

วิธีขออนุมัติเป็นร้านค้า VAT Refund for Tourists: คุณสมบัติ แบบคำขอ หน้าที่ของร้าน และการเพิกถอนตามมาตรา 84/4

โดย เอกสยาม ชัยศรี ที่ปรึกษากฎหมาย
บริษัท เอกสยาม แอนด์ पार्टเนอร์ส จำกัด

เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะ กรณี การพิจารณาแต่ละเรื่อง ต้องอาศัย
ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ [https://eksiamtax.com/guides/
vat-refund-for-tourists-shop.html](https://eksiamtax.com/guides/vat-refund-for-tourists-shop.html)

สาระสำคัญโดยสรุป

- ฐานอำนาจของระบบคือมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้อธิบดีกำหนดหลักเกณฑ์ ผู้คืนเงินแก่ผู้
เดินทางคือเจ้าพนักงานสรรพากรหรือตัวแทนที่ได้รับแต่งตั้งตามข้อ 5 และข้อ 6 ของประกาศฉบับที่ 91 ไม่
ใช้ร้านค้า
- ร้านต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีตามข้อ 1 ของประกาศฉบับที่ 90 และต้องมีคุณสมบัติสามข้อ คือ เป็นบริษัท
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล คำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 และมีสิทธิออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์
ตามมาตรา 3 โสฬส
- หน้าที่หลังอนุมัติคือแสดงป้าย "VAT REFUND FOR TOURISTS" ออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 หรือ
86/6 ที่ระบุเลขที่หนังสือเดินทาง จัดทำ ภ.พ.10 รายงานภายใน 3 วัน ขอรับแบบล่วงหน้า 7 วันทำการ และ
เก็บเอกสาร 2 ปี



- ตั้งแต่วันที่ 1 ธันวาคม 2566 สินค้าราคาสูงบางประเภทที่มีมูลค่าต่อชิ้นตั้งแต่ 40,000 บาท และสินค้าติดตัวที่มีมูลค่าต่อชิ้นตั้งแต่ 100,000 บาท ต้องประทับข้อความให้แสดงต่อเจ้าพนักงานสรรพากรตามประกาศฉบับที่ 253
- ร้านที่ต้องการจัดทำ ภ.พ.10 แบบอิเล็กทรอนิกส์ต้องขออนุมัติแยกตามประกาศฉบับที่ 232 และต้องเชื่อมข้อมูลกับกรมสรรพากรได้ทันที
- ผู้เดินทาง ประกาศฉบับที่ 91 ข้อ 2.3 ที่แก้ไขโดยประกาศฉบับที่ 231 กำหนดมูลค่าไม่น้อยกว่า 2,000 บาทต่อร้านต่อวัน ข้อ 2.4 ให้นำสินค้าออกภายใน 60 วัน และข้อ 4 ให้ยอดรวมตั้งแต่ 20,000 บาทต้องแสดงต่อเจ้าพนักงานศุลกากร
- ร้านที่ไม่ปฏิบัติตามประกาศฉบับที่ 90 อาจถูกเพิกถอนการอนุมัติตามข้อ 6 และยื่นคำขอใหม่ไม่ได้ภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ถูกละเมิด

ร้านค้า VAT Refund for Tourists (ร้านค้าที่นักท่องเที่ยว ขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่มได้) คือ ผู้ประกอบการ จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ได้รับ อนุมัติ จาก อธิบดี กรมสรรพากร ให้ ขาย สินค้า แก่ ผู้ เดินทางออก นอกราชอาณาจักร ซึ่งผู้เดินทางมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บไว้แล้วตามมาตรา 84/4

แห่งประมวลรัษฎากร วิธีขออนุมัติเป็นร้านค้า VAT Refund ตามข้อ 1 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 90) คือยื่นคำขอตามแบบที่อธิบดีกำหนด ซึ่งหน้าภาษาอังกฤษของระบบเรียกว่าแบบ Kor Tor 1 หรือแบบ คท.1 ผ่านสรรพากรพื้นที่ที่สถานประกอบการหรือสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ ผ่านกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือผ่านเว็บไซต์กรมสรรพากร ผู้ยื่นต้องเป็น บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล คำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 และมีสิทธิออกใบกำกับภาษีด้วยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรา 3 โสฬส เมื่อได้รับอนุมัติแล้ว ร้านต้องแสดงป้าย ออกใบกำกับภาษีที่ระบุเลขที่หนังสือเดินทางจัดทำคำร้อง ภ.พ.10 และจัดทำรายงานภายใน 3 วัน บทความนี้อธิบายด้วยบท หน้าที่ของร้าน แนวคำพิพากษาศาลฎีกา เรื่องสิทธิขอคืนภาษีของผู้ประกอบการ และเทียบกับสหภาพยุโรป สหราชอาณาจักร สิงคโปร์ และญี่ปุ่น

สถานะกฎหมาย ณ 4 ตุลาคม 2569: มาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากรใช้บังคับตั้งแต่วันที่

1 มกราคม 2542 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 90 และฉบับที่ 91 ใช้บังคับอยู่ในรูปฉบับรวมแก้ไขล่าสุดโดยประกาศฉบับที่ 253 และฉบับที่ 254 ซึ่งมีผลตั้งแต่วันที่ 1 ธันวาคม 2566 ประกาศฉบับที่ 232



ว่าด้วยคำร้อง ภ.พ.10 อิเล็กทรอนิกส์ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 2 มกราคม 2563 ผู้เขียนไม่พบประกาศฉบับใหม่ ตามมาตรา 84/4 ในหน้ารวมตัวบทของกรมสรรพากรที่ปรับปรุงล่าสุดวันที่ 18 มีนาคม 2567 ส่วนระบบคืนเงินของญี่ปุ่นตามกฎหมายปี 令和7 ประกาศใช้แล้ว แต่จะมีผลวันที่ 1 พฤศจิกายน 2569

มาตรา 84/4 ฐานอำนาจของการคืนภาษีแก่ผู้เดินทางและผู้มีหน้าที่คืนเงิน

มาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากรให้อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขให้ผู้เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักรที่ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียนขอคืนภาษีที่ถูกเรียกเก็บไว้แล้ว ข้อ 5 และข้อ 6 ของประกาศอธิบดีฯ ฉบับที่ 91 ให้เจ้าพนักงานสรรพากรหรือตัวแทนเป็นผู้คืนเงิน ส่วนร้านมีหน้าที่สร้างหลักฐานตามประกาศฉบับที่ 90

มาตรา 84/4 มีถ้อยคำเพียงประโยคเดียวว่า "ให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขให้ผู้เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักรที่ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียนเพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักรขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บไว้แล้วได้"¹ มาตรานี้เพิ่มเข้ามาโดย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 34) พ.ศ. 2541 และใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2542 เมื่อแยกถ้อยคำออกจะได้ องค์ประกอบสี่ส่วน คือ ผู้ขอคืน ต้องเป็นผู้เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร ผู้ขาย ต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน สินค้าต้องซื้อเพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักร และภาษีที่ขอคืนต้องเป็นภาษีที่ถูกเรียกเก็บไว้แล้ว องค์ประกอบทั้งสี่นี้เป็นกรอบที่ประกาศอธิบดีฯ ฉบับที่ 90 ต้องอยู่ภายใน

มาตรา 84/4 เป็นบทมอบอำนาจ ไม่ได้กำหนดคุณสมบัติร้านค้า ยอดซื้อขั้นต่ำ หรือกำหนดเวลานำสินค้าออกไว้เอง รายละเอียดทั้งหมดอยู่ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรสองฉบับที่ลงนามวันเดียวกัน คือ วันที่ 4 พฤษภาคม 2542 ฉบับที่ 90 กำหนด "คุณลักษณะ และหลักเกณฑ์ของผู้ประกอบการจดทะเบียน ที่ขายสินค้าให้ผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักร"² ส่วนฉบับที่ 91 กำหนด "หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ให้ผู้เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร" ขอคืนภาษี และให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มิถุนายน 2542³ ข้อ 7 ของฉบับที่ 90 บนเว็บไซต์กรมสรรพากรพิมพ์ว่า "ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ เมษายน พ.ศ. 2542 เป็นต้นไป" โดยไม่มีเลขวัน ผู้เขียนจึงไม่ระบุวันเริ่มใช้บังคับของฉบับที่ 90 เป็นวันที่แน่นอน

คำถามว่าใครเป็นผู้จ่ายเงินคืนมีคำตอบในข้อ 5 ของประกาศฉบับที่ 91 ซึ่งบัญญัติว่าเมื่อผู้เดินทางปฏิบัติครบถ้วน "ให้เจ้าพนักงานสรรพากรหรือตัวแทนที่ได้รับแต่งตั้งคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักร" และข้อ 6 ให้บุคคลกลุ่มเดียวกันนี้ "หักค่าใช้จ่ายในการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม และคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราที่อธิบดีกำหนดท้ายประกาศนี้" ร้านค้าจึงไม่ใช่ผู้คืนเงินในระบบของไทย ร้านมีบทบาทเป็นผู้เรียก



เก็บภาษีจากผู้ซื้อตามมาตรา 82/4 และเป็นผู้สร้างเอกสารที่รัฐใช้ตรวจสิทธิของผู้เดินทาง ได้แก่ ใบกำกับภาษี คำร้อง ภ.พ.10 และรายงานการจัดทำคำร้อง ผู้เขียนอ่านตารางอัตราท้ายประกาศไม่ได้ เพราะเอกสารแนบบนเว็บไซต์เป็นไฟล์ที่เปิดอ่านไม่ได้และไฟล์ภาพสแกน บทความนี้จึงไม่ระบุตัวเลขค่าธรรมเนียม

ถ้อยคำ "ภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ ถูก เรียก เก็บ ไว้ แล้ว" มีผลต่อ ร้าน ที่ ขาย สินค้า ซึ่ง ได้รับ ยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 เมื่อการขายนั้นไม่มีภาษีถูกเรียกเก็บ ถ้อยคำของมาตรา 84/4 ก็ไม่มีภาษีให้คืน ร้านที่ขายทั้งสินค้าที่ต้องเสียภาษีและสินค้าที่ได้รับยกเว้นจึงต้องแยกรายการในใบกำกับภาษีให้ชัด รายละเอียดของรายการยกเว้นอธิบายไว้ในบทความ สินค้าและบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81

อีกจุดที่ควรแยกให้ชัดคือมาตรา 84/3 ซึ่งบัญญัติว่า "การคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ผู้ได้รับคืนภาษีได้รับดอกเบี้ยตามหลักเกณฑ์ตามมาตรา 4 ทศ" มาตรา 84/3 เป็นบทว่าด้วยดอกเบี้ยของการคืนภาษีโดยทั่วไป ไม่ใช่ฐานอำนาจ ของ ระบบ คืน ภาษี แก่ นักท่องเที่ยว การ อ้างมาตรา 84/3 เป็น ฐาน ของ ร้านค้า VAT Refund for Tourists จึง คลาดเคลื่อน ฐาน ที่ ถูกต้อง คือมาตรา 84/4 ซึ่งหน้า รวม ตัวบท ของ กรมสรรพากร โยง ไป ยัง ประกาศอธิบดีฉบับที่ 90, 91, 225, 226, 229, 232, 253, 254 และ 255

คุณสมบัติของร้านค้าตามข้อ 1 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 90

ข้อ 1 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 90) กำหนดให้ร้านที่ขออนุมัติต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่คำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 และมีสิทธิออกใบกำกับภาษีด้วยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรา 3 โสฬส ถ้อยคำที่มีผลบังคับคือตัวประกาศ ไม่ใช่หน้าคำอธิบายบนเว็บไซต์

ข้อ 1 วรรคหนึ่งของประกาศฉบับที่ 90 วางหลักว่า "ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าให้ผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักร ซึ่งผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักรมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บไว้แล้วได้ ต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร" ถ้อยคำนี้ทำให้สถานะร้านค้า VAT Refund for Tourists เกิดจากการอนุมัติเป็นรายผู้ประกอบการ การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างเดียวไม่ทำให้ผู้ซื้อจากร้านนั้นมีสิทธิขอคืนภาษี ข้อ 1.5 ของประกาศฉบับที่ 91 ยืนยันจากฝั่งผู้เดินทางว่าต้อง "ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร"



คุณสมบัติของผู้มีสิทธิยื่นคำขออนุมัติมีสามข้อ ข้อแรก "1.1 เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" ซึ่งเป็นถ้อยคำที่แก้ไขโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 209 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 12 เมษายน 2559 ข้อสอง "1.2 เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร" ข้อสาม "1.3 เป็นผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีด้วยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ ตามมาตรา 3 โสฬส แห่งประมวลรัษฎากร" ซึ่งแก้ไขโดยประกาศฉบับที่ 230 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 15 ตุลาคม 2562

ข้อ 1.1 ตัดผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดาออกจากระบบโดยไม่คำนึงถึงขนาดของกิจการ ร้านค้าปลีกที่ดำเนินการในนามบุคคลธรรมดาแม้จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วยังยื่นคำขอไม่ได้ ผู้ที่ต้องการเข้าระบบต้องจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในนามนิติบุคคลนั้นก่อน ขั้นตอนการจดทะเบียนตามมาตรา 85 อธิบายไว้ใน คู่มือการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ข้อ 1.2 ผูกกับวิธีคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 ซึ่งหน้ารวมตัวบทของกรมสรรพากรสรุปหัวเรื่องไว้ว่า "ภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ" ผู้ประกอบการที่ประกาศฉบับนี้ต้องการจึงเป็นผู้ที่มีระบบภาษีขายและภาษีซื้อตามปกติ เหตุผลในทางปฏิบัติคือภาษีที่ผู้เดินทางขอคืนต้องเป็นภาษีขายที่ร้านเรียกเก็บและนำส่งตามระบบนี้ หากร้านไม่ได้คำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 กรมสรรพากรก็ไม่มีภาษีขายรายการนั้นในระบบให้เทียบกับคำร้องขอคืน

ข้อ 1.3 เป็นเงื่อนไขที่เพิ่มเข้ามาในปี 2562 และสะท้อนทิศทางของระบบทั้งหมด คือ ร้านที่จะเข้าระบบต้องมีสิทธิออกใบกำกับภาษีด้วยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรา 3 โสฬส อยู่แล้วก่อนยื่นคำขอ บทความนี้ไม่ได้ยกตัวบทมาตรา 3 โสฬส และไม่อธิบายวิธีขอสิทธิออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ผู้ยื่นควรตรวจสอบสถานะนี้กับระบบของกรมสรรพากรก่อน เพราะ ประกาศฉบับที่ 90 ใช้คำว่า "เป็นผู้มีสิทธิ" ซึ่งหมายถึงสถานะที่มีอยู่แล้ว ไม่ใช่สถานะที่จะขอภายหลัง

หน้าคุณสมบัติภาษาอังกฤษของระบบคืนภาษีบนเว็บไซต์ vrtmap.rd.go.th ยังแสดงเกณฑ์ที่ไม่ปรากฏในฉบับรวมของประกาศฉบับที่ 90 หน้านี้ระบุว่าผู้ประกอบการต้องมีทุนจดทะเบียนชำระแล้ว "not less than 2,000,000 baht if its head office is located in Bangkok" (ไม่น้อยกว่า 2,000,000 บาท ถ้าสำนักงานใหญ่อยู่ในกรุงเทพมหานคร) และ "not less than 500,000 baht if its head office is located outside Bangkok" (ไม่น้อยกว่า 500,000 บาท ถ้าสำนักงานใหญ่อยู่นอกกรุงเทพมหานคร) พร้อมเงื่อนไขว่า "Have stability and continuity in the operations and good tax payment record" (มีความมั่นคงต่อเนื่องในการประกอบกิจการและมีประวัติการเสียภาษีดี)⁴



ข้อความที่มีผลทางกฎหมายคือตัวประกาศอธิบดีที่ออกตามมาตรา 84/4 ไม่ใช่หน้าคำอธิบายบนเว็บไซต์ ฉบับรวมของประกาศฉบับที่ 90 ที่กรมสรรพากรปรับปรุงล่าสุดวันที่ 29 พฤศจิกายน 2566 มีคุณสมบัติเพียงข้อ 1.1 ถึง 1.3 และข้อ 1.1 ถูกแก้ไขในปี 2559 ผู้เขียนไม่ได้ตรวจถ้อยคำก่อนการแก้ไขโดยประกาศฉบับที่ 209 จึงสรุปไม่ได้ว่าเกณฑ์ทุนบนหน้าภาษาอังกฤษมาจากถ้อยคำเดิมของประกาศหรือไม่ ข้อสรุปที่ปลอดภัยคือเกณฑ์ทุนนั้นไม่อยู่ในถ้อยคำที่ใช้บังคับ แต่การอนุมัติตามข้อ 1 เป็นอำนาจของอธิบดี ร้านที่มีประวัติภาษีไม่ดีจึงควรคาดว่าจะถูกพิจารณาอย่างเข้มงวด โดยเฉพาะเมื่อประกาศฉบับที่ 232 ข้อ 3.2 ใช้ประวัติการออกไปกำกับภาษีเป็นเงื่อนไขของการจัดทำคำร้องแบบอิเล็กทรอนิกส์

ช่องทางยื่นคำขออนุมัติและแบบคำขอที่ระบบภาษาอังกฤษเรียกว่า Kor Tor 1

ข้อ 1 วรรคสองของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 90 ซึ่งแก้ไขโดยฉบับที่ 230 มีผลตั้งแต่ 15 ตุลาคม 2562 ให้ยื่นคำขออนุมัติตามแบบ ที่อธิบดี กำหนดผ่าน สรรพากร พื้นที่ ของ สถานประกอบการ หรือ ของ สำนักงาน แห่งใหญ่ ผ่าน กองบริหาร ภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือ ผ่าน เว็บไซต์ กรมสรรพากร หน้า ภาษาอังกฤษของระบบเรียกแบบนี้ว่า Kor Tor 1 หรือแบบ คท.1

ถ้อยคำของข้อ 1 วรรคสองที่ใช้บังคับอยู่คือ "คำขออนุมัติให้ยื่นตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยให้ยื่นผ่าน สรรพากร พื้นที่ ใน เขต ท้องที่ ที่ สถานประกอบการ ตั้งอยู่ ในกรณีที่ มี สถานประกอบการ หลาย แห่งให้ยื่น ผ่านสรรพากร พื้นที่ ใน เขต ท้องที่ ที่ สำนักงาน แห่งใหญ่ ตั้งอยู่ หรือ ยื่นคำขอ อนุมัติ ผ่าน ทาง เว็บไซต์ กรม สรรพากร สำหรับผู้ประกอบการที่อยู่ในการค้ากับดูแลของกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ให้ยื่นผ่านกอง บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่หรือยื่นคำขออนุมัติผ่านทางเว็บไซต์กรมสรรพากร" ถ้อยคำนี้แก้ไขโดยประกาศ อธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 230 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 15 ตุลาคม 2562

ช่องทางยื่นจึงมีสามทาง ทางแรกคือสรรพากรพื้นที่ ซึ่งกำหนดตามที่ตั้งของสถานประกอบการเมื่อมีแห่งเดียว และตามที่ตั้งของสำนักงานแห่งใหญ่เมื่อมีหลายแห่ง ทางที่สองคือกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ สำหรับผู้ประกอบการที่อยู่ในการค้ากับดูแลของกองนั้น ทางที่สามคือเว็บไซต์กรมสรรพากร ซึ่งข้อ 1 วรรคสองเปิดไว้ให้ทั้งสองกลุ่ม ร้านที่มีหลายสาขาก็ยื่นครั้งเดียวผ่านสำนักงานแห่งใหญ่ได้ แต่หน้าที่หลังอนุมัติหลายข้อเป็นหน้าที่ "เป็นรายสถานประกอบการ" ตามข้อ 2 และข้อ 4 ของประกาศเดียวกัน

ประกาศฉบับที่ 90 ไม่ได้ระบุชื่อหรือเลขแบบคำขอ ใช้เพียงคำว่า "ตามแบบที่อธิบดีกำหนด" ชื่อ Kor Tor 1 (ชื่อแบบคำขอตามหน้าภาษาอังกฤษใช้) ปรากฏในหน้าคุณสมบัติของระบบคืนภาษีว่า "A VAT registered trader, who qualifies the above conditions, can request by submitting Kor Tor 1 form at the Area Revenue Office where the head office is located or through the internet system." (ผู้ประกอบการ



จดทะเบียนที่มีคุณสมบัติตามที่ระบุขออนุมัติได้โดยยื่นแบบ Kor Tor 1 ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ หรือผ่านระบบอินเทอร์เน็ต) ในภาษาไทยจึงเรียกกันว่าแบบ คท.1 ผู้เขียนยังไม่ได้เห็นแบบคำขอฉบับภาษาไทย จึงไม่อธิบายรายการในแบบที่ละเอียด

ประกาศฉบับที่ 90 ไม่ได้กำหนดระยะเวลาที่อธิบดีต้องพิจารณาคำขอ และไม่ได้กำหนดว่าการอนุมัติมีอายุกี่ปี เมื่อตัวบทใช้คำว่า "ต้องได้รับ อนุมัติ จาก อธิบดี กรมสรรพากร" การอนุมัติ จึง เป็นการ ใช้ดุลพินิจทางปกครองตามคำขอของผู้ประกอบการแต่ละราย ผลในทางปฏิบัติคือร้านควรยื่นคำขอก่อนวันที่ต้องการเริ่มขายแก่ผู้เดินทางโดยเพื่อเวลาสำหรับการตรวจสอบ และไม่ควรแสดงป้ายตามข้อ 2 ก่อนได้รับหนังสืออนุมัติ เพราะข้อ 2 ใช้กับ "ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับอนุมัติตามข้อ 1" เท่านั้น

แบบคำขอที่ผู้เขียนอ่านได้ครบคือแบบท้ายประกาศฉบับที่ 232 ซึ่งเป็นคำขออีกชั้นหนึ่งสำหรับการจัดทำ ภ.พ.10 แบบอิเล็กทรอนิกส์ ไม่ใช่แบบ คท.1 เอกสารประกอบที่แบบนี้กำหนด ได้แก่ สำเนาหนังสือรับรองทะเบียนนิติบุคคลอายุไม่เกิน 6 เดือน ตัวอย่างใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปแบบตามมาตรา 86/4 หรือใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา 86/6 ที่มีเลขที่หนังสือเดินทางของผู้เดินทาง และหนังสือมอบอำนาจกรณีมอบอำนาจเอกสารชุดนี้บอกได้ว่ากรมสรรพากรตรวจอะไรก่อนอนุมัติ คือความเป็นนิติบุคคล รูปแบบใบกำกับภาษี และอำนาจของผู้ยื่น

หน้าที่ของร้านค้าหลังได้รับอนุมัติตามข้อ 2 ถึงข้อ 5 ของประกาศฉบับที่ 90

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 90 กำหนดหน้าที่ของร้านค้าที่ได้รับอนุมัติไว้ห้าเรื่อง คือ แสดงป้ายเป็นรายสถานประกอบการตามข้อ 2 ออกใบกำกับภาษีที่ระบุเลขที่หนังสือเดินทางและจัดทำคำร้อง ภ.พ.10 ตามข้อ 3 จัดทำรายงานภายใน 3 วันตามข้อ 3.3 ขอรับแบบลงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันทำการตามข้อ 4 และเก็บเอกสารไม่น้อยกว่า 2 ปีตามข้อ 5

ข้อ 2 ของประกาศฉบับที่ 90 บัญญัติว่า "ให้ผู้ประกอบการ จดทะเบียน ที่ได้รับ อนุมัติ ตาม ข้อ 1 แสดงข้อความ "VAT REFUND FOR TOURISTS" ณ ที่เปิดเผยซึ่งเห็นได้ง่ายในสถานประกอบการเป็นรายสถานประกอบการ" ป้ายนี้มีหน้าที่ทางกฎหมายมากกว่าการประชาสัมพันธ์ หน้าคำอธิบายสำหรับนักท่องเที่ยวของกรมสรรพากรบอกผู้เดินทางว่าสินค้าต้องซื้อจากร้านที่แสดงป้ายนี้ ร้านที่มีหลายสาขาต้องแสดงที่ทุกสาขาที่ขายแก่ผู้เดินทาง และสาขาที่ไม่ได้แสดงป้ายย่อมทำให้ผู้เดินทางเข้าใจคลาดเคลื่อนได้



ข้อ 3 กำหนดหน้าที่ที่เกิดขึ้นทุกครั้งที่ขาย ข้อ 3.1 ให้ "จัดทำใบกำกับภาษี ตามมาตรา 86/4 หรือมาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วแต่กรณี ให้ ผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักร โดยระบุ เลขที่ หนังสือเดินทางของผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักร ลงในใบกำกับภาษีดังกล่าวด้วย" ข้อ 3.2 ให้ "จัดทำคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มและสำเนาคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบที่อธิบดีกำหนด (ภ.พ.10) ให้แก่ผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักร โดยส่งมอบ ต้นฉบับคำร้องขอคืนเงิน ภาษีมูลค่าเพิ่มให้ผู้เดินทาง และเก็บรักษาสำเนาคำร้องอีกหนึ่งฉบับไว้ ณ สถานประกอบการ"

ข้อ 3.2 วรรคสามจำกัดแบบที่ใช้ได้ไว้ว่า ให้ใช้ "คำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.10) ที่กรมสรรพากรจัดพิมพ์ขึ้น หรือแบบคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.10) ที่ได้จัดทำขึ้นโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้เท่านั้น เว้นแต่อธิบดีจะสั่งเป็นอย่างอื่น" ร้านจึงพิมพ์แบบ ภ.พ.10 เองไม่ได้ แบบ กระดาษ ต้อง ขอรับ จาก กรมสรรพากร ส่วน แบบ อิเล็กทรอนิกส์ ต้อง ผ่าน ระบบ ที่ อธิบดี กำหนด ตาม ประกาศฉบับที่ 232

ข้อ 3.2 วรรคสอง ซึ่งเพิ่มโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 253 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 ธันวาคม 2566 เพิ่มหน้าที่สำหรับสินค้าราคาสูง เมื่อผู้เดินทางขอคืนภาษีจากการซื้อ "อัญมณีที่ประกอบขึ้นเป็นตัวเรือนหรือของรูปพรรณ ทองรูปพรรณ นาฬิกา แว่นตา ปากกา โทรศัพท์แบบพกพาหรือสมาร์ตโฟน คอมพิวเตอร์แบบพกพา กระเป๋าถือรวมทั้งกระเป๋าใส่ธนบัตรหรือเหรียญหรือกระเป๋าอื่นใดที่มีลักษณะเดียวกัน (ไม่รวมถึงกระเป๋าเดินทาง) เข็มขัด ที่มีมูลค่าการซื้อสินค้าแต่ละชิ้นตั้งแต่สี่หมื่นบาทขึ้นไปหรือสินค้าที่สามารถนำติดตัวไปพร้อมกับการเดินทางที่มีมูลค่าการซื้อสินค้าต่อชิ้นตั้งแต่หนึ่งแสนบาทขึ้นไป ให้ผู้ประกอบการประทับข้อความ "Item No..... must also be presented to Revenue Officer" ลงในคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.10)" ข้อความภาษาอังกฤษนี้แปลว่า สินค้ารายการที่ระบุต้องแสดงต่อเจ้าพนักงานสรรพากรด้วย

ข้อ 3.3 ให้ ร้าน "จัดทำ รายงานการ จัดทำ คำร้องขอ คืน ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.10) ตาม แบบ ที่อธิบดี กรมสรรพากร ภายใน 3 วัน นับแต่วันจัดทำคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม" ถ้อยคำบนเว็บไซต์ขาดคำว่า "กำหนด" หลังคำว่า "อธิบดีกรมสรรพากร" ผู้เขียนคงถ้อยคำไว้ตามต้นฉบับ ประกาศไม่ได้ระบุชื่อหรือเลขของแบบรายงาน บทความนี้จึงไม่ใช่ชื่อแบบรายงานที่ไม่ปรากฏในประกาศ

ข้อ 4 กำหนดวิธีขอรับ แบบ ภ.พ.10 แบบ กระดาษ ร้าน ต้อง ขอรับ ที่ สำนักงาน สรรพากร พื้นที่ ที่ สถานประกอบการตั้งอยู่ หรือที่กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ และเมื่อมีหลายสถานประกอบการ "ให้ขอรับคำร้องดังกล่าว เป็นรายสถานประกอบการ" วรรคสองให้ยื่นคำขอ "ก่อนวันคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม



(ภ.พ.10) ไม่น้อยกว่า 7 วันทำการ โดยแนบสำเนารายงานการจัดทำคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.10) ฉบับปัจจุบันประกอบการขอรับคำร้องดังกล่าวด้วย" รายงานตามข้อ 3.3 จึงเป็นเงื่อนไขของการได้แบบชุด ถัดไป ร้านที่ไม่ทำรายงานจะขอรับแบบใหม่ได้ยาก

ข้อ 5 ให้ร้าน "ต้องเก็บรักษาคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.10) และรายงานการจัดทำคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานประกอบการ เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 2 ปี" นับแต่วันจัดทำคำร้องหรือรายงานแล้วแต่กรณี ระยะ 2 ปีนี้เป็นหน้าที่เฉพาะของประกาศฉบับที่ 90 ร้านยังมีหน้าที่เก็บรายงานภาษีและใบกำกับภาษี ตามมาตรา 87/3 แยกต่างหาก ซึ่งหน้ารวมตัวบทสรุปหัวเรื่องว่า "การเก็บรักษารายงาน ใบกำกับภาษี เอกสารอื่น"

ข้อของประกาศ	หน้าที่	เวลาหรือเกณฑ์ที่ประกาศกำหนด
ข้อ 2	แสดงข้อความ VAT REFUND FOR TOURISTS ณ ที่เปิดเผย	ทุกสถานประกอบการที่ได้รับอนุมัติ
ข้อ 3.1	ออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 หรือ 86/6 ที่ระบุเลขที่หนังสือเดินทาง	ทุกครั้งที่ย้ายแก่ผู้เดินทางที่ประสงค์ขอคืน
ข้อ 3.2 วรรคหนึ่ง	จัดทำ ภ.พ.10 ส่งต้นฉบับให้ผู้เดินทาง เก็บสำเนาที่ร้าน	ในวันซื้อ ตามข้อ 3 ของประกาศฉบับที่ 91
ข้อ 3.2 วรรคสอง	ประทับข้อความให้แสดงสินค้าต่อเจ้าพนักงานสรรพากร	สินค้าตามรายการตั้งแต่ 40,000 บาทต่อชิ้น หรือสินค้าติดตัวตั้งแต่ 100,000 บาทต่อชิ้น ตั้งแต่ 1 ธันวาคม 2566
ข้อ 3.3	จัดทำรายงานการจัดทำคำร้อง ภ.พ.10	ภายใน 3 วันนับแต่วันจัดทำคำร้อง
ข้อ 4	ขอรับแบบ ภ.พ.10 เป็นรายสถานประกอบการ	ไม่น้อยกว่า 7 วันทำการก่อนวันใช้ พร้อมสำเนารายงานฉบับปัจจุบัน
ข้อ 5	เก็บ ภ.พ.10 และรายงาน ณ สถานประกอบการ	ไม่น้อยกว่า 2 ปี



ใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 และมาตรา 86/6 กับเลขที่หนังสือเดินทางของผู้เดินทาง

ข้อ 3.1 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 90 ให้ร้านออกใบกำกับภาษีเต็มรูปแบบตามมาตรา 86/4 หรือ ใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากร และระบุเลขที่หนังสือเดินทางของผู้เดินทาง เลขนี้เชื่อมภาษีขายของร้านกับสิทธิขอคืนของผู้เดินทาง ใบกำกับภาษีที่ชื่อหรือเลขไม่ตรงกับผู้ขอคืนเป็น เหตุให้คำร้องไม่ได้รับอนุมัติ

มาตรา 86/4 เริ่มด้วยถ้อยคำว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 86/5 และมาตรา 86/6 ใบกำกับภาษีต้องมีรายการ อย่างน้อยดังต่อไปนี้" แล้วกำหนดรายการแปดข้อ ได้แก่ "(1) คำว่า "ใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด" "(2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี" "(3) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ" "(4) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่มถ้ามี" "(5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ" "(6) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณ จากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน" "(7) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี" และ "(8) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด"⁵

มาตรา 86/6 เป็นบทของกิจการค้าปลีก วรรคหนึ่งให้อธิบดีกำหนดลักษณะของกิจการค้าปลีก และ "ใน กิจการค้าปลีกการแสดงราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการจะต้องเป็นการแสดงราคาที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ แล้ว" วรรคสองบัญญัติว่า "ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการค้าปลีก มีสิทธิออกใบกำกับภาษี อย่างย่อได้ แต่ตัวแทนของผู้ประกอบการจดทะเบียนจะออกใบกำกับภาษีอย่างย่อไม่ได้" ส่วนรายการของ ใบกำกับภาษีอย่างย่อมีเจ็ดข้อ ได้แก่ คำว่าใบกำกับภาษี ชื่อหรือชื่อย่อและเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของ ผู้ออก หมายเลขลำดับ ชื่อชนิดประเภทปริมาณและมูลค่าของสินค้า "(5) ราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ โดยต้องมีข้อความระบุชัดเจนว่าได้รวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว" วันที่ออก และข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

เมื่อเทียบสองมาตรานี้จะเห็นว่าใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา 86/6 ไม่มีรายการชื่อและที่อยู่ของผู้ซื้อ ข้อ 3.1 ของประกาศฉบับที่ 90 จึงต้องเพิ่มเลขที่หนังสือเดินทางเข้าไปในใบกำกับภาษีทั้งสองแบบ เพื่อให้ใบ กำกับภาษีผูกกับตัวผู้เดินทางได้ แบบคำขออนุมัติท้ายประกาศฉบับที่ 232 กำหนดเงื่อนไขไว้ละเอียดกว่า นั้นสำหรับร้านที่จัดทำ ภ.พ.10 แบบอิเล็กทรอนิกส์ว่า "ใบกำกับภาษี ใบลดหนี้ ใบเพิ่มหนี้ และแบบคำ ร้องขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.10) ต้องมี รายการ ชื่อ-ชื่อสกุล สัญชาติ และ เลขที่ หนังสือเดินทาง ของ ผู้ เดินทางออกนอกราชอาณาจักร"



มาตรา 86/4 วรรคสองกำหนดเรื่องภาษาและสกุลเงินว่า "รายการในใบกำกับภาษีให้ทำเป็นภาษาไทย เป็นหน่วยเงินตราไทย และใช้ตัวเลขไทยหรืออารบิก เว้นแต่ในกิจการบางประเภทที่มีความจำเป็นต้องทำเป็นภาษาต่างประเทศหรือเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ให้กระทำได้เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดี" มาตรา 86/6 มีวรรคที่มีผลคล้ายกันสำหรับใบกำกับภาษีอย่างย่อ ร้านที่ขายแก่นักท่องเที่ยวต่างชาติจำนวนมาก และต้องการพิมพ์ใบกำกับภาษีเป็นภาษาต่างประเทศจึงต้องดูเงื่อนไขการอนุมัติตามสองมาตรานี้ด้วย การได้รับอนุมัติเป็นร้านค้า VAT Refund for Tourists ไม่ได้ทำให้ร้านได้รับอนุมัติเรื่องภาษาโดยอัตโนมัติ

ข้อ 2.3 ของประกาศฉบับที่ 91 ผูกมัดขั้นต่ำกับ "สถานประกอบการแห่งละ" และ "ต่อวัน" ใบกำกับภาษีของร้านจึงต้องแสดงวันที่และสถานประกอบการที่ออกให้ชัดเจน หน้าเหตุปฏิเสธคำร้องของระบบคืนภาษีระบุว่าคำร้องไม่ได้รับอนุมัติเมื่อ "Some of the tax invoices attached to the VAT Refund Application for Tourist form (P.P. 10) were issued from a different store that mentioned on the form." (ใบกำกับภาษีบางฉบับที่แนบกับ ภ.พ.10 ออกจากร้านอื่นที่ไม่ใช่ร้านที่ระบุในแบบ) ร้านที่มีหลายสาขาจึงต้องควบคุมไม่ให้นำใบกำกับภาษีของสาขาหนึ่งไปแนบกับ ภ.พ.10 ของอีกสาขาหนึ่ง

คำร้อง ภ.พ.10 โดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่าน Application Programming Interface ตามประกาศฉบับที่ 232

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 232 มีผลตั้งแต่ 2 มกราคม 2563 ให้ร้านที่ได้รับอนุมัติตามมาตรา 84/4 ขออนุมัติเพิ่มเพื่อจัดทำ ภ.พ.10 แบบอิเล็กทรอนิกส์ ร้านต้องไม่เคยออกหรือใช้ใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ต้องส่งข้อมูลให้กรมสรรพากรผ่านช่องทางเชื่อมต่อระหว่างโปรแกรมได้ทันที และเมื่ออนุมัติแล้วต้องใช้วิธีนี้วิธีเดียว

ประกาศฉบับที่ 232 มีชื่อเรื่องว่า "กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขสำหรับการจัดทำคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.10) โดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ทาง Application Programming Interface" คำว่า Application Programming Interface ในที่นี้ หมายถึง ช่องทางเชื่อมต่อ ข้อมูล ระหว่าง โปรแกรม ของ ร้าน กับ ระบบ ของ กรมสรรพากร ประกาศนี้ลงนามวันที่ 2 มกราคม 2563 ใช้บังคับวันเดียวกัน และ ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 137 ตอนพิเศษ 87 ง วันที่ 15 เมษายน 2563⁶

ข้อ 1 นิยาม "ระบบงานคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว (e-VAT Refund for Tourists)" ว่าหมายถึง "ระบบที่ใช้สร้างและเก็บรักษาข้อมูลการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักร ... ในรูปแบบของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อใช้เป็นหลักฐานประกอบการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 84/4" ข้อ 2 ให้



ร้านยื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดี "ผ่านหัวหน้ากลุ่มบริหารการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่นักท่องเที่ยวตามแบบที่อธิบดีกำหนดไว้ท้ายประกาศนี้หรือผ่านเว็บไซต์ของกรมสรรพากร" ช่องทางนี้ต่างจากคำขออนุมัติเป็นร้านค้าตามประกาศฉบับที่ 90 ซึ่งยื่นผ่านสรรพากรพื้นที่หรือกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

ข้อ 3 กำหนดคุณสมบัติไว้สามข้อ "3.1 เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อธิบดีอนุมัติให้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร" "3.2 ไม่เคยมีประวัติเป็นผู้ออกหรือใช้ใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย" และ "3.3 มีเครื่องมือ วัสดุอุปกรณ์ หรือ อุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ใด ๆ เพื่อเชื่อมโยงข้อมูล อิเล็กทรอนิกส์กับ กรมสรรพากร ... และ นำส่งข้อมูล คำร้อง ดังกล่าว ให้กับ กรมสรรพากร ได้ในทันที (Real Time)" ลำดับของข้อ 3.1 แสดงว่าประกาศฉบับที่ 232 เป็นขั้นที่สอง ร้านต้องผ่านการอนุมัติตามประกาศฉบับที่ 90 ก่อนเสมอ

ข้อ 4 ให้ร้านที่ได้รับอนุมัติได้รับชื่อผู้ใช้งาน (Username) และรหัสผ่าน (Password) จากกรมสรรพากร และวรรคสองบัญญัติว่าผู้มีสิทธิจัดทำแบบคำร้องตามวรรคหนึ่ง "มีสิทธิจัดทำแบบคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.10) โดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ ตามวิธีการที่กำหนดไว้ในประกาศนี้ เพียงวิธีการเดียวเท่านั้น" ร้านที่เข้าระบบอิเล็กทรอนิกส์แล้วจึงไม่ควรใช้แบบกระดาษควบคู่ไป ข้อนี้สอดคล้องกับข้อ 3.2 วรรคสามของประกาศฉบับที่ 90 ที่ยอมรับเฉพาะแบบที่กรมสรรพากรพิมพ์และแบบอิเล็กทรอนิกส์ตามที่อธิบดีกำหนด

ข้อ 5 กำหนดขั้นตอนเมื่อขายสินค้าไว้สี่ขั้น ขั้นแรกออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 หรือมาตรา 86/6 ที่ระบุเลขที่หนังสือเดินทาง ขั้นที่สองรับรองรายการสินค้าในใบกำกับภาษีและจัดทำ ภ.พ.10 ผ่านระบบ e-VAT Refund for Tourists ขั้นที่สามนำส่งแบบผ่าน Application Programming Interface "เพื่อขออนุมัติหมายเลข อ้างอิง การนำส่ง แบบ คำร้องขอ คืน ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.10)" ขั้นที่สี่เมื่อ อธิบดี อนุมัติ หมายเลข อ้างอิงแล้ว ให้ส่งมอบหลักฐานการนำส่งให้ผู้เดินทาง "ในทันที" ข้อ 6 ให้ร้านเก็บข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เดินทางและ "ต้องไม่เปิดเผยข้อมูลนั้น เว้นแต่จะได้รับความยินยอมจากผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักรเป็นหนังสือ หรือโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด"

ข้อ 7 รองรับกรณีระบบเครือข่ายขัดข้องจนแบบไม่ได้รับหมายเลขอ้างอิง ร้านต้องจัดทำใบกำกับภาษีและแบบตามปกติ ส่งมอบหลักฐานที่ไม่มีหมายเลข อ้างอิงให้ผู้เดินทางทันที และ "จัดทำรายงานเป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ แจ้งวันเวลา และเหตุขัดข้องดังกล่าวต่อกรมสรรพากร ผ่านช่องทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (vrefund@rd.go.th) ... ภายในวันถัดไป" เมื่อระบบกลับมาใช้ได้ต้องนำส่งเพื่อขอหมายเลขอ้างอิงในทันทีแบบท้ายประกาศยังกำหนดความรับผิดชอบว่า หากผู้ประกอบการจดทะเบียนเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีหรือขอคืนภาษีด้วยความเท็จหรือฉ้อโกง "มีความผิดตามมาตรา 90/4(6) แห่งประมวลรัษฎากร"



การเพิกถอนการอนุมัติและการห้ามยื่นคำขอใหม่ภายใน 6 เดือนตามข้อ 6 ของประกาศฉบับที่ 90

ข้อ 6 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 90 ให้อธิบดีมีอำนาจเพิกถอนการอนุมัติร้านที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ และ ห้ามร้านที่ถูกเพิกถอนยื่นคำขอใหม่ภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ถูกละเมิด ข้อ 8 ของประกาศฉบับที่ 232 ยังให้อธิบดีสั่งให้ร้านที่ผิดหลักเกณฑ์ ภ.พ.10 อิเล็กทรอนิกส์ยุติการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 84/4

ข้อ 6 ของประกาศฉบับที่ 90 บัญญัติว่า "ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งได้รับอนุมัติตามข้อ 1 ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ ตามประกาศนี้ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจเพิกถอนการอนุมัติตามข้อ 1 ได้และห้ามมิให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ถูกเพิกถอนการอนุมัติตามข้อ 1 ยื่นคำขออนุมัติดังกล่าวอีก ภายในหกเดือนนับแต่วันที่ถูกละเมิดการอนุมัติ" เหตุแห่งการเพิกถอนผูกกับ "หลักเกณฑ์ ตามประกาศนี้" ซึ่งรวมหน้าที่ตามข้อ 2 ถึงข้อ 5 ทั้งหมด การไม่แสดงป้าย การไม่ระบุเลขที่หนังสือเดินทาง การไม่ทำรายงานภายใน 3 วัน และการไม่เก็บเอกสาร 2 ปี จึงเป็นเหตุตามถ้อยคำของข้อ 6 ได้ทุกข้อ

ถ้อยคำ "มีอำนาจ" แสดงว่าการเพิกถอนเป็นดุลพินิจของอธิบดี ไม่ใช่ผลอัตโนมัติจากการผิดหลักเกณฑ์ทุกครั้ง แต่ผลของการเพิกถอนมีระยะห้ามที่แน่นอนคือหกเดือน ระหว่างนั้นผู้เดินทางที่ซื้อสินค้าจากร้านไม่มีสิทธิขอคืนภาษีตามข้อ 1.5 ของประกาศฉบับที่ 91 เพราะร้านไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับอนุมัติแล้ว ร้านที่ยังแสดงป้ายหลังถูกเพิกถอนจึงเสี่ยงทำให้ผู้ซื้อเข้าใจผิด ประกาศไม่ได้กำหนดขั้นตอนการแจ้งหรือการรับฟังก่อนเพิกถอนไว้ บทความนี้จึงไม่วิเคราะห์ขั้นตอนนั้น

ข้อ 8 ของประกาศฉบับที่ 232 ให้ผลที่กว้างกว่า วรรคสองบัญญัติว่าเมื่อร้านที่จัดทำแบบอิเล็กทรอนิกส์ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ "ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งเพิกถอนการอนุมัติ และออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ผู้มีสิทธิจัดทำแบบคำร้องดังกล่าว ยุติการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร นับแต่วันที่อธิบดีมีหนังสือเพิกถอนเป็นต้นไป" การผิดหลักเกณฑ์ ภ.พ.10 อิเล็กทรอนิกส์จึงอาจทำให้ร้านเสียสถานะร้านค้า VAT Refund for Tourists ทั้งหมด ไม่ใช่เพียงสิทธิใช้ระบบอิเล็กทรอนิกส์ ประกาศฉบับที่ 232 ไม่ได้กล่าวถึงระยะห้ามยื่นใหม่ไว้เอง



เงื่อนไขฝั่งผู้เดินทางตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 91 ที่ร้านค้าต้องอธิบายได้

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 91 กำหนดว่าผู้เดินทางต้องไม่มีสัญชาติไทย ไม่มีภูมิลำเนาในไทย ไม่เป็นนักบินหรือลูกเรือ และออก ณ ท่าอากาศยานระหว่างประเทศ ข้อ 2.3 กำหนดมูลค่าไม่น้อยกว่า 2,000 บาทต่อร้านต่อวัน ข้อ 2.4ให้นำสินค้าออกภายใน 60 วัน และข้อ 4 ให้ยอดรวมตั้งแต่ 20,000 บาทต้องแสดงต่อเจ้าพนักงานศุลกากร

ข้อ 1 ของประกาศฉบับที่ 91 กำหนดคุณสมบัติผู้เดินทางไว้หกข้อ "1.1 ไม่เป็นผู้มีสัญชาติไทย" "1.2 ไม่เป็นผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย" "1.3 ไม่เป็นนักบินหรือลูกเรือของสายการบินที่เดินทางออกนอกราชอาณาจักร" "1.4 เดินทางออกนอกราชอาณาจักร ณ ท่าอากาศยานระหว่างประเทศ" "1.5 ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร" และ "1.6 ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามประกาศนี้" ข้อ 1.2 เป็นถ้อยคำที่แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศฉบับที่ 152 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 7 พฤษภาคม 2546 ข้อ 1.4 ทำให้ผู้เดินทาง ที่ออก ทางบก หรือ ทางเรือ ไม่อยู่ใน ระบบ ตาม ถ้อยคำ ของ ประกาศ

ข้อ 2 กำหนดลักษณะสินค้า ข้อ 2.1 ต้อง "เป็นสินค้าที่นำไปพร้อมกับการเดินทาง" ข้อ 2.2 ต้องไม่เป็นสินค้าต้องห้ามนำออก "อาวุธปืน วัตถุระเบิด หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน วัตถุดิบที่ยังไม่ได้ประกอบขึ้นเป็นตัวเรือนหรือของรูปพรรณ" ข้อ 2.3 บัญญัติว่า "มูลค่าการซื้อสินค้าต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่า 2,000 บาท โดยซื้อจากสถาน ประกอบการแห่งละจำนวนไม่น้อยกว่า 2,000 บาท ต่อวัน" ถ้อยคำนี้แก้ไขโดยประกาศฉบับที่ 231 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 15 ตุลาคม 2562 ข้อ 2.4 บัญญัติว่า "เป็นสินค้าที่ต้องนำออกนอกราชอาณาจักรภายใน 60 วัน โดยนับวันที่ซื้อสินค้าเป็นวันแรก"

ตัวเลขยอดรวม 5,000 บาทที่ยังพบในเอกสารเผยแพร่บางแห่งไม่ตรงกับถ้อยคำของข้อ 2.3 ที่ใช้บังคับอยู่ ข้อ 2.3 ฉบับปัจจุบันเป็นถ้อยคำที่ประกาศฉบับที่ 231 แก้ไข และหน้าคำอธิบายสำหรับนักท่องเที่ยวของกรมสรรพากรก็ระบุว่า "Goods must be at least 2,000 baht including VAT and must be purchased from each supplier at the amount of at least 2,000 baht per day." (สินค้าต้องมีมูลค่าอย่างน้อย 2,000 บาทรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม และต้องซื้อจากผู้ขายแต่ละรายอย่างน้อย 2,000 บาทต่อวัน)⁷ ผู้เขียนไม่ได้ตรวจถ้อยคำก่อนการแก้ไขโดยประกาศฉบับที่ 231 จึงไม่ยืนยันตัวเลขเดิม



ข้อ 2.4 ว่าด้วยกำหนด 60 วันเป็นถ้อยคำที่แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 198 ซึ่งลงนามวันที่ 16 สิงหาคม 2556 และใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน 2556 ประกาศฉบับเดียวกันยังแก้ไขข้อ 6 ว่าด้วยวิธีคืนเงินด้วย⁸ ข้อ 3 ซึ่งแก้ไขโดยประกาศฉบับที่ 231 ให้ผู้เดินทางแจ้งร้านพร้อมแสดงหนังสือเดินทาง "เพื่อจัดทำ คำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.10) ในวันที่ผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักร **ซื้อสินค้า**" ร้านจึงจัดทำ ภ.พ.10 ย้อนหลังให้ผู้เดินทางที่กลับมาขอในวันอื่นไม่ได้

ข้อ 4 วรรคหนึ่ง ซึ่งแก้ไขโดยประกาศฉบับที่ 233 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 2 มกราคม 2563 กำหนดว่าผู้เดินทาง "ซึ่งมีมูลค่าการซื้อสินค้านรวมกันทั้งหมดตั้งแต่สองหมื่นบาทขึ้นไป ต้องนำสินค้าตามข้อ 2 และคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.10) พร้อมใบกำกับภาษีไปแสดงต่อ**เจ้าพนักงานศุลกากร** ณ ท่าอากาศยาน ระหว่างประเทศในขณะเดินทาง ออกนอกราชอาณาจักร" วรรคสอง ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศฉบับที่ 254 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 ธันวาคม 2566 ให้สินค้านำเข้ารายการเดียวกับข้อ 3.2 วรรคสองของประกาศฉบับที่ 90 ต้องแสดง "ต่อ**เจ้าพนักงานสรรพากร** ณ ท่าอากาศยานระหว่างประเทศขณะเดินทางออกนอกราชอาณาจักรด้วย"

ช่องทางขอรับเงินคืนตามข้อ 4 มีสามทาง คือ "4.1 ยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.10) ดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานสรรพากรหรือ ตัวแทนที่ได้รับแต่งตั้ง ณ ท่าอากาศยานระหว่างประเทศ" "4.2 นำส่งคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.10) ดังกล่าวทางไปรษณีย์ ... ภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ซื้อสินค้าเป็นวันแรก" และ "4.3 ยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.10) โดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์" ข้อ 5 ให้คืนภาษีเฉพาะสินค้านำเข้ารายการที่ปฏิบัติครบถ้วน เมื่อผู้เดินทางปฏิบัติไม่ครบสำหรับบางรายการ คำร้องหนึ่งฉบับจึงอาจได้รับคืนเพียงบางส่วน

ข้อ 6 ซึ่งแก้ไขโดยประกาศฉบับที่ 231 กำหนดวิธีคืนเงินตามจำนวน ถ้าภาษีที่ขอคืน "เป็นจำนวนไม่เกิน 30,000 บาท" ให้คืน ณ ท่าอากาศยาน "โดยคืนเป็นเงินสด ตัวแลกเงินผ่านทางไปรษณีย์ หรือผ่านระบบการชำระเงินด้วยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์" ถ้า "มีจำนวนเกินกว่า 30,000 บาท ขึ้นไป" ให้คืนเป็นตัวแลกเงินผ่านทางไปรษณีย์หรือผ่านระบบการชำระเงินด้วยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ ฉบับรวมบนเว็บไซต์มีหมายเหตุว่าวรรคสามของข้อ 6 ถูกยกเลิกโดยประกาศฉบับที่ 254 ผู้เขียนอ่านต้นฉบับประกาศฉบับที่ 254 ไม่ได้ เพราะไฟล์มีปัญหาการเข้ารหัสอักษร จึงถือตามหมายเหตุของฉบับรวม



เกณฑ์	ถ้อยคำที่ใช้บังคับ	ประกาศที่แก้ไขและวันมีผล
มูลค่าซื้อขั้นต่ำ	ไม่น้อยกว่า 2,000 บาท และแห่งละไม่น้อยกว่า 2,000 บาทต่อวัน (ข้อ 2.3)	ฉบับที่ 231 มีผล 15 ตุลาคม 2562
กำหนดนำสินค้าออก	ภายใน 60 วัน นับวันซื้อเป็นวันแรก (ข้อ 2.4)	ฉบับที่ 198 มีผล 1 กันยายน 2556
วันจัดทำ ภ.พ.10	ในวันที่ผู้เดินทางซื้อสินค้า (ข้อ 3)	ฉบับที่ 231 มีผล 15 ตุลาคม 2562
แสดงต่อเจ้าพนักงานศุลกากร	ยอดรวมตั้งแต่ 20,000 บาทขึ้นไป (ข้อ 4 วรรคหนึ่ง)	ฉบับที่ 233 มีผล 2 มกราคม 2563
แสดงต่อเจ้าพนักงานสรรพากร	สินค้าตามรายการตั้งแต่ 40,000 บาทต่อชิ้น หรือสินค้าติดตัวตั้งแต่ 100,000 บาทต่อชิ้น (ข้อ 4 วรรคสอง)	ฉบับที่ 254 มีผล 1 ธันวาคม 2566
ส่งคำร้องทางไปรษณีย์	ภายใน 60 วันนับแต่วันซื้อ (ข้อ 4.2)	ฉบับที่ 233 มีผล 2 มกราคม 2563
วิธีคืนเงิน	ไม่เกิน 30,000 บาท คืนเป็นเงินสดได้ เกินกว่านั้นคืนเป็นตั๋วแลกเงินหรือทางอิเล็กทรอนิกส์ (ข้อ 6)	ฉบับที่ 231 มีผล 15 ตุลาคม 2562

รายชื่อท่าอากาศยาน ที่มีสำนักงาน คิน ภาษีไม่ได้กำหนดไว้ในประกาศฉบับที่ 91 ประกาศใช้ คำว่า "ท่าอากาศยานระหว่างประเทศ" หน้าติดต่อสำนักงานของระบบคินภาษีระบุสำนักงานที่ท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ ดอนเมือง เชียงใหม่ ภูเก็ต หาดใหญ่ อุตะเถา กระบี่ และสมุย ส่วนหน้าเกี่ยวกับหน่วยงานระบุรายชื่อที่รวมสุราษฎร์ธานีและแม่ฟ้าหลวง เชียงราย ด้วย⁹ สองหน้านี้ไม่ตรงกัน ร้านที่ให้ข้อมูลแก่ผู้เดินทางจึงควรใช้ถ้อยคำตามข้อ 1.4 ของประกาศ และแนะนำให้ผู้เดินทางตรวจสอบสำนักงานที่ท่าอากาศยานที่ตนจะออกเดินทาง



เหตุที่คำร้องขอคืนภาษีถูกปฏิเสธและความเสี่ยงที่ย้อนกลับมาที่ร้านค้า

หน้าเหตุปฏิเสธคำร้องขอคืนภาษีของระบบคืนภาษีของกรมสรรพากรระบุเหตุที่ผูกกับเอกสารของร้านหลายเหตุ เช่น ภ.พ.10 ไม่ได้จัดทำในวันซื้อตามข้อ 3 ของประกาศฉบับที่ 91 มูลค่าต่อร้านต่อวันต่ำกว่า 2,000 บาทตามข้อ 2.3 ชื่อหรือเลขหนังสือเดินทางในใบกำกับภาษีไม่ใช่ของผู้ซื้อ และใบกำกับภาษีออกจากร้านอื่นที่ไม่ใช่ร้านในแบบ

หน้าเหตุปฏิเสธของระบบคืนภาษีแสดงรายการเหตุเป็นภาษาอังกฤษ¹⁰ เหตุที่ผูกกับเอกสารของร้านโดยตรง มีอย่างน้อยห้าเหตุ ได้แก่ "The name or the passport number on the original tax invoice attached to the VAT Refund Application for Tourist form (P.P. 10) is not yours." (ชื่อหรือเลขหนังสือเดินทางในใบกำกับภาษีต้นฉบับที่แนบกับ ภ.พ.10 ไม่ใช่ของผู้ซื้อ) "VAT Refund Application for Tourist form (P.P. 10) was not prepared on the date of purchase." (ภ.พ.10 ไม่ได้จัดทำในวันซื้อ) "Original tax invoices were not attached to the VAT Refund Application for Tourist form (P.P. 10)." (ไม่ได้แนบใบกำกับภาษีต้นฉบับ) "The quantity of goods shown in the VAT Refund Application for Tourist form (P.P. 10) is less than that shown in the original tax invoice." (จำนวนสินค้าใน ภ.พ.10 น้อยกว่าในใบกำกับภาษีต้นฉบับ) และเหตุเรื่องใบกำกับภาษีที่ออกจากร้านอื่น

แต่ละเหตุย้อนกลับไปหน้าที่ของร้านตามประกาศฉบับที่ 90 ได้ทั้งสิ้น ชื่อหรือเลขหนังสือเดินทางที่ผิดเป็นการปฏิบัติไม่ครบตามข้อ 3.1 ภ.พ.10 ที่ไม่ได้ทำในวันซื้อขัดกับข้อ 3 ของประกาศฉบับที่ 91 และจำนวนสินค้าที่ไม่ตรงกันแสดงว่าข้อ 3.2 ไม่ได้ทำโดยละเอียด ประกาศฉบับที่ 90 ไม่ได้กำหนดให้ร้านรับผิดชอบผู้เดินทางเป็นตัวเงินเมื่อคำร้องถูกปฏิเสธ แต่การไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ซ้ำ ๆ เป็นเหตุตามข้อ 6 ที่อธิบดีใช้เพิกถอนการอนุมัติได้ ความรับผิดชอบระหว่างร้านกับผู้ซื้อเป็นเรื่องนอกประกาศ และบทความนี้ไม่วิเคราะห์

เหตุปฏิเสธบางเหตุอยู่นอกการควบคุมของร้าน เช่น "Goods were not taken out of Thailand within 60 days from the date of purchase." (ไม่ได้นำสินค้าออกภายใน 60 วัน) "Goods were taken out of Thailand without being inspected by Customs officers or by Revenue officers." (นำสินค้าออกโดยไม่ผ่านการตรวจของเจ้าพนักงานศุลกากรหรือสรรพากร) และ "Luxury goods were taken out of Thailand without being checked by the Revenue officers." (นำสินค้าหรูออกโดยไม่ผ่านการตรวจของเจ้าพนักงานสรรพากร) สำหรับเหตุกลุ่มนี้ ร้านช่วยได้ด้วยการประทับข้อความตามข้อ 3.2 วรรคสองของประกาศฉบับที่ 90 ให้ถูกต้อง และอธิบายเกณฑ์ตามข้อ 2.4 และข้อ 4 ของประกาศฉบับที่ 91 ให้ผู้เดินทางทราบในวันซื้อ



แนวคำพิพากษาศาลฎีกาเรื่องสิทธิขอคืนภาษีของผู้ประกอบการตามมาตรา 84 และมาตรา 84/1

การค้นระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกาไม่พบคดีที่วินิจฉัยการคืนภาษีแก่นักท่องเที่ยวตามมาตรา 84/4 โดยตรง คดีที่เกี่ยวข้องกับร้านค้าเป็นเรื่องสิทธิขอคืนภาษีของผู้ประกอบการเองตามมาตรา 84 และ 84/1 (1) เช่น ฎีกาที่ 11260/2558 ที่ยืนยันทำหนด 3 ปี และฎีกาที่ 444/2549 ที่ไม่ให้ยกยอดจากแบบเพิ่มเติมเป็นเครดิตเดือนถัดไป

ผู้เขียนค้นระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกาแล้วไม่พบ คำพิพากษาที่วินิจฉัยการคืนภาษีแก่นักท่องเที่ยวตามมาตรา 84/4 การอนุมัติ หรือ การเพิกถอน ร้านค้า VAT Refund for Tourists หรือ การ ปฏิเสธ คำร้อง ภ.พ.10 โดยตรง ผู้เขียนไม่ทราบเหตุที่ไม่มีคดีในหมวดนี้ ข้อสังเกตเชิงโครงสร้างคือผู้ขอคืนตามมาตรา 84/4 เป็นผู้เดินทางที่ออกนอกประเทศไปแล้ว ผู้เขียนจึงไม่อ้างคำพิพากษาใดว่าเป็นบรรทัดฐานของระบบนี้ และใช้คดีในหมวดใกล้เคียงที่สุด คือสิทธิขอคืนภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียนเอง ซึ่งเป็นสิทธิที่ร้านค้า VAT Refund for Tourists ยังมีอยู่ตามปกติ

ฐานของสิทธินี้อยู่ในมาตรา 84 และมาตรา 84/1 มาตรา 84 บัญญัติว่า "เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือน ภาษีจากการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา หรือมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 83 หรือมาตรา 83/1 เว้นแต่ในกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมเพราะการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนตามมาตรา 83/4 ก็ให้มีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม" มาตรา 84/1 (1) บัญญัติว่า "การขายสินค้า หรือ การ ให้บริการ ในกรณีที่ มี ภาษี ต้อง คืน แต่ ผู้ประกอบการ จดทะเบียน มิได้ ขอ คืน ตามมาตรา 84 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายในสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น"¹¹

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 11260/2558: กำหนด 3 ปีตามมาตรา 84/1 (1) และดอกเบี้ยตามมาตรา 4 ทศ

คดีนี้เป็นเรื่องผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีภาษีต้องคืนแต่ไม่ได้ขอคืนพร้อมแบบแสดงรายการตามมาตรา 84 ศาลอ้างมาตรา 84 และมาตรา 84/1 (1) และวางหลักว่า "ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมิได้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 84 ให้มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีได้ภายในกำหนด 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีที่มีการขอคืนนั้น" ศาลยังวินิจฉัยเรื่องดอกเบี้ยของภาษีที่ได้รับคืน



ว่าคิดตามมาตรา 4 ทศ และดอกเบี้ยต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่คืน¹² สำหรับร้านค้าที่ซื้อสินค้าคงคลังจำนวนมากในบางเดือนจนภาษีซื้อเกินภาษีขาย คดีนี้ยืนยันว่าสิทธิขอคืนในภายหลังมีกรอบเวลา 3 ปีที่นับจากวันพ้นกำหนดยื่นแบบของเดือนนั้น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3587/2550: การยื่นแบบเพิ่มเติมเพื่อขอคืนภายใน 3 ปี

คดีนี้เกี่ยวกับผู้ประกอบการที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมเพื่อขอคืนภาษีภายใน 3 ปีตามมาตรา 84/1 (1) ศาลวินิจฉัยว่าการยื่นแบบเพิ่มเติมนั้นใช้สิทธิขอคืนได้ และผู้ประกอบการได้รับดอกเบี้ย ศาลกล่าวถึงแบบเพิ่มเติมว่า "ซึ่งการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมนี้กฎหมายมิได้กำหนดกรอบเวลาไว้"¹³ หลักที่อ่านได้จากคดีนี้คือกรอบเวลาที่มีผลต่อสิทธิขอคืนเงินคือกำหนด 3 ปีตามมาตรา 84/1 (1) ร้านค้าที่พบข้อผิดพลาดในแบบ ภ.พ.30 ของเดือนก่อนจึงแก้ไขด้วยแบบเพิ่มเติมได้แต่ต้องคำนึงถึงกำหนด 3 ปีเมื่อผลของการแก้ไขคือการขอคืนเงิน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 444/2549 และที่ 3412/2541: การยกยอดเป็นเครดิตข้ามเดือน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 444/2549 วินิจฉัยกรณีการยื่นแบบเพิ่มเติมตามมาตรา 83/4 ว่าผู้ประกอบการมีสิทธิเพียงขอคืนภาษีพร้อมแบบเพิ่มเติมนั้น จะยกยอดเป็นเครดิตภาษีในเดือนถัดไปไม่ได้¹⁴ หลักนี้สอดคล้องกับข้อยกเว้นท้ายมาตรา 84 ซึ่งให้กรณีแบบเพิ่มเติมตามมาตรา 83/4 "มีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม" คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3412/2541 อ้างมาตรา 84 และมาตรา 89/1 และวินิจฉัยในทางเดียวกันว่าผู้ประกอบการยกเครดิตภาษีข้ามเดือนไม่ได้¹⁵ สองคดีนี้เตือนร้านค้าว่าการแก้ไขยอดภาษีย้อนหลังต้องใช้ช่องทางขอคืน ไม่ใช่การปรับยอดเข้าแบบเดือนปัจจุบันเอง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7383/2547: คำร้องขอคืนภาษีไม่ต้องอุทธรณ์ก่อนฟ้อง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7383/2547 วินิจฉัยว่าผู้ประกอบการที่ยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยแบบ ค. 10 ไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์ก่อนนำคดีมาฟ้อง¹⁶ หลักนี้มีผลต่อร้านค้าที่ขอคืนภาษีของตนเองตามมาตรา 84/1 แล้วไม่ได้รับคืน เพราะเส้นทางสู่ศาลไม่ต้องผ่านขั้นตอนอุทธรณ์การประเมิน ขั้นตอนการยื่นคำร้องขอคืนภาษีของผู้ประกอบการอธิบายไว้ใน คู่มือการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม



ความเชื่อมโยงกับร้านค้า VAT Refund for Tourists

คดีทั้งห้าเรื่องนี้ไม่ได้วินิจฉัยมาตรา 84/4 แต่ช่วยแยกเงินสองก้อนที่มักปนกันออกจากกัน ก้อนแรกคือภาษีขายที่ร้านเรียกเก็บจากผู้เดินทางตามมาตรา 82/4 และนำไปคำนวณตามมาตรา 82/3 ในแบบ ภ.พ.30 ของร้านตามปกติ ก้อนที่สองคือเงินที่คืนให้ผู้เดินทาง ซึ่งข้อ 5 และข้อ 6 ของประกาศฉบับที่ 91 ให้เจ้าพนักงานสรรพากรหรือตัวแทนที่ได้รับแต่งตั้งเป็นผู้คืน ประกาศฉบับที่ 90 และฉบับที่ 91 ไม่มีข้อใดให้ร้านลดภาษีขายของรายการที่ขายแก่ผู้เดินทาง และไม่มีข้อใดให้ร้านขอคืนภาษีแทนผู้เดินทาง การคืนตามมาตรา 84/4 จึงไม่ใช่การคืนภาษีของร้าน

ผลทางปฏิบัติคือร้านค้า VAT Refund for Tourists ต้องบันทึกภาษีขายของการขายแก่ผู้เดินทางเต็มจำนวนในเดือนภาษีที่ความรับผิดเกิด และใช้สิทธิภาษีซื้อของตนตามมาตรา 82/3 ตามปกติ ภาษีซื้อที่หักได้ต้องเกี่ยวกับการประกอบกิจการ ดังที่อธิบายไว้ในบทความ ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการ เมื่อเดือนใดภาษีซื้อเกินภาษีขาย ร้านใช้สิทธิตามมาตรา 84 หรือมาตรา 84/1 (1) ภายในกำหนด 3 ปี ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 11260/2558 ไม่ใช่สิทธิตามมาตรา 84/4

กฎหมายเปรียบเทียบ: สหภาพยุโรป สหราชอาณาจักร สิงคโปร์ และญี่ปุ่น

สหภาพยุโรปยกเว้นภาษีสินค้าในกระเป๋าผู้เดินทางตามข้อ 146(1)(b) และ 147 ของคำสั่งที่ 2006/112/EC สหราชอาณาจักรตัดข้อ 131 ของกฎหมายมูลค่าเพิ่มปี 1995 ในปี 2020 และศาลยื่นการยกเลิกใน [2021] EWCA Civ 783 สิงคโปร์ใช้โครงการคืนภาษีแบบสมัครใจ ญี่ปุ่นจะเปลี่ยนมาตรา 8 กฎหมายภาษีการบริโภคเป็นระบบคืนเงินตั้งแต่ 1 พฤศจิกายน 2569

สหภาพยุโรป: Article 146(1)(b) และ Article 147 ของ Directive 2006/112/EC

Council Directive 2006/112/EC (คำสั่งของคณะมนตรีสหภาพยุโรป ว่าด้วยระบบภาษีมูลค่าเพิ่มร่วม) Article 146(1)(b) ให้รัฐสมาชิกยกเว้นภาษีสำหรับ "the supply of goods dispatched or transported to a destination outside the Community by or on behalf of a customer not established within their respective territory" (การขายสินค้าที่ผู้ซื้อซึ่งไม่ได้มีถิ่นฐานในอาณาเขตของรัฐนั้น หรือผู้กระทำการแทนส่งหรือขนไปยังปลายทางนอกประชาคม)¹⁷ Article 147(1) กำหนดว่าเมื่อเป็นสินค้า "to be carried in the personal luggage of travellers" (ที่ผู้เดินทางนำไปในกระเป๋าสส่วนตัว) การยกเว้นใช้ได้เฉพาะเมื่อ "(a) the traveller is not established within the Community; (b) the goods are transported out of the Community before the end of the third month following that in which the supply takes place; (c)



the total value of the supply, including VAT, is more than EUR 175" (ผู้เดินทางไม่ได้มีถิ่นฐานในประชาคม สินค้าถูกนำออกก่อนสิ้นเดือนที่สามถัดจากเดือนที่ขาย และมูลค่ารวมภาษีเกิน 175 ยูโร) และรัฐสมาชิกยกเว้นการขายที่มีมูลค่าต่ำกว่านั้นได้

Article 147(2) วรรคสองกำหนดหลักฐานว่า "Proof of exportation shall be furnished by means of the invoice or other document in lieu thereof, endorsed by the customs office of exit from the Community." (หลักฐานการส่งออกให้แสดงด้วยใบกำกับสินค้าหรือเอกสารแทนที่ได้รับการรับรองจากด่านศุลกากรขาออกจากประชาคม) โครงสร้างของสหภาพยุโรปจึงเป็นการยกเว้นภาษีของการขาย ผู้ขายเป็นผู้ที่ได้รับการยกเว้นเมื่อมีหลักฐานการส่งออก ต่างจากไทยที่มาตรา 84/4 ให้ผู้เดินทางขอคืน "ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บไว้แล้ว" จากรัฐ

สหราชอาณาจักร: การตัด regulation 131 และคดี Heathrow Airport

Regulation 131 ของ Value Added Tax Regulations 1995 (SI 1995/2518) ชื่อ "Supplies to persons departing from the member States" ฉบับที่ใช้ก่อนการยกเลิกกำหนดว่าเมื่อกรมศุลกากรและสรรพสามิตพอใจว่าสินค้าขายให้ "a person who is an overseas visitor" (ผู้มาเยือนจากต่างประเทศ) ที่ตั้งใจออกไป "before the end of the third month following that in which the supply is effected" (ก่อนสิ้นเดือนที่สามถัดจากเดือนที่ขาย) และสินค้าถูกส่งออกแล้ว "the supply, subject to such conditions as they may impose, shall be zero-rated" (การขายนั้นเสียภาษีในอัตราศูนย์ภายใต้เงื่อนไขที่กำหนด) หน้าตัวบทปัจจุบันบน legislation.gov.uk ระบุว่า "Reg. 131 omitted (31.12.2020) by virtue of The Travellers' Allowances and Miscellaneous Provisions (EU Exit) Regulations 2020 (S.I. 2020/1412), regs. 1, 11(5)" (regulation 131 ถูกตัดออกตั้งแต่ 31 ธันวาคม 2020 โดย SI 2020/1412 ข้อ 1 และข้อ 11(5))¹⁸

การยกเลิกนี้ถูกท้าทายในคดี Heathrow Airport Ltd & Ors v Her Majesty's Treasury [2021] EWCA Civ 783 ซึ่งศาลอุทธรณ์ของอังกฤษและเวลส์พิจารณาร่วมกับองค์คณะของศาลสูง (Divisional Court) โดย Lord Justice Green และ Mrs Justice Whipple และตัดสินวันที่ 21 พฤษภาคม 2021 กระทรวงการคลังและกรมสรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักร (HMRC) เป็นผู้ถูกฟ้อง ผู้ฟ้องคือ Heathrow Airport Limited, Global Blue (UK) Limited และ WDFG UK Limited ย่อหน้า 1 ของคำพิพากษารูปข้อเท็จจริงว่า "As of 1st January 2021, the Government abolished most "tax (or VAT) free" shopping." (ตั้งแต่



1 มกราคม 2021 รัฐบาลยกเลิกการซื้อสินค้าปลอดภาษีเกือบทั้งหมด) ย่อหน้า 13 ระบุว่าโครงการนี้อยู่ใน "section 30(8) Value Added Tax Act 1994" และ regulation 131 ซึ่ง "implement Articles 146(1)(b) and 147 of Directive 2006/112" (อนุวัติการ Article 146(1)(b) และ 147 ของ Directive 2006/112)¹⁹

ย่อหน้า 14 ของคดี Heathrow อธิบายกลไกที่ใกล้เคียงกับร้านค้าไทยมากที่สุดว่า "The retailer charged VAT at the time of purchase but refunded the purchaser once in possession of evidence of export." (ผู้ค้าปลีกเรียกเก็บภาษีเมื่อขาย และคืนเงินให้ผู้ซื้อเมื่อได้หลักฐานการส่งออกแล้ว) และ "Travellers had to obtain VAT 407 Forms endorsed by the Border Force" (ผู้เดินทางต้องให้หน่วยงานตรวจชายแดนรับรองแบบ VAT 407) ในระบบอังกฤษเดิม ผู้ค้าปลีกเป็นผู้คืนเงินและใช้หลักฐานส่งออกเพื่อเสียภาษีอัตราศูนย์ ส่วนในระบบไทย ข้อ 5 ของประกาศฉบับที่ 91 ให้เจ้าพนักงานสรรพากรหรือตัวแทนเป็นผู้คืน

ศาลปฏิเสธทุกข้อต่อสู้ ทั้งเรื่องอำนาจออกข้อยกเว้นนอกกฎหมาย เรื่องหลักไม่เลือกปฏิบัติตาม Article I:1 ของ GATT (ความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า) และเรื่องความไม่สมเหตุสมผลของการตัดสินใจ ย่อหน้า 97 วินิจฉัยว่ารัฐบาล "was correct to conclude that the concessionary scheme was ultra vires as the law then stood" (สรุปได้ถูกต้องว่าโครงการผ่อนผันนั้นเกินอำนาจตามกฎหมายที่ใช้ขณะนั้น) และย่อหน้า 316 สรุปว่า "none of the Grounds succeed and accordingly the appeal seeking permission to seek judicial review, the claim for judicial review and all associated applications, fail" (ไม่มีข้อต่อสู้ใดฟังขึ้น คำขออนุญาตอุทธรณ์ คำฟ้องขอให้ทบทวนทางศาล และคำขอที่เกี่ยวข้องทั้งหมดจึงตกไป) หลักที่ได้คือรัฐมีอำนาจกว้างในการยกเลิกระบบคืนภาษีแก่นักท่องเที่ยว และผู้ประกอบการไม่มีสิทธิที่ได้มาแล้วในการคงระบบไว้

ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป: คดี C-563/12 BDV Hungary Trading

คดี C-563/12 BDV Hungary Trading Kft ตัดสินโดยองค์คณะที่ห้าของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปวันที่ 19 ธันวาคม 2013 ศาลวินิจฉัยว่า Article 146(1) และ Article 131 ของ Directive 2006/112/EC "must be interpreted as precluding national legislation under which ... goods intended to be exported from the European Union must have left the territory of the European Union within a fixed period of three months or 90 days following the date of supply, where merely exceeding that time-limit results in the definitive loss for the taxable person of the right to exemption" (ต้องตีความว่าห้ามกฎหมายภายในที่ให้สินค้าต้องออกจากสหภาพภายในกำหนด 3 เดือนหรือ 90 วัน หากการพ้นกำหนดเพียงอย่างเดียวทำให้ผู้ประกอบการเสียสิทธิยกเว้นอย่างเด็ดขาด)²⁰



ย่อหน้า 26 ของคดีเดียวกันแยกกรณีผู้เดินทางออกไว้ชัดเจนว่า กำหนดเวลาเช่นนั้น "is provided for only as an exception in Article 147(1)(b) of that directive with respect to goods to be carried in the personal luggage of travellers" (มีไว้เป็นข้อยกเว้นเฉพาะใน Article 147(1)(b) สำหรับสินค้าที่ผู้เดินทางนำไปในกระเป๋าส่วนตัว) คดีนี้จึงแสดงว่ากำหนดเวลาตายตัวเป็นลักษณะเฉพาะของระบบผู้เดินทาง ซึ่งตรงกับกำหนด 60 วันในข้อ 2.4 ของประกาศฉบับที่ 91 ของไทย กำหนดเวลาแบบนี้ยอมรับได้เพราะรัฐต้องปิดความเสี่ยงที่สินค้าจะถูกใช้ในประเทศ

สิงคโปร์: Tourist Refund Scheme ตามคำอธิบายของ IRAS

กรมสรรพากรสิงคโปร์ (IRAS) อธิบายว่า Tourist Refund Scheme (โครงการคืนภาษีสินค้าและบริการแก่นักท่องเที่ยว) "is a voluntary scheme" (เป็น โครงการ สมัครใจ) ผู้มีสิทธิต้องอายุตั้งแต่ 16 ปี ไม่เป็นพลเมืองหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ถาวร ไม่เป็นลูกเรือ และไม่เป็นผู้อัปตรอนุญาตบางประเภท ผู้ซื้อต้อง "Spend at least SGD100 (including GST)" (ใช้จ่ายอย่างน้อย 100 ดอลลาร์สิงคโปร์ รวมภาษี) โดยรวมใบเสร็จวันเดียวกันได้ไม่เกิน 3 ฉบับจากร้านเดียวกัน และ "Depart with the goods within 2 months from the date of purchase" (ออกเดินทาง พร้อม สินค้า ภายใน 2 เดือน นับแต่วันซื้อ) ผ่าน ท่าอากาศยาน ขางจีหรือ เซเลตาร์²¹

ฝั่งร้านค้า IRAS ให้ร้านที่จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ เลือกดำเนินการเองในฐานะ Independent Retailer (ผู้ค้าปลีกอิสระ) หรือใช้บริการ Central Refund Agency (ตัวแทนคืนภาษีกลาง) ผู้ที่จะดำเนินการเองหรือเป็นตัวแทนคืนภาษีกลางต้อง "Be GST-registered" (จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ) มีประวัติการเสียภาษีดี และ "Be processing at least 5,000 tourist refund claims per month on average over the last 12 months at the time of application" (มีคำขอคืนภาษีของนักท่องเที่ยวเฉลี่ยอย่างน้อย 5,000 รายการต่อเดือนในรอบ 12 เดือนก่อนยื่น)²² หน้า IRAS ที่ผู้เขียนอ่านไม่ได้ระบุมาตราของกฎหมายที่เป็นฐานของโครงการ บทความนี้จึงไม่อ้างเลขมาตราของสิงคโปร์

ญี่ปุ่น: 消費税法 第8条 และระบบคืนเงินตั้งแต่ 1 พฤศจิกายน 2569

消費税法 (กฎหมายภาษีการบริโภค) 第8条 (มาตรา 8) ว่าด้วย 輸出物品販売場 (ร้านขายสินค้าเพื่อการส่งออก หรือร้านปลอดภาษี) วรรคหนึ่งของฉบับที่แสดงบน e-Gov (ระบบฐานข้อมูลกฎหมายของรัฐบาลญี่ปุ่น) ซึ่งยังเป็นระบบยกเว้นภาษี ณ จุดขาย บัญญัติว่าเมื่อร้านขายสินค้าแก่ 免税購入対象者 (ผู้มีสิทธิซื้อปลอดภาษี) "当該物品の譲渡については、消費税を免除する" (ให้ยกเว้นภาษีการบริโภคสำหรับ



การขายสินค้านั้น) วรรคสามให้หัวหน้าด่านศุลกากร (税関長) เรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อที่ไม่ได้นำสินค้าออกภายในวันออกนอกประเทศ "直ちに徴収する" (เรียกเก็บทันที)²³ ระบบญี่ปุ่นปัจจุบันจึงยกเว้นภาษี ณ จุดขาย ร้านไม่เรียกเก็บภาษีตั้งแต่ต้น

วรรคเจ็ดของ第8条กำหนดว่าร้านปลอดภาษีต้องได้รับ "当該事業者の納税地を所轄する税務署長の許可" (อนุญาตจากหัวหน้าสำนักงานภาษีที่มีเขตอำนาจเหนือภูมิภานาทางภาษีของผู้ประกอบการ) และต้องไม่มีภาษีค้างที่เก็บได้ยากอย่างมาก และต้องไม่เป็นผู้ที่ถูกเพิกถอนใบอนุญาตมายังไม่ครบ "三年" (3 ปี) วรรคแปดให้หัวหน้าสำนักงานภาษีเพิกถอนใบอนุญาตได้เมื่อร้านฝ่าฝืนกฎหมายภาษีการบริโภค โครงสร้างนี้คล้ายข้อ 1 และข้อ 6 ของประกาศฉบับที่ 90 ของไทย แต่ระยะห้ามของญี่ปุ่นคือ 3 ปี ขณะที่ของไทยคือ 6 เดือน

ญี่ปุ่นกำลังเปลี่ยนโครงสร้างนี้ หน้าประวัติการแก้ไขของ 消費税法 บนระบบ e-Gov แสดงการแก้ไขโดย 令和七年法律第十三号 (กฎหมายฉบับที่ 13 ปี 令和7) ที่มีผลวันที่ 令和8年11月1日 และกรมสรรพากรญี่ปุ่นระบุว่า "令和7年度税制改正により、令和8年11月1日から「リファンド方式」が実施されます。" (ตามการปฏิรูปภาษีปี 令和7 ระบบคืนเงินจะเริ่มใช้ตั้งแต่ 1 พฤศจิกายน ปี 令和8)²⁴ ปี 令和8 ตรงกับปี 2569 ระบบใหม่ของญี่ปุ่นจึงเริ่มต้นเดือนพฤศจิกายน 2569 สถานะ ณ วันที่ 4 ตุลาคม 2569 คือประกาศใช้แล้วแต่ยังไม่มีผล หน้าเดียวกันของกรมสรรพากรญี่ปุ่นยังกล่าวถึง "税関確認結果" (ผลการยืนยันของศุลกากร) ที่ร้านใช้ตรวจผ่านระบบบริหารการขายปลอดภาษี ผู้เขียนยังไม่ได้อ่านรายละเอียดเกณฑ์มูลค่าของระบบใหม่ จึงไม่ระบุตัวเลข



ระบบ	ฐานทางกฎหมายที่ตรวจแล้ว	ผู้ขายเรียกเก็บภาษีหรือไม่	ผู้คืนเงินหรือผู้ได้รับยกเว้น	สถานะ
ไทย	มาตรา 84/4 ประมวลรัษฎากร ประกาศอธิบดีฯ ฉบับที่ 90, 91, 232	เรียกเก็บ	เจ้าพนักงานสรรพากรหรือตัว แทนที่ได้รับแต่งตั้ง (ข้อ 5, 6 ฉบับที่ 91)	ใช้บังคับ
สหภาพยุโรป	Article 146(1)(b), 147 Directive 2006/112/EC	การขายได้รับยกเว้นเมื่อมี หลักฐานส่งออก	ยกเว้นที่ระดับการขาย	ใช้บังคับ
สหราชอาณาจักร	regulation 131 VAT Regulations 1995	เรียกเก็บแล้วผู้ค้าปลีกคืนเมื่อ มีหลักฐาน (ย่อหน้า 14 คดี Heathrow)	ผู้ค้าปลีก	ถูกตัดตั้งแต่ 31 ธันวาคม 2020
สิงคโปร์	คำอธิบายของ IRAS (ไม่ได้ตรวจ มาตรา)	เรียกเก็บ	ผู้ค้าปลีกอิสระหรือตัวแทน ค้าปลีกกลาง	ใช้บังคับ โครงการ สมัครใจ
ญี่ปุ่น	消費税法 第8条	ปัจจุบันยกเว้น ณ จุดขาย	ยกเว้นที่ระดับการขาย	ระบบคืนเงิน ประกาศใช้แล้ว มี ผล 1 พฤศจิกายน 2569

ข้อสรุปจากการเปรียบเทียบสำหรับร้านค้าไทย

การเปรียบเทียบให้ข้อสรุปสามข้อสำหรับร้านค้าไทย ข้อแรก ระบบไทยวางร้านไว้ในตำแหน่งผู้สร้างหลักฐาน ไม่ใช่ผู้คืนเงิน ต่างจากระบบอังกฤษเดิมที่ผู้ค้าปลีกคืนเงินเองตามย่อหน้า 14 ของคดี Heathrow และต่างจากสหภาพยุโรปและญี่ปุ่นปัจจุบันที่ยกเว้นภาษีที่ระดับการขาย ร้านไทยจึงไม่รับความเสี่ยงด้านกระแสเงินสดของการคืนเงิน แต่รับความเสี่ยงด้านเอกสารและการถูกเพิกถอนตามข้อ 6 ของประกาศฉบับที่ 90 ข้อสอง กำหนดเวลาตายตัว 60 วันตามข้อ 2.4 สอดคล้องกับแนวที่คดี C-563/12 ยอมรับสำหรับสินค้าในกระเป๋าผู้เดินทาง ข้อสาม คดี Heathrow แสดงว่าระบบนี้เป็นนโยบายที่รัฐยกเลิกได้ ร้านที่ลงทุนระบบเพื่อขายแก่นักท่องเที่ยวควรติดตามประกาศตามมาตรา 84/4 อย่างต่อเนื่อง



การวิเคราะห์มาตรา 84/4 ทางนิติเศรษฐศาสตร์และเศรษฐศาสตร์การท่องเที่ยว

ระบบตามมาตรา 84/4 มีเหตุผลรองรับสามประการตามงานของ Wang และ Stewart ปี 2022 คือหลักเก็บภาษี ณ ประเทศปลายทาง การส่งเสริมการท่องเที่ยว และความเป็นธรรม ส่วนงานของ Keen และ Smith ปี 2006 ชี้ว่ากลไกคืนภาษีเปิดช่องฉ้อโกง กฎไทยเรื่องใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ การส่งข้อมูลทันที และการตรวจสอบสินค้าราคาสูงจึงลดต้นทุนการตรวจสอบของรัฐ

Wang และ Stewart ศึกษา กฎหมาย และ นโยบาย ของ ระบบ คืน ภาษี แก่ นักท่องเที่ยว เปรียบเทียบ ใน บทความ "The Law and Policy of VAT Tourist Tax Refund Schemes: A Comparative Analysis" ตีพิมพ์ ใน World Tax Journal ปี 2022 เล่ม 14 ฉบับที่ 2 บทความย่อยระบุเหตุผลรองรับสามประการ คือ "(i) the destination principle, which is the jurisdictional basis for most VATs; (ii) the goal of providing an incentive to the tourism industry; and (iii) the principle of equity, or fairness" (หลักเก็บภาษี ณ ประเทศปลายทางซึ่งเป็นฐานเขตอำนาจของภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนใหญ่ เป้าหมายส่งเสริมอุตสาหกรรมท่องเที่ยว และ หลักความเป็นธรรม)²⁵ งานนี้วิเคราะห์ระบบของสหภาพยุโรป ออสเตรเลีย และ จีน ไม่ได้ศึกษาระบบไทย

หลักเก็บภาษี ณ ประเทศ ปลายทาง (destination principle) อธิบาย ถ้อยคำ ของมาตรา 84/4 ได้โดยตรง ภาษีมูลค่าเพิ่มมุ่งเก็บจากการบริโภคภายในประเทศ เมื่อสินค้าถูกนำออกไปบริโภคนอกราชอาณาจักร ภาษีที่ถูกเรียกเก็บไว้แล้วจึงไม่มีฐาน การ บริโภค ในประเทศ รองรับ องค์ประกอบ "เพื่อ นำ ออกไป นอกราชอาณาจักร" ในมาตรา 84/4 และข้อ 2.1 ของประกาศฉบับที่ 91 ที่ให้สินค้าต้อง "นำไปพร้อมกับการเดินทาง" เป็นการแปลหลักนี้เป็นเงื่อนไขทางกฎหมาย ส่วนเหตุผลด้านการส่งเสริมการท่องเที่ยวอธิบายได้ว่าทำไมระบบจึงเลือกช่องทางการคืนเงินที่ทำอากาศยาน แทนการให้ผู้เดินทางขอคืนผ่านระบบทั่วไป ตามมาตรา 84/1

ด้านความเสี่ยง Keen และ Smith ในบทความ "VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?" ตีพิมพ์ใน National Tax Journal ปี 2006 เล่ม 59 ฉบับที่ 4 หน้า 861 ถึง 887 เริ่มบทความด้วยว่า "Like any tax, the VAT is vulnerable to evasion and fraud. But its credit and refund mechanism offers unique opportunities for abuse" (ภาษีมูลค่าเพิ่มเปราะบางต่อการหลีกเลี่ยงและฉ้อโกงเช่นภาษีอื่น แต่กลไกเครดิตและการคืนภาษีเปิดโอกาสให้ใช้ในทางมิชอบได้เป็นพิเศษ)²⁶ งานนี้ศึกษาบริบทของสหภาพยุโรปเป็นหลัก ไม่ได้ศึกษาระบบคืนภาษีแก่นักท่องเที่ยวของไทย แต่ข้อสังเกตเรื่องกลไกคืนภาษีใช้อธิบายการออกแบบของไทยได้ เพราะมาตรา 84/4 คือกลไกคืนเงินจากรัฐสู่บุคคลที่รัฐตรวจสอบภายหลังได้ยาก



ปัญหาหลักในทางนิติเศรษฐศาสตร์คือความไม่สมมาตรของข้อมูล (information asymmetry) รัฐไม่เห็นการซื้อขายในร้าน ไม่รู้ว่าผู้ซื้อเป็นใคร และไม่รู้ว่าสินค้าออกนอกประเทศจริงหรือไม่ ร้านค้ารู้ข้อมูลการขาย ผู้เดินทางรู้ว่าตนจะนำสินค้าออกหรือไม่ ประกาศตามมาตรา 84/4 จึงย้ายข้อมูลจากร้านไปสู่รัฐด้วยเครื่องมือหลายชั้น ได้แก่ เลขที่หนังสือเดินทางในใบกำกับภาษีตามข้อ 3.1 ของประกาศฉบับที่ 90 รายงานภายใน 3 วันตามข้อ 3.3 สิทธิออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรา 3 โสฬส ที่ข้อ 1.3 กำหนดเป็นคุณสมบัติและการนำส่งข้อมูล "ในทันที (Real Time)" ตามข้อ 3.3 ของประกาศฉบับที่ 232

เครื่องมือแต่ละชั้นลดต้นทุนการตรวจสอบของรัฐในจุดต่างกัน ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ทำให้ภาษีขายของร้านอยู่ในระบบข้อมูลของรัฐตั้งแต่ต้น การส่งข้อมูล ภ.พ.10 ทันทีทำให้รัฐเทียบคำร้องที่ทำอาภาศยานกับข้อมูลการขายได้โดยไม่ต้องรอเอกสารกระดาษ ส่วนข้อ 3.2 ของประกาศฉบับที่ 232 ที่ห้ามผู้มีประวัติออกหรือใช้ใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เป็นการคัดกรองผู้ประกอบการก่อนเข้าระบบ ซึ่งลดต้นทุนการตรวจสอบภายหลัง การเพิกถอนพร้อมระงับห้าม 6 เดือนตามข้อ 6 ของประกาศฉบับที่ 90 ทำหน้าที่ยับยั้ง เพราะทำให้ร้านเสียหายได้จากกลุ่มลูกค้านักท่องเที่ยวตลอดระยะห้าม

การตรวจที่ทำอาภาศยานใช้หลักการตรวจแบบเลือกเฉพาะส่วนที่เสี่ยง ข้อ 4 วรรคหนึ่งของประกาศฉบับที่ 91 ให้แสดงสินค้าต่อเจ้าพนักงานศุลกากรเฉพาะเมื่อยอดรวมตั้งแต่ 20,000 บาท และข้อ 4 วรรคสองให้สินค้าราคาสูงที่พกพาได้ตั้งแต่ 40,000 บาทต่อชิ้น และสินค้าติดตัวตั้งแต่ 100,000 บาทต่อชิ้น แสดงต่อเจ้าพนักงานสรรพากรเพิ่มอีกชั้น สินค้าในรายการของประกาศฉบับที่ 253 และฉบับที่ 254 มีลักษณะร่วมกัน คือมีมูลค่าสูงต่อชิ้นและพกพาได้ จึงเป็นสินค้าที่นำไปขายต่อในประเทศได้โดยสะดวกหากไม่นำออกจริง การตรวจซ้ำเฉพาะสินค้ากลุ่มนี้จึงเพิ่มการบังคับใช้ในจุดที่ความเสี่ยงสูง โดยไม่เพิ่มต้นทุนแก่ผู้เดินทางทุกราย

เกณฑ์ขั้นต่ำ 2,000 บาทต่อร้านต่อวันตามข้อ 2.3 ของประกาศฉบับที่ 91 อธิบายได้ด้วยต้นทุนต่อคำร้อง คำร้องแต่ละฉบับมีต้นทุนการจัดทำ การตรวจ และการคืนเงิน ทั้งฝั่งร้านและฝั่งรัฐ เกณฑ์ขั้นต่ำกันคำร้องที่ภาษีคืน น้อยกว่าต้นทุนดำเนินการ ออกจาก ระบบ ข้อ 6 ที่ให้หักค่าใช้จ่ายในการคืนภาษีตามอัตราท้ายประกาศก็เป็นการผลักต้นทุนดำเนินการส่วนหนึ่งไปยังผู้ได้รับคืน ผู้เขียนไม่มีข้อมูลเชิงประจักษ์ของไทยเกี่ยวกับต้นทุนต่อคำร้อง จึงอธิบายได้เพียงในระดับเหตุผลของการออกแบบ

มุมมองเศรษฐศาสตร์การท่องเที่ยวทำให้เห็นต้นทุนอีกด้านของระบบนี้ Gooroochurn และ Sinclair ในบทความ "Economics of tourism taxation: Evidence from Mauritius" ตีพิมพ์ใน Annals of Tourism Research ปี 2005 เล่ม 32 ฉบับที่ 2 หน้า 478 ถึง 498 ศึกษาภาษีการท่องเที่ยวของมอริเชียส บทคัดย่อระบุว่า "Unlike other levies, tourism taxes can increase domestic welfare since international



tourists bear most of the welfare loss associated with higher revenue." (ภาษีการท่องเที่ยวต่างจากภาษีอื่นตรงที่อาจเพิ่มสวัสดิการภายในประเทศ เพราะนักท่องเที่ยวต่างชาติรับภาระการสูญเสียสวัสดิการจากรายได้ภาษีที่เพิ่มขึ้นเป็นส่วนใหญ่)²⁷ ผลนี้เป็นผลของมอริเชียส ไม่ได้ศึกษาประเทศไทย

เมื่ออ่าน คู่กับ เหตุผลของ Wang และ Stewart งานของ Gooroochurn และ Sinclair ชี้ว่าการคืนภาษีตามมาตรา 84/4 เป็นการเลือกนโยบาย ไม่ใช่ผลที่เลี่ยงไม่ได้ รัฐที่คืนภาษีแก่นักท่องเที่ยวสละรายได้จากกลุ่มผู้บริโภคที่ในบางบริบทรับภาระภาษีโดยไม่ลดสวัสดิการของคนในประเทศมากนัก แลกกับแรงจูงใจด้านการท่องเที่ยว และความสอดคล้อง กับ หลัก เก็บภาษี ณ ประเทศ ปลายทาง คดี Heathrow แสดงว่าสหราชอาณาจักรเลือกทางตรงข้ามในปี 2021 ส่วนไทยยังคงระบบไว้และเพิ่มการควบคุมผ่านประกาศฉบับที่ 232, 253 และ 254 สำหรับร้านค้า ความหมายในทางปฏิบัติคือมาตรฐานเอกสารที่เพิ่มขึ้นเป็นราคาของการคงระบบไว้ และร้านที่ปฏิบัติตามได้ดีคือร้านที่ทำให้ต้นทุนการตรวจสอบของรัฐต่ำ

ความเปลี่ยนแปลงของหลักเกณฑ์ตามมาตรา 84/4 ระหว่างปี 2546 ถึง 2569

หลักเกณฑ์ตามมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากรเปลี่ยนผ่านประกาศอธิบดีกรมสรรพากรหลายฉบับ ได้แก่ ฉบับที่ 198 เรื่องกำหนด 60 วัน ฉบับที่ 209 เรื่องรูปแบบนิติบุคคล ฉบับที่ 230 ถึง 233 ในปี 2562 และ 2563 และฉบับที่ 253 ถึง 255 ซึ่งประกาศในราชกิจจานุเบกษาวันที่ 8 ธันวาคม 2566 ผู้เขียนไม่พบประกาศฉบับใหม่ระหว่างปี 2567 ถึง 2569



ประกาศฉบับที่ วันมีผลตามหมายเหตุในฉบับรวม สารที่แก้ไข

152	7 พฤษภาคม 2546	ข้อ 1.2 ของฉบับที่ 91 ผู้เดินทางต้องไม่มีภูมิลำเนาในไทย
198	1 กันยายน 2556	ข้อ 2.4 กำหนด 60 วัน และข้อ 6 วิธีคืนเงิน ของฉบับที่ 91
209	12 เมษายน 2559	ข้อ 1.1 ของฉบับที่ 90 เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
230	15 ตุลาคม 2562	ช่องทางยื่นคำขอ ข้อ 1.3 ในกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ แบบ ภ.พ.10 และการขอรับแบบ ของฉบับที่ 90
231	15 ตุลาคม 2562	ข้อ 2.3 มูลค่าขั้นต่ำ ข้อ 3 วันจัดทำ ภ.พ.10 และข้อ 6 ของฉบับที่ 91
232	2 มกราคม 2563	ภ.พ.10 อิเล็กทรอนิกส์ผ่าน Application Programming Interface
233	2 มกราคม 2563	ข้อ 4 เกณฑ์ 20,000 บาท และช่องทางขอคืน ของฉบับที่ 91
253	1 ธันวาคม 2566	ข้อ 3.2 วรรคสอง สินค้าราคาสูง ของฉบับที่ 90
254	1 ธันวาคม 2566	ข้อ 4 วรรคสอง และการยกเลิกวรรคสามของข้อ 6 ของฉบับที่ 91

ประกาศ ฉบับที่ 253, 254 และ 255 ประกาศใน ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 140 ตอน พิเศษ 309 ง วันที่ 8 ธันวาคม 2566²⁸ ไฟล์ต้นฉบับบนเว็บไซต์กรมสรรพากรมีปัญหาการเข้ารหัสอักษรจนอ่านเนื้อความไม่ได้ ผู้เขียนจึงใช้ถ้อยคำใน ฉบับรวม ของประกาศฉบับที่ 90 และ ฉบับที่ 91 ซึ่งกรมสรรพากร ปรับปรุง วันที่ 29 พฤศจิกายน 2566 เป็นฐาน ประกาศฉบับที่ 255 ไม่ได้อธิบายในบทความนี้ เพราะอ่านเนื้อความจาก ต้นฉบับไม่ได้

หน้ารวมตัวบทมาตรา 84/4 ยังโยงไปยังประกาศฉบับที่ 225, 226 และ 229 ซึ่งเกี่ยวกับช่วงปี 2561 และ 2562 ผู้เขียนยังไม่ได้อ่านถ้อยคำของสามฉบับนี้คำต่อคำ จึงไม่อธิบายเนื้อหาและไม่ยืนยันว่ายังมีผลอยู่หรือไม่ สำหรับช่วงปี 2567 ถึง 2569 ผู้เขียนไม่พบประกาศอธิบดีฉบับใหม่ในหน้ารวมตัวบทมาตรา 84/4 ซึ่ง



ปรับปรุงล่าสุดวันที่ 18 มีนาคม 2567 และไม่พบเอกสารทางการที่ยืนยันมาตรการใหม่ เช่น การคืนภาษีที่ด่านทางบก ข้อ 1.4 ของประกาศฉบับที่ 91 ที่ใช้บังคับอยู่ยังกำหนดให้ออก ณ ท่าอากาศยาน ระหว่างประเทศ

คำถามที่พบบ่อยเกี่ยวกับร้านค้า VAT Refund for Tourists

คำถามที่พบบ่อยของผู้ประกอบการเกี่ยวกับร้านค้า VAT Refund for Tourists ครอบคลุมวิธีขออนุมัติเป็นร้านค้า VAT Refund ตามข้อ 1 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 90 แบบ คท.1 คุณสมบัติตามข้อ 1.1 ถึง 1.3 ยอดซื้อขั้นต่ำตามข้อ 2.3 ของประกาศฉบับที่ 91 ผู้คืนเงิน และผลของการเพิกถอนตามข้อ 6 โดยอ้างตัวบทที่ใช้บังคับ ณ 4 ตุลาคม 2569

วิธีขออนุมัติเป็นร้านค้า VAT Refund for Tourists มีขั้นตอนอย่างไร

วิธีขออนุมัติเป็นร้านค้า VAT Refund คือยื่นคำขอตามแบบที่อธิบดีกำหนดตามข้อ 1 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 90 ผ่านสรรพากรพื้นที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ หรือที่สำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่เมื่อมีหลายสาขา ผ่านกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่สำหรับผู้ที่อยู่ในการค้ากับดูแล หรือผ่านเว็บไซต์กรมสรรพากร ร้านจะเป็นร้านค้า VAT Refund for Tourists ได้ต่อเมื่ออธิบดีอนุมัติแล้ว

แบบ คท.1 คืออะไร

แบบ คท.1 เป็นชื่อเรียกแบบคำขออนุมัติเป็นร้านค้า VAT Refund for Tourists ตามที่หน้าภาษาอังกฤษของระบบคืนภาษีใช้คำว่า Kor Tor 1 form ตัวประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 90 ข้อ 1 ใช้เพียงคำว่า "ตามแบบที่อธิบดีกำหนด" ผู้ยื่นควรขอรับแบบฉบับปัจจุบันจากสรรพากรพื้นที่หรือเว็บไซต์กรมสรรพากร

ร้านค้าที่เป็นบุคคลธรรมดาขอเป็นร้านค้า VAT Refund for Tourists ได้หรือไม่

ไม่ได้ ข้อ 1.1 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 90 ซึ่งแก้ไขโดยประกาศฉบับที่ 209 ใช้บังคับตั้งแต่ 12 เมษายน 2559 กำหนดให้ผู้ยื่นต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และต้องคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 กับมีสิทธิออกไปกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรา 3 โสฬส ด้วย



ร้านค้า VAT Refund for Tourists ต้องมีทุนจดทะเบียน 2 ล้านบาทหรือไม่

ฉบับรวมของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 90 ที่ใช้บังคับไม่มีเกณฑ์ทุนจดทะเบียน เกณฑ์ทุนชำระแล้ว 2,000,000 บาทสำหรับ สำนักงานใหญ่ใน กรุงเทพมหานคร และ 500,000 บาทนอก กรุงเทพมหานคร ปรากฏเฉพาะในหน้าคำอธิบายภาษาอังกฤษของระบบคืนภาษี ถ้อยคำที่มีผลบังคับคือตัวประกาศ แต่การอนุมัติเป็นดุลพินิจของอธิบดี

นักท่องเที่ยวต้องซื้อสินค้าขั้นต่ำเท่าใดจึงขอคืนภาษีได้

ข้อ 2.3 ของ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 91 ซึ่งแก้ไขโดย ประกาศฉบับที่ 231 ใช้บังคับ ตั้งแต่ 15 ตุลาคม 2562 กำหนดมูลค่าไม่น้อยกว่า 2,000 บาท และซื้อจากสถานประกอบการแห่งละไม่น้อยกว่า 2,000 บาทต่อวัน สินค้าต้องนำออกภายใน 60 วันตามข้อ 2.4 และยอดรวมตั้งแต่ 20,000 บาทต้องแสดงต่อเจ้าพนักงานศุลกากรตามข้อ 4

ร้านค้าเป็นผู้คืนเงินภาษีให้นักท่องเที่ยวหรือไม่

ไม่ใช่ ข้อ 5 และข้อ 6 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 91 ให้เจ้าพนักงานสรรพากรหรือตัวแทนที่ได้รับแต่งตั้งเป็นผู้คืนภาษีแก่ผู้เดินทาง ร้านค้า VAT Refund for Tourists เรียกเก็บภาษีขายเต็มจำนวนตามปกติ และมีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีที่ระบุเลขที่หนังสือเดินทาง จัดทำ ภ.พ.10 และรายงานภายใน 3 วันตามประกาศฉบับที่ 90

ร้านค้าที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์จะมีผลอย่างไร

ข้อ 6 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 90 ให้อธิบดีมีอำนาจเพิกถอนการอนุมัติ และห้ามร้านที่ถูกเพิกถอนยื่นคำขอใหม่ภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ถูกระงับการอนุมัติ ส่วนร้านที่จัดทำ ภ.พ.10 แบบอิเล็กทรอนิกส์ ข้อ 8 ของประกาศฉบับที่ 232 ให้อธิบดีสั่งให้ยุติการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 84/4 ได้

เชิงอรรถ

1. ประมวลรัษฎากร มาตรา 84/4 "ให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขให้ผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักรที่ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียนเพื่อนำออกนอกราชอาณาจักรขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บไว้แล้วได้" หมายเหตุบนเว็บไซต์กรมสรรพากร "(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 34) พ.ศ.2541 ใช้บังคับ 1 ม.ค. 2542 เป็นต้นไป)" และโยงไปยังประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 90, 91, 225, 226, 229, 232, 253, 254 และ 255, หน้าเว็บปรับปรุงล่าสุด 18-03-2024 (กรมสรรพากร rd.go.th/5207.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)



2. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 90) เรื่อง กำหนดคุณลักษณะ และหลักเกณฑ์ของผู้ประกอบการจดทะเบียน ที่ขายสินค้าให้ผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักร ซึ่งผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักร มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บไว้แล้วได้ ตามมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร ประกาศ ณ วันที่ 4 พฤษภาคม พ.ศ. 2542 ร้อยเอกสุชาติ เขาวัววิศิษฐ์ อธิบดีกรมสรรพากร, ฉบับรวมแก้ไขบนเว็บไซต์กรมสรรพากรมีหมายเหตุการแก้ไขโดยประกาศฉบับที่ 209 (ใช้บังคับ 12 เมษายน 2559) ฉบับที่ 230 (ใช้บังคับ 15 ตุลาคม 2562) และฉบับที่ 253 (ใช้บังคับ 1 ธันวาคม 2566), ข้อ 7 บนหน้าเว็บพิมพ์ว่า "ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ เมษายน พ.ศ. 2542 เป็นต้นไป" โดยไม่มีเลขวัน, หน้าเว็บปรับปรุงล่าสุด 29-11-2023 (กรมสรรพากร rd.go.th/3373.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
3. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 91) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขให้ผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักรที่ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียน เพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักร ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บไว้แล้วได้ ตามมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร ประกาศ ณ วันที่ 4 พฤษภาคม พ.ศ. 2542 ข้อ 7 "ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มิถุนายน พ.ศ. 2542 เป็นต้นไป", ฉบับรวมแก้ไขมีหมายเหตุการแก้ไขโดยประกาศฉบับที่ 152 (7 พฤษภาคม 2546) ฉบับที่ 198 (1 กันยายน 2556) ฉบับที่ 231 (15 ตุลาคม 2562) ฉบับที่ 233 (2 มกราคม 2563) และฉบับที่ 254 (1 ธันวาคม 2566), หน้าเว็บปรับปรุงล่าสุด 29-11-2023 (กรมสรรพากร rd.go.th/3372.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
4. VAT Refund for Tourists, For Trader > Qualifications: "Be a VAT registered trader." "Be a company or juristic partnership and have a paid-up registered capital: - not less than 2,000,000 baht if its head office is located in Bangkok. - not less than 500,000 baht if its head office is located outside Bangkok." "Have stability and continuity in the operations and good tax payment record." "A VAT registered trader, who qualifies the above conditions, can request by submitting Kor Tor 1 form at the Area Revenue Office where the head office is located or through the internet system.", เกณฑ์ทุนชำระแล้วไม่ปรากฏในฉบับรวมของประกาศฉบับที่ 90 ที่อ้างในเชิงบรรทัดที่ 2 (กรมสรรพากร vrtmap.rd.go.th/gps/en/HowToRegister.aspx, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
5. ประมวลรัษฎากร มาตรา 86/4 "ภายใต้บังคับมาตรา 86/5 และมาตรา 86/6 ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้ (1) คำว่า "ใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด (2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี และในกรณีที่ตัวแทนเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86 วรรคสี่ หรือมาตรา 86/2 หรือผู้ทอดตลาดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86/3 ให้ระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวแทนนั้นด้วย (3) ชื่อ ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ (4) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่มถ้ามี (5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ (6) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน (7) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี (8) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด", มาตรา 86/6 วรรคสอง "ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการค้าปลีก มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อได้ แต่ตัวแทนของผู้ประกอบการจดทะเบียนจะออกใบกำกับภาษีอย่างย่อไม่ได้" และวรรคสามกำหนดรายการของใบกำกับภาษีอย่างย่อ (1) ถึง (7), หน้าเว็บปรับปรุงล่าสุด 16-09-2025 (กรมสรรพากร rd.go.th/5208.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
6. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 232) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขสำหรับการจัดทำคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.10) โดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ทาง Application Programming Interface ประกาศ ณ วันที่ 2 มกราคม พ.ศ. 2563 เอกนิติ นิติทัณฑ์ประกาศ อธิบดีกรมสรรพากร ข้อ 9 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 2 มกราคม พ.ศ. 2563, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 137 ตอนพิเศษ 87 ง วันที่ 15 เมษายน 2563 หน้า 54 ถึง 57 พร้อมแบบคำขออนุมัติท้ายประกาศ, ผู้เขียนอ่านโดยแยกข้อความจากไฟล์ PDF (กรมสรรพากร rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/newlaw/dgvat232.pdf, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
7. VAT Refund for Tourists, How to claim a VAT Refund: "VAT refund only applies to goods taken out of Thailand with the traveller within 60 days from the date of purchase." "Goods must be purchased from stores displaying the "VAT REFUND FOR TOURISTS" sign." "Goods must be at least 2,000 baht including VAT and must be purchased from each supplier at the amount of at least 2,000 baht per day." (กรมสรรพากร vrtmap.rd.go.th/gps/en/Conditions.aspx, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)



8. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 198) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ให้ผู้เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักรที่ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียน เพื่อนำออกไปนอกราชอาณาจักร ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บไว้แล้วได้ ตามมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 1 แก่ข้อ 2.4 ของประกาศฉบับที่ 91 ข้อ 2 แก่ข้อ 6 ของประกาศฉบับที่ 91 ข้อ 3 "ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน 2556 เป็นต้นไป" ประกาศ ณ วันที่ 16 สิงหาคม พ.ศ. 2556 สาธิต รัชศรี อธิบดีกรมสรรพากร, เอกสาร แนบ ตาราง อัตรา เป็นไฟล์ .doc ที่ผู้เขียนเปิดอ่านไม่ได้ (กรมสรรพากร rd.go.th/48727.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
9. VAT Refund for Tourists, VRT Office (International Airport) ระบุสำนักงานที่ Suvarnabhumi International Airport, Donmueang Airport, Chiangmai International Airport, Phuket International Airport, Hat Yai International Airport, U-Tapao International Airport, Krabi International Airports และ Samui International Airports (กรมสรรพากร vrtmap.rd.go.th/gps/en/Contact.aspx, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569), หน้า About Us ของสำนักงาน คิน ภาษี ลงวันที่ 30/05/2022 ระบุรายชื่อที่รวม Surathani และ Mae Fah Luang Chiang-Rai International Airports ผู้เขียนอ่านหน้าผ่านเครื่องมืออ่านเว็บที่สรุปเนื้อหา (กรมสรรพากร vrtweb.rd.go.th/68.html, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
10. VAT Refund for Tourists, The reasons Why requests are disapproved รวมถึง "Value of goods purchased is less than 2,000 baht per day per store." "Total value of the goods claimed for refund is less than 2,000 baht." "VAT Refund Application for Tourist form (P.P. 10) was not prepared on the date of purchase." "Some of the tax invoices attached to the VAT Refund Application for Tourist form (P.P. 10) were issued from a different store that mentioned on the form." หน้าเดียวกันระบุวิธีคืนเงิน "Refund amount not exceeding 30,000 baht, will be made in cash (Thai baht) or by bank draft or credit to your credit card account." (กรมสรรพากร vrtmap.rd.go.th/gps/en/Reasons.aspx, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
11. ประมวลรัษฎากร มาตรา 84 มาตรา 84/1 และมาตรา 84/3, มาตรา 84/1 (2) "การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีอื่น ให้ยื่นคำร้องขอคืน ภายใน สาม ปี นับแต่ วันที่ ได้ชำระ ภาษี", มาตรา 84/3 "การคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ผู้ได้รับคืน ภาษี ได้รับ ดอกเบี้ย ตามหลักเกณฑ์ตามมาตรา 4 ทศ" (กรมสรรพากร rd.go.th/5207.html#mata84, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
12. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 11260/2558 อ้างประมวลรัษฎากร มาตรา 84 มาตรา 84/1 (1) และมาตรา 4 ทศ วลีที่ยก "ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมิได้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 84 ให้มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีได้ภายในกำหนด 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีที่มีการขอคืนนั้น" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
13. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3587/2550 อ้างประมวลรัษฎากร มาตรา 84/1 (1) ว่าด้วยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมเพื่อขอคืนภายใน 3 ปีและดอกเบี้ย วลีที่ยก "ซึ่งการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมนี้กฎหมายมิได้กำหนดกรอบเวลาไว้" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
14. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 444/2549 ว่าด้วยการยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/4 ซึ่งให้สิทธิเพียงขอคืน ไม่ให้ยกเป็นเครดิตภาษีในเดือนถัดไป (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
15. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3412/2541 อ้างประมวลรัษฎากร มาตรา 84 และมาตรา 89/1 ว่าด้วยการยกเครดิตภาษีข้ามเดือน (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
16. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7383/2547 ว่าด้วยคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ค.10 ซึ่งไม่ต้องอุทธรณ์ก่อนฟ้อง (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
17. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, consolidated text 14.04.2025, Article 146(1)(b) และ Article 147, Article 147(1)(c) "the total value of the supply, including VAT, is more than EUR 175 or the equivalent in national currency, fixed annually by applying the conversion rate obtaining on the first working day of October with effect from 1 January of the following year. However, Member States may exempt a supply with a total value of less than the amount specified in point (c) of the first subparagraph.", Article 147(2) "a



- traveller who is not established within the Community' shall mean a traveller whose permanent address or habitual residence is not located within the Community." (EUR-Lex eur-lex.europa.eu CELEX 02006L0112-20250414, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
18. The Value Added Tax Regulations 1995 (SI 1995/2518) regulation 131 ฉบับวันที่ 30 ธันวาคม 2020 (legislation.gov.uk/uksi/1995/2518/regulation/131/2020-12-30) และหน้าปัจจุบันที่ระบุการตัดออก (legislation.gov.uk/uksi/1995/2518/regulation/131), The Travellers' Allowances and Miscellaneous Provisions (EU Exit) Regulations 2020 (SI 2020/1412) regulation 11(4) "Omit the heading immediately before regulation 131." และ 11(5) "Omit regulation 131." regulation 1 ให้มีผล "on IP completion day" (legislation.gov.uk/uksi/2020/1412/regulation/11/made, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
 19. Heathrow Airport Ltd & Ors v Her Majesty's Treasury [2021] EWCA Civ 783, Case No: C1/2020/2031 & CO/3995/2020, Date: 21/05/2021, Lord Justice Green and Mrs Justice Whipple, Approved Judgment, paragraphs 1, 12 ถึง 14, 97 และ 316, ผู้ฟ้อง Heathrow Airport Limited, Global Blue (UK) Limited, WDFG UK Limited, ผู้ถูกฟ้อง Her Majesty's Treasury และ The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (The National Archives, Find Case Law caselaw.nationalarchives.gov.uk/ewca/civ/2021/783, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
 20. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 19 December 2013, BDV Hungary Trading Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, Case C-563/12, operative part และ paragraph 26 (EUR-Lex eur-lex.europa.eu CELEX 62012CJ0563, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
 21. Inland Revenue Authority of Singapore, Tourist Refund Scheme (Consumers): "You are 16 years of age or above on the date of the purchase;" "Spend at least SGD100 (including GST). You may accumulate up to 3 same-day invoices/receipts from retailers bearing the same GST registration number and shop name to meet this minimum purchase amount;" "Depart with the goods within 2 months from the date of purchase" "Depart with the goods within 12 hours after obtaining approval of your GST refund" "The Tourist Refund Scheme is a voluntary scheme" (IRAS iras.gov.sg/taxes/goods-services-tax-(gst)/consumers/tourist-refund-scheme, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
 22. Inland Revenue Authority of Singapore, Tourist Refund Scheme (for retailers): "To operate eTRS as a Central Refund Agency or Independent Retailer, businesses must: Be GST-registered; Have good tax compliance and payment records; Have good internal records and have proper accounting and record-keeping; Be processing at least 5,000 tourist refund claims per month on average over the last 12 months at the time of application; ...", หน้าไม่ได้อ้างมาตราของกฎหมาย (IRAS iras.gov.sg/taxes/goods-services-tax-(gst)/general-gst-schemes/tourist-refund-scheme-(for-retailers), ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
 23. 消費税法（昭和六十三年法律第百八号）第8条（輸出物品販売場における輸出物品の譲渡に係る免税）第1項 第3項 第7項 第8項 ตาม ฉบับที่แสดงบน e-Gov 法令検索, หน้าประวัติการแก้ไขแสดง "（令和七年法律第十三号）令和8年11月1日 施行" (e-Gov laws.e-gov.go.jp/law/363AC0000000108, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
 24. 国税庁「輸出物品販売場制度のリファンド方式への見直し」"令和7年度税制改正により、令和8年11月1日から「リファンド方式」が実施されます。" หน้าเดียวกันระบุการรับคำขออนุญาตร้านปลอดภาษีสำหรับระบบใหม่ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม ปี 令和8 และ FAQ เรื่อง 税関確認結果 (国税庁 nta.go.jp/publication/pamph/shohi/menzei/201805/format/002.htm, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
 25. T. Wang และ M. Stewart, "The Law and Policy of VAT Tourist Tax Refund Schemes: A Comparative Analysis," World Tax Journal เล่ม 14 ฉบับที่ 2 (IBFD, 2022) DOI 10.59403/3ae37k, ตรวจข้อมูลบรรณานุกรมและบทคัดย่อกับ Crossref (journal-article, ออนไลน์ 11 เมษายน 2022) Crossref ไม่ระบุเลขหน้า, ฉบับเอกสารทำงานใน SSRN DOI 10.2139/ssrn.3969488 (doi.org/10.59403/3ae37k, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)



26. Michael Keen และ Stephen Smith, "VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?" National Tax Journal เล่ม 59 ฉบับที่ 4 (2006) หน้า 861 ถึง 887 DOI 10.17310/ntj.2006.4.07, ตรวจสอบข้อมูลบรรณานุกรมกับ Crossref และอ่านบทคัดย่อจากหน้าสำนักพิมพ์ (doi.org/10.17310/ntj.2006.4.07, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
27. Nishaal Gooroochurn และ M. Thea Sinclair, "Economics of tourism taxation: Evidence from Mauritius," Annals of Tourism Research เล่ม 32 ฉบับที่ 2 (2005) หน้า 478 ถึง 498 DOI 10.1016/j.annals.2004.10.003, ตรวจสอบข้อมูลบรรณานุกรมกับ Crossref และอ่านบทคัดย่อจากหน้า ScienceDirect (doi.org/10.1016/j.annals.2004.10.003, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)
28. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 253 (ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 140 ตอนพิเศษ 309 ง วันที่ 8 ธันวาคม 2566 หน้า 81) ฉบับที่ 254 (หน้า 82 ถึง 83) และฉบับที่ 255 (หน้า 84 ถึง 85), ไฟล์ต้นฉบับมีปัญหาการเข้ารหัสอักษรอ่านได้เฉพาะข้อมูลราชกิจจานุเบกษาท้ายหน้า (กรมสรรพากร dgvat253A.pdf dgvat254A.pdf dgvat255A.pdf, ตรวจ 4 ตุลาคม 2569)

