีรูปแบบดังนี้ (ดังภาพที่ 3 ในภาคผนวก ข)

1. กำหนดให้ระบุเดือนภาษี และปีของรายการที่จัดทำรายงานภาษีขาย ทั้งนี้เพื่อความชัดเจน โดยมุ่งหมายให้มีการจัดทำรายงานภาษีขายเป็นรายเดือนภาษี ซึ่งสอดคล้องกับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนภาษี
2. เพิ่มรายการให้ชัดเจนว่า รายงานภาษีขายสำหรับเดือนภาษียังคงกล่าว เป็นรายงานภาษีขายของสถานประกอบการใด สำนักงานใหญ่ หรือสาขา ในกรณีระบุว่าเป็นของสถานประกอบการที่เป็นสาขา ให้ระบุเลขที่ของสาขานั้นๆ ด้วย
3. ช่อง “รายการ” ตามรูปแบบของรายงานภาษีขายเพิ่มเติม เปลี่ยนเป็นช่อง “ชื่อผู้ซื้อสินค้า / ผู้รับบริการ”
4. ช่อง “วัน เดือน ปี” ให้กรอกวัน เดือน ปีของใบกำกับภาษี ยกเว้น
  - (ก) การขายสินค้า หรือการให้บริการบางกรณี ให้กรอกวัน เดือน ปี ของใบสำคัญ
  - (ข) การส่งออกสินค้า ให้กรอกวันที่ชำระอากรขาออก หรือวันที่กรมศุลกากรออกใบขนสินค้าขาออก ฯลฯ แล้วแต่กรณี
5. ช่อง “เล่มที่ / เลขที่” ให้กรอกเลขที่ของใบกำกับภาษี และเล่มที่ (ถ้ามี) ยกเว้น
  - (ก) ใบกำกับภาษีที่ออกโดยเครื่องบันทึกการเก็บเงิน ให้กรอกเลขที่และเล่มที่ และเลขรหัสเครื่องบันทึกการเก็บเงินที่กรมสรรพากรกำหนด โดยเพิ่มช่องอีกหนึ่งช่องก็ได้
  - (ข) การขายสินค้าหรือการให้บริการบางกรณี ให้กรอกเล่มที่ / เลขที่ ใบสำคัญ

กรณีไม่สามารถรอกชื่อผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(ก) การขายสินค้าหรือการให้บริการบางกรณี ให้กรอกรายการตามเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น เช่น สินค้าขาดจากรายงาน หรือส่งออกสินค้า ฯลฯ

(ข) การลงรายงานโดยใช้หลักฐานรายงานสรุปขายประจำวัน ให้กรอก “รายงานสรุปการขายประจำวัน”

(ค) การขายน้ำมันเชื้อเพลิงผ่านมิเตอร์หัวจ่าย ให้กรอก “รายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมัน”

(ง) กรณีอื่นๆ เช่น ใบกำกับภาษีอย่างย่อ ให้กรอก “ขายสินค้าหรือให้บริการ” การลงรายการในรายงานภาษีขาย

สหกรณ์มีหน้าที่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 หรือใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/5 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีเต็มรูป ทุกครั้งที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ให้ลงรายการตามมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับหรือพึงได้รับซึ่งเกิดจากใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 หรือใบกำกับตามมาตรา 86/5 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป เป็นรายใบกำกับภาษี และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี

#### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

สหกรณ์แห่งหนึ่งประสบปัญหาการจัดทำรายงานภาษีขาย เนื่องจากสหกรณ์นำเอกสารใบเสร็จรับเงินที่ออกให้กับลูกค้าที่ไม่ใช่ใบกำกับภาษีมาลงในรายงานภาษีขาย นอกจากนี้สหกรณ์ไม่ได้ตรวจทานรายงานภาษีขายเลยเนื่องจากในเดือนนี้สหกรณ์จัดงานรับซื้อผลผลิตลำไยจากเกษตรกร ไม่มีเวลาตรวจทานรายงานภาษี แนวทางปฏิบัติ คือ สหกรณ์ควรแน่ใจถึงเอกสารหลักฐานประกอบรายงานภาษีขายว่าต้องเป็นใบกำกับภาษีตามรูปแบบที่กรมสรรพากรกำหนดเท่านั้น หลังจากที่สหกรณ์จัดทำรายงานภาษีขายแล้วต้องมีการตรวจทานรายงานภาษีว่ามีการจัดทำอย่างถูกต้อง ครบถ้วน และมีเอกสารใบกำกับภาษีขายแนบไว้ทุกรายการอย่างสมบูรณ์ก่อนกรอกรายละเอียดลงในแบบนำส่งภาษี (ภ.พ. 30) จากนั้นต้องตรวจทานแบบนำส่งภาษีว่ามีการคำนวณอย่างถูกต้องแล้ว จึงนำส่งภาษีให้แก่กรมสรรพากรต่อไป



### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

1. สหกรณ์การเกษตรแห่งหนึ่ง มียอดขายในแต่ละวันเป็นจำนวนมากจึงประสบปัญหาการออกใบกำกับภาษีและจัดทำรายงานภาษีขายไม่ทันตามเวลาที่กำหนด แนวทางปฏิบัติ คือ กรณีสหกรณ์ที่มีการจัดทำใบกำกับภาษีที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปในแต่ละวันตั้งแต่ 100 ฉบับขึ้นไป และได้จัดทำให้มีรายงานสรุปการขายประจำวัน สหกรณ์สามารถลงรายการเฉพาะมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดต่อวันที่ได้รับหรือพึงได้รับตามรายงานสรุปการขายประจำวัน โดยไม่ต้องลงเป็นรายใบกำกับภาษีก็ได้ และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษี

สหกรณ์ต้องจัดทำรายงานสรุปขายประจำวัน โดยมีรายการและข้อความต่อไปนี้ และสามารถจัดทำแยกออกเป็นแต่ละแผนกของสินค้าหรือบริการ หรือแยกเป็นแต่ละประเภท ชนิด ขนาด หรือในลักษณะทำนองเดียวกันของสินค้าหรือบริการก็ได้

(1) วัน เดือน ปี

(2) เลขที่ใบกำกับภาษี เล่มที่ / เครื่องที่ (ถ้ามี)

(3) ชื่อผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(4) มูลค่าสินค้าหรือบริการ และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าสินค้าหรือบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าสินค้าหรือบริการให้ชัดเจน

กรณีที่สหกรณ์มีความประสงค์จัดทำรายงานสรุปการขายประจำวัน โดยมีรายการและข้อความแตกต่างจากที่กำหนดไว้ดังกล่าวให้กระทำได้เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร

2. สหกรณ์โคนมแห่งหนึ่งมีการผลิตนมพาสเจอร์ไรส์ชนิดของ จำหน่ายให้แก่สมาชิกในราคาขายส่ง โดยบรรจุ 1 แพ็คประกอบไปด้วยนมพาสเจอร์ไรส์ทั้งหมด 30 ซอง ในแต่ละวันมีผู้มาซื้อนมพาสเจอร์ไรส์ดังกล่าวไปขายต่อเป็นจำนวนมาก สหกรณ์จึงประสบปัญหาการออกใบกำกับภาษีขายแบบเต็มรูปและจัดทำรายงานภาษีไม่ทันตามเวลาที่กำหนด แนวทางปฏิบัติ คือ สหกรณ์ไม่จำเป็นต้องออกใบกำกับภาษีขายแบบเต็มรูปเนื่องจากอาจทำให้เสียเวลาดำเนินธุรกิจซึ่งสหกรณ์มีทางเลือกที่จะสามารถออกใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา 86/6 และ 86/7 แห่งประมวลรัษฎากรได้ ส่วนการจัดทำรายงานภาษีให้สหกรณ์ลงรายการเฉพาะมูลค่าสินค้าทั้งหมดต่อวันที่ได้รับหรือพึงได้รับซึ่งเกิดจากใบกำกับอย่างย่อนั้น โดยไม่ต้องระบุว่ารายการสินค้าคืออะไร และให้หมายเหตุว่ามูลค่าทั้งหมดดังกล่าวเกิดจากใบกำกับภาษีอย่างย่อลำดับที่เท่าใดบ้าง โดยให้แยกจำนวนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มออกมาต่างหากจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการด้วย (ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 22))

การนำใบกำกับภาษีอย่างย่อมาลงรายการในรายงานภาษีขาย

ในกรณีที่สหกรณ์มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา 86/6 มาตรา 86/7 แห่งประมวลรัษฎากร และใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/5 แห่งประมวลรัษฎากรที่ไม่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีเต็มรูป ทุกครั้งที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ให้ลงรายการเฉพาะมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดต่อวันที่ได้รับหรือพึงได้รับ ซึ่งเกิดจากใบกำกับภาษีอย่างย่อ ตามมาตรา 86/6 มาตรา 86/7 แห่งประมวลรัษฎากร และใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/5 แห่งประมวลรัษฎากรที่ไม่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปนั้น และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษีอย่างย่อหรือใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/5 แห่งประมวลรัษฎากร โดยจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ไม่ต้องระบุชื่อผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการ และรายการสินค้าหรือบริการ และต้องแยกจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าหรือบริการ โดยจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องสัมพันธ์กับมูลค่าสินค้าหรือบริการ

(2) กรณีจัดทำใบกำกับภาษีอย่างย่อเป็นเล่ม ให้ลงรายการมูลค่าสินค้าหรือบริการที่เป็นยอดรวมแต่ละยอดตามใบกำกับอย่างย่อ โดยระบุในช่องเลขที่ / เล่มที่ ของใบกำกับภาษีว่า “เล่มที่...เลขที่... ถึงเลขที่...”

(3) กรณีจัดทำใบกำกับภาษีอย่างย่อโดยไม่ได้ออกเป็นเล่ม ให้ลงรายการมูลค่าสินค้าหรือบริการเป็นยอดรวมแต่ละยอดตามใบกำกับภาษีอย่างย่อ โดยระบุในช่องเลขที่/เล่มที่ของใบกำกับภาษีว่า “เลขที่...ถึงเลขที่...”

กรณีที่สหกรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินเพื่อออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 มาตรา 86/5 และมาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเครื่องบันทึกการเก็บเงินออกรายงานสรุปการขายประจำวันแยกเป็นรายเครื่องบันทึกการเก็บเงิน ให้ลงรายการเฉพาะมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดต่อวันที่ได้รับหรือพึงได้รับซึ่งเกิดจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยแยกออกเป็นรายเครื่องบันทึกการเก็บเงิน พร้อมทั้งระบุเลขรหัสประจำเครื่องบันทึกการเก็บเงินที่อธิบดีกรมสรรพากรไว้ในรายงานภาษีขายด้วย และให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่เครื่องบันทึกการเก็บเงินออกใบกำกับภาษี เว้นแต่กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินชนิดไฟฟ้า หรือชนิดคอมพิวเตอร์ที่ใช้ต่อเชื่อมเข้ากับระบบคอมพิวเตอร์หรืออุปกรณ์อื่นเป็นระบบ POSS (Point of Sale System) จะต้องจัดทำรายงานภาษีขายโดยอัตโนมัติทุกวันสิ้นวันทำการ

รายงานภาษีซื้อ เป็นรายงานของสหกรณ์ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ของราคาสินค้าและบริการต้องจัดทำขึ้นเพื่อแสดงรายการเกี่ยวกับการซื้อสินค้าหรือรับบริการและการนำเข้า เพื่อใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และจำนวนภาษีซื้อที่สหกรณ์ได้ชำระหรือพึงต้องชำระตามหลักฐานใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 87(2) แห่งประมวลรัษฎากร ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 89) ได้กำหนดแบบของรายงานภาษีซื้อว่าต้องมีรายการและข้อความอย่างน้อยตามแบบที่อธิบดีฯ กำหนด ซึ่งมีรูปแบบดังต่อไปนี้ (ดังภาพที่ 4 ภาคผนวก ข)

1. กำหนดให้ระบุเดือนภาษี และปีของรายการที่จัดทำรายงานภาษีซื้อ ทั้งนี้เพื่อความชัดเจน โดยมุ่งหมายให้มีการจัดทำรายงานภาษีซื้อเป็นรายเดือนภาษี ซึ่งสอดคล้องกับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนภาษี

2. ต้องมีรายการให้ชัดเจนว่า รายงานภาษีซื้อสำหรับเดือนภาษีดังกล่าว เป็นรายงานภาษีซื้อของสถานประกอบการใด สำนักงานใหญ่ หรือสาขา ในกรณีระบุว่าเป็นของสถานประกอบการที่เป็นสาขา ให้ระบุเลขที่ของสาขานั้นด้วย

3. ต้องมีช่อง “ลำดับที่” ของใบกำกับภาษีซื้อ ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ รวมทั้งใบเสร็จรับเงินค่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่ออกโดยกรมสรรพากร และกรมศุลกากรที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนนำมาใช้เป็นภาษีในเดือนภาษีนั้นๆ โดยลำดับที่ของใบกำกับภาษีซื้อดังกล่าวต้องตรงกับหมายเลขลำดับที่ของใบกำกับภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ให้ไว้ที่มุมบนด้านขวาของใบกำกับภาษี

4. ต้องมีช่อง “ชื่อผู้ขายสินค้า / ผู้ให้บริการ”

5. ต้องมีรายละเอียดคำอธิบายเกี่ยวกับรายการในรายงานภาษีขายไว้ในหมายเหตุ ทำให้ ไม่คลุมเครือ ดังนี้

(ก) ช่อง “ลำดับที่” ให้กรอกลำดับที่ของใบกำกับภาษีที่สหกรณ์ได้จัดเรียงลำดับ

(ข) ช่อง “วัน เดือน ปี” ให้กรอกวัน เดือน ปี ของใบกำกับภาษี

(ค) ช่อง “เลขที่” ให้กรอกเลขที่ของใบกำกับภาษี และเล่มที่ (ถ้ามี)

(ง) ใบกำกับภาษี หมายความว่ารวมถึง ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาดหรือขาย โดยวิธีอื่นตามมาตรา 83/5 แห่งประมวลรัษฎากร และใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากรของกรมศุลกากร หรือกรมสรรพสามิต เฉพาะส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม

### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

สหกรณ์แห่งหนึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและได้จัดทำรายงานภาษีตามหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนดไว้ทุกประการ เมื่อเดือนมีนาคม 2548 สหกรณ์ได้แจ้งบริษัทเอกชนให้มาก่อสร้างต่อเติมอาคารเพื่อขยายซูปเปอร์มาร์เกต เป็นเวลา 3 เดือน ในระยะเวลา 1 เดือนที่ผ่านมา สหกรณ์มีภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการต่อเติมอาคารจำนวน 200,000 บาท ซึ่งเมื่อรวมกับภาษีซื้อตามปกติของการซื้อสินค้ามาจำหน่ายแล้วปรากฏว่ามีภาษีซื้อในเดือนมีนาคมเป็นจำนวนสูงถึง 230,000 บาท ในขณะที่ยอดขายเดือนมีนาคม คือ 65,000 บาท ส่งผลให้ภาษีซื้อของสหกรณ์สูงเกินกว่าภาษีขายในเดือนมีนาคม และจะต้องเป็นเช่นนี้ไปจนกระทั่งการก่อสร้างต่อเติมอาคารจะแล้วเสร็จ อย่างไรก็ตาม สหกรณ์ยังคงปฏิบัติตามนโยบายเดิมของสหกรณ์ คือ ภาษีซื้อของเดือนใดก็นำมาบันทึกในรายงานภาษีของเดือนนั้น ผลที่ตามมาคือสหกรณ์มียอดเครดิตภาษีสูงติดต่อกันเป็นเวลา 3 เดือนทั้งที่ตามปกติแล้วสหกรณ์ต้องชำระภาษีในจำนวนเท่าๆ กันทุกเดือนประมาณเดือนละ 2,500 ถึง 3,000 บาท

แนวทางปฏิบัติ คือ สหกรณ์สามารถเลือกใช้สิทธินำภาษีซื้อไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีหลังจากเดือนมีนาคม 2548 ได้ ภายในระยะเวลา 6 เดือนนับตั้งแต่เดือนถัดจากเดือนที่มีการออกใบกำกับภาษี ตามประกาศอธิบดีฯ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 4) เช่น หากใบกำกับภาษีออกในเดือนมีนาคม 2548 สหกรณ์สามารถใช้สิทธินำภาษีซื้อไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้จนถึงเดือนกันยายน 2548 โดยสหกรณ์ต้องระบุข้อความว่า “ถือเป็นภาษีซื้อในเดือนภาษี...” ไว้ในใบกำกับภาษีดังกล่าวด้วย

**รายงานสินค้าและวัตถุดิบ** สหกรณ์ต้องจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ โดยแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

1. กรณีที่สหกรณ์ประกอบกิจการผลิตสินค้าเพื่อขาย (เช่น สหกรณ์โคนม เป็นต้น) ต้องจัดทำรายงานสินค้าและ วัตถุดิบ และรายงานสินค้า (สำเร็จรูป) ตลอดจนรายงานสินค้าระหว่างผลิต (เพียงวันสิ้นปี ภาษีหรือวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี)
2. กรณีที่สหกรณ์ประกอบกิจการขายสินค้า โดยไม่ใช้การผลิตสินค้าเพื่อขายให้จัดทำเฉพาะรายงานสินค้าที่ขายเท่านั้น แต่ยังคงใช้คำว่า “รายงานสินค้าและวัตถุดิบ”

รายงานสินค้าและวัตถุดิบ ต้องมีรายการและข้อความอย่างน้อยตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดตามประกาศอธิบดีฯ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 89) ดังต่อไปนี้ (ดังภาพที่ 5 ในภาคผนวก ข)

1. รายการคำว่า “รายงานสินค้าและวัตถุดิบ” “ชื่อสหกรณ์” และ “เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร” ต้องแสดงไว้ทุกฉบับ ถ้าประกอบการจดทะเบียนจัดทำเป็นแผ่นปลิวหรือแผ่นแข็ง (Stock Card) โดยเขียนหรือพิมพ์ไว้ที่ส่วนบนของรายงานทุกฉบับเว้นแต่กรณีจัดทำเป็นสมุดให้เขียนรายการดังกล่าวไว้ที่ปกหน้าของสมุด ในกรณีที่มียหลายเล่มต่อกันให้ระบุเล่มที่ไว้ด้วย

2. “แผ่นที่” ให้แสดงจำนวนแผ่นหรือหน้าของรายงานสินค้าและวัตถุดิบแต่ละชนิดแต่ละขนาด

3. “ชื่อสินค้าและวัตถุดิบ” “ชนิด / ขนาด” เมื่อจะใช้เป็นรายงานสินค้าให้ขีดคำว่า “วัตถุดิบ” ออก และเมื่อใช้เป็นรายงานวัตถุดิบ ให้ขีดคำว่า “สินค้า” ออกแล้วกรอกชื่อของสินค้าหรือวัตถุดิบพร้อมทั้งชนิดหรือขนาด

สินค้าและวัตถุดิบที่ต้องจัดทำรายงาน ได้แก่

(1) สินค้าสำเร็จรูปที่มีเพื่อขาย

(2) วัตถุดิบ

(3) งานระหว่างทำ

(4) อะไหล่

(5) สินค้าที่มีไว้เพื่อประกอบกิจการ เช่น สินค้าตัวอย่าง สินค้าที่มีไว้เพื่อแจก หรือสินค้าให้เป็นรางวัล เป็นต้น

4. “ปริมาณนับเป็น” ให้กรอกจำนวนหน่วยคงที่ของการนับปริมาณของสินค้าหรือวัตถุดิบในแต่ละชนิด เช่น เมตร หลา ลิตร แกลลอน ชัน โหล กิโลกรัม ฯลฯ

5. ช่อง “ใบสำคัญ” แบ่งเป็น

(1) ช่อง “วัน เดือน ปี” ให้กรอกวัน เดือน ปี ที่มีการรับ – จ่ายสินค้าหรือวัตถุดิบ

(2) ช่อง “เลขที่” ให้กรอกเลขที่เอกสารหลักฐานที่รับหรือจ่ายสินค้าหรือวัตถุดิบ

6. ช่อง “ปริมาณสินค้า / วัตถุดิบ” แบ่งเป็น

(1) ช่อง “รับ” ให้กรอกจำนวนหน่วยของสินค้าหรือวัตถุดิบที่รับเข้ารายงาน

(2) ช่อง “จ่าย” ให้กรอกจำนวนหน่วยของสินค้าหรือวัตถุดิบที่จ่ายออกจากรายงาน

(3) ช่อง “คงเหลือ” ให้กรอกจำนวนหน่วยของสินค้าหรือวัตถุดิบที่มีขึ้นก่อนลงรายการบวกด้วยจำนวนในช่อง “รับ” หรือหักด้วยจำนวนในช่อง “จ่าย” ของแต่ละรายการทุกครั้ง ที่ลงรายการรับหรือจ่ายสินค้าหรือวัตถุดิบ

7. ในกรณีที่ในวันเดียวกันมีทั้งรายการรับและรายการจ่ายให้แยกลงรายการระหว่างบรรทัด

### รายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด

สหกรณ์มีสิทธิขออนุมัติจัดทำรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด โดยต้องประกอบกิจการขายน้ำมันเชื้อเพลิงของสถานบริการน้ำมันเฉพาะที่ไม่ใช่เครื่องบันทึกการเก็บเงินหรือระบบคอมพิวเตอร์รับชำระค่าน้ำมันเชื้อเพลิง และมีรายได้จากการขายน้ำมันเชื้อเพลิงเกินปีละ 10 ล้านบาท ที่ไม่รวมถึงการขายก๊าซปิโตรเลียมเหลว (LPG.) ทั้งนี้เฉพาะที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร เป็นการขายสินค้าหรือให้บริการรายย่อยแก่บุคคลจำนวนมาก

คำขออนุมัติให้อื่นแบบตามที่อธิบดีฯ กำหนด จะต้องแนบเอกสารและรายการดังต่อไปนี้พร้อมคำขออนุมัติ

1. หลักฐานแสดงรายได้จากการขายน้ำมันเชื้อเพลิงในรอบปีภาษี หรือรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมา หรือประมาณการรายได้จากการขายน้ำมันเชื้อเพลิงในกรณีเป็นสถานบริการน้ำมันที่ตั้งขึ้นใหม่ หรือจะตั้งขึ้นใหม่

2. แผนผังแสดงที่ตั้ง พร้อมทั้งจำนวนหัวจ่ายน้ำมันเชื้อเพลิงและถังน้ำมันใต้ดิน การยื่นคำขออนุมัติให้ปฏิบัติดังนี้

1. ในกรณีสหกรณ์มีสถานประกอบการตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้อื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรผ่านสรรพากรเขตพื้นที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่

2. ในกรณีสหกรณ์มีสถานประกอบการตั้งอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรผ่านสรรพากรจังหวัด หรือสรรพากรเขตพื้นที่ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่

ถ้าสหกรณ์มีสถานประกอบการหลายแห่ง ให้อื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรสรรพากรเขตพื้นที่ หรือสรรพากรจังหวัด ที่สถานประกอบการของสหกรณ์แต่ละแห่งตั้งอยู่

สหกรณ์ไม่ต้องออกใบกำกับภาษีสำหรับการขายน้ำมันเชื้อเพลิงที่มีมูลค่าครั้งหนึ่งไม่เกิน 1,000 บาท เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ซื้อสินค้าเรียกร้องใบกำกับภาษีโดยสหกรณ์ต้องจัดทำใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ทุกครั้งที่ผู้ซื้อสินค้าเรียกร้อง พร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีดังกล่าวให้แก่ผู้ซื้อสินค้า

รูปแบบของรายงานรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด ต้องเป็นไปตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(ดังภาพที่ 6 , 7 และ 8 ในภาคผนวก ข)

1. จำนวนสินค้าคงคลังในถังน้ำมันใต้ดิน ณ วันเปิดสำรวจแต่ละเดือน (ใช้ไม้วัดหรือเครื่องวัดถังไฟฟ้า)
  2. การรับมอบน้ำมันระหว่างเดือน
  3. จำนวนสินค้าคงคลังในถังน้ำมันใต้ดิน ณ วันปิดสำรวจแต่ละเดือน (ใช้ไม้วัดหรือเครื่องวัดถังไฟฟ้า)
  4. จำนวนเงิน (บาท) และปริมาณ (ลิตร) ในมิเตอร์หัวจ่าย ณ วันเปิดอ่านในแต่ละเดือน
  5. จำนวนเงิน (บาท) และปริมาณ (ลิตร) ในมิเตอร์หัวจ่าย ณ วันปิดอ่านในแต่ละเดือน
  6. ยอดการขายประจำวันทั้งจำนวนเงิน (บาท) และปริมาณ (ลิตร)
  7. จำนวนน้ำมันที่เพิ่มขึ้นหรือจำนวนน้ำมันที่ลดลงซึ่งสะสมในถังน้ำมันใต้ดินโดยคำนวณจากรายงานสินค้าคงคลังสะสม (จำนวนสินค้าคงคลังในถังน้ำมันใต้ดิน ณ วันเปิดสำรวจบวกจำนวนซื้อ ลบจำนวนขาย) กับจำนวนสินค้าคงคลังสะสมในถังน้ำมันใต้ดิน
  8. ภาษีซื้อ
  9. ภาษีขาย
  10. จำนวนใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปที่ออกให้ผู้ซื้อสินค้าประจำวัน และจำนวนเงินรวมทั้งสิ้นตามใบกำกับภาษี ในกรณีที่ผู้ซื้อสินค้าเรียกเรื่องใบกำกับภาษี
- สถานที่ในการเก็บรักษารายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิดต้องเก็บรักษาไว้ที่สถานบริการน้ำมันเป็นรายสถานบริการ เป็นเวลาสองปีภายหลังจากนั้นจะเก็บไว้ ณ สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่จนครบห้าปีก็ได้
- เมื่อมีเหตุการณ์เช่นนี้เกิดขึ้น ให้สหกรณ์จัดทำรายงานการเปลี่ยนแปลงมิเตอร์หัวจ่าย
1. ตัวเลขมิเตอร์หัวจ่ายเปลี่ยนแปลงเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงตัวเลขหรือการซ่อมแซมมิเตอร์หัวจ่าย
  2. การติดตั้งอุปกรณ์หัวจ่ายใหม่
  3. การหมุนกลับของตัวเลขมิเตอร์หัวจ่าย เช่น มิเตอร์กลับมาที่เลข 0 หลังจากถึงเลขสูงสุด
- การจัดทำรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด ให้คำนวณจำนวนน้ำมันในถังใต้ดินที่ขาดหายไปเนื่องจากการระเหยของน้ำมันตามสภาพปกติได้แต่ไม่เกินร้อยละ 0.5 ของปริมาณน้ำมันที่ขายผ่านมิเตอร์หัวจ่ายในช่วง 3 เดือนนับแต่เดือนที่มีการขายเกิดขึ้น
- ในกรณีที่สหกรณ์ได้ให้ส่วนลดแก่ลูกค้าบางรายในราคาต่ำกว่าราคาที่แสดงอยู่ในมิเตอร์หัวจ่าย ต้องออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป สำหรับการขายน้ำมันดังกล่าว

สหกรณ์ที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้ประกอบการรายย่อยจะต้องจัดทำแผ่นป้ายที่มีข้อความ “เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมิเตอร์หัวจ่าย” โดยแผ่นป้ายดังกล่าวจะต้องเป็นไปตามแบบที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร และต้องมีขนาดของข้อความอย่างน้อยเท่ากับขนาดของข้อความแสดงราคาขายน้ำมันเชื้อเพลิงปลีกต่อหน่วย และต้องแสดงแผ่นป้ายดังกล่าวไว้ ณ จุดแสดงราคาน้ำมันเชื้อเพลิงปลีกต่อหน่วย ตามประกาศคณะกรรมการกำหนดราคาสินค้าและป้องกันการผูกขาดฉบับที่ 200/35 ลงวันที่ 10 กันยายน 2535

สถานีบริการน้ำมันซึ่งเริ่มประกอบกิจการขายน้ำมันเชื้อเพลิงตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2539 เป็นต้นไป และมีหัวจ่ายน้ำมันเชื้อเพลิงตั้งแต่ 50 หัวจ่ายขึ้นไป ต้องใช้ระบบคอมพิวเตอร์รวมควบคุมการจ่ายน้ำมันของหัวจ่ายน้ำมันเชื้อเพลิงในสถานประกอบการทั้งหมด

## 1.2.2 แนวทางปฏิบัติในกรณีสินค้าขาดจากรายงาน

### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

สหกรณ์ประกอบธุรกิจรวบรวมผลผลิตน้ำมันจากเกษตรกรเลี้ยงโคนม มีผลิตภัณฑ์ได้แก่ น้ำมันดิบซึ่งส่งขายให้แก่บริษัทเอกชนและผลิตภัณฑ์พาสเจอร์ไรส์ชนิดของซึ่งมีทั้งนมรสจืดและ นมปรุงแต่งรสชาดต่างๆ ส่งขายตามโครงการนมโรงเรียนและขายตามท้องตลาดทั่วไป นอกจากนี้สหกรณ์ยังประกอบธุรกิจให้สินเชื่อแก่สมาชิก รวมทั้งจัดหาสินค้ามาจำหน่าย ได้แก่ อาหารสัตว์ ยาบำรุงสัตว์ อุปกรณ์ต่างๆ และรับซื้อนมกล่องที่ผลิตจากบริษัทเอกชนกลับคืนมาจำหน่ายแก่สมาชิกของสหกรณ์ในราคาขายส่งอีกด้วย

ในปี 2546 สหกรณ์กำลังประสบปัญหาการจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบที่ไม่ตรงกับสินค้าที่มีอยู่จริงกล่าวคือ สหกรณ์ไม่ได้จัดทำทะเบียนคุมบรรจุภัณฑ์ที่ใช้ในการผลิตนมพาสเจอร์ไรส์ชนิดของว่าซื้อมาจำนวนเท่าไรและเบิกใช้ไปเท่าใด ในการซื้อขายน้ำมันดิบและนมกล่องระหว่างสหกรณ์กับบริษัทเอกชนนั้น สหกรณ์ไม่ได้จัดทำทะเบียนคุมสินค้าแต่อย่างใด และในระหว่างปี 2546 นี้เอง สหกรณ์พบว่ามือน้ำมันดิบขาดจากบัญชีซึ่งไม่มีผู้รับผิดชอบจึงตัดเป็นหนี้สูญเป็นจำนวนถึง 1,280,000 บาท เนื่องจากสหกรณ์ไม่มีตราชั่งและไม่สามารถตรวจวัดปริมาณการสูญเสียของน้ำมันระหว่างการผลิตได้ นอกจากนี้สหกรณ์ยังประสบปัญหาปริมาณวัตถุดิบในการผลิตตามรายงานวัตถุดิบไม่ตรงกับวัตถุดิบที่ตรวจนับจริง เนื่องจากสูตรการผลิตใช้หน่วยไม่ตรงกันกับรายงานวัตถุดิบ เช่น น้ำตาล บันทึกในรายงานวัตถุดิบว่าเป็นกระสอบ แต่ในสูตรการผลิตใช้หน่วยเป็นกิโลกรัม บางครั้งในการผลิตก็ใช้น้ำตาลไม่ตรงตามสูตรการผลิตที่กำหนดไว้เป็นมาตรฐาน ทำให้รายงานวัตถุดิบคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริงเป็นอย่างมาก



### แนวทางปฏิบัติดังนี้

1. สหกรณ์ควรตรวจสอบว่าระบบการบันทึกสินค้าและรายงานได้จัดทำอย่างรัดกุมแล้วหรือไม่ หากมีข้อบกพร่องให้ดำเนินการแก้ไขในจุดที่ตรวจพบทันที พร้อมทั้งจัดทำเอกสารประกอบการบันทึกด้วย เช่น ในกรณีที่สหกรณ์ไม่สามารถคุมบรรจุภัณฑ์ที่ใช้ในการผลิตนมพาสเจอร์ไรส์ชนิดของว่าซีอมาจำนวนเท่าไรและเบิกใช้ไปเท่าใด สหกรณ์ควรจัดทำทะเบียนคุมบรรจุภัณฑ์ซึ่งมีรูปแบบและรายการเช่นเดียวกับรายงานสินค้าและวัตถุดิบที่กรมสรรพากรกำหนดจะทำให้สหกรณ์สามารถตรวจสอบว่าบรรจุภัณฑ์ที่ใช้ในการผลิตนมพาสเจอร์ไรส์ชนิดของนั้นเพียงพอต่อการผลิตหรือไม่ และนำไปสู่การวางแผนการจัดซื้อบรรจุภัณฑ์ในการผลิตอย่างเหมาะสมต่อไป
2. สหกรณ์ควรตรวจสอบระบบการเบิกจ่ายและการรับสินค้าและวัตถุดิบว่าเหมาะสมหรือไม่ หรือมีปัญหาประการใดบ้าง พร้อมทั้งดำเนินการแก้ไข เช่น ในการซื้อขายน้มนมดิบและนมกล่องระหว่างสหกรณ์กับบริษัทเอกชน สหกรณ์ไม่ได้จัดทำทะเบียนคุมสินค้าก็ควรจัดให้มีการจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามรูปแบบและรายการเช่นเดียวกับรายงานสินค้าและวัตถุดิบที่กรมสรรพากรกำหนด นอกจากนี้ในกรณีที่รายงานวัตถุดิบไม่ตรงกับวัตถุดิบที่ตรวจนับจริงเนื่องจากสูตรการผลิตใช้หน่วยไม่ตรงกันกับที่บันทึกในรายงานวัตถุดิบนั้น สหกรณ์ควรทำการเทียบหน่วยปริมาณวัตถุดิบในรายงานให้ตรงกับสูตรการผลิตเพื่อสะดวกในการตรวจนับและการควบคุมปริมาณ อีกทั้งยังเป็นประโยชน์ในการตรวจนับวัตถุดิบคงเหลือในตอนสิ้นงวดบัญชีอีกด้วย
3. เมื่อพบสินค้าขาดจากรายงานต้องค้นหาสาเหตุว่าเกิดจากอะไร เช่น เกิดจากความผิดพลาดของเอกสาร การบันทึกไม่ถูกต้อง หรือการถูกลักขโมย เช่น สหกรณ์พบว่ามีน้มนมดิบขาดจากบัญชีซึ่งไม่มีผู้รับผิดชอบ สหกรณ์ควรค้นหาสาเหตุที่แท้จริงว่าเพราะเหตุใดน้มนมดิบจึงขาดจากบัญชี ซึ่งอาจเป็นเพราะในกระบวนการผลิตมีน้มนมค้างท่อ หรือเกิดการสูญเสียน้มนมเนื่องจากขั้นตอนของการถ่ายเทน้มนมในภาชนะต่างๆ ก่อนเข้าสู่กระบวนการผลิตสหกรณ์ควรหามาตรการตรวจนับปริมาณน้มนมดิบที่เชื่อถือได้ และกำหนดมาตรฐานหรือระดับการสูญเสียน้มนมดิบที่สามารถอ้างอิงได้ ซึ่งหากน้มนมสูญหายเกินกว่ามาตรฐานที่กำหนดไว้ สหกรณ์ต้องกำหนดมาตรการให้มีผู้รับผิดชอบในความเสียหายที่เกิดขึ้น เช่น อาจให้พนักงานในแผนกผลิตรับผิดชอบความเสียหายโดยเฉลี่ยตามฐานเงินเดือนของพนักงานแต่ละคน เพื่อให้เกิดความระมัดระวังในการปฏิบัติงานมากขึ้น นอกจากนี้สหกรณ์ควรกำหนดนโยบายที่รัดกุมในการตัดบัญชีหนี้สูญกรณีสินค้าขาดจากรายงาน เช่น อาจหาทุนประกันน้มนมดิบที่สูญเสียดังกล่าวด้วยการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับน้มนมดิบที่สูญเสีย เป็นต้น และดำเนินการตามนโยบายดังกล่าวอย่างเคร่งครัด

4. เมื่อสินค้าขาดจากรายงานโดยไม่สามารถหาสาเหตุได้ ให้ถือว่าเป็นการขาย ซึ่ง สหกรณ์ต้องนำไปเสียภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปแบบด้วย

### 1.2.3 แนวทางปฏิบัติในกรณีสินค้าเสื่อมสภาพ และสินค้าหมดอายุ

#### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

สหกรณ์มีนมพาสเจอร์ไรส์ที่ขายไม่หมดอยู่เป็นจำนวนมากในแต่ละสัปดาห์ เนื่องจากนมนี้เป็นผลิตภัณฑ์ที่มีระยะเวลาการบริโภคที่จำกัด สหกรณ์จึงมีนโยบายในการจัดการสินค้าต่างๆ ดังนี้ ในกรณีนมจืดนั้น สหกรณ์ได้นำนมจืดดังกล่าวไปเข้าสู่กระบวนการผลิตใหม่ โดยได้ผลผลิต คือ นมเปรี้ยวรสชาตต่างๆ ส่วนกรณีนมเปรี้ยวที่ใกล้หมดอายุ สหกรณ์ก็นำไปขายในท้องตลาดด้วยการลดราคามลง หากขายยังไม่หมดอีกสหกรณ์ก็จะแจกจ่ายนมเปรี้ยวที่เหลือให้แก่พนักงานสหกรณ์เพื่อนำไปบริโภคในครัวเรือน เนื่องจากเป็นที่ทราบกันว่านมเปรี้ยวจะมีอายุ 10 วันแม้ว่าองค์การอาหารและยาจะกำหนดวันหมดอายุให้นมเปรี้ยวมีอายุ 7 วัน พนักงานก็สามารถบริโภคนมเปรี้ยวต่อไปได้อีก 3 วัน ซึ่งหากแจกจ่ายสินค้าแก่พนักงานไม่หมดอีก ขั้นตอนสุดท้าย สหกรณ์จะทำลายสินค้าหมดอายุต่อไป

#### แนวทางปฏิบัติมีดังต่อไปนี้

เพื่อให้ได้รับสิทธิไม่ต้องนำมูลค่าของสินค้าที่ทำลายไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และเจ้าพนักงานไม่อาจที่จะใช้อำนาจประเมินรายได้จากการทำลาย ควรปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.79/2541(4)(ก) การทำลายของเสีย หรือสินค้า หรือเศษซากที่โดยสภาพไม่สามารถเก็บรักษาไว้ได้ เช่น ผลิตภัณฑ์อาหาร เวชภัณฑ์ เคมีภัณฑ์ ดังนี้

1. ต้องมีการตรวจสอบสภาพสินค้านี้ดังกล่าว่า เสียหายตามเงื่อนไขที่ได้กำหนดไว้หรือไม่และต้องได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจในการพิจารณาให้เป็นสินค้าเสียหายตามเงื่อนไขดังกล่าว
2. เมื่อได้รับการอนุมัติให้ทำลายของเสีย หรือสินค้า หรือเศษซากจากผู้มีอำนาจอนุมัติให้ทำลายแล้ว ให้บุคคลอย่างน้อยประกอบด้วย ฝ่ายคลังสินค้า ฝ่ายบัญชี ฝ่ายขาย หรือฝ่ายตรวจสอบ (ถ้ามี) ร่วมสังเกตการณ์ และลงลายมือชื่อเป็นพยานในการทำลาย เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการบันทึก พร้อมทั้งเชิญผู้สอบบัญชีสหกรณ์มาเป็นพยานในการทำลาย โดยไม่จำเป็นต้องแจ้งให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรร่วมเป็นพยานในการทำลายก็ได้

สหกรณ์ควรกำหนดค่าเฉลี่ยของการทำลายสินค้าเสื่อมสภาพหรือหมดอายุว่า ต้องไม่เกินกี่เปอร์เซ็นต์ต่อมูลค่าของสินค้าเพื่อการควบคุมภายในที่ดี และต้องกำหนดการจัดระบบไหลเวียนของสินค้าให้รัดกุมเพื่อมิให้มีสินค้าเสื่อมสภาพหรือหมดอายุมากเกินไป ซึ่งทำให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายของบริษัท หากสหกรณ์จำเป็นต้องทำลายสินค้าหมดอายุที่มีปริมาณมากเกินปกติควร

ดำเนินการให้ถูกต้องตามแนวทางปฏิบัติในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.79/2541 (ก) อย่างเคร่งครัด เพื่อป้องกันปัญหาอันอาจเกิดขึ้นจากการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน จากตัวอย่าง การที่ สหกรณ์ได้นำน้ำมันฉีดไปเข้าสู่กระบวนการผลิตใหม่โดยได้ผลผลิต คือ นมเปรี้ยวรสชาตต่างๆ และการนำนมเปรี้ยวที่ใกล้หมดอายุไปขายในห้องตลาดด้วยการลดราคามลง รวมทั้งการแจกจ่าย นมเปรี้ยวที่เหลือให้แก่พนักงานสหกรณ์เพื่อนำไปบริโภคในครัวเรือน ก่อนที่สหกรณ์จะทำลาย สินค้าหมดอายุที่เหลืออยู่ถือว่าเป็นวิธีการที่เหมาะสม นอกจากจะเป็นการลดค่าใช้จ่ายของสหกรณ์ แล้วยังป้องกันปัญหาการทำลายสินค้าหมดอายุปริมาณมากเกินไปซึ่งเสี่ยงต่อการถูกตรวจสอบ และประเมินภาษีได้เป็นอย่างดีอีกด้วย

สหกรณ์ควรจัดทำเอกสารหลักฐานต่างๆ ให้พร้อมเพื่อแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมิน ในการตรวจสอบภาษีอากร และเพื่อประโยชน์ในการบริหารงานและควบคุมภายในของสหกรณ์

### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

สหกรณ์มีสถานีบริการน้ำมันเป็นธุรกิจหนึ่งในธุรกิจจัดหาสินค้ามาจำหน่ายของ สหกรณ์ ซึ่งสถานีบริการน้ำมันตั้งอยู่ห่างจากสำนักงานใหญ่ประมาณ 2 กิโลเมตร หลังจากเริ่ม ประกอบการได้ 3 เดือน พนักงานสถานีบริการน้ำมันได้จัดทำรายงานแสดงรายละเอียดการขาย น้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิดแจ้งมายังหัวหน้าแผนกบัญชี ซึ่งหัวหน้าแผนกบัญชีได้หารือกับผู้จัดการ สหกรณ์ และคณะกรรมการสหกรณ์ให้มีการตรวจนับจำนวนสินค้าคงคลังในถังน้ำมันใต้ดิน พบว่า ปริมาณน้ำมันคงเหลือจริงมีมากกว่ารายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด ที่พนักงานสถานีบริการน้ำมันแจ้งมา กรณีดังกล่าวไม่ถือเป็นการขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ อาจต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับตามมาตรา 89(1) แห่งประมวลรัษฎากรหรือระวางโทษปรับทางอาญา แล้วยแต่กรณี (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2546 : 106)

## 1.3 แนวทางปฏิบัติของสหกรณ์เกี่ยวกับใบกำกับภาษี

### 1.3.1 แนวทางการออกใบกำกับภาษีของสหกรณ์

สหกรณ์ต้องจัดทำใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปแบบตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร และสำเนาใบกำกับภาษีทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยต้องจัดทำทันทีที่ความ รับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับ บริการ สำหรับสำเนาใบกำกับภาษี สหกรณ์จะต้องเก็บรักษาไว้ ณ สถานประกอบการที่ออก ใบกำกับภาษี เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปีนับแต่วันที่ขึ้นแบบแสดงรายการภาษี (ภ.พ. 30) หรือวันที่ ทำรายงานภาษีขายแล้แต่กรณี (มาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร)

### ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปของสหกรณ์ ต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(ดังภาพที่ 9 ในภาคผนวก ข)

1. คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้ชัด
2. ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของสหกรณ์ที่ออกใบกำกับภาษี
3. ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ
4. หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)
5. ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าและบริการ ให้ระบุเฉพาะชื่อ

ชนิด ประเภทของสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในใบกำกับภาษี เว้นแต่ในกรณีที่มีความจำเป็นต้องระบุชื่อ ชนิด ประเภทของสินค้าหรือของบริการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในใบกำกับภาษีด้วย ให้กระทำโดยต้องจัดให้มีเครื่องหมายหรือแยกรายการแสดงให้เห็นชัดเจนว่าเป็นสินค้าหรือบริการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

6. มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าและบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการให้ชัดเจน

7. วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี ใช้ตัวเลขแทนการระบุชื่อเดือนก็ได้ และใช้พุทธศักราชหรือคริสต์ศักราชก็ได้

8. ข้อความอื่นๆ ที่อธิบดีฯ กำหนด ได้แก่

8.1 กรณีที่จัดทำใบกำกับภาษีร่วมกับเอกสารอื่นๆ เช่น ใบเสร็จรับเงิน ใบส่งของ ใบแจ้งหนี้ ซึ่งมีหลายฉบับในชุดเดียวกัน เพื่อออกให้กับลูกค้าที่ขายเชื่อและลูกค้าที่จ่ายเงินล่วงหน้าจะต้องมีข้อความว่า “เอกสารออกเป็นชุด” ในเอกสารทุกฉบับที่ออกเป็นชุดเดียวกัน

เอกสารฉบับแรกของเอกสารชุดดังกล่าวหรือเอกสารที่เป็นต้นแบบของเอกสารอื่นใดก็ตามที่มีใช้ใบกำกับภาษีต้องมีข้อความว่า “ไม่ใช่ใบกำกับภาษี” ไว้ในเอกสารฉบับนั้นด้วย

เอกสารฉบับที่ถือเป็นสำเนาของเอกสารฉบับอื่นต้องมีคำว่า “สำเนา...” ในฉบับที่เป็นสำเนาของเอกสารนั้นๆ ทุกฉบับด้วย

8.2 กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการหลายแห่ง สถานประกอบการที่ใช้ใบกำกับภาษีที่สำนักงานใหญ่จัดทำ ต้องมีข้อความว่า “สาขาที่ออกใบกำกับภาษีคือ...”

8.3 กรณีที่เป็นสถานีบริการน้ำมัน ซึ่งจะต้องออกใบกำกับภาษีให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่น จะต้องระบุเลขทะเบียนรถยนต์ไว้ในใบกำกับภาษีด้วย

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 86/2542 เรื่อง “หลักเกณฑ์การจัดทำใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป” สรุปสาระสำคัญดังนี้

1. ให้จัดทำใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปทุกครั้งที่มีความรับผิดชอบเกิดขึ้น เว้นแต่การขายสินค้าให้กับผู้ซื้อรายหนึ่งรายใดหลายครั้งในหนึ่งวัน สามารถจัดทำใบกำกับภาษีรวมเพียงใบเดียวกันใน 1 วันทำการได้
2. ให้จัดทำใบกำกับภาษีเป็นรายสถานประกอบการ กรณีที่นำใบกำกับภาษีของสำนักงานใหญ่ได้ระบุที่อยู่ของสำนักงานใหญ่ไว้ นั้น การออกใบกำกับภาษีดังกล่าวจะต้องระบุข้อความ “สาขาที่ออกใบกำกับภาษี คือ...” ไว้ในใบกำกับภาษีด้วย
 

สหกรณ์ไม่ต้องจัดทำใบกำกับภาษี เมื่อความรับผิดชอบจากการกระทำต่อไปนี้เกิดขึ้น

  1. การนำสินค้าไปใช้และหรือได้ใช้บริการของตนเอง โดยสินค้าและบริการนั้นไม่ได้นำไปผลิต ให้บริการ หรือบริหารงานของกิจการหรือเพื่อประโยชน์ของทรัพย์สินที่มีไว้ใน การประกอบกิจการของตนเอง
  2. นำรถยนต์นั่ง หรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต รวมทั้งสินค้าและบริการที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์นั่งดังกล่าวไปใช้ผลิต ให้บริการ บริหารงานของกิจการหรือเพื่อประโยชน์ของทรัพย์สินที่มีไว้ใน การประกอบกิจการของตนเอง
  3. มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบเมื่อตรวจพบ
  4. มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สิน ณ วันเลิกประกอบกิจการ เมื่อเลิกประกอบการ หรือแจ้งเลิกประกอบกิจการ
  5. มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สิน ณ วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งถอนทะเบียนหรือวันที่ได้รับแจ้งเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
  6. นำสินค้าหรือบริการไปใช้ในการผลิต ให้บริการ บริหารงานของกิจการหรือเพื่อประโยชน์ของทรัพย์สินที่มีไว้ใน การประกอบกิจการ แต่เป็นบริการที่ใช้เพื่อการรับรอง
  7. จำหน่าย จ่าย โอนสินค้าหรือให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทน และไม่ได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ การนำสินค้าไปใช้และ หรือการใช้บริการของตนเอง ให้สหกรณ์ออกเอกสารภายในเพื่อเป็นหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชีภาษีขาย รายงานภาษีขาย รวมทั้งบันทึกการลดยอดสินค้าคงเหลือในรายงานสินค้าและวัตถุดิบ เอกสารภายในดังกล่าวจะต้องมีคำอธิบายรายการ และลายมือชื่อผู้มีอำนาจอนุมัติ

### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

สหกรณ์มีสมาชิกมาซื้ออุปกรณ์การเกษตรโดยไม่แจ้งชื่อ และที่อยู่แก่สหกรณ์ สหกรณ์จึงออกใบกำกับภาษีเป็นแบบเต็มรูปให้ โดยระบุในรายการชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าว่าเป็น “เงินสด”

กรณีเช่นนี้สหกรณ์ปฏิบัติไม่ถูกต้อง เพราะรายการ “ชื่อ และที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้า” เป็นรายการหนึ่งที่กำหนดไว้ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร การระบุเฉพาะคำว่า “เงินสด” ในช่องรายการผู้ซื้อสินค้าถือว่าออกใบกำกับภาษีโดยมีรายการไม่ครบถ้วน มีโทษทางอาญาถูกปรับไม่เกิน 2 พันบาท (มาตรา 90(12)) แนวทางปฏิบัติ คือ สหกรณ์ควรจัดทำใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปให้มีรายการอย่างน้อยตามที่กรมสรรพากรกำหนดดังที่กล่าวมาข้างต้น

นอกจากสหกรณ์มีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปแล้ว สหกรณ์ยังสามารถออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ ใบเพิ่มหนี้ และใบลดหนี้ตามที่กรมสรรพากรกำหนดดังต่อไปนี้

**ใบกำกับภาษีอย่างย่อ** เป็นใบกำกับภาษีประเภทหนึ่งที่กำหนดไว้ตามมาตรา 86/5 แห่งประมวลรัษฎากร การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการบางประเภทสามารถออกใบกำกับภาษีอย่างย่อได้เนื่องจากการอำนวยความสะดวกในการจัดทำใบกำกับภาษี ใบกำกับภาษีอย่างย่อไม่มีข้อบังคับอย่างเคร่งครัดดังเช่นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป แต่อย่างไรก็ตาม กิจการที่สามารถออกใบกำกับภาษีอย่างย่อได้ต้องเป็นสหกรณ์ที่เป็น “กิจการค้าปลีก” เท่านั้น (อมรศักดิ์ พงศ์พศุตม์, 2547 : 149)

ใบกำกับภาษีอย่างย่อ ต้องมีรายการอย่างน้อย ดังต่อไปนี้ (ยุพดี ศิริวรรณ, 2546 : 5-12)

1. คำว่า “ใบกำกับภาษีอย่างย่อ”
2. ชื่อ หรือ ชื่อย่อ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ออกใบกำกับภาษี
3. หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และลำดับของเล่ม (ถ้ามี)
4. ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ ของสินค้าหรือบริการจะใส่เป็นรหัสก็ได้
5. วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี
6. ราคาสินค้า หรือราคาค่าบริการ ต้องมีข้อความระบุว่าได้รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว
7. ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

กรณีที่สหกรณ์ประกอบกิจการขายสินค้าในลักษณะการขายปลีก หรือให้บริการในลักษณะบริการรายย่อยแก่บุคคลเป็นจำนวนมาก เช่น สหกรณ์ร้านค้า มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศอธิบดีฯ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 32) ที่ประสงค์จะออกใบกำกับภาษีอย่างย่อโดยใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินออกใบกำกับภาษี โดยมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. ให้สหกรณ์ยื่นคำขออนุมัติใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดต่ออธิบดีกรมสรรพากรผ่านสรรพากรเขตพื้นที่หรือสรรพากรจังหวัดที่สหกรณ์ตั้งอยู่ ก่อนใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน โดยต้องแนบเอกสารและรายการดังต่อไปนี้ พร้อมกับคำขออนุมัติ

- (1) คุณสมบัติโดยย่อของเครื่องบันทึกการเก็บเงิน
- (2) รายละเอียด รุ่น ยี่ห้อ หมายเลขประจำเครื่อง และจำนวนเครื่องบันทึกการเก็บเงินที่ขออนุมัติ
- (3) แผนผังแสดงตำแหน่งการวางเครื่องบันทึกการเก็บเงิน
- (4) ในกรณีที่มีการเชื่อมเครื่องบันทึกการเก็บเงินเข้ากับอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ หรืออุปกรณ์อื่น ให้แสดงแผนผังระบบการต่อเชื่อมดังกล่าวด้วย
- (5) ตัวอย่างใบกำกับภาษีอย่างย่อ และตัวอย่างรายงานการขายสินค้า หรือการให้บริการประจำวันที่ออกด้วยเครื่องบันทึกการเก็บเงิน

ใบกำกับภาษีอย่างย่อที่ออกโดยเครื่องบันทึกการเก็บเงินจะต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้ (ดังภาพที่ 10 ในภาคผนวก ข)

1. คำว่า “ใบกำกับภาษีอย่างย่อ” หรือคำว่า “TAX INV (ABB)” หรือคำว่า “TAX INVOICE (ABB)”
2. ชื่อ หรือชื่อย่อของผู้ขาย ทั้งนี้ต้องเป็นชื่อย่อมิใช่อักษรย่อ
3. เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ขาย
4. วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี
5. หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี
6. ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าบริการ
7. ราคาสินค้าหรือค่าบริการ โดยระบุข้อความให้ชัดเจนว่าได้รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว

ใบเพิ่มหนี้ของสหกรณ์ ถือเป็นใบกำกับภาษีอย่างหนึ่งที่สหกรณ์จะต้องออกให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ ในกรณีที่สหกรณ์ได้ขายสินค้าหรือให้บริการ โดยได้นำภาษีขายจากการประกอบกิจการไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว สหกรณ์มีสิทธิออกใบเพิ่มหนี้ตามมาตรา 86/9 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากมีเหตุการณ์อย่างหนึ่งอย่างใดต่อไปนี้อันเป็นเหตุให้ภาษีขายที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการมีจำนวนเพิ่มขึ้นไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

1. มีการเพิ่มราคาสินค้าที่ขายเนื่องจาก
  - ก. สินค้าเกินกว่าจำนวนที่ตกลงซื้อขายกัน
  - ข. จำนวนราคาสินค้าผิดพลาดต่ำกว่าความเป็นจริง
2. มีการเพิ่มราคาค่าบริการเนื่องจาก
  - ก. ให้บริการเกินกว่าข้อกำหนดที่ตกลงกัน
  - ข. จำนวนราคาค่าบริการผิดพลาดต่ำกว่าความเป็นจริง

การออกใบเพิ่มหนี้ให้สหกรณ์ออกในเดือนภาษีที่เหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้น เว้นแต่กรณีที่มีเหตุจำเป็นที่ไม่สามารถออกใบเพิ่มหนี้ได้ทันในเดือนภาษีที่มีเหตุการณ์เกิดขึ้น ให้ออกใบเพิ่มหนี้ให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการในเดือนภาษีถัดจากเดือนที่มีเหตุการณ์เกิดขึ้น โดยถือว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่ม” ที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นตาม “ใบเพิ่มหนี้” เป็นภาษีขายและให้นำมารวมในรายงานภาษีขายในเดือนภาษีที่สหกรณ์ออกใบเพิ่มหนี้

ใบเพิ่มหนี้ ต้องมีรายการอย่างน้อย ดังนี้ (ดังภาพที่ 11 ในภาคผนวก ข)

1. คำว่า “ใบเพิ่มหนี้”
2. ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ออกใบเพิ่มหนี้
3. ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ
4. วัน เดือน ปี ที่ออกใบเพิ่มหนี้
5. หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษีเดิม และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)
6. คำอธิบายสั้นๆ ถึงสาเหตุของการออกใบเพิ่มหนี้



ใบลดหนี้ของสหกรณ์ ถือเป็นใบกำกับภาษีอย่างหนึ่ง ที่สหกรณ์จะต้องออกให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ ในกรณีที่สหกรณ์ได้ขายสินค้าหรือให้บริการ โดยได้นำภาษีขายจากการประกอบกิจการไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว สหกรณ์มีสิทธิออกใบลดหนี้ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากมีเหตุการณ์อย่างหนึ่งอย่างใดต่อไปนี้ อันเป็นเหตุให้ภาษีขายที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการมีจำนวนลดลง ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

1. มีลดราคาสินค้าที่ขายเนื่องจาก
  - ก. สินค้าผิดข้อกำหนดที่ตกลงกัน
  - ข. สินค้าชำรุดเสียหายหรือขาดจำนวน
  - ค. จำนวนราคาสินค้าผิดพลาดสูงกว่าที่เป็นจริง
2. มีการลดราคาค่าบริการเนื่องจาก
  - ก. ให้บริการผิดข้อกำหนดที่ตกลงกัน
  - ข. บริการขาดจำนวน
  - ค. มีการคำนวณราคาค่าบริการผิดพลาดสูงกว่าความเป็นจริง
3. ได้รับสินค้าที่ขายกลับคืนมาเนื่องจาก
  - ก. สินค้าชำรุดบกพร่อง
  - ข. ไม่ตรงตามตัวอย่าง
  - ค. ไม่ตรงตามคำพรรณนา

การออกใบลดหนี้ให้สหกรณ์ออกในเดือนภาษีที่เหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้น เว้นแต่กรณีที่มีเหตุจำเป็นที่ไม่สามารถออกใบลดหนี้ได้ทัน ในเดือนภาษีที่มีเหตุการณ์เกิดขึ้น ให้ออกใบลดหนี้ให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการในเดือนภาษีถัดจากเดือนที่มีเหตุการณ์เกิดขึ้น โดยถือว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่ม” ที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ลดลง “ใบลดหนี้” เป็นภาษีขายและให้นำมาหักออกจากภาษีขายในรายงานภาษีขายในเดือนภาษีที่สหกรณ์ออกใบลดหนี้

ใบลดหนี้ ต้องมีรายการอย่างน้อย ดังนี้ (ดังภาพที่ 12 ในภาคผนวก ข)

1. คำว่า “ใบลดหนี้”
2. ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ออกใบลดหนี้
3. ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ
4. วัน เดือน ปี ที่ออกใบลดหนี้
5. หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษีเดิม และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)
6. คำอธิบายสั้นๆ ถึงสาเหตุของการออกใบลดหนี้

### 1.3.3 แนวทางปฏิบัติเมื่อผู้ซื้อไม่ต้องการใบกำกับภาษี

#### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

สหกรณ์จำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับรถไถนาแก่สมาชิก ในแต่ละวันสหกรณ์มีสมาชิกมาซื้อน้ำมันเชื้อเพลิงเป็นจำนวนมาก สหกรณ์พบปัญหาเสมอเมื่อออกใบกำกับภาษีให้สมาชิกแต่สมาชิกไม่ประสงค์จะรับใบกำกับภาษี สหกรณ์จึงเก็บต้นฉบับใบกำกับภาษีแนบไว้กับสำเนาใบกำกับภาษี แนวทางปฏิบัติ คือ สหกรณ์ควรจัดทำและพยายามส่งมอบต้นฉบับใบกำกับภาษีแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ เพราะการไม่ส่งมอบต้นฉบับใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการไม่ว่าจะด้วยเหตุใด จะมีความผิดทางอาญา มีโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 5 พันบาทตามมาตรา 90/2(3) แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตามสหกรณ์ที่ประกอบกิจการขายสินค้าที่มีลักษณะเป็นการขายปลีก และหรือประกอบกิจการให้บริการในลักษณะบริการรายย่อยแก่บุคคลจำนวนมาก ซึ่งอธิบดีได้กำหนดให้เป็นกิจการค้าปลีกนั้น มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อได้ กรณีผู้ค้าปลีกหรือผู้ขายสินค้าหรือให้บริการรายย่อยที่ลูกค้าไม่ขอรับใบกำกับภาษี ให้จัดทำใบกำกับภาษีอย่างย่อ 1 ฉบับ โดยสรุปรายการขายปลีกสำหรับวันนั้นทุกสิ้นวันทำการเพื่อนำมาใช้ประกอบการบันทึกบัญชีและจัดทำรายงานภาษีขายของกิจการ ดังนั้นหากสหกรณ์ประสบปัญหาผู้ซื้อไม่ต้องการใบกำกับภาษีเป็นจำนวนมาก ควรยื่นคำขอต่ออธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้สหกรณ์เป็น “กิจการค้าปลีก” เพื่อใช้สิทธิในการออกใบกำกับภาษีอย่างย่อต่อไป

### 1.3.4 แนวทางปฏิบัติเมื่อเขียนใบกำกับภาษีผิด

เมื่อเขียนใบกำกับภาษีผิด สหกรณ์ต้องยกเลิกใบกำกับภาษีเดิมและจัดทำใบกำกับภาษีฉบับใหม่ โดยให้ดำเนินการดังนี้ (ยุพดี ศิริวรรณ, 2546 : 5-14 – 5-20)

1. เรียกคืนใบกำกับภาษีฉบับเดิมและประทับตรา “ยกเลิก” แล้วเก็บรวบรวมไว้กับสำเนาใบกำกับภาษีฉบับเดิม
2. จัดทำใบกำกับภาษีฉบับใหม่ซึ่งเป็นเลขที่ใหม่ แต่ให้ลงวันที่ตามใบกำกับภาษีฉบับเดิม
3. ใส่หมายเหตุในใบกำกับภาษีฉบับใหม่ว่า “เป็นการยกเลิกและออกใบกำกับภาษีฉบับใหม่แทนฉบับเดิมเลขที่ ... เล่มที่...(ถ้ามี)” ซึ่งกรณีนี้ต้องหมายเหตุการยกเลิกใบกำกับภาษีไว้ในรายงานภาษีขายประจำเดือนที่ออกใบกำกับภาษีฉบับใหม่แทนด้วย

### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

สหกรณ์การเกษตรแห่งหนึ่งได้ว่าจ้างโรงพิมพ์ในการพิมพ์ใบกำกับภาษีให้กับสหกรณ์จำนวน 100 เล่ม เล่มละ 100 ฉบับ เมื่อสหกรณ์ ได้ใช้แบบพิมพ์ดังกล่าวไป 10 ใบ จึงพบว่าโรงพิมพ์ได้พิมพ์เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของสหกรณ์ผิด จากเลขประจำตัว 3105873221 เป็น 3105873212 สหกรณ์จึงเกิดปัญหาว่าการออกใบกำกับภาษีของสหกรณ์ 10 ใบนั้นถูกต้องหรือไม่

จากกรณีดังกล่าวเลขประจำตัวผู้เสียภาษีเป็นหนึ่งในรายการบังคับของใบกำกับภาษี (มาตรา 86/4(2)) หากผิดไปถือเป็นกรณีที่มีรายการไม่ครบถ้วน ผลที่ได้รับคือ

1. สหกรณ์ผู้ออกต้องรับผิดชอบทางอาญา ระวังโทษปรับไม่เกิน 2 พันบาท (เปรียบเทียบปรับเหลือฉบับละ 500 บาท) ตามมาตรา 90(12)

2. ผู้ซื้อที่ได้รับใบกำกับภาษีของสหกรณ์ จะนำภาษีซื้อไปขอคืนไม่ได้ หากมีการนำไปขอคืนแล้ว จะถือเป็นภาษีซื้อยื่นไว้เกินต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับ 1 เท่า ตามมาตรา 89(4)

แนวทางปฏิบัติ คือ สหกรณ์ควรเลิกใช้ใบกำกับภาษีฉบับที่ยังไม่ได้ใช้ และสำหรับใบกำกับภาษีที่ออกให้แก่ลูกค้าไปแล้ว ควรยกเลิกและออกฉบับใหม่ให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนดดังที่กล่าวมาแล้ว

ในกรณีที่สหกรณ์ได้จัดทำใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ไปแล้ว ต่อมาได้รับการร้องขอจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ซึ่งได้ทำใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้สูญหาย ถูกทำลาย หรือชำรุดในสาระสำคัญ ให้สหกรณ์ออกใบแทนใบกำกับภาษี ใบแทนใบเพิ่มหนี้ หรือใบแทนใบลดหนี้ แล้วแต่กรณีโดยมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. ให้สหกรณ์ซึ่งได้รับการร้องให้ออกใบแทนใบกำกับภาษี ใบแทนใบเพิ่มหนี้ หรือใบแทนใบลดหนี้ แล้วแต่กรณี ถ่ายเอกสารสำเนาใบกำกับภาษี สำเนาใบเพิ่มหนี้ หรือสำเนาใบลดหนี้ แล้วบันทึกรายการต่อไปนี้ลงในภาพถ่ายเอกสาร หรือด้านหลังของภาพถ่ายเอกสาร ดังนี้

ก. ใบแทนออกให้ครั้งที่...

ข. วัน เดือน ปี ที่ออกใบแทน

ค. คำอธิบายย่อๆ ถึงสาเหตุที่ออกใบแทน

ง. ลงลายมือชื่อของผู้ออกใบแทน

2. ให้สหกรณ์ซึ่งได้ออกใบแทนตามข้อ 1 บันทึกรายการดังกล่าวข้างต้นหลังสำเนาใบกำกับภาษี สำเนาใบเพิ่มหนี้ หรือ สำเนาใบลดหนี้ด้วย

3. ให้สหกรณ์ซึ่งได้ออกใบแทนตามข้อ 1 บันทึกรายการออกใบแทนในรายงานภาษีขายในเดือนที่มีการออกใบแทน โดยระบุชื่อผู้ซื้อ เลขที่ / เล่มที่ วันที่ของใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ที่มีการออกใบแทนตามข้อ 1

### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

สหกรณ์ออกไปกำกับภาษีแบบเต็มรูปให้ลูกค้าไปแล้ว แต่ลูกค้ากลับมายังสหกรณ์อีก พร้อมกับแจ้งว่าใบกำกับภาษีสูญหาย สหกรณ์จึงออกเขียนใบใหม่ให้อีกฉบับหนึ่งแต่ไม่ได้นำส่งรายงานภาษีขายเพราะไม่มีการขายสินค้าอีก

กรณีเช่นนี้สหกรณ์ปฏิบัติไม่ถูกต้อง โดยสหกรณ์ต้องระลึกเสมอว่า “การขายสินค้า 1 ครั้ง ต้องมีการออกใบกำกับภาษีเพียงครั้งเดียว” การที่ลูกค้าแจ้งมาว่าใบกำกับภาษีที่ออกให้แล้วนั้นมีรายการไม่ถูกต้อง เช่น ชื่อ ที่อยู่ของลูกค้าผิดไป ให้สหกรณ์ใช้วิธียกเลิกใบกำกับภาษีเดิมและออกใบกำกับภาษีใหม่ แต่หากลูกค้าแจ้งมาว่าใบกำกับภาษีสูญหายหรือถูกทำลายให้สหกรณ์ออกใบแทนใบกำกับภาษีตามหลักเกณฑ์ที่ได้กล่าวมาข้างต้น เพราะการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีการขายสินค้านั้น ถือว่าเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออกจะได้รับโทษทางอาญา คือ จำคุก 3 เดือน ถึง 7 ปี ปรับไม่เกิน 2 แสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (มาตรา 90/4(3)) และโทษทางแพ่ง ต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ปรากฏในใบกำกับภาษีตามมาตรา 89(6)

หากสหกรณ์ได้ออกใบกำกับภาษีเป็นครั้งที่ 2 โดยไม่มีการขายสินค้าจริงควรรีบดำเนินการแก้ไขปัญหาคด้วยการขอคืนใบกำกับภาษีฉบับนั้น เพื่อแสดงว่าไม่ได้มีเจตนากระทำผิดซึ่งอาจจะได้รับลดหย่อนโทษทางอาญาเพราะไม่มีเจตนา และอาจได้รับการงดหรือปรับลดเบี้ยปรับด้วย

#### 1.3.4 แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีกรณีสหกรณ์ย้ายที่อยู่

หากสหกรณ์เปลี่ยนที่อยู่ใหม่ ห้ามนำใบกำกับภาษีเดิมมาใช้ออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้า มิฉะนั้นจะต้องรับระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท (มาตรา 90(12)) สหกรณ์ควรแก้ไขปัญหาวិธีการ คือ ในขณะที่ย้ายที่อยู่ สหกรณ์ควรออกใบกำกับภาษีด้วยคอมพิวเตอร์ไปก่อนจนกว่าใบกำกับภาษีที่สั่งพิมพ์จากโรงพิมพ์จะแล้วเสร็จ ซึ่งทำได้ดังนี้

1. ใช้กระดาษเปล่าพิมพ์รายงานทั้ง 7 รายการ (มาตรา 86/4) ของใบกำกับภาษีด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ทั้งหมด
2. ให้กระดาษเปล่าที่มีหัวชื่อสหกรณ์ พิมพ์รายการทั้ง 7 รายการของใบกำกับภาษีด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ทั้งหมด (ตามแนวทางปฏิบัติหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0810/10581 ลงวันที่ 21 มิถุนายน 2536)

### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

สมมติว่าสหกรณ์มีการย้ายสถานที่ทำการจากเลขที่ 118 หมู่ 10 ไปอยู่ ณ ที่ทำการเลขที่ 90/2 หมู่ 5 ตำบลเดียวกัน เมื่อสหกรณ์ออกใบกำกับภาษี จะต้องออกใบกำกับภาษีโดยระบุชื่อ ที่อยู่

และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของสหกรณ์ให้ตรงกับที่อยู่ใหม่ ส่วนใบกำกับภาษีเดิมที่ยังใช้ไม่หมดก็ไม่ต้องนำมาใช้อีก เพราะการนำใบกำกับภาษีฉบับเดิมมาออกให้ผู้ซื้อสินค้า จะถือว่าออกใบกำกับภาษีโดยมีรายการไม่ครบถ้วนในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ดังที่กล่าวมา

### 1.3.5 แนวทางปฏิบัติเมื่อได้รับใบกำกับภาษีปลอม

ใบกำกับภาษีปลอม หมายถึง ใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ที่ไม่ใช่สิทธิออกใบกำกับภาษี ได้แก่ ใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ที่ยังไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูป หรือผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และใบกำกับภาษีที่ออกในกรณีไม่มีการขายสินค้าหรือให้บริการจริง ซึ่งใบกำกับภาษีดังกล่าวไม่สามารถนำมาเป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

#### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

สหกรณ์ซื้อพืชผลทางการเกษตร และเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ โดยผู้ขายมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรสำหรับการขายสินค้าดังกล่าว ผู้ขายสินค้าจึงไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสหกรณ์ เพราะเป็นสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ปรากฏว่าผู้ขายออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปให้สหกรณ์

จากกรณีดังกล่าวภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีที่สหกรณ์ได้รับไม่สามารถขอคืนได้ เนื่องจากเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5(4)

แนวทางปฏิบัติเพื่อลดปัญหาการได้รับใบกำกับภาษีปลอมสหกรณ์ควรดำเนินการดังนี้

1. หากไม่แน่ใจควรขอดูใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ใบ ภ.พ. 20) ของผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ ซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ให้ต้องแสดงใบทะเบียนในที่เปิดเผย เพื่อพิสูจน์ว่าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและมีสิทธิออกใบกำกับภาษีจริง

2. ควรใช้ความระมัดระวังและตรวจดูให้แน่ใจว่าการออกใบกำกับภาษีครั้งนั้นเป็นการออกใบกำกับภาษีโดยที่ผู้ออกใบกำกับภาษีมียุติตามกฎหมาย และไม่มีเจตนาจะแสวงหาประโยชน์ที่มีขอบด้วยกฎหมาย เช่น การขายใบกำกับภาษี หรืออาจจะออกใบกำกับภาษีโดยไม่เข้าใจข้อกำหนด หากสหกรณ์ได้รับใบกำกับภาษีปลอมก็ไม่ควรนำมาใช้ในการคำนวณภาษี เพราะหากถูกสอบย้อนใบกำกับภาษี หรือถูกตรวจสอบภาษีแล้วจะมีความผิดทางกฎหมายทั้งทางแพ่งและทางอาญา

### 1.5.5.2 แนวทางปฏิบัติเมื่อได้รับใบกำกับภาษีที่ไม่ถูกต้องครบถ้วน

#### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

สมมติว่าในอำเภอเดียวกันมีสหกรณ์การเกษตรตั้งอยู่ จำนวน 2 แห่ง ได้แก่ สหกรณ์การเกษตร ก จำกัดตั้งอยู่บ้านเลขที่ 1 ตำบลในเมือง อำเภอ ก จังหวัดเชียงใหม่ และสหกรณ์การเกษตร กข จำกัด ตั้งอยู่บ้านเลขที่ 11 ตำบลในเวียง อำเภอ ก จังหวัดเชียงใหม่ สหกรณ์ทั้งสองแห่งนี้มีชื่อและที่อยู่ของสหกรณ์คล้ายคลึงกันมาก ในเดือนตุลาคม 2547 สหกรณ์การเกษตร ก จำกัด ได้รับใบกำกับภาษีจากผู้ขายน้ำมันเชื้อเพลิงรายหนึ่ง ระบุชื่อในใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปว่า “สหกรณ์การเกษตร ก จำกัด” ที่อยู่ “บ้านเลขที่ 11 ตำบลในเวียง อำเภอ ก จังหวัดเชียงใหม่” นอกจากนี้ในเดือนเดียวกัน สหกรณ์การเกษตร ก จำกัดได้รับใบกำกับภาษีจากห้างหุ้นส่วนจำกัดแห่งหนึ่งที่ย้ายการในใบกำกับภาษีเขียนด้วยลายมือของพนักงานในร้านและมีการขีดฆ่าในช่องปริมาณสินค้าพร้อมทั้งเขียนทับจำนวนอ่านตัวเลขไม่ออก เมื่อทดสอบคำนวณพบว่าภาษีซื้อที่ระบุในใบกำกับภาษีไม่สัมพันธ์กับจำนวนเงินตามยอดซื้อ สหกรณ์จึงเกิดปัญหาว่าใบกำกับภาษีซื้อเช่นนี้จะสามารถนำไปจัดทำรายงานภาษีซื้อและคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อนำส่งกรมสรรพากรได้หรือไม่

แนวทางปฏิบัติ คือ ใบกำกับภาษีที่มีรายการไม่ถูกต้อง ไม่ครบถ้วน ไม่สามารถนำมาเป็นหลักฐานในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ดังนั้น เมื่อสหกรณ์การเกษตร ก จำกัดได้รับใบกำกับภาษีที่มีรายการไม่ถูกต้อง ไม่ครบถ้วน ควรจะดำเนินการดังนี้ (อมรศักดิ์ พงศ์พศุตม์, 2547 : 134 – 135)

1. ห้ามนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีดังกล่าวมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเป็นภาษีซื้อต้องห้าม หากนำมาใช้จะต้องรับผิดชอบในการเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของยอดภาษีซื้อที่นำมาใช้ตามนัยมาตรา 89(3)(4) และหากทำให้ภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนด้วย (กรณีใบกำกับภาษีคำนวณไม่ถูกต้อง) จะต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย (เว้นแต่เมื่อนำมาใช้แล้วได้ดำเนินการให้ผู้ขายยกเลิกใบกำกับภาษีดังกล่าวและออกฉบับใหม่ที่มีรายการถูกต้องมาแทนให้ก็จะไม่เสียเบี้ยปรับเงินเพิ่ม)

2. เมื่อตรวจสอบรายการของใบกำกับภาษี พบว่าไม่ถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายควรรีบแจ้งให้ผู้ออกใบกำกับภาษียกเลิกใบกำกับภาษีฉบับเดิมแล้วออกฉบับใหม่ตามหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนด เพื่อจะได้นำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีฉบับใหม่มาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม)

3. หากได้รับใบกำกับภาษีที่มีการแก้ไข เปลี่ยนแปลง เช่น การลบ ชูค ฆ่า ชิด ตก แต่ง ต่อ เดิม หากมีการกระทำดังกล่าวถือว่าภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีซื้อดังกล่าวเป็นภาษีซื้อต้องห้าม

ตามข้อ 2(10) แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)ฯ ให้ปฏิเสธและ  
รับดำเนินการให้ผู้ออกทำการยกเลิกแล้วออกฉบับใหม่ทันที

4. กรณีใบกำกับภาษีฉบับเดิมถูกยกเลิกยังมิได้นำไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม  
หากเป็นการออกใบกำกับภาษีฉบับใหม่ในเดือนเดียวกันกับการออกใบกำกับภาษีฉบับที่ถูกยกเลิก  
ให้นำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีฉบับใหม่มาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนภาษีดังกล่าว  
แต่ถ้าได้รับในเดือนอื่น ก็ยังคงมีสิทธินำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีฉบับใหม่ไปหักออกจากภาษีขาย  
ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) ของเดือนใดเดือนหนึ่งได้ ภายใน 6 เดือนถัดจากเดือนที่ระบุ  
ในใบกำกับภาษี

5. ควรตรวจสอบรายการของใบกำกับภาษีทุกฉบับอย่างละเอียดก่อนที่จะนำภาษีซื้อ  
มาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### 1.4 แนวทางปฏิบัติในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ปัจจุบันอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีอัตราอยู่ 2 อัตรา คืออัตราร้อยละ 7 และอัตราร้อยละ 0  
อัตราภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจการสหกรณ์ คืออัตราร้อยละ 7 สำหรับการขายสินค้าหรือบริการ  
ทุกประเภท สหกรณ์มีหน้าที่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องชำระ (หรือมีสิทธิได้รับคืน) เป็น  
รายเดือน เดือนละหนึ่งครั้งตามเดือนปฏิทิน

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมี 2 นัย ดังนี้

1. ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิและต้องเรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บ  
จากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ซึ่งต้องพิจารณาทั้งจุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และฐาน  
ภาษี

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่คำนวณเพื่อเรียกเก็บซึ่งปรากฏในใบกำกับภาษีมีจำนวนมาก  
หรือน้อยกว่าภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการคูณอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม  
หารด้วยหนึ่งร้อย อันเนื่องมาจากการคำนวณที่เป็นจุดทศนิยม ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษี  
ตามจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการของเดือนภาษีนั้นๆ คูณอัตรา  
ภาษีมูลค่าเพิ่ม หารด้วยหนึ่งร้อย (ยุพดี ศิริวรรณ , 2546: 6-7)

2. ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นรายเดือนภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องชำระ หรือมีสิทธิ  
ได้รับคืน คือ

ภาษีที่ต้องชำระ = ภาษีขาย - ภาษีซื้อ

หากผลการคำนวณเป็นลบอันเกิดจากจำนวนภาษีซื้อมากกว่าจำนวนภาษีขาย ก็มีสิทธิ  
รับคืนภาษี

### 1.5 แนวทางปฏิบัติในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ( TAX BUSINESS CENTER,

2547 : 120-121)

ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อสหกรณ์มีรายการค้าเกิดขึ้นต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อคำนวณภาษีแล้วถ้าหากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย มีเครดิตภาษีเหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีและไม่ได้ยกไปชำระภาษีของเดือนถัดไป หรือ นำส่งภาษีไว้เกินหรือผิด สหกรณ์มีสิทธิได้รับคืนภาษี โดยต้องยื่นคำร้องตามแบบ ก.10 เพื่อขอคืนเป็นเงินสด ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรจังหวัด ถ้ากรณีที่มีสถานประกอบการหลายแห่ง ให้แยกยื่นเป็นรายสถานประกอบการ

การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ให้กระทำตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. การขายสินค้าหรือให้บริการกรณีที่มีภาษีต้องขอคืน แต่สหกรณ์มิได้ขอคืนตามมาตรา 84 ให้สหกรณ์มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายใน 3 ปีนับแต่วันพ้นกำหนดยื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น
2. การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีอื่น ให้ยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปีนับแต่วันที่ได้รับชำระภาษี

#### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

1. เดือนมกราคม 2547 สหกรณ์มีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายอยู่จำนวน 100,000 บาท ซึ่งเท่ากับว่าสหกรณ์มีเครดิตภาษีเหลืออยู่เท่ากับ 100,000 บาท กรณีนี้สหกรณ์มีทางเลือกได้ 2 ทาง คือ จะขอคืนเป็นเงินสดสำหรับจำนวนเงินดังกล่าว โดยขอคืนตามแบบภ.พ. 30 ที่ยื่นตามปกติ (ถือเป็นคำร้องไปในตัว) หรือจะใช้สิทธิยกยอดเอาเงินจำนวนดังกล่าวไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนกุมภาพันธ์ 2547 ก็ได้

2. สมมติว่าสหกรณ์มียอดขาย และยอดซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนตุลาคม 2546 ดังนี้

ยอดขาย	600,000	บาท
ภาษีขาย	42,000	บาท
ยอดซื้อ	1,000,000	บาท
ภาษีซื้อ	70,000	บาท
มีเครดิตภาษีเหลืออยู่	28,000	บาท



สหกรณ์ใช้สิทธิยกยอดไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนถัดไป  
เดือนพฤศจิกายน 2546

ยอดขาย	1,000,000	บาท
ภาษีขาย	70,000	บาท
ยอดซื้อ	1,500,000	บาท
ภาษีซื้อ	105,000	บาท
มีเครดิตภาษีเหลืออยู่	35,000	บาท

สหกรณ์ใช้สิทธิยกยอดไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนถัดไป ซึ่งรวมกับเดือนก่อน  
แล้วเท่ากับ 63,000 บาท (28,000+35,000)  
เดือนธันวาคม 2546

ยอดขาย	2,000,000	บาท
ภาษีขาย	140,000	บาท
ยอดซื้อ	3,000,000	บาท
ภาษีซื้อ	210,000	บาท
มีเครดิตภาษีเหลืออยู่	70,000	บาท

สหกรณ์มีสิทธิยกยอดเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ของเดือน ต.ค. ถึง พ.ย. 2546 จำนวน 63,000 บาท ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนธ.ค. 2546 ได้ แต่ในการยื่นแบบ ภ.พ. 30 ของเดือน ธันวาคม 2546 สหกรณ์ไม่ได้นำเอาเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ของเดือนก่อนมารวมเพื่อที่จะยกไปชำระ ภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนถัดไปด้วย ดังนั้น เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ของเดือนพฤศจิกายน 2546 จำนวน 63,000 บาท สหกรณ์จะยกข้ามไปใช้ในเดือนมกราคม 2547 ไม่ได้ เดือนมกราคม 2547 สหกรณ์จะมีสิทธิใช้ยอดเครดิตภาษีที่เหลืออยู่เฉพาะของเดือนธันวาคม 2547 เพียง 70,000 บาทเท่านั้น ส่วนจำนวนเครดิตภาษีที่เหลือของเดือนพฤศจิกายน 2546 ที่ยกยอดพันกันมาจากเดือนก่อนจำนวน 63,000 บาท ให้สหกรณ์ยื่นคำร้อง ค.10 เพื่อขอคืนภาษีเป็นเงินสดเท่านั้น โดยขอคืนเป็นภาษีของ เดือนธันวาคม 2546

#### 1.6 แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีซื้อต้องห้าม

ปัญหาที่พบจากการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานสหกรณ์ คือ การขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีซื้อต้องห้าม โดยพบว่าเมื่อสหกรณ์ได้รับใบกำกับภาษีซื้อจากผู้ขายสินค้าและ นำใบกำกับภาษีทุกใบที่ได้รับมารวมกันทั้งหมดเพื่อจัดทำรายงานภาษีซื้อและคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่มีการตรวจสอบว่ารายการซื้อดังกล่าวมีกรณีภาษีซื้อต้องห้ามหรือไม่ ดังนั้นเพื่อลดปัญหา การนำภาษีซื้อต้องห้ามไปใช้ และให้เกิดความระมัดระวังในการปฏิบัติงานมากยิ่งขึ้นผู้ปฏิบัติงาน

สหกรณ์ควรศึกษาและทำความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีซื้อต้องห้ามตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 17 ฉบับที่ 42 ฉบับที่ 88 และมาตรา 82/5 เกี่ยวกับการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษี

### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

1. สหกรณ์ซื้อเครื่องดื่ม กาแฟ น้ำตาลและคอฟฟี่เมต สำหรับรับรองลูกค้าและ ผู้ตรวจสอบบัญชี เป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อการรับรอง จึงเข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5 (4) แห่งประมวลรัษฎากรไม่สามารถนำไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้
2. สหกรณ์ซื้อกล่องกระดาษมาเพื่อบรรจุตำโงสดออกจำหน่าย ซึ่งรายได้จากการขาย ตำโงสดนี้ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้ออันเกิดจากค่ากล่องกระดาษย่อมถือเป็นภาษีซื้อ ต้องห้าม
3. สหกรณ์นำใบกำกับภาษีที่มีข้อความไม่ถูกต้อง เช่น ระบุคำว่า “สด” ไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีดังกล่าวถือเป็นภาษีซื้อต้องห้ามเช่นกันไม่สามารถนำไปรวมคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่มได้
4. สหกรณ์การเกษตรแห่งหนึ่ง ประสบอุทกภัยทำให้ใบกำกับภาษีสูญหาย กรณี ดังกล่าวสหกรณ์ไม่สามารถแสดงได้ว่ามีการชำระภาษีซื้อจริง ภาษีซื้อดังกล่าวถือเป็นภาษีซื้อ ต้องห้าม อย่างไรก็ตาม หากสหกรณ์มีหลักฐานแสดงได้อย่างน่าเชื่อถือว่าเหตุการณ์ดังกล่าวได้ เกิดขึ้นจริง เช่น มีหลักฐานการแจ้งความ เป็นต้น ก็สามารถนำภาษีซื้อไปขอคืนได้ ดังนั้นหาก มีเหตุการณ์สุดวิสัยให้สหกรณ์รีบแจ้งความเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานประกอบการขอคืนภาษีซื้อ
5. สหกรณ์มีรายจ่ายค่าเดินทางของผู้จัดการสหกรณ์แต่ไม่มีรายงานการประชุมอนุมัติ ให้เดินทางและเมื่อเดินทางกลับมาผู้จัดการสหกรณ์ไม่มีหลักฐานรายละเอียดการเดินทาง รายจ่าย ดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายในการเดินทางไปในเรื่องส่วนตัว และมีใช้รายจ่ายของสหกรณ์ ดังนั้น สหกรณ์ไม่มีสิทธินำภาษีซื้อมารวมคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

### 1.7 แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อ

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) กำหนดว่า กิจกรรมที่มีรายได้จากการประกอบการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมียอดภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้า ทรัพย์สิน หรือรับบริการ ซึ่งได้นำมาใช้ใน กิจกรรมทั้งสองประเภทโดยไม่อาจแบ่งแยกให้ชัดเจนว่าได้ใช้ หรือจะใช้ในกิจการเป็นจำนวนเท่าใด กิจการนั้นไม่สามารถนำภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดขึ้นดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายตามปกติได้ ต้องนำ

ภาษีซื้อมาเฉลี่ยให้กับรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และเมื่อทำการเฉลี่ยภาษีซื้อแล้ว กิจการสามารถใช้สิทธิขอลดภาษีซื้อได้เฉพาะในส่วนของภาษีซื้อที่เฉลี่ยให้กับรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น ส่วนภาษีซื้อที่เฉลี่ยให้กับรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายหรือทรัพย์สินของกิจการ

ลักษณะการดำเนินธุรกิจของสหกรณ์โดยเฉพาะสหกรณ์การเกษตรและสหกรณ์นิคม มีทั้งรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นจึงจำเป็นต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่กล่าวมา

ตัวอย่างรายได้จากการขายสินค้าของสหกรณ์ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ รายได้จากการขายวัสดุอุปกรณ์การเกษตร เช่น จอบ เสียม รถไถนา รถตัดหญ้า อุปกรณ์ปั้มน้ำ การขายสินค้าแปรรูป การขายน้ำมันเชื้อเพลิง การขายเครื่องใช้ไฟฟ้า รถจักรยานยนต์ และสินค้าอุปโภคบริโภค เป็นต้น

ตัวอย่างรายได้จากการให้บริการของสหกรณ์ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ รายได้ค่าธรรมเนียมแรกเข้าที่เก็บจากสมาชิก ค่าบริการลานตากผลผลิตทางการเกษตร ค่าเช่านางข้าวรวบรวมผลผลิตทางการเกษตร ค่าบริการซังเมล็ดพันธุ์ในโรงอบเมล็ดพันธุ์ เป็นต้น

ตัวอย่างรายได้ของสหกรณ์ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ การขายพืชผลทางการเกษตร การขายสัตว์ และวัตถุดิบได้จากสัตว์ เช่น น้ำมันดิบ การขายปุ๋ย การขายปลาแป้นอาหารสัตว์ การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ การให้บริการสีข้าว เป็นต้น

จากการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานสหกรณ์ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในจังหวัดเชียงใหม่พบว่าจากกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 11 ราย มีสหกรณ์ที่เข้าข่ายต้องเฉลี่ยภาษีซื้อทั้งสิ้นถึง 9 ราย และในบรรดาสหกรณ์ที่เข้าข่ายต้องเฉลี่ยภาษีซื้อนั้นมีสหกรณ์เพียง 3 รายที่ทราบว่าต้องเฉลี่ยภาษีซื้อเนื่องจากได้ถูกตรวจพบและประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากร และต้องเสียภาษีย้อนหลังรวมทั้งเบียดปรับเงินเพิ่มเป็นเงินจำนวนมาก โดยสหกรณ์ที่ทราบว่าต้องเฉลี่ยภาษีซื้อบางแห่งเลือกใช้วิธีไม่ขอลดภาษีซื้อของสหกรณ์ทั้งที่มีสิทธิขอลดภาษี ทั้งนี้เพราะเกรงจะถูกตรวจสอบและประเมินภาษีเพิ่มเติมอีกรวมทั้งอ้างว่าการเฉลี่ยภาษีซื้อเป็นเรื่องที่เข้าใจยาก และมีความซับซ้อนในการปฏิบัติ สาเหตุหลักมาจากการขาดความรู้ความเข้าใจในเรื่องการเฉลี่ยภาษีซื้ออย่างถ่องแท้ และการไม่ศึกษาข้อกำหนดที่มีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ดังนั้น สหกรณ์ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงควรศึกษาหลักเกณฑ์และวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อพร้อมกับปฏิบัติอย่างถูกต้องเพื่อลดค่าใช้จ่ายของสหกรณ์และเพื่อที่สหกรณ์จะได้ใช้สิทธิของการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างเต็มที่

การเฉลี่ยภาษีซื้อตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 82/6 อันได้แก่ ประกาศอธิบดีฯ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) แบ่งออกได้เป็น 2 วิธี ได้แก่ (หอการค้าจังหวัดเชียงใหม่, 2548 : 349)

การเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้

การเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีนี้ ใช้สำหรับภาษีซื้ออันเกิดจากสินค้าหรือบริการที่ใช้หรือจะใช้ในการดำเนินกิจการทั้งสองประเภทโดยทั่วไปที่มีใช้ภาษีซื้ออันเกิดจากการก่อสร้างอาคาร ได้แก่

(1) ภาษีซื้อสำหรับค่าซื้อทรัพย์สินส่วนกลาง เช่น เครื่องใช้สำนักงาน และเฟอร์นิเจอร์ ค่าเครื่องมือเครื่องใช้ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง ป้ายชื่อของสหกรณ์ ค่ารั้ว ค่าสนามหญ้า สวนหย่อม ค่าถนน ทางเท้า เป็นต้น

(2) ภาษีซื้อสำหรับค่าใช้จ่ายส่วนกลาง หรือค่าใช้จ่ายในการบริหารทั่วไป เช่น ค่าน้ำประปา ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ ค่าโฆษณา ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ ค่าซ่อมแซม ค่าเครื่องแบบพนักงานส่วนกลาง เป็นต้น

#### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

1. สหกรณ์เป็นผู้ผลิตนมพาสเจอร์ไรส์ และยู.เอช.ที ทั้งรสจืดหรือรสธรรมชาติ และรสอื่นๆ ที่เกิดจากการปรุงแต่งในกระบวนการแปรรูปน้ำนมดิบ โดยกระบวนการผลิตสินค้าทั้งสองประเภทนี้ทำขึ้นในโรงงานเดียวกันและใช้พนักงานชุดเดียวกัน ดังนั้นเมื่อ สหกรณ์มีต้นทุนการผลิตซึ่งได้แก่ ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร ค่าอุ้งบรรจุนม ค่าใช้จ่ายในห้องทดลอง รวมทั้งค่าทำความสะอาด ฯลฯ และค่าใช้จ่ายในการบริหารงานทั่วไป ซึ่งได้แก่ ค่าจ้างขนส่งนม ค่าน้ำมันรถ ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน ค่าโฆษณา ค่าโทรศัพท์ ฯลฯ ที่สหกรณ์ไม่สามารถแยกได้ว่าเป็นส่วนของการผลิตนมพาสเจอร์ไรส์ และยู.เอช.ที ทั้งรสจืด (กิจการไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม) และรสอื่นๆ (กิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม) สหกรณ์ต้องนำต้นทุนการผลิตและค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาเฉลี่ยภาษีซื้อตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

กรณีเช่นนี้รายได้ที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการเฉลี่ยภาษีซื้อสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ส่วน ดังนี้

- (1) มูลค่าของฐานภาษีจากการขายสินค้าหรือการให้บริการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (2) มูลค่าของฐานภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

2. สหกรณ์เป็นผู้ผลิตนมพาสเจอร์ไรส์ และยู.เอช.ที ทั้งรสจืดหรือรสธรรมชาติ และรสอื่นๆ ที่เกิดจากการปรุงแต่งในกระบวนการแปรรูปน้ำนมดิบ ซึ่งในเดือนมกราคม มียอดขายนมรสจืดหรือรสธรรมชาติ และรสอื่นๆ คือ 1 ล้านบาท และ 5 ล้านบาท ตามลำดับ

กรณีดังกล่าวหากพิจารณาแล้ว รายได้ที่จะต้องนำมาเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ได้แก่ รายได้จากการขายนมสดพาสเจอร์ไรส์ และยู.เอช.ที.รสจืดหรือรสธรรมชาติ ไม่ว่าจะบรรจุในถุงพลาสติกหรือในกล่อง ซึ่งสินค้าดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และรายได้จากการขายนมสดที่ปรุงแต่งด้วยรสต่างๆ ที่บรรจุในภาชนะชนิดเดียวกับที่บรรจุนมรสจืด ดังนั้นฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อในเดือนมกราคมจึงมีมูลค่าเท่ากับ 6 ล้านบาท

กรณีเพิ่งเริ่มประกอบกิจการใหม่ หรือประกอบกิจการมาแล้วแต่ยังไม่มีรายได้ หรือมีรายได้จากการประกอบกิจการในแต่ละปีไม่ถึง 6 เดือนภาษีให้สหกรณ์ปฏิบัติดังนี้

(ก) ประมวลการรายได้ทั้งปีของสหกรณ์ทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเภทไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของปีที่เริ่มมีรายได้ ทั้งนี้ โดยไม่ต้องแจ้งการประมวลการรายได้ดังกล่าวต่อกรมสรรพากรแต่อย่างใด แต่ให้ดำเนินการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมวลการรายได้ดังกล่าว

ปีที่เริ่มมีรายได้ หมายถึง ปีแรกที่สหกรณ์มีรายได้เกิดขึ้นจริงไม่น้อยกว่า 6 เดือนภาษี ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมียาได้ติดต่อกันเนื่องกันทุกเดือนภาษีหรือไม่ก็ตาม ปีที่เริ่มมีรายได้ อาจเป็นปีเดียวกับปีที่ประมวลการรายได้หรือเป็นปีอื่นภายหลังปีที่ประมวลการรายได้ก็ได้

#### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

1. สหกรณ์เริ่มประกอบกิจการในปี 2547 รอบระยะเวลาบัญชีตามปีปฏิทิน

ปี 2547 มีรายได้เกิดขึ้นได้แก่ รายได้จากการขายลำไยกระป๋องซึ่งสหกรณ์ทำการผลิตและแปรรูปเอง (ประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม) และรายได้จากการขายลำไยสด (ประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม) ตั้งแต่เดือนสิงหาคม 2547

ปี 2548 มีรายได้ตั้งแต่เดือนมกราคม ถึง เมษายน 2548

กรณีดังกล่าวในปี 2547 รายได้ที่เกิดขึ้นจริงยังไม่ครบ 6 เดือน (ตั้งแต่สิงหาคม ถึง ธันวาคม 2547 นับระยะเวลาได้เพียง 5 เดือน) จึงยังไม่ถือว่าเป็นปีที่เริ่มมีรายได้ แม้ว่าจะมีรายได้เกิดขึ้นต่อไปจนกระทั่งเดือนเมษายน 2548 การนับระยะเวลาของปี 2547 จะสิ้นสุดเพียงเดือน ธันวาคม 2547 เท่านั้น จะไม่นับระยะเวลาของปี 2548 แต่อย่างใด ดังนั้น จึงถือว่าปีที่เริ่มมีรายได้คือปี 2548 และให้ประมวลการรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (รายได้จากการขายลำไยกระป๋อง)

และไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม(รายได้จากการขายลำไยสด)ของสหกรณ์ ตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนเมษายน 2548

(ข) ให้สหกรณ์เฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดขึ้นแต่ละรายการ ในช่วงเวลาตั้งแต่เริ่มเฉลี่ยภาษีซื้อจนถึงสิ้นปีที่เริ่มมีรายได้ดังนี้

ขั้นที่ 1 จำนวนหาอัตราร้อยละของรายได้จากการประกอบกิจการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่อยอดรายได้ทั้งสิ้นการประมาณการรายได้

ขั้นที่ 2 นำอัตราร้อยละที่กำหนดได้ดังกล่าว ไปคูณกับจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากสินค้าและบริการ เพื่อแยกภาษีซื้อที่จะใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละเดือนภาษี โดยให้ถือเป็นภาษีซื้อที่สามารถนำไปหักออกจากภาษีขายได้เฉพาะส่วนของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น ทั้งนี้ต้องไม่เกินร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีซื้อทั้งสิ้นในแต่ละรายการ พร้อมทั้งนำอัตราร้อยละที่กำหนดได้ดังกล่าว ไปคูณกับจำนวนเงินค่าสินค้าหรือบริการเพื่อเตรียมบันทึกรายการในรายงานภาษีขาย

สมมติว่าสหกรณ์มีสัดส่วนของการประมาณการรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหกรณ์ ตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนเมษายน 2547 ซึ่งเป็นปีที่เริ่มมีรายได้ คือ 30 : 70 และในเดือนมกราคมถึงเดือนเมษายนมียอดซื้อเกิดขึ้นดังนี้

เดือนมกราคม	ยอดซื้อ 10,000 บาท	ภาษีซื้อ 700 บาท
เดือนกุมภาพันธ์	ยอดซื้อ 15,000 บาท	ภาษีซื้อ 1,050 บาท
เดือนมีนาคม	ยอดซื้อ 18,000 บาท	ภาษีซื้อ 1,260 บาท
เดือนเมษายน	ยอดซื้อ 12,000 บาท	ภาษีซื้อ 840 บาท

เดือน	ภาษีซื้อที่นำมาเฉลี่ย (บาท)	สัดส่วนของประมาณการรายได้	กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (บาท)	กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (บาท)
มกราคม	700	30 : 70	210	490
กุมภาพันธ์	1,050	30 : 70	315	735
มีนาคม	1,260	30 : 70	378	882
เมษายน	840	30 : 70	252	588

ขั้นที่ 3 นำมูลค่าของสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ไปบันทึกในรายงานภาษีซื้อของเดือนที่เกิดรายการภาษีนั้น หรือเดือนที่ได้รับใบกำกับภาษีซื้อแล้วแต่กรณี สำหรับจำนวนภาษีซื้อส่วนที่เหลือให้นำไปรวมกับมูลค่าของสินค้าหรือบริการตามใบกำกับภาษีเพื่อถือเป็นรายจ่ายหรือต้นทุนของทรัพย์สินต่อไป

การบันทึกรายการในรายงานภาษีซื้อเดือนมกราคม 2547 ของสหกรณ์เป็นดังนี้

รายงานภาษีซื้อ  
(กรณีเฉลี่ยภาษีซื้อ)

เดือนภาษี มกราคม ปี 2547

สหกรณ์.....จำกัด

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

4-50-4-00005-1

(สำนักงานใหญ่)

ลำดับที่	ใบกำกับภาษี		ชื่อผู้ขายสินค้า/ บริการ	มูลค่าตาม ใบกำกับภาษี (บาท)	มูลค่าที่มีสิทธิ นำไปเครดิต (บาท)	จำนวนเงิน (บาท)
	ว.ด.ป	เล่มที่/เลขที่				
1	1/1/47	1/001	หจก.บรรจุกัญช์	700	210	3,000

หมายเหตุ

1. ช่อง "ลำดับที่" ให้กรอกลำดับที่ของใบกำกับภาษีที่สหกรณ์ได้จัดเรียงลำดับขึ้นใหม่
2. ช่อง "วัน เดือน ปี" ให้กรอกวัน เดือน ปี ของใบกำกับภาษี
3. ช่อง "เลขที่" ให้กรอกเลขที่ของใบกำกับภาษีและเล่มที่ (ถ้ามี)
4. ใบกำกับภาษี หมายความว่ารวมถึง ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่นตามมาตรา 83/5 และใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร ของกรมศุลกากร หรือกรมสรรพสามิต เฉพาะส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อสิ้นปีที่เริ่มมีรายได้เกิดขึ้นจริงไม่น้อยกว่า 6 เดือน สหกรณ์ต้องปรับปรุงการเฉลี่ยภาษีซื้อให้เป็นไปตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงพร้อมทั้งยื่นแบบ ภ.พ. 30.2 เพิ่มเติมเพียงฉบับเดียวภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีแรกภายหลังสิ้นสุดปีที่เริ่มมีรายได้ หากสหกรณ์ใช้ภาษีซื้อน้อยไปให้มีสิทธิ์ขอคืนภาษีซื้อ แต่ถ้าใช้ภาษีซื้อสูงเกินไปให้ชำระภาษีซื้อโดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับเงินเพิ่ม เว้นแต่กรณียื่นแบบภ.พ. 30.2 เกินกำหนดเวลา

เมื่อสิ้นปีที่เริ่มมีรายได้ (ไม่ว่าจะเป็นเวลานานกี่ปีนับแต่ปีที่ประมาณการรายได้) สหกรณ์ต้องปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงของแต่ละประเภทกิจการ ภายในเดือนภาษีแรกของปีถัดจากปีที่เริ่มมีรายได้ โดยนำจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้นที่เกิดจากสินค้าหรือค่าบริการที่ใช้หรือจะใช้ในกิจการทั้งสองประเภทที่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ คูณด้วยรายได้จากการประกอบกิจการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของปีที่เริ่มมีรายได้หารด้วยยอดรายได้จากการประกอบกิจการทั้งสิ้นจากรายได้ของปีที่เริ่มมีรายได้ดังกล่าว แล้วเปรียบเทียบกับจำนวนภาษีซื้อทั้งสิ้นที่เฉลี่ยตามส่วนของประมาณการรายได้ ซึ่งได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้ว

กรณีตัวอย่างข้างต้น สหกรณ์ต้องปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงของแต่ละประเภทกิจการเมื่อสิ้นปี 2547 ซึ่งเป็นปีที่เริ่มมีรายได้ สมมติว่าสหกรณ์นำภาษีซื้อไปเฉลี่ยในปี 2547 ทั้งสิ้น 65,000 บาทและสัดส่วนรายได้ของสหกรณ์เป็นดังนี้

	กิจการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ถ้าใบกระป๋อง)	กิจการไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ถ้าใบสด)
ร้อยละของประมาณการรายได้ปี 2547	30	70
ร้อยละของรายได้จริงในปี 2547	25	75

การเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมาณการรายได้ของสหกรณ์ คือ

ภาษีซื้อที่นำมาเฉลี่ย (บาท)	สัดส่วนของประมาณการรายได้	กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (บาท)	กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (บาท)	ภาษีซื้อที่นำไปเครดิต (บาท)
65,000	30 : 70	19,500	45,500	19,500

การเฉลี่ยภาษีซื้อตามรายได้จริง

ภาษีซื้อที่นำมาเฉลี่ย (บาท)	สัดส่วนของประมาณการรายได้	กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (บาท)	กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (บาท)	ภาษีซื้อที่มีสิทธินำไปเครดิต (บาท)
65,000	25 : 75	16,250	48,750	16,250

จะเห็นได้ว่าภาษีซื้อที่เฉลี่ยตามส่วนของประมาณการรายได้ ซึ่งได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้ว มีจำนวนเกินกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง 3,250 บาท ดังนี้



ปี	ภาษีซื้อตามประมาณการ	ภาษีซื้อจริง	ผลต่าง
2547	19,500	16,250	3,250

สหกรณ์ต้องปรับปรุงรายการภาษีซื้อนี้ภายในเดือนมกราคม 2548 และยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30.2 เพิ่มเติม พร้อมกับชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามส่วนต่างต่างนั้น ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่ทำการปรับปรุงภาษีซื้อ (เดือนกุมภาพันธ์ 2548) โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษี (แต่ถ้ายื่นแบบ ภ.พ. 30.2 พันกำหนดเวลา อาจต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษี และเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษี พร้อมทั้งค่าปรับอีกไม่เกิน 2,000 บาท) และให้นำภาษีซื้อส่วนที่เกินดังกล่าวไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของปีที่เกิดรายการภาษีซื้อนั้น

กรณีภาษีซื้อที่เฉลี่ยตามส่วนของรายได้ตามส่วนของประมาณการรายได้มีจำนวนน้อยกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้สหกรณ์ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30.2 (ดังภาพที่ 13 ในภาคผนวก ข) เพื่อขอคืนภาษีซื้อส่วนที่ขาดนั้น ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากที่ทำการปรับปรุงภาษีซื้อ (กรณีของสหกรณ์ คือ เดือนกุมภาพันธ์ 2548) แต่อย่างไรก็ตามการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้กระทำภายใน 3 ปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น ตามมาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากรและให้นำภาษีซื้อส่วนที่ขาดดังกล่าวไปหักออกจากมูลค่าต้นทุนทรัพย์สินหรือรายจ่ายของปีที่เกิดรายการภาษีซื้อนั้นแต่ละรายการ

สำหรับปีถัดจากปีที่เริ่มมีรายได้เป็นต้นไป ให้สหกรณ์เฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมาซึ่งเป็นที่ก่อนปีปัจจุบัน 1 ปี เป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อจนกว่าจะสิ้นปีนั้นแล้วถือปฏิบัติดังนี้ และเมื่อได้เลือกปฏิบัติตามกรณีใดแล้ว ก็ให้ถือปฏิบัติตามวิธีนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้อบรมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้

(1) เลือกเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมาก่อนปีปัจจุบัน 1 ปี โดยไม่ปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงของปีปัจจุบันหรือ

(2) เลือกปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามส่วนของรายได้ของปีปัจจุบันของแต่ละประเภทกิจการตามหลัก “รายได้ของปีใดให้ใช้เป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับปีนั้น” โดยต้องปรับปรุงภายในเดือนภาษีแรกของปีถัดไป

(ก) กรณีภาษีซื้อที่เฉลี่ยตามส่วนของรายได้ของปีก่อน ซึ่งได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้วมีจำนวนเกินกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้สหกรณ์ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30.2 เพิ่มเติมเพียงฉบับเดียว พร้อมกับชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามส่วนต่างต่างนั้น ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่ทำการปรับปรุงภาษีซื้อ โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษี (แต่ถ้ายื่นแบบ ภ.พ. 30.2

พื้นกำหนดเวลาดังกล่าว อาจต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษี และเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษี พร้อมทั้งค่าปรับอีกไม่เกิน 2,000 บาท) และให้นำภาษีซื้อส่วนที่เกินดังกล่าว ไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของปีที่เกิดรายการภาษีซื้อ นั้น ทั้งนี้โดยให้ปรับปรุงทีละรายการ

(ข) กรณีภาษีซื้อที่เฉลี่ยตามส่วนของรายได้ของปีก่อน ซึ่งได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้ว มีจำนวนน้อยกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้สหกรณ์ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30.2 เพื่อขอคืนภาษีซื้อส่วนที่ขาดไปนั้น ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากที่ทำการปรับปรุงภาษีซื้อเพียงฉบับเดียว แต่อย่างไรก็ตามการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้กระทำภายใน 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น ตามมาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากร และให้นำภาษีซื้อส่วนที่ขาดดังกล่าวไปหักออกจากมูลค่าต้นทุนทรัพย์สินหรือรายจ่ายของปีที่เกิดรายการภาษีซื้อนั้นแต่ละรายการ

#### ตัวอย่างปัญหาและแนวปฏิบัติ

สหกรณ์ประกอบกิจการผลิตนมพาสเจอร์ไรส์รสจืดและนมเปรี้ยวพาสเจอร์ไรส์รสต่างๆ มีรอบระยะเวลาบัญชีตามปีปฏิทิน

ปี 2545 มีรายได้จากการขายนมพาสเจอร์ไรส์รสจืด 2 ล้านบาท และนมเปรี้ยวพาสเจอร์ไรส์รสต่างๆ 1 ล้านบาท (สัดส่วนของรายได้ คือ 2:1) ปี 2546 สหกรณ์มีภาษีซื้อร่วมของทั้ง 2 กิจการทั้งปี 75,000 บาท และสิ้นปี 2546 มีรายได้จากการขายนมเปรี้ยวพาสเจอร์ไรส์ 5 แสนบาท และรายได้จากการขายนมพาสเจอร์ไรส์รสจืด 5 แสนบาท (สัดส่วนของรายได้ คือ 1:1) ปี 2546 สหกรณ์จะมีสิทธิเลือกเฉลี่ยภาษีซื้อได้ 2 วิธี คือ

วิธีที่ 1 เฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้ปีที่ผ่านมา (ปี 2545) โดยไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้ออีก

ภาษีซื้อที่นำไปเฉลี่ย	สัดส่วนของรายได้		การเฉลี่ยภาษีซื้อ	
	กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (นมเปรี้ยวฯ)	กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (นมจืด)	กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (นมเปรี้ยวฯ)	กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (นมจืด)
75,000	2/3	1/3	50,000	25,000

ดังนั้นในปี 2546 สหกรณ์มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อได้ทั้งสิ้น 50,000 บาท ตามสัดส่วนของรายได้ในปี 2545 (2 : 1)

วิธีที่ 2 เฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้ปีที่ผ่านมา (ปี 2545) โดยปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริง

ภาษีซื้อที่นำไปเฉลี่ย	สัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริง		การเฉลี่ยภาษีซื้อ	
	กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (นมเปรี้ยวฯ)	กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (นมจืด)	กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (นมเปรี้ยวฯ)	กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (นมจืด)
75,000	50	50	37,500	37,500

สหกรณ์ต้องปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริง ดังนี้

ภาษีซื้อที่นำไปเฉลี่ย	การปรับปรุงภาษีซื้อ		ภาษีซื้อที่ต้องเสียเพิ่มเติม
	ภาษีซื้อที่ใช้สิทธิขอลดไปแล้ว	ภาษีซื้อที่ขอคืนได้จริง	
75,000	50,000	37,500	12,500

จากตัวอย่างวิธีที่ 2 เมื่อปรับปรุงภาษีซื้อในเดือนมกราคม 2547 สหกรณ์จะต้องยื่นแบบภ.พ.30.2 ภายในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2547 เพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนที่ได้ขอคืนไปเกินจำนวน 12,500 บาท โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับเงินเพิ่มแต่อย่างใด

แนวทางปฏิบัติที่เป็นข้อเสนอแนะสำหรับสหกรณ์ในปีถัดจากปีที่เริ่มมีรายได้เป็นต้นไป คือ เมื่อสหกรณ์เฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมาแล้ว ควรเลือกไม่ปรับปรุงการเฉลี่ยภาษีซื้อให้เป็นไปตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงของปีปัจจุบันอีก (ดังเช่นตัวอย่างวิธีที่ 1) เพราะการเลือกปรับปรุงการเฉลี่ยภาษีซื้อให้เป็นไปตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงของปีปัจจุบันเป็นการทำงานย้อนหลังไม่มีวันจบสิ้น และสหกรณ์ต้องปฏิบัติเช่นเดียวกันตลอดไป ซึ่งการทำตามตัวอย่างวิธีที่ 1 นี้ นอกจากจะลดการสร้างงานที่ไม่จบสิ้นแล้วยังได้รับความสะดวกในการปฏิบัติโดยไม่ต้องพะวงกับการปรับปรุงการเฉลี่ยภาษีซื้อเมื่อสิ้นปีอีกเมื่อเริ่มต้นปีภาษีใหม่

การเฉลี่ยภาษีซื้อตามพื้นที่การใช้อาคาร

การเฉลี่ยภาษีซื้อกรณีนี้ใช้สำหรับภาษีซื้ออันเกิดจากการก่อสร้างอาคารเพื่อใช้ในกิจการทั้งสองประเภท ภาษีซื้อที่จะนำมาเฉลี่ยตามพื้นที่การใช้อาคาร อาทิ

(1) ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างอาคาร เช่น ค่าออกแบบ ค่าเสาเข็ม ค่าฐานราก ค่าก่อสร้างอาคารสำนักงาน ค่าก่อสร้างอาคารจอดรถ

(2) ภาษีซื้อที่เกิดจากการตกแต่งอาคารในส่วนที่ติดตังและถือเป็นส่วนของอาคาร เช่น กำกันห้อง ค่าฝ้า ค่าเพดาน ค่าเครื่องสุขภัณฑ์ เป็นต้น

ขั้นตอนของการเฉลี่ยภาษีซื้อตามพื้นที่การใช้อาคาร

ขั้นที่ 1 ให้สหกรณ์ทำการประมาณการพื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและเพื่อการอื่นที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แน่นอน การประมาณการพื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นขั้นตอนที่สำคัญอย่างยิ่งที่สหกรณ์จะต้องเอาใจใส่ประมาณการพื้นที่อาคารดังกล่าวให้ชัดเจนแน่นอน และเมื่ออาคารก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ สหกรณ์ควรใช้พื้นที่อาคารตามส่วนที่ได้ประมาณการไว้โดยเคร่งครัดต่อไปอีกเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 3 ปี นับแต่เดือนภาษีที่อาคารก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ เพราะการใช้พื้นที่อาคารไม่เป็นไปตามที่ได้ประมาณการในช่วงระยะเวลาดังกล่าว จะมีผลต่อการเฉลี่ยภาษีซื้อที่ได้กระทำไปแล้ว ซึ่งสหกรณ์ต้องปรับปรุงการเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของพื้นที่อาคารใหม่ อันเป็นการทำงานที่ไม่จบสิ้น นอกจากนี้ยังอาจต้องรับผิดชอบปรับและเงินเพิ่มอีกด้วย

ขั้นที่ 2 ให้สหกรณ์แจ้งการประมาณการการใช้พื้นที่อาคารต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยใช้แบบ ภ.พ. 05.1 ภายใน 30 วันนับแต่วันที่เริ่มทำการก่อสร้างอาคาร หรือวันที่ได้รับอนุมัติให้ทำการก่อสร้างอาคาร แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน มิฉะนั้น สหกรณ์จะไม่มีสิทธินำภาษีซื้อตามส่วนของอาคารที่ใช้ในการกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปเครดิตหักออกจากภาษีขาย ทั้งนี้ โดยต้องแจ้งการใช้พื้นที่อาคารดังกล่าวเป็นตารางเมตร

ขั้นที่ 3 ให้สหกรณ์เฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารตามส่วนของพื้นที่อาคาร ตามประมาณการการใช้พื้นที่อาคาร ดังนี้

(ก) เฉลี่ยมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ใช้หรือจะใช้ในการก่อสร้างอาคารพร้อมทั้งเฉลี่ยภาษีซื้อของมูลค่าสินค้าหรือค่าบริการตามส่วนของพื้นที่อาคารที่ใช้ในการประกอบกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต่อจำนวนรวมของพื้นที่อาคารทั้งสิ้นตามประมาณการ ทั้งนี้ตามหลักฐานใบกำกับภาษี

(ข) หากได้ผลลัพธ์เป็นจำนวนเท่าใดให้นำมูลค่าของสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ได้เฉลี่ยได้บันทึกในรายงานภาษีซื้อของเดือนที่เกิดรายการภาษีซื้อนั้น หรือเดือนที่ได้รับใบกำกับภาษีซื้อดังกล่าวแล้วแต่กรณี เพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียในแต่ละเดือนภาษีต่อไป สำหรับภาษีซื้อของมูลค่าของสินค้าหรือค่าบริการตามส่วนของพื้นที่อาคารที่ใช้ในการประกอบกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้นำไปถือรวมเป็นมูลค่าต้นทุนของอาคาร

### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

สหกรณ์มีโครงการก่อสร้างอาคารรูปเปอร์มาร์เกตชั้นเดียว ขนาด 10,000 ตารางเมตร โดยแบ่งเป็นพื้นที่ส่วนกลาง 3,000 ตารางเมตร และพื้นที่ขายสินค้าหรือให้เช่า 7,000 ตารางเมตร พื้นที่ขายสินค้าหรือให้เช่า มีดังนี้

พื้นที่ส่วนที่ขายสินค้า	25%
พื้นที่ส่วนที่ให้เช่า	35%
พื้นที่ส่วนที่ใช้เป็นสำนักงาน	40%

ค่าก่อสร้างอาคารรูปเปอร์มาร์เกต 10 ล้านบาท มีภาษีซื้อ 7 แสนบาท การเฉลี่ยภาษีซื้อควรเป็นดังนี้

1. กำหนดหาพื้นที่ในส่วนต่างๆ ที่กิจการขายหรือให้เช่า ดังนี้

ก. พื้นที่ส่วนที่ขายสินค้า	$25\% = 7,000 \times 25/100 = 1,750$ ตารางเมตร
ข. พื้นที่ส่วนที่ให้เช่า	$35\% = 7,000 \times 35/100 = 2,450$ ตารางเมตร
ค. พื้นที่ส่วนที่ใช้เป็นสำนักงาน	$40\% = 7,000 \times 40/100 = 2,800$ ตารางเมตร

2. นำพื้นที่ที่คำนวณได้มาเฉลี่ยภาษีซื้อ 10 ล้านบาท

ก. พื้นที่ส่วนที่ขายสินค้า	$25\% = 1,750/7,000 \times 10 \text{ ล.} = 2.5$ ล้านบาท
ข. พื้นที่ส่วนที่ให้เช่า	$35\% = 2,450/7,000 \times 10 \text{ ล.} = 3.5$ ล้านบาท
ค. พื้นที่ส่วนที่ใช้เป็นสำนักงาน	$40\% = 2,800/7,000 \times 10 \text{ ล.} = 4.0$ ล้านบาท

3. ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในแต่ละส่วนสหกรณ์การเกษตรบ้านริมคง จำกัดจะต้องดำเนินการดังนี้

- ก. ภาษีซื้อส่วนที่ขายสินค้า 2.5 ล้านบาทและภาษีซื้อส่วนที่ใช้เป็นสำนักงาน 4.0 ล้านบาท รวมกันเท่ากับ 6.5 ล้านบาท สามารถนำไปขอกิน หรือเครดิตภาษีซื้อได้
- ข. ภาษีซื้อส่วนที่ให้เช่า 3.5 ล้านบาทจะถือเป็นต้นทุนของอาคาร และนำไปคิดค่าเสื่อมราคาพร้อมกับอาคาร 5% ต่อปี

ขั้นที่ 4 เมื่อสหกรณ์ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์

(1) ให้สหกรณ์ยื่นแบบแจ้งการก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ตามแบบ ภ.พ.05.2 ต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่อาคารก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์

(2) กรณียังไม่ได้ใช้พื้นที่อาคาร สหกรณ์ยังไม่ต้องดำเนินการใดๆ

(3) กรณีใช้พื้นที่อาคารตรงตามที่ได้แจ้งประมาณการการใช้พื้นที่อาคารไว้ในแต่ละส่วนตามแบบ ภ.พ.05.1 หรือใช้พื้นที่อาคารไม่เกินกว่าที่ได้แจ้งประมาณการการใช้พื้นที่อาคารไว้ ให้สหกรณ์ยื่นแบบแจ้งการใช้พื้นที่อาคารตามแบบภ.พ.05.3 ต่ออธิบดีกรมสรรพากรดังนี้ ทั้งนี้โดยต้องแจ้งการใช้พื้นที่อาคารดังกล่าวเป็นตารางเมตร

(ก) กรณีใช้พื้นที่อาคารก่อนหรือในวันที่อาคารก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ ให้ยื่นแบบแจ้งการใช้พื้นที่อาคารภายใน 30 วัน นับแต่วันที่อาคารก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์

(ข) กรณีใช้พื้นที่อาคารภายหลังจากวันที่อาคารก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ ให้ยื่นแบบแจ้งการใช้พื้นที่อาคารภายใน 30 วัน นับแต่วันที่เริ่มใช้พื้นที่อาคาร โดยไม่ต้องปรับปรุงการเฉลี่ยภาษีซื้อแต่อย่างใด

### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

สหกรณ์ได้ประมาณการการใช้พื้นที่อาคารเพื่อประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอัตราส่วน 40 : 60 สัดส่วนการใช้พื้นที่อาคารจริงเป็นดังนี้

กรณีที่	อัตราร้อยละการใช้พื้นที่อาคารที่เกิดขึ้นจริง		อัตราร้อยละของพื้นที่อาคารที่ยังไม่ได้ใช้
	กิจการภาษีมูลค่าเพิ่ม	กิจการอื่น	
1	20	40	40
2	40	50	10
3	40	60	0
4	30	60	10

กรณีต่างๆ ข้างต้นนี้สหกรณ์ไม่ต้องปรับปรุงการเฉลี่ยภาษีซื้อ เพราะการใช้พื้นที่อาคารจริงไม่เกินกว่าที่ได้ประมาณการไว้

ขั้นที่ 5 ภายใน 3 ปีนับแต่วันที่ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ หากสหกรณ์ได้มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารแตกต่างไปจากที่ได้ประมาณการไว้ ให้สหกรณ์แจ้งรายการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารตามแบบ ภ.พ.05.4 ต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร โดยต้องปรับปรุงการเฉลี่ยภาษีดังกล่าวเป็นรายเดือนตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่มีรายการภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเกิดขึ้น จนถึงเดือนภาษีที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร

ขั้นที่ 6 เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารให้สหกรณ์ทำการปรับปรุงรายการภาษีซื้อให้เป็นไปตามการใช้พื้นที่อาคารจริง พร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30.3 (ดังภาพที่ 14 ในภาคผนวก ข) เพื่อปรับปรุงรายการเป็นรายเดือนภาษีทุกเดือนๆ ละหนึ่งฉบับภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีการปรับปรุงภาษีซื้อและนำภาษีซื้อที่ปรับปรุงดังกล่าวไปรวมคำนวณมูลค่าต้นทุนในปีที่เกี่ยวข้อง

### 1.8 แนวทางการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยื่นแบบแสดงรายการภาษี และการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของสหกรณ์

1. ให้สหกรณ์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษี พร้อมกับชำระภาษี (ถ้ามี) ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม
  2. การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนใด ให้ยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป โดยยื่นแบบตามที่กรมสรรพากรจัดพิมพ์ขึ้น คือ แบบ ภ.พ. 30 (ดังภาพที่ 15 ในภาคผนวก ข)
- กรณี “ภาษีซื้อ” มากกว่า “ภาษีขาย” ผู้ประกอบการสามารถใช้แบบ ภ.พ. 30 เป็นคำร้องขอคืนภาษีเป็นเงินสดได้ หรือขอยกยอดภาษีไปเป็นเครดิตภาษีในเดือนถัดไป
3. ถ้าสหกรณ์มีสถานที่ประกอบการหลายแห่ง การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและ การชำระภาษีให้แยกยื่น และชำระเป็นรายสถานประกอบการ เว้นแต่สหกรณ์จะยื่นคำร้องต่ออธิบดี กรมสรรพากรขออนุมัติยื่นแบบแสดงรายการภาษี และชำระภาษีรวมกัน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ ที่สถานประกอบการของสหกรณ์ตั้งอยู่
  4. ถ้าสหกรณ์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน คลาดเคลื่อน ให้ สหกรณ์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม พร้อมกับชำระภาษี (ถ้ามี) ให้ถูกต้อง ครบถ้วน โดยยื่น ณ สถานที่ที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ก่อน (ตามมาตรา 83/4) (TAX BUSINESS CENTER, 2547 : 118 - 119)

### ตัวอย่างปัญหาและแนวทางปฏิบัติ

สหกรณ์แห่งหนึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่ปี 2538 มีนางข้าวเปล่าที่ไม่ได้รวบรวมผลผลิตจากเกษตรกรในปี 2547 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2547 อ.ต.ก. ซึ่งเป็นหน่วยงานภาครัฐได้เข้ามาขอทำสัญญาเช่านางข้าวเพื่อเป็นไซโลเก็บลำไยที่ อ.ต.ก. รับซื้อจากเกษตรกรในละแวกอำเภอนั้น และเช่าบริเวณลานตากผลผลิตเพื่อเป็นที่ตากลำไยอบแห้ง โดยระบุว่าเป็นสัญญาชั่วคราวระยะเวลา 1 เดือน สหกรณ์ได้ดำเนินการแจ้งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไปยังกรมสรรพากรแล้วตามหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนด แต่อย่างไรก็ตามพนักงานบัญชีของ สหกรณ์ไม่ได้คำนึงถึงรายได้จากสัญญาเช่าดังกล่าวว่าจะต้องรวมคำนวณและยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มจนกระทั่งถึงวันที่ 1 มีนาคม 2547 สหกรณ์จึงทราบว่าต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าเช่าดังกล่าวด้วย โดยรายได้จากการให้บริการเช่านางข้าวและค่าบริการเช่าลานตากผลผลิตของสหกรณ์ในเดือนมกราคม 2547 คือ 200,000 บาท ภาษีขาย 14,000 บาท สมมติว่ามีภาษีซื้อสำหรับการประกอบการให้บริการครั้งนี้จำนวน 10,000 บาท ภาษีซื้อ 700 บาท

แนวทางปฏิบัติ คือ ค่าเช่านางข้าวสำหรับเก็บผลผลิตทางการเกษตรและค่าบริการลานตากนั้นถือเป็นรายได้จากการให้บริการไม่เข้าข่ายได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด ดังนั้นสหกรณ์มีหน้าที่คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2547

กรณีที่สหกรณ์นำส่งภาษีตามมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ยื่นแบบภ.พ. 30 ล่าช้า นั้น มีหลักในการคิดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มดังนี้

กำหนดเวลานับแต่วันที่พ้นกำหนดชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม	เบี้ยปรับ (เท่าของยอดภาษีที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ)
ชำระภายใน 15 วัน	2%
ชำระภายหลัง 15 วันแต่ไม่เกิน 30 วัน	5%
ชำระภายหลัง 30 วันแต่ไม่เกิน 60 วัน	10%
ชำระภายหลัง 60 วัน	20%

การคิดเงินเพิ่มจะคิดในอัตรา 1.5% ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ



นอกจากนี้ สหกรณ์ยังต้องมีความรับผิดชอบเกี่ยวกับค่าปรับทางอาญาอีกด้วย  
กรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับปกติล่าช้า ไม่ว่าจะจะมีเงินภาษีที่ต้องชำระหรือไม่ก็ตาม สหกรณ์จะต้องรับผิดชอบระวางโทษปรับตามมาตรา 90(2) แห่งประมวลรัษฎากร จำนวน 2,000 บาท และไม่คำนึงว่าวันครบกำหนดชำระภาษีจะเป็นวันหยุดราชการหรือไม่ก็ตาม ดังนั้นจะนับตั้งแต่วันที่ถัดจากวันที่ครบกำหนดชำระเป็นต้นไป ซึ่งกรมสรรพากรกำหนดเปรียบเทียบปรับดังนี้

(ก) กรณียื่นแบบแสดงรายการภายใน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ให้เปรียบเทียบปรับ 300 บาท

(ข) กรณียื่นแบบแสดงรายการเมื่อพ้น 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ให้เปรียบเทียบปรับ 500 บาท

(ค) กรณีเจ้าพนักงานสรรพากรตรวจพบการกระทำผิด ให้เปรียบเทียบปรับ 1,000 บาท

สหกรณ์จะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนมกราคม ภายในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2547 ซึ่งหากวันที่ 15 กุมภาพันธ์เป็นวันเสาร์ สหกรณ์ก็สามารถเลื่อนชำระภาษีเป็นวันทำการถัดไปคือวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2547 ได้ แต่เนื่องจากสหกรณ์ทราบเมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2547 ว่าจะต้องยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าว ทำให้สหกรณ์ต้องยื่นแบบล่าช้ากว่ากำหนด หากสหกรณ์ชำระภาษีในวันที่ 15 มีนาคม 2547 สหกรณ์ต้องรับผิดชอบปรับและเงินเพิ่ม โดยคำนวณดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ภาษีที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการ} &= \text{ภาษีขาย} - \text{ภาษีซื้อ} \\ &= 14,000 - 700 \\ &= 13,300 \text{ บาท} \end{aligned}$$

การคำนวณจำนวนวัน

กำหนดชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกรณีนี้คือวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2547 ดังนั้น ตั้งแต่ วันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2547 ถึงวันที่ชำระภาษีคือวันที่ 15 มีนาคม 2547 เท่ากับ 26 วัน

$$\text{เบี้ยปรับ} = 13,300 \times 5\%$$

$$= 665 \text{ บาท}$$

$$\text{เงินเพิ่ม} = 13,300 \times 1.5\% \times 2 \text{ เดือน}$$

$$= 399 \text{ บาท}$$

$$\text{รวมภาษีและเบี้ยปรับเงินเพิ่มที่ต้องชำระทั้งสิ้น} = 13,300 + 665 + 399$$

$$= 14,364 \text{ บาท}$$

$$\text{นอกจากนี้ สหกรณ์ยังเสียค่าปรับแบบอีก} = 500 \text{ บาท}$$

เพื่อเป็นการลดปัญหาการยื่นแบบล่าช้า สหกรณ์ควรสำรวจให้ถ้วนถี่ว่ายังมีรายได้ประเภทใดที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และควรจัดทำปฏิทินภาษีเพื่อป้องกันการเกิดกรณียื่นแบบเกินกำหนดเวลา เพื่อเป็นการลดค่าใช้จ่ายของสหกรณ์ในการเสียเบี้ยปรับเงินเพิ่มอีกทางหนึ่ง

กรณีที่สหกรณ์มีพนักงานบัญชีเพียงคนเดียวที่มีหน้าที่ในการคำนวณและยื่นแบบแสดงรายการ การชำระภาษี และยังไม่มีการจัดทำคู่มือปฏิบัติงานเกี่ยวกับภาษีของสหกรณ์ เมื่อพนักงานบัญชีผู้ที่มีหน้าที่ไม่สามารถมาปฏิบัติงานได้ การปฏิบัติงานแทนอาจเกิดข้อบกพร่อง และทำให้การชำระภาษีผิดพลาดได้ง่าย เช่น

1. การคำนวณภาษีผิดพลาด
2. ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษील่าช้า
3. ไม่ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีเนื่องจากไม่รู้ว่าต้องมีการคำนวณภาษี
4. กรอกแบบแสดงรายการชำระภาษีผิดประเภท และไม่มีการแก้ไขแบบฯ ให้ถูกต้อง การยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษील่าช้าหรือไม่ยื่นเลยทั้งที่มีภาษีที่ต้องเสียหรือไม่มีก็ตาม จะทำให้มีผลแก่สหกรณ์ในการเสียเบี้ยปรับทางอาญาดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ทำให้ค่าใช้จ่ายของสหกรณ์สูงขึ้น

แนวทางปฏิบัติ คือ สหกรณ์ควรจัดให้มีการอบรมให้ความรู้แก่พนักงานที่รับผิดชอบ เพื่อให้ทราบถึงกำหนดเวลาที่ต้องยื่นภาษีและเสียภาษี วิธีการเสียภาษี แบบที่ต้องใช้ในการกรอกเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม และผลกระทบที่จะเกิดขึ้นเนื่องจากการยื่นแบบล่าช้า หรือไม่ยื่นภาษี นอกจากนี้สหกรณ์ ควรจัดทำปฏิทินภาษีประจำปีเพื่อจะทำให้ทราบล่วงหน้าว่าจะยื่นภาษีอะไรเวลาใดให้ถูกต้องและสามารถเตรียมการล่วงหน้าได้ทันเวลา รวมทั้งจัดให้มีคู่มือปฏิบัติงานภาษี เพื่อให้พนักงานสหกรณ์สามารถปฏิบัติงานแทนกันได้

## 2. แนวทางปฏิบัติในการหักภาษี ณ ที่จ่าย

จากการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานทางด้านภาษีของสหกรณ์ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในจังหวัดเชียงใหม่ พบประเด็นเกี่ยวกับปัญหาในการหักและนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายอยู่มาก โดยเฉพาะความเข้าใจผิดว่าสหกรณ์ได้รับการยกเว้นไม่ต้องหัก และนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย การคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายผิดพลาด การกรอกแบบนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายผิดประเภท และการไม่ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งผลที่ตามมาคือ สหกรณ์ถูกประเมินภาษีเพิ่มเติมและต้องเสียภาษีย้อนหลังรวมทั้งเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มเป็นจำนวนมาก ดังนั้นจึงเสนอแนะแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับสหกรณ์ดังต่อไปนี้

## 2.1 แนวทางปฏิบัติในการออกหนังสือรับรองหัก ณ ที่จ่าย

ให้สหกรณ์ที่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายออกหนังสือรับรองหักภาษี ณ ที่จ่ายที่ได้หักไว้แล้วในปีภาษีให้แก่ผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายสองฉบับที่มีข้อความตรงกันตามกำหนดเวลาดังนี้ (ตัวอย่างแบบฟอร์มหนังสือรับรองหัก ณ ที่จ่าย ดังภาพที่ 16 ในภาคผนวก ข)

1. กรณีจ่ายเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน และเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำให้ออกภายในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ของปีถัดจากปีภาษีที่จ่ายเงินเดือนหรือค่าจ้าง หรือภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายออกจากงานในระหว่างปีภาษี
2. กรณีจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40(2) (3) หรือ (4) หรือจ่ายเงินได้อื่นๆ ที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เดรสให้ออกในทันทีทุกครั้งที่มีการหักภาษี

## 2.2 แนวทางปฏิบัติในการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย

การคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายต้องหักให้ครบถ้วนถูกต้อง ซึ่งผู้มีหน้าที่หักภาษีต้องศึกษาและความเข้าใจบทบัญญัติและอนุบัญญัติที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับภาษีหัก ณ ที่จ่ายซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ เพื่อให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ และวิธีการที่ต้องใช้ในการคำนวณภาษีที่ต้องหักไว้ให้ถูกต้องครบถ้วนทุกครั้ง

## 2.3 แนวทางปฏิบัติในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีหัก ณ ที่จ่าย

สหกรณ์ผู้จ่ายเงินที่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและนำส่งภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันที่มีการจ่ายเงินไม่ว่าสหกรณ์จะได้หักภาษีไว้หรือไม่แบบแสดงรายการหักภาษีที่ต้องยื่นพร้อมกับการนำส่งภาษี มีดังต่อไปนี้

1. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน และการรับทำงานให้ใช้แบบภ.จ.ด. 1 และสิ้นปีต้องยื่นแบบ ภ.จ.ด. 1 ภายในเดือนกุมภาพันธ์ (ดังภาพที่ 17 และ 18 ในภาคผนวก ข)
2. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) และมาตรา 40(4) (ก) และ (ข) เงินได้ประเภทค่าสิทธิ และดอกเบี้ย รวมถึงผลประโยชน์จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน การโอนหุ้น พันธบัตรและตราสารทางการเงิน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน ใช้แบบ ภ.จ.ด. 2 และสิ้นปีต้องยื่นแบบ ภ.จ.ด. 2 ก. ภายในเดือนมกราคม
3. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ(8) ที่ผู้จ่ายเงินเป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น ใช้แบบภ.จ.ด. 3 (ดังภาพที่ 19 ในภาคผนวก ข) และสิ้นปีต้องยื่น ภ.จ.ด. 3 ก. ภายในเดือนมกราคม

4. เงินได้ที่ผู้จ่ายต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส ที่จ่ายให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ใช้แบบ ภ.ง.ด. 3 และใช้แบบภ.ง.ด. 53 กรณีจ่ายให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ดังภาพที่ 20 ในภาคผนวก ข) การหักภาษีตามมาตรา 3 เตรสนี้สิ้นปีไม่ต้องยื่นแบบอีก

5. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยให้กับนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยซึ่งผู้จ่ายต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 และมาตรา 70 ทวิ ใช้แบบ ภ.ง.ด. 54

### 3. แนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีอื่นๆ

#### 3.1 แนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากฐานทรัพย์สิน คือ เก็บจากเจ้าของโรงเรือนและที่ดินที่เจ้าของมิได้อยู่อาศัยเองแต่ได้ประโยชน์จากโรงเรือนและที่ดินนั้น ดังนั้นกรณีที่สหกรณ์เป็นเจ้าของ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างและที่ดิน ต้องมีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ฐานทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

กรณีที่ 1 โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ ได้แก่ โรงเรือน อาทิ อาคาร ร้านค้า สำนักงาน และอื่นๆ สิ่งปลูกสร้างอื่นๆ คือสิ่งก่อสร้างทุกชนิด ได้แก่ ถังเก็บน้ำมันก่อสร้างคิที่ดินเป็นการถาวรเพื่อใช้เก็บสินค้าน้ำมัน

กรณีที่ 2 ที่ดินที่ใช้ปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างรวมทั้งที่ดินต่อเนื่องกันด้วย ได้แก่ ที่ดินใช้ปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง ภาษีที่เสียคืออาคารและที่ดินที่ใช้ปลูกอาคารที่ดินต่อเนื่อง เช่น ปลูกอาคารหลังหนึ่งบนที่ดินแล้วมีทางเดิน สนามหญ้า สวนพักผ่อน ซึ่งถือเป็นที่ดินต่อเนื่องอยู่ในข่ายเสียภาษีด้วย

อัตราภาษีโรงเรือนและที่ดิน เสียในอัตราร้อยละ 12.5 (สิบสองครึ่ง) ของค่ารายปี

คำว่า “ค่ารายปี” คือ ค่าเช่าที่ได้รับจากผู้เช่า แต่พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้หรือคำนวณค่ารายปีใหม่ได้ ค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วให้ใช้เป็นหลักสำหรับคำนวณค่าภาษีที่จะต้องเสียภาษีในปีต่อมาแต่มิใช่ถือเอาภาษีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นภาษีของปีต่อมา

การเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน สหกรณ์จะต้องเสียปีละครั้ง ณ สำนักงานเทศบาลหรือสำนักงานองค์การบริหารส่วนตำบลท้องที่ที่สหกรณ์ตั้งอยู่ วิธีการเสียภาษีคือ ไปรับแบบพิมพ์ ภ.ร.ด. 2 ภายในเดือนกุมภาพันธ์ หรือภายใน 30 วันนับแต่วันที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประกาศกรอรายการต่างๆ ลงในแบบพิมพ์ ภ.ร.ด. 2 แล้วส่งให้พนักงานเจ้าหน้าที่ พนักงานเจ้าหน้าที่จะคำนวณหาค่าภาษีที่ต้องเสียแล้วแจ้งให้สหกรณ์ทราบเพื่อให้ชำระภาษีภายใน 30 วัน หากไม่ชำระภาษีสหกรณ์จะต้องรับผิดชอบและต้องเสียภาษีเงินเพิ่มขึ้นอีก ดังนี้

(ก) หากไม่ชำระหนี้ตามกำหนดเวลาให้เพิ่มค่าภาษีอีกร้อยละ 2.5 แห่งค่าภาษีที่ค้างชำระ

(ข) เกิน 1 เดือนแต่ไม่เกิน 2 เดือน ให้เพิ่มค่าภาษีอีกร้อยละ 5

(ค) เกิน 2 เดือนแต่ไม่เกิน 3 เดือน ให้เพิ่มค่าภาษีอีกร้อยละ 7.50

(ง) เกิน 3 เดือนแต่ไม่เกิน 4 เดือน ให้เพิ่มค่าภาษีอีกร้อยละ 10

(จ) กรณีไม่ชำระภาษีและเงินเพิ่มภายใน 4 เดือน ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ ยึด อาศัยหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีเพื่อนำเงินมาชำระภาษีเพิ่มเติม เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ได้โดยไม่ต้องร้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึดแต่อย่างใด

บทกำหนดโทษของภาษีโรงเรือนและที่ดินคือผู้ใดละเลยไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ร.ด. 2 (เว้นแต่เหตุสุดวิสัย) ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 200 บาท ผู้ใดรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท ผู้ใดรู้อยู่แล้วหรือจงใจแจ้งความอันเป็นเท็จหรือให้ถ้อยคำเท็จโดยเจตนาละเลย หรือ โกงหรือวิธีใดวิธีหนึ่ง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือนหรือปรับไม่เกิน 500 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

เนื่องจากการเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น มักจะมีการเรียกเก็บค่าภาษีของปีปัจจุบันในงวดบัญชีถัดไป ทำให้สหกรณ์บันทึกการขายค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินในปีที่จ่ายค่าภาษี เช่น ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินของสหกรณ์ในปี 2547 จะเรียกเก็บในเดือนกุมภาพันธ์ 2548 และพนักงานบัญชีของสหกรณ์มักจะบันทึกการขายค่าภาษีดังกล่าวเป็นรายจ่ายของปี 2548 ไปซึ่งในเกณฑ์การรับรู้รายได้แล้ว สหกรณ์ต้องรับรู้เป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีของปี 2547 ตามที่ระบุในแบบประเมินภาษี ไม่ใช่ปีที่ชำระค่าภาษีจริง ทำให้สหกรณ์บันทึกการขายไม่ตรงกับงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น

แนวทางปฏิบัติ คือ สหกรณ์จะต้องตั้งค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินค้างจ่ายไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2547 โดยใช้จำนวนเงินภาษีที่ชำระในปีก่อนมาเป็นเกณฑ์อ้างอิง และหากต้องชำระค่าภาษีจริงสูงกว่าที่ตั้งค้างจ่ายไว้ สหกรณ์ต้องทำการปรับปรุงรายจ่ายให้ถูกต้องตามรอบระยะเวลาบัญชี นอกจากนี้สหกรณ์ควรยื่นแบบประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภายในเดือนมกราคม เพื่อให้ทางราชการประเมินภาษีที่จะต้องชำระและสามารถไปชำระให้เสร็จสิ้นได้ทันเวลา

### 3.2 แนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีบำรุงท้องที่

ตามพ.ร.บ. ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ระบุว่าภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากฐานทรัพย์สิน โดยจัดเก็บจากเจ้าของที่ดินไม่ว่าที่ดินนั้นจะทำประโยชน์หรือไม่หรือให้คนอื่นเช่า เจ้าของที่ดินทุกคนจะต้องเสียภาษี เว้นแต่มีจำนวนที่ดินเพียงเล็กน้อย เพื่ออยู่อาศัยหรือเพื่อประกอบอาชีพทำกินตามจำนวนที่กฎหมายกำหนดจึงได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ได้แก่ ที่ดินมีโฉนด ที่ดิน น.ส. 3 ก. ใบได้สวน หรือ ส.ค. 1 และไม่ว่าที่ดินนั้นจะเป็นที่ว่างเปล่า หรือมีโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างปลูกอยู่หรือไม่ หรือใช้ในการเพาะปลูกหรือเลี้ยงสัตว์ หรือประกอบกิจการโดยให้คนอื่นเช่าหรือทำกิจการเองก็ได้

ดังนั้นกรณีที่ดินที่สภครมเป็นเจ้าของที่ดิน ซึ่งมีกรรมสิทธิ์หรือครอบครองอยู่ในที่ดินไม่ เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน สภครมผู้ครอบครองมีหน้าที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ โดยราคาที่ดินที่นำมาใช้เป็นฐานในการเสียภาษี ถือเป็นราคาปานกลางตามที่คณะกรรมการคิราคาราปานกลางของกระทรวงมหาดไทยกำหนดขึ้นทุกๆ 4 ปี เพื่อใช้สำหรับเก็บภาษีบำรุงท้องที่โดยเฉพาะ

อัตราภาษีบำรุงท้องที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่จะมีทั้งหมดรวม 43 ชั้น ตั้งแต่ภาษีไร่ละ 0.50 – 400.00 บาท หากเจ้าของที่ดินได้ใช้ที่ดินเพื่อเป็นที่อยู่อาศัยของตนเอง เป็นที่เลี้ยงสัตว์ของตนเอง หรือประกอบกิจการของตนเองมีสิทธิ์ได้รับลดหย่อนไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่อย่างใดอย่างหนึ่งดังนี้

(ก) โดยเป็นที่ดินนอกเขตเทศบาลได้รับการลดหย่อนไม่เกิน 5 ไร่ แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 3 ไร่ไม่ได้

(ข) ในเขตเทศบาลตำบลได้รับการลดหย่อนไม่เกิน 1 ไร่ เว้นแต่เทศบัญญัติจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 200 ตารางวาไม่ได้

(ค) ในเขตเมืองพัทยา หรือเทศบาลเมือง หรือเทศบาลนคร ได้รับการลดหย่อนไม่เกิน 100 ตารางวา เว้นแต่ข้อบัญญัติหรือเทศบัญญัติจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 50 ตารางวาไม่ได้

(ง) ในเขตกรุงเทพมหานครในท้องที่ที่มีชุมชนหนาแน่นมากได้รับการลดหย่อนไม่เกิน 100 ตารางวา เว้นแต่ข้อบัญญัติ กทม. จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 50 ตารางวาไม่ได้

(จ) มีชุมชนหนาแน่นปานกลางได้รับการลดหย่อนไม่เกิน 1 ไร่ เว้นแต่ข้อบัญญัติ กทม. จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 100 ตารางวาไม่ได้

(ฉ) ชนบทได้รับการลดหย่อนได้ไม่เกิน 5 ไร่ เว้นแต่ข้อบัญญัติ กทม. กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 3 ไร่ไม่ได้

เจ้าของที่ดินต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ปีละ 1 ครั้งภายในเดือนเมษายนของทุกปี โดยยื่นแบบแสดงรายการที่ดิน (ภ.บ.ท. 5) ภายในเดือนมกราคมของปีแรกที่มีการตีราคาปานกลางของที่ดินและแบบแสดงรายการนี้ใช้ได้ทุกรอบ 4 ปี ที่ดินที่ตั้งอยู่ในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นใด (เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล เมืองพัทยา หรือกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี) ให้ยื่นแบบต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น โดยพนักงานเจ้าหน้าที่จะประกาศให้ทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 30 วัน

กรณีเป็นเจ้าของที่ดินใหม่หรือมีการเปลี่ยนแปลงจำนวนที่ดิน ต้องยื่นเรื่องต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในเขตองค์การปกครองท้องถิ่นนั้นภายใน 30 วัน นับแต่วันที่เป็นเจ้าของที่ดินใหม่ หรือได้มีการเปลี่ยนแปลงเนื้อที่ดินนั้น หากเจ้าของที่ดินไม่ปฏิบัติตามกฎหมายนอกจากจะเสียภาษีบำรุงท้องที่ประจำปีแล้ว ยังจะต้องเสียเงินเพิ่มอีกด้วย

(ก) ไม่ยื่นแบบแสดงรายการที่ดิน (ภ.บ.ท. 5) ตามเวลาที่กำหนดต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 10 ของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ เว้นแต่เจ้าของที่ดินยื่นแบบฯ ก่อนพนักงานเจ้าหน้าที่จะได้แจ้งให้ทราบถึงการละเว้นนั้น

(ข) กรณีนี้เสียเงินเพิ่มร้อยละ 5 ของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ กรณียื่นแบบแสดงรายการที่ดินโดยไม่ถูกต้องทำให้เสียภาษีฯ น้อยลง ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 10 ของภาษีบำรุงท้องที่ที่ประเมินเพิ่ม เว้นแต่เจ้าของที่ดินมาขอแก้ไขแบบแสดงรายการให้ถูกต้องก่อนพนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งการประเมิน

(ค) กรณีชี้เขตจำนวนที่ดินไม่ถูกต้อง ทำให้เสียภาษีน้อยลง ต้องเสียเงินเพิ่มอีก 1 เท่าของภาษีบำรุงท้องที่ที่ประเมินเพิ่ม เจ้าของที่ดินได้รับแจ้งการประเมินแล้วต้องชำระภาษีภายในเดือนมกราคม - เมษายนของทุกปี หากพ้นกำหนดต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 24 ต่อปี ของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

### 3.3 แนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีป้าย

ภาษีป้าย ตามพ.ร.บ. ภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ป้าย หมายความว่า ป้ายแสดงชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมายที่ใช้ในการประกอบการค้า หรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ หรือ โฆษณาการค้า หรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้ ไม่ว่าจะได้แสดงหรือโฆษณาไว้ที่วัตถุใดๆ ด้วย อักษร ภาพ หรือเครื่องหมายที่เขียน แกะสลัก จารึก หรือ ทำให้ปรากฏด้วยวิธีอื่นใด

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายคือ เจ้าของป้ายจะเป็นผู้เสียภาษีป้ายเป็นรายปี กรณีไม่มีผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายและหาตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายไม่ได้ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแจ้งการประเมินไปยังผู้ครอบครองป้ายนั้น และให้ผู้ครอบครองป้ายนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้าย

ป้ายที่ตั้งอยู่บนนอสังหาริมทรัพย์ของผู้อื่น และมีพื้นที่เกิน 2 ตารางเมตรต้องมีชื่อและที่อยู่ของเจ้าของป้ายเป็นอักษรไทยที่ชัดเจนตรงมุมขวาด้านล่างของป้ายด้วย ต้องแสดงหลักฐานการเสียภาษีป้ายไว้ ณ ที่เปิดเผย สถานที่ประกอบกิจการหรือการค้าด้วยป้ายของสหกรณ์ไม่ได้รับยกเว้นภาษีป้ายแต่อย่างใด ดังนั้น สหกรณ์เจ้าของป้าย มีหน้าที่เสียภาษีป้ายเป็นรายปี

อัตราภาษีป้ายนั้น มีดังนี้

1. ป้ายที่มีอักษรไทยล้วน คิดอัตรา 3 บาทต่อ 500 ตารางเซนติเมตร
2. ป้ายที่มีอักษรไทยปนกับอักษรต่างประเทศ และหรือปนกับภาพและเครื่องหมายอื่น คิดอัตรา 200 บาทต่อ 500 ตารางเซนติเมตร
3. ป้ายต่อไปนี้คิดอัตรา 40 บาทต่อ 500 ตารางเซนติเมตร

(1) ป้ายที่ไม่มีอักษรไทยไม่ว่าจะมีภาพหรือเครื่องหมายใดๆ หรือไม่

(2) ป้ายที่มีอักษรไทยบางส่วนหรือทั้งหมดอยู่ได้หรือต่ำกว่าอักษรต่างประเทศ พื้นที่ป้าย เมื่อคำนวณแล้ว ถ้ามีเศษเกิน 250 ตารางเซนติเมตรให้นับเป็น 500 ตารางเซนติเมตร ถ้าไม่เกิน 250 ตารางเซนติเมตรให้ปัดทิ้ง เมื่อคำนวณพื้นที่ของป้ายแล้ว ถ้ามีอัตราที่ต้องเสียภาษีป้ายต่ำกว่าป้ายละ 200 บาทให้เสียภาษีป้ายละ 200 บาท

พื้นที่ของป้ายไม่ว่าจะมีรูปร่างลักษณะอย่างไร คำนวณได้ดังนี้

(1) ป้ายมีขอบเขตกำหนดได้ ให้เอาส่วนกว้างที่สุด คูณ ด้วยส่วนยาวที่สุดของขอบเขตป้ายเป็นตารางเซนติเมตร

(2) ป้ายไม่มีขอบเขตกำหนดได้ ให้ถือว่าตัวอักษร ภาพ หรือเครื่องหมายที่อยู่ริมสุดเป็นขอบเขตสำหรับกำหนดส่วนกว้างที่สุดและยาวที่สุด

เจ้าของป้ายยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้าย (ภ.ป.1) ภายในเดือนมีนาคมของทุกปี โดยยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้าย (ภ.ป. 1) ณ สำนักงานเทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบลที่ป้ายแสดงอยู่ภายในเดือนมีนาคมของทุกปี หากไม่เสียภาษีป้ายต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มนอกจากภาษีป้ายที่ต้องเสียตามปกติ

เพื่อให้การเสียภาษีป้ายอยู่ในอัตราภาษีที่ต่ำ ในการจัดทำป้ายทุกประเภท ควรจะต้องมีอักษรไทยกำกับอยู่ด้านบนเหนือกว่าภาพสัญลักษณ์ของสหกรณ์ และจัดทำป้ายให้มีขนาดที่เหมาะสมไม่ใหญ่มากเกินไป



### 3.4 แนวทางปฏิบัติสำหรับปัญหาโดยทั่วไปเกี่ยวกับการเสียหายของสหกรณ์

จากการสัมภาษณ์ผู้มีหน้าที่เกี่ยวกับการเสียหายอากรของสหกรณ์พบว่าปัญหาสำคัญ คือ การขาดความรู้ความเข้าใจอย่างถ่องแท้ในหลักเกณฑ์ และวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีอากร พนักงานสหกรณ์แม้จะมีระดับการศึกษาที่ค่อนข้างสูง คือ ส่วนใหญ่สำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาตรี แต่ยังไม่มีการพัฒนาทางด้านวิชาการและการปฏิบัติงานเกี่ยวกับภาษีอากรเท่าที่ควร

แนวทางปฏิบัติ คือ สหกรณ์ควรส่งเสริมให้พนักงานได้รับการอบรมพัฒนาความรู้ความสามารถในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรให้มากขึ้น อาจเป็นลักษณะการประสานงานกับกรมสรรพากรในการจัดอบรมวิชาการเกี่ยวกับข้อกฎหมายใหม่ที่เปลี่ยนแปลงไปในแต่ละปี นอกจากนี้สหกรณ์ควรสมัครเป็นสมาชิกวารสารที่เกี่ยวกับวิชาการภาษีอากร เพื่อได้รับข้อมูลที่ปัจจุบันอยู่ตลอดเวลา

นอกจากการขาดการฝึกอบรมพัฒนาความรู้ที่เหมาะสมแล้ว ยังพบว่าผู้มีหน้าที่เกี่ยวกับการเสียหายอากรของสหกรณ์ยังขาดการนำเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีประสิทธิภาพเข้ามาช่วยในการปฏิบัติงานสหกรณ์อีกด้วย

แนวทางปฏิบัติ คือ สหกรณ์ควรส่งเสริมให้มีการนำเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีประสิทธิภาพเข้ามาใช้ในงานภาษีอากร เช่น การส่งเสริมให้พนักงานมี e-mail address รับข้อมูลข่าวสารทางอินเทอร์เน็ต การจัดตารางเวลาให้พนักงานค้นคว้าหาความรู้ทางอินเทอร์เน็ตให้พนักงาน สหกรณ์ศึกษาวิธีการขึ้นแบบแสดงรายการชำระภาษีผ่านระบบอินเทอร์เน็ต และทำการทดลองขึ้นแบบแสดงรายการชำระภาษีดังกล่าวด้วย ทั้งนี้นอกจากจะเป็นการฝึกฝนทักษะการใช้เทคโนโลยีแล้ว สหกรณ์ยังประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปเสียภาษี ณ ที่ทำการสรรพากรอีกด้วย

แนวทางการปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีอากรของสหกรณ์ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะสำเร็จลงมิได้หากขาดการร่วมมือปฏิบัติอย่างแท้จริง ทั้งฝ่ายผู้ปฏิบัติงานและฝ่ายสนับสนุนการปฏิบัติงาน ไม่ว่าจะเป็นฝ่ายบริหารงานสหกรณ์ซึ่งต้องเป็นผู้วางนโยบาย และกำหนดวัฒนธรรมองค์การให้มีการปฏิบัติอย่างเป็นรูปธรรมเกิดขึ้นในสหกรณ์ เจ้าหน้าที่หน่วยงานภาครัฐไม่ว่าจะเป็นเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร หรือ เจ้าหน้าที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ที่เป็นฝ่ายแนะนำความรู้ และการปฏิบัติที่ถูกต้องในการเสียภาษี สิ่งที่สำคัญที่สุด คือ การที่พนักงานสหกรณ์ผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับภาษีอากรตระหนักถึงความสำคัญของการเสียภาษีอากรอย่างถูกต้อง และพยายามแสวงหาความรู้และทักษะปฏิบัติที่ถูกต้องด้วยตนเอง โดยไม่ลี้ภัยทอดความรู้ไปยังบุคลากรฝ่ายอื่นๆ ของสหกรณ์เพื่อหาแนวทางพัฒนาสหกรณ์ร่วมกัน