

ปัญหาการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือ
วิชาชีพตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีเบี้ยประชุมกรรมการ
(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาวชนมน ทองพิลา

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2564

หัวข้อเอกัตศึกษา ปัญหาการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาซีพีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีเบี้ยประชุมกรรมการ

โดย นางสาวชนมน ทองพิลา

รหัสประจำตัว 638 00081 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศารทูล สันติवासะ
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม ศาสตราจารย์(พิเศษ) ดร.พล อีร์คุปต์

ปีการศึกษา 2564

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษาฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศารทูล สันติवासะ)

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม
(ศาสตราจารย์(พิเศษ) ดร.พล อีร์คุปต์)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้สามารถสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี เนื่องด้วยผู้เขียนได้รับความกรุณาและความช่วยเหลือจากศ.(พิเศษ) ดร.พล ธีรคุปต์ ผู้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาและเป็นผู้ที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากรเป็นอย่างมาก อาจารย์คอยให้คำแนะนำและเสียสละเวลา อีกทั้งมีส่วนในการผลักดันให้ผู้เขียนสามารถทำให้อกัตศึกษานับนี้เป็นรูปเป็นร่างขึ้นมาได้ และผศ.ดร.ศารทูล สันติวาสะ ที่สละเวลาช่วยให้คำแนะนำ ตั้งแต่แรกเริ่มที่ผู้เขียนเริ่มค้นหาหัวข้อที่จะทำการศึกษา และยังช่วยตรวจทานเนื้อหา รวมถึงการอ้างอิงต่าง ๆ อย่างละเอียด จนเอกัตศึกษานับนี้มีความสมบูรณ์ นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณอาจารย์ทุกท่านในหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ได้ถ่ายทอดวิชาความรู้ทั้งกฎหมายทั่วไปและกฎหมายภาษีอากร รวมถึงกระบวนการคิดให้แก่ผู้เขียนตลอดระยะเวลาที่ได้ทำการศึกษา

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณบิดา มารดา รวมถึงคุณเขมวิชาณ์ สุทธิกิจพงศ์สำหรับการอำนวยความสะดวกในการดำเนินชีวิตและให้การสนับสนุนทุกอย่าง เพื่อให้การเขียนเอกัตศึกษานับนี้เป็นไปด้วยความราบรื่น อีกทั้งยังเป็นกำลังใจให้ผู้เขียนเสมอ ยิ่งไปกว่านั้น หากผู้เขียนไม่ได้รับความช่วยเหลือจากคุณนันท์ธีรา นิธิตานนท์ คุณณัฐวดี บุญยะกาพิมพ์ และคุณอรณิชา ศิริลักษณ์พรที่คอยรับฟังปัญหาและให้คำปรึกษาเป็นอย่างดีมาตลอด ทั้งนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณทุกท่านที่มีส่วนเกี่ยวข้องในเอกัตศึกษานับนี้แต่ไม่ได้เอ่ยนามทั้ง พี่รหัสศ.ม.รุ่น 22 เพื่อน ๆ ศศ.ม.รุ่น 23 เพื่อน ๆ ระดับชั้นมัธยมศึกษา เพื่อน ๆ ระดับชั้นมหาวิทยาลัย รวมถึงเพื่อน ๆ พี่ๆ และน้อง ๆ ที่บริษัททุกท่าน

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานับนี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ที่สนใจไม่มากนักน้อย และหากมีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนต้องขออภัยไว้ ณ โอกาสนี้ด้วย

นางสาวชนมน ทองพิลา

บทคัดย่อ

เอกัตศึกษาระดับนี้มุ่งศึกษาเกี่ยวกับการพิจารณาขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะความหมายของการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพนั้นมีความสำคัญต่อการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวเป็นอย่างมาก เนื่องจากยังมีการใช้บังคับที่ผิดเพี้ยนออกไปจากหลักการที่แท้จริง และปัญหาการตีความของหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายอีกด้วย ทั้งนี้ ผู้เขียนมุ่งศึกษาเฉพาะในประเด็นของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรรมการซึ่งได้รับค่าตอบแทนเป็นเบี้ยประชุมกรรมการ โดยในช่วงแรกของการประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีการค่านั้น การดำรงตำแหน่งเป็นกรรมการจัดเป็นการให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากเบี้ยประชุมกรรมการ และต่อมา ในปี พ.ศ.2558 ได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 205 ที่กำหนดให้การปฏิบัติงานในฐานะกรรมการไม่ถือว่าเป็นการให้บริการและส่งผลให้การปฏิบัติงานในฐานะกรรมการได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผลของการศึกษาพบว่า การกระทำในฐานะกรรมการเป็นการกระทำที่ไม่เข้าขอบเขตความหมายของการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ หรือไม่ใช่การกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ เนื่องจากกรรมการเป็นผู้แทนของบริษัทหรือหน่วยงานราชการที่เป็นนิติบุคคลซึ่งมีสถานะเป็นบุคคลในทางกฎหมายและดำเนินการตามวัตถุประสงค์หรือข้อบังคับ ซึ่งเป็นการใช้อำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการควบคุมกิจการต่างๆ และสอดคล้องกับกฎหมายของทั้งสหภาพยุโรปและราชอาณาจักรบาห์เรนที่กำหนดให้บุคคลซึ่งดำเนินการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ไม่ใช่ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ รวมถึงการกระทำดังกล่าวโดยรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือหน่วยงานอื่นใดของรัฐซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายมหาชนที่ได้กระทำในฐานะที่เป็นองค์กรมหาชนนั้น เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายในการควบคุมกิจการต่าง ๆ (regulatory activity) ซึ่งมีใช้การประกอบธุรกิจการค้าใด ๆ ด้วยเหตุนี้จึงทำให้การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการไม่ควรอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตั้งแต่แรก

ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงได้เสนอแนะให้การตีความในความหมายของการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพควรตีความตามหลักการทางภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อทำให้เกิดการบังคับใช้กฎหมายที่ถูกต้องตามเจตนารมณ์ ซึ่งจะทำการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพตามประมวลรัษฎากรนั้น หมายถึง การกระทำในทางการค้าเป็นปกติธุระ หรือเป็นการกระทำในทางการค้าอย่างเป็นอิสระ และมีการดำเนินการอย่างต่อเนื่อง เพื่อวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ โดยทั่วไปจึงไม่รวมถึงการขายสินค้าหรือให้บริการ

โดยหน่วยงานของรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือหน่วยงานอื่นใดของรัฐซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายมหาชนที่ได้กระทำในฐานะที่เป็นองค์กรมหาชน ซึ่งเป็นการใช้อำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการควบคุมกิจการต่าง ๆ นอกจากนี้ ควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรที่มีความชัดเจน โดยเฉพาะในเรื่องของการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ซึ่งอาจกำหนดเป็นข้อบ่งชี้ต่าง ๆ ที่จะช่วยในการระบุว่า การกระทำใดเข้าข่ายเป็นกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ หรืออาจใช้ความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่เป็นส่วนหนึ่งในการกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวก็ได้

สารบัญ

	หน้า
กิตติกรรมประกาศ	ก
บทคัดย่อ	ข
สารบัญ	ง
สารบัญตาราง	ฉ
สารบัญแผนภาพ	ช
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	3
1.3 สมมติฐานของการศึกษา	3
1.4 ขอบเขตของการศึกษา	3
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
บทที่ 2 การกำหนดขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร และลักษณะหน้าที่งาน ของกรรมการ	5
2.1 ขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร	5
2.1.1 การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ	5
2.1.2 การกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ	11
2.2 ลักษณะหน้าที่งานของกรรมการ	13
2.2.1 ความหมายของกรรมการ	14
2.2.2 ประเภทของกรรมการ	15
2.2.3 รูปแบบของคำตอบแทนกรรมการ	19
บทที่ 3 การกำหนดขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของต่างประเทศ	22
3.1 ขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรป	24
3.1.1 ผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Taxable persons)	25
3.1.2 กิจกรรมทางเศรษฐกิจ (economic activity)	28

3.2	ขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มในราชอาณาจักรบาห์เรน	31
3.2.1	ผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Taxable persons)	32
3.2.2	กิจกรรมทางเศรษฐกิจ (economic activity)	36
บทที่ 4	ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรรมการ	45
4.1	ความไม่ชัดเจนของการตีความเกี่ยวกับการขายสินค้าหรือหรือการให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ	45
4.2	ความไม่เหมาะสมของเหตุผลในการประกาศยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	48
4.3	ความไม่เหมาะสมของประเภทกรรมการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	50
บทที่ 5	บทสรุปและข้อเสนอแนะ	52
5.1	บทสรุป	52
5.2	ข้อเสนอแนะ	54
บรรณานุกรม	56

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 1 : ลักษณะหน้าที่งานของกรรมการบริษัทประเภทต่าง ๆ	17
ตารางที่ 2 : เปรียบเทียบขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างกฎหมายของสหภาพยุโรปและ ราชอาณาจักรบาห์เรน	41

สารบัญแนภาพ

หน้า

แผนภาพที่ 1 : องค์ประกอบของผู้ประกอบการตามประมวลรัษฎากร	9
แผนภาพที่ 2 : แผนภูมิสรุปรูปแบบของค่าตอบแทนกรรมการ โดยแสดงเป็นร้อยละของ บริษัทจดทะเบียนที่เข้าร่วมโครงการสำรวจ	14
แผนภาพที่ 3 : ระบบกฎหมายของสหภาพยุโรป	23
แผนภาพที่ 4 : องค์ประกอบของผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของสหภาพยุโรป .	27
แผนภาพที่ 5 : ความหมายของกิจกรรมทางเศรษฐกิจในสหภาพยุโรป	29
แผนภาพที่ 6 : ระบบการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรบาห์เรน	31
แผนภาพที่ 7 : องค์ประกอบของผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของราชอาณาจักร บาห์เรน	35

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในสมัยนายอานันท์ ปันยารชุนดำรงตำแหน่งเป็นนายกรัฐมนตรีหรือตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2535 เป็นต้นมา ได้มีการประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีการค้า โดยภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะจัดเก็บจากฐานการบริโภคซึ่งตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี¹ สำหรับฐานรายได้ในส่วนที่เกินหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปี² ทั้งนี้คำว่า “บริการ หมายถึง การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า”³ และการดำรงตำแหน่งเป็นกรรมการบริษัทในช่วงเวลานั้นก็จัดเป็นการให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานรายได้ของหน้าที่งานกรรมการ⁴

ต่อมาในปี พ.ศ.2558 ได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 205 ที่กำหนดให้การปฏิบัติงานในฐานะกรรมการบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด กรรมการโดยตำแหน่ง และกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิตามที่กฎหมายกำหนด และกรรมการที่ได้รับการแต่งตั้งโดยราชการ ไม่ถือว่าเป็นการให้บริการและส่งผลให้การปฏิบัติงานในฐานะกรรมการได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับการปฏิบัติงานในฐานะกรรมการ หากตีความตามความหมายของ “บริการ” ที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นพบว่า การปฏิบัติงานในฐานะกรรมการเป็นการให้บริการ เนื่องจากเป็นการกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า แต่การปฏิบัติงานดังกล่าวมิใช่การกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเสียมากกว่า เนื่องจากการขายสินค้าหรือการให้บริการซึ่งรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือ

¹ มาตรา 77/1 (5) ประกอบมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร

² มาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548

³ มาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร

⁴ วิไล วัชรชัยสิริกุล และศักดิ์ชาย ศิริรักษ์, คำตอบแทนกรรมการบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ กับการหลงลืมเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม [ออนไลน์], 22 สิงหาคม 2547. แหล่งที่มา: https://www.phasinconsultant.com/attachments/view/?attach_id=36222 [สืบค้นเมื่อวันที่ 10 กันยายน พ.ศ. 2564]

หน่วยงานอื่นใดของรัฐซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายมหาชนที่ได้กระทำในฐานะที่เป็นองค์กรมหาชนนั้น เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายในการควบคุมกิจการต่าง ๆ (regulatory activity) ซึ่งมีใช้การประกอบธุรกิจ - การค้าใด ๆ⁵ ด้วยเหตุนี้ การออกประกาศฯ เพื่อยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่กล่าวว่า การปฏิบัติงานในฐานะกรรมการไม่ถือว่าเป็นการให้บริการนั้น ในความเห็นของผู้ศึกษาจึงเห็นว่าไม่มีเหตุผลอันสมควร

จากปัญหาข้างต้น พบว่า การพิจารณาขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะความหมายของการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพนั้นมีความสำคัญต่อการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวเป็นอย่างมาก เนื่องจากยังมีการใช้บังคับที่ผิดเพี้ยนออกไปจากหลักการที่แท้จริงซึ่งมีสาเหตุมาจากความเร่งรีบในการประกาศใช้กฎหมายให้ทันในช่วงที่มีสภาพพิเศษในปี พ.ศ.2534 และปัญหาการตีความของหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายอีกด้วย ทั้งนี้ในต่างประเทศ ได้แก่ สหภาพยุโรป และราชอาณาจักรบาห์เรนที่ทางผู้เขียนเลือกมาศึกษานั้น ได้มีการกำหนดขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม และหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าการกระทำใดเป็นการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพไว้อย่างชัดเจน

ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงจัดทำเอกัตศึกษานี้ขึ้น เพื่อศึกษาขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ และเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรรมการซึ่งได้รับค่าตอบแทนเป็นเบี้ยประชุมกรรมการ

⁵ ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล อีร์คุปต์, “23 ปี กับภาษีมูลค่าเพิ่ม,” ใน 72 ปี ครูผู้อุทิศตนเพื่อวิชาชีพกฎหมาย ศาสตราจารย์พิเศษประสิทธิ์ โหมะโลกกุล, รองศาสตราจารย์อติพันธ์ เชื้อบุญชัย, บรรณาธิการ. (กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558), หน้า 253.

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาการกำหนดขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ทั้งในส่วนของ การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ และการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ
- 2) เพื่อศึกษาลักษณะหน้าทำงานของกรรมการ รวมถึงกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ทั้งในส่วนของความหมาย ประเภท และรูปแบบของค่าตอบแทนกรรมการ
- 3) เพื่อศึกษาเปรียบเทียบการกำหนดขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของ ต่างประเทศ ได้แก่ สหภาพยุโรป และราชอาณาจักรบาห์เรน และนำมาวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรรมการของประเทศไทย
- 4) เพื่อเสนอแนะแนวทางสำหรับการพิจารณาและการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับขอบเขต การใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะเรื่อง การกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ในกรณีของกรรมการ

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การกระทำในฐานะกรรมการซึ่งมีค่าตอบแทนเป็นเบี้ยประชุมกรรมการนั้น เป็นการกระทำที่ไม่เข้าขอบเขตความหมายของการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ จึงไม่ควรอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

การศึกษาในเอกัตศึกษาฉบับนี้ ผู้ศึกษาจะทำการศึกษากำหนดขอบเขตการใช้บังคับ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร โดยศึกษาเปรียบเทียบกับ การกำหนดขอบเขตการใช้บังคับ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้แก่ สหภาพยุโรป และราชอาณาจักรบาห์เรน ซึ่งมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าการกระทำใดเป็นการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพไว้อย่างชัดเจน เพื่อนำมาวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรรมการซึ่งมีค่าตอบแทนเป็นเบี้ยประชุม กรรมการและได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 205

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

การดำเนินการวิจัยด้วยวิธีการศึกษาค้นคว้าเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษา ค้นคว้า รวบรวม วิเคราะห์ข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย เช่น ประมวลรัษฎากร ประมวล - กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด เป็นต้น บทความ วิทยานิพนธ์ งานวิจัย รวมถึงข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตที่เกี่ยวข้องกับขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มและลักษณะหน้าที่งาน ของกรรมการ เมื่อรวบรวมข้อมูลได้แล้วก็ทำการประเมินถึงความครบถ้วน ถูกต้อง ความน่าเชื่อถือของ ข้อมูล รวมถึงปรึกษากับอาจารย์ที่ปรึกษาซึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญในเรื่องที่ทำการวิจัย เพื่อนำข้อมูลดังกล่าวมา วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรรมการและศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายของ ต่างประเทศ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1) เพื่อให้เข้าใจถึงการกำหนดขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ทั้งในส่วนของการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ และการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ
- 2) เพื่อให้เข้าใจถึงลักษณะหน้าที่งานของกรรมการ รวมถึงกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ทั้งในส่วนของความหมาย ประเภท และรูปแบบของค่าตอบแทนกรรมการ
- 3) เพื่อให้สามารถเปรียบเทียบการกำหนดขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย ของต่างประเทศ ได้แก่ สหภาพยุโรป และราชอาณาจักรบารท์เรน และสามารถวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรรมการของประเทศไทยได้
- 4) เพื่อให้สามารถเสนอแนะแนวทางสำหรับการพิจารณาและการกำหนดหลักเกณฑ์ เกี่ยวกับขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะเรื่องการทำในทางธุรกิจ หรือวิชาชีพในกรณีของกรรมการได้

บทที่ 2

การกำหนดขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร และลักษณะหน้าที่งานของกรรมการ

การพิจารณาขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะความหมายของการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพนั้นมีความสำคัญต่อการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวเป็นอย่างมาก เพราะยังมีการบังคับใช้ที่ผิดเพี้ยนออกไปจากหลักการที่แท้จริงตามสาเหตุที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 1 ดังนั้น เพื่อให้การบังคับใช้เป็นไปด้วยความถูกต้องตามเจตนารมณ์ของกฎหมายแล้ว จึงจำเป็นต้องเข้าใจถึงขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ทั้งในส่วนของ การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ และการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ เอกัตศึกษาฉบับนี้จึงทำการศึกษาในเรื่องการกำหนดขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร (2.1) และลักษณะหน้าที่งานของกรรมการ (2.2) ที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มของการกระทำในฐานะกรรมการ ซึ่งมีคำตอบแทนเป็นเบี้ยประชุมกรรมการ

2.1 ขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้การกระทำดังต่อไปนี้ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร (2.1.1) และการนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า ทั้งนี้ การศึกษาในกรณีของกรรมการนั้นไม่ได้มีความเกี่ยวข้องกับการนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า เนื่องจากเป็นปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติงานในฐานะกรรมการจึงไม่มีประเด็นในส่วนของ การนำเข้าสินค้าแต่อย่างใด โดยจะเริ่มศึกษาในความหมายของการขายสินค้า การให้บริการ และผู้ประกอบการ ซึ่งจะนำไปสู่การศึกษาเกี่ยวกับการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ (2.1.2) ดังนี้

2.1.1 การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

ดังที่ได้กล่าวไปแล้วในข้างต้นว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการซึ่งเป็นภาษีที่มุ่งเน้นไปที่การกระทำและการประกอบกิจการเป็นสำคัญ จึงจำเป็นต้องศึกษาความหมายของ 3 องค์ประกอบ ดังนี้

1) การขายสินค้า

ตามมาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายของ “สินค้า” ว่าหมายถึง ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด และตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายของ “การขาย” ไว้ว่าเป็นการจำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะ มีประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ ในหลายกรณี⁶ ซึ่งมีความหมายที่กว้างเป็นอย่างมาก ทำให้การขายที่จะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงจะต้องมีการระบุคำว่า “โดยผู้ประกอบการ” ประกอบอยู่ด้วย ซึ่งจะศึกษาในหัวข้อลำดับถัดไป อย่างไรก็ตามการระบุดังกล่าว เพื่อเป็นการบ่งชี้ว่าการกระทำในการขายสินค้านั้นมีวัตถุประสงค์ในทางการค้าเป็นปกติธุระ

อย่างเช่น การที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งซื้อรถยนต์มาเพื่อใช้งานในชีวิตประจำวัน และต่อมาได้ตัดสินใจขายรถยนต์คันดังกล่าว การขายนั้นจึงเข้าลักษณะเป็นการขาย เนื่องจากเป็นจำหน่าย จ่าย โอนสินค้า โดยมีประโยชน์หรือค่าตอบแทน แต่ไม่ได้อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะการขายดังกล่าวนี้ยังขาดวัตถุประสงค์ในทางการค้าเป็นปกติธุระ ในทางกลับกัน หากเปลี่ยนผู้ขายเป็นบริษัทที่มีการจำหน่ายรถยนต์เป็นปกติธุระและบริษัทได้ทำการขายรถยนต์ให้กับลูกค้า การขายรถยนต์นั้นจึงจะเข้าลักษณะการขายที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁶ การขายให้หมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใด ๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเอง โดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง

(ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในประกอบการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือ และหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากัน หรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากัน หรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

(ช) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ทั้งนี้ มีแนววินิจฉัยในข้อหาหรือของกรมสรรพากรของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับประเด็นนี้⁷ โดยมีใจความสำคัญว่า บริษัทก่อสร้างคอนโดมิเนียม ซึ่งขายห้องชุดพร้อมตกแต่งในราคาเป็น Package รวมเฟอร์นิเจอร์ เฉพาะราคาห้องชุดไม่รวมถึงเฟอร์นิเจอร์เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ในส่วนของเฟอร์นิเจอร์เป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) และมาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งที่จริงแล้ว บริษัทฯ ดำเนินกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ซึ่งไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาตั้งแต่แรก และบริษัทฯ ไม่ได้ดำเนินธุรกิจในการขายเฟอร์นิเจอร์เป็นปกติธุระ แต่กลับต้องอยู่ในฐานะผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของเฟอร์นิเจอร์ซึ่งแสดงให้เห็นว่า การวินิจฉัยของกรมสรรพากรมุ่งพิจารณาเฉพาะในส่วนของความหมายการขายสินค้าเท่านั้น แต่ไม่ได้พิจารณาถึงวัตถุประสงค์ของการขายว่าเป็นในทางการค้าตามปกติธุระหรือไม่⁸

นอกจากนี้ “การขาย” ระหว่างประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ตามมาตรา 453 ซึ่งวางหลักว่า การซื้อขาย คือ สัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่งที่เรียกว่าผู้ขาย โอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งที่เรียกว่าผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย ทำให้เห็นได้ว่า ความหมายระหว่าง 2 ประมวลกฎหมายนั้นมีความแตกต่างกัน โดยความหมายตามประมวลรัษฎากรนั้นกว้างกว่า⁹ และยังมีมุ่งเน้นไปที่การขายโดยผู้ประกอบการอีกด้วย

ดังนั้น หากจะตีความการขายตามประมวลรัษฎากร เพื่อพิจารณาขอบเขตในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จึงต้องพิจารณาทั้งในส่วนของความหมายของการขายและต้องมีการบ่งชี้ว่าการกระทำดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ในทางการค้าเป็นปกติธุระหรือไม่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ได้กระทำโดยผู้ประกอบการหรือไม่นั่นเอง

⁷ กรมสรรพากร, ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่หนังสือ กค 0702/298 [ออนไลน์], 15 มกราคม 2552. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/40698.html> [สืบค้นเมื่อวันที่ 6 กันยายน พ.ศ. 2564]

⁸ ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ชีรคุปต์, “23 ปี กับภาษีมูลค่าเพิ่ม,” เรื่องเดิม, หน้า 258-259.

⁹ กัญญารัตน์ นวรัตน์ไพบูลย์, “ปัญหาในการหาฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจการเฉพาะ: กรณีศึกษารายได้ค่าบำเหน็จและค่าจ้างในธุรกิจรับประกันชีวิต,” (เอกัตศึกษาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 11-12.

2) การให้บริการ

ตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายของ “การให้บริการ” ว่าเป็นการกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึง การใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ¹⁰ ดังนั้น การให้บริการก็คือ การกระทำอื่นใดที่นอกเหนือจากการขายสินค้า นอกจากนี้ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ยังกำหนดให้ การให้บริการในราชอาณาจักร ให้หมายถึง การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร รวมถึงกรณีการให้บริการนั้นในต่างประเทศด้วย เช่น การให้บริการนำเที่ยวในต่างประเทศ เป็นต้น และกรณีการให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรนั้น ก็ถือเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรด้วยเช่นกัน

ในทำนองเดียวกับกับการขายสินค้า การให้บริการก็มีความหมายที่กว้างเช่นกัน ทำให้การให้บริการที่จะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงจะต้องมีการระบุคำว่า “โดยผู้ประกอบการ” ประกอบอยู่ด้วย เพราะการระบุดังกล่าวเป็นการบ่งชี้ว่าการกระทำดังกล่าวนั้นมีวัตถุประสงค์ในทางการค้า เป็นปกติธุระ เช่น การรับเหมาก่อสร้างของบริษัทก่อสร้าง การรับจ้างให้คำปรึกษาของธุรกิจคำปรึกษา การให้บริการรับจ้างผลิตของสิ่งของตามแบบที่ผู้ว่าจ้างกำหนดไม่ว่าผู้ว่าจ้างหรือผู้รับจ้างจะเป็นผู้จัดหาวัสดุอุปกรณ์ เป็นต้น โดยตัวอย่างดังกล่าวเป็นการให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

นอกจากนี้ หากกิจการมีปัญหาว่า การกระทำในรูปแบบใดเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการ มาตรา 77/5 ก็ได้มีการกำหนดให้อำนาจอธิบดีในการวินิจฉัยและให้ถือว่าคำวินิจฉัยของอธิบดีเป็นที่สิ้นสุด อย่างเช่น กิจการภัตตาคารที่เป็นกิจการขายอาหารหรือเครื่องดื่มไม่ว่าชนิดใด ๆ รวมทั้งกิจการรับจ้างปรุงอาหารหรือเครื่องดื่ม ไม่ว่าในหรือนอกสถานที่ซึ่งจัดไว้ให้ประชาชนเข้าไปบริโภคได้¹¹

¹⁰ ทั้งนี้ การให้บริการไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

¹¹ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, **เรียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับนักบัญชี ตอนที่ 9 โครงสร้างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม: การให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ** [ออนไลน์], 28 มกราคม 2564. แหล่งที่มา: <https://www.taxguruthai.com/topic/187> [สืบค้นเมื่อวันที่ 7 กันยายน พ.ศ. 2564]

เข้าลักษณะเป็นการให้บริการรายย่อยแก่บุคคลจำนวนมาก ในทำนองเดียวกับกิจการโรงแรม กิจการซ่อมแซมทุกชนิด กิจการโรงภาพยนตร์ และกิจการสถานบริการน้ำมัน¹²

ดังนั้น หากจะตีความการให้บริการตามประมวลรัษฎากร เพื่อพิจารณาขอบเขตในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จึงต้องพิจารณาทั้งในส่วนของความหมายของการให้บริการและได้กระทำโดยผู้ประกอบการ เพื่อเป็นการบ่งชี้ว่าการกระทำดังกล่าวนั้น มีวัตถุประสงค์ในทางการค้าเป็นปกติธุระหรือไม่ เช่นเดียวกับการขายสินค้า

3) ผู้ประกอบการ

ในประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้ประกอบการที่กระทำการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระนั้น เป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1 (1) และในส่วนของความหมายของ “ผู้ประกอบการ” ตามมาตรา 77/1(5) ได้กำหนดไว้ว่าหมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ ซึ่งให้สามารถแบ่งองค์ประกอบของผู้ประกอบการออกเป็น 3 องค์ประกอบ¹³ ดังนี้



แผนภาพที่ 1 : องค์ประกอบของผู้ประกอบการตามประมวลรัษฎากร

¹² ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 32) เรื่อง กำหนดลักษณะและเงื่อนไขของการประกอบกิจการขายสินค้าในลักษณะขายปลีกหรือประกอบกิจการให้บริการในลักษณะบริการรายย่อยแก่บุคคลจำนวนมาก ให้เป็นกิจการค้าปลีกตามมาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากร ประกาศ ณ วันที่ 7 กรกฎาคม พ.ศ. 2535

¹³ บริษัท ธรรมนิติการบัญชีและภาษีอากร จำกัด, วิเคราะห์ปัญหาหน่วยงานของรัฐกับการเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (ตอนที่ 1) [ออนไลน์], 16 มกราคม 2560. แหล่งที่มา:

<https://www.dha.co.th/th/news/ข่าวสารทั่วไป/906> [สืบค้นเมื่อวันที่ 8 กันยายน พ.ศ. 2564]

องค์ประกอบที่ 1 ผู้ประกอบการต้องเป็นบุคคล โดยมาตรา 77/1 (1) ได้กำหนดให้ “บุคคล” หมายถึง บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล หรือนิติบุคคล ทั้งนี้ “บุคคลธรรมดา” ให้หมายความรวมถึง กองมรดกตามมาตรา 77/1 (2) ด้วย ในส่วนของ “คณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล” มาตรา 77/1 (3) ได้กำหนดความหมายไว้ว่าเป็น ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน หรือมูลนิธิที่มีโชินิติบุคคล และให้หมายความรวมถึงหน่วยงาน หรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไป อันมิใช่นิติบุคคลและสุดท้าย 77/1 (4) ได้กำหนดความหมายของ “นิติบุคคล” ว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39¹⁴ องค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 สหกรณ์ และองค์กรอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล เช่น กระทรวง ทบวง กรม องค์การรัฐวิสาหกิจต่าง ๆ องค์การบริหารราชการส่วนจังหวัด กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา เป็นต้น

องค์ประกอบที่ 2 ผู้ประกอบการต้องขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ อย่างไรก็ตามในประมวล - รัษฎากรไม่ได้กำหนดนิยามของคำว่า “ธุรกิจ” หรือ “วิชาชีพ” ไว้โดยเฉพาะ ซึ่งทำให้เกิดปัญหาความผิดเพี้ยนของการตีความในความหมายของคำดังกล่าว จนนำมาสู่การศึกษาในเอกัตศึกษานี้ และจะกล่าวถึงโดยละเอียดในหัวข้อ 2.1.2 ต่อไป ทั้งนี้ ในเบื้องต้นหากบุคคลใดที่ไม่ได้กระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพก็ไม่ใช่ผู้ประกอบการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

¹⁴ ได้แก่

- (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย
- (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- (3) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- (4) กิจการร่วมค้า
- (5) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47(7)(ข)

องค์ประกอบที่ 3 หากเข้าองค์ประกอบ 1 และ 2 ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นก็เป็น ผู้ประกอบการแล้ว ทั้งนี้ ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ และหากมีรายได้ถึงเกณฑ์ ตามที่กฎหมายกำหนด ผู้ประกอบการรายดังกล่าวมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁵ ซึ่งหาก ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภายในเวลาที่กำหนดต้องเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่มตามมาตรา 88 (6) แห่งประมวล - รัษฎากร และระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับตามมาตรา 90/2 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงต้องพิจารณาว่าเข้าลักษณะบุคคลตามมาตรา 77/1 (1) - (4) ที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นหรือไม่ และต้องกระทำการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ หากเข้าลักษณะดังกล่าวก็จะอยู่ในขอบเขตที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตาม ประมวลรัษฎากร

2.1.2 การกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ

จากที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อก่อนว่าในประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการกำหนดนิยามของคำว่า “ธุรกิจ” หรือ “วิชาชีพ” ไว้ ผู้ศึกษาจึงเข้าไปศึกษาความหมายในพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน โดยคำว่า “ธุรกิจ” หมายถึง “การงานประจำเกี่ยวกับอาชีพค้าขาย หรือกิจการอย่างอื่นที่สำคัญและที่ ไม่ใช่ราชการ” หรือ “การประกอบกิจการเพื่อมุ่งการค้าหากำไร” ในส่วนของคำว่า “วิชาชีพ” หมายถึง “วิชาที่จะนำไปใช้ในการประกอบอาชีพ เช่น วิชาแพทย์ วิชาช่างไม้ วิชาช่างยนต์” และในทางปฏิบัติอาจ ตีความได้ว่า “วิชาชีพ” หมายถึง ผู้ที่ประกอบอาชีพที่อาศัยความชำนาญและความรู้ในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง โดยที่ความชำนาญและความรู้ดังกล่าวมาจากการศึกษาเล่าเรียน ประสบการณ์ รวมถึงการฝึกฝนอบรมจน เกิดความเชี่ยวชาญในเรื่องนั้น ๆ โดยเฉพาะ¹⁶

¹⁵ ศาสตราจารย์พิเศษไพจิตร โจนวานิช, อาจารย์ชุมพร เสนไสย และอาจารย์สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร เล่ม 2, (กรุงเทพฯ: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561), หน้า 4-088.

¹⁶ ดิษฐ์สกุล ดิษฐ์เจริญ, ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพวิศวกรรม [ออนไลน์], 2561. แหล่งที่มา: <http://www.lawgrad.ru.ac.th/Abstracts/282> [สืบค้น เมื่อวันที่ 9 กันยายน พ.ศ. 2564]

นอกจากนี้ ยังมีกรณีที่ความการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ โดยใช้หลักการของ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นภาษีการขายและจัดเก็บจากการประกอบธุรกิจต่าง ๆ ของผู้ประกอบการ ทำให้การ กระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ หมายถึง การกระทำในทางการค้า และการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือหน่วยงานอื่นใดของรัฐซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายมหาชนที่ได้กระทำ ในฐานะที่เป็นองค์กรมหาชนซึ่งเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายในการควบคุมกิจการต่าง ๆ (regulatory activity) จึงไม่ใช่การกระทำในทางการค้าแต่อย่างใด¹⁷

ทั้งนี้ มีแนววินิจฉัยในข้อหาหรือของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาในการ ตีความของการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ซึ่งเกี่ยวกับหน่วยงานของรัฐที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย¹⁸ โดยมึ ใจความสำคัญว่า สถาบันฯ ที่จัดตั้งขึ้นตามมาตรา 7 แห่งพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง (องค์การมหาชน) พ.ศ. 2554 เข้าลักษณะเป็นผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ และมีหน้าที่ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยสถาบันฯดังกล่าว เป็นหน่วยงานของรัฐและมีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุม ดูแล ระบบคุณวุฒิวิชาชีพ และให้การรับรององค์กรที่มีหน้าที่รับรองสมรรถนะของบุคคลตามมาตรฐานอาชีพ โดยการออกและเก็บค่าธรรมเนียมของใบประกาศนียบัตรคุณวุฒิวิชาชีพและหนังสือรับรองมาตรฐาน อาชีพให้แก่บุคคลนั้น ด้วยเหตุนี้เองทำให้เห็นได้ว่า แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรไม่ได้มีการอธิบายเหตุผล ว่าเพราะเหตุใด สถาบันฯที่เป็นหน่วยงานของรัฐและมีการใช้อำนาจตามกฎหมายในการควบคุมระบบ คุณวุฒิวิชาชีพ ถึงเข้าลักษณะเป็นการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ

ดังนั้น ในการตีความความหมายของการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ผู้ใช้กฎหมาย จึงควรศึกษาเจตนารมณ์หรือวัตถุประสงค์ของกฎหมายแต่ละฉบับเป็นสำคัญ เพราะการตีความด้วย ความไม่เข้าใจอย่างถ่องแท้ นั้น จะทำให้การทำความเข้าใจเนื้อหาของกฎหมายดังกล่าวคลาดเคลื่อนไปได้ ทั้งนี้ การกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพในการศึกษานี้ เป็นการตีความในส่วนของกฎหมายภาษีอากร จึงควรใช้หลักการทางภาษีมูลค่าเพิ่มในการศึกษาความหมายตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น และทำให้สรุป ได้ว่า การกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพตามประมวลรัษฎากรนั้น หมายถึง การกระทำในทางการค้าเป็น ปกติธุระ และไม่ใช่การใช้อำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการควบคุมกิจการต่าง ๆ ที่กระทำโดยหน่วยงาน ของรัฐ

¹⁷ ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ชีรคุปต์, “23 ปี กับภาษีมูลค่าเพิ่ม,” เรื่องเดิม, หน้า 252-253.

¹⁸ กรมสรรพากร, **ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่หนังสือ กค 0702/พ.6910** [ออนไลน์], 31 ตุลาคม 2560. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/27938.html> [สืบค้นเมื่อวันที่ 6 กันยายน พ.ศ. 2564]

2.2 ลักษณะหน้าที่งานของกรรมการ

ในระยะแรกประเทศไทยมีการจัดการองค์กรทางปกครองแบบศูนย์รวมอย่าง กระทรวง ทบวง กรม และมีคณะรัฐมนตรีเป็นผู้ควบคุมดูแล ซึ่งเรียกว่า ความรับผิดชอบของบุคคลคนเดียว โดยอำนาจการตัดสินใจรวมถึงความรับผิดชอบต่าง ๆ ตกไปอยู่ที่บุคคลเพียงคนเดียว และทำให้เกิดความสะดวกรวดเร็วในการปฏิบัติงาน แต่ในขณะเดียวกันก็อาจทำให้เกิดความไม่รอบคอบ และใช้อำนาจเพื่อผลประโยชน์ของตนเองรวมถึงพวกพ้อง เพราะไม่มีการคานอำนาจกัน¹⁹

ในระยะต่อมาจึงเริ่มมีการบริหารงานโดยใช้ระบบคณะกรรมการซึ่งมีกรรมการหลาย ๆ คน แล้วแต่ข้อบังคับของแต่ละหน่วยงานหรือกฎหมายที่เข้ามาทำหน้าที่ในการตัดสินใจ และร่วมกันรับผิดชอบในหน้าที่งานต่าง ๆ ทำให้เป็นการป้องกันการผูกขาดอำนาจไว้ที่บุคคลเพียงคนเดียว จนระบบดังกล่าวเป็นที่นิยมในประเทศไทยทั้งในหน่วยงานของรัฐและเอกชน ในส่วนของหน่วยงานรัฐ เช่น ศาลยุติธรรมจะมีคณะกรรมการบริหารศาลยุติธรรมและคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรม ศาลปกครองจะมีคณะกรรมการตุลาการศาลปกครอง²⁰ ในส่วนของเอกชนจะมีกรรมการบริษัทจำกัด กรรมการมหาชน จำกัด เป็นต้น

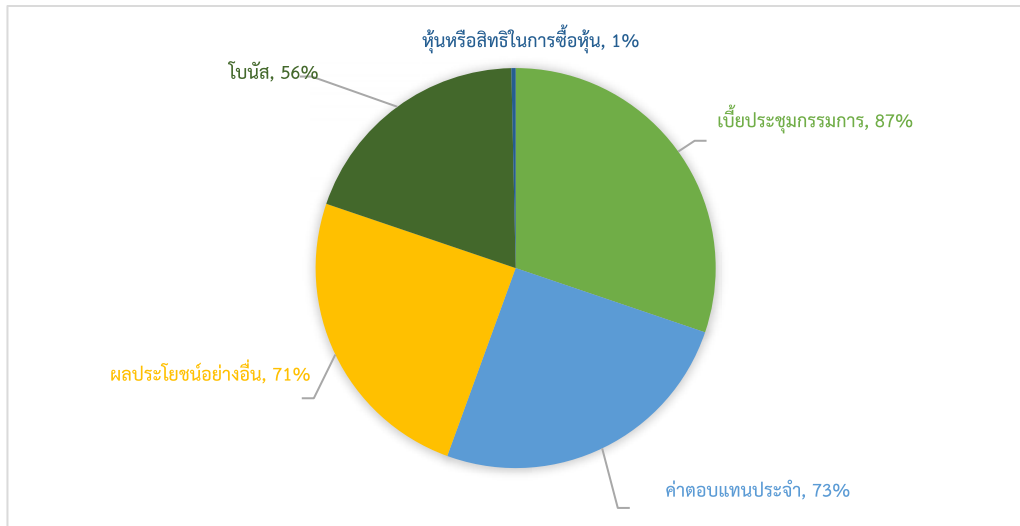
จากการใช้ระบบคณะกรรมการหรือกรรมการในบริหารงานนั้น ทำให้กรรมการมีค่าตอบแทนจากการปฏิบัติหน้าที่งานในฐานะกรรมการทั้งในส่วนของภาครัฐและภาคเอกชน ทั้งเบี้ยประชุม ค่าตอบแทนประจำ โบนัส หุ้นบริษัท และใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น (Warrant) ซึ่งทำให้เกิดรายได้ที่มีความสัมพันธ์กับการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ของประเทศไทย จากผลสำรวจค่าตอบแทนกรรมการปี 2563²¹ ซึ่งมีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ เข้าร่วมการเก็บข้อมูลนี้ทั้งสิ้น 290 บริษัท ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 40 ของจำนวนบริษัทจดทะเบียนฯ ทั้งหมด

¹⁹ กองหลักนิติบัญญัติ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, “หลักเกณฑ์การใช้ระบบคณะกรรมการในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย,” *จูนิตี* 14,6 (พฤศจิกายน - ธันวาคม 2560) : 29.

²⁰ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, *ส่วนที่ 1 บทบัญญัติเรื่องคณะกรรมการ* [ออนไลน์], 2551. แหล่งที่มา: <http://web.krisdika.go.th/data/legalform/lawSubform/pdf-kidsadeeka.pdf>. [สืบค้นเมื่อวันที่ 10 กันยายน พ.ศ. 2564]

²¹ ศิริพร วงศ์เขียว, *สรุปผลสำรวจค่าตอบแทนกรรมการ ปี 2563* [ออนไลน์], 2563. แหล่งที่มา: <https://www.thai-iod.com/th/publications-detail.asp?id=698> [สืบค้นเมื่อวันที่ 15 กันยายน พ.ศ. 2564]

พบว่า รูปแบบค่าตอบแทนกรรมการที่บริษัทจดทะเบียนฯ ส่วนใหญ่จ่ายมากที่สุด คือ เบี้ยประชุมค่าตอบแทนประจำ และโบนัส ตามลำดับ



แผนภาพที่ 2 : แผนภูมิสรุปรูปแบบของค่าตอบแทนกรรมการ
โดยแสดงเป็นร้อยละของบริษัทจดทะเบียนฯที่เข้าร่วมโครงการสำรวจ²²

อย่างไรก็ตาม ในเอกัตศึกษาระดับนี้มุ่งศึกษาในส่วนของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น โดยศึกษาในกรณีของกรรมการว่า เข้าขอบเขตของการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ดังนั้น ในหัวข้อนี้จึงศึกษาในเรื่อง ลักษณะหน้าที่งานของกรรมการ โดยเริ่มศึกษาตั้งแต่ความหมายของกรรมการ ประเภทของกรรมการรวมถึงกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และรูปแบบของค่าตอบแทนกรรมการ

2.2.1 ความหมายของกรรมการ

กรรมการในความหมายโดยทั่วไป หมายถึง บุคคลที่ถูกกำหนดขึ้นเพื่อดำเนินการในการบริหารงานอย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น การตัดสินใจ การจัดการ การศึกษารายละเอียด การให้คำแนะนำ เป็นต้น โดยมีเป้าหมายและมีความสัมพันธ์ต่าง ๆ ร่วมกัน นอกจากนี้ยังมีอิสระในการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นซึ่งกันและกัน²³

²² เรื่องเดียวกัน

²³ กองลัคนิติบัญญัติ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, “หลักเกณฑ์การใช้ระบบคณะกรรมการในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย,” หน้า 30.

ในทางกฎหมาย “กรรมการ” หมายถึง “ผู้แทน” ของบริษัทหรือหน่วยงานราชการที่เป็นนิติบุคคลซึ่งมีสถานะเป็นบุคคลในทางกฎหมาย กรรมการจึงเป็นผู้แทนในการดำเนินการตามวัตถุประสงค์และข้อบังคับของบริษัท ทั้งนี้ ผู้แทนของบริษัทหรือหน่วยงานราชการเกิดจากการแต่งตั้งตามกฎหมายเฉพาะ ซึ่งจะได้กล่าวถึงในหัวข้อประเภทของกรรมการ ทำให้กรรมการมีอำนาจในการทำแทนบริษัทหรือหน่วยงานราชการ โดยไม่จำกัดหน้าที่งาน รวมถึงไม่ต้องทำเป็นหนังสือเพื่อแต่งตั้งหรือมอบอำนาจอีกครั้ง เหมือนกับ “ตัวแทน” ซึ่งมีที่มาจากการแต่งตั้งของตัวการตามกฎหมายของตัวแทน โดยตัวแทนอาจทำการแต่งตั้งเป็นหนังสือหรือไม่ก็ได้ และต้องมีการมอบอำนาจให้จัดการในหน้าที่งานในเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ²⁴

ในปัจจุบันแต่ละบริษัทมีการกำหนดชื่อตำแหน่งกรรมการเป็นการภายในขึ้นมาเพื่อบริหารงานในด้านต่าง ๆ ของบริษัท อย่างเช่น กรรมการผู้จัดการ กรรมการผู้จัดการใหญ่ กรรมการบริหาร เป็นต้น ทั้งนี้ กฎหมายรู้จักกรรมการอยู่แค่ 2 ตำแหน่งเท่านั้น คือ “กรรมการ” และ “ประธานกรรมการ” และกรรมการแต่ละคนของบริษัทนั้น ต้องไปจดทะเบียนไว้กับกระทรวงพาณิชย์ว่าได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานในฐานะกรรมการของบริษัทนั้น ๆ โดยในแต่ละบริษัทจะมีจำนวนกรรมการเท่าใดก็จะเป็นไปตามข้อกำหนดของบริษัทหรือตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้²⁵

2.2.2 ประเภทของกรรมการ

ประเภทของกรรมการสามารถแบ่งได้หลายวิธี โดยใช้หลักการต่าง ๆ เช่น หลักการจัดองค์กรและการบริหาร ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็นกรรมการนโยบาย กรรมการที่ปรึกษา กรรมการบริหาร และกรรมการปฏิบัติ หรืออาจใช้หลักกฎหมายปกครอง ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็นกรรมการที่ทำหน้าที่ในทางปกครองทั่วไป และกรรมการที่ทำหน้าที่วินิจฉัยขาดพิพาท เป็นต้น²⁶ ในส่วนของการแบ่งประเภทกรรมการในการศึกษานี้ จะแบ่งโดยยึดตามเนื้อหาของกรรมการในทางกฎหมาย ซึ่งมุ่งเน้นไปที่การเป็นผู้แทนของบริษัทหรือหน่วยงานราชการในรูปแบบต่าง ๆ ดังนี้

²⁴ ปรีชา ส่งสัมพันธ์, ความรับผิดชอบของกรรมการบริษัทและรัฐวิสาหกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563), หน้า 17-18.

²⁵ พิเศษ เสตเสถียร, กรรมการกับกรรมการบริหาร: ต่างกันทางกฎหมายหรือไม่? [ออนไลน์], 26 กุมภาพันธ์ 2563. แหล่งที่มา: <https://thaipublica.org/2020/02/pises-22/> [สืบค้นเมื่อวันที่ 16 กันยายน พ.ศ. 2564]

²⁶ กองหลักนิติบัญญัติ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, “หลักเกณฑ์การใช้ระบบคณะกรรมการในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย,” เรื่องเดิม, หน้า 31-32.

1) กรรมการบริษัทจำกัด

ตามมาตรา 1144 แห่ง ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้กำหนดว่า “บรรดาบริษัทจำกัด ให้มีกรรมการคนหนึ่งหรือหลายคนด้วยกันจัดการตามข้อบังคับของบริษัท และอยู่ในความครอบงำของที่ประชุมใหญ่แห่งผู้ถือหุ้นทั้งปวง” ซึ่งหมายถึง บริษัทจำกัดได้ถูกกำหนดให้มีกรรมการตั้งแต่ 1 คนขึ้นไปและไม่ได้มีการกำหนดเพดานไว้ โดยกรรมการมีที่มาจากการแต่งตั้งของมติที่ประชุมผู้ถือหุ้นเพื่อทำหน้าที่ในการจัดการงานอย่างใดอย่างหนึ่งให้เป็นไปตามข้อบังคับและให้เป็นไปตามที่ประชุมใหญ่กำหนด²⁷ รวมถึงใช้ความเอื้อเพื่อสอดส่องอย่างบุคคลค้าขายผู้ประกอบด้วยความระมัดระวังตามมาตรา 1168 ด้วย

ในส่วนของประธานกรรมการ ตามมาตรา 1163 วางหลักว่า ให้กรรมการเลือกกรรมการ 1 คนขึ้นเป็นประธานที่ประชุมและกำหนดเวลาการดำรงตำแหน่งเพียงใดก็ได้ นอกจากนี้กรรมการสามารถมอบอำนาจให้แก่ผู้จัดการ หรืออนุกรรมการที่ตั้งขึ้นจากผู้ที่เป็นกรรมการด้วยกันก็ได้ เพื่อให้บุคคลเหล่านั้นทำตามคำสั่งหรือข้อบังคับที่คณะกรรมการได้กำหนดไว้ ตามมาตรา 1164

2) กรรมการบริษัทมหาชนจำกัด

ในส่วนของบริษัทมหาชน พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ได้กำหนดเกี่ยวกับกรรมการ ตามมาตรา 67 ไว้ว่า “บริษัทต้องมีกรรมการคนหนึ่งเพื่อดำเนินกิจการของบริษัท ประกอบด้วยกรรมการอย่างน้อยห้าคน และกรรมการไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมดต้องมีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักร” ซึ่งหมายถึง บริษัทมหาชนได้ถูกกำหนดให้มีกรรมการอย่างน้อย 5 คน และไม่ได้มีการกำหนดเพดานเช่นเดียวกับบริษัทจำกัด โดยกรรมการของบริษัทมหาชนมีหน้าที่ตามมาตรา 85 ในการจัดการให้เป็นไปตามกฎหมายวัตถุประสงค์ ข้อบังคับของบริษัท และมติที่ประชุมผู้ถือหุ้นด้วยความซื่อสัตย์สุจริตและระมัดระวังรักษาผลประโยชน์ของบริษัท

ในส่วนของประธานกรรมการ ตามมาตรา 78 วางหลักว่า คณะกรรมการดังกล่าวต้องเลือกกรรมการ 1 คนเพื่อเป็นประธานกรรมการ และสามารถเลือกกรรมการขึ้นมาเป็นรองประธานกรรมการด้วยก็ได้ ซึ่งจะมีหน้าที่ตามที่ประธานกรรมการได้มอบหมายให้ นอกจากนี้ ตามมาตรา 77 คณะกรรมการสามารถมอบหมายให้กรรมการหรือบุคคลอื่นใดปฏิบัติแทนคณะกรรมการก็ได้ เว้นแต่บริษัทจะมีข้อบังคับไม่ให้คณะกรรมการมีอำนาจดังกล่าวโดยชัดแจ้ง

²⁷ ปรีชา ส่งสัมพันธ์, ความรับผิดชอบของกรรมการบริษัทและรัฐวิสาหกิจ, เรื่องเดิม, หน้า 18.

3) กรรมการบริษัทจดทะเบียน

กรรมการของบริษัทจดทะเบียนตามมาตรา 89/3 ของพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 กำหนดให้ กรรมการมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชนจำกัด และไม่มีลักษณะที่ขาดความเหมาะสมในการบริหารจัดการตามที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ประกาศกำหนด

กรรมการบริษัทจดทะเบียนมีหน้าที่ในการดำเนินกิจการของบริษัทให้เป็นไปตามกฎหมาย วัตถุประสงค์ ข้อบังคับของบริษัท และมติคณะกรรมการ ตลอดจนมติที่ประชุมผู้ถือหุ้นตามมาตรา 89/7 และต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความรับผิดชอบและความระมัดระวังเยี่ยงวิญญูชนผู้ประกอบธุรกิจเช่นนั้น จะพึงกระทำภายใต้สถานการณ์อย่างเดียวกัน ซึ่งหมายถึง การตัดสินใจใด ๆ ต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์สูงสุดของบริษัทหรือก็คือประโยชน์ของผู้ถือหุ้นโดยรวม มีจุดมุ่งหมายของการกระทำเป็นไปโดยสุจริต และการกระทำนั้นได้ทำไปโดยที่ตนเองไม่มีส่วนได้เสียทั้งทางตรงและทางอ้อม

ประเภทกรรมการ/ ลักษณะหน้าที่งาน	บริษัทจำกัด	บริษัทมหาชน	บริษัทจดทะเบียน
ขอบเขตการจัดการ	จัดการงานอย่างใดอย่างหนึ่งให้เป็นไปตามข้อบังคับและตามที่ ประชุมใหญ่กำหนด	จัดการให้ เป็นไปตามกฎหมาย วัตถุประสงค์ ข้อบังคับของบริษัท และมติที่ประชุมผู้ถือหุ้น	จัดการให้ เป็นไปตามกฎหมาย วัตถุประสงค์ ข้อบังคับของบริษัท และมติคณะกรรมการ ตลอดจนมติที่ประชุมผู้ถือหุ้น
วิธีการจัดการ	ปฏิบัติหน้าที่โดยใช้ความเอื้อเพื่อสอดส่องอย่างบุคคล ค้าขายผู้ ประกอบด้วยความระมัดระวัง	ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริตและระมัดระวังรักษาผลประโยชน์ของบริษัท	ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความรับผิดชอบ และความระมัดระวังเยี่ยงวิญญูชนผู้ประกอบธุรกิจเช่นนั้นจะพึงกระทำภายใต้สถานการณ์อย่างเดียวกัน

ตารางที่ 1 : ลักษณะหน้าที่งานของกรรมการบริษัทประเภทต่าง ๆ²⁸

²⁸ ดร.ปริมณฑา ดวงรัตน์, “คณะกรรมการ,” เอกสารประกอบการเรียนการสอนเรื่องการบริหารจัดการและการกำกับดูแลบริษัทมหาชนจำกัด บรรยายที่จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 1 ตุลาคม 2563. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

นอกจากกรรมการในส่วนของบริษัทประเภทต่าง ๆ ที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ยังมีกรรมการที่แต่งตั้งขึ้นตามที่กฎหมายเฉพาะ โดยกฎหมายได้กำหนดให้บุคคลที่มีตำแหน่งหน้าที่งาน หรือบุคคลที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญเฉพาะทางขึ้นมาดำรงตำแหน่งกรรมการ อย่างเช่น กรรมการตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2551 กรรมการตามพระราชบัญญัติการแพทย์ฉุกเฉิน พ.ศ. 2551 เป็นต้น โดยมีรายละเอียด ดังนี้

4) กรรมการโดยตำแหน่ง

กรรมการโดยตำแหน่ง เป็นกรรมการที่กฎหมายกำหนดให้มีขึ้นด้วยอำนาจตำแหน่งของบุคคลผู้นั้น หมายถึง ถ้ายังดำรงตำแหน่งใด ๆ อยู่ก็ยังคงเป็นกรรมการตามกฎหมายอยู่เช่นนั้น²⁹ โดยส่วนใหญ่กรรมการโดยตำแหน่งมาจากส่วนราชการ เพื่อทำหน้าที่ในการประสานงานของทางราชการ กับการทำงานหรือการตัดสินใจของคณะกรรมการ และยังทำหน้าที่ในการสื่อสารนโยบายของทางราชการ อีกด้วย³⁰ เช่น ตามมาตรา 6 ของพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2551 ได้กำหนดให้นายกรัฐมนตรีหรือรองนายกรัฐมนตรี ที่นายกรัฐมนตรีมอบหมายเป็นประธาน และให้ปลัดกระทรวงการคลัง ผู้อำนวยการสำนักงานงบประมาณ เลขาธิการคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ เป็นกรรมการโดยตำแหน่ง หรือตามมาตรา 5 ของพระราชบัญญัติการแพทย์ฉุกเฉิน พ.ศ. 2551 ได้กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงสาธารณสุข เป็นประธานกรรมการ และมีกรรมการโดยตำแหน่ง จำนวน 4 คน ได้แก่ ปลัดกระทรวงการคลัง ปลัดกระทรวงสาธารณสุข เลขาธิการสำนักงานประกันสังคม และเลขาธิการสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ เป็นต้น

ทั้งนี้ กรรมการโดยตำแหน่งอาจมาจากภาคเอกชนด้วย เช่น ประธานกรรมการ - หอการค้าไทย ประธานสมาคมธนาคารไทย ประธานสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย เป็นต้น

²⁹ นายสุกิจ สัมฤทธิ์ผ่อง, กรรมการโดยตำแหน่งกับกรรมการผู้แทนองค์กร [ออนไลน์], ไม่ระบุ. แหล่งที่มา: <https://www.krisdika.go.th/data/activity/act13708.pdf> [สืบค้นเมื่อวันที่ 13 กันยายน พ.ศ. 2564]

³⁰ นายธรรมนิตย์ สุมันตกุล, แบบกฎหมายเกี่ยวกับคณะกรรมการ[ออนไลน์], 2547. แหล่งที่มา: http://web.krisdika.go.th/activityDetail.jsp?actType=l&actCode=38&head=4&item=n5#_ftnref1 [สืบค้นเมื่อวันที่ 13 กันยายน พ.ศ. 2564]

5) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ

ในพระราชบัญญัติข้างต้นยังได้กำหนดให้มีกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ ซึ่งแต่งตั้งจากบุคคลที่มีความรู้ความสามารถ ความเชี่ยวชาญ และมีประสบการณ์เฉพาะทางในด้านต่าง ๆ อย่างเช่น ด้านการเงินและบัญชี ด้านกฎหมาย ด้านการบริหารทรัพยากรบุคคล และด้านอื่น ๆ แล้วแต่วัตถุประสงค์ของกฎหมายแต่ละฉบับจะกำหนด

2.2.3 รูปแบบของค่าตอบแทนกรรมการ

ในการกำหนดค่าตอบแทนของกรรมการนั้น มีการหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนด เช่น กรรมการบริษัทจำกัด ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1150 ได้กำหนดการจ่ายค่าตอบแทนหรือบำเหน็จของกรรมการโดยให้เป็นไปตามมติที่ประชุมใหญ่ ส่วนกรรมการบริษัทมหาชนจำกัด ตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 90 ได้กำหนดการจ่ายค่าตอบแทนโดยเป็นไปตามมติของที่ประชุมผู้ถือหุ้นด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสองในสามของจำนวนเสียงทั้งหมดของผู้ถือหุ้นที่มาประชุม และ กรรมการบริษัทจดทะเบียนก็มีหลักเกณฑ์การจ่ายค่าตอบแทนเช่นเดียวกันกับกรรมการบริษัทมหาชน เป็นต้น³¹

ทั้งนี้ กรรมการโดยทั่วไปอาจมีงานประจำที่อื่น และมาปฏิบัติหน้าที่ในการประชุมเท่านั้น ทำให้มีเพียงค่าตอบแทนจากตำแหน่งหรือหน้าที่งาน อย่าง เบี้ยประชุมกรรมการ เท่านั้น แต่ก็มีกรรมการที่อยู่ในฐานะกรรมการผู้จัดการ ซึ่งเป็นทั้งลูกจ้างของบริษัทที่ได้รับค่าตอบแทนเป็นรายเดือน เพราะได้ปฏิบัติงานเต็มเวลาในการจัดการงานของบริษัท และอยู่ในฐานะตามตำแหน่งหรือหน้าที่งานในการเข้าร่วมประชุมด้วย³² ส่งผลให้รูปแบบของค่าตอบแทนที่เกี่ยวข้องกรรมการ มี 2 รูปแบบหลัก ดังนี้

1) ค่าตอบแทนเป็นรายเดือน

ตามประมวลรัษฎากรเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน หรือ เงินได้ตามมาตรา 40 (1) เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากนายจ้าง เป็นต้น ซึ่งในกรณีกรรมการนั้นได้รับค่าตอบแทนในรูปของเงินเดือน หรือ โบนัส และจัดอยู่ในประเภท

³¹ วิไล วัชรชัยสิริกุล และศักดิ์ชาย ศิริรักษ์, ค่าตอบแทนกรรมการบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ กับการหลงลืมเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม, เรื่องเดิม, หน้า 1-2.

³² ปรีชา ส่งสัมพันธ์, ความรับผิดชอบของกรรมการบริษัทและรัฐวิสาหกิจ, เรื่องเดิม, หน้า 25-26.

ของเงินได้พึงประเภที่ 1 นี้ เพราะเกิดนิติสัมพันธ์ระหว่างนายจ้างและลูกจ้าง จากการที่ลูกจ้างตกลงรับทำงานให้ โดยต้องปฏิบัติงานภายใต้การบังคับบัญชาของนายจ้าง และนายจ้างก็ตกลงจะให้สินจ้างตลอดระยะเวลาที่ทำงานให้ และเงินได้พึงประเมินดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ฐ) เพราะเป็นการให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน³³

2) ค่าตอบแทนเป็นรายครั้ง

ในส่วนของค่าตอบแทนเป็นรายครั้งในกรณีกรรมการ ซึ่งก็คือ เบี้ยประชุมกรรมการจัดเป็นเงินได้จากหน้าที่งาน หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเป็นเงินได้จากการปฏิบัติงานโดยมุ่งที่ผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ³⁴ โดยผู้รับทำงานให้มีความเป็นอิสระในการทำงานและไม่ได้อยู่ในบังคับบัญชาของผู้ว่าจ้าง³⁵ ทั้งนี้ในปี 2558 ได้มีการออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 205 โดยให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการกระทำในฐานะกรรมการ และระบุว่าการกระทำดังกล่าวไม่ถือเป็นการให้บริการ ตามมาตรา 77/1 (10) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร

ดังนั้น จากการศึกษาลักษณะหน้าที่งานของกรรมการ พบว่า กรรมการเป็นผู้แทนของบริษัทหรือหน่วยงานราชการที่เป็นนิติบุคคลซึ่งมีสถานะเป็นบุคคลในทางกฎหมาย เช่น ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 เป็นต้น และกรรมการทำหน้าที่เพื่อจัดการงานอย่างใดอย่างหนึ่งให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ ข้อบังคับของบริษัท และตามมติที่ประชุมด้วยความซื่อสัตย์สุจริต ความระมัดระวัง และรักษาผลประโยชน์ของบริษัทหรือหน่วยงานนั้น ๆ ซึ่งเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายในการควบคุมดูแลกิจการต่าง ๆ

ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ เรื่องค่าตอบแทนของกรรมการ ได้แก่ เงินได้ตามมาตรา 40 (1) ซึ่งเป็นเงินได้จากจ้างแรงงาน อย่างไรก็ตามเงินได้ประเภทนี้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ฐ) และเงินได้ตามมาตรา 40 (2) ซึ่งเป็นเงินได้จากหน้าที่งาน หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ โดยกรรมการได้รับเงินได้ในรูปแบบของเบี้ยประชุมกรรมการ

³³ วิไล วัชรชัยสิริกุล และศักดิ์ชาย ศิริรักษ์, ค่าตอบแทนกรรมการบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ กับการหลงลืมเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม, เรื่องเดิม, หน้า 5.

³⁴ ศาสตราจารย์พิเศษไพจิตร โรจนวานิช, อาจารย์ชุมพร เสนไสย และอาจารย์สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากรเล่ม 1, (กรุงเทพฯ: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561), หน้า 1-048.

³⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 1-052

เมื่อกรรมการปฏิบัติหน้าที่ในการเข้าร่วมประชุมของหน่วยงานต่าง ๆ ทั้งนี้ ในภายหลังเงินได้ประเภทดังกล่าวก็ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกันตามประกาศของอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 205 โดยได้ให้เหตุผลว่าการกระทำดังกล่าวไม่ถือเป็นการให้บริการ แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ศึกษามีความคิดเห็นว่า เป็นการให้เหตุผลที่ไม่สมเหตุสมผลนัก เพราะจากการศึกษาความหมายของการให้บริการตามประมวล - รัษฎากร พบว่า การกระทำอื่นใดที่นอกเหนือจากความหมายของขายสินค้าจะเป็นการให้บริการ และทำให้การกระทำในฐานะกรรมการที่ไม่เข้าความหมายของการขายสินค้านั้นเป็นการให้บริการ

หากกล่าวโดยสรุปถึงเนื้อหาในบทที่ 2 นี้ ทำให้ได้ทราบถึงขอบเขตของการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ซึ่งหมายถึงการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร ทั้งนี้ ความหมายของการขายสินค้าทั้งการจำหน่าย จ่าย โอนสินค้า หรือการให้บริการมีความหมายอย่างกว้าง ทำให้การขายหรือการให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องมีการระบุคำว่า “โดยผู้ประกอบการ” ไว้ เพื่อเป็นการบ่งชี้ว่า การกระทำดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ในทางการค้า เป็นปกติธุระ เพราะคำว่า “ผู้ประกอบการ” ตามประมวลรัษฎากร หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ แต่อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการกำหนดความหมายของการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพไว้ทำให้ต้องอาศัยการตีความในถ้อยคำดังกล่าว โดยผู้ศึกษาเห็นสมควรให้ใช้หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นภาษีที่มีการจัดเก็บจากการประกอบธุรกิจต่าง ๆ ของผู้ประกอบการในการตีความ ดังนั้น การกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ จึงหมายถึง การกระทำในทางการค้าเป็นปกติธุระ

นอกจากนี้ จากการศึกษาถึงลักษณะหน้าที่งานของกรรมการ ทำให้ทราบว่า กรรมการเป็นผู้แทนของบริษัทหรือหน่วยงานราชการที่เป็นนิติบุคคลซึ่งมีสถานะเป็นบุคคลในทางกฎหมาย และทำให้การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการที่เป็นการใช้อำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการควบคุมกิจการต่างๆ ที่กระทำโดยหน่วยงานของรัฐนั้นไม่ถือเป็นการกระทำในทางการค้า ทำให้เกิดประเด็นเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการว่า ควรอยู่ในขอบเขตของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาตั้งแต่แรกหรือไม่ โดยในส่วนของบทที่ 3 จะเป็นการศึกษาถึงกฎหมายของต่างประเทศในเรื่องขอบเขตของการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงศึกษาแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีของกรรมการ เพื่อนำแนวทางดังกล่าวมาจัดทำเป็นข้อเสนอแนะในกำหนดหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย โดยเฉพาะในเรื่องของการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพในกรณีของกรรมการ

บทที่ 3

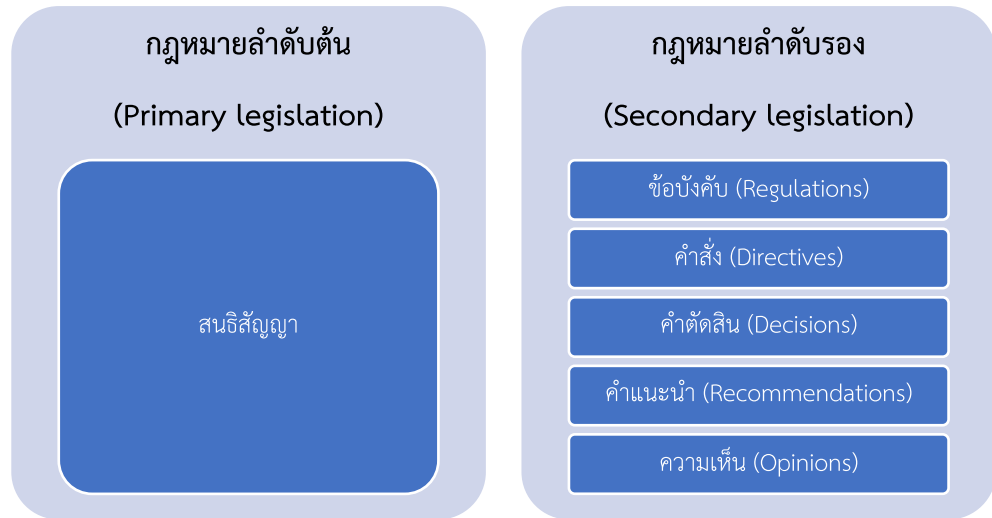
การกำหนดขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของต่างประเทศ

จากบทที่ 2 ที่ได้อธิบายถึงขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร และลักษณะหน้าทำงานของกรรมการแล้ว ทั้งนี้ ในต่างประเทศก็ได้มีการกำหนดแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เช่นเดียวกัน โดยผู้ศึกษาได้เลือกสหภาพยุโรป (3.1) ขึ้นมาเป็นตัวอย่างในการศึกษา เนื่องจากประเทศไทยเป็นสมาชิกของ Association of Southeast Asian Nations (ASEAN) หรืออาเซียน ซึ่งมีความใกล้เคียงกับการรวมกลุ่มของสหภาพยุโรปและมีการกำเนิดขององค์การในระยะเวลาที่ใกล้เคียงกัน โดยสหภาพยุโรปเริ่มก่อตั้งขึ้นในปี ค.ศ.1957 และอาเซียนเกิดขึ้นในปี ค.ศ.1967 แต่อย่างไรก็ตาม สหภาพยุโรปมีการพัฒนาที่รวดเร็วและเป็นองค์การที่มีความแข็งแกร่ง ซึ่งแตกต่างจากอาเซียนที่มีการพัฒนาการไปอย่างเชื่องช้า ทั้งนี้ ส่วนหนึ่งเป็นผลมาจากการที่สหภาพยุโรปมีระบบกฎหมายที่เข้มแข็งและมีสภาพบังคับเด็ดขาดให้ประเทศในรัฐสมาชิกต้องถือปฏิบัติตาม³⁶

โดยสหภาพยุโรปได้มีการกำหนดเกี่ยวกับเรื่องระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในกฎหมายลำดับรอง (Secondary legislation) ในส่วนที่เป็นคำสั่ง (Directives) (แผนภาพที่ 3 : ระบบกฎหมายของสหภาพยุโรป) Directive เป็นตราสารที่ออกมาโดยที่ประชุมคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป (Council) และมีวัตถุประสงค์ที่จะรักษาความเป็นเอกภาพของกฎหมายในบรรดารัฐสมาชิกของสหภาพยุโรป แต่ในขณะเดียวกันก็เปิดโอกาสให้รัฐสมาชิกใช้ดุลพินิจออกกฎหมายภายในที่เหมาะสมกับสภาพเงื่อนไขและระบบกฎหมายภายในของประเทศของตน แต่ก็ยังคงทำให้เกิดความผสมกลมกลืนของกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับระหว่างรัฐสมาชิกในสหภาพยุโรปด้วยกัน ทั้งนี้ Directive จึงเป็นเพียงการกำหนดเป้าหมายโดยให้รัฐสมาชิกเป็นผู้กำหนดรูปแบบและวิธีการบังคับใช้ เพราะฉะนั้นในรายละเอียดของกฎหมายภายในของแต่ละรัฐสมาชิกจึงสามารถมีความแตกต่างกันได้³⁷

³⁶ นายสิทธิชัย โชคสวัสดิ์ไพศาล และคณะ, Legal Foundation of the European Union [ออนไลน์], มิถุนายน 2557. แหล่งที่มา: <https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/20190208c81e728d9d4c2f636f067f89cc14862c-093231.pdf> [สืบค้นเมื่อวันที่ 17 พฤศจิกายน พ.ศ. 2564]

³⁷ European Union, Types of legislation [Online], not specified. Available from: https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_en [27 October 2021]



แผนภาพที่ 3 : ระบบกฎหมายของสหภาพยุโรป³⁸

เหตุผลอีกประการของการเลือกศึกษากฎหมายของสหภาพยุโรป เพราะสหภาพยุโรปมีความตัวอย่างที่เกี่ยวข้องกับการตีความในความหมายของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นประเด็นที่มีความสำคัญในการศึกษาของเอกัตศึกษาระดับนี้ด้วย

นอกจากสหภาพยุโรปแล้ว ผู้ศึกษายังเลือกศึกษากฎหมายของราชอาณาจักรบาห์เรน (3.2) เนื่องจากราชอาณาจักรบาห์เรนมีระบบกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีพื้นฐานมาจากกฎหมายของสหราชอาณาจักรซึ่งเป็นรัฐสมาชิกของสหภาพยุโรป ทำให้การตีความของกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับประเด็นที่จะศึกษามีความสอดคล้องกับสหภาพยุโรป และแม้ราชอาณาจักรบาห์เรนจะเริ่มบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนมกราคม พ.ศ. 2562 แต่ก็ได้มีการตีพิมพ์ VAT General guide และ VAT Economic activity guide ออกมาในเดือนสิงหาคม พ.ศ. 2563 เพื่ออธิบายถึงขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งความหมายของผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และแนวทางการตีความในความหมายของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งได้มีการระบุถึงข้อบ่งชี้ของการเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ และความหมายของกิจกรรมทางเศรษฐกิจอย่างละเอียดพร้อมตัวอย่างประกอบ รวมถึงในคู่มือยังมีการอธิบายการกระทำในฐานะกรรมการที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เป็นกรณีตัวอย่างอีกด้วย แตกต่างจากประเทศไทยที่ในช่วงที่เริ่มการใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีการค้า ในปี พ.ศ. 2535 ซึ่งมีความเร่งรีบ

³⁸ Ibid.

ในการประกาศใช้ให้ทันช่วงที่มีสภาพพิเศษในปี พ.ศ. 2534 และยังเกิดการตีความที่เป็ยงเบนโดยหน่วยงานที่บังคับใช้จนเกิดเป็นประเด็นปัญหาของการศึกษาในเอกัตศึกษาระดับนี้

ด้วยเหตุเหล่านี้ อันได้แก่ ระบบกฎหมายที่มีความเข้มแข็งและมีสภาพบังคับเด็ดขาดกับประเทศในรัฐสมาชิกของสหภาพยุโรป และระบบกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรบาห์เรนที่แม้จะอยู่ในช่วงเริ่มต้นของการบังคับใช้ก็ตาม แต่มีการออกคู่มือที่อธิบายรายละเอียดต่าง ๆ รวมถึงตัวอย่างประกอบการอธิบาย เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในราชอาณาจักรบาห์เรนเป็นไปอย่างถูกต้องเหมาะสมตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย นอกจากนี้ ทั้งสองประเทศนั้นยังมีกรณีศึกษาที่เกี่ยวข้องกับการตีความของกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เป็นประเด็นสำคัญในการศึกษาของเอกัตศึกษาระดับนี้ จึงเป็นการอันสมควรที่จะศึกษาหลักกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปและราชอาณาจักรบาห์เรนเพื่อนำมาใช้ในการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทยต่อไป

3.1 ขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรป

หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรปเป็นภาษีทางอ้อมที่ใช้กับกิจกรรมเชิงพาณิชย์หรือกิจกรรมที่ได้กระทำโดยผู้ประกอบการ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการผลิต การจำหน่ายสินค้าและการให้บริการ โดยเรียกเก็บจากผู้บริโภค อย่างเช่น ในประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศสได้มีการบัญญัติอย่างชัดเจนในมาตรา 256 ว่า การขายสินค้าหรือการให้บริการที่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการการขายสินค้าหรือการให้บริการที่กระทำโดยผู้ประกอบการเท่านั้น³⁹ เป็นต้น ทั้งนี้ ในการศึกษาถึงขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรป ผู้ศึกษาเลือกศึกษาจาก Council Directive 2006/112/EC โดยเนื้อหาใน directive ฉบับดังกล่าวจะครอบคลุมถึงรายละเอียดของผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ความหมายของการขายสินค้าและการให้บริการซึ่งเป็นการกระทำที่อยู่ในขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงความหมายของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการวิเคราะห์ถึงประเด็นปัญหาในกรณีของการปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการซึ่งมีค่าตอบแทนเป็นเบี้ยประชุมกรรมการ

³⁹ ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์, “23 ปี กับภาษีมูลค่าเพิ่ม,” เรื่องเดิม, หน้า 257.

3.1.1 ผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Taxable persons)

ในทางปฏิบัติบุคคลที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการเสียภาษีโดยทั่วไปจะเป็นผู้ประกอบการผู้ค้ารายเดียว (sole trader) หรือผู้ประกอบการวิชาชีพ ซึ่งจะมีหน้าที่ในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี และอาจจะต้องจัดทำเอกสารในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย⁴⁰

ทั้งนี้ จากข้อกำหนดพื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่มใน Council Directive 2006/112/EC⁴¹ หัวข้อที่ 9 วรรค 1⁴² ได้มีการกำหนดเกี่ยวกับผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ว่า เป็นบุคคลใด ๆ ที่ดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (economic activity) อย่างอิสระ ณ สถานที่ใดสถานที่หนึ่ง ไม่ว่าจะวัตถุประสงค์หรือผลลัพธ์ของกิจกรรมนั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม

นอกเหนือจากบุคคลที่อ้างถึงในวรรค 1 แล้ว บุคคลใด ๆ ที่ประกอบกิจการขนส่งซึ่งทำหน้าที่ขนส่งสินค้าให้กับลูกค้า โดยผู้ขายเองหรือโดยบุคคลอื่นไปยังปลายทางนอกอาณาเขตของรัฐสมาชิก (member State) แต่ยังคงอยู่ในอาณาเขตของกลุ่มรัฐสมาชิก (community) ก็ถือเป็นผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย⁴³

ในส่วนของธุรกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (taxable transactions) ที่กำหนดไว้ในหัวข้อที่ 2 ของ Council Directive 2006/112/EC ได้แก่ การขายสินค้า (Supply of goods) การให้บริการ (Supply of services) การรับโอนสินค้าระหว่างกลุ่มรัฐสมาชิก (Intra-Community acquisition of goods) และการนำเข้าสินค้า (Import of goods) จากประเทศนอกกลุ่มรัฐสมาชิก ซึ่งในเอกัตศึกษานี้จะศึกษาในส่วนของการขายสินค้าและการให้บริการเท่านั้น โดยมีรายละเอียด ดังนี้

⁴⁰ European Commission, **Taxable persons under EU VAT rules** [Online], not specified. Available from: https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxable-persons-under-eu-vat-rules_en [28 September 2021]

⁴¹ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax

⁴² “Taxable person” shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity.

⁴³ In addition to the persons referred to in paragraph 1, any person who, on an occasional basis, supplies a new means of transport, which is dispatched or transported to the customer by the vendor or the customer, or on behalf of the vendor or the customer, to a destination outside the territory of a Member State but within the territory of the Community, shall be regarded as a taxable person.

1) การขายสินค้า

การขายสินค้าตามหัวข้อที่ 14 วรรค 1 หมายถึง การโอนสิทธิของเจ้าของในการจำหน่ายทรัพย์สินที่มีรูปร่าง นอกจากนี้ ธุรกรรมที่ได้กำหนดไว้ตามวรรค 2 ก็ถือเป็นการขายสินค้าด้วย ได้แก่ การโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่เป็นการชดเชยค่าเสียหายตามคำสั่งของหน่วยงานรัฐหรือตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง การส่งมอบสินค้าจริงตามสัญญาจ้างทำของ แต่หากมีการเลื่อนระยะเวลาการชำระออกไป กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจะโอนเมื่อได้ชำระเงินงวดสุดท้ายเรียบร้อยแล้ว และการโอนสินค้าตามสัญญาซื้อขายที่มีค่านายหน้า (commission) แม้ค่านายหน้าดังกล่าวจะยังค้างจ่ายอยู่ก็ตาม⁴⁴

ทั้งนี้ ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง หมายถึง สิ่งที่มีตัวตนในทางกายภาพ ซึ่งตามหัวข้อ 15 วรรค 1 ยังให้หมายความรวมถึงกระแสไฟฟ้า ก๊าซ พลังงานความร้อน และพลังงานความเย็นด้วย ในการพิจารณาว่าสิ่งใดเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างนั้นยังมีข้อพิจารณาเพิ่มเติมอีกตามวรรค 2 คือ การมีผลประโยชน์ที่แน่นอนในทรัพย์สินที่ไม่สามารถเคลื่อนย้ายได้ การมีสิทธิในการใช้ทรัพย์สินซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ไม่สามารถเคลื่อนย้ายได้ และหุ้นหรือผลประโยชน์ที่เทียบเท่ากับหุ้นที่ให้สิทธิการเป็นเจ้าของโดยพฤตินัย⁴⁵

2) การให้บริการ

“บริการ” ตามหัวข้อที่ 24 วรรค 1 หมายถึง ธุรกรรมใด ๆ ที่ไม่ใช่การขายสินค้า ซึ่งหมายความรวมถึงการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างไม่ว่าจะมีเอกสารหรือไม่ก็ตาม ภาระหน้าที่ในการละเว้นหรืองดเว้นจากการกระทำ การให้บริการตามคำสั่งของหน่วยงานรัฐหรือตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้⁴⁶

ตามหัวข้อที่ 24 วรรค 2 ได้กำหนดให้ การให้บริการโทรคมนาคมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการส่งหรือการรับสัญญาณเกี่ยวกับตัวอักษร ภาพ เสียง หรือข้อมูลในลักษณะใด ๆ ทางสาย คลื่นวิทยุ

⁴⁴ European Commission, **Taxable transactions** [Online], not specified. Available from: https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxable-transactions_en [6 October 2021]

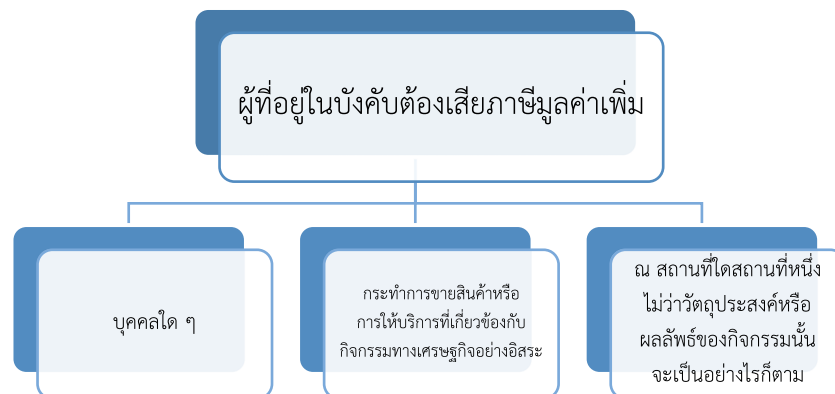
⁴⁵ Ibid.

⁴⁶ Ibid.

เส้นใยแก้ว (optical) หรือระบบแม่เหล็กไฟฟ้าอื่น ๆ รวมถึงการโอนสิทธิในการใช้ความสามารถในการส่งหรือการรับสัญญาณดังกล่าว และการเข้าถึงเครือข่ายข้อมูลทั่วโลกเป็นส่วนหนึ่งของการให้บริการด้วย⁴⁷

นอกจากนี้ การใช้สินค้าของกิจการโดยส่วนตัวหรือไม่ใช้ในทางธุรกิจจะถือเป็นการบริการด้วย แม้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้าดังกล่าวจะถูกใช้สิทธิหักลดหย่อนไปแล้ว และในทำนองเดียวกัน การให้บริการโดยส่วนตัวหรือไม่ใช้ในทางธุรกิจ โดยไม่คิดค่าตอบแทนก็จะถือเป็นการบริการด้วยเช่นกัน แต่อย่างก็ตาม ในบางกรณีของการขายสินค้าหรือการให้บริการดังกล่าวอาจไม่ถือเป็นการบริการก็ได้ ถ้าธุรกรรมดังกล่าวไม่ได้นำไปสู่การกีดกันหรือการแข่งขันทางการค้าอย่างไม่เป็นธรรม⁴⁸

ดังนั้น ความหมายของผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงหมายถึงบุคคลใด ๆ ที่กระทำการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจอย่างอิสระ สถานที่ใดสถานที่หนึ่ง ไม่ว่าจะวัตถุประสงค์หรือผลลัพธ์ของกิจกรรมนั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม โดยจะอธิบายถึงรายละเอียดของกิจกรรมทางเศรษฐกิจและตัวอย่างของคดีความที่เกี่ยวข้องในหัวข้อถัดไป



แผนภาพที่ 4 : องค์ประกอบของผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของสหภาพยุโรป

⁴⁷ “Telecommunications services” shall mean services relating to the transmission, emission or reception of signals, words, images and sounds or information of any nature by wire, radio, optical or other electromagnetic systems, including the related transfer or assignment of the right to use capacity for such transmission, emission or reception, with the inclusion of the provision of access to global information networks.

⁴⁸ European Commission, Taxable transactions, op. cit.

3.1.2 กิจกรรมทางเศรษฐกิจ (economic activity)

กิจกรรมทางเศรษฐกิจ หมายถึง การกระทำในทางธุรกิจ โดยคำว่า “ธุรกิจ” มีความหมายโดยกว้าง ซึ่งหมายถึง ธุรกรรมใด ๆ ในทางการค้า หรือการประกอบวิชาชีพ และยังรวมถึง กิจการของสโมสร สมาคม หรือองค์กรอื่น ๆ ในลักษณะทำนองเดียวกับการรับเงินบริจาคจากบุคคลภายนอก เพื่ออำนวยความสะดวกหรือสร้างผลประโยชน์ต่าง ๆ ให้แก่สมาชิก ก็ถือเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจด้วย^{49,50}

ในส่วนของ “กิจกรรมทางเศรษฐกิจ” นั้นใน Council Directive 2006/112/EC หัวข้อที่ 9 วรรค 2⁵¹ ได้มีการอธิบายว่า เป็นกิจกรรมใด ๆ ของผู้ผลิต ผู้ค้า หรือผู้ให้บริการที่กระทำโดยอิสระ รวมถึงการทำเหมืองแร่ กิจกรรมทางการเกษตร และกิจกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพ นอกจากนี้ การแสวงหาประโยชน์จากทรัพย์สินที่มีรูปร่างหรือไม่รูปร่าง เพื่อวัตถุประสงค์ในการหารายได้นั้น ก็ถือว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจด้วยเช่นกัน

อย่างไรก็ตามในหัวข้อที่ 10⁵² กล่าวว่า กิจกรรมทางเศรษฐกิจจะต้องดำเนินการอย่างเป็นอิสระ ซึ่งทำให้การกระทำในฐานะลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงานไม่ถือเป็นผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่ได้มีการดำเนินงานอย่างเป็นอิสระ โดยเป็นการทำงานภายใต้การควบคุมของนายจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน

⁴⁹ European Commission, Taxable persons under EU VAT rules, op. cit.

⁵⁰ Value Added Tax Act 1994, 94(1).

⁵¹ Any activity of producers, traders or persons supplying services, including mining and agricultural activities and activities of the professions, shall be regarded as ‘economic activity’. The exploitation of tangible or intangible property for the purposes of obtaining income therefrom on a continuing basis shall in particular be regarded as an economic activity.

⁵² ... the economic activity be conducted ‘independently’ shall exclude employed and other persons from VAT in so far as they are bound to an employer by a contract of employment or by any other legal ties creating the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability.



แผนภาพที่ 5 : ความหมายของกิจกรรมทางเศรษฐกิจในสหภาพยุโรป

นอกจากนี้ ในหัวข้อที่ 13 ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่า กิจกรรมของหน่วยงานของรัฐ (states) องค์กรในระดับภูมิภาคและท้องถิ่น (regional and local government authorities) และหน่วยงานอื่น ๆ ที่อยู่ภายใต้กฎหมายมหาชน (other bodies governed by public law) ไม่ว่าจะเป็นการเก็บค่าธรรมเนียม เงินสมทบหรือการชำระเงินอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมดังกล่าว จะไม่ถือว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ⁵³

โดยมีตัวอย่างที่เกี่ยวข้องกับการตีความในความหมายของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ได้แก่ คดีของ Apple and Pear Development Council v Customs and Excise Commissioners (Case No. 102/86) ในสหราชอาณาจักรซึ่งเป็นกิจการที่ก่อตั้งขึ้นตามกฎหมายของสหราชอาณาจักร เพื่อให้เกษตรกรจดทะเบียนและจ่ายค่าธรรมเนียมตามจำนวนพื้นที่ของที่ดิน ทำให้กิจการกลายเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ตาม ศาลได้ตัดสินว่าการประกอบกิจการเพื่อเก็บค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามข้อบังคับของกฎหมาย ดังนั้น การประกอบกิจการของ Apple

⁵³ States, regional and local government authorities and other bodies governed by public law shall not be regarded as taxable persons in respect of the activities or transactions in which they engage as public authorities, even where they collect dues, fees, contributions or payments in connection with those activities or transactions.

and Pear Development Council จึงไม่ถือเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจและไม่เป็นผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵⁴

ในลักษณะเช่นเดียวกันกับคดีของประเทศออสเตรีย กรณีของ Telecommunication Control Commission หรือ TCK ซึ่งได้รับอำนาจตามกฎหมายในการจัดสรรคลื่นความถี่ของโทรศัพท์เคลื่อนที่ให้แก่บริษัทต่าง ๆ จำนวน 6 บริษัท โดยบริษัทดังกล่าวต้องการให้ TCK ออกใบกำกับภาษี เพื่อนำภาษีซื้อจากการบริการดังกล่าวมาใช้ประโยชน์ในทางภาษี เพราะในราคาประมูลได้รวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ แต่อย่างไรก็ตาม ศาลสูงสุดในสหภาพยุโรปได้ตัดสินว่า การอนุญาตให้บริษัทต่าง ๆ ใช้คลื่นความถี่และได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าธรรมเนียมนั้นเป็นการควบคุมตามกฎหมาย จึงไม่เข้าลักษณะของกิจกรรมทางเศรษฐกิจและทำให้ TCK ไม่เป็นผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵⁵

ดังนั้น การจากศึกษากฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป ทำให้ทราบถึงขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรป โดยผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องเป็นบุคคลใด ๆ ที่กระทำการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจอย่างอิสระเพื่อวัตถุประสงค์ในการหารายได้ แต่อย่างไรก็ตาม การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยหน่วยงานของรัฐหรือการกระทำตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ อย่างการทำหน้าที่ในการควบคุมดูแลให้เป็นไปตามข้อกำหนดหรือเก็บค่าธรรมเนียมตามกฎหมายนั้นไม่ถือเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ จึงทำให้การกระทำดังกล่าวอยู่นอกขอบเขตของการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรป

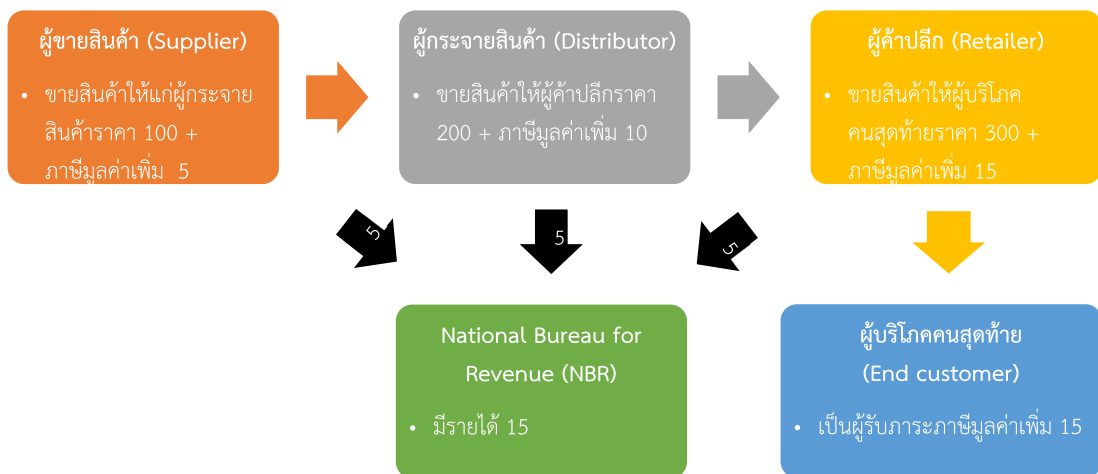
⁵⁴ นายพันวงษา บัวทอง และคณะ, รายงานเสนอต่อศาลยุติธรรม เรื่อง UK VAT legislation UK VAT caes UK & European VAT – how does it fit together? Landmark VAT case law [ออนไลน์], 2554. แหล่งที่มา: <https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/201809258855c2f78fcb417e0eb0c94adc95fb05194912.pdf> [สืบค้นเมื่อวันที่ 18 พฤศจิกายน พ.ศ. 2564]

⁵⁵ ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ชีรคุปต์, “23 ปี กับภาษีมูลค่าเพิ่ม,” เรื่องเดิม, หน้า 253-254.

3.2 ขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มในราชอาณาจักรบาห์เรน

ราชอาณาจักรบาห์เรน เริ่มใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นมา โดยมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีทั่วไปเท่ากับ ร้อยละ 5 ทั้งนี้ หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เกี่ยวข้องกับการใช้จ่ายในการบริโภค และถูกเรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการ รวมถึงการนำเข้าสินค้าหรือบริการเข้ามายังราชอาณาจักรบาห์เรน ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกเรียกเก็บในทุกขั้นตอนของห่วงโซ่อุปทาน (supply chain) และมีผู้บริโภคคนสุดท้ายเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵⁶ (แผนภาพ 4 : ระบบการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรบาห์เรน)

หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการรับผิดชอบเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ National Bureau for Revenue หรือ NBR โดย NBR จะดำเนินการและบริหารภาษีมูลค่าเพิ่มในราชอาณาจักร ทั้งในเรื่องของการจดทะเบียน การติดตามการค้างชำระภาษี การตรวจสอบภาษี การยื่นขอคืนภาษี การจ่ายชำระภาษี การคืนเงินภาษี การประเมินผลการอุทธรณ์ รวมถึงการตรวจสอบต่างๆ ในการบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵⁷



แผนภาพที่ 6 : ระบบการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรบาห์เรน⁵⁸

⁵⁶ National Bureau for Revenue, VAT GENERAL GUIDE[Online], 14 January 2021. Available from: https://www.nbr.gov.bh/publications/view/VAT_General_guide [4 October 2021]

⁵⁷ Ibid.

⁵⁸ Ibid.

3.2.1 ผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Taxable persons)

ตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรบาห์เรน หรือ Legislative Decree No. (48) of 2018 Promulgating Value Added Tax Law ได้กำหนดให้ผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง บุคคลที่ดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (economic activity) อย่างเป็นอิสระ โดยมีวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ และไม่ว่าจะเป็นผู้ที่จดทะเบียนหรือมีหน้าที่ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติของกฎหมายนี้หรือไม่⁵⁹ ดังนั้น ในการพิจารณาผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจึงต้องประเมินว่ามีองค์ประกอบครบทั้ง 3 ประการตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้หรือไม่ ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

1) การเป็นบุคคล

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรบาห์เรนกำหนดให้บุคคล หมายถึง บุคคลธรรมดา บุคคลตามกฎหมายไม่ว่าจะจะเป็นภาครัฐหรือเอกชน หรือการเป็นหุ้นส่วนในประเภทต่าง ๆ⁶⁰

นอกจากนี้ บุคคลยังรวมถึงผู้ประกอบการ บริษัททั้งของภาครัฐและเอกชน องค์กรการกุศล หน่วยงานของรัฐ และผู้ประกอบการวิชาชีพ เช่น แพทย์ ทนายความ สถาปนิก เป็นต้น อีกด้วย⁶¹

2) การดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจอย่างอิสระ โดยมีวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้

กิจกรรมทางเศรษฐกิจ ต้องเป็นกิจกรรมที่ดำเนินการอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เพราะการทำกิจกรรมเพียงครั้งเดียวโดยส่วนใหญ่จะไม่ใช่กิจกรรมทางเศรษฐกิจ และต้องมีวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ รวมถึงกรณีของการค้าในเชิงพาณิชย์ อุตสาหกรรมการเกษตร การประกอบวิชาชีพ การใช้สินทรัพย์ที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างและกิจกรรมอื่น ๆ ที่มีลักษณะอย่างเดียวกัน⁶² แม้กิจกรรมทาง-

⁵⁹ Taxable Person: A Person that conducts an Economic Activity independently for the purpose of generating income, and who is registered or obliged to register for Tax purposes in accordance with the provisions of this Law.

⁶⁰ Person: Any natural or legal person, whether public or private, or any other form of a partnership.

⁶¹ National Bureau for Revenue, VAT GENERAL GUIDE, op. cit.

⁶² Economic Activity: An activity that is conducted in an ongoing and regular manner for the purpose of generating income, including commercial, industrial, agricultural, professional activities or services or any use of tangible or intangible assets, and any other similar activity.

เศรษฐกิจจะต้องมีวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ แต่อาจไม่ได้หมายถึงการมีกำไรในการดำเนินการก็ได้ ซึ่งทำให้การประกอบภาวะขาดทุนก็ยังถือว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เพราะมุ่งเน้นที่การมีวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้เท่านั้น

ในหัวข้อที่ 9 ของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้มีข้อกำหนดเกี่ยวกับหน่วยงานของรัฐและหน่วยงานสาธารณะต่าง ๆ ว่า โดยทั่วไปแล้วจะไม่ได้ถือว่าเป็นการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เพราะเป็นการทำหน้าที่ตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ เว้นแต่ในกรณีที่มีการดำเนินกิจกรรมบางอย่างที่อยู่ในขอบเขตของกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือกระทำการแข่งขันในทางธุรกิจกับเอกชน ซึ่งทำให้หน่วยงานของรัฐและหน่วยงานสาธารณะรายดังกล่าวเข้าองค์ประกอบของการเป็นผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶³

ในส่วนขององค์การการกุศลก็อาจมีการดำเนินการที่อยู่ในขอบเขตของกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้ แม้ว่าองค์การไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในการทำกำไรก็ตาม แต่องค์การการกุศลอาจมีส่วนร่วมในการทำธุรกรรมเชิงพาณิชย์ซึ่งทำให้มีรายได้เกิดขึ้น เช่น การรวบรวมเสื้อผ้าหรือสินค้ามือสองเพื่อรีไซเคิลและขายในร้านค้าการกุศล เป็นต้น แต่โดยหลักการแล้วกิจกรรมที่ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการกุศล หรือกระทำโดยองค์การการกุศลที่ได้รับการจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายมักจะไม่เป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจและทำให้ไม่เป็นผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶⁴

นอกจากนี้ กิจกรรมทางเศรษฐกิจยังต้องมีการดำเนินการอย่างเป็นอิสระ ทำให้การเป็นลูกจ้าง หรือบุคคลในลักษณะเดียวกันนี้ไม่มีความเป็นอิสระ เนื่องจากต้องปฏิบัติหน้าที่ภายใต้สัญญาจ้างแรงงานซึ่งไม่สามารถกระทำกิจกรรมใด ๆ ได้อย่างเป็นอิสระ โดยจะต้องดำเนินงานต่าง ๆ ภายใต้คำสั่งของนายจ้าง ดังนั้น การกระทำในฐานะลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงานจึงไม่ถือว่าเป็นผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶⁵

3) การจดทะเบียนหรือมีหน้าที่ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

หากเข้าองค์ประกอบทั้ง 1) และ 2) ข้างต้นแล้ว แต่ยังไม่ได้มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะต้องพิจารณาว่าเข้าหลักเกณฑ์ที่ต้องจดทะเบียนฯ ในราชอาณาจักรบาห์เรนหรือไม่

⁶³ National Bureau for Revenue, VAT GENERAL GUIDE, op. cit.

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ Ibid.

ซึ่งถ้าหากเข้าหลักเกณฑ์ที่จะต้องจดทะเบียนฯ แม้จะยังไม่ได้มีการจดทะเบียนก็ถือว่าเป็นผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว เพราะมีหน้าที่ในการจดทะเบียนฯ ตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในลำดับถัดมา หากครบองค์ประกอบของผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว จะต้องพิจารณาถึงธุรกรรมที่บุคคลนั้นได้กระทำว่าอยู่ภายใต้ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ โดยธุรกรรมดังกล่าว ได้แก่ การขายสินค้าหรือให้บริการโดยผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงการนำเข้าสินค้าซึ่งในส่วนของการนำเข้าสินค้าจะไม่ได้กล่าวถึงในเอกัตศึกษาฉบับนี้

การขายสินค้าหรือให้บริการโดยผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการในรูปแบบต่าง ๆ ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อทำให้เกิดการแลกเปลี่ยนในทางการค้า⁶⁶ ซึ่งจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ 3 ประการ⁶⁷ ดังนี้

หลักเกณฑ์ที่ 1 คือ ต้องกระทำโดยผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีองค์ประกอบ 3 ประการตามที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น คือ การเป็นบุคคลที่ดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจอย่างอิสระ โดยมีวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ ไม่ว่าจะจดทะเบียนหรือมีหน้าที่ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

หลักเกณฑ์ที่ 2 คือ ต้องเป็นการแลกเปลี่ยนในทางการค้าที่ทำให้ได้รับเงินหรือสิ่งอื่นใดที่มีลักษณะเดียวกันจากลูกค้าหรือจากบุคคลที่สาม ทั้งนี้ การทำให้ฟรีหรือไม่มีผลตอบแทนจะไม่ถือว่าอยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม

และหลักเกณฑ์ที่ 3 คือ ต้องประกอบด้วยสินค้าหรือบริการ โดยคำว่า “สินค้า” หมายถึงทรัพย์สินที่มีรูปร่าง สามารถจับต้องได้ทุกประเภท รวมถึงน้ำ พลังงานในทุกรูปแบบ ไฟฟ้า ก๊าซ แสง ความร้อน ความเย็น และเครื่องปรับอากาศ⁶⁸ ก็ถือเป็นสินค้าในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และตามหัวข้อที่ 5 ของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม กำหนดให้ การขายสินค้า หมายถึง การโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าหรือโอนสิทธิในการใช้สินค้าของเจ้าของสินค้า รวมถึงการจำหน่ายสินค้าภายใต้ข้อตกลงตามสัญญาในการโอน-

⁶⁶ Supply: Any form of Supply of Goods and Services for Consideration in accordance with the provisions of this Law.

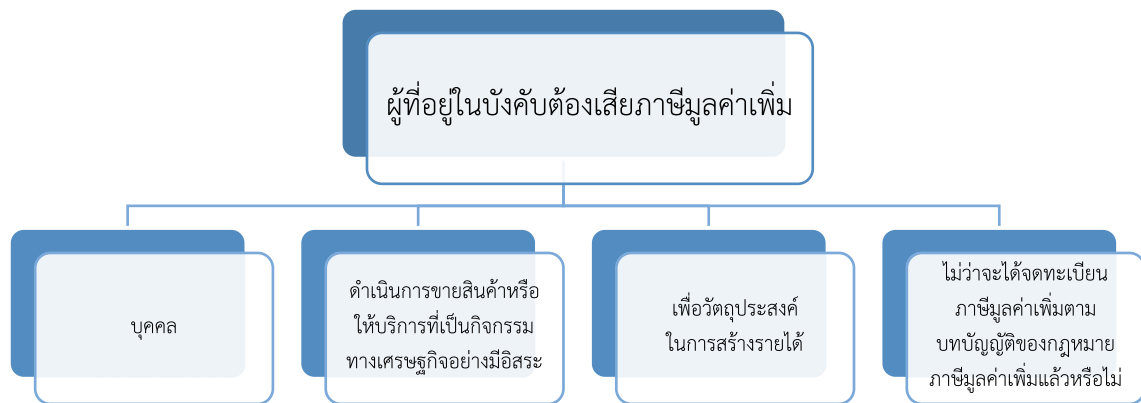
⁶⁷ National Bureau for Revenue, VAT GENERAL GUIDE, op. cit.

⁶⁸ Goods: All forms of tangible property (physical assets), including water and all forms of energy, including electricity, gas, lighting, heating, cooling and air conditioning.

กรรมสิทธิ์ที่จะเกิดขึ้น โดยจะเกิดขึ้นไม่เกินวันที่ได้รับการชำระเงินเต็มจำนวน เช่น สัญญาเช่าซื้อ การซื้อขายผ่อนชำระ เป็นต้น และการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าตามคำสั่งของหน่วยงานของรัฐหรือตามกฎหมายใด ๆ ที่บังคับใช้ในราชอาณาจักรด้วย

ในส่วนคำว่า “บริการ” หมายถึง สิ่งอื่นใดที่ไม่เข้าความหมายของสินค้า ทั้งที่ให้บริการในราชอาณาจักรและการนำเข้าบริการ⁶⁹ เช่น การซ่อมแซม การปรับปรุง การโอนสิทธิในเครื่องหมายการค้า การให้คำปรึกษา การให้บริการตรวจสอบบัญชี การขนส่งสินค้าและผู้โดยสาร เป็นต้น

ดังนั้น ผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของราชอาณาจักรบาห์เรน จึงหมายถึง บุคคลที่ดำเนินการขายสินค้าหรือให้บริการที่เป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจอย่างมีอิสระ โดยมีวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ ทั้งนี้ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่



แผนภาพที่ 7 : องค์ประกอบของผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
ตามกฎหมายของราชอาณาจักรบาห์เรน

⁶⁹ Services: Everything which is not a Good, whether local or imported.

3.2.2 กิจกรรมทางเศรษฐกิจ (economic activity)

อย่างที่ทราบถึงความหมายและหลักการในเบื้องต้นของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ในหัวข้อ 3.2.1 มาแล้ว ดังนั้น ในหัวข้อนี้จะกล่าวถึงรายละเอียดเกี่ยวกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจของราชอาณาจักรบาห์เรนตามคู่มือที่ออกโดย NBR ได้แก่ ข้อบ่งชี้ของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ประเภทของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ความหมายของกิจกรรมทางเศรษฐกิจโดยละเอียด อย่างการดำเนินกิจกรรมโดยอิสระ การดำเนินกิจกรรมอย่างต่อเนื่องและการมีวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ รวมถึงกรณีตัวอย่าง ในฐานะกรรมการด้วย

3.2.2.1 ข้อบ่งชี้ของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

ข้อบ่งชี้ของกิจกรรมทางเศรษฐกิจเป็นสิ่งที่ช่วยในการระบุว่าการกระทำใดเข้าข่ายเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งอาจจะต้องใช้ปัจจัยอื่น ๆ ที่อยู่นอกเหนือจากข้อบ่งชี้ที่ได้กล่าวไว้ในการประกอบการพิจารณาด้วย โดยข้อบ่งชี้ดังกล่าว⁷⁰ ได้แก่

1) แรงจูงใจในการทำกำไร (Profit motive)

ในกรณีที่กิจการประสบกับภาวะขาดทุน ทั้ง ๆ ที่กิจการดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ในการทำกำไร เนื่องจากสถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่มีความผันผวน ทำให้ไม่สามารถขายสินค้าหรือให้บริการได้เท่าที่ควร แต่อย่างไรก็ตาม กิจการนี้ก็ยังมีข้อบ่งชี้ว่าได้กระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ดังนั้น การกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจจึงไม่จำเป็นต้องทำกำไรได้เท่าที่ควร แต่จะต้องดำเนินกิจการโดยมีวัตถุประสงค์และแรงจูงใจในการทำกำไร

2) ธุรกิจโดยปกติ (Regular transactions)

การทำธุรกรรมแบบครั้งเดียว (One-off/ Isolated transaction) โดยส่วนใหญ่มักจะไม่ใช่ธุรกรรมที่เกิดขึ้นโดยปกติ เพราะธุรกรรมที่เกิดขึ้นโดยปกตินั้นมีแนวโน้มที่จะเกิดขึ้นอย่างสม่ำเสมอ หรือมีการดำเนินการในลักษณะเดียวกันตลอด และทำให้มีข้อบ่งชี้ว่าการกระทำธุรกรรมดังกล่าวอาจเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

⁷⁰ National Bureau for Revenue, VAT ECONOMIC ACTIVITY GUIDE [Online], August 2020. Available from: https://www.nbr.gov.bh/publications/view/VAT_Economic_Activity_guide [5 October 2021]

3) ปริมาณสินค้าที่ซื้อ (Quantity of purchases)

ปริมาณสินค้าที่ซื้ออาจบ่งชี้ว่า กำลังดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจอยู่หรือไม่ เช่น การซื้อสินค้าในปริมาณที่มากเกินไปในการใช้งานที่ไม่ใช่ธุรกิจหรือการใช้ส่วนบุคคล โดยอาจนำสินค้าที่ซื้อมาดังกล่าวมาใช้ในการประกอบธุรกิจ และทำให้มีข้อบ่งชี้ได้ว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เป็นต้น

4) การจัดหาเงินทุน (Financing)

การจัดหาเงินทุนก็อาจบ่งชี้ได้ว่า กำลังดำเนินกิจกรรมเศรษฐกิจอยู่หรือไม่ เช่น ถ้ามีการกู้ยืมเงิน เพื่อซื้อสินค้าและจะสามารถชำระคืนเงินกู้ยืมดังกล่าวได้โดยการประกอบธุรกิจ เท่านั้น ซึ่งทำให้มีข้อบ่งชี้ได้ว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เป็นต้น

5) เวลาและความพยายาม (Time and effort)

การบุคคลใช้เวลาและความพยายามอย่างมากในการขายสินค้า รวมถึงสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ในการขายสินค้า อย่างการมีเว็บไซต์ในการขายสินค้า การโฆษณาสินค้า จะทำให้มีข้อบ่งชี้ได้ว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

6) การโฆษณาและการส่งเสริมการขาย (Advertising and promotion)

การที่บุคคลมีการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย ทำให้การกระทำดังกล่าวอาจบ่งชี้ถึงกิจกรรมทางเศรษฐกิจ แต่จะไม่รวมถึงการขายของใช้ส่วนบุคคล เช่น การขายโต๊ะเก้าอี้ ชั้นวางโทรทัศน์ที่ใช้เองในที่อยู่อาศัย เป็นต้น อย่างไรก็ตาม หากมีการขายสินค้าอย่างต่อเนื่องผ่านแพลตฟอร์มของการขายสินค้า เช่น eBay Amazon เป็นต้น ทำให้มีข้อบ่งชี้ได้ว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

7) ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมหลักของธุรกิจ (Transactions relate to an established activity)

ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมหลักของธุรกิจอาจบ่งชี้ว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เช่น บริษัทรักษาความปลอดภัยทางไซเบอร์ได้มีการสั่งซื้อคอมพิวเตอร์ เพื่อการติดตามผลการดำเนินงานของบริษัท เพราะกิจกรรมหลักของบริษัทดังกล่าว คือ การดูแลความปลอดภัยทางไซเบอร์ ซึ่งต้องมีการดำเนินการผ่านทางคอมพิวเตอร์ ทำให้การสั่งซื้อคอมพิวเตอร์ถือเป็นข้อบ่งชี้ที่ระบุว่าการกระทำดังกล่าวเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

8) ลักษณะของสินทรัพย์ (Nature of the assets)

ลักษณะของสินทรัพย์ที่ได้มาอาจบ่งชี้ว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เช่น การซื้อสินทรัพย์มาเพื่อวัตถุประสงค์ในการลงทุนจะทำให้มีแนวโน้มที่จะเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ แต่ถ้าซื้อสินทรัพย์มาเพื่อการใช้งานส่วนบุคคลจะทำให้มีโอกาสน้อยกว่าที่จะเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เป็นต้น

3.2.2.2 ประเภทของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

กิจกรรมทางเศรษฐกิจในกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีการตีความของความหมายอย่างกว้างขวาง ทำให้ในคู่มือของ NBR จึงได้มีการกำหนดตัวอย่างของกิจกรรมดังต่อไปนี้ให้ถือเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ได้แก่⁷¹

- 1) กิจกรรมในทางพาณิชย์ (Commercial activities)
- 2) กิจกรรมในทางอุตสาหกรรม (Industrial activities)
- 3) กิจกรรมในทางเกษตรกรรม (Agricultural activities)
- 4) กิจกรรมในทางวิชาชีพ (Professional activities)
- 5) การบริการ การใช้สินทรัพย์ที่มีรูปร่างหรือสินทรัพย์ที่ไม่มีรูปร่าง
- 6) กิจกรรมอื่น ๆ ที่มีลักษณะเดียวกัน

3.2.2.3 ความหมายของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

จากความหมายของกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ได้กล่าวไว้แล้ว พบว่ามีองค์ประกอบ 3 ประการ⁷² ซึ่งมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

1) กิจกรรมที่ดำเนินการอย่างอิสระ

กิจกรรมทางเศรษฐกิจจะต้องดำเนินการอย่างเป็นอิสระ โดยความเป็นอิสระพิจารณาจากการปราศจากการควบคุมใด ๆ หรือการไม่อยู่ภายใต้อำนาจของบุคคลอื่น ตัวอย่างของบุคคลที่ถือว่าการดำเนินการกิจกรรมอย่างเป็นอิสระ ได้แก่

(1) ผู้ค้ารายเดียว (Sole traders) ไม่ว่าจะมีการจดทะเบียนเชิงพาณิชย์ หรือมีใบอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมนั้น ๆ หรือไม่

⁷¹ Ibid.

⁷² Ibid.

(2) นิติบุคคลแยกต่างหาก เช่น บริษัทที่ร่วมลงทุนในหุ้น (Joint stock companies) บริษัทที่ถือหุ้นในราชอาณาจักรบาห์เรน (Bahrain Shareholding Companies: B.S.C.) บริษัทที่จำกัดความรับผิด (With Limited Liability Companies: W.L.L.) และบริษัทจำกัดคนเดียว (Single Person Companies: S.P.C) เป็นต้น

(3) การร่วมลงทุนต่าง ๆ ไม่ว่าจะเกิดขึ้นภายใต้กฎหมายของราชอาณาจักรบาห์เรนหรือไม่

(4) กิจการร่วมค้าที่ไม่ได้จดทะเบียน

2) กิจการที่ดำเนินการอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ

โดยทั่วไปแล้วการขายสินค้าและบริการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียวหรือไม่มีความสม่ำเสมอมักจะถือว่าเป็นกิจกรรมโดยปกติ ทั้งนี้ กิจกรรมดำเนินการอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอโดยส่วนใหญ่จะขึ้นอยู่กับจำนวนครั้งของกิจกรรม เวลาที่ใช้ในการทำกิจกรรม รวมทั้งประเภทของธุรกิจ โดยทั้งจำนวนครั้งและการใช้เวลาดังกล่าวจะต้องเกี่ยวข้องโดยตรงกับการขายสินค้าหรือการให้บริการด้วย แต่อย่างไรก็ตาม คู่มือนี้ไม่ได้มีกำหนดจำนวนครั้งของกิจกรรมที่แสดงถึงความต่อเนื่องหรือความสม่ำเสมอไว้อย่างชัดเจน จึงจำเป็นต้องพิจารณาข้อเท็จจริงในแต่ละสถานการณ์เป็นกรณี ๆ ไป

อย่างไรก็ตาม การหยุดหรือชะงักของกิจกรรมซึ่งเป็นปกติของธุรกิจนั้น ไม่ได้หมายความว่า จะทำให้เกิดความไม่ต่อเนื่องหรือความไม่สม่ำเสมอ เช่น การปิดธุรกิจสำหรับฤดูกาลเฉพาะของธุรกิจ การเป็นตัวแทนจำหน่ายของเก๋ายากซึ่งทำให้มีการขายในจำนวนเพียงไม่กี่ครั้งในรอบ 1 ปี เป็นต้น ทำให้ตัวอย่างดังกล่าวเป็นการดำเนินการของธุรกิจโดยปกติ ซึ่งการหยุดหรือชะงักของกิจกรรมดังกล่าวจึงยังถือเป็นกิจกรรมที่ดำเนินการอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมออยู่

ดังนั้น กิจกรรมที่ดำเนินการอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอจะมีข้อบ่งชี้ว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ และการขายสินค้าหรือให้บริการเพียงครั้งเดียวหรือไม่สม่ำเสมอ โดยส่วนใหญ่จะทำให้เกิดข้อบ่งชี้ที่ว่า กิจกรรมดังกล่าวไม่ใช่กิจกรรมทางเศรษฐกิจ แต่ก็มีบางกรณีที่จะต้องพิจารณาถึงปัจจัยในแต่ละสถานการณ์และประเภทของธุรกิจประกอบด้วย

3) กิจกรรมที่ดำเนินการเพื่อวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้

การเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจจะต้องดำเนินการเพื่อสร้างรายได้ แม้ในบางสถานการณ์อาจส่งผลให้กิจการประสบภาวะขาดทุนอย่างต่อเนื่องก็ตาม แต่ถ้าหากกิจการมีวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ก็จะยังถือว่าเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจอยู่ ทั้งนี้ รายได้ที่เกิดขึ้นดังกล่าวจะต้องเป็นผลตอบแทนจากการขายสินค้าหรือการให้บริการด้วย แต่อย่างไรก็ตาม หากการขายสินค้าหรือการให้บริการนั้น ๆ ได้กระทำโดยที่ไม่มีผลตอบแทนหรือไม่มีความวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ ก็จะถือว่าไม่เป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

3.2.2.4 กรณีตัวอย่างในฐานกรรมการ⁷³

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรบาห์เรนได้มีการกำหนดเกี่ยวกับภาระหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของคณะกรรมการหรือกรรมการที่ปฏิบัติหน้าที่ในฐานกรรมการของบริษัท องค์กรสถาบันหรือหน่วยงานที่มีลักษณะคล้ายกันซึ่งได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าธรรมเนียมต่าง ๆ จากการปฏิบัติงานดังกล่าว โดยคณะกรรมการและกรรมการถือเป็นตัวแทนของกิจการ ทำให้การปฏิบัติหน้าที่ในฐานกรรมการนั้นถือว่าไม่เป็นอิสระจากหน่วยงานนั้น ๆ รวมถึงในกรณีที่บุคคลถูกแต่งตั้งให้เป็นกรรมการของนิติบุคคลตามกฎหมาย อย่างกรรมการที่ถูกแต่งตั้งขึ้น โดยการใช้อำนาจของผู้ถือหุ้นตามข้อบังคับของบริษัท และได้รับค่าธรรมเนียมนั้นเป็นค่าตอบแทนในการปฏิบัติหน้าที่นั้นจะไม่อยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม

แต่ในส่วนของการปฏิบัติหน้าที่อื่น ๆ ที่กรรมการสามารถกระทำได้อย่างอิสระในนามของนิติบุคคล และไม่ใช่ว่าหน้าที่หลักในฐานกรรมการจะถือเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ และส่งผลให้ค่าตอบแทนดังกล่าวก่อให้เกิดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การให้คำปรึกษาซึ่งมีค่าธรรมเนียมเพิ่มเติม เป็นต้น

นอกจากนี้ บุคคลที่สามที่ทำหน้าที่ในการให้บริการหรือจัดหาบุคคลอื่นมาปฏิบัติหน้าที่ในฐานกรรมการและได้รับค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนในลักษณะที่คล้ายกัน จะถือว่าเป็นการกระทำที่มีอิสระ โดยบุคคลที่สามดังกล่าวอาจเป็นได้ทั้งบุคคล บริษัท สำนักงานกฎหมาย หรือ

⁷³ Ibid.

สำนักงานบัญชีก็ได้ ซึ่งบุคคลในตัวอย่างนี้จะถือว่ามีส่วนร่วมในกิจกรรมทางเศรษฐกิจและก่อให้เกิดภาวะ
ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ดังนั้น การปฏิบัติหน้าที่หลักในฐานะกรรมการซึ่งเป็นตัวแทนของกิจการ
และกรรมการที่ถูกแต่งตั้งขึ้นตามกฎหมาย จึงไม่ถือว่าเป็นการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เพราะไม่มี
ความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ และส่งผลให้คำตอบแทนที่ได้รับนั้นจะอยู่นอกขอบเขตของระบบ
ภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่กรรมการได้ปฏิบัติหน้าที่อื่น ๆ นอกเหนือจากหน้าที่หลักซึ่งมีความเป็นอิสระในการ
ดำเนินงานที่ ส่งผลให้การกระทำดังกล่าวกลายเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจและก่อให้เกิดภาวะ
ภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากเนื้อหาในบทที่ 3 นี้ทำให้ทราบถึงขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มรวมถึงแนวทาง
ปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีของกรรมการตามกฎหมายในสหภาพยุโรปและราชอาณาจักร
บาร์เรน ซึ่งผู้ศึกษาได้จัดทำตารางเปรียบเทียบในหัวข้อต่าง ๆ ที่สำคัญต่อการนำไปใช้ในการวิเคราะห์
ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรรมการต่อไปในบทที่ 4 โดยมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

เรื่อง / ประเทศ	สหภาพยุโรป	ราชอาณาจักรบาร์เรน
ขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม		
1. ผู้ที่อยู่ในบังคับ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	-บุคคลใด ๆ ที่ดำเนินกิจกรรมทาง เศรษฐกิจอย่างอิสระ ณ สถานที่ใด สถานที่หนึ่ง ไม่ว่าจะวัตถุประสงค์หรือ ผลลัพธ์ของกิจกรรมนั้นจะเป็น อย่างไรก็ตาม -บุคคลใด ๆ ที่ประกอบกิจการ ขนส่งสินค้าให้กับลูกค้าไปยัง ปลายทางนอกอาณาเขตของรัฐ สมาชิก แต่ยังคงอยู่ในอาณาเขต ของกลุ่มรัฐสมาชิก	-บุคคลที่ ดำเนิน กิจกรรมทาง เศรษฐกิจอย่างเป็นอิสระ โดยมี วัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ และ ไม่ว่าจะเป็นผู้ที่จดทะเบียนหรือ มีหน้า ที่ ในการ จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติของ กฎหมายนี้หรือไม่

เรื่อง / ประเทศ	สหภาพยุโรป	ราชอาณาจักรบาห์เรน
ธุรกรรมที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ยกเว้น การนำเข้าสินค้า)		
2.การขายสินค้า	<ul style="list-style-type: none"> -การโอนสิทธิของเจ้าของในการจำหน่ายทรัพย์สินที่มีรูปร่าง -การโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่เป็นการชดใช้ค่าเสียหาย -การส่งมอบสินค้าจริงตามสัญญาจ้างทำของ หรือได้ชำระเงินงวดสุดท้ายเรียบร้อยแล้ว -การโอนสินค้าตามสัญญาซื้อขายที่มีค่านายหน้าค้างจ่าย 	<ul style="list-style-type: none"> -การโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า -โอนสิทธิในการใช้สินค้าของเจ้าของสินค้า -การจำหน่ายสินค้าภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา หรือได้รับการชำระเงินเต็มจำนวน -การโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าตามคำสั่งของหน่วยงานของรัฐ
3. การให้บริการ	<ul style="list-style-type: none"> -ธุรกรรมใด ๆ ที่ไม่ใช่การขายสินค้า -การโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง -ภาระหน้าที่ในการละเว้นหรืองดเว้นจากการกระทำ -การให้บริการตามคำสั่งของหน่วยงานรัฐ -การให้บริการโทรคมนาคมในรูปแบบต่าง ๆ 	<ul style="list-style-type: none"> -สิ่งอื่นใดที่ไม่เข้าความหมายของการขายสินค้า ทั้งที่เป็นการบริการในราชอาณาจักรและการนำเข้าบริการ
เรื่องอื่น ๆ		
4.กิจกรรมทางเศรษฐกิจ	<ul style="list-style-type: none"> -การกระทำในทางการค้าหรือการประกอบวิชาชีพ -กระทำอย่างอิสระ -กิจการของสโมสร สมาคม หรือองค์กรอื่น ๆ ในลักษณะทำนอง- 	<ul style="list-style-type: none"> -กิจกรรมที่ดำเนินการอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ -กระทำอย่างอิสระ -กิจกรรมที่มีวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ -การค้าในเชิงพาณิชย์

เรื่อง / ประเทศ	สหภาพยุโรป	ราชอาณาจักรบาห์เรน
	เกี่ยวกับการรับเงินบริจาคจากบุคคลภายนอก -การทำเหมืองแร่ -กิจกรรมทางการเกษตร -กิจกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพ -การแสวงหาประโยชน์จากทรัพย์สินที่มีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่าง	-อุตสาหกรรม -การเกษตร -การประกอบวิชาชีพ -การใช้สินทรัพย์ที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง
5.การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการและภาษีมูลค่าเพิ่ม	กรรมการเป็นการกระทำในกิจกรรมของหน่วยงานของรัฐ จึงไม่ถือเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งทำให้กรรมการไม่อยู่ในขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม	กรรมการเป็นตัวแทนของกิจการ และถูกแต่งตั้งขึ้นตามกฎหมาย จึงไม่ถือเป็นการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งทำให้กรรมการอยู่นอกขอบเขตของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่ กรรมการได้ปฏิบัติหน้าที่อื่น ๆ นอกเหนือจากหน้าที่หลักและกระทำการนั้น ๆ อย่างเป็นอิสระ

ตารางที่ 2 : เปรียบเทียบขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างกฎหมายของสหภาพยุโรปและราชอาณาจักรบาห์เรน

จากตารางเปรียบเทียบจะพบว่า ขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างกฎหมายของสหภาพยุโรปและราชอาณาจักรบาห์เรนนั้น มีความสอดคล้องกันเป็นอย่างมาก เนื่องจากระบบกฎหมายของราชอาณาจักรบาห์เรนมีพื้นฐานมาจากกฎหมายของสหราชอาณาจักร ซึ่งเป็นรัฐสมาชิกหนึ่งในสหภาพยุโรป ทั้งในส่วนของผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีค่าสำคัญ คือ การเป็นบุคคลที่ดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจอย่างอิสระ อย่างการขายสินค้าหรือการให้บริการ แต่ไม่รวมถึงการกระทำของหน่วยงานของรัฐหรือหน่วยงานสาธารณะต่าง ๆ เพราะเป็นการทำหน้าที่ตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้

ซึ่งทำให้การกระทำของหน่วยงานดังกล่าวไม่เข้าความหมายของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หมายถึง กระทำในทางการค้าอย่างเป็นอิสระ และมีการดำเนินการอย่างต่อเนื่อง เพื่อวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ และด้วยเหตุนี้เองทำให้ผลตอบแทนของการปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการของทั้งสองประเทศ จึงไม่ถือเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เพราะถือเป็นการกระทำของหน่วยงานของรัฐ รวมถึงเป็นตัวแทนของกิจการที่ถูกแต่งตั้งขึ้นตามกฎหมาย และส่งผลให้กรรมการไม่อยู่ในขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเรื่องดังกล่าวมีความแตกต่างในการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

บทที่ 4

ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรรมการ

จากการศึกษากฎหมายของประเทศไทยและต่างประเทศในบทที่ 2 และ 3 ตามลำดับ ทำให้ทราบถึงการพิจารณาขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเฉพาะอย่างยิ่งความหมายของการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ หรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ซึ่งการตีความของความหมายดังกล่าว นั้นมีความสำคัญต่อการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในเรื่องการปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการที่ได้รับค่าตอบแทนเป็นเบี้ยประชุมกรรมการ เนื่องจากประเทศไทยยังมีการใช้บังคับที่ผิดเพี้ยนออกไปจากหลักการที่แท้จริงซึ่งมีสาเหตุมาจากความเร่งรีบในการประกาศใช้กฎหมาย และปัญหาการตีความของหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 1 ดังนั้น ในบทนี้จึงจะนำเสนอการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรรมการในประเด็นต่าง ๆ ทั้งเรื่องความไม่ชัดเจนของการตีความเกี่ยวกับการขายสินค้าหรือหรือการให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ (4.1) เรื่องความไม่เหมาะสมของเหตุผลในการประกาศยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (4.2) และเรื่องความไม่เหมาะสมของประเภทกรรมการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (4.3) เพื่อเสนอแนะแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะเรื่องการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพในกรณีของกรรมการซึ่งได้รับค่าตอบแทนเป็นเบี้ยประชุมกรรมการ

4.1 ความไม่ชัดเจนของการตีความเกี่ยวกับการขายสินค้าหรือหรือการให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ

ในการศึกษาขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร พบว่า ตามมาตรา 77/2 กำหนดให้การกระทำในการขายสินค้าหรือให้บริการโดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร ซึ่งผู้ประกอบการ หมายถึง บุคคลที่เข้าลักษณะตามมาตรา 77/1 (1) – (4) ซึ่งได้กระทำการดังกล่าวในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ แต่เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการกำหนดความหมายของการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพไว้ ทำให้ต้องอาศัยการตีความในถ้อยคำดังกล่าว โดยจากการศึกษาพบว่าหลักการที่เหมาะสม คือ หลักการทางภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งมีภาษีขายและมีการจัดเก็บจากการประกอบธุรกิจต่าง ๆ ของผู้ประกอบการ จึงทำให้การกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ หมายถึง การกระทำในทางการค้าเป็นปกติธุระ การตีความในลักษณะนี้จะส่งผลให้การขายสินค้าหรือ

การให้บริการโดยรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือหน่วยงานอื่นใดของรัฐซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายมหาชน ที่ได้กระทำในฐานะที่เป็นองค์กรมหาชนซึ่งเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายในการควบคุมกิจการต่าง ๆ (regulatory activity) จึงไม่ใช่การกระทำในทางการค้าแต่อย่างใด และสอดคล้องกับกฎหมาย ภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศทั้งในสหภาพยุโรปและราชอาณาจักรบาห์เรน โดย Council Directive 2006/112/EC ของสหภาพยุโรปในหัวข้อที่ 13 ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่า กิจกรรมของหน่วยงานของรัฐ องค์กรในระดับภูมิภาคและท้องถิ่น และหน่วยงานอื่น ๆ ที่อยู่ภายใต้กฎหมายมหาชน ไม่ว่าจะเป็นการเก็บ ค่าธรรมเนียม เงินสมทบหรือการชำระเงินอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมดังกล่าว จะไม่ถือว่าเป็นกิจกรรม ทางเศรษฐกิจ รวมถึง Legislative Decree No. (48) of 2018 Promulgating Value Added Tax Law ของราชอาณาจักรบาห์เรน ในหัวข้อที่ 9 ก็ได้มีข้อกำหนดเกี่ยวกับหน่วยงานของรัฐและหน่วยงาน สาธารณะต่าง ๆ ว่า โดยทั่วไปแล้วจะไม่ถือว่าเป็นการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เพราะเป็นการทำ หน้าที่ตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ เว้นแต่ ในกรณีที่มีการดำเนินกิจกรรมบางอย่างที่อยู่ในขอบเขตของ กิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือกระทำการแข่งขันในทางธุรกิจกับเอกชน ซึ่งจะทำให้หน่วยงานของรัฐและ หน่วยงานสาธารณะรายดังกล่าวเข้าองค์ประกอบของการเป็นผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากกฎหมายของต่างประเทศในทั้งสองประเทศนี้ ทำให้การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการ จึงไม่อยู่ในขอบเขตของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาตั้งแต่แรก เพราะไม่ครบองค์ประกอบของการเป็นผู้ที่อยู่ใน บังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในเรื่องของการกระทำที่เป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หรือการกระทำในทาง ธุรกิจหรือวิชาชีพนั่นเอง ด้วยเหตุนี้เอง หากกฎหมายของประเทศไทยมีการตีความในถ้อยคำดังกล่าวตาม หลักการทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งทางผู้ศึกษาเห็นว่าเป็นการตีความตามเจตนารมณ์หรือวัตถุประสงค์ที่ แท้จริงของกฎหมายก็จะทำให้เกิดแนวทางปฏิบัติที่สอดคล้องกับกฎหมายต่างประเทศ และไม่เกิดการ ตีความที่ผิดเพี้ยนในเรื่องขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามระมวลรัฐฎากร โดยเฉพาะเรื่องการ กระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพในกรณีของกรรมการ เพราะจากการศึกษาถึงลักษณะหน้าที่งานของ กรรมการ พบว่า กรรมการได้รับแต่งตั้งขึ้นมาโดยผลของกฎหมาย และทำหน้าที่ในการเป็นผู้แทนของ บริษัทหรือหน่วยงานต่าง ๆ ในการดำเนินการตามวัตถุประสงค์หรือข้อบังคับของบริษัท ซึ่งเป็นการใช้ อำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการควบคุมกิจการต่างๆ จึงไม่เข้าข่ายเป็นการกระทำในทางการค้าตามการ ตีความที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น และทำให้การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการนั้นไม่ควรอยู่ในขอบเขตของ ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ทั้งนี้ ในช่วงแรกของการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยนั้นมีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการในส่วนของค่าตอบแทนที่เป็นเบี้ยประชุมกรรมการ แต่อย่างไรก็ตาม ในภายหลังก็ได้มีการออกประกาศยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรรมการในส่วนของเบี้ยประชุมกรรมการ ซึ่งทำให้กรรมการได้รับยกเว้นไม่ต้องมีภาระหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และเนื่องจากไม่ได้กำหนดวันที่ให้มีผลบังคับใช้จึงทำให้ประกาศดังกล่าวมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่เริ่มใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 ซึ่งทำให้กรรมการท่านใดที่เคยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปแล้ว และยังคงอยู่ในอายุความการขอคืนภาษีจึงสามารถดำเนินการขอคืนภาษีดังกล่าวได้

ดังนั้น จากความไม่ชัดเจนของการตีความเกี่ยวกับการขายสินค้าหรือการให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพทำให้เกิดความผิฝืนของกฎหมายจนนำไปสู่การออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 205 เพื่อมายกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของการปฏิบัติงานในฐานะกรรมการอันได้แก่ กรรมการบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด กรรมการโดยตำแหน่ง กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิตามที่กฎหมายกำหนด และกรรมการที่ได้รับการแต่งตั้งโดยราชการ ซึ่งได้รับค่าตอบแทนเป็นเบี้ยประชุมกรรมการ เพราะหากมีการตีความที่ชัดเจนตามเจตนารมณ์ของกฎหมายแล้ว จะพบว่า การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการนั้นไม่ควรอยู่ในขอบเขตของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาตั้งแต่แรก

4.2 ความไม่เหมาะสมของเหตุผลในการประกาศยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากการออกประกาศยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้กล่าวไว้ในข้อ 4.1 นั้นได้ให้เหตุผลว่าการปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการเป็นการกระทำที่ไม่ถือว่าเป็นการให้บริการ ซึ่งเป็นเหตุผลไม่มีความสมเหตุสมผลเท่าที่ควรในความเห็นของผู้ศึกษา เพราะจากการศึกษาความหมายของการบริการตามประมวลรัษฎากรก็ได้มีการให้ความหมายของการบริการไว้อย่างชัดเจนตามมาตรา 77/1(10) ว่า หมายถึง การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์ที่มีมูลค่าซึ่งไม่ใช่เป็นการขายสินค้า ทั้งนี้ การขายสินค้า หมายถึง การจำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ ด้วยเหตุนี้จึงทำให้การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการจึงไม่เข้าข่ายความหมายของการขายสินค้า แต่เป็นการบริการตามบริบทของกฎหมายและสอดคล้องกับการศึกษากฎหมายของต่างประเทศในเอกัตศึกษานี้ โดยทั้งสหภาพยุโรป และราชอาณาจักรบาห์เรนก็ได้ให้คำนิยามของการบริการไว้ในทำนองเดียวกันกับกฎหมายไทย กล่าวคือ ในสหภาพยุโรป ระบุว่า การบริการ หมายถึง ธุรกิจใด ๆ ที่ไม่ใช่การขายสินค้า และในราชอาณาจักรบาห์เรน หมายถึง สิ่งอื่นใดที่ไม่เข้าความหมายของการขายสินค้า ทั้งที่เป็นการบริการในราชอาณาจักรและการนำเข้าบริการ

อย่างไรก็ตาม ความหมายของการบริการตามมาตรา 77/1(10) นั้น เป็นความหมายอย่างกว้าง ซึ่งหากจะตีความการให้บริการตามประมวลรัษฎากร เพื่อพิจารณาขอบเขตในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จึงต้องพิจารณาทั้งในส่วนความหมายของการให้บริการและได้กระทำโดยผู้ประกอบการ เพื่อเป็นการบ่งชี้ว่าการกระทำดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ในทางการค้าเป็นปกติธุระหรือไม่ ทั้งนี้ จากการศึกษากฎหมายต่างประเทศของทั้งสองประเทศข้างต้นได้ให้เหตุผลเกี่ยวกับการปฏิบัติงานในฐานะกรรมการที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มว่าเป็นการกระทำที่ไม่ใช่การกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ หรือไม่ใช้กิจกรรมทางเศรษฐกิจที่มีวัตถุประสงค์ในทางการค้า เพราะการจะปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวได้นั้นต้องได้รับการแต่งตั้งจากกฎหมายและสามารถใช้อำนาจหน้าที่ได้ตามที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น เว้นแต่ กรรมการท่านใดได้ปฏิบัติหน้าที่ที่อยู่นอกเหนือจากที่กฎหมายได้กำหนดไว้ และได้กระทำอย่างเป็นอิสระก็อาจทำให้การกระทำนั้น ๆ เข้าข่ายเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้ และส่งผลให้ค่าตอบแทนจากการเป็นกรรมการอยู่ในขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มได้

ดังนั้น การประกาศยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 205 จึงมีความไม่เหมาะสมของเหตุผลที่ระบุเพียงว่า การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะ กรรมการเป็นการกระทำที่ไม่ถือว่าเป็นการให้บริการ เพราะการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวเป็นการบริการตาม บริบทของกฎหมาย แต่ควรให้เหตุผลในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ในฐานะ กรรมการว่าเป็นการกระทำที่ไม่ใช่การกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ เพราะกรรมการได้รับแต่งตั้งขึ้นมา โดยผลของกฎหมาย และทำหน้าที่ในการเป็นผู้แทนของบริษัทหรือหน่วยงานต่าง ๆ ในการดำเนินการตาม วัตถุประสงค์หรือข้อบังคับของบริษัท ซึ่งเป็นการกระทำที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในทางการค้าและทำให้ การปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวไม่อยู่ในขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตั้งแต่แรก

4.3 ความไม่เหมาะสมของประเภทกรรมการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในการศึกษาความหมายจากการตีความเรื่องการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพที่ได้กล่าวไปแล้วว่า หมายถึง การกระทำในทางการค้าเป็นปกติธุระ และโดยทั่วไปแล้วบริษัทหรือบริษัทมหาชนจำกัดเป็นองค์กรทางธุรกิจที่มีวัตถุประสงค์ในทางการค้าและหากำไร ทั้งนี้ ตามเจตนารมณ์ของกฎหมายไม่ได้หมายความว่าต้องมีกำไรจริง ๆ ซึ่งอาจมีผลขาดทุนเนื่องจากอยู่ในช่วงเริ่มต้นของการประกอบธุรกิจ หรือมีสถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่ผันผวนและส่งผลให้กิจการประสบกับภาวะขาดทุนก็เป็นได้ โดยเจตนารมณ์ดังกล่าวนี้สอดคล้องกับข้อบ่งชี้ของกิจกรรมทางเศรษฐกิจตามคู่มือของราชอาณาจักรบาร์ทเรน ในหัวข้อ 3.2.2.1 ในเรื่องของแรงจูงใจในการทำกำไร (Profit motive) และจากการมีวัตถุประสงค์ในการทำกำไร ถึงแม้ว่าจะไม่ได้มีกำไรจากการประกอบกิจการจริง ๆ ก็สามารถทำให้เกิดข้อบ่งชี้ได้ว่า การกระทำของกิจการดังกล่าวอาจเป็นการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ และอยู่ในขอบเขตของการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มได้

นอกจากนี้ บริษัทหรือบริษัทมหาชนจำกัดส่วนใหญ่⁷⁴ ไม่ใช่หน่วยงานของรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือหน่วยงานอื่นใดของรัฐซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายมหาชนที่ได้กระทำในฐานะที่เป็นองค์กรมหาชนซึ่งเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายในการควบคุมกิจการต่าง ๆ (regulatory activity) อีกด้วย ด้วยเหตุนี้ ทำให้การเป็นกรรมการในบริษัทหรือบริษัทมหาชนจำกัดจึงอาจเข้าข่ายการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ

แต่อย่างไรก็ตาม ในส่วนของกรรมการโดยตำแหน่ง กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิตามที่กฎหมายกำหนด และกรรมการที่ได้รับการแต่งตั้งโดยราชการ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 205 นั้น มักเป็นกรรมการจากหน่วยงานของราชการ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือหน่วยงานอื่นใดของรัฐ ทำให้กรรมการประเภทดังกล่าวไม่เข้าข่ายการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ และมีความเหมาะสมในการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของค่าตอบแทนที่เป็นเบี้ยประชุมกรรมการ

⁷⁴ วิกีพีเดีย สารานุกรมเสรี, รายชื่อรัฐวิสาหกิจไทย [ออนไลน์], 11 ตุลาคม 2564. แหล่งที่มา: <https://th.wikipedia.org/wiki/รายชื่อรัฐวิสาหกิจไทย> [สืบค้นเมื่อวันที่ 12 ธันวาคม พ.ศ. 2564]

ดังนั้น การประกาศยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 205 จึงอาจมีความไม่เหมาะสมในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมการบาง ประเภท ซึ่งสมควรต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน หรือกิจการต่าง ๆ ที่มีการปฏิบัติหน้าที่ของกรมการว่าเข้าข่ายเป็นองค์กรทางธุรกิจที่มีวัตถุประสงค์ในทาง การค้าและหากำไรหรือไม่

จากการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมการ พบว่า การปฏิบัติหน้าที่ ในฐานะกรมการนั้นไม่ควรอยู่ในขอบเขตของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาตั้งแต่แรก แต่เนื่องจากกฎหมายของ ประเทศไทยนั้น ยังมีการตีความเกี่ยวกับการขายสินค้าหรือการให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพที่มีความ ไม่ชัดเจน จนทำให้เกิดความผิดพลาดของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของคำตอบแทนที่เป็น เบี้ยประชุมกรมการ นอกจากนี้ การออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 205 เพื่อมายกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของการปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรมการนั้น มีความไม่เหมาะสมของเหตุผล ในการประกาศยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ระบุว่า การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรมการนั้นไม่ถือเป็นการบริการ แต่อย่างไรก็ตามจากการศึกษาพบว่า การปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวเป็นการบริการตามบริบทของกฎหมาย รวมถึงประกาศฉบับนี้ อาจมีความไม่เหมาะสมในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมการบางประเภท เพราะกรมการบางประเภทอาจอยู่ในหน่วยงานที่มีวัตถุประสงค์ในทางการค้าและหากำไร ซึ่งเป็นผลทำ ให้กรมการที่อยู่ในหน่วยงานดังกล่าวควรมีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากคำตอบแทนในส่วนที่เป็น เบี้ยประชุมกรมการด้วย

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

เมื่อได้ศึกษาการกำหนดขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายของต่างประเทศ ได้แก่ สหภาพยุโรป และราชอาณาจักรบาห์เรน ทั้งในส่วนของการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ และการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ รวมถึงศึกษาลักษณะหน้าทำงานของกรรมการ รวมถึงกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งในส่วนของความหมาย ประเภท และรูปแบบของคำตอบแทนกรรมการ พร้อมทั้งวิเคราะห์ประเด็นปัญหาต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรรมการแล้ว ผู้ศึกษาขอสรุปผลของการศึกษา พร้อมทั้งให้ข้อเสนอแนะ ดังต่อไปนี้

5.1 บทสรุป

ขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร เป็นผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ประกอบการ หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับคำตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ แต่อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการให้คำจำกัดความของคำว่า “การกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ” ซึ่งทำให้ต้องอาศัยการตีความจนเกิดความผิดเพี้ยนในความหมายของคำดังกล่าวจนนำไปสู่การออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 205 เพื่อมายกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของการปฏิบัติงานในฐานะกรรมการ

จากการศึกษา พบว่า การกระทำในฐานะกรรมการซึ่งมีคำตอบแทนเป็นเบี้ยประชุมกรรมการนั้น เป็นการกระทำที่ไม่เข้าขอบเขตความหมายของการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการหรือไม่ใช่การกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย เนื่องจากกรรมการได้รับแต่งตั้งขึ้นมาโดยผลของกฎหมาย และทำหน้าที่ในการเป็นผู้แทนของบริษัทหรือหน่วยงานต่าง ๆ ในการดำเนินการตามวัตถุประสงค์หรือข้อบังคับ ซึ่งเป็นการใช้อำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการควบคุมกิจการต่างๆ จึงไม่เข้าข่ายเป็นการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ และสอดคล้องกับกฎหมายของทั้งสหภาพยุโรปและราชอาณาจักรบาห์เรนที่กำหนดให้การขายสินค้าหรือการให้บริการซึ่งรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือหน่วยงานอื่นใดของรัฐซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายมหาชนที่ได้กระทำในฐานะที่เป็นองค์กรมหาชนนั้น เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายในการควบคุมกิจการต่าง ๆ (regulatory activity)

ซึ่งมิใช่การประกอบธุรกิจการค้าใด ๆ ด้วยเหตุนี้จึงทำให้การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการไม่ควรอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตั้งแต่แรก

นอกจากเรื่องความไม่ชัดเจนของการตีความเกี่ยวกับการกระทำทางธุรกิจหรือวิชาชีพ จนนำไปสู่การออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 205 เพื่อมายกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของการปฏิบัติงานในฐานะกรรมการแล้ว ก็ยังเกิดความไม่เหมาะสมของเหตุผลในประกาศฯ ที่ระบุให้การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการเป็นการกระทำที่ไม่ถือว่าเป็นการให้บริการ ทั้ง ๆ ที่การปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวเป็นการบริการตามบริบทของกฎหมาย และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประกาศฯ ให้แก่กรรมการบางประเภทที่มาจากองค์กรทางธุรกิจซึ่งมีวัตถุประสงค์ในทางการค้าและหากำไร ได้แก่ กรรมการบริษัทจำกัดและกรรมการบริษัทมหาชน ก็ทำให้เกิดความไม่เหมาะสมในยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรรมการดังกล่าว เพราะบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดส่วนใหญ่ไม่ใช่หน่วยงานของรัฐที่เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายในการควบคุมกิจการต่าง ๆ และทำให้การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการในบริษัทจำกัดและบริษัทมหาชนเข้าข่ายเป็นการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ดังนั้น การกระทำในฐานะกรรมการซึ่งมีค่าตอบแทนเป็นเบี้ยประชุมกรรมการนั้น เป็นการกระทำที่ไม่เข้าขอบเขตความหมายของการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ จึงไม่ควรอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาประเด็นปัญหาที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น ผู้เขียนขอเสนอแนวทางสำหรับการพิจารณาและการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะเรื่องการทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพในกรณีของกรรมการ ดังนี้

1) ในการตีความความหมายของการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ควรมีการตีความตามหลักการทางภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อทำให้เกิดการบังคับใช้กฎหมายที่ถูกต้องตามเจตนารมณ์ กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการขายและมุ่งจัดเก็บจากการประกอบธุรกิจต่าง ๆ ของผู้ประกอบการ ซึ่งจะทำให้การกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพตามประมวลรัษฎากรนั้น หมายถึง การกระทำในทางการค้าเป็นปกติธุระ หรือเป็นการกระทำในทางการค้าอย่างเป็นอิสระ และมีการดำเนินการอย่างต่อเนื่อง เพื่อวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ โดยทั่วไปจึงไม่รวมถึงการขายสินค้าหรือให้บริการโดยหน่วยงานของรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือหน่วยงานอื่นใดของรัฐซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายมหาชนที่ได้กระทำในฐานะที่เป็นองค์กรมหาชน ซึ่งเป็นการใช้อำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการควบคุมกิจการต่าง ๆ และส่งผลให้การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะกรรมการ ไม่เข้าข่ายเป็นกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ เพราะเป็นการให้บริการโดยตัวแทนของกิจการที่ถูกแต่งตั้งขึ้นตามกฎหมายให้ดำเนินการตามวัตถุประสงค์และข้อบังคับของกิจการ ซึ่งจะทำให้สอดคล้องกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ ทั้งในสหภาพยุโรปและราชอาณาจักรบาห์เรนที่ทำการศึกษา

2) การกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ควรมีความชัดเจน โดยเฉพาะในเรื่องของการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ซึ่งอาจกำหนดเป็นข้อบ่งชี้ต่าง ๆ ที่จะเป็นสิ่งที่จะช่วยในการระบุว่า การกระทำใดเข้าข่ายเป็นกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพได้บ้าง เช่น การดูแลแรงจูงใจในการทำกำไร (Profit motive) เพราะการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพไม่จำเป็นต้องทำกำไรได้เท่านั้น แต่จะต้องดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์ในการทำกำไร การดูว่าเป็นธุรกรรมโดยปกติ (Regular transactions) หรือไม่ เพราะธุรกรรมที่เกิดขึ้นอย่างสม่ำเสมอมีแนวโน้มที่จะเป็นการค้าโดยปกติธุระ การจัดหาเงินทุน (Financing) เพราะถ้ามีการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อสินค้า และการที่จะสามารถชำระคืนเงินกู้ยืมดังกล่าวได้ต้องกระทำโดยการประกอบธุรกิจเท่านั้น ซึ่งทำให้มีข้อบ่งชี้ว่าเป็นกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ เป็นต้น

นอกจากนี้ ประเทศไทยอาจใช้ความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่เป็นส่วนหนึ่งในการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับขอบเขตการใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม ในเรื่องของการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ เนื่องจากกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรบาห์เรนนั้นได้มีการกำหนดข้อยกเว้นในกรณีที่กรรมการได้ปฏิบัติหน้าที่อื่น ๆ ที่นอกเหนือจากหน้าที่หลักของกรรมการ อย่างเช่น การให้คำปรึกษาอื่นที่นอกเหนือจากหน้าที่หลักในฐานะกรรมการและได้รับค่าธรรมเนียมตอบแทนเพิ่มเติม เพราะเป็นการปฏิบัติหน้าที่ที่มีความเป็นอิสระในการดำเนินงาน และส่งผลให้ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการกระทำดังกล่าวกลายเป็นการกระทำในทางธุรกิจหรือวิชาชีพและก่อให้เกิดภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มได้

บรรณานุกรม

หนังสือ

ปรีชา ส่งสัมพันธ์. ความรับผิดชอบของกรรมการบริษัทและรัฐวิสาหกิจ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์
วิญญูชน, 2563.

ศาสตราจารย์พิเศษไพจิตร โรจนวานิช, อาจารย์ชุมพร เสนไสย และอาจารย์สาโรช ทองประคำ. ภาษี
สรรพากร เล่ม 1. กรุงเทพฯ: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561.

ศาสตราจารย์พิเศษไพจิตร โรจนวานิช, อาจารย์ชุมพร เสนไสย และอาจารย์สาโรช ทองประคำ. ภาษี
สรรพากร เล่ม 2. กรุงเทพฯ: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561.

บทความในหนังสือ

ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ชีร์คุปต์. 23 ปี กับภาษีมูลค่าเพิ่ม. ใน รองศาสตราจารย์ฉัตรพันธ์ เชื้อบุญชัย
(บรรณาธิการ), 72 ปี ครุผู้พิศนเพื่อวิชาชีวกฎหมายศาสตราจารย์พิเศษประสิทธิ์ โสวิไลกุล, หน้า
251 – 262. กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558.

บทความในวารสาร

กองหลักนิติบัญญัติ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. หลักเกณฑ์การใช้ระบบคณะกรรมการใน
รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย. จุลนิตี 14,6 (พฤศจิกายน - ธันวาคม 2560): 29.

วิทยานิพนธ์

วิชุดา นาราทรพย์. ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ : ศึกษารณการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างผ่านทางอินเทอร์เน็ตของผู้ประกอบการจดทะเบียนในราชอาณาจักร. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. 2558.

เอกัตศึกษา

กัญญารัตน์ นวรัตน์ไพบูลย์. ปัญหาในการหาฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจการเฉพาะ: กรณีศึกษารายได้ค่าบำรุงและค่าจ้างในธุรกิจรับประกันชีวิต. วิทยานิพนธ์ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2561.

พรณิชา อำนวยสกุล. ปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากร: ศึกษารณการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี. วิทยานิพนธ์ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2561.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์ภาษาไทย

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. 2564. เรียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับนักบัญชี ตอนที่ 8 โครงสร้างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม: การขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ [ออนไลน์]. จากเว็บไซต์:

<https://www.taxguruthai.com/topic/186> [สืบค้นเมื่อวันที่ 6 กันยายน พ.ศ. 2564]

กรมสรรพากร. 2552. เลขที่หนังสือ กค 0702/298 [ออนไลน์]. จากเว็บไซต์:

<https://www.rd.go.th/40698.html> [สืบค้นเมื่อวันที่ 6 กันยายน พ.ศ. 2564]

กรมสรรพากร. 2560. เลขที่หนังสือ กค 0702/พ.6910 [ออนไลน์]. จากเว็บไซต์:

<https://www.rd.go.th/27938.html> [สืบค้นเมื่อวันที่ 6 กันยายน พ.ศ. 2564]

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. 2564. เรียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับนักบัญชี ตอนที่ 9 โครงสร้างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม:

การให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ [ออนไลน์]. จากเว็บไซต์:

<https://www.taxguruthai.com/topic/187> [สืบค้นเมื่อวันที่ 7 กันยายน พ.ศ. 2564]

บริษัท ธรรมนิติการบัญชีและภาษีอากร จำกัด. 2560. วิเคราะห์ปัญหาหน่วยงานของรัฐกับการเป็น

ผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (ตอนที่ 1) [ออนไลน์]. จากเว็บไซต์:

<https://www.dha.co.th/th/news/ข่าวสารทั่วไป/906> [สืบค้นเมื่อวันที่ 8 กันยายน พ.ศ. 2564]

ดิษฐ์สกุล ดิษฐ์เจริญ. 2561. ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาและ

ภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพวิศวกรรม [ออนไลน์]. จากเว็บไซต์:

<http://www.lawgrad.ru.ac.th/Abstracts/282> [สืบค้นเมื่อวันที่ 9 กันยายน พ.ศ. 2564]

วิไล วัชรชัยสิริกุล และศักดิ์ชาย ศิริรักษ์. 2547. ค่าตอบแทนกรรมการบริษัทจดทะเบียนในตลาด

หลักทรัพย์ กับการหลงลืมเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม [ออนไลน์]. จากเว็บไซต์:

https://www.phasinconsultant.com/attachments/view/?attach_id=36222 [สืบค้นเมื่อ

วันที่ 10 กันยายน พ.ศ. 2564]

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. 2551. ส่วนที่ 1 บทบัญญัติเรื่องคณะกรรมการ [ออนไลน์]. จาก

เว็บไซต์: <http://web.krisdika.go.th/data/legalform/lawSubform/pdf-kidsadeeka.pdf>.

[สืบค้นเมื่อวันที่ 10 กันยายน พ.ศ. 2564]

นายธรรมนิตย์ สุมันตกุล. 2547. แบบกฎหมายเกี่ยวกับคณะกรรมการ[ออนไลน์]. จากเว็บไซต์:

http://web.krisdika.go.th/activityDetail.jsp?actType=l&actCode=38&head=4&item=n5#_ftnref1 [สืบค้นเมื่อวันที่ 13 กันยายน พ.ศ. 2564]

นายสุกิจ สัมฤทธิ์ผ่อง. ไม่ระบุ. กรรมการโดยตำแหน่งกับกรรมการผู้แทนองค์กร [ออนไลน์]. จากเว็บไซต์:

<https://www.krisdika.go.th/data/activity/act13708.pdf> [สืบค้นเมื่อวันที่ 13 กันยายน พ.ศ.2564]

ศิริพร วงศ์เขียว. 2563. สรุปผลสำรวจคำตอบแทนกรรมการ ปี 2563 [ออนไลน์]. จากเว็บไซต์:

<https://www.thai-iod.com/th/publications-detail.asp?id=698> [สืบค้นเมื่อวันที่ 15 กันยายน พ.ศ. 2564]

พิเศษ เสตเสถียร. 2563. กรรมการกับกรรมการบริหาร: ต่างกันทางกฎหมายหรือไม่? [ออนไลน์].

จากเว็บไซต์: <https://thaipublica.org/2020/02/pises-22/> [สืบค้นเมื่อวันที่ 16 กันยายน พ.ศ. 2564]

นายสิทธิชัย โชคสวัสดิ์ไพศาล และคณะ. 2557. Legal Foundation of the European Union

[ออนไลน์]. จากเว็บไซต์: <https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/20190208c81e728d9d4c2f636f067f89cc14862c093231.pdf> [สืบค้นเมื่อวันที่ 17 พฤศจิกายน พ.ศ. 2564]

นายพันวษา บัวทอง และคณะ. 2554. รายงานเสนอต่อศาลยุติธรรม เรื่อง UK VAT legislation UK

VAT caes UK & European VAT – how does it fit together? Landmark VAT case law

[ออนไลน์]. จากเว็บไซต์: <https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/201809258855c2f78fcb417e0eb0c94adc95fb05194912.pdf> [สืบค้นเมื่อวันที่ 18 พฤศจิกายน พ.ศ. 2564]

วิกิพีเดีย สารานุกรมเสรี. 2564. รายชื่อรัฐวิสาหกิจไทย [ออนไลน์]. จากเว็บไซต์:

<https://th.wikipedia.org/wiki/รายชื่อรัฐวิสาหกิจไทย> [สืบค้นเมื่อวันที่ 12 ธันวาคม พ.ศ. 2564]

สื่ออิเล็กทรอนิกส์ภาษาอังกฤษ

European Commission. Taxable persons under EU VAT rules. [Online]. Available from:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxable-persons-under-eu-vat-rules_en [28

September 2021]

National Bureau for Revenue. VAT GENERAL GUIDE. [Online]. Available from:

https://www.nbr.gov.bh/publications/view/VAT_General_guide [4 October 2021]

National Bureau for Revenue. VAT ECONOMIC ACTIVITY GUIDE. [Online]. Available from:

https://www.nbr.gov.bh/publications/view/VAT_Economic_Activity_guide [5

October 2021]

European Commission. Taxable transactions [Online]. Available from:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxable-transactions_en [6 October 2021]

European Union. Types of legislation. [Online]. Available from:

https://europa.eu/european-union/law/legal-acts_en [27 October 2021]

เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่

ดร. ปริมัญดา ดวงรัตน์. คณะกรรมการ เอกสารประกอบการบรรยายเรื่อง การบริหารจัดการผลการ

กำกับดูแลบริษัทมหาชนจำกัด. กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2563. (เอกสารไม่ตีพิมพ์)

กฎหมายไทย

ประมวลรัษฎากร

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

พระราชบัญญัติการแพทย์ฉุกเฉิน พ.ศ. 2551

พระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2551

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 205) เรื่อง การกำหนดการกระทำที่ไม่ถือว่าเป็นการให้บริการ ตามมาตรา 77/1 (10) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร

กฎหมายต่างประเทศ

COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax

Code général des impôts - Article 256

Value Added Tax Act 1994

Legislative Decree No. (48) Of 2018 Promulgating Value Added Tax Law