

แนวทางการแก้ปัญหาวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อของธุรกิจ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร
ฉบับที่ 29 เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และ เงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามมาตรา
82/6 แห่งประมวลรัษฎากร

นาย สุรณัติ วัฒนาไพศาล

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2564

หัวข้อเอกัตศึกษา แนวทางการแก้ปัญหาวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อของธุรกิจ ตาม
ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 29 เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์
วิธีการ และ เงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามมาตรา 82/6 แห่ง
ประมวลรัษฎากร

โดย นาย สุรณัติ วัฒนาไพศาล

รหัสประจำตัว 638 00430 34

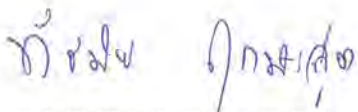
หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ ทักษิณ ฤกษ์สุด

ปีการศึกษา 2564

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของ
การศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา

(ศาสตราจารย์ ทักษิณ ฤกษ์สุด)

บทคัดย่อ

การประกอบการธุรกิจในปัจจุบันที่สภาพแวดล้อมในการดำเนินธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาเป็นโอกาสและอุปสรรคในการดำเนินธุรกิจ ส่งผลกระทบโดยตรงกับกิจการที่จะต้องปรับตัวเพื่อให้กิจการอยู่รอดได้ ทำให้บางช่วงเวลากิจการก็อาจมีรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การที่กิจการมีรายได้ทั้ง 2 ประเภทอยู่ในกิจการเดียวกันนี้ ย่อมส่งผลต่อการคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการ

ในการประกอบการธุรกิจนั้นมีการภาษีที่เกี่ยวข้องหลายประเภท โดยภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นภาระภาษีสำคัญอย่างหนึ่งของธุรกิจ ที่กำหนดให้ผู้ประกอบการมีหน้าที่ยื่นชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคิดคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ สำหรับการคำนวณภาษีซื้อที่จะใช้เครดิตได้นั้น หากกิจการมีรายได้ที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการมีหน้าที่ในการเฉลี่ยภาษีซื้อเพื่อให้ได้ภาษีซื้อที่สามารถนำมาใช้เครดิตได้สำหรับภาษีซื้อที่เกี่ยวกับรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นไม่สามารถขอคืนได้ถือเป็นต้นทุนรายจ่ายของกิจการ หากว่ากิจการสามารถขอคืนภาษีซื้อในส่วนนี้ได้ย่อมทำให้กิจการมีกระแสเงินสดเพื่อใช้ในการประกอบการมากขึ้นและมีผลการดำเนินงานที่ดีขึ้น

ประเด็นปัญหาที่มักเกิดขึ้นสำหรับธุรกิจคือ ผู้ประกอบการไม่มีความรู้ ความเข้าใจที่เพียงพอในเรื่องการเฉลี่ยภาษีซื้อตามวิธีการที่สรรพากรกำหนด ซึ่งปัญหาที่เกิดขึ้นนี้อาจเกิดจากการเป็นกิจการขนาดย่อมที่ไม่มีเจ้าหน้าที่ที่มีความเข้าใจในกระบวนการดังกล่าว หรือ อาจเห็นว่าจำนวนเงินเป็นจำนวนเงินที่ไม่มาก เป็นต้น

โดยทั่วไปการขอเครดิตภาษีซื้อนั้น สำหรับกิจการที่มีรายได้ที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถขอคืนได้ทั้งจำนวนและกิจการที่มีรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ แต่สำหรับกิจการที่มีรายได้ทั้งสองประเภทคือประเภทรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับรายได้ในส่วนใดนั้น กิจการต้องใช้วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อในการปันส่วนภาษีซื้อที่สามารถขอเครดิตภาษีคืนได้ ตามวิธีการที่กำหนดตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ 29 เพื่อหาภาษีซื้อที่กิจการสามารถใช้ในการเครดิตภาษีซื้อได้

การเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศไทยตามสัดส่วนรายได้นั้นมีข้อผ่อนปรนคือ หากกิจการมีฐานรายได้ของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยกว่าร้อยละ 10 ของรายได้รวมทั้งหมดของกิจการ กิจการจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ โดยกิจการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ทั้งจำนวน

การเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศไทยนั้น กรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์การเฉลี่ยภาษีซื้อออกมาคือ การเฉลี่ยตามรายได้ของกิจการ การเฉลี่ยตามพื้นที่จากการก่อสร้างอาคาร หรือวิธีการอื่นตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด อย่างไรก็ตามในปัจจุบันอธิบดีกรมสรรพากรยังไม่มี การกำหนดวิธีการอื่นเพิ่มเติม ถือได้ว่าข้อกำหนดวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อในปัจจุบันของประเทศไทย

ยังมีวิธีการปฏิบัติที่ไม่มีความยืดหยุ่นและไม่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในการประกอบธุรกิจในปัจจุบัน

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับ ภาษีการค้าและการบริการ (GST) ของประเทศสิงคโปร์ แล้วพบว่า วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศสิงคโปร์มีข้อผ่อนปรนมากกว่า ในการกำหนดฐานเงินได้ที่ใช้ในการคำนวณสัดส่วนการเฉลี่ยภาษี และ มีข้อทดสอบข้อผ่อนปรนที่ให้นำรายได้ของกิจการที่ได้รับยกเว้น GST มารวมคำนวณหาสัดส่วนในการเฉลี่ยภาษีซื้อได้ หากว่าผ่านข้อผ่อนปรนที่กำหนด กิจการก็สามารถขอเครดิตภาษีซื้อในส่วนที่เป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่ได้รับการยกเว้น GST ได้

อีกประเทศที่มีการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้คือ ประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต (UAE) ที่นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้โดยคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ แต่วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้น แบ่งได้เป็นวิธีปกติและวิธีพิเศษ โดยวิธีปกติที่ใช้นั้นไม่ได้ใช้ฐานรายได้ในการหาสัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อแต่ใช้ฐานภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจริงของรายจ่ายที่ขอคืนภาษีซื้อได้และรายจ่ายที่ขอคืนภาษีซื้อไม่ได้มาเป็นฐานในการคำนวณสัดส่วนนี้ นอกจากการเฉลี่ยภาษีซื้อด้วยวิธีการปกติแล้วหากว่าผู้เสียภาษีเห็นว่าการเฉลี่ยภาษีซื้อโดยวิธีปกติไม่เป็นธรรมและเหมาะสม ผู้เสียภาษีสามารถใช้วิธีพิเศษในการเฉลี่ยภาษีซื้อได้ เช่น การใช้จำนวนธุรกรรม การใช้พื้นที่ใช้สอย หรือ จำนวนพนักงาน เป็นต้น

เมื่อเปรียบเทียบหลักเกณฑ์และวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศสิงคโปร์ และ ประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต (UAE) แล้วเห็นว่า เพื่อให้เป็นไปตามหลักการภาษีที่ดี ของ Adam Smith โดยเฉพาะเรื่องหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักความสะดวก (Convenience) หากมีการปรับปรุงวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศไทยดังต่อไปนี้ ก็น่าจะทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการไทยมีความเป็นธรรมและเหมาะสมกับสภาพการดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน

- (1) กำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำของจำนวนภาษีซื้อที่กิจการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ โดยไม่ต้องทำการเฉลี่ยภาษี
- (2) เพิ่มวิธีการอื่นสำหรับการเฉลี่ยภาษีซื้อจากวิธีการเฉลี่ยเดิมที่กำหนดไว้ เช่น การกำหนดวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อจากจำนวนของธุรกรรม ขนาดของพื้นที่ หรือ จำนวนพนักงาน เป็นต้น

แนวทางการปรับปรุงวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อนี้ ผู้จัดทำคาดหวังว่าจะเป็นส่วนหนึ่งในการสนับสนุนให้ผู้ประกอบการมีความสามารถในการแข่งขันและลดอุปสรรคในประกอบธุรกิจในสภาพแวดล้อมในปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว อำนวยความสะดวกและความเป็นธรรมให้กับผู้ประกอบการตามหลักการภาษีที่ดี และเป็นการลดข้อพิพาทระหว่างผู้ประกอบการ (ผู้เสียภาษี) กับ กรมสรรพากรได้ในอนาคต

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาระดับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความกรุณาของบุคคลที่เกี่ยวข้องหลายท่าน ผู้เขียนขอแสดงความขอบคุณต่อท่านอาจารย์ศาสตราจารย์ ทักษิณ ฤกษ์สุด ที่กรุณาได้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา ผู้เขียนขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูงที่ท่านอาจารย์กรุณาสละเวลาอันมีค่ายิ่งเพื่อให้คำแนะนำอันเป็นประโยชน์ในการศึกษาค้นคว้าและการเขียนเอกัตศึกษาระดับนี้ ตลอดจนตรวจสอบและแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ จนกระทั่งเอกัตศึกษาระดับนี้เสร็จสมบูรณ์ตามความมุ่งประสงค์ของผู้เขียน

ผู้เขียนขอขอบพระคุณท่านคณาจารย์ เจ้าหน้าที่หลักสูตร รุ่นพี่ เพื่อน รุ่นน้อง หลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และ ครอบครัว ที่ให้กำลังใจ ให้ความช่วยเหลือ และ ให้คำปรึกษาแก่ผู้เขียนเสมอมา จนสามารถดำเนินการจัดทำเอกัตศึกษาให้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่า เอกัตศึกษาระดับนี้จะเป็นประโยชน์แก่ผู้สนใจ คุณความดีอันได้เกิดจากการจัดทำเอกัตศึกษาระดับนี้ขอมอบให้แก่สถานศึกษาที่ได้มอบโอกาสในการศึกษารวมถึงท่านคณาจารย์ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาทุกท่าน ทั้งนี้หากเอกัตศึกษาระดับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับและขออภัยมา ณ โอกาสนี้ด้วย

นาย สุรณัติ วัฒนาไพศาล

สารบัญ - รูปภาพ

หน้า

ภาพที่ 1	ฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 29.....	14
ภาพที่ 2	การคำนวณภาษี GST ประเทศสิงคโปร์	19
ภาพที่ 3	ประเภทรายได้ของกิจการในระบบภาษี GST ประเทศสิงคโปร์	19
ภาพที่ 4	ผังขั้นตอนการเฉลี่ยภาษีซื้อประเทศสิงคโปร์.....	32
ภาพที่ 5	ข้อมูลการจัดตั้งนิติบุคคลตั้งใหม่ 1 มกราคม 2564 - 30 พฤศจิกายน 2564.....	39

สารบัญ

บทคัดย่อ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ค
สารบัญ - รูปภาพ.....	ง
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 สภาพปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา.....	2
1.3 สมมติฐานการศึกษา.....	2
1.4 วิธีการศึกษา.....	2
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	2
บทที่ 2 แนวคิดและทฤษฎีที่นำมาใช้.....	3
2.1 หลักการภาษีที่ดีของ Adam Smith.....	3
2.1.1 ลักษณะของภาษีอากรที่ดี.....	3
2.1.2 การจำแนกฐานภาษี.....	4
2.2 หลักการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	6
2.2.1 ผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	9
2.2.2 ผู้ประกอบการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	10
2.2.3 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point).....	11
2.2.4 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	12
2.2.5 หน้าที่ของผู้ประกอบการ.....	12
บทที่ 3 วิเคราะห์กฎหมายภายใน.....	13
3.1 วิธีการทั่วไป หรือ การเฉลี่ยภาษีจากฐานรายได้.....	13
3.2 วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคาร.....	16
3.3 วิธีอื่นตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด.....	17
บทที่ 4. วิเคราะห์กฎหมายต่างประเทศ.....	18
4.1 ภาษีการค้าและบริการ (The Good and Service Tax “GST”) ของ ประเทศสิงคโปร์.....	18
4.1.1 รายได้ที่ต้องเสีย GST (Taxable Supply).....	20

4.1.2 รายได้ที่ไม่ต้องเสีย GST (Non Taxable Supply)	20
4.1.3 การคำนวณภาษีสินค้าและบริการ GST	20
4.1.4 วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อ ของ ประเทศสิงคโปร์.....	21
4.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax : VAT) ของ ประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต (UAE).....	33
4.2.1 การเฉลี่ยภาษีซื้อแบบปกติ (The Standard Method)	34
4.2.2 การเฉลี่ยภาษีซื้อโดยวิธีพิเศษ (The Special input tax apportionment methods).....	35
บทที่ 5 บทวิเคราะห์	39
5.1 เปรียบเทียบการเก็บภาษีการค้าและการบริการ (GST) ของประเทศสิงคโปร์.....	41
5.2 เปรียบเทียบการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต (UAE)	41
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	43
บรรณานุกรม.....	45
ภาคผนวก.....	47
ภาคผนวก ก ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ของประเทศไทย	48
ภาคผนวก ข IRAS e-Tax Guide, GST: Partial Exemption and Input Tax Recovery (Seventh Edition) ของ ประเทศสิงคโปร์	55
ภาคผนวก ค Input Tax Apportionment: Special Methods, VAT Guide / VATGIT1 ของ ประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต (UAE)	84

บทที่ 1 บทนำ

การประกอบธุรกิจในปัจจุบันมีการแข่งขันอย่างรุนแรงและรวดเร็ว กิจกรรมที่มีความรวดเร็วในการปรับตัวเพื่อแสวงหารายได้จากการทำธุรกิจมีความสำคัญมากขึ้นกว่าในอดีต ส่งผลให้กิจการในปัจจุบันมีความหลากหลายของประเภทเงินได้จากกิจการที่ทำมากขึ้น โดยรายได้เหล่านั้นต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับกรมสรรพากร อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงการกับภาษีการบริโภคแล้วจะเห็นได้ว่ามีความแตกต่างกันตามแต่ละประเภทธุรกรรมของรายได้ที่เกิดขึ้น เช่น การขายสินค้าหรือให้บริการโดยทั่วไปต้องนำรายได้มาเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม รายได้จากการว่าความหรือการสอบบัญชีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ รายได้จากการขายสินค้าในต่างประเทศก็ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Out of Scope VAT) เป็นต้น

สำหรับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น กิจการที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีขายจากการขายสินค้าหรือให้บริการ และมีสิทธิที่จะนำภาษีซื้อจากการขายสินค้าหรือให้บริการมาเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำเดือน (ภ.พ.30)

อย่างไรก็ตาม หากกิจการมีรายได้จากแหล่งที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อที่กิจการจ่ายออกไปนั้น กิจการมีหน้าที่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดขึ้นตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้¹ โดยกิจการต้องแบ่งภาษีซื้อจากรายจ่ายออกเป็นส่วนที่สามารถขอเครดิตภาษีคืนได้ และส่วนที่ไม่สามารถขอเครดิตภาษีคืนได้ ส่วนที่ไม่สามารถขอคืนได้นี้ กิจการต้องนำมาปันส่วนลงเป็นค่าใช้จ่ายหรือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ของกิจการ อย่างไรก็ตาม วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อที่กำหนดนี้ยังขาดความยืดหยุ่นและเป็นภาระต่อกิจการ โดยในรายงานฉบับนี้จะได้ศึกษาการเฉลี่ยภาษีซื้อด้วยวิธีการทั่วไป ที่กำหนดให้เฉลี่ยจากเกณฑ์ฐานรายได้

1.1 สภาพปัญหา

สำหรับกิจการที่มีรายได้หลายประเภทและต้องมีการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้น ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 29 ได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการให้กิจการที่มีรายได้ทั้งที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม(VAT) และไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non VAT) นำมาเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อเพียงวิธีเดียวสำหรับวิธีการทั่วไป และมีข้อผ่อนปรนคือ หากว่ารายได้จากกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non VAT) น้อยกว่าร้อยละ 10² จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ ซึ่งเป็นการพิจารณาเพียงอัตราร้อยละเพียงอย่างเดียวโดยมิได้คำนึงถึงมูลค่าของรายการที่เกิดขึ้น แต่ในสภาพการดำเนินธุรกิจในปัจจุบันที่มีการแข่งขันสูง และ ธุรกิจก็ต้องปรับตัวอย่างรวดเร็วเพื่อให้กิจการอยู่รอดได้นั้น บางช่วงเวลากิจการต้องมีรายได้จากกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเข้ามาเป็นครั้งคราว

¹ มาตรา 82/6 ประมวลรัษฎากร

² ข้อ 3 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร

จนทำให้สัดส่วนของรายได้ไม่เป็นไปตามที่สรรพากรกำหนดไว้ ทำให้กิจการต้องดูสัดส่วนรายได้ตลอดเวลาเพื่อให้การคำนวณเฉลี่ยภาษีซื้อได้ตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ จึงถือว่าไม่มีความยืดหยุ่นและหากยื่นแบบผิดพลาดจะทำให้กิจการต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม⁵ เป็นจำนวนเงินที่สูงเป็นภาระต่อกิจการ

หากว่าสรรพากรจะกำหนดวิธีการอื่นเพิ่มเติมในการเฉลี่ยภาษีซื้อ จะทำให้กิจการที่มีข้อจำกัดด้านการเงิน และ ความรู้ทางการบัญชีและภาษีอากร สามารถปฏิบัติให้ถูกต้องเพื่อให้เสียภาษีให้ถูกต้องและครบถ้วน ไม่เป็นการเพิ่มภาระให้กับกิจการ

1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา

การประกอบธุรกิจในปัจจุบันมีความหลากหลายมากขึ้น กิจการเดียวกันอาจประกอบกิจการทั้งที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและนอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ส่งผลให้การยื่นภาษีซื้อของกิจการต้องคำนวณการใช้ภาษีซื้อที่สามารถนำมาใช้ได้หรือไม่ได้ การเฉลี่ยภาษีซื้อที่มีความซับซ้อนเกิดเป็นภาระต่อผู้ประกอบการ หากมีวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อเพิ่มขึ้นให้เหมาะกับธุรกิจ ย่อมเป็นการส่งเสริมการประกอบธุรกิจให้มีต้นทุนที่เหมาะสม

การศึกษานี้จะมีการเปรียบเทียบวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศสิงคโปร์ และ สาธารณรัฐอาหรับเอมิเรต (UAE) กับวิธีการที่ใช้อยู่ในปัจจุบันของประมวลรัษฎากรไทย เพื่อเป็นแนวทางเสนอวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อของธุรกิจสำหรับประเทศไทย

1.3 สมมติฐานการศึกษา

ปัจจุบันการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 29 เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และ เงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 มีนาคม 2535 สร้างภาระค่าใช้จ่ายโดยไม่จำเป็นให้แก่ธุรกิจ ดังนั้น ควรเพิ่มเติมวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับธุรกิจ เพื่อลดภาระค่าใช้จ่าย ของธุรกิจ

1.4 วิธีการศึกษา

การศึกษานี้จะใช้วิธีการวิจัยเชิงเอกสารเป็นหลัก โดยการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกา ประกาศ คำสั่ง หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร บทความวิชาการต่างๆ งานวิจัยวิทยานิพนธ์ บทความ ตลอดจนข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งในประเทศและต่างประเทศ โดยนำข้อมูลมาวิเคราะห์ และ เปรียบเทียบประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้อง

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ทราบหลักการการและวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อในปัจจุบันของกิจการในประเทศไทย และ ต่างประเทศ รวมถึงวิเคราะห์วิธีการคำนวณการเฉลี่ยภาษีซื้อ เพื่อเสนอแนวทางแก้ไขวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อของกิจการเพื่อลดต้นทุนในการประกอบการของกิจการ

⁵ มาตรา 89 ประมวลรัษฎากร

บทที่ 2 แนวคิดและทฤษฎีที่นำมาใช้

การจัดเก็บภาษีของประชาชนในประเทศไทยเป็นการบังคับเอาทรัพย์สินของปัจเจกบุคคลมาให้แก่รัฐตั้งนั้นจำเป็นต้องออกเป็นกฎหมายภาษีโดยต้องผ่านกระบวนการนิติบัญญัติ⁴ เพื่อให้รัฐมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีมาใช้ในการบริหารประเทศ และกำหนดให้เป็นหน้าที่ของประชาชนในการต้องเสียภาษี⁵ และ การจัดเก็บภาษีของประเทศไทยก็ได้มีการตรากฎหมายภาษีหลายฉบับตามแต่จะความมุ่งประสงค์ในแต่ละประเภทภาษีนั้น เช่น ประมวลรัษฎากรมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต อากรแสตมป์ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตมีหน้าที่ในการจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิต พระราชบัญญัติศุลกากรมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีศุลกากร พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีต้องกำหนดฐานในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือต้องกำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีและการกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษี การกำหนดฐานภาษีต้องกระทำขึ้นภายใต้หลักเกณฑ์กรอบความคิดทางสังคมวิทยา และแนวความคิดเกี่ยวกับการจำแนกประเภทของฐานภาษี เช่น การจำแนกประเภทฐานภาษีตามลักษณะทางสังคม เศรษฐกิจ เป็นต้น⁶

2.1 หลักการภาษีที่ดีของ Adam Smith

การกำหนดบทบัญญัติของภาษีต้องกระทำอย่างมีหลักเกณฑ์ ฝ่ายนิติบัญญัติไม่สามารถกำหนดรูปแบบภาษีตามอำเภอใจได้ ในการบัญญัติกฎหมายภาษีต้องคำนึงถึงหลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam Smith เป็นสำคัญ

2.1.1 ลักษณะของภาษีอากรที่ดี

ลักษณะของภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ประกอบด้วยสาระสำคัญ 4 ประการ⁷ ได้แก่

- (1) หลักความเป็นธรรม (Equity)
- (2) หลักความแน่นอน (Certainly)
- (3) หลักความสะดวก (Convenience)
- (4) หลักความประหยัด (Economy)

หลักความเป็นธรรม หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากประชาชนต้องมีจำนวนที่กำหนดตามสัดส่วนของความสามารถ หรือ เงินได้ หรือ ทรัพย์สิน หรือ การบริโภค เนื่องจากประชาชนผู้อยู่ภายใต้ความคุ้มครองของรัฐจำเป็นต้องสละความมั่งคั่งของตน ให้แก่รัฐตามสัดส่วนที่ตนครอบครองอยู่

⁴ มาตรา 26 หมวด 3 สิทธิและเสรีภาพของปวงชนชาวไทย รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย 2560

⁵ มาตรา 50 (9) หมวด 4 หน้าที่ของปวงชนชาวไทย รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย 2560

⁶ ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพฯ : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด), ปี 2563, หน้า 203

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 82

หลักความแน่นอน หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนทั้งด้านผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษี วิธีการจัดเก็บภาษี ผู้เสียภาษี กระบวนการจัดเก็บภาษีต้องมีความชัดเจนแน่นอนโดยผู้เสียภาษีสามารถรู้ได้ว่าต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่าใด เมื่อใด และ เสียภาษีโดยวิธีการอย่างไร

หลักความสะดวก หมายถึง การจัดเก็บภาษีต้องเรียกเก็บตามเวลา และ วิธีการที่เหมาะสม เพื่อให้เกิดความสะดวกแก่ผู้จัดเก็บและผู้เสียภาษี

หลักความประหยัด หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเข้าสู่รัฐควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีชำระให้แก่รัฐ โดยคำนึงถึงการประหยัดทั้งการดำเนินการจัดเก็บและการชำระภาษี

นอกจากลักษณะที่ดี 4 ประการของภาษีอากรที่ Adam Smith เสนอมานั้น นักวิชาการไทยบางท่านได้เสนอลักษณะที่ดีของภาษีอากร เพิ่มเติมดังนี้⁸

หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ หมายถึง การจัดเก็บภาษีอากรไม่ควรจะมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาด หรือ มีผลกระทบน้อยที่สุด

หลักการอำนวยความสะดวก หมายถึง การจัดเก็บภาษีอากรสามารถจัดเก็บเงินได้เป็นจำนวนที่เพียงพอต่องบประมาณค่าใช้จ่ายของรัฐ

หลักความยืดหยุ่น หมายถึง การจัดเก็บภาษีอากรสามารถปรับปรุง (เพิ่มหรือลด) จำนวนภาษีอากรให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว

2.1.2 การจำแนกฐานภาษี

การจำแนกฐานภาษี หมายถึง การกำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุของการเสียภาษีโดยพิจารณาจากสิ่งที่เป็นปัจจัยของความมั่งคั่งตามแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ โดยความมั่งคั่งร่ำรวย หมายถึง การเพิ่มขึ้นของรายได้ ทรัพย์สิน และ อำนาจในการบริโภค

ฐานภาษีจำแนกได้เป็น 4 ประเภท คือ

- (1) ฐานเงินได้ (Income Base)
- (2) ฐานการบริโภค (Consumption Base)
- (3) ฐานความมั่งคั่ง (Wealth Base)
- (4) ฐานอื่น ๆ (Other Base)

ฐานเงินได้⁹ หมายถึง การเก็บภาษีจากความสามารถในการหารายได้ของผู้เสียภาษี โดยทางทฤษฎีได้ให้ความหมายของรายได้ออกเป็น 4 นัยคือ

⁸ ศาสตราจารย์ ดร. สุเมธ ศิริคุณโชติ นายกำธร สิริชูติวงศ์ นายอดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์ นายภริรัตน์ เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564, (กรุงเทพ : หจก. เรือนแก้วการพิมพ์), ปี 2563, หน้า 3

⁹ ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพ : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด), ปี 2563, หน้า 221

เงินได้ตามนัยของกฎหมายแพ่ง คือ เงินได้ที่ได้จากแหล่งรายได้ในลักษณะเป็นครั้งคราวในรูปแบบของเงินตราที่ไหลเวียนจากแหล่งรายได้ที่มีลักษณะถาวรในแต่ละช่วงเวลา ดังนั้น เงินได้ตามความหมายตามนัยของกฎหมายแพ่งจึงประกอบด้วย 3 ลักษณะ คือ ลักษณะเป็นเงินตราซึ่งรวมถึงความมั่งคั่งที่สามารถตีราคาเป็นเงินตราได้ ลักษณะเป็นความมั่งคั่งที่มีมาจากแหล่งเฉพาะที่อยู่ในรูปของทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ ลักษณะของความมั่งคั่งที่ได้รับเป็นครั้งคราวที่เป็นการไหลเวียนในรอบระยะเวลาหนึ่งซึ่งไม่จำเป็นต้องต่อเนื่องเพียงแต่เงินได้ต้องสามารถผลิตขึ้นใหม่ได้ตราบที่แหล่งกำเนิดเงินได้ยังไม่ถูกทำลายลง

เงินได้ตามนัยทางเศรษฐศาสตร์ หมายถึง “เงินได้ของแต่ละบุคคลเป็นจำนวนเงินหรือสิ่งอื่นใดที่สามารถวัดมูลค่าเป็นรูปตัวเงินที่สนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่งและเป็นส่วนหนึ่งและเป็นส่วนเพิ่มหรือผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สิน ดังนั้น เงินได้ตามนัยดังกล่าวจึงอาจเป็นเงินตราหรือสิ่งอื่นใดที่แสดงให้เห็นปรากฏถึงการเพิ่มขึ้นของอำนาจที่จะได้สรรพสิ่งสำหรับการบริโภค”¹⁰

เงินได้ตามนัยทางบัญชี หมายถึง เงินได้ที่กำหนดโดยมาตรฐานทางการบัญชี โดยในประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีได้ให้นิยามของเงินได้ไว้ว่า “รายได้ คือ การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการเพิ่มขึ้นของส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้ถือหุ้น”¹¹ โดยหลักการทางบัญชีจะรับรู้รายการเพื่อการบันทึกบัญชีเมื่อรายการที่เกิดขึ้นนั้นมีความแน่นอนที่จะเกิดขึ้นและสามารถวัดมูลค่ารายการได้อย่างน่าเชื่อถือ (รู้จำนวนเงินแน่นอนที่จะบันทึกรายการบัญชี) จะเห็นได้ว่า รายได้ตามหลักการบัญชีนี้นั้นจะแตกต่างจากรายได้ตามนัยอื่น เพราะรายได้ทางบัญชีไม่อาจใช้หลักการประมาณการได้

เงินได้ตามนัยทางกฎหมายภาษีอากร หมายถึง เงินได้ที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดในค่านิยาม เพื่อให้รวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากร เช่น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ เกรดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิรวมเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้พึงประเมิน¹² เป็นต้น

ฐานการบริโภค¹³ หมายถึง การเก็บภาษีจากฐานการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคสินค้าหรือบริการ โดยฝ่ายนิติบัญญัติได้ตรากฎหมายเพื่อกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษี ณ จุดที่ความมั่งคั่งไหลออกจากการครอบครองของผู้เสียภาษีในรูปแบบของภาษีการบริโภค ประเภทของภาษีอากรที่ถือเป็นฐานการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร เป็นต้น

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 222

¹¹ ข้อ 4.68 ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ 48/2563 เรื่อง กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ลงวันที่ 6 ตุลาคม 2563

¹² มาตรา 39 ประมวลรัษฎากร

¹³ ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจกุลผล, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพฯ : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด), ปี 2563, หน้า 266

ฐานความมั่งคั่ง หรือ ฐานทรัพย์สิน หมายถึง การเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ผู้เสียภาษีได้ครอบครองไม่ว่าจะเป็นสังหาริมทรัพย์ หรือ อสังหาริมทรัพย์ เช่น ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีมรดก เป็นต้น

ฐานอื่น ๆ¹⁴ หมายถึง การเก็บภาษีนอกเหนือจากฐานภาษีทั้งสามข้อข้างต้น มักจะไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้ แต่จัดเก็บภาษีเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์บางอย่าง เช่น ในสมัยโรมันมีการเก็บภาษีบ้านตามจำนวนหน้าต่างของแต่ละบ้าน หรือ ในสมัยจอมพล ป. พิบูลสงคราม เป็นนายกรัฐมนตรี มีการจัดเก็บภาษีขายโชดโดยกำหนดให้ขายโชดอายุระหว่าง 20 - 60 ปี ซึ่งไม่ใช่ นักบวชหรือคนที่ไม่สมประกอบต้องเสียภาษีปีละ 5 บาท โดยเหตุที่เก็บภาษีลักษณะนี้เพราะรัฐบาลในขณะนั้นมีนโยบายเพิ่มจำนวนประชากร

หลังจากที่ได้ทราบที่มาและหลักการในการจัดเก็บภาษีแล้ว ในรายงานฉบับนี้ได้จัดทำในหัวข้อเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นภาษีอากรในหมวด 4 ของประมวลรัษฎากร ดังนั้น ในหัวข้อถัดไปจะกล่าวถึง ภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่เป็นภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภค ว่ามีหลักการและวิธีการอย่างไรในการจัดเก็บภาษี

2.2 หลักการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ถือเป็นภาษีการบริโภคที่เก็บภาษีเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้น สำหรับประเทศไทยนั้นได้เริ่มนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในปี 2535¹⁵ แทนภาษีการค้าเดิมที่สร้างความซับซ้อนในการจัดเก็บ สำหรับประมวลรัษฎากรไทยกำหนดให้การกระทำกิจการขายสินค้าหรือให้บริการโดยผู้ประกอบการ หรือการนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้าในประเทศไทย ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁶

การพิจารณาว่า การขายสินค้าหรือให้บริการใดเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักร อาจพิจารณาได้ดังนี้¹⁷

กรณีที่ 1 มีการตกลงซื้อขายสินค้าในประเทศ ไม่ว่าจะมีการทำสัญญาเป็นหนังสือหรือไม่ โดยคำเสนอและคำสนองเกิดขึ้นในประเทศไทย เช่น มีการลงนามสัญญาในประเทศไทย และสินค้าที่ซื้อขายกันมีการนำเข้าหรือส่งมอบในประเทศไทย การขายสินค้านั้นย่อมเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักรซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁸

¹⁴ ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชู, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 13, (กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษาแห่งเนติบัณฑิตยสภา), ปี 2563, หน้า 8

¹⁵ หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่มแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 ตั้งแต่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป

¹⁶ มาตรา 77/2 ประมวลรัษฎากร

¹⁷ กัมปนาท บุณรอด, ราชอาณาจักรกับหลักเกณฑ์การเสียภาษีอากร, (สรรพากรสาส์น ปีที่ 68 ฉบับที่ 9 เดือนกันยายน 2564), หน้า 43

¹⁸ หนังสือ กค 0702 / พ. / 7174 ลงวันที่ 27 ตุลาคม 2551

กรณีที่ 2 มีการตกลงซื้อขายสินค้าซึ่งผู้ขายอยู่ในต่างประเทศ โดยสินค้าที่ซื้อขายไม่ได้นำเข้ามาจากต่างประเทศ แต่มีการส่งมอบสินค้าในประเทศ ถือว่าเป็นการซื้อขายสินค้าในราชอาณาจักรซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁹

กรณีที่ 3 มีการตกลงซื้อขายสินค้า แต่สินค้าที่ขายนั้น มีการส่งมอบสินค้านอกประเทศไทย ถือว่าเป็นการขายสินค้านอกราชอาณาจักร ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม²⁰

คำว่ามูลค่าเพิ่ม หมายถึง มูลค่าที่ผู้ผลิต ผู้ประกอบการ บวกเพิ่ม ในต้นทุนของสินค้าหรือบริการเพื่อกำหนดเป็นราคาขายสินค้าหรือค่าบริการ สำหรับรูปแบบและวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มคือ ภาษีที่ต้องเสียจะเท่ากับ การนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ²¹

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม = ภาษีขาย - ภาษีซื้อ

ถ้าภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ กิจการต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกรมสรรพากร และ ถ้าภาษีขายน้อยกว่าภาษีซื้อ กิจการก็สามารถขอภาษีคืนเป็นเงินสดหรือใช้เป็นเครดิตภาษีในเดือนถัดไป

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดให้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีนั้นๆ โดยใช้แบบ ภ.พ.30 นำส่งภาษีให้กรมสรรพากร

ผู้ประกอบการ²² หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ (ถ้าไม่ได้ทำเป็นธุรกิจ เช่น บุคคลธรรมดาขายรถยนต์ที่ใช้ส่วนตัวไม่ถือว่าเป็นการขายในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ จึงไม่ใช่ผู้ประกอบการ) ไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

บุคคล²³ ในที่นี้ หมายถึง บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้ในนิติบุคคล นิติบุคคลตามกฎหมายอื่นๆ ที่กำหนดขึ้น เช่น บริษัท ห้างหุ้นจำกัด องค์กรรัฐบาล สหกรณ์ มหาวิทยาลัย เป็นต้น

ผู้ประกอบการจดทะเบียน หมายถึง ผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย ซึ่งได้สิทธิของผู้ประกอบการจดทะเบียน คือ

- (1) สิทธิที่จะออกไปกำกับภาษีสำหรับกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ
- (2) สิทธิที่จะเรียกเก็บภาษีขาย
- (3) สิทธิที่จะนำภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (4) สิทธิที่จะขอคืนภาษีซื้อ กรณีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย

¹⁹ หนังสือ กค 0702 / พ. / 2693 ลงวันที่ 3 เมษายน 2552

²⁰ หนังสือ กค 0702 / 462 ลงวันที่ 20 มกราคม 2559

²¹ ศาสตราจารย์ไพจิตร โจนวานิช นายชุมพร เสนไสย และ นาย สาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 ภาษีสรรพากร, (กรุงเทพ : บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด), ปี 2553, หน้า 4-001

²² มาตรา 77/1 (5) ประมวลรัษฎากร

²³ มาตรา 77/1 (1) ประมวลรัษฎากร

(5) สิทธิที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา 0% หรือ 7%

ขาย²⁴ หมายถึง จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า โดยได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทน ได้แก่ การขายสินค้าโดยทั่วไป การแลกเปลี่ยน และการจำหน่าย จ่าย โอนสินค้าโดยไม่ได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทน ได้แก่ การแจก การแถม การให้ การบริจาคสินค้า

นอกจากนี้ ขาย ยังหมายความรวมถึงกรณีดังต่อไปนี้

- (1) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว
- (2) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย (การฝากขาย)
- (3) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร
- (4) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใดๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้ในการผลิตสินค้า การให้บริการ การบริหารงานของกิจการ หรือเพื่อประโยชน์ของทรัพย์สินที่มีไว้ในการประกอบกิจการของตนเอง และต้องเป็นการใช้ในกิจการที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ยกเว้นสินค้าดังกล่าวเป็นรถยนต์นั่ง หรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน รวมไปถึงสินค้าหรือบริการที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์ดังกล่าว แต่ไม่รวมถึงการนำรถยนต์ไปไว้ในสถานแสดงรถยนต์เพื่อขาย
- (5) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ
- (6) มีสินค้าคงเหลือ และหรือทรัพย์สินที่มีไว้ในการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ ยกเว้นสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สิน ซึ่งได้ควบกิจการหรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน โดยผู้ประกอบการใหม่ต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (7) กรณีอื่นตามที่กำหนดที่กฎหมายกำหนด เช่น กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับแจ้งคำสั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือรับแจ้งการเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

สินค้า²⁵ หมายถึง ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง และไม่มีรูปร่าง ที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใดๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า เช่น สินค้าสำเร็จรูป วัตถุดิบ เครื่องจักร เครื่องใช้สำนักงาน ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า สิ่งของที่ซื้อมาเพื่อใช้เป็นรางวัล หรือเพื่อแจกให้แก่พนักงานหรือบุคคลใดๆ เป็นต้น

การขายทรัพย์สินทุกชนิดที่ใช้ในกิจการภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อขายต้องเสียภาษีด้วย เว้นแต่การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

²⁴ มาตรา 77/1 (8) ประมวลรัษฎากร

²⁵ มาตรา 77/1 (9) ประมวลรัษฎากร

บริการ²⁶ หมายถึง การกระทำใดๆ ที่หาประโยชน์ที่มีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า ไม่ว่าจะได้รับประโยชน์หรือผลตอบแทนหรือไม่ นอกจากนี้ บริการ ยังหมายความรวมถึง การใช้บริการของตนเองไม่ว่าประการใดๆ แต่ไม่รวมถึง

- (1) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ได้แก่ การนำสินค้าไปใช้ในการผลิตสินค้า การให้บริการ การบริหารของกิจการ หรือเพื่อประโยชน์ของทรัพย์สินที่มีไว้ในกิจการประกอบกิจการให้บริการของตนเอง แต่ต้องเป็นการใช้ในกิจการที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ยกเว้นการให้บริการเพื่อการรับรอง
- (2) การนำเงินไปหาผลประโยชน์โดยการฝากธนาคาร หรือซื้อพันธบัตร หรือหลักทรัพย์

การให้บริการในราชอาณาจักร²⁷ หมายถึง กรณีดังต่อไปนี้ด้วย

- (1) การให้บริการที่ทำในประเทศไทยและได้มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย
- (2) การให้บริการที่ทำในประเทศไทยและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ เช่น การให้บริการนำเที่ยวในต่างประเทศ
- (3) การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย ให้ถือว่าเป็นการให้บริการที่กระทำในประเทศไทย ด้วย

นำเข้า หมายถึง นำสินค้าเข้ามาในประเทศไทย และการนำสินค้าที่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากร โดยมีใช้เพื่อการส่งออกด้วย

ส่งออก หมายถึง ส่งสินค้าออกไปนอกประเทศไทยเพื่อส่งไปต่างประเทศและให้หมายความรวมถึง

- (1) การนำสินค้าในราชอาณาจักร เข้าไปในเขตปลอดอากร เฉพาะสินค้าที่ต้องเสียอากรขาออกหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร
- (2) การขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน ประเภทร้านค้าปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ที่ขายให้แก่ผู้ที่เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร

2.2.1 ผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอาจเป็นได้ทั้งบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ โดยประมวลรัษฎากรได้แบ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มออกเป็น 3 ประเภทใหญ่คือ (1) ผู้ประกอบการ (2) ผู้นำเข้า และ (3) ผู้ที่กฎหมายกำหนด

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น แบ่งออกได้ดังนี้

²⁶ มาตรา 77/1 (10) ประมวลรัษฎากร

²⁷ มาตรา 77/2 ประมวลรัษฎากร

(1) ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระ

องค์ประกอบของผู้ประกอบการนั้น อาจเป็นได้ทั้งบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ โดยผู้
 ประการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ต้องเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ
 และ การประกอบการนั้นต้องเป็นการประกอบการในราชอาณาจักร

(2) ผู้นำเข้า

ผู้นำเข้าที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง ผู้ประกอบการที่นำเข้ามาสินค้าเข้ามาใน
 ราชอาณาจักรไม่ว่าการนำเข้านั้นจะนำเข้ามาเพื่อประกอบการใด ๆ และ ประมวลรัษฎากรยังให้
 หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมาย
 ศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรที่มีใช้เพื่อการส่งออกด้วย

(3) กรณีอื่นตามที่กฎหมายกำหนด²⁸ ได้แก่

(3.1) ในกรณีที่ผู้ประกอบการอยู่นอกประเทศไทย และได้ขายสินค้า หรือให้บริการใน
 ประเทศไทยเป็นปกติธุระ โดยมีตัวแทนอยู่ในประเทศไทยซึ่งตัวแทนเป็นผู้มีหน้าที่
 เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3.2) ในกรณีสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตาม
 กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ถ้าภายหลัง
 สินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ผู้ที่มีความรับผิดชอบ
 ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร หรือผู้รับโอนสินค้า ในกรณีที่มีการโอนสินค้า
 ดังกล่าว เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3.3) ในกรณีที่มีการควบเข้ากันให้ผู้ที่ควบเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่เป็นผู้มีหน้าที่
 เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

(3.4) ในกรณีโอนกิจการ ให้ผู้โอนและผู้รับโอนเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

หากกิจการมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี กิจการมี
 หน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

2.2.2 ผู้ประกอบการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การขายสินค้าหรือให้บริการในธุรกรรมบางประเภท ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เป็นการ
 ประกอบการนั้น ๆ เป็นการประกอบการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก และการให้บริการ²⁹

²⁸ มาตรา 82/1 ประมวลรัษฎากร

²⁹ มาตรา 81 (1) ประมวลรัษฎากร

- (1) กรณีที่สามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ประกอบไปด้วย ผู้ประกอบกิจการ ขายพืชผลทางการเกษตร สัตว์ ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต ปุ๋ย ปลาป่น อาหารสัตว์ ยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ หนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน การให้บริการขนส่งในประเทศไทยโดยอากาศยาน เป็นต้น
- (2) กรณีที่ไม่สามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบไปด้วย ผู้ประกอบการที่ให้บริการทางการศึกษา ศิลปะ ประกอบโรคศิลปะ สอบบัญชี ทุนายความ ขนส่งในประเทศไทยโดยรถ เช่าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้า³⁰

- (1) การนำเข้าพืชผลทางการเกษตร สัตว์ ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต ปุ๋ย ปลาป่น อาหารสัตว์ ยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ หนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน เป็นต้น
- (2) การนำเข้าสินค้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น
- (3) การนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร
- (4) การนำเข้าสินค้าซึ่งอยู่ในอารักขาของกรมศุลกากรที่ได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร
- (5) การนำเข้าสินค้าของสถานศึกษาของรัฐ สถานศึกษาของเอกชนที่จัดการศึกษาในระบบตามกฎหมายว่าด้วยการศึกษาแห่งชาติ หน่วยงานที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่และวัตถุประสงค์เพื่อการศึกษาและการวิจัยอันเป็นประโยชน์ต่อการศึกษา และ สมาคมและมูลนิธิที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการศึกษาซึ่งได้รับการรับรองจากกระทรวงศึกษาธิการ

2.2.3 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point)

ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของการขายสินค้า เกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า เว้นแต่มีการโอนกรรมสิทธิ์ หรือรับชำระราคา หรือออกไปกำกับภาษีก่อนการส่งมอบ

ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของการให้บริการ เกิดขึ้นเมื่อมีการรับชำระราคา เว้นแต่มีการออกไปกำกับภาษีก่อนรับชำระราคา หรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น

ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของบริการที่กระทำในต่างประเทศและใช้บริการนั้นในประเทศไทย เกิดขึ้นเมื่อชำระราคาค่าบริการ และ ผู้จ่ายเงินค่าบริการ มีหน้าที่ต้องนำส่ง VAT 7% โดยการยื่น ภ.พ. 36

³⁰ มาตรา 81 (2) ประมวลรัษฎากร

ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของการส่งออก เกิดขึ้นเมื่อผ่านพิธีการทางศุลกากร

ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของการนำเข้าสินค้า เกิดขึ้นเมื่อผ่านพิธีการทางศุลกากร

2.2.4 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียน ที่มีมูลค่าของฐานภาษี (รายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ) ต่อปี เกินกว่า 1,800,000 บาท หรือผู้ประกอบการที่มีมูลค่าของฐานภาษี ไม่ถึงเกณฑ์ดังกล่าวแต่ยื่นคำขอ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม = ภาษีขาย - ภาษีซื้อ (ในแต่ละเดือนภาษี)

ภาษีขาย = ภาษีมูลค่าเพิ่ม 7.0% หรือ 0% ของราคาสินค้าหรือค่าบริการที่ผู้ประกอบการ เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บ

ภาษีซื้อ = ภาษีมูลค่าเพิ่ม 7.0% จากการซื้อสินค้า ทรัพย์สิน การรับบริการ หรือ การนำเข้า สินค้าจากต่างประเทศตามหลักฐานใบกำกับภาษี

ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ชำระตามส่วนต่างนั้น แต่ถ้า ภาษีซื้อ มีจำนวนมากกว่าภาษีขายก็ให้มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือนำไปเป็นเครดิตภาษีในเดือน ถัดไป

2.2.5 หน้าที่ของผู้ประกอบการ

หน้าที่เกี่ยวกับทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ก่อนเริ่มประกอบกิจการ ผู้ประกอบการมีหน้าที่ยื่น จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้แบบ ภ.พ.01³¹ แจ้งเปลี่ยนแปลงรายการที่เป็นสาระสำคัญใน ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้แบบ ภ.พ. 09 ในการแจ้งเปลี่ยนแปลง และ เก็บรักษาและแสดงใบ ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จนกว่าจะเลิกประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่ม

หน้าที่เกี่ยวกับการออก ใบกำกับภาษี³² ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบแทนใบกำกับภาษี ใบแทน ใบเพิ่มหนี้ ใบแทนใบลดหนี้ ใบเสร็จรับเงิน และใบส่งของ

หน้าที่เกี่ยวกับการจัดทำรายงานที่กำหนดในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ รายงานภาษีซื้อ รายงานภาษีขาย รายงานสินค้าและวัตถุดิบ³³ โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำรายงาน ดังกล่าวให้แล้วเสร็จภายใน 3 วันทำการ และต้องเก็บรักษาเอกสาร และหลักฐานเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือวันทำรายงานแล้วแต่กรณี

ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้แบบ ภ.พ.30 ยื่นเป็นรายเดือน³⁴

³¹ มาตรา 85 ประมวลรัษฎากร

³² มาตรา 86 ประมวลรัษฎากร

³³ มาตรา 87 ประมวลรัษฎากร

³⁴ มาตรา 83 ประมวลรัษฎากร

บทที่ 3 วิเคราะห์กฎหมายภายใน

รายงานฉบับนี้ศึกษาวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อของธุรกิจ ดังนั้นในบทนี้จะได้อธิบายหลักการและวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อ ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ตามมาตรา 82/6 และ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)

กรณีกิจการมีรายได้ทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และ ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น โดยกิจการนำสินค้าหรือบริการหรือทรัพย์สินที่ซื้อมานั้นใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือการบริการของกิจการก็ไม่สามารถนำมาเครดิตภาษีได้ทั้งจำนวน กิจการจำต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามวิธีการที่กำหนดตามประมวลรัษฎากร

โดยสรุปแล้ว กล่าวได้ว่า ถ้ากิจการมีภาษีซื้อที่นำไปใช้ในกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นกิจการสามารถใช้เป็นเครดิตภาษีได้ทั้งจำนวน และในทำนองกลับกัน ภาษีซื้อที่เกิดจากการนำไปใช้ในกิจการที่ไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็สามารถนำไปเครดิตภาษีได้ทั้งจำนวนเช่นกัน

เช่น ธนาคารประกอบธุรกิจบัตรเครดิตซึ่งเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากธนาคารมีภาษีซื้อที่เกิดขึ้นและไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นภาษีซื้อที่เกิดของกิจการประเภทใด ธนาคารต้องเฉลี่ยภาษีซื้อจากรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามสัดส่วนรายได้ของกิจการทั้งหมดของธนาคาร³⁵

ดังนั้น ภาษีซื้อที่เกิดจากนำไปใช้ทั้งในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ประมวลรัษฎากร ได้วางหลักการเฉลี่ยภาษีซื้อไว้ที่มาตรา 82/6 และ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) โดยแบ่งวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อออกเป็น 3 วิธี

วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมวลรัษฎากรไทย

- (1) วิธีการทั่วไป หรือ การเฉลี่ยจากฐานรายได้
- (2) วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคาร
- (3) วิธีอื่นตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

3.1 วิธีการทั่วไป หรือ การเฉลี่ยภาษีจากฐานรายได้

สำหรับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือบริการที่นำมาใช้ในกิจการทั้งสองประเภท โดยไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นภาษีซื้อของกิจการประเภทใด ภาษีซื้อดังกล่าวต้องนำมาเฉลี่ยภาษีซื้อ ว่าส่วนที่สามารถนำมาใช้เป็นเครดิตภาษีซื้อได้มีจำนวนเท่าใด

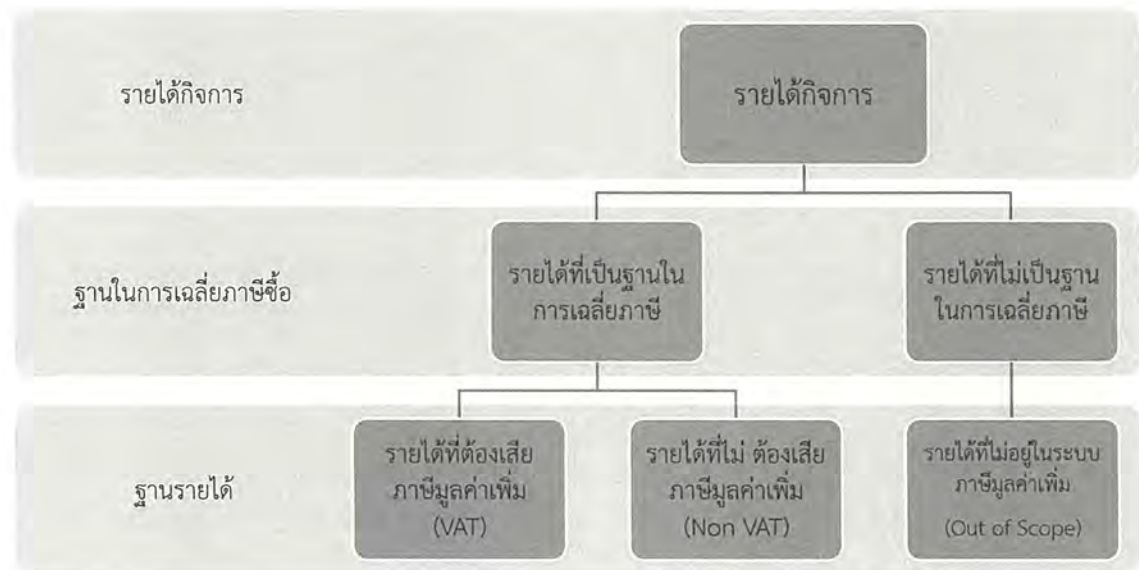
สำหรับวิธีการที่เป็นวิธีการทั่วไปนั้น กำหนดให้เฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานของรายได้ของกิจการ ในแต่ละรอบปี สำหรับบุคคลธรรมดากำหนดให้รอบปีหมายถึงปีปฏิทิน และ สำหรับนิติบุคคลให้กำหนดรอบปีนับตามรอบระยะเวลาบัญชี

³⁵ หนังสือ กค 0702 (กม02) / พ. / 504 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2551

ภาษีซื้อที่ไม่สามารถแยกได้ว่าเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวเนื่องโดยตรงกับรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (หลักการจับคู่รายได้กับค่าใช้จ่ายตามมาตราฐานการบัญชี) กิจกรรมต้องเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าวตามสัดส่วนรายได้ที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจการ

$$\text{สัดส่วนภาษีซื้อที่นำมาใช้เครดิตภาษีได้} = \frac{\text{รายได้จากกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม}}{(\text{รายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม} + \text{รายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม})}$$

สำหรับฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อวิธีแรกนี้ กำหนดการเฉลี่ยตามสัดส่วนของฐานรายได้ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 29 ข้อ 4 ซึ่งได้กำหนดประเภทของฐานรายได้ไว้ 3 ฐานดังนี้



ภาพที่ 1 ฐานรายได้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 29

- ฐานรายได้ของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ได้แก่
 - รายได้จากกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
 - รายได้จากการประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ
 - การขนส่งคน ได้แก่ ค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในและนอกราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตาม มาตรา 79/1 (2) (ก)

- การขนส่งสินค้า ได้แก่ ค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในและนอกราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตาม มาตรา 79/1 (2) (ข)
- ฐานรายได้ของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Non VAT) ได้แก่
 - รายได้ของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81
 - รายได้ของกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2
 - รายได้ของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/3
- ฐานรายได้ที่ไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานของรายได้ทั้ง 2 ประเภทดังกล่าวข้างต้น ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ
 - รายได้จากเงินนำไปฝากธนาคาร หรือ ซื้อพันธบัตร หรือ หลักทรัพย์
 - รายได้ดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมเงินกันเองระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน
 - รายได้ดอกเบี้ยที่เกิดจากเงินกองทุนที่บริษัทตั้งเพื่อให้พนักงานกู้ยืมเงินเป็นสวัสดิการ
 - รายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะ เป็นรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2
 - รายได้ที่ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และ ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะ เช่น กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน ค่าปรับจากการผิดสัญญา ดอกเบี้ยผิดนัด เงินโอนช่วยเหลือจากบริษัทแม่ที่ไม่ใช่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการ เป็นต้น
 - รายได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 40 เช่น ส่วนลดการค้า ของแถมพร้อมการขายสินค้า มูลค่าของการให้บริการเป็นนายหน้าให้ผู้ซื้อและผู้ขายในต่างประเทศในการซื้อขายสินค้าระหว่างประเทศ³⁶ เป็นต้น

ตัวอย่าง แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรในการตีความเงินได้ที่นำมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ

บริษัทนำเงินที่เหลือจากการดำเนินงานไปฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือซื้อตั๋วสัญญาใช้เงิน และได้รับผลตอบแทนเป็นดอกเบี้ย หรือ กรณีบริษัทได้รับเงินปันผลจากบริษัทอื่น กรณีเช่นนี้ไม่ถือว่าดอกเบี้ยและเงินปันผลเป็นรายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ³⁷

บริษัทได้รับส่วนลดหลังการขายเนื่องจากการซื้อสินค้าได้ตามเป้าที่ผู้ผลิตกำหนด ส่วนลดที่บริษัทได้รับไม่ใช่รายได้ที่บริษัทได้รับเนื่องจากการขายสินค้าหรือให้บริการจึงไม่เป็นฐาน

³⁶ หนังสือ กค 0811 / 6198 ลงวันที่ 27 กรกฎาคม 2543

³⁷ หนังสือ กค 0706 / 7430 ลงวันที่ 2 กันยายน 2548

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 ดังนั้น บริษัทจึงไม่ต้องนำส่วนลดที่ได้รับดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อของกิจการ³⁸

บริษัทได้รับเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการให้เปล่าไม่มีข้อผูกมัดที่จะต้องตอบแทนหรือให้บริการคืนหรือต้องกระทำการใด ๆ ตอบแทนสำหรับเงินที่ได้รับดังกล่าว เงินช่วยเหลือดังกล่าวจึงไม่ใช่มูลค่าของฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 79 ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 ดังนั้น บริษัทจึงไม่ต้องนำส่วนลดที่ได้รับดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อของกิจการ³⁹

ข้อผ่อนปรนในการไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ การเฉลี่ยภาษีซื้อโดยปกติจะใช้ฐานรายได้ของปีก่อน แต่ถ้าปรากฏว่าสัดส่วนรายได้ของปีที่ผ่านมา นั้น รายได้ในส่วนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีสัดส่วนมากกว่าร้อยละ 90 กิจการจะได้รับผ่อนปรนไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อก็ได้ โดยสามารถขอเครดิตภาษีซื้อได้ทั้งจำนวน

3.2 วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคาร

กรณีการก่อสร้างอาคารเพื่อใช้ในกิจการของตนเอง ซึ่งเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และเพื่อกิจการอื่นที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารดังกล่าวจะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ อย่างไรก็ตาม หากเป็นการก่อสร้างอาคารเพื่อประกอบกิจการใดกิจการหนึ่งเป็นการเฉพาะ กิจการก็ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ เช่น บริษัทก่อสร้างอาคาร 20 ชั้นโดยนำใช้พื้นที่ชั้นที่ 1-10 เป็นศูนย์การค้า และชั้นที่ 11-20 นำพื้นที่ออกให้เช่า กรณีนี้บริษัทต้องนำภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารมาเฉลี่ยภาษีซื้อ

ตัวอย่าง แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรในการเฉลี่ยภาษีซื้อของการก่อสร้างอาคาร

บริษัทก่อสร้างอาคารให้เช่าพื้นที่ของสำนักงาน (Office Building) หรือ เพื่อให้เช่าพื้นที่ศูนย์การค้า ซึ่งนอกจากการให้เช่าดังกล่าวแล้ว บริษัทยังให้บริการอื่น ๆ ด้วย โดยเรียกเก็บค่าเช่าและค่าบริการ การก่อสร้างดังกล่าว บริษัทไม่สามารถใช้ภาษีซื้อได้ทั้งหมด การนำภาษีซื้อไปหักจากภาษีขายต้องดำเนินการดังนี้ โดย (1) ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคาร อันประกอบด้วย ค่าออกแบบ ค่าฐานราก ค่าโครงสร้าง ค่าสถาปัตยกรรม ค่าที่ปรึกษา เนื่องจากการก่อสร้างอาคารเพื่อให้เช่าถือเป็นต้นทุนของพื้นที่เช่าอันเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทจึงไม่มีสิทธินำภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารทั้งหมดมาหักออกจากภาษีขาย ตามมาตรา 82/3 และ (2) ภาษีซื้อที่เกิดจากการติดตั้งระบบบริการ ซึ่งเป็นการให้บริการพื้นที่ส่วนกลาง เช่น ค่าระบบสุขาภิบาล ค่าระบบไฟฟ้า ค่าระบบปรับอากาศ ค่าวางระบบลิฟต์ นั้น บริษัทมีสิทธินำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการติดตั้งระบบบริการมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้⁴⁰

³⁸ หนังสือ กค 0811 (กม.01) / พ. / 1266 ลงวันที่ 9 กันยายน 2545

³⁹ หนังสือ กค 0706 / พ. / 6175 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2546

⁴⁰ หนังสือ กค 0802 / พ. 026 ลงวันที่ 10 พฤษภาคม 2536

ในกรณีที่ผู้ประกอบการก่อสร้างอาคารที่อยู่ในข่ายที่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ ผู้ประกอบการต้องยื่นแบบแจ้งรายการเพื่อจะเฉลี่ยภาษีซื้อต่อกรมสรรพากร เพื่อจะเฉลี่ยภาษีซื้อได้ แต่หากผู้ประกอบการไม่ได้แจ้งต่อกรมสรรพากร ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจะไม่มีสิทธินำมาขอคืนหรือเครดิตภาษีได้

แบบฟอร์ม ในการยื่นเพื่อเฉลี่ย ภาษีซื้อ

- (1) แบบ ภ.พ. 05.1 แบบแจ้งการประมาณการการใช้พื้นที่อาคาร โดยผู้ประกอบการต้องแจ้งต่อกรมสรรพากรภายใน 30 วัน นับแต่วันเริ่มก่อสร้างอาคารหรือ วันที่ได้รับอนุมัติให้ทำการก่อสร้างอาคารแล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน
- (2) แบบ ภ.พ. 05.2 แบบแจ้งรายการวันที่ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ โดยผู้ประกอบการต้องแจ้งภายใน 30 วัน นับแต่วันที่การก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์
- (3) แบบ ภ.พ. 05.3 แบบแจ้งรายการเกี่ยวกับการเริ่มใช้อาคาร (ไม่ว่าทั้งหมด หรือ บางส่วน) ต้องแจ้งภายใน 30 วัน นับแต่วันที่เริ่มใช้อาคาร
- (4) แบบ ภ.พ. 05.4 แบบแจ้งรายการเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร ต้องแจ้งภายใน 30 วัน นับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร

สำหรับกิจการที่สร้างอาคาร ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อที่เครดิตได้ตามประมาณการอัตราส่วนพื้นที่ที่กิจการจะใช้ในกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และ เมื่อผู้ประกอบการได้ใช้พื้นที่อาคารจริง ให้ผู้ประกอบการปรับปรุงภาษีซื้อที่เกิดจากการประมาณการให้ตรงกับอัตราส่วนที่ใช้จริง

3.3 วิธีอื่นตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

หากผู้ประกอบการรายใดมีประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติสำหรับวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อจากวิธีการเฉลี่ยตามสัดส่วนรายได้ และ วิธีการเฉลี่ยตามสัดส่วนพื้นที่ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจวินิจฉัย และกำหนดมาตรการอย่างอื่นได้ เช่น บริษัท ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และ มีสำนักงานสาขาอยู่ในต่างจังหวัด โดยพื้นที่บางส่วนไม่สามารถกำหนดแน่นอนตายตัวได้ว่าเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ เช่น พื้นที่แผนกบัญชี พื้นที่ห้องกรรมการ กรมสรรพากรกำหนดให้บริษัทต้องเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการก่อสร้างอาคารซึ่งเป็นส่วนของพื้นที่อาคารที่ใช้ร่วมกัน⁴¹ ตามส่วนของรายได้ของกิจการ

⁴¹ หนังสือ กค 0802 / พ. 10435 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2535

บทที่ 4. วิเคราะห์กฎหมายต่างประเทศ

ในรายงานฉบับนี้นำเสนอการวิเคราะห์กฎหมายภาษีการค้าและบริการของประเทศสิงคโปร์ และภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต (UAE) เปรียบเทียบกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

การเลือกเปรียบเทียบการเสียภาษีของประเทศสิงคโปร์ เนื่องจากการเสียภาษีการค้าและบริการ (The Good and Service Tax “GST”) ของประเทศสิงคโปร์มีลักษณะการเสียภาษีคล้ายกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย โดยภาษีสุทธิ (Net GST) ของประเทศสิงคโปร์นั้นคำนวณจากการนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ และหากว่าภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อกิจการก็ต้องนำส่งภาษี แต่หากว่าภาษีขายน้อยกว่าภาษีซื้อก็เป็นภาษีที่ขอคืน และ วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศสิงคโปร์ใช้วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อจากการคำนวณตามสัดส่วนรายได้ โดยประเทศสิงคโปร์มีวิธีในการกำหนดข้อผ่อนปรนตามอัตราร้อยละของรายได้คล้ายกับข้อผ่อนปรนการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศไทย

การเลือกเปรียบเทียบการเสียภาษีของประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต (UAE) เนื่องจากการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax : VAT) ของประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต มีวิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อเหมือนกับประเทศไทย แต่วิธีในการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้นมีความแตกต่างกับประเทศไทย โดยวิธีการคำนวณสัดส่วนของภาษีซื้อที่กำหนดให้เฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจริงของรายจ่ายที่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้เทียบกับภาษีซื้อที่เกิดขึ้นทั้งหมดของกิจการ และ วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้นได้กำหนดเป็นวิธีปกติและวิธีพิเศษ สำหรับการใช่วิธีพิเศษนั้นให้ใช้ได้โดยมีเงื่อนไขที่วิธีปกติไม่มีความเป็นธรรมและความเหมาะสมเพียงพอ

4.1 ภาษีการค้าและบริการ (The Good and Service Tax “GST”) ของ ประเทศสิงคโปร์

ประเทศสิงคโปร์เริ่มใช้ระบบภาษีสินค้าและบริการ (“GST”) เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2537 โดยภาษีที่จัดเก็บในระบบ GST นี้ เป็นภาษีที่เก็บจากรฐานภาษีการบริโภคภายในประเทศ อัตราที่กำหนดภาษีจัดเก็บในปัจจุบัน คืออัตราร้อยละ 7 โดยมีการประกาศในแผนงบประมาณมาตั้งแต่ปี 2561 (ค.ศ. 2018) ว่าจะมีการปรับเพิ่มอัตราภาษีที่จัดเก็บเป็นอัตราร้อยละ 9 ในปี 2564-2568 (ค.ศ. 2021-2025) แต่ในปัจจุบันยังไม่ได้ประกาศใช้อัตราดังกล่าว⁴²

ประเทศสิงคโปร์ใช้ระบบภาษีสินค้าและบริการ (GST) คล้ายกับประเทศไทย ที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (“VAT”) คือ ใช้ภาษีขาย (Output Tax) หักด้วยภาษีซื้อ (Input Tax) สำหรับภาษีซื้อจากกิจการที่อยู่ในระบบ GST (Taxable supplies) จะสามารถขอคืนภาษีได้โดยการเครดิตภาษี โดยภาษีขายมีทั้งที่เสียในอัตราปกติ (Standard rates supplies) และ อัตราร้อยละ 0 (Zero rated supplies) และ สำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้น (Exempt supplies) จะไม่สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้

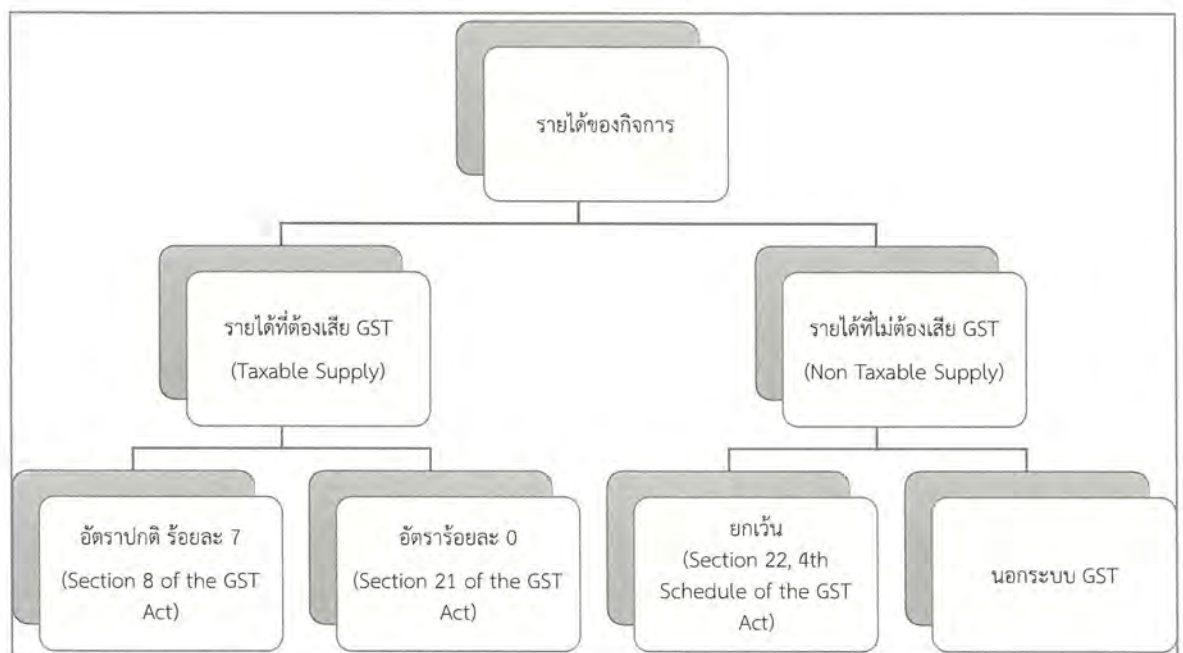
⁴² Chris Woo and Paul Lau, PWC worldwide Tax Summaries (online), 10 September 2021, <https://taxsummaries.pwc.com/singapore/corporate/other-taxes>



ภาพที่ 2 การคำนวณภาษี GST ประเทศสิงคโปร์

ผู้ประกอบการที่ต้องจดทะเบียนภาษี GST กำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีรายได้ต่อปีมากกว่า 1,000,000 เหรียญสิงคโปร์ ต้องเข้ามาจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการ หรือ ผู้ประกอบการที่สมัครใจ ในกรณีที่มียาได้ไม่ถึง 1,000,000 เหรียญสิงคโปร์ ก็สามารถสมัครเข้ามาเป็นผู้ประกอบการก็ได้

การเก็บภาษี GST ของประเทศสิงคโปร์นั้นได้ แบ่งประเภทของรายได้ออกเป็น 2 ประเภทคือ รายได้ที่ต้องเสียภาษี GST และ รายได้ที่ไม่ต้องเสีย GST



ภาพที่ 3 ประเภทรายได้ของกิจการในระบบภาษี GST ประเทศสิงคโปร์

4.1.1 รายได้ที่ต้องเสีย GST (Taxable Supply)

รายได้ที่เป็นฐานภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีในระบบ GST คือ รายการค้าที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือบริการที่เกิดขึ้นในประเทศสิงคโปร์ และ การนำเข้าสินค้าหรือบริการเข้ามาในประเทศสิงคโปร์ โดยที่รายได้ดังกล่าวต้องไม่เป็นรายได้ที่ได้รับการยกเว้นการเสีย GST

ขอบเขตของการเสียภาษี GST ตามมาตรา 8⁴³ ของ พระราชบัญญัติภาษีการค้าและบริการของประเทศสิงคโปร์

- (1) เป็นการขายสินค้าหรือให้บริการที่กระทำในสิงคโปร์โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีในทางธุรกิจ
- (2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในกฎหมายนี้หมายถึง ผู้ที่ได้จดทะเบียนขายสินค้าหรือให้บริการ โดยสินค้าหรือบริการนั้นต้องไม่ได้รับการยกเว้นภาษี
- (3) ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการ
- (4) ความรับผิดในการเสียภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าเกิดเมื่อได้ชำระภาษีศุลกากรหรือภาษีสรรพสามิต

อัตราภาษีในระบบ GST มี 2 อัตราคือ อัตราร้อยละ 7 สำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นการทั่วไป และ อัตราร้อยละ 0 สำหรับการส่งออกสินค้า หรือ การให้บริการที่เป็นการให้บริการระหว่างประเทศ

4.1.2 รายได้ที่ไม่ต้องเสีย GST (Non Taxable Supply)

รายได้ที่ไม่ต้องเสีย GST หมายถึง รายได้ที่กำหนดให้ได้รับยกเว้น GST และ รายได้ที่ไม่อยู่ในขอบเขตของการเสีย GST

รายได้ที่ได้รับยกเว้น GST⁴⁴ (Exempt Supply) นั้นประกอบด้วย รายได้จากการขายหรือให้เช่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการอยู่อาศัย รายได้จากการให้บริการทางการเงิน หรือ รายได้จากการลงทุนในโลหะมีค่า เป็นต้น

รายได้ที่ไม่อยู่ในขอบเขตการเสีย GST (Out of Scope) คือรายได้ที่เกิดขึ้นนอกประเทศสิงคโปร์ หรือ พื้นที่ที่กำหนดเฉพาะ เช่น การขายสินค้านอกประเทศสิงคโปร์ การขายสินค้าที่อยู่ในเขตปลอดอากร หรือ คลังสินค้าเพื่อการส่งออก เป็นต้น

4.1.3 การคำนวณภาษีสินค้าและบริการ GST

การคำนวณภาษีสินค้าและบริการของประเทศสิงคโปร์นั้น คำนวณจาก ภาษีขาย หักด้วย ภาษีซื้อ เป็น ภาษีสุทธิ หากว่าภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อก็เป็นภาษีที่ต้องชำระ และ หากว่าภาษีขายน้อยกว่าภาษีซื้อก็เป็นภาษีที่ขอคืน

⁴³ Section 8 Scope of Tax, Goods and Services Tax Act (CHAPTER 117A), Inland Revenue Authority of Singapore

⁴⁴ Section 22 Exempt supply and exempt import, Goods and Services Tax Act (CHAPTER 117A), Inland Revenue Authority of Singapore

ภาษีซื้อขาย – ภาษีซื้อ = ภาษีที่ต้องชำระ

ภาษีขาย หมายถึง ภาษี GST ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บจากลูกค้าที่มาซื้อสินค้าหรือบริการ
 ภาษีซื้อ หมายถึง ภาษี GST ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกเรียกเก็บจากผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นจากการซื้อสินค้าหรือบริการ และให้หมายความรวมถึงภาษีที่กรมศุลกากรเรียกเก็บจากการนำสินค้าเข้าประเทศด้วย

การใช้ภาษีซื้อในการเครดิตภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียนสรุปได้ดังนี้

- (1) ภาษีซื้อที่เกิดจากรายได้ในระบบ GST สามารถใช้เครดิตภาษีซื้อได้ทั้งจำนวน เช่น ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้ามาขาย เป็นต้น
- (2) ภาษีซื้อที่เกิดจากรายได้ที่ได้รับการยกเว้น GST ไม่สามารถใช้เครดิตภาษีซื้อได้ เช่น ภาษีซื้อของกิจการขายหรือให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น
- (3) ในกรณีที่กิจการมีรายได้ทั้งที่ต้องเสีย GST และ ได้รับการยกเว้น GST อยู่ในกิจการเดียวกัน และภาษีซื้อที่เกิดขึ้นนั้นไม่สามารถแบ่งได้ว่ามาจากรายได้ในระบบ GST หรือรายได้ที่ได้รับการยกเว้น GST เช่น ภาษีซื้อที่จากค่าใช้จ่ายค่าบริการอินเทอร์เน็ต ภาษีซื้อจากการซื้อเครื่องคอมพิวเตอร์ของแผนกบัญชี ให้กิจการเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนรายได้ของกิจการ

ภาษีซื้อที่ไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระ (Blocked GST)

- (1) ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าธรรมเนียมที่จ่ายให้แก่สโมสรเพื่อการพักผ่อนหรือสันทนาการ (Club subscription fees)
- (2) ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าเบี้ยประกันสุขภาพและอุบัติเหตุ (Medical and accident insurance premiums)
- (3) ภาษีซื้อที่เกิดจากค่ารักษาพยาบาล (Medical expenses)
- (4) ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์ (Motor car expenses)
- (5) ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์ต่างๆ ที่ได้ให้แก่สมาชิกในครอบครัวของพนักงาน (Family benefits)
- (6) ภาษีซื้อที่เกิดจากการพนัน การชิงโชค สลากกินแบ่ง (Any transaction involving betting, sweepstakes, lotteries, fruit machines, or game of change)

การยื่นแบบภาษีสินค้าและบริการนั้นกำหนดให้ยื่นแบบทุกๆ 3 เดือน (รายไตรมาส) โดยกำหนดให้ยื่นภายใน 1 เดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาสิ้นสุดไตรมาส

4.1.4 วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อ ของ ประเทศสิงคโปร์

การใช้ภาษีซื้อในระบบ GST นั้น มีการแบ่งประเภทรายได้ออกเป็น 2 ประเภท คือ รายได้ที่ต้องเสีย GST (Taxable Supply) และรายได้ที่ได้รับการยกเว้น GST (Exempt Supply) โดยกิจการ

ที่มีรายได้ที่ต้องเสีย GST ทั้งหมด สามารถที่จะใช้เครดิตภาษีซื้อที่เกิดขึ้นได้ทั้งจำนวนเสมอ เว้นแต่จะเป็นภาษีซื้อต้องห้าม (Blocked GST)

ในกรณีที่กิจการมีรายได้ทั้งที่ต้องเสีย GST และ ได้รับการยกเว้น GST อยู่ในกิจการเดียวกัน และภาษีซื้อที่เกิดขึ้นนั้นไม่สามารถแบ่งได้ว่ามาจากรายได้ในระบบ GST หรือ รายได้ที่ได้รับการยกเว้น GST เช่น ภาษีซื้อจากค่าใช้จ่ายค่าบริการอินเทอร์เน็ต ภาษีซื้อจากการซื้อเครื่องคอมพิวเตอร์ของแผนกบัญชี ให้กิจการเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนรายได้ของกิจการ

การเฉลี่ยภาษีซื้อของกิจการ สำหรับภาษีซื้อที่ไม่สามารถกำหนดได้ว่าเป็นภาษีซื้อจากส่วนใด เพื่อให้ได้สัดส่วนภาษีซื้อที่สามารถนำไปใช้เครดิตภาษีได้ มีข้อกำหนดผ่อนปรนการเฉลี่ยภาษีซื้อดังต่อไปนี้

- (1) ข้อยกเว้นตาม Regulation 28 (De Minimis Rule) หรือ
- (2) ข้อยกเว้นตาม Regulation 35 Test สำหรับ กิจการที่มีรายได้ที่ยกเว้น GST ภายใต้อาณัติ Regulation 33 และ กิจการไม่ได้ประกอบธุรกิจตาม Regulation 34 Business

การเฉลี่ยภาษีซื้อของกิจการภายใต้ข้อยกเว้น⁴⁵

- (1) กรณีที่ผ่านข้อยกเว้นตาม Regulation 28 (De Minimis Rule) ให้สามารถใช้เครดิตภาษีซื้อได้ทั้งหมด
- (2) ในกรณีที่ไม่ผ่านข้อยกเว้นตาม Regulation 28 (De Minimis Rule) ให้การเครดิตภาษีซื้อเป็นดังต่อไปนี้
 - (2.1) ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายได้ที่เสีย GST ให้สามารถใช้เครดิตภาษีซื้อได้ทั้งจำนวน
 - (2.2) ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ตาม Regulation 33 ให้สามารถใช้เครดิตภาษีซื้อได้ทั้งจำนวน
 - (2.3) ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ที่ไม่เป็นไปตาม Regulation 33 ไม่ให้เครดิตภาษีซื้อได้ทั้งจำนวน
 - (2.4) ภาษีซื้อที่ไม่สามารถแบ่งได้ว่าเป็นภาษีซื้อโดยตรงกับรายได้ที่เสีย GST หรือ เป็นรายได้ที่ได้รับยกเว้น GST (Residual Input Tax) ให้เฉลี่ยภาษีซื้อที่จะนำไปใช้เครดิตภาษีซื้อได้ตามสัดส่วนของรายได้

ข้อยกเว้นตาม Regulation 28 (De Minimis Rule)

กิจการที่มีรายได้ที่เสียภาษี GST และ ได้รับยกเว้นภาษี GST และต้องเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับการคำนวณภาษีสุทธิ โดยการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้นมีข้อกำหนดผ่อนปรน (De Minimis Rule) ที่กิจการ

⁴⁵ ข้อ 7 De Minimis Rule (Regulation 28) ของ IRAS E-Tax Guide, GST: Partial Exemption and Input Tax Recovery (7th Edition, published on 22 Jun 2021), Inland Revenue Authority of Singapore

สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ทั้งหมด ซึ่งกำหนดเงื่อนไขว่า (1) กิจการต้องมีรายได้เฉลี่ยสำหรับรายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ไม่เกินกว่า 40,000 เหรียญสิงคโปร์ต่อเดือน และ (2) รายได้ที่ได้รับยกเว้น GST นั้นมีสัดส่วนไม่เกินกว่าร้อยละ 5 ของรายได้ทั้งหมด⁴⁶

ถ้ากิจการผ่านการทดสอบทั้ง 2 ข้อ กิจการสามารถใช้ภาษีซื้อทั้งหมด โดยไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ แต่ ถ้ากิจการทดสอบข้อผ่อนปรนตาม Regulation 28 (De Minimis Rule) ไม่ผ่าน กิจการต้องทำการเฉลี่ยภาษีซื้อของกิจการตามสัดส่วนของรายได้ โดยกิจการต้องทำการทดสอบข้อผ่อนปรนตาม Regulation 35 Test เพื่อให้ทราบสัดส่วนที่จะนำมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ สำหรับการทดสอบข้อผ่อนปรนตาม Regulation 35 Test จะกล่าวถึงในหัวข้อถัดไป

ตัวอย่าง การทดสอบข้อผ่อนปรนตาม Regulation 28 (De Minimis Rule)

กิจการมีรายได้ในรอบระยะเวลา 1 เมษายน 2563 ถึง 30 มิถุนายน 2563 (3 เดือน) ดังต่อไปนี้

ประเภทรายได้กิจการ	จำนวนเงิน (เหรียญสิงคโปร์)
รายได้ที่เสีย GST 7%	2,080,000
รายได้ที่เสีย GST 0%	300,000
รายได้ที่ได้รับยกเว้น GST	105,000
รวมรายได้	2,485,000

โดยทั่วไป ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องเนื่องกับรายได้ที่เสีย GST 7% และ 0% จะสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ทั้งหมด และ ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องเนื่องกับรายได้ที่ได้รับยกเว้น GST จะไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ แต่หากว่าผ่านการทดสอบข้อผ่อนปรนตาม Regulation 28 (De Minimis Rule) แล้ว ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องเนื่องกับรายได้ที่ได้รับยกเว้น GST จะสามารถขอเครดิตคืนภาษีได้ทั้งจำนวน

การทดสอบข้อผ่อนปรน

- (1) รายได้เฉลี่ยของรายได้ที่ ยกเว้น GST = $105,000 / 3$ เดือน
= 35,000 ต่อเดือน (ไม่เกิน 40,000 เหรียญต่อเดือน)
- (2) สัดส่วนรายได้ของ รายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ต่อรายได้รวมของกิจการ
= $105,000 / 2,485,000 * 100\%$

⁴⁶ ข้อ 3.2 De Minimis Rule (Regulation 28) ของ IRAS E-Tax Guide, GST: Partial Exemption and Input Tax Recovery (7th Edition, published on 22 Jun 2021), Inland Revenue Authority of Singapore

= 4.23% (ไม่เกิน ร้อยละ 5 ของรายได้รวมของ
กิจการ)

จากตัวอย่างข้างต้นเห็นได้ว่า กิจการเข้าเงื่อนไข ตาม Regulation 28 คือ (1) มีรายได้ที่
ได้รับยกเว้นเฉลี่ยไม่เกิน 40,000 เหรียญสิงคโปร์ต่อเดือน และ (2) มีสัดส่วนรายได้ที่ได้รับยกเว้น GST
ไม่เกินร้อยละ 5 ของรายได้รวมของกิจการ ดังนั้น กิจการจึงสามารถใช้ภาษีซื้อเพื่อเครดิตภาษีได้ทั้ง
จำนวนไม่ว่าภาษีซื้อนั้นจะเป็นภาษีซื้อที่เกิดจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่เสีย GST 7% หรือ
0% หรือ รายได้ที่ได้รับยกเว้น GST

ข้อผ่อนปรนตาม Regulation 35 Test สำหรับ กิจการที่มีรายได้ที่ยกเว้น GST ภายใต้
Regulation 33 และ กิจการไม่ได้ประกอบธุรกิจตาม Regulation 34 Business

สำหรับการประกอบกิจการตาม Regulation 34 business ที่เป็นกิจการยกเว้น GST นั้น
ภาษีซื้อของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายได้ตาม Regulation 34 business จะไม่สามารถขอ
เครดิตภาษีซื้อได้

หากกิจการมีรายได้ที่ต้องเสีย GST และ รายได้จากการประกอบกิจการตาม Regulation 34
business ในกิจการเดียวกัน กิจการต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้ โดยการคำนวณสัดส่วน
ที่จะใช้เครดิตภาษีนั้น คำนวณจากรายได้ของกิจการที่ได้รับ GST หาดด้วย รายได้ทั้งหมดของกิจการ

การคำนวณสัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อ กรณี ประกอบกิจการตาม Regulation 34 Business

:-

$$\begin{aligned} \text{สัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อ} &= \frac{\text{รายได้ของกิจการ GST}}{\text{รายได้ทั้งหมดของกิจการ}} \\ \text{รายได้ทั้งหมดของกิจการ} &= \text{รายได้ของกิจการ GST} \\ &+ \text{รายได้ของกิจการ Regulation 34 business} \\ &+ \text{รายได้ของกิจการที่ได้รับยกเว้นตาม Regulation 33} \\ &+ \text{รายได้ของกิจการที่ได้รับการยกเว้น ไม่เข้าตาม Regulation 33} \end{aligned}$$

รายได้ของกิจการได้รับยกเว้น GST ตาม Regulation 34 Business⁴⁷ มีดังนี้

- (1) การประกอบกิจการธนาคารภายใต้ใบอนุญาตตามพระราชบัญญัติการธนาคาร
- (2) สถาบันการเงินที่ได้รับใบอนุญาตเพื่อการประกอบธุรกิจการเงิน ภายใต้พระราชบัญญัติ
การเงิน
- (3) การประกอบกิจการประกันภัย ภายใต้พระราชบัญญัติการประกันภัย

⁴⁷ ข้อ 5 Regulation 34 Business ของ IRAS E-Tax Guide, GST: Partial Exemption and Input Tax
Recovery (7th Edition, published on 22 Jun 2021), Inland Revenue Authority of Singapore

- (4) การประกอบกิจการเงินทุน ภายใต้พระราชบัญญัติเงินทุน
- (5) การประกอบกิจการการให้กู้ยืม หรือ การค้าอัตราแลกเปลี่ยน ภายใต้ พระราชบัญญัติการกู้ยืม
- (6) การประกอบกิจการให้บริการโอนเงิน หรือ แลกเปลี่ยนเงินระหว่างประเทศ ภายใต้พระราชบัญญัติการให้บริการชำระเงิน
- (7) การประกอบกิจการโรงรับจำนำ ภายใต้พระราชบัญญัติโรงรับจำนำ
- (8) การประกอบกิจการซื้อลูกหนี้
- (9) การประกอบกิจการบัตรเครดิต
- (10) การประกอบธุรกิจทรัสต์ ที่ไม่ใช่ทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ (REIT)
- (11) การประกอบธุรกิจเป็นนายหน้าซื้อขายเหรียญดิจิทัล (Digital Tokens)

สำหรับกิจการที่ไม่ได้ประกอบกิจการตาม Regulation 34 business และ กิจการมีรายได้ที่ได้รับการยกเว้นตาม Regulation 33 โดยรายได้ที่ได้รับยกเว้นนั้นไม่ได้เป็นรายได้หลักของกิจการภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่ได้รับยกเว้นนั้นสามารถขอเป็นเครดิตภาษีซื้อได้ทั้งจำนวนโดยไม่ต้องทำการเฉลี่ยภาษีซื้อ

การคำนวณสัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อ กรณี ไม่ได้ประกอบกิจการตาม Regulation 34 Business และ มีรายได้ที่ได้รับการยกเว้นตาม Regulation 33 :-

$$\text{สัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อ} = \text{ขอเครดิตภาษีซื้อได้ทั้ง } 100 \%$$

รายได้ของกิจการที่ได้รับยกเว้น GST ตาม Regulation 33⁴⁸ มีดังนี้

- (1) รายได้ดอกเบี้ยรับจากการนำเงินไปฝากกับสถาบันการเงินในประเทศสิงคโปร์
- (2) กำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการซื้อสินค้าระหว่างประเทศ
- (3) การออกขายหุ้นกู้ขายในครั้งแรก
- (4) การออกขายหุ้นครั้งแรกที่ขายในตลาดแรก IPO
- (5) การให้พนักงานกู้ยืมเงินเพื่อ ซื้อรถ ซื้อบ้าน หรือ การศึกษา
- (6) การขายบัญชีลูกหนี้
- (7) การออกหน่วยลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ภายใต้ทรัสต์เพื่อการลงทุน
- (8) การทำประกันความเสี่ยงอัตราดอกเบี้ย
- (9) การทำประกันความเสี่ยงอัตราแลกเปลี่ยน
- (10) การทำประกันความเสี่ยงด้านราคาของค่าขนส่งระหว่างประเทศ หรือ ราคาสินค้าโภคภัณฑ์
- (11) ดอกเบี้ยรับจากการออกหุ้นกู้

⁴⁸ ข้อ 4 Regulation 33 exempt supplies ของ IRAS E-Tax Guide, GST: Partial Exemption and Input Tax Recovery (7th Edition, published on 22 Jun 2021), Inland Revenue Authority of Singapore

- (12) ดอกเบี้ยปรับจากการที่ลูกค้าชำระค่าสินค้าล่าช้า
- (13) การออกตราสารหนี้ภายใต้หลักศาสนาอิสลาม (Issue of sukuk under a Ljara Wa Iqtina arrangement)
- (14) การโอนตราสารหนี้ ภายใต้หลักศาสนาอิสลาม

การทดสอบ ตาม Regulation 35 Test นั้น สำหรับ (1) กิจกรรมที่ไม่ได้ประกอบกิจการตาม Regulation 34 Business และ (2) มีรายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ไม่เข้าข้อกำหนดตาม Regulation 33 เช่น กิจกรรมที่มีกำไรจากการขายเงินลงทุน เป็นต้น และ (3) รายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ที่ไม่เข้าข้อกำหนดตาม Regulation 33 มีสัดส่วนไม่เกินกว่าร้อยละ 5 ของรายได้ทั้งหมดของกิจการ ก็ให้กิจการเฉลี่ยภาษีซื้อ โดยการคำนวณสัดส่วนที่จะใช้เครดิตภาษีนั้น โดยคำนวณจากรายได้ของกิจการที่ได้รับ GST บวกด้วย รายได้ที่ได้รับการยกเว้นตาม Regulation 33 ทหารด้วย รายได้ทั้งหมดของกิจการ

เงื่อนไขการทดสอบ ตาม Regulation 35⁴⁹

- (1) ไม่ได้ประกอบกิจการ Regulation 34 Business
- (2) รายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ไม่เข้าเงื่อนไขตาม Regulation 33 และ
- (3) รายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ไม่เข้าเงื่อนไขตาม Regulation 33 มีสัดส่วนไม่เกินร้อยละ 5 ของรายได้ทั้งหมดของกิจการ

การคำนวณสัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อ กรณี ไม่ได้ประกอบกิจการตาม Regulation 34 Business และ มีรายได้ที่ได้รับการยกเว้นไม่เข้าลักษณะตาม Regulation 33 :-

$$\text{สัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อ} = \frac{\text{รายได้ของกิจการ GST} + \text{รายได้ที่ได้รับการยกเว้นตาม Regulation 33}}{\text{รายได้ทั้งหมดของกิจการ}}$$

$$\begin{aligned} \text{รายได้ทั้งหมดของกิจการ} = & \text{รายได้ของกิจการ GST} \\ & + \text{รายได้ของกิจการที่ได้รับยกเว้น GST ตาม Regulation 33} \\ & + \text{รายได้ของกิจการที่ได้รับการยกเว้น GST ไม่เข้าตาม Regulation 33} \end{aligned}$$

⁴⁹ ข้อ 6 Regulation 35 Test ของ IRAS E-Tax Guide, GST: Partial Exemption and Input Tax Recovery (7th Edition, published on 22 Jun 2021), Inland Revenue Authority of Singapore

ตัวอย่าง การคำนวณเจ็สทีภาษีซื้อ⁵⁰

กิจการ มีรายได้จากการขายสินค้าเคมีภัณฑ์ โดยมีรายละเอียดดังนี้

รายได้กิจการที่ต้องเสีย GST

รายได้จากการขายสินค้าเคมีภัณฑ์	1,000,000
รายได้ค่าบริการนำสินค้าเข้าที่สามารถเรียกคืนได้*	3,000

รายได้กิจการที่ได้รับยกเว้น GST

กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน	10,000
(เป็นรายได้ตาม Regulation 33)	
กำไรจากการซื้อประกันป้องกันความเสี่ยงค่าเงิน	5,000
(เป็นรายได้ตาม regulation 33)	
กำไรจากการขายหุ้น	50,000
(เป็นรายได้ที่ไม่เข้าลักษณะ Regulation 33)	
รวมรายได้ทั้งหมดของกิจการ	1,068,000
รวมรายได้ สำหรับการทดสอบ ข้อผ่อนปรนตาม De Minimis Rule	1,065,000

และ Regulation 35 Test

* รายได้ค่าบริการนำสินค้าเข้าที่สามารถเรียกคืนได้ จะไม่อยู่ภายใต้วัตถุประสงค์ที่ใช้คำนวณการทดสอบข้อผ่อนปรนตาม De Minimis Rule และ Regulation 35 Test

	รายจ่าย	ภาษีซื้อ - GST 7%
ซื้อสินค้าเคมีภัณฑ์	800,000	56,000
การซื้อประกันป้องกันความเสี่ยงค่าเงิน	100	7
ค่าธรรมเนียมการบริหารจัดการหุ้น	2,000	140
ค่าใช้จ่ายในการบริหารจากผู้ประกอบการในประเทศ เช่น ค่าเช่า ค่าสาธารณูปโภค	7,000	490
ค่าบริการสารสนเทศ (IT) จากต่างประเทศ	3,000	210
รวม ภาษีซื้อ		56,847

⁵⁰ Appendix 2 – Input Tax Apportionment Example ของ IRAS E-Tax Guide, GST: Partial Exemption and Input Tax Recovery (7th Edition, published on 22 Jun 2021), Inland Revenue Authority of Singapore

ขั้นตอนการทดสอบ

ขั้นแรก ทำการทดสอบข้อผ่อนปรนตาม Regulation 28 (De Minimis Rule) ก่อน หากว่าผ่านข้อผ่อนปรนตาม Regulation 28 (De Minimis Rule) ก็สามารถใช้จ่ายภาษีซื้อได้ทั้งหมดโดยไม่ต้องทดสอบ Regulation 35 Test

การทดสอบ ข้อผ่อนปรนตาม De Minimis Rule

$$\begin{aligned} \text{ทดสอบขั้นตอนที่ 1} &= \text{รายได้ที่ได้รับยกเว้น GST เฉลี่ยรายเดือนไม่เกิน 40,000 เหรียญสิงคโปร์} \\ &= 1,065,000 / 3 \text{ เดือน} \\ &= 355,000 / 1 \text{ เดือน} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ทดสอบขั้นตอนที่ 2} &= \text{รายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ไม่เกินกว่าร้อยละ 5 ของรายได้ทั้งหมด} \\ &= \frac{\text{รายได้ของกิจการที่ได้รับการยกเว้น GST}}{\text{รายได้ทั้งหมดของกิจการ}} \\ &= \frac{65,000}{1,065,000} \\ &= 6.10 \% \end{aligned}$$

จากการทดสอบ Regulation 28 (De Minimis Rule) พบว่า มีรายได้ที่ได้รับการยกเว้น GST มากกว่า 40,000 เหรียญสิงคโปร์ต่อเดือน และมีสัดส่วนรายได้ในส่วนที่ได้รับยกเว้น GST มากกว่า ร้อยละ 5 ถือว่าไม่เข้าเงื่อนไขการได้รับข้อผ่อนปรน ดังนั้นกิจการจึงต้องทดสอบขั้นต่อไปเพื่อให้ทราบถึงสัดส่วนที่จะนำมาใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ

ขั้นที่สอง กิจการเป็นกิจการตาม Regulation 34 Business หรือไม่

พบว่ากิจการประกอบการขายสินค้าเคมีภัณฑ์ จึงไม่ใช่กิจการตาม Regulation 34 Business ดังนั้นต้องพิจารณารายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ในขั้นตอนต่อไป

ขั้นที่สาม รายได้ที่ได้รับการยกเว้น GST เป็นรายได้ที่ได้รับการยกเว้นตาม Regulation 33 หรือไม่ หากว่ารายได้ที่ได้รับยกเว้น GST เป็นรายได้ตาม Regulation 33 ทั้งหมด กิจการก็ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ โดยสามารถนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นทั้งหมดมาใช้เครดิตภาษีได้

พบว่ากิจการมีรายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ทั้งในส่วนที่เป็นไปตาม Regulation 33 และ ไม่เข้าตาม Regulation 33 ดังนั้น กิจการต้องทำการทดสอบตาม Regulation 35 เพื่อให้ทราบอัตราที่จะใช้ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ

การทดสอบ Regulation 35 Test

$$\begin{aligned}
 \text{ทดสอบ Regulation 35 Test} &= \text{รายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ที่ไม่เข้าเงื่อนไขตาม Regulation 33 มี} \\
 &\quad \text{สัดส่วนไม่เกิน ร้อยละ 5 ของรายได้ทั้งหมด} \\
 &= \frac{\text{รายได้ของกิจการที่ได้รับการยกเว้น GST ที่ไม่เข้าเงื่อนไขตาม} \\
 &\quad \text{Regulation 33}}{\text{รายได้ทั้งหมดของกิจการ}} \\
 &= \frac{50,000}{1,065,000} \\
 &= 4.69 \%
 \end{aligned}$$

จากการทดสอบ Regulation 35 Test พบว่า มีรายได้ที่ได้รับการยกเว้น GST ที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของ Regulation 33 อยู่ที่ 4.69 % ของรายได้ทั้งหมด ดังนั้น ถือว่าผ่านการทดสอบ Regulation 35 Test

ดังนั้น สูตรในการคำนวณสัดส่วนที่ใช้ในการเฉลี่ยซื้อของกิจการ ที่ไม่ได้ประกอบกิจการตาม Regulation 34 และมีสัดส่วนรายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ที่ไม่เป็นไปตาม Regulation 33 น้อยกว่าร้อยละ 5 คือ

$$\begin{aligned}
 \text{สัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อ} &= \frac{(\text{รายได้ของกิจการ GST} + \text{รายได้ที่ได้รับการยกเว้นตาม Regulation 33})}{\text{รายได้ทั้งหมดของกิจการ}} \\
 &= \frac{(1,000,000) + (10,000 + 5,000)}{1,065,000} \\
 &= 95 \%
 \end{aligned}$$

ดังนั้น สัดส่วนที่ใช้ในการคำนวณภาษีซื้อของ ภาษีซื้อที่ไม่สามารถแบ่งได้ว่าเป็นภาษีซื้อที่สัมพันธ์กับรายได้ที่ต้องเสีย GST หรือ รายได้ที่ได้รับยกเว้น GST คือ ร้อยละ 95

การเฉลี่ยภาษีซื้อ

การพิจารณา ภาษีซื้อที่จะใช้เครดิตภาษีได้ พิจารณาดังนี้

- (1) ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายได้ที่เสีย GST ให้สามารถเครดิตภาษีได้ทั้งจำนวน
- (2) ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ตาม Regulation 33 ให้สามารถเครดิตภาษีซื้อได้ทั้งจำนวน
- (3) ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ที่ไม่เป็นไปตาม Regulation 33 ไม่ให้เครดิตภาษีซื้อได้ทั้งจำนวน
- (4) ภาษีซื้อที่ไม่สามารถแบ่งได้ว่าเป็นภาษีซื้อโดยตรงกับรายได้ที่เสีย GST หรือ เป็นรายได้ที่ได้รับยกเว้น GST (Residual Input Tax) ให้เฉลี่ยภาษีซื้อที่จะนำไปใช้เครดิตภาษีซื้อได้ตามสัดส่วนของรายได้

ดังนั้นพิจารณาการเครดิตภาษีซื้อได้ดังนี้

ซื้อสินค้าเคมีภัณฑ์	เป็นรายการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายได้ค่าขายสินค้าเคมีภัณฑ์ ถือเป็นรายได้ที่เสีย GST จึงสามารถใช้เครดิตภาษีซื้อได้ทั้งจำนวน
การซื้อประกันป้องกันความเสี่ยงค่าเงิน	เป็นรายการที่เกี่ยวข้องกับกำไรจากการซื้อประกันความเสี่ยงค่าเงิน ถือเป็นรายการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ตาม Regulation 33 จึงสามารถใช้เครดิตภาษีได้ทั้งจำนวน
ค่าธรรมเนียมการบริการจัดการหุ้น	เป็นรายการที่เกี่ยวข้องกับกำไรจากการขายหุ้น ถือเป็นรายการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ที่ไม่เป็นไปตามข้อกำหนดตาม Regulation ดังนั้นจึงไม่สามารถใช้เครดิตภาษีได้
ค่าใช้จ่ายในการบริหารภายในประเทศ	เป็นรายการค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถแบ่งได้ว่าสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ในส่วนที่เสีย GST หรือ ได้รับยกเว้น GST ดังนั้นจึงต้องนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นมาเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้
ค่าบริการสารสนเทศจากต่างประเทศ	เป็นรายการค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถแบ่งได้ว่าสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ในส่วนที่เสีย GST หรือ ได้รับยกเว้น GST ดังนั้นจึงต้องนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นมาเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้

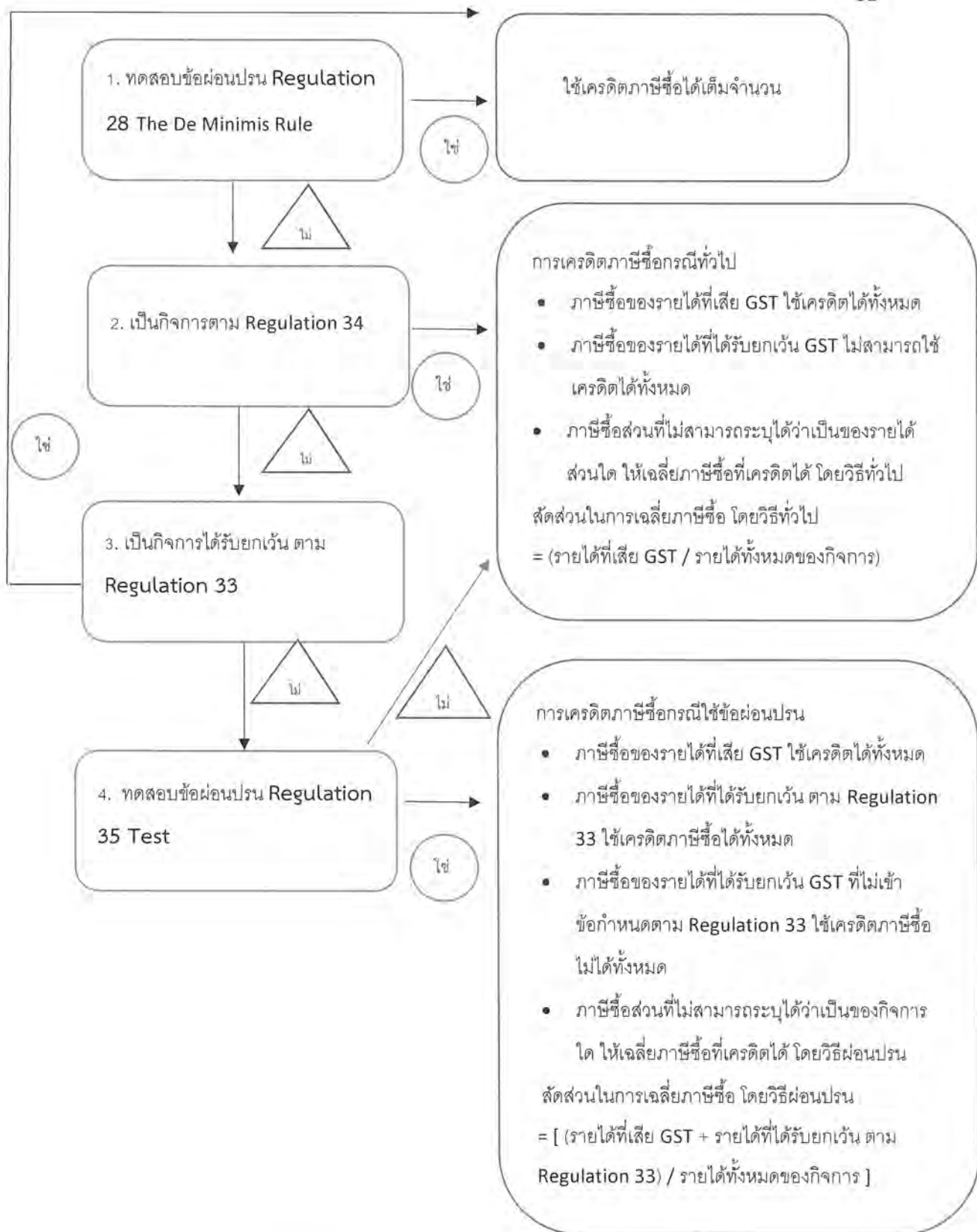
	ภาษีซื้อ - GST	เครดิตภาษีซื้อ
	<u>7%</u>	
ซื้อสินค้าเคมีภัณฑ์	56,000	ได้
การซื้อประกันป้องกันความเสี่ยงค่าเงิน	7	ได้
ค่าธรรมเนียมการบริหารจัดการหุ้น	140	ไม่ได้
ค่าใช้จ่ายในการบริหารจากผู้ประกอบการในประเทศ เช่น ค่าเช่า ค่าสาธารณูปโภค	490	เฉลี่ยภาษีซื้อ
ค่าบริการสารสนเทศ (IT) จากต่างประเทศ	210	เฉลี่ยภาษีซื้อ

ภาษีซื้อที่ไม่สามารถแยกได้ให้นำมาเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้ คำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 &= (\text{ภาษีซื้อจากค่าใช้จ่ายในการบริหาร} + \text{ภาษีซื้อจากค่าบริการสารสนเทศ}) * 95 \% \\
 &= (490 + 210) * 95 \% \\
 &= 665
 \end{aligned}$$

ดังนั้น ภาษีซื้อที่สามารถนำมาเครดิตได้ คำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 &= \text{ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายได้ที่เสีย GST} \\
 &+ \text{ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายได้ที่ได้รับยกเว้น GST ตามข้อกำหนดใน Regulation 33} \\
 &+ \text{ภาษีซื้อจากค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถแบ่งได้ว่าสัมพันธ์กับรายได้ส่วนใด ที่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ} \\
 &= 56,000 + 7 + 665 \\
 &= 56,672
 \end{aligned}$$



ภาพที่ 4 ผังขั้นตอนการเฉลี่ยภาษีซื้อประเทศสิงคโปร์

4.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax : VAT) ของ ประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต (UAE)

ประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax : VAT) ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2561 (ค.ศ. 2018) สำหรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้จัดเก็บภาษีกำหนดอัตราทั่วไปในการจัดเก็บที่อัตราร้อยละ 5 และ สำหรับการส่งออกสินค้าหรือบริการ อัตราร้อยละ 0

สำหรับกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ กิจการให้บริการทางการเงิน กิจการอสังหาริมทรัพย์ กิจการการศึกษา และ กิจการขนส่ง

การประกอบการสำหรับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ หากรายได้มีมูลค่ามากกว่าปีละ 375,000 AED (เหรียญเตอร์แฮมสหรัฐอาหรับเอมิเรตส์: United Arab Emirates Dirham : AED) ผู้ประกอบการต้องเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตามผู้ประกอบการอาจสมัครใจจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการก็ได้หากว่ามีรายได้เกินกว่าปีละ 187,500 AED⁵¹

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม คำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อเป็นภาษีสุทธิ หากว่าภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อก็เป็นภาษีที่ต้องชำระ และ หากว่าภาษีขายน้อยกว่าภาษีซื้อก็เป็นภาษีที่ขอคืน โดยภาษีที่ขอคืนนี้สามารถยกไปหักกับภาษีขายในการยื่นคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในงวดถัดไปได้

$$\text{ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีสุทธิ)} = \text{ภาษีซื้อขาย} - \text{ภาษีซื้อ}$$

โดยทั่วไปผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการสามารถขอเครดิตภาษีได้ทั้งหมด ยกเว้นที่เป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก็ไม่สามารถขอเครดิตภาษีซื้อได้

ภาษีซื้อสำหรับกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถใช้ภาษีซื้อได้ทั้งจำนวน สำหรับกิจการที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถนำภาษีซื้อมาใช้เป็นเครดิตภาษีได้ และ สำหรับกิจการที่มีรายได้ทั้งที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อที่ไม่สามารถแยกได้ว่ามาจากรายได้ในส่วนใด (Residual Input Tax) ให้เฉลี่ยภาษีซื้อเพื่อให้ได้ภาษีซื้อที่สามารถใช้เครดิตได้ สำหรับวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้นแบ่งได้เป็น 2 วิธีการคือ แบบปกติ และ แบบพิเศษ

- การเฉลี่ยภาษีซื้อแบบปกติ (The Standard Method)
- การเฉลี่ยภาษีซื้อวิธีพิเศษ (The Special input tax apportionment methods)⁵²
 - (1) Output based method
 - (2) Transaction count method
 - (3) Floor space method

⁵¹ UAE Ministry of Finance , Value Added Tax (VAT) implementation in UAE, (online), 31 December 2021, Available from <https://u.ae/en/information-and-services/finance-and-investment/taxation/valueaddedtaxvat>

⁵² Input Tax Apportionment: Special Methods VAT Guide/ VATGIT1, (Published on December 2018), Federal Tax Authority of UAE

(4) Sectoral method

4.2.1 การเฉลี่ยภาษีซื้อแบบปกติ (The Standard Method)

วิธีปกตินี้ คำนวณโดยใช้สัดส่วนจาก ฐานภาษีซื้อของธุรกรรมที่ขอคืนภาษีซื้อได้ กับ ภาษีซื้อรวมของ ทั้งธุรกรรมที่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้และธุรกรรมที่ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ เมื่อได้สัดส่วนดังกล่าวแล้วก็ให้นำสัดส่วนดังกล่าวไปคำนวณกับภาษีซื้อที่ไม่สามารถแยกได้ว่าเป็นของธุรกรรมใด

$$\frac{\text{ภาษีซื้อของธุรกรรมที่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้}}{\text{ภาษีซื้อของธุรกรรมที่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้} + \text{ภาษีซื้อของธุรกรรมที่ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้}} * (100)$$

(ภาษีซื้อของธุรกรรมที่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ + ภาษีซื้อของธุรกรรมที่ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้)

ภาษีซื้อของธุรกรรมที่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ หมายถึง ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายได้ที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีซื้อของธุรกรรมที่ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ หมายถึง ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตัวอย่างการคำนวณการเฉลี่ยภาษีซื้อ

	ภาษีซื้อ
รายจ่าย ของธุรกรรมที่ขอคืนภาษีซื้อได้	75
รายจ่าย ของธุรกรรมที่ขอคืนภาษีซื้อไม่ได้	25
รายจ่าย ของธุรกรรมที่แยกไม่ได้ว่าเป็นภาษีซื้อของธุรกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	200
รวม ภาษีซื้อ	300

$$\begin{aligned} \text{การคำนวณสัดส่วนภาษีซื้อที่จะนำมาเครดิตภาษีได้} &= 75 / (75+25) * 100 \\ &= 75 \% \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{การเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับ ภาษีซื้อที่แยกไม่ได้} &= 75\% * 200 \\ &= 150 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ดังนั้น ภาษีซื้อที่นำไปเครดิตได้} &= 75 + 150 \\ &= 225 \end{aligned}$$

4.2.2 การเฉลี่ยภาษีซื้อโดยวิธีพิเศษ (The Special input tax apportionment methods)

อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียภาษีเห็นว่าวิธีการเฉลี่ยแบบปกติไม่เป็นธรรมและเหมาะสม ผู้เสียภาษีก้ออาจใช้วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อในกรณีพิเศษก็ได้ โดยเงื่อนไขสำหรับผู้เสียภาษีที่จะใช้วิธีเฉลี่ยภาษีซื้อกรณีพิเศษ คือ

- (1) เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนมาแล้วอย่างน้อย 6 เดือน
- (2) เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และ ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ในกิจการเดียวกัน
- (3) วิธีปกตินี้ ไม่ให้ความเป็นธรรมและเหมาะสม ในการเฉลี่ยภาษีซื้อของกิจการ

การเฉลี่ยภาษีวิธีพิเศษแบ่งได้เป็น 4 วิธี

- (1) Output based method
- (2) Transaction count method
- (3) Floor space method
- (4) Sectoral method

วิธีพิเศษ Output based method

วิธีการนี้เป็นการเฉลี่ยโดยใช้สัดส่วนของรายได้ ใช้ข้อสมมติฐานที่ว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในกิจการควรจะสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ที่เกิดขึ้น ซึ่งวิธีการนี้เหมาะสมสำหรับกิจการที่มีความสัมพันธ์แปรผันตรงตามกันระหว่างรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น

สัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อ คำนวณโดย

$$\frac{\text{Taxable Supplies}}{\text{Total Supplies (Taxable + Exempt + Non Business)}} * (100)$$

Taxable Supplies หมายถึง รายได้ในส่วนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

Total Supplies (Taxable + Exempt + Non Business) หมายถึง รายได้ในส่วนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มรวม รายได้ในส่วนที่ได้รับยกเว้นภาษี และ รายได้ที่ไม่เกี่ยวกับการประกอบธุรกิจ

กิจการที่เหมาะสมสำหรับการใช้วิธีการนี้ เช่น

- (1) กิจการรับประกัน (ตามหลักทางศาสนาอิสลาม และ นอกศาสนาอิสลาม)
- (2) กิจการธนาคาร (ตามหลักทางศาสนาอิสลาม และ นอกศาสนาอิสลาม)
- (3) กิจการขนส่งภายในประเทศ

วิธีพิเศษ Transaction count method

วิธีนี้เป็นการเฉลี่ยโดยใช้จำนวนรายการที่เกิดขึ้นมากำหนดสัดส่วนของภาษีซื้อที่สามารถเครดิตได้ โดยใช้ข้อสมมติฐานว่าจำนวนรายการค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสัมพันธ์กับจำนวนรายการที่เกิดขึ้นมากกว่า ความสัมพันธ์กับรายได้ที่เกิดขึ้น

สัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อ คำนวณโดย

Taxable transaction count * (100)

Total transaction count

Taxable transaction count หมายถึง จำนวนรายการที่เกิดขึ้นในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

Total transaction count หมายถึง จำนวนรายการที่เกิดขึ้นทั้งหมดของกิจการ

กิจการที่เหมาะสมที่จะใช้วิธีการนี้คือกิจการที่ค่าใช้จ่ายสัมพันธ์กับจำนวนที่เกิดรายการมากกว่าจำนวนรายได้ที่เกิดขึ้น โดยกิจการที่เหมาะสมกับวิธีการนี้ เช่น

- (1) กิจการธนาคารรายย่อย (ตามหลักทางศาสนาอิสลาม และ นอกศาสนาอิสลาม)
- (2) กิจการให้บริการซื้อขายหลักทรัพย์

วิธีพิเศษ Floor space method

วิธีนี้เป็นการเฉลี่ยภาษีซื้อโดยใช้พื้นที่ใช้สอยเป็นเกณฑ์ โดยกำหนดจากสัดส่วนของพื้นที่ใช้สอยของกิจการ

สัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อ คำนวณโดย

Floors pace (in sqm) used in taxable activity * (100)

Total floors pace (in sqm)

Floors pace (in sqm) used in taxable activity หมายถึง ขนาดพื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีหน่วยพื้นที่เป็นตารางเมตร

Total floors pace (in sqm) หมายถึง ขนาดพื้นที่ที่ใช้ประกอบการทั้งหมด โดยมีพื้นที่เป็นตารางเมตร

กิจการที่เหมาะสมที่จะใช้วิธีการนี้คือกิจการที่มีการกำหนดการใช้พื้นที่ได้ว่าพื้นที่ใดเป็นพื้นที่ใช้ในกิจการที่เป็นกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กิจการที่เหมาะสมกับวิธีการนี้ เช่น กิจการที่เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการพาณิชย์ และการพักอาศัย

วิธีพิเศษ Sectoral method

สำหรับกิจการขนาดใหญ่ที่มีหลายแผนก โดยแต่ละแผนกเป็นอิสระจากกันในการหารายได้ และบริหารค่าใช้จ่าย โดยที่วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อโดยวิธีพิเศษอื่นที่นำมาใช้นั้นอาจไม่เหมาะสม ก็อาจใช้วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อโดยวิธีคิดคำนวณจาก (1) จำนวนพนักงาน หรือ (2) รายได้ที่แผนกนั้นๆ ทำได้

การเฉลี่ยวิธีนี้แบ่งได้เป็น

(1) Headcount method

การปันส่วนด้วยวิธีใช้จำนวนคนนี้ จะปันส่วนเฉพาะจำนวนพนักงานที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กับการหารายได้ของกิจการ (ไม่รวมพนักงานฝ่ายสนับสนุน)

สัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อ คำนวณโดย

Number of staff in the sector * (100)

Total number of staff

Number of staff in the sector หมายถึง จำนวนพนักงานที่อยู่ในแผนกที่ก่อให้เกิดรายได้ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

Total number of staff หมายถึง จำนวนพนักงานทั้งหมดในกิจการ

(2) Output method

การปันส่วนวิธีนี้เหมาะสำหรับการปันส่วนที่ค่าใช้จ่ายสัมพันธ์กับรายได้ที่เกิดขึ้น โดยรายได้ที่เกิดขึ้นในแผนกจะสัมพันธ์กับภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากค่าใช้จ่าย

สัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อ คำนวณโดย

Value if Supplies in the Sector * (100)

Total value of supplies + non business activities

Value if Supplies in the Sector หมายถึง รายได้ที่เกิดขึ้นในแผนกที่ก่อให้เกิดรายได้ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

Total value of supplies + non business activities หมายถึง รายได้ที่เกิดขึ้นทั้งหมดรวมถึง รายได้ที่ได้เกิดจากการประกอบธุรกิจด้วย

กิจการที่เหมาะสมที่จะใช้วิธีการนี้คือกิจการที่มีขนาดใหญ่ซึ่งมีหลายส่วนงานที่เป็นอิสระต่อกัน จากการใช้การบริหารงานและการบัญชี

กิจการที่เหมาะสมกับวิธีการนี้ เช่น

- (1) กิจการธนาคารที่มีแผนกแยกจากกันเพื่อให้บริการรายย่อย หรือ การให้บริการพาณิชย์ กิจ
- (2) กิจการประกันภัยที่มีส่วนงานหลัก และ มีส่วนงานย่อยเป็นการบริหารอสังหาริมทรัพย์เพื่อ การเช่า

บทที่ 5 บทวิเคราะห์

การประกอบธุรกิจในปัจจุบันนิยมการจัดตั้งขึ้นในรูปแบบการบริษัทจำกัด จากข้อมูลการจัดตั้งบริษัทใหม่ ณ 30 พฤศจิกายน พ.ศ. 2564 พบว่ามีกิจการขนาดย่อม (SME's) จดทะเบียนมากถึง 68,778 รายจากจำนวนนิติบุคคลตั้งใหม่ทั้งหมด 68,981 ราย⁵³ เห็นได้ว่าส่วนมากของผู้ประกอบการเป็นผู้ประกอบการรายย่อย ที่อาจจะไม่มีความรู้ความเข้าใจในระบบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยที่มีความซับซ้อนในเรื่องการเสียภาษีซื้อหากว่ากิจการที่ดำเนินการอยู่นั้นมีรายได้ทั้งในส่วนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ข้อมูลการจัดตั้งนิติบุคคล เปรียบเทียบขนาดธุรกิจ S M L

นิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งใหม่ 1 ม.ค. 64 - 30 พ.ย. 64



L 52 4.00%
จำนวน ราย

M 151 4.86%
จำนวน ราย

S 68,778 14.97%
จำนวน ราย

% เปลี่ยนแปลงเทียบช่วงเวลาเดียวกันปีที่แล้ว

ภาพที่ 5 ข้อมูลการจัดตั้งนิติบุคคลตั้งใหม่ 1 มกราคม 2564 - 30 พฤศจิกายน 2564

ในการประกอบธุรกิจนั้น ผู้ประกอบการมีภาระภาษีที่เกี่ยวข้องหลายประเภท ทั้งภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น โดยภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นภาระภาษีสำคัญอย่างหนึ่งของธุรกิจ ที่ทำให้ผู้ประกอบการมีหน้าที่ยื่นชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคิดคำนวณจาก ภาษีขาย หักด้วย ภาษีซื้อ และ ในการคำนวณภาษีซื้อนั้นหากว่ากิจการมีรายได้จากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ รายได้จากการขายสินค้าในต่างประเทศ กิจการก็ย่อมมีภาระในการเสียภาษีซื้อตามวิธีการที่กำหนดตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ 29

สำหรับการเสียภาษีซื้อของประเทศไทยนั้น กรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์การเสียภาษีซื้อออกเป็น 3 วิธี คือ การเสียตามรายได้ของกิจการ การเสียตามพื้นที่จากการก่อสร้างอาคาร และการเสียตามวิธีที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด อย่างไรก็ตาม วิธีการเสียตามวิธีที่อธิบดีกำหนด

⁵³ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์, ภาพรวมธุรกิจ ข้อมูลการจัดตั้งนิติบุคคล [ออนไลน์] ข้อมูล ณ วันที่ 30 พฤศจิกายน 2564, <https://datawarehouse.dbd.go.th/ranking/registration>

นั้นในปัจจุบันยังไม่มีประกาศกำหนดวิธีการเพิ่มเติม มีเพียงหนังสือตอบข้อหารือปี 2535⁵⁴ ที่ให้มีการเฉลี่ยภาษีซื้อจากการก่อสร้างที่ควรเฉลี่ยภาษีซื้อตามพื้นที่ แต่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดหลักเกณฑ์ให้เฉลี่ยตามส่วนของรายได้เท่านั้น

	มูลค่า สินค้า	ภาษีมูลค่าเพิ่ม ร้อยละ 7	เงินรับ สุทธิ	ได้รับยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม	เงินรับสุทธิ
ขายสินค้า	100,000	7,000	107,000	0	100,000
ต้นทุนซื้อสินค้า	70,000	4,900	74,900		74,900
กำไร	30,000	2,100	32,100	0	25,100
ภาษีมูลค่าเพิ่มสุทธิ		(2,100)	(2,100)		0
เงินรับสุทธิ			30,000		25,100

ในการประกอบกิจการถ้าไม่สามารถขอคืนภาษีได้ จะทำให้กิจการมีต้นทุนในการประกอบธุรกิจที่เพิ่มขึ้น ดังตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่าหากกิจการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้จะทำให้กิจการมีกำไร 30,000 บาท แต่หากว่ากิจการไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ จะทำให้ผลประกอบการของกิจการลดลงไป 4,900 บาท เหลือกำไร 25,100 บาท เพราะภาษีซื้อจำนวน 4,900 บาทถือเป็นต้นทุนของกิจการ

การเฉลี่ยภาษีซื้อในประเทศไทยสำหรับการเฉลี่ยภาษีซื้อตามรายได้นั้นมีข้ออ่อนปรนคือหากว่ากิจการมีฐานรายได้ของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยกว่าร้อยละ 10 ของรายได้รวมทั้งหมดของกิจการ จะทำให้กิจการได้รับยกเว้นไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ โดยกิจการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ทั้งจำนวน

ข้อกำหนดวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อในปัจจุบันยังคงค่อนข้างมีวิธีการที่น้อยอาจไม่เหมาะสมกับสภาพการประกอบธุรกิจในปัจจุบัน เช่น หากธุรกิจที่ประกอบการเกษตรกรรมที่มีการจัดสรรพื้นที่บางส่วนเพื่อจัดทำที่พักหรือร้านอาหารก็จะมีประเด็นที่ว่าควรเฉลี่ยภาษีซื้ออย่างไรที่จะเป็นธรรมและเหมาะสม เนื่องจากข้อกำหนดในปัจจุบันให้เฉลี่ยภาษีซื้อด้วยการเฉลี่ยจากฐานรายได้เพียงอย่างเดียว การเฉลี่ยจากสัดส่วนพื้นที่ที่ประกอบกิจการจะมีความเหมาะสมกว่าหรือไม่ หรือ ในกรณีกิจการสำนักงานกฎหมายที่มีรายได้ทั้งในส่วนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับรายได้การให้คำปรึกษาด้านกฎหมาย และ รายได้ค่าว่าความที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การเฉลี่ยภาษีซื้อตามจำนวนนายความที่ทำงาน จะมีความเหมาะสมกว่าวิธีการที่ใช้อยู่ในปัจจุบันหรือไม่ เป็นต้น

⁵⁴ หนังสือ กค 0802 (ก)/พ.10435 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2535

5.1 เปรียบเทียบการเก็บภาษีการค้าและการบริการ (GST) ของประเทศสิงคโปร์

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค ในลักษณะเดียวกันสำหรับ ภาษีการค้าและการบริการ (GST) ของประเทศสิงคโปร์แล้วพบว่า วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศสิงคโปร์ มีข้อผ่อนปรนมากกว่า ในการกำหนดฐานเงินได้ที่ใช้ในการคำนวณสัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อ สำหรับกิจการที่ยกเว้นภาษี GST ที่มีรายได้ไม่เกิน 40,000 เหรียญสิงคโปร์ต่อเดือน (ประมาณ 960,000 บาท อัตราแลกเปลี่ยนที่ 1 เหรียญสิงคโปร์ เท่ากับ 24 บาท⁵⁵) และมีข้อทดสอบที่ให้นำรายได้ของกิจการที่ได้รับยกเว้น GST มารวมคำนวณหาสัดส่วนในการเฉลี่ยภาษีซื้อได้ หากว่าผ่านข้อผ่อนปรนที่กำหนดแล้ว กิจการก็จะสามารถขอเครดิตภาษีซื้อในส่วนที่เป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่รับการยกเว้น GST

วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศสิงคโปร์นั้น คล้ายกับประเทศไทยที่ใช้ฐานรายได้ในการคำนวณหาสัดส่วนของจำนวนที่สามารถนำไปขอคืนภาษีซื้อได้ แต่แตกต่างที่ประเทศสิงคโปร์กำหนดวิธีการทดสอบรายการเพิ่มขึ้นมาเพื่อให้ผู้ประกอบการขนาดเล็กที่ไม่ได้ประกอบกิจการที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีการค้าและบริการ เช่น สถาบันการเงิน กิจการอสังหาริมทรัพย์ สามารถขอคืนภาษีซื้อได้

ดังนั้น เห็นว่าหากนำมาปรับใช้กับประเทศไทยแล้ว จะทำให้การขอเฉลี่ยภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการในประเทศไทยมีความยืดหยุ่นและเป็นการลดภาระให้ผู้ประกอบการ โดยควรกำหนดข้อผ่อนปรนในเรื่องจำนวนเงินขั้นต่ำของภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ และ กำหนดรายการของรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่สามารถขอคืนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องได้ทั้งจำนวน เทียบเคียงกับรายการยกเว้นของประเทศสิงคโปร์ ตาม Regulation 33 เป็นต้น

5.2 เปรียบเทียบการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต (UAE)

ประเทศที่มีการเก็บภาษีจากการบริโภคอีกประเทศที่นำมาเปรียบเทียบในรายงานฉบับนี้ คือ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต (UAE) ที่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) โดย กำหนดการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ เหมือนประเทศไทย แต่ ประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต (UAE) มีวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อที่ไม่เหมือนประเทศไทย หรือ ประเทศสิงคโปร์ กล่าวคือ ในการเฉลี่ยภาษีซื้อนั้น แบ่งได้เป็นวิธีกติและวิधिพิเศษ โดยวิधिกติที่ใช้นั้นไม่ได้ใช้ฐานรายได้ในการหาสัดส่วนการเฉลี่ยภาษีซื้อแต่ใช้ฐานภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจริงของธุรกรรมที่ขอคืนภาษีซื้อได้และที่ขอคืนภาษีซื้อไม่ได้มาเป็นฐานในการคำนวณสัดส่วนนี้ นอกจากการเฉลี่ยภาษีซื้อด้วยวิधिकติแล้วหากว่าผู้เสียภาษีเห็นว่าการเฉลี่ยภาษีซื้อโดยวิधिकตินี้ไม่เป็นธรรม และเหมาะสม ผู้เสียภาษีสามารถใช้วิधिพิเศษในการเฉลี่ยภาษีซื้อได้ เช่น การใช้จำนวนธุรกรรม การใช้พื้นที่ใช้สอย การใช้จำนวนพนักงาน เป็นต้น

⁵⁵ ประกาศธนาคารแห่งประเทศไทย อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ประจำวันที่ 30 พฤศจิกายน 2564

วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อของ ประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต (UAE) นั้น วิธีปกตินั้นคิดคำนวณจากแนวคิดเรื่องภาษีการบริโภคเป็นหลักการพื้นฐานในการคำนวณ โดยการใช้ฐานด้านรายจ่ายเป็นเกณฑ์ในการเฉลี่ยภาษีซื้อ และสิ่งที่พิเศษแตกต่างจากประเทศไทยเป็นอย่างมากคือการเพิ่มหลักเกณฑ์พิเศษอื่นเพิ่มเข้ามา ให้มีความเหมาะสมและเป็นธรรมสำหรับผู้ประกอบการมากขึ้น

ดังนั้นหากเปรียบเทียบหลักการและวิธีการในการเฉลี่ยภาษีซื้อของ ประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต (UAE) แล้วจะเห็นได้ว่า มีความยืดหยุ่นและเป็นธรรมกับผู้ประกอบการเป็นอย่างมาก ควรที่ประเทศไทยจะนำมาพิจารณาเพื่อปรับวิธีการที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน เพราะประเทศไทยมีเพียงการกำหนดวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อจากฐานรายได้ หรือ การเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับการก่อสร้างอาคารเท่านั้น เห็นได้ว่าวิธีการไม่มีความยืดหยุ่นเพียงพอ สำหรับการประกอบธุรกิจในปัจจุบันที่สภาพแวดล้อมในการประกอบธุรกิจเปลี่ยนไปอย่างมากจากอดีต จึงน่าที่จะมีการเพิ่มเติมวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อเพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับการประกอบธุรกิจในปัจจุบันมากขึ้น เช่น การประกอบกิจการของสำนักงานสอบบัญชีในปัจจุบันที่ภายในสำนักงานเองก็แบ่งเป็นแผนกต่างๆ และมีต้นทุนเป็นของแผนกตนเอง เช่น ด้านการสอบบัญชี ด้านการทำบัญชี ด้านการให้คำปรึกษา เป็นต้น โดยรายได้จากการสอบบัญชีเป็นรายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และ รายได้จากการทำบัญชีและการให้คำปรึกษาเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การเฉลี่ยภาษีซื้อด้วยวิธีการเฉลี่ยตามรายได้อาจไม่เพียงพอและเหมาะสมพอ ถ้าสามารถเฉลี่ยภาษีซื้อจากจำนวนพนักงานที่อยู่ในแผนก หรือ พื้นที่ของแต่ละแผนกก็น่าที่จะเป็นธรรมและเหมาะสมกว่าวิธีการเฉลี่ยจากฐานรายได้ เป็นต้น

บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ภาษีซื้อเป็นส่วนสำคัญอย่างหนึ่งในระบบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย เนื่องจากการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระคำนวณจากการนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อเป็นภาษีที่ต้องชำระหรือภาษีที่ต้องขอคืน สำหรับภาษีซื้อของกิจการที่ไม่สามารถขอคืนได้นั้นถือเป็นรายจ่ายของกิจการซึ่งเป็นต้นทุนของกิจการทำให้กิจการมีกำไรน้อยลง หากว่ากิจการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ย่อมทำให้กิจการมีผลการดำเนินงานที่ดีขึ้น และมีกระแสเงินสดเพื่อนำไปใช้ในการประกอบธุรกิจมากขึ้น

การขอเครดิตภาษีซื้อนั้น สำหรับกิจการที่มีรายได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถขอคืนได้ทั้งจำนวนและ กิจการที่มีรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ แต่สำหรับกิจการที่มีรายได้ทั้งสองส่วนคือมีรายได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับรายได้ในส่วนใดนั้น กิจการต้องใช้วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อในการปันส่วนภาษีซื้อที่สามารถขอเครดิตภาษีคืนได้

ประเทศไทยนั้น การเฉลี่ยภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 กำหนดวิธีการการเฉลี่ยภาษีซื้อไว้เพียงการเฉลี่ยภาษีซื้อโดยการกำหนดจากสัดส่วนรายได้ หรือ สัดส่วนพื้นที่ที่ใช้งานสำหรับการก่อสร้างอาคารเท่านั้น และได้ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการวินิจฉัยหากมีปัญหาในการปฏิบัติและกำหนดหลักเกณฑ์วิธีอื่นในการเฉลี่ยภาษีซื้อเพิ่มเติมได้ อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันอธิบดีกรมสรรพากรยังไม่มีกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อวิธีอื่นเพิ่มเติม⁵⁶

ประเด็นปัญหาที่มักเกิดขึ้นสำหรับธุรกิจคือ ผู้ประกอบไม่มีความรู้ ความเข้าใจที่เพียงพอในเรื่องการเฉลี่ยภาษีซื้อตามวิธีการที่สรรพากรกำหนด ซึ่งปัญหาที่เกิดขึ้นนี้อาจเกิดจากการเป็นกิจการขนาดเล็กที่ไม่มีเจ้าหน้าที่ที่มีความเข้าใจในกระบวนการดังกล่าว หรือ อาจเห็นว่าจำนวนเงินเป็นจำนวนเงินที่ไม่มาก เป็นต้น

เมื่อเปรียบเทียบหลักเกณฑ์และวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศสิงคโปร์ และ ประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต (UAE) แล้วเห็นว่า เพื่อให้เป็นไปตามหลักการภาษีที่ดี ของ Adam Smith โดยเฉพาะเรื่องหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักความสะดวก (Convenience) หากว่าได้มีการปรับปรุงวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อของประเทศไทยดังต่อไปนี้ ก็น่าจะทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการไทยมีความเป็นธรรมและเหมาะสม

ประเด็นที่ควรปรับปรุง

(1) กำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำของจำนวนภาษีซื้อที่กิจการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ โดยไม่ต้องทำการเฉลี่ยภาษีซื้อ เช่น การกำหนดรายได้ของกิจการที่ต่ำกว่า 2.5 ล้านบาทต่อเดือน ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ เป็นต้น (การกำหนดยอดรายได้ที่ 2.5 ล้านบาทต่อเดือนมีฐานการคิดมาจากกรณีการลดอัตราภาษี

⁵⁶ ข้อ 7 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 29 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้นิติบุคคลของกิจการขนาดย่อมที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาทและมีรายได้ไม่เกิน 30 ล้านบาทต่อปี ตาม พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 530) เพื่อเป็นการสนับสนุนการประกอบการของผู้ประกอบการที่มีเพิ่งเริ่มประกอบกิจการ

(2) เพิ่มวิธีการอื่นสำหรับการเฉลี่ยภาษีซื้อเพิ่มเติมนอกจากเดิม เพื่อความเป็นธรรมและเหมาะสมในแต่ละสภาพธุรกิจ เช่น การกำหนดวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อจากจำนวนของธุรกรรม ขนาดของพื้นที่ จำนวนพนักงาน เป็นต้น

ดังนั้นหากมีการปรับปรุงประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ 29 เพิ่มวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อมากขึ้น เช่น กำหนดจำนวนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ หรือ การกำหนดวิธีการอื่นเพิ่มเติมสำหรับการเฉลี่ยภาษีซื้อของกิจการเพื่อให้เหมาะสมกับรูปแบบการประกอบธุรกิจในปัจจุบัน จะเป็นการอำนวยความสะดวกและความเป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษีตามหลักการภาษีที่ดี และเป็นการลดข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรได้ในอนาคต

บรรณานุกรม

หนังสือ

- ศุภลักษณ์ พิณีจกวาดล. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2563.
- สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูติวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และ ภริตัน เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวล
รัษฎากร 2564. กรุงเทพฯ : หจก. เรือนแก้วการพิมพ์, 2563.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 13. กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษาแห่ง
เนติบัณฑิตยสภา. 2563
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 ภาษี
สรรพากร. กรุงเทพฯ : บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด. 2553

บทความ

- กัมปนาท บุญรอด. ราชอาณาจักรกับหลักเกณฑ์การเสียภาษีอากร. สรรพากรสาส์น ปีที่ 68 ฉบับที่ 9
(กันยายน 2564)

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

- สภาวิชาชีพบัญชี, ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ 48/2563 เรื่อง กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทาง
การเงิน. [ออนไลน์]. 2563. แหล่งที่มา:
<https://www.tfac.or.th/upload/9414/tVnkbtuw0V.pdf>. [30 พฤศจิกายน 2564]
- กรมสรรพากร. ประมวลรัษฎากร. [ออนไลน์]. 2481. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/674.html>.
[30 พฤศจิกายน 2564]
- กรมสรรพากร. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) เรื่อง กำหนด
หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร.
[ออนไลน์]. 2535. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/3403.html>. [30 พฤศจิกายน 2564]
- Chris Woo and Paul Lau, PWC Worldwide Tax Summaries / Singapore Corporate –
Other Tax. PricewaterhouseCoopers [Online]. 10 September 2021. Available
from: <https://taxsummaries.pwc.com/singapore/corporate/other-taxes>. [30
November 2021]
- Inland Revenue Authority of Singapore. Tax, Goods and Services Tax Act (CHAPTER
117A) REVISED EDITION 2005, [Online]. 2005. Available from:
<https://sso.agc.gov.sg/Act/GSTA1993>. [30 November 2021]

- Inland Revenue Authority of Singapore. IRAS e-Tax Guide, GST: General Guide for Business (Sixth edition), [Online]. 2017. Available from: <https://www.iras.gov.sg/quick-links/e-tax-guides?pg=1&taxtypes=Goods+And+Services+Tax+%28GST%29>. [30 November 2021]
- Inland Revenue Authority of Singapore. IRAS e-Tax Guide, GST: Partial Exemption and Input Tax Recovery (Seventh edition), [Online]. 2021. Available from: https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/e-tax/etax-guide-on-partial-exemption-and-input-tax-recovery-6th-edition.pdf?sfvrsn=cbae7c6_9. [30 November 2021]
- Jochem Rossel and Hanan Abboud, PWC Worldwide Tax Summaries / United Arab Emirates Corporate – Significant Developments. PricewaterhouseCoopers [Online]. 29 July 2021. Available from: <https://taxsummaries.pwc.com/united-arab-emirates/corporate/significant-developments>. [30 November 2021]
- The United Arab Emirates Government portal. Value Added Tax (VAT). [Online]. 2021. Available from: <https://u.ae/en/information-and-services/finance-and-investment/taxation/valueaddedtaxvat> [30 November 2021]
- The Federal Tax Authority of the United Arab Emirates. Input Tax Apportionment: Special Methods, VAT Guide / VATGIT1. [Online]. 2018. Available from: <https://www.tax.gov.ae/-/media/Files/EN/PDF/Guides/Input-Tax-Apportionment-Guide-EN-December-2018-N.pdf> [30 November 2021]

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) เรื่อง
กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6 แห่ง
ประมวลรัษฎากร ของ ประเทศไทย

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)

เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6 แห่งประมวล
 รัษฎากร

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย
 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด
 หลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อที่จะนำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณ
 ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
 และประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ประกอบการจดทะเบียนได้นำสินค้าหรือบริการที่ได้มา
 หรือได้รับมาในการประกอบกิจการของตนไปใช้หรือจะใช้ในกิจการทั้งสองประเภทถ้าสามารถแยกได้
 อย่างชัดเจนว่าภาษีซื้อที่เกิดจากสินค้าหรือบริการดังกล่าวเป็นภาษีซื้อของกิจการประเภทที่ต้องเสีย
 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ถือเป็นภาษีซื้อของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ๆ

ข้อ 2 นอกจากกรณีตามข้อ 5 ถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนประกอบกิจการทั้งประเภทที่
 ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและผู้ประกอบการจดทะเบียนได้นำ
 สินค้าหรือบริการที่ได้มาหรือได้รับมาในการประกอบกิจการของตนไปใช้หรือจะใช้ในกิจการทั้งสอง
 ประเภท ถ้าไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าภาษีซื้อที่เกิดจากสินค้าหรือบริการดังกล่าวเป็นภาษีซื้อ
 ของกิจการประเภทใด ให้เฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของแต่ละกิจการ ดังนี้

(1) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเริ่มประกอบกิจการ หรือได้ประกอบกิจการมาแล้วแต่
 ยังไม่มีรายได้ ให้ประมาณการรายได้ของกิจการทั้งสองประเภทของปีที่เริ่มมีรายได้

ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของประมาณการรายได้ดังกล่าว และให้
 นำภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามส่วนของประมาณการรายได้ของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมา
 หักออกจากภาษีขาย แต่ภาษีซื้อดังกล่าวจะต้องมีจำนวนไม่เกินกึ่งหนึ่งของภาษีซื้อที่นำมาเฉลี่ย

สำหรับในปีถัดจากปีที่เริ่มประกอบกิจการและยังไม่มีรายได้ถึงสิ้นปีของปีที่เริ่มมีรายได้ ให้
 เฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของประมาณการรายได้ตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่งและวรรคสอง

เมื่อสิ้นปีที่เริ่มมีรายได้ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนคำนวณภาษีซื้อที่หักได้จริงตามส่วนของ
 รายได้ที่เกิดขึ้นจริงของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้ปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้นำมาหัก
 ออกจากภาษีขายแล้วตามหลักเกณฑ์ตาม (2)

ปีที่เริ่มมีรายได้ให้หมายถึง ปีแรกที่มีรายได้เกิดขึ้นจริงไม่น้อยกว่า 6 เดือนภาษี

(2) การปรับปรุงภาษีซื้อตาม (1) ให้กระทำในเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีสุดท้ายของปีที่มีรายได้ โดยให้ปรับปรุงตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่ได้มีการเฉลี่ยภาษีซื้อถึงเดือนภาษีสุดท้ายของปีที่มีรายได้ ดังนี้

(ก) ในกรณีภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้และได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้ว มีจำนวนเกินกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนชำระภาษีซื้อส่วนที่เกินนั้นพร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มอีกหนึ่งฉบับ ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีที่มีการปรับปรุงภาษีซื้อและให้นำภาษีซื้อส่วนที่เกินนั้นซึ่งยังมีได้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการ ไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการในปีที่เกี่ยวข้อง

(ข) ในกรณีภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้และได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้วมีจำนวนน้อยกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นคำร้องขอคืนภาษีซื้อส่วนที่ขาดนั้น ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และให้นำภาษีซื้อส่วนที่ขาด ซึ่งได้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการแล้วไปหักออกจากมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการในปีที่เกี่ยวข้อง

(3) สำหรับปีถัดจากปีที่มีรายได้เป็นต้นไป ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมาโดยไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้ออีก และในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนประสงค์จะปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงทั้งปีของกิจการทั้งสองประเภทก็ให้กระทำได้ ทั้งนี้ ให้นำหลักเกณฑ์ตาม (2) มาใช้บังคับโดยอนุโลมและเมื่อได้เลือกปฏิบัติเป็นอย่างไรแล้ว ก็ให้ถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันตลอดไป เว้นแต่จะได้อบรมมติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้

รายได้ของปีที่ผ่านมาตามวรรคหนึ่ง หมายถึง รายได้ของปีก่อนปีปัจจุบัน 1 ปี

(4) การปรับปรุงภาษีซื้อตามข้อนี้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 3 เพื่ออำนวยความสะดวกในการปฏิบัติตามข้อ 2(3)

(1) ถ้ารายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิเลือกนำภาษีซื้อทั้งจำนวนไปหักออกจากภาษีขาย ทั้งนี้ ห้ามนำภาษีซื้อดังกล่าวไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการ

(2) ถ้ารายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิเลือกไม่นำภาษีซื้อทั้งจำนวนไปหักออกจากภาษีขาย แต่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการ

เมื่อได้เลือกปฏิบัติตามวรรคหนึ่งแล้ว ก็ให้ถือปฏิบัติตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้

ข้อ 4 รายได้ตามข้อ 2 และข้อ 3 หมายความว่า

(1) รายได้ของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายความว่า มูลค่าของฐานภาษีของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่มูลค่าของฐานภาษีของกิจการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้หมายความรวมถึงมูลค่าของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บ นอกจากราชาอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารด้วยหรือในกรณีรับขนสินค้าให้หมายความรวมถึงมูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนสินค้าเข้าในราชอาณาจักรด้วย

(2) รายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายความว่า มูลค่าของฐานภาษีของกิจการประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม รายรับของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ และรายรับของกิจการประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ และให้หมายความรวมถึงรายรับสำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าสินค้าที่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 22 มาตรา 23 และมาตรา 26 มาตรา 27 มาตรา 28 มาตรา 29 และมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 "

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 67) ใช้บังคับ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป)

รายได้ตามวรรคหนึ่งไม่รวมถึง

(ก) รายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคาร ซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์ หรือซื้อตั๋วเงินของสถาบันการเงินอื่น แต่ทั้งนี้ไม่ใช่บังคับสำหรับการประกอบกิจการตามมาตรา 91/2(1)(2) และ (3) แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) รายได้ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมีการกู้ยืมเงินกันเองในระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน

คำว่า "บริษัทในเครือเดียวกัน" หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปซึ่งมีความสัมพันธ์กันโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนอยู่ในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอีกแห่งหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนก่อนวันที่มีการกู้ยืม

(ค) รายได้ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีระเบียบเกี่ยวกับเงินกองทุนสะสมพนักงานหรือทุนอื่นใดเพื่อพนักงาน และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้นำเงินกองทุนนี้ออกให้พนักงานที่เป็นสมาชิกกู้ยืมเป็นสวัสดิการ

(ง) รายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมีการประกอบกิจการประเภทที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม(ฉบับที่ 153) ใช้บังคับ 1 มกราคม 2546 เป็นต้นไป)

ข้อ 5 กรณีภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และเพื่อการอื่นให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อ ดังนี้

(1) ให้ประมาณการการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และเพื่อการอื่น โดยให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของประมาณการการใช้พื้นที่อาคารดังกล่าว และให้นำภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามส่วนของประมาณการการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาหักออกจากภาษีขาย

ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของประมาณการการใช้พื้นที่อาคารตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่งตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่มีภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเกิดขึ้นถึงเดือนภาษีก่อนมีกรณีการใช้พื้นที่อาคารตรงตามที่ได้ประมาณการไว้ตาม (2)(ก) หรือถึงเดือนภาษีก่อนมีกรณีตาม (2)(ข)

(2) เมื่อการก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนปฏิบัติ ดังนี้

(ก) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนยังมิได้ใช้พื้นที่อาคารหรือได้ใช้พื้นที่อาคารตรงตามที่ได้ประมาณการไว้ หรือได้ใช้พื้นที่อาคารแล้วแต่ยังไม่เกินกว่าที่ได้ประมาณการไว้ในแต่ละส่วน ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้

(ข) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ใช้พื้นที่อาคารไม่ตรงตามที่ได้ประมาณการไว้เป็นครั้งแรกในเดือนภาษีใด อันเป็นเหตุให้ภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้เปลี่ยนแปลงไป ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนคำนวณภาษีซื้อที่หักได้จริงตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้ปรับปรุงภาษีซื้อที่ได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้วตามหลักเกณฑ์ตาม (3)

(3) การปรับปรุงภาษีซื้อตาม (2)(ข) ให้กระทำในเดือนภาษีแรกที่ได้ใช้พื้นที่อาคารไม่ตรงตามที่ได้ประมาณการไว้โดยให้ปรับปรุงตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่มีภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเกิดขึ้นถึงเดือนภาษีก่อนเดือนภาษีที่ได้ใช้พื้นที่อาคารดังกล่าวดังนี้

(ก) ในกรณีภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้และได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้วมีจำนวนเกินกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนชำระภาษีซื้อส่วนที่เกินนั้น พร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นรายเดือนภาษีทุกเดือนเดือนละหนึ่งฉบับภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือน

ภาษีที่มีการปรับปรุงภาษีซื้อ และให้นำภาษีซื้อส่วนที่เกินนั้นซึ่งยังมีได้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการในปีที่เกี่ยวข้อง

(ข) ในกรณีภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้และได้นำมาหักออกจากภาษีขายแล้วมีจำนวนน้อยกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นคำร้องขอคืนภาษีซื้อส่วนที่ขาดนั้น ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดและให้นำภาษีซื้อส่วนที่ขาดซึ่งได้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการแล้วไปหักออกจากมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการในปีที่เกี่ยวข้อง

(4) สำหรับเดือนภาษีนับแต่เดือนภาษีที่มีกรณีการใช้พื้นที่อาคารตรงตามที่ได้ประมาณการไว้ตาม (2)(ก) หรือที่มีกรณีตาม (2)(ข) เป็นต้นไป หากมีภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเกิดขึ้นอีก ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าวตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละเดือนภาษี

(5) ภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่เดือนภาษีที่ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ หากมีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารภายหลังจากที่ได้ใช้พื้นที่อาคารตรงตามที่ได้ประมาณการไว้ตาม (2)(ก) หรือภายหลังจากที่ได้มีการปรับปรุงภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารตาม (2)(ข) แล้ว อันเป็นเหตุให้ภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเปลี่ยนแปลงไป ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนปรับปรุงภาษีซื้อตามที่ยกเว้นภาษีซื้อที่หักได้จริงตามส่วนของการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเองซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่เกิดขึ้นจริง

การปรับปรุงภาษีซื้อตามวรรคหนึ่ง ให้กระทำทุกคราวในเดือนภาษีที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร ทั้งนี้ ให้นำความใน (ก) และ (ข) ของ (2) ของข้อ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

(6) การปรับปรุงภาษีซื้อตามข้อนี้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(7) ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนแจ้งรายการเกี่ยวกับการก่อสร้างอาคารและการใช้พื้นที่อาคารดังต่อไปนี้ ต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่ที่สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่

(ก) รายการเกี่ยวกับการประมาณการการใช้พื้นที่อาคารเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเอง ซึ่งเป็นกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและเพื่อการอื่นภายใน 30 วัน นับแต่วันที่เริ่มทำการก่อสร้างอาคารหรือวันที่ได้รับอนุมัติให้ทำการก่อสร้างอาคาร แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน ในกรณีที่ได้ทำการก่อสร้างอาคารมาแล้วก่อนวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 ให้แจ้งรายการเกี่ยวกับการประมาณการการใช้พื้นที่อาคารดังกล่าวภายในวันที่ 30 เมษายน พ.ศ. 2535

(ข) วันที่ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์

(ค) รายการเกี่ยวกับการเริ่มใช้อาคารไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนภายใน 30 วัน นับแต่วันเริ่มใช้อาคารทั้งหมดหรือบางส่วน

(ง) รายการเกี่ยวกับการใช้พื้นที่อาคารที่เปลี่ยนแปลงภายใน 30 วัน นับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร

(แก้ไขเพิ่มเติมโดย ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 136) ใช้บังคับ 11 ตุลาคม 2545 เป็นต้นไป)

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมิได้แจ้งรายการตามวรรคหนึ่งโดยไม่เหตุอันสมควร มิให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนำภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ตามประกาศนี้มาหักออกจากภาษีขาย ทั้งนี้ เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะกำหนดเป็นอย่างอื่น

ข้อ 6 ปี ตามประกาศนี้ หมายความว่า

(1) ในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นบุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล ให้นับตามปีประติทิน เว้นแต่ในกรณีที่เริ่มประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เริ่มนับตั้งแต่วันเริ่มประกอบกิจการจนถึงวันสิ้นปีประติทิน

(2) ในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นนิติบุคคล ให้นับตามรอบระยะเวลาบัญชีเว้นแต่ในกรณีที่เริ่มประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เริ่มนับตั้งแต่วันเริ่มประกอบกิจการจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

ข้อ 7 ในกรณีที่มีปัญหาในการปฏิบัติ ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจวินิจฉัย และคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรให้ถือเป็นหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดตามประกาศนี้ด้วย

ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 9 มีนาคม พ.ศ. 2535

บัณฑิต บุญยะปานะ

อธิบดีกรมสรรพากร

ภาคผนวก ข IRAS e-Tax Guide, GST: Partial Exemption and Input Tax
Recovery (Seventh Edition) ของ ประเทศสิงคโปร์



IRAS e-Tax Guide

GST: Partial Exemption and Input Tax Recovery (Seventh Edition)

Published by
Inland Revenue Authority of Singapore

Published on 22 Jun 2021

First edition on 31 Dec 2013
Second edition on 4 Mar 2016
Third edition on 8 Aug 2016
Fourth edition on 23 Aug 2018
Fifth edition on 24 Sep 2019
Sixth edition on 1 Apr 2020

Disclaimers: IRAS shall not be responsible or held accountable in any way for any damage, loss or expense whatsoever, arising directly or indirectly from any inaccuracy or incompleteness in the Contents of this e-Tax Guide, or errors or omissions in the transmission of the Contents. IRAS shall not be responsible or held accountable in any way for any decision made or action taken by you or any third party in reliance upon the Contents in this e-Tax Guide. This information aims to provide a better general understanding of taxpayers' tax obligations and is not intended to comprehensively address all possible tax issues that may arise. While every effort has been made to ensure that this information is consistent with existing law and practice, should there be any changes, IRAS reserves the right to vary its position accordingly.

© Inland Revenue Authority of Singapore

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced or transmitted in any form or by any means, including photocopying and recording without the written permission of the copyright holder, application for which should be addressed to the publisher. Such written permission must also be obtained before any part of this publication is stored in a retrieval system of any nature.

Table of Contents

		Page
1	Aim.....	1
2	Overview.....	1
3	De Minimis Rule (Regulation 28)	2
4	Regulation 33 exempt supplies	3
5	Regulation 34 businesses.....	5
6	Regulation 35 Test.....	6
7	Input tax apportionment.....	6
8	Longer period adjustment.....	8
9	Incidental exempt supply under regulation 29(3)	11
10	Reverse charge	12
11	Effective Date of the Revised e-Tax Guide (Seventh Edition).....	13
12	Frequently asked questions	13
	Appendix 1 – Input tax apportionment flowchart.....	17
	Appendix 2 – Input tax apportionment example	18
	Appendix 3 – Longer period adjustment illustration	20
	Appendix 4 – Cash pooling arrangement illustration	22
	Appendix 5 – Interest income on inter-company loan illustrations.....	23
	Appendix 6 – Sale of shares illustrations	24

1 Aim

Scope of this e-Tax Guide

- 1.1 This e-Tax Guide explains the partial exemption rules and input tax recovery rules¹.

Who should read this e-Tax Guide?

- 1.2 You should read this e-Tax Guide if you are a partially exempt business, that is, you make both taxable supplies and exempt supplies².

2 Overview

- 2.1 The general input tax recovery rule is that input tax is claimable only if it is attributable to the making of taxable supplies. Hence, if you are a partially exempt business, you will not be able to claim all your input tax since input tax attributable to the making of exempt supplies is not claimable.
- 2.2 Nonetheless, it is inevitable to make some exempt supplies in the ordinary course of your taxable business. Strictly, input tax incurred to make such exempt supplies cannot be claimed. To alleviate business costs, the partial exemption rules allow you to claim some input tax incurred in the making of exempt supplies, that would otherwise not be allowed under the general input tax recovery rule.
- 2.3 You are allowed to claim all your input tax, including input tax attributable to the making of exempt supplies, at the end of any prescribed accounting period if:
- (a) you satisfy the **De Minimis Rule** under regulation 28; or
 - (b) you make only regulation 33 exempt supplies and you are not a regulation 34 business.
- 2.4 If the De Minimis Rule is not satisfied in any prescribed accounting period, you may claim only input tax incurred in the making of taxable supplies. Input tax that cannot be directly identified as incurred in the making of either taxable or exempt supplies is considered as residual in nature ("**residual input tax**") and has to be apportioned. This is known as "**input tax apportionment**".
- 2.5 As the input tax claims are only allowed provisionally at the end of each prescribed accounting period, you are required to perform a **longer period adjustment** (see paragraph 8 for more information) in respect of the input tax that you have claimed during the longer period.

¹ This e-Tax Guide replaces the IRAS's e-Tax Guide on "GST: Partially Exempt Traders And Input Tax Recovery (Fourth Edition)" published on 20 Oct 2011.

² Exempt supplies refer to supplies that fall within the Fourth Schedule to the GST Act.

- 2.6 You are encouraged to use the Partial Exemption Input Tax Recovery Calculator to determine the amount of input tax claimable. You are not required to submit the calculator to us but you need to maintain it as part of your records.

3 De Minimis Rule (Regulation 28)

- 3.1 If the De Minimis Rule under regulation 28 of the GST (General) Regulations is satisfied, you may claim all your input tax incurred, including input tax incurred in the making of exempt supplies. However, input tax disallowed under regulations 26 and 27 of the GST (General) Regulations is still not claimable.
- 3.2 The De Minimis Rule is satisfied if the total value of all exempt supplies made does not exceed:
- an average of \$40,000 a month; and
 - 5% of the total value of all taxable³ and exempt supplies made in that period.

Example 1

Prescribed accounting period of 1 Apr 2020 to 30 Jun 2020.

Types of supplies	Value of supplies
Standard rated supplies	\$2,080,000
Zero-rated supplies	\$ 300,000
Exempt supplies	\$ 105,000
Total supplies	\$2,485,000

Average value of exempt supplies per month:
 $\$105,000/3 = \$35,000$ per month

Percentage of the exempt supplies over the total supplies:
 $\$105,000/\$2,485,000 \times 100\% = 4.2\%$

Since the value of exempt supplies does not exceed an average of \$40,000 per month and 5% of the total value of supplies, the De Minimis Rule is satisfied and all input tax incurred is claimable, including input tax incurred for the making of exempt supplies.

- 3.3 If the De Minimis Rule is satisfied in any prescribed accounting period, the same test will have to be applied at the end of a longer period (see paragraph 8 for more information) to determine whether all the input tax incurred in the making of exempt supplies in the longer period can be claimed.

³The value of relevant supplies received from your supplier that are subject to customer accounting, imported services that are subject to reverse charge and supplies of digital services made on behalf of underlying suppliers through your marketplace under the Overseas Vendor Registration regime should not be taken into account as taxable supplies for the purpose of the De Minimis Rule.

4 Regulation 33 exempt supplies

- 4.1 The exempt supplies listed under regulation 33 of the GST (General) Regulations (henceforth referred to as “**regulation 33 exempt supplies**”) are considered to be necessary and integral to the making of taxable supplies. Hence, the input tax incurred in the making of such exempt supplies is treated as input tax attributable to the making of taxable supplies, subject to regulations 34 and 35. The regulation 33 exempt supplies are listed below:

Regulation 33 exempt supply	Example
(a) The deposit of money	Current or fixed deposit accounts placed with a financial institution in Singapore
(b) The exchange of currency (whether effected by the exchange of currency, bank notes or coin, by crediting or debiting accounts, or otherwise) other than the supply of a note or a coin as a collector's item, investment article or item of numismatic interest	Exchange of payment received for a supply of goods in a foreign currency into Singapore dollar
(c) The issue, allotment or transfer of ownership of a debt security by the business that makes the first issue of such security	First issue of bonds
(d) The issue, allotment or transfer of ownership of an equity security by the business that makes the first issue of such security	Issue of shares through an initial public offering (“IPO”)
(e) The provision by a taxable business of any loan, advance or credit to its employee	Provision of car loan, housing loan or study loan to employees
(f) The assignment of a trade receivable	Factoring receivables
(g) The issue of a unit under any unit trust or business trust	Issue of a unit under a real estate investment trust
(h) The hedging of interest rate risk arising from: <ul style="list-style-type: none"> (i) The making of regulations 33(a) or (c) supplies; or (ii) Any loan obtained for the making of taxable supplies or supplies made outside Singapore that would have been 	<p>Entering into interest rate swap transactions to mitigate the impact of interest rate fluctuations arising from issue of bonds on floating rate to raise funds for the company</p> <p>Entering into interest rate swap transactions to reduce interest rate risk arising from the variable interest payable on a loan obtained</p>

Regulation 33 exempt supply	Example
taxable supplies if made in Singapore	to buy a plant for manufacturing goods
<p>(ha) The hedging of currency risk arising from:</p> <p>(i) The making of regulations 33(a), (c), (d) or (g) supplies, taxable supplies or supplies made outside Singapore that would have been taxable supplies if made in Singapore; or</p> <p>(ii) Any loan obtained for the making of taxable supplies or supplies made outside Singapore that would have been taxable supplies if made in Singapore</p>	<p>Entering into currency forward contracts to mitigate foreign currency exposure arising from sales made in foreign currency on credit terms</p>
<p>(hb) The hedging of any utility price risk, freight price risk, or commodity price risk arising from the making of taxable supplies or supplies made outside Singapore that would have been taxable supplies if made in Singapore</p>	<p>Purchasing futures contracts to hedge against price fluctuations in oil which is a major business expense of a shipping company</p> <p>Entering into forward contracts to hedge against price fluctuations of metals which are sold outside Singapore</p> <p>Entering into freight forward agreements to hedge against unfavourable freight costs which will be incurred in the sale and delivery of bunker oil</p> <p>Entering into contract for differences with a counter-party to hedge against changes in the price of electricity which is onward sold to customers</p>
<p>(i) The receipt of interest on a bond by a bondholder, arising from the provision of credit by the bondholder to the issuer of the bond (whether or not the bond was originally issued by the bondholder)</p>	<p>Interest income received from bonds</p> <p>The gain from the discount realised at maturity for zero coupon or deeply discounted bonds</p>

Regulation 33 exempt supply	Example
(j) The receipt of interest in respect of the provision of credit for any trade receivable	Interest charged to customers who purchase goods or services on credit terms
(k) The issue or transfer of Islamic debt securities under an Islamic debt securities arrangement	Issue of sukuku under a Ijara Wa Iqtina arrangement
(l) The provision of financing under an Islamic debt securities arrangement for which the provider of the financing derives an effective return	Provision of financing by sukukholder to the issuer of sukuku under a Ijara Wa Iqtina arrangement

- 4.2 Since the input tax incurred in the making of regulation 33 exempt supplies is treated as being incurred in the making of taxable supplies, you will be allowed to claim all your input tax incurred in the making of exempt supplies, if you make only regulation 33 exempt supplies (in addition to taxable supplies). This is so even if you fail the De Minimis Rule.
- 4.3 However, you will not be allowed to claim input tax incurred in the making of regulation 33 exempt supplies if:
- (a) you are a regulation 34 business; or
 - (b) you make non-regulation 33 exempt supplies and the value of the non-regulation 33 exempt supplies does not satisfy the Regulation 35 Test.

5 Regulation 34 businesses

- 5.1 Regulation 33 is not applicable to partially exempt businesses carrying on the business of, or any business similar to, any of the following listed below (henceforth referred to as "**regulation 34 businesses**"):
- (a) A full bank, wholesale bank or offshore bank licensed under the Banking Act
 - (b) A merchant bank or financial institution approved under section 28 of the Monetary Authority of Singapore Act
 - (c) A life insurance, a general or life reinsurance company/society registered under the Insurance Act, or a reinsurance broker
 - (d) A finance company licensed under the Finance Companies Act
 - (e) A moneylender required to be licensed under the Moneylenders Act, or a currency trader
 - (f) A person required to be licensed under the Payment Services Act to carry on a business of providing either or both of the following payment services:
 - (i) cross-border money transfer service; (ii) money-changing service
 - (g) A pawnbroker licensed under the Pawnbrokers Act
 - (h) A debt factor
 - (i) A credit card, charge card or other payment card company

- (j) A unit trust (excluding any real estate investment trust ("REIT"), REIT's special purpose vehicle ("SPV"), business trust or business trust's SPV)
- (k) A trader of digital payment tokens

5.2 Regulation 34 disallows businesses making predominantly exempt supplies from claiming input tax attributable to the making of regulation 33 exempt supplies.

6 Regulation 35 Test

6.1 If you are not a regulation 34 business but you make non-regulation 33 exempt supplies, you can claim the input tax incurred in the making of regulation 33 exempt supplies only if the test in regulation 35 of the GST (General) Regulations (henceforth referred to as "**Regulation 35 Test**") is satisfied.

6.2 The Regulation 35 Test is satisfied if the value of the non-regulation 33 exempt supplies made by you does not exceed 5% of the total value of all your taxable⁴ and exempt supplies (regulation 33 and non-regulation 33 exempt supplies) made in that period.

6.3 If the Regulation 35 Test is satisfied in any prescribed accounting period, the same test will have to be applied at the end of a longer period (see paragraph 8.6 for more information), to determine whether input tax incurred in the making of regulation 33 exempt supplies can be claimed in the longer period.

7 Input tax apportionment

7.1 If you fail the De Minimis Rule:

- (a) Input tax directly attributable to the making of taxable supplies will be claimable;
- (b) Input tax directly attributable to the making of regulation 33 exempt supplies will be claimable if you are not a regulation 34 business and you satisfy the Regulation 35 Test. Otherwise, input tax attributable to the making of such exempt supplies is not claimable;
- (c) Input tax directly attributable to the making of non-regulation 33 exempt supplies is not claimable;
- (d) Residual input tax must be apportioned in the following manner:

⁴ The value of relevant supplies received from your supplier that are subject to customer accounting, imported services that are subject to reverse charge and supplies of digital services made on behalf of underlying suppliers through your marketplace under the Overseas Vendor Registration regime should not be taken into account as taxable supplies for the purpose of the Regulation 35 Test.

- (i) You are a non-regulation 34 business and you satisfy the Regulation 35 Test:

$$\begin{aligned} & \text{Recoverable residual input tax} \\ & = \text{Total residual input tax} \times \frac{\text{Value of taxable supplies} + \text{Value of regulation 33 exempt supplies}}{\text{Value of total supplies}^{\text{N2}}} \end{aligned}$$

- (ii) You are a non-regulation 34 business but you do not satisfy the Regulation 35 Test:

$$\begin{aligned} & \text{Recoverable residual input tax} \\ & = \text{Total residual input tax} \times \frac{\text{Value of taxable supplies}}{\text{Value of total supplies}^{\text{N3}}} \end{aligned}$$

Notes

^{N1} The value of relevant supplies received from your supplier that are subject to customer accounting, imported services that are subject to reverse charge and supplies of digital services made on behalf of underlying suppliers through your marketplace under the Overseas Vendor Registration regime should be excluded from the numerator and denominator of the apportionment formula.

^{N2} You may deduct exempt supplies that can be treated as incidental exempt supplies under regulation 29(3) of the GST (General) Regulations from the value of total supplies. Paragraph 9 explains when an exempt supply can be treated as an incidental exempt supply. You should not deduct regulation 33 exempt supplies from the denominator since such supplies would already be added to the numerator.

^{N3} You may deduct exempt supplies that can be treated as incidental exempt supplies under regulation 29(3) from the value of total supplies. Subject to the conditions stated in paragraph 9, you can only treat an exempt supply as an incidental exempt supply if your core business is that of making taxable supplies, and the exempt supply is inevitably made in the course of carrying out your taxable business activities. See paragraph 9.1(a) for examples.

- 7.2 When computing the recoverable residual input tax in paragraph 7.1(d) above, the ratio of value of taxable supplies (and regulation 33 exempt supplies, if applicable) over the value of total supplies must be rounded off to the nearest whole number.
- 7.3 Appendix 1 provides a diagrammatic flowchart explaining the treatment for input tax apportionment and Appendix 2 provides a working example on claiming of input tax.

8 Longer period adjustment

Rationale for longer period adjustment

- 8.1 The average monthly value of exempt supplies and proportion of taxable and exempt supplies are used to determine whether the De Minimis Rule is satisfied in each prescribed accounting period. The proportion of taxable and exempt supplies is also used to apportion the residual input tax in each prescribed accounting period.
- 8.2 In reality, the values of exempt supplies or proportions of taxable and exempt supplies vary across prescribed accounting periods. To ensure fair and reasonable apportionment of input tax, these periodic variations are taken into consideration over a longer period. Therefore, any input tax claimed in each prescribed accounting period is only provisionally allowed and an adjustment is required to be made to the input tax claimed over a longer period. This is known as the "longer period adjustment".

Determining your longer period

- 8.3 There are different rules for determining the longer period for the registration period and for the tax year. The registration period refers to the period commencing on the date of GST registration and ending on the day before the first tax year begins.
- 8.4 The tax year refers to a 12-month period commencing on 1 Apr, 1 May or 1 Jun, depending on the prescribed accounting periods allocated to you. The tax years can be:

Prescribed accounting periods	Tax year
Jan-Mar, Apr-Jun, Jul-Sep, Oct-Dec	1 Apr to 31 Mar of the next year
Feb-Apr, May-Jul, Aug-Oct, Nov-Jan	1 May to 30 Apr of the next year
Mar-May, Jun-Aug, Sep-Nov, Dec-Feb	1 Jun to 31 May of the next year

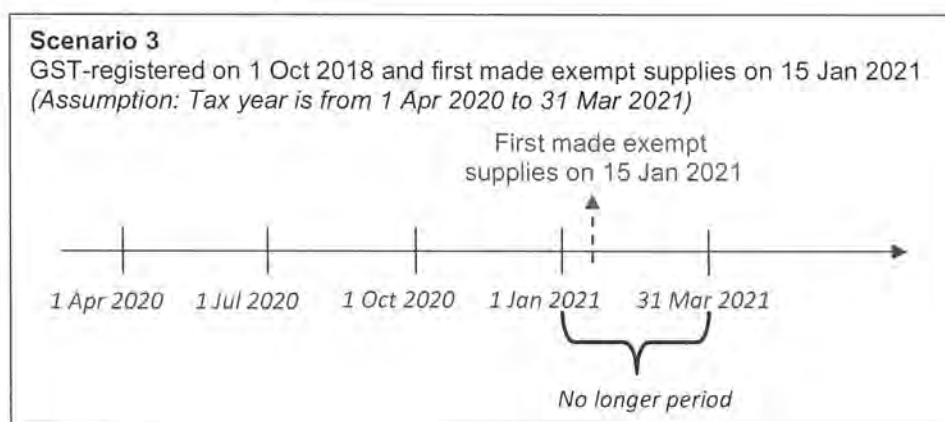
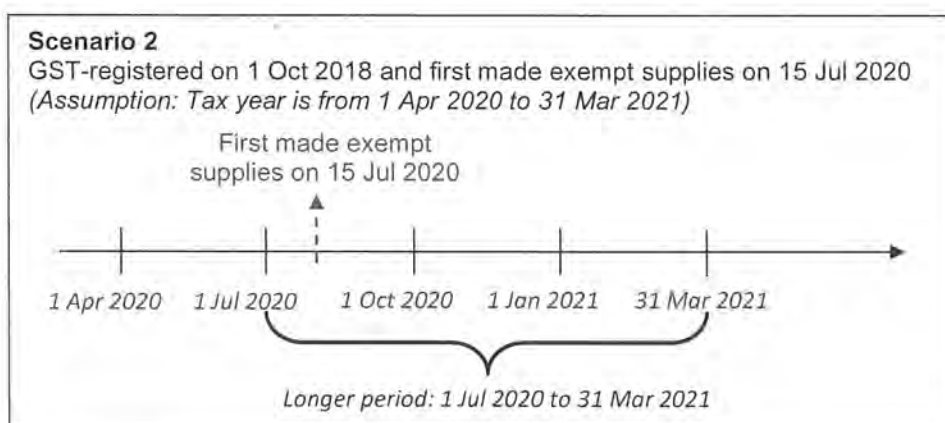
- 8.5 If you made exempt supplies during the registration period, the longer period begins on the first day the exempt supplies were made and ends on the last day of the registration period.

GST: Partial Exemption and Input Tax Recovery

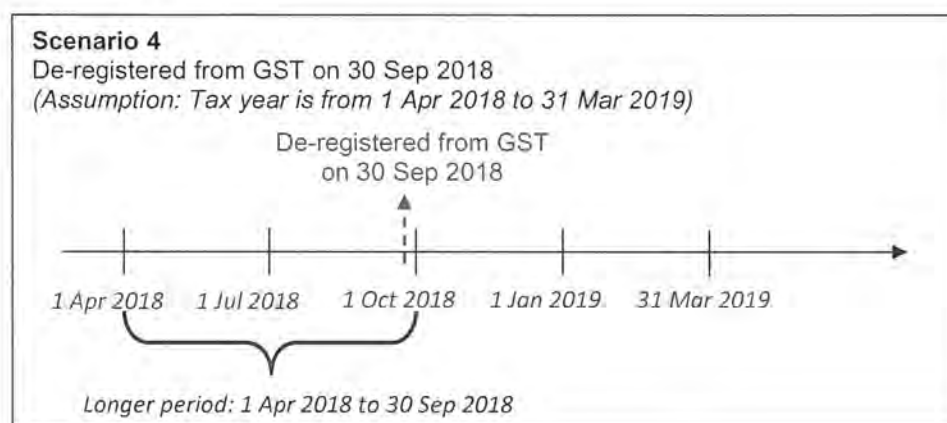


8.6 If you made exempt supplies during the tax year, the longer period will coincide with the tax year, except in the following circumstances:

- (a) If no exempt supplies were made during the immediately preceding tax year or registration period, the longer period will begin on the 1st day of the 1st prescribed accounting period in which exempt supplies were made and end on the last day of that tax year. However, if exempt supplies were only made in the last accounting period of that tax year, no longer period is applicable.



- (b) If you ceased GST registration during a longer period, the longer period will end on the day you ceased to be GST-registered.



Performing longer period adjustment

- 8.7 If you fail the De Minimis Rule in any prescribed accounting period, you can make a second determination at the end of the longer period. If you satisfy the De Minimis Rule at the end of the longer period, you are allowed to claim back the exempt input tax not claimed previously.
- 8.8 Similarly, if you pass the De Minimis Rule in any prescribed accounting period, you will have to make a second determination at the end of the longer period. If you do not satisfy the De Minimis Rule at the end of the longer period, you will have to adjust for the input tax claimed previously. However, if you still satisfy the De Minimis Rule at the end of the longer period, no adjustment is required.

<i>De Minimis Rule</i>		Longer period adjustment required?
Prescribed accounting periods	Longer period	
Satisfied	Satisfied	No
Satisfied	Not satisfied	Yes
Not satisfied	Satisfied	Yes
Not satisfied	Not satisfied	Yes

- 8.9 The longer period adjustment requires you to determine how much input tax is claimable in the longer period by using the same input tax apportionment method as explained in paragraph 7 above.
- 8.10 The difference in the amount computed for the longer period and the amount already claimed in each prescribed accounting period in that longer period (whether an over-claim or under-claim) should be adjusted for accordingly in Box 7 "Input tax and refunds claimed" of the first GST F5 return after the longer period. Refer to Appendix 3 for an illustration of a longer period adjustment.

9 Incidental exempt supply under regulation 29(3)

9.1 You can treat an exempt supply as an incidental exempt supply if you satisfy the following conditions:

(a) You are in the business of making predominantly taxable supplies⁵.

Prima facie, the Comptroller will consider this condition as satisfied if the sum of all your non-regulation 33 exempt supplies does not exceed 5% of your total supplies⁶ over a longer period.

If you typically make predominantly taxable supplies but do not satisfy the 5% threshold due to exceptionally high value of exempt supplies inevitably made in the course of your taxable activities, the exempt supplies can still be regarded as incidental exempt supplies.

The following are examples where the exempt supplies can be regarded as incidental even if the 5% threshold is not satisfied:

- Sale of shares due to corporate restructuring or divestment strategy
- Sale of shares due to error trades made by securities and brokerage firms on behalf of their clients
- Sale of REIT units by REIT managers who received the units as part of their remuneration

(b) The making of the exempt supply does not amount to a separate business. In order for the making of the exempt supply not to be considered as a separate business, the following conditions must be satisfied:

(i) The exempt supply occurs infrequently **or** ceases when the main taxable activities of your business cease

Generally, a supply is considered as occurring infrequently if there are not more than 4 occurrences of the same nature of supply over a longer period. The same nature of supply refers to all supplies arising from the same exempt business activity carried on by you, including exempt supplies that qualify for zero-rating. For example, in the case of interest income from inter-company loans, this refers to the total number of new and outstanding interest-bearing loans provided to both local and overseas persons over a longer period.

⁵ This includes regulation 34 businesses that make predominantly taxable supplies e.g. zero-rated supplies of insurance services.

⁶ The value of relevant supplies received from your supplier that are subject to customer accounting, imported services that are subject to reverse charge and supplies of digital services made on behalf of underlying suppliers through your marketplace under the Overseas Vendor Registration regime should not be taken into account as total supplies for the purpose of computing this 5% threshold.

(ii) Minimal resources are incurred to make the exempt supply

Minimal resources are used if the supply occurs passively with no specific monitoring, **or** only a few staff or minimal manhours are dedicated to make the supply. Generally, a headcount or manhours of not more than 1% of the total number of staff or manhours is considered minimal.

- 9.2 Other examples of exempt supplies that may be treated as incidental exempt supplies by businesses that make predominantly taxable supplies include:
- (a) Interest income from automated cash pooling activities⁷;
 - (b) Interest income from infrequent provision of inter-company loans where there is no dedicated staff to provide the loans⁸; and
 - (c) One-off disposal of shares where there are minimal resources incurred in the disposal⁹.
- 9.3 You can self-assess whether you satisfy the conditions and/or whether your exempt supplies fall within the examples stated above. There is no need to seek approval from the Comptroller before you treat an exempt supply as incidental. You need to write to the Comptroller to treat an exempt supply as incidental only if your scenarios fall outside the specified conditions and examples.
- 9.4 Whether an exempt supply can be treated as an incidental exempt supply is only for purposes of residual input tax recovery. You should not include input tax directly attributable to the making of your taxable supplies or exempt supplies as your residual input tax. Please refer to the e-Tax Guide “GST: Guide on Attribution of Input Tax” for information on when input tax may be considered as “directly attributable” to a supply.

10 Reverse charge

- 10.1 From 1 Jan 2020, if you are a GST-registered person who procures services from overseas suppliers (“imported services”), you may be subject to reverse charge if you are not entitled to full input tax credit or if you belong to a GST group that is not entitled to full input tax credit. The application of reverse charge will mean that you have to account for GST on the imported services as if you are the supplier, except for certain services which are specifically excluded from the scope of the reverse charge. You will also be entitled to claim the corresponding GST as your input tax, subject to the normal input tax recovery rules.
- 10.2 GST-registered persons with fluctuating exempt supplies may be liable to apply reverse charge in one accounting period but not so in the next accounting period. For administrative ease, they may elect to apply reverse

⁷ Refer to an illustration on cash pooling arrangement in Appendix 4.

⁸ Refer to the illustrations on inter-company loans in Appendix 5.

⁹ Refer to more illustrations on sale of shares in Appendix 6.

charge only at the end of the longer period, instead of each accounting period. For more information on the election, please refer to the e-Tax Guide "GST: Taxing imported services by way of reverse charge".

11 Effective Date of the Revised e-Tax Guide (Seventh Edition)

11.1 The revisions made in the Seventh Edition of the e-Tax Guide as highlighted in item 6 of Paragraph 14 will apply with effect from 22 Jun 2021.

11.2 If prior to 22 Jun 2021, you did not count exempt supplies that qualify for zero-rating towards the number of occurrences (i.e. not more than 4) when assessing whether a supply is occurring infrequently under paragraph 9(b)(i), you need not make any adjustments for the past prescribed accounting periods.

11.3 Instead, you will be required to count such supplies towards the number of occurrences starting from your next tax year as follows: -

Prescribed accounting periods	Effective from Tax Year
Jan-Mar, Apr-Jun, Jul-Sep, Oct-Dec	1 Apr 21 to 31 Mar 22
Feb-Apr, May-Jul, Aug-Oct, Nov-Jan	1 May 21 to 30 Apr 22
Mar-May, Jun-Aug, Sep-Nov, Dec-Feb	1 Jun 21 to 31 May 22

12 Frequently asked questions

Q1 Can the hedging of currency risk on dividends received in foreign currency qualify under regulation 33(h)?

A1 No. The receipt of dividends is not a taxable supply. Only hedging of currency risk arising from the making of taxable supplies is allowed under regulation 33(ha)(i).

Q2 Can an anticipatory hedge for commodity price risk qualify under regulation 33(h)?

A2 The hedge must first be done to mitigate the commodity price risk arising from the making of taxable supplies or supplies made outside Singapore that would have been taxable supplies if made in Singapore. If the hedge is based on a reasonable forecast of future sales and the hedging is conducted within the company's risk management framework, the hedging may qualify under regulation 33(hb).

Q3 Does the issue of units under regulation 33(g) include units sold by fund managers?

A3 No. Regulation 33(g) only applies to unit trusts and business trusts. It does not apply to fund managers. Fund managers are merely

transferring the ownership of units to the unit holders. They are not issuing units.

Q4 If a business is granted a special input tax recovery formula, how does it apply the input tax recovery rules?

A4 Businesses that have been granted approval by the Comptroller to use the special input tax recovery formula should continue to apply the formula. However, businesses may write in to the Comptroller to revoke the special input tax recovery formula with supporting reasons.

Q5 Can the hedging of currency risk in respect of the distribution to be made by a trust to its unit holders qualify under regulation 33(ha)(i)?

A5 If the distribution by a unit trust or business trust to its unit holders is payable in a foreign currency and the trust hedges the currency risk arising from the distribution, the hedging of currency risk in respect of the distribution by the trust to the unit holders can be treated as arising from the issuance of units by the trust, which are exempt supplies under regulation 33(g). Hence, the hedging of such currency risk can qualify under regulation 33(ha)(i).

Q6 Can the hedging of a loan obtained by a GST-registered person for making zero-rated financial services qualify under regulation 33(h)(ii) and 33(ha)(ii)?

A6 If a GST-registered person obtains a loan and onward lends the money to an overseas person in return for interest income (which is a zero-rated supply), the hedging of interest rate risk or currency risk arising from the loan obtained can qualify under regulations 33(h)(ii) and 33(ha)(ii).

Q7 Can a business deduct incidental exempt supplies under regulation 29(3) when apportioning its residual input tax during each prescribed accounting period?

A7 Yes, businesses can deduct exempt supplies which satisfy the incidental tests stated in paragraph 9 to arrive at the amount of recoverable residual input tax (RIT) for each prescribed accounting period.

However, as whether an exempt supply is an incidental exempt supply can be better determined over the longer period, businesses instead may want to consider whether an exempt supply is incidental for the purpose of calculating recoverable RIT only at the end of the longer period.

If the incidental tests are applied each prescribed accounting period, the number of occurrences to determine whether the supplies are considered as occurring infrequently (see paragraph 9.1(b)(i)) would have to be pro-rated accordingly. The incidental tests would have to be

applied again at the end of the longer period to determine whether the same exempt supplies would qualify as incidental exempt supplies in the longer period. No penalty will be imposed on any adjustment made as part of the longer period adjustments.

13 Contact information

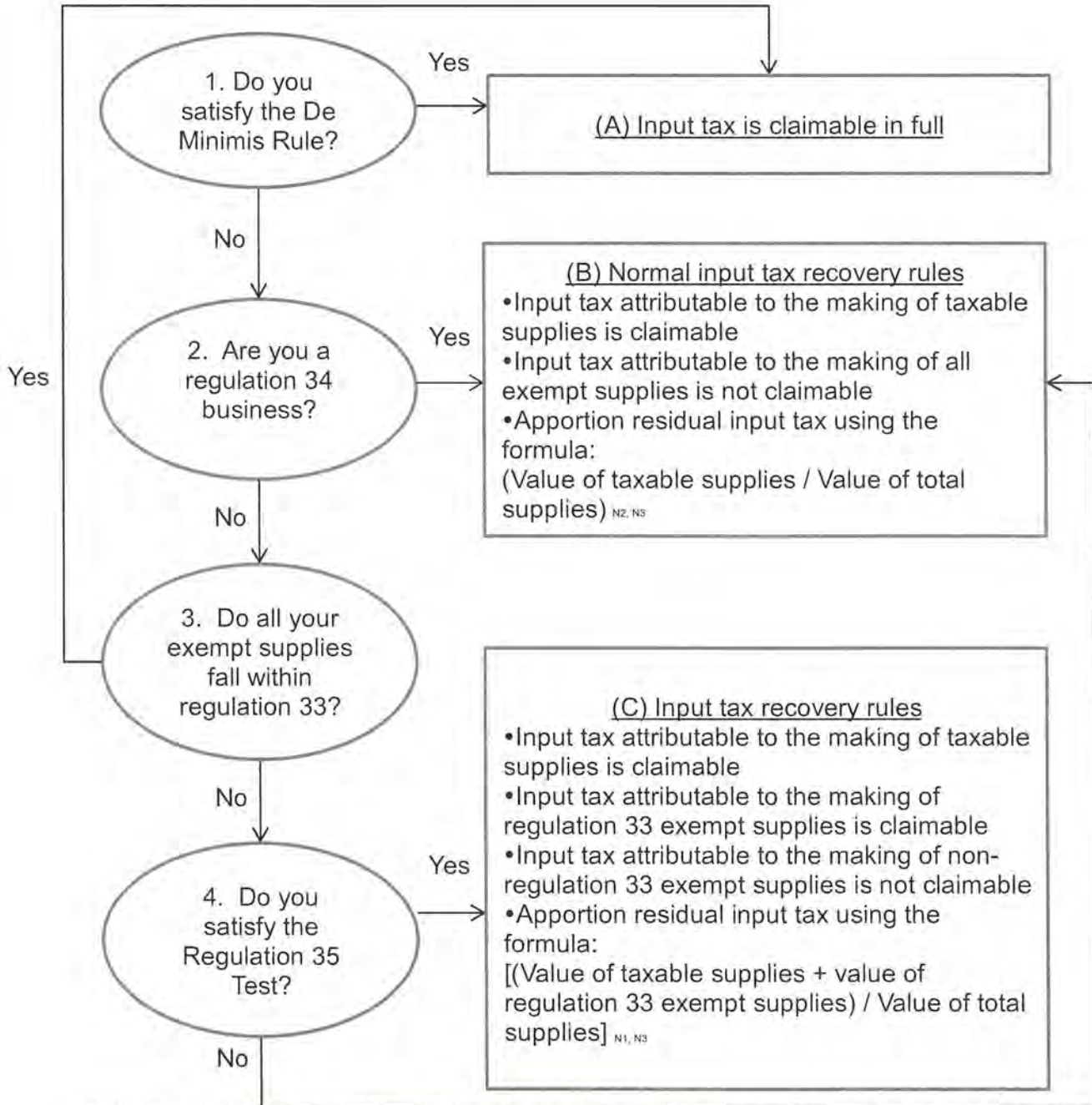
- 13.1 For enquiries on this e-Tax Guide, please contact the Goods and Services Tax Division at www.iras.gov.sg (select "Contact Us")

14 Updates and Amendments

	Date of amendment	Amendments made
1	4 Mar 2016	<ul style="list-style-type: none"> Amended paragraph 7.1(d), inserted paragraph 9 and Appendices 4 to 6 on incidental exempt supplies Editorial changes
2	8 Aug 2016	<ul style="list-style-type: none"> Editorial changes
3	23 Aug 2018	<ul style="list-style-type: none"> Inserted paragraph 2.6 on Partial Exemption Input Tax Recovery Calculator
4	24 Sep 2019	<ul style="list-style-type: none"> Inserted footnotes on the value of taxable supplies and total supplies for various partial exemption computation (this update is in line with the implementation of the reverse charge and overseas vendor registration regime from 1 Jan 2020) Inserted paragraph 10 on reverse charge Editorial changes
5	1 Apr 2020	<ul style="list-style-type: none"> Amended paragraph 5.1 that Regulation 34 businesses will include persons required to be licensed under the Payment Services Act and traders of digital payment tokens
6	22 Jun 2021	<ul style="list-style-type: none"> Amended paragraph 9.1(b)(i) to provide clarification on the supplies to be included in the number of occurrences. Specifically, the e-Tax Guide is updated to clarify that all supplies arising from the same exempt business activity carried on by a taxpayer, including exempt supplies that qualify for zero-rating should be counted when evaluating whether the condition of "not more than

		<p>4 occurrences of the same nature of supply over a longer period" is met.</p> <ul style="list-style-type: none">• Inserted paragraph 11 to explain the effective date of the above revision
--	--	---

Appendix 1 – Input tax apportionment flowchart



^{N1} You may deduct exempt supplies that can be treated as incidental exempt supplies under regulation 29(3) from the value of total supplies. You should not deduct regulation 33 exempt supplies from the denominator since such supplies would already be added to the numerator.

^{N2} You may deduct exempt supplies that can be treated as incidental exempt supplies under regulation 29(3) from the value of total supplies. Subject to the conditions stated in paragraph 9, you can only treat an exempt supply as an incidental exempt supply if your core business is that of making taxable supplies, and the exempt supply is inevitably made in the course of carrying out your taxable business activities.

^{N3} The value of relevant supplies received from your supplier that are subject to customer accounting, imported services that are subject to reverse charge and supplies of digital services made on behalf of underlying suppliers through your marketplace under the Overseas Vendor Registration regime should be excluded from the numerator and denominator of the apportionment formula.

Appendix 2 – Input tax apportionment example

Company XYZ is in the business of selling chemical products. The supplies and input tax incurred by Company XYZ in the prescribed accounting period 1 Apr 2020 to 30 Jun 2020 are shown below:

<u>Taxable supplies:</u>	
Sales of chemical products to overseas customers	\$1,000,000
Imported services that are subject to reverse charge	\$3,000
<u>Exempt Supplies:</u>	
Foreign exchange gain/loss on sales (<i>regulation 33</i>)	\$10,000
Hedging of foreign exchange gain/loss (<i>regulation 33</i>)	\$5,000
Sale of shares (through fund manager) (<i>non-regulation 33</i>)	<u>\$50,000</u>
Total supplies in GST F5	<u>\$1,068,000</u>
Total supplies¹⁰ for the purposes of De Minimis Rule, Regulation 35 Test and input tax apportionment computation	<u>\$1,065,000</u>

<u>GST incurred (input tax):</u>	<u>Purchase</u>	<u>GST</u>
Purchase of chemical products	\$800,000	\$56,000
Broker fees for hedging transactions	\$100	\$7
Fund management fees	\$2,000	\$140
Overheads procured from local suppliers (e.g. rental and utilities)	\$7,000	\$490
IT services procured from overseas suppliers	\$3,000	\$210
Total GST incurred		<u>\$56,847</u>

Does trader satisfy the De Minimis Rule?

$\$65,000 / \$1,065,000 = 6.10\%$

No. Value of exempt supplies is more than 5% of the value of total supplies.

Does trader satisfy the Regulation 35 Test?

$\$50,000 / \$1,065,000 = 4.69\%$

Yes. Non-regulation 33 exempt supplies is less than 5% of value of total supplies

Input tax apportionment [using formula in paragraph 7.1(d)(i)]

Input tax on taxable supplies	\$56,000	<i>(Claimable)</i>
Input tax on regulation 33 exempt supplies	\$7	<i>(Claimable)</i>
Input tax on non-regulation 33 exempt supplies	\$140	<i>(Not claimable)</i>

¹⁰ The value of imported services subject to reverse charge is excluded for purposes of applying the De Minimis Rule and input tax apportionment computation.

GST: Partial Exemption and Input Tax Recovery

$$\begin{aligned}\text{Residual input tax claimable} &= \$700 \times \frac{\$1,000,000 + (\$10,000 + \$5,000)}{\$1,065,000} \\ &= \$700 \times 95\% \text{ (rounded off to nearest 1\%)} \\ &= \$665\end{aligned}$$

$$\text{Total input tax claimable} = \$56,000 + \$7 + \$665 = \$56,672$$

Appendix 3 – Longer period adjustment illustration

The following is an illustration of the longer period adjustment for prescribed accounting periods and longer periods beginning after 1 Apr 2020:

	1 Apr to 30 Jun 2020	1 Jul to 30 Sep 2020	1 Oct to 31 Dec 2020	1 Jan to 31 Mar 2021	Total
Value of taxable supplies ¹¹ (A)	\$1,000,000	\$1,500,000	\$900,000	\$1,200,000	\$4,600,000
Value of exempt supplies ¹² (B)	\$100,000	\$59,000	\$40,000	\$520,000	\$719,000
Total supplies ¹⁰ (C) = (A) + (B)	\$1,100,000	\$1,559,000	\$940,000	\$1,720,000	\$5,319,000
Average monthly exempt supplies = (B) ÷ 3	\$33,333	\$19,667	\$13,333	\$173,333	\$59,917
% of exempt supplies over total supplies = (B) ÷ (C)	9.1%	3.8%	4.3%	30.2%	13.5%
De Minimis Rule satisfied?	No	Yes	Yes	No	No
Residual input tax incurred <i>(before apportionment)</i>	\$12,374.05	\$10,112.76	\$7,894.31	\$14,355.62	\$44,736.74
Residual input tax provisionally allowed <i>(after apportionment)</i>	\$11,260.39	\$10,112.76	\$7,894.31	\$10,048.93	\$39,316.39
Recoverable residual input tax for the tax year	$\$44,736.74 \times 86\%^{13}$ = \$38,473.60				
Input tax over/(under) claimed	$\$39,316.39 - \$38,473.60$ = \$842.79				

In the above example, the re-computed recoverable input tax for the tax year from 1 Apr 2020 to 31 Mar 2021 is \$38,473.60, which is less than the total amount of \$39,316.39 already claimed in the four accounting periods. Therefore, there is an over-claim of input tax of \$842.79 over the tax year.

¹¹ The value of relevant supplies received from your supplier that are subject to customer accounting, imported services that are subject to reverse charge and supplies of digital services made on behalf of underlying suppliers through your marketplace under the Overseas Vendor Registration regime should not be taken into account as total taxable supplies and total supplies for the purpose of the computation.

¹² It is assumed that the exempt supplies herein consist of both regulation 33 and non-regulation 33 exempt supplies and apportionment is required for all these exempt supplies.

¹³ The percentage of 86.48% ($\$4,600,000/\$5,319,000 \times 100$) is rounded off to the nearest whole number, i.e. 86%.

GST: Partial Exemption and Input Tax Recovery

The input tax over-claimed is to be adjusted in Box 7 "Input tax and refunds claimed" of the GST F5 return for the next prescribed accounting period ending 30 Jun 2021, by deducting the amount of \$842.79 from the recoverable input tax of that period.

Appendix 4 – Cash pooling arrangement illustration

JKL participates in an automated cash pooling arrangement together with several other related companies. The cash pooling header account is maintained by its holding company. The interest income that JKL earns from the cash pooling activities comprised 3% of the total supplies of JKL over the longer period ending on 31st Mar 2019. JKL does not make other non-regulation 33 exempt supplies.

GST treatment:

The interest income earned from cash pooling activities can be treated as an incidental exempt supply under regulation 29(3) on the following grounds:

- (a) JKL makes predominantly taxable supplies as its non-regulation 33 exempt supplies do not exceed 5% over the longer period; and
- (b) The cash pooling activity will cease when the taxable activities of JKL cease. JKL also uses minimal resources to make the supply as the cash pooling arrangement is automated (i.e. no staff is involved in the activity). Thus, the cash pooling activity does not amount to a separate business activity.

Appendix 5 – Interest income on inter-company loan illustrations**Scenario 1**

ABC, a holding company that provides management services to its local related subsidiaries, also provides ad-hoc inter-company loans to these subsidiaries. ABC provided 2 inter-company loans over the longer period ending on 31st Mar 2019. The non-regulation 33 exempt supplies made by ABC do not exceed 5% of its total supplies over the same period. In addition, the loans are not specifically monitored and only 1 out of the 500 staff it employs in Singapore is involved in the handling of these loans.

GST treatment:

The supply of inter-company loans by ABC can be treated as an incidental exempt supply under regulation 29(3) on the following grounds:

- (a) ABC makes predominantly taxable supplies as its non-regulation 33 exempt supplies do not exceed 5% over the longer period; and
- (b) The provision of inter-company loans does not amount to a separate business activity as the supply occurs infrequently (i.e. not more than 4 interest-bearing loans over the longer period) and ABC uses minimal resources to make the supply (i.e. no specific monitoring is done and the headcount involved in the activity is only 0.2% of the total headcount).

Scenario 2

DEF, a company providing ship repair and maintenance services, also provides inter-company loans to its subsidiaries. DEF provided 2 new loans to its local subsidiaries and had 10 outstanding loans over the longer period ending on 31st Mar 2019. The non-regulation 33 exempt supplies made by DEF do not exceed 5% of its total supplies over the same period. In addition, the loans are not specifically monitored and only 3 out of the 500 staff it employs in Singapore are involved in the handling of these loans.

GST treatment:

The supply of inter-company loans by DEF cannot be treated as an incidental exempt supply. Although DEF makes predominantly taxable supplies (as its non-regulation 33 exempt supplies made do not exceed 5% over the longer period) and uses minimal resources to make the supply (i.e. the headcount involved in the activity is only 0.6% of the total headcount), the supply occurs frequently (i.e. a total of 12 interest-bearing loans over the longer period). Thus, the provision of loans can be said to be a separate business activity of DEF.

Appendix 6 – Sale of shares illustrations**Scenario 1**

GHI, a company in the manufacturing business, sold shares of \$50 million in one of its local subsidiaries in the prescribed accounting period ending 31st Dec 2018 as part of its divestment strategy. The sale of shares comprised 6% of the total supplies made by GHI for the longer period ending on 31st Mar 2019. Only 2 out of the 500 staff it employs are involved in the disposal. GHI does not make other non-regulation 33 exempt supplies over the same longer period.

GST treatment:

The sale of shares by GHI can be treated as an incidental exempt supply under regulation 29(3) on the following grounds:

- (a) Although the non-regulation 33 exempt supplies of GHI exceeded 5% of its total supplies over the longer period, GHI is in the core business of making predominantly taxable supplies and the sale of shares is one-off and part and parcel of the divestment strategy of the company. Thus, this qualifies as an exception to the 5% threshold stated in paragraph 9.1(a) above.
- (b) GHI does not undertake disposals of shares on a frequent basis and minimal resources are incurred in the particular disposal of shares (i.e. the headcount involved in the activity is only 0.4% of the total headcount). Thus, the disposal of shares by GHI does not amount to a separate business activity.

Scenario 2

PQR, a company providing testing and assembly services, holds shares in Subsidiary A and Subsidiary B. As part of the group's restructuring exercise, PQR disposes its shareholdings in the two subsidiaries in the prescribed accounting period ending 31st Dec 2018. The sale of shares comprised 6% of the total supplies made by PQR for the longer period ending on 31st Mar 2019. Only 2 out of the 250 staff it employs are involved in the disposal. PQR does not make other non-regulation 33 exempt supplies over the same longer period.

GST treatment:

The sale of shares by PQR can be treated as an incidental exempt supply under regulation 29(3) on the following grounds:

- (a) Although the non-regulation 33 exempt supplies of PQR exceeded 5% of its total supplies over the longer period, PQR is in the core business of making predominantly taxable supplies and the sale of shares is one-off and arises due to the group's restructuring exercise. Thus, this qualifies as an exception to the 5% threshold stated in paragraph 9.1(a) above.
- (b) PQR does not undertake disposals of shares on a frequent basis and the sale of shares in Subsidiary A and Subsidiary B is treated as one occurrence of sale of shares under the group restructuring exercise. In addition, minimal resources are incurred in the particular disposal of shares (i.e. the headcount involved in

the activity is only 0.8% of the total headcount). Thus, the disposal of shares by PQR does not amount to a separate business activity.

Scenario 3

STU, a company in the retail business of perfumes, holds shares in Company XYZ since January 2006. To raise funds for its working capital, STU sold its shareholdings in XYZ to Buyer 1 and Buyer 2 under two separate contracts in the prescribed accounting period ending 31st Dec 2018. Only 1 out of the 100 staff it employs is involved in the disposal. The non-regulation 33 exempt supplies made by STU do not exceed 5% of its total supplies over the longer period ending on 31st Mar 2019.

GST treatment:

The sale of shares by STU can be treated as an incidental exempt supply under regulation 29(3) on the following grounds:

- (a) STU makes predominantly taxable supplies as its non-regulation 33 exempt supplies do not exceed 5% over the longer period; and
- (b) The sale of shares does not amount to a separate business activity as the supply occurs infrequently (i.e. only two occurrences over the longer period) and STU uses minimal resources to make the supply (i.e. the headcount involved in the activity is only 1% of the total headcount).

In the above three scenarios, any input tax on the brokerage and other fees incurred to make the sale of local shares is still not claimable as the input tax is directly attributable to a non-regulation 33 exempt supply.

ภาคผนวก ค Input Tax Apportionment: Special Methods, VAT Guide /
VATGIT1 ของ ประเทศสาธารณรัฐอาหรับอิมิเรต (UAE)



Input Tax Apportionment: Special Methods

VAT Guide | VATGIT1

December 2018



Contents

1. Introduction.....	2
1.1. Overview.....	2
2. Overview of Input Tax Apportionment.....	3
2.1. Chapter summary.....	3
2.2. Entitlement to recover input tax.....	3
2.3. Input tax apportionment.....	3
3. Special Apportionment Methods.....	6
3.1. Outputs based method.....	6
3.2. Transaction Count method.....	6
3.3. Floorspace method.....	7
3.4. Sectoral method.....	8
4. Applying for a special input tax apportionment method.....	11
4.1. How does it work?.....	11
4.2. Who may apply for a special input tax apportionment method?.....	11
4.3. Who can submit the application?.....	11
4.4. Which special methods to apply for?.....	12
5. Input Tax Apportionment Request Form.....	14
5.1. What information will you need when completing the Request Form?	14
5.2. Submitting the Input Tax Apportionment Request Form.....	14
5.3. FTA's decision in respect of the application.....	15
5.4. When to re-apply?.....	15
Appendix 1: Completing your Request Form.....	17
Appendix 2: Example on input tax apportionment.....	23



1. Introduction

1.1. Overview

1.1.1. Short brief

VAT was introduced in the UAE with effect from 1 January 2018. As a general consumption tax on the supply of goods and services, it applies to most supplies which take place within the territorial area of the UAE.

1.1.2. Purpose of this document

This document contains guidance about special input tax apportionment methods.

This purpose of this Guide is to help you submit the Input Tax Apportionment Request Form to the Federal Tax Authority ("FTA") in order to be able to use a special method of input tax apportionment. The Guide provides you with:

- an overview of the general input tax apportionment rules and the special methods of input tax apportionment;
- an overview of the process for applying for a special method of input tax apportionment; and
- the information which you will need in order to complete the form.

If you have additional questions regarding the process for applying for a special input tax apportionment method, please contact us at info@tax.gov.ae.

1.1.3. Who should read this document?

This document should be read by any taxable person who makes a mixture of taxable and exempt supplies.



2. Overview of Input Tax Apportionment

2.1. Chapter summary

In conducting its business activities, a taxable person may incur expenses which are subject to VAT (VAT incurred by a person is called "input tax"). This VAT can be recovered by a taxable person, subject to certain conditions being met. This ensures that VAT will not normally be a cost to such a taxable person. Where the taxable person is not able to recover the VAT incurred in respect of goods or services, the person is, in effect, treated as the end-consumer of those goods or services.

2.2. Entitlement to recover input tax

A taxable person is able to recover input tax incurred on the purchase of goods and services where certain conditions are met. Thus, the recovery of input tax will be permitted where acquired goods and services are used, or intended to be used, in making any of the following¹:

- taxable supplies;
- supplies that are made outside the UAE which would have been considered taxable had they been made in the UAE; and
- supplies of financial services which would have been treated as exempt if made in the UAE, but which are provided to a person who is outside the UAE and are treated as taking place outside the UAE.

Where any acquisition by a taxable person relates solely to the supplies indicated above, the person will, in principle, be able to recover the input tax incurred in full. In contrast, where an acquisition is directly linked solely to non-business or exempt supplies made by the person, the person will not be able to recover any of the input tax incurred.

In certain circumstances, goods or services will be used partly in the course of making supplies that allow for the recovery of input tax and partly for making supplies for which VAT is not recoverable. Where an expense is used for making such mixed supplies, the taxable person must determine the portion of the input tax that can be recovered.

2.3. Input tax apportionment

¹ Article 54(1) of the Federal Decree-Law No. (8) of 2017.



Input tax which is incurred in respect of goods or services which are used partly for making supplies that allow for VAT recovery and partly for making supplies for which VAT is not recoverable is known as "residual input tax", and it must be apportioned between those supplies. Recovery will be restricted to the proportion relating to supplies that allow for VAT recovery.

In order to identify the amount of the residual input tax, it is first necessary to exclude input tax which is either recoverable or non-recoverable in full. As a consequence, the first step is to perform the following calculations in respect of each tax period²:

1. Calculate the total value of input tax which is directly attributable only to supplies for which VAT may be recovered under Article 54(1) of the Federal Decree-Law No. (8) of 2017 (the "Decree-Law").
2. Calculate the total value of input tax which is directly attributable only to supplies for which VAT cannot be recovered.
3. Calculate the total value of input tax that relates to both supplies for which VAT may be recovered and supplies for which VAT cannot be recovered. This is the residual input tax of the taxable person.

The next step is to determine the recoverable part of the residual input tax. The standard method for apportioning the residual input tax is provided in Articles 55(6)-(10) of the Cabinet Decision No. 52 of 2017 on the Executive Regulations of the Federal Decree-Law No 8 of 2017 on Value Added Tax ("Executive Regulations") and involves the following calculations:

1. Calculate the percentage to be applied to the residual input tax by dividing the total value of input tax which is directly attributable only to supplies for which VAT may be recovered by the sum of input tax which is directly attributable only to supplies for which VAT may be recovered and input tax directly attributable only to supplies for which VAT may not be recovered. The percentage should be rounded to the nearest whole number.
2. Multiply the total value of residual input tax by the percentage calculated under Step 1 above. The resulting amount is the amount of residual input tax which can be recovered by the taxable person.

² Article 55(5) of the Executive Regulations No. (52) of 2017.



This calculation is required to be performed in each period in which the taxable person incurs input tax relating to the making of exempt supplies, or to activities that are not in the course of business. Following the period-by-period apportionments, the taxable person must perform a wash-up calculation for the whole tax year using the principles identified above, and make an adjustment as appropriate. Specifically, if there is a difference of more than AED 250,000 in any tax year between the recoverable input tax as calculated in accordance with the standard apportionment method and the input tax which would have been recoverable if the calculation was made on the basis of the actual use of the goods or services, then the taxable person should make an adjustment to the input tax in respect of the difference. It should be noted, that the calculation of the "actual use" should be made in accordance with one of the special apportionment methods described later in this Guide, taking into account the guidelines regarding which special methods can be used by which types of businesses.

The FTA accepts, however, that the standard method of apportionment may not be appropriate in every situation. Each business is different, and the standard method of apportionment may give rise to outcomes which might not be reflective of the actual use of goods or services by the business. As a consequence, the FTA is introducing a number of alternative methods of input tax apportionment to be used where the standard method does not provide an outcome which is reflective of the actual use of the acquired goods or services.

The special input tax apportionment methods which are available to taxable persons are:

- outputs based method;
- transaction count method;
- floorspace method; and
- sectoral method.

Not every special apportionment method will be available to every business. Instead, specific special apportionment methods will generally be available only to businesses from certain industry sectors.

In Part 3 below we provide a summary of each of the alternative apportionment methods, and the types of businesses which may apply to use them.

Where a special method is approved, it will be applied for each tax period as well as for an annual adjustment in the first tax period of the following tax year.



3. Special Apportionment Methods

3.1. Outputs based method

3.1.1. How does it work?

The outputs based method calculates the apportionment percentage for residual input tax on the basis of outputs made by the taxable person.

To calculate the recovery ratio under this method, one needs to identify the value of taxable supplies as a proportion of all supplies made by the taxable person.

$$\frac{\text{Taxable supplies}}{\text{Total supplies (taxable + exempt + non business)}} \times (100/1)$$

The principle behind the outputs based method is that the VAT on expenses incurred by a business is most directly linked to income earned. This method is best used in businesses where there is a strong correlation between income and expenses.

3.1.2. Who is it available to?

The outputs based method is available for companies engaged in the following sectors:

- Insurance companies (Islamic and non-Islamic)
- Retail banks (Islamic and non-Islamic)
- Banks engaged in certain aspects of wholesale and/or investment banking (Islamic & non-Islamic)
- Providers of local passenger transportation services

3.2. Transaction Count method

3.2.1. How does it work?

The transactions count method identifies the apportionment percentage for residual input tax by calculating the number of taxable transactions as a proportion of all transactions made by the business during the period.



$$\frac{\text{Taxable transaction count}}{\text{Total transaction count}} \times (100/1)$$

The transaction count method is used when the VAT on expenses incurred by the business is most directly linked to the number of transactions (i.e. supplies made) rather than the amount of income earned – that is, where the level of expense would be similar regardless of the value of the supply being made.

3.2.2. Who is it available to?

Transaction count method is available to banks (Islamic and non-Islamic) engaged in wholesale and investment trading activities, since costs incurred in the course of such activities are generally similar per trade regardless of the trade's value.

3.3. Floorspace method

3.3.1. How does it work?

The floorspace method calculates the apportionment percentage for residual input tax by identifying the proportion of the floorspace used for taxable activity as a percentage of the total floorspace used by the business.

$$\frac{\text{Floorspace (in sqm) used in taxable activity}}{\text{Total floorspace (in sqm)}} \times (100/1)$$

The floorspace method is used when it is possible to identify when a specific area is used in a taxable or non-taxable / exempt activity.

3.3.2. Who is it available to?

The floorspace method is available to businesses which deal with supplies (sales and rental) of commercial and residential properties, including real estate companies and other businesses which sell or rent out real estate on an ongoing basis, where expenses would be similar for floorspace regardless of whether used for making exempt or taxable supplies.



3.4. Sectoral method

3.4.1. How does it work?

Large complex businesses may conduct different business activities through different divisions which are independent of each other from an operational and accounting perspective. For example, a bank may have different divisions dealing with retail customers and investment banking; or an insurance company may, in addition to its core business, have a real estate division which deals with renting out properties.

Where such business activities are conducted through discrete divisions of a single entity, and different expenses relate to activities of these different divisions, none of the special apportionment methods may be suitable for apportioning input tax of the business as a whole. To ensure that the apportionment method are as targeted as possible for each of the discrete business divisions, such businesses may apply for a "sectoral" method of input tax apportionment.

In addition to being used for different divisions of the same entity, this method can also be used by different entities which are members of the same Tax group – e.g. where a single apportionment method is not appropriate for all members of the group.

The sectoral method involves the following steps:

- Firstly, the taxable person must identify the residual input tax in accordance with the general rules in Article 55 of the Executive Regulations described above.
- Secondly, any residual input tax which relates wholly to a particular sector (i.e. division or entity) is allocated wholly to that sector.
- Thirdly, the remaining residual input tax which relates to more than one sector is divided between those sectors in accordance with an appropriate allocation method (discussed below).
- Finally, each of the sectors will be assigned their own apportionment method appropriate for that specific sector (e.g. either the standard input tax apportionment method, outputs based method, transactions count method, or floorspace method). This assigned method would then be used by the sector to apportion the residual input tax which relates to that sector.

3.4.2. Sector allocation methods



Where residual input tax of the business relates to multiple sectors of that business, it is necessary to allocate it to individual sectors. There are two methods which can be used for such an allocation:

- Headcount method
- Outputs method

Headcount method

The headcount method is used when overhead expenses incurred are in closest relation to the number of employees as a result of the expenses being consumed by those employees. For example, an insurance company may have different employees working in its distinct life and general insurance divisions.

The headcount method uses the number of staff (usually income generating only, not back office) employed or used in each sector.

$$\frac{\text{Number of staff in the sector}}{\text{Total number of staff}} \times (100/1)$$

Unless justified on the basis of special circumstances, it will normally be appropriate that staff numbers will be measured on a full time equivalent basis.

Outputs method

The outputs method is best used where expenses are linked to income. The amount of income in the sector may therefore be reflective of the input tax on expenses.

The allocation under this method is done using the following formula:

$$\frac{\text{Value of supplies in the sector}}{\text{Total value of supplies + non business activities}} \times (100/1)$$

This method can be appropriate for a wide-range of entities in both private and not-for-profit sectors. It may not be appropriate, however, where the business has a mixture of well-established sectors and sectors in a start-up phase, as the expectation would be that the start-up divisions would have proportionally more expenses than income.

3.4.3. Who is it available to?

الهيئة الاتحادية للضرائب
FEDERAL TAX AUTHORITY



It is expected that sectoral methods will be used by large, complex banks and insurance companies, which operate through different divisions – e.g. banks which have retail and investment banking divisions; or insurers where they write life and non-life contracts.



4. Applying for a special input tax apportionment method

4.1. How does it work?

A registrant may apply to the FTA for a permission to use a special method of input tax apportionment. Any applications approved by the FTA will be effective from **1 January 2019** at the earliest.

As part of the application for permission to use a special apportionment method, the registrant is required to identify which method it is applying for, and provide evidence that the special method of apportionment will be more appropriate than the standard method.

If the FTA approves the use of a special apportionment method, the taxpayer will typically be required to continue to use the approved method for at least 2 years.

4.2. Who may apply for a special input tax apportionment method?

To be eligible to apply for the special method of input tax apportionment, all of the following conditions must be met:

- the applicant has been registered for VAT for at least 6 months;
- the applicant makes both taxable supplies and exempt supplies; and
- the standard method of input tax apportionment does not give a fair and reasonable result to input tax recovery.

It should be noted that it is not compulsory for a VAT-registered person to apply for a special apportionment method. However, as mentioned in Part 2.3 of this Guide, any taxable person may be required to perform annual wash-up adjustments if the outcome of calculations under the standard method of apportionment differs from the outcome of calculations under a special method of apportionment (as chosen based on guidelines described in this Guide) by more than AED 250,000.

4.3. Who can submit the application?

Generally, the Input Tax Apportionment Request Form should be submitted by the person seeking to use the special apportionment method (i.e. by the "applicant"). Where an application is submitted on behalf of a tax group, or for a member of a tax group, the request should be submitted by the representative member of that tax group.

However, submissions will also be accepted where they are submitted on behalf of the applicant by either of the following:



- The appointed tax agent; or
- The appointed legal representative.

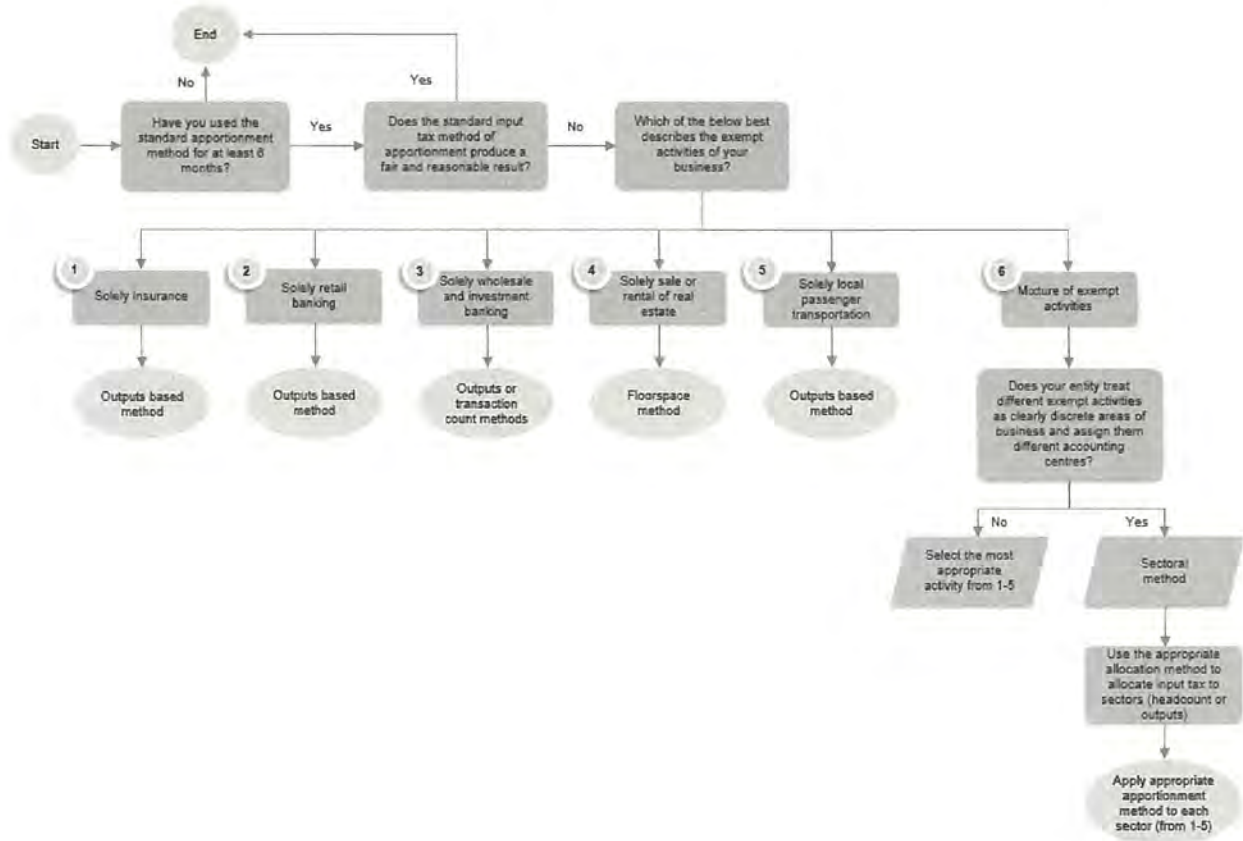
IMPORTANT:

- Tax advisors who are not registered tax agents are not permitted to submit any input tax apportionment requests on behalf of an applicant.
- A tax agent must send the Input Tax Apportionment Request Form from the email address it used to register with the FTA as a "Tax Agent" (i.e. your online user account) and which is linked to the applicant. Any emails sent from other email addresses by a tax agent will be disregarded.

4.4. Which special methods to apply for?

Most applicants will be limited in respect of the types of special methods for which they can apply. Where a business is engaged in a single predominant exempt activity, depending on the type of the activity, the business is able to choose either from the outputs based method, the transactions count method or the floorspace method of input tax apportionment. In contrast, where a business is engaged in a number of different types of exempt activities through distinct divisions, the business is able to apply for a sectoral method of apportionment.

Please refer to the diagram below to determine which apportionment methods are available to different types of businesses.



It should be noted that the FTA will reject applications where the applicant has applied for a special input tax apportionment method which is not applicable to its specific type of business.



5. Input Tax Apportionment Request Form

5.1. What information will you need when completing the Request Form?

You are required to provide the following information along with the form:

- Detailed description of the business activities of the applicant.
- Reasons for applying for a special input tax apportionment method.
- Historical calculations of residual input tax apportionment using the standard method of apportionment as provided in Article 55 of the Executive Regulations. The calculations should be for the period of 6 to 12 months preceding the application.
- Calculations of the residual input tax apportionment for the same period as above but using the special method for which the applicant is applying, and an alternative method if applicable.

Where the application is made for a sectoral method, the applicant must provide special apportionment method calculations for each of the sectors in respect of which the application is made.

The historical and expected calculations of residual input tax apportionment must use the real figures of the business for the relevant period of 6 to 12 months. As part of the calculations, the applicant should provide information substantiating the figures which are used to perform apportionment calculations for both the standard method and the chosen special method(s). For example, if the calculation indicates that the applicant made a certain amount of exempt supplies in a 6-month period, the applicant should provide a list of these exempt supplies.

Please refer to **Appendix 1** for details regarding the Input Tax Apportionment Request Form.

5.2. Submitting the Input Tax Apportionment Request Form

Once you have completed the Input Tax Apportionment Request Form, please send the soft copy (in editable format) to the following email address along with the supporting documents.

InputTaxMethod@tax.gov.ae



Input Tax Apportionment Requests sent to other FTA email addresses will not be acknowledged or processed.

Accepted file types are PDF, JPG, PNG and JPEG. The total file size limit is **10 MB**. The applicant will receive an email notification upon successful submission of the Input Tax Apportionment Request Form.

5.3. FTA's decision in respect of the application

It may take the FTA up to **40 business days** to respond to your initial input tax apportionment request if you have selected a non-sectoral method, and up to **80 business days** if you have selected a sectoral method.

If additional information is required in respect of the lodged application, the FTA will request the additional information. It may take the FTA a further 40 or 80 business days (based on the method selected) to respond to your updated request for a special input tax apportionment method.

The decision of the FTA to approve or reject an application will be based solely on the information provided by the applicant as part of the application process. The applicant will be notified of the FTA's decision in a decision delivered via an email.

Where the FTA has granted the permission to use a special input tax apportionment method, it will notify the applicant of the date from which the method should be used. The approval will typically be granted for 4 years in the case of a non-sectoral method and for 2 years in the case of the sectoral method. Applicants cannot apply to change the approved method for at least 2 years following the approval (subject to the notification rules described in Part 5.4 below).

Note: The FTA may withdraw the permission to use a special input tax apportionment method at any time – for example, if it considers that that the method does not provide an accurate result or where it is necessary for the protection of public revenues. During the period of approval, the FTA may request from the taxable person such information as the FTA believes is necessary in order to make a decision regarding whether the ongoing use of the approved method is still appropriate.

5.4. When to re-apply?

As mentioned above, any method approved by the FTA is valid for 2 or 4 years, depending on the method. If the registrant wants to continue using a special method after the expiration of the period, it needs to lodge a new application with the FTA. The new



application would need to include the same type of information and calculations as the original application.

Although a business is generally not able to apply to change the approved special method for at least 2 years following the approval, it **is required to notify the FTA** where the result produced **over the full year** by the input tax apportionment method approved by the FTA differs by more than 10% from the result the method generated at time of application. Following the notification, the FTA will consider whether the approved method is still suitable for the business. Where this is not the case, the FTA may direct the business to lodge a new special method application in order to be able to continue using the same, or an alternative, special method of apportionment.



Appendix 1: Completing your Request Form

The sample form is provided below.

Please fill in the form field by field. Any questions that are marked with an asterisk (*) are mandatory and must be completed in order to submit the form. You do not need to input anything for the boxes where document uploads are requested; instead, you should include the information and relevant documents, as supporting documentation in the email to be sent to the designated FTA's email address along with the Input Tax Apportionment Request Form.

You must fill out the form first electronically. Handwriting is not accepted.

The following guidance is designed to help you understand the questions that the Input Tax Apportionment Request Form asks in order to complete the form accurately.

1. About the Applicant

Name of the Applicant* Input the full name under which you are registered with the FTA.

Tax Registration Number (TRN)* Provide your TRN for VAT registration.

Tax Agent Approval Number (TAAN)* If you have an appointed Tax Agent, please input the TAAN here.

2. Contact Details of the Applicant

Building name and number, Provide your contact details here.

Street etc.* If you are located outside the UAE, some fields may or may not be relevant to you (e.g. PO box).



3. About the Request for Input Tax Apportionment

<i>Have you previously requested a special input tax apportionment method approval from the FTA?*</i>	Answer 'yes' or 'no'. Please note not to submit duplicate claims – you should provide the FTA with the complete, relevant and accurate information necessary to assess the application.
<i>If yes, provide the form reference number of the previous claim</i>	Provide the reference number of the previous claim.
<i>If yes, provide the date of the previous claim</i>	Provide the date of the previous claim.
<i>If yes, provide the decision of the previous claim</i>	Provide FTA's decision of the previous claim
<i>If yes, provide the method approved in the previous claim</i>	Provide the method approved / applied for in the previous claim

4. About the Special Method for Input Tax Apportionment

<i>What industry is your business in?*</i>	Describe the industry or industries your business is operating in
<i>Explain why you are requesting a special input tax apportionment method*</i>	Provide your input in no more than 500 words.



<i>Provide description of exempt supplies you provide*</i>	Provide description of each stream of exempt supplies you provide
<i>Provide description of taxable supplies you provide*</i>	Provide description of each stream of taxable supplies (taxed at 5% and 0%) you provide
<i>Provide description of non-business activities of the business*</i>	Provide description of your non-business activities
<i>Provide information on expenses wholly attributable to exempt supplies / non-business activities*</i>	Provide information on expenses which are wholly attributable to exempt supplies / non-business activities
<i>Provide information on expenses wholly attributable to taxable supplies*</i>	Provide information on expenses which are wholly attributable to taxable supplies
<i>Provide information on residual input tax*</i>	Provide a description of types of expenses on which the input tax will be residual.
<i>Special method that may apply to you*</i>	Select from the drop down list the special method that applies to you: <ul style="list-style-type: none"> • Output based method • Transaction count method • Floorspace method • Sectoral method



Upload the calculation sheet applying the standard method

Upload the calculation sheet applying the standard method.

The template is provided in the application form in an excel format.

Specify the period to which the calculation of the standard method relates

The calculation should relate to the minimum period of 6 months and the maximum period of 12 months

Fill the below section if you have selected a non-sectoral method:

Justification for the method selected

Provide justification for the method you have selected (using the flowchart for choosing the correct special apportionment method).

Upload the calculation sheet applying the proposed method

Upload the calculation sheet applying the proposed method for the same period as the example of the standard method of apportionment provided above.

The template is provided in the application form in an excel format.

Provide any documentary proof to support the calculations made for the proposed and any other alternative methods

You may attach the relevant supporting documents to facilitate the processing of your request. You may hide certain information that is commercially sensitive when submitting the document(s).

Fill the below section if you have selected a sectoral method:

If the sectoral method is selected, identify the method for allocating expenses between sectors

Please select from the drop down list the allocation method that applies to you:

- Headcount method



- Outputs method

Justification for selecting a sectoral method

Provide justification for why you have selected a sectoral method.

Justification for the selected method of allocating expenses between sectors

Provide justification for selecting a headcount or outputs method for allocating expenses between sectors

Identify the special apportionment methods selected to be used for each sector

Provide a list of sectors and the special apportionment methods selected for each of the sector

Upload the calculation sheet applying the proposed method

Upload the calculation sheet applying the proposed method for the same period as the example of the standard method of apportionment provided above.

The template is provided in the application form in an excel format.

Provide any documentary proof to support the calculations made for the proposed and any other alternative methods

You may attach the relevant supporting documents to facilitate the processing of your request. You may hide certain information that is commercially sensitive when submitting the document(s).

4. Authorized Signatory

*Title
Name in English
Name in Arabic
etc.*

The signatory must be authorized to lodge application of behalf of the applicant.

Evidence of authorization may include a Power of Attorney or similar in the case of legal persons.



5. Declaration

Using this checklist will help you to make sure that you have completed the form correctly. Include any other forms and documents which we have asked you to send.



Appendix 2: Example on input tax apportionment

International bank			
Input Tax Apportionment Analysis			
(Figures in AED)			
Sales and Outputs	Value	VAT Charged	Treatment
Fee based Income	1,428,966.50	71,448.33	Standard-rated
Fee based Income and Interest Income earned from outside UAE	60,779,064.17	0	Zero-rated
Interest derived and earned on various products in UAE	36,527,492.51	0	Exempt
Supplies subject to the reverse charge mechanism (RCM) - not attributed to any supplies	3,486,672.66	174,333.63	
Total		245,781.96	
Expenses and Inputs	Value	Input VAT	VAT Recovery
Wholly attributable to Standard rated Fee based Income and zero-rated supplies	120,400	6,020	Full recovery
Wholly attributable to lending against Interest	43,000	2,150	No recovery
Overheads - not attributed to any supplies	433,840.60	19,542.03	Residual
Supplies subject to the RCM - not attributable to any supplies	3,486,672.66	174,333.63	Residual
Total amount of Input VAT		202,045.66	
Summary of Input VAT position			
Fully recoverable		6,020	100%
Fully Irrecoverable		2,150	0%
Remaining amount is residual		193,876	x%
Apportionment of Input VAT	Recoverable Residual Percentage	Recoverable residual amount	Remarks
Input tax method - method A (standard method)	74%	142,855.75	Determined by reference to a small amount of directly attributable input tax, whereas most of the costs are residual - potentially distortive, and likely to fluctuate from period to period.
Value of supplies based method - method B (special method)	63%	122,150.80	Determined by reference to supplies made, and as it exports a lot of services (being a bank), it has a relatively high recovery %. This is likely be fairly consistent from period to period, unless its customer base or product base changes.
Total Recoverable Input Tax			
Input tax method - method A (standard method)		148,875.75	Residual recoverable plus wholly attributable recoverable
Value of supplies based method - method B (special method)		128,170.80	Residual recoverable plus wholly attributable recoverable