



การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน

โดย

นางสาวปิยะรัตน์ กะลัมพะทัต

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน

โดย

นางสาวปิยะรัตน์ กะลัมพะทัต



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



VALUE ADDED TAX ON SUBSIDIES

BY

MS. PIYARAT KALUMPATAT



A THESIS SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF THE REQUIREMENTS

FOR THE DEGREE OF MASTER OF LAWS

TAX LAW

FACULTY OF LAW

THAMMASAT UNIVERSITY

ACADEMIC YEAR 2015

COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คณะนิติศาสตร์

วิทยานิพนธ์

ของ

นางสาวปิยะรัตน์ กะลัมพะทัต

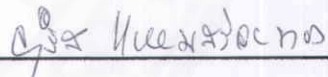
เรื่อง

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
นิติศาสตรมหาบัณฑิต

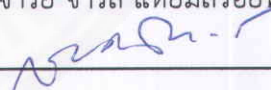
เมื่อ วันที่ 11 สิงหาคม พ.ศ. 2559

ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

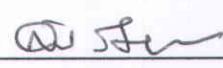


(อาจารย์ จำรัส แหยมสร้อยทอง)

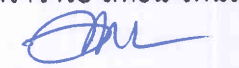
กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์


(ศาสตราจารย์ ดร. สุเมธ ศิริคุณโชติ)

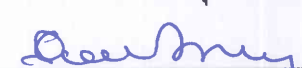
กรรมการสอบวิทยานิพนธ์


(ศาสตราจารย์ สathon รัตนไพจิตร)

กรรมการสอบวิทยานิพนธ์


(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สุปรียา แก้วละเอียด)

คณบดี


(ศาสตราจารย์ ดร. อุดม รัฐอมฤต)

| | |
|-----------------------------|---|
| หัวข้อวิทยานิพนธ์ | การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน |
| ชื่อผู้เขียน | นางสาวปิยะรัตน์ กะลัมพะทัต |
| ชื่อปริญญา | นิติศาสตรมหาบัณฑิต |
| สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย | กฎหมายภาษี นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ |
| อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ | ศาสตราจารย์ ดร. สุเมธ ศิริคุณโชติ |
| ปีการศึกษา | 2558 |

บทคัดย่อ

เงินอุดหนุน เป็นรายจ่ายภาครัฐในรูปแบบหนึ่งที่ใช้เป็นเครื่องมือเพื่อให้บรรลุนโยบายของรัฐ รูปแบบของการให้เงินอุดหนุนมี 2 รูปแบบ คือ การที่รัฐให้เงินอุดหนุนระหว่างหน่วยงานของรัฐเอง และการที่รัฐให้เงินอุดหนุนแก่เอกชน

จากการศึกษาพบว่า วัตถุประสงค์ของการให้เงินอุดหนุนโดยรัฐบางประเภทก็เป็นการใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดการบริโภคได้แก่

(1) การใช้จ่ายเงินอุดหนุนเพื่อการบริโภคของรัฐ (Pseudo Subsidies) กล่าวคือ เป็นการจ่ายเงินที่จ่ายโดยรัฐบาล ภายใต้หัวข้อเงินอุดหนุน เพื่อซื้อสินค้าหรือบริการ โดยหน่วยงานที่ให้เงินอุดหนุนเป็นผู้บริโภคสินค้า หรือบริการนั้น

(2) การจ่ายเงินอุดหนุนที่การให้ความช่วยเหลือโดยรัฐ (Subsidies/State Aids) เพื่อสนับสนุนการบริโภคบางประการ ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะทำให้สินค้าหรือบริการที่ได้รับเงินอุดหนุนได้รับผลกระทบในด้านราคา กล่าวคือ การให้เงินอุดหนุนอาจมีผลทำให้ราคาของสินค้า หรือบริการนั้นต่ำกว่าราคาตลาด ทำให้เกิดการบิดเบือนของกลไกตลาด และก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจระหว่างสินค้าและบริการที่ได้รับเงินอุดหนุน กับสินค้าและบริการที่ไม่ได้รับเงินอุดหนุน ซึ่งส่งผลโดยตรงต่อการตัดสินใจซื้อของผู้บริโภค และทำให้ผู้ประกอบการที่ผลิตสินค้า หรือให้บริการที่ไม่ได้รับการอุดหนุนเสียเปรียบ

ดังนั้น ในแง่ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หากการให้เงินอุดหนุนเข้าข่ายเป็น ค่าตอบแทนจากการขายสินค้า หรือให้บริการ ก็มีความจำเป็นที่จะต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการ ให้เงินอุดหนุนนั้นด้วย เพื่อให้เกิดความเป็นกลาง และเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนในประเทศไทยยังคงมีปัญหาเรื่อง ความชัดเจนแน่นอน เนื่องจาก บทบัญญัติของประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 79 วรรคสาม อนุมาตรา 2 กำหนดให้ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มไม่รวมถึงค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติ รัฐมนตรี แต่ปัจจุบันยังไม่มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่กำหนดว่าเงินอุดหนุนแบบใดที่ไม่ต้องนำมา คำนวณรวมเป็นฐานภาษี การที่ไม่มีประกาศอธิบดีฯ ดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาในการตีความว่า จะต้อง นำเงินอุดหนุนมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ทำให้เกิดการตีความได้ 2 แนวทาง คือ แนวทาง แรกอาจตีความได้ว่า เนื่องจากยังไม่มีประกาศอธิบดีฯ ที่กำหนดว่าเงินอุดหนุนแบบใดที่ไม่ต้องนำมา รวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงถือได้ว่าเมื่อไม่มีประกาศอธิบดีฯ จึงต้องรวมเงินอุดหนุนเป็นฐาน ภาษีมูลค่าเพิ่ม หากผู้ประกอบการได้รับเงินอุดหนุนจากการขายสินค้าหรือบริการ หรือในแนวทางที่ สอง อาจตีความในอีกแง่หนึ่งได้ว่า เนื่องจากกฎหมายบัญญัติให้ไม่ต้องรวมเงินอุดหนุนเป็นฐาน ภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะฉะนั้นเมื่อผู้ประกอบการได้รับเงินอุดหนุนจึงไม่ต้องนำมารวมเป็นฐาน ภาษีมูลค่าเพิ่ม

นอกจากนี้ เมื่อศึกษาแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรแล้วพบว่า ข้อหาหรือของ กรมสรรพากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงินอุดหนุนยังคงมีอยู่น้อย และมีความไม่ ชัดเจนเพียงพอที่จะสามารถนำไปเป็นหลักในการวินิจฉัยได้ว่า เงินอุดหนุนที่ผู้ประกอบการได้รับต้อง นำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อย่างไร อีกทั้ง ในบางคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรก็มีความ ไม่สอดคล้องกับหลักการเกี่ยวกับประโยชน์ตอบแทน (Consideration) และความสัมพันธ์โดยตรง (Direct Link) ระหว่างประโยชน์ตอบแทนที่ได้รับ และการขายสินค้า หรือให้บริการ ซึ่งเป็นหลักสากล ทำให้ส่งผลกระทบต่อหลักความเป็นกลาง และเป็นธรรมทางภาษี

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงเห็นว่า ควรมีการศึกษาแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจาก เงินอุดหนุนจากประเทศต่างๆ ได้แก่ สหภาพยุโรป ประเทศแคนาดา และประเทศออสเตรเลีย เพื่อจะ ได้นำแนวทางดังกล่าววิเคราะห์ เปรียบเทียบ และนำเสนอเป็นแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์ใน การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนในประเทศไทยต่อไป

คำสำคัญ: ภาษีมูลค่าเพิ่ม, เงินอุดหนุน, เงินโอนภาครัฐ, การให้ความช่วยเหลือทางการเงิน

| | |
|-------------------------------|--|
| Thesis Title | Value Added Tax on subsidies |
| Author | Ms. Piyarat Kalumpatat |
| Degree | Master of Laws |
| Department/Faculty/University | Tax Law Law Thammasat University |
| Thesis Advisor | Professor Sumet Sirikhunchot, Ph.D. |
| Academic Years | 2015 |

ABSTRACT

Subsidies is a kind of Public Expenditures and the state use subsidies as tool of public policy goal and there are 2 kinds of subsidies; subsidies to public organization and subsidies to private organization.

An objection of some subsidies is Public Expenditure for the consumption include :

(1) Pseudo subsidies are All kind of payments that are made by a government or another public entity under the heading “subsidy” where the payments are actually made for the supply of goods or services to the subsidizing public entity, which goods and services being used or consumed by this entity.

(2) subsidies are state aid for subsidized certain consumption. Mostly, state aid by consumption subsidies will affect prices of subsidized goods and services. Subsidies might distorts market mechanism by lowered prices of subsidized goods and services than market price and cause economic neutrality problem between subsidized and non - subsidized goods and services which influencing consumer’s decision and causing disadvantages to entrepreneurs who provide non - subsidized goods and services.

In relation to Value added Tax collection, some kinds of subsidy by financial assistance are within the scope of consideration for the supply. So, for economic neutrality and tax fairness, it is necessary to collect Value added Tax on subsidy.

However, in case of Thailand, there are questions related to Value added Tax collection on subsidy because the subsection (2) of the third paragraph of Section 79 of Thailand Revenue Code legislate that “Value of tax base shall not include ... (2) rebate or subsidy as prescribed by the Director-General with the Minister’s approval, ...”, but at present, there is no such a prescription.

As there is no prescription, there are 2 ways of interpretation.

The first way is claimed that because there is no prescription, every subsidy that entrepreneurs received shall be included as value of tax base.

The second way is claimed that because there is no prescription, every subsidy that entrepreneurs received shall be excluded as value of tax base.

Furthermore, there is only few Revenue Department rulings on Value added Tax on subsidy and they are not clarified enough for applying as the principle for deciding that the received subsidy shall be included as value of tax base or not, moreover, some Revenue Department rulings on Value added Tax on subsidy do not harmonize with Consideration and Direct Link principles which are used as international principle of Tax Law

Therefore the writer thought that it is necessary to research problem on Value added Tax on subsidy from European Union, Canada and Australia model and analyze, comparative and present model for Value added Tax on subsidy collection continually.

Keywords: Value added Tax, Subsidies, Government transfer payment, Financial aids

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จได้ เนื่องจากผู้เขียนได้รับคำแนะนำที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่ง และความเมตตาจากท่านอาจารย์กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ทุกท่าน ขอขอบพระคุณ อาจารย์จำรัส แหยมสร้อยทองที่กรุณาสละเวลามาเป็นประธานสอบวิทยานิพนธ์ ขอขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ สหชน รัตน์ไพจิตร และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุปรียา แก้วละเอียด ที่ได้สละเวลามาเป็นกรรมการ วิทยานิพนธ์ รวมทั้งให้คำแนะนำเกี่ยวกับการวางเค้าโครง และให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการ เรียบเรียงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ขอขอบคุณท่านอาจารย์สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ที่สละเวลาให้คำแนะนำ และจุดประกายความคิดให้ผู้เขียนได้คิด และค้นคว้าเพิ่มเติม และขอขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ ที่กรุณารับเป็นที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ โดยได้สละเวลาให้คำปรึกษา ชี้แนะ ให้ความช่วยเหลือ และให้ความเมตตาผู้เขียนในการเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มาโดยตลอด

ผู้เขียนขอขอบพระคุณ พ่อ แม่ และครอบครัวของผู้เขียน ที่เป็นกำลังใจที่ดีที่สุด และเป็นแรงพลังใจ ให้ผู้เขียนฝ่าฟันอุปสรรคต่างๆ จนสามารถเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จได้

ผู้เขียนขอขอบพระคุณธนาคารไทยพาณิชย์ ขอขอบพระคุณ คุณทิพย์วดี กุลนานันท์ และคุณสมพงษ์ ชินประดิษฐ์สุข ผู้บังคับบัญชาของผู้เขียน ที่ให้โอกาส ให้กำลังใจ และสนับสนุนใน ด้านการศึกษาด้วยดีมาโดยตลอด

ผู้เขียนขอขอบพระคุณ พี่ๆ เพื่อนๆ และน้องๆ ทุกคนในทีมธุรกิจกรมสินเชื่อและ นิติบริการ 1 ที่เป็นกำลังใจ และคอยช่วยเหลือผู้เขียนเสมอมา ขอขอบพระคุณ พี่แอ๊ด(ญ) พี่แดง พี่แอ๊ด(ช) พี่หม่อม พี่เต้ ที่คอยไถ่ถาม ดูแล และเป็นกำลังใจให้กับผู้เขียนในยามท้อแท้ ขอขอบคุณน้อง น้องแพร น้องแอ๊ น้องนิก ที่อยู่เคียงข้าง และเป็นกำลังใจให้ผู้เขียนทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้สำเร็จ

ผู้เขียนขอขอบคุณพี่ๆ เพื่อนๆ สาขาภาชี ที่คอยช่วยเหลือ และเป็นกำลังใจให้กัน เสมอมา ขอขอบคุณอ้อมที่อยู่เคียงข้างกัน ขอขอบคุณบ๊ิก ทิ พี่ไอ้ตที่ให้ช่วยเหลือ และคำแนะนำมา โดยตลอด

สุดท้ายนี้ผู้เขียนขอขอบคุณแม่เพื่อนรักของผู้เขียน ที่คอยปลอบใจในยามที่ผู้เขียน ท้อแท้ และขอขอบคุณตัวเองที่มีความเชื่อ ไม่ยอมหมดหวัง ทำให้สามารถเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สำเร็จได้ด้วยดี

นางสาวปิยะรัตน์ กะลัมพะทัต

สารบัญ

| | หน้า |
|--|------|
| บทคัดย่อภาษาไทย | (1) |
| บทคัดย่อภาษาอังกฤษ | (3) |
| กิตติกรรมประกาศ | (5) |
| บทที่ 1 บทนำ | 1 |
| 1.1 ความเป็นมาและสภาพปัญหา | 1 |
| 1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา | 3 |
| 1.3 ขอบเขตการวิจัย | 4 |
| 1.4 วิธีในการดำเนินการวิจัย | 5 |
| 1.5 ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย | 5 |
| บทที่ 2 ข้อความคิดเกี่ยวกับการให้การอุดหนุน (Subsidy) และแนวความคิดเกี่ยวกับภาษีบริโภค | |
| 2.1 ข้อความคิดเกี่ยวกับการให้การอุดหนุน (Subsidy) | 6 |
| 2.1.1 ที่มาและความสำคัญของการให้การอุดหนุน | 6 |
| 2.1.2 นิยามของการให้การอุดหนุน | 8 |
| 2.1.2.1 ความหมายของการให้การอุดหนุนโดยทั่วไป | 8 |
| 2.1.2.2 ความหมายของการให้การอุดหนุนตามความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ | 9 |
| 2.1.3 รูปแบบของการให้การอุดหนุน | 15 |
| 2.1.3.1 การให้เงินอุดหนุนโดยตรง(Grants and other direct payment) | 15 |
| 2.1.3.2 การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax concession) | 16 |

| | |
|---|----|
| 2.1.3.3 การให้การอุดหนุนในรูปแบบของสิ่งของ (In-kind subsidies) | 17 |
| 2.1.3.4 การให้การอุดหนุนในรูปแบบการให้สินเชื่อ ดอกเบี้ยต่ำ (Credit subsidies) | 18 |
| 2.1.3.5 การให้การอุดหนุนผ่านการจัดซื้อ/จ้างของรัฐ (Subsidies through government procurement) | 19 |
| 2.1.3.6 การให้การอุดหนุนโดยการประกันราคาขั้นต่ำ (Market price support) | 20 |
| 2.1.4 ความหมายและประเภทของเงินอุดหนุน | 21 |
| 2.1.4.1 ความหมายของเงินอุดหนุน | 21 |
| 2.1.4.2 ประเภทของการให้เงินอุดหนุน | 23 |
| (1) เงินอุดหนุนปลอม (Pseudo subsidies) | 23 |
| (2) เงินอุดหนุนราคา (Price subsidies) | 23 |
| (3) เงินอุดหนุนการขาดดุล หรือ เงินอุดหนุนที่เป็นทุน (Deficit or budget subsidies) | 23 |
| (4) เงินอุดหนุนเพื่อกระตุ้นกิจกรรม (Subsidies to stimulate activities) | 24 |
| (5) เงินอุดหนุนการเกษตร (Agricultural subsidies) | 24 |
| 2.1.5 ผลกระทบของการให้การอุดหนุนในทางเศรษฐศาสตร์ | 24 |
| 2.1.5.1 การอุดหนุนกับภาวะของตลาด | 24 |
| (1) การประหยัดต่อขนาด (Economies of Scale) | 25 |
| (2) ผลกระทบภายนอก (Externalities) | 25 |
| 2.1.5.2 ผลของการให้เงินอุดหนุนประเภทต่าง ๆ ต่อราคาตลาด | 26 |
| 2.1.6 ขอบเขตในการให้การอุดหนุนโดยรัฐ | 27 |
| 2.1.6.1 ขอบเขตการให้ความช่วยเหลือโดยรัฐ (State aid) ตามสนธิสัญญาบทบาหน้าที่ของสหภาพยุโรป (Treaty on the Functioning of the European Union-TFEU) | 28 |
| 2.1.6.2 การอุดหนุนของรัฐที่ขัดต่อความตกลงว่าด้วยการอุดหนุน และมาตรการตอบโต้ (SCM) | 37 |

| | |
|--|----|
| 2.2 แนวความคิดเกี่ยวกับภาษีการบริโภค | 37 |
| 2.2.1 ความหมายของภาษีการบริโภค | 37 |
| 2.2.2 ประเภทของภาษีการบริโภค | 38 |
| 2.2.2.1 ภาษีการใช้จ่าย (Expenditure Tax) | 38 |
| 2.2.2.2 ภาษีการขายทั่วไป (General Sales Tax) | 38 |
| 2.2.2.3 ภาษีการขายเฉพาะ (Specific Sales Tax หรือ Excises) | 39 |
| 2.2.2.4 อากรศุลกากร (Custom Duties) | 39 |
| 2.2.3 ข้อความคิดบางประการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม | 39 |
| 2.2.3.1 ลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่ม | 39 |
| 2.2.3.2 ขอบเขตบังคับใช้ของภาษีมูลค่าเพิ่ม | 41 |
| (1) บุคคล | 41 |
| (2) กิจกรรม | 41 |
| (3) ดินแดน | 42 |
| 2.2.3.3 หลักความปั่นกลางทางภาษี | 43 |
| 2.2.3.4 หลักความเป็นธรรมทางภาษี | 44 |
| | |
| บทที่ 3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนตามประมวลรัษฎากร | |
| 3.1 รูปแบบการให้การอุดหนุนโดยรัฐในประเทศไทย | 46 |
| 3.1.1 เงินอุดหนุนปลอม (Pseudo subsidies) | 46 |
| 3.1.2 เงินอุดหนุนราคา (Price subsidies) | 47 |
| 3.1.3 เงินอุดหนุนการขาดดุล หรือ เงินอุดหนุนที่เป็นทุน (Deficit or budget subsidies) | 50 |
| 3.1.4 เงินอุดหนุนเพื่อกระตุ้นกิจกรรม (Subsidies to stimulate activities) | 50 |
| 3.1.5 เงินอุดหนุนการเกษตร (Agricultural subsidies) | 52 |
| 3.2 การจัดเก็บให้เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน | 53 |
| 3.2.1 หลักกฎหมายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน | 54 |
| 3.2.2 แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากเงินอุดหนุน | 56 |

| | | |
|--|---|----|
| 3.2.2.1 | ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีรับเงินชดเชยค่าภาษีน้ำมันและการนำส่งเงินเข้า กองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงตามคำสั่งนายกรัฐมนตรี | 56 |
| 3.2.2.2 | ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการขายปิโตรเลียมเหลว (LPG) ให้กับกลุ่มผู้ได้รับ การช่วยเหลือเงินชดเชย | 57 |
| 3.2.2.3 | ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีส่วนลดค่าไฟฟ้า | 60 |
| 3.2.2.4 | ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการได้รับเงินอุดหนุนเพื่อดำเนินการดำเนินงานวิจัย | 61 |
| 3.2.2.5 | ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการได้รับเงินอุดหนุนเพื่อการปรับปรุงสถานี บริการน้ำมัน | 65 |
| 3.2.3 | สรุปหลักเกณฑ์ของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากเงินอุดหนุน | 65 |
| <p>บทที่ 4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนของกลุ่มสหภาพยุโรป และการจัดเก็บภาษีสินค้า และบริการจากการอุดหนุนของประเทศแคนาดา และประเทศออสเตรเลีย</p> | | |
| 4.1 | การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการอุดหนุนของกลุ่มสหภาพยุโรป | 67 |
| 4.1.1 | การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตาม EC VAT Directive | 67 |
| 4.1.1.1 | ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม | 67 |
| 4.1.1.2 | หลักการเกี่ยวกับประโยชน์ตอบแทน (Consideration) และความสัมพันธ์โดยตรง (Direct Link) ระหว่างประโยชน์ ตอบแทนที่ได้รับ และการจัดหาสินค้า หรือบริการ | 69 |
| 4.1.2 | แนวทางคำพิพากษาของศาลแห่งสหภาพยุโรปเกี่ยวกับ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน | 74 |
| 4.1.3 | สรุปหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนของสหภาพยุโรป | 90 |
| 4.2 | การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการอุดหนุนของประเทศแคนาดา | 93 |
| 4.2.1 | การจัดเก็บภาษีสินค้า และบริการในประเทศแคนาดา | 93 |
| 4.2.2 | แนวทางของ Canada Revenue Agency ในการจัดเก็บภาษีสินค้าและ บริการจากการอุดหนุน (TIB-067) | |
| 4.2.2.1 | ภาพรวมของการให้เงินโอน | 95 |
| 4.2.2.2 | แนวนโยบายของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษี จากเงินโอน (Transfer payment) | 96 |

| | |
|---|-----|
| 4.2.2.3 ตัวอย่างของธุรกรรมที่ได้รับผลจากแนวทางนโยบายของ กรมสรรพากรเรื่องการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้ และการอุดหนุน | 102 |
| 4.2.3 ตัวอย่างของคำพิพากษาเรื่องการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการ อุดหนุนของประเทศแคนาดา | 103 |
| 4.3 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการอุดหนุนของประเทศออสเตรเลีย | 107 |
| 4.3.1 พระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่ (ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ.1999 (A New Tax System (1999)) | 107 |
| 4.3.2 ข้อหารือสรรพากร เรื่อง ภาษีสินค้าและบริการ เรื่องการจ่ายเงินที่เป็นการให้ ความช่วยเหลือทางการเงิน (GSTR 2012/2 Goods and services tax: financial assistance payments) | 111 |
| บทที่ 5 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการอุดหนุนของประเทศไทย | |
| 5.1 ปัญหาการขัดต่อหลักความชัดเจนแน่นอนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากเงินอุดหนุน | 126 |
| 5.2 ปัญหาความเป็นกลาง และความเป็นธรรมทางภาระภาษี | 130 |
| 5.2.1 กรณีการให้เงินอุดหนุนแก่มหาวิทยาลัยเพื่องานวิจัย | 133 |
| 5.2.2 กรณีโครงการจำหน่ายข้าวสารธงฟ้าราคาถูกขององค์การคลังสินค้า | 136 |
| บทที่ 6 สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ | |
| 6.1 บทสรุป | 138 |
| 6.2 ข้อเสนอแนะ | 142 |
| 6.2.1.นิยามเงินอุดหนุน | 142 |
| 6.2.2 แนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน | 145 |
| 6.2.2.1 เงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับราคาสินค้า หรือบริการ (subsidies link to prices) | 145 |
| 6.2.2.2 เงินอุดหนุนที่ให้เพื่อเป็นทุนในการดำเนินงาน (Subsidies for the general functioning of the operator / Operating Subsidies) | 147 |

| | |
|---|-----|
| | 140 |
| 6.2.2.3 เงินอุดหนุนปลอม (Pseudo subsidies) | 149 |
| 6.2.3 แนวทางการตีความมาตรา 79 วรรค 3 อนุมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร | 150 |
| รายการอ้างอิง | 155 |
| ประวัติผู้เขียน | 162 |



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมา และความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบัน เนื่องจากกลไกตลาดยังคงมีข้อบกพร่อง จึงทำให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ไม่สมบูรณ์ รัฐจึงมีความจำเป็นที่จะต้องเข้ามามีบทบาทในการแทรกแซงโดยการให้ความช่วยเหลือในทางเศรษฐกิจ เพื่อให้ระบบเศรษฐกิจสามารถเดินหน้าต่อไปได้ โดยรูปแบบหนึ่งของการให้ความช่วยเหลือโดยรัฐ คือการให้เงินอุดหนุน

เงินอุดหนุน เป็นรายจ่ายภาครัฐในรูปแบบหนึ่งที่รัฐใช้เป็นเครื่องมือเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์หรือนโยบายของรัฐ รูปแบบของการให้เงินอุดหนุนมี 2 ประเภท คือ การที่รัฐให้เงินอุดหนุนระหว่างหน่วยงานของรัฐเอง และการที่รัฐให้เงินอุดหนุนแก่เอกชน

อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาพบว่า วัตถุประสงค์ของการให้เงินอุดหนุนบางประเภทก็เป็นการใช้จ่ายของรัฐที่ก่อให้เกิดการบริโภคเกิดขึ้น ดังนี้

(1) เป็นการใช้จ่ายเงินอุดหนุนเพื่อการบริโภคของรัฐ (Pseudo Subsidies) กล่าวคือ เป็นการจ่ายเงินที่จ่ายโดยรัฐบาล ภายใต้หัวข้อเงินอุดหนุน เพื่อซื้อสินค้าและบริการ โดยหน่วยงานที่ให้เงินอุดหนุนเป็นผู้บริโภคสินค้า หรือบริการนั่นเอง

(2) เป็นการจ่ายเงินอุดหนุนเพื่อเป็นการให้ความช่วยเหลือโดยรัฐ (Subsidies/State Aids) ซึ่งโดยส่วนใหญ่ การให้ความช่วยเหลือโดยรัฐโดยการให้เงินอุดหนุนเพื่อสนับสนุนการบริโภค จะทำให้สินค้าหรือบริการที่ได้รับเงินอุดหนุนได้รับผลกระทบในด้านราคา กล่าวคือ การให้เงินอุดหนุนอาจมีผลทำให้ราคาของสินค้า หรือบริการนั้นต่ำกว่าราคาตลาด ทำให้เกิดการบิดเบือนของกลไกตลาด และก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจระหว่างสินค้าและบริการที่ได้รับเงินอุดหนุน กับสินค้าและบริการที่ไม่ได้รับเงินอุดหนุน ซึ่งส่งผลโดยตรงต่อการตัดสินใจของผู้บริโภค และย่อมทำให้ผู้ประกอบการที่ผลิตสินค้า หรือให้บริการที่ไม่ได้รับการอุดหนุนเสียเปรียบ

ดังนั้น ในแง่ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หากการให้เงินอุดหนุนเข้าข่ายเป็นค่าตอบแทนจากการขายสินค้า หรือให้บริการ ก็มีความจำเป็นที่จะต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงินอุดหนุนด้วย เพื่อให้เกิดความเป็นกลาง และเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนในประเทศไทย บทบัญญัติของประมวล รัชฎากร ตามมาตรา 79 วรรค 3 อนุมาตรา 2 กำหนดให้ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มไม่รวมถึงค่าชดเชยหรือเงิน อุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี แต่ปัจจุบันยังไม่มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่กำหนดว่า เงินอุดหนุนแบบใดที่ไม่ต้องนำมาคำนวณรวมเป็นฐานภาษี ประกอบ เมื่อศึกษาแนวคำวินิจฉัยของ กรมสรรพากรแล้วพบว่า ข้อหาหรือของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงิน อุดหนุนยังคงมีอยู่น้อย และไม่ชัดเจนเพียงพอที่จะสามารถนำมาเป็นหลักในการวินิจฉัยได้ว่าเงินอุดหนุนที่ ผู้ประกอบการได้รับต้องนำมาคำนวณรวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อย่างไร ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาดังนี้

ประการแรก ปัญหาความไม่ชัดเจนแน่นอนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงิน อุดหนุน

การที่ไม่มีประกาศอธิบดีดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาในการตีความว่า เงินอุดหนุนจะต้องนำมา รวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ซึ่งอาจทำให้เกิดการตีความได้ 2 แนวทาง

โดยแนวทางแรกอาจตีความได้ว่า เนื่องจากยังไม่มีประกาศอธิบดีที่กำหนดว่าเงินอุดหนุน แบบใดที่ไม่ต้องนำมาคำนวณรวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงถือได้ว่าเมื่อไม่มีประกาศอธิบดี เงินอุดหนุนจึงยังต้อง รวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม หากผู้ประกอบการได้รับเงินอุดหนุนจากการขายสินค้าหรือบริการ

หรือในแนวทางที่สอง อาจตีความในอีกแง่หนึ่งได้ว่า เนื่องจากกฎหมายบัญญัติให้ไม่ต้องรวม เงินอุดหนุนเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะฉะนั้นเมื่อผู้ประกอบการได้รับเงินอุดหนุนจึงไม่ต้องนำมาคำนวณ เป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

นอกจากนี้ ในบางคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรก็มีความไม่สอดคล้องกับหลักการเกี่ยวกับ ประโยชน์ตอบแทน (Consideration) และความสัมพันธ์โดยตรง (Direct Link) ระหว่างประโยชน์ตอบ แทนที่ได้รับ และการจัดหาสินค้า หรือบริการ ซึ่งเป็นหลักสากลอีกด้วย

ประการที่สอง ปัญหาความเป็นกลาง และความเป็นธรรมทางภาษี

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนยังมีความไม่ชัดเจนแน่นอนในการตีความ ตามที่กล่าวข้างต้นในประการแรกดังนั้น จึงอาจมีบางกรณีที่รัฐให้เงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงต่อ ราคาสินค้า และบริการ อันเป็นส่วนประกอบของราคาไม่ถูกนำมาคำนวณรวมเป็นฐานในการคำนวณการเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งทำให้เกิดความแตกต่างทางภาระภาษีสำหรับสินค้า หรือบริการที่ได้รับเงินอุดหนุน กับ

สินค้าหรือบริการที่ไม่ได้รับเงินอุดหนุน อันกระทบต่อหลักความเป็นกลางทางภาษี ซึ่งส่งผลให้เกิดความไม่
เป็นธรรมทางภาระภาษีที่การบริโภคสินค้า หรือบริการอย่างเดียวกัน แต่มีภาระภาษีต่างกัน

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงเห็นว่า ควรมีการศึกษาความหมาย และลักษณะของการให้เงินอุดหนุนที่อยู่
ในขอบข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยวิเคราะห์ จากตัวบทกฎหมาย และแนวทางคำวินิจฉัยของ
กรมสรรพากร และศาล ประกอบกับแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนจาก
สหภาพยุโรป และภาษีสินค้า และบริการจากประเทศแคนาดา และประเทศออสเตรเลีย เพื่อจะได้นำมา
วิเคราะห์ เปรียบเทียบ และนำเสนอเป็นแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
จากเงินอุดหนุนต่อไป ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีความชัดเจน แน่นนอน และมีความเป็น
ธรรมไม่ขัดต่อหลักความเป็นกลางทางภาษีอากรซึ่งเป็นหลักการสำคัญของหลักภาษีอากรที่ดี

1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา

1. เพื่อศึกษาถึงความหมาย ลักษณะ รูปแบบ และผลกระทบทางเศรษฐกิจของเงินอุดหนุน
ที่ให้โดยรัฐ
2. เพื่อศึกษาหาแนวทางที่ชัดเจนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนโดยรัฐ และ
ลักษณะของเงินอุดหนุนที่ควรยกเว้นไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้เกิดความชัดเจน
แน่นอนตามหลักภาษีอากรที่ดี
3. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบแนวคิดและหลักการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน
ของต่างประเทศ เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการเสนอแนะและการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
จากเงินอุดหนุนในประเทศไทย

1.3 ขอบเขตการศึกษา

เพื่อให้บรรลุผลตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ขอบเขตของการศึกษานี้จะมุ่งศึกษาและวิเคราะห์
เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนจึงจะศึกษาเกี่ยวกับ

ความหมาย ลักษณะ และรูปแบบเงินอุดหนุนในแบบต่างๆ เพื่อนำมาวิเคราะห์ แยกแยะ เพื่อที่จะได้หาหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการกำหนดว่าเงินอุดหนุนลักษณะใดที่ควรนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยศึกษาเปรียบเทียบแนวคิดและหลักการภาษีมูลค่าเพิ่มของกลุ่มสหภาพยุโรป หลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนที่คำตัดสินของศาลแห่งสหภาพยุโรป และแนวทางการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากเงินอุดหนุนของประเทศแคนาดา และประเทศออสเตรเลีย เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการเสนอแนะและการแก้ไขปัญหาในประเทศไทยต่อไป

1.4 วิธีการศึกษา

วิธีการศึกษาของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาแบบวิจัยเอกสาร (documentary research) โดยศึกษาค้นคว้า วิจัย และรวบรวมข้อมูลทางเอกสารทั้งจากตำรา งานวิจัยทางเอกสาร บทบัญญัติในประมวลรัษฎากร และตัวอย่างการใช้และการตีความจากหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร คำพิพากษา สิ่งตีพิมพ์ สื่ออิเล็กทรอนิกส์ และ เอกสารทางวิชาการต่างๆของประเทศไทย และต่างประเทศ เพื่อนำข้อมูลที่ได้มาศึกษา วิเคราะห์ เปรียบเทียบ หาข้อสรุป และข้อเสนอแนะ เพื่อหาแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนต่อไป

1.5 ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษา

1. ทำให้ทราบความหมายลักษณะ รูปแบบ และผลกระทบทางเศรษฐกิจจากการให้เงินอุดหนุนโดยรัฐ
2. ทำให้ทราบถึงภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร และแนวทางการตีความของกรมสรรพากรเกี่ยวกับกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนโดยรัฐ
3. ทำให้ทราบถึงหลักการของกฎหมายต่างประเทศทั้งประเทศที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเทศที่จัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ เกี่ยวกับกรณีการจัดเก็บภาษีจากเงินอุดหนุน และสามารถ

นำแนวทางการจัดเก็บภาษีของต่างประเทศมาวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อนำมาเป็นแนวทางในการ
เสนอแนะ และการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนในประเทศไทยให้มีความชัดเจน
แน่นอน และป็นธรรม รวมถึงมีความเป็นกลางทางภาษีอากรด้วย



บทที่ 2

ข้อความคิดเกี่ยวกับการให้เงินอุดหนุน (Subsidy) และข้อความคิดในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนนั้น มีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาและทำความเข้าใจเกี่ยวกับที่มาและความสำคัญ ความหมาย รูปแบบ ความเหมาะสมของการอุดหนุน เนื่องจากเงินอุดหนุนเป็นรูปแบบหนึ่งของการให้การอุดหนุน หรือการให้ความช่วยเหลือโดยรัฐ เพื่อให้เข้าใจถึงแนวคิดของการอุดหนุน และการให้ความช่วยเหลือโดยรัฐก่อน จากนั้นผู้เขียนจะอธิบายถึงความหมายและลักษณะของเงินอุดหนุนและประเภทของเงินอุดหนุน และข้อความคิดของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ เพื่อที่จะเข้าใจถึงเหตุผลที่จะต้องมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนต่อไป

2.1 ข้อความคิดเกี่ยวกับการให้เงินอุดหนุน (Subsidy)

2.1.1 ที่มาและความสำคัญของการให้การอุดหนุนโดยรัฐ

การให้การอุดหนุนโดยรัฐมีที่มาจากประวัติศาสตร์เศรษฐกิจ ภายหลังจากเกิดสงครามโลกครั้งที่ 2 เป็นต้นมา รัฐได้เข้ามามีบทบาทในการแทรกแซงทางเศรษฐกิจอย่างมาก ไม่ว่าจะเป็นการวางแผนทางเศรษฐกิจ การเข้าเป็นผู้ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจแทนเอกชนเสียเอง หรือการเข้าแทรกแซงโดยการให้ความช่วยเหลือทางเศรษฐกิจที่นอกเหนือจากการให้ความช่วยเหลือขึ้นพื้นฐานอันเป็นหน้าที่ของรัฐ ด้วยเหตุผลที่ว่าเศรษฐกิจในยุคนั้นได้รับผลกระทบจากสงครามโลกเป็นวงกว้าง เอกชนไม่สามารถที่จะแก้ไขเยียวยาวิกฤตที่เกิดขึ้นได้โดยลำพัง รัฐจึงต้องให้การช่วยเหลือด้านต่างๆ แก่เอกชนเพื่อให้ระบบเศรษฐกิจสามารถเดินหน้าต่อไปได้ ดังนั้น รัฐจึงได้มีการแทรกแซงระบบเศรษฐกิจเพื่อแก้ไขวิกฤตดังกล่าวโดยรัฐให้ความช่วยเหลือ (State aid)¹

¹ ฤทธิภัฏ กัลยาณภัทรศิษฐ์, “การให้ความช่วยเหลือทางเศรษฐกิจโดยรัฐตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550) ,น.1.

“การให้ความช่วยเหลือโดยรัฐ” หมายถึง การที่รัฐโอนย้ายทรัพยากรของรัฐให้แก่เอกชนบางรายหรือบางกลุ่ม ทำให้ผู้ที่ได้รับการช่วยเหลือจากรัฐนั้นได้เปรียบกว่าผู้ที่ไม่ได้รับและทำให้เกิดผลกระทบต่อการแข่งขันทางการค้าในระบบเศรษฐกิจ โดยการให้ความช่วยเหลือนี้อาจมีทั้งการให้เงินสนับสนุนแก่กิจกรรมที่ต้องการให้การอุดหนุนโดยตรง และรวมถึงการที่ทำให้รัฐนั้นไม่ได้ภาษีในส่วนที่รัฐควรจะได้รับอีกด้วย โดยรัฐอาจออกมาตรการบางอย่างอันจะเป็นการให้ความช่วยเหลือเอกชนบางราย อาทิเช่น การยกเว้นภาษีแก่ธุรกิจบางประเภท เป็นต้น²

จะเห็นได้ว่า แม้ว่าการให้ความช่วยเหลือโดยรัฐนั้นจะมีผลเป็นการแทรกแซงระบบเศรษฐกิจ แต่จากประวัติศาสตร์ก็ทำให้เห็นว่า รัฐนั้นยังคงมีความจำเป็นที่จะต้องให้ความช่วยเหลือแก่เอกชน เพราะมิฉะนั้นแล้วเอกชนนั้นก็อาจจะไม่สามารถที่จะอยู่ในระบบเศรษฐกิจต่อไปได้

อย่างไรก็ตาม หลังจากเกิดวิกฤติเศรษฐกิจโลกในปี 1970 แนวความคิดเรื่องบทบาทของรัฐในด้านเศรษฐกิจก็เปลี่ยนไป ในหลาย ๆ ประเทศได้มีการรวมตัวกันเพื่อต่อต้านการกระทำของรัฐที่เป็นการแทรกแซงทางเศรษฐกิจ โดยมีแนวความคิดใหม่คือแบบระบบเศรษฐกิจแบบเสรีนิยมซึ่งเป็นระบบเศรษฐกิจที่ส่งเสริมการแข่งขันของเอกชนที่ค่อนข้างอิสระสืบเนื่องมาจากมีแนวคิดสำคัญเรื่อง “มือที่มองไม่เห็น” (Invisible hand) ของอดัม สมิท ที่มองว่ารัฐนั้นไม่ควรที่จะเข้าไปแทรกแซงระบบเศรษฐกิจใดๆ แต่ควรที่จะปล่อยให้ไปตามกลไกตลาด โดยที่รัฐนั้นมีหน้าที่เพียงดูแลปัจจัยพื้นฐานหลักๆ 4 ประการ อันได้แก่ 1. เรื่องการรักษาความสงบเรียบร้อยและความมั่นคงภายใน 2. การให้บริการและสวัสดิการทางสังคม 3. การพัฒนาประเทศ และ 4. การป้องกันการรุกรานจากภายนอก ซึ่งทั้ง 4 เรื่องนี้ล้วนแล้วแต่เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกันรัฐโดยตรงทั้งสิ้น ซึ่งเอกชนนั้นไม่มีอำนาจและไม่สามารถดูแลควบคุมสิ่งเหล่านี้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ตามแนวคิดเช่นนี้ รัฐจึงไม่ควรที่จะแทรกแซงระบบเศรษฐกิจแต่ควรที่จะให้ระบบเศรษฐกิจนั้นสามารถเดินไปตามกลไกตลาดได้โดยธรรมชาติของตลาดนั่นเอง³

² European Commission, “State Aid Control” Retrieved 5 December 2015 from http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html.

³ อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 1, น.1 ,11-14.

อย่างไรก็ตาม การให้ความช่วยเหลือโดยรัฐยังคงมีความจำเป็นเนื่องจากกลไกตลาดเองก็ยังมีข้อบกพร่องที่ทำให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรต่างๆในทางเศรษฐกิจได้ไม่สมบูรณ์รัฐจึงต้องเข้ามามีส่วนช่วยในการแทรกแซงเศรษฐกิจโดยการให้ความช่วยเหลือโดยวิธีการให้การอุดหนุน ซึ่งปัจจุบันมีอยู่หลากหลายรูปแบบ สำหรับในประเทศกำลังพัฒนาส่วนใหญ่รัฐได้เข้าไปให้ความช่วยเหลือ โดยใช้นโยบายการให้การอุดหนุนเพื่อส่งเสริมการส่งออกในอุตสาหกรรมเป้าหมาย โดยรัฐเชื่อว่าการส่งออกจะทำให้เศรษฐกิจของประเทศเจริญได้อย่างรวดเร็ว และเพื่อให้อุตสาหกรรมภายในประเทศซึ่งกำลังก่อตัวมีความแข็งแกร่งเพียงพอที่จะสามารถแข่งขันกับประเทศต่าง ๆ ได้ รัฐจึงต้องยื่นมือเข้าไปช่วยเหลือโดยใช้นโยบายปกป้องหรือพัฒนาอุตสาหกรรมภายในประเทศ เช่น การใช้มาตรการด้านภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุน เพื่อผลิตสินค้าส่งออก และสนับสนุนการใช้วัตถุดิบภายในประเทศเพื่อทดแทนการนำเข้า เป็นต้น

สำหรับในประเทศที่พัฒนาแล้ว รัฐก็ยังคงมีความจำเป็นในการให้ความช่วยเหลือ เช่นการให้การอุดหนุนต่อการพัฒนาอุตสาหกรรม เช่น การให้เงินทุนในการวิจัย หรือใช้มาตรการทางภาษีโดยการ เนื่องจากการพัฒนาเทคโนโลยี หรือการวิจัยนั้น ต้องอาศัยการลงทุนที่สูง และมีความเสี่ยงมากรัฐจึงต้องยื่นมือเข้าไปช่วยเหลือ เพื่อให้เกิดการพัฒนาของเทคโนโลยี และส่งผลในเชิงบวกต่ออุตสาหกรรมอื่น ๆ เป็นต้น⁴

2.1.2 นิยามของการให้การอุดหนุน (Subsidy)

2.1.2.1 ความหมายของการให้การอุดหนุนโดยทั่วไป

การให้การอุดหนุน หมายถึง การที่รัฐบาลให้เงินช่วยเหลือ เงินให้เปล่า หรือประโยชน์ทางการเงินแก่การผลิต โรงงาน หรือการจำหน่ายสินค้า หรือบริการ ลักษณะของการให้การอุดหนุนอาจเป็นการให้ในรูปแบบของเงินสดโดยตรง การเครดิตภาษี เงินกู้ที่ยกให้ บริการ

⁴ เตือนเด่น บริรักษ์, กิรติพงศ์ แนวมาลี, “โครงการจัดทำยุทธศาสตร์และแนวทางในการเตรียมความพร้อมของภาคอุตสาหกรรมไทยอันเนื่องมาจากการเจรจา WTO รอบใหม่ที่กรุงโดฮา = The WTO Doha round of trade negotiations : strategic preparation of the Thai industrial sector” ,รายงานฉบับสมบูรณ์ กรุงเทพฯ: สำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม, 2547, น.2-4.

สาธารณูปโภค การแทรกแซงของรัฐบาลในตลาดโดยการให้การอุดหนุนแก่บริษัทที่ผลิต หรือขายสินค้า ในต่างประเทศซึ่งเป็นการบิดเบือนการแข่งขันในทางการค้าระหว่างประเทศ⁵

2.1.2.2 ความหมายของการให้การอุดหนุนตามความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและ มาตรการตอบโต้ (Agreement on Subsidies and Countervailing Measure : SCM)

“การอุดหนุน (Subsidy)” ตามมาตรา 1 ของ ความตกลงว่าด้วยการ อุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (Agreement on Subsidies and Countervailing Measure : SCM) โดยรวมแล้วหมายถึง การให้ความช่วยเหลือทางการเงิน (financial contribution) โดยรัฐบาล หรือ หน่วยงานของรัฐบาล (by government or public body) ที่เป็นการก่อให้เกิดประโยชน์ขึ้น (benefit conferred) แก่ผู้รับที่เป็นรัฐวิสาหกิจ กลุ่มวิสาหกิจ หรืออุตสาหกรรม หรือรูปแบบของรายรับ หรือการ สนับสนุนด้านราคาในรูปแบบใด ๆ”⁶

⁵ Ralph H. Folsom, Michael W. Gordon and John A. Spanogle, Jr., International business transactions : A Problem Oriented Coursebook 3rd ed, (St. Paul, Minn. : West Group, 1995) ,p.504.

⁶ Article 1 of Agreement on Subsidies and Countervailing Measure

“Definition of a Subsidy

1.1 For the purpose of this Agreement, a subsidy shall be deemed to exist if:

(a)(1) there is a financial contribution by a government or any public body within the territory of a Member (referred to in this Agreement as "government"), i.e. where:

(i) a government practice involves a direct transfer of funds (e.g. grants, loans, and equity infusion), potential direct transfers of funds or liabilities (e.g. loan guarantees);

(ii) government revenue that is otherwise due is foregone or not collected (e.g. fiscal incentives such as tax credits);

ทั้งนี้ การให้ความช่วยเหลือทางการเงินนั้น ไม่ได้นำมาสู่การก่อให้เกิดประโยชน์ โดยอัตโนมัติ แต่เป็นสองส่วนที่แยกออกจากกันที่จะต้องพิสูจน์ว่ามีการเกิดขึ้นทั้งคู่จึงจะถือว่ามี การอุดหนุนเกิดขึ้น⁷ โดยมีคำวินิจฉัยขององค์กรอุทธรณ์ที่ตัดสินไว้ในคดี Canada – Aircraft ที่วินิจฉัยว่า การให้ความช่วยเหลือทางการเงิน จะต้องทำให้ผู้รับประโยชน์อยู่ในเงื่อนไขที่ดีกว่าการที่ไม่มีการให้ ความช่วยเหลือทางการเงิน จึงจะเป็นประโยชน์ต่อผู้รับ โดยเกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการ ใช้ในการ เปรียบเทียบดังกล่าว คือ เกณฑ์ตลาด เนื่องจากจะสามารถทำให้เห็นถึงการบิดเบือนทางการค้าในกรณี ที่มีการให้ความช่วยเหลือทางการเงินว่า ผู้รับความช่วยเหลือทางการเงินอยู่ในสภาพที่ได้เปรียบมากกว่า หรือมีเงื่อนไขที่ดีกว่าผู้รับทั่วไปที่จะได้รับตามกลไกตลาด หรือได้เปรียบเมื่อเทียบในทางการค้าพาณิชย์ ทั่วไป⁸

(iii) a government provides goods or services other than general infrastructure, or purchases goods;

(iv) a government makes payments to a funding mechanism, or entrusts or directs a private body to carry out one or more of the type of functions illustrated in

(i) to (iii) above which would normally be vested in the government and the practice, in no real sense, differs from practices normally followed by governments; or

(a)(2) there is any form of income or price support in the sense of Article XVI of GATT 1994; and

(b) a benefit is thereby conferred.

1.2 A subsidy as defined in paragraph 1 shall be subject to the provisions of Part II or shall be subject to the provisions of Part III or V only if such a subsidy is specific in accordance with the provisions of Article 2.”

⁷ Appellate Body Report, Brazil-Aircraft , para. 157 and Appellate Body Report US - Softwood Lumber IV , para .51.

⁸ Appellate Body Report ,Canada - Aircraft , para. 157.

(1) การให้ความช่วยเหลือทางการเงิน โดยรัฐบาล หรือหน่วยงานของรัฐบาล

การให้ความช่วยเหลือโดยรัฐที่จะถือเป็นการให้การอุดหนุน ก็ต่อเมื่อเป็นการปฏิบัติของรัฐที่ถือว่าเป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน โดยการมีอยู่ของการให้ความช่วยเหลือทางการเงินจะต้องพิจารณาถึงการที่มูลค่าทางเศรษฐกิจ (Economic Value) ที่เกิดการเคลื่อนย้ายไปสู่ผู้รับผ่านการปฏิบัติของรัฐบาล⁹

มาตรา 1.1 (a) (1) และ (2) ได้กำหนดรูปแบบของการให้ความช่วยเหลือทางการเงินไว้ ดังต่อไปนี้

(ก) การให้การสนับสนุนเงินทุนโดยตรงในรูปแบบของเงินให้เปล่า (Grants), เงินกู้ในอัตราดอกเบี้ยพิเศษ การถือหุ้นของรัฐในกิจการของบริษัท (การถือหุ้นเพื่อช่วยเหลือบริษัท) ความสามารถในการโอนหุ้น หรือหนี้สินโดยตรง (เช่นการค้ำประกันเงินกู้)

(ข) รายได้ของรัฐบาลที่ถึงกำหนดรับแต่หายไป หรือที่ไม่ได้เรียกเก็บ (Revenue Forgone) เช่น สิ่งจูงใจทางการคลัง เช่น การเครดิตภาษี การลดหย่อนภาษี

(ค) การให้สินค้า หรือบริการที่นอกเหนือไปจากสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐานอันเป็นหน้าที่ของรัฐ หรือการรับซื้อสินค้าโดยรัฐบาล

(ง) รัฐบาลจ่ายเงินกองทุน หรือมอบหมาย หรือสั่งให้หน่วยงานเอกชน (private body) ดำเนินหน้าที่อย่างหนึ่ง หรือมากกว่าหนึ่งดังที่แสดงไว้ในข้อ (1)-(3) ข้างต้น ซึ่งปกติเป็นหน้าที่ของรัฐบาล ทั้งนี้ การกำหนดหลักเกณฑ์นี้ขึ้นมา เพราะไม่ต้องการให้รัฐบาลใช้หน่วยงานเอกชนเป็นผู้ดำเนินการแทน เพื่อหลบเลี่ยงพันธกรณีภายใต้ความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้

(จ) การสนับสนุน หรือการอุดหนุนทางด้านราคา หรือการพยุงราคา หรือรายได้

⁹ Appellate Body Report US - Softwood Lumber IV , para .52.

การให้ความช่วยเหลือทางการเงินตาม มาตรา 1.1 (a) (1) และ (2) ภายใต้ความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ ต้องทำโดยรัฐบาล (government) หน่วยงานของรัฐบาล (Public body) หน่วยงานเอกชนที่รัฐมอบหมายให้ดำเนินการแทน เช่นกรณีที่รัฐบาล ได้มอบหมายให้ธนาคารเอกชนรายหนึ่งเป็นผู้ให้ความช่วยเหลือทางการเงินด้วย¹⁰

(2) การก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ได้รับการอุดหนุน

ตามมาตรา 1.1 (b) ภายใต้ความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ กำหนดให้ การให้ความช่วยเหลือทางการเงิน โดยรัฐบาล หรือหน่วยงานของรัฐบาล ที่จะถือว่าเป็นการอุดหนุนนั้น ต้องก่อให้เกิดประโยชน์ขึ้น แต่ความตกลง SCM ไม่ได้กำหนดความหมายของคำว่า ก่อให้เกิดประโยชน์ว่ามีความหมายเช่นใด แต่อย่างไรก็ตาม มีแนวคำตัดสินขององค์การระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกได้วางแนวทางไว้ ดังต่อไปนี้

(ก) การให้ความช่วยเหลือทางการเงินจะเป็นการให้การอุดหนุนก็ต่อเมื่อ ก่อให้เกิดประโยชน์ แก่ผู้รับ

(ข) “ผลประโยชน์” หมายถึง การที่ผู้รับความช่วยเหลือทางการเงินได้รับความช่วยเหลือทางการเงิน ที่นอกเหนือไปจากผลประโยชน์ที่ผู้รับพึงได้ตามกลไกตลาดปกติ เช่น ถ้าอัตราดอกเบี้ยในตลาดเงินกู้คือร้อยละ 11 แต่รัฐบาลให้ภาคเอกชนกู้ร้อยละ 7 จากตัวอย่างนี้ ประโยชน์คือ ส่วนต่างในดอกเบี้ยของตลาดเงินกู้ ระหว่างอัตราที่รัฐให้กู้กับราคาตลาดนั่นเอง

(ค) การก่อให้เกิดประโยชน์อาจเกิดขึ้นในลักษณะที่ส่งผ่านจากผู้ผลิตต้นน้ำที่ได้รับ การอุดหนุน ไปยังผู้ซื้อที่เป็นผู้ผลิตปลายน้ำด้วย

(ง) ผลประโยชน์ ไม่รวมถึงต้นทุนที่เกิดกับรัฐบาล ผลประโยชน์เป็นการส่งผ่านข้อได้เปรียบไปสู่ผู้รับ การพิจารณาว่าเกิดผลประโยชน์หรือไม่ ทำได้โดยพิจารณาว่า การ

¹⁰ จูติกร ดำรงค์พานิช, “ความสอดคล้องของนโยบายอุดหนุน Eco-car ของไทยกับความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้”, การค้นคว้าอิสระ ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต (นิติ เศรษฐศาสตร์การค้ำระหว่างประเทศ) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556) น.38-40.

ช่วยเหลือทางการเงินนั้น ทำให้ผู้รับการให้ความช่วยเหลืออยู่ในตำแหน่งที่มีข้อได้เปรียบกว่าที่เคยเป็นหรือไม่

(จ) ผลประโยชน์จะไม่เกิดขึ้นในลักษณะของนามธรรม การตีความว่าผลประโยชน์เกิดขึ้นหรือไม่ ต้องเน้นที่ผู้รับ ไม่ใช่หน่วยงานผู้ให้ความช่วยเหลือทางการเงิน¹¹

(3) การให้โดยเฉพาะเจาะจง

การให้การอุดหนุนที่จะเป็นการให้ที่เป็นมาตรการที่อยู่ภายใต้ความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ ที่เป็นการห้ามใช้ หรืออาจถูกตอบโต้ได้ การอุดหนุนนั้นจะต้องเป็นการให้โดยเฉพาะเจาะจงเท่านั้น ซึ่งมาตรา 2¹² ได้กำหนดเรื่องการให้โดยเจาะจงไว้ 3 ประเภท ตามมาตรา 2.1-2.3 ดังนี้

¹¹ เฟ็งอั่ง น.40-41.

¹² Article 2 of SCM

“Specificity

2.1 In order to determine whether a subsidy, as defined in paragraph 1 of Article 1, is specific to an enterprise or industry or group of enterprises or industries (referred to in this Agreement as "certain enterprises" within the jurisdiction of the granting authority, the following principles shall apply:

(a) Where the granting authority, or the legislation pursuant to which the granting authority operates, explicitly limits access to a subsidy to certain enterprises, such subsidy shall be specific.

(b) Where the granting authority, or the legislation pursuant to which the granting authority operates, establishes objective criteria or conditions governing the eligibility for, and the amount of, a subsidy, specificity shall not exist, provided that the eligibility is automatic and that such criteria and conditions are strictly adhered to. The criteria or conditions must be clearly spelled out in law, regulation, or other official document, so as to be capable of verification.

มาตรา 2.1 การให้โดยเฉพาะเจาะจงแก่บางวิสาหกิจ (Enterprise specificity) หรือแก่บางอุตสาหกรรม หรือกลุ่มของอุตสาหกรรม (industry specificity)

(ก) มีการจำกัดการเข้าถึงการอุดหนุนให้แก่บางวิสาหกิจโดยชัดแจ้ง โดยพิจารณาถึงสิทธิของวิสาหกิจในการเข้าถึงการให้การอุดหนุน ว่ามีการกำหนดให้แก่บางวิสาหกิจไว้โดยชัดแจ้งหรือไม่

(c) If, notwithstanding any appearance of non-specificity resulting from the application of the principles laid down in subparagraphs (a) and (b), there are reasons to believe that the subsidy may in fact be specific, other factors may be considered. Such factors are: use of a subsidy programme by a limited number of certain enterprises, predominant use by certain enterprises, the granting of disproportionately large amounts of subsidy to certain enterprises, and the manner in which discretion has been exercised by the granting authority in the decision to grant a subsidy. 3 In applying this subparagraph, account shall be taken of the extent of diversification of economic activities within the jurisdiction of the granting authority, as well as of the length of time during which the subsidy programme has been in operation. 2.2 A subsidy which is limited to certain enterprises located within a designated geographical region within the jurisdiction of the granting authority shall be specific. It is understood that the setting or change of generally applicable tax rates by all levels of government entitled to do so shall not be deemed to be a specific subsidy for the purposes of this Agreement.

2.3 Any subsidy falling under the provisions of Article 3 shall be deemed to be specific.

2.4 Any determination of specificity under the provisions of this Article shall be clearly substantiated on the basis of positive evidence”

(ข) มีการกำหนดหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขในการได้รับสิทธิการอุดหนุน และปริมาณของการอุดหนุน แต่กรณีนี้จะไม่ถือว่าเป็นการให้การอุดหนุนโดยเฉพาะเจาะจงหากสิทธิการได้รับการอุดหนุนเกิดขึ้นโดยอัตโนมัติ และต้องมีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขอย่างเคร่งครัด

(ค) ในกรณีที่มีการพิสูจน์ตาม (ก) และ (ข) แล้วว่าไม่ใช่อุดหนุนที่เฉพาะเจาะจง แต่หากมีข้อเท็จจริงอันมีเหตุผลที่ควรเชื่อได้ว่าการให้การอุดหนุนที่เป็นการเฉพาะเจาะจง ก็ถือว่าเป็นการให้การอุดหนุนที่เฉพาะเจาะจงได้ ในกรณีนี้อาจต้องเอาปัจจัยอื่นมาประกอบด้วย เช่น การให้การอุดหนุนแก่วิสาหกิจบางอย่างเป็นจำนวนมากอย่างไม่เป็นสัดส่วน หรือการที่เจ้าหน้าที่รัฐมีการใช้ดุลยพินิจพิจารณาการให้การอุดหนุนแก่บางอุตสาหกรรม หรือบางวิสาหกิจโดยปราศจากหลักเกณฑ์การพิจารณการให้ที่ชัดเจน โดยการพิจารณาอาจต้องคำนึงถึงกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อยู่ภายใต้ขอบอำนาจของหน่วยงานที่อนุญาต รวมทั้งช่วงเวลาที่โครงการดำเนินอยู่ด้วย (ในทางปฏิบัติประเทศผู้ไต่สวนมักจะมีการนำหลักการในข้อ ซี มาดำเนินการเสมอ ทำให้หลักใน เอ และ บี เกือบจะไม่มีควมหมายในการต่อสู้ว่าเป็นการดำเนินการอย่างเฉพาะเจาะจง)

มาตรา 2.2 การให้เฉพาะเจาะจงแก่บางพื้นที่ (Regional Specificity) ได้แก่ การที่รัฐกำหนดเงื่อนไขให้การอุดหนุนเฉพาะบางวิสาหกิจที่ตั้งอยู่เฉพาะในพื้นที่หนึ่งพื้นที่ใดเท่านั้น โดยเป็นการกำหนดพื้นที่ขึ้นมา แล้วให้การอุดหนุนแก่พื้นที่นั้น ๆ แม้ว่าจะเป็นการให้ทุกวิสาหกิจที่อยู่ในพื้นที่เป้าหมาย ไม่จำเป็นว่าต้องเป็นแค่บางวิสาหกิจในพื้นที่นั้น

มาตรา 2.3 การอุดหนุนที่ห้ามใช้ (Prohibited Subsidies) ตามมาตรา 3 ได้แก่ การที่รัฐให้การอุดหนุนการส่งออกสินค้า หรือการอุดหนุนการใช้วัตถุดิบในประเทศเพื่อการผลิตสินค้า ให้ถือเสมือนว่าเป็นการให้การอุดหนุนโดยเฉพาะเจาะจงทันที¹³

2.1.3 รูปแบบของการอุดหนุน¹⁴

2.1.3.1 การให้เงินช่วยเหลือ หรือการจ่ายเงินทางตรงอื่น ๆ (Grants and other direct payment)

¹³ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 10 หน้า 41-43.

¹⁴ Global Subsidies Initiative, “Chapter 3: Subsidy types,” Accessed October 25, 2015, <https://www.iisd.org/gsi/subsidy-types>

รูปแบบพื้นฐานของการอุดหนุนที่เป็นพื้นฐานที่สุด คือ การจ่ายเงินสด หรือเงินช่วยเหลือซึ่งอาจจ่ายในรูปของเช็ค หรือ เงิน ปกติแล้วการให้เงินช่วยเหลือจะเป็น การจ่ายให้ในช่วงเวลาที่จำกัด ซึ่งอาจเป็นการให้เพื่อการลงทุนแบบเฉพาะเจาะจงหรือเป็นการให้แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง บริษัท หรือองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์การให้เงินช่วยเหลือเพื่อให้ครอบคลุมรายจ่ายทั่วไป หรือเป็นการให้เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจง เช่น การทำวิจัย เป็นต้น

การจ่ายเงินทางตรงอื่นๆอาจมีความเชื่อมโยงกับปริมาณการผลิตหรือการขาย ในหลายศตวรรษก่อนหน้านี จนถึงปัจจุบัน ในประเทศออสเตรเลีย เงินอุดหนุน(subsidies) เหล่านี้เรียกว่า เงินอุดหนุนของรัฐ (bounties) อย่างไรก็ตาม ในบางรัฐของสหรัฐอเมริกา ยกตัวอย่างเช่น บริษัทผลิตเชื้อเพลิงชีวภาพจะได้รับเงินอุดหนุนโดยตรงสำหรับ การผลิต เอทานอน ในทุกๆ แกลลอนที่ผลิตได้ การจ่ายเงินสดให้กับผู้ผลิตในบางครั้งก็มีความเชื่อมโยงกับราคา รูปแบบหลักคือการจ่ายเงินเพื่อทดแทนความขาดแคลน ซึ่งทำให้เกิดความแตกต่างระหว่างราคาสินค้าที่ได้รับเงินอุดหนุน (โดยทั่วไปคือสินค้าเกษตร) และราคาจริงในตลาด

มีการจ่ายเงินอุดหนุนที่เป็นเงินสดหลายประเภทให้กับคนชั้นแรงงาน หรือลูกจ้าง ยกตัวอย่างเช่น ประเทศแคนาดา ได้ให้เงินอุดหนุนค่าแรงแก่ประชาชนที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย เพื่อช่วยเตรียมพร้อมสำหรับ หรือได้รับ หรือคงไว้ซึ่งการจ้างแรงงาน หลายประเทศจัดหาเงินช่วยเหลือเพื่อสนับสนุนให้คนว่างงานได้ฝึกทักษะใหม่ๆ

ในบางกรณีรัฐอาจอุดหนุนแก่ผู้บริโภคโดยตรง โดยผู้บริโภคจะได้ประโยชน์จากการจ่ายเงินโดยตรง หรืออาจได้รับบัตรกำนัล (Voucher) โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เพื่อซื้อสิ่งจำเป็น เช่น อาหาร ยา หรือเชื้อเพลิงให้ความร้อน หรือในบางกรณีรัฐบาลอาจควบคุมราคาสินค้าหรือบริการของผู้บริโภค และ ให้เงินอุดหนุนทดแทนแก่ผู้ขายสินค้าหรือบริการ เพื่อชดเชยส่วนที่เสียไป

2.1.3.2 การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax concession)

ในหลายประเทศที่ระบบภาษีพัฒนาแล้ว การอุดหนุนทำขึ้นโดยการลดภาระภาษีของบริษัทต่าง ๆ ได้แก่ การยกเว้นภาษี การลดหย่อนภาษี การยืดเวลาชำระภาษี หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี นักเศรษฐศาสตร์การคลังสาธารณะ เรียกว่าการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวเป็น รายจ่ายภาษี (tax expenditures) ซึ่งไม่ใช่การลดหย่อนภาษีทั่วไป

โดยทั่วไปแล้ว เมื่อรัฐบาลจัดหามาตรการการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าว ย่อมมีผลกระทบต่องบประมาณของรัฐ เนื่องจากการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเสมือนว่ารัฐ

เป็นผู้จ่ายเงินนั้นออกไปส่วนหนึ่งเอง นอกจากนี้ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นการเพิ่มความซับซ้อนให้กับระบบภาษี การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีถูกนักเศรษฐศาสตร์วิจารณ์บ่อยครั้งว่ามีความโปร่งใสน้อยกว่า การให้เงินช่วยเหลือ และเปลี่ยนแปลงได้ยากกว่า แม้ว่ารัฐบาลกลาง และรัฐบาลท้องถิ่นจะมีการจัดสรรงบประมาณใช้จ่ายภาษีประจำปี แต่ข้อมูลที่อยู่ใน "งบประมาณ" มักถูกรายงานที่ระดับมวลรวมขั้นสูง ข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าของสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ภาคอุตสาหกรรมหรือบริษัทได้รับนั้นส่วนใหญ่หาได้ยาก

เมื่อสร้างสิทธิประโยชน์ทางภาษีแบบใหม่ บางครั้งผู้ร่างกฎหมายจะกำหนดขอบเขตเวลาที่ใช้ แต่การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีหลายมาตรการก็เป็นการให้สิทธิอย่างไม่มีกำหนดตรงข้ามกับเงินช่วยเหลือ หรือเงินอุดหนุน ซึ่งจะถูกลงมติเห็นชอบในแต่ละรอบงบประมาณ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจึงต้องมีการตัดสินใจที่รวดเร็วโดยผู้ร่างกฎหมายเพื่อที่จะกำจัดการ

2.1.3.3 การให้การอุดหนุนในรูปแบบของสิ่งของ (In-kind subsidies)

คำว่า "สิ่งของ" (in-kind) หมายถึง ประโยชน์ที่จัดทำให้โดยรัฐในรูปแบบอื่นนอกจากเงิน ได้แก่ การจัดหาบ้านเอื้ออาทร การอุดหนุนโครงสร้างพื้นฐานที่เฉพาะเจาะจง (เช่น การสร้างถนน เขื่อน หรือ โรงงาน) การให้บริการดังกล่าวเพื่อช่วยเหลือผู้ส่งออก เป็นต้น

การจัดหาสิ่งของของรัฐบาลอาจถูกพิจารณาว่าเป็นการอุดหนุนหากเกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่าย หรือรายได้ที่หายไป (revenue forgone) ของรัฐบาล และการอุดหนุนที่เกี่ยวกับประโยชน์ที่เฉพาะเจาะจงสำหรับผู้รับ

อย่างไรก็ตาม การจัดหาโครงสร้างพื้นฐานทั่วไปของรัฐ เช่น ทางหลวงและท่าเรือนั้น บ่อยครั้งที่จะถูกแยกจากคำนิยามของการให้การอุดหนุนด้วยสิ่งของ ตามกรณีข้อตกลงทั่วไปเกี่ยวกับการอุดหนุนขององค์การการค้าโลก (WTO) ข้อตกลงเกี่ยวกับการอุดหนุน และมาตรการตอบโต้

มูลค่าของประโยชน์ในรูปแบบสิ่งของ คิดจาก ค่าทรัพย์สิน สินค้าและบริการ เมื่อรัฐคิดราคาบางสิ่งต่ำไป มูลค่าของการอุดหนุนแต่ละหน่วย (unit subsidy) จะถูกพิจารณาเท่ากับความแตกต่างระหว่างราคาที่ผู้ที่ได้รับการอุดหนุนได้จ่าย กับราคาตลาด อย่างไรก็ตาม เมื่อสิ่งของนั้นถูกเรียกเก็บในราคาตลาดธุรกรรมจะถูกพิจารณาเชิงพาณิชย์ไม่ใช่อุดหนุน แต่บ่อยครั้งที่รัฐบาลเป็นผู้ขายแบบผูกขาดสินค้าหรือบริการ ทำให้ไม่มีตลาดของเอกชนที่จะสามารถนำมาเปรียบเทียบกับราคาสินค้าหรือบริการของรัฐได้ ซึ่งเพิ่มความยากในการตัดสินใจว่าการขายสินค้าหรือบริการดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับการอุดหนุนหรือไม่

หนึ่งในความแตกต่างที่สำคัญของการให้การอุดหนุนด้วยสิ่งของ คือการให้สิทธิพิเศษในการเข้าถึงสิ่งของรัฐเป็นเจ้าของหรือทรัพยากรธรรมชาติที่ถูกควบคุม อุตสาหกรรมขั้นปฐมภูมิจะได้รับประโยชน์อย่างมากจากการเข้าถึง เช่น ผืนดินสาธารณะสำหรับงานเหมืองหรือการทำปศุสัตว์ ป่าของรัฐสำหรับการตัดท่อนไม้ แม่น้ำเพื่อการชลประทาน และน่านน้ำต่างประเทศ (เรียกว่าข้อตกลงในการเข้าถึง (access agreement)) สำหรับตกปลาโดยไม่เสียเงิน หรือคิดราคาต่ำกว่าราคาตลาด มีการโต้เถียงเกี่ยวกับการอุดหนุนโดยการให้สิทธิพิเศษในการเข้าถึงทรัพยากรธรรมชาติซึ่งยังอยู่ระหว่างการถกเถียงในระยะยาว

2.1.3.4 การให้การอุดหนุนในรูปแบบการให้สินเชื่อ ดอกเบี้ยต่ำ (Credit subsidies)

การอุดหนุนหลายประเภทมีนัยเกี่ยวกับงบประมาณ ซึ่งสามารถก่อให้เกิดภาระผูกพันทางการเงินกับรัฐบาลในระยะยาว แต่จะไม่ปรากฏในคำแถลงประกอบงบประมาณ (budgetary statements) เงินอุดหนุนแฝงเหล่านี้ย่อมเกิดขึ้นเป็นธรรมดาเมื่อใดก็ตามที่รัฐบาล มีบทบาทเป็นนายธนาคารหรือผู้รับประกันให้กับบริษัทหรือภาคอุตสาหกรรม

เมื่อรัฐบาลให้บริษัทกู้เงินในอัตราที่ต่ำกว่าดอกเบี้ยที่ธนาคารพาณิชย์เสนอ หรือกำหนดหลักประกันเงินกู้ที่น้อยกว่าจำนวนเงินที่กู้ หรือขยายระยะเวลาการชำระเงินคืน หรืออนุญาตให้ผ่อนเงินกู้ได้ในระยะยาวขึ้น บริษัทที่ได้รับความช่วยเหลือก็จะประหยัดเงินได้

บางครั้งรัฐบาลทำการรับประกันการกู้เงินของบริษัท หรือบุคคลแก่นายธนาคารพาณิชย์ ซึ่งนั่นหมายความว่ารัฐบาลยอมรับความเสี่ยงของการไม่ชำระเงินกู้ นอกเหนือจากธนาคาร ซึ่งตามลำดับแล้วธนาคารสามารถเสนอสัญญาคุ้มที่น่าพอใจให้ผู้ยืมได้ เช่น อัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่ารัฐบาล ทำหน้าที่เป็นผู้รับประกันซึ่งเป็นแหล่งพึ่งพิงสุดท้ายสำหรับการลงทุนของเอกชน รัฐบาล OECD ทั้งหมดรับประกันโรงงานพลังงานนิวเคลียร์ ตัวอย่างเช่น รัฐและเอกชนผู้ลงทุน ได้ตกลงในข้อตกลงที่จะจำกัดหนี้ของเจ้าของโรงงานพลังงาน ในกรณีที่เกิดภัยพิบัติ (catastrophic accident) การอุดหนุนประเภทนี้ หลายปีผ่านไปก่อนที่รัฐบาลจะประสบกับความเสียหายที่แท้จริง แต่เมื่ออุบัติเหตุเกิดขึ้น ภาระทางการเงิน(ไม่รวมการสูญเสียทรัพยากรมนุษย์)นั้นมากมายมหาศาล

2.1.3.5 การให้การอุดหนุนผ่านการจัดซื้อ จัดจ้างของรัฐ (Subsidies through government procurement)

ข้อตกลงขององค์การการค้าโลกเกี่ยวกับความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้(ASCM) ได้ตระหนักว่าเงินอุดหนุนสามารถมีอยู่ได้เมื่อรัฐบาลซื้อสินค้าและ "ได้ผลประโยชน์ร่วมกัน" (a benefit is thereby conferred) คำว่า ผลประโยชน์ ตามเจตนารมณ์ของผู้ร่างความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (ASCM) คือ ผลจากการซื้อซึ่งอยู่ภายใต้สถานการณ์ที่ไม่สะท้อนกลไกตลาดปกติ

รัฐบาลให้สิทธิพิเศษในการซื้อขายสินค้าที่มีคุณภาพคล้ายกันกับผู้ขายสินค้าหรือบริการภายในประเทศมากกว่า ผู้ขายสินค้าหรือบริการต่างชาติ (foreign suppliers) เช่น ยอมจ่ายเงินให้ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการภายในประเทศในราคาที่สูงกว่า หรือเสนอข้อตกลงพิเศษทางการเงิน ความขัดแย้งของผลประโยชน์ที่รัฐต้องเผชิญนั้นเป็นที่เข้าใจได้ พวกเขาคาดหวังว่าผู้จ่ายภาษีจะเป็นผู้ซื้อที่ฉลาดภายใต้แรงกดดันที่เกิดขึ้นตลอดเวลาเพื่อสนับสนุนผู้ผลิตภายในประเทศ

ปริมาณการจัดซื้อของรัฐบาลนั้นมหาศาล งานวิจัยปี 2000 ประเมินว่าในแต่ละปี ประเทศ OECD ใช้เงิน 4,733 พันล้านดอลลาร์ในการจัดซื้อสินค้าและบริการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการดำเนินการบริการสุขภาพของรัฐ การทำงานสาธารณะ (public works) และกองทัพ (military) ส่วนใหญ่แล้วการซื้อเหล่านี้ถูกทำให้อยู่ในราคาตลาด แต่ก็ยังมีความเชื่อว่าการซื้อดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของการอุดหนุน

องค์การการค้าโลกได้พยายามตั้งกฎพื้นฐานสำหรับการจัดซื้อจัดจ้างของรัฐ ตั้งแต่ปี 1980 ญัตติสุดท้ายอยู่ในข้อตกลงการจัดซื้อจัดจ้างของรัฐบาล (Agreement on Government Procurement : AGP) ลงนามในปี 1994 ซึ่งเป็นความตกลงหลายฝ่าย (plurilateral agreement) ที่ใช้กับคู่สัญญาที่ร่วมลงนามเท่านั้น ซึ่งประเทศที่ลงนามเป็นส่วนหลักของเศรษฐกิจของ OECD โดยกฎดังกล่าวได้ก่อตั้งแนวทางในการการจัดซื้อจัดจ้างโดยการยื่นข้อเสนอ การเจรจาต่อรอง และการตกลงทำสัญญาของรัฐ โครงร่างระบบการซื้อจัดจ้างของรัฐ อย่างไรก็ตาม การควบคุมและการบังคับใช้ ของ AGP นั้นยังทำได้ไม่เต็มที่ เนื่องจากมีหลายทางที่รัฐบาลสามารถหลบเลี่ยงข้อบังคับดังกล่าวได้ เช่น การไม่รวมการซื้อบางประเภท (เช่น การซื้อของกองทัพ) หรือกำหนดราคาต่ำสุดให้สูงกว่าข้อกำหนดราคาต่ำสุดใน AGP

2.1.3.6 การให้การอุดหนุนโดยการประกันราคาขั้นต่ำ (Market price support)

การโอนเงินให้แก่ผู้ผลิต แบ่งเป็น 2 ประเภทกว้าง ๆ คือ ประเภทแรก รัฐบาลอุดหนุนต้นทุน เช่น การให้เงินช่วยเหลือ และการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี และอีกประเภทคือ การให้การอุดหนุนผ่านตลาดซึ่งเป็นผลจากนโยบาย ซึ่งทำให้ราคาสูงขึ้นอย่างไม่แท้จริง ประเภทหลัง เรียกว่า การประกันราคาขั้นต่ำ (Market Price Support MPS) อาจได้รับการแทรกแซงราคา ภายในประเทศ (เช่น นโยบายประกันราคาขั้นต่ำ) และได้รับการสนับสนุนจากการกีดกันการค้าจาก ต่างประเทศอย่าง เช่น ภาษีศุลกากร (tariff) การควบคุมการส่งออกในเชิงปริมาณ (quantitative restriction on imports) OECD ให้คำนิยาม การประกันราคาขั้นต่ำ สำหรับการเกษตรอย่างเป็นทางการว่าเป็น ตัวบ่งชี้มูลค่าที่เป็นตัวเงินประจำปีของการโอนมวลรวมจากผู้บริโภคและผู้เสียภาษีให้กับ ผู้ผลิตทางการเกษตรซึ่งเป็นผลมาจากนโยบายมาตรการการสร้างช่องว่างระหว่างราคาผลิตภัณฑ์ของผู้ผลิตภายในประเทศ และราคาอ้างอิงของผลิตภัณฑ์การเกษตร โดยวัดจากระดับราคาหน้าฟาร์ม

แนวความคิดของการประกันราคาขั้นต่ำ เป็นสิ่งที่ไม่ซับซ้อน โดยการรักษา ภาษีศุลกากรของการนำเข้าสินค้าเอาไว้เพื่อกีดกันการนำเข้าสินค้า ยกตัวอย่างเช่น รัฐบาลขึ้นราคา สินค้าให้สูงกว่าราคาที่สามารถขายได้ โดยทำให้ปราศจากคู่แข่ง คือสินค้านำเข้า ในมุมมองของผู้ผลิต รายรับซึ่งพวกเขาจะได้รับอาจมองได้ว่าคล้ายว่าเป็นการที่รัฐบาลจ่ายแทนให้กับพวกเขาแทนในราคา พิเศษที่เท่ากันต่อหนึ่งหน่วยเพื่อให้ราคาสินค้าสูงขึ้น ความแตกต่างที่สำคัญของการให้การประกันราคา ขั้นต่ำ คือทำให้ราคาของสินค้าภายในประเทศสูงขึ้นและอาจจะทำให้ความต้องการซื้อน้อยลง เมื่อเทียบกับราคาของสินค้าที่สามารถแทนกันได้ (substitutes) ซึ่งเป็นผลมาจากการขึ้นราคาสินค้า กลุ่มเป้าหมาย กับราคาของสินค้าที่แทนกันได้ที่มีราคาถูกกว่า ในบางสถานการณ์เช่น ในกรณีแหล่ง พลังงานการผลิตไฟฟ้าจากถ่านหิน ในบางครั้งรัฐบาลแก้ปัญหาราคาเปลี่ยนแปลงโดยการขีดขวาง ความสามารถของผู้บริโภคในการเปลี่ยนเป็นสินค้าที่เป็นคู่แข่ง

ในมุมมองของรัฐบาล คือโปร่งใสน้อยกว่าและการโอนไม่ปรากฏใน งบประมาณ ซึ่งเป็นข้อได้เปรียบของการอุดหนุนทางอ้อมที่ผ่านการแทรกแซงตลาด นอกเหนือไปจาก ผู้เสียภาษี และผู้บริโภคต้องแบกรับภาระดังกล่าว ด้วยเหตุผลนี้ การให้การสนับสนุนราคาตลาด(MPS)

จึงถูกพิจารณาโดยนักเศรษฐศาสตร์ว่าเป็นรูปแบบของการอุดหนุนที่เป็นการบิดเบือนตลาดมากที่สุดโดยผ่านนโยบายของรัฐ ซึ่งถือเป็นการอุดหนุนที่มากที่สุดโดยเฉพาะอย่างยิ่งการอุดหนุนด้านการเกษตร

2.1.4 เงินอุดหนุน (Subsidy)

จากการแบ่งประเภทของการอุดหนุนในหัวข้อก่อนหน้าจะเห็นได้ว่าเงินอุดหนุนเป็นรูปแบบหนึ่งของการให้การอุดหนุน ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงความหมายและลักษณะของเงินอุดหนุน และประเภทของเงินอุดหนุน ดังต่อไปนี้

2.1.4.1 ความหมาย และลักษณะของเงินอุดหนุน

ศาลแห่งสหภาพยุโรปก็ได้กำหนดความหมายของการอุดหนุนไว้ในคำพิพากษา STEENKOLENMIJNEN v HIGH AUTHORITY (case 30/59) ไว้ดังนี้

“เงินอุดหนุน เป็นการจ่ายในรูปแบบของเงินสด หรือในรูปแบบอื่นโดยรัฐ ที่ทำขึ้นเพื่อสนับสนุนการกระทำบางประการ โดยเป็นประโยชน์ตอบแทนที่นอกเหนือไปจากการจ่ายเงินโดยผู้ซื้อ หรือผู้บริโภคสำหรับสินค้าหรือบริการซึ่งได้ทำขึ้น”¹⁵

นอกจากนี้ René van der Paardt (professor consumption taxes at the Faculty of Economics of the Erasmus University) ได้ให้คำนิยามของคำว่า เงินอุดหนุน ไว้ดังนี้

“เงินอุดหนุน หมายถึง รายจ่ายของรัฐบาลที่ทำขึ้นเพื่อประโยชน์สาธารณะ ซึ่งการให้การอุดหนุนดังกล่าวมีความสัมพันธ์ต่อกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจงของหน่วยงาน หรือองค์กรที่ได้รับการอุดหนุน และอยู่ภายใต้เงื่อนไขของสาธารณะ”¹⁶

จากคำนิยามดังกล่าวข้างต้น และเมื่อวิเคราะห์จากความหมายของการอุดหนุนที่ผู้เขียนได้อธิบายไว้ในหัวข้อก่อนหน้าจะเห็นได้ว่า เงินอุดหนุน เป็นรายจ่ายของรัฐอย่างหนึ่งที่เป็น การจ่ายโดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อสนับสนุนสินค้าหรือบริการบางอย่างเพื่อแบ่งเบาภาระของผู้ได้รับประโยชน์โดยตรงจากสินค้าหรือบริการนั้น

¹⁵Ben Terra and Julie Kajus, A Guide to the European Vat Directives Introduction to European Vat 2011 Volume 1, (The Netherlands : IBFD , 2011), p.708.

¹⁶Arendonk H. Van, Jansen Sjaak and Paardt R. Van Der, Vat in an EU and International Perspective, IBFD , 2011,p.137 .

อนึ่ง คำว่า เงินอุดหนุน ในที่นี้ ไม่ใช่ เงินอุดหนุน ที่มีความหมายเดียวกันกับ คำว่าเงินอุดหนุนตามหมวดงบประมาณในระบบราชการที่เรียกว่า “งบเงินอุดหนุน”¹⁷ ซึ่งมักเป็นการตั้ง หมวดงบประมาณเพื่อจ่ายค่าสมาชิก หรือ อุดหนุนการทำงานของสถาบันและองค์กรอิสระต่างๆ เป็น คนละเรื่องกัน อย่างไรก็ตาม เราสามารถพบการใช้จ่ายของรัฐในลักษณะเงินอุดหนุน (subsidy) อยู่ใน หลายหมวดงบประมาณในระบบราชการ ไม่ว่าจะเป็น งบดำเนินงาน งบเงินอุดหนุน และงบรายจ่ายอื่น

หลักในการพิจารณาว่าการใช้จ่ายของรัฐมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการให้เงิน อุดหนุน (Subsidy) หรือไม่ พิจารณาได้จากข้อสังเกตต่อไปนี้¹⁸

- ผู้บริโภคสินค้าหรือบริการ ไม่ได้เป็นผู้รับผิดชอบทั้งหมดในการจ่าย ค่าตอบแทนสินค้าหรือบริการนั้น
- หากผู้ผลิตสินค้าหรือผู้ให้บริการอยู่ในภาคเอกชน รัฐจะเข้ามามีบทบาทใน การใช้จ่ายค่าสินค้าหรือค่าบริการ โดยที่รัฐไม่ใช่ผู้รับสินค้า หรือบริการโดยตรง

นอกจากนี้ เงินอุดหนุนมีลักษณะที่แตกต่างจากของขวัญ หรือเงินบริจาคซึ่ง เป็นเงินที่ผู้ให้ให้โดยไม่หวังผลตอบแทน แต่เงินอุดหนุนที่ให้โดยรัฐ (public authority) นั้น เป็นการให้ ที่มีเงื่อนไขที่แน่นอน เงินอุดหนุนได้ถูกใช้เป็นเครื่องมือของนโยบายสาธารณะ การให้เงินอุดหนุนใน ลักษณะดังกล่าวจึงเป็นการแทรกแซงทางเศรษฐกิจของตลาดเสรี นอกจากนี้ เงินอุดหนุนต่างจากการ จ่ายเงินประกันความเสียหายที่ให้แก่โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐเพื่อชดเชยคู่สัญญา สำหรับความเสียหายที่ได้รับ เนื่องจากการกระทำที่ขัดด้วยกฎหมายหรือไม่ขัดด้วยกฎหมายของเจ้าหน้าที่รัฐ ในขณะที่เงินอุดหนุน ถูกจ่ายเพื่อสนับสนุนให้บรรลุเป้าหมายของนโยบายสาธารณะ

¹⁷ งบเงินอุดหนุน หมายถึง รายจ่ายที่กำหนดให้จ่ายเป็นค่าบำรุงหรือเพื่อช่วยเหลือ สนับสนุนการดำเนินงานของหน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญหรือหน่วยงานของรัฐซึ่งมิใช่ราชการ ส่วนกลางตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน หน่วยงานในกำกับของรัฐ องค์การ มหาชน รัฐวิสาหกิจ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สมาคม อภิบาล องค์กรระหว่างประเทศ นิติบุคคล เอกชนหรือกิจการอันเป็นสาธารณประโยชน์ รวมถึง เงินอุดหนุนงบประมาณมหากษัตริย์ เงินอุดหนุนการ ศาสนา และรายจ่ายที่สำนักงานงบประมาณกำหนดให้ใช้จ่ายในงบรายจ่ายนี้

¹⁸ สรุปรจาก โชติวุฒติ อินันตดา, “Subsidy Dilemma ตอนที่ 1 : เงินอุดหนุนจากรัฐ ยาใต้ปหรือยาสั่ง,” สืบค้นเมื่อวันที่ 5 เมษายน 2559,

<https://chotiawutti.wordpress.com/2014/10/19/subsidy>.

2.1.4.2 ประเภทเงินอุดหนุน

การแบ่งประเภทของเงินอุดหนุนนี้ผู้เขียนจะแบ่งตามแนวทางของสหภาพยุโรปที่ได้มีการจัดประเภทเงินอุดหนุน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการเปรียบเทียบในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้¹⁹

(1) เงินอุดหนุนปลอม (Pseudo subsidies)

เป็นการจ่ายเงินที่จ่ายโดยรัฐบาล หรือองค์กรของรัฐ (public entity) ภายใต้หัวข้อเงินอุดหนุน การจ่ายเงินดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดการจัดหาสินค้า หรือบริการ โดยสินค้าหรือบริการดังกล่าวจะถูกใช้หรือถูกบริโภคโดยองค์กรของรัฐเอง ยกตัวอย่างเช่น เงินอุดหนุนที่เทศบาลให้แก่สำนักงานเพื่อการตลาดและการโฆษณา เพื่อให้นำไปพัฒนาและบริหารการรณรงค์การโฆษณา เพื่อการประชาสัมพันธ์เมือง ซึ่งกรณีนี้จะเห็นว่าเงินอุดหนุนเป็นประโยชน์ตอบแทนสำหรับการประชาสัมพันธ์เมือง

(2) เงินอุดหนุนราคา (Price subsidies)

เงินอุดหนุนประเภทนี้มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับปริมาณสินค้าหรือบริการที่ถูกจำหน่ายโดยบริษัท สินค้าและบริการที่ได้รับเงินอุดหนุนจะไม่ได้ถูกจัดหาเพื่อสนับสนุนองค์กรของรัฐที่จ่ายเงินอุดหนุน แต่เพื่อบุคคลที่สาม (third party) ตัวอย่างเช่น เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่จ่ายให้กับผู้ขายส่งมันฝรั่งเพื่อตรึงราคาต่อกิโลให้ต่ำกว่าดัชนีราคาบริโภค ในกรณีที่เกิดผลผลิตตกต่ำ

(3) เงินอุดหนุนการขาดดุล หรือ เงินอุดหนุนที่เป็นทุน (Deficit or budget subsidies)

เงินอุดหนุนประเภทนี้ถูกจัดหาให้กับบริษัท หรือองค์กรตามกฎหมายเพื่อให้ความช่วยเหลือต่อกิจกรรมของบริษัท หรือองค์กร และกิจกรรมเหล่านี้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์ส่วนรวม ยกตัวอย่างเช่น เทศบาลให้การสนับสนุนโรงละครท้องถิ่นเนื่องจากประสบปัญหา

¹⁹Rene NG van der Paardt “Subsidies in the EU and Switzerland” ,
 Accessed October 23, 2015
 ,<http://www.empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/1999-6.pdf>.

การขาดทุน หรือการให้การสนับสนุนศูนย์ทางการแพทย์ เพื่อให้องค์กร หรือสถาบันเหล่านี้สามารถดำเนินกิจการได้ต่อไปอย่างต่อเนื่องเพื่อประโยชน์สาธารณะ

(4) เงินอุดหนุนเพื่อกระตุ้นกิจกรรม (Subsidies to stimulate activities)

เงินอุดหนุนประเภทนี้เป็นการให้เพื่อกระตุ้นการเพิ่มขึ้นของกิจกรรมบางกิจกรรม หรือยับยั้งกิจกรรมอื่น การทำให้เพิ่มขึ้นหรือลดลงของกิจกรรมก็เพื่อประโยชน์สาธารณะ หรือเพื่อประโยชน์ของบริษัทที่ได้รับเงินอุดหนุนด้วย แต่บางครั้งมันก็อาจเป็นไปได้ที่ตรงกันข้ามบริษัทที่ได้รับการอุดหนุนอาจล้มเลิกสิทธิที่ได้ให้ในนามของเงินช่วยเหลือของรัฐบาลก็ได้

(5) เงินอุดหนุนการเกษตร (Agricultural subsidies)

โดยหลักการแล้ว ชนิดของเงินอุดหนุนที่กล่าวมาทั้งหมดนั้น มีการให้แก่เกษตรกรด้วย ซึ่งการปฏิบัติทางภาษีมูลค่าเพิ่มอาจแตกต่างกันเมื่อเปรียบเทียบกับ การให้เงินอุดหนุนแก่ภาคส่วนอื่นๆ

2.1.5 ผลกระทบของการอุดหนุนในทางเศรษฐศาสตร์

2.1.5.1 การอุดหนุนกับภาวะของตลาด

ในทางเศรษฐศาสตร์ การอุดหนุนจะมีความจำเป็นในกรณีตลาดเกิดความล้มเหลว (Market Failure) ซึ่งทำให้เกิดความแตกต่างระหว่างราคาที่เป็นจริง (Actual price) กับราคาที่ทำให้เกิดสวัสดิการทางสังคมสูงสุด (Socially Optimal price) รัฐก็สามารถเข้าแก้ไขโดยการแทรกแซงกลไกด้านการตลาด โดยการให้การอุดหนุน อาจเป็นการให้เงินอุดหนุนทางตรง หรือการใช้มาตรการทางภาษี โดยการอุดหนุนดังกล่าวจะทำให้เป็นการช่วยเพิ่มสวัสดิการทางเศรษฐกิจให้ดียิ่งขึ้น แต่เมื่อใดก็ตามที่ตลาดไม่ได้เกิดความล้มเหลว หากแต่อยู่ในภาวะการแข่งขันที่สมบูรณ์ตามวิถีทางอยู่แล้ว (Perfect competition) การแทรกแซงตลาดด้วยการอุดหนุนหรือภาษีจะกลายเป็นความล้มเหลวทางตลาดเสียเอง เนื่องจากก่อให้เกิดการกระทำที่ไม่มีประสิทธิภาพ และส่งผลให้สวัสดิการโดยรวมลดลงเพราะฉะนั้น รัฐควรให้ความสำคัญกับภาวะของตลาด (Market Condition) เพราะมันมีส่วนสำคัญต่อสวัสดิการของประชาชนโดยรวม จะเห็นได้ว่าการให้การอุดหนุนมีผลต่อการแก้ไขปัญหาภาวะการล้มเหลวของตลาด

โดยองค์การการค้าโลกได้เสนอตัวอย่างของการอุดหนุนที่มีผลต่ออภภาวะของตลาดไว้สองประการ ได้แก่

(1) การประหยัดต่อขนาด (Economies of Scale)

การที่ผู้ผลิตเริ่มต้นการลงทุนในช่วงแรก ในอุตสาหกรรมบางประเภท จำเป็นต้องใช้ต้นทุนที่สูง เช่น อุตสาหกรรมยา อุตสาหกรรมยานยนต์ ต้องมีการลงทุนเพื่อการวิจัยและการพัฒนา หรือการลงทุนในทรัพย์สินคงที่ เช่น การลงทุนในเครื่องจักร หรือการลงทุนในเทคโนโลยีขั้นสูง ซึ่งมีความจำเป็นที่ต้องใช้ต้นทุนที่สูงเพื่อเข้าสู่ตลาด การใช้ต้นทุนสูงก่อให้เกิดภาวะที่สูงที่ผู้ผลิตจะต้องแบกรับ และส่งผลให้ราคาของสินค้าสูงขึ้นจนผู้บริโภคไม่สามารถจ่ายได้ หากตั้งราคาสินค้าต่ำลงมากก็อาจทำให้ขาดทุน ดังนั้น ในกรณีเช่นนี้ก็อาจทำให้เกิดภาวะที่ผู้ผลิตไม่มีใครกล้าลงทุนเพราะกลัวปัญหาเรื่องต้นทุนที่สูง สุดท้ายก็ทำให้ผู้บริโภคไม่สามารถที่จะมีสินค้าสำหรับบริโภคได้ ส่งผลให้อุตสาหกรรมในประเทศไม่เกิดการพัฒนา และทำให้สวัสดิการของผู้บริโภคลดลง

ดังนั้น รัฐจึงมีความจำเป็นต้องให้การอุดหนุนในช่วงต้นแก่อุตสาหกรรมนั้น ๆ เพื่อให้เกิดการผลิตสินค้าออกสู่ตลาด เพื่อให้เกิดสวัสดิการแก่ผู้บริโภคและเพื่อให้เกิดการพัฒนา เมื่อเอกชนมีการผลิตสินค้าออกสู่ตลาดมากขึ้นก็จะทำให้เกิดความรู้ความชำนาญ และสามารถผลิตได้ในปริมาณมากที่มากขึ้น ทำให้สามารถลดต้นทุนลงได้ และตั้งราคาที่ต่ำลง และไม่ต้องพึ่งพาการอุดหนุนอีกต่อไป

(2) ผลกระทบภายนอก (Externalities)

ในกรณีนี้การอุดหนุนจะเข้ามาบิบบบาทในการทำให้เป็นตัวกระตุ้น ในกรณีที่เกิดผลกระทบภายนอกเชิงบวก (Positive Externalities) ที่มีการผลิตหรือบริโภคน้อยกว่าปริมาณที่ทำให้เกิดสวัสดิการทางสังคมสูงสุด ให้มีการผลิตหรือบริโภคน้อยเกินไป

ตัวอย่างได้แก่ การวิจัย และการพัฒนาเพื่อสิ่งแวดล้อมซึ่งสร้างผลกระทบภายนอกเชิงบวกโดยเป็นการทำให้สิ่งแวดล้อมดีขึ้น การที่สิ่งแวดล้อมดีขึ้นจะกลายเป็นสินค้าสาธารณะและแพร่ผลประโยชน์ไปยังผู้ที่ไม่ได้ทำการวิจัย และพัฒนา แต่อย่างไรก็ตาม การที่ต้นทุนทั้งหมดเป็นภาระตกอยู่กับผู้วิจัยและพัฒนา ด้วยกลไกตลาดแบบนี้จะทำให้ผู้วิจัยและพัฒนาไม่สามารถทำวิจัยไปสู่ระดับที่ทำให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อสังคมได้ ในกรณีนี้รัฐจึงต้องเข้ามาให้การอุดหนุนการวิจัย

ดังกล่าวเพื่อส่งเสริมให้เกิดการวิจัย และมีการพัฒนา ทำให้เกิดประโยชน์แพร่หลายต่อไปยังสังคมส่วนอื่นมากขึ้น²⁰

2.1.5.2 ผลของการให้เงินอุดหนุนประเภทต่าง ๆ ต่อราคาตลาด

สำหรับกรณีของเงินอุดหนุนปลอม (Pseudo Subsidies) นั้น เป็นเงินอุดหนุนที่ผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการได้รับจากการขายสินค้า หรือให้บริการแก่หน่วยงานรัฐบาล ดังนั้นเงินอุดหนุนจึงเป็นราคาสำหรับการบริโภคสินค้า หรือบริการของหน่วยงานของรัฐบาล (governmental entities)

มีความแตกต่างระหว่าง เงินอุดหนุนราคา (Price Subsidies) สำหรับสินค้าบริโภค และเงินอุดหนุนประเภทอื่น กล่าวคือ ในกรณีของเงินอุดหนุนราคาที่รัฐบาลให้การอุดหนุนเพื่อที่จะทำให้ราคาของสินค้าที่ขาดแคลนลดลง (เช่น ในกรณีที่เกิดเนื่องจากการเก็บเกี่ยวผลผลิตตกต่ำ) จะมีผลกระทบต่อราคาตลาด แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับเงินอุดหนุนที่ไม่มีความเชื่อมโยงโดยตรงต่อปริมาณสินค้า จะไม่มีผลกระทบต่อราคาตลาดของสินค้า ตัวอย่างเช่น ในกรณีของเงินอุดหนุนที่ให้เพื่อกระตุ้นงานวิจัยสำหรับยาใหม่ ราคาของยาเมื่อถูกพัฒนา และยอมรับให้สามารถขายได้ จำนวนเงินอุดหนุนที่ได้รับก็แทบจะไม่มีผลกระทบต่อราคาของยาดังกล่าวเลย ถ้ามีความต้องการอย่างมากสำหรับยาตัวใหม่และไม่มีทางเลือกอื่น ราคาตลาดก็จะถูกตั้งขึ้นตามความต้องการของผู้บริโภค และไม่ขึ้นอยู่กับราคาแท้จริงของผลิตภัณฑ์ ถ้าเราสามารถถูกทำให้สูงมาก แต่สิ่งนี้จะดึงดูดคู่แข่งให้เข้ามาในตลาดและพัฒนาตัวอื่น ๆ เพื่อเป็นทางเลือกให้แก่ผู้บริโภค ซึ่งจะนำไปสู่ราคาตลาดที่ต่ำลง

เงินอุดหนุนขาดดุล (Deficit Subsidies) หรือเงินอุดหนุนที่ให้เป็นก้อน (Lump-sum subsidies) อาจจะมีผลกระทบต่อราคาตลาดของสินค้า หรือราคาการให้บริการ ซึ่งถูกจัดหาโดยวิสาหกิจที่ได้รับเงินอุดหนุน ยกตัวอย่างเช่น โรงละครที่ได้รับเงินอุดหนุนอย่างสม่ำเสมอจากเทศบาลสามารถคำนวณค่าธรรมเนียมในการเข้าชมการแสดงได้ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น อย่างไรก็ตาม ในกรณีนี้โรงละครก็พยายามที่จะดำเนินการให้เกิดกำไรมากที่สุด หรือขาดทุนน้อยที่สุดเช่นเดียวกันด้วย

²⁰ จูติกร ดำรงค์พานิช, อ่างแล้วเชิงอรรถที่, น. 10-11.

เพราะฉะนั้นค่าธรรมเนียมในการเข้าชมสำหรับการแสดงที่แตกต่างกันจึงขึ้นอยู่กับความพึงพอใจของผู้ชม

อย่างไรก็ตาม บางการแสดงก็ไม่สามารถที่จะดึงดูดผู้ชมได้เป็นจำนวนมาก ประกอบกับต้นทุนคงที่ และค่าใช้จ่ายในการดำเนินการผลิตของบริษัทโรงละครค่อนข้างสูง การขาดทุนจึงเกิดขึ้นเป็นปกติโดยไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ดังนั้น ถ้าเทศบาลต้องการรักษาโรงละครไว้ให้รอด เทศบาลจึงต้องให้การอุดหนุนการขาดทุน เพราะฉะนั้นเงินอุดหนุนจึงไม่ได้เป็นส่วนประกอบของราคาค่าเข้าชมที่สูง แต่เงินอุดหนุนเป็นรายได้จากการดำเนินการของโรงละคร²¹

2.1.6 ขอบเขตในการให้การอุดหนุนโดยรัฐ

แม้ว่าการอุดหนุนจะมีผลเป็นการแทรกแซงระบบเศรษฐกิจ แต่อย่างไรก็ตาม รัฐก็ยังคงมีความจำเป็นที่จะต้องให้ความช่วยเหลือแก่เอกชนอยู่ เพื่อสนับสนุนให้บางวิสาหกิจสามารถที่จะอยู่ในระบบเศรษฐกิจต่อไปได้ ดังนั้น การให้ความช่วยเหลือของรัฐนั้นจึงควรที่จะมีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสม จะกำหนดว่าสถานการณ์ใดที่รัฐนั้นสามารถเข้าแทรกแซงได้หรือไม่ได้ มิฉะนั้นแล้วหากรัฐได้ให้ความช่วยเหลือแก่เอกชนโดยไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอน ก็ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่เอกชนรายอื่น ๆ ด้วย ไม่เพียงเฉพาะกับเอกชนด้วยกันภายในประเทศแต่ยังรวมถึงเอกชนต่างประเทศที่ลงทุนในประเทศนั้นๆ อีกด้วย โดยท้ายที่สุดแล้วอาจก่อให้เกิดข้อพิพาทระหว่างรัฐก็ได้ สำหรับประเทศไทยนี้มีการให้ความช่วยเหลือแก่เอกชนหลายประการโดยผ่านทางนโยบายต่างๆ ของรัฐ เช่น การคืนภาษีสำหรับรถยนต์คันแรก การส่งเสริมการลงทุน การให้การอุดหนุนโดยรัฐต่อโครงการต่างๆ เป็นต้น ซึ่งนโยบายเหล่านี้ย่อมมีผลกระทบต่อการแข่งขันทางการค้าไม่มากนักอย่างแน่นอน หากพิจารณาหลักลงไปละเอียดแล้วจะเห็นได้ว่าการให้ความช่วยเหลือของประเทศไทยนั้น มีทั้งกรณีเป็นความช่วยเหลือที่รัฐสามารถให้ความช่วยเหลือได้และกรณีที่รัฐไม่สามารถให้ความช่วยเหลือได้หา แต่สำหรับประเทศไทยนั้นก็ยังไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนว่าหากรัฐต้องการที่จะให้ความช่วยเหลือแก่เอกชนนั้นควรจะมีหลักเกณฑ์

²¹Rene NG van der Paardt “Subsidies in the EU and Switzerland” ,
 Accessed October 23, 2015 ,
<http://www.empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/1999-6.pdf>.

ไต่บ้าง ด้วยเหตุนี้รัฐจึงอาจให้ความช่วยเหลือเพื่อเอื้อประโยชน์แก่เอกชนบางกลุ่ม โดยที่ไม่สามารถตรวจสอบถึงความชอบด้วยกฎหมายในเรื่องนั้นๆ ได้เลย โดยท้ายที่สุดแล้วผู้ที่เสียประโยชน์นั้นก็คือประชาชนทุกคนที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเพราะรายได้ของรัฐย่อมสูญหายไปจากจำนวนที่ควรจะได้รับเพื่อนำมาพัฒนาประเทศ นอกจากนี้แล้วก็ยังสามารถส่งผลกระทบต่อประเทศไทยที่จะต้องถูกฟ้องต่อศาลในระดับสากลก็เป็นได้ ดังเช่น คดีฟิลลิป มอร์ริส²² เป็นต้น และประกอบกับที่ประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน เรื่องการให้ความช่วยเหลือโดยรัฐ (State aid) จึงควรมีการศึกษาเพื่อเป็นแนวทางแก่ประเทศไทยและประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนในการวางแนวทางการให้ความช่วยเหลือโดยรัฐที่เหมาะสมอีกด้วย

ในกรณีนี้จะศึกษาแนวทางการให้ความช่วยเหลือโดยรัฐจากหลักเกณฑ์เรื่อง “การให้ความช่วยเหลือโดยรัฐ” (State aid) ที่ปรากฏในสนธิสัญญาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของสหภาพยุโรป (Treaty on the Functioning of the European Union-TFEU) และ การอุดหนุนของรัฐที่ขัดต่อความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (SCM) เพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการให้การอุดหนุนโดยรัฐที่เหมาะสมต่อไป

2.1.6.1 ขอบเขตการให้ความช่วยเหลือโดยรัฐ (State aid) ตามสนธิสัญญาบทบาทหน้าที่ของสหภาพยุโรป (Treaty on the Functioning of the European Union-TFEU)

การให้ความช่วยเหลือโดยรัฐหรือ State Aids นั้น มาตรา 107 (1) ของสนธิสัญญาบทบาทหน้าที่ของสหภาพยุโรป ได้วางหลักของความไม่สอดคล้องของตลาดภายใน ที่เป็น การให้ความช่วยเหลือโดยรัฐที่ไม่เหมาะสมว่าหมายถึง การช่วยเหลือใด ๆ จากรัฐสมาชิกหรือการให้ความช่วยเหลือผ่านทางทรัพยากรของรัฐในรูปแบบใด ๆ ก็ตามที่เป็นการบิดเบือนหรือถูกทำให้บิดเบือน

²² DISPUTE SETTLEMENT: DISPUTE DS371 Thailand — Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines กรณีละเมิดต่อพันธกรณีที่ประเทศไทยมีต่อองค์การการค้าโลก (WTO) ในการปฏิบัติตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

โดยการให้สิทธิพิเศษบางประการเกี่ยวกับการดำเนินการทางธุรกิจหรือการผลิตของสินค้าบางอย่างที่มีผลกระทบต่อการค้าขายระหว่างรัฐสมาชิก²³

อย่างไรก็ตามสนธิสัญญายังได้กล่าวถึงข้อยกเว้นสำหรับข้อห้ามโดยทั่วไปเกี่ยวกับการช่วยเหลือของรัฐ มาตรา 107 (2) ได้ทำรายการของประเภทความช่วยเหลือที่คิดว่าสอดคล้องกับการตลาดภายใน ดังนี้

ก. การให้ความช่วยเหลือที่มีลักษณะทางสังคมที่ให้แก่ผู้บริโภคแต่ละคน ภายใต้เงื่อนไขที่ว่าความช่วยเหลือดังกล่าวให้โดยไม่มีการแบ่งแยกแหล่งที่มาของผลิตภัณฑ์²⁴

ข. ความช่วยเหลือเพื่อทำบรรเทาความเสียหายจากภัยธรรมชาติหรือเหตุสุดวิสัย²⁵

²³ “ Save as otherwise provided in the Treaties, any aid granted by a Member State or through State resources in any form whatsoever which distorts or threatens to distort competition by favouring certain undertakings or the production of certain goods shall, in so far as it affects trade between Member States, be incompatible with the internal market.” ...

²⁴ “ (a) aid having a social character, granted to individual consumers, provided that such aid is granted without discrimination related to the origin of the products concerned” ...

²⁵ “(b) aid to make good the damage caused by natural disasters or exceptional occurrences”

ค. ความช่วยเหลือที่ให้สิทธิต่อเศรษฐกิจในบางบริเวณของประเทศเยอรมัน ซึ่งมีผลกระทบโดยการแบ่งของเยอรมันซึ่งสอดคล้องกับตลาดภายใน และไม่ถือเป็นการช่วยเหลือของรัฐที่ต้องห้าม²⁶

มาตรา 107 (3) ได้กำหนดรายการเกี่ยวกับความช่วยเหลือที่คณะกรรมการอาจประกาศให้สอดคล้องกับการตลาดภายใน ดังนี้

ก. ความช่วยเหลือที่เป็นการอำนวยความสะดวกต่อการพัฒนากิจกรรมทางเศรษฐกิจบางประการ หรือบริเวณทางเศรษฐกิจบางแห่ง โดยที่ความช่วยเหลือดังกล่าวต้องไม่เป็นไปในทางที่กระทบต่อเงื่อนไขของผลประโยชน์โดยทั่วไป²⁷

ข. การช่วยเหลือนี้เพื่อเป็นการส่งเสริมการดำเนินงานของโครงการที่สำคัญเพื่อประโยชน์ร่วมกันของยุโรป หรือเพื่อเยียวยาการแทรกแซงทางเศรษฐกิจที่รุนแรงของรัฐสมาชิก²⁸

²⁶ ... “(c) aid granted to the economy of certain areas of the Federal Republic of Germany affected by the division of Germany, in so far as such aid is required in order to compensate for the economic disadvantages caused by that division. Five years after the entry into force of the Treaty amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, the Council, acting on a proposal from the Commission, may adopt a decision repealing this point.”

²⁷ ... “(a) aid to facilitate the development of certain economic activities or of certain economic areas, where such aid does not adversely affect trading conditions to an extent contrary to the common interest.” ...

²⁸ ... “(b) aid to promote the execution of an important project of common European interest or to remedy a serious disturbance in the economy of a Member State”

ค. การช่วยเหลือเพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่การพัฒนากิจกรรมทางเศรษฐกิจบางประการหรือขอบเขตของเศรษฐกิจบางประการ ซึ่งการช่วยเหลือนั้นจะต้องไม่ทำให้เกิดผลกระทบต่อเงื่อนไขในการค้าขายอันจะเป็นอุปสรรคต่อปัจจัยพื้นฐานโดยรวม²⁹

ง. การช่วยเหลือเพื่อส่งเสริมการอนุรักษ์วัฒนธรรมและมรดกซึ่งการช่วยเหลื่อดังกล่าวนั้นจะไม่กระทบต่อเงื่อนไขการค้าและการแข่งขันในสหภาพ³⁰

จ. การการช่วยเหลืออื่นๆที่อาจกำหนดขึ้นโดยสภา ตามข้อเสนอของคณะกรรมการ ซึ่งจะทำให้เรื่องดังกล่าวสอดคล้องกับตลาดภายใน³¹

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นหากความช่วยเหลือจากรัฐที่มีลักษณะเป็นการเอื้อประโยชน์ และทำให้เกิดการบิดเบือนของตลาดซึ่งไม่สอดคล้องกับตลาดภายในตามมาตรา 107 (1) นั้น การให้ความช่วยเหลือโดยรัฐนั้นจะไม่สามารถมีได้ เว้นแต่ความช่วยเหลือโดยรัฐนั้นจะเข้าเงื่อนไข และข้อยกเว้นตามที่กล่าวไว้ตามมาตรา 107 (2) และ (3) และต่อไปนี้จะเป็นการอธิบายถึงหลักเกณฑ์ตามมาตรา 107 (1) โดยจะอธิบายเชื่อมโยงกับการให้ความช่วยเหลือโดยใช้มาตรการทางภาษีด้วย

²⁹ ... “(c) aid to facilitate the development of certain economic activities or of certain economic areas, where such aid does not adversely affect trading conditions to an extent contrary to the common interest.”..

³⁰ ...“(d) aid to promote culture and heritage conservation where such aid does not affect trading conditions and competition in the Union to an extent that is contrary to the common interest.”...

³¹ ...“(e) such other categories of aid as may be specified by decision of the Council on a proposal from the Commission.”

จากมาตรา 107 (1) ในการพิจารณาว่า มาตรการใดเข้าข่ายเป็นความช่วยเหลือโดยรัฐที่มีลักษณะเป็นการต้องห้ามนั้น จะต้องพิจารณาตามหลักการ 4 ประการ ดังนี้

(1) ต้องมีการแทรกแซงโดยรัฐหรือโดนผ่านทางทรัพยากรของรัฐ

(2) การแทรกแซงต้องมีแนวโน้มที่จะมีผลกระทบระหว่างรัฐสมาชิก

(3) ต้องมีการโต้เถียงอย่างเป็นทางการเกี่ยวกับข้อได้เปรียบของผู้รับ การให้ความช่วยเหลือต้องทำให้ผู้รับเกิดความได้เปรียบ (เป็นการเลือกปฏิบัติ) และ

(4) ต้องเป็นการบิดเบือน หรือคุกคามจนทำให้เกิดการแข่งขันที่บิดเบือน

(1) ต้องมีการแทรกแซงโดยรัฐหรือโดนผ่านทางทรัพยากรของรัฐ

ผลประโยชน์นั้นต้องให้โดยรัฐหรือผ่านทรัพยากรของรัฐอาจจะให้ในรูปแบบของการให้เงินทุนโดยตรง หรืออาจให้ในรูปแบบของยกเว้นการจัดเก็บภาษีของรัฐ ซึ่งการสูญเสียรายได้ทางภาษีดังกล่าวให้ถือว่าเป็นความช่วยเหลือโดยผ่านทางทรัพยากรของรัฐในรูปของการใช้จ่ายงบประมาณก็ได้ นอกจากนี้ หลักเกณฑ์นี้ยังสามารถประยุกต์ใช้กับความช่วยเหลือจากส่วนภูมิภาคหรือส่วนท้องถิ่นในรัฐสมาชิก นอกจากนี้การสนับสนุนของรัฐอาจมีได้มากขึ้นผ่านทางกระบวนการการออกกฎหมาย หรือข้อบังคับของฝ่ายปกครองโดยเจ้าพนักงานภาษีผู้มีอำนาจ

(2) การแทรกแซงต้องมีแนวโน้มที่จะมีผลกระทบต่อการค้าระหว่างรัฐ

สมาชิก

ตามข้อ 107 ของสนธิสัญญาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของสหภาพยุโรป ได้กำหนดว่าความช่วยเหลือในการดำเนินกิจการบางอย่างหรือในการผลิตของสินค้าบางประเภท ก่อให้เกิดผลกระทบต่อการแข่งขันและการค้าระหว่างรัฐสมาชิก หลักเกณฑ์นี้สันนิษฐานว่า ผู้ได้รับประโยชน์จากการใช้มาตรการการดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับธุรกิจ โดยไม่คำนึงถึงสถานะตามกฎหมาย หรือวิธีการเงินของผู้รับประโยชน์ ซึ่งในเรื่องนี้ได้มีคำพิพากษาบรรทัดฐานวางหลักว่าจุดประสงค์

ของข้อ 107 นี้ คือการค่าได้รับผลกระทบถ้าบริษัทผู้รับผลประโยชน์ดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการค้าระหว่างรัฐสมาชิก หากพบว่าความช่วยเหลือทำให้สถานะของบริษัทมั่นคงขึ้นเมื่อเทียบกับบริษัทอื่นซึ่งเป็นผู้แข่งขันในการค้าภายในก็เพียงพอที่จะสรุปได้ว่าการค้าภายในได้รับผลกระทบ ไม่ว่าจะข้อเท็จจริงที่ว่าความช่วยเหลือจะมีมากหรือน้อยเพียงใด หรือมีปริมาณผู้รับประโยชน์ที่พอสมควร หรือส่วนแบ่งการตลาดตลาดของประเทศเหล่านั้นมีปริมาณเล็กน้อยเพียงใดก็ตาม หรือแม้แต่ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้รับประโยชน์ไม่ดำเนินการส่งออก หรือมีส่งออกผลผลิตออกภายนอกก็ตาม ก็ไม่สามารถเปลี่ยนข้อสรุปนี้ไปได้

สิ่งที่ตามมาก็คือ ประการแรกไม่มีจุดเริ่มต้นหรืออัตราร้อยละขั้นต่ำซึ่งอาจพิจารณาได้ว่า การค้าระหว่างรัฐสมาชิกไม่ได้รับผลกระทบ ประการที่สอง ความช่วยเหลือสามารถส่งผลกระทบต่อรัฐสมาชิก แม้ว่าผู้รับประโยชน์จะดำเนินกิจการเฉพาะในส่วนท้องถิ่นหรือส่วนภูมิภาค และไม่เกี่ยวข้องกับการค้าข้ามเขตแดน ผลของความช่วยเหลือคือธุรกิจที่ดำเนินต่อไปโดยผู้รับประโยชน์อาจถูกรักษาไว้หรือทำให้เพิ่มขึ้นด้วยเหตุที่ว่า การดำเนินกิจการที่ขยายออกไปในรัฐสมาชิกอื่นมีโอกาสน้อยในการได้รับส่วนแบ่งทางการตลาดของรัฐสมาชิก ประการสุดท้าย ในการที่มาตรการใดจะถูกพิจารณาว่าเป็นการช่วยเหลือ ก็พิจารณาเพียงแต่ว่ามาตรการดังกล่าวมีศักยภาพเพียงพอที่จะส่งผลร้ายแรงต่อการค้าระหว่างรัฐสมาชิกแล้วโดยไม่จำเป็นต้องให้ผลกระทบที่แท้จริงเกิดขึ้น

(3) ผลประโยชน์ของผู้รับ—โดยการเลือกปฏิบัติ

มาตรา 107 ของสนธิสัญญาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของสหภาพยุโรป ได้วางหลักว่ามาตรการดังต่อไปนี้ไม่สอดคล้องกับตลาดภายใน หากความช่วยเหลือใดก็ตามที่ให้โดยรัฐสมาชิก หรือโดยผ่านทรัพยากรของรัฐในรูปแบบใดก็ตามซึ่งบิดเบือน หรือข่มขู่คุกคาม เพื่อที่จะทำให้เกิดการแข่งขันที่บิดเบือนเป็นไปโดยการสนับสนุนการดำเนินการทางธุรกิจบางประการ หรือการผลิตสินค้าบางชนิด จนกระทั่งทำให้เกิดผลกระทบทางการค้าระหว่างรัฐสมาชิก

ประการแรก มาตรการที่ต้องหาหรือกันในเรื่องผู้ที่ได้รับข้อได้เปรียบ ซึ่งช่วยบรรเทาพวกเขาจากค่าธรรมเนียมซึ่งปกติต้องแบกรับอยู่ในค่าใช้จ่ายของพวกเขา ข้อได้เปรียบนี้อาจมีขึ้นโดยการลดภาระทางภาษีของบริษัทในหลายทางด้วยกัน ประกอบด้วย

- การลดฐานภาษี (เช่น การหักค่าใช้จ่ายพิเศษ การหักค่าเสื่อมแบบพิเศษหรือโดยอัตราเร่ง หรือการบวกกลับของเงินสำรองในงบดุล)
 - การลดจำนวนภาษีทั้งหมด หรือบางส่วน (เช่น การยกเว้น หรือเครดิตภาษี)
 - การเลื่อน การยกเลิก หรือจัดตารางพิเศษให้กับหนี้ทางภาษี
- ประการที่สอง มาตรการต้องเป็นสิ่งที่เลือกปฏิบัติ หรือระบุโดยเฉพาะเจาะจงว่ามาตรการดังกล่าวช่วยเหลือการดำเนินการธุรกิจบางประการ หรือการผลิตสินค้าบางชนิด ข้อได้เปรียบในการเลือกปฏิบัติที่เกี่ยวข้องในที่นี้ อาจจะได้รับจาก การยกเว้นในข้อกำหนดทางภาษีโดยการออกกฎหมาย กฎ ข้อบังคับ หรือคำสั่ง หรือจากการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในทางปฏิบัติบางประการ

อย่างไรก็ตามลักษณะของการเลือกปฏิบัติบางประการอาจถูกทำให้ถูกต้องโดยอ้าง “มาตรการของระบบตามธรรมชาติหรือลักษณะทั่วไปของระบบ” (the nature or general scheme of the system) ซึ่งถ้าเป็นเช่นนั้นมาตรการดังกล่าวจะไม่ถูกพิจารณาในฐานะที่เป็นความช่วยเหลือภายใต้ความหมายของมาตรา 107 (1) ของสนธิสัญญาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของสหภาพยุโรป การเลือกปฏิบัติก็จะบรรลุผลได้อย่างง่ายดาย ถ้าข้อกำหนดของภาษีปล่อยให้มีการใช้ดุลยพินิจของฝ่ายปกครองในการที่จะให้สิทธิประโยชน์แก่การผลิตสินค้าบางชนิด หรือการดำเนินการทางธุรกิจบางอย่างถ้าเห็นว่าเป็นสิ่งที่เหมาะสม

อย่างไรก็ตามในการบังคับใช้ข้อ 107 (1) ของสนธิสัญญาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของสหภาพยุโรป เพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีได้นั้น หลักเกณฑ์ที่ถูกนำมาปรับใช้คือ วิธีการยกเลิก (Derogation Method) ซึ่งตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวการยกเลิกการเก็บภาษีก่อให้เกิดความช่วยเหลือโดยรัฐ ซึ่งการแยกแยะว่าสิ่งใดเป็นความช่วยเหลือโดยรัฐหรือไม่ต้องพิจารณาความแตกต่างระหว่างระบบภาษีแบบพิเศษกับแบบ “ธรรมดา”

(4) การบิดเบือน หรือการทำให้เกิดการแข่งขันที่บิดเบือน

ข้อ 107 ของสนธิสัญญาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของสหภาพยุโรป ต้องมีการบิดเบือนหรือการทำให้เกิดการแข่งขันที่บิดเบือน โดยการโดยการให้สิทธิประโยชน์แก่การดำเนินธุรกิจบางประการ หรือการผลิตสินค้าบางชนิด

การที่จะถือว่ามี การให้ความช่วยเหลือโดยรัฐเกิดขึ้นนั้น จะต้อง มีเงื่อนไขทั้งสิ้น 4 ประการตามที่ได้อธิบายไว้แล้วข้างต้น ซึ่งหากมาตรการที่ออกโดยรัฐไม่เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งแล้ว ก็ไม่ถือว่ามี การให้ความช่วยเหลือโดยรัฐที่บิดเบือนตลาดภายในเกิดขึ้น

นอกจากนี้สนธิสัญญาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของสหภาพยุโรป ยังได้วางหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดการบิดเบือนของตลาดโดยกำหนดไว้ในข้อ 116 ของสนธิสัญญาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของสหภาพยุโรป³² ซึ่งมีขั้นตอนในการพิจารณา ดังต่อไปนี้

- คณะกรรมการมีความเห็นว่าการบิดเบือนของตลาดที่ร้ายแรงต้องได้รับการกำจัด

- คณะกรรมการจะทำการปรึกษากับรัฐสมาชิกที่เกี่ยวข้อง

³² “Article 116 Where the Commission finds that a difference between the provisions laid down by law, regulation or administrative action in Member States is distorting the conditions of competition in the internal market and that the resultant distortion needs to be eliminated, it shall consult the Member States concerned.

If such consultation does not result in an agreement eliminating the distortion in question the European Parliament and the Council, acting in accordance with the ordinary legislative procedure, shall issue the necessary directives. Any other appropriate measures provided for in the Treaties may be adopted.”

-ในกรณีที่ไม่ได้ผลลัพธ์เป็นที่น่าพอใจ คณะกรรมการจะเสนอเรื่องต่อสภาเพื่อให้สภาออกคำสั่งที่จำเป็นโดยใช้เพียงมติเสียงข้างมาก

นอกจากนี้ตามข้อ 117 ของสนธิสัญญาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของสหภาพยุโรป³³ หากรัฐใดต้องการใช้บังคับมาตรการที่คาดว่าจะทำให้เกิดการบิดเบือนเกิดขึ้น รัฐสมาชิกจะต้องปรึกษาคณะกรรมการเพื่อขอคำแนะนำสำหรับมาตรการที่เหมาะสมเพื่อให้รัฐที่เกี่ยวข้องนำไปปรับใช้เพื่อป้องกันการบิดเบือน

จะเห็นได้ว่าสนธิสัญญาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของสหภาพยุโรป ได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการป้องกันความช่วยเหลือจากรัฐไว้ เพื่อไม่ให้เกิดการบิดเบือนตลาดภายในประชาคมเพื่อที่จะทำให้เกิดการแข่งขันโดยเสรีในระหว่างรัฐสมาชิก

³³ Article 117

1. Where there is a reason to fear that the adoption or amendment of a provision laid down by law, regulation or administrative action may cause distortion within the meaning of Article 116, a Member State desiring to proceed therewith shall consult the Commission. After consulting the Member States, the Commission shall recommend to the States concerned such measures as may be appropriate to avoid the distortion in question.

2. If a State desiring to introduce or amend its own provisions does not comply with the recommendation addressed to it by the Commission, other Member States shall not be required, pursuant to Article 116, to amend their own provisions in order to eliminate such distortion. If the Member State which has ignored the recommendation of the Commission causes distortion detrimental only to itself, the provisions of Article 116 shall not apply.”

2.1.6.2 การอุดหนุนของรัฐที่ขัดต่อความตกลงว่าด้วยการอุดหนุนและมาตรการตอบโต้ (SCM)

การอุดหนุนขัดต่อความตกลงต่อเมื่อเข้าเงื่อนไข 3 ประการ ประการแรก เป็นการอุดหนุนโดยเฉพาะเจาะจงต่อผู้ผลิต อุตสาหกรรม ภูมิภาค เพื่อการส่งออกหรือเพื่อทดแทนการนำเข้า ประการต่อมา ผู้ที่ได้รับการอุดหนุนจะต้องได้รับประโยชน์จากการอุดหนุนนั้น และประการสุดท้าย อุตสาหกรรมภายในประเทศผู้นำเข้าหรือส่งออกสินค้าได้รับความเสียหายจากการอุดหนุนนั้น

ดังนั้น หากการอุดหนุนนั้นเป็นการอุดหนุนต้องห้าม (Prohibited Subsidies/Red Light Subsidies) ซึ่งมีเป้าหมายเพื่อเพิ่มปริมาณการส่งออกหรือลดการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อมจะถือว่ามีความผิดทันที เนื่องจากทำให้อุตสาหกรรมภายในประเทศได้รับประโยชน์ในขณะที่อุตสาหกรรมประเทศอื่นเสียหายอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ในทางกลับกันหากการอุดหนุนนั้นไม่ก่อให้เกิดความเสียหายก็ไม่ถือว่ามีความผิดแต่อย่างใด ซึ่งเรียกว่าเป็นการอุดหนุนที่อาจถูกตอบโต้ได้ (Actionable Subsidies/Yellow Light Subsidies) อย่างไรก็ตาม การอุดหนุนบางประเภทสามารถทำได้ (Non-Actionable Subsidies/Green Light Subsidies) ได้แก่ ความช่วยเหลือด้านวิชาการ ความช่วยเหลือแก่ภูมิภาคที่เสียเปรียบ และความช่วยเหลือเพื่อส่งเสริมให้ปฏิบัติตามข้อบังคับด้านสิ่งแวดล้อม

2.2 แนวความคิดเกี่ยวกับภาษีการบริโภค

2.2.1 ลักษณะของภาษีการบริโภค

ภาษีที่เก็บจากการบริโภค เป็นภาษีประเภทที่เก็บโดยใช้มูลค่าหรือปริมาณของการบริโภคเป็นฐานในการจัดเก็บภาษี จัดเก็บในอัตราเดียวสำหรับการบริโภคสินค้าชนิดเดียวกัน (ไม่ว่าจะบริโภคมากหรือน้อย) โดยเก็บเป็นรายครั้งของการซื้อสินค้า (แต่อาจจะกำหนดให้ผู้ประกอบการผลิตหรือ

การค้ำนำเงินภาษีไปชำระแก่หน่วยงานจัดเก็บเป็นรายเดือน) อีกทั้ง ภาษีการบริโภคเป็นภาษีที่เก็บได้ง่าย เป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากผู้ขายหรือให้บริการ แต่ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงคือผู้บริโภค³⁴

ภาษีการบริโภค คือ ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภค ซึ่งการบริโภคตามความหมายของพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542 หมายถึง กิน (ใช้เฉพาะอาการที่ทำให้วงลำคองสู่กระเพาะ) บริโภคอาหาร ,เสพ ,ใช้สิ้นเปลือง เช่น บริโภคสมบัติ³⁵

2.2.2 ประเภทของภาษีการบริโภค

ภาษีที่เก็บจากการบริโภคที่สำคัญมีอยู่ 4 ประเภท คือ

2.2.2.1 ภาษีการใช้จ่าย (Expenditure Tax) เป็นเพียงแนวคิดทางวิชาการ มีลักษณะคล้ายกับวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่แทนที่จะให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงเงินได้ในรอบระยะเวลาหนึ่งๆ ก็ให้ยื่นแบบแสดงรายจ่ายแทน

2.2.2.2 ภาษีการขายทั่วไป (General Sales Tax) มีลักษณะสำคัญคือ จัดเก็บจากการขายสินค้า และบริการทุกชนิด และจัดเก็บในอัตราคงที่เท่ากันโดยไม่คำนึงถึงลักษณะของสินค้าเป็นสินค้าจำเป็น หรือสินค้าฟุ่มเฟือยและ มีการจัดเก็บอยู่ใน 5 รูปแบบหลัก คือ

- เก็บจากระดับการผลิต (Manufacturers' Sales Tax) ผู้ผลิตมีหน้าที่นำเงินภาษีชำระแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี ภาระภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการนำสินค้าออกจากโรงงานผลิตสินค้า หรือคลังสินค้าทัณฑ์บน และราคาที่ใช้เป็นฐาน คือ ราคาที่ผู้ผลิตขายออกจากโรงงาน

- เก็บจากระดับขายส่ง (Wholesale Sales Tax) หน้าที่ในการนำส่งเงินภาษีเป็นของผู้ขายส่ง ฐานภาษีได้แก่ราคาของผู้ขายส่งขายให้แก่ผู้ขายปลีก

³⁴ อรรถ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. กรุงเทพมหานคร : บริษัท ไทยวิจัย และ ฝึกอบรม จำกัด, 2548 , น. 123

³⁵ สุเมธ ศิริคุณโชติ ,“ภาษีการบริโภค” เอกสารประกอบการสอนวิชา ภาษีเพื่อการบริโภคมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปี 2555 (อัดสำเนา)

- เก็บจากระดับการขายปลีก (Retail Sales Tax) เป็นการเก็บภาษีที่ตรงตามหลักการการจัดเก็บภาษีบริโภคมากที่สุด เพราะจัดเก็บในระดับการขายปลีกซึ่งเป็นการขายให้กับผู้บริโภคโดยตรง ฐานภาษี คือราคาขายในระดับผู้ขายปลีก และผู้ขายปลีกมีหน้าที่ในการนำส่งภาษี

- เก็บทุกทอด (Turnover Tax) จัดเก็บจากผู้ที่ย้ายสินค้าทุกรายตั้งแต่ระดับผู้ผลิต ผู้ขายส่งทอดต่างๆ ผู้ขายปลีก จะมีการเก็บภาษีทุกครั้งที่ย้ายสินค้าเปลี่ยนมือ ราคาสินค้าที่จะใช้เป็นฐานภาษีใช้ราคาสินค้าที่เปลี่ยนมือแต่ละครั้ง

- เก็บในรูปภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-added Tax) เป็นการจัดเก็บภาษีการขายทั่วไปที่ตีที่สุด แต่ซับซ้อนมากที่สุด ผู้ผลิตและผู้ขายทุกคนทุกคนมีหน้าที่ในการชำระภาษี ฐานภาษีสำหรับผู้เสียภาษีแต่ละรายเท่ากับมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นจากผู้เสียภาษีแต่ละรายเท่านั้น

2.2.2.3 ภาษีการขายเฉพาะ (Specific Sales Tax หรือ Excises) หรือในประเทศไทยคือ ภาษีสรรพสามิต มีลักษณะดังนี้ คือ เรียกเก็บจากสินค้า หรือบริการชนิดใดชนิดหนึ่งซึ่งมีเหตุผลที่เหมาะสมที่ควรได้รับการภาษีเพิ่มขึ้นเป็นพิเศษ และอัตรา ภาษีการขายเฉพาะ สำหรับสินค้าแต่ละชนิดแตกต่างกันออกไป ตามเหตุผลความเหมาะสมของสินค้าแต่ละชนิด

2.2.2.4 อากรศุลกากร (Custom Duties) เป็นภาษีการบริโภคชนิดหนึ่งซึ่งเรียกเก็บจากสินค้าผ่านแดน มี 2 ลักษณะ คือ อากรขาเข้าเรียกเก็บจากสินค้านำเข้าประเทศ และอากรขาออกซึ่งเรียกเก็บจากสินค้าส่งออกจากประเทศ โดยอาจจัดเก็บตามราคาหรือปริมาณสินค้านำเข้าหรือส่งออก³⁶

2.2.3 ข้อความคิดบางประการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.2.3.1 ลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคทั่วไป โดยจัดเก็บจากกิจกรรมทางพาณิชย์ (commercial activity) ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอนการผลิตสินค้า หรือให้บริการ เนื่องจากเป็นภาษีที่เก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต และการจำหน่ายสินค้า และ

³⁶ อรรถ ธรรมโน, อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 1, น.126-160.

บริการ และผู้บริโภคเป็นผู้รับภาระ³⁷ หรือกล่าวได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมอยู่บนพื้นฐานของสมมติฐานเกี่ยวกับการผลักภาระภาษี โดยภาษีทางอ้อมจะถูกผลักภาระทั้งหมดไปยังผู้บริโภค โดยเป็นภาษีที่จูงใจให้เป็นภาระของผู้บริโภคคนสุดท้าย ไม่ใช่ปัญหาของผู้ประกอบการ³⁸ หลักการนี้ได้รับการยืนยันจากศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป (the European Court of Justice : ECJ) ว่า “หลักการพื้นฐานของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มคือ การมีความประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีจากผู้บริโภคทอดสุดท้ายเท่านั้น ในความเป็นจริงจึงไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (taxable person) ที่จะเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยตัวเอง เพียงแต่กฎหมายกำหนดหน้าที่ให้เมื่อมีความเกี่ยวข้องกับการผลิต และการให้บริการก่อนหน้าการจัดเก็บภาษี โดยไม่คำนึงถึงจำนวนของธุรกรรมที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากในแต่ละทอดผู้เสียภาษีมียุติหน้าที่จัดเก็บภาษีในนาม และแทนสรรพากร”³⁹

ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการบริโภค (consumption) ซึ่งคำว่า การบริโภค (consumption) จะต้องพิจารณาในแง่ของการใช้จ่าย (expenditure) เพื่อการบริโภค โดยภาระภาษีจะเกิดขึ้นในขณะที่ผู้บริโภคมีการใช้จ่าย และภาษีจะถูกเก็บจากบุคคลซึ่งเป็นผู้จ่ายเงิน กฎที่ควรนำมาใช้คือ การบริโภค=การใช้จ่าย (consumption=expenditure) ที่ทำให้เกิดผลผลิต (productive expenditure) เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มประสงค์ที่จะเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการบริโภคขั้นสุดท้ายเท่านั้น⁴⁰

³⁷ Alan Schenk and Oliver Oldman, Value Added Tax : A Comparative Approach, (New York : Cambridge University Press,2007),pp.16-17.

³⁸ ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, ภาษีมูลค่าเพิ่ม : ข้อความคิดและวิจารณ์, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์,2535),น.9.

³⁹ Case C-317/94 (Elida Gibbs) [1996] ECR I -5339 paras.19 and 22. , กิระเกียรติ พระทัย, “กิจกรรมทางเศรษฐกิจ”ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557),น.6.

⁴⁰ เฟิงอ้าง, น.7.

2.2.3.2 ขอบเขตบังคับใช้ของภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) บุคคล

บุคคลที่อยู่ในขอบข่ายของภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (taxable person) โดยกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มควรรวมบุคคลตามกฎหมายทั้งหมดซึ่งกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล⁴¹

(2) กิจกรรม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายหรือให้บริการที่กระทำในทางธุรกิจ(business)หรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจ(economic activity)โดยขอบเขตของคำว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจมีความกว้างกว่าขอบเขตของคำว่าธุรกิจ ซึ่งมีแนวโน้มที่จะหมายถึงเฉพาะกิจกรรมเพื่อหากำไร (profitable activity) ดังนั้น จึงควรจำกัดเฉพาะกิจกรรมที่มีลักษณะดังกล่าว โดยหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการแบ่งแยกคือ การขายหรือให้บริการต้องทำเพื่อประโยชน์หรือค่าตอบแทน ทำให้ตัดกิจกรรมที่ไม่ใช่ทางธุรกิจ(nonbusiness) ออกจากขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยผลดังกล่าว กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะกำหนดโดยชัดเจนว่า กิจกรรมทางเศรษฐกิจเท่านั้นที่อยู่ในขอบข่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจะมีนิยามอย่างไรนั้นย่อมแตกต่างกันไปตามกฎหมายของแต่ละประเทศ กฎหมายบางประเทศกำหนดให้การขายหรือการให้บริการต้องกระทำในฐานะส่วนหนึ่งของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หรือกิจกรรมทางธุรกิจของผู้ขายหรือให้บริการ หรือการกระทำในทางธุรกิจ ในขณะที่ประเทศอื่นๆกำหนดเพียงการขายหรือให้บริการที่กระทำโดยมีผู้มีหน้าที่เสียภาษีในกิจกรรมที่เสียภาษี (taxable supply)⁴²

อย่างไรก็ตาม กิจกรรมของรัฐบาลโดยทั่วไปย่อมไม่ถือเป็นกิจกรรมเศรษฐกิจที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากเป็นกิจกรรมของรัฐโดยแท้ในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับอำนาจหน้าที่ และกระทำในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชน (public authorities) แต่อย่างไรก็ตาม หากรัฐบาลมีการประกอบกิจการทางพาณิชย์ (commercial enterprises) อันได้แก่ การให้บริการของรัฐที่เป็นการ

⁴¹ David Williams, “Value-Added Tax,” in Victor Thuronyi (Ed.) Tax Law Design and Drafting (Volume 1), (Washington D.C : International Monetary Fund,1996) p.12.

⁴² กิระเกียรติ พระทัย, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 24,น.12-13.

แข่งขัน (Competitive Service) คือการจัดหาสินค้าหรือบริการต่างๆ ทำให้เกิดการแข่งขันกับภาคเอกชนหรือการดำเนินกิจกรรมที่เป็นระบบผูกขาดของรัฐ ราคาของการจัดหาสินค้าหรือบริการอาจถูกควบคุมหรือลดลง (subsidized) ซึ่งเป็นผลมาจากค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บจากบริการทำให้ไม่ได้เสือนอราคารจริงของบริการ ค่าจัดซื้อสินค้าหรือบริการถูกกำหนดปริมาณซึ่งอาจถูกเรียกเก็บจากวิสาหกิจภาคเอกชนได้ ตัวอย่างเช่น บริการต่างๆ ที่จัดหาไว้ ได้แก่ ไฟฟ้า ใอน้ำ แก๊สธรรมชาติ น้ำ โทรคมนาคม ไปรษณีย์ บริการขนส่งสาธารณะ ซึ่งการกระทำเหล่านี้อยู่ในขอบเขตของกิจกรรมที่อาจต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴³

ในแต่ละประเทศมีการจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมดังกล่าวแตกต่างกันโดยศาลแห่งยุโรปวางแนวว่า การแบ่งแยกระหว่างกิจกรรมของรัฐและเอกชนเป็นไปตามศาลภายในและระบบกฎหมายภายในที่ใช้บังคับกับองค์กรผู้ใช้อำนาจมหาชน (public authorities) นั้น ขณะที่กฎหมายของประเทศนิวซีแลนด์มีการบัญญัติไว้อย่างชัดเจนในมาตรา 6 (3) (c) แห่งกฎหมายว่าด้วยภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ.1985 ว่า กิจกรรมที่เสียภาษี (taxable activity) ไม่รวมถึงการกระทำทางนิติบัญญัติในฐานะสมาชิกรัฐสภา การกระทำทางตุลาการ และการกระทำทางบริหาร⁴⁴

(3) ดินแดน

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมที่มุ่งพิจารณาธุรกรรม (transaction) ที่เกิดขึ้น มากกว่าบุคคลผลกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ การพิจารณาในแง่ดินแดนคือในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มคือพิจารณาสถานที่ที่ธุรกรรมเกิดขึ้น ถ้าธุรกรรมเกิดขึ้นในรัฐใด การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะเกิดขึ้นในรัฐนั้น หากเป็นธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับประเทศอื่น จะต้องพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีต้นทาง (origin principle) และหลักการจัดเก็บภาษีปลายทาง (destination principle)⁴⁵

⁴³ ERNST & YOUNG, “Value Added Tax A Study on the application of VAT to the non-profit sector and Public Bodies,” (June 9, 1998), p.6,15.

⁴⁴ กิระเกียรติ พระทัย, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 24,น.14-15.

⁴⁵ David Williams ,supra note 26,p.8.

2.2.3.3 หลักความเป็นกลางทางภาษี

โดยทั่วไปภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่เป็นกลาง กล่าวคือ จะต้องพยายามไม่ให้เกิดการเก็บภาษีอากรมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาด เพื่อให้กลไกตลาดสามารถทำหน้าที่ในการจัดสรรทรัพยากรไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพ ตามปกติการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ เช่น การซื้อสินค้าและบริการ มักอาศัยการเปรียบเทียบต้นทุนที่เสีย กับประโยชน์ที่ได้รับ การจัดเก็บภาษีอากรที่มีลักษณะกระทบต่อกลไกตลาด ย่อมมีผลให้การตัดสินใจดังกล่าวมีความคลาดเคลื่อน ซึ่งตามหลักความเป็นกลาง ที่เป็นหลักภาษีอากรที่ดี ภาษีอากรไม่ควรจะมีผลกระทบต่อต้นทุน และประโยชน์ที่ได้ในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือไม่ทำให้ต้นทุนเสีย และประโยชน์ที่ได้สูงต่ำกว่าความเป็นจริง และไม่ควรมีเปลี่ยนแปลงแบบแผนการบริโภคของเอกชน⁴⁶

ในทางทฤษฎีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ในการตัดสินใจของผู้ประกอบการ หรือผู้บริโภค ควรถูกทำโดยปัจจัยทางเศรษฐกิจ (economic factor) ไม่ใช่เหตุผลทางภาษีอากร

ในที่นี้จะกล่าวถึงว่าภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจใน 2 ลักษณะ กล่าวคือมีความเป็นกลางทางด้านราคา (price neutrality) และความเป็นกลางทางการแบ่งสรร (distribution neutrality)

ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นกลางด้านราคา (price neutrality) เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เก็บโดยใช้อัตราเดียว ดังนั้น เหตุผลในการตัดสินใจซื้อของผู้บริโภค ควรขึ้นอยู่กับปัจจัยด้านราคาไม่ใช่ปัจจัยด้านภาษี นิยามคำว่าราคาควรหมายถึง ราคาหน่วยสุดท้าย (marginal price) ซึ่งหมายถึง ราคาที่จ่ายโดยผู้บริโภคที่เป็นต้นทุนรวมที่เพิ่มขึ้นต่อ 1 หน่วยของสินค้า หรือบริการที่เฉพาะเจาะจงนั้น ซึ่งจะเป็นราคาที่มีความเชื่อมโยงกับการขายสินค้า หรือบริการจริง และเป็นราคาที่ส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้บริโภคในการตัดสินใจซื้อ⁴⁷

⁴⁶ รังสรรค์ ธนะพรพรรณ, ทฤษฎีการภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2526), น. 44-46.

⁴⁷ ERNST & YOUNG supra note 28, p. 29.

ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นกลางทางการแบ่งสรร (distribution neutrality) คือ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่มีผลกระทบทำให้กลุ่มคนใด ได้เปรียบ หรือเสียเปรียบจากการจัดเก็บ ภาษี ซึ่งการมองเพียงมุมมองในด้านราคาเพียงอย่างเดียวอาจส่งผลกระทบต่อหลักการดังกล่าว ยกตัวอย่างเช่น รัฐบาลท้องถิ่นทำการให้บริการ โดยได้รับเงินทุนจากภาษีท้องถิ่น ซึ่งภาษีท้องถิ่นไม่ได้ รวมอยู่ในนิยามของค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น จึงไม่ต้องนำมาเสียภาษี ขณะที่ หากรัฐบาลท้องถิ่นจัดทำบริการอย่างเดียวกัน โดยคิดค่าธรรมเนียมจากผู้บริโภค กรณีนี้ ค่าธรรมเนียม ดังกล่าวดังกล่าวต้องนำมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งก่อให้เกิดความได้เปรียบแก่การให้บริการโดยการให้ เงินทุนจากภาษีท้องถิ่น เนื่องจากไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแม้จะเป็นการกระทำอย่างเดียวกัน อย่างไรก็ตาม หลักการดังกล่าวไม่ถูกละเมิดโดยการพิจารณาภาษีในด้านราคาเพียงแง่เดียว หากการให้การ ให้บริการซึ่งมีความได้เปรียบนี้ทำขึ้นทั่วประเทศ และผู้บริโภคทุกคนได้รับประโยชน์จากการกระทำ ดังกล่าว⁴⁸

นอกจากนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคและเป็นภาษีที่มีความ เป็นกลาง เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคอย่างเท่าเทียม โดย ผู้บริโภคต้องได้รับการปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอย่างเท่าเทียมกัน กล่าวคือ ผู้บริโภคแต่ละคนควรต้อง จ่ายภาษีตามระดับการบริโภคของเขา หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มควรมี ความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างปริมาณของการบริโภคกับภาระภาษีที่เกิดขึ้น⁴⁹

2.2.3.4 หลักความเป็นธรรมทางภาษี (tax equity)

การจัดเก็บภาษีอากรส่วนใหญ่เก็บตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The Principle of Relative Equity) หลักดังกล่าวนี้จำแนกเป็น 2 หลัก คือ หลักความสามารถในการชำระ ภาษี (The Ability to pay Principle) กับหลักผลประโยชน์ที่ได้ (The Benefit Principle)

หลักความสามารถในการชำระภาษี (The Ability to pay Principle)

แบ่งความเป็นธรรมออกเป็นสองกรณี คือ ความเป็นธรรมในแนวนอน(horizontal equity) และ

⁴⁸ibid, p.30.

⁴⁹ กิระเกียรติ พระทัย,อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 24, น.8.

ความเป็นธรรมในแนวดิ่ง(vertical equity) ซึ่งนักวิชาการภาษีอากรมักใช้แนวคิดนี้เป็นมาตรฐานในการวัดความเป็นธรรมของกฎหมายภาษี ดังนี้⁵⁰

ความเป็นธรรมในแนวระนาบ (horizontal equity) มีหลักว่า บุคคลในสถานการณ์เดียวกันควรจ่ายภาษีเป็นจำนวนเท่ากัน เช่น มีเงินได้หรือทรัพย์สินเป็นจำนวนเท่ากัน ภาระภาษีควรเท่ากัน อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีแม้มีจำนวนเงินได้เท่ากันแต่อาจมีภาระภาษีต่างกัน เพราะเงินได้จากทุนมักถูกเก็บภาษีต่ำกว่าเงินได้ประเภทอื่น การอธิบายหลักความเป็นธรรมในแนวระนาบนั้น ต้องให้ความสำคัญกับการพิจารณาว่าบุคคลนั้นๆ อยู่ในสถานการณ์เดียวกันอย่างแท้จริง เพื่อไม่ให้มีความแตกต่างในความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งกำหนดเงื่อนไข(condition)ว่าธุรกรรมหรือเงินได้รูปแบบใดจะเป็นปัจจัยที่ทำให้มีสถานการณ์แตกต่างกันอันทำให้มีภาระภาษีต่างกันนั้นเป็นเรื่องที่บางครั้งยากต่อการพิจารณา⁵¹

ความเป็นธรรมในแนวดิ่ง (vertical equity) มีหลักว่า บุคคลในสถานการณ์เดียวกันควรจ่ายภาษีในจำนวนที่ต่างกันตามสัดส่วนอย่างเหมาะสม ภาระภาษีจึงควรขึ้นอยู่กับความสามารถในการเสียภาษี(ability of pay)ของผู้เสียภาษี โดยทั่วไปมักปรากฏในรูปอัตราภาษีก้าวหน้า(progressive tax rate) เมื่อมีเงินได้ หรือ ระดับความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น มีความเป็นธรรมในแนวดิ่งในระดับที่ต่ำกว่าภาษีเงินได้ เพราะบุคคลในกลุ่มที่มีรายได้ปานกลางหรือรายได้น้อยมักต้องรับภาระหนักเมื่อเทียบกับสัดส่วนของรายได้ในการจ่ายภาษีประเภทดังกล่าวผ่านการใช้จ่ายที่จำเป็นในชีวิตประจำวัน⁵²

หลักผลประโยชน์ที่ได้ (The Benefit Principle) ตามหลักนี้ผู้บริโคนที่ต้องการอรรถประโยชน์จากการบริโภคสินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐบาล จะต้องจ่ายค่าสินค้า และบริการในรูปภาษีอากร การซื้อสินค้าและบริการโดยประเภทนี้มาก จะต้องจ่ายภาษีมากกว่าผู้ที่ได้ประโยชน์น้อย⁵³

⁵⁰ รังสรรค์ ณะพรพรรค์,อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 31,น.43-44.

⁵¹ กิระเกียรติ พระทัย,อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 24,น.10

⁵² เฟิงอ้าง น.10

⁵³ รังสรรค์ ณะพรพรรค์,อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 31,น.44

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนตามประมวลรัษฎากร

เงินอุดหนุนเป็นรูปแบบหนึ่งของการใช้จ่ายโดยรัฐ ปัจจุบันรัฐบาลมีการใช้จ่ายเงินอุดหนุนในหลายรูปแบบ ในบทนี้ผู้เขียนจะอธิบายแบ่งประเภทเงินอุดหนุนโดยอ้างอิงจากแนวทางการแบ่งประเภทของสหภาพยุโรปเพื่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากนั้นผู้เขียนจะอธิบายถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนในประเทศไทยต่อไป โดยจะทำการวิเคราะห์แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนของกรมสรรพากร เพื่อให้ผู้อ่านได้เห็นหลักเกณฑ์ของกรมสรรพากร และปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทย

3.1 การให้เงินอุดหนุนในประเทศไทย

การใช้จ่ายของรัฐบาล (Government expenditure) จำแนกตามลักษณะเศรษฐกิจ ได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่

การใช้จ่ายในการบริโภค (Consumption expenditure) หรืองบประจำ (Current expenditure) เช่น ค่าจ้าง เงินเดือนข้าราชการ ลูกจ้างของรัฐ

การใช้จ่ายในการลงทุน (Investment expenditure) หรืองบลงทุน (Capital expenditure) ได้แก่ งบลงทุนในโครงการต่างๆ เช่น การก่อสร้างสาธารณูปโภคต่างๆ

การใช้จ่ายเงินโอนของรัฐบาล (Government transfer payment) เป็นรายจ่ายที่รัฐบาลจ่ายให้แก่บุคคล หรือหน่วยงานโดยไม่ได้สร้างผลผลิต เป็นการโอนอำนาจซื้อจากมือรัฐบาลไปสู่มือผู้รับ เช่น เงินบำนาญบำนาญ เงินสงเคราะห์คนชราและทุพพลภาพ และเงินอุดหนุนต่างๆ เป็นต้น¹

สำหรับการให้เงินอุดหนุนโดยรัฐ เป็นหนึ่งในรูปแบบของการใช้จ่ายของรัฐ ซึ่งเราสามารถพบการใช้จ่ายของรัฐในลักษณะเงินอุดหนุน (subsidy) อยู่ในหลายหมวดงบประมาณ ไม่ว่าจะเป็น

¹ ณพล สุกใส, “เอกสารประกอบคำบรรยายวิชา ศ. 212 หลักเศรษฐศาสตร์มหภาค (2/2556) บทที่ 4 นโยบายการคลัง,” สืบค้นเมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2559, http://econ.tu.ac.th/archan/Napon/EC212_2-56/Lecture/EC212_2_56_Chapter4.pdf

งบดำเนินงาน งบลงทุน งบเงินอุดหนุน และงบรายจ่ายอื่นสำหรับรูปแบบการให้เงินอุดหนุนในประเทศไทย ผู้เขียนขอแบ่งประเภทเงินอุดหนุนโดยอ้างอิงจากแนวทางการแบ่งประเภทของสหภาพยุโรปเพื่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังต่อไปนี้

3.1.1 เงินอุดหนุนปลอม (Pseudo subsidies)

เป็นการจ่ายเงินที่จ่ายโดยรัฐบาล ภายใต้หัวข้อเงินอุดหนุน การจ่ายเงินดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดการจัดหาสินค้า หรือบริการ โดยสินค้าหรือบริการดังกล่าวจะถูกใช้หรือถูกบริโภคโดยองค์กรของรัฐเอง ตัวอย่างในกรณีนี้ได้แก่ -

- (1) การจ่ายเงินอุดหนุนเพื่อเป็นการจัดซื้อจัดจ้าง (Contracted out) กล่าวคือ เป็นการที่องค์กรของรัฐจ่ายเงินเพื่อให้ได้รับกรรมสิทธิ์ในสินค้า หรือได้รับการบริการ
- (2) การที่รัฐจ่ายเงินอุดหนุนเพื่อให้มหาวิทยาลัย หรือหน่วยงานใดๆ ทำการบริการในการจัดหาข้อมูล หรือทำงานวิจัย โดยที่รัฐได้สิทธิในการเข้าใช้ข้อมูลนั้น หรือเป็นการจ่ายเงินเพื่อให้ได้รับลิขสิทธิ์ในงานวิจัย
- (3) การที่รัฐบาลจ่ายเงินอุดหนุนเพื่อเป็นการสนับสนุนทางการเงินในลักษณะที่เป็น sponsorship โดยเพื่อที่จะเป็นการตอบแทนการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน ผู้รับเงินจะต้องทำการโปรโมตธุรกิจของผู้จ่ายเงิน โดยใช้วัตถุ โปรแกรม หรือ ชุดเครื่องแบบ หรือโฆษณาธุรกิจในงานอีเวนต์ หรือในสื่อต่างๆ การให้เงินอุดหนุนดังกล่าวจึงมีความเชื่อมโยงเพียงพอกับการให้บริการในการโปรโมท หรือการโฆษณา เช่น การที่หน่วยงานของรัฐเป็นสปอนเซอร์ให้กับภาพยนตร์ไทยต่าง ๆ เช่น ภาพยนตร์ชุด “ตำนานสมเด็จพระนเรศวรมหาราช” ที่สร้างจากงบประมาณของโครงการไทยเข้มแข็ง โดยมี กระทรวงพาณิชย์ กรมทรัพย์สินทางปัญญา กระทรวงวัฒนธรรม สำนักงานศิลปวัฒนธรรมร่วมสมัย มาช่วยหนุนให้²

3.1.2 เงินอุดหนุนราคา (Price subsidies)

เงินอุดหนุนประเภทนี้มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับปริมาณสินค้า หรือบริการที่ถูกจำหน่ายโดยบริษัทที่ได้รับการอุดหนุน สินค้าและบริการที่ได้รับเงินอุดหนุนจะไม่ได้ถูกจัดหาเพื่อสนับสนุน

² ผู้จัดการออนไลน์, “วช.จัดสรรงบหนังรักชาติใหม่ หนุนบ “ตำนานสมเด็จพระนเรศวรฯ” เหลือ 46 ล้าน,” สืบค้นเมื่อวันที่ 5 พฤษภาคม 2559

องค์กรของรัฐที่จ่ายเงินอุดหนุน แต่เพื่อบุคคลที่สาม (third party) คือ ผู้บริโภคกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง หรือประชาชนโดยทั่วไป ตัวอย่างในกรณีนี้ได้แก่

(1) กรณีการจ่ายเงินชดเชยจากกองทุนน้ำมัน เพื่อตรึงราคาน้ำมัน

ในกรณีที่ราคาน้ำมันดิบในตลาดโลกผันผวนโดยมีราคาสูงขึ้นก็จะกระทบกับราคาขายปลีกของน้ำมันในประเทศให้สูงขึ้นตาม รัฐบาลไทยได้มีนโยบายการแทรกแซงกลไกราคาน้ำมัน ตัวอย่างเช่นช่วงปี 2546 ได้เกิดความผันผวนของราคาน้ำมันดิบในตลาดโลก โดยมีสาเหตุสำคัญจากสถานการณ์สงครามของสหรัฐอเมริกาในประเทศอิรัก ประกอบกับสภาพปัญหาทางการเมืองในประเทศเวเนซุเอลาซึ่งเป็นผู้ส่งออกน้ำมันรายใหญ่ของโลก ทำให้ทั้งอิรักและเวเนซุเอลาไม่สามารถส่งออกน้ำมันดิบได้ตามปกติ รัฐบาลซึ่งนำโดย พ.ต.ท.ทักษิณ ชินวัตร ในขณะนั้น ไม่ต้องการให้ความผันผวนของราคาน้ำมันในระยะสั้นส่งผลกระทบต่อสถานะเศรษฐกิจ จึงกำหนดมาตรการตรึงราคาน้ำมันเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ โดยนำเงินจากกองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงมาชดเชยราคาให้แก่ผู้ค้าน้ำมันเพื่อรักษาเพดานราคาตามที่รัฐกำหนดไปก่อนตามหลักเกณฑ์ของคำสั่งนายกรัฐมนตรีที่ 2/2546 เรื่อง กำหนดมาตรการเพื่อ แก้ไขและป้องกันภาวะการขาดแคลนน้ำมันเชื้อเพลิง ลงวันที่ 29 ธันวาคม ต่อมาในปี 2547 เนื่องจากราคาน้ำมันยังคงผันผวน รัฐบาลกำหนดมาตรการตรึงราคาน้ำมันเชื้อเพลิง โดยกำหนดเพดานราคาน้ำมันเบนซินออกเทน 95 อยู่ที่ระดับ 16.99 บาทต่อลิตร เบนซินออกเทน 91 อยู่ที่ระดับ 16.19 บาทต่อลิตร และดีเซลหมุนเร็ว อยู่ที่ระดับ 14.59 บาทต่อลิตรโดยวิธีการที่รัฐนำมาใช้เพื่อตรึงราคาน้ำมันคือวิธีการเดียวกับเมื่อครั้งเกิดสงครามอ่าวเปอร์เซีย กล่าวคือ การนำเงินจากกองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงมาชดเชยราคาให้แก่ผู้ค้าน้ำมัน เพื่อรักษาเพดานราคาตามที่รัฐกำหนด โดยได้มีการออกคำสั่งนายกรัฐมนตรีที่ 4/2547 เรื่อง กำหนดมาตรการเพื่อแก้ไขและป้องกันภาวะการขาดแคลนน้ำมันเชื้อเพลิง (มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 24 ธันวาคม 2547) เป็นคำสั่งนายกรัฐมนตรีที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชกำหนดแก้ไขและป้องกันภาวะการขาดแคลนน้ำมันเชื้อเพลิง พ.ศ. 2516 เพื่อดำเนินมาตรการแทรกแซงราคาน้ำมันโดยการตรึงราคาน้ำมัน โดยกองทุนน้ำมันจะทำการแทรกแซงราคาให้ราคาน้ำมันต่ำกว่าที่ควรจะเป็น โดยบริษัทฯ ประกอบกิจการสถานีบริการน้ำมันจะได้รับเงินชดเชยภาษีน้ำมันจากกองทุนฯ เนื่องจากมาตรการช่วยเหลือ ประชาชนในการลดอัตราภาษีสรรพสามิต โดยบริษัทผู้ค้าน้ำมันสามารถขอรับเงินชดเชยสามารถแจ้งผ่านมายังกรมสรรพสามิต และ/หรือ กรมศุลกากร แล้วแต่กรณี ทั้งนี้บริษัทผู้ค้าน้ำมันจะทราบราคาน้ำมันที่ได้รับการ

ชดเชยล่วงหน้าตามประกาศสำนักงานนโยบายและแผนพลังงาน เรื่องราคาขายปลีกน้ำมันเชื้อเพลิงและอัตราเงินชดเชย³

(2) โครงการจำหน่ายข้าวสารธงฟ้าราคาถูกของรัฐบาล สมัยนายมังกรวิญญู แสงสุวรรณ เป็นรัฐมนตรีกระทรวงพาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์ได้นำข้าวขาว 5 % มาจำหน่ายเป็นข้าวถุง ราคาถุงละ 120 บาท ซึ่งถูกกว่าท้องตลาดถึงถุงละ 20-50 บาท จากกรณีนี้จะเห็นว่าการที่รัฐบาลทำการอุดหนุนสินค้าที่กระทรวงพาณิชย์นำมาจำหน่ายจนทำให้ ข้าวมีราคาต่ำกว่าราคาตลาดถึงถุงละ 20-50 บาท⁴

(3) โครงการจำหน่ายข้าวสารธงฟ้าราคาถูกให้พี่น้องไทยมุสลิมภาคใต้ คณะกรรมการนโยบายข้าวแห่งชาติ (กขช.) มีมติอนุมัติให้องค์การคลังสินค้านำข้าวสาร 5% จากโครงการรับจำนำข้าวมาจัดทำข้าวถุงธงฟ้าราคาประหยัดเพื่อจัดจำหน่ายให้แก่ประชาชน โดยรัฐบาลจะจำหน่ายข้าวถุง ถุงละ 5 กิโลกรัมให้แก่ อคส. ในราคาถุงละ 38.125 บาท ซึ่งเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด ขณะนั้นถึงครึ่งหนึ่ง (ราคาขายส่งข้าวสาร 5% เฉลี่ยของกรมการค้าภายใน และสมาคมโรงสีข้าวไทย ณ วันที่ 9 ก.พ. 2555 คำนวณเป็นราคาเนื้อข้าวได้ประมาณ 76.25 บาท ร้อยละ 50 ของตลาดคือ 38.125 บาทต่อถุง 5 กิโลกรัม) โดยอคส.จะได้รับค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงคุณภาพการบรรจุข้าว และการกระจายสินค้าจนถึงปลายทาง ซึ่ง อคส. จะจัดจำหน่ายข้าวสารธงฟ้าและราคาจำหน่ายข้าวสาร

³ สรุปรจาก สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และ ชโลธร แก่นสันติสุขมงคล, “รายงานฉบับสมบูรณ์ผลกระทบจากนโยบายการแทรกแซงราคาน้ำมัน (โครงการวิจัยการประเมินนโยบายสาธารณะด้านสังคมที่มีความสำคัญ),” สืบค้นเมื่อวันที่ 16 ธันวาคม 2558, <http://tdri.or.th/wpcontent/uploads/2013/03/oil.pdf>

⁴ สมาคมนักข่าว นักหนังสือพิมพ์แห่งประเทศไทย, “โครงการธงฟ้ามหาชน,” สืบค้นเมื่อวันที่ 10 พฤษภาคม 2559

,http://tja.or.th/index.php?option=com_rockdownloads&view=file&task=download&id=624
:content-suvipa

ดังกล่าวจะไม่เกินถูกละ 70 บาท เพื่อจำหน่ายให้ประชาชนในราคาต่ำกว่าราคาตลาดตามช่องทาง การตลาดทั่วไป และตามโครงการธงฟ้าราคาประหยัด⁵

3.1.3 เงินอุดหนุนการขาดดุล หรือ เงินอุดหนุนที่เป็นทุน (Deficit or budget subsidies)

เงินอุดหนุนประเภทนี้รัฐจัดทำให้แก่เอกชน หรือองค์กรตามกฎหมายโดยมี วัตถุประสงค์เพื่อให้ความช่วยเหลือต่อกิจกรรมของบริษัท หรือองค์กร เนื่องจากกิจกรรมเหล่านี้ทำขึ้นเพื่อ ประโยชน์ส่วนรวม ตัวอย่างในกรณีนี้ ได้แก่

การให้เงินอุดหนุนแก่การประปาตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการให้เงิน อุดหนุนบริการสาธารณะของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. ๒๕๕๔

เนื่องจากการให้บริการน้ำประปาเป็นการให้บริการสาธารณะ รัฐจึงต้องการกำหนดให้ ราคาของการให้บริการน้ำประปามีราคาต่ำ จึงทำให้การประปาประสบปัญหาขาดทุน รัฐจึงได้มีการ จ่ายเงินชดเชยผลขาดทุนให้แก่รัฐวิสาหกิจที่ให้บริการสาธารณะในรูปของเงินงบประมาณ ตามจำนวน ส่วนต่างของราคาค่าบริการที่รัฐบาลกำหนดหรือราคาค่าบริการที่รัฐวิสาหกิจกำหนดโดยความเห็นชอบ ของคณะรัฐมนตรี กับต้นทุนที่ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายที่ใช้ไปในการผลิตสินค้าหรือให้บริการอื่นที่มีได้เป็นไป เพื่อบริการสาธารณะ และค่าใช้จ่ายอันเกิดจากการบริหารจัดการที่ผิดพลาดหรือไม่มีประสิทธิภาพของ รัฐวิสาหกิจ⁶

3.1.4 เงินอุดหนุนเพื่อกระตุ้นกิจกรรม (Subsidies to stimulate activities)

เงินอุดหนุนประเภทนี้เป็นการให้เพื่อกระตุ้นการเพิ่มขึ้นของกิจกรรมบางกิจกรรม หรือ ยับยั้งกิจกรรมอื่น การทำให้เพิ่มขึ้นหรือลดลงของกิจกรรมก็เพื่อประโยชน์สาธารณะ ซึ่งมันอาจเป็นเพื่อ ประโยชน์ของบริษัทที่ได้รับเงินอุดหนุนด้วย แต่บางครั้งมันก็อาจเป็นไปในทางตรงกันข้ามบริษัทที่ได้รับ การอุดหนุนอาจล้มเลิกสิทธิที่ได้ให้ในนามของเงินช่วยเหลือของรัฐบาลก็ได้ ตัวอย่างในกรณีนี้ ได้แก่

⁵ Thai publica, “7 บริษัทคว่ำข้าวถูธงฟ้า-ร้านถูกใจ มติ กชช. เปิดทาง 2.5 ล้านตัน หั่นราคา 50% – ร้านค้าโวยไม่เคยได้รับ” สืบค้นเมื่อวันที่ 10 พฤษภาคม 2559, <http://thaipublica.org/2013/06/blue-flag-rice>.

⁶ สำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ, “การให้เงินอุดหนุนบริการสาธารณะของ รัฐวิสาหกิจ” สืบค้นเมื่อวันที่ 5 พฤษภาคม 2559, <http://www.sepo.go.th/api/sepo/exportpdf?id=16&type=conten>

โครงการเงินทุนสนับสนุนการประกอบธุรกิจของ SMEs ไทย

เป็นการให้เงินสนับสนุนการประกอบกิจการธุรกิจSMEในไทยโดยสำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจ ขนาดกลางและขนาดย่อม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการสนับสนุนผู้ประกอบการ SMEs ที่มีศักยภาพ ในการพัฒนาธุรกิจด้านต่าง ๆ ที่เป็นปัจจัยหลักต่อการดำเนินธุรกิจและเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันในระดับประเทศและนานาชาติ รายละเอียดการให้เงินอุดหนุน ได้แก่

การให้เงินอุดหนุนในการจ้างที่ปรึกษาให้กับ SMEs เพื่อการพัฒนาระบบธุรกิจ และการพัฒนาต่อยอดธุรกิจสินค้าหรือบริการ สูงสุดไม่เกิน 250,000 บาท/ราย

การให้เงินอุดหนุนเพื่อสนับสนุนผู้ประกอบการ SMEs ที่ต้องการขยายธุรกิจไปยังตลาดต่างประเทศ สูงสุดไม่เกิน 250,000 บาท/ราย ทั้งนี้ สสว. จะจ่ายเงินสนับสนุนให้แก่ผู้ประกอบการ SMEs หลังจากที่นำส่ง รายงานการศึกษาและพัฒนาตลาดต่างประเทศเสร็จเรียบร้อยแล้วหรือหลังจากจบงานแสดงสินค้านานาชาติหรือการเข้าร่วมงานจับคู่ทางธุรกิจซึ่งผู้ขอรับการสนับสนุนต้องจัดทำรายงานสรุปส่งให้ สสว. ทราบ และค่าใช้จ่ายในการเข้าร่วมงานแสดงสินค้านานาชาติ/เข้าร่วมงาน จับคู่ทางธุรกิจหรือเพื่อการศึกษาและพัฒนาตลาดตามวัตถุประสงค์ของการสนับสนุนจะต้องเป็นมูลค่าและราคาที่ สามารถตรวจสอบได้โดยมีเอกสารหลักฐานประกอบอย่างใด อย่างหนึ่งหรือหลายอย่างซึ่งแสดงว่าผู้ขอรับการสนับสนุนได้ชำระเงินล่วงหน้ามาแสดงเป็นหลักฐานในการเบิกจ่ายเงินอุดหนุนจาก สสว.⁷

โครงการประหยัดไฟ กำไร 2 ต่อ

เป็นโครงการรณรงค์เพื่อการประหยัดพลังงานไฟฟ้าโดยเน้นที่กลุ่มเป้าหมายภาคที่อยู่อาศัยซึ่งเป็นกลุ่มที่มีอัตราบริโภคไฟฟ้าสูงถึง 22% ของการใช้ไฟฟ้าทั่วประเทศ และมีวัตถุประสงค์หลัก เพื่อกระตุ้นให้กลุ่มผู้ใช้ไฟฟ้าในภาคที่อยู่อาศัยเกิดการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมอย่างจริงจังและทันที ซึ่งจะวัดจากหน่วยการใช้ไฟฟ้าของแต่ละครัวเรือนในแต่ละเดือน และสร้างแรงจูงใจด้วยการให้ส่วนลดการใช้ไฟฟ้าแก่ประชาชน โดยครัวเรือนที่มีสิทธิ์ได้รับส่วนลดค่าไฟฟ้าในครั้งนี้ได้แก่ ประเภท 1.1 ได้แก่ครัวเรือนที่เป็นผู้ใช้ไฟฟ้าบ้านอยู่อาศัยขนาดเล็ก ซึ่งมีปริมาณการใช้ไฟฟ้าไม่เกิน 150 หน่วยต่อเดือน และประเภท 1.2 เป็นผู้ใช้ไฟฟ้าบ้านอยู่อาศัยขนาดใหญ่ ซึ่งมีปริมาณการใช้ไฟฟ้าเกินกว่า 150 หน่วยต่อเดือน ซึ่งปัจจุบันมีจำนวนของผู้ใช้ไฟฟ้าทั้ง 2 ประเภท 12 ล้านราย แบ่งเป็นการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค (กฟภ.) 11 ล้านราย และการไฟฟ้านครหลวง (กฟน.) 1 ล้านราย โดยหากครัวเรือนสามารถทำการประหยัดหน่วยไฟฟ้าลง

⁷ สรุปข้อมูลจาก สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม(สสว.), “การส่งเสริม SME ด้านการเงิน,” สืบค้นเมื่อวันที่ 15 พฤศจิกายน 2558

ได้ตั้งแต่ 10 เปอร์เซ็นต์ ขึ้นไป จะได้รับรางวัลเป็นส่วนลดค่าไฟฟ้าอีก 20 เปอร์เซ็นต์ของหน่วยไฟฟ้าที่ประหยัดได้ในเดือนนั้น ทั้งนี้ การคิดคำนวณและให้ส่วนลดค่าไฟฟ้า จะระบุส่วนลดให้โดยอัตโนมัติ โดยครัวเรือนไม่ต้องทำการลงทะเบียนเพื่อสมัครเข้าร่วมกิจกรรมแต่อย่างใด

โดยการไฟฟ้านครหลวง และการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค จะได้รับการสนับสนุนเงินจากกองทุนเพื่อส่งเสริมการอนุรักษ์พลังงาน สำนักงานคณะกรรมการนโยบายพลังงานแห่งชาติ เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการประชาสัมพันธ์และเป็นค่าส่วนลดค่าไฟฟ้าให้กับผู้ใช้ไฟฟ้าในเขตพื้นที่จำหน่ายไฟฟ้านครหลวงและการไฟฟ้าส่วนภูมิภาคในโครงการ "ประหยัดไฟกำไร 2 ต่อ" โดยการไฟฟ้านครหลวงให้ส่วนลดค่าไฟฟ้าร้อยละ 20 ของจำนวนหน่วยไฟฟ้าที่ผู้ใช้ไฟฟ้าในเขตนครหลวง และเขตภูมิภาคสามารถลดการใช้ไฟฟ้าลงได้ในแต่ละเดือนตามเงื่อนไขของโครงการ และจะแสดงหน่วย การใช้ไฟฟ้าและส่วนลดค่าไฟฟ้าในใบแจ้งหนี้ค่าไฟฟ้าประจำเดือนกันยายน 2544 จนถึงเดือนสิงหาคม 2545⁸

3.1.5 เงินอุดหนุนการเกษตร (Agricultural subsidies)

โดยหลักการแล้วชนิดของเงินอุดหนุนที่กล่าวมาทั้งหมดก็ได้ให้แก่เกษตรกรด้วย ซึ่งการปฏิบัติทางภาษีมูลค่าเพิ่มอาจแตกต่างกันเมื่อเปรียบเทียบกับการให้เงินอุดหนุนแก่ภาคส่วนอื่นๆ เนื่องจากสินค้าเกษตรส่วนใหญ่เป็นสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตัวอย่างในกรณีนี้ได้แก่

การประกันราคาสินค้าขั้นต่ำ (Price Support) ที่รัฐบาลมักจะใช้ประกันรายได้ให้แก่เกษตรกร วิธีการหนึ่งในการประกันราคาสินค้าขั้นต่ำได้แก่ การประกันราคาขั้นต่ำโดยที่รัฐบาลจ่ายเงินอุดหนุนให้กับเกษตรกร ซึ่งวิธีนี้รัฐบาลจะปล่อยให้มีการซื้อขายตามกลไกตลาดตามปกติ และจะกำหนดราคาขั้นต่ำไว้ ถ้าหากว่าราคาตลาดต่ำกว่าราคาขั้นต่ำที่รัฐบาลกำหนด รัฐบาลจะจ่ายเงินชดเชยให้กับเกษตรกรเท่ากับส่วนต่างระหว่างราคาประกันกับราคาตลาด การประกันราคาในลักษณะนี้ อาจจะช่วยทำให้รัฐบาลใช้งบประมาณในการช่วยเหลือเกษตรกรลดลง และไม่ต้องมีภาระในเรื่องการเก็บสต็อก และการระบายสินค้าเกษตร พร้อมทั้งกลไกราคายังคงทำงานได้ตามปกติ ตัวอย่างเช่น

“โครงการประกันราคาพืชผลทางการเกษตรของรัฐบาล” ในการประกันราคาเฉพาะข้าวเปลือกหอมมะลิ จำนวนไม่เกิน 2 แสนตัน หรือไม่เกินรายละ 5 แสนบาท ในพื้นที่ปลูกข้าวหอมมะลิ

⁸สำนักงานคณะกรรมการนโยบายพลังงานแห่งชาติ, “โครงการประหยัดไฟ กำไร 2 ต่อ,” สืบค้นเมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2559, <http://www2.eppo.go.th/vrs/VRS54-09-save2times.html>.

8 จังหวัด โดยเกษตรกรต้องปลูกเฉพาะข้าวหอมมะลิเท่านั้น มีใบรับรองเกษตรกรจากกระทรวงเกษตรฯ และต้องขึ้นทะเบียนเป็นลูกค้าของธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร (ธ.ก.ส.) และต้องมีบัญชีของตนเอง โดย ธ.ก.ส. จะเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบโดยตรง สำหรับราคาประกันจะคำนวณจากต้นทุนผลิตของเกษตรกรบวกกำไรที่เกษตรกรควรจะได้รับ โดยมีกระทรวงพาณิชย์ กระทรวงเกษตร กระทรวงการคลัง สำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจหลักทรัพย์ และธ.ก.ส. เป็นผู้กำหนดและเสนอให้คณะกรรมการนโยบายข้าวแห่งชาติ (กขช.) อนุมัติ ส่วนเบี้ยประกันอาจจะกำหนดไว้ที่ร้อยละ 0.01 ของวงเงินเอาประกัน (อาจยกเว้นค่าเบี้ยประกันในปีแรก) คาดว่าเกษตรกรจะเริ่มมาขึ้นทะเบียนกับ ธ.ก.ส.ได้ตั้งแต่เดือน ก.ค.-ส.ค. 52 และใช้สิทธิได้เดือน ธ.ค.52 ทั้งนี้ หากราคาตลาดต่ำกว่าราคาประกัน (คำนวณจากส่วนต่างราคาในแต่ละพื้นที่ ที่กระทรวงพาณิชย์ประกาศรายวัน) เกษตรกรที่ขึ้นทะเบียนก็จะได้รับเงินชดเชยส่วนต่างของราคาดังกล่าว⁹

3.2 การจัดเก็บให้เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน

จากการศึกษาพบว่า คำว่า “เงินอุดหนุน” ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม ปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร มาตรา 79 เรื่องฐานภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการทั่วไป โดยเงินอุดหนุนได้ถูกบัญญัติไว้ในส่วนที่เป็นข้อยกเว้นของฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ปัจจุบันยังไม่มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่กำหนดว่าเงินอุดหนุนประเภทใดที่ไม่ต้องนำมาคำนวณรวมเป็นฐานภาษี และแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนที่ชัดเจน อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนได้พยายามรวบรวมหลักกฎหมาย และการตีความของนักวิชาการ และแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง โดยอธิบายตามหัวข้อดังต่อไปนี้

⁹ สรุปรายชื่อข้อมูลจาก ฝ่ายวิจัยและพัฒนาตลาดสินค้าเกษตรล้งหน้าประเทศไทย AFET, “โครงการประกันราคาพืชผลทางการเกษตร,” สืบค้นเมื่อวันที่ 5 มกราคม 2559, <http://www.afet.or.th/2013/th/learning/article-detail.php?id=118#>

3.2.1 หลักกฎหมายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน

มาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ดังนี้

“ภายใต้บังคับมาตรา 79/1 ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) ถ้ามี ด้วย

มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือ ประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

มูลค่าของฐานภาษีไม่ให้รวมถึง

(1) ส่วนลดหรือค่าลดหย่อน ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ลดให้ในขณะขายสินค้าหรือให้บริการและได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ โดยได้แสดงให้เห็นไว้ชัดแจ้งว่าได้มีการหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละครั้งที่ออกแล้ว ทั้งนี้ เว้นแต่ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนในการขายสินค้า หรือให้บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิออกไปกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา 86/6 หรือมาตรา 86/7 ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะไม่แสดงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าว ให้เห็นชัดแจ้งไว้ในใบกำกับภาษีอย่างย่อก็ได้

(2) ค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(3) ภาษีขาย

(4) ค่าตอบแทนที่มีลักษณะ และเงื่อนไขตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

จากความหมายของมูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ฐานภาษีที่ผู้ประกอบการจะต้องนำมาคำนวณรวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินที่ได้รับ หรือพึงได้รับจากการขายสินค้าและบริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิต¹⁰

ส่วนเงินอุดหนุนนั้นอยู่ในส่วนที่เป็นข้อยกเว้นของฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ปัจจุบันยังไม่มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่กำหนดว่าเงินอุดหนุนแบบใดที่ไม่ต้องนำมาคำนวณรวมเป็นฐานภาษี

¹⁰ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร, เล่ม 2. (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์, 2553), น.4-155.

แต่อย่างไรก็ตาม ดร.สมชัย ฤชุพันธ์ ได้อธิบายค่าชดเชยและเงินอุดหนุนที่ไม่ต้องนำมา รวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ไว้ดังนี้

“ในกรณีค่าชดเชย หรือเงินอุดหนุน การขายสินค้าในกรณีรัฐบาลให้เงินชดเชย หรือเงินอุดหนุน เช่น การที่รัฐบาลให้เงินชดเชยค่ากระแสไฟฟ้าสำหรับผู้ผลิตเพื่อส่งออก หรือกองทุนน้ำมัน จ่ายเงินชดเชยให้กับบริษัทน้ำมัน ในเวลาที่ราคาน้ำมันดิบในต่างประเทศสูงขึ้นแต่รัฐบาลต้องการรักษา ระดับราคาน้ำมันในประเทศให้คงที่ไว้ เงินชดเชยดังกล่าวมีลักษณะเป็นการที่รัฐบาลมุ่งช่วยลดต้นทุนในการผลิตให้กับผู้ผลิต และเป็นการจ่ายให้หลังจากผู้ผลิตได้ขายสินค้าไปแล้ว และได้ออกไปกำกับภาษีไปแล้ว ในใบกำกับภาษีนั้นปรากฏเฉพาะมูลค่าที่เป็นราคาขายที่ผู้ขายได้รับจากผู้ซื้อเท่านั้น มิได้รวมเงินชดเชย หรือเงินอุดหนุนด้วย ดังนั้น ผู้ขายไม่สามารถทราบในขณะที่ขายได้ว่า จะได้รับเงินชดเชยหรือเงินอุดหนุนเท่าไร”¹¹

จากคำอธิบายดังกล่าวจะเห็นว่า บทบัญญัติของประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 79 (2) มีความมุ่งหมายที่จะยกเว้นเงินอุดหนุนประเภทเงินอุดหนุนราคาที่รัฐบาลเข้าแทรกแซงราคาตลาดเพื่อต้องการให้สินค้ามีราคาต่ำลง แต่อย่างไรก็ตาม มีข้อสงสัยเกิดว่าเหตุผลที่อ้างว่า การจ่ายเงินชดเชยดังกล่าวเป็นการจ่ายให้หลังจากผู้ผลิตได้ขายสินค้าไปแล้ว และได้ออกไปกำกับภาษีไปแล้ว ในใบกำกับภาษีนั้นปรากฏเฉพาะมูลค่าที่เป็นราคาขายที่ผู้ขายได้รับจากผู้ซื้อเท่านั้น มิได้รวมเงินชดเชย หรือเงินอุดหนุนด้วย ดังนั้น ผู้ขายไม่สามารถทราบในขณะที่ขายได้ว่า จะได้รับเงินชดเชยหรือเงินอุดหนุนเท่าไร จึงไม่ต้องรวมเงินชดเชยดังกล่าวเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นถูกต้องหรือไม่ เนื่องจาก จากการที่ผู้เขียนได้ศึกษาพบว่า ผู้ขายน้ำมันจะทราบราคาน้ำมันที่ได้รับการชดเชยล่วงหน้าตามประกาศสำนักงานนโยบายและแผนพลังงาน เรื่อง ราคาขายปลีกน้ำมันเชื้อเพลิงและอัตราเงินชดเชย นอกจากนี้ การที่ผู้ขายน้ำมันยอมขายน้ำมันในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดก็เพราะคาดหวังว่าจะได้รับเงินชดเชยจากกองทุนน้ำมัน ฯ หากผู้ค้าน้ำมันไม่ได้รับเงินชดเชยดังกล่าว ผู้ค้าน้ำมันย่อมไม่สามารถขายน้ำมันราคาต่ำกว่าราคาตลาดเช่นนั้นได้ เงินชดเชยดังกล่าวจึงมีลักษณะเป็นส่วนประกอบของค่าตอบแทนจากการขายน้ำมันซึ่งเข้าข่ายเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้า ตามมาตรา 79 วรรคแรก หรือไม่

¹¹สมชัย ฤชุพันธ์, ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ 2533), น.110

3.2.2 แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน

จากการศึกษาแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรแล้วพบว่า ข้อหาหรือของ กรมสรรพากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงินอุดหนุนยังคงมีอยู่น้อย และขาดความ ชัดเจน เพียงพอที่จะสามารถนำมาเป็นหลักในการวินิจฉัยว่าเงินอุดหนุนที่ผู้ประกอบการได้รับต้องนำมา รวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนได้ทำการรวบรวมข้อมูลข้อหาหรือกรณีต่างๆ เพื่อ ศึกษาแนวคำวินิจฉัยเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากร ดังต่อไปนี้

3.2.2.1 ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีรับเงินชดเชยค่าภาษีน้ำมันและการนำส่งเงินเข้า กองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงตามคำสั่งนายกรัฐมนตรี

หนังสือตอบข้อหาหรือที่ กค 0702/9513 ลงวันที่ 30 พฤศจิกายน 2553

บริษัทฯ ประกอบกิจการสถานีบริการน้ำมัน ได้รับเงินชดเชยภาษีน้ำมัน จากกองทุนน้ำมันเชื้อเพลิง จากการปรับลดอัตรา ภาษีสรรพสามิตตามคำสั่งนายกรัฐมนตรีเพื่อช่วยเหลือ และบรรเทาความเดือดร้อนของประชาชนตามปริมาณน้ำมันเชื้อเพลิงคงเหลือ สุทธิ จึงขอทราบ ว่า เงิน ชดเชยฯ ที่บริษัทฯ ได้รับจากกองทุนฯ บริษัทฯ ต้องนำรายได้ดังกล่าวไปคำนวณเพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือไม่ เพราะเหตุใด

แนววินิจฉัย กรณีบริษัทฯ ประกอบกิจการสถานีบริการน้ำมันได้รับเงิน ชดเชยภาษีน้ำมันจากกองทุนฯ เนื่องจากมาตรการช่วยเหลือประชาชนในการลดอัตราภาษีสรรพสามิต ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของคำสั่งนายกรัฐมนตรีที่ 2/2546 เรื่อง กำหนดมาตรการเพื่อแก้ไขและป้องกัน ภาวะการขาดแคลนน้ำมันเชื้อเพลิง ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2546 โดยกำหนดให้ผู้ค้าน้ำมันส่งเงินเข้า กองทุนฯ ในปริมาณน้ำมันคงเหลือสุทธิ และมาตรการลดอัตราภาษีสรรพสามิตน้ำมันเชื้อเพลิง โดยกำหนดให้ผู้ค้าน้ำมันและเจ้าของสถานีบริการน้ำมันได้รับเงินชดเชยจากกองทุนฯ ในปริมาณน้ำมัน เชื้อเพลิงที่คงเหลืออยู่ ณ เวลา 24.00 น. ของวันก่อนวันที่ราคาขายปลีกใหม่มีผลใช้บังคับ กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มเงินชดเชยที่บริษัทฯ ได้รับจากกองทุนฯ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว เป็นไปตาม หลักเกณฑ์ของคำสั่ง นายกรัฐมนตรีที่ 2/2546ฯ ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2546 ไม่ใช่ค่าตอบแทนที่ ผู้ค้าน้ำมันและเจ้าของสถานีบริการน้ำมันได้รับ เนื่องจากการขายสินค้าหรือให้บริการ จึงไม่เป็นมูลค่า ของฐานภาษี และไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 79 และ มาตรา 77/2 แห่งประมวล รัษฎากร สำหรับเงินชดเชยที่บริษัทฯ จ่ายเข้ากองทุนฯ เมื่อกองทุนฯ มิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน

ภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทฯ จึงไม่มีสิทธินำใบเสร็จรับเงินที่กองทุนฯ ออกให้ มาถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณ เพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/3 มาตรา 82/5(1) และมาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต : จากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรข้างต้น ที่วินิจฉัยว่าเงินชดเชยที่บริษัทได้รับจากกองทุนน้ำมัน ไม่ใช่ค่าตอบแทนที่ผู้ค้าน้ำมันและเจ้าของสถานบริการน้ำมันได้รับ เนื่องจากการขายสินค้าหรือให้บริการ เนื่องจากการเป็นการจ่ายเงินตามหลักเกณฑ์ของคำสั่งนายกรัฐมนตรี นั้น มีประเด็นที่ควรพิจารณาว่าหลักเกณฑ์การพิจารณาของสรรพากรที่กำหนดว่า การจ่ายเงินตามกฎหมายกำหนดไม่ใช่ค่าตอบแทนจากการขายน้ำมันถูกต้องหรือไม่ เนื่องจากการที่คำสั่ง นายกรัฐมนตรี ที่ 2/2546ฯ กำหนดให้กองทุนน้ำมันเชื่อเพลิงจ่ายเงินชดเชยแก่บริษัท เพื่อให้บริษัทสามารถขายน้ำมันได้ในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดในขณะนั้น เงินชดเชยดังกล่าวย่อมเป็นส่วนประกอบของราคาน้ำมัน และเป็นค่าตอบแทนที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับราคาน้ำมัน

3.2.2.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการขายปิโตรเลียมเหลว (LPG) ให้กับกลุ่มผู้ได้รับการช่วยเหลือเงินชดเชย

หนังสือตอบข้อหารือที่ กค.0702/9467 ลงวันที่ 4 พฤศจิกายน 2556

รัฐบาลได้มีนโยบายปรับราคาก๊าซปิโตรเลียมเหลว (LPG) เพื่อกำกับราคาพลังงานให้มีความเหมาะสม เป็นธรรมและเป็นการสะท้อนต้นทุนที่แท้จริง โดยคณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบตามมติคณะกรรมการนโยบายพลังงานแห่งชาติ (กพข.) โดยให้ปรับราคาขายปลีกก๊าซ LPG ภาคครัวเรือนให้สะท้อนต้นทุนโรงแยกก๊าซธรรมชาติที่ราคา 24.82 บาทต่อกิโลกรัม ภายในปี 2556 โดยมอบหมายให้คณะกรรมการบริหารนโยบายพลังงาน (กบง.) พิจารณาแนวทางการปรับราคาขายปลีกก๊าซ LPG ภาคครัวเรือน และการบรรเทาผลกระทบต่อกลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้น้อย และร้านค้า หาบเร่ แผงลอยอาหาร โดยมีข้อเท็จจริง ดังนี้

1. ตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน 2556 เป็นต้นไป จะเริ่มปรับราคาขายปลีกก๊าซ LPG ภาคครัวเรือน ให้สูงขึ้นเรื่อยๆ จนถึงราคา กิโลกรัมละ 24.82 บาท และกำหนดให้ผู้ค้าน้ำมันตาม มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติการค้าน้ำมันเชื้อเพลิง พ.ศ. 2543 (ผู้ค้าน้ำมันตามมาตรา 7) ที่จำหน่ายก๊าซ LPG ให้กับผู้บรรจุก๊าซหรือร้านค้าก๊าซ เพื่อจำหน่ายให้กับภาคครัวเรือน ต้องนำเงินส่งเข้ากองทุนสำหรับก๊าซที่จำหน่ายให้ภาคครัวเรือนตามอัตราที่กำหนด ตามประกาศคณะกรรมการบริหารนโยบาย

พลังงาน ฉบับที่ 117 พ.ศ. 2556 เรื่อง การกำหนดอัตราเงินส่งเข้ากองทุนสำหรับก๊าซที่จำหน่ายให้ภาคครัวเรือน ลงวันที่ 27 สิงหาคม พ.ศ. 2556

2. เพื่อเป็นการบรรเทาผลกระทบจากการปรับราคาขายปลีกก๊าซ LPG ภาคครัวเรือน จึงได้กำหนดให้กลุ่มบุคคลต่อไปนี้ มีสิทธิซื้อก๊าซ LPG ในราคาเดิม โดยต้องขึ้นทะเบียนกับกระทรวงพลังงาน

2.1 กลุ่มครัวเรือนรายได้น้อย ได้แก่ ครัวเรือนที่ไม่มีไฟฟ้าใช้ และครัวเรือนที่ใช้ไฟฟ้าเฉลี่ยไม่เกิน 90 หน่วยต่อเดือน

2.2 กลุ่มร้านค้า หาบเร่ และแผงลอยอาหาร

3. โดยขอความร่วมมือร้านค้าก๊าซให้จำหน่ายก๊าซ LPG ภาคครัวเรือนให้กับผู้ซื้อก๊าซ LPG แบ่งออกเป็น 2 ราคา ดังนี้

3.1 กรณีจำหน่ายให้กับบุคคลทั่วไปให้จำหน่ายในราคาที่มีการปรับใหม่

3.2 กรณีจำหน่ายให้กับบุคคลตาม 2. ให้จำหน่ายในราคาเดิม ซึ่งเป็นการจำหน่ายต่ำกว่าราคาที่ร้านค้าก๊าซได้ซื้อจากผู้บรรจุก๊าซ

4. กำหนดให้ผู้ค้าน้ำมันตามมาตรา 7 จ่ายเงินชดเชยส่วนต่างระหว่างราคาเดิมและราคาที่มีการปรับใหม่ ให้กับร้านค้าก๊าซที่จำหน่ายก๊าซ LPG ในราคาเดิมให้กับบุคคลตาม 2. หากไม่ดำเนินการดังกล่าว ผู้ค้าน้ำมันตามมาตรา 7 ต้องส่งเงินเข้ากองทุนสำหรับก๊าซที่จำหน่ายให้ภาคครัวเรือน ตามข้อ 2 ของประกาศคณะกรรมการบริหารนโยบายพลังงาน ฉบับที่ 117 พ.ศ. 2556ฯ ลงวันที่ 27 สิงหาคม พ.ศ. 2556 ซึ่งเงินชดเชยดังกล่าวไม่ถือเป็นเงินได้ของกองทุนสำหรับก๊าซที่จำหน่ายให้ภาคครัวเรือน โดยมีวิธีการจ่ายเงินชดเชย ดังนี้

4.1 ผู้ค้าน้ำมันตามมาตรา 7 จะแบ่งส่วนรับผิดชอบร้านค้าก๊าซตามสัดส่วนทางการตลาด โดยร้านค้าก๊าซ 1 ร้าน จะถูกรับผิดชอบโดยผู้ค้าน้ำมันตามมาตรา 7 1 ราย โดยผู้ค้าน้ำมันตามมาตรา 7 ได้ทำสัญญากับร้านค้าก๊าซเพื่อกำหนดเงื่อนไขการจ่ายเงินชดเชย ซึ่งแต่ละร้านค้าก๊าซจะได้รับเงินชดเชยไม่เท่ากัน

4.2 ตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน 2556 ผู้ค้าน้ำมันตามมาตรา 7 จะสำรองจ่ายเงินชดเชยดังกล่าวให้แก่ร้านค้าก๊าซจำนวนหนึ่ง เมื่อครบสิ้นเดือนจะมีการตรวจสอบยอดการใช้สิทธิ

ซื้อก๊าซ LPG ในราคาเดิม และนำยอดเงินชดเชยที่ผู้ค้าน้ำมันตามมาตรา 7 ได้สำรองจ่ายให้กับร้านค้าก๊าซ มาหักกับยอดการใช้สิทธิซื้อก๊าซ LPG ในราคาเดิม หากปรากฏว่า ยอดเงินสำรองเงินชดเชยลดลง ผู้ค้าน้ำมันตามมาตรา 7 จะโอนเงินให้แก่ร้านค้าก๊าซตามจำนวนเงินชดเชยที่ลดลง เช่น บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) (ผู้ค้าน้ำมันตามมาตรา 7) ได้สำรองจ่ายเงินชดเชยให้แก่ร้านค้าก๊าซ ก. จำนวน 10,000 บาท ในวันที่ 1 กันยายน 2556 และเมื่อได้ตรวจสอบยอดการใช้สิทธิจนถึงวันที่ 30 กันยายน 2556 ปรากฏว่า ร้านค้าก๊าซ ก. ได้ใช้เงินชดเชยไปจำนวน 8,000 บาท บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) จะโอนเงินให้แก่ร้านค้าก๊าซ ก. จำนวน 8,000 บาท เพื่อให้ยอดเงินชดเชยคงที่ 10,000 บาท เป็นต้น โดยจะดำเนินการในลักษณะดังกล่าวต่อไปทุกเดือนจนกว่ารัฐบาลจะยกเลิกโครงการ และเมื่อสิ้นสุดโครงการร้านค้าก๊าซจะโอนเงินที่เหลือคืนให้แก่ผู้ค้าน้ำมันตามมาตรา 7

4.3 เมื่อผู้ค้าน้ำมันตามมาตรา 7 ได้จำหน่ายก๊าซ LPG ภาคครัวเรือน จนครบ 60 วัน ต้องตรวจสอบยอดการจำหน่ายก๊าซ LPG ภาคครัวเรือนทั้งหมด เพื่อคำนวณเงินที่จะต้องส่งเข้ากองทุนสำหรับก๊าซที่จำหน่ายให้ภาคครัวเรือน โดยนำเงินที่จะต้องส่งเข้ากองทุนหักกับเงินชดเชยที่จ่ายให้แก่ร้านค้าก๊าซ (เงินชดเชยที่จ่ายให้แก่ร้านค้าก๊าซต้องไม่เกินจำนวนที่ร้านค้าก๊าซได้จำหน่ายก๊าซ LPG ให้แก่ผู้ใช้สิทธิซื้อก๊าซ LPG ในราคาเดิม) จึงคงเหลือเงินส่งเข้ากองทุนสำหรับก๊าซที่จำหน่ายให้ภาคครัวเรือนต่อไป เช่น บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) ได้จ่ายเงินชดเชยให้แก่ร้านค้าก๊าซ ก. จำนวน 10,000 บาท ในวันที่ 1 กันยายน 2556 และจำนวน 8,000 บาท ในวันที่ 1 ตุลาคม 2556 ต่อมาวันที่ 1 พฤศจิกายน 2556 ได้มีการตรวจสอบยอดการจำหน่ายก๊าซ LPG ภาคครัวเรือนทั้งหมด ปรากฏว่า บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) จะต้องจ่ายเงินเข้ากองทุนสำหรับก๊าซที่จำหน่ายให้ภาคครัวเรือนจำนวน 100,000 บาท และร้านค้าก๊าซ ก. จะต้องได้รับเงินชดเชยจากการใช้สิทธิซื้อก๊าซ LPG ในราคาเดิม จำนวน 16,000 บาท ซึ่งเป็นจำนวนน้อยกว่าเงินชดเชยที่ได้รับจากบริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) ดังนั้น บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) ต้องส่งเงินเข้ากองทุนสำหรับก๊าซที่จำหน่ายให้ภาคครัวเรือน จำนวน 84,000 บาท (100,000 - 16,000)

5. จึงหาหรือว่าเงินชดเชยดังกล่าวถือเป็นเงินได้ของร้านค้าก๊าซ และต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือไม่

แนววินิจฉัย ผู้ค้าน้ำมันตามมาตรา 7 จ่ายเงินชดเชยให้แก่ร้านค้าก๊าซ เพื่อร้านค้าก๊าซจะจำหน่ายก๊าซ LPG ให้กับบุคคลตาม 2. ในราคาที่ดีกว่าราคาตลาด ตามประกาศคณะ

กรรมการบริหารนโยบายพลังงาน ฉบับที่ 117 พ.ศ. 2556ฯ ลงวันที่ 27 สิงหาคม พ.ศ. 2556 เงินค่าชดเชยดังกล่าว ก็ไม่ใช่ค่าตอบแทนที่ร้านค้าก๊าซได้รับเนื่องจากการขายสินค้าหรือให้บริการ จึงไม่เป็นมูลค่าของฐานภาษี และไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 79 และมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต : จากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรข้างต้น ที่วินิจฉัยว่าการจ่ายเงินตามกฎหมายกำหนดไม่ใช่ค่าตอบแทนจากการขายก๊าซถูกต้องหรือไม่ เนื่องจากการที่ผู้ค้าน้ำมันตามมาตรา 7 จ่ายเงินชดเชยให้แก่ร้านค้าก๊าซ เพื่อให้ร้านค้าก๊าซจำหน่ายก๊าซ LPG ให้กับบุคคลที่มีฐานะยากจนในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด เงินชดเชยดังกล่าวย่อมเป็นส่วนประกอบของราคาก๊าซ LPG และเป็นค่าตอบแทนที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับราคาน้ำมัน

3.2.2.3 ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีส่วนลดค่าไฟฟ้า

หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0811/พ./1580 วันที่ 21 กุมภาพันธ์ 2545

การไฟฟ้านครหลวงได้รับการสนับสนุนเงินจากกองทุนเพื่อส่งเสริมการอนุรักษ์ พลังงาน สำนักงานคณะกรรมการนโยบายพลังงานแห่งชาติ เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการประชาสัมพันธ์และเป็นค่าส่วนลดค่าไฟฟ้าให้กับผู้ใช้ไฟฟ้าในเขตพื้นที่จำหน่ายไฟฟ้านครหลวงในโครงการ "ประหยัดไฟค่าไร 2 ต่อ" โดยการไฟฟ้านครหลวงให้ส่วนลดค่าไฟฟ้าร้อยละ 20 ของจำนวนหน่วยไฟฟ้าที่ผู้ใช้ไฟฟ้าในเขตนครหลวงสามารถลดการใช้ไฟฟ้าลงได้ในแต่ละเดือนตามเงื่อนไขของโครงการ และจะแสดงหน่วย การใช้ไฟฟ้าและส่วนลดค่าไฟฟ้าในใบแจ้งหนี้ค่าไฟฟ้าประจำเดือนกันยายน 2544 จนถึงเดือนสิงหาคม 2545 ต่อมาคณะกรรมการพิจารณานโยบายพลังงานสำนักงานคณะกรรมการนโยบายพลังงานแห่งชาติได้มี มติเห็นชอบให้นำส่วนลดค่าก๊าซธรรมชาติสุทธิที่การปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย (ปตท.) ได้รับจากการสละสิทธิ Carry Forward Gas มาลดค่าไฟฟ้าให้แก่ผู้ใช้ไฟฟ้าของการไฟฟ้านครหลวงและ การไฟฟ้าส่วนภูมิภาคประเภทบ้านอยู่อาศัยที่เข้าหลักเกณฑ์ตามที่กำหนด ในเดือนสิงหาคม 2544 เพียงเดือนเดียว โดยแสดงรายการพิเศษกรณียกเว้นค่าบริการรายเดือน 8.76 บาท/ราย (รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) และลดค่าพลังงานไฟฟ้า เท่ากับ 45.06 สตางค์/หน่วย (รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) ในใบเสร็จรับเงิน โดยการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยจะเป็นผู้ส่งใบเรียกเก็บเงินสำหรับการจ่ายค่าส่วนลดค่าไฟฟ้างดงกล่าวไปยัง ปตท. และการไฟฟ้า ฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยจะส่งผ่านค่าส่วนลดค่าไฟฟ้านั้นคืนไปยังการไฟฟ้านครหลวงและการไฟฟ้าส่วนภูมิภาคต่อไป โดยการไฟฟ้านครหลวงได้ออก

ใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษี คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าไฟฟ้าก่อนหักส่วนลด แต่การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค ได้ออกใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษี โดยคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มหลังหักส่วนลด การไฟฟ้านครหลวงจึงหาหรือวิธีปฏิบัติในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายได้ค่าไฟฟ้าที่มีการให้ส่วนลดและยกเว้นค่าบริการดังกล่าว

แนววินิจฉัย : การไฟฟ้านครหลวงและการไฟฟ้าส่วนภูมิภาคเป็นผู้จำหน่ายกระแสไฟฟ้า เป็นการขายสินค้าซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1(8) มาตรา 77/1(9) และมาตรา 77/2(1) แห่ง ประมวลรัษฎากร เมื่อการไฟฟ้านครหลวงให้ส่วนลดค่าไฟฟ้าร้อยละ 20 ของจำนวนหน่วยไฟฟ้าที่ผู้ใช้ ไฟฟ้าในเขตนครหลวงสามารถลดการใช้ไฟฟ้าลงได้ในแต่ละเดือนตามเงื่อนไขของโครงการ "ประหยัดไฟฟ้า 2 ต่อ" และกรณีการไฟฟ้านครหลวงร่วมกับการไฟฟ้าส่วนภูมิภาคได้ยกเว้นค่าบริการรายเดือน ให้แก่ผู้ใช้ไฟฟ้ารายละ 8.76 บาท และให้ส่วนลดค่าไฟฟ้า 45.06 สตางค์ต่อหน่วย แก่ผู้ใช้ไฟฟ้าประเภทบ้านอยู่อาศัยที่เข้าหลักเกณฑ์ตามที่การไฟฟ้านครหลวงและการไฟฟ้าส่วนภูมิภาคกำหนด ส่วนลดค่าไฟฟ้าและค่าบริการที่ยกเว้นให้ ดังกล่าวถือเป็นส่วนลดขณะขายสินค้า หากการไฟฟ้านครหลวงและ การไฟฟ้าส่วนภูมิภาคได้แสดงให้เห็นชัดแจ้งว่า ได้มีการหักส่วนลดค่าไฟฟ้าหรือยกเว้นค่าบริการดังกล่าว ไว้ในใบกำกับภาษี ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนลดค่าไฟฟ้าและค่าบริการที่ยกเว้นให้ ดังกล่าวไม่ถือเป็นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายกระแสไฟฟ้า ทั้งนี้ ตามมาตรา 79(1) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต : เงินสนับสนุนที่จ่ายโดยกองทุนเพื่อส่งเสริมการอนุรักษ์ พลังงาน สำนักงานคณะกรรมการนโยบายพลังงานแห่งชาติ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นค่าส่วนลดค่าไฟฟ้าให้กับผู้ใช้ไฟฟ้า เงินอุดหนุนดังกล่าวมีลักษณะเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนที่การไฟฟ้านครหลวงได้รับจากการขายไฟฟ้าตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ เนื่องจากการจ่ายเงินอุดหนุนดังกล่าวเป็นการแลกเปลี่ยนกับการให้การไฟฟ้านครหลวงลดราคาค่าไฟฟ้าให้แก่ผู้บริโภคตามนโยบายที่กองทุนเพื่อส่งเสริมการอนุรักษ์ พลังงาน สำนักงานคณะกรรมการนโยบายพลังงานแห่งชาติกำหนด

3.2.2.4 ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการได้รับเงินอุดหนุนเพื่อดำเนินการด้านงานวิจัย

หนังสือตอบข้อหารือที่ 0702/2305 ลงวันที่ : 18 มีนาคม 2559

มูลนิธิฯ ได้จัดตั้งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อวันที่ 4 พฤศจิกายน 2556 มีวัตถุประสงค์ ดังนี้

1. เพื่อการสังคมสงเคราะห์กลุ่มประชาชนทั่วไป และกลุ่มนักเรียน นักศึกษา
2. ส่งเสริมด้านการศึกษา การกีฬา และศาสนา
3. ช่วยเหลือผู้ประสบภัยทางสาธารณสุข และศึกษาค้นคว้าวิธีบำบัดรักษาผู้ป่วยจากยาเสพติดและเอดส์
4. เพื่อดำเนินการหรือร่วมมือกับองค์การการกุศลเพื่อการกุศล และองค์การสาธารณประโยชน์เพื่อสาธารณประโยชน์
5. เพื่อดำเนินการให้มีการศึกษา ค้นคว้า วิจัย และกิจกรรมภาคประชาชน เพื่อมุ่งเน้น การอนุรักษ์พลังงาน ตลอดจนส่งเสริมการใช้พลังงานทดแทนในวงกว้าง
6. ไม่ดำเนินการเกี่ยวข้องกับการเมืองแต่ประการใด ทั้งนี้ มูลนิธิฯ มีนโยบายมุ่งเน้นประกอบกิจกรรมและดำเนินการตามวัตถุประสงค์ในข้อ 5 เป็นหลัก โดยงบประมาณที่นำมาใช้นำมาจากการขอรับบริจาคจากหน่วยงาน องค์กรภาครัฐและเอกชนต่างๆ ที่เล็งเห็นความสำคัญของการส่งเสริม สร้างนวัตกรรมและองค์ความรู้ด้านการอนุรักษ์พลังงานอันเป็นสาธารณประโยชน์ในหลากหลายมิติ มูลนิธิฯ ได้เสนอตัวเพื่อขอรับเงินสนับสนุนจากกองทุนเพื่อส่งเสริมการอนุรักษ์พลังงาน (กองทุนฯ) ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติการส่งเสริมการอนุรักษ์พลังงาน พ.ศ. 2535 และอยู่ในความดูแลของสำนักงานนโยบายและแผนพลังงาน (สนพ.) กระทรวงพลังงาน ซึ่งกองทุนฯ ได้มีประกาศให้หน่วยงานประเภทไม่แสวงหากำไรทั่วไป ที่ต้องการรับอุดหนุนทุนวิจัยเสนอโครงการเพื่อให้ สนพ. พิจารณาทุกๆ ปี และ สนพ. เห็นชอบจัดสรรเงินกองทุนดังกล่าวให้มูลนิธิฯ เพื่อดำเนินโครงการพัฒนาโคมไพถนอลลิตีที่มีความทนทานต่อกระแสไฟกระชากสูง โดยมูลนิธิฯ ลงนามยืนยันการขอรับทุน ทั้งนี้ กองทุนฯ กำหนดให้มูลนิธิฯ จัดทำแผนค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาโครงการ รายงานความคืบหน้าการใช้งบประมาณให้สอดคล้องกับเป้าหมายที่มูลนิธิฯ เสนอไป โดยทรัพย์สินที่ได้จัดซื้อเพื่อพัฒนาโครงการให้ขึ้นทะเบียนเป็นทรัพย์สินของทางมูลนิธิฯ และหากมีทรัพย์สินทางปัญญาเกิดขึ้นให้ถือว่ามูลนิธิฯ และกองทุนฯ เป็นเจ้าของร่วมกัน กองทุนฯ ถูกจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติการส่งเสริมการอนุรักษ์พลังงาน พ.ศ. 2535 มิได้มีฐานะเป็นกระทรวง ทบวง กรม หรือองค์การของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล แต่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลโดยสำนักงานนโยบายและแผนพลังงาน (สนพ.) กระทรวงพลังงาน ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ มูลนิธิฯ ขอหารือดังนี้

งานวิจัยตามข้อเท็จจริงเป็นงานวิจัยทางวิทยาศาสตร์ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ถูกต้องหรือไม่

แนววินิจฉัย : กรณีมูลนิธิฯ รับจ้างทำวิจัยดังกล่าวให้กับกองทุนฯ เข้าลักษณะเป็นการให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม หากกองทุนฯ มีลักษณะเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีฐานะเป็นกระทรวง ทบวง กรม องค์การของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาลและกิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น หรือหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของซึ่งไม่มีฐานะเป็นนิติบุคคล ตามข้อ 2 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 12) เรื่อง กำหนดสาขาและลักษณะการประกอบกิจการ การให้บริการวิจัยหรือการให้บริการทางวิชาการ ตามมาตรา 81 (1) (ฎ) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534 การให้บริการวิจัยหรือให้บริการทางวิชาการของมูลนิธิฯ ให้แก่กองทุนฯ จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ฎ) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต : การที่มูลนิธิฯ และกองทุนฯ มีข้อตกลงว่าหากมีทรัพย์สินทางปัญญาเกิดขึ้นให้ถือว่ามูลนิธิฯ และกองทุนฯ เป็นเจ้าของร่วมกัน การที่กรมสรรพากรวินิจฉัยว่าเป็นกรณีนี้เป็นการมูลนิธิฯ รับจ้างทำวิจัยดังกล่าวให้กับกองทุนฯ เข้าลักษณะเป็นการให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากรถูกต้องหรือไม่ เนื่องจากกรณีนี้ ทรัพย์สินทางปัญญาที่เกิดขึ้นเป็นของกองทุนฯ และมูลนิธิฯ ร่วมกัน ประกอบกับเมื่อพิจารณาจากวัตถุประสงค์ของมูลนิธิฯ แล้ว มีวัตถุประสงค์เพื่อผู้รับประโยชน์คือประชาชนทั่วไป กรณีนี้จะเป็นการทำวิจัยเพื่อประโยชน์ส่วนรวมหรือไม่ ถ้าไม่สามารถระบุผู้รับประโยชน์อย่างเฉพาะเจาะจงได้ว่าผู้ใดมีสิทธิในการใช้งานวิจัยนั้น หรือไม่ได้มีความสัมพันธ์ทางการค้า กรณีนี้ควรวินิจฉัยว่าสัญญาในการให้เงินอุดหนุนเพื่อการทำวิจัยดังกล่าวควรอยู่นอกขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

หนังสือตอบข้อหารือที่ 0706/275 ลงวันที่ 31 มีนาคม 2549

บริษัทฯ ได้รับสนับสนุนด้านการเงินในรูปแบบเงินอุดหนุนแบบให้เปล่า ตามระเบียบคณะกรรมการนวัตกรรมแห่งชาติว่าด้วยการสนับสนุนโครงการนวัตกรรม พ.ศ. 2547 ไปแล้วบริษัทฯ จะต้องนำผลงานที่ผู้ให้ทุนได้ตรวจรับแล้วไปพัฒนาโครงการตามข้อเสนอมให้เต็มรูปแบบต่อไปตามวัตถุประสงค์ หรือใช้ประโยชน์ในเชิงพาณิชย์เพื่อสร้างผลผลิตด้วยค่าใช้จ่ายของบริษัทฯ เอง หากบริษัทฯ

มิได้ดำเนินการดังกล่าวและผู้ให้ทุนตรวจพบ บริษัทฯ จะต้องมอบกรรมสิทธิ์ และ/หรือ สิทธิบัตรในงานนั้น และสิทธิอื่นใดทางทรัพย์สินทางปัญญานั้นให้แก่ผู้ให้ทุน

วินิจฉัย : เงื่อนไขดังกล่าวเป็นเพียงการติดตามและตรวจสอบโครงการของผู้ให้ทุนเท่านั้น กรณีจึงไม่ถือว่าบริษัทฯ มีข้อผูกมัดที่จะต้องตอบแทนหรือให้บริการคืนหรือต้องกระทำการใดๆ ตอบแทนสำหรับเงินที่ได้รับในรูปแบบเงินอุดหนุนแบบให้เปล่าแต่อย่างใด เงินสนับสนุนดังกล่าวจึงมิใช่มูลค่าของฐานภาษีที่บริษัทฯ ได้รับจากการขายสินค้าหรือให้บริการ ตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/พ./2697 ลงวันที่ 22 ธันวาคม 2546

สำนักงานฯ เป็นหน่วยงานของรัฐและเป็นนิติบุคคลภายใต้การกำกับดูแลของรัฐมนตรีฯ จัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกา โดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้

(1) เป็นหน่วยงานหลักในการวางแผนและกำหนดนโยบายและพัฒนาอุตสาหกรรม ซอฟต์แวร์ของประเทศให้สอดคล้องกับแผนแม่บทเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร

(2) ส่งเสริมอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์โดยมุ่งเน้นการสนับสนุนการพัฒนาด้านอุตสาหกรรม ซอฟต์แวร์ของประเทศ การพัฒนาบุคลากร การตลาด การลงทุน กระบวนการผลิต และการให้บริการที่ได้มาตรฐานสากล รวมถึงการสร้างแรงจูงใจในการลงทุนทางด้านอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์ โดยการ เสนอแนะมาตรการทางด้านภาษีและสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ ต่อคณะรัฐมนตรี

(3) สนับสนุนการค้นคว้าวิจัย การถ่ายทอดเทคโนโลยี และจัดให้มีกฎ ระเบียบ และ มาตรการที่จำเป็นต่อการส่งเสริมอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์

(4) ส่งเสริมให้เกิดความคุ้มครองด้านทรัพย์สินทางปัญญาสำหรับซอฟต์แวร์

(5) เป็นหน่วยงานหลักในการประสานงานและแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินการทาง ด้านอุตสาหกรรมของซอฟต์แวร์ให้มีบริการแบบเบ็ดเสร็จ

2. ในการดำเนินงานของสำนักงานฯ จะมีการรับเงินจากแหล่งต่าง ๆ เช่น

(1) เงินอุดหนุน (เงินบริจาค) จากหน่วยงานของภาครัฐและภาคเอกชน

(2) เงินสนับสนุนการจัดงานหรือกิจกรรมต่าง ๆ จากหน่วยงานของภาครัฐและ

ภาคเอกชน

สำนักงานฯ ทาหรือว่า รายรับของสำนักงานฯ ทุกประเภทดังกล่าวข้างต้นต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

แนววินิจฉัย กรณีเงินอุดหนุน (เงินบริจาค) เงินสนับสนุนการจัดงานหรือกิจกรรมต่าง ๆ ที่สำนักงานฯ ได้รับจากหน่วยงานของภาครัฐและภาคเอกชน โดยสำนักงานฯ ไม่ได้กระทำการใด ๆ ให้แก่ผู้ให้เงินอุดหนุนหรือเงินสนับสนุนเป็นการตอบแทน กรณีดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการ

ข้อสังเกต การให้เงินอุดหนุนสองกรณีหลัง ผู้ให้เงินอุดหนุนไม่ได้สิทธิทางทรัพย์สินทางปัญญาใดๆ เป็นการตอบแทนการให้เงินอุดหนุนนั้น ดังนั้นเงินอุดหนุนดังกล่าวจึงไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.2.2.5 ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการได้รับเงินอุดหนุนเพื่อการปรับปรุงสถานบริการน้ำมัน

หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0811/12984 ลงวันที่ 3 กันยายน 2541

ห้างฯ ได้ทำสัญญาปรับปรุงแบบของสถานบริการร่วมกับการปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย โดยห้างฯ เป็นผู้รับผิดชอบในการปรับปรุงทั้งหมด และการปิโตรเลียมแห่งประเทศไทยให้เงินช่วยเหลือห้างฯ จำนวน 3 ล้านบาท เงินจำนวนดังกล่าวเป็นเงินที่ห้างฯ ได้ มาโดยไม่มีข้อผูกมัดที่จะต้องกระทำการตอบแทนใด ๆ สำหรับเงินที่ได้รับนั้นจึงมิใช่มูลค่าของฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ข้อสังเกต : .ในกรณีนี้เห็นว่าผู้ให้เงินอุดหนุน ไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนโดยตรงใดๆ จากการให้เงินอุดหนุนนั้น และไม่ใช่ว่ากรณีเป็นการให้เงินอุดหนุนเพื่อประโยชน์ของบุคคลที่เงินอุดหนุนดังกล่าว

3.2.3 สรุปหลักเกณฑ์แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน

จากการพิจารณาแนวทางการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนข้างต้น สรุปได้ว่า หลักเกณฑ์ของกรมสรรพากรในการจะพิจารณาว่าเงินอุดหนุนจะเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่นั้น จะพิจารณาจากการกระทำของผู้ได้รับเงินอุดหนุน ว่ามีการกระทำใด ๆ ที่ทำขึ้นเพื่อตอบแทนผู้ให้เงินโดยตรงหรือไม่ หากไม่มีข้อกำหนดให้ผู้รับเงินอุดหนุนกระทำ

การใดๆ เพื่อเป็นการตอบแทนผู้ให้เงินอุดหนุน เงินอุดหนุนดังกล่าวจึงไม่ใช่ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายหรือการให้บริการ ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

อย่างไรก็ดี กรมสรรพากรมีการวินิจฉัยเสมอว่า หากการจ่ายเงินอุดหนุนเป็นการจ่ายเงินตามกฎหมายกำหนดจะไม่ใช่ค่าตอบแทนที่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม (พิจารณาจากข้อหารือที่กค 0702/9513 และข้อหารือที่ กค.0702/9467) ซึ่งเกิดเป็นประเด็นปัญหาว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวไม่สอดคล้องกับหลักการเกี่ยวกับประโยชน์ตอบแทน (Consideration) และความสัมพันธ์โดยตรง (Direct Link) ระหว่างประโยชน์ตอบแทนที่ได้รับ และการขายสินค้า หรือให้บริการ ซึ่งเป็นหลักสากล ทำให้ส่งผลกระทบต่อหลักความเป็นกลาง และความเป็นธรรมทางภาษี

บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนของกลุ่มสหภาพยุโรป และการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการอุดหนุนของประเทศแคนาดา และประเทศออสเตรเลีย

4.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการอุดหนุนของกลุ่มสหภาพยุโรป

สหภาพยุโรป (เดิมคือ ประชาคมเศรษฐกิจยุโรป) ได้ถูกก่อตั้งขึ้นโดยอนุสัญญากรุงโรม 1957 มาตรา 93 ซึ่งกำหนดให้ มีการกระทำร่วมกันในการทำรูปแบบข้อเสนอกจากคณะกรรมการยุโรป หลังจากที่มีการปรึกษาหารือภายในการรับบทบัญญัติเพื่อให้เกิดความสอดคล้องในกฎเกณฑ์ของกฎหมายภาษีการเปลี่ยนมือ (Turnover Taxes) ในสหภาพยุโรป รัฐสมาชิกถูกกำหนดให้สร้างความสอดคล้องกันในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของตัวเองตาม VAT Directive โดยเฉพาะอย่างยิ่ง Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes หรือที่เรียกว่า “The Sixth Directive” ซึ่งต่อมาได้มีการรวบรวมและจัดหมวดหมู่ใหม่ (Recast of the Sixth Directive) ปัจจุบันเรียกว่า Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax ซึ่งต่อไปนี้ผู้เขียนจะขอจะเรียกว่า “the EC VAT Directive” โดยรัฐสมาชิกมีหน้าที่ต้องปรับกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับ the EC VAT Directive ดังกล่าว¹

4.1.1 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตาม The EC VAT Directive

4.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามมาตรา 9 (1) แห่ง EC VAT Directive กำหนดให้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มคือบุคคลที่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยคำว่า “กิจกรรมทางเศรษฐกิจ” หมายรวมถึง ทุกกิจกรรมของผู้ผลิต ผู้ขาย และผู้ให้บริการ ที่มีลักษณะเป็นการขายหรือให้บริการที่เป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (As part of business) ไม่ใช่เพียงแค่งานอดิเรก (Hobby) ของผู้ประกอบการ

¹ Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, Value Added Tax : A Comprehensive Approach, (New York : Cambridge University Press, 2015), pp. 59-60.

และเป็นการทำเพื่อประโยชน์ตอบแทน (Consideration)² ซึ่งจากคำนิยามดังกล่าว ได้สร้างหลักเกณฑ์ในการแบ่งแยกกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มคือ กิจกรรมที่เป็นการขายสินค้าหรือให้บริการที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องเป็นกิจกรรมที่สร้างขึ้นเพื่อประโยชน์ หรือค่าตอบแทนเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม สำหรับ หน่วยงานรัฐบาล (public bodies) หลักกฎหมายตามมาตรา 9 ดังกล่าวถูกยกเว้นโดย มาตรา 13³ แห่ง EC VAT Directive ซึ่งกำหนดว่าหน่วยงานรัฐบาล (public bodies) ไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย ในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจหน้าที่ และกระทำในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชน (public authorities)

สำหรับการตีความว่า กิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจหน้าที่ และกระทำในฐานะที่หน่วยงานของรัฐบาลเป็นผู้ใช้อำนาจมหาชน ศาลแห่งสหภาพยุโรป

² David Williams, “Value-Added Tax”, in Tax Law design and drafting (Volume 1 ; International Monetary Fund, Victor Thuronyi, (1996), p.33-34

³ Article 13 Of The EC VAT Directive

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

However, when they engage in such activities or transactions, they shall be regarded as taxable persons in respect of those activities or transactions where their treatment as non-taxable persons would lead to significant distortions of competition.

In any event, bodies governed by public law shall be regarded as taxable persons in respect of the activities listed in Annex I, provided that those activities are not carried out on such a small scale as to be negligible.

2. Member States may regard activities, exempt under Articles 132, 135, 136, 371, 374 to 377, and Article 378(2), Article 379 (2), or Articles 380 to 390, engaged in by bodies governed by public law as activities in which those bodies engage as public authorities

(European Court of Justice – ECJ) ได้วางแนวทางเกี่ยวกับ การแบ่งแยกกิจกรรมของรัฐและเอกชน ไว้ว่า การพิจารณาว่ากิจกรรมใด จะถูกกระทำในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชนหรือไม่ ให้พิจารณาจากระบบกฎหมายที่ใช้บังคับต่อหน่วยงานของรัฐบาลเท่านั้น เนื้อหาสาระหรือวัตถุประสงค์ของกิจกรรมไม่ใช่สาระสำคัญเท่าระบบกฎหมายที่ใช้บังคับ⁴

หลักการอีกประการหนึ่ง ที่ศาลแห่งสหภาพยุโรปวางแนวคำวินิจฉัยไว้คือ เนื่องจากมาตรา 13 เป็นข้อยกเว้นของมาตรา 9 ดังนั้น แม้ว่ากิจกรรมที่เกิดขึ้นจะเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจตามความหมายของมาตรา 9 แต่หากกิจกรรมดังกล่าวกระทำขึ้นโดยหน่วยงานของรัฐบาล และมีองค์ประกอบตาม มาตรา 13 ครบถ้วนกล่าวคือเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจหน้าที่ และกระทำในฐานะที่หน่วยงานของรัฐบาลเป็นผู้ใช้อำนาจมหาชน กิจกรรมดังกล่าวจะไม่ใช่กิจกรรมที่ต้องเสียภาษี⁵

แต่ทั้งนี้ ศาลแห่งสหภาพยุโรปไม่ได้กำหนดแนวทางการตีความว่า กิจกรรมใดจะเป็นการกระทำในฐานะผู้ใช้อำนาจมหาชนไว้อย่างชัดเจน รัฐสมาชิกจะต้องทำการตีความเองภายใต้กฎหมายภายในประเทศของรัฐสมาชิก ว่ากิจกรรมใดจะเป็นกิจกรรมที่กระทำในฐานะรัฐบาล และกิจกรรมใดที่เป็นการกระทำในฐานะเอกชน ยกตัวอย่างเช่น ประเทศอังกฤษ กรมสรรพากรก็ได้มีการกำหนดรายการของกิจกรรมของหน่วยงานรัฐบาลที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจกรรมที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ เป็นต้น⁶

4.1.1.2 หลักการเกี่ยวกับประโยชน์ตอบแทน (Consideration) และความสัมพันธ์โดยตรง (Direct Link) ระหว่างประโยชน์ตอบแทนที่ได้รับ และการจัดหาสินค้า หรือบริการ

มาตรา 2 แห่ง EC VAT Directive กำหนดว่าภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดเก็บจากธุรกรรมการขายสินค้า (Supply of goods) การได้มาซึ่งสินค้าจากประเทศสมาชิก (Intra-Community

⁴ Case C-446/98 (Porto), [2002] ECR-11435.

⁵ Herman W.M. van Kesteren and Madeleine M.W.D. Merckx, The Concept of Taxable Persons (and Fixed Establishments) in EU VAT Thomas Ecker et al (Ed), The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems around the world, (The Netherlands : Kluwer Law International, 2012), p.631.

⁶ ERNST & YOUNG, “Value Added Tax A Study on the application of VAT to the non-profit sector and Public Bodies,” (June 9, 1998), pp.9-10

acquisition of goods) การให้บริการ (supply of services) ที่กระทำขึ้นโดยมีค่าตอบแทน (for consideration) ภายในประเทศ (within the territory of a Member State) โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี และการนำเข้าสินค้า⁷

ดังนั้น จากบทบัญญัติดังกล่าวบทบัญญัติดังกล่าว การขายสินค้า หรือบริการ ที่อยู่ในขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงต้องกระทำเพื่อให้ได้ประโยชน์ตอบแทน (Consideration) หรืออาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า ความสัมพันธ์ระหว่างการขายสินค้า หรือการให้บริการ ที่เกิดขึ้นนั้น จะต้องเกิดขึ้นในรูปแบบของสัญญาต่างตอบแทน⁸

คำนิยาม ของคำว่า “ค่าตอบแทน” (consideration) ไม่ได้มีการบัญญัติไว้ใน EC VAT Directive แต่ในศาลแห่งสหภาพยุโรป ได้กำหนดความหมายของค่าตอบแทนเพื่อไม่ให้เกิด การตีความที่แตกต่างกันในกลุ่มประเทศสมาชิก โดยคำจำกัดความที่ใช้ในคดีที่ตัดสินโดยศาลแห่งสหภาพ ยุโรปถูกนำมาจาก the EC 2nd Vat Directive Annex A point 13 (regarding article 8 A) ดังนี้

*“ค่าตอบแทน หมายถึง ทุกสิ่งที่ได้รับจากการขายสินค้า หรือให้บริการ ซึ่ง รวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติ (ค่าบรรจุภัณฑ์ หรือค่าขนส่งหรือประกันภัย เป็นต้น) ซึ่งไม่เฉพาะแต่ เงินสดที่เรียกเก็บ แต่หมายรวมถึง มูลค่าของสินค้าที่ได้รับเป็นการแลกเปลี่ยน การขายสินค้าหรือ ให้บริการให้แก่ภาครัฐ และจำนวนค่าเสียหายที่ได้รับด้วย”*⁹

⁷ Article 2 of The EC VAT Directive

1. The following transactions shall be subject to VAT:

(a) the supply of goods for consideration within the territory of a Member State by a taxable person acting as such;

(b) the intra-Community acquisition of goods for consideration within the territory of a Member State by: ...

(c) the supply of services for consideration within the territory of a Member State by a taxable person acting as such;

(d) the importation of goods.

⁸ Ibid ., p.118

⁹ “consideration” means everything received in return for the supply of goods or the provision of services, including incidental expenses (packing, transport, insurance etc), that is to say not only the cash amounts charged but also, for example,

ทั้งนี้ ค่าตอบแทนที่อยู่ในขอบเขตที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องมีความสัมพันธ์โดยตรง (direct link) ระหว่างการขายสินค้า หรือให้บริการด้วย ซึ่งการขายสินค้าหรือให้บริการที่ถือว่ามีความสัมพันธ์โดยตรง จำเป็นต้องมีคู่สัญญาอย่างน้อย 2 ฝ่าย และได้มีการทำข้อตกลง ไม่ว่าจะเปลี่ยนลายลักษณ์อักษร หรือไม่ก็ตาม โดยต้องมีข้อตกลงว่าจะต้องขายสินค้า หรือให้บริการเพื่อให้ได้รับค่าตอบแทนเช่นนี้จึงจะถือว่ามีความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการ เนื่องจากผู้ขายสินค้า หรือให้บริการคาดว่าจะได้รับบางสิ่งบางอย่างเป็นการตอบแทนจากการขายสินค้าหรือให้บริการนั้นและจะไม่ชำระหนี้จนกว่าจะได้รับชำระราคา¹⁰

ศาลแห่งสหภาพยุโรป ได้ตัดสินคดีที่เกี่ยวข้องกับค่าตอบแทน และความสัมพันธ์โดยตรงไว้ดังต่อไปนี้

คดี Staatssecretarissen van Financiën v. Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Case 154/80)

คดีนี้เป็นกรณีที่สหกรณ์ประกอบกิจการเก็บรักษามันฝรั่งด้วยความเย็น ซึ่งสมาชิกของสหกรณ์มีสิทธิฝากมันฝรั่งให้สหกรณ์การเกษตรเก็บรักษาได้ปีละหนึ่งพันกิโลกรัมต่อหัว โดยสหกรณ์จะมีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมสมาชิกประจำปีในการใช้บริการเก็บรักษามันฝรั่ง แต่ในกรณีที่สมาชิกใช้บริการการเก็บมันฝรั่ง 2 ปีติดต่อกันสหกรณ์จะไม่คิดค่าธรรมเนียม ซึ่งส่งผลให้ค่าหัวของสหกรณ์ลดลง เนื่องจากสหกรณ์ขาดรายได้จากการเก็บค่าธรรมเนียมรักษามันฝรั่งจากสมาชิก

เจ้าพนักงานประเมินของประเทศเนเธอร์แลนด์ เห็นว่าสหกรณ์คิดค่าบริการจากสมาชิกโดยการลดมูลค่าหัวแทนค่าบริการจึงได้ออกหนังสือแจ้งประเมินภาษีเพิ่มเติม แต่สหกรณ์โต้แย้งว่า คำว่า “ค่าตอบแทน” ตามมาตรา 8 แห่ง The Second Directive มีความชัดเจนแล้ว เมื่อสหกรณ์ให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนจึงไม่ใช่การบริการเนื่องจากไม่ได้รับสิ่งใดตอบแทน

ศาลแห่งสหภาพยุโรปวินิจฉัยว่า การให้บริการที่ต้องเสียภาษีตาม The Second Directive นั้นต้องเป็นการให้บริการโดยได้รับค่าตอบแทน และจะต้องมีความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างบริการที่เกิดขึ้นและค่าตอบแทนที่ได้รับ ซึ่งในกรณีนี้ไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างการ

the value of the goods received in exchange or, in the case of goods or services supplied by order of a public authority, the amount of the compensation received

¹⁰ HMRC, “VATSC30500 - Consideration: Definition of consideration,”

Accessed October 23, 2015, from

<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatscmanual/vatsc30500.htm>.

ให้บริการการเก็บรักษามันฝรั่ง กับการลดลงของมูลค่าหุ้น ซึ่งพิจารณาได้จากมูลค่าหุ้นที่ลดลง ก็ไม่เท่ากับราคาหรือมูลค่าของบริการเก็บรักษามันฝรั่งที่ได้ให้ไป

คดี BAZ Bausystem AG v Finanzamt Munchen Fur Körperschaften

(Case 222/81)

คดีนี้เกี่ยวกับการตีความคำว่า “ค่าตอบแทน” โดยศาลแห่งสหภาพยุโรป วินิจฉัยว่าดอกเบี้ยผิติดนัดตามคำพิพากษาของศาล ไม่ใช่ค่าตอบแทนที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางการค้า (relating to a commercial transaction) เป็นเพียงค่าเสียหายจากการชำระเงินล่าช้าเท่านั้น ประกอบกับมูลค่าของดอกเบี้ยดังกล่าว ก็ไม่ได้มีมูลค่าที่เท่ากับค่าตอบแทนของบริการด้วย (กรณีนี้เป็นการให้บริการควบคุมที่จอดรถ)

คดี Apple and Pear Development Council (ADPC) v Commissioners of Customs and Excise (Commissioners), (case102/86)

องค์กรพัฒนาแอปเปิ้ลและแพร์ เป็นองค์กรที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายมีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนาการขายแอปเปิ้ลและแพร์ ผู้ปลูกในเชิงพาณิชย์ต้องสมัครเป็นสมาชิกองค์กรนี้ และต้องจ่ายค่าธรรมเนียมประจำปี โดยรวมภาคอุตสาหกรรมจะได้รับประโยชน์จากกิจกรรมการส่งเสริมการขายนี้ ประเด็นที่ต้องพิจารณาคือ ค่าธรรมเนียมเป็นค่าตอบแทนจากกิจกรรมการส่งเสริมการขายหรือไม่ ศาลแห่งสหภาพยุโรปตัดสินว่ากรณีนี้ไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างการชำระที่ได้รับชำระ หรืออาจกล่าวได้ว่าประโยชน์ที่ได้รับไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการชำระเงิน ผู้ปลูกแต่ละรายมีหน้าที่ต้องชำระเงินไม่สนใจว่าได้รับประโยชน์มากน้อยเพียงใด

จากคำตัดสินข้างต้น มีประเด็นสรุปได้ดังนี้

1. ประโยชน์จากการให้บริการขององค์กรพัฒนาแอปเปิ้ลและแพร์ เกิดประโยชน์แก่ภาคอุตสาหกรรมโดยรวม ประโยชน์ที่ผู้ปลูกแต่ละรายได้รับเป็นประโยชน์ทางอ้อมที่เกิดขึ้นจากภาคอุตสาหกรรมทั้งหมด
2. ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างระดับของประโยชน์ซึ่งผู้ปลูกแต่ละรายได้รับ และจำนวนค่าธรรมเนียมที่พวกเขามีหน้าที่ที่ต้องจ่าย
3. ค่าธรรมเนียมที่ได้รับจากผู้ปลูกแต่ละรายอยู่ในฐานะเป็นหน้าที่ที่ต้องชำระแก่องค์กรพัฒนาแอปเปิ้ลและแพร์ โดยไม่คำนึงถึงบริการที่ผู้ปลูกจะได้รับจากองค์กรอันจะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ปลูก กรณีจึงไม่ถือว่ามี ความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างค่าตอบแทนและการให้บริการส่งเสริมการขาย

คดี Tolsma v. Inspectuer der Omzetbelasting Leeuwarden (case C-16/93 (1994))

นาย Tolsma เล่นดนตรีบนถนนสาธารณะ โดยระหว่างเล่นดนตรีจะมีการเชิญชวนให้บริจาคเงินใส่กระป๋องรับบริจาคเงิน ต่อมานาย Tolsma ถูกประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มจากการเล่นดนตรีดังกล่าว นาย Tolsma คัดค้านการประเมินโดยอ้างว่า เงินที่เขาได้รับจากการเล่นดนตรีไม่ใช่การกระทำที่มีความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะไม่มีความผูกพันระหว่างคนที่เดินผ่านกับเงินบริจาค จึงไม่ใช่การให้บริการโดยมีค่าตอบแทนที่ทำให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ศาลแห่งสหภาพยุโรปวินิจฉัยว่า การกระทำของนาย Tolsma ซึ่งไม่ได้มีการกำหนดประโยชน์ตอบแทนของการบริการ จึงไม่ใช่กรณีที่ได้รับค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการ กรณีนี้ไม่มีข้อตกลงอันก่อให้เกิดความสัมพันธ์ทางกฎหมาย และไม่มีความสัมพันธ์ที่จำเป็น (Necessary link) ระหว่างการเล่นดนตรีและเงินที่จ่าย ดังนั้น การเล่นดนตรีของนาย Tolsma จึงไม่ถือเป็นการให้บริการโดยมีค่าตอบแทนตามมาตรา 2 แห่ง The Sixth Directive¹¹

จากแนวทางการพิพากษาของศาลแห่งสหภาพยุโรปข้างต้น เราจะเห็นการวางหลักการ “ความสัมพันธ์โดยตรง” กล่าวคือ ค่าตอบแทนต้องมีความสัมพันธ์โดยตรง กับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ซึ่งเป็นหลักการสำคัญในการพิจารณาว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้น เป็นธุรกรรมที่ต้องเสียภาษีหรือไม่ โดยศาลแห่งสหภาพยุโรปได้รับรองหลักการเกี่ยวกับค่าตอบแทนและความสัมพันธ์โดยตรงผ่านคำพิพากษาหลายฉบับ ดังที่กล่าวมาข้างต้น โดยสามารถสรุปหลักการเกี่ยวกับค่าตอบแทนและความสัมพันธ์โดยตรงได้ว่ากิจการที่อยู่บังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตาม EC VAT Directive นั้น ได้แก่ การขายหรือการให้บริการโดยมีค่าตอบแทน โดยคำว่า “ค่าตอบแทน” ต้องมีลักษณะเป็นการชำระหนี้ต่างตอบแทน มีความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างการขายหรือการให้บริการที่ได้กระทำลง โดยมีนิติสัมพันธ์ (Legal Relationship) ระหว่างผู้ขายหรือผู้ให้บริการและผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ ซึ่งเกิดขึ้นจากสัญญาหรือ

¹¹ Ben Terra and Julie Kajus, *A Guide to the European Vat Directives Introduction to European Vat 2011 Volume 1*, (The Netherlands : IBFD , 2011), pp.350-351.

การตกลงซึ่งคู่สัญญากำหนดราคาหรือค่าตอบแทนล่วงหน้า¹² ดังนั้น กิจกรรมใดที่กระทำลงโดยไม่มีค่าตอบแทน ย่อมไม่ใช่การขายหรือการให้บริการโดยมีค่าตอบแทน และไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างการขายหรือการให้บริการที่ได้กระทำลงและค่าตอบแทนที่ได้รับ¹³

4.1.2 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนตาม EC VAT Directive

จากหลักการในคำพิพากษาของศาลแห่งสหภาพยุโรปที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นว่าค่าตอบแทนที่จะนำมาคำนวณรวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะต้องมีความเชื่อมโยงโดยตรงระหว่างค่าตอบแทนที่ได้รับ กับการขายหรือการให้บริการที่ได้ทำขึ้น ซึ่งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนนั้นก็อยู่ภายใต้หลักการดังกล่าวเช่นกัน โดยที่ มาตรา 73 แห่ง EC VAT Directive ได้กำหนดถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนไว้อย่างเฉพาะเจาะจง ดังนี้

มาตรา 73 ภายใต้การขายสินค้า หรือการให้บริการ นอกจากที่อ้างถึงในมาตรา 74 ถึงมาตรา 77 แล้ว มูลค่าของฐานภาษีรวมถึง ทุกสิ่งซึ่งเป็นค่าตอบแทนที่ผู้ขายสินค้า หรือให้บริการ เพื่อเป็นการตอบแทนสำหรับการขายสินค้า หรือให้บริการนั้น แก่ผู้บริโภค หรือบุคคลที่สาม ซึ่งรวมถึงเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรง (direct link) ต่อราคาของสินค้า หรือบริการด้วย¹⁴

จากบทบัญญัติดังกล่าวจำนวนที่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากประโยชน์ตอบแทนที่ผู้ขายหรือผู้ให้บริการได้รับจากการขายสินค้า หรือให้บริการเพื่อเป็นการตอบแทนผู้ซื้อ หรือบุคคลที่สามแล้ว EC VAT Directive ยังกำหนดไว้อย่างเฉพาะเจาะจงว่าค่าตอบแทนที่ต้องเสีย

¹² Tolsma v. Inspectuer der Omzetbelasting Leeuwarden (case C-16/93 (1994) S.T.C.509)

¹³ Staatssecretaries van Financien v. Cooperatieve Aardappelenbewarplaats ((1981) ECR 445; (1981) 2 cnlr 337)

¹⁴ Article 73 of EC VAT Directive “ In respect of the supply of goods or services, other than as referred to in Articles 74 to 77, the taxable amount shall include everything which constitutes consideration obtained or to be obtained by the supplier, in return for the supply, from the customer or a third party, including subsidies directly linked to the price of the supply.”

ภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องรวมถึงเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรง (direct link) ต่อราคาของสินค้า หรือบริการด้วย

อย่างไรก็ดี ไม่มีการกำหนดนิยามของคำว่าเงินอุดหนุนเอาไว้ใน the EC VAT Directive แต่ศาลแห่งสหภาพยุโรปก็ได้กำหนดความหมายของการอุดหนุนไว้ในคำพิพากษา STEENKOLENMIJNEN v HIGH AUTHORITY (case 30/59) ไว้ดังนี้

เงินอุดหนุน เป็นการจ่ายในรูปแบบของเงินสด หรือในรูปแบบอื่นโดยรัฐ ที่ทำขึ้นเพื่อสนับสนุนการกระทำบางประการ โดยเป็นประโยชน์ตอบแทนที่นอกเหนือไปจากการจ่ายเงินโดยผู้ซื้อ หรือผู้บริโภคสำหรับสินค้าหรือบริการซึ่งได้ทำขึ้น”¹⁵

นอกจากนี้ René van der Paardt (professor consumption taxes at the Faculty of Economics of the Erasmus University) ได้ให้คำนิยามของคำว่า เงินอุดหนุน ว่าหมายถึง รายจ่ายของรัฐบาลที่ทำขึ้นเพื่อประโยชน์สาธารณะ ซึ่งการให้การอุดหนุนดังกล่าวมีความสัมพันธ์ต่อกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจงของหน่วยงาน หรือองค์กรที่ได้รับการอุดหนุน และอยู่ภายใต้เงื่อนไขของสาธารณะ¹⁶

จากคำนิยามดังกล่าว จะเห็นได้ว่า การให้เงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรง ที่จะต้องรวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 73 แห่ง EC VAT Directive ต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

1. เงินอุดหนุนตามความหมายของบทบัญญัติดังกล่าวจะต้องเป็นการให้เงินอุดหนุนโดยองค์กรผู้ใช้อำนาจมหาชน (Public authorities) เท่านั้นและเป็นการให้อย่างมีเงื่อนไข โดยเงินอุดหนุนดังกล่าวจะถูกใช้เป็นเครื่องมือของนโยบายของรัฐ ยิ่งไปกว่านั้นการให้เงินอุดหนุนดังกล่าวต้องมีลักษณะเป็นการแทรกแซงระบบเศรษฐกิจแบบตลาดเสรี (Free - market economy) ด้วย
2. เงินอุดหนุน มีความแตกต่างจากการจ่ายเงินชดเชยขององค์กรผู้ใช้อำนาจมหาชน เนื่องจากการจ่ายเงินชดเชย จะเป็นการจ่ายเงินเพื่อเป็นการชดเชย หรือเยียวยา สำหรับความเสียหายที่ได้รับจากการกระทำที่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ที่มีความเกี่ยวพันต่อองค์กรผู้ใช้อำนาจมหาชน ในขณะที่เงินอุดหนุนจะเป็นการจ่ายเงินเพื่อให้องค์กรที่ได้รับเงินอุดหนุนกระทำการเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามนโยบายสาธารณะบางประการ

¹⁵Ben Terra and Julie Kajus, supranote 11,p.708.

¹⁶.Arendonk H. Van, Jansen Sjaak and Paardt R. Van Der, Vat in an EU and International Perspective, IBFD , 2011,p.137

3. เพื่อที่จะทำให้ตัดสินได้ว่าจำนวนเงินที่จ่ายโดยองค์กรผู้ใช้อำนาจมหาชนนั้นมีคุณสมบัติเป็นประโยชน์ตอบแทนสำหรับการขายสินค้า หรือให้บริการหรือไม่ มันต้องถูกตรวจสอบว่าเป็นการบริโภคหรือไม่ และเป็นการบริโภคที่ต้องเสียภาษีตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่¹⁷

ซึ่งศาลแห่งสหภาพยุโรปได้วางแนวทาง หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนไว้ ดังจะกล่าวในหัวข้อต่อไป

4.1.2 แนวทางคำพิพากษาของศาลแห่งสหภาพยุโรปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน

ในการพิจารณาว่าการให้เงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรง ที่จะต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 73 แห่ง EC VAT Directive จะต้องพิจารณาตามหลักความสัมพันธ์โดยตรง (Direct Link) กล่าวคือต้องพิจารณาว่า เงินอุดหนุนเป็นค่าตอบแทน ที่เป็นการชำระหนี้ต่างตอบแทน ซึ่งมีความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างการขายหรือการให้บริการที่ได้กระทำลง โดยมีนิติสัมพันธ์ (Legal Relationship) ระหว่างผู้ขายหรือผู้ให้บริการและผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ ซึ่งเกิดขึ้นจากสัญญาหรือการตกลงซึ่งคู่สัญญากำหนดราคาหรือค่าตอบแทนล่วงหน้า ซึ่งศาลแห่งสหภาพยุโรปได้วางแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนไว้ดังนี้

คดี Jürgen Mohr v. Finanzamt Bad Segeberg Case-C 215/94 (Mohr)

Mohr เป็นเกษตรกรฟาร์มนม เขาหยุดผลิตนม และเขาจะได้รับค่าชดเชยการหยุดผลิตนม ซึ่งเจ้าหน้าที่สรรพากรของเยอรมันเห็นว่า การจ่ายเงินชดเชยดังกล่าวเป็นค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการจากการหยุดผลิตนม

ศาลแห่งสหภาพยุโรปตัดสินว่า การไม่ผลิตนม ไม่ได้นำมาซึ่งประโยชน์ให้กับรัฐผู้ให้ค่าชดเชย ซึ่งจะสามารถถูกพิจารณาว่าเป็นผู้บริโภคความหมายของมาตรา 6 (1) ของ The Sixth Directive (ปัจจุบัน คือมาตรา 24 (1) the EC VAT Directive) เงินชดเชยดังกล่าว จึงอยู่นอกขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁸

จากคำพิพากษาดังกล่าวจะเห็นว่ารัฐ ผู้ให้ค่าชดเชยไม่ได้รับสินค้า หรือบริการจากการจ่ายค่าชดเชยดังกล่าวแต่อย่างใด แต่การจ่ายค่าชดเชยดังกล่าวเป็นการจ่ายเพื่อประโยชน์ส่วนรวม

¹⁷ Ibid p.138

¹⁸ Ben Terra and Julie Kajus, supra note 11, p.708

ค่าชดเชยดังกล่าวจึงไม่ถือว่าเป็นการอุดหนุนที่มีความสัมพันธ์โดยตรงต่อราคาที่จะต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁹

คดี Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG v. Finanzamt Calau Case C-384/95 (Landboden-Agrardienste)

คำตัดสินนี้ศาลได้ตัดสินในแนวทางเดียวกับคดี Mohr โดยศาลตัดสินว่า การกระทำของเกษตรกรในการลดการผลิตมันฝรั่ง ไม่อยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะไม่ได้ทำให้การบริโภคเกิดขึ้น เกษตรกรไม่ได้จัดหาบริการต่อผู้บริโภคที่สามารถระบุได้ หรือมีประโยชน์ใดๆที่สามารถตระหนักได้ว่าเป็นองค์ประกอบของราคาของกิจกรรมในทางการค้า

แต่อย่างไรก็ตาม Advocate General Jacob ได้ให้ความเห็นไว้ว่า

“สถานการณ์ในกรณีนี้อาจถูกทำให้ต่างกัน คือ ในกรณีที่คู่แข่งของผู้เสียภาษีทำ
 ส ญ า
 เพื่อตกลงการจำกัดการผลิตเพื่อไม่ให้เกิดการแข่งขันกับผู้เสียภาษีและเพื่อเป็นการยับยั้งทางการตลาด
 ดังนั้น การจ่ายเงินเพื่อให้ผู้เสียภาษีหยุดการผลิต ก็เป็นการจ่ายเงินเพื่อที่จะทำให้คู่แข่งสามารถเพิ่มราคา
 สินค้าขึ้นได้ การจ่ายเงินจึงเป็นการจ่ายเงินเพื่อให้ผู้เสียภาษีให้บริการ (คือการยับยั้งการผลิต)
 เพราะฉะนั้นจึงชัดเจนว่าการจ่ายดังกล่าวเป็นส่วนประกอบของต้นทุนราคาของคู่แข่ง (เทียบได้เป็น
 วัตถุดิบ หรือราคาค่าแรงงาน) ผู้ที่เป็นคู่แข่งเป็นผู้บริโภคที่ระบุได้อย่างเฉพาะเจาะจงสำหรับบริการของ
 ผู้ เ สี่ ย ภา ย ชี
 ซึ่งก็คือการจำกัดการผลิต หรือยับยั้งทางการตลาด ”

คดี Office des produits wallons ASBL v. Belgian State (Case C-184/00)

Office des produits wallons ASBL (OPW) เป็นสมาคมเอกชนที่ไม่ได้มุ่งหากำไร ดำเนินการโฆษณา และขายผลิตภัณฑ์การเกษตร การสวน และอาหารทางการเกษตร ซึ่งเป็นกิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม OPW ได้รับเงินอุดหนุนจาก Wallon Region ตามที่ตกลงในสัญญาโครงสร้างเงินอุดหนุน ภายใต้ข้อตกลงนี้ OPW มีความรับผิดชอบต้องดำเนินกิจกรรม 4 ชนิด คือ จัดพิมพ์เผยแพร่รายชื่อรายการสินค้า, ตีพิมพ์นิตยสาร . ดำเนินการทั่วไปของบริษัท และเข้าร่วมกิจกรรมของท้องถิ่น ภายใต้ข้อตกลง OPW ได้ร่างงบประมาณบนฐานงบประมาณของปีก่อน อีกทั้งข้อตกลงกำหนดด้วยว่า รายจ่ายงบประมาณที่ได้รับอนุญาตรวมถึง การจ่ายเงินให้กับพนักงาน , ค่าใช้จ่ายในการเช่า หรือค่าใช้จ่ายอื่นที่จำเป็น

¹⁹Ibid., p.708

ในการตรวจสอบเดือนกุมภาพันธ์ 1997 เจ้าหน้าที่ภาษีของประเทศเบลเยียมพบว่า OPW ไม่ได้เสียภาษีจากการได้รับเงินอุดหนุนนั้น จึงเกิดประเด็นที่ว่าเงินอุดหนุนในลักษณะดังกล่าวต้องเสียภาษีหรือไม่ ศาลในประเทศได้ตั้งคำถามต่อศาลแห่งสหภาพยุโรปว่าการตีความในคำนิยามของ “เงินอุดหนุนที่มีผลโดยตรงกับราคา” ตามมาตรา 11(1)a ของ the Sixth Directive (ปัจจุบัน คือ มาตรา 73 ของ the EC VAT Directive) นั้น รวมถึงเงินอุดหนุนที่ใช้ในการดำเนินการ (operating subsidies) ในส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการของ OPW ด้วยหรือไม่ เงินจำนวนดังกล่าวต้องถูกนำมารวมเป็นจำนวนที่ต้องเสียภาษี เพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

ศาลในคดี Office des Produits Wallons ตัดสินว่า คุณสมบัติในการจ่ายค่าตอบแทนที่จะเป็นเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงต่อราคาและเป็นจำนวนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 73 นั้น ต้องประกอบด้วยเงื่อนไขต่อไปนี้

ประการแรก เงินอุดหนุนต้องถูกจ่ายโดยเฉพาะเจาะจงแก่หน่วยงานที่ได้รับเงินอุดหนุนเพื่อให้สามารถจัดหาสินค้าหรือบริการเฉพาะอย่าง ในกรณีนี้เงินอุดหนุนจึงจะถูกพิจารณาว่าเป็นค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้าหรือบริการซึ่งต้องเสียภาษี

ประการที่สอง ผู้บริโภคต้องได้รับประโยชน์จากเงินอุดหนุนที่รัฐให้ต่อองค์กรที่ได้รับเงินอุดหนุน โดยราคาที่ผู้บริโภคนำไปจ่ายต้องถูกกำหนดให้ลดตามสัดส่วนของเงินอุดหนุนที่ได้ให้แก่ผู้ขายสินค้าหรือบริการ ซึ่งเงินอุดหนุนที่ให้จะต้องเป็นองค์ประกอบในการกำหนดราคาขาย โดยต้องมีการตรวจสอบว่า เงินอุดหนุนที่ได้จ่ายให้กับผู้ขายหรือผู้ให้บริการ ทำให้ราคาการขายสินค้าหรือการให้บริการต่ำกว่ากรณีที่ไม่มีการให้เงินอุดหนุนหรือไม่

ประการที่สาม ประโยชน์ตอบแทนที่เป็นเงินอุดหนุนต้องสามารถถูกบ่งชี้ได้ กล่าวคือ ไม่จำเป็นว่าเงินอุดหนุนต้องทำให้มีความสอดคล้องอย่างชัดเจนต่อการลดลงของราคาสินค้าหรือบริการ เพียงแต่มีความสัมพันธ์ในอัตราส่วนที่คงที่ระหว่างราคาที่ลดลงและเงินอุดหนุนก็พอแล้ว

ประการสุดท้าย เงินอุดหนุนที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับราคาตามที่กำหนดไว้ใน มาตรา 73 รวมแต่เพียงเงินอุดหนุนที่เป็นส่วนประกอบทั้งหมดหรือบางส่วนของค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้าหรือบริการเท่านั้น และต้องเป็นเงินอุดหนุนที่ถูกจ่ายโดยบุคคลที่สามต่อผู้ขายหรือผู้ให้บริการ

นอกจากนี้ ศาลแห่งสหภาพยุโรป ยังให้หลักเพิ่มเติมว่า เงินอุดหนุนที่เป็นเงินอุดหนุนในการดำเนินการ (Operating Subsidies) ซึ่งครอบคลุมในส่วนของค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ

ขององค์กรที่ได้รับเงินอุดหนุน ไม่สามารถถูกถือว่าเป็นเงินอุดหนุนที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับราคา แม้ว่าเงินอุดหนุนในลักษณะนี้เกือบจะทั้งหมดมีผลกระทบต่อราคาของสินค้าหรือบริการก็ตาม

คำตัดสินของคดีนี้ศาลแห่งสหภาพยุโรปยังได้ให้แนวทางต่อศาลในประเทศในการตรวจสอบการให้เงินอุดหนุนด้วยดังนี้ ศาลในประเทศต้องตรวจสอบว่าแต่ละกิจกรรมปรากฏการจ่ายเงินอุดหนุนที่เฉพาะเจาะจงหรือระบุได้หรือไม่ว่าเป็นค่าตอบแทน และในกรณีเงินอุดหนุนที่ถูกจ่ายโดยรวมเพื่อที่จะครอบคลุมค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งหมดของ OPW ในกิจกรรม หรือการดำเนินงานทั้งหลาย มีเพียงส่วนหนึ่งของเงินอุดหนุนที่ระบุได้เท่านั้นที่เป็นค่าตอบแทนสำหรับการขาย หรือการให้บริการที่สามารถคิดภาษีได้

การตรวจสอบบัญชีประจำปีระหว่าง OPW และ Wallon Region จะทำให้ศาลแน่ใจว่าจำนวนเงินอุดหนุนในการแบ่งแต่ละพื้นที่ที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการจ่ายเงินที่เฉพาะเจาะจงหรือระบุได้หรือไม่

นอกจากนี้เพื่อที่จะกำหนดว่าประโยชน์ตอบแทนที่แสดงในรูปแบบของเงินอุดหนุนนั้น เป็นสิ่งที่จ่ายเพื่อให้แก่สินค้าหรือบริการบางอย่างที่ระบุเฉพาะเจาะจง มีความเชื่อมโยงโดยตรงหรือไม่ ศาลระดับชาติอาจเปรียบเทียบราคาของสินค้าที่ได้รับเงินอุดหนุน กับราคาสินค้าปกติที่ไม่ได้รับเงินอุดหนุน โดยตรวจสอบว่าเงินอุดหนุนทำให้ราคาของสินค้าเหล่านั้นลดลงหรือไม่ ถ้าตรวจสอบแล้วพบว่าเป็นปัจจัยที่มีนัยสำคัญที่ทำให้ราคาสินค้าลดลง เงินอุดหนุนดังกล่าวต้องถูกรวมเป็นเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับราคาสินค้า เป็นจำนวนที่ต้องรวมในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม²⁰

คดี Keeping Newcastle Warm Limited v Commissioners of Customs & Excise (Case C-353/00)

Keeping Newcastle Warm Limited (KNW) มีหน้าที่ให้คำปรึกษาด้านพลังงาน โดยฝ่ายรัฐจะจ่ายเงินให้สำหรับการให้คำปรึกษาแต่ละครั้งเป็นจำนวนสูงสุดถึง 10 ปอนด์ การให้เงินในลักษณะดังกล่าวเกิดประเด็นคำถามว่าเป็นเงินอุดหนุนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

ในคดีนี้ AG Stix-Hack ได้เพิ่มเติมหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเงินอุดหนุนที่ต้องรวมเป็นจำนวนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้ ราคาของสินค้า หรือบริการต้องถูกกำหนดไม่เข้าไปกว่าเหตุการณ์ หรือกิจกรรมได้เกิดขึ้น (KNW ให้บริการแก่เจ้าของบ้านโดยให้คำแนะนำด้านพลังงานที่ราคาที่ตกลงไว้เฉพาะเจาะจง)

²⁰ Ben Terra and Julie Kajus, supra note 12, pp709-711

- การจ่ายเงินอุดหนุนที่ทำ การจ่ายเงินอุดหนุนที่ทำโดยบุคคลซึ่งให้เงินมันต้องเป็น สิทธิที่พิสูจน์แล้วของผู้ได้รับเงินอุดหนุน เนื่องจากผู้ได้รับเงินอุดหนุนได้จัดทำกรให้บริการที่ต้องเสียภาษี (สิทธิของ KNW ที่จะได้รับเงินอุดหนุนเกิดขึ้นกรณีตกลงการให้คำแนะนำด้านพลังงาน)

- ราคาของสินค้า หรือบริการต้องเป็นสิ่งที่สามารถตรวจสอบได้ (KNW ให้บริการแก่ เจ้าของบ้านโดยให้คำแนะนำด้านราคาที่เฉพาะเจาะจง)

ศาลแห่งสหภาพยุโรปสรุปว่า การจ่ายเงินโดยรัฐอาจจะเป็นเงินอุดหนุนในกรณีใดก็ตามที่การจ่ายเงินอุดหนุนเป็นส่วนประกอบของค่าตอบแทนของการจัดหาสินค้าหรือบริการที่ต้องถูก นำมารวมเป็นจำนวนที่ต้องเสียภาษีสำหรับการให้บริการดังกล่าว ดังนั้น เงินอุดหนุนที่รัฐให้จำนวน 10 ป อ น ด้ จึงเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนที่ต้องเสียภาษี

คดี Le Rayon d'Or SARL v Ministre de l'Économie et des Finances Case (C-151/13)

ศาลแห่งสหภาพยุโรปตัดสินว่า การที่ผู้รับประกันภัยการดูแลสุขภาพจ่ายเงินก้อน ให้แก่ผู้ดูแลเกี่ยวกับที่พักอาศัยคนชรา มีความเชื่อมโยงต่อราคาของการบริการดูแลสุขภาพ ซึ่งเป็นการ ให้บริการที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และเป็นรายได้ที่ได้รับการยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับวัตถุประสงค์ของการยกเว้นบางส่วน

ผู้เสียภาษี (Le Rayon d'Or SARL) คือ ผู้จัดหาและดูแลเกี่ยวกับที่พักอาศัยสำหรับผู้สูงวัย ซึ่งกฎหมายฝรั่งเศสได้กำหนดค่าธรรมเนียมตามที่ผู้จัดหาบริการดังกล่าวได้ลงนามในข้อตกลงการ ดูแลระยะยาว กับฝ่ายบริหารของรัฐเพื่อที่จะได้รับการจ่ายเงินคืน (Reimburse) กฎหมายดังกล่าว กำหนดว่าค่าใช้จ่ายที่มีความเกี่ยวข้องต่อการดูแลสุขภาพทางการแพทย์ที่ได้จัดหาให้แก่บุคคลที่ทำประกันภัย หรือผู้ที่ได้รับการช่วยเหลือทางสังคม ที่อยู่ภายใต้กองทุนประกันสุขภาพแห่งชาติ หรือภายใต้การให้ความ ช่วยเหลือทางสังคม ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าวให้โดยใช้รูปแบบของการให้เป็นเงินก้อน/เงินเหมาจ่าย (Lumpsum) เมื่อมีความเหมาะสม

ผู้เสียภาษีโต้แย้งว่าเงินก้อน/เงินเหมาจ่าย ที่ได้รับจากกองทุนประกันสุขภาพ แห่งชาติไม่ใช่ค่าตอบแทนที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีการให้บริการด้านการดูแลสุขภาพ แต่อยู่นอกเหนือขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น เงินก้อนดังกล่าวจึงไม่มีผลกระทบต่อ การใช้สิทธิของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้เสียภาษี นอกจากนี้ผู้เสียภาษียังโต้แย้งเพิ่มเติมอีกว่า

กฎหมายในประเทศที่บัญญัติให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินก้อน/เงินเหมาเป็นโมฆะ เพราะเงินก้อน/เงินเหมาจ่ายอยู่นอกขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่ใช้เงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงต่อราคาการให้บริการการดูแลสุขภาพต่อผู้พักอาศัย

แต่อย่างไรก็ตาม เจ้าหน้าที่ภาษี (tax authority) ไม่เห็นด้วยกับการตัดสินว่าเงินก้อน/เงินเหมาจ่ายในการให้บริการเกี่ยวกับการดูแลสุขภาพไม่ใช่เงินอุดหนุนแต่เป็นเพียงกลไกราคา (pricing mechanism) เจ้าหน้าที่ภาษีเห็นว่ามูลค่าของเงินอุดหนุนถูกกำหนดตามพื้นฐานความต้องการของการดูแลสุขภาพ และ และถือว่าเป็นค่าตอบแทนจากการบริการซึ่งมีความเชื่อมโยงโดยตรง ระหว่างการจ่ายเงินก้อน/เงินเหมาจ่ายเพื่อการดูแลสุขภาพ (the disbursement of the healthcare lump sum) และการให้บริการทางสุขภาพที่จัดทำให้แก่ผู้อยู่อาศัย และการให้บริการ ซึ่งอาจไม่จำเป็นต้องถึงขนาดว่าเป็นการให้บริการส่วนบุคคล (สามารถให้บริการโดยรวมได้) และค่าบริการก็ไม่จำเป็นต้องถูกจ่ายไป ผู้ได้รับบริการทางสุขภาพเท่านั้น (ในกรณีนี้กองทุนเป็นผู้จ่ายเงินอุดหนุนแทน) และไม่จำเป็นว่าผู้ได้รับบริการทางสุขภาพจะต้องจ่ายเงินตามราคาที่ได้สัดส่วนกับมูลค่าของการให้บริการซึ่งเป็นส่วนประกอบของค่าตอบแทน

ศาลฝรั่งเศสได้อ้างถึงคำถามดังกล่าวข้างต้นต่อศาลแห่งสหภาพยุโรปว่า การจ่ายเงินก้อน/เงินเหมาจ่าย สำหรับการดูแลสุขภาพที่ถูกจ่ายโดยกองทุนประกันการเจ็บป่วยต่อผู้จัดหาดูแลเกี่ยวกับที่พักอาศัยสำหรับผู้สูงอายุ (Residential care home for elderly) เป็นเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงต่อราคาของการให้บริการด้านสุขภาพที่จัดทำให้แก่ผู้พักอาศัย และอยู่ในขอบเขตที่ต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

ศาลแห่งสหภาพยุโรป ได้กล่าวอ้างถึงหลักการการจัดหาบริการสำหรับค่าตอบแทนจะเกิดขึ้น **ถ้ามีความสัมพันธ์กันทางกฎหมายระหว่างผู้จัดหาบริการและผู้รับบริการที่ทำให้เชื่อได้ว่าเป็นการกระทำในลักษณะของการต่างตอบแทน** และการจ่ายเงินแก่ผู้จัดหาบริการซึ่งเป็นส่วนประกอบของการตอบแทนสำหรับการจัดหาบริการต่อผู้รับบริการ (Tolsma-case)

โดยตัดสินว่าเงินเหมาจ่ายในการดูแลสุขภาพ ที่จ่ายโดยกองทุนประกันการเจ็บป่วยแห่งชาติ ซึ่งผู้เสียภาษีได้รับเป็นค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาการดูแลในรูปแบบที่ต่างกันต่อผู้พักอาศัย

ผู้เสียภาษีเป็นหนี้ทางกฎหมายในการที่ต้องจัดหาบริการให้แก่ผู้พักอาศัยเป็นการตอบแทนสำหรับการจ่ายเงินเป็นก้อน/เงินเหมาจ่ายดังกล่าว ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ได้ประโยชน์ที่แท้จริงของบริการในคำถามนี้ไม่ใช่กองทุนประกันความเจ็บป่วยแห่งชาติ ผู้ซึ่งจ่ายเงินก้อน/เงินเหมาจ่าย แต่เป็นบุคคลที่ได้ประกันตน (ผู้ได้รับการประกัน) (insured person) นั้น ไม่ได้เป็นการฝ่าฝืนความเชื่อมโยงโดยตรงระหว่างการให้บริการ และค่าตอบแทน

ประเด็นสุดท้าย ศาลแห่งสหภาพยุโรป ตัดสินว่าการให้บริการของผู้เสียภาษีสำหรับบริการด้านสุขภาพเป็นสิ่งที่อยู่อย่างถาวรในเวลาที่เหมาะสมต่อการถูกเรียกร้องโดยผู้พักอาศัยแล้ว ความเชื่อมโยงโดยตรงระหว่างการให้บริการ และค่าตอบแทนไม่ได้เรียกร้องว่า การจ่ายเงินเพื่อดูแลสุขภาพจะต้องจ่ายในเวลาที่เหมาะสมเฉพาะเจาะจง ในการเรียกร้องที่ได้เกิดขึ้นอย่างเฉพาะเจาะจงของผู้พักอาศัย

ศาลแห่งสหภาพยุโรป ตัดสินว่าเงินก้อน/เงินเหมาจ่ายในการดูแลสุขภาพเป็นส่วนประกอบของค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาบริการด้านสุขภาพที่ถูกจัดหาโดยผู้จัดหาดูแลเกี่ยวกับที่พักอาศัยสำหรับผู้สูงอายุ (บ้านพักคนชรา) (Residential care home for elderly) เพื่อการพักอาศัยและอยู่ในขอบเขตที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม²¹

นอกจาก คำพิพากษาของศาลแห่งสหภาพยุโรปที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนดังกล่าวข้างต้นแล้ว ในสหราชอาณาจักรหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งของ HMRC FIRST-TIER TRIBUNAL TAX CHAMBER ได้มีการวินิจฉัยการอุทธรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน โดยได้อธิบายหลักการในการวิเคราะห์ถึงกรณีเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรง (direct link) ต่อราคาของสินค้า หรือบริการที่จะต้องนำมารวมเป็นฐานในการคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 73 แห่ง the EC VAT Directive โดยอาศัยหลักของศาลแห่งสหภาพยุโรปที่ตัดสินไว้ในคดี Wallon มาปรับใช้ ไว้ดังนี้

²¹ Tom Boniface “VAT News / Issue number 16 CJEU p#1 / OECD p#2 / EU p#3 / Europe p#3 /Africa p#4 /Asia Pacific p#4,” Accessed October 23 , 2015 , <http://www.pwc.com/us/en/tax-services-multinationals/newsletters/vat/assets/pwc-vat-news-issue-16.pdf>.

Case [2012] UKFTT 750 (TC) TC02407 GROUNDWORK CHESHIRE and THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE & CUSTOMS

ผู้อุทธรณ์เป็นกองทรัสต์พื้นฐานที่ไม่ได้แสวงหากำไร และเป็นกิจการที่อยู่ในประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม มีบริษัทการค้าเป็นของตัวเองชื่อว่า Groundwork Environmental Services (Cheshire) Limited ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า Groundwork การอุทธรณ์นี้เป็นการคัดค้านคำตัดสินของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งตัดสินว่าบริการที่ Groundwork ได้จัดทำให้ธุรกิจหลายธุรกิจว่าการกระทำดังกล่าวไม่อยู่ในขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ขอบเขตของการบริการที่ Groundwork ได้จัดทำต่อองค์กรธุรกิจ ประกอบไปด้วย การจัดการด้านความปลอดภัย สุขภาพ และการให้คำปรึกษาด้านสิ่งแวดล้อม แต่อย่างไรก็ตาม มีการให้บริการที่เฉพาะเจาะจงอย่างหนึ่งคือการจัดหาคำแนะนำ และสนับสนุนธุรกิจ เพื่อช่วยธุรกิจเหล่านั้นในการพัฒนาประสิทธิภาพด้านสิ่งแวดล้อมและพลังงาน

ประเด็นในการอุทธรณ์นี้ คือ จำนวนเงินที่ Groundwork ได้รับความสัมพันธ์ต่อบริการ และเป็นค่าตอบแทนจากบุคคลที่สามสำหรับการจัดหาบริการดังกล่าวหรือไม่ หรือเป็นเพียง block grant เงินอุดหนุนทั่วไป ที่มีลักษณะการจ่ายเงินแบบเป็นก้อน (block grant) เพื่อใช้ในการดำเนินการทั่วไป ผู้อุทธรณ์ได้คัดค้านว่า จำนวนเงินที่ได้รับจาก Enworks เป็นจำนวนเงินที่ได้รับเพื่อเป็นค่าตอบแทนจากบุคคลที่สาม สำหรับการจัดหาบริการ และอยู่ภายใต้ขอบเขตที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ขณะที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าจำนวนเงินที่ได้รับเป็นเงินอุดหนุนทั่วไป และอยู่นอกขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

คำถามหลักของการอุทธรณ์นี้ คือ การจ่ายเงินที่ Groundwork ได้รับจาก Enworks เป็นเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงต่อราคาของการให้บริการดังกล่าวหรือไม่

ข้อเท็จจริงในกรณีนี้คือ Enworks เป็นความร่วมมือระหว่างองค์กรจำนวนหนึ่งซึ่งก่อตั้งในปี 2001 โดยหนึ่งในวัตถุประสงค์ของการก่อตั้งก็เพื่อร่วมกันให้คำแนะนำในด้านสิ่งแวดล้อม การฝึกหัด และเพื่อสนับสนุนธุรกิจที่อยู่ใน the North West of England โดยที่ Enworks จะทำงานกับองค์กรส่วนท้องถิ่น ประกอบด้วย groundwork trusts ซึ่ง groundwork trusts ถูกตั้งขึ้นโดยเป็นผลจากนโยบายของรัฐบาลในการส่งเสริมการเริ่มต้นของอุตสาหกรรมท้องถิ่น

ในกรณีนี้ Groundwork ได้มีการทำการตลาด ให้แก่ Enworks programme โดยการเสนอ Environmental Action Plan ต่อกลุ่มธุรกิจในเมือง Cheshire โปรแกรมนี้มีวัตถุประสงค์

เพื่อการประหยัดต้นทุน และทรัพยากร และเพื่อให้ธุรกิจสามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรให้คุ้มค่า การทำการตลาดเกิดขึ้นโดยการสนับสนุนของ Enworks และ Enworks จะให้บริการต่อกลุ่มธุรกิจ โดยไม่มีค่าธรรมเนียม

17 พฤศจิกายน 2008 Enworks ได้มีการทำข้อตกลงกับ Groundwork เกี่ยวกับระดับการให้บริการของ Groundwork ในช่วงเวลาเดือนตุลาคม 2008 ถึงมีนาคม 2010 โดยในเอกสารด้านหน้าของข้อตกลงดังกล่าวเขียนว่าเป็น จดหมายข้อเสนอในการให้เงินช่วยเหลือ ซึ่งจดหมายดังกล่าวนี้เป็นรายละเอียดของข้อตกลงที่มีขึ้นก่อนหน้านี้ จดหมายดังกล่าวแถลงว่า

ข้อเสนอประกอบด้วยจำนวนเงินช่วยเหลือสูงสุด £769,419 ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “เงินช่วยเหลือ ซึ่งมีมูลค่าที่เหมาะสมสำหรับโครงการนี้”

โดยประกอบไปด้วย เงินช่วยเหลือที่ได้รับการสนับสนุนจาก North West Regional Development Agency (NWDA) จำนวน £ 502,224 และ จาก Single Programme European Regional Development Fund (ERDF) จำนวน £ 267,195”

การให้การช่วยเหลือมีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่า ให้ Groundwork นำส่งโครงการ the Enworks programme โดยรายงานของโครงการดังกล่าวต้องประกอบด้วยแผนธุรกิจ ผลของการบรรลุวัตถุประสงค์ตามเป้าหมาย และการปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่นๆ ซึ่งเงื่อนไขเหล่านั้น ประกอบด้วย

- (1) Groundwork จะต้องยื่นข้อเรียกร้องประจำเดือน
- (2) ข้อเรียกร้องจะต้องถูกยื่นในรูปแบบของการเรียกร้องตามคุณสมบัติตามที่กำหนดไว้
- (3) ข้อเรียกร้องต้องแนบมาพร้อมกับใบกำกับภาษีที่ประกอบไปด้วยรายละเอียดของการใช้เงินช่วยเหลือในการเรียกร้องขอรับเงินจากกองทุน 2 กองทุนคือ NWDA และ ERDF
- (4) การจ่ายเงินให้กับโครงการจะขึ้นอยู่กับค่าใช้จ่ายที่แท้จริง และต้องไม่ใช่เงินทุนที่ตั้งขึ้นมาเอง
- (5) ทุกกิจกรรม ค่าใช้จ่าย รายได้ รายงานผลผลิตที่ได้รับรายงาน ที่จะได้รับการสนับสนุนจะต้องมีหลักฐานทางบัญชีอย่างเพียงพอ ตามข้อเรียกร้องของ Enworks programme
- (6) ธุรกิจทั้งหมดที่ได้รับการสนับสนุนจาก Enworks programme ต้องถูกแจ้ง

เ
ปี
น
ลายลักษณ์อักษร อย่างน้อยที่สุดสิ่งที่จะต้องแจ้งเป็นประจำคือ มูลค่าของการสนับสนุนที่ธุรกิจเหล่านั้นได้รับ เพื่อที่ ธุรกิจเหล่านั้นจะได้แจ้งข้อมูลในการแถลงเรื่องการได้รับความช่วยเหลือของรัฐ

(7) ข้อมูลต้องถูกเก็บรักษาไว้ เพื่อแสดงความเชื่อมโยงอย่างเป็นทางการระหว่างการให้เงินทุน และ ผลประกอบการ

กระบวนการในการให้บริการของ Groundwork มีขั้นตอนดังต่อไปนี้

เมื่อ Groundwork ได้รับการสอบถามจากลูกค้าที่มีคุณสมบัติที่เข้าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ตามโปรแกรม การให้คำปรึกษาของ Groundwork จะมีการระบุขอบเขตของการสนับสนุนที่ Groundwork จะสามารถจัดหาให้ได้ วัตถุประสงค์ของการระบุขอบเขตของการสนับสนุน คือเพื่อให้เงินช่วยเหลือสามารถถูกใช้ให้บรรลุผลอย่างมีประสิทธิภาพ ในการให้คำปรึกษาเรื่องการใช้ทรัพยากร และการประหยัดพลังงานแก่ลูกค้า ซึ่งส่วนใหญ่เป็นธุรกิจขนาดเล็กที่ได้รับคำแนะนำในระดับพื้นฐาน ซึ่งโดยทั่วไปการให้ความช่วยเหลือของ Groundwork ส่วนใหญ่จะเป็นการให้คำปรึกษาทางโทรศัพท์ เวลาที่ให้คำปรึกษาก็จะถูกบันทึกไว้สำหรับการให้คำปรึกษาแก่ลูกค้าแต่ละราย และเงินช่วยเหลือจะถูกจ่ายตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ด้านล่าง

ลูกค้าจะได้รับการเสนอให้มีการตรวจสอบประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรที่มีความสำคัญ โดยผู้ให้คำปรึกษา (Groundwork) จะไปเยี่ยมธุรกิจของลูกค้าโดยใช้เวลาประมาณ 1 ถึง 4 ชั่วโมง เพื่อทำการระบุขอบเขตของโอกาสทางธุรกิจ และลูกค้าจะได้รับรายงานที่อธิบายถึงโอกาสเหล่านั้น ธุรกิจบางประเภทอาจถูกบ่งชี้ว่าต้องใช้ระยะเวลาที่ยาวกว่าเดิมในการให้การสนับสนุน และได้รับการบริการตามความต้องการของลูกค้าที่เพิ่มมากขึ้น

ในการพิจารณาระดับของการให้บริการที่เกิดขึ้น Groundwork จะมีการบันทึกเวลาที่พนักงานแต่ละคนใช้ในการให้คำปรึกษาลูกค้าแต่ละราย และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง พนักงานต้องลงบันทึกเวลาการทำงานตามรหัสของแต่ละโครงการให้สมบูรณ์ ผลผลิตที่ได้จากการให้บริการของ Groundwork คือ จำนวนของธุรกิจที่ได้รับการช่วยเหลือเพื่อให้เกิดการพัฒนาในด้านการประกอบการสร้างสรรค์ผลงาน การขายที่เพิ่มขึ้น และการลดลงของก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ ซึ่งผลผลิตดังกล่าวจะมีความเชื่อมโยงอย่างเป็นทางการให้เงินทุนกับผลผลิตที่ได้ ซึ่งจะถูกบันทึกไว้เป็นเอกสาร

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของ Groundwork สามารถนำไปเรียกจูงจาก Enwork โดยมีการตกลงตามกระบวนการเพื่อที่จะขอคืนทุนที่ Groundwork ได้ใช้ไป ยกตัวอย่างเช่น ค่าจ้างพนักงานจะถูกจ่ายคืนโดยอ้างอิงจากชั่วโมงในการทำงานตามบันทึกเวลาการทำงาน และการเก็บค่าธรรมเนียมตามความเหมาะสมของระดับพนักงานแต่ละคน พนักงานไม่ต้องใช้เวลาทั้งหมดในการทำ Enworks programme เนื่องจาก Groundwork ก็มีการให้บริการการให้คำปรึกษาในส่วนอื่น ๆ ด้วย ส่วนค่าใช้จ่ายในการเช่าสำนักงานถูกจ่ายคืนโดยกระบวนการแบ่งส่วนพื้นที่ และเวลา

อย่างไรก็ดี NWDA และ ERDF ก็เป็นองค์กรที่อยู่ภายใต้ความร่วมมือของ Enworks ที่มีกฎแตกต่างกันในการจ่ายเงินคืน

รายละเอียดของรายงานความคืบหน้า และการเรียกร้องเงินช่วยเหลือ Groundwork จะยื่นต่อ Enworks โดยจะมีการสรุบบแยกการเรียกร้องเงินทุน จาก NWDA และ ERDF ซึ่งทั้งสององค์กรมีกฎที่ต่างกันในการคืนเงินค่าต้นทุน ผู้ให้ทุนจะให้ทุนแก่ธุรกิจที่มีความต่างกัน ยกตัวอย่างเช่น ERDF จะให้เงินทุนเฉพาะผู้ประกอบการขนาดเล็ก และขนาดกลาง ภายใต้โครงการ the Enworks programme ขณะที่ NWDA จะให้เงินทุนสำหรับธุรกิจที่มีขนาดใหญ่กว่า อย่างไรก็ตาม ไม่มีสถานการณ์ที่ Groundwork ทำงานให้กับลูกค้าผู้ซึ่งไม่มีคุณสมบัติสำหรับการได้รับทุน

ลูกค้าแต่ละรายจะได้รับแถลงการณ์ประจำปีซึ่งจะระบุถึงมูลค่าของการให้ความช่วยเหลือ จาก Groundwork ตัวอย่างเช่นแถลงการณ์ ดังต่อไปนี้

“ในสิบสองเดือนสุดท้าย ที่ Groundwork Cheshire ได้ให้ความช่วยเหลือบริษัทของคุณในการพัฒนาประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากร หรือความรับผิดชอบในการให้ความร่วมมือขั้นพื้นฐาน การทำงานนี้ได้รับเงินทุนจาก the European Regional Development Fund และ the Northwest Regional Development Agency

ระดับของการให้ความช่วยเหลือต่อธุรกิจของคุณในปีที่ผ่านมา (2010) คือ £ 10,195.93

.....ถ้าคุณประสงค์จะขอความช่วยเหลือเพิ่มเติมโปรดติดต่อผู้ให้คำแนะนำของคุณ...”

ข้อมูลที่ใช้ในการแถลงการณ์ดังกล่าวได้รับจากฐานข้อมูล เวลาทั้งหมดที่ใช้ และความช่วยเหลือที่ได้ถูกบันทึกในนามของลูกค้า ซึ่งประกอบด้วยเวลาของผู้ให้คำปรึกษาที่เป็นลูกจ้างของ Groundwork และรวมเวลาที่ได้รับจากที่ปรึกษาอื่นในการให้บริการในการให้คำปรึกษาแก่ลูกค้าด้วย รูปแบบของการให้ความช่วยเหลือที่ได้ให้ในแต่ละธุรกิจ ไม่รวมการแบ่งสิ้นปีส่วนของค่าใช้จ่ายในการดำเนินธุรกิจโดยทั่วไป กล่าวคือค่าใช้จ่ายในการดำเนินธุรกิจโดยรวมไม่ถูกนำมาแบ่งสิ้นปีส่วนต่อธุรกิจเฉพาะเจาะจง อย่างไรก็ตาม ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจโดยรวมเรียกคืนได้ ในเดือนที่มีความเฉพาะเจาะจงว่าได้จ่ายไปโดยตรงเพื่อให้ออกให้กิจการที่ทำเพื่อ the Enworks programme ในเดือนนั้น ๆ โดยเฉพาะแผนธุรกิจที่ Groundwork ได้สร้างขึ้น เป็นเงื่อนไขของการเสนอเพื่อให้ได้รับเงินช่วยเหลือ ซึ่งประกอบด้วยรายละเอียดของการจ้างลูกจ้างของ Groundwork โดยลูกจ้างของ

Groundwork มีการแบ่งแยกประเภทระหว่าง direct delivery staff, direct support staff และ indirect support staff สำหรับบริการให้บริการต่อ the Enworks programme ดังนี้

direct delivery staff ประกอบด้วยผู้ให้คำปรึกษา ผู้ให้คำแนะนำต่อลูกค้า Direct support staff ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ธุรการผู้มีหน้าที่ประสานงาน และทำการตลาดให้กับ the Enworks programme. Indirect support staff ประกอบด้วย ผู้จัดการสำนักงานทั่วไป และผู้ช่วย

แผนธุรกิจจะแสดงเวลาที่คาดหมายของพนักงานที่จะใช้ใน Enworks programme แยกระหว่างกิจกรรมที่ได้รับทุนจาก NWDA และกิจกรรมที่ให้ทุนร่วมกันระหว่าง ERDF และ NWDA เหตุผลสำหรับการระบุแหล่งที่มาของการให้ทุนเป็นเพราะ ERDF มีข้อห้ามที่แน่นอนว่าจะให้ทุน แต่ต้องไม่ใช้กับ NWDA เวลาที่ใช้โดย indirect support staff เช่นเจ้าหน้าที่การเงิน หรือเจ้าหน้าที่บริษัท ทั่วไปก็จะไม่ได้รับเงินคืนจากการให้ทุนของ ERDF ทุนของการจัดการในระดับอาวุโส senior management จะไม่สามารถขอคืนได้ทั้งหมด ภายใต้ Enworks programme

นายเคลลี หนึ่งในคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร อธิบายว่าการให้เงินทุนจาก Enworks ขึ้นอยู่กับ ราคาต้นทุน (cost) ตามหลักต่างตอบแทนเท่านั้น ซึ่งจะต้องแสดงว่ามีการจัดกิจกรรมอย่างเฉพาะเจาะจงภายใต้สัญญา Enworks คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรยอมรับว่าข้อสัญญาดังกล่าวมีเนื้อหาที่ยุติธรรม เขายังกล่าวด้วยว่า การให้เงินทุนเป็นการจ่ายสำหรับงานที่ได้ทำขึ้นอย่างเฉพาะเจาะจง ซึ่งเป็นหนึ่งในประเด็นที่คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรต้องตัดสิน

สรุปการยื่นเสนอการอุทธรณ์

มีการยืนยันว่าการจ่ายเงินที่ได้รับจาก Enworks ควรได้รับการปฏิบัติในฐานะเป็น ค่าตอบแทนจากบุคคลที่สามตามคำตัดสินในคดี Wallon

นาย Everett ผู้อุทธรณ์ ได้ชี้แจงต่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ว่าเงินที่ได้รับจาก Enworks เป็นเงินอุดหนุนสำหรับการทำงานแก่ลูกค้าที่ Groundwork ได้ทำสำเร็จแล้ว โดยเงินอุดหนุนดังกล่าวมีความเชื่อมโยงโดยตรงกับราคาของการให้บริการ และไม่ใช่เป็นจำนวนเงินที่ถูกจ่ายเพื่อเป็นการให้ความช่วยเหลือโดยทั่วไป (มีความเฉพาะเจาะจงในการให้เงินเพื่อให้เกิดบริการเกิดขึ้น)

นาย Mansell จำเลยอุทธรณ์ให้การโต้แย้งว่า ในข้อเท็จจริงของกรณีนี้ไม่ปรากฏความเชื่อมโยงโดยตรงที่จำเป็นระหว่างการให้บริการและการให้เงินทุน โดยเขาตั้งข้อสังเกตว่า Enworks ไม่สามารถระบุอย่างเฉพาะเจาะจงจากการเรียกร้องว่าสัดส่วนของการจ่ายเงินในแต่ละเดือนมีความเกี่ยวข้องกับธุรกิจ การไม่มีการแบ่งปันส่วนของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานธุรกิจ จึงสามารถบ่งชี้ได้ว่าไม่มีความเชื่อมโยงโดยตรงระหว่างการจ่ายเงินและการให้บริการ และเงื่อนไขของการให้ทุนที่เรียกร้องให้

Groundwork ต้องรักษาหลักฐานและข้อมูลสำหรับการตรวจสอบทางบัญชีซึ่งแสดงถึงความเชื่อมโยงอย่างเป็นทางการระหว่างการทำทุน และผลที่ได้รับ เป็นเพียงการควบคุมทางการเงิน หรือการดูแลธุรกิจธรรมดาเท่านั้น ความจริงแล้ว Groundwork เรียกร้องต้นทุนค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นที่มีความเกี่ยวข้องกับโปรแกรมจาก Enworks

คำตัดสินของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายตกลงว่า **วิธีการที่จะนำมาพิจารณาข้อเท็จจริงในกรณีนี้จะเอาหลักการมาจากคดี Wallons** เราต้องพิจารณาว่า การจ่ายเงินที่ Groundwork ได้รับจาก Enworks มีความเชื่อมโยงโดยตรงต่อบริการที่ได้จัดหาหรือไม่ ตามลำดับดังต่อไปนี้

- (1) การจ่ายเงินจาก Enworks มีผลกระทบต่อราคาที่ Groundworks เรียกเก็บจากลูกค้าหรือไม่
- (2) ถ้ามีผลกระทบต่อราคาเรียกเก็บจากลูกค้า การจ่ายเงินที่จ่ายให้แก่ Groundwork มีความเฉพาะเจาะจงสำหรับการให้บริการที่ให้ต่อลูกค้าหรือไม่
- (3) ความเชื่อมโยงระหว่างเงินอุดหนุนและราคาต้องปรากฏอย่างชัดเจน
- (4) มันไม่จำเป็นว่าราคาของการให้บริการต้องเป็นราคาที่มีความชัดเจนแน่นอน เพียงแต่มีความเป็นไปได้ก็เพียงพอแล้ว
- (5) ราคาของค่าบริการที่ลูกค้าจ่ายต้องถูกกำหนด โดยลดลงเป็นสัดส่วนกับการจ่ายเงินที่จ่ายโดย Enworks หรืออาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า การจ่ายเงินที่จ่ายโดย Enwork ต้องเป็นส่วนประกอบของราคาที่ Groundwork คิดจากลูกค้า
- (6) ต้องพิจารณาว่ากิจกรรมแต่ละกิจกรรมที่ทำโดย Groundwork ทำให้เกิดการจ่ายเงินที่เฉพาะเจาะจง และสามารถบ่งชี้ได้หรือไม่ หรือการจ่ายเงิน เป็นการจ่ายโดยทั่วไปให้ครอบคลุมค่าใช้จ่ายทั้งหมดในการดำเนินธุรกิจของ Groundwork
- (7) ไม่จำเป็นว่าการจ่ายเงินจาก Enworks ต้องมีความสัมพันธ์ที่ชัดเจนต่อการลดลงของราคาของลูกค้าได้จ่ายให้แก่ Groundwork มันเพียงพอแล้วหากพิสูจน์ได้ว่ามีความสัมพันธ์ระหว่างการจ่ายเงินจาก Enworks และการลดลงของราคาค่าบริการ โดยเป็นการลดลงในอัตราส่วนที่คงที่ และลดลงอย่างมีนัยสำคัญ

อย่างไรก็ตาม คดี Wallons ไม่ได้ให้แนวทางในกรณีที่ลูกค้าไม่ต้องจ่ายเงินสำหรับการให้บริการ เนื่องจากมีการให้เงินอุดหนุนโดยบุคคลอื่นแล้ว คำถามที่เกิดขึ้นคือ เงินอุดหนุนที่ยังคงมีความเชื่อมโยงโดยตรงต่อราคาที่ต้องจัดเก็บจากลูกค้าสำหรับการให้บริการดังกล่าวอยู่หรือไม่

มันมีความชัดเจนอยู่แล้วว่าการจ่ายเงินจาก Enworks ต่อ Groundwork มีผลต่อราคาที่ Groundwork เรียกเก็บจากลูกค้า มันทำให้สามารถจัดหาบริการต่อลูกค้าได้โดยที่ลูกค้าไม่เสียค่าธรรมเนียม ขณะที่คดี Wallons ได้วางแนวทางที่ชัดเจนว่า เงินอุดหนุนจะมีผลกระทบต่อราคาของสินค้าและบริการที่จัดหาโดยองค์กรที่ได้รับการอุดหนุน

นอกจากนี้ ในการพิจารณาว่าการจ่ายเงินที่จ่ายโดย Enworks ต่อ Groundwork ถูกทำขึ้นอย่างเฉพาะเจาะจง ให้แก่การให้บริการที่เฉพาะเจาะจงของ Groundwork ต่อลูกค้าภายใต้ Enworks programme หรือไม่ พิสูจน์แล้วเห็นว่า ข้อเท็จจริงที่ว่า Enworks ไม่รู้เวลาที่แน่นอนในการที่ Groundwork ให้บริการแก่ลูกค้า ภายใต้ Enworks programme นั้นเป็นสิ่งที่ไม่ได้มีความเกี่ยวข้องกับการพิจารณาว่าเงินอุดหนุนที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการ หรือไม่

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้นสรุปได้ว่า ในกรณีนี้มีความเชื่อมโยงระหว่างเงินอุดหนุนและราคาของการบริการอย่างชัดเจน เห็นได้จากการจ่ายเงินของ Emwork ที่จะจ่ายอย่างเฉพาะเจาะจง โดยเห็นได้จากการจะมีการคำนวณเงินอุดหนุนในแต่ละเดือนจากบริการที่มีความเฉพาะเจาะจงที่ถูกจัดทำให้แก่ธุรกิจของลูกค้า ข้อกล่าวหาที่ว่าค่าใช้จ่ายในการดำเนินการธุรกิจทั้งหมดไม่สามารถแบ่งสันปันส่วนให้แก่ธุรกิจของลูกค้าตามโปรแกรม Emwork ได้อย่างเฉพาะเจาะจงนั้นเห็นว่าข้อกล่าวหาดังกล่าวไม่มีหลักฐานยืนยันอย่างแน่ชัด อย่างไรก็ตาม ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละเดือนสามารถพิสูจน์ได้ (การที่กล่าวอ้างว่าค่าใช้จ่ายในธุรกิจโดยรวมไม่สามารถถูกแบ่งสันปันส่วนได้ ผู้วินิจฉัยอุทธรณ์เห็นว่ากรณีนี้สามารถแบ่งสันปันส่วนได้อย่างชัดเจนสำหรับค่าใช้จ่ายในแต่ละเดือน)

การที่ลูกค้าไม่ต้องชำระค่าบริการให้แก่ Groundwork หลักเกณฑ์ที่กำหนดในคดี Wallon เป็นสิ่งที่ถูกตั้งเป็นสมมติฐาน ในการนำมาพิจารณาว่าราคาค่าบริการถูกกำหนดให้ลดลงตามสัดส่วนที่ Enworks ได้จ่ายเงินอุดหนุนให้แก่ Groundwork หรือไม่ หรืออาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่าเงินอุดหนุนเป็นส่วนประกอบของราคาที่เรียกเก็บจากลูกค้าหรือไม่ ในกรณีนี้เมื่อพิจารณาในภาพรวมแล้วจะเห็นได้ว่าราคาทั้งหมดของการบริการที่จะต้องถูกชำระโดยลูกค้า เป็นสิ่งที่มีความเกี่ยวพันอย่างชัดเจนต่อการจ่ายเงินอุดหนุนของ Enworks เนื่องจากการจ่ายเงินดังกล่าวนี้ทำให้ Groundwork สามารถจัดหาบริการโดยไม่คิดค่าใช้จ่ายได้ หรืออาจกล่าวได้อีกแง่หนึ่งว่าการจ่ายเงินอุดหนุนโดย Enworks เป็นส่วนประกอบของราคาของการบริการของ Groundwork

คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรพิจารณาแล้วเห็นว่ากิจกรรมแต่ละกิจกรรมที่ทำโดย Groundwork ทำให้เกิดการจ่ายเงินที่เฉพาะเจาะจง และสามารถระบุตัวตนของผู้รับได้ การบริการที่

Groundwork ได้ทำขึ้นเพื่อลูกค้าของ Enworks programme สามารถถูกตรวจสอบได้โดยตรงจากการจ่ายเงินประจำเดือนที่จ่ายโดย Enworks หาก Groundwork ได้ทำงานให้แก่ลูกค้ามากกว่าเดิม การจ่ายเงินก็จะถูกจ่ายเพิ่มมากขึ้นด้วย ความสัมพันธ์ระหว่างงานที่ได้ทำเสร็จแล้ว กับการจ่ายเงินที่เกิดขึ้น เป็นสิ่งที่มีความสัมพันธ์กัน และสามารถระบุได้อย่างชัดเจน กรณีที่มีข้อโต้แย้งว่า ค่าใช้จ่ายโดยรวมที่เรียกคืนได้จาก Enworks ไม่สามารถแบ่งสันปันส่วนได้ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร เห็นว่าเงินเหล่านั้นสามารถถูกบ่งชี้ได้โดยง่าย การจ่ายเงินเป็นสิ่งที่สามารถระบุได้จากความสัมพันธ์ต่อบริการที่ลูกค้าแต่ละคนได้รับ และความสัมพันธ์ระหว่างการจ่ายเงินอุดหนุนจาก Enworks และข้อกำหนดของการบริการโดยไม่คิดค่าตอบแทนจากลูกค้าของ Groundwork เป็นสิ่งที่มีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญ การจ่ายเงินอุดหนุนดังกล่าวไม่ได้เป็นการจ่ายเงินอุดหนุนโดยทั่วไป เพื่อให้ครอบคลุมค่าใช้จ่ายทั้งหมดของ Groundwork.

จากการการวิเคราะห์ข้างต้น สามารถพิจารณาได้ว่ามีความเชื่อมโยงโดยตรงระหว่างบริการที่ Groundwork ได้จัดหาแก่ลูกค้า และเงินทุนที่ได้รับจาก Enwork ซึ่งเป็นค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการที่ Groundwork ได้จัดหาให้กับลูกค้า เหตุผลทั้งหมดที่กล่าวมาคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรจึงอนุญาตให้อุทธรณ์ได้

4.1.3 สรุปหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนของศาลแห่งสหภาพยุโรป

จากหลักกฎหมาย และคำพิพากษาของศาลที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่า ตามมาตรา 73 แห่ง the EC VAT Directive สามารถสรุปลักษณะของ “เงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงต่อราคาของสินค้าหรือบริการ” ที่จะถือว่าเป็นค่าตอบแทน และจะต้องมานำมาคำนวณเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 73 แห่ง the EC VAT Directive ได้ดังต่อไปนี้

1. เงินอุดหนุนตามมาตรา 73 แห่ง the EC VAT Directive เป็นการจ่ายในรูปแบบของเงินสด หรือในรูปแบบอื่นโดยรัฐ ที่ทำขึ้นเพื่อสนับสนุนการกระทำบางประการ เป็นประโยชน์ตอบแทนที่นอกเหนือไปจากการจ่ายเงินโดยผู้ซื้อ หรือผู้บริโภคสำหรับสินค้าหรือบริการซึ่งได้ทำขึ้น²²

2. การให้เงินอุดหนุนตามที่กำหนดในตามมาตรา 73 แห่ง the EC VAT Directive จะต้องประกอบด้วยคู่สัญญา 3 ฝ่าย ได้แก่

²² Ben Terra and Julie Kajus, supra note 11, p.708

-ผู้ให้เงินอุดหนุน คือ รัฐ หน่วยงานของรัฐ ผู้ซึ่งให้เงินอุดหนุนแก่ผู้ประกอบการ (ผู้ขายสินค้า/ผู้ให้บริการ) เพื่อให้ผู้ประกอบการจัดหาสินค้า หรือบริการบางอย่างที่เฉพาะเจาะจงให้แก่ผู้บริโภค ในราคาต่ำกว่าราคาตลาด

-ผู้รับเงินอุดหนุน คือ ผู้ประกอบการซึ่งมีหน้าที่ในการจัดหาสินค้า หรือบริการที่เฉพาะเจาะจง และได้รับการอุดหนุนให้แก่ผู้บริโภค

-ผู้บริโภค คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากการได้รับสินค้า หรือบริการจากผู้รับเงินอุดหนุน ในราคาต่ำกว่าตลาด หรือบางกรณีอาจได้รับสินค้า หรือบริการโดยไม่เสียค่าตอบแทนใด ๆ ก็ได้

3. ในการจ่ายเงินอุดหนุนที่จะมีลักษณะเป็นเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับราคาระหว่างผู้ให้เงินอุดหนุน และผู้รับเงินอุดหนุนจะต้องมี นิติสัมพันธ์ เกิดขึ้น กล่าวคือ นิติกรรมที่เกิดขึ้นต้องมีลักษณะเป็นสัญญาต่างตอบแทน โดยผู้รับเงินอุดหนุนมีหน้าที่ต้องจัดหาสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้บริโภค เพื่อตอบแทนการให้เงินอุดหนุน และผู้ให้เงินอุดหนุนจะต้องมีหน้าที่จ่ายเงินอุดหนุนให้แก่ผู้รับเงินอุดหนุน เพื่อเป็นค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้า หรือบริการในราคาต่ำกว่าราคาตลาด

4. การจ่ายเงินอุดหนุนต้องเป็นการจ่ายเงินที่มีความเฉพาะเจาะจง เนื่องจากการจ่ายเงินดังกล่าวจะต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดสินค้า หรือบริการที่เฉพาะเจาะจง และผู้ประกอบการก็จะจัดหาสินค้า และบริการเกิดขึ้นอย่างเฉพาะเจาะจงเพื่อเป็นการตอบแทนการจ่ายเงินดังกล่าว

5. ผู้บริโภค ต้องได้รับประโยชน์จากการที่รัฐ หรือ หน่วยงานของรัฐให้เงินอุดหนุนแก่ผู้รับเงินอุดหนุน โดยต้องพิสูจน์ได้ว่าราคาที่ผู้บริโภคต้องจ่ายให้แก่ผู้รับเงินอุดหนุน ต้องถูกกำหนดในทางที่ลดลงตามเงินอุดหนุนที่ได้รับ โดยอาจเปรียบเทียบกับราคาสินค้า หรือบริการที่ไม่ได้รับเงินอุดหนุน (หรืออาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า เงินอุดหนุนต้องเป็นส่วนประกอบของราคาที่ถูกกำหนดขึ้น)

จะเห็นได้ว่า ใน EC VAT Directive จะมีการกำหนดเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนไว้เป็นพิเศษจากค่าตอบแทนโดยทั่วไปที่เป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรง ที่รวมปีฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องมีลักษณะตามที่กล่าวไว้ข้างต้น

แต่อย่างไรก็ตาม การจ่ายเงินอุดหนุนดังต่อไปนี้ ไม่ควรถือว่าเป็นเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 73²³

1. เงินอุดหนุนที่ให้เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินค้า หรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อมีความสัมพันธ์ในทางสัญญาระหว่างผู้ให้เงินอุดหนุน และองค์กรที่ต้องเสียภาษีที่ได้รับเงินอุดหนุน จำนวนเงินอุดหนุนที่ได้รับเป็นเพียงค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการที่ถูกจ่ายภายใต้หัวข้อของเงินอุดหนุนเท่านั้น ไม่ใช่เงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรง เช่น การจ่ายเงินอุดหนุนเพื่อการจัดซื้อจัดจ้าง (Contracted out) หรือการจ่ายเงินอุดหนุนเพื่อเป็นการสนับสนุนทางการเงินเพื่อเป็น sponsorship ของรัฐ เป็นต้น ในกรณีนี้จะเป็นค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ไม่เข้าความหมายของ
2. การจ่ายเงินอุดหนุนโดยภาคเอกชน เช่น การจ่ายเงินโดยภาคเอกชนซึ่งมีลักษณะเป็นการให้โดยมีเงื่อนไข
3. การจ่ายเงินที่สร้างขึ้นในฐานะที่เป็นค่าชดเชย เพื่อเป็นการชดเชยสำหรับความเสียหาย เช่น การให้เงินอุดหนุนเพื่อให้หยุดผลิตนม²⁴
4. การจ่ายเงินโอนระหว่างองค์กรภาครัฐ โดยปราศจากหน้าที่ต้องกระทำการบางอย่างเพื่อเป็นการตอบแทน และไม่ใช่การให้ที่มีเงื่อนไข ยกตัวอย่างเช่น เงินอุดหนุนที่ให้เพื่อครอบคลุมการขาดทุนในการดำเนินการ เป็นต้น

²³ Alan Schenk and Oliver Oldman, Value Added Tax : A Comprehensive Approach, (New York : Cambridge University Press,2007), pp. 158-159.

²⁴ คดี Jürgen Mohr v.Finanzamt Bad Segeberg Case-C 215/94

4.2 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการอุดหนุนของประเทศแคนาดา

4.2.1 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการในประเทศแคนาดา²⁵

ภาษีบริโภคที่จัดเก็บจากการขายสินค้า หรือบริการของประเทศแคนาดา ใช้ชื่อว่า ภาษีสินค้า หรือบริการ (Goods and Services Tax : GST) เป็นภาษีที่จัดเก็บภายใต้กฎหมายพระราชบัญญัติการจัดเก็บภาษี Excise Tax Act R.S.C., 1985, c. E-15 อัตราภาษีสินค้า หรือบริการ ที่จัดเก็บในประเทศแคนาดามีอัตราที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับว่าผู้บริโภคาศัยอยู่ในจังหวัดใด

อย่างไรก็ดี ในบางจังหวัด ของประเทศแคนาดาใช้ภาษี harmonized sales tax (HST) ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้า และการให้บริการเช่นเดียวกันกับ GST จังหวัดที่ใช้ภาษี HST ได้แก่ New Brunswick, Nova Scotia, Newfoundland and Labrador, Ontario and Prince Edward Island ซึ่งจังหวัดเหล่านี้จะถูกเรียกว่าเป็น participating provinces

ผู้ที่จะต้องเสียภาษี GST/HST คือ ผู้ที่ซื้อสินค้า หรือบริการที่ต้องเสียภาษี อย่างไรก็ตาม บุคคลต่อไปนี้ไม่ต้องเสียภาษี GST/HST ประกอบด้วย ชาวอินเดียนแดง คนท้องถิ่นบางประเภท และ รัฐบาลของอาณาเขต Northwest Territories , Yukon และ Nunavut

ผู้มีหน้าที่ในการเรียกเก็บภาษี GST/HST คือ (1) ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษี GST/HST หรือธุรกิจที่ต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษี GST/HST ต้องมีหน้าที่ในการเรียกเก็บ และทำรายงานบัญชีสำหรับภาษี GST สำหรับสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษี ซึ่งได้แก่ สินค้า หรือ บริการที่เพิ่มขึ้นในประเทศแคนาดา และ (2) ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษี GST/HST ที่ขายสินค้า หรือให้บริการ ใน participating province ก็มีหน้าที่ที่จะต้องเรียกเก็บ และทำรายงานบัญชีสำหรับภาษี GST สำหรับสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีดังกล่าวเช่นกัน

4.2.2 แนวทางของกรมสรรพากรของประเทศแคนาดา (Canada Revenue Agency) ในการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการอุดหนุน (TIB-067)²⁶

²⁵Canada Revenue Agency , “GST/HST overview,” Accessed May 5,2016 ,<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/gnrl/menu-eng.html>.

²⁶Canada Revenue Agency , “B-067 Goods and Services Tax Treatment of Grant and Subsidies (TIB),” Accessed May 5,2016 ,<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gm/b-067/README.html>

กรมสรรพากรของประเทศแคนาดาได้ออกแถลงการณ์การให้ข้อมูลด้านเทคนิคที่ B-067 เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี GST/HST จากการให้ และการอุดหนุน (Technical Information Bulletins B-067 เรื่อง Goods and Services Tax Treatment of Grant and Subsidies (TIB) ลงวันที่ 24 สิงหาคม ค.ศ. 1992) โดยเป็นการวางแนวทางในการจัดเก็บภาษี GST/HST จากการให้การอุดหนุน อย่างไรก็ตาม แถลงการณ์ดังกล่าวจัดทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางให้ผู้เสียภาษีใช้ในการอ้างอิงเท่านั้น ไม่ได้มีสถานะเป็นกฎหมายแต่อย่างใด โดยแนวทางการจัดเก็บภาษีจาก GST/HST จากการให้ และการอุดหนุน มีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

กรมสรรพากรได้อธิบายว่าลักษณะของการให้การอุดหนุนตามแถลงการณ์ฉบับนี้ หมายถึง การให้เงินช่วยเหลือ การบริจาค การให้เงินอุดหนุน และการจ่ายเงินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน และการให้เงินในลักษณะดังกล่าวบ่อยครั้งที่มีการเรียกว่าเป็นการจ่ายเงินโอน (Transfer payments) ซึ่งผู้จ่ายเงิน ได้จ่ายเงินให้ด้วยเหตุผลที่หลากหลาย ตั้งแต่เป็นการให้เงินโดยมูลนิธิเพื่อการกุศล ไปจนถึง การให้เงินทุนของรัฐบาลในโครงการต่าง ๆ

ถ้าหากการให้เงินโอนดังกล่าวทำให้เกิดการจัดหาสินค้า หรือให้บริการเกิดขึ้นเพื่อตอบแทนการการจ่ายเงินโอน การจ่ายเงินโอนดังกล่าวอาจถูกพิจารณาโดยกรมสรรพากรว่าเป็นค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้า หรือให้บริการก็ได้ เพราะฉะนั้นจำนวนของเงินโอนจึงต้องถูกนำไปในการคำนวณในการเสียภาษี GST บุคคลที่ได้รับการจ่ายเงินนั้น ถ้าได้จดทะเบียน GST ต้องมีหน้าที่เก็บภาษีจากผู้ให้เงินโอนนั้นด้วย

โดยกรมสรรพากรได้อธิบายถึงการจัดเก็บภาษี GST จากการจ่ายเงินโอน และการแนะนำแนวทางนโยบายเพื่อให้เกิดความเข้าใจ เมื่อการจ่ายเงินโอน อาจถูกพิจารณาจากกรมสรรพากรว่าเป็น ค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้า หรือการให้บริการ

กรมสรรพากรได้ให้คำนิยามของคำว่า “การจ่ายเงินโอน (Transfer payment)” ในที่นี้ หมายถึง การให้เงินช่วยเหลือ การให้เงินบริจาค การให้เงินเพื่อของขวัญ การให้เงินอุดหนุน หรือการจ่ายเงินอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน โดยผู้ให้เงินจะเป็นใครก็ได้ ไม่จำกัดเพียงว่าจะต้องเป็นรัฐบาล

หรือหน่วยงานของรัฐเท่านั้น องค์กรการค้า หรือหน่วยงานเอกชน หรือบุคคลใด ๆ ก็สามารถให้เงินในลักษณะดังกล่าวได้

กรรมสรรพากรได้แบ่งหัวข้อออกเป็น 4 หัวข้อ ในการอธิบายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจาก เงินโอนไว้ดังต่อไปนี้

4.2.2.1 ภาพรวมของการให้เงินโอน

โดยทั่วไป การจ่ายเงินที่เพิ่มขึ้นเพื่อประโยชน์สาธารณะ หรือเพื่อวัตถุประสงค์ทางการกุศล จะไม่ถูกพิจารณาว่าเป็นค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้า หรือบริการ อย่างไรก็ตาม ถ้ามีความเชื่อมโยงโดยตรงระหว่างเงินที่โอน และสินค้าหรือบริการที่จัดหา ทั้งต่อผู้ให้เงิน หรือต่อบุคคลที่สาม เงินโอนดังกล่าวจะถูกพิจารณาว่าเป็นค่าตอบแทน สำหรับการซื้อสินค้า หรือให้บริการ และมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าการจัดหาสินค้า หรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีหรือไม่

ตัวอย่าง ถ้าบุคคลหนึ่งได้รับการโอนเงิน 100,000 ดอลลาร์จากผู้ให้เงิน เพื่อสร้างโปรแกรมฝึกอบรมด้านการจัดการ และจัดฝึกอบรมให้แก่ผู้บริหารอาวุโสพิเศษของบริษัทผู้ให้เงิน โอนดังกล่าว การจ่ายเงินนั้น จะถูกพิจารณาว่าเป็นค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการฝึกอบรม ผู้รับเงินโอน 100,000 ดอลลาร์ ต้องจัดเก็บภาษีจากผู้ให้สำหรับการจ่ายเงินนั้น เนื่องจากการให้บริการฝึกอบรมที่อยู่ในขอบเขตที่ต้องเสียภาษี ตามตัวอย่างนี้ ภาษีที่ต้องจ่ายโดยผู้ให้ คำนวณจากมูลค่าเงินที่โอนไปจะได้เท่ากับ 7000 ดอลลาร์ ผู้รับเงินโอนมีหน้าที่ต้องเก็บเงินและนำส่งเงินภาษีดังกล่าว

บุคคลที่สาม

ผู้รับเงิน อาจใช้เงินโอนนั้นในการจัดหาสินค้า หรือบริการต่อบุคคลอื่นที่ไม่ใช่ผู้ให้เงินก็ได้ ในกรณีนี้ ถ้าพิสูจน์ได้ว่าความสัมพันธ์โดยตรงเกิดขึ้นระหว่างเงินที่โอนไป และการจัดหาสินค้า หรือบริการที่เกิดขึ้นต่อบุคคลที่สาม เงินโอนดังกล่าวอาจถูกพิจารณาว่าเป็นค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้า หรือให้บริการก็ได้ ถ้าผู้รับเงินเป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษี GST ผู้รับเงินโอนนั้นต้องเรียกเก็บภาษี จากผู้ให้เงินโอนนั้น

เมื่อไหร่ที่เงินโอนจะเป็นค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้า หรือบริการ
ความเชื่อมโยงโดยตรง

เพื่อที่จะตัดสินว่า เงินโอนเป็นค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้า หรือบริการหรือไม่ อันดับแรกต้องพิจารณาว่าผู้รับเงินโอนนั้นจะได้สินค้า หรือบริการเป็นการตอบแทนการจ่ายเงินหรือไม่

ดังกล่าวหรือไม่ ถ้าได้รับ กรณีนี้ตัดสินได้ว่า มีความเชื่อมโยงโดยตรงระหว่างการจ่ายเงินโอน และการจัดหาสินค้า หรือบริการ

ความเชื่อมโยงโดยตรงอาจจะไม่ปรากฏให้เห็นชัดเจน ดังนั้น จึงเป็นสิ่งจำเป็นที่จะต้องพิจารณาสถานการณ์แวดล้อม หรือพฤติกรรมแวดล้อมในแต่ละกรณี ยกตัวอย่างเช่น จำเป็นที่จะต้องตรวจสอบ ข้อตกลงระหว่างคู่สัญญา หน้าที่ของคู่สัญญา และวัตถุประสงค์ ค่าแถลงการณ์ หรือนโยบายของผู้ให้เงินโอน นอกจากนี้ในกรณีที่ผู้ให้เงินโอนเป็นหน่วยงานของรัฐอาจต้องพิจารณาหรือตรวจสอบไปถึงกฎหมาย หรือกฎเกณฑ์ของการจ่ายเงินนี้ด้วย พร้อมกับเอกสารการจ่ายเงิน รายงาน และเอกสารที่เกี่ยวข้อง (อย่างไรก็ตาม รูปแบบ หรือเนื้อหาของ เอกสารการจ่ายเงิน เช่น ใบแจ้งหนี้ หรือใบกำกับภาษีที่แสดงให้เห็นราคาต่อหน่วย, ข้อตกลงในการบริจาด หรือข้อเรียกร้องเงินสนับสนุน หรืออาจกล่าวได้ว่าการดูเพียงแต่การจ่ายเงินเพียงองค์ประกอบเดียว อาจไม่เพียงพอที่จะตัดสินถึงการมีอยู่ของความเชื่อมโยงโดยตรง ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงอื่นประกอบด้วย)

แนวทางนโยบายของกรมสรรพากรที่จะกล่าวต่อไปในหัวข้อ 4.2.2.2 นี้ จะช่วยทำให้เกิดความชัดเจนในการพิจารณาว่ามีความเชื่อมโยงโดยตรงระหว่างเงินโอน และการจัดหาสินค้า หรือบริการหรือไม่ และการจ่ายเงินโอนนั้น เป็นค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษีสินค้า และบริการหรือไม่

4.2.2.2 แนวนโยบายของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีจากเงินโอน (Transfer payment)

แนวทางดังต่อไปนี้ จะสะท้อนให้เห็นถึงนโยบายในทางปฏิบัติของกรมที่ใช้กับผู้ให้เงินโอนและผู้รับเงินโอนทั้งหมด ซึ่งผู้ให้ และผู้รับโอน อาจเป็นรัฐบาล หน่วยงานที่ให้บริการสาธารณะ ส่วนงานภาคเอกชน ภาคธุรกิจ(การค้า) หรือบุคคลธรรมดาทั่วไ

แนวทางในการพิจารณาเรื่องความเชื่อมโยงโดยตรง

ในการพิจารณาว่ามีความเชื่อมโยงโดยตรงระหว่างเงินโอน และสินค้า หรือบริการนั้น หลักในการพิจารณาคือต้องพิจารณาว่าการจ่ายเงินนั้นมีความสัมพันธ์โดยตรงกับข้อกำหนดในการจัดหาสินค้า หรือให้บริการของผู้รับเงินโอน ต่อผู้ให้เงินโอน หรือบุคคลที่สามหรือไม่ ถ้ามีความเชื่อมโยงโดยตรง การจ่ายเงินนั้นก็จะเป็นค่าตอบแทน และถ้าการจัดหาสินค้า หรือให้บริการนั้นเป็นการจัดหาสินค้า หรือบริการที่ต้องเสียภาษี การจ่ายเงินนั้นก็จะต้องถูกนำไปคำนวณภาษีด้วย

เพื่อที่จะตัดสินถึงการมีอยู่ของความเชื่อมโยงโดยตรง และเพื่อที่จะพิจารณาว่าการจ่ายเงินเป็นค่าตอบแทนหรือไม่ ต้องพิจารณาตามประเด็นดังต่อไปนี้

ประเด็นที่หนึ่ง การจัดหาสินค้า หรือให้บริการเกิดขึ้น เนื่องจากการจ่ายเงินนั้น หรือไม่

(ก) เงินโอนที่เกิดขึ้นเป็นเป็นการจ่ายเงินเพื่อเป็นการบริจาค หรือเพื่อกุศล ที่ผู้รับเงินได้ออกใบเสร็จรับเงินให้โดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อที่จะให้ผู้ให้สามารถใช้ในการเรียกร้องการหักลดภาษี สำหรับการบริจาคเงิน หรือไม่

ถ้าใช่ การจ่ายเงินนั้น ไม่เป็นค่าตอบแทนสำหรับการขายสินค้า หรือให้บริการ

(ข) ผู้ให้ หรือบุคคลที่สามได้รับสินค้าหรือบริการเป็นการตอบแทนการจ่ายเงินโอนนั้นหรือไม่

ถ้าไม่ใช่ การจ่ายเงินโอนนั้นไม่เป็นค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้า หรือให้บริการ เนื่องจาก ไม่มีความเกี่ยวข้องที่จะสามารถพิจารณาว่าเป็นการจัดหาสินค้า หรือให้บริการ เพื่อเป็นการตอบแทนการจ่ายเงินโอน

แต่ถ้าใช่ การจ่ายเงินโอนก็อาจเป็นส่วนประกอบของค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้า หรือให้บริการที่ผู้ให้เงินโอน หรือบุคคลที่สามได้รับ และธุรกรรมนั้นควรถูกตรวจสอบเพิ่มขึ้น เพื่อหาหลักฐานของความเชื่อมโยงโดยตรง

ประเด็นที่สอง มีความเชื่อมโยงโดยตรงระหว่างการจัดหาสินค้าหรือการให้บริการหรือไม่

ควรมีการแยกความแตกต่างระหว่างการจัดหาสินค้า หรือบริการที่สร้างขึ้นเพื่อตอบแทนผู้จ่ายเงินโอน และการจัดหาสินค้า หรือบริการที่สร้างขึ้นเพื่อบุคคลที่ 3 โดยสังเกตได้จาก ยิ่งการจัดหาสินค้า หรือให้บริการมีความเฉพาะเจาะจงมากเท่าไร และผู้รับสินค้า หรือบริการก็จะสามารถระบุตัวตนได้ชัดเจนมากขึ้นเท่านั้น ก็จะสามารถแนะนำได้อย่างชัดเจนยิ่งขึ้นว่าจ่ายเงินโอนนั้น เป็นค่าตอบแทนสำหรับการขายสินค้า หรือให้บริการ

- **การจัดหาสินค้า หรือให้บริการถูกทำขึ้นเพื่อใคร**

(ก) การจัดหาสินค้า หรือบริการถูกจัดทำให้แก่ผู้ให้เงินโอนหรือไม่ ภายใต้เงื่อนไขอะไร ผู้จ่ายเงินโอนได้รับประโยชน์โดยตรงที่เป็นผลมาจากการจ่ายเงินหรือไม่ ยกตัวอย่าง เช่น ความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่โอนไปให้แก่ผู้จ่ายเงิน หรือผู้จ่ายเงินได้รับบริการใด ๆ เป็นการตอบแทนหรือไม่

ถ้าพิสูจน์ได้ว่าการจัดหาสินค้า หรือบริการเกิดขึ้นแก่ผู้จ่ายเงินโอน ก็จะสามารถแนะนำได้ว่า การโอนเงินนั้นเป็นค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้า หรือให้บริการ

(ข) การจัดหาสินค้า หรือบริการถูกทำขึ้นต่อบุคคลที่สามที่ไม่อาจระบุได้ โดยเฉพาะเจาะจงหรือไม่ ยกตัวอย่างเช่น ผู้รับเงินได้มีการจัดหาหลักสูตรในการพัฒนาทักษะให้แก่ผู้รับบริการการประกันการเลิกจ้างงาน/การว่างงาน เพื่อเป็นการตอบแทนการจ่ายเงินโอนนั้น หรือไม่ โดยทั่วไปกรมสรรพากรจะแนะนำว่า ผู้จ่ายเงินไม่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการจ่ายเงินโอนนั้น และการจ่ายเงินโอนดังกล่าวทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสาธารณะ ซึ่งกรมสรรพากรอธิบายว่าเมื่อผู้ให้เงิน **ไม่ได้รับทรัพย์สิน หรือบริการเป็นการตอบแทนโดยตรง แต่การจัดหาสินค้า หรือบริการถูกทำขึ้นเพื่อบุคคลที่สามที่ไม่สามารถระบุเจาะจงได้** การจ่ายเงินนั้นจะไม่อาจถูกพิจารณาได้ว่าเป็นค่าตอบแทน

(ค) การจัดหาสินค้า หรือบริการถูกทำขึ้นต่อบุคคลที่สามที่ระบุได้โดย เฉพาะเจาะจงหรือไม่ ยกตัวอย่างเช่น ผู้รับเงินโอนได้จัดหาหลักสูตรคอมพิวเตอร์ต่อบุคคลที่ เฉพาะเจาะจง เช่น ให้แก่เฉพาะนายจอห์น สมิท หรือไม่ กรณีนี้กรมสรรพากรแนะนำว่าการจ่ายเงินนั้น เป็นสิ่งที่ทำขึ้นเพื่อประโยชน์ของบุคคลบางคนหรือกลุ่มบุคคลบางกลุ่มอย่างเฉพาะเจาะจง (ไม่ได้มี วัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์สาธารณะ) และสามารถบ่งชี้ได้ว่าการจ่ายเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการซื้อ สินค้า หรือบริการ **ดังนั้นกรมสรรพากรจึงพิจารณาว่าการจ่ายเงินครั้งนี้อาจเป็นค่าตอบแทน**

วัตถุประสงค์ของการจ่ายเงินโอน (Transfer Payment) คืออะไร

การจ่ายเงินโอนเป็นค่าตอบแทนหรือไม่ อาจขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ที่ เฉพาะเจาะจงของการจ่ายเงิน ยกตัวอย่างเช่น

(ก) **เป็นการจ่ายเงินโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์สาธารณะ หรือไม่** การพิจารณาว่าการจ่ายเงินโอนมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์สาธารณะ (Public purpose) หรือไม่ กรมสรรพากรให้นิยามคำว่า ประโยชน์สาธารณะว่า หมายถึง สิ่งประโยชน์ที่เป็นประโยชน์ต่อประชาชน โดยทั่วไป (general public) การจ่ายเงินโอนโดยรัฐบาล และหน่วยงานบริการของรัฐ (Public service

bodies) จัดอยู่ในประเภทนี้ ยกตัวอย่างเช่น ถ้าเทศบาล จัดหาเงินทุนให้แก่องค์กรที่ไม่แสวงหาผลกำไร (non-profit organization) เพื่อช่วยเหลือในการพัฒนาสวนดอกไม้หอม สำหรับคนตาบอด จะเห็นได้ว่าแม้มีการให้บริการเกิดขึ้น แต่เป็นการจ่ายเงินเพื่อประโยชน์สาธารณะ และเทศบาลไม่ใช่ผู้รับประโยชน์โดยตรง ดังนั้น **การจ่ายเงินดังกล่าวไม่ถูกพิจารณาว่าเป็นค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษี**

(ข) **เป็นการจ่ายเงินเพื่อวัตถุประสงค์การซื้อ** วัตถุประสงค์ในการซื้อ คือเป็นการจ่ายเงินเพื่อสิ่งที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ให้ หรือต่อบุคคลที่สามโดยเฉพาะเจาะจง และเป็นธรรมดาของการค้าขาย อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีวัตถุประสงค์ในการซื้ออาจนำมาใช้ แม้ว่าผู้ให้เงินโอนเป็นหน่วยงานรัฐ และการให้เงินโอนมีบางผลลัพธ์เพื่อเป็นประโยชน์สาธารณะ

ยกตัวอย่างเช่น ภายใต้ข้อตกลง องค์กรจะให้เงินช่วยเหลือ (GRANT) ต่อศิลปิน ภายใต้ข้อตกลงที่ว่า ผลงานของศิลปินจะมาเป็นทรัพย์สินขององค์กร การจ่ายเงินกรณีนี้โดยปกติจะถูกพิจารณาว่าเป็นค่าตอบแทนสำหรับการขายสินค้า ถ้าศิลปินเป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษี GST ก็จะต้องมีหน้าที่ในการเรียกเก็บภาษี และทำการลงบัญชีโดยภาษีต้องถูกคำนวณจากค่าตอบแทนที่ได้รับจากการขายสินค้า ในทางตรงกันข้าม สำหรับตัวอย่างนี้ ถ้าองค์กรไม่ได้รับสิ่งใดเป็นการตอบแทน เงินช่วยเหลือดังกล่าวก็จะเป็นค่าตอบแทนสำหรับการขายสินค้า และไม่ต้องเรียกเก็บภาษี

นอกจากนี้ วัตถุประสงค์ในการซื้อ สามารถรวมถึงการจ่ายเงินที่สร้างขึ้นเพื่อซื้อบริการงานวิจัย ซื่อลิขสิทธิ์ หรือความเป็นเจ้าของในสังหาริมทรัพย์ เช่นเดียวกันกับ การจ่ายเงินที่ใช้สำหรับการจัดจ้าง (contracting out) (เช่น การที่ผู้จ่ายเงินโอนจ่ายเงินให้แก่ผู้รับเพื่อทำการบางอย่างที่ผู้ให้เงินมีหน้าที่ต้องกระทำ) ซึ่งจะเห็นได้ว่าการจัดจ้างของภาครัฐมีความคล้ายคลึงเป็นอย่างมากกับวัตถุประสงค์ของการซื้อ และเงินโอนที่ได้จ่ายไปก็เป็นค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการ ดังนั้นเงินโอนดังกล่าวจึงเป็นค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษี

- **การจ่ายเงินโอนเป็นส่วนหนึ่งการสนับสนุนทางการเงินของการดำเนินงานปกติของผู้รับเงินโอนหรือไม่**

การสนับสนุนทางการเงินอาจถูกจัดหาผ่านการให้เงินช่วยเหลือของรัฐบาล และโปรแกรมการบริจาค ตัวอย่างเช่น การจ่ายเงินโอนอาจถูกจัดให้แก่โปรแกรมการช่วยเหลือการให้

อาหารสัตว์สำหรับชาวนา เงินโอนเป็นการให้การสนับสนุนทางการเงินเพื่อการดำเนินงานปกติ กรณีนี้ กรมสรรพากรแนะนำว่าการจ่ายเงินโอนนี้อาจไม่เป็นค่าตอบแทน

- **ผู้ให้เป็นองค์กรผู้ให้เงินทุน หรือเป็นองค์กรเพื่อการกุศลหรือไม่**

ประเภทขององค์กรที่จ่ายเงินโอน อาจเป็นตัวบ่งชี้วัตถุประสงค์ของการจ่ายเงิน ยกตัวอย่างเช่น ในเบื้องต้นการพิจารณาผู้จ่ายเงินว่าเป็นองค์กรที่ให้เงินทุน หรือเป็นองค์กรเพื่อการกุศล เช่นเป็นมูลนิธิเพื่อการกุศล หรือเป็นสภากีฬา หรือสมาคมศิลปะหรือไม่ **ถ้าใช่ การจ่ายเงินก็มักจะเป็นการจ่ายเพื่อประโยชน์สาธารณะ และอาจไม่เป็นค่าตอบแทน**

- **ผู้จ่ายเงินโอนเป็นองค์กรทางการค้าหรือไม่**

โดยปกติแล้ว ธุรกิจส่วนใหญ่จะถูกคาดหวังว่าจ่ายเงินโอนขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการซื้อ แทบจะไม่ใช่เป็นการจ่ายเงินเพื่อสาธารณะประโยชน์ ถ้าผู้ให้เป็นองค์กรธุรกิจ การจ่ายเงินปกติจะถูกพิจารณาว่าเป็นค่าตอบแทนสำหรับการขายสินค้า หรือให้บริการ อย่างไรก็ตาม บางธุรกิจมีโปรแกรมการให้เงินทุนโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนสาธารณประโยชน์ ยกตัวอย่างเช่น สมาคมชิมโพนี้ออเครสต้า หรือกลุ่มศิลปะ เป็นต้น ดังนั้นในกรณีนี้หากองค์กรที่ให้เงินไม่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการจ่ายเงินนั้น เงินโอนดังกล่าวจะไม่ถูกพิจารณาว่าเป็นค่าตอบแทน

ประเด็นที่สาม วัตถุประสงค์ของการให้บริการ เพื่ออนุญาตให้ผู้จ่ายเงินโอนยังคงสามารถตรวจสอบความรับผิดชอบ (accountability) ในการใช้เงินโอนของผู้รับใช้หรือไม่

บางกิจกรรมเกิดขึ้นเพื่อรักษาความรับผิดชอบในการใช้จ่ายเงินโอน ซึ่งสามารถมีลักษณะคล้ายกับเป็นการให้บริการ แต่อย่างไรก็ตาม กิจกรรมเหล่านั้นจะไม่ถูกพิจารณาว่าเป็นการให้บริการสำหรับเงินโอนที่ได้มีการจ่ายไป เนื่องจากมูลค่าการตลาดของกิจกรรมเหล่านี้เป็นสิ่งที่เล็กน้อยเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนเงินที่ได้โอนไป

อย่างไรก็ตาม ข้อเท็จจริงที่ว่ามีการมีอยู่ของกลไกเพื่อแสดงความรับผิดชอบ (accountability mechanisms) บางประการ ไม่เพียงพอที่จะระบุได้ว่าไม่มีการจัดหาสินค้า หรือให้บริการเกิดขึ้น หรือ ไม่มีการจ่ายเงินที่เป็นค่าตอบแทน ดังนั้น จึงต้องมีการการวิเคราะห์วัตถุประสงค์ของสัญญาขึ้นเพื่อการตรวจสอบวัตถุประสงค์ของการจ่ายเงิน

ตามตัวอย่างต่อไปนี้ เป็นเพียงกลไกเพื่อแสดงความรับผิดชอบเท่านั้น (เงื่อนไขเหล่านี้มักจะถูกพบในส่วนของข้อสัญญาที่เป็นหัวข้อเบ็ดเตล็ด มากกว่าส่วนที่เป็นข้อหลักของสัญญา) ไม่ใช่เป็นการขายสินค้า หรือให้บริการเพื่อค่าตอบแทน

(ก) สิทธิในการเลือกการจ่ายเงิน-ผู้รับเงินตกลงว่าจะจ่ายเงินคืนภายใต้เงื่อนไขที่ได้กล่าวไว้-ตัวอย่างเช่น ถ้าสินค้า ถูกขายนอกประเทศ อย่างไรก็ตามสิทธิในการจ่ายเงินคืนไม่ได้เป็นวัตถุประสงค์ของการทำสัญญา

(ข) สิทธิในการจ่ายเงินเมื่อเกิดการผิดสัญญา-ผู้รับเงินตกลงว่าจะจ่ายเงินโอนคืน ถ้าผู้รับไม่สามารถทำตามเงื่อนไขของสัญญาการให้เงินทุน

(ค) สิทธิในการเลือกใช้วัสดุ ผู้รับเงินมีสิทธิในการเลือกใช้วัสดุในการจัดหาสินค้าให้แก่ผู้ให้เงิน ทั้งนี้เป็นผลมาจากเงินที่จ่าย แต่สิ่งนี้ไม่ใช่วัตถุประสงค์หลักของการจ่ายเงิน

(ง) ข้อตกลงร่วมกันในการทำรายงานฉบับสมบูรณ์ (Final Report) – ผู้รับเงินตกลงที่จะแถลงผลของการใช้เงินโอน สิ่งนี้ไม่ใช่รายละเอียดของการรายงานการวิจัย แต่เป็นรายงานทางการเงิน-ซึ่งระบุว่าเงินได้ถูกใช้ตามข้อตกลง

(จ) ข้อตกลงในการรักษาทรัพย์สิน-ทั้งผู้ให้และผู้รับเงิน อาจตกลงในกรรมสิทธิ์ในการใช้ทรัพย์สิน หรือในการพัฒนา อย่างไรก็ตามการได้รับทรัพย์สินไม่ใช่วัตถุประสงค์ของการจ่ายเงิน

ตัวอย่างของการจัดหาสินค้า หรือให้บริการที่สร้างขึ้นเพื่อค่าตอบแทน (ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์ของการจ่ายเงินและเงื่อนไขดังกล่าวมักถูกพบได้บ่อยในส่วนหลักของสัญญา) ประกอบด้วยสิ่งต่อไปนี้

(ก) สิทธิในการใช้สิ่งซึ่งเป็นผลผลิตของโครงการ ผู้รับเงินโอนตกลงว่าผู้ให้เงินสามารถเป็นเจ้าของ และสามารถใช้สิ่งที่เป็นผลผลิตจากโครงการได้

(ข) สิทธิในการควบคุมการใช้ผลผลิต-ผู้รับเงินตกลงว่าผู้ให้สามารถควบคุมผลผลิตของการจัดหาสินค้า หรือให้บริการสำหรับการจ่ายเงินที่ถูกทำขึ้น สำหรับตัวอย่างคือ เพื่อตัดสินใจว่ารายงานการวิจัยสามารถถูกเผยแพร่ออกไปได้หรือไม่

(ค) สิทธิในการรับมอบอำนาจในรายได้จากการขายผลผลิตของโครงการ ผู้รับเงินโอนตกลงว่าจะจ่ายรายได้บางส่วน หรือบางเปอร์เซ็นต์ให้จากการขายสินค้า หรือให้บริการเพื่อสร้างรายได้ ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์ของการจ่ายเงินโอน

(ง) สิทธิในการจำหน่ายจ่ายโอนผลผลิตของโครงการ-ผู้รับเงินตกลงว่า ผู้ให้เงินโอนสามารถเผยแพร่ จัดจำหน่าย และโฆษณาผลของการจ่ายเงินและสิทธิเหล่านี้เป็นวัตถุประสงค์เบื้องต้นของการจ่ายเงิน

4.2.2.3 ตัวอย่างของธุรกรรมที่ได้รับผลจากแนวทางนโยบายของกรมสรรพากรเรื่องการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้ และการอุดหนุน

ตัวอย่างที่ 1 การจ่ายเงินโอนสำหรับโครงการงานวิจัย

ภายใต้ข้อตกลงของการให้เงินอุดหนุนผ่านโปรแกรมการให้เงินทุนอย่างต่อเนื่องเพื่อสนับสนุนงานวิจัยที่ไม่ได้มุ่งหวังผลกำไร รัฐบาลให้เงินโอนแก่หน่วยงานที่ไม่ได้มุ่งหวังผลกำไร (NPO) เพื่อช่วยเหลือโครงการงานวิจัยของNPO

NPO ตกลงว่าจะจัดทำรายงานฉบับสมบูรณ์สำหรับสิ่งที่ค้นพบ และการใช้เงินทุน แต่ NPO ยังคงรักษาลิขสิทธิ์ของงานวิจัย เพราะการจ่ายเงินถูกทำขึ้นเพื่อประโยชน์ของสาธารณะ และรัฐบาลผู้ให้เงินโอนไม่ได้รับประโยชน์โดยตรง การจ่ายเงินโอนดังกล่าวจึงไม่ถือว่าเป็นค่าตอบแทน

อย่างไรก็ตาม หาก NPO ได้ให้ลิขสิทธิ์ในรายงานการวิจัยนี้แก่รัฐบาลผู้จ่ายเงินโอน และได้ให้สิทธิในการขายค่าลิขสิทธิ์ในการขายต่อผู้ให้ จะมีความเชื่อมโยงโดยตรงจะมีอยู่ระหว่างการจ่ายเงิน และการขายลิขสิทธิ์ เนื่องจากมีวัตถุประสงค์ในการซื้อ เงินโอนดังกล่าวจะถูกพิจารณาว่าเป็นประโยชน์ตอบแทนสำหรับการขายที่ต้องเสียภาษี

ตัวอย่างที่ 2 การให้เงินโอนเพื่อให้เกิดการจัดหาสินค้า หรือบริการที่สร้างขึ้นโดยตรง เพื่อเป็นการตอบแทนการจ่ายเงินโอนนั้น

รัฐบาลกลาง และรัฐบาลท้องถิ่นมีข้อตกลงสำหรับการแบ่งค่าราคาของการก่อสร้าง และการจัดการสิ่งอำนวยความสะดวกภายในจังหวัด โดยรัฐบาลกลางจะจ่ายเงินโอนให้แก่รัฐบาลท้องถิ่น โดยคำนวณจากเปอร์เซ็นต์ของต้นทุน และรายจ่ายที่ใช้ในการดำเนินการ และเพื่อเป็นการตอบแทนการจ่ายเงินโอนของรัฐบาลกลาง รัฐบาลท้องถิ่นจะจัดสรรเตียงนอนในอัตราส่วนตามที่รัฐบาลกลางจ่ายเงินเพื่อการอำนวยความสะดวกให้แก่ักโทษของรัฐบาลกลาง การจ่ายเงินนี้เป็นประโยชน์ตอบแทนสำหรับ

การให้บริการแก่รัฐบาลกลางที่จะทำให้เกิดการใช้ประโยชน์โดยตรงของการอำนวยความสะดวกภายใน
 คุกให้แก่นักโทษของรัฐบาลกลาง

ตัวอย่างที่ 3 การจ่ายเงินโอนเพื่อเป็นการจัดซื้อ จัดจ้าง (Contracted Out Services)

ภายใต้โปรแกรมค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุน เทศบาลได้ให้เงินแก่องค์กรการกุศลที่ได้มีการ
 จัดทะเบียนซึ่งเป็นองค์กรเกี่ยวกับการปกป้องสัตว์ นอกจากนี้กิจกรรมอื่นๆขององค์กรดังกล่าว ได้แก่การ
 การรณรงค์ การรับมาเลี้ยง การให้บริการแก่สัตว์ที่พลัดหลง

อย่างไรก็ตาม ผู้พักอาศัยในเขตเทศบาลจะได้รับประโยชน์จากข้อกำหนดของการบริการ ที่
 องค์กรการกุศลได้จัดหาบริการให้ ซึ่งการให้บริการดังกล่าวเป็นหน้าที่ของเทศบาลจะต้องจัดหา สามารถ
 กล่าวได้ในอีกแง่หนึ่งว่าเทศบาลใช้เงินที่ให้ดังกล่าวในการซื้อบริการ ตามตัวอย่างนี้การจ่ายเงินเป็น
 ค่าตอบแทนของการให้บริการ อย่างไรก็ตามการให้บริการขององค์กรการกุศลได้ถูกยกเว้นให้ไม่ต้องเสีย
 ภาษี

4.2.3 ตัวอย่างคำพิพากษาเรื่องการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการอุดหนุนของ ประเทศแคนาดา

คดี Broadwalk Equities INC. and Her Majesty The Queen 2013 FCA 140

ในปี 2001 ราคาของสินค้ากลุ่มพลังงานได้เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ จังหวัด Alberta
 ได้จัดโปรแกรมในการให้ความช่วยเหลือแก่ผู้บริโภคเกี่ยวกับราคาสินค้าพลังงานที่สูงขึ้น ผู้ขายไฟฟ้า และ
 แก๊สธรรมชาติได้รับเงินจำนวนหนึ่งจากจังหวัดที่มีความสัมพันธ์กับใบแจ้งค่าบริการที่ได้มีการขายไฟฟ้า
 และแก๊สต่อผู้บริโภค Broadwalk Equities INC. หนึ่งในผู้บริโภคซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในกรณีนี้ต้องจ่ายภาษี
 สินค้าและบริการ โดยคำนวณจากจำนวนทั้งหมดที่ผู้ขายได้เรียกเก็บเงินจากราคาของค่าแก๊ส และไฟฟ้า
 ที่มีการบริโภค ซึ่งเป็นราคาที่ผู้ขายคิดก่อนที่ผู้ขายสินค้าจะได้รับเงินช่วยเหลือจากจังหวัด ผู้ถือหุ้นได้
 อุทธรณ์ว่า GST ที่ได้จ่ายไปเป็นการจ่ายด้วยความผิดพลาด ดังนั้น ผู้อุทธรณ์จะต้องได้รับเงินคืนจากภาษี
 สินค้าและบริการที่ได้จ่ายไป ภายใต้ subsection 261 (1) ของ the Excise Tax Act, R.S.C. 1985
 c.E-15 ผู้พิพากษาได้ยกฟ้องอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ ซึ่งอ้างว่าการจ่ายภาษีสินค้า หรือบริการมีความ
 ผิดพลาด ด้วยเหตุผล ดังต่อไปนี้

โปรแกรมนี้เป็นโปรแกรมที่จังหวัดได้จัดขึ้นเพื่อเป็นการให้ความช่วยเหลือเกี่ยวกับไฟฟ้า แก๊สธรรมชาติ โพรเพน หรือราคาของเชื้อเพลิงที่ให้ความร้อนอื่น ๆ โดยโปรแกรมดังกล่าวมีรายละเอียดการให้ความช่วยเหลือ ดังนี้

ราคาค่าเชื้อเพลิงจะถูกกำหนดตายตัวสำหรับผู้บริโภคที่มีแหล่งที่อยู่อาศัยอยู่ในจังหวัด Alberta และสำหรับลูกค้าที่ไม่มีถิ่นที่อยู่อาศัยในจังหวัด Alberta จำนวนของการจ่ายเงินช่วยเหลือก็จะขึ้นอยู่กับปริมาณไฟฟ้า และแก๊สที่ได้บริโภค ในกรณีนี้ผู้ถือหุ้นเป็นผู้บริโภคที่ไม่มีถิ่นที่อยู่อาศัยในจังหวัด Alberta

สำหรับการให้ความช่วยเหลือที่เกี่ยวกับราคาค่าแก๊สธรรมชาตินั้น เป็นไปตาม The ministerial orders (MO No. 6/01 และ 17/01) ซึ่งบัญญัติว่า “เงินคืนค่าแก๊สธรรมชาติ จะถูกจ่ายให้แก่ผู้ใช้แก๊สธรรมชาติในจังหวัด Alberta” อย่างไรก็ตาม จะเห็นได้ว่าคำสั่งของกระทรวงใช้คำว่า เงินคืน (rebate) และ The Transportation and Utilities Grants Regulation Alta. Reg. 355/1986 ภายใต้คำสั่งของรัฐมนตรีดังกล่าว ได้ให้อำนาจรัฐมนตรีในการให้เงินช่วยเหลือ นอกจากนี้ ในใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ขายได้มีการอธิบายด้วยว่าจำนวนเงินที่ได้รับจากจังหวัดนั้นเป็นเงินคืน จึงมีประเด็นที่ต้องตัดสินใจว่า เงินช่วยเหลือดังกล่าวควรมีลักษณะเป็นการให้ หรือเป็นเงินคืน ในกรณีนี้ศาลเห็นว่าจำนวนเงินดังกล่าวที่ผู้ขายได้รับจากจังหวัดเป็นการจ่ายเงินเพื่อเป็นการให้ความช่วยเหลือเพื่อเป็นการลดค่าใช้จ่ายของผู้บริโภค

ผู้ขายแก๊สธรรมชาติจะได้รับเงินโดยตรงจากจังหวัด หลังจากที่ผู้ขายได้แจ้งต่อรัฐบาลสำหรับจำนวนของแก๊สธรรมชาติที่ได้บริโภคโดยผู้บริโภคในจังหวัด Alberta ใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ขายจะสะท้อนถึงจำนวนเงินช่วยเหลือที่จะถูกจ่ายโดยจังหวัดภายใต้โปรแกรมการให้ความช่วยเหลือนี้ ซึ่งโดยปกติถ้าไม่จ่ายภายในวันก่อนหน้า ก็จะจ่ายในวันที่การจ่ายเงินของลูกค้าได้ถึงกำหนด

จำนวนของกระแสไฟฟ้าจะถูกจ่ายจาก Balancing pool กฎที่เกี่ยวข้องต่อการให้ balancing pool credits ถูกบัญญัติขึ้นโดย the Power Pool Council (subsection 8 (1) ของ the Balancing Pool Allocation Regulation, Alta.Reg.330/2000) โดยได้มีการกำหนดเรื่องการแบ่งปันส่วนการบริโภคที่มีคุณสมบัติเหมาะสมประจำเดือน ในกฎของ Balancing pool ซึ่งจะจัดการจัดสรรเงินให้แก่ผู้บริโภคที่ไม่มีถิ่นที่อยู่อาศัยใน Alberta โดยผู้ขายไฟฟ้าจะให้เครดิต (ซึ่งสามารถระบุได้ว่าเป็นเงินคืน (Rebate)) เท่ากับจำนวนเงินที่จะถูกจ่ายโดย Balancing pool ต่อผู้บริโภค ใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ขายไฟฟ้าต่อผู้บริโภคก็จะสะท้อนให้เห็นถึงการเครดิตนี้ จังหวัด Alberta ได้จ่ายค่าไฟฟ้าที่ได้รับจาก balancing pool ต่อผู้ขายโดยคำนวณการให้เงินจากการให้เครดิตของผู้ขายที่

ได้ระบุไว้ในใบกำกับภาษีของผู้ขาย โดยคู่สัญญาทราบแล้วว่าจังหวัดจะให้เงินโดยตรงต่อผู้ขายเพราะง่ายต่อการบริหารจัดการ และมีประสิทธิภาพมากกว่าการจ่ายเงินโดยตรงให้แก่ผู้บริโภครายในจังหวัด Alberta

ความรับผิดของภาษีสินค้า และบริการ ตามมาตรา 165 (1) ของ Excise Tax Act R.S.C., 1985, c. E-15

“ผู้รับสินค้า หรือบริการที่ต้องเสียภาษีสินค้า หรือบริการในประเทศแคนาดาทุกราย ต้องเสียภาษี โดยคำนวณจาก 7% ของมูลค่าของประโยชน์ตอบแทนสำหรับสินค้า หรือบริการ”

“ผู้รับสินค้า หรือบริการเป็นบุคคลผู้ซึ่งมีความรับผิดที่ต้องเสียภาษีสินค้า หรือบริการ จากมูลค่าของค่าตอบแทนสำหรับการขายสินค้า หรือบริการ คำว่า “ค่าตอบแทน” และ “ผู้ได้รับสินค้า หรือบริการ” ได้ถูกนิยามไว้ในมาตรา 123 (1) ของ Excise Tax Act R.S.C., 1985, c. E-15 โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

“ค่าตอบแทน” รวมถึง จำนวนเงินที่ได้จ่ายสำหรับสินค้าหรือบริการโดยเป็นการจ่าย ตามที่กฎหมายบัญญัติ.....²⁷

²⁷Section 123 (1) of Excise Tax Act R.S.C., 1985, c. E-15

“**consideration** includes any amount that is payable for a supply by operation of law; (contrepartie)

.....

recipient of a supply of property or a service means

(a) where consideration for the supply is payable under an agreement for the supply, the person who is liable under the agreement to pay that consideration,

(b) where paragraph (a) does not apply and consideration is payable for the supply, the person who is liable to pay that consideration, and

(c) where no consideration is payable for the supply,

(i) in the case of a supply of property by way of sale, the person to whom the property is delivered or made available,

“ผู้รับ สินค้า หรือบริการ หรือทรัพย์สินใด ๆ” หมายความว่าถึง

(ก) บุคคลผู้มีความรับผิดชอบภายใต้ข้อตกลงในการจ่ายเงินค่าตอบแทน ซึ่งค่าตอบแทนสำหรับสินค้า หรือบริการดังกล่าวได้จ่ายภายใต้ข้อตกลงสำหรับการขายสินค้า หรือให้บริการ

(ข) ถ้าไม่เข้ากรณีของ (ก) และมีการจ่ายเงินค่าตอบแทนสำหรับการขายสินค้า หรือให้บริการ ผู้รับหมายถึงบุคคลผู้จ่ายเงิน

โดยจำนวนของภาษีสินค้า และบริการที่ต้องจ่ายโดยบุคคลแต่ละคนสำหรับทรัพย์สิน หรือบริการใดๆ ที่ได้มาภายใต้ข้อสัญญา โดยใช้อัตรา 7% (ในปี 2001) และจำนวนที่ต้องเสียภาษีสินค้า และบริการ เป็นสิ่งที่คำนวณจากจำนวนที่ผู้รับต้องเสียภาษี ไม่ใช่คำนวณจากเงินที่ผู้รับได้จ่ายไปจริง จากหลักการดังกล่าวข้างต้น สามารถนำมาวิเคราะห์ได้ดังนี้

ผู้อุทธรณ์ถูกเรียกเก็บภาษีสินค้า หรือบริการโดยคิดภาษีจากค่าตอบแทนทั้งหมดที่ต้องเสียภาษีสำหรับการบริโภคแก๊สธรรมชาติ และไฟฟ้า ค่าตอบแทนที่นำไปเป็นฐานในการคำนวณภาษีนั้นเกิดขึ้นก่อนที่จะมีการหักเครดิตที่ผู้ขายจะได้รับจากจังหวัด (ค่าตอบแทนที่จะนำไปเป็นฐานในการคำนวณภาษีคิดจากราคาสินค้าเต็มจำนวนโดยที่ยังไม่ได้หักค่าเครดิตที่จังหวัดให้)

ประเด็นการอุทธรณ์ในกรณีนี้คือ ภาษีสินค้า หรือบริการที่ต้องจ่ายโดยผู้อุทธรณ์ภายใต้ข้อตกลงสำหรับการขายแก๊สธรรมชาติ และไฟฟ้า ในเวลาที่ความรับผิดชอบของภาษีสินค้าหรือบริการได้เกิดขึ้นจะคำนวณจากราคาที่เรียกเก็บจากการขายสินค้าเต็มจำนวนที่ต้องออกไปกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้า (ก่อนที่จะมีการการคิดคำนวณการเครดิตที่ปรากฏในใบกำกับภาษีสำหรับจำนวนที่ผู้ขายจะได้รับจากจังหวัดซึ่งจะได้รับมาในภายหลัง) หรือเพียงแค่วัดจากราคาสูทธิที่ได้มีการหักเครดิตที่จะได้รับจากจังหวัดแล้ว

ในกรณีนี้วันที่ผู้อุทธรณ์ต้องเสียภาษีสินค้า และบริการคือวันที่มีการออกไปกำกับภาษีสำหรับการขายแก๊สธรรมชาติ และไฟฟ้า ขณะที่เงินเครดิตสำหรับค่าตอบแทนดังกล่าวที่จ่ายโดยจังหวัด

(ii) in the case of a supply of property otherwise than by way of sale, the person to whom possession or use of the property is given or made available, and

(iii) in the case of a supply of a service, the person to whom the service is rendered,

and any reference to a person to whom a supply is made shall be read as a reference to the recipient of the supply; (acquéreur).....”

จะแสดงในใบกำกับภาษี จำนวนเงินเครดิตดังกล่าวจะไม่ถูกจ่ายโดยจังหวัดจนกระทั่งในเวลาหลังจากวันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษีไปแล้ว

คำสั่งที่เป็นคำสั่งโดยใช้อำนาจมหาชน (authorizing orders) หรือกฎที่กำหนดไว้ว่า จังหวัดจะต้องจ่ายเงินจำนวนหนึ่งให้แก่ผู้บริโภค (ซึ่งรวมถึงผู้ถือหุ้นด้วย) การจ่ายเงินเหล่านี้เป็นการจ่ายเงินโดยอ้อมต่อผู้ถือหุ้น โดยจังหวัดจะจ่ายเงินซึ่งเป็นจำนวนเงินที่ผู้ถือหุ้นต้องจ่ายเพื่อการจัดหาสินค้าเหล่านั้นให้แก่ผู้ขายแก่สหรัฐอเมริกา และไฟฟ้าแทน ความรับผิดชอบของผู้ถือหุ้นสำหรับจำนวนเงินที่ต้องจ่ายเพื่อเป็นค่าตอบแทนสำหรับแก่สหรัฐอเมริกา และไฟฟ้าที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีไม่ได้ถูกทำให้ลดลงโดยจำนวนเงินเครดิตที่ปรากฏอยู่ในใบกำกับภาษี (ในวันที่มีการออกใบกำกับภาษี) มันไม่มีอะไรที่จะแนะนำได้ว่าสำหรับเหตุผลใดๆ ถ้าจังหวัดไม่ได้จ่ายเงินจำนวนใด ๆ ที่ระบุได้ว่าเป็นเงินเครดิต ผู้ขายก็จะไม่สามารถเอาเงินจำนวนนี้คืนได้จากผู้บริโภค (รวมถึงผู้ถือหุ้นด้วย) จังหวัดเพียงแค่งำหนดโปรแกรมการให้ความช่วยเหลือในการจัดหาเงินทุนให้แก่ผู้บริโภคแก่สหรัฐอเมริกา และไฟฟ้าในจังหวัด Alberta เท่านั้น เงินทุนถูกจัดให้แก่ผู้บริโภคแต่ละรายโดยจังหวัดได้จ่ายเงินเพื่อเป็นค่าแก๊สและค่าไฟฟ้าต่อผู้ขาย

เมื่อผู้ขายได้รับเงินทุนจากจังหวัด ความรับผิดชอบของผู้ถือหุ้นก็จะลดลงหลังจากนั้น เนื่องจากเงินจำนวนนั้นถูกยอมรับโดยผู้ขายในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของการจ่ายเงินที่ผู้ถือหุ้นต้องจ่ายภายใต้ข้อตกลงระหว่างผู้ถือหุ้นกับผู้ขาย อย่างไรก็ตาม ผู้ขายจะได้รับเงินหลังจากที่มีการออกใบกำกับภาษี และหลังจากที่ความรับผิดชอบของภาษีสินค้า หรือบริการได้เกิดขึ้นไปแล้ว เพราะฉะนั้นความรับผิดชอบของผู้ถือหุ้นสำหรับภาษีสินค้า และบริการ ภายใต้กฎหมายนี้ จึงถูกคำนวณอย่างถูกต้องแล้ว กล่าวคือ การคำนวณภาษีจะต้องคิดคำนวณจาก 7 % ของราคาที่ผู้ถือหุ้นต้องจ่ายสำหรับแก่สหรัฐอเมริกา และไฟฟ้า โดยราคาที่น่ามาคำนวณจะเป็นราคาก่อนที่มีการเครดิตเงินที่ผู้ขายจะได้รับจากจังหวัด

4.3 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการอุดหนุนของประเทศออสเตรเลีย

4.3.1 พระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่ (ภาษีสินค้า และบริการ) ค.ศ.1999 (A New Tax System (Goods and services tax) 1999)

การจัดเก็บภาษีบริโภคในประเทศออสเตรเลียใช้ระบบ ภาษีสินค้า หรือบริการ (Goods and Services Tax : GST) เช่นเดียวกับประเทศแคนาดาโดยจะมีการจัดเก็บภาษีสินค้า และบริการภายใต้พระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่ (ภาษีสินค้า และบริการ) ค.ศ.1999 (A New Tax System

(Goods and services tax) 1999) ซึ่งมีผลบังคับตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2000 ซึ่งกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการที่เกิดขึ้นในประเทศออสเตรเลีย ในอัตราร้อยละ 10

โดยการขายสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ (Taxable supply)²⁸ ต้องเข้าเงื่อนไข 6 ประการ ดังต่อไปนี้

- (1) ต้องเป็นการขายสินค้า ให้บริการ ให้คำแนะนำ ให้ โอนอสังหาริมทรัพย์ หรือ การก่อ โอน สงวน และนงษ์ไว้ซึ่งสิทธิ หรือการให้บริการทางการเงิน เป็นต้น
- (2) ต้องเป็นการขายสินค้า หรือการให้บริการเพาให้ได้มาซึ่งค่าตอบแทน (the supply for consideration)
- (3) การขายสินค้า หรือการบริการมีความเกี่ยวข้องทั้งโดยตรง และโดยอ้อมกับกิจการนั้น (the supply in the course or furtherance of an enterprise)
- (4) การขายสินค้า หรือการให้บริการที่เกิดขึ้น หรือมีความเกี่ยวข้องับประเทศออสเตรเลีย (the supply connected with Australia)
- (5) การขายสินค้า หรือบริการโดยผู้ประกอบการจดทะเบียน หรือถูกบังคับให้จดทะเบียน การขายสินค้า หรือบริการ (registered or required registered for GST)
- (6) การขายสินค้า หรือบริการนั้น ต้องไม่ใช่เป็นการขายสินค้า หรือบริการที่ปลอดภาษี หรือได้รับยกเว้นภาษี (the supply is neither GST-free nor Input-taxed)

หน่วยงานที่ได้รับการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินจะมีความรับผิดชอบเสียภาษีสินค้าและบริการ ถ้าการจ่ายเงินนั้นเป็นประโยชน์ตอบแทนสำหรับการขายสินค้า หรือให้บริการ เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Entities)²⁹

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ที่ประกอบกิจการ หรือกระทำการในทางธุรกิจ (Business Transactions) ที่ทำการขาย แลกเปลี่ยนสินค้า หรือบริการ เพื่อให้เกิดความเคลื่อนไหวทางเศรษฐกิจ (Inflows and outflows) ไม่ว่าผู้ประกอบการจะเป็นบุคคลธรรมดา (Individual) องค์กรที่มีการรวมตัวกัน (Body corporate) กิจการบริษัท ห้างหุ้นส่วน (Partnership) องค์กรของรัฐ (Body Politic) การ

²⁸ ทิพย์วิมล แสนอุบล, “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางการศึกษา: ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของประเทศไทยกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย.” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), น.100.

²⁹ เพิ่งอ้าง น.103

รวมตัวกันเป็นสมาคม ทรัสต์ หรือทรัสต์ กองทุนผู้สูงอายุ ทั้งนี้ จะเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีในประเทศ ออสเตรเลียรวมถึงหน่วยงานของรัฐด้วย โดยผู้เสียภาษีมีหน้าที่ในการเรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการ จากผู้บริโภคโดยสามารถคิดรวมเข้าไปในราคาสินค้าได้

ฐานภาษี (Value of supply)³⁰

ฐานภาษีของภาษีสินค้าและบริการคือ ค่าตอบแทนจากการขายสินค้า การให้บริการ (the supply goods, services) การให้คำแนะนำหรือข้อมูล (Provision of advice or information) การบริจาค หรือการให้ (Grant) การโอน (Transfer) การโอนสิทธิเรียกร้อง (Assignment) การให้บริการทางการเงิน รวมถึงการกระทำ หรืองดเว้นการกระทำในบกลางกรณี ด้วย

อนึ่งคำว่า ค่าตอบแทน (Consideration) ได้มีการนิยามไว้ในพระราชบัญญัตินี้ใน มาตรา 9-15 และ 9-17 ด้วย โดยคำนิยามของคำว่าค่าตอบแทนนี้ มีแนวโน้มที่จะกว้างกว่า วัตถุประสงค์ทางสัญญา โดยค่าตอบแทนนอกจากจะมีความหมายรวมถึงการจ่ายเงินแล้ว ยังรวมถึง การกระทำการ หรือการงดเว้นการกระทำด้วย ทั้งนี้ไม่ว่าการดังกล่าวนั้นจะกระทำโดยสมัครใจ หรือตามที่กฎหมายบัญญัติ และการจ่ายเงินซึ่งทำขึ้นโดยองค์กรอื่นนอกจากผู้ได้รับสินค้าหรือบริการ นั้นด้วย³¹

³⁰ ทิพย์วิมล แสนอุบล, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 28, น.103.

³¹ A NEW TAX SYSTEM (GOODS AND SERVICES TAX) ACT 1999 - SECT 9.15

“Consideration

(1) Consideration includes:

ค่าตอบแทนประกอบด้วย

(a) any payment, or any act or forbearance, in connection with a supply of anything; and

การจ่ายเงิน หรือการกระทำ หรือการห้ามมิให้กระทำ ที่มีความมาทเชื่อมโยงกับ การขาย สินค้า หรือให้บริการใด ๆ

(b) any payment, or any act or forbearance, in response to or for the inducement of a supply of anything.

การจ่ายเงินใดๆ หรือการกระทำ หรือไม่กระทำการใดๆ ในทางที่ตอบสนองต่อ หรือมีความเชื่อมโยงกับการขายสินค้า หรือให้บริการใดๆ

จะเห็นได้ว่า ค่าตอบแทนเป็นคำที่มีการให้ความหมายไว้อย่างกว้าง อย่างไรก็ตาม คำว่าประโยชน์ตอบแทนไม่รวมถึง

-การจ่ายเงินที่เป็นการจ่ายเงิน หรือโอนเงินระหว่างหน่วยงานของรัฐ สำหรับการกระทำบางประการ เช่น การจ่ายเงินที่เพิ่มขึ้นภายใต้ข้อตกลงในการปฏิรูปสุขภาพแห่งชาติ

(2) It does not matter whether the payment, act or forbearance was voluntary, or whether it was by the * recipient of the supply.

มันไม่จำเป็นว่า การจ่ายเงิน การกระทำการ หรือไม่กระทำการนั้น เป็นการกระทำโดยสมัครใจ หรือ มันเป็นการขายสินค้า หรือบริการของผู้รับเงิน หรือไม่

(2A) It does not matter:

มันไม่จำเป็นว่า

(a) whether the payment, act or forbearance was in compliance with an order of a court, or of a tribunal or other body that has the power to make orders; or

การจ่ายเงิน การกระทำ หรือการห้ามกระทำ ซึ่งเป็นการปฏิบัติตามคำสั่งของศาล หรือของลูกขุน หรือหน่วยงานใดก็ตามที่มีอำนาจในการสั่งการ หรือหน่วยงานอื่นซึ่งมีอำนาจในการทำคำสั่ง

(b) whether the payment, act or forbearance was in compliance with a settlement relating to proceedings before a court, or before a tribunal or other body that has the power to make orders.

การจ่ายเงิน การกระทำการ หรือไม่กระทำการ เป็นสิ่งที่ต้องปฏิบัติตาม การชำระหนี้ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการก่อนขึ้นศาล หรือก่อนคณะลูกขุน หรือหน่วยงานอื่น ๆ ที่มีอำนาจในการสั่งการ

(2b) For the avoidance of doubt, the fact that the supplier is an entity of which the * recipient of the supply is a member, or that the supplier is an entity that only makes supplies to its members, does not prevent the payment, act or forbearance from being consideration.

สำหรับการหลีกเลี่ยงข้อสงสัย ข้อเท็จจริงที่ว่า ผู้ขาย หรือผู้ให้บริการ เป็นหน่วยงานซึ่งผู้รับสินค้า หรือบริการนั้นเป็นสมาชิก ผู้ที่ได้รับสินค้า หรือบริการเป็นสมาชิก หรือ ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการเป็นองค์กรที่จะขายสินค้า หรือให้บริการเพียงอย่างเดียว ไม่ได้ป้องกันการจ่ายเงิน การกระทำ หรือไม่กระทำจาก การเป็นประโยชน์ตอบแทน”

- การให้เงินที่ให้ในลักษณะเป็นของขวัญต่อองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร

4.3.2 ข้อหารือสรรพากรที่ GSTR 2012/2 เรื่อง ภาษีสินค้าและบริการ เรื่องการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน (GSTR 2012/2 Goods and services tax: financial assistance payments)³²

ข้อหารือสรรพากร (Public Ruling) เป็นการแสดงความเห็นของคณะกรรมการภาษี (Tax Commisioners) เกี่ยวกับแนวทางการตีความ และการประยุกต์ใช้ข้อกำหนดของสรรพากร³³

ข้อหารือนี้เป็นการอธิบายมุมมองของคณะกรรมการเกี่ยวกับการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินว่า การจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินดังกล่าวเป็นค่าตอบแทนสำหรับสินค้าหรือบริการหรือไม่

4.3.2.1 ประเภทของข้อตกลงในการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน

ในข้อหารือนี้ คำว่า การจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน มุ่งหมายที่จะรวมการจ่ายเงินทั้งหมดไว้อย่างกว้าง หากการจ่ายเงินนั้นเป็น

- การจ่ายเงินที่สร้างขึ้นเพื่อสนับสนุน หรือให้ความช่วยเหลือต่อผู้รับเงิน และ/หรือ
- การจ่ายเงินที่สร้างขึ้นเพื่อสนับสนุนหรือให้ความช่วยเหลือตามนโยบายที่กำหนดโดยรัฐบาล และตามที่กฎหมายบัญญัติไว้

³² Australian Taxation Office, “GSTR 2012/2 Goods and services tax: financial assistance payments,” Accessed April 18, 2016 , <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?docid=GST/GSTR20122/NAT/ATO/00001>.

³³ Australian Taxation Office, “Public-rulings,” Accessed April 18, 2016, [https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)/Public-rulings/](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)/Public-rulings/)

นอกจากนี้ การจัดหาเงินที่เป็นความช่วยเหลือทางการเงินต่อผู้รับเงิน ก็อาจเป็นไปได้ว่าผู้ให้เงิน หรือบุคคลที่สามอาจจะได้รับประโยชน์จากข้อตกลงดังกล่าวด้วย

แม้ว่าข้อหาเรื่องนี้จะมุ่งเน้น การวิเคราะห์ประเภทของข้อตกลงอย่างกว้างๆ แต่ก็ได้เสนอวิธีการในการตัดสินใจเมื่อไรที่การจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน จะเป็นค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้า หรือการให้บริการด้วย ประเภทของข้อตกลงที่ได้รับการพิจารณาตามข้อหาเรื่องนี้ประกอบด้วย แต่ไม่ถูกจำกัดเพียงกรณี ดังต่อไปนี้

1. ข้อตกลงเกี่ยวกับข้อกำหนดในการให้คำแนะนำ หรือการให้ข้อมูล
2. ข้อตกลงเกี่ยวกับสิทธิในการได้รับการปฏิบัติการชำระหนี้ หรือการงดเว้นการ กระทำการบางประการ
3. ข้อตกลงเกี่ยวกับการจ่ายเงินที่เพิ่มขึ้นเพื่อช่วยเหลือผู้รับเงินในการได้มาซึ่งสินค้า หรือบริการ
4. ข้อตกลงเกี่ยวกับการสนับสนุนเชิงธุรกิจ
5. ข้อตกลงเกี่ยวกับของขวัญ

ผู้ให้การให้ความช่วยเหลือทางการเงิน เป็นตัวอย่าง แต่ไม่จำกัดเพียง รัฐบาล ตัวแทนของรัฐบาล องค์กรที่ไม่แสวงหากำไร และองค์กรการกุศล

ผู้ได้รับความช่วยเหลือทางการเงิน ประกอบไปด้วย รัฐบาลและองค์กรที่เกี่ยวข้อง องค์กรที่ไม่แสวงหากำไร องค์กรการกุศล สมาคม หน่วยงานธุรกิจ หรือบุคคลใดบุคคลหนึ่ง

ในข้อหาเรื่องนี้ คำว่า “ข้อตกลง” (“arrangement”) หมายถึง ประเภทที่หลากหลายของข้อตกลงของการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน โดยไม่คำนึงถึงว่าข้อตกลงดังกล่าวจะเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่

ในข้อหาเรื่องนี้ เป็นการสรุปว่า เมื่อผู้ได้รับเงินจัดทำบริการสำหรับการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน การจ่ายดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ตอบแทน ถ้าประกอบด้วยเงื่อนไขดังต่อไปนี้

- ผู้รับเงินได้จัดหาสินค้า หรือบริการที่อยู่ในขอบเขตกิจการของพวกเขา

- ผู้ได้รับเงินเป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียน หรือเป็นผู้ประกอบการที่ต้องจดทะเบียนภาษีสินค้า และบริการ
- การจัดหาสินค้า หรือให้บริการมีความเกี่ยวข้องกับประเทศออสเตรเลีย
- การจัดหาสินค้าหรือบริการ ต้องไม่เป็นการจัดหาสินค้า หรือบริการที่เป็น GST-free หรือ Input taxed

4.3.2.2 หลักเกณฑ์ในการพิจารณาการให้ความช่วยเหลือทางการเงินที่เป็นการจ่ายเงินเพื่อให้เกิดจัดหาสินค้าหรือบริการ ที่มีความเชื่อมโยงที่เพียงพอ

สำหรับการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน ที่จะเป็นค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้า หรือบริการ ต้องมีความเชื่อมโยงที่เพียงพอระหว่างการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินโดยผู้จ่ายเงิน และการจัดหาสินค้าหรือบริการที่สร้างขึ้นโดยผู้รับเงิน การจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน จะเป็นค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้าหรือบริการ ก็ต่อเมื่อการจ่ายเงินนั้นมีความเชื่อมโยงกับ หรือมีความตอบสนองต่อ หรือเป็นเหตุจูงใจของการจัดหาสินค้า หรือให้บริการ

นอกจากนี้ในการจะระบุว่ามีความเชื่อมโยงหรือไม่ คำว่า “สำหรับ” ทำให้แน่ชัดว่า ไม่ใช่ทุกความเชื่อมโยงระหว่างการจัดหาสินค้า หรือบริการ และค่าตอบแทน ที่จะเป็นการจัดหาสินค้า หรือบริการที่ต้องเสียภาษี การที่มีแต่เพียงรูปแบบของความเชื่อมโยงของระหว่างการจัดหาสินค้าและบริการ และการจ่ายเงิน ไม่เพียงพอที่จะตัดสินว่าการจ่ายเงินดังกล่าวต้องเสียภาษี

การตัดสินว่าการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินมีความเชื่อมโยงต่อ มีการตอบสนองต่อ หรือเป็นสิ่งจูงใจให้เกิดการจัดหาสินค้า หรือบริการหรือไม่ ปัจจัยแวดล้อมทั้งหมดของข้อตกลง โดยเฉพาะอย่างยิ่งเอกสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรเป็นสิ่งที่ควรคำนึงถึง สิ่งที่เป็นปัจจัยในการพิจารณาประกอบด้วย วัตถุประสงค์ตามกฎหมายของผู้จ่ายเงินในการจัดหาความช่วยเหลือทางการเงิน กิจกรรมซึ่งได้กระทำโดยผู้รับเงิน และเงื่อนไขอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายเงิน อย่างไรก็ตาม การพิจารณาเพียงปัจจัยใด ปัจจัยหนึ่งไม่สามารถที่จะตัดสินได้ว่าการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินเป็นประโยชน์ตอบแทนสำหรับกรให้บริการหรือไม่ ต้องพิจารณาปัจจัยโดยรวมทั้งหมด) อนึ่ง ความสัมพันธ์ของคู่สัญญาอาจถูกกำหนดขึ้นโดยกฎหมาย หรือโดยสัญญาก็ได้

ต่อไปนี้จะเป็นการอธิบายถึงการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน ในแต่ละกรณีอย่างเฉพาะเจาะจง เมื่อจะต้องทำการตัดสินใจว่าการจ่ายเงินเป็นประโยชน์ตอบแทนของการจัดหาสินค้าหรือบริการหรือไม่

กรณีการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินเพื่อให้ได้รับสินค้าหรือบริการ

ในบางข้อตกลง ผู้จ่ายเงินได้รับประโยชน์ตอบแทนจากการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน สิ่งนี้อาจเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้รับสิทธิในการแสวงหาประโยชน์ทางการค้าที่เป็นผลมาจากการทำงานของผู้ได้รับเงินเพื่อเป็นประโยชน์ตอบแทนสำหรับการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน ในสถานการณ์นี้ การจ่ายเงินมีความเชื่อมโยงที่เพียงพอกับสิทธิในการใช้สินค้า หรือการได้รับบริการที่ได้จัดหา เพราะการจ่ายเงินมีความเชื่อมโยงต่อ ตอบสนองต่อ หรือเป็นเหตุจูงใจของ การจัดหาสินค้าหรือบริการ

ตัวอย่างที่ 1 ความเชื่อมโยงที่เพียงพอ-การจ่ายเงินสำหรับสิทธิในการได้รับสินค้า หรือบริการ

มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้รับสิทธิในงานวิจัย องค์กรที่ไม่แสวงหากำไร (“ผู้ให้เงิน”) ได้จ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินเพื่อที่จะให้ Australian tertiary institutions ทำการวิจัย

มีวัตถุประสงค์เพื่อการเชื่อเชิญให้มีการประมูล Australian tertiary institutions (“ผู้รับเงิน”) มีการจัดการประมูลเพื่อให้ได้รับการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน ต่อการวิจัย หรือการส่งเสริมการวิจัยที่เป็นนวัตกรรมของสถาบัน

เพื่อที่จะได้รับการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน ผู้รับเงินต้องเข้าทำสัญญาเป็นลายลักษณ์อักษร โดยผู้รับเงินตกลงว่าจะจัดหาสิทธิในการได้รับผลการศึกษา กับสิทธิในการใช้ผลการวิจัย ซึ่งการวิจัยนี้เป็นการประกอบกิจการกิจการของผู้รับเงิน

ภายใต้ข้อตกลงผู้รับเงินต้องทำการวิจัยเพื่อที่จะให้ ผู้ให้เงินได้รับสิทธิในการใช้ผลการวิจัย การจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินจึงมีความเชื่อมโยงที่เพียงพอ เพราะการจ่ายเงินถูกทำขึ้นเพื่อให้ได้รับสิทธิ เพราะฉะนั้นการจ่ายเงินจึงเป็นค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้าหรือบริการ

Australian Tertiary Institutions จึงมีความรับผิดชอบในภาษี GST สำหรับเงินช่วยเหลือที่ได้รับจากการขายสิทธิในงานวิจัย และ Australian Tertiary Institutions ได้รับสิทธิในการเครดิตภาษีซื้อ

กรณีการจ่ายเงินเพื่อให้ได้รับการบริการการจัดหาค่าแนะนำ และข้อมูล

การให้คำแนะนำ และการให้ข้อมูลเป็นการให้บริการอย่างหนึ่ง การจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินมีความเชื่อมโยงเพียงพอกับการให้บริการที่เกิดขึ้น เนื่องจากการจ่ายเงินทำขึ้นเพื่อให้ได้รับข้อมูลดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 2 – การเชื่อมโยงที่เพียงพอ-การจ่ายเงินสำหรับการจัดหาข้อมูล

มหาวิทยาลัยได้มีการทำโครงการวิจัยที่หลากหลายเกี่ยวกับอาการป่วยทางจิต เพื่อให้ได้รับเงินทุนต่อโครงการในอนาคตของมหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยได้ขายสิทธิในผลของการศึกษาที่สมบูรณ์ โดยก่อนหน้านั้นมหาวิทยาลัยก่อนหน้านั้นมหาวิทยาลัยได้ทำการศึกษาเป็นเวลา 1 เดือนเกี่ยวกับผลกระทบทางจิตของอาการป่วยเรื้อรัง รัฐบาลจ่ายเงินให้แก่มหาวิทยาลัยเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิในการใช้ข้อค้นพบจากงานวิจัยในการทบทวนมุมมองเกี่ยวกับระบบสุขภาพของรัฐบาล

การจ่ายเงินดังกล่าวมีความเชื่อมโยงเพียงพอกับสิทธิในข้อค้นพบจากงานวิจัยเพราะการจ่ายเงินถูกทำขึ้นโดยมีความเชื่อมโยงกับ ตอบสนองต่อ หรือเป็นสิ่งจูงใจสำหรับการให้บริการนั้น

มหาวิทยาลัยมีหน้าที่ต้องเสียภาษี สำหรับการขายสิทธิในข้อค้นพบของงานวิจัย รัฐบาลมีสิทธิในการเครดิตภาษีซื้อสำหรับการได้มาในการใช้ข้อค้นพบในงานวิจัย

กรณีการจ่ายเงินเพื่อการใช้สิทธิในการเข้ารับชำระหนี้กระทำการ หรือการได้รับสิทธิในการยับยั้งการกระทำการ

ผู้รับเงินได้กระทำการ หรือยับยั้งการกระทำบางประการต่อผู้จ่ายเงิน และการจ่ายเงินทำขึ้นเพื่อให้แน่ใจว่าผู้รับเงินจะทำการชำระหนี้

กรณีนี้จะมีความเชื่อมโยงเพียงพอระหว่างการจ่ายเงิน และหนี้ที่ต้องกระทำการ หรือไม่การกระทำการ หากการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินถูกทำขึ้นในลักษณะที่มีการเชื่อมโยงต่อ ตอบสนองต่อ หรือเป็นสิ่งจูงใจให้เกิดการเข้าทำการชำระหนี้

ตัวอย่างที่ 3-มีความเชื่อมโยงเพียงพอ-การจ่ายเงินเพื่อให้เกิดสิทธิในการได้รับชำระหนี้

Snake Glass Jugglers เป็นคณะนักแสดงเต้นรำซึ่งจะพัฒนา และนำเสนอ ศิลปะการแสดงในออสเตรเลียใต้ Snake Glass Jugglers ได้เข้าทำข้อตกลงกับ Goodsville Arts Foundation ซึ่งเป็นหน่วยงานที่ถูกก่อตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการดูแลศิลปะ ภายใต้ข้อตกลงนี้ เพื่อเป็นการตอบแทน การจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินจากมูลนิธิ คณะแสดงมีหน้าที่ที่จะต้องเผยแพร่กิจกรรมการแสดงของคณะ โดยการนำเสนอการแสดง สามการแสดงนอกเขต ออสเตรเลียใต้ ในระหว่างปีถัดไป

การชำระหนี้ทำโดยการนำเสนอการแสดง 3 การแสดงนอกเขตออสเตรเลีย ใต้ ดังนั้น คณะการแสดงมีการจัดทำบริการต่อมูลนิธิ และการจ่ายเงินโดยมูลนิธิมีความเชื่อมโยงกับ ตอบสนองต่อ หรือเป็นเหตุจูงใจของการจัดหาบริการของคณะนักแสดง เพราะฉะนั้นในกรณีนี้จึงมีความ เชื่อมโยงที่เพียงพอระหว่างการเข้าทำการชำระหนี้ และการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทาง การเงิน ดังนั้นการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินจึงเป็นประโยชน์ตอบแทนสำหรับการ ให้บริการนั้น

Snake Glass Jugglers ต้องเสียภาษี การขายสินค้าหรือบริการสำหรับการ ให้บริการโดยการชำระหนี้กระทำการ The Gooseville Arts Foundation มีสิทธิในการได้รับเครดิต ภาษีซื้อสำหรับการได้มาซึ่งสิทธิในการเรียกร้องให้Glass jugglers นำเสนอการแสดงของตน

กรณีการให้การสนับสนุนเชิงธุรกิจ (Sponsorships)

ในการตอบแทนการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน ผู้รับ เงินจะทำการโปรโมทธุรกิจของผู้จ่ายเงิน โดยใช้วัตถุ โปรแกรม หรือ ชุดเครื่องแบบ หรือโฆษณาธุรกิจในงาน event หรือในสื่อต่างๆ การจ่ายเงินจะมีความเชื่อมโยงเพียงพอกับการให้บริการในการโปรโมท หรือ การโฆษณา

ตัวอย่างที่ 4 ความเชื่อมโยงที่เพียงพอ-การให้การสนับสนุนทางธุรกิจ (sponsorships)

Demeter Sports Goods ผู้ผลิตสินค้ากีฬา ได้ให้การสนับสนุนองค์กรที่จัดหากีฬา และกิจกรรมสำหรับสุขภาพ และความเป็นอยู่ที่ดีของชุมชน

เพื่อที่จะตอบแทนการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน ผู้ได้รับเงินต้อง

- แสดง โลโก้ของ Demeter Sports Goods ในงาน อีเวนท์
- จัดวางเครื่องหมายของ Demeter Sports Goods ในสถานที่ที่เหมาะสมสำหรับสื่อ และการเผยแพร่ต่อสาธารณะ
- จัดแสดงโลโก้ของ Demeter Sports Goods บน คำเชิญชวน โปรแกรมจัดแสดง โฆษณา หนังสือพิมพ์ต่างๆ

เนื่องจาก Demeter Sports Goods ได้ทำการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน ที่เป็นการเชื่อมโยงกับ ตอบสนองต่อ หรือเป็นแรงจูงใจสำหรับการให้บริการที่กล่าวไว้ข้างต้น มีความเชื่อมโยงที่เพียงพอระหว่างการจ่ายเงิน และการ หรือการให้บริการเหล่านั้น

ผู้ได้รับเงินต้องเสียภาษี GST ในการให้บริการ และ Demeter Sports Goods มีสิทธิในการได้รับเครดิตภาษีซื้อสำหรับการได้มาซึ่งบริการนั้น

ตัวอย่างที่ 5 ไม่มีความเชื่อมโยงเพียงพอเป็นเพียงการแสดงความขอบคุณในการจ่ายเงิน

Art gallery ท้องถิ่น ได้รับการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินจากบริษัทออสเตอร์เลียเป็นหลัก การจ่ายเงินช่วยเหลือดังกล่าวทำให้ Art gallery ได้มาซึ่งผลงานศิลปะ การจ่ายเงินช่วยเหลือถูกทำขึ้นภายใต้ข้อตกลงที่ว่าเป็นการจ่ายเงินเป็นการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งผลงานศิลปะ แต่ Art gallery ท้องถิ่น ไม่ได้อยู่ภายใต้ข้อบังคับให้ต้องมีหนี้ในการใช้เงินในทางที่เฉพาะเจาะจงและเมื่อได้ผลงานศิลปะมาแล้วผู้อำนวยการของ Art gallery ท้องถิ่น จะตัดสินใจเองว่าจะติดตั้งแผ่นหินใต้ผลงานศิลปะเพื่อแสดงความขอบคุณในการให้ความสนับสนุนของบริษัทหรือไม่

เพียงแค่การแสดงความขอบคุณสำหรับการให้ความสนับสนุนทางการเงิน ไม่ใช่การจ่ายเงินเพื่อให้มีการโฆษณา หรือการโปรโมทบริษัท Art gallery ท้องถิ่น ไม่ได้มีการให้บริการ

ใดๆ ต่อบริษัท การจ่ายเงินของบริษัทจึงไม่มีความเชื่อมโยงที่ตอบสนอง หรือเป็นแรงจูงใจให้เกิดบริการ
ดังนั้น จึงไม่ต้องเสียภาษี GST

กรณีการไม่มีความเชื่อมโยงระหว่างการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือ ทางการเงิน และการขายสินค้า หรือบริการ

การที่ผู้รับเงินกระทำการบางอย่างต่อผู้จ่ายเงิน ซึ่งอาจเข้าข่ายตามคำนิยาม
ของคำว่า การขายสินค้า หรือให้บริการ ตาม A NEW TAX SYSTEM (GOODS AND SERVICES TAX)
ACT 1999 ที่มีการบัญญัติความหมายของคำนี้ไว้โดยกว้าง ในบางสถานการณ์บางสิ่งอาจเป็นการขาย
สินค้า หรือให้บริการโดยผู้ได้รับเงิน ซึ่งเป็นเพียงสิ่งเล็กน้อย หรือมีความเชื่อมโยงที่ไม่เพียงพอต่อการ
จ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน ยิ่งไปกว่านั้น ในบางสถานการณ์การ

แม้ว่าอาจมีการขายสินค้า หรือให้บริการเพียงสิ่งเล็กน้อย หรือมีความ
เชื่อมโยงไม่เพียงพอกับการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน การจ่ายเงินกรณีนี้ก็อาจเป็น
ค่าตอบแทนสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการ หรืออาจเป็นเพียงสิ่งอื่นซึ่งได้ถูกจัดหายภายใต้
ข้อตกลง ซึ่งไม่เข้าข่ายเป็นการขายสินค้า หรือให้บริการตามกฎหมายก็ได้

ตัวอย่างที่ 6 การเชื่อมโยงที่ไม่เพียงพอ-การจัดการข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ จ่ายเงิน

ธุรกิจที่มีคุณสมบัติเหมาะสมในการได้รับเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทาง
การเงิน โดยการจ่ายเงินทำขึ้นเพื่อที่จะโปรโมทการพัฒนาของเทคโนโลยี ธุรกิจถูกเรียกร้องให้จัดทำ
รายงานเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินทุนต่อตัวแทนของรัฐบาลผู้รับประกัน (ผู้จ่ายเงิน)

การจ่ายเงินทำขึ้นเพื่อให้ธุรกิจสามารถพัฒนาความสามารถเกี่ยวกับ
เทคโนโลยี ไม่ใช่เพื่อการได้รับรายงานว่าการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินถูกใช้จ่าย
อย่างไร การให้ความช่วยเหลือทางการเงินจึงไม่มีความเชื่อมโยงที่เพียงพอกับการจัดทำรายงาน เพราะ
การจ่ายเงินไม่มีความเชื่อมโยงต่อ ตอบสนองต่อ หรือเป็นเหตุจูงใจของการจัดทำรายงาน

ดังนั้น จึงไม่ต้องเสียภาษีการขายสินค้า หรือบริการ

กรณีข้อสัญญาเกี่ยวกับการจ่ายเงินคืน

ข้อตกลงที่เกี่ยวข้องกับการคืนเงินที่ได้รับจากการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน การมีอยู่ของข้อสัญญาเรื่องการจ่ายเงินคืนเพียงอย่างเดียว ไม่อาจเป็นสิ่งที่สามารถตัดสินใจได้ว่าการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินเป็นประโยชน์ตอบแทนหรือไม่

ในทางตรงข้าม หนี้ที่เป็นการจ่ายเงินคืนเป็นสิ่งที่ควรพิจารณาในบริบทอย่างกว้างกล่าวคือต้องพิจารณาข้อตกลงทั้งหมด เพื่อใช้ในการตัดสินว่า การจ่ายเงินที่เป็นการช่วยเหลือทางการเงินเป็นค่าตอบแทนหรือไม่

ตัวอย่างที่ 7-ข้อสัญญาเรื่องการจ่ายเงินคืน-การให้บริการที่ต้องเสียภาษี

หน่วยงานของรัฐบาลมีแพคเกจของการช่วยเหลือเกี่ยวกับการลดขนาดของอุตสาหกรรมบางประเภท แพคเกจนี้รวมถึงการจัดหาการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินต่อธุรกิจ เพื่อให้ธุรกิจสามารถอยู่ได้ในอุตสาหกรรมด้วย

ธุรกิจที่มีคุณสมบัติเหมาะสมจะเข้าเกณฑ์ที่กำหนดในการได้รับการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือจากทางการเงินจำนวน 50000 ดอลลาร์ เจ้าของธุรกิจต้องตกลงที่จะดำรงอุตสาหกรรมดังกล่าวเป็นระยะเวลา 5 ปี

ถ้าธุรกิจทำผิดเงื่อนไขเกี่ยวกับการดำรงอยู่ของอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องกับการมีอยู่ของอุตสาหกรรมเจ้าของต้องถูกเรียกร้องให้คืนเงิน 50000 ดอลลาร์ เพียงข้อสัญญาที่เกี่ยวกับการจ่ายเงินคืน เพียงอย่างเดียวไม่อาจตัดสินใจได้ว่าเมื่อมีการทำสัญญาแล้วการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินเป็นการจ่ายเงินเพื่อให้ผู้รับเงินทำบริการหรือไม่ ต้องพิจารณาปัจจัย และข้อสัญญาอื่นๆภายใต้ข้อตกลงของกรณีนี้ด้วย เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่าสิ่งที่เจ้าของธุรกิจที่มีคุณสมบัติเหมาะสมในการได้รับการให้ความช่วยเหลือต้องจัดทำบริการโดยการกระทำทำให้มีการดำรงอยู่ของอุตสาหกรรมของเขา นอกจากนี้จะต้องดำรงอุตสาหกรรมดังกล่าวให้ได้ถึง 5 ปี การจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินมีความเชื่อมโยงที่เพียงพอกับการให้บริการนี้ เนื่องจาก การจ่ายเงินถูกทำให้มีความเชื่อมโยงกับการกระทำของเจ้าของธุรกิจที่มีคุณสมบัติเหมาะสม เพราะฉะนั้นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินจึงเป็นค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการดังกล่าว

ธุรกิจดังกล่าวจึงมีความรับผิดชอบที่ต้องเสียภาษี GST หน่วยงานของรัฐบาลที่ให้ความช่วยเหลือมีสิทธิที่จะเครดิตภาษีซื้อสำหรับการได้มาซึ่งสิทธิในการเรียกร้องให้ธุรกิจดำรงไว้ซึ่งอุตสาหกรรมนั้น

ตัวอย่างที่ 8 ข้อสัญญาเรื่องการจ่ายเงินคืน – ไม่มีการให้บริการที่ต้องเสียภาษี

หน่วยงานรัฐบาลท้องถิ่นให้ความช่วยเหลือทางการเงิน โดยการให้ความช่วยเหลือกลุ่มบางกลุ่มชุมชน Scout Group เรียกร้องเงินทุนจากหน่วยงานรัฐบาลท้องถิ่นเกี่ยวกับการซื้อของเครื่องมือในยิมเนเซียม ผ่านไปหลายเดือน Scout Group เข้าทำการเจรจากับหน่วยงานรัฐบาลท้องถิ่นเกี่ยวกับการซื้อเครื่องมือในโรงยิม หน่วยงานรัฐบาลท้องถิ่นตกลงที่จะจัดหาการให้ความช่วยเหลือทางการเงินแก่ Scout Group อย่างไรก็ตามการจ่ายเงินดังกล่าวต้องถูกนำมาคืน หากอุปกรณ์ของยิมไม่ได้ถูกซื้อโดย Scout Group ในวันที่ระบุ

เมื่อดูภาพรวมทั้งหมด ข้อตกลงดังกล่าวไม่ได้ระบุให้ Scout Group มีหน้าที่ต้องซื้อเครื่องมือในยิม มันเพียงแค่มีกการเรียกร้องให้มีการจ่ายเงินคืนถ้าไม่ได้มีการซื้อเครื่องมือ การจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินให้แก่ Scout Group จึงเป็นการอำนวยความสะดวกในการซื้ออุปกรณ์ในยิม การมีอยู่ของข้อสัญญาเรื่องการจ่ายเงินคืน ไม่ได้ทำให้ Scout Group ต้องทำบริการใด ๆ เป็นการตอบแทน ดังนั้น จึงไม่ต้องเสียภาษี

กรณีไม่มีการขายสินค้า หรือให้บริการ

จะมีข้อตกลงบางประการที่ไม่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้า หรือให้บริการ ถ้าไม่มีการขายสินค้า หรือให้บริการ ก็จะไม่ต้องเสียภาษี

การที่ข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาไม่มีการตกลงเรื่องการขายสินค้า หรือให้บริการ แต่อย่างไรก็ตาม การที่ผู้รับเงินอาจจะมีการให้บริการ หรือขายสินค้า โดยที่ไม่ต้องมีการบังคับให้ต้องกระทำ หรือชำระหนี้

ตัวอย่างที่ 9-ไม่มีการขายสินค้า หรือให้บริการ-การมอบทรัพย์สินให้แก่กองทรัสต์

รัฐบาลจัดตั้งองค์กรทรัสต์เพื่อการกุศล ซึ่งมีหน้าที่ในจัดหาวิธีการในการบรรเทาความทุกข์ยากของความยากจน องค์กรทรัสต์เพื่อการกุศลไม่ได้จัดหาบริการให้แก่รัฐบาลสำหรับการให้เงินทุนนั้น ดังนั้นจึงไม่ต้องมีการเสียภาษี GST สำหรับการจ่ายเงินเพื่อตั้งกองทรัสต์สำหรับผู้ได้รับเงิน หรือผู้จ่ายเงินภายใต้ข้อตกลงนี้

ตัวอย่างที่ 10-ไม่มีการขายสินค้า หรือให้บริการ-มีเพียงแต่ความคาดหวัง

ชมรมเทนนิสท้องถิ่น ได้กำลังมองหาการให้ทุนที่สามารถทำให้ชมรมสามารถปรับปรุงคอร์ทเทนนิส สภาท้องถิ่นจึงจัดหาเงินทุนช่วยเหลือ แก่ชมรมเทนนิส โดยกำหนดว่าเงินทุนที่ให้อาจใช้ในการปรับปรุงคอร์ทเทนนิสเท่านั้น

สภาท้องถิ่นมีเพียงความคาดหวังว่าจะมีการดำเนินการปรับปรุงคอร์ท อย่างไรก็ตามไม่มีการตกลงร่วมกันว่าชมรมเทนนิสจะต้องดำเนินการปรับปรุงคอร์ท และไม่มีการส่งผ่านบริการ หรือสินค้าใด ๆ ให้แก่สภาท้องถิ่น ดังนั้น จึงไม่ต้องเสียภาษี GST สำหรับเงินทุนที่ให้

ตัวอย่างที่ 11 –ไม่มีการขายสินค้า หรือให้บริการ-เพียงแต่ความคาดหวัง ให้บางสิ่งถูกทำให้สำเร็จ)

ต่อเนื่องจากตัวอย่างที่แล้ว แม้ว่าการจ่ายเงินท้ายที่สุดแล้วจะถูกใช้เพื่อปรับปรุงคอร์ทเทนนิส มันก็ไม่ได้เปลี่ยนข้อเท็จจริงที่ว่าชมรมเทนนิสไม่ได้ให้บริการใดๆต่อสภาท้องถิ่น ธุรกรรมไม่ได้อยู่ภายใต้ข้อตกลงที่ผูกมัดคู่สัญญาให้กระทำการบางประการ และไม่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้า หรือให้บริการ หรือการกระทำการใด ๆ ให้แก่ผู้จ่ายเงิน จึงไม่ใช่การตกลงเพื่อการขายสินค้า หรือให้บริการ ตัวอย่างในกรณีนี้คือเป็นเพียงการกระทำการบางอย่างตามที่ถูกคาดหวังไม่ได้เป็นจำนวนเงินที่จ่ายเพื่อให้เกิดการให้บริการต่อสภาท้องถิ่น เพราะว่ามันไม่ได้มีความเกี่ยวพันระหว่างการขายสินค้า หรือให้บริการ หรือการกระทำอื่น ๆ ที่ชมรมเทนนิสจัดทำขึ้นเพื่อสภาท้องถิ่น กับการจ่ายเงินเพื่อเป็นประโยชน์ตอบแทน ในกรณีนี้การจ่ายเงินเป็นเพียงการให้เงินเพื่อให้ชมรมเทนนิสการปรับปรุงผิวหน้าของคอร์ทแบทมินตัน เท่านั้น สิ่งนี้ไม่ใช่เป็นการให้บริการต่อสภาท้องถิ่น

ตัวอย่างที่ 12 –ไม่มีการขายสินค้า หรือให้บริการ-การกำหนดหลักเกณฑ์ หรือคุณสมบัติที่เหมาะสม

ตัวแทนของรัฐบาลเสนอเงินคืนให้ผู้ขายปลีกอาหารจำนวนสูงสุดคือ 3000 ดอลลาร์เมื่อผู้ขายปลีกซื้อ และติดตั้งเครื่องล้างจานอัตโนมัติในครัว เครื่องล้างจานสามารถถูกซื้อจากผู้ขายปลีกคนใดก็ได้

หลักเกณฑ์ดังกล่าวกำหนดคุณสมบัติในการได้รับเงินคืนจากการซื้อเครื่องล้างจานว่า ผู้ขายปลีกต้องมีหลักฐานในการติดตั้งเครื่องล้างจาน และเครื่องล้างจานต้องมีอัตราการใช้

พลังงานอย่างมีประสิทธิภาพตามที่ระบุ นอกจากนี้ เพื่อที่จะได้รับเงินคืน ผู้ขายปลีกอาหาร ต้องยื่นแบบฟอร์มคำขอพร้อมกับสำเนาใบกำกับภาษีของการซื้อขายและติดตั้งให้แก่ตัวแทนของรัฐบาลด้วย

จะเห็นได้ว่าผู้ขายอาหารไม่ต้องเข้าทำการชำระหนี้ใด ๆ นอกจากการจัดหาหลักฐานเพื่อที่จะใช้ในการเรียกร้องเงินคืนตามหลักเกณฑ์ในการได้รับเงินคืนดังกล่าว

อนึ่ง แม้ว่าผู้ขายปลีกอาหารจะต้องยื่นคำขอและเข้าทำข้อตกลง โดยข้อตกลงกำหนดให้ผู้ขายปลีกต้องหาหลักฐานเพิ่มเติมในการเรียกร้องขอเงินคืน ซึ่งการกระทำดังกล่าวอาจจะเข้าค่านิยมของคำว่าการขายสินค้า หรือให้บริการ แต่อย่างไรก็ตาม การขายสินค้า หรือบริการไม่ใช่เหตุผลที่การจ่ายเงินได้ถูกทำขึ้น การจ่ายเงินถูกทำขึ้นเพียงเพื่อที่จะช่วยสนับสนุนในการซื้อเครื่องล้างจานโดยผู้จำหน่ายอาหาร ข้อกำหนดของหลักฐานในการสนับสนุนการขอเรียกเงินคืนไม่มีความเชื่อมโยงเพียงพอต่อการจ่ายเงินช่วยเหลือ และการหาหลักฐานดังกล่าวเป็นเพียงแค่สิ่งเล็กน้อยที่ต้องทำเพื่อให้มีคุณสมบัติที่เหมาะสมในการรับเงินไม่สามารถเทียบได้กับมูลค่าของเงินที่จะได้รับ

นอกจากนี้ การให้เงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินเป็นการให้เพียงแค่ครั้งเดียวแก่ผู้ขายปลีกอาหารที่มีคุณสมบัติเข้าหลักเกณฑ์ที่กำหนด ในการเข้าหลักเกณฑ์ในการรับเงินคืนเหล่านี้ ผู้ขายอาหารไม่ได้ต้องทำการขายอาหาร หรือให้บริการ หรือกระทำการใด ๆ ต่อตัวแทนของรัฐบาล ดังนั้น จึงไม่มีภาษี GST เกิดขึ้นจากข้อตกลงสำหรับคู่สัญญาแต่ละฝ่าย

กรณีการให้ของขวัญที่ให้ออกร์ที่ไม่แสวงหากำไร

การให้ของขวัญออกร์ที่ไม่แสวงหากำไร ไม่เป็นประโยชน์ตอบแทนสำหรับการขายสินค้า หรือให้บริการ

นิยามของคำว่า ของขวัญ ไม่ได้ถูกนิยามไว้ใน A NEW TAX SYSTEM (GOODS AND SERVICES TAX) ACT 1999 ดังนั้น จึงต้องใช้เป็นความหมายทั่วไป ซึ่งในการพิจารณาต้องคำนึงถึงบริบทที่มีอยู่ด้วย การจะพิจารณาว่าเป็นของขวัญหรือไม่ ต้องมีคุณสมบัติ หรือลักษณะดังต่อไปนี้

- มีการโอนประโยชน์ในทรัพย์สิน
- การโอนนั้นถูกทำขึ้นโดยสมัครใจ
- การโอนนั้นเกิดขึ้นโดยเป็นการกุศล และ

- ผู้จ่ายเงินไม่ได้รับประโยชน์ หรือข้อได้เปรียบใดๆ เป็นการตอบแทน³⁴
ในการประยุกต์ใช้หลักการเหล่านี้ ศาลต้องตระหนักว่า หลักเกณฑ์นี้อาจจะ
ไม่ใช่เป็นสิ่งที่สมบูรณ์ และอาจต้องดูระดับความเกี่ยวข้องของสิ่งที่เกิดขึ้นด้วย

ข้อเท็จจริงที่ว่า การจ่ายเงินถูกทำขึ้นโดยสมัครใจ ไม่ได้หมายความว่า การ
จ่ายดังกล่าวจะเป็นของขวัญเสมอไป การจ่ายดังกล่าวสามารถเป็นค่าตอบแทนสำหรับการขาย
สินค้า หรือบริการได้

การจ่ายเงินซึ่งถูกทำขึ้นในฐานะที่เป็นหน้าที่ของรัฐบาล และไม่เกี่ยวข้องกับการ
การกุศล จะไม่ใช่เป็นของขวัญ

เพื่อที่จะแยกการให้ของขวัญออกจากเรื่องค่าตอบแทนได้อย่างชัดเจน การ
จ่ายดังกล่าวจะต้องเป็นของขวัญที่ให้แก่องค์กรที่ไม่แสวงหากำไร

คำว่า “องค์กรที่ไม่แสวงหากำไร” ไม่ได้มีการนิยามไว้ใน A NEW TAX
SYSTEM (GOODS AND SERVICES TAX) ACT 1999 ดังนั้น จึงต้องใช้ความหมายโดยทั่วไป³⁵ โดย
ต้องพิจารณาบริบทที่ปรากฏขึ้น ได้แก่ หน่วยงานที่เป็นหน่วยงานที่เป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร อาจเป็น
องค์กรที่ตั้งขึ้นโดยผลของกฎหมาย ตัวอย่างเช่น การบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมกิจกรรมของ
องค์กร หรือองค์กรดังกล่าวอาจตั้งขึ้นโดยสัญญา หน่วยงานอาจถูกป้องกันจากการจำหน่ายกำไร หรือ
สินทรัพย์ ของมันต่อสมาชิก อย่างไรก็ตาม องค์กรสามารถที่จะปฏิบัติตามข้อตกลง หรือยกเลิกมันก็ได้

ในการพิจารณาว่าองค์กรผู้รับเงินเป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรหรือไม่
สามารถพิจารณาได้จากวัตถุประสงค์ นโยบายที่ได้แสดง ประวัติ กิจกรรม และแนวทางในอนาคตที่ของ
องค์กร ซึ่งมันจะต้องไม่มีการแจกจ่ายเงินให้แก่สมาชิก

ตัวอย่างที่ 13 – ไม่มีประโยชน์ตอบแทน-เพียงการรับรองของการให้
ของขวัญ

³⁴ คดี Federal Commissioner of Taxation V. McPhail (McPhail)

³⁵ Macquarie Dictionary ให้ความหมายของคำว่า องค์กรที่ไม่แสวงหากำไร หมายถึง
บุคคลที่รวมกลุ่มกัน บุคคลที่ตั้งขึ้นโดยกฎหมาย การรวมกลุ่มทางการเมือง (body politic) หรือนิติ
บุคคล

Bruce Michael เป็นเศรษฐีผู้ใจบุญ โรงพยาบาลของรัฐในพื้นที่ของเขา ต้องการที่จะสร้างตึกปีกใหม่สำหรับบุคคลที่ได้รับความทุกข์ทรมานจากการติดเหล้า Bruce ตัดสินใจให้เงิน 5 ล้านดอลลาร์ให้กับโรงพยาบาล โรงพยาบาลไม่มีหน้าที่ในการจัดหาสิ่งใดๆ ให้แก่ Bruce

เพื่อระลึกถึงความใจดีของ Bruce โรงพยาบาลตัดสินใจว่าจะตั้งชื่อตึกเป็นชื่อของเขาเพื่อเป็นเกียรติ นอกจากนี้เพื่อเป็นการระลึกถึงคุณงามความดีของเขา โรงพยาบาลได้ทำป้ายหินสลักชื่อของเขาไว้ในห้องโถง ของตึกใหม่ด้วย

- การจ่ายเงินเป็นสิ่งที่ทำขึ้นโดยสมัครใจโดย Bruce
- มีการจ่ายเงินเพื่อประโยชน์ทางทรัพย์สินจาก Bruce ให้แก่โรงพยาบาล
- การจ่ายเงินเป็นการทำขึ้นเพื่อเป็นการกุศล เท่ากับว่าโรงพยาบาล ได้รับประโยชน์ในทางวัตถุที่เป็นผลมาจากการจ่ายโอเงินนั้น
- การสลักชื่อ Bruce ไว้ที่ตึกเป็นสิ่งที่ไม่ควรพิจารณาว่าเป็นการให้ประโยชน์ในทางวัตถุกับ Bruce

โรงพยาบาลรัฐไม่ใช่องค์กรที่แสวงหากำไร และการจ่ายเงินมีลักษณะเป็นของขวัญ จึงเป็นข้อยกเว้นของเรื่องค่าตอบแทน (จึงเข้าข้อยกเว้น ไม่เข้านิยามคำว่าประโยชน์ตอบแทน) ดังนั้น การจ่ายเงินดังกล่าวจึงไม่เสียภาษี GST

ตัวอย่างที่ 14 - ไม่มีประโยชน์ตอบแทน-การจ่ายเงินที่มีลักษณะเป็นของขวัญ

มูลนิธิ The Needy Persons เป็นองค์กรการกุศลในการช่วยเหลือคนที่ต้องการที่พักอาศัย และ อาหาร องค์กรการกุศลอนุญาตให้ผู้บริจาคได้มีสิทธิเลือกว่าการให้เงินทุนของเขาควรถูกใช้เกี่ยวกับการจัดหาที่พักอาศัย หรือการจัดหาอาหาร Triple A Accountants ได้ให้เงินแก่องค์กรการกุศล และพวกเขาประสงค์ที่จะให้เงินทุนของพวกเขาถูกใช้กับการจัดหาในด้านอาหาร

การจ่ายเงินเป็นของขวัญ เพราะ

- ทำขึ้นโดยสมัครใจ
 - การจ่ายเงินเป็นการจ่ายเงินเพื่อการกุศลในรูปแบบของทรัพย์สิน
- อย่างเฉพาะเจาะจงเนื่องจากการจ่ายเงินที่ระบุจำนวน

- ไม่มีประโยชน์ทางวัตถุที่ให้แก่ Triple A Accountants ที่เป็นผลมาจาก การจ่ายเงิน
- การโอนเงินถูกทำขึ้นเพื่อเป็นการกุศล ในฐานะที่มูลนิธิ ได้รับประโยชน์ที่จับต้องได้จากการจ่ายเงิน

การที่ Triple A มีสิทธิเลือกอย่างเฉพาะเจาะจงว่ามีสิทธิเลือกที่จะบริจาคใน ด้านใด ไม่ทำให้เป็นการเปลี่ยนข้อเท็จจริงที่ว่า การจ่ายเงินเป็นสิ่งที่ถูกทำขึ้นเพื่อการกุศล สิ่งนี้เป็น เพราะระว่ามูลนิธิได้รับการจ่ายเงิน ที่มูลนิธิมีสิทธิ และมูลนิธิมีดุลยพินิจอย่างอิสระ ในการตัดสินใจว่า จะ ใช้เงินที่บริจาคอย่างไร

การจ่ายเงินที่เป็นของขวัญ ต่อองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร จึงเข้าข่ายยกเว้นของ ค่าตอบแทน ไม่ต้องเสียภาษี GST

บทที่ 5

วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนของประเทศไทย

หลังจากที่ได้มีการศึกษาถึงความหมาย ลักษณะ ประเภท และความสำคัญของการให้การอุดหนุนและความสัมพันธ์ของเงินอุดหนุนกับภาษีการบริโภคในบทที่ 2 และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยในบทที่ 3 ตลอดจนแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงินอุดหนุนในสหภาพยุโรป และแนวทางการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ (GST) ในประเทศแคนาดา และประเทศออสเตรเลียในบทที่ 4 ในบทนี้ผู้เขียนจะวิเคราะห์ถึงประเด็นปัญหาความไม่ชัดเจนแน่นอนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงินอุดหนุน และปัญหาความเป็นกลางทางภาษีของประเทศไทย

5.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนแน่นอนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงินอุดหนุน

เนื่องจากบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 79 วรรค 3 อนุมาตรา 2 กำหนดให้ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่รวมถึงค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี แต่อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันยังไม่มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่กำหนดว่าเงินอุดหนุนประเภทใดที่ไม่ต้องนำมาคำนวณรวมเป็นฐานภาษี การที่ไม่มีประกาศอธิบดีดังกล่าวจึงก่อให้เกิดปัญหาว่า เงินอุดหนุนจะต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือไม่ ซึ่งอาจทำให้เกิดการตีความได้ 2 แนวทาง ดังนี้

แนวทางแรกอาจตีความได้ว่า เนื่องจากกรณีนี้ยังไม่มีประกาศอธิบดีที่กำหนดว่าเงินอุดหนุนแบบใดที่ไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงถือได้ว่าเมื่อไม่มีประกาศอธิบดี เงินอุดหนุนจึงยังควรต้องรวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม หากเงินอุดหนุนเป็นค่าตอบแทนสำหรับการที่ผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการ เพราะฉะนั้น หากผู้ประกอบการได้รับเงินอุดหนุนจากการขายสินค้าหรือบริการ ก็จะต้องนำเงินอุดหนุนที่ได้รับดังกล่าวมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

แนวทางที่สอง อาจตีความในอีกแง่หนึ่งได้ว่า เนื่องจากกฎหมายบัญญัติให้ไม่ต้องรวมเงินอุดหนุนเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะฉะนั้นเมื่อผู้ประกอบการได้รับเงินอุดหนุนจึงไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

นอกจากนี้ เมื่อศึกษาแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรแล้วพบว่า ข้อหาหรือของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงินอุดหนุนยังคงมีอยู่น้อย และขาดความชัดเจน เพียงพอที่จะสามารถนำมาเป็นหลักในการวินิจฉัยว่าเงินอุดหนุนที่ผู้ประกอบการได้รับต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

อีกทั้ง คำวินิจฉัยของกรมสรรพากรยังมีความไม่สอดคล้องกับหลักการเกี่ยวกับประโยชน์ตอบแทน (Consideration) และความสัมพันธ์โดยตรง (Direct Link) ระหว่างประโยชน์ตอบแทนที่ได้รับ และการจัดหาสินค้า หรือบริการ ซึ่งเป็นหลักสากล เนื่องจาก กรมสรรพากรวินิจฉัยว่าการจ่ายเงินชดเชย ที่เป็นการอุดหนุนสินค้าบางประการอย่างเฉพาะเจาะจง และทำให้สินค้าที่ได้รับการอุดหนุนมีราคาต่ำกว่าราคาตลาด ไม่ใช่ค่าตอบแทนจากการขายสินค้า เพราะเป็นการจ่ายเงินตามที่กฎหมายกำหนด จึงไม่ต้องนำมารวมเป็นค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งการให้เหตุผลของกรมสรรพากรที่ว่า การจ่ายเงินตามที่กฎหมายกำหนดไม่ใช่ค่าตอบแทนน่าจะไม่ต้อง ดังจะเห็นได้จาก

หนังสือตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรที่ กค 0702/9513 ลงวันที่ 30 พฤศจิกายน 2553

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินชดเชยที่บริษัทฯ ได้รับจากกองทุนฯ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของคำสั่งนายกรัฐมนตรีที่ 2/2546ฯ ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2546 ไม่ใช่ค่าตอบแทนที่ผู้ค้าน้ำมันและเจ้าของสถานีสาน้ำมันได้รับ เนื่องจากการขายสินค้าหรือให้บริการ จึงไม่เป็นมูลค่าของฐานภาษี และไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 79 และ มาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต : จากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรข้างต้น ที่วินิจฉัยว่าเงินชดเชยที่บริษัทได้รับจากกองทุนน้ำมันเชื้อเพลิง ไม่ใช่ค่าตอบแทนที่ผู้ค้าน้ำมันและเจ้าของสถานีสาน้ำมันได้รับ เนื่องจากการขายสินค้าหรือให้บริการ เพราะเป็นการจ่ายเงินตามหลักเกณฑ์ของคำสั่งนายกรัฐมนตรีนั้น ผู้เขียนเห็นว่าไม่ถูกต้อง เพราะการที่คำสั่งนายกรัฐมนตรีที่ 2/2546ฯ กำหนดให้กองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงจ่ายเงินชดเชยแก่ผู้ค้าน้ำมัน มีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริษัทฯ สามารถขายน้ำมันได้ในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดในขณะนั้น เงินชดเชยดังกล่าวย่อมเป็นส่วนประกอบของราคาน้ำมัน และเป็นค่าตอบแทนที่มี

ความสัมพันธ์โดยตรงกับราคาน้ำมัน พิจารณาได้จาก กองทุนน้ำมัน ฯ จ่ายค่าชดเชยตามคำสั่ง นายกรัฐมนตรีดังกล่าวฯ เพื่อชดเชยการขายน้ำมัน ที่ผู้ขายน้ำมันจะต้องขายน้ำมันในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดตามนโยบายของรัฐ ซึ่งเป็นการอุดหนุนการบริโภคน้ำมันโดยการตรึงราคาสินค้าให้ต่ำกว่าราคาตลาดโลก ณ ขณะนั้น ดังนั้น หากผู้ค้าน้ำมันไม่ได้รับเงินชดเชยดังกล่าว ผู้ค้าน้ำมันย่อมไม่สามารถขายน้ำมันในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดเช่นนั้นได้ กรณีนี้จึงควรถือว่าเงินชดเชยเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนจากการขายสินค้า ที่เข้าข่ายเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

หนังสือตอบข้อหารือที่ กค.0702/9467 ลงวันที่ 4 พฤศจิกายน 2556

ผู้ค้าน้ำมันตามมาตรา 7 จ่ายเงินชดเชยให้แก่ร้านค้าก๊าซ เพื่อร้านค้าก๊าซจะจำหน่ายก๊าซ LPG ให้กับบุคคลกลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้น้อย ร้านค้าหาบเร่ แผงลอยในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด ตามประกาศคณะกรรมการบริหารนโยบายพลังงาน ฉบับที่ 117 พ.ศ. 2556ฯ ลงวันที่ 27 สิงหาคม พ.ศ. 2556 เงินค่าชดเชยดังกล่าว ก็ไม่ใช่ค่าตอบแทนที่ร้านค้าก๊าซได้รับเนื่องจากการขายสินค้าหรือให้บริการ จึงไม่เป็นมูลค่าของฐานภาษี และไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 79 และมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต : จากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรข้างต้น ที่วินิจฉัยว่าการจ่ายเงินตามกฎหมายกำหนดไม่ใช่ค่าตอบแทนจากการขายก๊าซถูกต้องหรือไม่ เนื่องจากการที่ผู้ค้าน้ำมันตามมาตรา 7 จ่ายเงินชดเชยให้แก่ร้านค้าก๊าซ เพื่อให้ร้านค้าก๊าซจำหน่ายก๊าซ LPG ให้กับบุคคลที่มีฐานะยากจนในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด เงินชดเชยดังกล่าวย่อมเป็นส่วนประกอบของราคาก๊าซ LPG และเป็นค่าตอบแทนที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับราคาน้ำมัน

การที่กรมสรรพากรมีแนวคำวินิจฉัยว่า การจ่ายเงินชดเชย ที่เป็นการอุดหนุนสินค้าบางประการอย่างเฉพาะเจาะจง และทำให้สินค้าที่ได้รับการอุดหนุนมีราคาต่ำกว่าราคาตลาด ไม่ใช่ค่าตอบแทนจากการขายสินค้า เนื่องจากการจ่ายเงินตามที่กฎหมายกำหนด จึงไม่ต้องนำมารวมเป็นค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อเปรียบเทียบกับต่างประเทศออสเตรเลีย มีการกำหนดค่านิยามไว้อย่างชัดเจนว่าค่าตอบแทนที่จะนำมาคำนวณเป็นฐานภาษีสินค้า และบริการรวมถึงการจ่ายเงินตามที่กฎหมายกำหนดด้วย¹ ดังนั้น การที่คำสั่งนายกรัฐมนตรีที่ 2/2546ฯ กำหนดให้กองทุนน้ำมัน

¹ A NEW TAX SYSTEM (GOODS AND SERVICES TAX) ACT 1999 - SECT 9.15

(1) Consideration includes:

เชื้อเพลิงจ่ายเงินชดเชยแก่ผู้ค้าน้ำมัน เนื่องจากมีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริษัทสามารถขายน้ำมันได้ในราคา
ที่ต่ำกว่าราคาตลาดในขณะนั้น เงินชดเชยดังกล่าวย่อมเป็นส่วนประกอบของราคาน้ำมัน และเป็น
ค่าตอบแทนที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับราคาน้ำมัน พิจารณาได้จาก กองทุนน้ำมัน ฯ จ่ายค่าชดเชย
ตามคำสั่งนายกรัฐมนตรีดังกล่าวฯ เพื่อชดเชยการขายน้ำมันที่ผู้ขายน้ำมันจะต้องขายน้ำมันในราคาที่
ต่ำกว่าราคาตลาดตามแนวนโยบายการอุดหนุนการบริโภคน้ำมันโดยการตรึงราคา หากผู้ค้าน้ำมันไม่ได้รับ
เงินชดเชยดังกล่าว ผู้ค้าน้ำมันย่อมไม่สามารถขายน้ำมันราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดเช่นนั้นได้ ซึ่งในกรณีนี้ก็มี
คำพิพากษาของศาลแห่งสหภาพยุโรปหลายคดี² และคำพิพากษาในประเทศแคนาดา³ ที่ตัดสินว่าการให้
เงินในลักษณะดังกล่าวต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น การที่กรมสรรพากรใช้หลักเกณฑ์
เพียงอย่างเดียวว่าเงินที่จ่ายตามกฎหมายไม่ใช่ค่าตอบแทน และไม่ใช่มูลค่าที่นำมารวมเป็นฐานภาษี
หลักการดังกล่าวจึงไม่สอดคล้องกับหลักสากลในการพิจารณาเรื่องค่าตอบแทนอันเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

(a) any payment, or any act or forbearance, in connection with
a supply of anything; and

(b) any payment, or any act or forbearance, in response to or
for the inducement of a supply of anything.

(2) It does not matter whether the payment, act or forbearance was
voluntary, or whether it was by the recipient of the supply.

(2A) It does not matter:

(a) whether the payment, act or forbearance was in compliance
with an order of a court, or of a tribunal or other body that has the power to make orders;
or.....

² คดี Office des produits wallons ASBL v. Belgian State (Case C-184/00), คดี
Keeping Newcastle Warm Limited v Commissioners of Customs & Excise Case C-353/00,
คดี Le Rayon d'Or SARL v Ministre de l'Économie et des Finances Case (C-151/13)

³ คดี Broadwalk Equities INC. and Her Majesty The Queen 2013 FCA 140

5.2 ปัญหาความเป็นกลางทางภาษี และความเป็นธรรมทางภาระภาษี

ในทางทฤษฎีภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีที่มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ในการตัดสินใจของผู้ประกอบการ หรือผู้บริโภค ควรถูกทำโดยปัจจัยทางเศรษฐกิจ (economic factor) ไม่ใช่เหตุผลทางภาษีอากร⁴

ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ กล่าวคือมีความเป็นกลางทางด้านราคา (price neutrality) และความเป็นกลางทางการแบ่งสรร (distribution neutrality)

ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นกลางด้านราคา (price neutrality) เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เก็บโดยอัตราเดียว เพราะฉะนั้น เหตุผลในการตัดสินใจซื้อของผู้บริโภค ควรขึ้นอยู่กับปัจจัยด้านราคาไม่ใช่ปัจจัยด้านภาษี นิยามคำว่าราคาควรหมายถึง ราคาหน่วยสุดท้าย (marginal price) ซึ่งหมายถึง ราคาที่จ่ายโดยผู้บริโภคที่เป็นต้นทุนรวมที่เพิ่มขึ้นต่อ 1 หน่วยของสินค้า หรือบริการที่เฉพาะเจาะจงนั้น ซึ่งจะเป็นราคาที่มีความเชื่อมโยงกับการขายสินค้า หรือบริการจริง และเป็นราคาที่ส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้บริโภคในการตัดสินใจซื้อ⁵

ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นกลางทางการแบ่งสรร (distribution neutrality) คือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่มีผลกระทบทำให้กลุ่มคนใด ได้เปรียบ หรือเสียเปรียบจากการจัดเก็บภาษี ซึ่งการมองเพียงมุมมองในด้านราคาเพียงอย่างเดียวอาจส่งผลกระทบต่อหลักการดังกล่าว ยกตัวอย่างเช่น รัฐบาลท้องถิ่นทำการให้บริการ โดยได้รับเงินทุนจากภาษีท้องถิ่น ซึ่งภาษีท้องถิ่นไม่ได้รวมอยู่ในนิยามของค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น จึงไม่ต้องนำมาเสียภาษี ขณะที่หากรัฐบาลท้องถิ่นจัดทำบริการอย่างเดียวกัน โดยคิดค่าธรรมเนียมจากผู้บริโภค กรณีนี้ ค่าธรรมเนียมดังกล่าวดังกล่าวต้องนำมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งก่อให้เกิดความได้เปรียบแก่การให้บริการโดยการให้เงินทุนจากภาษีท้องถิ่น เนื่องจากไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแม้จะเป็นการกระทำอย่างเดียวกัน อย่างไรก็ตาม หลักการดังกล่าวไม่

⁴ รังสรรค์ ณะพรพรรค, ทฤษฎีการภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่1,(กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์เคล็ดไทย,2526),น.44.

⁵ ERNST & YOUNG, “Value Added Tax A Study on the application of VAT to the non-profit sector and Public Bodies,” (June 9, 1998), p.30.

ถูกละเมิดโดยการพิจารณาภาษีในด้านราคาเพียงแง่เดียว หากการให้การให้บริการซึ่งมีความได้เปรียบนี้ทำขึ้นทั่วประเทศ และผู้บริโภครู้ทุกคนได้รับประโยชน์จากการกระทำดังกล่าว⁶

นอกจากนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคและเป็นภาษีที่มีความเป็นกลาง เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคอย่างเท่าเทียม โดยผู้บริโภครู้ต้องได้รับการปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอย่างเท่าเทียมกัน กล่าวคือ ผู้บริโภคแต่ละคนควรต้องจ่ายภาษีตามระดับการบริโภคของเขา หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มควรจะมีความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างปริมาณของการบริโภคกับภาระภาษีที่เกิดขึ้น⁷

สำหรับการให้เงินอุดหนุนนั้นมีอยู่หลายรูปแบบ และการให้เงินอุดหนุนก็มีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน โดยเงินอุดหนุนอาจถูกจ่าย หรือได้รับโดยหน่วยงานของรัฐบาลเช่นเดียวกับหน่วยงานเอกชน โดยเงินอุดหนุนอาจถูกให้เพื่อให้เกิดการขายสินค้า หรือให้บริการบางอย่างที่เฉพาะเจาะจง หรืออาจให้เพื่อเป็นทุนในการดำเนินการทั่วไปขององค์กรที่ได้รับการอุดหนุนนั้น

อย่างไรก็ตาม เมื่อมีการให้เงินอุดหนุน ความเป็นกลางทางเศรษฐกิจย่อมได้รับผลกระทบในด้านของราคาสินค้าและบริการ ซึ่งส่งผลกระทบต่อการขายสินค้าและบริการดังกล่าว ดังนั้น ในด้านการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่ควรเพิ่มโอกาสของความไม่เป็นกลางนี้ โดยเมื่อรัฐมีการให้การอุดหนุนการบริโภคในสินค้า หรือบริการอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยวิธีการให้เงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงต่อการขายสินค้า หรือให้บริการที่เฉพาะเจาะจง การให้เงินอุดหนุนดังกล่าว จึงควรต้องพิจารณาว่าเป็นการให้เงินอุดหนุนที่เป็นค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อความเหมาะสม และสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของความเป็นกลาง⁸

แต่จากการศึกษาพบว่า เนื่องจากหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนในประเทศไทยยังมีความไม่ชัดเจนตามที่กล่าวมาข้างต้น ดังนั้น จึงอาจมีบางกรณีของรัฐให้เงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงต่อราคาสินค้า และบริการ อันเป็นส่วนประกอบของราคาบางประการ ไม่ถูกนำมารวม

⁶ibid, p.30.

⁷ กิระเกียรติ พระทัย. “กิจกรรมทางเศรษฐกิจ”ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), น.8.

⁸ERNST & YOUNG,supra note, p.34

เป็นฐานในการคำนวณการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งทำให้เกิดความแตกต่างทางภาระภาษีสำหรับสินค้า หรือบริการที่ได้รับเงินอุดหนุน กับสินค้าหรือบริการที่ไม่ได้รับเงินอุดหนุน อันกระทบต่อหลักความเป็นกลางทางภาษี และส่งผลกระทบต่อผู้บริโภค และผู้ประกอบการ ดังนี้

ในแง่ผู้บริโภค การไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนย่อมทำให้ผู้บริโภคที่ไม่ได้บริโภคสินค้า หรือบริการที่ได้รับเงินอุดหนุนเสียเปรียบ เนื่องจากต้องเสียภาษีมากกว่า แม้จะเป็นการบริโภคสินค้า หรือบริการอย่างเดียวกัน ในปริมาณที่เท่ากัน ซึ่งขัดต่อหลักความเป็นกลางทางภาษี เนื่องจาก การไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงินอุดหนุน อาจทำให้ปัจจัยทางภาษีมีผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้บริโภค เพราะสินค้า หรือบริการที่ไม่ได้รับการอุดหนุนจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่า

ยกตัวอย่างเช่น สมมติว่ารัฐให้เงินอุดหนุนแก่ผู้ผลิตน้ำมันพืชในจังหวัดเอ ทำให้ผู้ผลิตน้ำมันพืชในจังหวัดเอ ขายน้ำมันพืชได้ในราคาสูงกว่าราคาตลาด ขณะที่ผู้ผลิตในจังหวัดบีขายน้ำมันพืชแบบเดียวกันแต่ไม่ได้รับเงินอุดหนุนต้องขายสินค้าในราคาตลาด หากผู้บริโภคในที่นี้คือเจ้าของร้านอาหาร (ผู้ผลิตในทอดถัดไป) ย่อมต้องเลือกซื้อน้ำมันจากผู้ผลิตน้ำมันในจังหวัดเอที่ได้รับเงินอุดหนุนเพราะจะทำให้ต้นทุนในการผลิตอาหารต่ำลงเนื่องจากวัตถุดิบ(น้ำมัน)มีราคาสูงกว่า และเจ้าของร้านอาหารยังเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับวัตถุดิบดังกล่าวน้อยกว่าด้วย

ในแง่ของผู้ประกอบการ โดยปกติแล้วเมื่อมีการให้เงินอุดหนุนย่อมทำให้การค้า และการแข่งขันถูกบิดเบือน เนื่องจาก ผู้ประกอบการที่ได้รับเงินอุดหนุนย่อมมีความได้เปรียบในทางเศรษฐกิจมากกว่าผู้ประกอบการที่ไม่ได้รับเงินอุดหนุน เนื่องจากสินค้า หรือบริการที่ได้รับการอุดหนุนมีราคาสูงกว่า ทำให้ผู้ประกอบการที่ไม่ได้รับเงินอุดหนุนไม่สามารถแข่งขันในตลาดของสินค้า หรือบริการที่ผู้ประกอบการบางรายได้รับเงินอุดหนุนได้ จากตัวอย่างข้างต้นจะเห็นได้ว่า ผู้ผลิตน้ำมันในจังหวัด B ย่อมไม่สามารถแข่งขันกับผู้ผลิตน้ำมันในจังหวัด A ได้

ในแง่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม การที่ผู้ประกอบการไม่มีหน้าที่ต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนก็เป็นการเพิ่มความได้เปรียบของผู้ประกอบการที่ได้รับเงินอุดหนุนมากขึ้นไปอีก เนื่องจากไม่ต้องนำส่งภาษีในส่วนของเงินอุดหนุนที่รัฐให้ นอกจากนี้ จากที่กล่าวมาข้างต้นว่าการไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนมีผลต่อการตัดสินใจของผู้บริโภค เนื่องจากสินค้า หรือบริการที่ไม่ได้รับการอุดหนุนจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่า ฉะนั้นภาษีมูลค่าเพิ่มก็อาจเป็นปัจจัยทำให้ผู้บริโภคหันมา

บริโภคสินค้าและบริการที่ได้รับการอุดหนุนมากขึ้น ซึ่งทำให้เกิดความได้เปรียบแก่ผู้ประกอบการที่ได้รับเงินอุดหนุนมากขึ้นไปอีก

กรณีศึกษา ในกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนที่ขัดต่อหลักความเป็นกลางได้แก่

5.2.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรณีการให้เงินอุดหนุนแก่มหาวิทยาลัยเพื่องานวิจัย

ในประเทศไทย การรับจ้างทำวิจัย เข้าลักษณะเป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร หากผู้ประกอบการมีรายรับที่ให้บริการวิจัย หรือ บริการทางวิชาการดังกล่าว ข้างต้นเกิน 1,800,000 บาทต่อปี ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

แต่อย่างไรก็ตาม ตามมาตรา 81 (1) (ฎ) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 12) ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ (171) เรื่อง กำหนดสาขาและลักษณะการประกอบกิจการ การให้บริการวิจัย หรือ การให้บริการทางวิชาการ ตามมาตรา 81 (1) (ฎ) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีมหาวิทยาลัยให้บริการงานวิจัยในสาขาวิทยาศาสตร์ และสังคมศาสตร์ และข้อ 2. ของประกาศฯ ดังกล่าว กำหนดให้การให้บริการวิจัยที่ได้รับการยกเว้นภาษี ต้องมิใช่การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการในทางธุรกิจ แต่ในวรรค 2 ได้กำหนดให้ ไม่รวมถึงการให้บริการกับหน่วยงานของรัฐ ที่มีฐานะเป็น กระทรวง ทบวง กรม หรือองค์การของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล และกิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น และให้หมายความรวมถึงหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของซึ่งไม่มีฐานะเป็นนิติบุคคลด้วย

จากการบัญญัติดังกล่าว หมายความว่ากรณีที่มีมหาวิทยาลัยให้บริการงานวิจัยในสาขาวิทยาศาสตร์ และสังคมศาสตร์ แก่หน่วยงานของรัฐ ในทางธุรกิจ ก็จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

จากประกาศอธิบดีดังกล่าวข้างต้น มีปัญหาเกิดขึ้นว่าการที่รัฐกำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่ รัฐให้เงินอุดหนุนงานวิจัยในทางธุรกิจ ก่อให้เกิดไม่เป็นกลางทางภาษีหรือไม่ เนื่องจากหน่วยงานของรัฐดังกล่าวก็อาจมีการประกอบการค้า หรือทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจเช่นเดียวกับเอกชน และหากหน่วยงานนั้น ให้เงินอุดหนุนแก่มหาวิทยาลัยโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้รับสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา และสิทธิในการขายเพื่อประโยชน์ทางการค้าจากผลงานวิจัยดังกล่าวแล้ว เงิน

อุดหนุน จึงเป็นค่าตอบแทนสำหรับการบริการงานวิจัยซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ตาม การให้บริการงานวิจัยแก่หน่วยงานของรัฐดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นกลางในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากในกรณีนี้หากหน่วยงานเอกชนได้ให้เงินอุดหนุนแก่มหาวิทยาลัยเพื่อให้ได้รับสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา และสิทธิในการขายเพื่อประโยชน์ทางการค้าจากผลงานวิจัยดังกล่าว ในกรณีนี้เงินอุดหนุนเป็นค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่เข้าข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเห็นว่าเป็นการให้บริการงานวิจัยแบบเดียวกัน และมีวัตถุประสงค์ในการให้เงินอุดหนุนเหมือนกัน แต่มีการจัดเก็บภาษีต่างกัน

ขณะที่ ในสหภาพยุโรปกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีให้เงินอุดหนุนเพื่องานวิจัยของมหาวิทยาลัย คณะกรรมการแห่งสหภาพยุโรปได้กำหนดแนวทางกรณีที่หน่วยงานของรัฐให้เงินอุดหนุนแก่มหาวิทยาลัยเพื่องานวิจัยไว้ในเจตหมายของคณะกรรมการถึงรัฐมนตรีกระทรวงการคลังของประเทศเบลเยียม ลงวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2003⁹ ไว้ดังนี้

กรณีที่มหาวิทยาลัยได้รับมอบหมายจากหน่วยงานของรัฐให้ทำงานวิจัย โดยหน่วยงานของรัฐเป็นผู้จ่ายเงิน และหน่วยงานของรัฐดังกล่าวจะเป็นผู้ได้รับสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา และสิทธิในการขายเพื่อประโยชน์ทางการค้าจากผลงานวิจัยดังกล่าว กรณีนี้เงินอุดหนุนเป็นค่าตอบแทนสำหรับงานวิจัย ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีที่หน่วยงานของรัฐให้เงินอุดหนุนแก่มหาวิทยาลัยในการทำวิจัย และมหาวิทยาลัยได้รับสิทธิในการเป็นเจ้าของงานวิจัยนั้น กรณีดังกล่าวผู้รับประโยชน์คือประชาชนทั่วไป ซึ่งถือว่าเป็นการทำวิจัยเพื่อประโยชน์ส่วนรวม ถ้าไม่สามารถระบุผู้รับประโยชน์อย่างเฉพาะเจาะจงได้ว่าผู้ใดมีสิทธิในการใช้งานวิจัยนั้น หรือไม่ได้มีความสัมพันธ์ทางการค้า กรณีนี้สัญญาในการให้เงินอุดหนุนเพื่อการทำวิจัยดังกล่าวอยู่นอกขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีที่มีการทำงานวิจัยร่วมกันระหว่างมหาวิทยาลัย และหน่วยงานของรัฐ โดยมหาวิทยาลัยทำหน้าที่จัดหาความรู้ หรือวิธีการ ส่วนหน่วยงานรัฐทำหน้าที่จัดหาเงินทุนให้ตามที่มหาวิทยาลัยเรียกร้อง ซึ่งในกรณีนี้ไม่สามารถแบ่งได้ว่าของใครเป็นผู้ให้บริการ ใครเป็นผู้ได้รับประโยชน์

⁹ Decision of the European Commission dated 2 February 2003.

ในกรณีนี้จึงไม่มีผู้จัดหาบริการ หรือผู้รับประโยชน์ที่สามารถระบุได้กรณีจึงอยู่นอกขอบเขตของ ภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁰

สำหรับในกรณีที่หน่วยงานเอกชนได้ให้เงินอุดหนุนแก่มหาวิทยาลัยเพื่อการทำวิจัย ในประเทศเบลเยียมได้มีการนำแนวทางที่คณะกรรมการแห่งสหภาพยุโรป ได้วางแนวทางในการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีหน่วยงานของรัฐให้เงินอุดหนุนแก่มหาวิทยาลัยในการทำงานวิจัยมาใช้ในการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ด้วยเหตุผลที่ว่าเป็นการทำการวิจัยเหมือนกัน และวัตถุประสงค์ของเอกชนในการให้ เงินอุดหนุนก็มีวัตถุประสงค์เป็นอย่างเดียวกัน จึงควรจัดเก็บภาษีเหมือนกัน¹¹

ผู้เขียนเห็นว่าแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการทำการวิจัยของคณะกรรมการ แห่งสหภาพยุโรป และประเทศเบลเยียม มีความสอดคล้องกับหลักความสัมพันธ์โดยตรง และมีความเป็น กลางระหว่างการให้เงินอุดหนุนโดยรัฐ และเอกชน ดังนั้น จึงควรนำแนวทางดังกล่าวมาเป็นแนวทางใน กรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงินอุดหนุนแก่มหาวิทยาลัยเพื่องานวิจัยในประเทศไทย

ดังนั้น จากประกาศอธิบดีดังกล่าวข้างต้น มีปัญหาเกิดขึ้นว่าการที่รัฐกำหนดให้มีการ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่ รัฐให้เงินอุดหนุนงานวิจัยในทางธุรกิจนั้น ก่อให้ไม่เป็นกลางดังที่กล่าวไว้ ข้างต้น เพราะฉะนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงินอุดหนุนเพื่อทำการวิจัยเกิดความ เหมาะสม และเป็นกลางผู้เขียนจึงขอให้ตัดข้อความในข้อ 2 วรรค 2 ที่ กำหนดว่า ไม่รวมถึงการ ให้บริการกับหน่วยงานของรัฐ ที่มีฐานะเป็น กระทรวง ทบวง กรม หรือองค์การของรัฐบาลตาม กฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล และกิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น และให้ หมายรวมถึงความรวมถึงหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของซึ่งไม่มีฐานะเป็นนิติบุคคลด้วย ของประกาศ อธิบดีฯ ดังกล่าวออก

¹⁰ Arendonk H. Van, Jansen Sjaak and Paardt R. Van Der, “Vat in an EU and International Perspective”, IBFD , 2011,p.144-145

¹¹ ibid, pp.145-146

5.2.2 กรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากโครงการจำหน่ายข้าวสารธงฟ้าราคาถูกลงขององค์การคลังสินค้า

โครงการจำหน่ายข้าวสารธงฟ้าราคาถูกลงของรัฐบาล สมัยนายมังกรวิญญู แสงสุวรรณ เป็นรัฐมนตรีกระทรวงพาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์ได้นำข้าวขาว 5 % มาจำหน่ายเป็นข้าวถุง ราคาถุงละ 120 บาท ซึ่งถูกกว่าท้องตลาดถึงถุงละ 20-50 บาท จากกรณีจะเห็นว่ากรณีที่รัฐบาลทำการอุดหนุนสินค้าที่กระทรวงพาณิชย์นำมาจำหน่ายจนทำให้ ข้าวมีราคาต่ำกว่าราคาตลาดถึงถุงละ 20-50 บาท¹²

โครงการจำหน่ายข้าวสารธงฟ้าราคาถูกให้พี่น้องไทยมุสลิมภาคใต้ คณะกรรมการนโยบายข้าวแห่งชาติ (กขช.) มีมติอนุมัติให้องค์การคลังสินค้า (อคส.) นำข้าวสาร 5% จากโครงการรับจำนำข้าวมาจัดทำข้าวถุงธงฟ้าราคาประหยัดเพื่อจัดจำหน่ายให้แก่ประชาชน โดยรัฐบาลจะจำหน่ายข้าวถุง ถุงละ 5 กิโลกรัมให้แก่ อคส. ในราคาถุงละ 38.125 บาท ซึ่งเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด ณ ขณะนั้นถึงครึ่งหนึ่ง (ราคาขายส่งข้าวสาร 5% เฉลี่ยของกรมการค้าภายใน และสมาคมโรงสีข้าวไทย ณ วันที่ 9 ก.พ. 2555 คำนวณเป็นราคาเนื้อข้าวได้ประมาณ 76.25 บาท ร้อยละ 50 ของตลาดคือ 38.125 บาทต่อถุง 5 กิโลกรัม) โดยอคส.จะได้รับค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงคุณภาพการบรรจุข้าว และการกระจายสินค้าจนถึงปลายทาง ซึ่ง อคส. จะจัดจำหน่ายข้าวสารธงฟ้าและราคาจำหน่ายข้าวสารดังกล่าวจะไม่เกิดถุงละ 70 บาท เพื่อจำหน่ายให้ประชาชนในราคาต่ำกว่าราคาตลาดตามช่องทางการตลาดทั่วไป และตามโครงการธงฟ้าราคาประหยัด¹³

ซึ่งในกรณีนี้จะเห็นได้ว่าการที่รัฐบาลจำหน่ายข้าวให้แก่อคส. ในราคาต่ำกว่าราคาตลาดถึงครึ่งหนึ่ง ตลอดจนอุดหนุนค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงคุณภาพข้าว และค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ

¹² สมาคมนักข่าว นักหนังสือพิมพ์แห่งประเทศไทย, “โครงการธงฟ้ามหาชน,” สืบค้นเมื่อวันที่ 10 พฤษภาคม 2559

,http://tja.or.th/index.php?option=com_rockdownloads&view=file&task=download&id=624:content-suvipa

¹³ Thaipublica, “7 ปีชั้ทคว้าวข้าวถุงธงฟ้า-ร้านถูกใจ มติ กขช. เปิดทาง 2.5 ล้านตัน หั่นราคา 50% – ร้านค้าโวยไม่เคยได้รับ” สืบค้นเมื่อวันที่ 10 พฤษภาคม 2559, <http://thaipublica.org/2013/06/blue-flag-rice/>

จัดจำหน่ายนั้น มีผลทำให้ อคส. สามารถจำหน่ายข้าวได้ในราคาต่ำกว่าราคาตลาดเฉลี่ยถึงถึง 20-50 บาท

ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้น คือ การอุดหนุนของรัฐบาลทำให้ราคาข้าวถูกดังกล่าวต่ำกว่าราคาตลาด มูลค่าของการอุดหนุนที่ทำให้เกิดส่วนต่างระหว่างราคาตลาด กับราคาที่ถูกรอุดหนุนจะต้องนำมาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

จากตัวอย่างดังกล่าว ไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการอุดหนุน เนื่องจากการขายข้าวเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และหน่วยงานดังกล่าวไม่ได้เลือกที่จะเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (เช็ครายชื่อผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วไม่พบว่ากระทรวงพาณิชย์ และองค์การการค้าโลกสั่งห้ามจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม)

อย่างไรก็ดี เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการขายข้าวมีสิทธิในการเลือกที่จะเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ก็ได้ เพราะฉะนั้นหากในกรณีนี้ข้อเท็จจริงเปลี่ยนเป็นว่าหน่วยงานดังกล่าวเลือกที่จะจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเด็นที่จะต้องคำนึงถึงคือ การที่รัฐบาลได้อุดหนุนข้าวที่องค์การการค้าโลกสั่งห้ามจำหน่าย แล้วมีผลทำให้ราคาข้าวที่อุดหนุนมีราคาต่ำกว่าราคาตลาด การอุดหนุนที่องค์การการค้าโลกสั่งห้ามจำหน่ายแล้วมีผลทำให้ราคาข้าวที่อุดหนุนมีราคาต่ำกว่าราคาตลาด การอุดหนุนที่องค์การการค้าโลกสั่งห้ามจำหน่ายแล้วมีผลทำให้ราคาข้าวที่อุดหนุนมีราคาต่ำกว่าราคาตลาด การอุดหนุนที่องค์การการค้าโลกสั่งห้ามจำหน่ายแล้วมีผลทำให้ราคาข้าวที่อุดหนุนมีราคาต่ำกว่าราคาตลาด การอุดหนุนที่องค์การการค้าโลกสั่งห้ามจำหน่ายแล้วมีผลทำให้ราคาข้าวที่อุดหนุนมีราคาต่ำกว่าราคาตลาด

แต่อย่างไรก็ตาม ที่ผ่านมากรมสรรพากรไม่เคยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการอุดหนุนของรัฐบาลในลักษณะดังกล่าว ทำให้สันนิษฐานได้ว่า กรมสรรพากรอาจตีความมาตรา 79 วรรค 3 อนุมาตรา 2 ในแนวทางที่ว่า เนื่องจากกฎหมายบัญญัติให้ไม่ต้องรวมเงินอุดหนุนเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะฉะนั้นเมื่อผู้ประกอบการได้รับเงินอุดหนุนจึงไม่ควรนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม หากตีความในลักษณะในดังกล่าว ก็จะทำให้เกิดความไม่เป็นกลางและความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากการให้เงินอุดหนุนในลักษณะดังกล่าวเป็นเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับราคา และเป็นส่วนประกอบของค่าตอบแทนสำหรับการขายสินค้าที่จะต้องนำมารวมเป็นฐานภาษี

ดังนั้น ในแง่ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงควรทำให้เกิดความเป็นกลางธรรมจึงควรต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้การอุดหนุนดังกล่าวด้วย

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

ปัจจุบัน เนื่องจากกลไกตลาดยังคงมีข้อบกพร่อง จึงทำให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ไม่สมบูรณ์ รัฐจึงมีความจำเป็นที่จะต้องเข้ามามีบทบาทในการแทรกแซงโดยการให้ความช่วยเหลือในทางเศรษฐกิจ เพื่อให้ระบบเศรษฐกิจสามารถเดินหน้าต่อไปได้ โดยรูปแบบหนึ่งของการให้ความช่วยเหลือโดยรัฐ คือการให้เงินอุดหนุน

เงินอุดหนุน เป็นรายจ่ายภาครัฐในรูปแบบหนึ่งที่รัฐใช้เป็นเครื่องมือเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์หรือนโยบายของรัฐ รูปแบบของการให้เงินอุดหนุนมี 2 ประเภท คือ การที่รัฐให้เงินอุดหนุนระหว่างหน่วยงานของรัฐเอง และการที่รัฐให้เงินอุดหนุนแก่เอกชน

อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาพบว่า วัตถุประสงค์ของการให้เงินอุดหนุนบางประเภทก็เป็นการใช้จ่ายของรัฐที่ก่อให้เกิดการบิดเบือนเกิดขึ้น ดังนี้

(1) เป็นการใช้จ่ายเงินอุดหนุนเพื่อการบริโภคของรัฐ (Pseudo Subsidies) กล่าวคือ เป็นการจ่ายเงินที่จ่ายโดยรัฐบาล ภายใต้หัวข้อเงินอุดหนุน เพื่อซื้อสินค้าและบริการ โดยหน่วยงานที่ให้เงินอุดหนุนเป็นผู้บริโภคสินค้า หรือบริการนั่นเอง

(2) เป็นการจ่ายเงินอุดหนุนเพื่อเป็นการให้ความช่วยเหลือโดยรัฐ (Subsidies/State Aids) ซึ่งโดยส่วนใหญ่ การให้ความช่วยเหลือโดยรัฐโดยการให้เงินอุดหนุนเพื่อสนับสนุนการบริโภค จะทำให้สินค้าหรือบริการที่ได้รับเงินอุดหนุนได้รับผลกระทบในด้านราคา กล่าวคือ การให้เงินอุดหนุนอาจมีผลทำให้ราคาของสินค้า หรือบริการนั้นต่ำกว่าราคาตลาด ทำให้เกิดการบิดเบือนของกลไกตลาด และก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจระหว่างสินค้าและบริการที่ได้รับเงินอุดหนุน กับสินค้าและบริการที่ไม่ได้รับเงินอุดหนุน ซึ่งส่งผลโดยตรงต่อการตัดสินใจของผู้บริโภค และยอมทำให้ผู้ประกอบการที่ผลิตสินค้าหรือให้บริการที่ไม่ได้รับการอุดหนุนเสียเปรียบ

ดังนั้น ในแง่ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หากการให้เงินอุดหนุนเข้าข่ายเป็นค่าตอบแทนจากการขายสินค้า หรือให้บริการ ก็มีความจำเป็นที่จะต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงินอุดหนุนด้วย เพื่อให้เกิดความเป็นกลาง และเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

สำหรับในประเทศไทย จากการศึกษาพบว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน บทบัญญัติของประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 79 วรรค 3 อนุมาตรา 2 กำหนดให้ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มไม่รวมถึงค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี แต่ปัจจุบันยังไม่มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่กำหนดว่าเงินอุดหนุนแบบใดที่ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นฐานภาษี ประกอบกับ เมื่อศึกษาแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรแล้วพบว่า ข้อหาหรือของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงินอุดหนุนยังคงมีอยู่น้อย และไม่ชัดเจนเพียงพอที่จะสามารถนำมาเป็นหลักในการวินิจฉัยได้ว่าเงินอุดหนุนที่ผู้ประกอบการได้รับต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อย่างไรก็ตาม ซึ่งจากแนวทางปัญหาความไม่ชัดเจนแน่นอนของบทบัญญัติ และการตีความของกรมสรรพากรที่ยังไม่ชัดเจนดังกล่าว ก่อให้เกิดปัญหาความเป็นกลาง และธรรม

ผู้เขียนจึงได้ทำการศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงินอุดหนุนจากสหภาพยุโรป และการจัดเก็บภาษีสินค้า และบริการจากการให้เงินอุดหนุนของประเทศแคนาดา และประเทศออสเตรเลีย ซึ่งพบว่าในต่างประเทศมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการที่รัฐให้เงินอุดหนุนเพื่อเป็นค่าตอบแทนจากการขายสินค้า หรือให้บริการทั้งสิ้น

โดยเฉพาะในสหภาพยุโรปได้มีการบัญญัติไว้อย่างชัดเจนในบทบัญญัติมาตรา 73 แห่ง the EC VAT Directive ได้กำหนดถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนไว้อย่างเฉพาะเจาะจงว่า นอกจากประโยชน์ตอบแทนที่ผู้ขายหรือผู้ให้บริการได้รับจากการขายสินค้า หรือให้บริการเพื่อเป็นการตอบแทนผู้ซื้อ หรือบุคคลที่สามแล้ว the EC VAT Directive ยังกำหนดไว้อย่างเฉพาะเจาะจงว่า ค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องรวมถึงเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรง (direct link) ต่อราคาของสินค้า หรือบริการด้วย

สำหรับเหตุผลที่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน เนื่องจาก ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค ดังนั้น ผู้บริโภคแต่ละคนควรต้องจ่ายภาษีตามระดับการบริโภคของเขา หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มควรจะมีความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างปริมาณของการบริโภคกับภาระภาษีที่เกิดขึ้น แต่การที่รัฐให้เงินอุดหนุนเป็นการที่รัฐให้ความช่วยเหลือทางการเงินแก่ผู้ประกอบการเพื่อสนับสนุนการขายสินค้า หรือการให้บริการบางประการ เพื่อผู้บริโภคบางกลุ่ม ส่งผลให้

ผู้บริโภครสามารถซื้อสินค้า หรือบริการที่ได้รับการอุดหนุนจากรัฐบาลได้ในราคาที่ถูกลงกว่าระดับการบริโภคที่ได้บริโภค หรือในบางกรณีผู้บริโภครอาจได้รับสินค้า หรือบริการนั้นโดยไม่เสียค่าตอบแทน ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นกลางจึงต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนด้วย เนื่องจากเงินอุดหนุนเป็นค่าตอบแทนสำหรับสินค้าหรือบริการที่รัฐจ่ายให้แก่ผู้ประกอบการนอกเหนือไปจากการจ่ายเงินโดยผู้บริโภคร เงินอุดหนุนดังกล่าวจึงเป็นส่วนประกอบของราคาที่ต้องจัดเก็บภาษี ยกตัวอย่างเช่น

- Keeping Newcastle Warm Limited (KNW) มีหน้าที่ให้คำปรึกษาด้านพลังงาน โดยรัฐบาลอังกฤษจะจ่ายเงินให้สำหรับการให้คำปรึกษาแต่ละครั้งเป็นจำนวนสูงสุดถึง 10 ปอนด์การที่รัฐให้เงินอุดหนุนดังกล่าวทำให้ กลุ่มผู้บริโภครที่มาขอรับบริการการให้คำปรึกษาจาก KNW เสียค่าบริการในราคาถูกลงกว่า กลุ่มผู้บริโภครที่ใช้บริการการให้คำปรึกษาจากองค์กรหรือหน่วยงานอื่น สูงสุดถึง 10 ปอนด์ เพราะฉะนั้นเพื่อให้เกิดความเป็นกลางและความเป็นธรรมต่อผู้บริโภครกลุ่มอื่น การให้เงินอุดหนุนดังกล่าวจึงต้องนำมาคำนวณรวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย¹

- จังหวัด Alberta ได้จัดโปรแกรมในการให้ความช่วยเหลือแก่ผู้บริโภครเกี่ยวกับราคาสินค้าพลังงานที่สูงขึ้น ผู้ขายไฟฟ้า และแก๊สธรรมชาติได้รับเงินจำนวนหนึ่งจากจังหวัดเป็นเงินคืน ตามที่ได้มีการระบุไว้ในใบแจ้งค่าบริการที่ได้มีการขายไฟฟ้า และแก๊สต่อผู้บริโภคร ส่งผลให้ผู้บริโภครในจังหวัด Alberta จ่ายค่าไฟฟ้า และแก๊สธรรมชาติ ถูกกว่าผู้บริโภครที่อยู่ในจังหวัดอื่น แต่อย่างไรก็ตาม ในกรณีนี้ศาลภาษีแห่งประเทศแคนาดาได้ตัดสินให้ผู้บริโภครต้องเสียภาษีสินค้าและบริการโดยคำนวณจากจำนวนค่าไฟฟ้าที่ใช้จริงก่อนหักเงินคืนที่ได้รับจากโปรแกรมการให้ความช่วยเหลือของจังหวัด Alberta โดยศาลได้ให้เหตุผลว่า ผู้รับสินค้า หรือบริการที่ต้องเสียภาษีสินค้า และบริการในประเทศแคนาดาทุกรายต้องเสียภาษี โดยคำนวณจาก 7% ของมูลค่าของประโยชน์ตอบแทนสำหรับสินค้า หรือบริการ ที่ ซึ่งเป็นจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษี ไม่ใช่คำนวณจากจำนวนที่ได้เสียไปจริง (ค่าไฟฟ้า หักออกด้วยเงินคืนที่ได้รับจากโปรแกรมการให้

¹ คดี Keeping Newcastle Warm Limited v Commissioners of Customs & Excise Case C-353/00

ความช่วยเหลือของจังหวัด Alberta) เนื่องจากภาษีบริโภคต้องคำนวณจากระดับการบริโภคที่เกิดขึ้นจริง² ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและความเป็นกลางทางภาษี ต่อผู้บริโภคไฟฟ้าในจังหวัดอื่น

แต่อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีในประเทศแคนาดา กรมสรรพากรของประเทศแคนาดาได้วางแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากเงินอุดหนุนไว้ว่า ในกรณีที่รัฐได้ให้เงินอุดหนุนโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์สาธารณะ เงินอุดหนุนดังกล่าวไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษี

โดยกรมสรรพากรได้ให้นิยามคำว่า ประโยชน์สาธารณะว่า หมายถึง ประโยชน์ที่เป็นประโยชน์ต่อประชาชนโดยทั่วไป (general public) โดยการจ่ายเงินโอนโดยรัฐบาลหลายประการ และการให้บริการของหน่วยรัฐ (Public service bodies) จัดอยู่ในประเภทนี้ ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่เทศบาล จัดหาเงินทุนให้แก่องค์กรที่ไม่แสวงหาผลกำไร (non-profit organization) เพื่อช่วยเหลือในการพัฒนาสวนดอกไม้หอมสำหรับคนตาบอด จะเห็นได้ว่าแม้มีการให้บริการเกิดขึ้น แต่เป็นการจ่ายเงินเพื่อประโยชน์สาธารณะ และเทศบาลไม่ใช่ผู้รับประโยชน์โดยตรง ดังนั้น การจ่ายเงินดังกล่าวไม่ถูกพิจารณาว่าเป็นค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษี โดยกรมสรรพากรให้เหตุผลว่าเนื่องจากการให้เงินอุดหนุนโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์สาธารณะนั้น ผู้ให้เงินอุดหนุนไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนโดยตรงจากการขายสินค้า หรือให้บริการดังกล่าว และเป็นการจ่ายเงินโดยมีวัตถุประสงค์สาธารณะ คือประชาชนทั่วไปได้รับประโยชน์จากการให้เงินอุดหนุนนั้น ดังนั้น การให้เงินอุดหนุนในลักษณะดังกล่าวจึงไม่ต้องเสียภาษี

ดังนั้น จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนในสหภาพยุโรป และการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากประเทศแคนาดา และประเทศออสเตรเลีย สรุปได้ว่า เงินอุดหนุนต้องรวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม หากเงินอุดหนุนเป็นค่าตอบแทนสำหรับการขายสินค้า หรือให้บริการที่ผู้ประกอบการได้จัดทำขึ้น แต่อย่างไรก็ตามหากเป็นการจ่ายเงินอุดหนุนเพื่อให้เกิดการผลิตสินค้า หรือการให้บริการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์สาธารณะ ในกรณีนี้จะไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงินอุดหนุนดังกล่าว

² คดี Broadwalk Equities INC. and Her Majesty The Queen 2013 FCA 140

ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าในประเทศไทยควรนำแนวทางจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน จากต่างประเทศ มาประกอบการพิจารณาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้เงินอุดหนุนเพื่อให้เกิด ความชัดเจนแน่นอน และมีความเป็นกลาง เป็นธรรม

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาที่เกิดขึ้นตามที่ได้ศึกษาในบทที่ 5 จะเห็นได้ว่าการที่ประเทศไทยขาดหลักเกณฑ์ใน การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนที่ชัดเจนแน่นอน ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาความเป็นกลาง และ ความเป็นธรรมทางภาระภาษี ดังนั้น จากการศึกษาที่ได้ศึกษา หลักกฎหมาย และแนวคำพิพากษา เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของศาลแห่งสหภาพยุโรป ตลอดจนแนวทางในการจัดเก็บภาษีสินค้า และบริการจากการอุดหนุนจากประเทศแคนาดา และประเทศออสเตรเลียแล้ว ผู้เขียนจึงขอเสนอให้มี การกำหนดนิยามของคำว่าเงินอุดหนุน แนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน และแนวทาง การตีความมาตรา 79 วรรค 3 อนุมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้ ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจกเงินอุดหนุนความชัดเจนแน่นอน และมีความเป็นกลาง และเป็นธรรมต่อไป

6.2.1. คำนิยามของเงินอุดหนุน

ในการกำหนดแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน จำเป็นต้องทราบ ถึงความหมายของเงินอุดหนุนก่อน เพื่อที่จะได้เข้าใจแนวทางในการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจาก เงินอุดหนุน ตลอดจนเหตุผลในการจัดเก็บ หรือไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน

ในสหภาพยุโรป the EC VAT Directive มีการกำหนดเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการอุดหนุนไว้อย่างชัดเจนว่า ค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องรวมถึงเงินอุดหนุนที่มี ความเชื่อมโยงโดยตรง (direct link) ต่อราคาของสินค้า หรือบริการด้วย อย่างไรก็ตาม ไม่มีการกำหนด นิยามของคำว่าเงินอุดหนุนเอาไว้ใน the EC VAT Directive แต่ศาลแห่งสหภาพยุโรปก็ได้กำหนด ความหมายของเงินอุดหนุนไว้ในคำพิพากษาของ STEENKOLENMIJNEN v HIGH AUTHORITY (case 30/59) ซึ่งเป็นการตัดสินเกี่ยวกับการให้การอุดหนุนโดยรัฐซึ่งทำให้เกิดความไม่สอดคล้องของตลาดถ่าน หิน และเหล็ก แห่งสหภาพยุโรป ซึ่งขัดต่อสนธิสัญญา Treaty establishing the European Coal and Steel Community ไว้ดังนี้

“เงินอุดหนุน คือ การจ่ายในรูปแบบของเงินสด หรือสิ่งของโดยรัฐ ที่ทำขึ้นเพื่อสนับสนุนการกระทำบางประการ โดยเป็นประโยชน์ตอบแทนที่นอกเหนือไปจากการจ่ายเงินโดยผู้ซื้อ หรือผู้บริโภคสำหรับสินค้าหรือบริการซึ่งได้ทำขึ้น”³

นอกจากนี้ก็ยังมึนักวิชาการ René van der Paardt (professor consumption taxes at the Faculty of Economics of the Erasmus University) ได้ให้คำนิยามของคำว่า

“เงินอุดหนุน ว่าหมายถึง รายจ่ายของรัฐบาลที่ทำขึ้นเพื่อประโยชน์สาธารณะ ซึ่งการให้เงินอุดหนุนดังกล่าวมีความสัมพันธ์ต่อกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจงของหน่วยงาน หรือองค์กรที่ได้รับเงินอุดหนุน และอยู่ภายใต้เงื่อนไขของสาธารณะ”⁴

ส่วนในประเทศแคนาดา และประเทศออสเตรเลีย ไม่ได้มีการกำหนดนิยามของคำว่าเงินอุดหนุนไว้เป็นกรณีพิเศษ โดยประเทศแคนาดาอธิบายว่าเงินอุดหนุนเป็นหนึ่งในรูปแบบของการจ่ายเงินโอนโดยรัฐ ส่วนประเทศออสเตรเลียได้อธิบายคำว่าเงินอุดหนุน ว่าเป็นการจ่ายเงินที่ทำขึ้นเพื่อสนับสนุน หรือให้ความช่วยเหลือต่อผู้รับเงิน หรือเป็นการจ่ายเงินที่ทำขึ้นเพื่อสนับสนุนหรือให้ความช่วยเหลือตามนโยบายที่กำหนดโดยรัฐบาล และตามที่กฎหมายบัญญัติไว้

แต่จากการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากเงินอุดหนุนพบว่า ทั้งสองประเทศให้แนวทางการวินิจฉัยการจัดเก็บภาษี โดยพิจารณาเพียงว่าหากการให้เงินอุดหนุนเป็นการที่รัฐจ่ายเพื่อเป็นค่าตอบแทนจากการขายสินค้า หรือให้บริการของผู้รับเงินอุดหนุน เงินอุดหนุนดังกล่าวก็จะเป็นค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษีด้วย

สำหรับประเทศไทย พบว่าในประมวลรัษฎากรไม่มีการนิยามความหมายของคำว่าเงินอุดหนุนไว้ รวมถึงเมื่อพิจารณาคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรก็พบว่าไม่มีการอธิบายถึงความหมาย และขอบเขตของเงินอุดหนุนไว้เช่นกัน

³ Ben Terra and Julie Kajus, A Guide to the European Vat Directives Introduction to European Vat 2011 Volume 1, (The Netherlands : IBFD , 2011), p.708

⁴ Arendonk H. Van, Jansen Sjaak and Paardt R. Van Der, Vat in an EU and International Perspective, IBFD , 2011

อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาพบว่า ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การบัญชีสำหรับการอุดหนุนจากรัฐบาล และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาลได้ กำหนดนิยามที่เกี่ยวข้องกับการให้เงินอุดหนุนไว้ ดังนี้

“เงินอุดหนุนจากรัฐบาล หมายถึง ความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปของการโอนทรัพย์สินให้แก่งานกิจการเพื่อแลกเปลี่ยนกับการที่กิจการต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของกิจการ ทั้งที่ได้ปฏิบัติแล้ว ในอดีตและที่จะปฏิบัติในอนาคต เงินอุดหนุนจากรัฐบาลไม่รวมถึงความช่วยเหลือจากรัฐบาลที่ไม่สามารถกำหนดมูลค่าได้อย่างสมเหตุสมผล และรายการค้าที่ทำกับรัฐบาลซึ่งไม่สามารถแยกจากรายการค้าตามปกติของกิจการ”

ทั้งนี้ ร่างมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว ได้อธิบายด้วยว่า เงินอุดหนุนรวมถึงการโอนสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินด้วย โดยกิจการจะต้องประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน เพื่อบันทึกเงินอุดหนุนตามมูลค่ายุติธรรมที่ประเมินได้

จากการศึกษามาตรฐานการบัญชีฯ ดังกล่าว เงินอุดหนุนโดยรัฐบาล คือการที่รัฐบาลให้ความช่วยเหลือแก่งานกิจการเพื่อแลกเปลี่ยนกับการที่กิจการต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของกิจการ เพื่อตอบสนองนโยบายของรัฐบางประการ ซึ่งเป็นการให้เฉพาะเจาะจง และการให้เงินอุดหนุนต้องเป็นสิ่งที่สามารถกำหนดมูลค่าได้อย่างสมเหตุสมผล ทั้งนี้ เงินอุดหนุนรวมถึงการโอนสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินด้วย โดยในการคิดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน จะต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์จากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นจากค่านियมดังกล่าวจะเห็นได้ว่าความหมายของเงินอุดหนุนโดยรัฐบาล มีความหมายสอดคล้องและเป็นไปในทางเดียวกันกับความหมายของเงินอุดหนุนในต่างประเทศ

แต่อย่างไรก็ตาม จากคำนิยามข้างต้นจะเห็นว่าคำว่า การอุดหนุน หรือเงินอุดหนุนมีความหมายที่กว้างและมีการกำหนดนิยามที่หลากหลายขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการใช้ เมื่อพิจารณาแล้วผู้เขียนเห็นว่าคำนิยามของคำว่า การอุดหนุน ที่ศาลแห่งสหภาพยุโรปได้นิยามไว้ในคำพิพากษาของ STEENKOLENMIJNEN v HIGH AUTHORITY (case 30/59) มีความชัดเจน และมีความเหมาะสมกับการนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมากที่สุด เพราะเป็นการนิยามคำว่า เงินอุดหนุนในมุมมองของการบริโภค จึงเห็นว่าควรนำนิยามดังกล่าวมาใช้ในการพิจารณาความหมายของคำว่า เงินอุดหนุน ตามมาตรา 79 วรรค 3 อนุมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร

6.2.2 แนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน

จากคำนิยามของเงินอุดหนุนข้างต้น จะเห็นว่าแม้ว่าการให้เงินอุดหนุน จะมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการให้การช่วยเหลือ หรือสนับสนุนแก่ผู้รับเงิน แต่อย่างไรก็ตาม การให้เงินอุดหนุน บางกรณี ก็อาจเป็นกรณีที่รัฐให้เงินอุดหนุนโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นค่าตอบแทนที่ผู้รับเงินอุดหนุน ทำการขายสินค้า หรือให้บริการ แก่รัฐผู้ให้เงินอุดหนุนเอง หรือบุคคลที่สามที่เฉพาะเจาะจง เช่น ประชาชนกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง หรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะ ซึ่งเข้าข่ายเป็นค่าตอบแทนที่จะต้องนำมา รวมเป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในการพิจารณาว่าเงินอุดหนุนที่รัฐให้เป็นค่าตอบแทนของสินค้าหรือบริการที่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ผู้เขียนขอเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยแบ่งตามประเภทเงินอุดหนุน เป็นดังนี้

6.2.2.1 เงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับราคาสินค้า หรือบริการ (subsidies link to prices)

เงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับราคาสินค้า หรือบริการ หมายถึง การจ่ายในรูปแบบของเงินสด หรือรูปแบบอื่นโดยรัฐ เพื่อสนับสนุนการกระทำบางประการ ซึ่งการจ่ายเงิน อุดหนุนเป็นค่าตอบแทนที่รัฐจ่ายให้แก่ผู้ประกอบการสำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับการอุดหนุน นอกเหนือไปจากการจ่ายเงินโดยผู้บริโภค

องค์ประกอบของเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงต่อราคา มี 3 องค์ประกอบ ดังนี้

(1) การให้เงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงต่อราคาจะประกอบด้วย คู่สัญญา 3 ฝ่าย ได้แก่

- ผู้ให้เงินอุดหนุน คือ รัฐ หน่วยงานของรัฐ ผู้ซึ่งให้เงินอุดหนุนแก่ผู้ประกอบการ เพื่อให้ผู้ประกอบการจัดหาสินค้า หรือบริการบางอย่างที่เฉพาะเจาะจงให้แก่ผู้บริโภค ในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด

- ผู้ประกอบการที่ได้รับเงินอุดหนุน คือ ผู้ประกอบการซึ่งมีหน้าที่ในการจัดหาสินค้า หรือบริการที่เฉพาะเจาะจงให้แก่ผู้บริโภค

- ผู้บริโภค คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากการซื้อสินค้า หรือบริการจากผู้ประกอบการที่ได้รับเงินอุดหนุน ในราคาที่ต่ำกว่าตลาด หรือบางกรณีอาจได้รับสินค้า หรือบริการโดยไม่เสียค่าตอบแทนใด ๆ ก็ได้

(2) ผู้ให้เงินอุดหนุน และผู้ประกอบการที่ได้รับเงินอุดหนุนจะต้องมีนิติสัมพันธ์ระหว่างกัน กล่าวคือ นิติกรรมที่เกิดขึ้นต้องมีลักษณะเป็นสัญญาต่างตอบแทน และมีผลผูกพันตามกฎหมาย กล่าวคือผู้รับเงินอุดหนุนมีหน้าที่ต้องจัดหาสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้บริโภค เพื่อตอบแทนการให้เงินอุดหนุน และผู้ให้เงินอุดหนุนจะต้องมีหน้าที่จ่ายเงินอุดหนุนให้แก่ผู้รับเงินอุดหนุน เพื่อเป็นค่าตอบแทนสำหรับการจัดหาสินค้า หรือบริการโดยไม่คิดเงินจากผู้บริโภค หรือเป็นการคิดเงินค่าสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้บริโภคในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด ทั้งนี้ การจ่ายเงินอุดหนุนต้องเป็นการจ่ายเงินที่มีความเฉพาะเจาะจง เพื่อให้ผู้ประกอบการที่ได้รับเงินอุดหนุนจัดหาสินค้าหรือบริการเกิดขึ้นอย่างเฉพาะเจาะจงเพื่อเป็นการตอบแทนการจ่ายเงินดังกล่าว

ในการพิจารณานิติสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นสำหรับการจ่ายเงินอุดหนุน กรมสรรพากร หรือศาลอาจพิจารณาได้จากหลักฐานที่ปรากฏในการจ่ายเงิน ต่างๆ ดังนี้

- ข้อตกลงระหว่างคู่สัญญา
- พฤติกรรมของคู่สัญญา
- วัตถุประสงค์ หรือนโยบายของผู้ให้
- กฎหมาย หรือข้อบังคับที่การจ่ายเงินได้ทำขึ้นภายใต้กฎหมาย

นั้น

- เอกสารการจ่ายเงิน รายงาน และเอกสารการเงิน เป็นต้น

(3) ผู้บริโภค ต้องได้รับประโยชน์จากการที่รัฐ หรือ หน่วยงานของรัฐจ่ายเงินอุดหนุนแก่ผู้ประกอบการที่ได้รับเงินอุดหนุน โดยต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าราคาที่ผู้บริโภคต้องจ่ายให้แก่ผู้ประกอบการที่ได้รับเงินอุดหนุน ถูกกำหนดในทางที่ลดลงตามเงินอุดหนุนที่ได้รับ แต่ทั้งนี้ ไม่จำเป็นว่า

เงินอุดหนุนต้องทำให้มีความสอดคล้องอย่างชัดเจนต่อการลดลงของราคาสินค้าหรือบริการ เพียงแต่มีความสัมพันธ์ในอัตราส่วนที่คงที่ระหว่างราคาที่ลดลงและเงินอุดหนุนก็พอแล้ว โดยอาจเปรียบเทียบกับราคาสินค้า หรือบริการในตลาดที่ไม่ได้รับเงินอุดหนุน (หรืออาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า เงินอุดหนุนต้องเป็นส่วนประกอบของราคาสินค้าหรือบริการที่ถูกกำหนดขึ้น)

หากพิจารณาแล้วเห็นว่า การจ่ายเงินอุดหนุนดังกล่าวมีองค์ประกอบครบ 3 ประการตามที่กล่าวมาข้างต้น เงินอุดหนุนนั้น เป็นเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงต่อราคา ซึ่งเป็นค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกล่าวคือ ต้องคิดภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนที่ได้รับจากรัฐ และค่าตอบแทนที่ได้รับจากผู้บริโภคด้วย

อนึ่ง การให้เงินอุดหนุนที่เป็นเงินอุดหนุนที่มักมีความเชื่อมโยงโดยตรงกับราคาของสินค้าหรือบริการ ได้แก่ เงินอุดหนุนด้านราคา (Price Subsidies) และเงินอุดหนุนเพื่อการเกษตรกรรม (Agricultural subsidies) เป็นต้น ทั้งนี้ การจ่ายเงินอุดหนุนจะเป็นเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงต่อราคาหรือไม่ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงของการจ่ายเงินอุดหนุนในแต่ละกรณี

6.2.2.2 เงินอุดหนุนที่ให้เพื่อเป็นทุนในการดำเนินงาน (Subsidies for the general functioning of the operator / Operating Subsidies)

เงินอุดหนุนที่ให้เพื่อเป็นทุนในการดำเนินงาน คือ การที่รัฐให้เงินอุดหนุนแก่องค์กรบางองค์กร หรือกิจการบางกิจการเพื่อใช้เป็นทุนในการดำเนินการ โดยผู้รับเงินอุดหนุนไม่ได้มีหน้าที่ต้องทำการจัดหาสินค้า หรือบริการใดๆ เพื่อเป็นการตอบแทนการให้เงินอุดหนุนนั้น กล่าวคือเป็นการให้เพื่อให้ครอบคลุมค่าใช้จ่ายโดยทั่วไปขององค์กร ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้รับสินค้า หรือบริการที่เฉพาะเจาะจง และการให้เงินอุดหนุนดังกล่าวจะไม่มี ความเชื่อมโยงโดยตรงกับราคาของสินค้า หรือบริการ

ในการวินิจฉัยเงินอุดหนุนประเภทนี้ องค์กรผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอาจตรวจสอบวัตถุประสงค์ของการให้เงินจาก ข้อตกลงในการให้เงินอุดหนุน พฤติกรรมของคู่สัญญา วัตถุประสงค์ หรือนโยบายของรัฐในการให้เงินอุดหนุน กฎหมาย หรือข้อบังคับที่ การจ่ายเงินได้ทำขึ้นภายใต้กฎหมายนั้น เอกสารการจ่ายเงิน รายงาน และเอกสารการใช้เงินอุดหนุน เป็นต้น เพื่อใช้ในการวิเคราะห์วัตถุประสงค์ของการให้เงินอุดหนุนดังกล่าว ว่ามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้รับสินค้า

หรือบริการใด ๆ เป็นการตอบแทนหรือไม่ และหากตรวจสอบแล้วพบว่าเป็นการให้เงินอุดหนุนเพื่อใช้ในการดำเนินการทั่วไปของกิจการ ไม่ได้เป็นการให้เงินอุดหนุนเพื่อเป็นค่าตอบแทนของสินค้า หรือบริการ และผู้รับเงินอุดหนุนไม่ได้มีหน้าที่ในการขายสินค้า หรือให้บริการใดๆ เพื่อตอบแทนการให้เงินอุดหนุนนั้น จึงไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างการให้เงินอุดหนุนและการขายสินค้า หรือให้บริการ ดังนั้น การให้เงินอุดหนุนดังกล่าว จึงไม่ต้องนำมาคำนวณรวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

อนึ่ง การให้เงินอุดหนุนที่เป็นการให้เพื่อใช้ในการดำเนินการทั่วไปของกิจการ ผู้ให้เงินอุดหนุนมักมีข้อกำหนดให้ผู้ประกอบการที่ได้รับเงินอุดหนุนกระทำการบางประการเพื่อเป็นกลไกในการแสดงความรับผิดชอบ (Accountability Mechanisms) ในการใช้เงินอุดหนุน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการตรวจสอบว่าผู้รับเงินมีการใช้เงินอุดหนุนตามวัตถุประสงค์ของผู้ให้เงินอุดหนุนหรือไม่ เช่น ข้อกำหนดให้ผู้รับเงินอุดหนุนต้องจัดทำรายงานการใช้จ่ายเงินอุดหนุน หรือการกำหนดให้ผู้รับเงินอุดหนุนคืนเงินอุดหนุนเมื่อมีการปฏิบัติผิดสัญญาการให้เงินอุดหนุน เป็นต้น ซึ่งการกระทำดังกล่าวอาจเข้าข่ายเป็นการให้บริการ เนื่องจากคำนิยามของคำดังกล่าวมีความหมายโดยกว้าง แต่อย่างไรก็ตาม หากพิสูจน์ได้ว่าการกระทำของผู้รับเงินอุดหนุนเป็นเพียงกลไกความรับผิดชอบต่อผู้ให้เงินอุดหนุนสามารถตรวจสอบการใช้จ่ายเงินอุดหนุนเท่านั้น และ มูลค่าการตลาด (Market Value) ของการกระทำเหล่านี้ เป็นสิ่งที่เล็กน้อยเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนเงินอุดหนุนที่ได้ให้ไป การกระทำเพื่อเป็นกลไกการรับผิดชอบของผู้รับเงินอุดหนุนดังกล่าวก็จะไม่ถูกพิจารณาว่าเป็นการให้บริการ และเงินอุดหนุนที่ให้ก็ไม่ใช่ค่าตอบแทนสำหรับการกระทำดังกล่าวนั้น กรณีนี้จึงไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵

ตัวอย่าง การให้เงินอุดหนุนที่เป็นการให้เพื่อเป็นทุนในการดำเนินงาน ได้แก่ เงินอุดหนุนการขาดดุล หรือ เงินอุดหนุนที่เป็นทุน (Deficit or budget subsidies) และ เงินอุดหนุนเพื่อกระตุ้นกิจกรรม (Subsidies to stimulate activities)

⁵ Canada Revenue Agency , “ B-067 Goods and Services Tax Treatment of Grant and Subsidies (TIB), ” Accessed May 5, 2016 , <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gm/b-067/README.html>

6.2.2.3 เงินอุดหนุนปลอม (Pseudo subsidies)

การให้เงินอุดหนุนปลอม คือ การจ่ายเงินโดยรัฐภายใต้ชื่อ เงินอุดหนุน แต่แท้จริงแล้วเป็นการจ่ายเงินโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค กล่าวคือ เป็นการใช้จ่ายเพื่อเป็นการซื้อสินค้า และบริการของรัฐบาล (Government purchase of good and services) โดยสินค้าหรือบริการดังกล่าวจะถูกใช้หรือถูกบริโภคโดยองค์กรของรัฐ ในกรณีนี้การจ่ายเงินอุดหนุนดังกล่าวต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะเป็นการให้เงินอุดหนุนเพื่อเป็นค่าตอบแทนสำหรับการขายสินค้า หรือให้บริการ และการจัดหาสินค้า หรือบริการที่ผู้รับเงินอุดหนุนทำขึ้นมีความสัมพันธ์โดยตรงกับการจ่ายเงินอุดหนุน นั้น

โดยแนวทางในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนในลักษณะนี้จะต้องพิจารณาว่าการขายสินค้า หรือให้บริการ มีความสัมพันธ์กับการจ่ายเงินอุดหนุนนั้นหรือไม่ หากขาดองค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่ง หรือเป็นการได้รับเงินอุดหนุนโดยมิได้เป็นผลมาจากการขายสินค้า หรือให้บริการ เงินอุดหนุนดังกล่าวก็ไม่ใช่ค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

การจ่ายเงินอุดหนุนที่เป็นการให้เงินอุดหนุนปลอมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่

- การจ่ายเงินอุดหนุนเพื่อเป็นการจัดซื้อจัดจ้าง (Contracted out) กล่าวคือ เป็นการที่องค์กรของรัฐจ่ายเงินเพื่อให้รัฐได้รับกรรมสิทธิ์ในสินค้า หรือได้รับการบริการ
- การที่รัฐจ่ายเงินอุดหนุนเพื่อให้มหาวิทยาลัย หรือหน่วยงานใดๆ ทำการบริการในการจัดหาข้อมูล หรือทำงานวิจัย โดยที่รัฐได้สิทธิในการเข้าใช้ข้อมูลนั้น หรือเป็นการจ่ายเงินเพื่อให้ได้รับลิขสิทธิ์ในงานวิจัย
- การที่รัฐบาลจ่ายเงินอุดหนุนเพื่อเป็นการสนับสนุนทางการเงินเพื่อเป็น sponsorship และเพื่อที่จะเป็นการตอบแทนการจ่ายเงินที่เป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงิน ผู้รับเงินจะต้องทำการโปรโมทธุรกิจของผู้จ่ายเงิน โดยใช้วัตถุ โปรแกรม หรือ ชุดเครื่องแบบ หรือโฆษณาธุรกิจในงานอีเวนต์ หรือในสื่อต่างๆ การให้เงินอุดหนุนดังกล่าวจึงมีความเชื่อมโยงเพียงพอกับการให้บริการในการโปรโมท หรือการโฆษณา

จากการแบ่งประเภทของเงินอุดหนุน จะเห็นได้ว่า เงินอุดหนุน 2 ประเภทแรกเป็นการให้เงินอุดหนุนโดยรัฐ ที่อยู่ในของเขตความหมายของคำว่าเงินอุดหนุน เนื่องจากเป็นการให้เงินอุดหนุน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการให้ความช่วยเหลือทางการเงินแก่ผู้รับเงินอุดหนุน หรือบุคคลที่ 3 อันได้แก่ ผู้บริโภคกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งที่รัฐต้องการสนับสนุน เพื่อตอบสนองต่อนโยบายของรัฐบางประการ ซึ่งหากการให้เงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงกับการขายสินค้า หรือบริการ กล่าวคือเป็นเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับราคาสินค้า หรือบริการ (เงินอุดหนุนประเภทแรก) การให้เงินอุดหนุนดังกล่าวก็จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเป็นการใช้จ่ายเงินเพื่อการบริโภค และเงินอุดหนุนดังกล่าวเป็นส่วนประกอบของค่าตอบแทนจากการขายสินค้าหรือบริการ จึงต้องมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม และความเป็นกลางทางภาษีระหว่างสินค้าและบริการที่ได้รับเงินอุดหนุน และสินค้า หรือบริการที่ไม่ได้รับเงินอุดหนุน แม้ว่าวัตถุประสงค์ของการให้เงินอุดหนุนดังกล่าวจะเป็นการให้เพื่อให้ความช่วยเหลือแก่ผู้รับเงิน หรือบุคคลที่สามที่เป็นผู้บริโภค

แต่เงินอุดหนุนประเภทที่สาม ไม่ใช่การจ่ายเงินที่เป็นเงินอุดหนุนตามคำนิยามตามหัวข้อ 6.2.1 แต่เป็นการที่รัฐใช้จ่ายเพื่อเป็นการซื้อสินค้า และบริการ (Government purchase of good and services) เพื่อการบริโภคของหน่วยงานของรัฐ ภายใต้ชื่อเงินอุดหนุนเท่านั้น ซึ่งต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนดังกล่าวเนื่องจากเป็นค่าตอบแทนสำหรับการขายสินค้า หรือให้บริการ

6.2.3 แนวทางการตีความมาตรา 79 วรรค 3 อนุมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร

ปัญหาว่าเงินอุดหนุนที่รวมเป็นฐานภาษี กับเงินอุดหนุนที่ไม่ต้องรวมเป็นฐานภาษี แบ่งแยกกันอย่างไรนั้น จากการแบ่งประเภทในข้อ 6.2.2 ผู้เขียนขอสรุปว่า เงินอุดหนุนที่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 ได้แก่ เงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับราคาสินค้า หรือบริการ (subsidies link to prices) และเงินอุดหนุนปลอม (Pseudo subsidies) ส่วนเงินอุดหนุนที่เป็นเงินอุดหนุนที่ให้เพื่อเป็นทุนในการดำเนินงาน (Subsidies for the general functioning of the operator / Operating Subsidies) ไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเงินอุดหนุนที่ผู้ประกอบการได้รับมิได้เป็นผลมาจากการที่ผู้รับเงินอุดหนุนได้ทำการขายสินค้า หรือให้บริการ จึงไม่ใช่ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม และเมื่อพิจารณาความหมายของฐานภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 วรรค 1 และวรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว พบว่าความหมายของฐานภาษีมูลค่าเพิ่มมีความหมายครอบคลุมถึง

เงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับราคาสินค้า หรือบริการ (subsidies link to prices) และเงินอุดหนุนปลอม (Pseudo subsidies) ที่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีความสอดคล้องกับหลักการการเรื่องประโยชน์ตอบแทน (Consideration) และความสัมพันธ์โดยตรง (Direct Link) ระหว่างประโยชน์ตอบแทนที่ได้รับ และการจัดหาสินค้า หรือบริการ อันเป็นหลักการสากลแล้ว ดังนั้นจึงไม่มีความจำเป็นต้องปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา 79 วรรค 1 และวรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากรอีก เพียงแต่ควรต้องพัฒนาการตีความในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนให้มีความชัดเจนแน่นอน และสอดคล้องกับหลักสากลเท่านั้น โดยในกรณีนี้เพื่อความชัดเจนแน่นอนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุน ผู้เขียนขอเสนอว่า กรมสรรพากรอาจออกคำสั่งประเภท ป. เพื่อเป็นแนวทางกับเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน เพื่อให้ได้นำแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนตามที่เสนอไปใช้เพื่อพิจารณาในการจัดเก็บภาษีต่อไป

ส่วนคำว่า เงินอุดหนุนที่เป็นข้อยกเว้นไม่นำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 วรรค 3 (2) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรโดยมีการกำหนดให้ชัดเจนว่า หมายถึง เงินอุดหนุนที่ให้โดยรัฐโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์สาธารณะ

โดยในที่นี้ ประโยชน์สาธารณะ หมายถึง ประโยชน์ที่เป็นประโยชน์ต่อประชาชนโดยทั่วไป (general public)

สำหรับเหตุผลที่ไม่ควรนำเงินอุดหนุนดังกล่าวมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ แม้ว่าการให้เงินอุดหนุนดังกล่าวจะเป็นค่าตอบแทนที่ก่อให้เกิดการขายสินค้า หรือบริการเกิดขึ้น แต่การให้เงินอุดหนุนดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดการจัดหาสินค้าหรือบริการที่เป็นประโยชน์ต่อประชาชนโดยทั่วไป และไม่ได้เป็นประโยชน์โดยตรงต่อผู้ให้เงินอุดหนุน หรือบุคคลที่สามารถกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเฉพาะเจาะจง ประกอบกับการไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินอุดหนุนดังกล่าวก็ไม่ได้ทำให้เกิดความเป็นกลางต่อผู้บริโภครายอื่น เนื่องจากเป็นการให้เงินอุดหนุนเป็นการให้ประโยชน์แก่ประชาชนโดยทั่วไป ดังนั้น จึงไม่ควรรวมเงินอุดหนุนดังกล่าวเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตัวอย่างเงินอุดหนุนที่ให้โดยรัฐ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์สาธารณะ ที่ไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 วรรค 3 อนุมาตรา 2 ได้แก่

กรณีการให้เงินชดเชยโดยกองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงเพื่อตรึงราคาน้ำมันให้มีราคาต่ำกว่า

ราคาตลาด

การที่คำสั่ง นายกรัฐมนตรีที่ 2/2546ฯ กำหนดให้กองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงจ่ายเงินชดเชยแก่ผู้ค้าน้ำมัน เนื่องจากมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ค้าน้ำมันสามารถขายน้ำมันได้ในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดในขณะนั้น

จะเห็นว่าเงินชดเชยดังกล่าวเป็นเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับราคาสินค้าที่เป็นค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจาก

(1) เงินชดเชยเป็นเงินที่รัฐจ่ายให้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดการขายสินค้าที่เฉพาะเจาะจงคือน้ำมัน

(2) กองทุนน้ำมัน ฯ มีหน้าที่ในการจ่ายค่าชดเชย ตามคำสั่งนายกรัฐมนตรีดังกล่าวฯ และเพื่อเป็นการตอบแทนการให้เงินชดเชยนั้น ผู้ค้าน้ำมันมีหน้าที่ในการขายน้ำมันในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดพิสูจน์ได้จาก หากผู้ค้าน้ำมันไม่ได้รับเงินชดเชยดังกล่าว ผู้ค้าน้ำมันย่อมไม่สามารถขายน้ำมันราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดเช่นนั้นได้

(3) ผู้บริโภค ได้รับประโยชน์จากการที่กองทุนน้ำมันจ่ายเงินชดเชยแก่บริษัทค้าน้ำมัน พิสูจน์ได้จากราคาที่ผู้บริโภคน้ำมันจ่ายให้แก่บริษัทค้าน้ำมันที่ได้รับเงินอุดหนุน เป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าเงินชดเชย จะเป็นส่วนประกอบของค่าตอบแทนจากการขายน้ำมัน แต่ค่าชดเชยดังกล่าวเป็นเงินที่รัฐจ่ายให้แก่บริษัทผู้ค้าน้ำมัน โดยมีวัตถุประสงค์ของการจ่ายเงินเพื่อประโยชน์สาธารณะกล่าวคือ รัฐมีความมุ่งหมายที่จะตรึงราคาน้ำมันไม่ให้สูงขึ้นตามตลาดโลก เพื่อประโยชน์ของประชาชนผู้บริโภคน้ำมันทุกคนในประเทศ ไม่ได้เป็นการให้ประโยชน์แก่ผู้ประกอบการ หรือผู้บริโภคกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะ ดังนั้น เงินชดเชยดังกล่าวจึงเป็น เงินอุดหนุนที่ให้โดยรัฐ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์สาธารณะที่ไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

การให้เงินอุดหนุนแก่การประปาตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการให้เงินอุดหนุนบริการสาธารณะของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. ๒๕๕๔

เนื่องจากการให้บริการน้ำประปาเป็นการให้บริการสาธารณะ รัฐจึงต้องการกำหนดให้ราคาของการให้บริการน้ำประปามีราคาต่ำ จึงทำให้การประปาประสบปัญหาขาดทุน รัฐจึงได้มีการจ่ายเงินชดเชยผลขาดทุนให้แก่รัฐวิสาหกิจที่ให้บริการสาธารณะในรูปของเงินงบประมาณ ตามจำนวนส่วนต่างของราคาค่าบริการที่รัฐบาลกำหนดหรือราคาค่าบริการที่รัฐวิสาหกิจกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี กับต้นทุนที่ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายที่ใช้ไปในการผลิตสินค้าหรือให้บริการอื่นที่มีได้เป็นไปเพื่อบริการสาธารณะ และค่าใช้จ่ายอันเกิดจากการบริหารจัดการที่ผิดพลาดหรือไม่มีประสิทธิภาพของรัฐวิสาหกิจ⁶

จะเห็นว่าเงินอุดหนุนดังกล่าวเป็นเงินอุดหนุนที่มีความเชื่อมโยงโดยตรงกับราคา ที่เป็นค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจาก

- (1) เงินอุดหนุนดังกล่าวเป็นเงินที่รัฐจ่ายให้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดการขายสินค้าที่เฉพาะเจาะจงคือน้ำประปา
- (2) รัฐมีหน้าที่ในการจ่ายเงินอุดหนุน ตามตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการให้เงินอุดหนุนบริการสาธารณะของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. ๒๕๕๔ และเพื่อเป็นการตอบแทนการให้เงินอุดหนุนดังกล่าว นั้น การประปามีหน้าที่จัดทำน้ำประปา และขายน้ำประปาในราคาที่รัฐกำหนด
- (3) ผู้บริโภค ได้รับประโยชน์จากการที่รัฐจ่ายเงินอุดหนุน เนื่องจากผู้บริโภค สามารถบริโภคน้ำประปาในราคาต่ำ

⁶สำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ, “การให้เงินอุดหนุนบริการสาธารณะของรัฐวิสาหกิจ” สืบค้นเมื่อวันที่ 5 พฤษภาคม 2559,

แต่เงินอุดหนุนดังกล่าวเป็นการที่รัฐจ่ายให้แก่การประปา โดยมีวัตถุประสงค์ของการจ่ายเงินเพื่อประโยชน์สาธารณะกล่าวคือ เพื่อให้การประปาสามารถจัดจำหน่ายน้ำประปาในราคาที่ต่ำได้ รัฐจึงจำเป็นต้องจ่ายเงินอุดหนุนดังกล่าว ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ของประชาชนทุกคนผู้บริโภคน้ำในประเทศ ไม่ได้เป็นการให้ประโยชน์แก่ผู้บริโภคกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะ ดังนั้น เงินอุดหนุนดังกล่าวจึงเป็นเงินอุดหนุนที่ให้โดยรัฐ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์สาธารณะที่ไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม



บรรณานุกรม

หนังสือ

- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557. กรุงเทพมหานคร : เรือนแก้วการพิมพ์, 2557.
- ไกรยุทธ ชีรตยาศนันท์. ภาษีมูลค่าเพิ่ม : ข้อความคิดและวิจารณ์. พิมพ์ครั้งที่ 1 . กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์, 2535.
- คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เอกสารประกอบการสัมมนา เรื่อง ผลกระทบของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม. กรุงเทพมหานคร : คณะนิติศาสตร์, 2533.
- จิต เศรษฐบุตร์. หลักกฎหมายแพ่งลักษณะ นิติกรรมและสัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2556.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และวาสนา ดวงดารา. การบัญชีภาษีอากร : Tax Accounting. กรุงเทพมหานคร : ทีพีเอ็นเพรส, 2554.
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1. กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์, 2553.
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2. กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์, 2553
- ไพโรจน์ วายุภาพ. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหนี้. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2550.
- รังสรรค์ ณะพรพันธ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : เคล็ดไทย, 2516.
- ศุภลักษณ์ พิณจิวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2547.
- สมชัย ฤชุพันธ์. ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ, 2533.
- สมเดช โรจน์คูรีเสถียร. ประมวลตอบข้อหารือกรมสรรพากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2539-ปัจจุบัน. กรุงเทพมหานคร : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2545.

อาภรณ์ นารอดิลก. คำวินิจฉัยภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากร ข้อ 1-1900. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2539.

อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์. การบัญชีภาษีอากรขั้นสูง. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2555.

อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์. การบัญชีมูลค่าเพิ่มขั้นสูง. กรุงเทพมหานคร : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2556.

อรัญ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. กรุงเทพมหานคร : บริษัท ไทยวิจัย และฝึกอบรม จำกัด, 2548

วิทยานิพนธ์

ก๊ระเกียรติ พระทัย. “กิจกรรมทางเศรษฐกิจ”ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.

ธนพล เลิศวรกุลชัย. “ความรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับกรณีสินค้าสูญหาย.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.

พรฤดี วุฒิปัญญารัตนกุล. “ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการส่งเสริมการขาย.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

รดาภาค อรรถปรีดี. “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อ.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.

วรพงศ์ ทองแก้ว. “ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกิจเกษตรกรรม.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

อวยชัย สุขวงศ์. “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการโอนสิทธิเรียกร้อง”. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548.

ฤทธิภักดิ์ กัลยาณภัทรศิษย์, “การให้ความช่วยเหลือทางเศรษฐกิจโดยรัฐตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

เอกสารงานวิจัย

เดือนเด่น บริรักษ์, กิรติพงศ์ แนวมาลี. “โครงการจัดทำยุทธศาสตร์และแนวทางในการเตรียมความพร้อมของภาคอุตสาหกรรมไทยอันเนื่องมาจากการเจรจา WTO รอบใหม่ที่กรุงโดฮา = The WTO Doha round of trade negotiations : strategic preparation of the Thai industrial sector.” รายงานฉบับสมบูรณ์ กรุงเทพฯ: สำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม. 2547.

สุมาลี สถิตชัยเจริญ และคณะผู้รับมอบหมายให้ทำการวิจัย. “โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้และเศรษฐกิจของประเทศไทย”. สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2550.

สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ(ผู้รับมอบหมายให้ทำการวิจัย). “การยกเว้นและจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับธุรกิจน้ำมันปาล์ม”. สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เสนอต่อบริษัทชุมพรอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน), 2550.

เอกสารอื่น ๆ

เพชรรัตน์ ศุภนิมิตกุลกิจ. “กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในยุโรป.” เอกสารประกอบการสอนวิชา ภาษีเพื่อการบริโภคที่มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปี 2555 (อัดสำเนา).

สุเมธ ศิริคุณโชติ “ภาษีการบริโภค”เอกสารประกอบการสอนวิชา ภาษีเพื่อการบริโภคที่มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปี 2555 (อัดสำเนา).

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

จักรินทร์ โกมลศิริ ,นิรัตน์ ทรัพย์ทวีธรรม และ กิรติ รัชโน “มาตรการตอบโต้การอุดหนุนกับการส่งออก.” <http://www.dft.go.th/>, 5 เมษายน 2559.

โชติวุฒิ อินันต์ดา. “Subsidy Dilemma ตอนที่ 1 : เงินอุดหนุนจากรัฐ ยาได้ปหรือยาสั่ง.” <https://chotiawutti.wordpress.com/2014/10/19/subsidy>, 5 เมษายน 2559.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ “ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ ความช่วยเหลือจากรัฐบาล,26 ตุลาคม 2558.

ณพล สุกใส. “เอกสารประกอบคำบรรยายวิชา ศ. 212 หลักเศรษฐศาสตร์มหภาค (2/2556) บทที่ 4 นโยบายการคลัง,” http://econ.tu.ac.th/archan/Napon/EC212_256/Lecture/EC212_2_56_Chapter4.pdf,1 มิถุนายน 2559.

ผู้จัดการออนไลน์. “วธ.จัดสรรงบหนึ่งรักชาติใหม่ หั่นงบ “ตำนานสมเด็จพระนเรศวรฯ” เหลือ 46 ล้าน.” <http://www.manager.co.th/QOL/ViewNews.aspx?NewsID=9530000079025> ,5 พฤษภาคม 2559.

สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และ ชโลธร แก่นสันติสุขมงคล. “รายงานฉบับสมบูรณ์ผลกระทบจากนโยบายการ
แทรกแซงราคาน้ำมัน (โครงการวิจัยการประเมินนโยบายสาธารณะด้านสังคมที่มีความสำคัญ).”
<http://tdri.or.th/wpcontent/uploads/2013/03/oil.pdf> ,16 ธันวาคม 2558.

สมาคมนักข่าว นักหนังสือพิมพ์แห่งประเทศไทย. “โครงการธงฟ้า
มหาชน.” [http://tja.or.th/index.php?option=com_rokdownloads&view=file&task=download
&id=624:content-suvipa,10](http://tja.or.th/index.php?option=com_rokdownloads&view=file&task=download&id=624:content-suvipa,10) พฤษภาคม 2559.

Thai publica. “7 บริษัทคว่ำข้าวธงฟ้า-ร้านถูกใจ มติ กชช. เปิดทาง 2.5 ล้านตัน หั่นราคา 50% – ร้านค้าโวย
ไม่เคยได้รับ.” <http://thaipublica.org/2013/06/blue-flag-rice/>,10 พฤษภาคม 2559.

สำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ. “การให้เงินอุดหนุนบริการสาธารณะของรัฐวิสาหกิจ.”
[,http://www.sepo.go.th/api/sepo/exportpdf?id=16&type=content](http://www.sepo.go.th/api/sepo/exportpdf?id=16&type=content) 5 พฤษภาคม 2559,

สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม(สสว.). “การส่งเสริม SME ด้านการเงิน.”
<http://www.sme.go.th/th/index.php/member/member-register-benefit>, 15 พฤศจิกายน
2558.

สำนักงานคณะกรรมการนโยบายพลังงานแห่งชาติ. “โครงการประหยัดไฟ ก้าว 2 ต่อ.”
<http://www2.eppo.go.th/vrs/VRS54-09-save2times.html>,30 พฤษภาคม 2559.

ฝ่ายวิจัยและพัฒนาตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าประเทศไทย AFET. “โครงการประกันราคาพืชผลทางการเกษตร.”
<http://www.afet.or.th/2013/th/learning/article-detail.php?id=118#>,5 มกราคม 2559.

BOOKS

ERNST & YOUNG. Value Added Tax A Study on the application of VAT to the non-profit sector
and Public Bodies, 1998.

Folsom H. Ralph , Gordon W. Michael and Spanogle , Jr. John A. International business transactions
: A Problem Oriented Coursebook 3rd ed. St. Paul, Minn. : West Group, 1995.

Herman W.M. van Kesteren and Madeleine M.W.D. Merckx , The Concept of Taxable Persons
(and Fixed Establishments) in EU VAT Thomas Ecker et al (Ed), The Future of Indirect
Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems around the world. The Netherlands :
Kluwer Law International, 2012.

Nieuwenhuize Dale H. Stephen. Vat Yearbook 2010/2011 : Vat Decision of the court of justice of
The European Communities 174-june-2010. Kluwer,2010.

- Pfeiffer Sebastian and Steindl Ursprung Marlies. Global Trends in VAT/GST and Direct taxes, Linde,2015.
- Schenk Alan and Oldman Oliver. Value Added Tax : A Comparative Approach. New York : Cambridge University Press, 2007.
- Schenk Alan ,Thuronyi Victor and Cui Wei. Value Added Tax : A Comprehensive Approach, New York : Cambridge University Press, 2015.
- Terra Ben and Kajus Julie . A Guide to the European Vat Directives Introduction to European Vat 2011 Volume 1, IBFD , 2011.
- Terra Ben and Kajus Julie. A Guide to the European Vat Directives Introduction to European Vat 2011 Volume 2, IBFD , 2011.
- Williams David. Value-Added Tax in Tax Law design and drafting (Volume 1 ; International Monetary Fund), Thuronyi: Victor Ed, 1996.

ELECTRONICS

- Australian Taxation Office. “GSTR 2012/2 Goods and services tax: financial assistance payments.” <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?docid=GST/GSTR20122/NAT/ATO/00001>.April 18, 2016.
- Australian Taxation Office. “Public-rulings.” [https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)/Public-rulings](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)/Public-rulings), May 5,2016
- Canada Revenue Agency. “GST/HST overview.”<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/gnrl/menu-eng.html>. May 5,2016
- Canada Revenue Agency , “B-067 Goods and Services Tax Treatment of Grant and Subsidies (TIB).”<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gm/b-067/README.htm>. May 5,2016l
- European Commission. “State Aid Control.” http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html. December 5, 2015.
- European Union. “commission of the European communities v. Italian Republic Case C-381/01” <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=49415&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=377036> ,October 23,2015.

- European Union. “ Jürgen Mohr v Finanzamt Bad Segeberg Case C-215/94. ” <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61994CJ0215> .October 23,2015
- European Union. “Keeping Newcastle Warm Limited v Commissioners of Customs and Excise.” <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47412&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=383864>.October 23,2015
- European Union. “Office des produits wallons ASBL v Belgian State Case C-184/00.” <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=46864&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=384640>.October 23,2015
- HMRC. “VATSC30500 - Consideration: Definition of consideration.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatscmanual/vatsc30500.htm>. October 23,2015
- HMRC. “VATSC32000 - Consideration: What is the consideration?.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatscmanual/vatsc32000.htm>. October 23,2015
- HMRC. “VATSC40000 - Consideration: Payments that are consideration: Contents.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatscmanual/vatsc4000.htm> . October 23, 2015
- HMRC. “VATSC43000 - Consideration: Payments that are consideration: Subsidies and third party consideration.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatscmanual/vatsc4300.htm>. October 23, 2015
- HMRC. “VATSC50400 - Consideration: payments that are not consideration: donations” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatscmanual/vatsc50400.htm>. October 23, 2015
- HMRC. “VATSC51600 - Consideration: Payments that are not Consideration: Grants” Retrieved 23 october 2015 from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatscmanual/VATSC51600.htm>. October 23, 2015
- HMRC. “VATSC61800 - Consideration: payments that are not consideration: compensation for damaged goods.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/vatscmanual/VATSC59000.htm> 23 october, 2015 .
- HMRC. “VBNB43000 - Specific issues: grant funded bodies” Retrieved 23 october 2015 from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/VBNBmanual/VBNB43000.htm>. October 23, 2015
- HMRC. “VBNB45400 - Specific issues: VAT treatment of Groundwork trusts.” <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/VBNBmanual/VBNB454000.htm>,23 october 2015.

Jonathan Levy and Adam Craggs, “Groundwork Cheshire v HMRC: consideration or a block grant?.” <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=66dd9d97-8f3f-4b2d-a76e-e90765dbda62> .October 23, 2015 .

Global Subsidies Initiative. “Chapter 3: Subsidy types.” <https://www.iisd.org/gsi/subsidy-types> ,October 25,2015.

Rene NG van der Paardt“Subsidies in the EU and Switzerland.”

<http://www.empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/1999-6.pdf>,October 23, 2015.



ประวัติผู้เขียน

| | |
|-----------------|--|
| ชื่อ | นางสาวปิยะรัตน์ กะลัมพะทัต |
| วันเดือนปีเกิด | 7 ธันวาคม พ.ศ.2531 |
| ตำแหน่ง | นิติกร ธนาкарไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) |
| วุฒิการศึกษา | นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (เกียรตินิยมอันดับ 2) |
| ประสบการณ์ทำงาน | ปัจจุบัน-2556 นิติกร ธนาкарไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) |

