

ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์สำหรับการให้บริการ  
ที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ

โอภาส ศรีชนศาสตร์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์  
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2560

**Problems on Value Added Tax at Zero Rate for Provision of Services  
Performed in Thailand and Used in Foreign Countries**

**Opart Srithanasat**

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements**

**for the Degree of Master of Laws**

**Department of Law**

**Pridi Bhanomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University**

**2017**

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ
ชื่อผู้เขียน	โอภาส ศรีธนาศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2559

### บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษาถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศหรือการส่งออกบริการซึ่งได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ โดยเฉพาะกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของการให้บริการระหว่างประเทศ โดยศึกษาหลักการและแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ตลอดจนศึกษามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ของประเทศไทยและต่างประเทศ ซึ่งได้แก่ สาธารณรัฐสิงคโปร์ และประเทศญี่ปุ่น เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้นย่อมส่งผลกระทบต่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี รัฐจึงควรพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรอย่างรอบคอบและเหมาะสมเพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิท (Adam Smith) รวมทั้ง หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี กับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นหลักการภาษีอากรที่มีความสำคัญต่อการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีในยุคปัจจุบัน ทั้งนี้ สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ซึ่งเป็นการประกอบกิจการประเภทหนึ่งที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ตามที่บัญญัติไว้ใน มาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร นั้น จากการศึกษาพบว่าการประกอบกิจการลักษณะใด จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและการตีความของผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเป็นสำคัญ เนื่องจากการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีไว้อย่างกว้างๆ โดยมิได้มีการกำหนดรายละเอียดของการประกอบกิจการว่ามีขอบเขตความหมายเพียงใดและครอบคลุมถึงการทำธุรกรรมลักษณะใดบ้าง อันก่อให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนในการตีความ

และบังคับใช้กฎหมายในการบริหารการจัดเก็บภาษี ซึ่งย่อมจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษี อีกทั้งยังส่งผลกระทบต่อการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและการตรวจสอบกิจการที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ รวมทั้ง ย่อมทำให้ผู้ประกอบการเกิดแรงจูงใจในการประกอบกิจการที่เป็นการส่งออกบริการมากกว่าเพราะสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ทั้งหมด ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดการบิดเบือนในการตัดสินใจกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้ประกอบการได้ในที่สุด

จากการศึกษาวิเคราะห์ปัญหาดังกล่าวแล้ว ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาดังนี้

- 1) ควรกำหนดขอบเขต ความหมาย ลักษณะกิจการหรือการกระทำที่เป็นการส่งออกบริการให้มีความชัดเจน โดยการกำหนดประเภทของธุรกรรม หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และแนวทางที่ชัดเจนในการตรวจสอบการประกอบกิจการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์
- 2) ควรกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และแนวทางที่ชัดเจนในการตรวจสอบว่าการส่งออกบริการนั้นเข้าลักษณะเป็นการให้บริการในต่างประเทศทั้งหมดหรือแต่เพียงบางส่วน หรือสามารถแยกค่าบริการตามส่วนของบริการที่ได้มีการให้บริการทั้งในและต่างประเทศได้หรือไม่
- 3) ควรกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขสำหรับการส่งออกบริการบางประเภทให้เป็นการประกอบกิจการที่จะไม่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์เพื่อให้เกิดการแข่งขันและพัฒนาธุรกิจการให้บริการภายในประเทศเพิ่มมากยิ่งขึ้น
- 4) ควรกำหนดความหมายของคำว่า ผู้รับบริการในต่างประเทศ ว่ามีขอบเขตความหมายครอบคลุมถึงบุคคลที่เป็นผู้รับบริการประเภทใดหรือมีเงื่อนไขของการเป็นผู้รับบริการในลักษณะใดบ้าง รวมทั้ง การกำหนดขอบเขต ความหมาย ลักษณะหรือเงื่อนไขของการให้บริการในต่างประเทศให้มีความชัดเจน ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

Thesis Title	Problems on Value Added Tax at Zero Rate for Provision of Services Performed in Thailand and Used in Foreign Countries
Author	Opart Srithanasat
Thesis Advisor	Associate Professor Jirasuk Rodjun, Ph.D.
Department	Law
Academic Year	2016

### ABSTRACT

This thesis aims to study the issues on collection of value added tax from services provided in Thailand and consumed in a foreign country or exports of services which are eligible for a value added tax rate of zero percent, especially provision of services performed in Thailand to purchasers of services in a foreign country and consumed in a foreign country, which is a form of provision of international services. This thesis also studies principles and concepts related to collection of value added tax as well as legal measures regarding collection of zero percent value added tax rate in Thailand and other countries such as Singapore and Japan. The purpose is to be a guideline for revision of the law regarding collection of zero percent value added tax rate so that the law is in conformity with the principles of a good tax system.

Since tax collection management has an impact on taxpayers, the government should carefully and appropriately determine the rules of taxation in accordance with Adam Smith's principles of a good tax system including the principle of the efficiency of taxation and the principle of economic efficiency which are important tax principles for tax collection management at present. In regard to provision of services performed in Thailand and consumed in a foreign country which is a type of transaction that is eligible for a value added tax rate of zero percent under Section 80/1 (2) of the Thailand Revenue Code, it has been found from the study that the eligibility for a zero percent value added tax rate of any enterprises significantly depends on the discretion and interpretation of tax authorities. This is because the law only provides the rules of taxation in general, but it does not specify the details regarding the scope and definition of eligible enterprises and which types of transactions are covered by this measure. This causes an uncertainty in the interpretation and enforcement of the law related to tax collection management; therefore, it leads to an unfair situation for taxable persons and affects an increase of expenses for

complying with tax law and investigating which enterprises are eligible for zero percent tax value added tax rate. Moreover, it also encourages business persons to preferably conduct businesses that export services on the grounds that they are entitled to have a refund of total input tax. This eventually could lead to a distortion of decision making on economic activities by business persons.

According to the results of studying and analyzing such issues, I have suggested the following approaches to solve the problems. 1) The scope, definition and nature of enterprises or activities that are exports of services should be expressly determined. The law should provide types of transactions, rules, methods, conditions and approaches of the investigation of enterprises that are eligible for a zero percent value added tax rate. 2) The law should specify rules, methods, conditions and approaches of the investigation of exports of services whether they are consumed wholly or partly in a foreign country or the service fee can be separate by portion of services that are consumed both in the country and a foreign country. 3) The law should determine rules, methods and conditions of certain exports of services to be enterprises that will not be eligible for a value added tax rate of zero percent in order to promote competition and development of service businesses in Thailand. 4) The law should provide definition of “purchasers of services in a foreign country” and explain that the definition covers which types of purchasers of services or the requirements of purchasers of services as well as expressly specify the scope, definition, nature or condition of consumption in a foreign country in order to be consistent with the principles of a good tax system.

## กิตติกรรมประกาศ

ในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ อาจารย์ที่ปรึกษา ซึ่งได้สละเวลาอันมีค่าในการให้คำแนะนำและข้อคิดเห็นอันเป็นประโยชน์ในการทำวิทยานิพนธ์ รวมทั้ง ได้ตรวจสอบแก้ไขเพื่อให้วิทยานิพนธ์มีความสมบูรณ์ทั้งด้านรูปแบบและเนื้อหา

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์ ซึ่งได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ายิ่งมาเป็นที่ปรึกษาในการสอบวิทยานิพนธ์ รวมทั้ง รองศาสตราจารย์ ดร.ภูมิ โชคเหมาะ และรองศาสตราจารย์ภาณี กิจพอคำ ซึ่งได้กรุณาเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์แก่ผู้วิจัยในการสอบวิทยานิพนธ์ ทำให้ผู้วิจัยเกิดความรู้ความเข้าใจจนนำไปสู่การแก้ไขปรับปรุงวิทยานิพนธ์ที่สมบูรณ์และมีประสิทธิภาพ

ท้ายที่สุดนี้ขอกราบขอบพระคุณบิดามารดาซึ่งได้เลี้ยงดูและอบรมสั่งสอนให้ผู้วิจัยได้มีโอกาสเติบโตและสำเร็จเรียนศึกษามาจนได้ทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ รวมทั้ง ขอขอบคุณคุณคุณวิภา ณ์รัฐศาสตร์ และคุณปานชีวา ศรีธนศาสตร์ ซึ่งต่างก็คอยช่วยเหลือและเป็นกำลังใจจนสำเร็จการศึกษา

หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีคุณประโยชน์ต่อผู้ศึกษาค้นคว้าในประการใด ๆ แล้ว ผู้วิจัยขอขอบคุณงามความดีนั้นให้แก่บุคคลทั้งหลายที่กล่าวถึงข้างต้น ส่วนความบกพร่องหรือความผิดพลาดใดๆ ที่ปรากฏในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

โอภาส ศรีธนศาสตร์

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย .....	ฅ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ .....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ซ
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความสำคัญและความเป็นมาของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา .....	8
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	8
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	9
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา.....	9
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	10
2. ความหมาย หลักการและแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	11
2.1 ความหมายและหลักการจัดเก็บภาษีอากร.....	11
2.2 แนวคิดและหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	29
2.3 หลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	46
3. มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์สำหรับ การให้บริการระหว่างประเทศ ในประเทศไทยและต่างประเทศ.....	54
3.1 มาตรการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการให้บริการระหว่างประเทศ ตามประมวลรัษฎากร .....	54
3.2 รูปแบบการให้บริการระหว่างประเทศที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ตามประมวลรัษฎากร.....	70
3.3 มาตรการตามกฎหมายของต่างประเทศเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละศูนย์.....	72



สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4. ปัญหาและการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์.....	96
4.1 ปัญหาการตีความและบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับการให้บริการที่กระทำใน ราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ .....	96
4.2 ปัญหาเกี่ยวกับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการ นั้นในต่างประเทศ กับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี .....	103
4.3 ปัญหาเกี่ยวกับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการ นั้นในต่างประเทศ กับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ .....	107
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ .....	111
5.1 บทสรุป.....	111
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	117
บรรณานุกรม .....	121
ภาคผนวก.....	125
ประวัติผู้เขียน .....	192

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากรัฐบาลในปัจจุบันมีหน้าที่หลายประการในการทำให้ประชาชนอยู่ดีมีสุข นอกจากหน้าที่ในการรักษาความสงบภายในประเทศและป้องกันประเทศจากการรุกรานของข้าศึกศัตรูแล้ว รัฐบาลยังมีหน้าที่ในด้านการจัดการดูแลและส่งเสริมการสาธารณสุข การศึกษา การเกษตร การอุตสาหกรรม การสื่อสาร การพลังงาน และการพาณิชย์อื่นๆ อีกด้วย จึงเห็นได้ว่ารัฐบาลปัจจุบันมีบทบาทเพิ่มขึ้นในด้านเศรษฐกิจเป็นอันมาก ดังนั้น รัฐบาลจึงจำเป็นต้องหารายได้เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการทำหน้าที่ดังกล่าวนี้<sup>1</sup>

โดยหลักการแล้ว รายได้ของรัฐบาลจัดต้องได้มาจากประชาชน กล่าวคือ การใช้จ่ายต่างๆ ของรัฐบาลจะได้มาโดยการโยกย้ายทรัพยากรบางส่วนจากภาคเอกชน ทั้งนี้ เนื่องจากทรัพยากรต่างๆ ของสังคมในขณะหนึ่งขณะใดนั้นมีจำนวนจำกัดซึ่งจะต้องแบ่งกันใช้ระหว่างภาครัฐกับภาคเอกชน ดังนั้น เมื่อภาครัฐใช้มากขึ้น ภาคเอกชนก็จะต้องใช้น้อยลง อย่างไรก็ตาม โดยทั่วไปแล้ว รัฐบาลมักจะหาเงินมาใช้จ่ายด้วยวิธีการต่างๆ ซึ่งพอจะแบ่งหมวดหมู่ของรายได้ของรัฐบาลออกเป็นสองกลุ่มด้วยกัน คือ รายได้ที่เป็นภาษีอากร (Tax Revenue) กับรายได้และรายรับที่ไม่มีใช้ภาษีอากร (Non Tax Revenue)<sup>2</sup>

วิธีหาเงินของรัฐบาลที่สำคัญที่สุดคือการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นการบังคับให้เอกชนจ่ายเงินให้แก่รัฐบาลโดยไม่คำนึงถึงผลตอบแทนที่ผู้จ่ายเงินจะได้รับ ภาษีอากรจึงมีลักษณะแตกต่างจากรายได้ของรัฐบาลอย่างอื่นในประการที่สำคัญสองประการ ประการแรก ได้แก่ ลักษณะการบังคับ กล่าวคือ เมื่อมีการกำหนดเงื่อนไขหรือกฎเกณฑ์อย่างใดไว้ ถ้าเอกชนผู้ใดเข้าลักษณะหรือ

---

<sup>1</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, กรมสรรพากรภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2555, (กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2555), น. 1.

<sup>2</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น.135.

กระทำการใด ๆ ให้เข้าเงื่อนไขหรือกฎเกณฑ์นั้นจะต้องจ่ายเงินให้แก่รัฐบาล ประการที่สอง ได้แก่ การขาดความสัมพันธ์ระหว่างเงินที่จ่ายกับประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ผู้จ่ายได้รับคืนมา<sup>3</sup>

ดังนั้น ภาษีอากรจึงเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องกับการดำเนินชีวิตประจำวันของคนส่วนใหญ่ ประกอบกับเป็นที่มาแห่งรายได้อันสำคัญของรัฐดังกล่าวข้างต้น ซึ่งอาจมีผลดีและผลเสียแก่คนทุกคนได้เสมอ ถึงกับเคยมีผู้กล่าวว่า “ไม่มีอะไรแน่นอนเท่ากับความตายและภาษีอากร” ด้วยเหตุผลดังกล่าวรัฐบาลของทุกประเทศจึงได้กำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีอากรของพลเมืองไว้ในบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ใช้เป็นหลักในการปกครองประเทศ ดังจะเห็นได้ว่ารัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยตั้งแต่ฉบับแรกจนถึงฉบับปัจจุบันได้กำหนดให้พลเมืองของประเทศมีหน้าที่ในการเสียภาษีอากรไว้อย่างชัดเจน ผู้ใดจะอ้างความไม่รู้กฎหมายมาเป็นสาเหตุของการไม่เสียภาษีอากรไม่ได้<sup>4</sup>

ทั้งนี้ หากจะให้คำนิยามหรือความหมายของภาษีอากรแล้ว ภาษี คือ การเก็บเงินจากประชาชนในลักษณะเป็นการบังคับ โดยที่ประชาชนผู้ถูกเก็บเงินไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรง หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่งว่า ภาษี คือ เงินที่เคลื่อนย้ายจากประชาชนไปสู่รัฐ โดยประชาชนผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรงจากรัฐ<sup>5</sup>

การเก็บภาษีจากสินค้าที่ทำการซื้อขายแลกเปลี่ยนกันนั้น ในความหมายที่เข้าใจกันโดยทั่วไปหมายถึงการเก็บ “ภาษีการขาย (Sale Tax)” แต่การที่จะให้คำจำกัดความที่ถูกต้องและแน่นอนของ คำว่า “ภาษีการขาย” นั้นทำได้ยากมาก ทั้งนี้ เนื่องจากความหมายของภาษีการขายนั้นมักจะเกี่ยวข้องและพาดพิงถึงภาษีประเภทอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงและใกล้เคียงกันมาก เช่น ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ศาสตราจารย์จอห์น ดิว (J.F. Due) ซึ่งเป็นนักวิทยาศาสตร์ที่เชี่ยวชาญเกี่ยวกับภาษีการขายได้ให้คำจำกัดความของภาษีการค้าหรือภาษีการขายว่า “ภาษีการขายคือ ภาษีที่เก็บจากการซื้อขายสินค้าหรือบริการต่าง ๆ หรือเก็บจากองค์ประกอบของการซื้อขายดังกล่าว เช่น เก็บจากรายรับของการหรือเก็บจากรายจ่ายของการซื้อ เป็นต้น”<sup>6</sup>

<sup>3</sup> วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: อักษรสัมพันธ์, 2526), น. 2.

<sup>4</sup> ปรีดา นาคเนาทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2526), น.1.

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 (หมวด 4 หน้าที่ของปวงชนชาวไทย) มาตรา 50 (9) “บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ”

<sup>5</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์, (กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), น.3.

<sup>6</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 2, น.306.

การจัดเก็บภาษีการขายในประเทศไทยอยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานที่สำคัญสองหน่วยงานด้วยกัน กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีการขาย โดยทั่วไปจะอยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากร ซึ่งภาษีการขายที่จัดเก็บนั้นจะเรียกว่า “ภาษีการค้า” ส่วนการจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะอย่างจะอยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพสามิต ซึ่งภาษีที่จัดเก็บนั้นมักจะเรียกว่า “ภาษีสรรพสามิต”<sup>7</sup> แต่อย่างไรก็ตาม ในปลายปี 2534 รัฐบาลได้เสนอกฎหมายเปลี่ยนการจัดเก็บภาษีการค้ามาเป็นในรูปภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเริ่มใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 ทั้งนี้ ในการเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีการค้ามาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นได้กระทบต่อการจัดเก็บภาษีอื่นๆ ทั้งในส่วนของรัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บและในส่วนที่เป็นรายได้ของท้องถิ่นด้วย<sup>8</sup>

ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หรือในบางประเทศเรียกว่า “ภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax)” จึงเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) รูปแบบหนึ่งที่เกิดจากกิจกรรมการขายสินค้าและบริการภายในประเทศ (Domestic Consumption) โดยขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นการบังคับใช้เฉพาะกรณีการบริโภคสินค้าและบริการในราชอาณาจักรเท่านั้น สำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ (การนำเข้า/การส่งออกสินค้าและบริการ) ในทางทฤษฎีจะมีหลักในการจัดเก็บ 2 ทฤษฎี คือ หลักต้นทาง (Origin Principle) และหลักปลายทาง (Destination Principle)<sup>9</sup> ดังนี้

(1) หลักต้นทาง มุ่งจัดเก็บภาษีจากสินค้าในประเทศผู้ผลิต โดยไม่คำนึงว่าสินค้านั้นจะส่งออกไปบริโภค ณ ประเทศใด ดังนั้น กรณีจึงทำให้สินค้าส่งออกต้องถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนสินค้านำเข้าไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับประเทศที่ใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าว ได้แก่ ประเทศรัสเซีย และประเทศบราซิล เป็นต้น

(2) หลักปลายทาง มุ่งจัดเก็บภาษีจากสินค้าทุกชนิดในประเทศที่มีการบริโภค โดยไม่คำนึงว่าสินค้านั้นจะผลิตจากที่ใด ดังนั้น กรณีจึงทำให้สินค้านำเข้าจะถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนสินค้าขาออกจะไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT ในอัตราร้อยละ 0) และมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมได้ทั้งหมด ทำให้สินค้าส่งออกปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศต้นทางซึ่งหลักปลายทางนี้เป็นที่นิยมใช้กันส่วนใหญ่ รวมทั้งประเทศไทยด้วย

หลักการพื้นฐานทั่วไปของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้กันในหลายๆ ประเทศทั่วโลก รวมทั้งประเทศไทย คือ หลักปลายทาง ซึ่งจัดเก็บจากสถานที่ซึ่งมีการบริโภคหรือบริการในอัตราปกติ (Standard Rate) และสำหรับการส่งออกสินค้าและบริการจะจัดเก็บในอัตราร้อยละศูนย์ (Zero

<sup>7</sup> เพิ่งอ้าง, น. 352.

<sup>8</sup> เพิ่งอ้าง, น. 374.

<sup>9</sup> อมรศักดิ์ พงศ์พสุพันธ์, การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มขั้นสูง, (กรุงเทพมหานคร: ชวนพิมพ์ 50, 2553), น.6.

Rate) กล่าวคือ สินค้าและบริการที่ส่งออกจะไม่เสียภาษีขายและมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมส่งออกทั้งหมด ทำให้สินค้านำเข้ารวมทั้งบริการที่ส่งออกปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศต้นทาง

ทั้งนี้ หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยโดยอาศัยหลักปลายทางได้บัญญัติไว้ในมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Taxable Supply) ได้แก่ การขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการและการนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า ซึ่งจะเห็นได้ว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้ในประเทศไทยจะพิจารณาถึงสถานที่ที่มีการบริโภคเป็นสำคัญ หรืออาจกล่าวได้ว่าเฉพาะธุรกรรมการขายสินค้าและการให้บริการที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักรและการนำเข้าเท่านั้นที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราปกติร้อยละ 7 สำหรับธุรกรรมใดที่เป็นการส่งออกไม่ว่าจะเป็นการส่งออกสินค้าหรือการส่งออกบริการจะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 (Zero Rate)

แม้รัฐบาลจะมีความชอบธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวมาแล้วก็ตาม แต่ในทางปฏิบัตินั้นมักเกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลอยู่เสมอ กล่าวคือ ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการประกอบกิจการประเภทการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ หรือการส่งออกบริการตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีสาระสำคัญคือ การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศที่จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 นั้น จะต้องเป็นกรณี “การให้บริการนั้นจะต้องกระทำขึ้นในประเทศไทยและผู้รับบริการต้องเป็นผู้รับบริการในต่างประเทศ และต้องส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศ” เท่านั้น

ทั้งนี้ ข้อเท็จจริงในทางปฏิบัติที่มักเกิดปัญหาคือระหว่างเจ้าพนักงานกรมสรรพากรกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเด็นการส่งออกบริการที่จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เนื่องจากตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องการส่งออกบริการนั้นมิได้กำหนดประเภทของธุรกรรม หลักเกณฑ์ หรือแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนในการตีความหรือวินิจฉัยว่าการส่งออกบริการมีความหมายเพียงใด ดังนั้น การพิจารณาว่าธุรกรรมใดเป็นการส่งออกบริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 จึงย่อมขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและการตีความของเจ้าพนักงานกรมสรรพากร ซึ่งกรณีเช่นนี้ย่อมเป็นการขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิท (Adam Smith) ที่กำหนดว่า ภาษีอากรที่ดีต้องมีความแน่นอนและวิธีการจัดเก็บภาษีต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลมิใช่เกิดจากการกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีหรือฝ่าย

ผู้เสียหาย<sup>10</sup>

ผู้วิจัยจึงขอยกตัวอย่างประเด็นปัญหาและข้อเท็จจริงเกี่ยวกับธุรกิจการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศและได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศ ซึ่งจะได้รับสิทธิเสียหายมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

บริษัท ป. โฆษณา จำกัด (บริษัทฯ) ประกอบธุรกิจการให้บริการรับจ้างถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาทั้งในและต่างประเทศ งานที่บริษัทฯรับจ้างผลิตส่วนใหญ่เป็นภาพยนตร์โฆษณาสำหรับการโฆษณาสินค้า Consumer Product ตามสื่อต่างๆ เช่น การนำภาพยนตร์โฆษณาไปออกอากาศทางโทรทัศน์ช่องต่าง ๆ ลูกค้านำของบริษัทฯ มีทั้งส่วนที่เป็นเจ้าของผลิตภัณฑ์เอง และส่วนที่เป็นผู้รับทำการตลาดให้กับสินค้านั้น ๆ หรือที่เรียกว่าบริษัทเอเจนซี่ และยังมีบริษัทผลิตภาพยนตร์โฆษณาหรือที่เรียกกันว่า บริษัทโปรดักชั่นเฮาส์ ทั้งนี้จะไม่มีกรณีที่เป็นกองถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาของต่างประเทศเข้ามาถ่ายทำในประเทศไทยว่าจ้างให้บริษัทฯ เป็นผู้ประสานงานหรือเป็นผู้อำนวยความสะดวกให้แก่กองถ่ายดังกล่าวแต่อย่างใด

ลูกค้านำของบริษัทฯ นั้นมีทั้งบริษัทในประเทศและต่างประเทศ ได้แก่ สิงคโปร์ เวียดนามฮ่องกง ฯลฯ ในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หากมีกรณีเป็นการว่าจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณาที่มีการเผยแพร่ในประเทศไทยหรือในต่างประเทศรวมถึงประเทศไทยด้วย บริษัทฯ จะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากลูกค้านำในอัตราร้อยละ 7 และออกใบกำกับภาษีทุกครั้งเมื่อมีการชำระค่าบริการเนื่องจากบริษัทฯ เห็นว่าเป็นการให้บริการในประเทศไทยและมีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่เป็นการว่าจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณาซึ่งผลงานของบริษัทฯ จะถูกนำไปใช้ในการเผยแพร่ในต่างประเทศทั้งสิ้นโดยไม่นำมาเผยแพร่ในประเทศไทย บริษัทฯ เห็นว่าเป็นการให้บริการในประเทศไทยและมีการใช้บริการนอกราชอาณาจักรทั้งหมด บริษัทฯ จึงเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับรายรับจากการให้บริการในส่วนนี้ในอัตราร้อยละ 0

บริษัทฯ มีพนักงานที่ทำหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวข้องกับการผลิตภาพยนตร์ในองค์ประกอบต่างๆ ครอบคลุมด้านเพียงพอที่จะผลิตภาพยนตร์โฆษณาให้แก่ลูกค้าได้ โดยพนักงานของบริษัทฯ ได้แก่ ผู้กำกับการแสดง (Director) ช่างถ่ายภาพ ช่างถ่ายวิดีโอ ตากล้อง (DoP) ช่างเทคนิคตัดต่อ (Editor) ช่างควบคุมเสียง (Sound Producer) ผู้จัดการกองถ่าย (Producer) ผู้จัดการฝ่ายศิลป์ (Production Designer) เจ้าหน้าที่จัดหาและดูแลสถานที่ (Location Manager) เจ้าหน้าที่ประสานงานกองถ่าย (Production Manager) เจ้าหน้าที่ฝ่ายคัดเลือกนักแสดง (Casting) เจ้าหน้าที่ฝ่ายเครื่องแต่งกายและเครื่องประดับ (Costume Designer) เจ้าหน้าที่จัดหาและดูแลอุปกรณ์ประกอบ

<sup>10</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2547), น.62.



ฉาก (Propmaster/Propman) เจ้าหน้าที่ดูแลอาหารและเครื่องดื่ม (Craft Lady) และเจ้าหน้าที่แผนกการเงินและบัญชี นอกจากนี้บริษัทฯ ยังมีอุปกรณ์ต่างๆ ที่จำเป็นต่อการผลิตด้วย เช่น กล้องวิดีโอ กล้องถ่ายรูป เสื้อผ้าเครื่องประดับ อุปกรณ์ไฟ เครื่องเสียง อุปกรณ์ตัดต่อภาพและเสียง เป็นต้น

ในการถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาแต่ละเรื่องนั้น อาจมีบางกรณีที่ว่าจ้างได้ทำการกำหนดคุณสมบัติหรือตัวบุคคลบางตำแหน่งเป็นการเฉพาะเช่น บุคคลที่จะมาเป็นนักแสดงนำในภาพยนตร์โฆษณา หรือบุคคลที่ลูกค้าต้องการให้ทำหน้าที่เป็นผู้กำกับการแสดง เนื่องจากความเชื่อถือในผลงานที่ผ่านมาของบุคคลดังกล่าว ลูกค้าอาจเป็นผู้กำหนดตัวบุคคลหรือคุณสมบัติให้บริษัทฯ ไปจัดหา เพื่อให้งานภาพยนตร์โฆษณาดูออกมาตรงกับความต้องการของงานโฆษณาที่ลูกค้าต้องการสื่อสารตัวสินค้าหรือบริการกับผู้บริโภคให้มากที่สุด

สำหรับขั้นตอนในการผลิตภาพยนตร์โฆษณานั้น ในขั้นเริ่มต้นบริษัทฯ และลูกค้าจะประชุมหารือกันเพื่อรับทราบข้อความคิด (Concept) ของงานโฆษณาที่ลูกค้าต้องการจะสื่อสารจากนั้นบริษัทฯ จะจัดเตรียมร่างภาพเคลื่อนไหวเพื่อให้เห็นลำดับเนื้อเรื่อง (Story Board) เสนอให้ลูกค้าพิจารณา หากลูกค้าให้ความเห็นชอบกับร่าง Story Board แล้ว บริษัทฯ จะเตรียมความพร้อมด้านต่าง ๆ สำหรับงานถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาไปตามลำดับขั้นตอน อาทิเช่น การจัดเตรียมทีมงานถ่ายทำ ฉาก และอุปกรณ์ประกอบฉาก นักแสดง ผู้กำกับ เสื้อผ้าและเครื่องประดับ สถานที่ถ่ายทำ สตูดิโอ ฟิล์ม การคัดเลือกหรือจัดเตรียมเพลงประกอบภาพยนตร์โฆษณา และการตัดต่อภาพยนตร์ รวมทั้งการดำเนินการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตภาพยนตร์โฆษณาทั้งหมด

ในการทำงานผลิตภาพยนตร์โฆษณาตามวัตถุประสงค์แห่งการรับจ้างที่บริษัทฯ ได้รับความว่าจ้างจากลูกค้า นั้น บริษัทฯ อยู่ในฐานะผู้รับจ้างซึ่งต้องปฏิบัติหน้าที่ทุกด้านที่เกี่ยวข้องเพื่อให้การถ่ายทำเป็นภาพยนตร์เสร็จสมบูรณ์ ซึ่งหน้าที่ในการติดต่อประสานงานก็เป็นงานเพียงส่วนหนึ่งของงานที่บริษัทฯ ได้กระทำ โดยแท้จริงแล้วบริษัทฯ จะต้องเป็นผู้รับผิดชอบในองค์ประกอบอื่น ๆ ของการผลิตภาพยนตร์โฆษณาด้วย ไม่ว่าจะเป็นองค์ประกอบในด้านการถ่ายทำภาพ องค์ประกอบด้านเสียง แสง ฉาก การจัดหานักแสดง การตัดต่อภาพ และเสียง จนกระทั่งการผลิตภาพยนตร์โฆษณาเสร็จสมบูรณ์ตามเงื่อนไขของสัญญาจ้าง ส่วนกรณีลูกค้าของบริษัทฯ นั้น หากจะมีการส่งพนักงานเข้าร่วมในการถ่ายทำก็เป็นการเข้ามาเพื่อควบคุมคุณภาพให้งานภาพยนตร์โฆษณาออกมาตรงกับความต้องการหรือ Concept ของงานโฆษณาเท่านั้น ทั้งนี้ บริษัทฯ ยังคงมีความรับผิดชอบในทุกองค์ประกอบของการผลิตตามสัญญาจ้างผลิตโฆษณาเช่นเดิม

ต่อมาปรากฏข้อเท็จจริงว่าเจ้าพนักงานประเมิน กรมสรรพากร ได้แจ้งประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อบริษัทฯ โดยข้อกฎหมายที่ใช้เป็นหลักในการประเมินนั้น เจ้าพนักงานเห็นว่ากรให้บริการของบริษัทฯ เป็นกรณีการประสานงาน อำนวยความสะดวก และจัดเตรียมความพร้อมสำหรับการ

ถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาในประเทศไทย ซึ่งผลของการให้บริการดังกล่าวได้มีการใช้เสรีจีสัน สมบูรณ์ ถือว่าเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/1 (10) และมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 11 (3) ของคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป.120/2545 แต่บริษัทฯ ได้นำรายรับจากการให้บริการรับจ้างผลิตภาพยนตร์ โฆษณาจากลูกค้าในต่างประเทศ ยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ในแต่ละเดือนภาษีเข้า พนักงานจึงได้ประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

ทั้งนี้ บริษัทฯ ได้โต้แย้งการประเมินของเจ้าพนักงานดังกล่าว โดยบริษัทฯ เห็นว่าการ ประกอบการของบริษัทฯ เข้าลักษณะการเป็นผู้ผลิตภาพยนตร์โฆษณาในประเทศไทยมิใช่เป็นเพียง ผู้ประสานงานของกองถ่ายภาพยนตร์ต่างประเทศ เมื่อบริษัทฯ ส่งมอบผลงานให้แก่ลูกค้าเพื่อนำไปใช้ในการเผยแพร่ในต่างประเทศทั้งหมดโดยไม่มีให้นำผลงานมาเผยแพร่ในประเทศไทย จึงเป็นกรณีที่บริษัทฯ ได้ให้บริการในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศทั้งหมด บริษัทฯ จึงได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 ประกอบกับประกาศ อธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม พ.ศ. 2543 แล้ว

ดังนั้น จากข้อเท็จจริงและปัญหาทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นดังกล่าวเกี่ยวกับการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการ ประเภทการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ หรือการ “ส่งออกบริการ” ที่จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (2) แห่ง ประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะกรณีธุรกิจการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการใน ต่างประเทศและได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศ

ทั้งนี้ โดยศึกษาวิเคราะห์ปัญหาการตีความและผลทางกฎหมายในการปฏิบัติตาม ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม พ.ศ. 2543 เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอยู่ในบังคับ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 โดยเฉพาะกรณีธุรกิจการให้บริการที่กระทำใน ราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศและได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศ รวมทั้ง ศึกษากรณีการประกอบธุรกิจการให้บริการรับจ้างถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาต่างประเทศใน ประเทศไทย โดยศึกษาเปรียบเทียบกับกรณีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการถ่ายทำภาพยนตร์ ต่างประเทศในประเทศไทย ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 120/2545 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย



ซึ่งเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ตาม มาตรา 77/1 (10) มาตรา 77/2 (1) และมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร

เนื่องจากธุรกิจการให้บริการทั้งสองกรณีดังกล่าวข้างต้นนั้นเป็นการให้บริการใน ราชอาณาจักรตามประมวลรัษฎากร แต่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่แตกต่างกัน และศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law System) และประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System) เพื่อใช้เป็น ฐานข้อมูลในการแก้ไขหรือปรับปรุงประมวลรัษฎากร และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ทั้งนี้ เพื่อให้การบริหารจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลมีความชอบ ธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี อันจะเป็นการส่งเสริมและสร้างแรงจูงใจให้ผู้ประกอบการ ในการพัฒนาและปรับปรุงประสิทธิภาพภาคบริการต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาความหมาย หลักการและแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. เพื่อศึกษามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้ให้บริการในต่างประเทศ ตามกฎหมายไทย และต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้ให้บริการในต่างประเทศ
4. เพื่อเสนอแนะแนวทางและมาตรการที่เหมาะสมเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา ร้อยละศูนย์สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้ให้บริการในต่างประเทศ

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการประกอบกิจการการให้บริการในราชอาณาจักรและได้ ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะกรณีธุรกิจการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศและได้ ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศ อันเป็นบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่ใช้ บังคับอยู่ในปัจจุบันนี้ ยังคงมีปัญหาในการตีความระหว่างเจ้าพนักงานกรมสรรพากรกับผู้มีหน้าที่ เสียภาษีอยู่เสมอ จึงทำให้เกิดข้อพิพาททางภาษีอากรอันเนื่องมาจากการดำเนินการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มและยังส่งผลกระทบต่อการส่งออกบริการของไทยในที่สุด ดังนั้น หากได้มีการแก้ไข ปรับปรุงประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์สำหรับการ

ให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้ใช้บริการในต่างประเทศ รวมทั้ง กฎหมายที่เกี่ยวข้องให้ มีความชัดเจนแน่นอนและสอดคล้องกับสภาวการณ์ปัจจุบันแล้วย่อมเป็นไปตามเจตนารมณ์ของ กฎหมายภาษีอากรและสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี อีกทั้ง ยังเป็นการป้องกันและ ระวังข้อพิพาททางภาษีอากรที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต อันจะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อการบริหาร จัดเก็บภาษีอากรของรัฐอย่างยั่งยืนต่อไป

#### 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการประกอบกิจการการให้บริการในราชอาณาจักร และได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศที่จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา ร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการศึกษาเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่ กำหนดไว้ โดยศึกษาเฉพาะกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการใน ต่างประเทศและได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 มาตรา 77/1 (10) และมาตรา 77/2 (1) แห่ง ประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 11 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.120/2545 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2545 รวมทั้ง ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มใน อัตราร้อยละ 0 ของประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law System) และประเทศ ที่ใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System)

#### 1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

การศึกษาวิจัยนี้เป็นการศึกษาค้นคว้าและวิจัยในเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้าและวิจัยจากตำรา หนังสือ บทความ วิทยานิพนธ์ รายงานวิจัย วารสารวิชาการ หลักกฎหมายต่าง ๆ กฎหมายภาษีอากรของประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law System) และประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System) รวมทั้ง ประมวลรัษฎากร และกฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องตลอดจนข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Data) ในเว็บไซต์ต่าง ๆ โดยนำข้อมูลดังกล่าวนี้มาวิเคราะห์ร่วมกันเพื่อศึกษาและวิเคราะห์ปัญหา เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อให้ทราบความหมาย หลักการและแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้ใช้บริการในต่างประเทศ
2. เพื่อให้ทราบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้ใช้บริการในต่างประเทศ
3. เพื่อให้ทราบปัญหาและผลกระทบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้ใช้บริการในต่างประเทศ
4. เพื่อให้ทราบแนวทางการปรับปรุง แก้ไข และพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้ใช้บริการในต่างประเทศ

## บทที่ 2

### ความหมาย หลักการและแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีอากรถือเป็นรายได้ที่สำคัญประการหนึ่งของรัฐ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นการจัดหารายได้ (Revenue) เข้าสู่คลังของรัฐบาลเพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการที่เหมาะสม (Appropriate Supplies) ในการพัฒนาและบริหารประเทศ ทั้งในเชิงเศรษฐกิจและสังคม อันเป็นประโยชน์ต่อสาธารณะ ซึ่งในระบบเศรษฐกิจหนึ่ง ๆ มีภาษีมากมายหลายชนิดที่รัฐบาลดำเนินการจัดเก็บจากประชาชนและหน่วยธุรกิจเพื่อเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาล รวมทั้ง การใช้เป็นเครื่องมือในการบรรลุวัตถุประสงค์ด้านต่าง ๆ เช่น การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ การส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ การกระจายรายได้ และการจัดสรรทรัพยากรให้มีประสิทธิภาพ โดยทั่วไปแล้ว ภาษีอากรต่าง ๆ ที่รัฐบาลจัดเก็บจะมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน และส่งผลกระทบต่อฐานะทางเศรษฐกิจของครัวเรือนและหน่วยธุรกิจ ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาดในระบบเศรษฐกิจด้วย ดังนั้น ถ้าหากรัฐบาลดำเนินการจัดเก็บภาษีแต่ละชนิดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่สอดคล้องซึ่งกันและกันแล้วจะทำให้รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลังเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในด้านต่าง ๆ ข้างต้นพร้อมกัน<sup>1</sup> ในบทนี้ ผู้วิจัยจะได้กล่าวถึง ความหมายและหลักการจัดเก็บภาษีอากร แนวคิดและหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้ง หลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### 2.1 ความหมายและหลักการจัดเก็บภาษีอากร

##### 2.1.1 ความหมายของภาษีอากร

ภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลังที่สำคัญของทุกสถาบันและได้รับการพิจารณาว่าเป็นข้อผูกพันทางสังคม ดังนั้น ภาษีอากรจึงเกี่ยวข้องและเชื่อมโยงกับสภาพความเป็นอยู่ของสังคมหนึ่งตลอดจนแนวความคิดเกี่ยวกับหน้าที่และความยุติธรรมของแต่ละสังคมในแต่ละยุคสมัย<sup>2</sup> ทั้งนี้

<sup>1</sup> บุญธรรม ราชรักษ์, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย, (กรุงเทพมหานคร:ทีพีเอ็น เพรส, 2551), น. 17.

<sup>2</sup> สุกัลยณีน พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2547), น.24.

หากพิจารณาถึงความหมายของภาษีอากรแล้วจะเห็นว่า มีนักเศรษฐศาสตร์และนักวิชาการได้ให้คำนิยามความหมายของ “ภาษีอากร” ไว้หลากหลายความหมายและแตกต่างกันไป เช่น

เอ็ดวิน โรเบิร์ต แอนเดอร์สัน เซลิกแมน (E.R.A. Seligman) ได้ให้คำนิยามว่า “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายการเพื่อนำมาใช้จ่ายเป็นประโยชน์แก่สังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”<sup>3</sup> ทั้งนี้ จากคำนิยามดังกล่าวสามารถจำแนกสาระสำคัญของภาษีอากรได้ดังนี้

1) สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายการนั้นจะต้องมีลักษณะของการบังคับ โดยสิ่งทีรัฐบาลบังคับจัดเก็บนั้นอาจจะเป็นรายได้ สิ่งของ ผลประโยชน์ หรือบริการจากผู้เสียภาษี ในกรณีที่ประชาชนเสียภาษีให้แก่รัฐบาลในรูปของสิ่งของหรือบริการจะเรียกว่า “ ภาษีในรูปสินค้าและบริการ (Tax in kind) ” ตัวอย่างเช่น การบังคับเวนคืนที่ดินเพื่อสร้างถนนในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ส่วนต่างระหว่างราคาที่พึงขายได้ (ราคาตลาด) กับราคาที่ได้รับ (ค่าเวนคืน) คือจำนวนภาษีที่เจ้าของที่ดินเสียให้แก่รัฐบาล<sup>4</sup>

2) ภาษีที่จัดเก็บได้นั้นต้องนำไปใช้จ่ายเป็นประโยชน์แก่สังคมโดยรวม กล่าวคือ ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลเพื่อที่จะนำรายได้ที่จัดเก็บได้ในแต่ละปีไปเป็นรายจ่ายรัฐบาล (Public Expenditure) ในการจัดหาสินค้าและบริการสาธารณะ (Public Provision) เพื่อผลประโยชน์แก่คนทั่วไป เช่น การป้องกัน การรักษาความสงบภายในและสวัสดิการสังคม เป็นต้น<sup>5</sup>

3) ผู้เสียภาษีอากรนั้นจะไม่ได้รับผลประโยชน์โดยตรง กล่าวคือ ผลประโยชน์จากการใช้จ่ายของรัฐบาลที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคนได้รับ มิได้มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนชำระ<sup>6</sup>

ชาร์ลส์ เอ็ม. อเลน (Charles M. Allen) ได้ให้คำนิยามว่า “ภาษีอากร คือ เงินได้หรือทรัพย์สินที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชน ไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นการกู้ยืมและการขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนของรัฐบาล”<sup>7</sup>

<sup>3</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น. 165.

<sup>4</sup> ปรีดา นาคเนาทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2526), น. 1-2. ดู รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 (หมวด 4 หน้าที่ของปวงชนชาวไทย) มาตรา 50 (9) “บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ”

<sup>5</sup> เพิ่งอ้าง.

<sup>6</sup> เพิ่งอ้าง.

<sup>7</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 3, น. 165

ทั้งนี้ จากคำนิยามดังกล่าวนี้ทำให้เห็นว่าภาษีอากรเป็นเงินได้หรือทรัพย์สินที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลในทิศทางเดียว (Unilateral Flow) กล่าวคือ เงินได้หรือทรัพย์สินที่ภาคเอกชนถือครองอยู่ในขณะใดขณะหนึ่งจะแสดงถึงอำนาจซื้อของภาคเอกชนในขณะนั้น เมื่อรัฐบาลเก็บภาษีเพื่อนำรายได้ไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐบาลจะทำให้ทรัพย์สินที่จะเหลือไว้ใช้จ่ายในภาคเอกชนลดลงส่งผลกระทบต่อการใช้บริโภค การออม และการลงทุนของภาคเอกชน ซึ่งในที่สุดจะเกิดผลกระทบต่อการจัดสรรทรัพย์สินและการกระจายรายได้<sup>8</sup>

แกซตัน เจซ (G. JEZE) มีความเห็นว่า ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากปัจเจกชนอันมีลักษณะเป็นการบังคับอยู่ในรูปแบบของการใช้อำนาจรัฐ และมีลักษณะเรียกเก็บเป็นการถาวรและไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อครอบคลุมภาระสาธารณะ<sup>9</sup>

เอ็ม. เมล์ (M. MEHL) มีความเห็นว่า ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลในกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนตามหลักความสามารถในอันที่จะรับภาระสาธารณะ โดยมีลักษณะเป็นการใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ เป็นรายได้ที่มีลักษณะเป็นการจัดเก็บอย่างถาวรและไม่มีผลตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากรายได้ดังกล่าวเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อครอบคลุมภาระสาธารณะของรัฐและองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น หรือการแทรกแซงอำนาจรัฐ<sup>10</sup>

ปีแอร์ เบลแตรัม (P. BELTRAME) มีความเห็นว่า ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากผู้เสียภาษีตามหลักความสามารถในรับภาระสาธารณะนั้นเป็นการใช้อำนาจบังคับอันทำให้เกิดการโอนทรัพย์สินอย่างถาวร และไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากรายได้ดังกล่าวนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ที่รัฐได้กำหนดไว้<sup>11</sup>

รองศาสตราจารย์ ดร.อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป ได้ให้คำนิยามของภาษีอากรว่า ภาษีคือเงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนหรือตามกฎหมายมหาชนเป็นการถาวร และไม่มีสิ่งใดตอบแทนให้โดยตรง ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเพื่อให้ครอบคลุมรายจ่ายสาธารณะหรือเพื่อการแทรกแซงอื่น ๆ ของรัฐ<sup>12</sup>

<sup>8</sup> ปรีดา นาคเนาทิม, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 4*, น. 2 – 3 .

<sup>9</sup> สุกถักษณ์ พินิจภูวดล, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 2*, น. 22.

<sup>10</sup> เพิ่งอั่ง.

<sup>11</sup> เพิ่งอั่ง.

<sup>12</sup> Science et technique fiscales, by Lucien Mehl and Pierre Beltrame, 1984 ดู อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป “ภาษีคืออะไร,” *วารสารนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, ฉบับที่ 22 ตอนที่ 1 น. 92.



ศาสตราจารย์อรรถ ธรรมโน ได้ให้ความเห็นว่า ภาษีอากรคือสิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกร โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง เพราะฉะนั้นเราจะเห็นได้ว่าภาษีอากรจะต้องมีลักษณะเป็นการบังคับเก็บ มิได้เป็นไปโดยสมัครใจ เช่น เงินบริจาคเพื่อการกุศล และรัฐบาลไม่จำเป็นต้องมีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี<sup>13</sup>

จากคำนิยามและความเห็นดังกล่าวข้างต้น ทำให้เห็นสอดคล้องตรงกันว่าภาษีอากรนั้นมีลักษณะบังคับ เนื่องจากภาษีเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะซึ่งมาจากการที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากประชาชน ด้วยเหตุนี้ส่วนแบ่งดังกล่าวจึงไม่ได้เป็นส่วนแบ่งที่มาจากความสมัครใจ และภาษีมีลักษณะการเป็นรายได้ที่ไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เพราะค่าภาษีที่จ่ายไปนั้นไม่ได้พิจารณาจากสัดส่วนของประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐ รวมทั้ง ภาษีมีลักษณะเป็นการถาวร ซึ่งผู้เสียภาษีชำระภาษีให้แก่รัฐโดยไม่อาจเรียกคืนภาษีที่ชำระไป เนื่องจากวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมุ่งประสงค์เพื่อประโยชน์มหาชนเป็นสำคัญ มิใช่เพื่อประโยชน์ของผู้เสียภาษี<sup>14</sup>

#### 2.1.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทนอกจากจะมีผลกระทบต่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีแล้วยังมีผลกระทบต่อภาวะเศรษฐกิจและสังคมโดยรวมด้วยเป็นอันมาก ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรจึงไม่ควรมุ่งแต่เพียงเพื่อหารายได้ให้สมดุลกับรายจ่ายเท่านั้น รัฐบาลควรพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรไว้ให้รอบคอบและเหมาะสม เพราะการที่ประเทศใดก็ตามมีหลักเกณฑ์หรือวิธีการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีแล้วย่อมจะสามารถอำนวยผลในด้านการพัฒนาเศรษฐกิจให้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดีอันเป็นเป้าหมายสำคัญของประเทศได้อย่างมาก<sup>15</sup>

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิท (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์ ชาวสก็อตแลนด์ ซึ่งได้วางหลักการภาษีอากรที่ดีไว้สี่ประการในหนังสือ “The Wealth of Nations” (ค.ศ.1776) แม้จะเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรที่เกิดขึ้นประมาณสองร้อยกว่าปีมาแล้ว แต่ก็สามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาจัดเก็บภาษีอากรในยุคปัจจุบัน ซึ่งได้แก่ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy) หลักการทั้งสี่ประการนี้เป็นที่ยอมรับกันทั่วไป แต่ต่อมาเมื่อ

<sup>13</sup> อรรถ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, (กรุงเทพมหานคร: ไทยวิจัยและฝึกอบรม, 2548), น. 18. คู รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์, “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้,” สรรพากรศาสตร์, เล่มที่ 31, ปีที่ 5, น. 97, (2527).

<sup>14</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, อังกแล้วเชิงอรรถที่ 2, น. 23-24.

<sup>15</sup> ปรีดา นาคเนาทิม, อังกแล้วเชิงอรรถที่ 4, น. 29.

สภาพการณ์ทางเศรษฐกิจ สังคมและการเมืองของโลกได้วิวัฒนาการมาโดยลำดับ ซึ่งทำให้ภาษีอากรทวีบทบาทและความสำคัญมากขึ้นในแต่ละประเทศ อาจารย์สุภรัตน์ วัฒนกุล ได้เขียนหลักการภาษีอากรที่ดีไว้ในเอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช ดังนี้<sup>16</sup>

#### 2.1.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

ระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีทั้งหลาย หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมของผู้เสียภาษีโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ก็คงเกิดขึ้นได้ยาก

แนวคิดเกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษีอากร มีรากฐานในทางทฤษฎีมาจากหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

##### (1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ มีแนวคิดที่ว่า ภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลนั้นควรจะกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีอากรทุกคนในจำนวนที่เท่ากันและต้องเป็นภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรทุกคนต้องเสียภาษีคนละเท่าๆ กัน หากรัฐใดจัดเก็บภาษีอากรตามหลักนี้ก็จะพบว่าจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายจะต้องเสียจะมีค่าเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากร

ดังนั้น ความเสมอภาคหรือความเป็นธรรมตามหลักสัมบูรณ์หรือ absolute equity จึงวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนทุกคนในรูปของตัวเงิน โดยผู้เสียภาษีทุกคนควรจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินที่เท่ากัน<sup>17</sup>

ความเป็นธรรมตามหลักนี้ จะสามารถนำไปใช้ได้เมื่อผู้เสียภาษีทุกคนในประเทศมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้จึงก่อให้เกิดข้อบกพร่องหลายประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่ว่า การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์มิได้คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน จากข้อบกพร่องดังกล่าว หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จึงเสื่อมความนิยมไปท้ายที่สุดและก่อให้เกิดหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้นมาแทน

##### (2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

<sup>16</sup> สุภรัตน์ วัฒนกุล, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1. หน่วยที่ 1-7, (นันทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช, 2544), น. 72-84.

<sup>17</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 3*, น. 187.



ความเป็นธรรมทางภาษีอากรตามหลักนี้ พิจารณาจากจำนวนภาษีที่ได้เสียไป เปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ หรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์จึงแบ่งออกได้เป็นสองหลักย่อยคือ หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle)

(2.1) หลักผลประโยชน์ การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ มีรากฐานจากแนวคิดที่ว่าผู้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใด ๆ ของรัฐ จะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้นตามสัดส่วนหรือขนาดของประโยชน์ที่ตนได้รับ กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือในการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ ผู้ใดได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของรัฐมากก็ ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จะมีข้อที่คิดว่า แม้จำนวนภาษีที่จัดเก็บจะสอดคล้องกับการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการของรัฐก็ตาม แต่ก็มีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติหลายประการ ที่สำคัญคือสินค้าหรือบริการสาธารณะหลายอย่างที่รัฐจัดสรรให้กับประชาชนนั้น ไม่อาจกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น

(2.2) หลักความสามารถในการเสียภาษี แนวคิดจากการจัดเก็บภาษีจากหลักนี้จะใช้ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลซึ่งอาจวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีให้กับรัฐน้อยก็ควรเสียภาษีให้กับรัฐน้อยตามขนาด ตามความสามารถในการเสียของตน

แต่อย่างไรก็ตาม ความเป็นธรรมในการเก็บภาษีนี้นอกจากจะพิจารณาตามหลักเกณฑ์และทฤษฎีที่ได้กล่าวมาแล้ว ควรจะต้องพิจารณาความเป็นธรรมที่เกิดจากการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีด้วย ทั้งนี้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ไม่ทั่วถึงหรือมีการเลือกปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีแล้วก็จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในหมู่ผู้เสียภาษี ดังนั้น การบริหารจัดการเก็บภาษีที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมจึงต้องมีเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีที่มีความซื่อสัตย์สุจริตและมีประสิทธิภาพ สามารถทำการจัดเก็บภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างทั่วถึงและไม่มีมีการเลือกปฏิบัติ โดยพยายามป้องกันมิให้มีการหลบหลีกภาษีโดยไม่ผิดกฎหมาย (Tax Avoidance) และสามารถป้องกันและปราบปรามผู้หนีภาษี (Tax Evasion) อย่างได้ผล<sup>18</sup>

#### 2.1.2.2 หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

ความแน่นอนเกี่ยวกับภาษีอากร นับเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญประการหนึ่งของระบบภาษีอากรที่ดี ทั้งนี้ เพราะว่าประชาชนผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีต้องการที่จะทราบเพื่อความมั่นใจระดับ

<sup>18</sup> เติ้งฮ้าง, น. 191.

หนึ่งว่า ภาษีที่จะต้องเสียจะเป็นจำนวนเท่าใด จะต้องเสียเมื่อใด และจะต้องเสียด้วยวิธีการใด กล่าวอีกอย่างหนึ่งก็คือ ภาษีอากรที่เรียกเก็บนั้นควรจะต้องมีความชัดเจนในแง่ของบุคคลผู้เสียภาษี ฐานที่จะนำมาใช้คิดคำนวณภาษี อัตราภาษีที่เกี่ยวข้อง กำหนดเวลาที่จะต้องเสียภาษี และวิธีการชำระภาษี หากระบบภาษีอากรใดมีความแน่นอนและชัดเจนดังกล่าวแล้ว ย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้มากขึ้น เพราะทางด้านผู้เสียภาษีเองก็จะได้รับประโยชน์จากการตัดสินใจและการวางแผนล่วงหน้าได้อย่างถูกต้อง ความชัดเจนในลักษณะนี้นอกจากจะชัดเจนในตัวบทกฎหมายแล้วยังต้องชัดเจนในวิธีการปฏิบัติอีกด้วย ในบางประเทศหน่วยงานบริหารภาษีอากรทั้งหลายได้พยายามที่จะสร้างความแน่นอน และความชัดเจนเกี่ยวกับการตีความกฎหมายและวิธีปฏิบัติโดยการออกระเบียบ คำสั่ง อย่างละเอียด และในบางครั้งก็จะมีการตีความกฎหมายที่อาจเกิดปัญหาล่วงหน้า ซึ่งจะช่วยสร้างความแน่นอนให้เกิดขึ้นในทางปฏิบัติได้มากขึ้น

ดังนั้น ความแน่นอนและชัดเจนเกี่ยวกับภาษีอากรดังกล่าวจะทำให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีที่ตนจะต้องเสียและช่วยให้การบริหารการจัดเก็บง่ายขึ้น ถ้าหากการจัดเก็บภาษีบางประเภทขาดความแน่นอนหรือมีความกำกวม (Arbitrary) แล้วย่อมจะทำให้การจัดเก็บทำได้ลำบากและอาจเป็นช่องทางก่อให้เกิดการทุจริตและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี<sup>19</sup>

#### 2.1.2.3 หลักความสะดวก (Convenience)

หลักความสะดวกมีจุดมุ่งหมายที่จะอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษี เมื่อประชาชนมีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐแล้ว รัฐก็ควรจะเป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกเพื่อที่จะทำให้สามารถจัดเก็บภาษีมากขึ้น เช่น ให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในการไปติดต่อเพื่อชำระภาษีหรือการกำหนดระยะเวลาชำระภาษี ควรให้เหมาะสมแก่ฤดูกาล ตามความเห็นของอดัม สมิท (Adam Smith) ที่มีความเห็นว่า ภาษีอากรทุกประเภทควรเรียกเก็บตามระยะเวลาและตามวิธีที่สะดวกที่สุดแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น หลักความสะดวกดังกล่าวนี้จึงจำต้องสอดคล้องและประสานกันกับหลักความแน่นอนเกี่ยวกับภาษีอากร

#### 2.1.2.4 หลักความประหยัด (Economy)

หลักความประหยัดนี้ อดัม สมิท (Adam Smith) มีความเห็นว่า ในการบริหารงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรควรให้เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด ทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษี ในขณะที่เดียวกันก็ควรให้ได้ประโยชน์มากที่สุดด้วย และนอกจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บควรจะต้องต่ำกว่าจำนวนเงินภาษีที่จะเก็บได้แล้ว การจัดเก็บภาษียังควรที่จะต้องให้มีผลกระทบต่อการทำงานของคนให้น้อยที่สุดด้วย ภาษีอากรที่ไม่ชอบด้วยหลักประหยัด ได้แก่

<sup>19</sup> เติ้งอ๋าง, น. 184.

(1) ในการบริหารจัดการเก็บใช้เจ้าหน้าที่จำนวนมากกว่าความจำเป็น ทำให้ต้องเสียค่าใช้จ่ายสูง

(2) การเก็บภาษีใดก็ตามที่มีอุปสรรคไม่ว่าจะเป็นกรณีที่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความท้อถอยไม่มีกำลังใจในการประกอบอาชีพ หรือทำให้ธุรกิจบางอย่างต้องหยุดชะงักหรือเลิกกิจการไปเลยก็ตาม

(3) การเก็บภาษีที่เป็นเหตุให้มีการหลีกเลี่ยงกันอย่างมากมายไม่ว่าจะเป็นเพราะอัตราภาษีสูงเกินไปหรือเพราะออกกฎหมายไว้ไม่รัดกุม มีช่องโหว่ทำให้หลีกเลี่ยงได้ก็ดี ข้อมถือว่าเป็นการรั่วไหลและไม่ประหยัดด้วยกันทั้งสิ้น

ดังนั้น ระบบของการบริหารการจัดการเก็บภาษีที่ดีตามหลักความประหยัด ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุดด้วย ทั้งนี้เพราะว่าทั้งภาระข้อยุ่งยากในการเสียภาษีและค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บนั้นมีได้ก่อนอะไรเพิ่มขึ้นแก่ผลผลิตประชาชาติ หากแต่เป็นการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางที่สูญเปล่า

โดยหลักการแล้วรัฐบาลควรเก็บภาษีโดยทำให้รายได้ภาษีได้รับใกล้เคียงกับภาระภาษีที่ประชาชนต้องแบกรับให้มากที่สุด ซึ่งพอจะแสดงได้ดังนี้<sup>20</sup>

$$\text{รายได้ภาษี} \approx \text{ภาระของภาษี}$$

รายได้ภาษี (Tax Yield) คือ รายได้สุทธิที่รัฐบาลได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งก็จะเท่ากับภาษีที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐบาลหักด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั่น ดังนั้น ถ้ารัฐบาลเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บมากก็หมายความว่ารายได้ที่รัฐบาลจะนำไปใช้นั้นก็ย่อมจะมีน้อยลงตามส่วน

ภาระของภาษี (Tax Burden) คือ ภาระที่ผู้เสียภาษีจะต้องแบกรับเนื่องจากถูกรัฐบาลเก็บภาษี ซึ่งก็จะได้แก่เงินค่าภาษีที่เสียไปและภาระข้อยุ่งยากต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการต้องเสียภาษี (Compliance Costs) เช่น การเสียเวลาค่าใช้จ่ายและข้อยุ่งยากต่าง ๆ ในการเสียภาษี และอาจรวมถึงผลกระทบบางอย่างที่เกิดจากการเก็บภาษีนั่นที่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจเกี่ยวกับการประกอบพฤติกรรมทางเศรษฐกิจของตนและเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีนั่นได้รับความพอใจน้อยลงหรือมีสวัสดิการที่ลดลง

ทั้งนี้ จากหลักการดังกล่าวจะสังเกตได้ว่า โดยปกติแล้วรายได้จากการเก็บภาษีของรัฐบาลมักจะต่ำกว่าภาระของผู้เสียภาษี เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีและ ความยุ่งยากต่าง ๆ

<sup>20</sup> เติ้งฮ้าง, น. 184-185.

ที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับ ดังนั้น ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดินนั้นจะต้องพยายามลดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บและภาระข้อยุ่งยากของผู้เสียภาษีให้เหลือน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้<sup>21</sup>

#### 2.1.2.5 หลักความเป็นกลาง (Neutrality)

ระบบภาษีอากรที่ดี ตามหลักความเป็นกลาง หมายถึง ระบบภาษีอากรที่มีโครงสร้างเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด กล่าวคือภาษีอากรจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคหรือการออม การแข่งขันผลิตสินค้าและบริการของผู้ผลิต ตลอดจนการทำงาน of กลไกตลาด ทักษะเกี่ยวกับความเป็นกลางในลักษณะนี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่าภาษีนั้นควรเป็นแหล่งรายได้ของรัฐเพียงอย่างเดียว รัฐบาลไม่ควรดำเนินการใดๆ ที่จะกระทบกระเทือนการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของภาคเอกชน

อย่างไรก็ดี เนื่องจากในปัจจุบันรัฐบาลหลายประเทศได้ใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือดำเนินการเพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจด้านต่างๆ อย่างแพร่หลายมากขึ้น ดังนั้น ในบางขณะรัฐบาลจึงได้ใช้ความไม่เป็นกลางในทางเศรษฐกิจของภาษีอากรบางประเภทเป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบาย ความเป็นกลางหรือไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษีอากรใดๆ อาจพิจารณาได้จากผลกระทบกระเทือนทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในด้านต่าง ๆ เช่น ในการด้านการบริโภค การออม หรือการผลิต เป็นต้น

ในด้านการบริโภคนั้น ภาษีอากรที่จะกระทบกระเทือนรูปแบบของการบริโภคสินค้าชนิดต่างๆ น้อยที่สุดก็คือ ภาษีอากรที่มีผลทำให้ราคาเปรียบเทียบ (Relative Price) ระหว่างสินค้าชนิดต่างๆ เปลี่ยนแปลงไปน้อยที่สุด ซึ่งทำให้การตัดสินใจของผู้บริโภคในการเลือกบริโภคสินค้าและบริการ โดยอาศัยการเปรียบเทียบระหว่างราคาสินค้าและบริการชนิดต่างๆ นั้น ได้รับการกระทบกระเทือนน้อยที่สุดด้วย ภาษีที่เก็บจากสินค้าและบริการที่จะมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด ก็คือ ภาษีการขายทั่วไป (General Sale Tax) ซึ่งเก็บจากการขายสินค้าและบริการต่าง ๆ ในอัตราที่เท่ากัน อย่างไรก็ดีในด้านการบริโภคนี้จะเห็นได้ว่ามีอยู่หลายกรณีที่รัฐบาลลงใจใช้ความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษีอากรเพื่อปิดเป็นรูปแบบของการบริโภคให้อยู่ในลักษณะที่สังคมเห็นว่าเหมาะสมมากขึ้น เช่น การเก็บภาษีจากบุหรี่ สุรา หรือสินค้าฟุ่มเฟือยต่าง ๆ ในอัตราที่สูงเพื่อลดการบริโภคสินค้าเหล่านี้ เป็นต้น

ในด้านการออมและการลงทุน รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรกระตุ้นให้เกิดการออมและการลงทุนในรูปแบบที่ต้องการ เช่น การเก็บภาษีเงินปันผลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในลักษณะพิเศษกว่าเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัททั่วไป ส่วนในด้านการผลิต รัฐบาลอาจลดภาษีอากรให้แก่อุตสาหกรรมที่รัฐบาลต้องการให้ลงทุนการผลิตหรือเก็บภาษีต่ำกว่า

<sup>21</sup> เพิ่งอ้าง, น. 185.

อุตสาหกรรมที่มีอยู่แล้วและจำเป็น หรือระหว่างการผลิตที่ใช้เครื่องจักรกับการผลิตที่ใช้แรงงานคน รัฐบาลอาจใช้ความเป็นไม่เป็นกลางทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนรูปแบบของการผลิตได้<sup>22</sup>

ทั้งนี้ ตามหลักความเป็นกลางของภาษีข้างต้น ท่านรองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ได้ให้ความเห็นว่า หากรัฐบาลได้ดำเนินการออกกฎหมายและดำเนินการบริหารการจัดเก็บภาษีภายใต้หรือสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือหลักความเป็นกลางของภาษี รัฐบาลสามารถที่จะหาเงินเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลได้อย่างเพียงพอ ด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ไม่สูง นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีจะไม่บิดเบือนทางเลือกในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนมากจนเกินไป โดยท่านเสนอแนะว่ารัฐบาลควรให้ความสำคัญเป็นพิเศษต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวข้างต้น<sup>23</sup>

ดังนั้น นอกเหนือจากหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีสี่ประการของอดัม สมิท (Adam Smith) ดังกล่าวมาแล้ว หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลางของภาษีจึงถือว่าเป็นหลักการภาษีอากรที่มีความสำคัญต่อการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรในยุคปัจจุบัน ผู้วิจัยจึงขอกล่าวเพิ่มเติมเกี่ยวกับหลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency) ดังนี้

หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลางนั้น ประกอบด้วย 2 หลักการ ได้แก่

(1) หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี (Efficiency in Tax Administration and Compliance) หรือเรียกสั้น ๆ ว่า หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี<sup>24</sup>

เนื่องจากระบบการบริหารจัดเก็บภาษีจะมีผู้ที่เข้ามาเกี่ยวข้องอยู่ด้วยกันสองฝ่าย คือ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี (Tax-Gatherers) ฝ่ายหนึ่ง กับ ผู้เสียภาษี (Taxpayers) อีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งในการจัดเก็บภาษีนี้นั้นก็จะมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นแก่ทั้งสองฝ่าย ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของฝ่ายผู้เสียภาษี<sup>25</sup>

ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของระบบภาษีและที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ดังนั้น ต้นทุนในการ

<sup>22</sup> สมคิด บางโม, ภาษีอากรธุรกิจ (กรุงเทพมหานคร: นำอักษรการพิมพ์, 2537), น. 20-21.

<sup>23</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์, (กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), น.3.

<sup>24</sup> เพิ่งอ้าง, น. 33.

<sup>25</sup> เพิ่งอ้าง.



บริหารจัดการเก็บภาษีจึงหมายถึงเงินและเวลาที่เจ้าหน้าที่ต้องเสียไปในการจัดเก็บภาษี และยังคงครอบคลุมถึงค่าอาคารสถานที่ ค่าอุปกรณ์ ค่าเครื่องมือ และค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งการบริการต่าง ๆ ที่จำเป็นสำหรับเจ้าหน้าที่เพื่อทำการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ ยังรวมถึงเงินและเวลาที่ต้องใช้จ่ายไปเพื่อฝึกอบรมพนักงานเจ้าหน้าที่ให้มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและระเบียบรวมทั้ง เพื่อให้มีความรู้ก้าวหน้าทันกับเทคโนโลยีสมัยใหม่ที่นำมาใช้เพื่อให้บรรลุเป้าหมายในการจัดเก็บภาษี<sup>26</sup>

ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและเพื่อปฏิบัติตามแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล ซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้เกี่ยวข้องกับเวลาและเงินที่ผู้เสียภาษีได้ใช้จ่ายไป เช่น เวลาที่ผู้เสียภาษีได้ใช้ไปในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษี เงินที่ผู้เสียภาษีได้ใช้จ่ายไปเพื่อว่าจ้างนักกฎหมายหรือนักบัญชีให้ทำการช่วยเหลือแนะนำให้ผู้เสียภาษีทำหน้าที่เสียภาษีได้อย่างถูกต้อง<sup>27</sup>

ดังนั้น ถ้าพิจารณาในมิติของผู้จัดเก็บภาษีอากร ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนับได้ว่าเป็นความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ เพราะภาษีเป็นเพียงการโอนทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐ โดยมิได้ก่อให้เกิดรายได้หรือผลผลิตของประเทศแต่อย่างใด และค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทย่อมแตกต่างกัน<sup>28</sup> ซึ่งมีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาล ดังนั้น ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากการเก็บภาษีตามที่อดัม สมิท (Adam Smith) ได้กล่าวขยายความไว้ว่า “เมื่อราษฎรเสียภาษีก็เสียประโยชน์ และเมื่อรัฐบาลเก็บภาษีรัฐบาลก็ได้ประโยชน์ ถ้าประโยชน์ที่ได้รับนั้นต่ำกว่าประโยชน์ที่เสียไปก็เกิดความเสียหาย”<sup>29</sup>

สาเหตุหลักที่ก่อให้เกิดการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีมียังคงต่อไปนี้<sup>30</sup>

<sup>26</sup> เพิ่งอ้าง, น. 35.

<sup>27</sup> เพิ่งอ้าง, น. 37.

<sup>28</sup> สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7, (นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2547), น. 47.

<sup>29</sup> ปวย อิงภากรณ์, บันทึกคำบรรยายวิชาการคลัง, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2498), น. 241.

<sup>30</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 23, น. 35-36.

1) สาเหตุเนื่องมาจากกฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน เป็นสิ่งที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น เพราะเป็นเรื่องที่ยุ่งยากสำหรับเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีในการบริหารจัดการเก็บภาษี อีกทั้งเจ้าหน้าที่ยังต้องใช้เวลามากขึ้นกว่าปกติในการทำความเข้าใจและบังคับใช้กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน อันเป็นการใช้ทรัพยากรที่เพิ่มมากขึ้นของรัฐบาล

2) สาเหตุเนื่องมาจากการหลบหลีกและหนีภาษี เพราะก่อให้เกิดความสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนมหาศาล ดังนั้น รัฐบาลจึงจำต้องต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษีโดยการออกกฎหมายและแนวปฏิบัติในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพื่อปิดช่องโหว่ รวมทั้ง เพื่อลดการสูญเสียรายได้ของรัฐที่เกิดจากการหลบหลีกและหนีภาษี ซึ่งจะทำให้รัฐต้องเสียทรัพยากรเพิ่มขึ้น ดังที่กล่าวข้างต้น และการตรวจจับการหลบหลีกและหนีภาษี จะทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้นเช่นเดียวกันเพราะการบังคับใช้กฎหมายที่ซับซ้อน รวมทั้ง ความยากในการตรวจสอบการหลบหลีกและหนีภาษี และความยากในการตรวจสอบการรับสินบนของพนักงานเจ้าหน้าที่ในกรณีการหนีภาษี

ส่วนในมิติของผู้เสียภาษีนั้น สาเหตุหลักที่ก่อให้เกิดการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายหรือต้นทุน ในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี มีดังต่อไปนี้<sup>31</sup>

1) กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน มีผลเป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เพราะเป็นการยากสำหรับผู้เสียภาษีที่จะเข้าใจและปฏิบัติตามกฎหมาย ผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจ้างผู้เชี่ยวชาญหรือนักกฎหมายในการให้คำแนะนำในการเสียภาษีอย่างถูกต้อง ซึ่งอาจทำให้เกิดผลต่อเนื่อง คือ ทำให้เงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะนำไปจ่ายใช้สอยลดลงและอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่เต็มใจในการเสียภาษีอีกด้วย

2) การหลบหลีกและหนีภาษี อาจทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้ที่ไม่มีกรหลบหลีกและหนีภาษีเพิ่มมากขึ้น เพราะพวกเขาต้องใช้เวลาและใช้จ่ายเงินที่มากขึ้นเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายที่ออกมาเพื่อต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษี ซึ่งรัฐบาลออกมาเพื่อต่อต้านแผนการหลบหลีกและหนีภาษี นอกจากนี้ การหลบหลีกและหนีภาษียังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแก่ตัวผู้หลบหลีกและผู้หนีภาษี ซึ่งเรียกว่า ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Non-Compliance Costs) อีกด้วย

ทั้งนี้ การหลบหลีกและหนีภาษีซึ่งเป็นสาเหตุหลักประการหนึ่งที่ทำให้เกิดการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนทั้งในด้านการบริหารจัดการเก็บภาษีและการปฏิบัติหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีนั้นมีความหมายและลักษณะของการกระทำที่แตกต่างกัน ดังนี้

<sup>31</sup> เติ้งอ๋าง, น. 37-38.

การหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) แบ่งออกเป็น การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ กับ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ซึ่งการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) คือ การลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ (Loophole) ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรืออาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี ส่วนการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) คือ การลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ (Loophole) ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรืออาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี ซึ่งเป็นการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีที่เป็นการใช้ประโยชน์จากตัวบทกฎหมาย แต่ไม่ปฏิบัติตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายที่เปิดให้มีช่องโหว่เช่นว่านั้นในกฎหมายภาษี เพราะแม้ว่าการกระทำตามแผนการหรือการกระทำธุรกรรมเป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด แต่ผู้กระทำมีจุดมุ่งหมายหลักคือการหลบหลีกไม่จ่ายภาษีเป็นสำคัญและเป็นการกระทำที่ผู้กระทำไม่ได้มุ่งที่จะก่อให้เกิดผลหรือมีผลผูกพันทางพฤตินัยตามการกระทำนั้นจริง ๆ<sup>32</sup>

สำหรับ การหนีภาษี (Tax Evasion) คือ การใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดภาระภาษี ปลดเปลื้องภาระภาษี หรือไม่จ่ายภาษีที่ถึงกำหนดชำระให้แก่รัฐบาล เป็นการกระทำที่มีความผิดทางอาญา และเป็นกระทำโดยมีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต<sup>33</sup> หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าการหนีภาษีอากร (Tax Evasion หรือ Tax Dogging) คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย (Illegal Means) หรือฉ้อฉล (Fraud) เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง<sup>34</sup> เช่น การใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงภาษีอากร รวมถึงวิธีหนีภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการปลอมเอกสารการส่งออกสินค้าเพื่อให้สินค้าที่ส่งออกได้คืนภาษีซื้อทั้งหมด ดังนั้น อาจมีการส่งออกปลอมๆ เพื่อขอเครดิตหรือขอคืนภาษีซื้อจากนั้นจึงนำสินค้ามาขายในประเทศโดยไม่แจ้งยอดขาย บางกรณีมีการตั้งบริษัทเพื่อปลอมเอกสารส่งออกแล้วขอคืนภาษีอากรจากรัฐซึ่งมีลักษณะคือ โกงเงินของรัฐ โดยไม่ใช่แค่การขอคืนภาษีที่รัฐเก็บไปแล้ว<sup>35</sup> การหนีภาษีจึงถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายอันเป็นอาชญากรรมประเภทหนึ่ง

<sup>32</sup> เพิ่งอ้าง, น. 18.

<sup>33</sup> เพิ่งอ้าง, น. 35.

<sup>34</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: พลสยาม พรินต์ติ้ง ประเทศไทย, 2553), น. 706.

<sup>35</sup> สุเมธ ศิริคุณ โชติ, “การหนีภาษีมูลค่าเพิ่ม,” สรรพากรศาสตร์, น. 55, (2537).



(2) หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) หรือ หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษี (Economic Neutrality)<sup>36</sup>

การที่ภาษีได้เข้าไปยุ่งเกี่ยวและบิดเบือนต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีนั้น ทำให้ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและถนัด อันเนื่องมาจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้นต้องเสียภาษี ซึ่งจะก่อให้เกิดผลตามมาคือผู้เสียภาษีอาจเลือกกระทำการอย่างอื่นที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีหรืออาจเลือกที่จะทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทน<sup>37</sup>

เมื่อภาษีอาจมีผลเป็นการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการกระทำการทางเศรษฐกิจของประชาชน อันเป็นผลให้ประชาชนเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจส่วนที่อาจจะเพิ่มได้ต่อไป หรือเลือกที่จะประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เสียภาษีในจำนวนที่น้อย ก็อาจเกิดผลกระทบต่อไปคือ ปรากฏการณ์การยับยั้งการสร้างรายได้ (Earnings-restraining Phenomenon) กล่าวคือ ภาษีจะกลายเป็นตัวยับยั้งการสร้างรายได้ของผู้เสียภาษี เพราะว่าภาษีจะเป็นอุปสรรคต่อความวิริยะอุตสาหะของประชาชนที่จะทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจในรูปแบบที่สร้างรายได้ และจะนำไปสู่การลดลงของรายได้จากการจัดเก็บภาษี เพราะรัฐบาลอาจได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่น้อยลง เนื่องจากการลดลงของฐานภาษีหรือฐานภาษีแคบลง การบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจนี้ในทางเศรษฐศาสตร์ เรียกว่า “ภาระส่วนเกิน (Excess Burden)” หรือ “ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ (Deadweight Loss)”<sup>38</sup>

หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ หรือ หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษีนี้นี้ จึงมีแนวความคิดที่ว่า ภาษีที่ดีต้องไม่มีความลำเอียงในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ต้องไม่เข้าไปแทรกแซงการทำงานของกลไกตลาด<sup>39</sup> และภาษีจะต้องก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)<sup>40</sup>

นิโคลัส เกร็กเกอรี แมนกีว (Nicholas Gregory Mankiw) ได้กล่าวว่า “เนื่องจากประชาชนตัดสินใจทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยเปรียบเทียบต้นทุนและผลประโยชน์ พฤติกรรมของพวกเขาจึงอาจเปลี่ยนแปลงไปเมื่อต้นทุนหรือผลประโยชน์เปลี่ยนแปลง กล่าวคือ ประชาชน

<sup>36</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ้าวแล้วเชิงอรรถที่ 23*, น. 42.

<sup>37</sup> *เพ็ญอ้อ*, น. 40.

<sup>38</sup> *เพ็ญอ้อ*, น. 41-42.

<sup>39</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร*, เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง, 2538, น. 179.

<sup>40</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ้าวแล้วเชิงอรรถที่ 23*, น.40.

ตอบสนองต่อแรงจูงใจในต้นทุนและผลประโยชน์”<sup>41</sup> ดังนั้น การตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนจึงขึ้นอยู่กับแรงจูงใจเกี่ยวกับต้นทุนและผลประโยชน์ เพราะไม่ว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจประเภทใดมักจะมีเรื่องเกี่ยวกับต้นทุนและผลประโยชน์ที่ประชาชนมักจะคำนึงถึงเสมอ

ดังนั้น หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภาษี จึงต้องการให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจในระดับที่ต่ำที่สุด เพื่อนำมาซึ่งการจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดและไม่กระทบกระเทือนต่อรายได้ของรัฐบาล

แนวทางที่จะตอบสนองต่อความต้องการของความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภาษีได้นั้น แคธ นิติงเกิล (Kath Nightingale) ได้กล่าวไว้ในหนังสือ ทฤษฎีและการปฏิบัติในการจัดเก็บภาษี (Taxation Theory and Practice) ว่า “ภาษีจะต้องมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ” กล่าวคือ รัฐบาลจะต้องทำให้ระบบภาษีไม่ไปทำการบิดเบือนแรงจูงใจหรือบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี<sup>42</sup>

ท่านอาจารย์ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์ ได้กล่าวสนับสนุนในหลักการนี้ว่า “ภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่เป็นกลาง กล่าวคือ จะต้องพยายามมิให้การเก็บภาษีอากรมีผลกระทบกระเทือนต่อการทำงานของกลไกตลาดหรือมีผลกระทบกระเทือนแต่เพียงเล็กน้อย ทั้งนี้ เพื่อให้กลไกตลาดทำหน้าที่ในการจัดสรรทรัพยากรไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพ และภาษีอากรจะต้องไม่มีผลกระทบต่อต้นทุนและประโยชน์ที่ได้ในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ไม่ทำให้ต้นทุนที่เสียไปและประโยชน์ที่ได้รับสูงกว่าความเป็นจริง”<sup>43</sup>

ทั้งนี้ ท่านรองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ มีความเห็นว่า ความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจที่แท้จริงนั้นเกิดขึ้นได้ยากมากในความเป็นจริง ด้วยเหตุผลดังนี้

- (ก) ประชาชนนำภาษีเข้ามาสู่การพิจารณาในการตัดสินใจทำธุรกิจหรือในเรื่องส่วนตัว
- (ข) ด้วยผลของการจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ยิ่งผู้เสียภาษีมียเงินได้มากขึ้น ยิ่งทำให้ขอบเขตการบิดเบือนของภาษีเงินได้ต่อแรงจูงใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีเพิ่มมากขึ้น

<sup>41</sup> Nicholas Greogory Mankiw, Principle of Economic, 1998. น. 7. ดู จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ่าวแล้วเชิงอรรถที่ 23*, น. 42-43.

<sup>42</sup> Kath Nightingale, Taxation Theory and Practice, 2000, p. 8. ดู จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ่าวแล้วเชิงอรรถที่ 23*, น. 42-43.

<sup>43</sup> รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, *ทฤษฎีการภาษีอากร*, (กรุงเทพมหานคร: เคสดีไทย, 2516), น. 44-45.

ดังนั้น จึงเป็นการยากที่จะหลีกเลี่ยงไม่ให้ภาษีทำการบิดเบือนแรงจูงใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี แต่ควรที่จะใช้แนวความคิดนี้เข้าไปแทรกแซงหรือบิดเบือนของภาษีต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด แทนหลักความเป็นกลางอย่างแท้จริง<sup>44</sup>

#### 2.1.2.6 หลักการทำรายได้ (Productivity)

ลักษณะภาษีอากรที่จะทำรายได้ให้กับรัฐบาลได้ดี จะต้องเป็นภาษีอากรที่มีฐานกว้าง กล่าวคือ จะต้องครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีอากรจำนวนมาก และขณะเดียวกันฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายจะต้องมีขนาดใหญ่ด้วย ภาษีอากรที่มีฐานกว้างเช่นนี้จะทำรายได้ให้กับประเทศได้สูง โดยไม่จำเป็นต้องใช้อัตรากำหนดที่สูงเท่าใดนัก ซึ่งจะลดผลกระทบกระเทือนต่อการทำงาน การออม ฯลฯ ของประชาชนลงได้ นับว่าเหมาะสมกับประเทศที่กำลังพัฒนา ตัวอย่างของภาษีที่มีฐานกว้างตามความหมายเช่นนี้ ได้แก่ ภาษีเงินได้หรือภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตรากำหนดที่ใช้หากเป็นอัตรากำหนดลักษณะก้าวหน้า เมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น จะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้ภาษีอากรมากขึ้นในสัดส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษี<sup>45</sup>

#### 2.1.2.7 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

เป้าหมายสำคัญประการหนึ่งของการดำเนินนโยบายเศรษฐกิจก็คือ การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งด้านราคาและด้านการจ้างงาน ดังนั้น ระบบภาษีอากรที่ดีจึงควรเป็นระบบที่ช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจด้วย กล่าวคือ ภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความยืดหยุ่นหรือปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม เช่น ในภาวะเงินเฟ้อ ภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่ส่งผลให้เก็บภาษีมากขึ้นเพื่อลดการใช้จ่ายของเอกชนลง เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม โครงสร้างภาษีอากรที่มีลักษณะยืดหยุ่นดังกล่าว โดยทั่วไปจะเป็นโครงสร้างภาษีอากรในอัตราก้าวหน้าและโครงสร้างอัตราตามราคา ตัวอย่างเช่น กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บในอัตราก้าวหน้าในภาวะเศรษฐกิจกำลังขยายตัวที่ประชาชนมีรายได้สูงภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มสูงขึ้นในอัตราที่สูงกว่าการเพิ่มขึ้นของรายได้ ซึ่งจะมีผลชะลอการขยายตัวของรายได้จริงของประชาชนและช่วยลดแรงกดดันทางด้านเงินเฟ้อได้<sup>46</sup>

#### 2.1.2.8 หลักการเป็นไปได้อย่างปฏิบัติ (Enforceability)

<sup>44</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 23*, น. 53.

<sup>45</sup> อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป, *กฎหมายการคลัง*, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น. 101.

<sup>46</sup> สมคิด บางโม, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 22*, น. 24).

ในระบบภาษีที่ดีนั้น ภาษีอากรทุกประเภทที่จัดเก็บจะต้องสามารถทำการบริหารการ จัดเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ภาษีอากรบางอย่างแม้จะมีผลดีในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติการ จัดเก็บเป็นไปได้ยาก ภาษีนั้นจะถือเป็นภาษีที่ดีไม่ได้ ตัวอย่างเช่น ภาษีการค้าปลีก (Retail Sale Taxes) หรือภาษีการใช้จ่าย (Expenditure Taxes) นั้นเป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎี แต่เมื่อนำไปใช้ใน ประเทศที่ด้อยพัฒนาหรือกำลังพัฒนาอาจจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีดังกล่าวอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ เนื่องจากประเทศกำลังพัฒนามักขาดระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบการเก็บภาษีที่ดีพอ ใน กรณีเช่นนี้ภาษีดังกล่าวก็จะถือว่าเป็นภาษีที่ดีสำหรับประเทศนั้นไม่ได้<sup>47</sup>

ดังนั้น จากหลักการจัดเก็บภาษีดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าแม้ในทางทฤษฎีจะเป็น หลักการที่ดีในการจัดเก็บภาษีอากร แต่ในทางปฏิบัติแล้ว การจะนำหลักการหนึ่งหลักการใดไปใช้ ในการจัดเก็บภาษี รัฐจำเป็นต้องพิจารณาจากปัจจัยที่เกี่ยวข้องซึ่งอาจจะส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บ ภาษีด้วย เช่น สถานการณ์ทางเศรษฐกิจและสังคม หรือแนวโน้มนโยบายของรัฐในขณะนั้น โดยที่ไม่ ควรมุ่งจะแต่การหารายได้จากการจัดเก็บภาษีให้ได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้เพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่าย ในการบริหารประเทศแต่เพียงอย่างเดียว ทั้งนี้ เพื่อให้ระบบการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐเกิด ประสิทธิภาพสูงสุดและอำนวยประโยชน์แก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอย่างแท้จริง

### 2.1.3 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลมีวัตถุประสงค์หลายประการ ทั้งในด้านการหารายได้ ของรัฐบาล และในการดำเนินการให้สอดคล้องกับเป้าหมายทางเศรษฐกิจต่าง ๆ วัตถุประสงค์ที่ สำคัญคือ วัตถุประสงค์เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรม ทางเศรษฐกิจ เพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม และเพื่อการรักษาเสถียรภาพทาง เศรษฐกิจ รวมทั้ง เพื่อส่งเสริมการอุตสาหกรรม รัฐจึงหารายได้จากการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์ ดังต่อไปนี้

#### 2.1.3.1 เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ

เนื่องจากรัฐบาลมีความจำเป็นที่จะต้องเข้ามามีบทบาททางประการในระบบเศรษฐกิจ จึงทำให้รัฐบาลจำเป็นต้องเก็บภาษีอากรจากประชาชนเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในกิจการต่าง ๆ กิจการ ส่วนใหญ่ของรัฐบาลเป็นกิจการที่ก่อให้เกิดประโยชน์กับสังคมโดยรวม เช่น การศึกษา การป้องกัน ประเทศ กิจการสาธารณูปโภคต่าง ๆ และกิจการด้านสาธารณสุข เป็นต้น<sup>48</sup>

<sup>47</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 3*, น. 186).

<sup>48</sup> ศุภรัตน์ วัฒนกุล, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 16*, น. 67).

### 2.1.3.2 เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ

รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภค การผลิตหรือวิธีดำเนินธุรกิจบางชนิด เพื่อมิให้เกิดผลเสียต่อเศรษฐกิจโดยรวม เป็นต้นว่า เมื่อต้องการให้ประชาชนลดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยหรือสินค้าที่มีผลเสียต่อสุขภาพหรือศีลธรรมอันดีบางชนิด รัฐบาลก็จะเก็บภาษีในอัตราสูงเพื่อให้สินค้านั้นมีราคาแพง ประชาชนจะได้บริโภคน้อยลง หรือหาก รัฐบาลเห็นควรลดการผลิตสินค้าบางชนิดก็จะเก็บภาษีจากการผลิตสินค้านั้น ๆ ในอัตราที่สูง สินค้าก็จะลดน้อยลงทำให้ผู้ผลิตลดการผลิตลงไป นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีอากรยังอาจใช้เพื่อมุ่งส่งเสริมการบริโภคการผลิตหรือวิธีดำเนินธุรกิจบางชนิดได้ด้วย เช่น การใช้มาตรการทางภาษีอากรเพื่อการส่งเสริมที่เห็นได้ชัดเจน ได้แก่ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเพื่อเป็นการกระตุ้นให้มีการลงทุนในประเภทที่ต้องการมากขึ้น หรือการจูงใจอากรขาเข้าเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมในประเทศบางประเภทในระยะแรก หรือการคืนหรือชดเชยค่าภาษีอากรสำหรับสินค้าส่งออกเพื่อกระตุ้นให้มีการส่งออกมากขึ้น เป็นต้น<sup>49</sup>

### 2.1.3.3 เพื่อกระจายรายได้และทรัพย์สิน

ปัญหาการกระจายรายได้และทรัพย์สิน นับว่าเป็นปัญหาสำคัญยิ่งประการหนึ่งของหลาย ๆ ประเทศ ในการดำเนินการเพื่อให้มีการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรมนั้น รัฐบาลจำเป็นต้องมีการใช้จ่ายในหลาย ๆ ประเภท เช่น การจ่ายเงินอุดหนุน เงินโอนต่าง ๆ ให้ผู้มีรายได้น้อยหรือการใช้จ่ายเพื่อการสร้างงานในชนบท เป็นต้น นอกจากนี้จะใช้มาตรการทางด้านรายจ่ายแล้ว รัฐบาลยังสามารถใช้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเครื่องมือเสริมสร้างการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรมมากขึ้นด้วย เช่น การใช้ภาษีอากรประเภทที่มีอัตราก้าวหน้า หรือภาษีอากรประเภทที่จะมีผลตกต้องกับผู้มีรายได้สูงหรือมีทรัพย์สินมากเป็นหลัก เช่น ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก หรือภาษีเรียกเก็บจากการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราสูง เป็นต้น หรือในกรณีที่มีความไม่เป็นธรรมในการกระจายรายได้และทรัพย์สินระหว่างท้องถิ่นต่าง ๆ รัฐบาลก็อาจจะแก้ไขปัญหานั้นได้ โดยการเก็บภาษีให้แตกต่างกันไปในแต่ละท้องถิ่นตามความมั่นคงของท้องถิ่นนั้น ๆ ท้องถิ่นใดที่มีความมั่งคั่งมากก็จัดเก็บภาษีสูงกว่าท้องถิ่นอื่น เป็นต้น<sup>50</sup>

### 2.1.3.4 เพื่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งในด้านเสถียรภาพทางการจ้างงานและในด้านเสถียรภาพทางด้านราคาเป็นเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่สำคัญเป้าหมายหนึ่ง ในการดำเนินการเพื่อให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าว รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือได้ เช่น ในยามเศรษฐกิจรุ่งเรือง

<sup>49</sup> เพิ่งอ้าง.

<sup>50</sup> เพิ่งอ้าง, น. 69.



รัฐบาลอาจใช้ภาษีอากรเพื่อลดหรือกำกับทิศทางการบริโภคของภาคเอกชนให้เป็นไปอย่างเหมาะสม มิให้เกิดปัญหาภาวะเงินเฟ้อขึ้น หรือหากระบบเศรษฐกิจประสบกับปัญหาภาวะเงินเฟ้ออยู่แล้ว รัฐบาลก็อาจใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือหนึ่งในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้หรือในยามเศรษฐกิจตกต่ำมีการว่างงานในประเทศสูงรัฐบาลก็อาจลดภาษีอากรเพื่อกระตุ้นให้มีการบริโภคและการลงทุนมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้มีการผลิตและการจ้างงานเพิ่มขึ้น เป็นต้น<sup>51</sup>

#### 2.1.3.5 เพื่อส่งเสริมกิจการอุตสาหกรรม

เนื่องจากหลังสงครามโลกครั้งที่สอง ได้มีแนวคิดต้องการปรับเปลี่ยนโครงสร้างทางเศรษฐกิจของประเทศด้อยพัฒนาซึ่งส่วนใหญ่อาศัยการผลิตด้านการเกษตรเป็นหลักให้ก้าวหน้าไปสู่การเป็นประเทศอุตสาหกรรม โดยใช้มาตรการด้านภาษีอากรเข้ามาช่วยในการส่งเสริมกิจการอุตสาหกรรม เป็นต้นว่า มีการลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่กิจกรรมที่ได้รับการส่งเสริมชั่วคราวหนึ่ง มีการลดภาษีที่เก็บจากการบริโภคสินค้าที่ได้รับการส่งเสริม มีการลดหรือยกเว้นอากรศุลกากรขาเข้าให้สำหรับเครื่องจักรอุปกรณ์และวัตถุดิบที่นำเข้ามาใช้ในการผลิต รวมทั้ง มีการตั้งกำแพงภาษีสำหรับสินค้าจากต่างประเทศที่จะเข้ามาขายแข่งขันกับสินค้าที่ได้รับการส่งเสริมจากรัฐบาล<sup>52</sup>

## 2.2 แนวคิดและหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม

แนวความคิดเกี่ยวกับระบบภาษีที่เก็บจากมูลค่าเพิ่มมิใช่แนวความคิดใหม่แต่ได้เกิดขึ้นนานแล้วตั้งแต่หลังสงครามโลกครั้งที่ 1 โดย โทมัส อัดัม (Thomas S. Adam) ศาสตราจารย์ชาวอเมริกัน แห่งมหาวิทยาลัยเยล (Yale) และ ดร.วิลเฮม วอน ซีเมนส์ (Dr. Wilhelm von Siemens) นักธุรกิจชาวเยอรมันและที่ปรึกษาของรัฐบาลเยอรมัน ได้แนะนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดย ดร.วิลเฮม ได้เรียกภาษีที่เสนอนี้ว่า “ภาษีการขาย” ทุกทอดที่ได้รับการปรับปรุงให้ดีขึ้นแล้ว (Refined Turnover Tax) ส่วน อัดัม เสนอแนะเป็นภาษีเงินได้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจที่ได้ปรับปรุงแล้ว (a modified business income tax) ซึ่งแนวความคิดของบุคคลทั้งสองได้รับการสนับสนุนเพียงเล็กน้อย แต่ก็ไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามแนวความคิดดังกล่าวแต่อย่างใด<sup>53</sup> จนกระทั่งในปี ค.ศ. 1968 สาธารณรัฐฝรั่งเศสได้เปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีการขายจากผู้ผลิตมาเป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเป็นประเทศแรกที่บังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งคำว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่ม” ก็บัญญัติขึ้น

<sup>51</sup> เพิ่งอ้าง.

<sup>52</sup> อรัญ ธรรม โน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, (กรุงเทพมหานคร: ไทยวิจัยและฝึกอบรม, 2548), น. 77.

<sup>53</sup> ศรีสมชัย เนตรมัย, “ปัญหาการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525), น. 89.

ใช้ครั้งแรกโดยชาวฝรั่งเศส ชื่อ เมอซีเยอ ลอว์ (Monsieur Laure) โดยบัญญัติคำว่า “Taxe sur la Valeur Ajoutée : TVA” ซึ่งแปลว่า “Tax on the added value” หรือ “Value Added Tax : VAT”<sup>54</sup> หนึ่ง คำว่า “Taxe” ภาษาฝรั่งเศส หมายถึง อากร มิใช่ ภาษี ขณะที่ “ภาษี” ภาษาฝรั่งเศสเรียกว่า “Impôt”

ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นภาษีที่รัฐบาลหลายประเทศต่างนำมาใช้เพื่อการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีฐานการบริโภค ถึงแม้ว่าเหตุผลที่ประเทศต่าง ๆ ต้องนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จะแตกต่างกันไปบ้าง แต่เหตุผลหลักที่ตรงกันคือ เพื่อขจัดผลการบิดเบือนการทำงานของกลไกตลาดของภาษีการค้าหรือภาษีการขายที่เคยจัดเก็บและเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันทางการค้าระหว่างประเทศ<sup>55</sup>

### 2.2.1 ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax : VAT) หมายถึง ภาษีที่เก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตและการจำหน่ายสินค้าและบริการ โดยที่มูลค่าเพิ่มที่ใช้เป็นฐานภาษีนั้นจะเป็นผลต่างระหว่างราคาสินค้าหรือบริการที่ขายกับราคาสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาใช้ในการผลิตหรือขาย รวมถึงค่าใช้จ่ายในการขายและสินค้าทุนบางชนิดที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการ<sup>56</sup>

ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่ม คือภาษีที่บวกเพิ่มลงไปในมูลค่าของสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ที่ผู้ประกอบการหรือวิชาชีพต่าง ๆ ไม่ว่าจะชนิดใดทอดใดก็ต้องบวกภาษีมูลค่าเพิ่มลงไปบนค่าสินค้าหรือค่าบริการเพื่อเรียกเก็บจากผู้บริโภคสินค้าหรือบริการนั้น แล้วจึงนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บนั้นนำส่งให้แก่รัฐ ผู้ประกอบการหรือวิชาชีพต่าง ๆ จึงมีฐานะคล้ายตัวแทนของรัฐในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคสินค้าหรือบริการต่าง ๆ เท่านั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงจัดว่าเป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากการบริโภคทั่วไปรูปแบบหนึ่ง<sup>57</sup>

### 2.2.2 แนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax : VAT) เป็นภาษีการขายหรือการเปลี่ยนมือสินค้าหรือบริการแต่ละครั้งที่มีมูลค่าเพิ่มขึ้น เนื่องจากได้เปลี่ยนแปลงหรือแปรรูปให้เกิดประโยชน์แก่การอุปโภคบริโภค ภาษีนี้อาจจัดเก็บจากค่าใช้จ่ายในการลงทุนผลิตและกำไรของกิจการแต่ละแห่งในอัตราคงที่

<sup>54</sup> สมชัย อุซุพันธุ์, ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย, (กรุงเทพมหานคร: พิมพ์ดี, 2533), น. 54-55.

<sup>55</sup> เพิ่งอ้าง.

<sup>56</sup> บุญธรรม ราชรักษ์ อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 1, น. 103.

<sup>57</sup> สุเมธ ศิริคุณ โชาติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2559), น. 9-11.

ภาษีมูลค่าเพิ่มต่างกับภาษีการขายรายอื่น ๆ คือแทนที่จะเก็บภาษีจากราคาขายสินค้า หรือจากมูลค่าการขายทั้งสิ้น ก็จะใช้วิธีเก็บภาษีมูลค่าของสินค้าที่เพิ่มขึ้นแต่ละขั้นแต่ละตอนในเมื่อสินค้านั้นมีการเปลี่ยนมือ โดยจะมีการเก็บภาษีทุกครั้งทุกขั้นตอนการผลิต ผู้เสียภาษีจะเสียภาษีเฉพาะผลต่างของมูลค่าสินค้าระหว่างราคาที่ซื้อ (รวมภาษี) กับราคาที่ขายไป (รวมภาษี) เท่านั้น มูลค่าเพิ่มซึ่งใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีชนิดนี้จะประกอบด้วยค่าจ้าง ดอกเบี้ย ค่าเช่า ผลกำไรของธุรกิจ และภาษี และผลรวมของมูลค่าเพิ่มตลอดขั้นตอนการผลิตจำหน่ายจะเท่ากับราคาที่ขายในขั้นสุดท้าย ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเท่ากับภาษีการขายที่เก็บจากราคาขายปลีกนั่นเอง<sup>58</sup>

ดังนั้น จึงควรทำความเข้าใจเกี่ยวกับแนวคิดพื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่มที่สำคัญดังต่อไปนี้

#### (1) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ฐานภาษี หมายถึง ข้อเท็จจริงหรือพฤติกรรมใดๆ ของเอกชนที่เกิดขึ้น และพฤติกรรมเหล่านี้รัฐใช้เป็นฐานสำหรับการจัดเก็บภาษี ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค (Consumption Tax) หรือฐานรายจ่าย (Expenditure Tax) จึงเป็นกรณีที่รัฐจัดเก็บเมื่อเอกชนมีการบริโภคหรือมีการใช้จ่ายไม่ว่าจะเป็นรูปแบบของการซื้อสินค้า การใช้บริการ หรือการนำเข้าสินค้าเพื่อนำมาบริโภคในประเทศ ดังนั้น ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มจึงแตกต่างจากฐานภาษีอื่น เช่น ฐานเงินได้ ฐานทรัพย์สิน เป็นต้น เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้จัดเก็บจากเงินได้ แต่จัดเก็บจากการบริโภคของเอกชนตามที่กฎหมายกำหนด เช่น การขายสินค้า การให้บริการ เป็นต้น<sup>59</sup>

เหตุที่นำการบริโภคมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีมียาเหตุจากนโยบายการบริหารงานภาษี (Tax Administration) ควรมีการจัดเก็บภาษีจากหลายฐานที่ไม่ก่อให้เกิดความรู้สึกที่ไม่ดีต่อการเสียภาษีของเอกชน และในขณะเดียวกันการจัดเก็บภาษีจากหลายฐานจะช่วยลดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน เพราะรัฐไม่ได้จัดเก็บภาษีจากฐานเดียวกัน ทั้งนี้จะเป็นประโยชน์ต่อรัฐในการจัดเก็บภาษีได้อย่างกว้างขวางและครอบคลุมถึงผู้เสียภาษีทุกราย<sup>60</sup>

ฐานภาษีการบริโภคมิได้ใช้ความมั่งคั่งหรือการถือครองทรัพย์สินของเอกชนมาเป็นปัจจัยในการจัดเก็บภาษี แต่ใช้การบริโภคของเอกชนเป็นเครื่องมือเพื่อวางแนวทางในการจัดเก็บภาษี เมื่อรัฐต้องการให้เอกชนลดค่าใช้จ่ายลง รัฐอาจใช้วิธีการเพิ่มอัตราภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคให้สูงขึ้น ในทางตรงกันข้ามเมื่อรัฐต้องการกระตุ้นหรือส่งเสริมให้เอกชนมีการใช้จ่ายเพิ่ม

<sup>58</sup> ปรีดา นาคเนาทิม, *อ้าวแล้วเชิงจรรตที่ 4*, น. 139.

<sup>59</sup> ชินภัทร วิสุทธิแพทย์, “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์,” (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น. 6-9.

<sup>60</sup> *เพ็งอ้าว*.



มากขึ้นเพื่อให้กระตุ้นสถานะทางเศรษฐกิจ รัฐอาจใช้วิธีการลดอัตราภาษีให้น้อยลงหรือยกเว้นภาษีจัดเก็บจากฐานการบริโภค ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นฐานภาษีการบริโภคประเภทหนึ่งที่รัฐสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการกำหนดพฤติกรรมของประชาชนโดยใช้เป็นเครื่องมือควบคุมหรือส่งเสริมการบริโภคของเอกชนได้<sup>61</sup>

ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นภาษีที่เก็บบนฐานของมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าและบริการในขั้นตอนการผลิตแต่ละขั้นตอน การใช้มูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนเป็นฐานภาษีแทนการใช้ราคาเป็นฐานทำให้สามารถจัดการเก็บภาษีซ้ำซ้อน (Double Tax) ได้ ซึ่งในปัจจุบันภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภคที่กำหนดอัตราภาษีไว้เพียงอัตราเดียวและใช้กับสินค้าและบริการทุกชนิดนั้น เป็นรูปแบบที่ได้รับความนิยมมากที่สุด ทั้งนี้ ยกเว้นอัตราร้อยละศูนย์ซึ่งเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการจัดภาษีออกจากสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศเท่านั้น<sup>62</sup>

## (2) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษี 2 แบบ คือ แบบอัตราเดียวหรือแบบหลายอัตรา แต่หลักพื้นฐานแล้วควรมีอัตราเดียว (ไม่นับอัตราศูนย์) เนื่องจากสะดวกในการบริหารการจัดเก็บภาษีทั้งในส่วนของผู้ที่ขายและผู้ที่ประกอบการ แต่ผู้บริหารจัดการเก็บภาษี ในหลายประเทศต่างเห็นว่า การที่กลุ่มสินค้าที่ถูกบริโภคโดยผู้ที่มีรายได้น้อยกว่าถูกเก็บภาษีต่ำกว่ากลุ่มที่ถูกบริโภคโดยผู้บริโภครายได้หรือฐานะดีกว่า จึงทำให้มีการใช้อัตราภาษีมากกว่า 1 อัตรา คือ อัตราภาษีมาตรฐาน (Standard Rate) ซึ่งใช้กับสินค้าทุกชนิดที่กำหนดไว้ และใช้อัตราภาษีต่ำกว่า (Reduced Rate) มาตรฐาน 1-2 อัตรา สำหรับสินค้าที่จำเป็นในการดำรงชีวิต และใช้อัตราภาษีที่สูงกว่ามาตรฐานกับสินค้าฟุ่มเฟือย<sup>63</sup> โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยบรรเทาภาระลดของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และเพื่อใช้เป็นเครื่องมือตอบสนองเป้าหมายทางนโยบายของรัฐบาล

ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวจะสอดคล้องกับหลักการของภาษีการขายทั่วไปที่มุ่งรับใช้เป้าหมายในการแสวงหารายได้ให้รัฐเป็นสำคัญ และพยายามรักษาความเป็นกลางของภาษีต่อการบริโภคและการผลิต โดยเป้าหมายอื่น เช่น การควบคุมการบริโภคสินค้าบางประเภท หรือความยุติธรรมในการกระจายรายได้ ควรให้เป็นหน้าที่ของภาษีอื่น เช่น ภาษีสรรพสามิต และภาษีเงินได้ ซึ่งสามารถใช้เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์อื่นได้อย่างมีประสิทธิภาพกว่าการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น

<sup>61</sup> เพิ่งอ้าง.

<sup>62</sup> บุญธรรม ราชรักษ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 1, น.5.

<sup>63</sup> พงศวราธ รินทร์ธราศรี, “การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในการจัดเก็บในประเทศไทย: กรณีศึกษาความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2551), น. 25.

การใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะทำให้เกิดการบิดเบือนพฤติกรรมการผลิตและการบริโภค และสร้างความยุ่งยากและซับซ้อนในการบริหารการจัดเก็บและการปฏิบัติตามของผู้เสียภาษี<sup>64</sup>

ทั้งนี้ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอาจเป็นอัตราภาษีรวมใน (Tax Inclusive Rate) และอัตราภาษีแยกนอก (Tax Exclusive Rate) อัตราภาษีรวมใน คือ อัตราภาษีที่ใช้กับราคาสินค้าและบริการที่รวมภาษีอยู่ด้วย เช่น อัตราภาษีการค้า ผู้เสียภาษีจะรวมภาษีไว้ในราคาสินค้า ทำให้ฐานภาษีใหญ่ขึ้น ส่วนอัตราภาษีแยกนอก คือ อัตราภาษีที่ใช้กับสินค้าและบริการที่ไม่รวมภาษี ภาษีจะถูกแยกออกจากราคาสินค้า ประเทศที่พัฒนาแล้วส่วนใหญ่จะใช้อัตราภาษีแบบแยกนอก เพราะแสดงภาระภาษีในสินค้าอย่างชัดเจน ทำให้ผู้ซื้อสามารถรู้ถึงจำนวนภาษีที่ต้องเสียและช่วยให้กรรมวิธียื่นแบบแสดงรายการและการตรวจสอบภาษีมีความสะดวกมากขึ้น<sup>65</sup>

### (3) การจัดเก็บภาษีทางอ้อม

การจัดเก็บภาษีของรัฐที่สำคัญ ได้แก่ การจัดเก็บภาษีทางตรงและการจัดเก็บภาษีทางอ้อม การจัดเก็บภาษีทางตรงเป็นการจัดเก็บภาษีที่รัฐจัดเก็บภาษีจากเอกชนโดยตรง เอกชนผู้เสียภาษีอาจต้องเสียภาษีโดยการประเมินตนเองหรือรัฐเป็นผู้ประเมินภาษี ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับประเภทของภาษีนั่น ๆ การจัดเก็บภาษีทางตรงมักทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกว่าถูกกระทบต่อความมั่นคงและทรัพย์สินของตนเอง เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้ การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เป็นต้น และการจัดเก็บภาษีทางตรงจะทำให้เอกชนมีความรู้สึกว่าคุณกลางโทษทางภาษีเมื่อมีความมั่งคั่งหรือมีทรัพย์สินเพิ่มมากขึ้นซึ่งแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีทางอ้อมที่ผู้เสียภาษีมักจะไม่มีความรู้สึกต่อต้านหรือไม่ยอมรับต่อการจัดเก็บภาษีทางอ้อม จึงทำให้เกิดความสนใจในการเสียภาษี ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต เป็นต้น<sup>66</sup>

ภาษีทางอ้อม คือภาษีที่ผู้เสียภาษีมิได้เป็นผู้แบกรับภาระภาษีนั่นไว้ทั้งหมดหรือเป็นส่วนใหญ่ โดยผู้เสียภาษีสามารถจะผลัดภาระของภาษีที่เขาได้เสียไปนั้นทั้งหมดหรือส่วนใหญ่ไปให้แก่ผู้อื่น<sup>67</sup> ดังนั้น การจัดเก็บภาษีทางอ้อมจึงยอมให้การผลัดภาระภาษีไปยังผู้เกี่ยวข้องในทอดต่อไปได้ และไม่ถือว่าจำนวนเงินภาษีนั่นเป็นต้นทุนของธุรกิจ (Cost of Business) ที่ผู้ประกอบการต้องรับภาระไว้เอง แต่ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง คือ ผู้บริโภคคนสุดท้าย และถือเป็นต้นทุนในการดำเนินชีวิตของผู้บริโภคดังกล่าว

<sup>64</sup> ปรีดี บุญยัง, ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ, กรุงเทพมหานคร: วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, 2534, น. 79-80.

<sup>65</sup> เฟิงอ้าง, น. 80.

<sup>66</sup> ชินภัทร วิสุทธิแพทย์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 59, น. 6-9.

<sup>67</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 3, น. 175.

ส่วนประโยชน์อีกประการหนึ่งของการจัดเก็บภาษีทางอ้อม คือ เอกชนผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงภาษีได้ยาก เพราะการจัดเก็บภาษีจะเกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนมือสินค้าหรือการให้บริการ จำนวนเงินภาษีจะถูกนับรวมอยู่ในราคาสินค้าหรือบริการที่ผู้บริโภคต้องจ่าย เสมือนว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคาสินค้าหรือบริการนั้น ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงไม่มีหน้าที่ในการนำเงินภาษีส่งให้แก่รัฐ แต่เป็นหน้าที่ของผู้ประกอบการที่ต้องเรียกเก็บภาษีและนำส่งให้แก่รัฐ กรณีดังกล่าวจึงลดความยุ่งยากและความรู้สึกที่ไม่ดีของผู้เสียภาษีให้น้อยลง ทำให้ผู้เสียภาษีไม่รู้สึกว่าถูกลงโทษทางภาษีเมื่อมีการบริโภคแต่อย่างใด<sup>68</sup>

ทั้งนี้ ข้อแตกต่างระหว่างภาษีทางตรงกับภาษีทางอ้อมที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือ ผลของการจัดเก็บภาษีที่มีต่อระดับราคาของสินค้าทั่วไป กล่าวคือ โดยทั่วไปเชื่อกันว่าภาษีทางอ้อมจะทำให้ระดับราคาสินค้าโดยทั่ว ๆ ไป สูงกว่าการจัดเก็บภาษีทางตรง สำหรับการจัดเก็บภาษีเพื่อให้ได้รับเงินภาษีจำนวนที่เท่ากัน เนื่องจากผู้เสียภาษีทางอ้อมนั้นสามารถผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้อื่น ซึ่งจะเป็นเหตุทำให้ราคาสินค้าอื่น ๆ พลอยสูงขึ้นด้วย ส่วนการเก็บภาษีทางตรงนั้นผู้ที่เสียภาษีมักจะเป็นผู้แบกรับภาระของภาษีไม่สามารถผลักภาระของภาษีไปให้แก่ผู้อื่น<sup>69</sup>

#### (4) การผลักภาระภาษี

แนวคิดพื้นฐานที่สำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่มอีกประการหนึ่ง คือ การผลักภาระภาษีไปยังผู้ประกอบการหรือผู้บริโภคในทอดต่อไป การผลักภาระภาษีในลักษณะดังกล่าวนี้เป็นการผลักภาระไปข้างหน้า (Forward Tax Shifting) ซึ่งแตกต่างจากการผลักภาระภาษีไปข้างหลัง (Backward Tax Shifting)

ทั้งนี้ การผลักภาระภาษีไปข้างหน้า หมายถึง ในกรณีที่ผู้ขายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ขายมักจะผลักภาระภาษีไปให้ผู้ซื้อหรือผู้บริโภค โดยการบวกค่าภาษีเข้าไปในราคาสินค้า แต่วิธีนี้จะทำได้ต่อเมื่อผู้ขายอยู่ในฐานะที่ได้เปรียบผู้ซื้อจึงจะสามารถบวกภาษีเข้าไปในราคาสินค้าได้<sup>70</sup> หรือกล่าวอีกนัยว่า การที่ผู้เสียภาษีตามกฎหมาย (ผู้ผลิต ผู้ขาย) ทำการผลักภาระภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดไปยังลูกค้าหรือผู้บริโภค โดยการรวมภาระภาษีนั่นเข้าไปในราคาสินค้า ดังนั้น ผู้บริโภคจึงตกเป็นผู้แบกรับภาระภาษี<sup>71</sup>

ส่วนการผลักภาระภาษีไปข้างหลัง คือ การผลักภาระไปทางด้านการผลิตด้วยวิธีลดอัตราค่าจ้างคนงานบ้าง หรือลดคุณภาพของสินค้าด้วยการใช้วัสดุหรือวัตถุดิบที่ราคาถูกลง เพื่อจะ

<sup>68</sup> จินภัทร วิสุทธิแพทย์, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 59*, น. 6-9.

<sup>69</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 3*, น. 175.

<sup>70</sup> เพิ่งอั่ง.

<sup>71</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 2*, น. 68-69.

ได้เสียต้นทุนการผลิตต่ำลง นอกจากนี้อาจเป็นกรณีที่พ่อค้าขายปลีกผลักรักษาภาษีไปให้พ่อค้าขายส่ง หรือผู้ผลิตโดยการบังคับซื้อสินค้าในราคาที่ต่ำลงเพื่อชดเชยภาษี<sup>72</sup> หรือกล่าวอีกนัยว่า การที่ผู้เสียภาษีตามกฎหมายทำการผลักรักษาภาษี (ผู้ขาย ผู้จัดการ) ทำการผลักรักษาภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดไปยังผู้ขายปัจจัยการผลิตหรือไปยังผู้เป็นเจ้าของปัจจัยการผลิตที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการประกอบการผลิต ดังนั้น ผู้ขายปัจจัยการผลิตจึงตกเป็นผู้แบกรับภาระภาษี<sup>73</sup>

ทั้งนี้ การผลักรักษาภาษีไปข้างหน้าเป็นรูปแบบหนึ่งในวิธีการบริหารงานการจัดเก็บภาษีที่กำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีให้เป็นของผู้ประกอบการ โดยยินยอมให้ผู้ประกอบการสามารถผลักรักษาภาษีดังกล่าวไปยังผู้บริโภคคนต่อไปได้ อย่างไรก็ตาม แม้ผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีและนำส่งให้แก่รัฐ ในขณะที่เดียวกันผู้ประกอบการต้องจัดทำรายงานทางภาษีและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด เสมือนเป็นกลไกในการจัดเก็บภาษีแทนรัฐ และมีหน้าที่จัดทำเอกสารหลักฐานทางภาษีต่าง ๆ ให้แก่รัฐเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบภาษี<sup>74</sup>

การผลักรักษาภาษีนี้อาจเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้ผู้บริโภคสมัครใจที่จะเสียภาษีเพราะภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาสินค้าที่ผู้บริโภคต้องชำระให้แก่ผู้ประกอบการ ในทำนองเดียวกันผู้ประกอบการที่มีหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะรู้สึกว่าคุณค่าตนเองเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและนำส่งให้แก่รัฐเท่านั้น ซึ่งหากผู้ประกอบการมีการวางแผนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ดีแล้วจะทำให้ผู้ประกอบการสามารถใช้ประโยชน์จากการบริหารเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตนเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการก่อนที่จะนำส่งให้แก่รัฐได้ด้วย<sup>75</sup>

#### (5) ระบบเครดิตภาษี

ระบบเครดิตภาษี คือ การยอมให้ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีขายที่เรียกจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการหักด้วยภาษีซื้อที่ถูกเรียกเก็บจากผู้ขายสินค้าหรือให้บริการในแต่ละเดือนภาษี และหากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำภาษีซื้อดังกล่าวไปเป็นเครดิตภาษีสำหรับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไปได้ ระบบเครดิตภาษียินยอม

<sup>72</sup> จินภัทร วิสุทธิแพทย์, *อั่งแล้วชิงอรรถที่ 59*, น. 6-9.

<sup>73</sup> ศุภลักษณ์ พิณจิวาดล, *อั่งแล้วชิงอรรถที่ 2*, น. 69.

<sup>74</sup> จินภัทร วิสุทธิแพทย์, *อั่งแล้วชิงอรรถที่ 59*, น. 6-9.

<sup>75</sup> เพิ่งอั่ง.

ให้ผู้ประกอบการสามารถทำการหักกลบจำนวนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้เสียไปและได้จัดเก็บมาในแต่ละเดือนภาษีเพื่อลดความยุ่งยากในการคำนวณภาษี<sup>76</sup>

อย่างไรก็ตาม ระบบเครดิตภาษีต้องนำไปใช้ภายใต้หลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น ซึ่งผู้ประกอบการไม่สามารถนำภาษีซื้อบางประเภทไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้ระบบเครดิตภาษีได้ อาทิเช่น ภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการของผู้ประกอบการ ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ที่ไม่ใช่สิทธิออกใบกำกับภาษีเป็นต้น

### 2.2.3 หลักการสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการขายทั่วไปที่จัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในทุกขั้นตอนของการผลิต การจำหน่ายหรือการให้บริการ โดยมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนนั้นถือเป็นฐานภาษีแทนการใช้ราคาสินค้าหรือรายรับ ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีลักษณะการจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายทั้งหมดของผู้บริโภค

#### 2.2.3.1 รูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเป็นรูปแบบหนึ่งของภาษีการบริโภค จึงมีลักษณะทั่วไปคล้ายกับภาษีการบริโภคชนิดอื่น ซึ่งหากแบ่งประเภทหรือรูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่มตามขนาดความกว้างแอมของฐานภาษีแล้ว แบ่งออกเป็น 3 ชนิด ดังนี้

##### (1) ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค (Consumption Type VAT)

เป็นรูปแบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มุ่งเก็บจากการบริโภคเท่านั้น โดยไม่เก็บจากสินค้าทุนฐาน ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภคคำนวณได้จากรายรับจากการขายทั้งสิ้น หักด้วย ต้นทุนการซื้อสินค้าเพื่อผลิตต่อหรือสินค้าชั้นกลางและต้นทุนการซื้อสินค้าทุน หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มมุ่งจัดเก็บจากการบริโภคเป็นสำคัญ โดยยอมให้หักรายจ่ายที่เป็นการลงทุนได้ทั้งหมดในทันที<sup>77</sup> ดังนั้น ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้จึงมีเท่ากับมูลค่าของผลผลิตลบด้วยมูลค่าของวัตถุดิบ และมูลค่าสินค้าทุนที่ซื้อมาในงวดภาษีนั้น สินค้าทุนดังกล่าวหมายถึง ทรัพย์สินที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตซึ่งมีอายุการใช้งานยาวนาน เช่น โรงงาน เครื่องจักร เป็นต้น ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้ในเชิงมหาเศรษฐศาสตร์จึงมีค่าเท่ากับการบริโภครวม (Aggregate Consumption)<sup>78</sup>

<sup>76</sup> เพิ่งอ้าง.

<sup>77</sup> Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, 1989, p.400-402. ดู บุญธรรม ราชรักษ์, *เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย*, กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็น เพรส, 2551. น. 104.

<sup>78</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 54*, น. 58.



ทั้งนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภคนี้จึงมีข้อดีหลายประการ คือ<sup>79</sup>

1) ใช้อำนวยต่อการลงทุนและการพัฒนาเศรษฐกิจเพราะภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้ไม่เก็บภาษีจากสินค้าทุน และยอมให้หักมูลค่าสินค้าประเภททุนออกจากฐานภาษีได้ทันทีในงวดภาษีที่ธุรกิจลงทุนซื้อสินค้านั้นมา

2) สะดวกต่อการคำนวณภาษี เนื่องจากผู้ประกอบการไม่ต้องแบ่งแยกระหว่างสินค้าทุนและวัตถุดิบเพื่อคำนวณภาระภาษีของตน แต่สามารถนำสินค้าทั้งหมดที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตมาหักออกจากมูลค่าผลผลิตได้ทั้งหมดเพื่อคำนวณหาฐานภาษีมูลค่ามูลค่าเพิ่ม

3) มีความเป็นกลางระหว่างการผลิตบริโภคในปัจจุบันและการบริโภคในอนาคต เพราะภาษีชนิดนี้ไม่เก็บจากการออม แต่เก็บเฉพาะการบริโภค

4) ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้สอดคล้องกับหลักปลายทาง (Destination Principle) ซึ่งเป็นหลักการทางภาษีที่เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศที่ประเทศทั่วโลกต่างยึดถือกัน ตามหลักการดังกล่าวจะเก็บภาษีจากสินค้าเฉพาะสินค้าที่ถูกรับบริโภคในประเทศเท่านั้น ซึ่งสอดคล้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้เพราะเป็นภาษีการขายทั่วไปในระบบภาษีการบริโภคภายใน

อย่างไรก็ตาม หากเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดอื่นแล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้อาจจะมีความยืดหยุ่นต่อกิจการทางเศรษฐกิจน้อยกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดอื่น เพราะมุ่งจัดเก็บภาษีจากการบริโภคไม่เก็บจากการลงทุน ทำให้การเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมการลงทุนไม่กระทบต่อฐานภาษีและรายได้จากภาษีชนิดนี้

#### (2) ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้ (Income Type VAT)

เป็นรูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มุ่งเก็บภาษีจากการขายผลผลิตสุทธิของสินค้าและบริการทุกชนิด กล่าวคือ จะเก็บภาษีทั้งจากการขายสินค้าบริโภคและสินค้าทุน แต่ยอมให้หักค่าเสื่อมราคาของสินค้าประเภททุนได้ ฐานของภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้จึงกว้างกว่าฐานของภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค ฐานของภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้จะมีค่าเท่ากับรายได้สุทธิของแต่ละหน่วยเศรษฐกิจ (Economic Unit) ที่เกิดจากค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ย และกำไร หรือเท่ากับมูลค่าผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติ (GNP) หักด้วยค่าเสื่อมราคาในการใช้สินค้าทุน (Capital Consumption Allowance) ซึ่งการยอมให้หักค่าเสื่อมราคาเป็นเพียงการทยอยให้หักรายจ่ายซื้อสินค้านั้น<sup>80</sup>

<sup>79</sup> เฟิงอ้าง, น.63-64.

<sup>80</sup> Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave. Public Finance in Theory and Practice 5th edn.



ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้ย่อมมีข้อดีหลายประการ คือ<sup>81</sup>

1) ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้มีความยุ่งยากในทางปฏิบัติมากเพราะต้องตีความว่าอะไรเป็นวัตถุดิบ อะไรเป็นสินค้าทุน เพราะวัตถุดิบและสินค้าทุนมีการปฏิบัติที่แตกต่างกัน วัตถุดิบสามารถนำมาหักออกจากฐานภาษีได้เลย แต่สินค้าทุนจะนำมาหักได้เฉพาะค่าเสื่อมราคาเท่านั้น

2) วิธีการคำนวณภาษีที่ใช้กับภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้นี้อาจทำให้วิธีบวก วิธีลบ และวิธีเครดิต แต่วิธีที่เหมาะสมที่สุดกับภาษีชนิดนี้คือวิธีบวก การคำนวณภาษีทำได้โดยเอาผลตอบแทนปัจจัยการผลิตรวมกันแล้วหักด้วยค่าเสื่อมราคา ดังนั้น จึงก่อให้เกิดความยุ่งยากในการที่ต้องเป็นภาระทำบัญชีค่าเสื่อมราคาของสินค้าทุนด้วย

3) ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้นี้ไม่เหมาะสมกับหลักปลายทาง เพราะวิธีบวกซึ่งเป็นวิธีคำนวณภาษีที่เหมาะสมกับภาษีชนิดนี้ไม่เอื้อต่อการคืนภาษีให้กับสินค้าส่งออก เพราะไม่สามารถกำหนดจำนวนภาษีที่จ่ายไปแล้วในการผลิตขั้นตอนแรก ๆ ได้

อย่างไรก็ตาม ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้มีฐานภาษีกว้างกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภคและลดภาระภาษีแก่รัฐบาลในการคืนภาษีสินค้าทุนแก่ผู้เสียภาษี นอกจากนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้ยังมีความยืดหยุ่นต่อรายได้สูงกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค

(3) ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบผลิตภัณฑ์ประชาชาติ (Gross Product Type VAT)

เป็นรูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มุ่งเก็บจากทั้งการบริโภคและการลงทุน โดยไม่ยอมให้หักค่าเสื่อมราคา ซึ่งเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของการขายสินค้าและบริการทุกชนิดและทุกทอด จนกว่าสินค้านั้นจะถึงมือผู้บริโภค ฐานภาษีในแต่ละช่วงของหน่วยการผลิตจะเท่ากับรายได้ที่เกิดจากค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ย กำไร และค่าเสื่อมราคา ซึ่งส่วนประกอบต่าง ๆ เหล่านี้ก็คือ ผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น ฐานของภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้จึงมีขนาดกว้างที่สุดในบรรดาฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสามรูปแบบที่กล่าวมาข้างต้น<sup>82</sup> ภาษีชนิดนี้มีเฉพาะในทางทฤษฎีเท่านั้น ไม่มีประเทศใดในโลกที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้

ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้มีข้อดีหลายประการ คือ<sup>83</sup>

1) ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบผลิตภัณฑ์ประชาชาติมีลักษณะที่ไม่เอื้ออำนวยต่อการลงทุน เพราะไม่ยอมให้หักสินค้าทุนและไม่ยอมให้หักค่าเสื่อมราคาด้วย

2) มีความยุ่งยากในทางปฏิบัติ เพราะต้องแยกวัตถุดิบออกจากสินค้าทุน

<sup>81</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 54*, น. 65.

<sup>82</sup> Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice* 5th edn. New York: McGraw-Hill, Inc, 1989. p. 400-402.

<sup>83</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 54*, น. 65-67.

3) ให้การปฏิบัติที่ไม่เหมือนกันระหว่างการลงทุนซื้อสินค้าทุนและการลงทุนในรูปการเพิ่มสินค้าคงคลัง (Inventories)

#### 2.2.3.2 วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มอาจกระทำได้โดยการหามูลค่าเพิ่มของสินค้าก่อนแล้วนำผลลัพธ์ที่ได้มาคูณด้วยอัตราภาษี หรืออาจคำนวณโดยนำภาษีที่เก็บจากผลผลิตมาหักออกด้วยภาษีที่เก็บจากวัตถุดิบโดยตรง ซึ่งสามารถสรุปวิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ 3 วิธี คือ

(1) การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีลบหรือวิธีทางบัญชี (Subtraction or Account Method) วิธีนี้คำนวณภาษีจากบัญชีการค้าของผู้ขายแต่ละราย กล่าวคือ มูลค่าเพิ่มหรือฐานภาษีเท่ากับมูลค่ารวมของผลผลิตหักด้วยค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการขายสินค้าขั้นกลางและการซื้อสินค้าทุนได้เท่าใด เมื่อคูณด้วยอัตราภาษีก็จะเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ขายต้องชำระ<sup>84</sup>

อย่างไรก็ตาม การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีลบนี้อาจมีปัญหาในทางปฏิบัติในแง่ของความไม่สะดวกต่อผู้เสียภาษี ซึ่งต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของผลผลิตก่อน ทำให้ต้องมีการจัดทำบัญชีอย่างละเอียด และเป็นภาระสำหรับผู้บริหารการจัดเก็บภาษีซึ่งต้องหาหลักฐานในการตรวจสอบภาษี นอกจากนี้การคำนวณภาษีวิธีนี้ยังไม่เหมาะสมกับหลักปลายทางซึ่งต้องคืนภาษีวัตถุดิบแก่สินค้าที่ส่งออกโดยเฉพาะหากมีการใช้อัตราภาษีหลายอัตราแก่สินค้าต่าง ๆ<sup>85</sup>

(2) การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีเครดิตภาษีหรือการใช้ใบกำกับภาษี (Tax Credit or Invoice Method) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีเครดิตภาษีจะใช้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานตามหลักการนี้การซื้อขายแต่ละครั้งจะต้องมีใบกำกับภาษีที่แสดงให้เห็นว่า การซื้อขายที่เกิดขึ้นนั้นมีจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่าใด ซึ่งได้จากการเอาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มคูณราคาสินค้าที่ซื้อขาย การซื้อขายแต่ละครั้งจึงมีภาษีขายและภาษีซื้อ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการหรือหน่วยการผลิต (Firm) ต้องชำระ คำนวณโดยนำภาษีขาย หักด้วย ภาษีซื้อที่หน่วยการผลิตได้จ่ายไปเมื่อซื้อสินค้าขั้นกลางและสินค้าทุน ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงได้จากภาษีขายหรือภาษีของผลผลิตที่ผู้ขายเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้า ซึ่งคำนวณได้จากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มคูณด้วยมูลค่าของผลผลิต ส่วนภาษีซื้อหรือภาษีของวัตถุดิบนั้นก็ได้จากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มคูณด้วยมูลค่าของวัตถุดิบที่ผู้ผลิตได้จ่ายไปเมื่อซื้อสินค้าขั้นกลางมา

<sup>84</sup> Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave. Public Finance in Theory and Practice 5th edn. New York:McGraw-Hill, Inc, 1989. p. 402. ดู บุญธรรม ราชรักษ์, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย, (กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็น เพรส, 2551), น. 107.

<sup>85</sup> Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave. Public Finance in Theory and Practice 5th edn. New York:McGraw-Hill, Inc, 1989. p.110-130. ดู ปรีดี บุญยัง, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 64*.

เป็นวัตถุดิบในการผลิต เมื่อนำไปกำกับภาษีของภาษีขายตั้งหักด้วยใบกำกับภาษีของภาษีซื้อก็จะได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องชำระ<sup>86</sup>

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มวิธีนี้มีข้อดีหลายประการ คือ<sup>87</sup>

1) วิธีเครดิตภาษีนี้สามารถคืนภาษีได้ถูกต้องแน่นอนตามหลักฐานในใบกำกับภาษี อันจะมีผลให้การจัดการจัดเก็บภาษีง่ายขึ้นไปได้ดี

2) การคำนวณภาษีโดยวิธีเครดิตนี้สอดคล้องกับหลักปลายทาง ซึ่งกำหนดให้เก็บภาษีจากสินค้านำเข้า แต่ไม่เก็บภาษีจากสินค้าส่งออก และให้คืนภาษีที่แฝงอยู่ในสินค้าส่งออกให้หมด ดังนั้น วิธีเครดิตจึงเหมาะสมกับหลักปลายทางเพราะสะดวกต่อการคืนภาษีที่แฝงอยู่ในสินค้าที่ส่งออก

3) การคำนวณภาษีวิธีเครดิตนี้ ทำให้เกิดกลไกป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี เนื่องจากใบกำกับภาษีซึ่งแสดงรายรับของธุรกิจหนึ่งจะสามารถใช้เป็นหลักฐานเพื่อขอเครดิตภาษีของธุรกิจอื่นต่อไป

4) วิธีคำนวณภาษีแบบเครดิตนี้มีความเหมาะสมและสอดคล้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มแบบ การบริโภค เพราะธุรกิจไม่ต้องแยกมูลค่าสินค้าทุนที่ซื้อออกมาจากวัตถุดิบที่นำมาใช้ในการผลิต

ทั้งนี้ วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสองวิธีดังกล่าวได้จำนวนภาษีที่ต้องเสียจำนวนเท่ากัน แต่วิธีเครดิตภาษีมียุติเด่นกว่าตรงที่เป็นวิธีที่ก่อให้เกิดการควบคุมกันเองในระหว่างผู้เสียภาษี (Self-Enforcing) เนื่องจากหน่วยผลิตแต่ละหน่วยต่างก็ต้องการใบกำกับภาษีเพื่อแสดงภาษีซื้อให้มาก ๆ เพื่อให้ตนเองเสียภาษีน้อยลง เพราะภาษีที่เขาต้องเสียเท่ากับ ภาษีขาย ลบด้วย ภาษีซื้อ ดังนั้น ในการซื้อวัตถุดิบแต่ละครั้ง หน่วยผลิตจึงต้องการใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานประกอบการยื่นเสียภาษีของตน วิธีนี้จึงช่วยให้รัฐบาลสามารถตรวจสอบต้นตอของภาษีได้ นับเป็นวิธีการอย่างหนึ่งที่จะช่วยป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีไปในตัว ทำให้มีการเสียภาษีอย่างทั่วถึง ก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อการประกอบธุรกิจอื่น ๆ จากการที่วิธีเครดิตภาษีมียุติเด่นที่เป็นข้อดีดังกล่าว ทุกประเทศที่

<sup>86</sup> Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave. Public Finance in Theory and Practice 5th edn. New York: McGraw-Hill, Inc, 1989. p. 402. ดู บุญธรรม ราชรักษ์, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย, (กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็น เพรส, 2551), น. 107.

<sup>87</sup> Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave. Public Finance in Theory and Practice 5th edn. New York: McGraw-Hill, Inc, 1989. p.110-130. ดู ปรีดี บุญยัง, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 64.

ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค จึงใช้วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเครดิตภาษีทั้งสิ้น ยกเว้น ประเทศญี่ปุ่นเพียงประเทศเดียวที่ใช้วิธีการคำนวณภาษีแบบวิธีทางบัญชี<sup>88</sup>

(3) การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีบวก (Additional Method) เป็นวิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณหามูลค่าเพิ่มของสินค้าก่อน แต่คำนวณมูลค่าเพิ่มโดยรวมผลตอบแทน ปัจจัยการผลิตเข้าด้วยกัน แล้วนำมาคูณกับอัตราภาษีจึงจะได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มวิธีบวกนี้สอดคล้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้ ซึ่งต้องการคำนวณหาค่าเสื่อมราคาสินค้าทุน โดยในทางบัญชีค่าเสื่อมราคาจะแสดงในรูปกำไรสุทธิ แต่การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มวิธีนี้ไม่เป็นที่นิยมใช้กัน เพราะมีความยุ่งยากในการปฏิบัติที่ต้องจัดทำบัญชีเพื่อหาค่ากำไรสุทธิในการนำมาหามูลค่าเพิ่มของสินค้า<sup>89</sup>

#### 2.2.4 หลักการภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ

เนื่องจากวัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากการบริโภคในขั้นสุดท้าย และกระบวนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายทอดนั้นเป็นองค์ประกอบที่วางรากฐานแนวความคิดของหลักกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ ในประเด็นพื้นฐานของนโยบายทางเศรษฐกิจที่สัมพันธ์กับการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในทางระหว่างประเทศที่ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มควรจัดเก็บในประเทศต้นทางหรือประเทศปลายทาง ทั้งนี้ ภายใต้หลักปลายทางนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บในประเทศที่มีการบริโภคในขั้นสุดท้าย ในขณะที่ตามหลักต้นทาง ภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บในประเทศที่มีการเพิ่มมูลค่าของสินค้าหรือบริการ<sup>90</sup>

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าและบริการที่เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ จึงมีหลักการดังต่อไปนี้

##### 2.2.4.1 หลักต้นทาง (Origin Principle)

การจัดเก็บภาษีตามหลักต้นทางนั้น รัฐแต่ละรัฐจะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในดินแดนของตน โดยประเทศส่งออกจะจัดเก็บภาษีจากการส่งออกบนฐานภาษีและอัตราภาษีเดียวกับการขายสินค้าหรือการให้บริการภายในประเทศ ในขณะที่ประเทศนำเข้าจะให้เครดิตภาษีในจำนวนภาษีที่สมควรว่าพึงต้องชำระในอัตราภาษีเดียวกันกับประเทศนำเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่

<sup>88</sup> ดิเรก ปัทมสิริวัฒน์, การปฏิรูปโครงสร้างภาษีอากร ปฏิบัติการคลังเพื่อปฏิรูปเศรษฐกิจ, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2536), น. 77. ดู บุญธรรม ราชรักษ์, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย, (กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็น เพรส, 2551), น. 108.

<sup>89</sup> Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave. Public Finance in Theory and Practice 5th edn. New York: McGraw-Hill, Inc, 1989. p.110-130. ดู ปรีดี บุญยัง, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 64*, น.72-73.

<sup>90</sup> สุเมธ ศิริคุณ โขติ, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 57*, น. 37-38.

ได้ชำระไปจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการจะสะท้อนให้เห็นรูปแบบของหลักต้นทุนทาง และรายได้ ภาษีอากรจะถูกจัดสรรระหว่างประเทศส่งออกและประเทศนำเข้า ซึ่งขัดแย้งกับลักษณะเฉพาะของ กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่มุ่งจัดเก็บภาษีจากการบริโภคขั้นสุดท้าย เพราะฉะนั้นรายได้ภาษีอากรจึง ควรจะเพิ่มขึ้นในประเทศที่เกิดการบริโภคขั้นสุดท้าย ถ้าพิจารณาตามหลักต้นทุนทาง รายได้ที่เป็นภาษี อากรจะถูกแบ่งสรรในระหว่างประเทศที่มีการเพิ่มมูลค่า ซึ่งมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ แตกต่างกันตามแต่ละรัฐที่มีการเพิ่มมูลค่า ดังนั้น หลักต้นทุนทางจึงสามารถมีอิทธิพลต่อโครงสร้างทาง เศรษฐกิจหรือทางภูมิศาสตร์ของห่วงโซ่มูลค่า (Value Chain) และยังสามารถทำลายหลักความเป็น กลางทางภาษีในการขายสินค้าหรือให้บริการระหว่างประเทศอีกด้วย<sup>91</sup>

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักต้นทุนทางจึงมุ่งเก็บภาษีจากสินค้าที่ผลิตใน ประเทศโดยไม่คำนึงว่าสินค้านั้นจะใช้บริโภคในประเทศใด ตามหลักการนี้ถือว่าสินค้าใดก็ตาม ผลิตในประเทศใดก็ตามต้องเสียภาษีในประเทศนั้น ซึ่งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักต้นทุน ทางนั้นจะจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นภายในประเทศทั้งหมดรวมถึงขั้นส่งออกด้วย เพราะถือว่าเป็น มูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นภายในประเทศ แต่สินค้านำเข้าจากต่างประเทศจะไม่ถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะถือว่าได้เสียภาษีมาจากต้นทางแล้ว<sup>92</sup>

#### 2.2.4.2 หลักปลายทาง (Destination Principle)

ตามหลักปลายทาง การจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการระหว่างประเทศนั้น จะจัดเก็บในรัฐที่มีการบริโภคในขั้นสุดท้ายเกิดขึ้น กล่าวคือ การส่งออกจะไม่ถูกจัดเก็บภาษี มูลค่าเพิ่ม ในขณะที่ผู้ประกอบการส่งออกสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ด้วย ซึ่งกรณีนี้เรียกว่า “Free of VAT หรือ Zero-rate” ในขณะที่การนำเข้าสินค้าหรือบริการจะถูกจัดเก็บภาษีบนฐานภาษี เดียวกันและอัตรากำหนดเดียวกันกับการขายสินค้าหรือให้บริการภายในประเทศ จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ต้องชำระหรือพึงต้องชำระจะคำนวณตามกฎหมายมูลค่าเพิ่มในประเทศที่มีการบริโภคเกิดขึ้น และรายได้ทั้งหมดจะเพิ่มขึ้นในประเทศที่มีการบริโภคขั้นสุดท้ายเกิดขึ้น<sup>93</sup>

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทางจึงเป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่มุ่งให้ ภาระภาษีการบริโภคเกิดขึ้นในประเทศที่มีการบริโภคสินค้านั้น ตามหลักการนี้ถือว่าสินค้าใดก็ตาม ไม่ว่าจะผลิตในประเทศใด ถ้าสินค้านั้นถูกใช้บริโภคในประเทศใดต้องเสียภาษีในประเทศนั้น การ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทางจึงไม่เก็บจากผลิตภัณฑ์ที่เป็นสินค้าส่งออก เพราะถือว่า

<sup>91</sup> เฟิงอ้าง, น. 38.

<sup>92</sup> บุญธรรม ราชรักษ์, *อ่าวแล้วเชิงอรรถที่ 1*, น. 111.

<sup>93</sup> สุเมธ ศิริคุณ โขติ, *อ่าวแล้วเชิงอรรถที่ 57*, น. 39.



ผู้ซื้อในต่างประเทศเป็นผู้แบกรับภาระภาษี แต่สินค้าที่นำเข้าจะถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะถือว่ามี การบริโภคสินค้าในในประเทศ<sup>94</sup>

การบังคับใช้หลักปลายทางจึงทำให้หลักความเป็นกลางทางภาษีมูลค่าเพิ่มในทาง ระหว่างประเทศบรรลุผล เนื่องจากการส่งออกสินค้า บริการและสินค้าไม่มีรูปร่างนั้นจะเสียภาษีใน อัตราร้อยละศูนย์ และจะถูกจัดเก็บภาษีในเวลาที่นำเข้า เพราะฉะนั้นกรณีนี้จึงไม่มีความแตกต่าง ระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการหรือขายสินค้าไม่มีรูปร่างภายในประเทศ กับการนำเข้าจาก ต่างประเทศ เพราะใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศสำหรับทั้งการขายภายในประเทศและการ นำเข้าจากต่างประเทศ ดังนั้น ธุรกิจภายในประเทศย่อมไม่ได้รับประโยชน์จากการซื้อสินค้าหรือ รับบริการจากรัฐอื่นที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ต่ำกว่าหรือไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเลย<sup>95</sup>

ด้วยเหตุผลดังกล่าวมาแล้วข้างต้น หลักปลายทางจึงเป็นหลักที่ได้รับการยอมรับใน หลายๆ ประเทศทั้งในมุมมองทางทฤษฎีและมุมมองทางปฏิบัติ อีกทั้งยังเป็นข้อกำหนดและแนว ปฏิบัติระหว่างประเทศและได้รับการรับรองโดยกฎขององค์การการค้าโลก หลักปลายทางจึง นำมาใช้บังคับกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทางการค้าระหว่างประเทศ โดยประเทศที่มีอำนาจ จัดเก็บภาษี คือ ประเทศที่มีการบริโภคขั้นสุดท้ายเกิดขึ้น (Place of Consumption)<sup>96</sup>

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทาง จึงมีข้อดีหลายประการ ดังนี้<sup>97</sup>

(1) หลักปลายทางเป็นการส่งเสริมการส่งออก เพราะไม่เก็บภาษีจากการส่งออก แต่เก็บ ภาษีจากการนำเข้า ทำให้สินค้าออกปลอดภาระภาษี สินค้าออกของไทยมีความสามารถในการ แข่งขันกับสินค้าในต่างประเทศสูงขึ้น

(2) หลักปลายทางเป็นหลักการใช้ทุกประเทศใช้ในการจัดภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ เพื่อ ส่งเสริมการส่งออกในสินค้าของตน ทำให้มีความสามารถในการแข่งขันสูง และเป็นการคืนภาษี ทางอ้อมให้กับผู้ส่งออกด้วย

(3) หลักปลายทางสอดคล้องกับความรู้สึกของสาธารณชนเพราะการเก็บภาษีจากสินค้า นำเข้าเท่ากับสินค้าชนิดเดียวกับที่ผลิตในประเทศเป็นสิ่งที่ไม่ขัดกับความรู้สึกของประชาชน เป็น การให้ความยุติธรรมต่อสินค้าที่ผลิตและขายในประเทศ

(4) การเลือกหลักปลายทางเป็นการสอดคล้องกับระเบียบเศรษฐกิจของโลกเพราะทุก ประเทศที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้เลือกใช้หลักปลายทางแล้ว ถ้าประเทศไทยเลือกใช้หลักต้นทางจะ

<sup>94</sup> บุญธรรม ราชรักษ์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 1*, น. 111.

<sup>95</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 57*, น. 40.

<sup>96</sup> เพิ่งอ้าง.

<sup>97</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 54*, น. 75-77.



ทำให้สินค้าออกของไทยมีราคาสูงมากเกินไป เพราะถูกเก็บภาษีสองครั้งในสองประเทศ ส่วนสินค้านำเข้าจะไม่ถูกเก็บภาษี ทำให้มีราคาถูกมาก ซึ่งทำให้ได้เปรียบสินค้าที่ผลิตและขายในประเทศ

(5) หลักปลายทางทำให้สะดวกต่อการกำหนดภาระขั้นสุดท้ายของภาษี

#### 2.2.4.3 การบังคับใช้หลักปลายทาง

การบังคับใช้หลักปลายทางดังกล่าวมานั้นมีความแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ ทำให้นำไปสู่การ ถูกจัดเก็บภาษีซ้อนหรือไม่ถูกจัดเก็บภาษีเลย นอกจากนี้ยังก่อให้เกิดความซับซ้อนและความไม่แน่นอนทั้งสำหรับธุรกิจและหน่วยงานจัดเก็บภาษี ในการบังคับใช้หลักปลายทางนั้น ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องมีกลไกสำหรับการกำหนดปลายทางของการขายสินค้าหรือให้บริการ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจัดเก็บในแต่ละขั้นตอนของการขายสินค้าหรือให้บริการ (Transaction by Transaction Basis)

ทั้งนี้ การบังคับใช้หลักปลายทางนั้นสามารถแยกพิจารณาระหว่างการขายสินค้าและการให้บริการหรือการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง ดังนี้

##### (1) การขายสินค้า

นิยามคำว่าสินค้าสำหรับวัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยทั่วไปหมายถึง ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้านั้น โดยทั่วไปจะขึ้นอยู่กับสถานที่ตั้งของสินค้า ณ เวลาขาย และ/หรือ สถานที่ซึ่งเป็นผลมาจากการขายดังกล่าว โดยหลักแล้วการขายสินค้าจะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในรัฐที่สินค้านั้นตั้งอยู่ ณ เวลาของการขายสินค้า ในกรณีที่มีการส่งออกสินค้าจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่ง การส่งออกสินค้าโดยทั่วไปจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ในประเทศผู้ขาย และมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อได้ ในขณะที่การนำเข้าสินค้าจะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศของผู้ซื้อ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าโดยทั่วไปจะจัดเก็บจากผู้นำเข้า ในขณะที่เดียวกันก็จัดเก็บภาษีสุดท้ายก่อนที่จะปล่อยสินค้าจากการควบคุมของศุลกากร ในบางประเทศการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกเลื่อนออกไปจนกว่าผู้นำเข้าจะได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในรอบระยะเวลาภาษีถัดไป การอนุญาตให้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้น ณ เวลานำเข้า เช่นเดียวกับการหักภาษีซื้อจากการซื้อสินค้าหรือบริการภายในประเทศนั้นจะช่วยประกันหลักความเป็นกลางและจำกัดการบิดเบือนทางการค้าระหว่างประเทศ<sup>98</sup>

<sup>98</sup> สุเมธ ศิริคุณ โขติ, *อ้าวแล้วเชิงอรรถที่ 57*, น. 41.

## (2) การให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในหลายๆ ประเทศมักนิยามคำว่า “บริการ” ในเชิงปฏิเสธ คือให้หมายความถึงอะไรก็ตามที่ไม่ได้บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ หรืออะไรก็ตามที่ไม่ใช่การขายสินค้า โดยทั่วไปการให้บริการ หมายความว่า การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างด้วย

เนื่องจากการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างนั้น ไม่มีลักษณะทางกายภาพที่จับต้องได้เพราะไม่มีการควบคุมทางศุลกากรที่จะสามารถยืนยันถึงการนำเข้าบริการและสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง และไม่มีการควบคุมทางศุลกากรที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อมีการนำเข้าบริการและสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง ทำให้การนำหลักปลายทางมาใช้บังคับกับการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศนั้นมีความยากมากกว่าการใช้บังคับกับการขายสินค้า เพราะฉะนั้นจึงจำเป็นที่จะต้องกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศ หลักการกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างนั้นมีหลายหลักเกณฑ์ด้วยกัน ได้แก่ สถานที่ให้บริการ หรือสถานที่ตั้งที่แท้จริงของผู้ให้บริการ ถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ตั้งที่แท้จริงของผู้บริโภค และสถานที่ตั้งของสินค้าที่มีรูปร่างสำหรับกรณีการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่มีรูปร่าง<sup>99</sup>

การบังคับใช้หลักการดังกล่าวข้างต้นสำหรับการกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษีนั้นมีความยุ่งยากเพิ่มมากขึ้นอันเป็นผลมาจากปริมาณการให้บริการระหว่างประเทศที่เพิ่มมากยิ่งขึ้น จึงทำให้มีความยากในการกำหนดว่าสถานที่ใดที่ถือว่ามีบริการบริโภคเกิดขึ้นในกรณีของผู้ประกอบการได้ให้บริการในประเทศที่ผู้ประกอบการไม่ได้ปรากฏตัวทางกายภาพ ในทางปฏิบัติแนวทางที่บังคับใช้กับการให้บริการระหว่างประเทศ มี 2 แนวทาง ดังนี้<sup>100</sup>

แนวทางแรกจะเน้นไปที่รัฐที่ผู้รับบริการมีถิ่นที่อยู่ มีการจัดตั้งขึ้น (Established) หรือตั้งอยู่ (Located) ภายใต้วิธีนี้ เมื่อผู้รับบริการมีถิ่นที่อยู่คนละรัฐกับผู้ให้บริการ การให้บริการจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ในรัฐของผู้ให้บริการ และการให้บริการดังกล่าวจะอยู่ภายใต้บังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในรัฐของผู้รับบริการ ซึ่งโดยหลักแล้วผู้ให้บริการจำเป็นที่จะต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในรัฐของผู้รับบริการ จัดเก็บภาษีและส่งภาษีให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีในรัฐนั้น แต่ในทางปฏิบัติในกรณีที่ผู้รับบริการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยส่วนใหญ่จะจัดเก็บผ่านกลไกความรับผิดชอบทางภาษีย้อนกลับ (Reverse Charge) กลไกทางภาษีนี้อาจจะย้ายความรับผิดชอบในการเสียภาษีจากผู้ให้บริการไปยังผู้รับบริการ ซึ่งเป็นการกำหนดให้ผู้รับบริการหรือผู้บริโภคคนสุดท้ายประเมินความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่มจากการได้รับบริการจากต่างประเทศ

<sup>99</sup> เพิ่งอ้าง, น. 41-42.

<sup>100</sup> เพิ่งอ้าง, น. 42-43.

เอง ทั้งนี้ ทำให้ผู้รับบริการซึ่งมีสถานะเป็นผู้ประกอบการโดยทั่วไปไม่มีสิทธิขอเครดิตภาษีจากการรับบริการได้ทันทีโดยหักออกจากภาษีขาย

แนวทางที่สอง การให้บริการจะอยู่ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐที่ผู้ให้บริการมีถิ่นที่อยู่ มีการจัดตั้งขึ้น (established) หรือตั้งอยู่ (located) แม้ว่าจะมีการให้บริการระหว่างประเทศก็ตาม ผู้รับบริการที่มีสถานะเป็นผู้ประกอบการโดยทั่วไปสามารถขอคืนภาษีซื้อที่ได้ชำระไปสำหรับการรับบริการในรัฐของผู้ให้บริการจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีในรัฐของผู้ให้บริการได้

ทั้งนี้ ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยส่วนใหญ่เลือกใช้แนวทางที่สองในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคคนสุดท้ายในรัฐที่ผู้ให้บริการมีถิ่นที่อยู่ มีการจัดตั้งขึ้น (Established) หรือตั้งอยู่ (Located) ซึ่งส่งผลให้มีการจัดเก็บภาษี ณ ประเทศต้นทาง วิธีนี้มีแนวโน้มที่จะเกิดความเสียหายในการซื้อ โกงภาษีได้น้อยกว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในรัฐที่ผู้รับบริการมีถิ่นที่อยู่ แต่อย่างไรก็ดี วิธีนี้ก็มีข้อเสียที่อาจสร้างแรงจูงใจให้ผู้ให้บริการเปลี่ยนไปประกอบกิจการให้บริการในรัฐที่ไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ต่ำและให้บริการทางไกลแก่ตลาดต่างประเทศแทน<sup>101</sup>

## 2.3 หลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค โดยเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ เนื่องจากเป็นภาษีซึ่งจัดเก็บจากผู้บริโภคที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการ จึงทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีฐานภาษีกว้างและเป็นแหล่งรายได้หลักที่สำคัญ

### 2.3.1 หลักการและวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าเพิ่มของสินค้าหรือบริการในทุกขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่าย ตั้งแต่ขั้นผู้ผลิต ผู้ขายส่ง และผู้ขายปลีก ผู้ประกอบการในแต่ละทอดคงชำระภาษีเฉพาะจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของยอดขายหักด้วยยอดซื้อ การเก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นระหว่างยอดซื้อและยอดขายนี้เป็นการเก็บภาษีจากค่าจ้าง ดอกเบี้ย ค่าเช่า กำไร และปัจจัยการผลิตอื่น ๆ เช่น วัตถุดิบ

ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ผลิตสินค้าและบริการซึ่งเป็นผู้ผลิตอิสระไม่ว่าจะทำการผลิตเพื่อหากำไรหรือผลิตโดยไม่หวังกำไร ในทางปฏิบัติแล้วผู้เสียภาษีจะคำนวณภาษีของตนเองโดยหาผลต่างระหว่าง “ภาษีของผลผลิตหรือภาษีขาย (Output Tax)” กับ “ภาษีของวัตถุดิบหรือภาษีซื้อ (Input Tax)” กล่าวคือ<sup>102</sup>

<sup>101</sup> เพิ่งอ้าง, น. 44.

<sup>102</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 54, น. 15.

$$\text{ภาษีมูลค่าเพิ่ม} = \text{ภาษีของผลผลิต}^{103} - \text{ภาษีของวัตถุดิบ}^{104}$$

เมื่อพิจารณาถึงวิธีการจัดเก็บภาษีแบบมูลค่าเพิ่มนี้จะเห็นได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะเหมือนภาษีการขายที่เก็บทุกทอด (Turnover Tax) ในแง่ที่ว่าเป็นการเก็บภาษีจากทุกขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายตั้งแต่ผู้ผลิต ผู้ขายส่ง และผู้ขายปลีกเช่นเดียวกัน แต่ภาษีทั้งสองประเภทมีข้อแตกต่างกันในแง่ที่ว่าในส่วนของการขายทุกทอดภาษีที่ชำระไปในทอดก่อน ๆ จะไม่นำมาหักออกจากภาษีในทอดต่อ ๆ มาได้ จากคุณสมบัติของภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ประเทศที่ประสบปัญหาภาษีซ้ำซ้อนของภาษีการขายทุกทอดจึงนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แก้ไขปัญหามาใช้แล้ว

ตัวอย่าง การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม (สมมติอัตราภาษีเท่ากับร้อยละ 10)

บริษัท ก. ขายสินค้าหรือให้บริการในราคา 300,000 บาท เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากลูกค้าจำนวน 30,000 บาท (ภาษีขาย) ขณะเดียวกันบริษัท ก. ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการนั้นถูกผู้ขายสินค้าหรือให้บริการรายอื่นเรียกเก็บภาษีจากการที่ไปซื้อสินค้าหรือรับบริการมาเพื่อใช้ในธุรกิจหรือวิชาชีพอีกต่อหนึ่งในราคา 100,000 บาท ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 10,000 บาท (ภาษีซื้อ) ดังนั้น บริษัท ก. จึงมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ ภาษีขาย ลบด้วย ภาษีซื้อ กล่าวคือ  $30,000 - 10,000 = 20,000$  บาท

ทั้งนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีหลักการและวิธีการจัดเก็บที่สำคัญ ดังนี้

(1) หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ฐานภาษีการบริโภค

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ฐานภาษีการบริโภคนี้จะเท่ากับรายรับจากการขายหักด้วยต้นทุนที่ซื้อ ต้นทุนที่เพิ่มเข้าไปและรายจ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการใช้เครื่องมือในการผลิตสินค้าในทุกช่วงๆ จึงเป็นระบบภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากการบริโภคโดยไม่จัดเก็บจากการลงทุน ซึ่งยอมให้ผู้ประกอบการนำภาษีมูลค่าเพิ่มจากการลงทุนในทรัพย์สินหรือรายจ่ายในการดำเนินกิจการทั้งหลาย (ภาษีซื้อ) มาเครดิตหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้เรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ (ภาษีขาย)

ดังนั้น ฐานภาษีแบบรายจ่ายเพื่อการบริโภคหรือฐานภาษีบริโภค<sup>105</sup> ผู้ประกอบการจึงสามารถหักมูลค่าปัจจัยการผลิตที่เป็นวัตถุดิบ (Intermediate Inputs) โดยที่ฐานภาษีจะรวมเฉพาะการบริโภคเท่านั้น แต่ไม่รวมการลงทุนด้วยแต่อย่างใด

<sup>103</sup> ภาษีของผลผลิตหรือภาษีขายเท่ากับอัตราภาษีคูณด้วยมูลค่าของผลผลิตของผู้เสียภาษี

<sup>104</sup> ภาษีของวัตถุดิบหรือภาษีซื้อเท่ากับอัตราภาษีคูณด้วยมูลค่าของวัตถุดิบที่ผู้เสียภาษีนำมาใช้ผลิต

<sup>105</sup> จุฑาทอง จารุมิตินท, “ความรู้พื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม,” *สรรพากรศาสตร์*, เล่มที่ 51, ตอนที่ 7, 2547), น. 84.

## (2) หลักการจัดเก็บเต็มรูปแบบ (Comprehensive Principle)

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักการจัดเก็บเต็มรูปแบบนั้นจะจัดเก็บทุกขั้นตอนการผลิตสินค้าและบริการ กล่าวคือ จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่ขั้นการผลิต การขายส่ง จนถึงขั้นการขายปลีก โดยจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าในแต่ละขั้นตอน และกำหนดอัตราภาษีปกติไว้เพียงอัตราเดียวใช้สำหรับสินค้าและบริการทุกชนิด ทั้งนี้ เพื่อให้ภาษีมูลค่าเพิ่มบรรลุวัตถุประสงค์การเป็นเครื่องมือหลักในการหารายได้ ไม่บิดเบือนทางเศรษฐกิจ ไม่ยุ่งยากและสะดวกต่อการปฏิบัติจัดเก็บ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูปแบบนี้เมื่อใช้ร่วมกับหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีเครดิตภาษีแล้วจะเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ และดึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้าสู่ระบบการจัดเก็บภาษีอากรได้มากขึ้นด้วย<sup>106</sup>

## (3) การคำนวณภาษีใช้วิธีเครดิต

ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพทุกชนิดทุกขั้นตอน และทุกทอดไม่ว่าเป็นผู้ผลิต ผู้ค้าส่งหรือผู้ค้าปลีกโดยใช้อัตราภาษีปกติอัตราเดียวแต่เพื่อมิให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนแก่ผู้บริโภค จึงมีหลักการคำนวณภาษีโดยใช้วิธีเครดิต หลักการนี้เป็นลักษณะสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งทำให้ต่างจากภาษีการค้ำอย่างเห็นได้ชัด เพราะหลักการนี้ยอมให้ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่เขาถูกผู้ขายสินค้าหรือให้บริการรายอื่นเรียกเก็บไปหรือภาษีมูลค่าเพิ่มที่เขาได้เสียไปในขณะนำเข้าสินค้ามาหักจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่เขาต้องเรียกเก็บจากลูกค้าเพื่อคำนวณหาส่วนต่างซึ่งจะต้องชำระจริงต่อกรมสรรพากร อันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือให้บริการนั้น ๆ ได้ และโดยทั่วไปแล้ว การเครดิตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มต้องอาศัยหลักฐานสำคัญที่เรียกว่า “ใบกำกับภาษี (Tax Invoice)”<sup>107</sup>

ดังนั้น เมื่อภาษีซื้อและภาษีขายของผู้ประกอบการแต่ละหน่วยเศรษฐกิจต่างก็ต้องการใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานในการเสียภาษี จึงช่วยให้เกิดการตรวจสอบกันเองในระหว่างหน่วยเศรษฐกิจ (Economic Unit) และยังช่วยให้รัฐบาลสามารถตรวจสอบต้นตอของภาษี เนื่องจากใบกำกับภาษีจะบอกว่าจำหน่ายจากแหล่งใด ซึ่งในระยะยาวจะช่วยดึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้าสู่ระบบได้มากขึ้น อันจะทำให้รัฐบาลมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีสูงขึ้นด้วย<sup>108</sup>

<sup>106</sup> บุญธรรม ราชรักษ์, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 1*, น. 109.

<sup>107</sup> สุเมธ ศิริคุณ โขติ, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 57*, น.25.

<sup>108</sup> บุญธรรม ราชรักษ์, *อั่งแล้วเชิงอรรถที่ 1*, น.112.



### 2.3.2 หลักการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การไม่เก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือบริการนั้นๆ แต่ไม่ได้ขอยกเว้นภาษีหรือให้เครดิตภาษีสำหรับวัตถุดิบที่นำมาผลิตสินค้านั้น<sup>109</sup> การยกเว้นภาษีจึงเป็นสิทธิหรือการบรรเทาภาระภาษีรูปแบบหนึ่ง แต่เป็นการยกเว้นภาษีให้เพียงบางส่วนเท่านั้น ซึ่งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้กิจการอยู่นอกระบบการจัดเก็บภาษี โดยไม่ใช่กรณีที่บริษัทหรือผู้ประกอบการอื่นขายสินค้าหรือให้บริการกับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วจะไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพียงแต่ถ้าได้รับยกเว้นแล้วตอนที่ขายสินค้าหรือให้บริการไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีและไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีกับกรมสรรพากร

ดังนั้น ผลของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงทำให้กิจการหรือบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ เมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการไปผู้ประกอบการไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการและไม่ต้องออกใบกำกับภาษี (Tax Invoice) ให้แก่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ นอกจากนี้ผู้ประกอบการไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่เดียวกันผู้ประกอบการกิจการก็ไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้จ่ายไปในขณะที่ซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบมาใช้ในการประกอบกิจการ ซึ่งส่งผลให้ผู้ประกอบการยังคงต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการอยู่ ตัวอย่างเช่น การกำหนดให้น้ำประปาเป็นสินค้าที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ไม่ได้หมายความว่าน้ำประปาเป็นสินค้าที่ปลอดภาษี เนื่องจากในกระบวนการผลิตน้ำประปา ผู้ผลิตจะต้องซื้อเครื่องกรองน้ำ คลอรีนและวัสดุอุปกรณ์อื่น ๆ ที่ต้องใช้ในการผลิต และได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาแล้ว ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ติดอยู่กับอุปกรณ์และวัตถุดิบในการผลิตนี้ทำให้ต้นทุนในการผลิตน้ำประปาสูงขึ้นและผู้ผลิตได้ผลกำไรต่อไปในรูปของราคาน้ำประปาที่สูงขึ้น ดังนั้น น้ำประปาจึงไม่ได้เป็นสินค้าที่ปลอดจากภาระภาษีโดยสิ้นเชิง แม้น้ำประปาจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม<sup>110</sup>

ทั้งนี้ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นฐานภาษีกว้างที่มีจุดมุ่งหมายหลักในการจัดเก็บภาษีเพื่อหารายได้ โดยถือหลักให้ภาษีมีความเป็นกลางที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ซึ่งจากการที่กล่าวมาข้างต้นแล้วว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้ทำให้สินค้าหรือบริการนั้นปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิง ดังนั้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นสิ่งที่ควรหลีกเลี่ยง<sup>111</sup> แต่ในทางปฏิบัติการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นวิธีการที่รัฐนำมาใช้เพื่อช่วยบรรเทาภาระหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการบางอย่างที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเหตุที่คำนึงถึงความรับได้ของสังคมและ

<sup>109</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, *อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 54*, น.78.

<sup>110</sup> เพิ่งอ้าง.

<sup>111</sup> เพิ่งอ้าง.



คำนึงถึงข้อจำกัดอื่น ๆ ของการปฏิบัติ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าและบริการหรือกิจกรรมบางประเภท จึงเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้

### 2.3.3 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์

โดยทั่วไป ประเทศที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะใช้อัตราร้อยละศูนย์ สำหรับการส่งออกสินค้าและบริการ ซึ่งจะทำให้ผู้ส่งออกได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่อยู่ในต้นทุนการผลิต โดยการเครดิตภาษีวัตถุดิบหรือภาษีซื้อ (Input Tax) ตามหลักฐานใบกำกับภาษี (Tax Invoice) ซึ่งจะต้องใช้ในการขอคืนภาษี จึงทำให้สินค้าที่ส่งออกปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างสิ้นเชิง

#### 2.3.3.1 ความหมายของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละศูนย์

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ คือ การที่ผู้ประกอบการอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยทั้งผู้ซื้อและผู้ขายต่างไม่มีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและผู้ประกอบการมีสิทธินำภาษีซื้อที่เสียไปในการซื้อสินค้าหรือรับบริการมาขอคืนจากกรมสรรพากรได้<sup>112</sup>

โดยปกติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ใช้กับกิจการส่งออกหรือกิจการที่ทำระหว่างประเทศเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามหลักปลายทาง (Destination Principle) ที่กำหนดให้เก็บภาษีเมื่อมีการบริโภค หรือบางครั้งการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ถือเป็นการยกเว้นภาษีที่มีการเครดิตได้ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ (Zero rating) หมายถึง การจัดเก็บภาษีที่ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้เต็มจำนวนเท่าที่ได้จ่ายไป<sup>113</sup> หรือเป็นการประกอบกิจการที่ปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิงทั้งด้านภาษีซื้อและภาษีขาย ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์จะต้องจดทะเบียนเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้สามารถขอรับภาษีซื้อคืนได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์จึงเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มรูปแบบหนึ่งโดยเป็นการยกเว้นที่ทำให้เครดิตภาษีซื้อได้ทั้งหมด (Exemptions with credit for input tax)<sup>114</sup>

<sup>112</sup> วรางคณา อำนวยเกียรติ, “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับบริการทางการเงิน,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น. 20.

<sup>113</sup> Alan A. Tait, Value Added Tax International Practice and Problems, 1998, p. 49. ดูทิพย์วิมล แสนอุบล, “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางการศึกษา: ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของประเทศไทยกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), น. 45-46

<sup>114</sup> ประเทือง กสานติกุล, “ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าอาหาร: ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายไทยกับกฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักร,” (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น. 73-74.

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มใช้อัตราร้อยละศูนย์นี้เป็นเครื่องมือในการขจัดภาษีออกจากสินค้า ด้วยวัตถุประสงค์ของการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละศูนย์ก็เพื่ออำนวยความสะดวกให้กับ การส่งออกเป็นหลัก ทำให้การส่งออกไม่มีภาระภาษีแผลงและปลดภาระภาษีโดยสิ้นเชิง จึงทำให้ สามารถแข่งขันกับต่างประเทศได้ดีขึ้น โดยไม่เป็นการฝ่าฝืนข้อตกลงทางการค้าระหว่างประเทศ กล่าวคือ การกำหนดให้ใช้ภาษีอัตราร้อยละศูนย์สำหรับสินค้าส่งออกก็ย่อมจะทำให้สินค้าที่ส่งออกไปขายต่างประเทศมีภาษีขายเท่ากับศูนย์ เมื่อเอาภาษีซื้อ มาลบออกจากภาษีขายจึงได้ค่าคิดลบ หมายความว่า ผู้ส่งออกจะได้รับคืนภาษีทั้งหมดที่ตนเสียไปตอนซื้อวัตถุดิบมาผลิตสินค้าที่จะ ส่งออกนั้น วิธีนี้ทำให้สินค้าที่จะส่งออกไปขายในต่างประเทศปลอดจากภาระภาษีของประเทศ ผู้ส่งออกเป็นการเพิ่มข้อได้เปรียบในการแข่งขันทางการค้า (Competitive Edge) ให้กับผู้ผลิตสินค้า ส่งออกเนื่องจากต้นทุนลดลง<sup>115</sup>

#### 2.3.3.2 ผลของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์

ในทางทฤษฎีการจ้ดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ถือเป็นเครื่องมือในการขจัด ภาษีมูลค่าเพิ่มออกจากสินค้าหรือบริการได้อย่างสิ้นเชิง กล่าวคือ การใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา ร้อยละศูนย์ ทำให้ผู้บริโภคได้รับสินค้าและบริการที่ปราศจากภาษี โดยไม่มีภาระแผลงอยู่ในราคา หรือค่าบริการ<sup>116</sup> ซึ่งการจ้ดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละศูนย์จะมีผลแตกต่างกันขึ้นอยู่กับว่าเป็น การจ้ดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนใดของกระบวนการผลิต สามารถพิจารณาได้ ดังนี้<sup>117</sup>

##### (1) การจ้ดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนแรก

การจ้ดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละศูนย์ในขั้นตอนแรกของการผลิต ทำให้รายได้ของ รัฐบาลเท่ากับภาษีที่เก็บได้ในกรณีไม่มีการยกเว้นภาษีหรือกรณีที่มีการจ้ดเก็บภาษีในอัตราปกติ<sup>118</sup> เนื่องจากการเก็บภาษีอัตราร้อยละศูนย์ในขั้นตอนแรกของการผลิตทำให้ผู้ประกอบการไม่สามารถ เรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อหรือรับบริการได้ และในขณะเดียวกันผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อ จากการประกอบกิจการได้ อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการในขั้นตอนแรกยังไม่มีการซื้อของ

<sup>115</sup> เพิ่งอ้าง, น.75.

<sup>116</sup> ทิพย์วิมล แสนอุบล, “การจ้ดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางการศึกษา: ศึกษาเปรียบเทียบบ ญหมายของประเทศไทยกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), น. 47-48).

<sup>117</sup> เพิ่งอ้าง.

<sup>118</sup> จุฑาทอง จารุมิรินทร์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 105, น. 92-94.

กิจการ ดังนั้น จึง ไม่มีภาษีที่รัฐจะต้องคืนให้ ทำให้รัฐมีรายได้เท่ากับกรณีไม่มีการยกเว้นภาษีและกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราปกติ

(2) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา 0 ในขั้นตอนที่สอง

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละศูนย์ในขั้นตอนที่สองของการผลิต ทำให้รายได้ของรัฐเท่ากับรายได้ของรัฐที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละศูนย์ในขั้นตอนแรก และเท่ากับรายได้ที่เก็บจากกรณีที่ไม่มีการยกเว้นภาษีและไม่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละศูนย์

(3) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ในขั้นตอนสุดท้าย

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละศูนย์ ทำให้ผู้ประกอบการนอกจากจะไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วยังสามารถขอเครดิตภาษีซึ่งจากการประกอบกิจการคืนได้ ซึ่งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละศูนย์ในขั้นตอนสุดท้ายทำให้รายได้ของรัฐลดลง เนื่องจากรัฐต้องคืนภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการ

2.3.3.3 ข้อดีและข้อเสียของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์มีข้อดีและข้อเสียสำหรับรัฐ ผู้ประกอบการ และประชาชนผู้บริโภค ดังนี้

(1) ข้อดีและข้อเสียของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ สำหรับรัฐ

ข้อดีของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์นั้นถือเป็นการสนับสนุนให้เกิดการลงทุนในธุรกิจการส่งออกหรือธุรกิจที่ทำระหว่างประเทศ เนื่องจากมีการคืนภาษีให้ผู้ประกอบการส่งออก ส่งผลให้สินค้าหรือบริการสามารถแข่งขันกับต่างประเทศได้ อันเป็นการสร้างรายได้และ ทำให้เศรษฐกิจของประเทศดีขึ้น

ส่วนข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์นั้นเป็นการเพิ่มขั้นตอนและภาระในการบริหารจัดการภาษีมากขึ้น เนื่องจากรัฐมีค่าใช้จ่าย ต้นทุนในการตรวจสอบเอกสาร หลักฐานของผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ว่าเข้าเงื่อนไขหรือหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ รวมทั้ง ทำให้รายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละศูนย์ในขั้นตอนสุดท้ายลดลง เนื่องจากรัฐต้องคืนหรือให้เครดิตภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการซึ่งแตกต่างจากกรณีการยกเว้นภาษีในขั้นตอนสุดท้ายที่ผู้ประกอบการซึ่งได้รับยกเว้นภาษีไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี และรัฐไม่ต้องคืนภาษีซื้อที่เกิดจากการประกอบกิจการ<sup>119</sup>

(2) ข้อดีและข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ สำหรับผู้ประกอบการ

<sup>119</sup> นิอร ยุคลธง. “ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ สำหรับการให้บริการระหว่างประเทศ.” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), น.48.

ทำให้ผู้ประกอบการซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และในขณะเดียวกันก็สามารถขอคืนภาษีซื้อในสินค้าและวัตถุดิบที่ตนได้ซื้อเข้ามาโดยนำใบกำกับภาษีมาแสดงต่อกรมสรรพากรเพื่อขอคืนภาษี ส่งผลให้ผู้ประกอบการไม่ต้องแบกรับภาระทางภาษี โดยที่ไม่มีข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์สำหรับผู้ประกอบการแต่อย่างใด<sup>120</sup>

(3) ข้อดีและข้อเสียของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ สำหรับประชาชน สำหรับประชาชนซึ่งซื้อสินค้าหรือรับบริการจากผู้ประกอบกิจการซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์นั้น นอกจากจะไม่ต้องถูกผู้ประกอบการเรียกเก็บภาษีแล้ว ยังไม่ต้องรับภาระทางภาษีที่แฝงมาในราคาหรือค่าบริการเหมือนกับกรณีที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการจากผู้ประกอบกิจการซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้สินค้าหรือบริการปราศจากภาษีและมีราคาถูกลง ดังนั้น สินค้าหรือบริการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์จึงถือว่าเป็นสินค้าหรือบริการที่ปลอดจากภาระภาษีโดยสิ้นเชิง โดยที่ไม่มีข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์สำหรับประชาชนเช่นเดียวกัน<sup>121</sup>

---

<sup>120</sup> เพิ่งอ้าง, น.49.

<sup>121</sup> เพิ่งอ้าง.

### บทที่ 3

## มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ สำหรับการให้บริการระหว่างประเทศในประเทศไทยและต่างประเทศ

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากสัดส่วนของมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต การจำหน่ายสินค้าและการให้บริการภายในประเทศ รวมถึงการนำเข้าสินค้าและบริการจากต่างประเทศ โดยทั่วไปผู้ประกอบการตามที่กฎหมายกำหนดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตามจากผู้ประกอบการมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ โดยการบวกภาษีมูลค่าเพิ่มลงในราคาสินค้าหรือบริการและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแก่รัฐบาล ดังนั้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงย่อมส่งผลกระทบต่อประชาชนผู้บริโภค เนื่องจากเป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้บริโภคที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการทุกชนิด ในบทนี้ ผู้วิจัยจะได้กล่าวถึง มาตรการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการให้บริการระหว่างประเทศตามประมวลรัษฎากร ความหมายและลักษณะการให้บริการระหว่างประเทศ รวมทั้ง กฎหมายของต่างประเทศเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้ใช้บริการในต่างประเทศ ซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของการให้บริการระหว่างประเทศ

### 3.1 มาตรการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการให้บริการระหว่างประเทศตามประมวลรัษฎากร

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบภาษีที่เกี่ยวข้องกับผู้บริโภค โดยตรงที่มีฐานภาษีจากการใช้จ่ายหรือการบริโภค กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการบริโภคที่สามารถขยายขอบเขตไปจนถึงระดับค้าปลีก โดยผ่านช่องทางของการผลิตและการจำหน่ายทุกขั้นตอน ทำให้มีฐานภาษีที่กว้าง และเป็นภาษีที่มีประสิทธิภาพมากที่สุดในการเพิ่มรายได้ให้กับรัฐบาล

### 3.1.1 โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### 3.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

(1) ผู้ประกอบการ คือ ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ก็ตาม ซึ่งอาจเป็นได้ทั้งบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล นิติบุคคล หรือองค์การอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล<sup>1</sup>

(2) ผู้นำเข้า คือ ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร หรือนำสินค้าออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อการส่งออก<sup>2</sup>

(3) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกรณีพิเศษ เช่น ตัวแทนของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรและได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระ

#### 3.1.1.2 ฐานภาษี

ภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 77/1 (19) ถ้ามีด้วย ซึ่งมูลค่าของฐานภาษีให้หมายความรวมถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการหรือประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน<sup>3</sup>

#### 3.1.1.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราภาษีอัตราเดียวคือ ร้อยละ 10<sup>4</sup> โดยใช้กับการขายสินค้าหรือบริการทุกชนิด แต่ในปัจจุบันได้มีคำสั่งหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติให้ลดอัตราภาษีลงซึ่งเมื่อรวมภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรกับภาษีมูลค่าเพิ่มของราชการบริหารส่วนท้องถิ่นแล้วเข้าไว้ด้วยแล้วจึงเท่ากับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7<sup>5</sup> ส่วนการส่งออกสินค้าหรือบริการนั้นได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0<sup>6</sup> ซึ่งหมายถึงการไม่เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและยังได้คืนภาระภาษีที่แฝงอยู่ในสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ให้กับผู้ขายสินค้าหรือให้บริการอีกด้วย

<sup>1</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (5)

<sup>2</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (11)

<sup>3</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 79

<sup>4</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 80

<sup>5</sup> คำสั่งหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ที่ 65/2559 ลงวันที่ 1 พฤศจิกายน 2559 ออกตามความในมาตรา 44 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พุทธศักราช

<sup>6</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1



นอกจากนี้ก็ยังเคยมีการบังคับใช้อัตราภาษีร้อยละ 2.5<sup>7</sup> ซึ่งเป็นอัตราพิเศษสำหรับกิจการขนาดกลางเพื่อให้เกิดความสะดวกแก่ฝ่ายผู้เสียหายและผู้จัดเก็บภาษี แต่ปัจจุบันอัตราพิเศษนี้ได้ยกเลิกการจัดเก็บไปแล้ว

#### 3.1.1.4 ความรับผิดชอบในการเสียหาย

ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าทั่วไปนั้นเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า เว้นแต่กรณีที่ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า ได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษี เกิดขึ้นก่อนส่งมอบสินค้า โดยถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นแล้วตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ<sup>8</sup> ตัวอย่างเช่น กรณีบริษัทผู้ประกอบการได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อได้ตรวจสินค้าก่อนจะส่งใบสั่งซื้อสินค้า หากผู้ซื้อพอใจในสินค้าดังกล่าวผู้ซื้อก็จะตกลงซื้อสินค้าที่ส่งมอบ กรณีดังกล่าวเป็นวิธีการขายเพื่อชอบ ซึ่งถือเป็นการซื้อขายลักษณะหนึ่งและอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของการขายเพื่อชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>9</sup>

ส่วนความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทั่วไปนั้นจะเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการออกใบกำกับภาษี หรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่นกระทำเกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการ โดยถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นแล้วตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ<sup>10</sup> และเมื่อจุดความรับผิดชอบเกิดขึ้นแล้ว ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการประกอบกิจการหรือกระทำกรนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น การให้บริการในการตรวจเช็คสภาพรถยนต์ตามระยะตามบัตรแลกรับบริการ (คูปอง) เมื่อลูกค้าได้ชำระเงินเพื่อซื้อคูปองเพื่อนำคูปองดังกล่าวมาแลกรับบริการ กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะการให้บริการที่ได้ชำระค่าบริการล่วงหน้าแล้ว ตามมาตรา 78/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทผู้ประกอบการจึงต้องจัดทำใบกำกับภาษีทันทีที่ได้รับชำระค่าบริการ<sup>11</sup>

ทั้งนี้ ในส่วนความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการที่คล้ายกับการส่งออกหรือ “การส่งออกบริการ” ซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของการให้บริการระหว่างประเทศ คือ การให้บริการในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการในต่างประเทศ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและ

<sup>7</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 80/2

<sup>8</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 78 (1)

<sup>9</sup> หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/4496 ลงวันที่ 24 พฤษภาคม 2549.

<sup>10</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 78/1(1)

<sup>11</sup> หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0811/พ.02289 ลงวันที่ 11 มีนาคม 2542.

เงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด<sup>12</sup> ซึ่งการส่งออกบริการดังกล่าวถือเป็นการให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>13</sup>

ทั้งนี้ เมื่อการส่งออกบริการดังกล่าวถือเป็นการให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเกิดขึ้นเหมือนกับจุดความรับผิดของการให้บริการทั่วไป กล่าวคือ เมื่อได้รับราคาค่าบริการ เว้นแต่ผู้ให้บริการได้ออกใบกำกับภาษีหรือบริการได้ถูกใช้โดยตนเองหรือบุคคลอื่นก่อนได้รับชำระราคา ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ<sup>14</sup> ทั้งนี้ การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศและได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศ ถือว่าเป็นการประกอบกิจการซึ่งเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศรูปแบบหนึ่งตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 อันจะทำให้ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 และยังส่งผลให้ผู้ประกอบการซึ่งอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อทั้งหมดที่เกิดจากการประกอบกิจการได้อีกด้วย

ตัวอย่าง (1) กรณีบริษัทผู้ประกอบการให้บริการตรวจสอบคุณภาพสินค้าก่อนส่งออกให้กับผู้ว่าจ้างในต่างประเทศ โดยบริษัทดำเนินการตรวจสอบคุณภาพสินค้าในประเทศไทยและจัดทำรายงานผลการตรวจสอบคุณภาพสินค้าเพื่อส่งไปให้ผู้ว่าจ้างในต่างประเทศ การให้บริการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้บริการรับจ้างทำของในราชอาณาจักรและมีการใช้บริการในต่างประเทศ จึงได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>15</sup>

ตัวอย่าง (2) บริษัทได้รับการว่าจ้างผลิตโฆษณาจากลูกค้าในต่างประเทศให้ผลิตภาพยนตร์โฆษณาในประเทศไทย โดยบริษัทเป็นผู้ถ่ายทำภาพยนตร์รวมทั้งเป็นผู้ดำเนินการจัดหาอุปกรณ์ ผู้กำกับ นักแสดง ทีมงาน และอื่น ๆ สำหรับการถ่ายทำภาพยนตร์ จากนั้นก็จะส่งผลผลิตจากการถ่ายทำเป็นรูปแบบเทป ดิจิตอล ซึ่งบริษัทจะส่งเทปดังกล่าวไปให้ลูกค้าในต่างประเทศเพื่อทำการเผยแพร่ โดยมีได้นำออกเผยแพร่ในประเทศไทย อันเข้าลักษณะเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ใน

<sup>12</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 ข้อ 2.

<sup>13</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 วรรคสอง

<sup>14</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 78/1(1)

<sup>15</sup> หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0811/พ./15298 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2540.

ต่างประเทศทั้งหมด บริษัทจึงได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>16</sup>

ดังนั้น จากตัวอย่างข้างต้นจึงแสดงให้เห็นว่าการพิจารณาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการว่ากิจการประเภทใดมีลักษณะเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศหรือการส่งออกบริการซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของการให้บริการระหว่างประเทศจึงเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากส่งออกบริการนั้นเป็นการประกอบกิจการที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งเท่ากับว่าไม่มีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นภาษีขายจากผู้รับบริการสำหรับการส่งออกบริการ อีกทั้งยังทำให้ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับภาษีที่ช้อกลับคืนมาทั้งหมด ซึ่งอาจจะส่งผลกระทบต่อการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นแหล่งรายได้หลักของแต่ละประเทศ

### 3.1.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 กำหนดให้ประเทศไทยมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าและการให้บริการในราชอาณาจักร รวมถึงการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักร อันเป็นการกำหนดเขตอำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามระบบอาณาเขต หากผู้ประกอบการทำธุรกรรมขายสินค้าหรือให้บริการนอกราชอาณาจักร การทำธุรกรรมดังกล่าวถือเป็นธุรกรรมที่อยู่นอกข่ายบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ดังนั้น ในการพิจารณาสถานที่ให้บริการสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศ สามารถพิจารณาได้ดังนี้

#### (1) เขตอำนาจการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ

เมื่อประเทศไทยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามระบบอาณาเขต การพิจารณาเขตอำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมการให้บริการโดยผู้ประกอบการ สามารถพิจารณาสถานที่ให้บริการได้เกิดขึ้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 ซึ่งกำหนดให้การให้บริการในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น หากผู้ประกอบการจดทะเบียนให้บริการแก่ผู้รับบริการนอกราชอาณาจักร การให้บริการดังกล่าวไม่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>17</sup>

ทั้งนี้ ในการพิจารณาว่าการกระทำใดถือเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรซึ่งประเทศไทยมีเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นต้องพิจารณาทั้งสถานที่ให้บริการและสถานที่ใช้

<sup>16</sup> หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/12115 ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2550.

<sup>17</sup> สุเมธ สิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2559), น. 127).

บริการเป็นสำคัญ หากการให้บริการหรือการใช้บริการอย่างใดอย่างหนึ่งเกิดขึ้นในประเทศไทยให้ถือว่าการทำธุรกรรมให้บริการดังกล่าวเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ทั้งนี้ ในการกำหนดเขตการให้บริการในราชอาณาจักร แยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้<sup>18</sup>

- (ก) การให้บริการในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการในราชอาณาจักร
- (ข) การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ
- (ค) การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร

ดังนั้น ในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการระหว่างประเทศ หากการให้บริการดังกล่าวไม่เข้าลักษณะการให้บริการในราชอาณาจักรตามที่กล่าวมาข้างต้น ถือได้ว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการนอกราชอาณาจักรซึ่ง ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

- (2) เขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออก

เนื่องจากประเทศไทยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทาง การให้บริการระหว่างประเทศในลักษณะคล้ายคลึงกับการส่งออกสินค้า จึงได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกบริการ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/2 บัญญัติไว้ว่า “การให้บริการในราชอาณาจักรให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร” ดังนั้น การส่งออกบริการ กล่าวคือ การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศจึงเป็นการให้บริการซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน เพียงแต่มีบางกรณีที่ถูกกฎหมายกำหนดให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ กล่าวคือ หากผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการดำเนินการตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ผู้ประกอบการมีสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยผู้ประกอบการต้องมีหลักฐาน เช่น เอกสารแสดงการชำระราคาค่าบริการตามใบแจ้งหนี้ในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>19</sup>

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกบริการนี้มีได้อาศัยกลไกการดำเนินพิธีการทางศุลกากรเหมือนกับการส่งออกสินค้า ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีนี้จึงเกิดขึ้นเมื่อชำระค่าบริการทั้งหมดหรือแต่บางส่วน แล้วแต่กรณี

<sup>18</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2

<sup>19</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1 (2)

### 3.1.3 ความหมายและลักษณะของการให้บริการระหว่างประเทศ

ตามที่กล่าวมาแล้วว่าภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บจากการขายสินค้าการให้บริการ หรือการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ทั้งนี้ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ว่าด้วยกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา 77/2 การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

การให้บริการในราชอาณาจักร ให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร

สำหรับในส่วนของการบริการนั้น มาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ว่า “บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเองไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ ไม่รวมถึง

ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุเมัตริฐมนตรี

ทั้งนี้ ตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า “บริการ” หมายความว่า “การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า” นั้น เมื่อพิจารณานิยามของคำว่าบริการดังกล่าวแล้วจะเห็นได้ว่ามีขอบเขตค่อนข้างกว้าง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือการกระทำใด ๆ ที่มีได้มีลักษณะเป็นการขายสินค้านั้นถือว่าเป็นการให้บริการ หากการกระทำเช่นนั้นเป็นการกระทำอันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าได้

ดังนั้น เมื่อพิจารณานิยามของคำว่า “บริการ” ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 77/1 (10) จะเห็นว่ามีความหมายเป็นการทั่วไป มิได้ระบุเจาะจงว่าเป็นการให้บริการในประเทศหรือบริการระหว่างประเทศ ดังนั้น จึงอาจพิจารณาได้ว่าหากธุรกรรมใดถือว่าเป็นการให้บริการตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 77/1 (10) แล้ว เมื่อผู้ให้บริการและผู้รับผลของบริการอยู่คนละประเทศ (Cross Border Transaction) โดยหลักแล้วถือว่าเป็นการให้บริการระหว่างประเทศ ซึ่งอาจเป็นไปได้ทั้งการส่งออกบริการไปต่างประเทศ หรือการนำเข้าบริการจากต่างประเทศ แล้วแต่กรณี



สำหรับการให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนั้นต้องเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรหรือถือได้ว่าได้กระทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าจะมีการใช้ผลของบริการที่ใด โดยรายได้ซึ่งผู้ประกอบการต้องมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต้องเป็นรายได้จากการให้บริการในราชอาณาจักรหรือถือว่าเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ซึ่งมาตรา 77/2 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า “การให้บริการในราชอาณาจักร หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร” และในมาตรา 77/2 วรรคสาม ยังบัญญัติรวมไปถึง “การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าเป็นการกระทำในราชอาณาจักรด้วย” ดังนั้น จากบทบัญญัติในมาตรา 77/2 การให้บริการในราชอาณาจักร จึงหมายถึง การกระทำในลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

ประการที่หนึ่ง เป็นการบริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร<sup>20</sup> หรือ

ประการที่สอง เป็นการให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร<sup>21</sup>

ดังนั้น ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ ในเบื้องต้นควรพิจารณาว่าธุรกรรมบริการที่เกิดขึ้นว่าถือเป็นการให้บริการตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ ถ้าใช่จึงมาคูณอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะนำมาใช้กับธุรกรรมการให้บริการนั้นว่าเป็นอัตราเท่าใด โดยพิจารณาจากอัตราร้อยละ 0 ก่อน ซึ่งหากกิจการใดไม่เข้าข่ายที่จะได้รับสิทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราทั่วไป<sup>22</sup>

จากบทบัญญัติมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร สามารถแบ่งรูปแบบของการให้บริการออกเป็น 3 รูปแบบ คือ

รูปแบบที่หนึ่ง การให้บริการในราชอาณาจักรและใช้บริการในราชอาณาจักรซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80<sup>23</sup> แห่งประมวลรัษฎากร แต่อัตราภาษี

<sup>20</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 วรรคสอง

<sup>21</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 77/2 วรรคสาม

<sup>22</sup> ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพานิช, 2529), น. 4-13.

<sup>23</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 80 กำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 10.0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการดังต่อไปนี้ ทั้งนี้ เว้นแต่กรณีที่กำหนดไว้ในมาตรา 80/2.

(1) การขายสินค้า

(2) การให้บริการ



ดังกล่าวได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามช่วงระยะเวลา ซึ่งปัจจุบันจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7<sup>24</sup> ทั้งนี้ เนื่องจากสภาพเศรษฐกิจของประเทศยังอยู่ในภาวะชะลอตัว หากมีการปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในขณะนี้ อาจส่งผลกระทบต่อการใช้จ่ายของภาคเอกชนและเศรษฐกิจของประเทศในภาพรวม ดังนั้น เพื่อเป็นการลดภาระค่าครองชีพของประชาชน รวมถึงเป็นการสร้างความเชื่อมั่นในการประกอบธุรกิจให้กับภาคเอกชน อันจะส่งผลให้การบริโภคและการลงทุนของประเทศมีการขยายตัวอย่างต่อเนื่องและมั่นคงยิ่งขึ้น จึงขยายระยะเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไปอีก<sup>25</sup>

โดยรูปแบบการให้บริการซึ่งได้กระทำในราชอาณาจักรและได้ใช้บริการในราชอาณาจักรนี้ ผู้ให้บริการมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้รับบริการในอัตราร้อยละ 7 เมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Tax Point) จากการให้บริการเกิดขึ้น<sup>26</sup>

รูปแบบที่ 2 การให้บริการในต่างประเทศและใช้บริการในราชอาณาจักร (การนำเข้าบริการ) ตามมาตรา 77/2 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้การให้บริการที่ได้กระทำในต่างประเทศและใช้บริการในราชอาณาจักรหรือนำเข้าบริการถือว่าการให้บริการในราชอาณาจักรอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ซึ่งกำหนดให้ผู้จ่ายเงินค่าบริการแก่ผู้ประกอบการที่อยู่ต่างประเทศมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>27</sup>

รูปแบบที่ 3 การให้บริการในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการในต่างประเทศหรือการส่งออกบริการถือว่าการให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ เป็นการให้บริการที่ได้กระทำขึ้นในประเทศและได้ส่งผลของการให้บริการนั้น ไปใช้ในต่างประเทศ ซึ่งการส่งออกบริการนี้จะได้รับสิทธิในการเสีย

### (3) การนำเข้า

อัตราภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ลดลงได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่ต้องกำหนดอัตราภาษีให้เป็นอัตราภาษีเดียวกันสำหรับการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกกรณี

<sup>24</sup> รวมภาษีท้องถิ่นแล้วร้อยละ 0.7 (1 ใน 9 ของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม) ดังนั้น อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บคือ ร้อยละ 7.

<sup>25</sup> ปัจจุบันอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มคือ ร้อยละ 7 ซึ่งเป็นไปตามคำสั่งหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ที่ 65/2559 ลงวันที่ 1 พฤศจิกายน 2559 ออกตามความในมาตรา 44 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พุทธศักราช 2557 บังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2559 ถึงวันที่ 30 กันยายน 2560 และกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 9 ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2560 เป็นต้นไป.

<sup>26</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 78/1

<sup>27</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6 (2)

ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา 0 ตามมาตรา 80/1 (2)<sup>28</sup> แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในข้อ 2 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีการ ให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

การส่งออกบริการนี้ถือว่าเป็นรูปแบบหนึ่งของการให้บริการระหว่างประเทศ ซึ่งตาม มาตรา 80/1 (2) กำหนดให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ทั้งนี้ ลักษณะของการ ให้บริการต้องเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 80/1 (2) ประกอบข้อ 2 ของประกาศอธิบดี กรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105)<sup>29</sup> ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 กล่าวคือต้องเป็น การให้บริการที่มีลักษณะใดลักษณะหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(1) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการ ใช้บริการนั้นในต่างประเทศ

กรณีการให้บริการตามวรรคหนึ่ง ซึ่งมีการใช้บริการบางส่วนในราชอาณาจักรด้วยให้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวล รัษฎากร เฉพาะส่วนที่ได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ<sup>30</sup>

การให้บริการตามวรรคหนึ่ง และวรรคสอง หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหา ประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า แต่ไม่รวมถึงการให้บริการจัดนำเที่ยวในต่างประเทศ

(2) การให้บริการต่อเรือเดินทะเล การให้บริการซ่อมแซมอากาศยานหรือเรือเดินทะเล ที่กระทำในราชอาณาจักร โดยผู้รับบริการต้องเป็นผู้ประกอบกิจการให้บริการขนส่งระหว่าง ประเทศ โดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้รับบริการดังกล่าวจะเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้น ตามกฎหมายไทยหรือนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

ผู้รับบริการตามวรรคหนึ่ง ต้องประกอบกิจการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ ดังต่อไปนี้

(ก) ให้บริการรับขนคนโดยสารหรือรับขนสินค้าระหว่างประเทศ โดยไม่ผ่านประเทศไทย

<sup>28</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1 (2)

<sup>29</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543.

<sup>30</sup> ผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 29 มีนาคม 2554 ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 181) ลงวันที่ 29 มีนาคม 2554.

(ข) ให้บริการรับขนคนโดยสารหรือรับขนสินค้าระหว่างประเทศ โดยผ่านประเทศไทยด้วย

(ค) ให้บริการรับขนคนโดยสารหรือรับขนสินค้าระหว่างประเทศ และมีการรับขนคนโดยสารหรือรับขนสินค้าภายในประเทศไทยด้วย

(3) การให้บริการรับประกันวินาศภัยตามกฎหมายว่าด้วยการประกันวินาศภัยโดยผู้ประกอบการจดทะเบียน สำหรับทรัพย์สินในต่างประเทศ หรือสำหรับสินค้าที่ได้ส่งออกนอกราชอาณาจักร

(4) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอากรเพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตปลอดอากรเพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียน

การให้บริการตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า การให้บริการที่กระทำต่อตัวสินค้าและมีการส่งออกสินค้านั้นหรือการให้บริการที่ก่อให้เกิดสินค้าที่มีรูปร่างเพื่อผู้รับบริการในเขตปลอดอากรนำไปใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออก เช่น การรับจ้างแกะสลักบานประตู การรับจ้างทำน้ำยาเคลือบประตู หรือการให้บริการรับจ้างทำส่วนประกอบ อุปกรณ์ เพื่อผู้รับบริการในเขตปลอดอากรนำไปใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออก

#### 3.1.4 บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการระหว่างประเทศ

บทบัญญัติแห่งกฎหมายตามประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติชัดเจนในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการระหว่างประเทศอย่างครอบคลุมในทุกกรณี มีเพียงบทบัญญัติทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งอาจนำมาปรับใช้ประกอบดุลยพินิจของเจ้าพนักงานกรมสรรพากร ดังนี้

(1) มาตรา 77/1 (10) นิยามของบริการ

“บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่า ซึ่งมีใช้การขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเองไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

(2) มาตรา 80/1 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0

สำหรับกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรนั้น มีเจตนารมณ์ที่สำคัญเพื่อที่จะเอื้ออำนวยประโยชน์ให้กับกิจการส่งออกสินค้า ซึ่งจะทำการ

ส่งออกสินค้าหรือบริการ ไม่มีภาระภาษีแฝงอยู่ ส่งผลให้ผู้ประกอบการมีต้นทุนที่ต่ำลงและมีขีดความสามารถในการแข่งขันด้านราคาที่สูงขึ้น โดยไม่เป็นการฝ่าฝืนข้อตกลงทางการค้าระหว่างประเทศ

การประกอบกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์นั้น ได้รับการบัญญัติไว้ใน มาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้<sup>31</sup>

1) การส่งออกสินค้าที่มีใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (3)

2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศให้ รวมถึงการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอากรเพื่อส่งออกและการให้บริการที่กระทำในเขตดังกล่าวเพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย

3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเลที่กระทำ โดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล

4) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่นหรือ รัฐวิสาหกิจ ตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตาม หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

5) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ และสถานกงสุล ทั้งนี้ เฉพาะ การขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

6) การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร ไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

คลังสินค้าทัณฑ์บนตามวรรคหนึ่ง ให้หมายความรวมถึงคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

<sup>31</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: พลสยาม พรินต์ติ้ง ประเทศไทย, 2553), น. 554-560.

## (3) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105)

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ประกาศกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะกรณีการประกอบกิจการที่กำหนดไว้ในข้อ 2 (1) ซึ่งมีรายละเอียดตามข้อ 2 (1) และข้อ 3 ดังนี้

ข้อ 2 กำหนดให้การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ เป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

(1) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ

การให้บริการตามวรรคหนึ่ง ซึ่งมีการใช้บริการบางส่วนในราชอาณาจักรด้วยให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะส่วนที่ได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ<sup>32</sup>

การให้บริการตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า แต่ไม่รวมถึงการให้บริการจัดนำเที่ยวในต่างประเทศ

ข้อ 3 การประกอบกิจการตามข้อ 2 ต้องมีหลักฐานแสดงการชำระราคาค่าบริการตามใบแจ้งหนี้ (Invoice) ในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน เช่น หลักฐานการเปิด L/C (Letter of Credit) หลักฐานการจัดทำ T/T (Telex Transfer) หรือ T/P (Term of Payment) เอกสารใบเสร็จรับเงิน หลักฐานการรับชำระเงิน ตาม L/C (Letter of Credit) หรือ Bank Statement เอกสารที่ระบุว่าจะนำเงินเข้าบัญชีธนาคารโดยใช้สมุดคู่ฝาก เอกสารการโอนเงินเข้าบัญชีธนาคารโดยไม่มีสมุดคู่ฝาก หลักฐานการรับชำระเงินตามบัตรเครดิต การใช้ E-money หรือ E-cash เว้นแต่กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนก็ไม่จำเป็นต้องมีหลักฐานแสดงการชำระราคาค่าบริการ

## (4) คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.104/2544

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.104/2544<sup>33</sup> เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวล

<sup>32</sup> แก้ไขเพิ่มเติม โดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 181) ลงวันที่ 28 มีนาคม 2554.

<sup>33</sup> คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 104/2544 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2544.



รัฐฎากร และกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัฐฎากร ซึ่งมีรายละเอียดตามข้อ 7 และข้อ 8 ดังนี้

ข้อ 7 กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งได้ให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82 (1) แห่งประมวลรัฐฎากร

กรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ เป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศและได้ส่งผลของการ ให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณอัตราภาษีตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัฐฎากร

ข้อ 8 การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามข้อ 7 หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า ตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัฐฎากร

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้าที่ไม่มีรูปร่างให้กับ ผู้ประกอบการหรือบุคคลใดในต่างประเทศ ไม่ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและ ได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามมาตรา 77/1 (10) และมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวล รัฐฎากร แต่ถือเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1 (8) และมาตรา 77/1 (9) แห่ง ประมวลรัฐฎากร

การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามวรรคสอง เช่น การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิบัตร การ โอนกรรมสิทธิ์ในคู่มือวิดิโอ การโอนกรรมสิทธิ์ในเครื่องหมายการค้า การโอนกรรมสิทธิ์ในลิขสิทธิ์ การโอนกรรมสิทธิ์ในสัมปทาน การโอนกรรมสิทธิ์ในค่าสิทธิ หรือการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่มี ลักษณะทำนองเดียวกัน

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ให้ผู้ประกอบการหรือบุคคลใดในต่างประเทศได้ใช้ สิทธิในสิทธิบัตร ได้ใช้คู่มือวิดิโอ ได้ใช้เครื่องหมายการค้า ได้ใช้ลิขสิทธิ์ ได้ใช้สัมปทาน ได้ใช้ค่าสิทธิ หรือได้ใช้สินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงเป็นเจ้าของกรรม สิทธิ์ สิทธิในสิทธิบัตร คู่มือวิดิโอ เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สัมปทาน ค่าสิทธิ หรือสินค้าที่มี ลักษณะทำนองเดียวกัน ไม่ถือเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1 (8) และมาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัฐฎากร แต่ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการ นั้นในต่างประเทศตามมาตรา 77/1 (10) มาตรา 77/5 และมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัฐฎากร

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนรับจ้างเขียนซอฟต์แวร์ให้กับผู้ประกอบการหรือบุคคล ใด ซึ่งเป็นผู้ว่าจ้างในต่างประเทศ โดยผู้ว่าจ้างในต่างประเทศยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในลิขสิทธิ์



ซอฟต์แวร์ดังกล่าว ไม่ถือเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1 (8) และมาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้น ในต่างประเทศตามมาตรา 77/1 (10) มาตรา 77/5 และมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

(5) คำสั่งกรมสรรพากรเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศ ในประเทศไทย

ในการศึกษาถึงรูปแบบการให้บริการระหว่างประเทศตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 โดยเฉพาะกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศและได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศ ผู้วิจัยเห็นควรนำเอาคำสั่งกรมสรรพากรเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย มาประกอบการพิจารณาศึกษาเปรียบเทียบ ดังนี้

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.120/2545<sup>34</sup> ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย

ทั้งนี้ เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้ประกอบการที่เป็นนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศ เจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย และผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย สำหรับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย ซึ่งมีรายละเอียดตามข้อ 1 และข้อ 11 ดังนี้

ข้อ 1 คำว่า “ภาพยนตร์” หมายความว่า ภาพ เสียง รวมทั้งข้อความที่มีการถ่ายอัดหรือบันทึกไว้ในฟิล์มหรือวัสดุใดๆ ที่สามารถถ่ายทอดออกมาให้เป็นเรื่องราวหรือเหตุการณ์ต่างๆ ได้ ในลักษณะต่อเนื่องกันด้วยเครื่องฉายภาพยนตร์หรือเครื่องมืออื่นใด และให้หมายความรวมถึงส่วนหนึ่งส่วนใดของภาพยนตร์ที่ใช้เพื่อการโฆษณาหรือประชาสัมพันธ์ด้วย

คำว่า “ถ่ายทำภาพยนตร์” หมายความว่า การถ่าย อัด บันทึก หรือทำด้วยวิธีอื่นใดซึ่งภาพ เสียง หรือข้อความเพื่อให้เป็นภาพยนตร์

คำว่า “คณะถ่ายทำภาพยนตร์” หมายความว่า ผู้ดำเนินการถ่าย อัด บันทึก หรือทำด้วยวิธีอื่นใดซึ่งภาพ เสียง หรือข้อความเพื่อให้เป็นภาพยนตร์

คำว่า “นักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศ” หมายความว่า นักแสดงภาพยนตร์ ซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในต่างประเทศ และเข้ามาแสดงภาพยนตร์ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย

<sup>34</sup> คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.120/2545 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2545.

คำว่า “เจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย” หมายความว่า ผู้ประกอบอาชีพเกี่ยวข้องกับการถ่ายทำภาพยนตร์ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย เช่น ผู้กำกับการแสดง ช่างภาพ เจ้าหน้าที่ฝ่ายเทคนิค เป็นต้น

คำว่า “ผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย” หมายความว่า ผู้ดำเนินการติดต่อประสานงานและกำกับการดำเนินงานของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย

ข้อ 11 การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศ เจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย และผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย

(1) การให้บริการของนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) การให้บริการของเจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย ให้แก่คณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1 (10) และมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่เป็นการให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงานตามมาตรา 81 (1) (ฐ) แห่งประมวลรัษฎากร

(3) การให้บริการของผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย ถือเป็นบริการให้บริการในราชอาณาจักร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1 (10) และมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

การจ่ายค่าบริการตามข้อ (2) และ (3) ให้แก่ผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ ผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร

(ก) ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยที่ได้เข้ามาดำเนินการถ่ายทำภาพยนตร์ในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ข) ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยที่ได้เข้ามาดำเนินการติดต่อประสานงานในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ค) ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย โดยได้ดำเนินการติดต่อประสานงานในต่างประเทศ

### 3.2 รูปแบบการให้บริการระหว่างประเทศที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ตามประมวลรัษฎากร

หากพิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายตามประมวลรัษฎากร อาจสรุปได้ว่ารูปแบบของการให้บริการระหว่างประเทศซึ่งเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์นั้น ได้กำหนดไว้ในมาตรา 80/1 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 และคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 104//2544 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2544 ซึ่งสรุปได้ดังนี้

(1) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ รวมถึงการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอากรเพื่อส่งออกและการให้บริการที่กระทำในเขตดังกล่าวเพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย แต่ไม่รวมถึงการให้บริการจัดนำเที่ยวในต่างประเทศ<sup>35</sup>

(2) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล<sup>36</sup>

(3) การให้บริการต่อเรือเดินทะเล การให้บริการซ่อมแซมอากาศยานหรือเรือเดินทะเลที่กระทำในราชอาณาจักร โดยผู้รับบริการต้องเป็นผู้ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้รับบริการดังกล่าวจะเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ<sup>37</sup>

(4) การให้บริการรับประกันวินาศภัยตามกฎหมายว่าด้วยการรับประกันวินาศภัย โดยผู้ประกอบการจดทะเบียน สำหรับทรัพย์สินในต่างประเทศ หรือสำหรับสินค้าที่ได้ส่งออกรอกราชอาณาจักร<sup>38</sup>

<sup>35</sup> มาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 แก้ไขเพิ่มเติม โดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 181) ลงวันที่ 29 มีนาคม 2554.

<sup>36</sup> มาตรา 80/1 (3) แห่งประมวลรัษฎากร.

<sup>37</sup> มาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบข้อ 2 (2) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543.

<sup>38</sup> มาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบข้อ 2 (3) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543.

(5) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอากรเพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตปลอดอากรเพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียน<sup>39</sup>

(6) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ให้ผู้ประกอบการหรือบุคคลใดในต่างประเทศได้ใช้สิทธิบัตร ได้ใช้กัญฉวีลต์ ได้ใช้เครื่องหมายการค้า ได้ใช้ลิขสิทธิ์ ได้ใช้สัมปทาน ได้ใช้คำสิทธิ หรือได้ใช้สินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์สิทธิในสิทธิบัตร กัญฉวีลต์ เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สัมปทาน คำสิทธิ หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ<sup>40</sup>

(7) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนรับจ้างเขียนซอฟต์แวร์ให้กับผู้ประกอบการหรือบุคคลใดซึ่งเป็นผู้ว่าจ้างในต่างประเทศ โดยผู้ว่าจ้างในต่างประเทศยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในลิขสิทธิ์ซอฟต์แวร์ดังกล่าว ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ<sup>41</sup>

จากรูปแบบการให้บริการที่กล่าวมาทั้ง 7 รูปแบบ ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนั้น จะเห็นได้ว่าลักษณะของการให้บริการในข้อ (2) ถึง ข้อ (7) ก่อนข้างมีความชัดเจนว่ารูปแบบของการให้บริการเป็นอย่างไร ในขณะที่ลักษณะของการให้บริการที่ระบุไว้ในข้อ (1) กรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม พ.ศ.2543 และที่แก้ไขเพิ่มเติม โดยเฉพาะกรณีธุรกิจการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศและได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศ ย่อมขึ้นอยู่กับกรณีความและพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นการเฉพาะกรณีไป ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาอย่างมากในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการตีความระหว่างเจ้าพนักงานสรรพากรกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี

<sup>39</sup> มาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบข้อ 2 (4) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543.

<sup>40</sup> มาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบข้อ 8 วรรคสี่ ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 104/2544 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2544.

<sup>41</sup> มาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบข้อ 8 วรรคห้า ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 104/2544 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2544.

### 3.3 มาตรการตามกฎหมายของต่างประเทศเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่ถือได้ว่าการแพร่หลายและขยายตัวอย่างรวดเร็วมากเมื่อเทียบกับ การแพร่หลายของระบบภาษีอื่นๆ ในประวัติศาสตร์ภาษีอากรของโลก ปัจจุบันภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูปได้เป็นภาษีที่สำคัญของระบบการคลังของประเทศต่างๆ

#### 3.3.1 กฎหมายในการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการของสาธารณรัฐสิงคโปร์

ภาษีบริโภคที่เก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการในสาธารณรัฐสิงคโปร์ ใช้ชื่อว่า “ภาษีสินค้าและบริการ” เป็นภาษีที่จัดเก็บภายใต้รัฐบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax Act 1993 หรือ GST) โดยเริ่มมีผลบังคับใช้ครั้งแรกตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2537<sup>42</sup> ในอัตราร้อยละ 3 จากนั้นได้มีการปรับขึ้นอัตรากำหนดเป็นร้อยละ 4 ในปี พ.ศ. 2546 และร้อยละ 5 ในปี พ.ศ. 2547 ตามลำดับ สำหรับอัตรากำหนดที่ใช้ในปัจจุบันคืออัตราร้อยละ 7 ได้มีการนำมาใช้ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2550 เป็นต้นไป

GST เป็นภาษีบริโภคที่มีฐานภาษีกว้างโดยจัดเก็บจากการนำเข้ามาในสาธารณรัฐสิงคโปร์ การขายสินค้า และการให้บริการที่ได้กระทำหรือมีการบริโภคในสาธารณรัฐสิงคโปร์ในอัตราร้อยละ 7 (Standard Rate) เว้นแต่กิจการบางประเภทที่ได้รับการยกเว้นตาม Goods and Services Tax Act และสำหรับการส่งออกและการให้บริการระหว่างประเทศเป็นกิจการที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีสินค้าและบริการในอัตราร้อยละ 0 ทั้งนี้ ตามมาตรา 21 (1) แห่งรัฐบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax Act)<sup>43</sup>

##### 3.3.1.1 โครงสร้างกฎหมายภาษีสินค้าและบริการ

###### (1) กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี GST (Taxable Supply)

GST ที่ใช้บังคับในสาธารณรัฐสิงคโปร์นั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อมุ่งจัดเก็บภาษีจากการบริโภคภายในประเทศซึ่งได้แก่ การขายสินค้า การให้บริการ ภายในสาธารณรัฐสิงคโปร์ รวมทั้งการนำสินค้าเข้ามาในสาธารณรัฐสิงคโปร์ ตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 7 แห่ง Goods and Services Tax Act

มาตรา 8 แห่ง Goods and Services Tax Act กำหนดขอบเขตของกิจการและลักษณะของกิจการที่ต้องเสียภาษี GST ซึ่งสรุปได้ลักษณะดังนี้<sup>44</sup>

<sup>42</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, “Singapore Annual Report 2009-2010,” <http://www.iras.gov.sg/>, March 2011.

<sup>43</sup> นิอร ชุกตธง. “ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ สำหรับการให้บริการระหว่างประเทศ.” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554).

<sup>44</sup> เห่งอ้าง.

1) เป็นการขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้กระทำในสาธารณรัฐสิงคโปร์อย่างต่อเนื่อง เป็นปกติวิสัยในการประกอบธุรกิจโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี

2) บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามรัฐบัญญัตินี้ได้แก่ผู้ซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนภายใต้ กฎหมายฉบับนี้

3) กิจการที่ต้องเสียภาษีได้แก่การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้กระทำใน สาธารณรัฐสิงคโปร์โดยมิใช่กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษี

4) ความรับผิดชอบในการเสียภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้นในเวลาที่มีการ ขายสินค้าหรือให้บริการ (ภายใต้บทบัญญัติทางบัญชีและการชำระภาษี)

5) ความรับผิดชอบในการนำเข้าสินค้าเกิดขึ้นและต้องชำระพร้อมกับการชำระภาษีศุลกากร หรือภาษีสรรพสามิต

#### (2) ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

มาตรา 8 ของ Goods and Services Tax Act กำหนดให้ผู้ที่มิหน้าที่เสียภาษีสินค้าและ บริการได้แก่ ผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าและให้บริการในสาธารณรัฐสิงคโปร์ซึ่งมีหน้าที่ตาม กฎหมายในการจดทะเบียนเข้าสู่ระบบ GST หรือบุคคลอื่นใดซึ่งตามกฎหมายกำหนดให้จดทะเบียน เข้าสู่ระบบ GST<sup>45</sup> อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการบางรายซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการซึ่งมีหน้าที่ในการจด ทะเบียนภาษีสินค้าและบริการอาจยื่นขอจดทะเบียนได้หากมีคุณสมบัติเข้าหลักเกณฑ์ตามที่ กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการขอคืน/เครดิต ภาษีซื้ออันเนื่องจากการประกอบ ธุรกิจ

#### (3) ความรับผิดชอบในการเสียภาษี

ผู้ประกอบการต้องเรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการตามอัตราภาษีที่ใช้บังคับอยู่ ในขณะที่ นั้นเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 11 แห่ง Goods and Services Tax Act โดยทั่วไปความรับผิดชอบในการขายสินค้าหรือบริการเกิดขึ้นเมื่อการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อน<sup>46</sup>

ก. เมื่อมีการส่งมอบสินค้าหรือได้จัดเตรียมสินค้าเพื่อให้แก่ลูกค้าแล้วกรณีขายสินค้า หรือเมื่อได้ให้บริการแก่ลูกค้าเรียบร้อยแล้วในกรณีการให้บริการ

ข. เมื่อมีการออกไปกำกับภาษี

ค. เมื่อได้รับชำระราคา

<sup>45</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, “GST: General Guide for Businesses 5th Edition,” <http://www.iras.gov.sg>, September 2009.

<sup>46</sup> นีอร ยูคลธง, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 43*.



ผู้ประกอบการมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้น โดยต้องจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการตามอัตรากำหนดที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น

(4) อัตรากำหนด GST ในปัจจุบันใช้บังคับอยู่สองอัตรา คือ<sup>47</sup>

ก. อัตรามาตรฐาน (Standard Rate) ปัจจุบันคืออัตราร้อยละ 7 ซึ่งใช้บังคับกับการขายสินค้าหรือให้บริการในสาธารณรัฐสิงคโปร์

ข. อัตราร้อยละศูนย์ (Zero Rate) การเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์เป็นกรณีที่ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการไม่ต้องเรียกเก็บภาษีขายจากการผู้ซื้อ แต่มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อที่เกิดขึ้นและเกี่ยวเนื่องกับการขายสินค้าหรือให้บริการได้ ซึ่งในมาตรา 21 กำหนดให้การส่งออกสินค้า (Export of Goods) และการให้บริการระหว่างประเทศ (International Services) ได้รับสิทธิในการเสียภาษีสินค้าและบริการในอัตราร้อยละ 0

3.3.1.2 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการกับการให้บริการระหว่างประเทศ

(1) ความหมายของการให้บริการระหว่างประเทศ

จากการศึกษาโครงสร้างพื้นฐานการจัดเก็บ GST ของสาธารณรัฐสิงคโปร์พบว่าการจัดให้ (“Supply”) ประกอบไปด้วยกิจการที่ต้องเสีย GST (Taxable Supply) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษี (Exempt Supply) และกิจการที่อยู่นอกระบบ GST (Out of scope GST) อย่างไรก็ตาม Goods and Services Tax Act มิได้กำหนดนิยามของคำว่า “การจัดให้” หรือ “Supply” ไว้เป็นการเฉพาะ แต่คำว่า การจัดให้ในความหมายทั่วไป (In ordinary Sense) หมายถึง การจัดให้ หรือ การบริการ (to furnish or to serve) ดังนั้น คำว่า “การจัดให้” จึงพิจารณาได้ว่าหมายถึงรูปแบบธุรกรรมทุกประเภทซึ่งมีมูลค่าและเป็นการจัดให้โดยบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง<sup>48</sup>

มาตรา 10 (2) แห่ง Goods and Services Tax Act บัญญัติว่า การจัดให้ รวมถึง ธุรกรรมการจัดหาทุกรูปแบบเพื่อประโยชน์ตอบแทน (Consideration) การกระทำใดๆ ที่มีใช้การขายสินค้า (Supply of Goods) แต่ได้กระทำไปเพื่อประโยชน์ตอบแทน ถือเป็น การให้บริการ (Supply of Services) อย่างไรก็ตาม หากการใดทำไปโดยมิใช่เพื่อประโยชน์ตอบแทน ก็ยังจัดว่าเป็นการจัดให้เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ GST โดยถือเสมือนว่ามีการจัดให้ (Deemed Supply)<sup>49</sup>

จากการศึกษาบทบัญญัติแห่ง Goods and Services Tax Act ของสาธารณรัฐสิงคโปร์ พบว่ามีได้มีมาตราใดที่กำหนดนิยามของคำว่า บริการ หรือ บริการระหว่างประเทศไว้เป็นการ

<sup>47</sup> เพิ่งอ้าง.

<sup>48</sup> Angela Tan, *Singapore Master Tax Guide Handbook 2009/2010*, (Seng Lee Press Pte Ltd, 2009), p. 697.

<sup>49</sup> Angela Tan, *supra* note 74, 2009, p.697.

เฉพาะ มาตรา 10 (2) แห่ง Goods and Services Tax Act กล่าวถึงการจัดให้ (Supply) โดยวางหลักไว้อย่างกว้างว่าหากธุรกรรมใดมิใช่การขายสินค้าก็ถือว่าเป็นการให้บริการซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสีย GST อีกทั้ง เมื่อพิจารณาถึงมาตรา 21 (3) แห่ง Goods and Services Tax Act ในส่วนที่เกี่ยวกับการให้บริการระหว่างประเทศพบว่ากฎหมายมิได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “บริการระหว่างประเทศ (International Services)” ไว้เป็นการเฉพาะแต่อย่างใด

ดังนั้น ในการพิจารณาว่าการใดจัดว่าเป็นการให้บริการก็ควรอาศัยหลักเกณฑ์การพิจารณาคำว่า “การจัดให้” ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 10 (2) แห่ง Goods and Services Tax Act กล่าวคือ เมื่อพิจารณาธุรกรรมที่เกิดขึ้นว่ามีใช่เป็นการจัดให้สินค้า (Supply of Goods) ย่อมถือว่าเป็นการให้บริการ (Supply of Services) แล้ว ดังนั้น หากรูปแบบธุรกรรมที่เกิดขึ้นเป็นกรณีให้บริการโดยผู้ให้บริการในสาธารณรัฐสิงคโปร์ไปยังผู้รับบริการซึ่งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง (Cross Border Transaction) หรือเป็นกรณีที่ผู้ให้บริการในสาธารณรัฐสิงคโปร์ให้บริการแก่ผู้รับบริการซึ่งเป็นพลเมืองของประเทศอื่นที่มีใช้สาธารณรัฐสิงคโปร์ (Overseas Persons) อาจจัดว่าเป็นการให้บริการระหว่างประเทศ ตามมาตรา 21 (3) แห่ง Goods and Services Tax Act หากรูปแบบและลักษณะการให้บริการเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 21 (3) แห่ง Goods and Services Tax Act ว่าด้วยการจัดเก็บ GST ในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการให้บริการระหว่างประเทศ

(2) ธุรกรรมซึ่งเสียภาษีสินค้าและบริการในอัตราร้อยละศูนย์ ตามมาตรา 21

ในสาธารณรัฐสิงคโปร์นั้นมีการใช้อัตราร้อยละ 0 สำหรับการส่งออกสินค้าและการให้บริการระหว่างประเทศตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 21 (1) แห่งรัฐบัญญัติว่าด้วยภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax Act) ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “การส่งออกสินค้าและการให้บริการเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์เมื่อการให้บริการเช่นว่านั้นเป็นการให้บริการระหว่างประเทศ” จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าตามกฎหมายของสาธารณรัฐสิงคโปร์นั้นได้นำอัตราร้อยละ 0 มาใช้กับการส่งออกสินค้าและการให้บริการระหว่างประเทศซึ่งกำหนดไว้โดยละเอียดสำหรับกิจการแต่ละประเภทที่ถือว่าเป็นการให้บริการระหว่างประเทศ หากพิจารณาได้ว่าผู้ประกอบการจดทะเบียน GST ประกอบกิจการอันเป็นการส่งออกสินค้าหรือบริการระหว่างประเทศซึ่งได้รับสิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 แล้ว มาตรา 21 (2) บัญญัติว่า<sup>50</sup>

“โดยไม่คำนึงว่าการขายสินค้าหรือการให้บริการนั้นๆ จะต้องเสียภาษีภายใต้บทบัญญัติแห่งมาตราอื่น ๆ หรือไม่ หากผู้เสียภาษีเป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการและการขายสินค้าหรือการให้บริการนั้นเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ กำหนดให้

(ก) ไม่มีภาระเก็บภาษีบนการขายสินค้าหรือการให้บริการนั้นๆ แต่

<sup>50</sup> นีอร ยูคลตรง, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 43.*

(ข) ให้ถือว่าการขายสินค้าหรือการให้บริการนั้น ๆ เป็นการขายหรือการให้บริการที่ต้องเสียภาษี

ดังนั้น อัตราภาษีของการขายสินค้าหรือบริการนั้น ๆ คือ อัตราร้อยละศูนย์”

(3) การให้บริการระหว่างประเทศซึ่งเสียภาษีสินค้าและบริการในอัตราร้อยละศูนย์

จากบทบัญญัติในมาตรา 21 (1) แห่ง Goods and Services Tax Act ที่กำหนดไว้ว่า “การส่งออกสินค้าและการให้บริการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 เมื่อการให้บริการเช่นว่านั้นเป็นการให้บริการระหว่างประเทศ” จึงทำให้เห็นได้ว่าตามกฎหมายของสาธารณรัฐสิงคโปร์นั้นได้นำอัตราร้อยละ 0 มาใช้กับการส่งออกสินค้าและการให้บริการระหว่างประเทศ โดยได้ระบุประเภทกิจการเงื่อนไข และหลักเกณฑ์ไว้อย่างชัดเจนในกฎหมายระดับรัฐบัญญัติ โดยมีรายละเอียดและประเภทกิจการที่จัดว่าเป็นการให้บริการระหว่างประเทศตามมาตรา 21 (3) แห่ง Goods and Services Tax Act ดังนี้<sup>51</sup>

(a) การบริการ (ไม่รวมถึงกิจกรรมที่เป็นส่วนย่อยของกิจการขนส่ง เช่น การขนย้ายสินค้าหรือลงจากยานพาหนะและการส่งมอบสินค้า) ที่ประกอบไปด้วยการขนส่งผู้โดยสารหรือขนส่งสินค้า

(i) กรณีการขนส่งโดยอากาศยานหรือทางบกโดยเป็นการขนส่ง

(A) จากสถานที่หนึ่งนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ไปสู่อีกสถานที่หนึ่งนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ หรือ

(B) จากสถานที่หนึ่งในสาธารณรัฐสิงคโปร์ไปสู่อีกสถานที่หนึ่งนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ หรือ

(C) จากสถานที่หนึ่งนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ไปสู่อีกสถานที่หนึ่งในสาธารณรัฐสิงคโปร์

(ii) กรณีขนส่งโดยเรือเดินทะเลเมื่อเป็นการขนส่ง

(A) จากสถานที่หนึ่งนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ไปสู่อีกสถานที่หนึ่งนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ หรือ

(B) จากสถานที่หนึ่งในสาธารณรัฐสิงคโปร์หรือไปสู่อีกสถานที่หนึ่งในสาธารณรัฐสิงคโปร์ และต่อไปนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์

(b) การบริการ (รวมถึงกิจกรรมใด ๆ ที่เป็นกิจกรรมย่อยในกิจการขนส่ง เช่น การขนย้ายสินค้าขึ้นหรือลงจากยานพาหนะและการส่งมอบสินค้า) ที่ประกอบด้วยการขนส่งสินค้าจากสถานที่แห่งหนึ่งในสาธารณรัฐสิงคโปร์ไปยังสถานที่อีกแห่งหนึ่งในสาธารณรัฐสิงคโปร์ หาก

<sup>51</sup> เติ้งฮ้าง.

ผู้ให้บริการนั้นเป็นผู้ให้บริการรายเดียวกับการให้บริการตามข้อ (a) (i) หรือ (ii) ข้างต้น นอกเหนือจากที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งจากสถานที่หนึ่งนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ไปสู่อีกสถานที่หนึ่งนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์

(c) การบริการ (นอกเหนือจากการให้เช่าช่องทางในการขนส่งใด ๆ) ที่ประกอบไปด้วย การรับประกันหรือการจัดให้มีการรับประกันของการขนส่งผู้โดยสารหรือสินค้าที่มีลักษณะตาม บทบัญญัติแห่งวรรค (a) และ (b) ข้างต้น

(d) การให้เช่าช่องทางในการขนส่งใด ๆ เพื่อการใช้สอย ณ สถานที่นอกสาธารณรัฐ สิงคโปร์ ตลอดระยะเวลาที่เช่า ซึ่งมีลักษณะดังต่อไปนี้

(i) เป็นการส่งออกบริการให้เช่า โดยผู้ให้เช่าได้ส่งออกบริการไปสู่สถานที่แห่งนั้น หรือ

(ii) เป็นการให้บริการให้เช่าที่อยู่ในสถานที่แห่งนั้น ในขณะที่มีการให้บริการ

(e) การให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับที่ดินหรือการปรับปรุงที่ดินดังกล่าวซึ่งตั้งอยู่ นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์

(f) การให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าที่อยู่นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ในขณะที่ มีการให้บริการนั้น ๆ

(g) การให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าสำหรับการส่งออกนอกสาธารณรัฐ สิงคโปร์ที่ส่งให้กับผู้รับซึ่งเป็นพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ในขณะที่ได้มี การให้บริการนั้น

(h) บริการทางการเงินที่ได้ระบุไว้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าที่มีไว้เพื่อการส่งออก นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์

(i) การให้บริการที่มีลักษณะดังต่อไปนี้ ซึ่งได้กระทำขึ้นทั้งหมดนอกสาธารณรัฐ สิงคโปร์

(i) การให้บริการทางวัฒนธรรม ศิลปะ การกีฬา การศึกษา หรือการบันเทิง

(ii) การให้บริการเกี่ยวกับการจัดนิทรรศการหรือการประชุม หรือ

(iii) การให้บริการย่อยอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดการให้มีกิจกรรมตามข้อ (i) และ (ii)

ข้างต้น ขึ้นนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์

(j) การให้บริการที่

(i) มีขึ้นภายใต้สัญญาฉบับบุคคลที่เป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่ สาธารณรัฐสิงคโปร์ และ

(ii) การบริการนั้นก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงกับบุคคลที่เป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์และบุคคลผู้นั้นอยู่นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ในขณะที่ได้มีการให้บริการนั้น

(k) การให้บริการที่ได้ระบุไว้ซึ่งมีลักษณะดังต่อไปนี้

(i) การบริการภายใต้สัญญาฉบับบุคคลที่กระทำการทั้งหมดเพื่อวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ (และที่ไม่เป็นไปในลักษณะเป็นการส่วนบุคคล) และบุคคลผู้ที่ได้ทำสัญญาในทางธุรกิจนั้นเป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ และ

(ii) การบริการที่ก่อให้เกิดประโยชน์กับบุคคลที่กระทำการทั้งหมดเพื่อวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ (และที่ไม่เป็นไปในลักษณะเป็นการส่วนบุคคล) และบุคคลผู้ที่ได้รับประโยชน์นั้นเป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์

(l) การบริการที่ได้ระบุไว้อันเกี่ยวข้องกับสิ่งต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(i) การจัดการใด ๆ อันเกี่ยวกับเรือ หรือเครื่องบิน หรือ

(ii) การจัดการใด ๆ หรือการเก็บรักษาสินค้าที่ถูกขนส่งไปกับเรือหรือเครื่องบิน

(m) การบริการการนำร่อง การกู้ภัยทางทะเล หรือการลากจูงที่เกี่ยวข้องกับเรือหรือเครื่องบิน

(n) การบริการที่เกี่ยวกับการตรวจสอบเรือหรือเครื่องบินหรือที่เกี่ยวกับการจัดประเภทเรือหรือเครื่องบิน เพื่อจุดประสงค์ในการขึ้นทะเบียน

(o) การจัดหา (รวมถึงการให้เช่า) เรือหรือเครื่องบินใด ๆ

(p) การบริการที่ได้ระบุไว้ซึ่งประกอบด้วยการซ่อมแซม บำรุงรักษา การเป็นตัวกลางจัดหา หรือการจัดการเรือหรือเครื่องบินใด ๆ

(q) การบริการที่ได้ระบุไว้ซึ่งประกอบด้วยการจัดให้มีการติดต่อสื่อสารข้อมูลทางสารสนเทศใด ๆ

(i) จากสถานที่หนึ่งนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ไปยังอีกสถานที่หนึ่งนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ หรือ

(ii) จากสถานที่หนึ่งในสาธารณรัฐสิงคโปร์ไปยังสถานที่อีกแห่งหนึ่งนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ หรือ

(iii) จากสถานที่แห่งหนึ่งนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ไปยังสถานที่อีกแห่งหนึ่งในสาธารณรัฐสิงคโปร์

(r) การบริการที่เกี่ยวข้องกับทรัสต์ในกรณีที่บริการและผู้ให้บริการมีลักษณะตรงตามเงื่อนไขที่ระบุไว้

(s) การบริการ

(i) ที่อยู่ภายใต้สัญญาที่มีกับพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ และ

(ii) ก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงกับบุคคลที่เป็นพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์

ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับการที่อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ที่เป็นเซิร์ฟเวอร์ที่มีแหล่งที่ตั้งร่วมในสาธารณรัฐสิงคโปร์โดยอุปกรณ์คอมพิวเตอร์นั้นเป็นของบุคคลตาม (i) หรือ (ii)

(t) การให้บริการที่ได้รับอนุญาตไว้ที่เกี่ยวข้องกับการให้มีระบบอิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้องกับการนำสินค้าเข้ามาให้สาธารณรัฐสิงคโปร์หรือการส่งสินค้าออกนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์

(u) บริการที่เกี่ยวข้องกับข้อใดข้อหนึ่งหรือทั้งสองข้อดังต่อไปนี้

(i) การจัดหาให้ซึ่งสิทธิในการเผยแพร่โฆษณาผ่านทางวิธีการสื่อสารใดๆ

(ii) การเผยแพร่โฆษณาโดยวิธีการสื่อสารใด ๆ ซึ่งเป็นที่พอใจกับกรมบัญชีกลาง (Comptroller) แล้วว่าการโฆษณานั้นถูกจัดทำขึ้นเพื่อการเผยแพร่นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์เป็นหลัก

(v) การจัดหา (รวมถึงการให้เช่า) ผู้คอนเทนเนอร์ที่ใช้ขนส่งทางอากาศหรือทางเรือใดๆ ที่ถูกใช้ในการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ และที่มีลักษณะตรงกับเงื่อนไขอื่น ๆ ตามที่ระบุไว้

(w) การให้บริการที่ประกอบด้วยการซ่อมแซม บำรุงรักษา หรือการจัดการผู้คอนเทนเนอร์ที่ใช้ขนส่งทางอากาศหรือทางเรือใด ๆ ที่ถูกใช้ในการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ และที่มีลักษณะตรงกับเงื่อนไขอื่นๆ ตามที่ระบุไว้

(x) การจัดหา (รวมถึงการให้เช่า) ชิ้นส่วนของเครื่องบินที่มีคุณภาพซึ่งได้รับการรับรองว่าได้มาตรฐานปลอดภัยสำหรับการบิน ที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

(i) การจัดหาชิ้นส่วนของเครื่องบินที่ไม่ใช่เครื่องบินทางการทหารโดยบุคคลที่ได้รับ การรับรองจากหน่วยงานการบินพลเรือนระดับชาติ และ

(ii) การจัดหาชิ้นส่วนของเครื่องบินทางการทหารโดยรัฐบาลที่เป็นเจ้าของเครื่องบินนั้น จากบทบัญญัติในมาตรา 21 (3) แห่ง Goods and Services Tax Act (GST) ทั้ง 24 ออนุมาตรา ซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์และรูปแบบธุรกรรมระหว่างประเทศที่ได้รับสิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 สามารถแบ่งรูปแบบธุรกรรมออกเป็น 10 ประเภทใหญ่ ดังนี้

(1) การขนส่งระหว่างประเทศและบริการที่เกี่ยวข้อง

(International transportation and related services)

(2) การให้บริการที่เกี่ยวข้องกับที่ดินสิ่งปลูกสร้างหรือสินค้าที่อยู่ในต่างประเทศ

(Services related to land/building/goods located overseas)

(3) การให้บริการที่เกี่ยวข้องกับสินค้าเพื่อการส่งออก



(Services related to goods for export)

(4) การให้บริการที่ได้กระทำเสร็จสิ้นทั้งหมดในต่างประเทศ

(Services performed completely overseas)

(5) การให้บริการแก่บุคคลที่อยู่ต่างประเทศ

(Services supplied to overseas person)

(6) การให้บริการเกี่ยวกับการสื่อสาร

(Telecommunication services)

(7) การให้บริการเกี่ยวกับทรัสต์

(Trust Services)

(8) การให้บริการด้าน Co-location สำหรับอุปกรณ์สำหรับคอมพิวเตอร์

(Co-location services for computer server equipment)

(9) การให้บริการเกี่ยวกับระบบอิเล็กทรอนิกส์

(Services related to electronic system for import and export of goods)

(10) การให้บริการด้านโฆษณา

(Advertising services)

(4) หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการให้บริการระหว่างประเทศ

ในหัวข้อนี้จึงขอยกตัวอย่างเกี่ยวกับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการให้บริการระหว่างประเทศ ตามมาตรา 21 (3) รวม 4 ประเภท ตามรายละเอียดดังนี้<sup>52</sup>

1) การให้บริการที่เกี่ยวข้องกับสินค้าเพื่อการส่งออก

บริการระหว่างประเทศในกลุ่มนี้อาจแบ่งได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่

1. การให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าสำหรับการส่งออกนอกสาธารณรัฐ

สิงคโปร์

การให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าสำหรับการส่งออกนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ที่ส่งให้กับผู้รับซึ่งเป็นพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ในขณะที่ได้มีการให้บริการนั้น การให้บริการเช่นว่านี้ไม่รวมถึงการจัดหาให้ซึ่งสิทธิในการเผยแพร่โฆษณาโดยวิธีทางการสื่อสารใดๆ

ตัวอย่างธุรกรรม บริษัท ก ในสาธารณรัฐสิงคโปร์ให้บริการรับพิมพ์ลายบนแจกันซึ่งเป็นสินค้าสำหรับการส่งออกไปยังเครือรัฐออสเตรเลีย และการให้บริการดังกล่าวเรียกเก็บเงิน

<sup>52</sup> เพิ่งอ้าง.

โดยตรงไปยังลูกค้าในเครือรัฐออสเตรเลียกรณีดังกล่าวผู้ประกอบการได้รับสิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0

2. บริการทางการเงินที่ได้ระบุไว้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าที่มีไว้เพื่อการส่งออกนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์

บริการทางการเงินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าที่มีไว้เพื่อการส่งออกนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ รวมถึง

1. การให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าสำหรับการส่งออกนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์

(ก) ประกันภัย (ไม่รวมถึงประกันภัยต่อ) ความเสี่ยงอันเนื่องจากการให้เครดิตล่วงหน้าอันเกี่ยวข้องโดยตรงกับการส่งออกจากสาธารณรัฐสิงคโปร์

(ข) การแนะนำ การรับรอง การโอน การยอมรับ การเจรจาต่อรอง การชดเชยค่าเสียหายอันเนื่องมาจากการชำระเงินตามเลตเตอร์ออฟเครดิต อันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการส่งออกสินค้าออกนอกประเทศ

(ค) การจัดเก็บ การสลักหลัง หรือ การลดราคาใด ๆ อันอาจเรียกเก็บเงินได้ตามตัวแลกเงิน หรือ การทำธุรกิจรับซื้อบัญชีลูกหนี้การค้า (Factoring) ซึ่งเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการส่งออกสินค้าออกนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์

2) การให้บริการที่ได้กระทำเสร็จสิ้นทั้งหมดในต่างประเทศ

การให้บริการที่มีลักษณะดังต่อไปนี้ที่ได้กระทำขึ้นทั้งหมดนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ได้รับสิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0

(ก) การให้บริการทางวัฒนธรรม ศิลปะ การกีฬา การศึกษา หรือการบันเทิง หรือ

(ข) การให้บริการเกี่ยวกับการจัดนิทรรศการหรือการประชุม หรือ

(ค) การให้บริการย่อยอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับจัดการให้มีกิจกรรมตามข้อ (ก) และ (ข) ข้างต้น ขึ้นนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์

ตัวอย่าง บริษัทจัดงานเรียกเก็บค่าบริการจากการจัดคอนเสิร์ตในประเทศมาเลเซียจากตัวอย่างจะเห็นได้ว่าการจัดคอนเสิร์ตได้กระทำทั้งหมดในประเทศมาเลเซียโดยบริษัทรับจัดงานของสาธารณรัฐสิงคโปร์

3) การให้บริการแก่บุคคลที่อยู่ต่างประเทศ

การให้บริการประเภทนี้คือการให้บริการแก่บุคคลซึ่งเป็นพลเมืองของประเทศอื่น (Overseas Persons) ซึ่งมีให้พลเมืองสาธารณรัฐสิงคโปร์ แบ่งออกเป็น 2 รูปแบบ คือ

### 1. การให้บริการซึ่งมีลักษณะดังนี้

มีขึ้นภายใต้สัญญากับบุคคลที่เป็นพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ และการบริการนั้นก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงกับบุคคลที่เป็นพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ และบุคคลนั้นอยู่นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ในขณะที่ได้การให้บริการนั้น

ตัวอย่างธุรกรรม บริษัทในสาธารณรัฐสิงคโปร์ให้บริการให้วิจัยด้านการตลาด (Market Research) แก่บริษัทต่างชาติ แต่สำหรับกรณีบริษัทในสาธารณรัฐสิงคโปร์ให้บริการทางการแพทย์แก่ชาวต่างชาติซึ่งอยู่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์ในเวลาที่ได้รับบริการ ไม่ได้รับสิทธิในการเสียภาษี GST ในอัตราร้อยละ 0 เนื่องจากการจะได้รับสิทธิดังกล่าวมีเงื่อนไขประการสำคัญคือจะต้องปรากฏว่าผู้รับบริการอยู่นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ในเวลาที่มีการให้บริการเช่นนั้น

### 2. การบริการบางประเภทที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

- การบริการภายใต้สัญญากับบุคคลที่กระทำการทั้งหมดเพื่อจุดประสงค์ในทางธุรกิจ (และที่ไม่เป็นไปในลักษณะเป็นการส่วนบุคคล) และบุคคลผู้ที่ได้ทำสัญญาในทางธุรกิจนั้นเป็นพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ และ

- การให้บริการที่ก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงกับบุคคลที่กระทำการทั้งหมดเพื่อจุดประสงค์ในทางธุรกิจ (และที่ไม่เป็นไปในลักษณะเป็นการส่วนบุคคล) และบุคคลผู้ได้รับประโยชน์นั้นเป็นพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์

การให้บริการในรูปแบบที่ 2 นี้ จะต่างจากรูปแบบแรกกล่าวคือ ผู้ให้บริการจะได้รับสิทธิเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 แม้ว่าลูกค้าต่างประเทศผู้รับบริการจะอยู่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์ในขณะที่รับบริการก็ตาม การให้บริการในบริบทดังกล่าวนี้จะต้องไม่เกี่ยวข้องกับที่ดินหรือสินค้าที่มีอยู่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์ การให้บริการดังกล่าวได้แก่การให้บริการประเภทที่กำหนดไว้ใน The Second Schedule of the GST (International Services) ซึ่งได้แก่

(ก) การให้บริการทางวิศวกรรม การบัญชี ทนายความ หรือการให้บริการด้านที่ปรึกษาอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกันซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับที่ดินหรือสินค้าที่มีอยู่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์

(ข) การให้บริการทดลองสินค้าตัวอย่างที่ทำมาจากหรือประกอบด้วยส่วนใดส่วนหนึ่งของสินค้าที่อยู่นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ในเวลาที่มีการให้บริการหรือในเวลาที่ตั้งออกสินค้าออกนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์

(ค) การส่งมอบหรือเก็บรักษาสินค้าในขณะที่มีการขนส่งไปยังหรือจากสถานที่ซึ่งจะทำการส่งออกหรือนำเข้า หรือการส่งมอบสินค้าหรือเก็บรักษาสินค้าอันเกี่ยวข้องกับการขนส่งเช่นนั้น

(ง) การบริการจัดการแสดงสินค้า หรือจัดการประชุม การฝึกอบรมใด ๆ อันเกี่ยวข้องกับ  
กับธุรกิจการจ้างงาน

อย่างไรก็ตาม การให้บริการดังกล่าวข้างต้นจะไม่รวมถึงบริการอันเกี่ยวข้องกับการ  
ให้บริการจัดหาที่พักและให้ความบันเทิง

ตัวอย่างธุรกรรม บริษัทในสาธารณรัฐสิงคโปร์ให้บริการที่ปรึกษาเกี่ยวกับความเป็นไปได้  
ในการประกอบธุรกิจในสาธารณรัฐสิงคโปร์ (Feasibility of Conducting Business in Singapore)  
แก่ลูกค้าต่างประเทศ การให้บริการดังกล่าวได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 หรือ บริษัท  
ก ให้บริการขนส่งสินค้าและบริการที่เกี่ยวข้องแก่ลูกค้าต่างประเทศโดยเป็นการให้บริการที่  
เกี่ยวกับการนำเข้าสินค้าไปยังคลังสินค้า ดังนั้น การให้บริการที่เกี่ยวข้องกับการ

ขนส่งสินค้าจะได้รับสิทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 หรือ บริษัท ก ให้บริการฝึกอบรม  
ในสาธารณรัฐสิงคโปร์ โดยผู้เข้ารับการฝึกอบรมมาจากทั่วโลก รวมทั้งในสิงคโปร์ ดังนั้น  
ค่าบริการฝึกอบรมที่เรียกเก็บจากบริษัทลูกค้าต่างประเทศซึ่งส่งพนักงานเข้ารับการฝึกอบรมใน  
สาธารณรัฐสิงคโปร์ได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0

#### 4) การให้บริการด้านโฆษณา

บริการที่เกี่ยวข้องกับข้อใดข้อหนึ่งหรือทั้งสองข้อดังต่อไปนี้

- การจัดหาให้ซึ่งสิทธิในการเผยแพร่โฆษณาผ่านทางวิธีการสื่อสารใด ๆ

- การเผยแพร่โฆษณาโดยวิธีการสื่อสารใด ๆ ซึ่งมีลักษณะดังต่อไปนี้

(ก) การบริการภายใต้สัญญากับบุคคลที่กระทำการทั้งหมดเพื่อจุดประสงค์ในทางธุรกิจ  
(และที่ไม่เป็นไปในลักษณะเป็นการส่วนบุคคล) และบุคคลผู้ที่ได้ทำสัญญาในทางธุรกิจนั้นเป็น  
พลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ และ

(ข) การบริการที่ก่อให้เกิดประโยชน์กับบุคคลที่กระทำการทั้งหมดเพื่อจุดประสงค์  
ในทางธุรกิจ (และที่ไม่เป็นไปในลักษณะเป็นการส่วนบุคคล) และบุคคลที่ผู้ได้รับประโยชน์นั้น  
เป็นพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์

#### (5) แนวทางการพิจารณาความ “เกี่ยวเนื่อง” และ “ก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรง”

เมื่อพิจารณาบางอนุมาตราของมาตรา 21 (3) ได้แก่ มาตรา 21 (3), (e), (f), (g), (h)  
และ มาตรา 21 (4c) แห่ง Good and Service Tax Act จะสังเกตได้ว่าการ คำว่า “เกี่ยวเนื่องโดยตรง  
(Directly in Connection)” ทั้งนี้ เพื่อแสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างการให้บริการและสินค้าหรือ  
ที่ดิน นอกจากนี้ในบางอนุมาตรายังมีการบัญญัติด้วยคำเพื่อบ่งชี้ให้มีความชัดเจนว่าการให้บริการ  
จะต้องเกิดขึ้น “ภายใต้สัญญา” และเป็น “ผลประโยชน์โดยตรง” แก่บุคคลที่เป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่

อยู่นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์จึงจะได้รับสิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 21 (3) (j) (k) หรือ (s) แล้วแต่กรณี ดังนี้<sup>53</sup>

อนุมาตราที่มีคำว่า “เกี่ยวเนื่องโดยตรง (Directly in Connection)” ได้แก่

- มาตรา 21 (3) (e) ภายใต้บทบัญญัติแห่งมาตรา (4B) การให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับที่ดินหรือการปรับปรุงที่ดินดังกล่าวซึ่งตั้งอยู่นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์

- มาตรา 21 (3) (f) ภายใต้บทบัญญัติแห่งมาตรา (4B) การให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าที่อยู่นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ ในขณะที่มีการให้บริการนั้น

- มาตรา 21 (3) (g) ภายใต้บทบัญญัติแห่งมาตรา (4B) การให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าสำหรับการส่งออกนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ที่ส่งให้กับผู้รับซึ่งเป็นพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ในขณะที่ได้มีการให้บริการนั้น

- มาตรา 21 (3) (h) บริการทางการเงินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าที่มีไว้เพื่อการส่งออกนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์

อนุมาตราที่มีคำว่า “ภายใต้สัญญาฉบับ (Under a Contract with)” และเป็น “ผลประโยชน์โดยตรง (Directly Benefits)”

- มาตรา 21 (3) (j) ภายใต้บทบัญญัติแห่งมาตรา (4B) และ (4C) การให้บริการที่

(i) มีขึ้นภายใต้สัญญากับบุคคลที่เป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ และ

- มาตรา 21 (3) (k) การบริการที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

(i) การบริการภายใต้สัญญากับบุคคลที่กระทำการทั้งหมดเพื่อจุดประสงค์ในทางธุรกิจ (และที่ไม่เป็นในลักษณะเป็นการส่วนบุคคล) และบุคคลผู้ได้ทำสัญญาในทางธุรกิจนั้นเป็นพลเมืองพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ และ

(ii) การบริการนั้นก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงกับบุคคลที่กระทำการทั้งหมดเพื่อจุดประสงค์ในทางธุรกิจ (และที่ไม่เป็นไปในลักษณะเป็นการส่วนบุคคล) และบุคคลผู้ที่ได้รับประโยชน์นั้นเป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์

- มาตรา 21 (3) (s) การบริการ

(i) ที่อยู่ภายใต้สัญญาที่มีขึ้นกับบุคคลที่เป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ และ

(ii) ก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงกับบุคคลที่เป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์

<sup>53</sup> เติ้งฮ้าง.

ที่เกี่ยวข้องกับการที่อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ที่เป็นเซิร์ฟเวอร์ที่มีแหล่งที่ตั้งร่วมใน สาธารณรัฐสิงคโปร์ โดยอุปกรณ์คอมพิวเตอร์นั้นเป็นของบุคคลตาม (1) หรือ (2)

จากถ้อยคำ “เกี่ยวเนื่องโดยตรง” และ “ก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรง” ซึ่งระบุไว้ใน อนุมาตราที่กล่าวมาแล้วจะเห็นว่าแม้สาธารณรัฐสิงคโปร์จะให้สิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 แก่ธุรกรรมที่จัดว่าเป็นการให้บริการระหว่างประเทศไว้หลายประเภท และมีขอบเขตค่อนข้าง กว้างก็ตาม แต่ด้วยถ้อยคำ “เกี่ยวเนื่องโดยตรง” และ “ก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรง” ซึ่งบัญญัติไว้ใน บางอนุมาตรา ก็เป็นการจำกัดกรอบการให้สิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 เพื่อเป็นการ ป้องกันมิให้ผู้ประกอบการสามารถอ้างสิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 ในทุกกรณี

แม้ว่ามาตรา 21 (3) ของ Good and Services Tax Act ให้สิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 สำหรับธุรกรรมที่ถือว่าเป็นการให้บริการระหว่างประเทศ อย่างไรก็ตาม การให้บริการ ประเภทที่อาจเข้าลักษณะการให้บริการระหว่างประเทศตามมาตรา 21 (3) แต่อาจไม่ได้รับสิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 หากปรากฏว่า<sup>54</sup>

(ก) เมื่อมีจุดเกี่ยวเนื่องโดยตรง (Directly in Connection) ระหว่างการให้บริการกับ ที่ดินหรือสินค้าซึ่งตั้งอยู่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์ การให้บริการดังกล่าวไม่ได้รับสิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0

(ข) เมื่อผู้รับผลประโยชน์โดยตรงอันเนื่องมาจากการให้บริการ (Direct Benefits) เป็นผู้ อยู่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์ (Local Persons) การให้บริการดังกล่าวไม่ได้รับสิทธิในการเสีย GST ใน อัตราร้อยละ 0

อย่างไรก็ตาม การพิจารณาเงื่อนไขทั้งสองประการ เพื่อจำกัดสิทธิในการที่จะไม่ได้รับ สิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 นี้ย่อมขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการ พิจารณาตีความอนุบัญญัติที่กำหนดไว้ในมาตรา 21 (3) ซึ่งอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) ความเกี่ยวเนื่องโดยตรงระหว่างสินค้าหรือที่ดิน (Directly connection with Goods or Land)<sup>55</sup>

คำว่า “เกี่ยวเนื่องกับ (Inconnection)” แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างวัตถุสองสิ่ง ส่วน คำว่า “โดยตรง (Directly)” นั้น ได้ถูกบัญญัติเพิ่มเติมเพื่อยืนยันให้เกิดความชัดเจนระหว่างจุด เชื่อมโยงของวัตถุและบริการซึ่งก่อให้เกิดความสัมพันธ์ที่มีความใกล้ชิดกันอย่างเพียงพอในระดับ หนึ่ง

<sup>54</sup> Inland Revenue Authority of Singapore “GST: Clarification on “Directly in Connection With” and “Directly Benefit” (Third Edition),” <http://www.iras.gov.sg>, October 2009.

<sup>55</sup> นีอร ยูคลธง, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 43*.



มาตรา 21 (4B) แห่ง Good and Services Tax Act ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าการให้บริการในลักษณะดังต่อไปนี้ถือว่ามี ความเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับที่ดิน

การบริการที่เกี่ยวกับการก่อสร้าง เปลี่ยนแปลง ซ่อมแซม บำรุงรักษา หรือรีดถอนอาคารหรือสิ่งก่อสร้างใด ๆ และ

การบริการที่จัดให้มีขึ้นโดยตัวแทนซื้อขายอาคารและที่ดิน ผู้ดำเนินการประมูล สถาปนิก ผู้ตรวจสอบ วิศวกร หรือบุคคลใดที่ดำเนินการเกี่ยวข้องกับที่ดิน

ในบางกรณี Good and Services Tax Act ไม่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าการให้บริการในลักษณะใดบ้างถือว่าเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าหรือที่ดิน เจ้าหน้าที่สรรพากรสิงคโปร์ ก็มีแนวทางในการพิจารณาถึงความเกี่ยวเนื่องโดยตรงของสินค้าและที่ดิน โดยต้องปรากฏว่าสินค้าหรือที่ดินต้องสามารถระบุตัวตนได้ในทุกกรณี ในลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

ต้องเป็นการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับลักษณะทางกายภาพของสินค้าหรือที่ดินซึ่งก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงหรือมีผลกระทบต่อสินค้าหรือที่ดิน ตัวอย่างเช่น การติดตั้ง แก้ไข ซ่อมแซม พื้นฟู การทำความสะอาดหรือการปรับเปลี่ยนรูปแบบของตัวสินค้า

ต้องเป็นการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับการติดต่อทางกายภาพและปฏิสัมพันธ์กับสินค้าหรือที่ดิน ซึ่งมีใช้การก่อให้เกิดความเปลี่ยนแปลงลักษณะทางกายภาพของสินค้าหรือที่ดิน

ต้องเป็นการให้บริการซึ่งก่อให้เกิดคุณลักษณะทางกายภาพ เช่น ปริมาณ ขนาด หรือมูลค่าของสินค้าหรือที่ดิน

การให้บริการที่ส่งผลกระทบต่อหรือมีผลเป็นการปกป้องมูลค่าของสินค้า หรือที่ดิน รวมถึงการชดใช้ค่าเสียหายอันเกี่ยวเนื่องกับสินค้าหรือที่ดิน

การให้บริการที่ส่งผลกระทบต่อความเป็นเจ้าของสินค้าหรือที่ดิน รวมทั้ง ผลประโยชน์ใด ๆ อันมีอยู่เหนือสิทธิในสินค้าหรือที่ดิน

กรณีดังต่อไปนี้เป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่สรรพากรสิงคโปร์พิจารณาว่าการให้บริการมิได้เกี่ยวเนื่องโดยตรงระหว่างสินค้าและบริการ

การให้บริการซึ่งไม่เกี่ยวข้องโดยเฉพาะเจาะจงกับสินค้าหรือที่ดิน ตัวอย่างเช่น บริการทวงหนี้ บริการถ่ายภาพ

บริการที่ไม่สามารถระบุตัวสินค้าหรือที่ดินได้โดยเฉพาะเจาะจง เช่น บริการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับราคาที่ดินหรือทรัพย์สินในตลาดทั่วไปและไม่เฉพาะเจาะจงที่ดินหรือทรัพย์สินไว้เป็นการเฉพาะ

## (2) ประโยชน์โดยตรง (Directly Benefits)<sup>56</sup>

<sup>56</sup> เติ้งฮ้าง.

Good and Services Tax Act กำหนดหลักเกณฑ์เพื่อให้มีความชัดเจนว่าการให้บริการจะต้องเกิดขึ้นภายใต้สัญญาด้วยและเป็นผลประโยชน์โดยตรงแก่บุคคลที่เป็นพลเมืองประเทศอื่นที่มีใช้สาธารณรัฐสิงคโปร์ จึงจะได้รับสิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 21 (3) (j) (k) หรือ (s) แล้วแต่กรณี

ดังนั้น การจะได้รับสิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 21 (3) (j) (k) หรือ (s) เจ้าหน้าที่สรรพากรสิงคโปร์ มีหลักในการพิจารณาดังนี้

ประการแรกต้องมีสัญญากับบุคคลต่างประเทศ ซึ่งไม่ว่าสัญญามีอยู่หรือไม่เป็นปัญหาข้อเท็จจริงที่เจ้าหน้าที่สรรพากรสิงคโปร์ต้องพิจารณานบนพื้นฐานของข้อมูลที่อยู่ และ

พิจารณาว่าการให้บริการตามสัญญาดังกล่าวเป็น ผลประโยชน์โดยตรง แก่บุคคลผู้อยู่นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์

ทั้งนี้ ในกรณีที่สัญญาการให้บริการทำขึ้นกับบุคคลที่เป็นพลเมืองของสาธารณรัฐสิงคโปร์ การให้บริการตามสัญญาดังกล่าวจะไม่ได้รับสิทธิในการเสียภาษี GST ในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 21 (3) (j) (k) หรือ (s) แม้ว่าการให้บริการจะก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงแก่บุคคลผู้อยู่นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ก็ตาม

ในกรณีที่สัญญาการให้บริการทำขึ้นกับบุคคลต่างประเทศ เจ้าหน้าที่สรรพากรจะพิจารณาผู้ที่ได้รับผลประโยชน์ที่แท้จริงตามสัญญาจากการให้บริการ โดยต้องพิจารณาตรวจสอบว่าบริการที่ให้มาเป็น ประโยชน์โดยตรง แก่ผู้รับผลประโยชน์ซึ่งเป็นบุคคลต่างประเทศหรือไม่

ความยุ่งยากในการตีความหรือปรับใช้ ประโยชน์โดยตรง เป็นสิ่งที่ผู้ประกอบการยังไม่แน่ใจสำหรับธุรกรรมในการพิสูจน์ผู้รับผลประโยชน์โดยตรงตามสัญญา เนื่องจากดูเหมือนว่าโดยทั่วไปผู้ที่เกี่ยวข้องตามสัญญาต่างได้รับผลประโยชน์จากการให้บริการไม่ว่าทางใดทางหนึ่ง ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงอาจเกิดความกังวลว่าไม่อาจพิสูจน์หรือระบุได้อย่างชัดเจนต่อเจ้าหน้าที่สรรพากรว่าใครคือผู้รับผลประโยชน์โดยตรงตามธุรกรรม กฎเกณฑ์สำคัญในการพิจารณาผู้รับผลประโยชน์โดยตรงคือการแยกความแตกต่างระหว่างบุคคลในผู้ให้บริการแก่ผู้รับประโยชน์ และบุคคลผู้ซึ่งได้รับประโยชน์จากการให้บริการแต่มีได้อยู่ในลักษณะการเป็นผู้รับประโยชน์โดยตรง

ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่สรรพากรจะดูที่สัญญาบริการเป็นอันดับแรก หากสัญญากำหนดตัวผู้รับบริการ โดยมีเงื่อนไขยกเว้นบุคคลอื่นว่ามีใช้ผู้รับบริการ แต่โดยเนื้อหาของสัญญาพิจารณาได้ว่าบุคคลที่ได้รับการยกเว้นนั้นอาจอยู่ในสถานะของผู้รับบริการด้วยแล้ว เจ้าหน้าที่สรรพากรจะพิจารณาว่าการให้บริการตามสัญญานั้นก่อให้เกิด ประโยชน์โดยตรง แก่ผู้รับบริการทั้งหมดอย่างใดก็ตาม มีความจำเป็นในบางครั้งการให้บริการอาจทำไปโดยไม่มีสัญญา หรือสัญญาอาจเปิดช่องว่างไว้ในลักษณะเช่นว่ายอมรับว่ามีความเป็นไปได้ที่บริการจะถูกจัดให้เป็นคนอื่น ๆ ซึ่งอาจยัง

ไม่ปรากฏหลักฐานในสัญญา ในกรณีเจ้าหน้าที่สรรพากรจะดำเนินการตรวจสอบขั้นตอนการไหลเวียนของการบริการ และประโยชน์ที่ได้รับจากการให้บริการ เพื่อให้มั่นใจว่าผู้รับบริการทุกคนได้รับ ประโยชน์โดยตรง จากการให้บริการตามสัญญา

(3) สถานะของผู้รับบริการ (Belonging Status of Customers)<sup>57</sup>

ในการพิจารณาว่าธุรกรรมใดที่จะถือว่าเป็นการให้บริการระหว่างประเทศและจะได้รับสิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 บางอนุมาตรา อันได้แก่ มาตรา 21 (3) (j) (k) หรือ (s) นอกจากจะพิจารณาถึงประโยชน์โดยตรงตามที่กล่าวมาแล้วนั้นจะต้องพิจารณาสถานะของผู้รับบริการด้วยว่าเป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์หรือไม่ก่อนที่จะได้รับสิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 ตามที่กำหนดไว้บางอนุมาตราดังต่อไปนี้

มาตรา 21 (3) (j) การให้บริการที่

(i) มีขึ้นภายใต้สัญญากับบุคคลที่เป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ และ

(ii) การบริการนั้นก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงกับบุคคลที่เป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์และบุคคลผู้นั้นอยู่นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ในขณะที่ได้มีการให้บริการนั้น

มาตรา 21 (3) (k) การให้บริการที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

(i) การบริการภายใต้สัญญากับบุคคลที่กระทำการทั้งหมดเพื่อจุดประสงค์ในทางธุรกิจ และบุคคลผู้ที่ได้ทำสัญญาในทางธุรกิจนั้นเป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ และ

(ii) การบริการนั้นก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงกับบุคคลที่กระทำการทั้งหมดเพื่อจุดประสงค์ในทางธุรกิจ และบุคคลผู้ที่ได้รับประโยชน์นั้นเป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ และ

มาตรา 21 (3) (s) การบริการ

(i) ที่อยู่ภายใต้สัญญาที่มีขึ้นกับบุคคลที่เป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ และ

(ii) ก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงกับบุคคลที่เป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์

ที่เกี่ยวข้องกับการที่อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ที่เป็นเซิร์ฟเวอร์ที่มีแหล่งที่ตั้งร่วมในประเทศสิงคโปร์ โดยอุปกรณ์คอมพิวเตอร์นั้นเป็นของบุคคลตาม (1) หรือ (2)

<sup>57</sup> เพิ่งอ้าง.

## (1) ในกรณีที่ผู้รับบริการเป็นบุคคลธรรมดา

ผู้รับบริการผู้ซึ่งถือว่าเป็นพลเมืองของสาธารณรัฐสิงคโปร์ เมื่อบุคคลเช่นว่านั้นมีถิ่นที่อยู่อันเป็นปกติวิสัยในสาธารณรัฐสิงคโปร์ในขณะที่รับบริการ เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ GST ต้องปรากฏว่าบุคคลธรรมดานั้นต้องมีถิ่นที่อยู่อันเป็นปกติวิสัยเพียงแห่งเดียว โดยมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาดังต่อไปนี้

- บุคคลนั้นต้องอาศัยอยู่ในประเทศใดประเทศหนึ่งโดยสมัครใจเพื่อประโยชน์ทางการศึกษาหรืออันเนื่องจากการจ้างงาน และ

- บุคคลนั้นต้องอยู่ในประเทศใดประเทศหนึ่งอย่างต่อเนื่องเป็นปกติวิสัย

โดยทั่วไปเจ้าหน้าที่สรรพากรจะถือว่าที่อยู่ตามสถานที่อยู่อาศัยของบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นถิ่นที่อยู่อันเป็นปกติวิสัย ดังนั้น หากผู้รับบริการระบุว่ามิมีสถานที่อยู่อาศัยสาธารณรัฐสิงคโปร์ก็จะถือว่าเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่อันเป็นปกติวิสัยในสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อประโยชน์ในการเสีย GST

ในกรณีที่บุคคลใดมีสถานที่อยู่อาศัยมากกว่าหนึ่งแห่งทั้งในและนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ ทั้งนี้ อาจเนื่องมาจากการศึกษาหรือหน้าที่การงาน บุคคลเช่นว่านี้อาจถือว่ามีถิ่นอยู่นอกประเทศสิงคโปร์ หากมีลักษณะตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

- บุคคลเช่นว่านั้นมีได้อยู่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์เป็นเวลาต่อเนื่องกันอย่างน้อย 1 ปี โดยไม่สำคัญว่าบุคคลดังกล่าวนั้นจะใช้เวลาวันหยุดของเขาในสาธารณรัฐสิงคโปร์ในช่วงเวลาหนึ่งปีนั้น ซึ่งในระยะเวลาดังกล่าวหากบุคคลนั้นเข้ามาในสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการพักผ่อน หรือเพื่อการใด ๆ อันมิเหตุสมควรย่อมถือได้ว่าบุคคลนั้นมีได้มีสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นปกติวิสัยในสาธารณรัฐสิงคโปร์

- บุคคลเช่นว่านั้นมีสถานที่อยู่ถาวรนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์

- และในกรณีที่บุคคลดังกล่าวทำงานนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์จะต้องปรากฏว่าการจ้างงานเช่นว่านั้นมีได้เกี่ยวข้องกับนายจ้างในประเทศสิงคโปร์

## (2) ในกรณีที่ผู้รับบริการเป็นผู้ประกอบธุรกิจ

ในกรณีที่ผู้รับบริการเป็นผู้ประกอบธุรกิจจะถือว่ามิมีสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นปกติในสาธารณรัฐสิงคโปร์ เมื่อ

- มีสถานประกอบการธุรกิจ หรือสถานประกอบการถาวร ณ ที่แห่งใดแห่งหนึ่งในสาธารณรัฐสิงคโปร์

- กรณีที่ไม่มีธุรกิจหรือสถานประกอบการถาวรในประเทศใดประเทศหนึ่ง แต่ธุรกิจนั้นจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของสาธารณรัฐสิงคโปร์

- มีสถานประกอบการทั้งในและนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ แต่สถานประกอบการที่มีการใช้บริการมากที่สุดได้โดยตรงหรือจะใช้เป็นสถานประกอบการอยู่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์

จากการศึกษาบทบัญญัติในมาตรา 21 (3) ทั้ง 24 อนุมาตรา ซึ่งให้สิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 นั้น มีข้อสังเกตว่าแม้ประเภทธุรกรรมการให้บริการระหว่างประเทศจะมีความหลากหลาย แต่ก็มีหลักการสำคัญที่ต้องทำความเข้าใจเบื้องต้นในการพิจารณาว่าธุรกรรมซึ่งจะได้รับสิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 21 แห่ง Good and Services Tax Act คือ

สถานะของผู้รับบริการ (Belonging Status of Customers)

ประโยชน์โดยตรง (Directly Benefits)

เกี่ยวเนื่องโดยตรง (Directly in connection with)

ทั้งนี้ โดยทั่วไปการพิจารณาเกี่ยวกับธุรกรรมที่จะได้รับสิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 มีหลักในการพิจารณาดังนี้

พิจารณาว่าเป็นการให้บริการแก่บุคคลที่มีใช่พลเมืองของสาธารณรัฐสิงคโปร์หรือไม่

บุคคลที่มีใช่พลเมืองของสาธารณรัฐสิงคโปร์อยู่นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อวัตถุประสงค์ในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 หรือไม่

การให้บริการเป็นประโยชน์โดยตรง (Directly Benefit) แก่พลเมืองของสาธารณรัฐสิงคโปร์หรือไม่

การให้บริการเกี่ยวเนื่องโดยตรง (Directly in Connection) กับที่ดินหรือสินค้าที่ตั้งอยู่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์หรือไม่

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่า Good and Services Tax Act (GST) ของสาธารณรัฐสิงคโปร์ได้กำหนดหลักเกณฑ์ ประเภทกิจการและรูปแบบธุรกรรมการให้บริการระหว่างประเทศที่ได้รับสิทธิในการเสีย GST ในอัตราร้อยละ 0 ไว้อย่างชัดเจนในกฎหมายระดับรัฐบัญญัติ โดยมีรายละเอียดและประเภทกิจการที่จัดว่าเป็นการให้บริการระหว่างประเทศตามมาตรา 21 (3)

### 3.1.2 กฎหมายในการจัดเก็บภาษีการบริโภคของประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นมีการปฏิรูประบบภาษีอากรครั้งใหญ่ในวันที่ 1 เมษายน ค.ศ.1990 (พ.ศ. 2533) ซึ่งการปฏิรูประบบภาษีอากรครั้งนี้ ได้มีการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้เป็นครั้งแรกในนามของภาษีการบริโภค<sup>58</sup> (Consumption Tax)

#### (1) ค่าโคงของภาษีการบริโภค<sup>59</sup>

<sup>58</sup> สาธิต รังคศิริ, “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่น,” วารสารสุโขทัยธรรมมาธิราช, ปีที่ 5, ฉบับที่ 1, น.45, (2535).

<sup>59</sup> GO Kawada, GUIDE TO JAPANESE TAXES 2016, (กรุงเทพมหานคร: Jetro Bangkok, 2559).



ภาษีการบริโภคจัดเป็นภาษีทางอ้อมที่จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 6.3 พร้อมกับอัตรากำไรการบริโภคในท้องถิ่นอีกในอัตราร้อยละ 1.7 รวมเป็นอัตรากำไรจำนวนทั้งสิ้นร้อยละ 8 ซึ่งจัดเก็บจากธุรกรรมภายในประเทศและธุรกรรมการนำเข้าสินค้าต่างประเทศทุกชนิด ยกเว้นธุรกรรมทางการเงิน ธุรกรรมการขายสินทรัพย์ บริการทางการแพทย์ บริการด้านสวัสดิการสังคม และบริการด้านการศึกษา โดยจะแตกต่างกับภาษีสรรพสามิตแต่ละรายการซึ่งจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการบางอย่าง

ภาษีการบริโภคได้รับการจัดโครงสร้างเพื่อผลกระทบบางอย่างในขั้นสุดท้ายให้กับผู้บริโภค โดยผู้ประกอบการจะบวกเพิ่มจากราคาของสินค้าที่ขายและบริการที่ให้แก่อุบริโภค

ธุรกรรมที่ต้องเสียภาษีการบริโภค คือ ธุรกรรมภายในประเทศและธุรกรรมการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ โดยธุรกรรมภายในประเทศซึ่งมีการชำระค่าตอบแทนสำหรับการโอนหรือการให้เช่าทรัพย์สินหรือการให้บริการเพื่อวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจจะต้องมีการเสียภาษีการบริโภค และธุรกรรมนำเข้าสินค้าต่างประเทศที่ได้รับหรือนำมาจากพื้นที่ที่มีพันธะเข้ามาในประเทศ ญี่ปุ่นก็ต้องเสียภาษีการบริโภคเช่นเดียวกัน รวมทั้ง การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เช่น การจัดจำหน่ายหนังสือพิมพ์อิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงเพลงและโฆษณาอิเล็กทรอนิกส์ เป็นต้น ที่ให้บริการโดยผู้ประกอบการต่างประเทศ

ส่วนลักษณะของธุรกรรมที่ไม่ต้องเสียภาษี ได้แก่ บริการด้านการศึกษา บริการทางการแพทย์ และบริการด้านสวัสดิการสังคมที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขบางประการ ซึ่งธุรกรรมเหล่านี้เป็นธุรกรรมที่ไม่ต้องเสียภาษีตามนโยบายของรัฐบาล แต่อย่างไรก็ตาม ธุรกรรมที่ไม่ต้องเสียภาษีดังกล่าวนี้มีจำนวนจำกัดมาก เนื่องจากแนวคิดพื้นฐานของภาษีการบริโภคต้องการให้ภาระภาษีมีการแพร่ขยายในธุรกรรมหลาย ๆ ประเภท

สำหรับธุรกรรมที่ได้รับยกเว้นภาษีการบริโภคนั้นเป็นไปตามแนวคิดที่กำหนดให้ผู้บริโภคต้องรับภาระภาษีที่เก็บจากผลิตภัณฑ์และบริการที่มีการบริโภคภายในประเทศญี่ปุ่นเท่านั้น ดังนั้น ธุรกรรมส่งออก การสื่อสารระหว่างประเทศ และบริการขนส่งระหว่างประเทศ จึงได้รับการยกเว้นภาษีการบริโภค (การยกเว้นภาษีการส่งออก)

ฐานภาษีสำหรับธุรกรรมภายในประเทศคือจำนวนค่าตอบแทนสำหรับการโอนทรัพย์สินและสิ่งอื่นใด ทั้งนี้ จำนวนค่าตอบแทนสำหรับการโอนทรัพย์สินและสิ่งอื่นใด รวมถึงจำนวนเงินสดหรือสิ่งอื่นใดที่ไม่ใช่เงินสด สิทธิหรือผลประโยชน์อื่น ๆ ทางเศรษฐกิจซึ่งได้รับหรือควรจะได้รับเป็นค่าตอบแทนสำหรับการโอนทรัพย์สินและสิ่งอื่นใดนั้น ทั้งนี้ มูลค่าของทรัพย์สินเมื่อมีการโอน บริโภค หรือใช้ในกรณีดังต่อไปนี้ถือว่าเป็นจำนวนค่าตอบแทนสำหรับการโอนด้วย



1) การโอนทรัพย์สินที่บริษัทโอนให้กับกรรมการบริษัทของตนด้วยราคาที่ต่ำกว่าความเป็นจริงเมื่อเทียบกับราคาตลาด

2) การบริโภคริมทรัพย์ที่เป็นสินค้าคงคลังและทรัพย์สินทางธุรกิจอื่นๆ เพื่อการใช้ประโยชน์ส่วนตัวโดยผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดา

3) การให้ทรัพย์สินที่บริษัทให้แก่กรรมการบริษัทของตน

ส่วนฐานภาษีสำหรับธุรกรรมกรนำเข้า คือ ฐานภาษีสำหรับสินค้าต่างประเทศที่ต้องเสียภาษีซึ่งนำมาจากพื้นที่ที่มีพันธะ ซึ่งได้แก่จำนวนรวมของสามรายการดังต่อไปนี้

1) ฐานภาษีสำหรับภาษีศุลกากร

2) ภาษีสรรพสามิตแต่ละรายการที่จัดเก็บเมื่อมีการนำสินค้าต่างประเทศมาจากพื้นที่ที่มีพันธะ และ

3) ภาษีศุลกากร

อัตราภาษีสำหรับภาษีการบริโภคมียัตราเดียวคือร้อยละ 6.3 พร้อมกับอัตราภาษีการบริโภคในท้องถิ่นอีกจำนวนร้อยละ 1.7 รวมเป็นอัตราภาษีที่มีผลใช้บังคับทั้งสิ้นจำนวนร้อยละ 8

(2) การยกเว้นภาษี<sup>60</sup>

การยกเว้นภาษีส่งออก

การโอนทรัพย์สินและสิ่งอื่นใดที่ต้องเสียภาษีที่กระทำโดยผู้ประกอบการในประเทศญี่ปุ่นที่มีลักษณะเป็นธุรกรรมส่งออกจะได้รับยกเว้นภาษี

ทั้งนี้ ยอดขายจากการส่งออกไม่ต้องเสียภาษีการบริโภค ซึ่งส่วนประกอบของภาษีการบริโภคที่รวมอยู่ในราคาซื้อสามารถนำไปเครดิตหรือหักออกจากความรับผิดทางภาษีการบริโภคของผู้เสียภาษีได้ ดังนั้น กิจกรรมการส่งออกทั้งหมดจึงปราศจากภาษี แต่ในทางตรงกันข้าม สำหรับธุรกรรมที่ไม่ต้องเสียภาษี ส่วนประกอบของภาษีการบริโภคของราคานั้นจะไม่สามารถนำไปเครดิตหรือหักออกได้

เงื่อนไขที่จำเป็นสำหรับการยกเว้นภาษีส่งออก

การยกเว้นภาษีส่งออกจะนำไปใช้เฉพาะกับการโอนทรัพย์สินและสิ่งอื่นใดที่เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1) การโอนทรัพย์สินหรือสิ่งอื่นใดที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษี

2) การโอนทรัพย์สินหรือสิ่งอื่นใดที่กระทำในประเทศญี่ปุ่น

ขอบเขตของการยกเว้นภาษีส่งออก

ธุรกรรมดังต่อไปนี้มีคุณสมบัติที่ได้รับการยกเว้นภาษีส่งออก

<sup>60</sup> GO Kawada, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 59, น. 44.

- 1) การโอนหรือให้เช่าทรัพย์สินจากประเทศญี่ปุ่น
  - 2) การโอนหรือให้เช่าทรัพย์สินต่างประเทศ
  - 3) การขนส่งผู้โดยสารหรือสินค้าระหว่างประเทศ
  - 4) การโอนหรือให้เช่าเรือและเครื่องบินสำหรับการขนส่งผู้โดยสารหรือสินค้าระหว่างประเทศด้วยกันหรือระหว่างต่างประเทศกับประเทศญี่ปุ่น
  - 5) บริการซ่อมแซมสำหรับเรือหรือสิ่งอื่นใดที่ใช้สำหรับบริการต่างประเทศที่มีการให้บริการตามคำขอของผู้ประกอบการขนส่งสินค้า
  - 6) การโอนหรือให้เช่าตู้คอนเทนเนอร์ที่ใช้สำหรับการขนส่งสินค้าระหว่างต่างประเทศด้วยกัน หรือระหว่างต่างประเทศกับประเทศญี่ปุ่น โดยผู้ประกอบการขนส่งสินค้า และบริการซ่อมแซมตู้คอนเทนเนอร์ดังกล่าวที่มีการให้บริการตามคำขอของผู้ประกอบการขนส่งสินค้า
  - 7) บริการที่ให้แก่ผู้ประกอบการขนส่งสินค้า เช่น การแนะนำการนำร่อง ความช่วยเหลือสำหรับขาเข้าและขาออกจากท่าเรือสำหรับการให้ความสะดวกต่าง ๆ สำหรับขาเข้าและขาออกจากท่าเรือ ที่จอดเรือ หรือที่จอดรถและบริการอื่น ๆ ที่คล้ายกัน
  - 8) บริการต่าง ๆ เช่น การขนของขึ้นลงเรือ การขนส่ง การจัดเก็บ การนับหรือการตรวจสอบสินค้าต่างประเทศ
  - 9) การติดต่อสื่อสารและบริการไปรษณีย์ระหว่างประเทศ
  - 10) การโอนหรือให้เช่าทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างแก่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ เช่น สิทธิการทำเหมืองแร่ สิทธิทางอุตสาหกรรม รวมถึงองค์ความรู้ ลิขสิทธิ์ และกัญฉีวิลด์
  - 11) บริการที่ให้แก่ผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ยกเว้นกรณีดังต่อไปนี้
    - (ก) บริการการขนส่งและจัดเก็บทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น
    - (ข) บริการมีอาหารและที่พักในประเทศญี่ปุ่น และ
    - (ค) บริการที่พร้อมให้บริการในประเทศญี่ปุ่นซึ่งคล้ายกับข้อ (ก) และ (ข)
- การยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ขายที่ร้านค้าส่งออก<sup>61</sup>
- การขายโดยร้านค้าส่งออกจะได้รับการยกเว้นภาษี เมื่อสินค้า (ยกเว้นสินค้าที่ใช้บริโภคได้ เช่น อาหาร เครื่องดื่ม บุหรี่ ยา เครื่องสำอาง ภาพยนตร์ และแบตเตอรี่) มีไว้สำหรับการใช้ประจำวันของผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ทั้งนี้ “ร้านค้าส่งออก” หมายถึง ร้านค้าที่บริหารจัดการโดยผู้ประกอบการที่ได้รับอนุมัติจากผู้อำนวยการของสำนักงานภาษีที่มีเขตอำนาจเหนือสถานที่ที่ผู้ประกอบการต้องเสียภาษี โดยมีข้อกำหนดว่าสินค้าที่โอนนั้นต้องได้รับการยกเว้นภาษี การขายต้องกระทำในลักษณะที่กำหนดไว้ที่ร้านค้าส่งออก และผู้ซื้อต้องเป็นผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ

<sup>61</sup> เพิ่งอ้าง.

การยกเว้นภาษีตามกฎหมายมาตรการการยกเว้นภาษีพิเศษ ได้แก่<sup>62</sup>

1) การยกเว้นภาษีสำหรับการโอนสินค้าที่ขนส่งเรือหรือสิ่งอื่นใดที่ใช้สำหรับบริการต่างประเทศ

ในกรณีที่ผู้ประกอบการ โอนหรือเคลื่อนย้ายทรัพย์สินที่กำหนดไว้จากพื้นที่ที่มีพันธะ โดยได้รับการอนุมัติจากผู้อำนวยการของสำนักงานภาษีศุลกากรที่มีเขตอำนาจเหนือท่าเรือหรือ สนามบินสำหรับการขนส่งเรือหรือสำหรับการใช้บนเรือหรือเครื่องบินที่ใช้สำหรับบริการ ต่างประเทศและที่ใช้ธงของประเทศญี่ปุ่น ในกรณีเช่นนี้ การโอนหรือการเคลื่อนย้ายดังกล่าวถือว่าเป็น การส่งออกหรือการขนส่งเรือหรือเครื่องบินที่มีธงต่างประเทศ จะได้รับการยกเว้นภาษี

2) การยกเว้นภาษีสำหรับการ โอนทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีสำหรับสถานทูตและคณะ ทูตต่างประเทศ

ในกรณีที่ผู้ประกอบการ โอนทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีหรือสิ่งอื่นใดให้แก่สถานทูตและ คณะทูตต่างประเทศที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น หรือแก่เอกอัครราชทูตหรือเจ้าหน้าที่ที่ได้รับการแต่งตั้ง ให้ปฏิบัติงานในประเทศญี่ปุ่น และสถานทูตและคณะทูตต่างประเทศที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นหรือ เอกอัครราชทูตที่ได้รับการแต่งตั้งได้ซื้อหรือเช่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี (หรือที่มีการให้บริการใน ลักษณะที่กำหนดไว้) โดยเป็นส่วนสำคัญของการปฏิบัติตามหน้าที่ของตน เช่นนี้ การโอนทรัพย์สิน ที่ต้องเสียภาษีดังกล่าวจะได้รับการยกเว้นภาษี

3) การยกเว้นสำหรับการ โอนทรัพย์สินให้แก่การแลกเปลี่ยนของทหารเรือ

การ โอนจะได้รับการยกเว้นภาษีก็ต่อเมื่อผู้ประกอบการ โอนทรัพย์สินที่ซื้อโดย ข้าราชการทหารหรือโดยข้าราชการพลเรือนจากสถานที่แลกเปลี่ยนของทหารเรือ (Navy Exchange) หรือสถานที่แลกเปลี่ยนที่กำหนดไว้ในสนธิสัญญาความร่วมมือและความปลอดภัยร่วมกันระหว่าง ญี่ปุ่นและสหรัฐอเมริกา เกี่ยวกับสถานที่และพื้นที่และสถานะของกองทัพของสหรัฐอเมริกาใน ประเทศญี่ปุ่น

4) การยกเว้นสำหรับการ โอนสินค้าหรือสิ่งอื่นใดสำหรับกองทัพของสหรัฐอเมริกา

ในกรณีที่ผู้ประกอบการ โอนทรัพย์สินที่ซื้อ โดยกองทัพของสหรัฐอเมริกาหรือ เจ้าหน้าที่จัดซื้อที่ได้รับอนุมัติอย่างเป็นทางการเพื่อการใช้งานของกองทัพของสหรัฐอเมริกาหรือ โดยบุคคลธรรมดาหรือผู้รับจ้างที่เป็นบริษัทสำหรับบริการการก่อสร้าง การซ่อมบำรุง หรือการ บริหารจัดการที่มีการให้บริการแก่กองทัพของสหรัฐอเมริกาและสำหรับภาพยนตร์และน้ำมันที่ซื้อ โดยผู้รับจ้างดังกล่าวเพื่อดำเนินการ โครงการของตน ในกรณีเช่นนี้ การโอนดังกล่าวจะได้รับการ ยกเว้นภาษี โดยผู้ประกอบการต้องมีใบรับรองที่ออกโดยหน่วยงานที่มีอำนาจของกองทัพของ

<sup>62</sup> เพิ่งอ้าง.

สหรัฐอเมริกาที่แสดงว่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีซึ่งมีการโอนกันนั้นมีเพื่อการใช้งานของกองทัพของสหรัฐอเมริกา

จึงเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีการบริโภคของญี่ปุ่น ชุรกรรมที่จะได้รับยกเว้นภาษีการบริโภคหรือเป็นกรณีการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละศูนย์นั้นเป็นไปตามแนวคิดที่กำหนดให้ผู้บริโภคต้องรับภาระภาษีที่เก็บจากผลิตภัณฑ์และบริการที่มีการบริโภคภายในประเทศเท่านั้น ดังนั้น ชุรกรรมการส่งออก การสื่อสารระหว่างประเทศ และการบริการขนส่งระหว่างประเทศ จึงได้รับการยกเว้นภาษีการบริโภค (การยกเว้นภาษีการส่งออก) ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขสำหรับการยกเว้นภาษีส่งออกตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีการบริโภคของญี่ปุ่น รวมทั้ง การยกเว้นภาษีการบริโภคตามกฎหมายพิเศษด้วย

## บทที่ 4

### ปัญหาและการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศหรือการส่งออกบริการซึ่งได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามที่กำหนดไว้ในข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 ซึ่งเป็นการประกอบกิจการประเภทหนึ่งที่เป็น การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยผู้วิจัยพบว่าปัญหาการส่งออกบริการตามประมวลรัษฎากรนั้นเกิดจากความไม่ชัดเจนแน่นอนในบทบัญญัติของกฎหมายในมาตรา 80/1 (2) ประกอบข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 อันเป็นที่มาของการปรับใช้และการตีความกฎหมายที่แตกต่างกันระหว่างผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีและเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร อีกทั้งยังพบว่าในที่สุดแล้วปัญหาการส่งออกบริการกรณีดังกล่าวซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของการให้บริการระหว่างประเทศนั้นย่อมจะนำมาสู่ประเด็นปัญหาการขัดต่อหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดี ซึ่งอาจสรุปได้ดังนี้

#### 4.1 ปัญหาการตีความและบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ

การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศหรือที่มักเรียกกันว่า “การส่งออกบริการ” ถือเป็น การให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตาม มาตรา 77/2 วรรคสอง<sup>1</sup> แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ เป็นการให้บริการที่ได้กระทำขึ้นในประเทศ และได้ส่งผลของการให้บริการไปใช้ในต่างประเทศ ซึ่งการส่งออกบริการนี้จะได้รับสิทธิในการ

---

<sup>1</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 วรรคแรก

เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (2)<sup>2</sup> แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในข้อ 2 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ทั้งนี้ ประเภทของการประกอบกิจการในการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและ ได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามบทบัญญัติในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่ง ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ใน ข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105)<sup>3</sup> ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 คือ การประกอบกิจการที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

“การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้ บริการนั้นในต่างประเทศ

กรณีการให้บริการตามวรรคหนึ่ง ซึ่งมีการใช้บริการบางส่วนในราชอาณาจักรด้วยให้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวล รัษฎากร เฉพาะส่วนที่ได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ<sup>4</sup>

การให้บริการตามวรรคหนึ่ง และวรรคสอง หมายความว่า การกระทำใดๆ อันอาจหา ประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า แต่ไม่รวมถึงการให้บริการจัดนำเที่ยวใน ต่างประเทศ”

ดังนั้น การส่งออกบริการที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ตาม บทบัญญัติในมาตรา 77/2 มาตรา 80/1 (2) ประกอบข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 จึงสามารถสรุปหลักเกณฑ์ได้ดังนี้

การให้บริการที่กระทำในประเทศไทย

ที่เป็นกรให้บริการแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ

ได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ

กรณีผลของการให้บริการบางส่วนถูกส่งไปใช้ในต่างประเทศ ให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มใน อัตราร้อยละ 0 เฉพาะส่วนของบริการที่ถูกใช้ในต่างประเทศ

<sup>2</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1 วรรคแรก

<sup>3</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543.

<sup>4</sup> มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 29 มีนาคม 2554 ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 181) ลงวันที่ 29 มีนาคม 2554.



กรณีผลของการให้บริการบางส่วนถูกใช้ในประเทศไทยด้วย ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 สำหรับบริการบางส่วนที่ถูกใช้ในประเทศไทย

การให้บริการในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ซึ่งผู้ประกอบการได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์นั้น ตามบทบัญญัติมาตรา 77/1 (10)<sup>5</sup> แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดนิยามของคำว่า “บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า อีกทั้ง ยังกำหนดความหมายของการให้บริการไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 ไว้ว่า การให้บริการ หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า แต่ไม่รวมถึงการให้บริการจัดนำเที่ยวในต่างประเทศ อันเป็นการให้ความหมายของการให้บริการที่มีลักษณะสอดคล้องตรงกัน แต่อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาความหมายของคำว่า “บริการ” จะเห็นได้ว่ามีความหมายค่อนข้างกว้าง กล่าวโดยนัยที่จะทำให้เข้าใจได้ง่ายยิ่งขึ้นก็คือ การกระทำที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการ “ขาย” สินค้า จะถือเป็นการให้บริการ หากการกระทำนั้น ๆ เป็นการกระทำอันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่า เช่น การให้เช่ารถ ให้เช่าเรือ การรับจ้างทำของ การรับจ้างพิมพ์ การรับจ้างถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณา เป็นต้น<sup>6</sup>

ทั้งนี้ การได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการประกอบกิจการการให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ จะเป็นประโยชน์แก่ผู้ประกอบการมากกว่าการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจาก การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ จะทำให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) ที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือบริการมาเพื่อทำการส่งออก เมื่อไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่มแฝงอยู่จึงสามารถส่งออกสินค้าหรือบริการได้ในราคาถูก ต่างกับผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) ที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือบริการมาจำหน่าย เป็นเหตุให้ต้องนำภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) มานับรวมเป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการที่ขาย สินค้าหรือบริการนั้นจึงอาจมีราคาสูงกว่าสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

อย่างไรก็ตาม ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระในแต่ละเดือนของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 นั้น จะมีความแตกต่างจากผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ในด้านภาษีขาย เนื่องจากผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 จากมูลค่าส่งออก

<sup>5</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (10)

<sup>6</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543.

ภาษีขายจึงมักมีค่าเป็น 0 เสมอ พร้อมกับมีภาษีซื้อเกิดขึ้นตลอดเวลา ดังนั้น เมื่อภาษีซื้อมีมากกว่า ภาษีขาย จึงมีผลทำให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ เป็นผู้ส่งออกสินค้าหรือบริการมี สิทธิขอคืนภาษีซื้อได้

ดังนั้น ในการพิจารณาว่าการกระทำกิจการใดอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงให้ พิจารณาก่อนว่าต้องเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 77/2 แห่งประมวล รัษฎากร ส่วนการให้บริการในราชอาณาจักรดังกล่าวจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเท่าใดนั้น ให้ พิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากอัตราร้อยละ 0 ก่อน ซึ่งหากกิจการใดไม่อยู่ในบังคับต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราปกติทั่วไป รวมถึงกรณีการ ให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้น ในต่างประเทศ ซึ่งเป็นการกระทำกิจการในราชอาณาจักรที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มใน อัตราร้อยละ 0 ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 80/1 (2) ประกอบข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดี กรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดี กรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 181) โดยมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 29 มีนาคม 2554

บทบัญญัติในมาตรา 81/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นใน ต่างประเทศไว้อย่างกว้างๆ โดยมีได้กำหนดรายละเอียดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน โดยเฉพาะการ ให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นใน ต่างประเทศ ซึ่งเป็นการประกอบกิจการประเภทหนึ่งที่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ดังนั้น ในการพิจารณาว่าธุรกรรมใดหรือการประกอบกิจการใดเป็นการส่งออกบริการที่จะได้รับ สิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ย่อมขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและการตีความของเจ้า พนักงานสรรพากรเป็นการเฉพาะกรณีไป ซึ่งอาจนำไปสู่ปัญหาข้อพิพาทระหว่างผู้ประกอบการที่มี หน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มกับเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีได้ และกรณีเช่นนี้ย่อมจะขัดต่อ หลักการบริหารจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ตัวอย่างแนวคำวินิจฉัยกรณีการให้บริการรับจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณาต่างประเทศใน ประเทศไทย ซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 หรืออัตราร้อยละ 7 ได้ก่อให้เกิดประเด็น ปัญหาเกี่ยวกับการตีความระหว่างเจ้าพนักงานสรรพากรกับผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งปรากฏข้อเท็จจริงตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งมีรายละเอียดโดยสรุป ดังนี้

ในประเด็นที่มีการขอให้ยกเลิกการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้อุทธรณ์ได้แย้งว่า ผู้อุทธรณ์ มิใช่ผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย แต่เป็นการรับจ้าง ผลิตภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย และได้นำผลงานภาพยนตร์ไปใช้แพร่ภาพหรือ

ออกอากาศในต่างประเทศทั้งหมดโดยไม่มี การนำม ออกอากาศในประเทศไทยซึ่งได้รับสิทธิในการเสียมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1 (2) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่า

ผู้อุทธรณ์เป็นผู้ประกอบกิจการถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาให้กับลูกค้าทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ โดยมีพนักงานที่ทำหน้าที่ในด้านต่างๆ มีทรัพย์สินที่ระบุไว้ในบัญชีทะเบียนทรัพย์สิน และมีอุปกรณ์ในการถ่ายทำภาพยนตร์ ตัดต่อภาพและเสียงจนเป็นภาพยนตร์ที่เสร็จสมบูรณ์ ผู้อุทธรณ์จึงเป็นผู้ประกอบกิจการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร แต่ผลของการให้บริการดังกล่าวได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรหรือในต่างประเทศ โดยความรับผิดชอบในการเสียมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 หรือเสียมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 แล้วแต่กรณี ในกรณีที่มีการให้บริการถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาในประเทศไทยให้กับผู้ว่าจ้างซึ่งเป็นนิติบุคคลในต่างประเทศ โดยผู้ว่าจ้างมีความประสงค์จะว่าจ้างให้ผลิตภาพยนตร์โฆษณาเพื่อนำไปออกอากาศในต่างประเทศ ผู้อุทธรณ์ต้องแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการผลิตภาพยนตร์โฆษณา (Production Estimate) ให้แก่ลูกค้า อันเป็นธรรมเนียมปฏิบัติทั่วไปของผู้ประกอบการที่ดำเนินธุรกิจผลิตภาพยนตร์โฆษณาเนื่องจากโดยปกติแล้วลูกค้ามิได้ทำการติดต่อผู้ผลิตภาพยนตร์เพียงรายเดียว ลูกค้าบางรายต้องการให้ผู้อุทธรณ์แจ้งรายละเอียดการดำเนินงานให้ชัดเจนเพื่อต้องการต่อรองกำไรในการผลิตภาพยนตร์โฆษณาเรื่องนั้นๆ เมื่อผู้ว่าจ้างตกลงว่าจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณาและกำหนดค่าจ้างเป็นจำนวนเงินแน่นอนแล้ว ผู้อุทธรณ์จะเรียกเก็บเงินล่วงหน้าในอัตราร้อยละ 50 ของค่าบริการ และออกหลักฐานใบกำกับภาษี/ใบเสร็จรับเงินเพื่อเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ภายหลังจากการถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาแล้วเสร็จ ผู้อุทธรณ์จะจัดส่งม้วนฟิล์มภาพยนตร์หรือสื่อบันทึกข้อมูลระบบดิจิทัล (DVD) ที่ผ่านกระบวนการตัดต่อหรือกรรมวิธีการผลิตเป็นที่เรียบร้อยให้กับผู้ว่าจ้างไปเผยแพร่ในต่างประเทศ ซึ่งในกรณีนี้ผู้ว่าจ้างจะมีหนังสือยืนยันว่าไม่มีการออกอากาศในประเทศไทย ผู้อุทธรณ์จะเรียกเก็บเงินส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 50 โดยผู้อุทธรณ์ได้แสดงหลักฐานการจ่ายเงิน (Invoice) ที่ลูกค้าต่างประเทศได้ออนเงินเป็นค่าจ้างให้กับผู้อุทธรณ์ซึ่งเป็นหลักฐานการชำระราคาตามใบแจ้งหนี้ (Invoice) ในนามผู้อุทธรณ์ นอกจากนี้ผลการตรวจสอบหลักฐานการจ่ายเงิน (Invoice) เปรียบเทียบกับฐานรายรับที่ผู้อุทธรณ์นำไปยื่นในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) พบว่ามีความสอดคล้องตรงกัน อันเป็นเอกสารที่แสดงว่าผู้อุทธรณ์มีรายได้จากการรับจ้างถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาจากต่างประเทศของผู้ว่าจ้างที่เป็นนิติบุคคลในต่างประเทศ ถือได้ว่า การให้บริการถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาตามข้อเท็จจริงข้างต้นเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ

การที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าบริษัทผู้อุทธรณ์เป็นผู้ถ่ายทำภาพยนตร์ รวมทั้งเป็นผู้ดำเนินการจัดหาอุปกรณ์ นักแสดง สถานที่ และอื่นๆ เมื่อถ่ายทำภาพยนตร์เสร็จ ลูกค้าจะนำผลผลิตไปออกอากาศในต่างประเทศ เป็นการประสานงาน อำนาจการ และจัดเตรียมความพร้อมสำหรับการถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาในประเทศไทย ซึ่งผลของการให้บริการดังกล่าวได้มีการใช้ในประเทศไทยเสร็จสิ้นสมบูรณ์ โดยเจ้าพนักงานฯ ไม่ได้พิจารณาข้อเท็จจริงในเรื่องนั้นๆ ว่าผู้อุทธรณ์เป็นผู้รับจ้างถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาให้แก่บุคคลต่างประเทศเพื่อนำผลการให้บริการไปใช้ในต่างประเทศหรือไม่ จึงยังไม่ถูกต้องตามข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้น แต่การให้บริการของผู้อุทธรณ์ถือเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามข้อ 2 (1) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 เรื่อง การกำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

การที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายรับจากการรับจ้างถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาทุกรายการ ซึ่งผู้อุทธรณ์ได้แสดงรายการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 มาคำนวณให้ต้องรับผิดชอบในอัตราร้อยละ 7 ทั้งหมด โดยมิได้พิจารณาข้อเท็จจริงในแต่ละสัญญาว่าผู้อุทธรณ์ได้รับจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณาให้กับผู้ว่าจ้างต่างประเทศโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะให้บริการที่สำเร็จเสร็จสิ้นนั้น เพื่อนำไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมดอันเข้าลักษณะเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรและนำไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมดหรือไม่ การประเมินภาษีอากรดังกล่าวยังไม่ถูกต้อง จึงโปรดภาษีตามประเมินเสียทั้งสิ้น

ดังนั้น ข้อเท็จจริงตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวข้างต้น ทำให้เห็นถึงปัญหาเกี่ยวกับการตีความและบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ เนื่องจากการให้บริการของบริษัทผู้อุทธรณ์เป็นการให้บริการรับจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณาต่างประเทศในประเทศไทยให้แก่ผู้ว่าจ้างที่เป็นบุคคลต่างประเทศ โดยนำผลงานภาพยนตร์ไปใช้แพร่ภาพหรือออกอากาศในต่างประเทศทั้งหมด โดยไม่มีการออกอากาศในประเทศไทย การให้บริการถ่ายทำภาพยนตร์โฆษณาดังกล่าวจึงเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศผู้อุทธรณ์จึงได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1 (2) ประกอบข้อ 2 (1) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 เรื่อง การกำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม ปรากฏว่าเจ้าพนักงานสรรพากรได้ประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ทั้งนี้ เนื่องจากเจ้าพนักงานเห็นว่ากรให้บริการของบริษัทผู้ถือหุ้นเป็นกรณีการให้บริการของผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย ซึ่งผลของการให้บริการดังกล่าวได้มีการใช้เสร็จสิ้นสมบูรณ์ ถือเป็นกรให้บริการในราชอาณาจักร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/1 (10) และมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบข้อ 11 (3) ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.120/2545 จึงทำให้เห็นถึงการใช้ดุลยพินิจและตีความของเจ้าพนักงานในการประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยที่มิได้พิจารณาข้อเท็จจริงในแต่ละสัญญาการให้บริการว่าบริษัทผู้ถือหุ้นได้รับจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณาให้กับผู้ว่าจ้างต่างประเทศ โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะให้บริการที่สำเร็จเสร็จสิ้นนั้น เพื่อนำไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด อันเข้าลักษณะเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรและนำไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมดหรือไม่ ซึ่งในกรณีเช่นว่านี้ย่อมก่อให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมาย ประกอบกับการให้บริการทั้งสองประเภทนั้นมีรูปแบบและลักษณะของการให้บริการที่คล้ายคลึงใกล้เคียงกันจนอาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเกิดความสับสนหรือเข้าใจผิดในการตีความเกี่ยวกับการให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละประเภทดังกล่าวได้ ทั้ง ๆ ที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทั้งสองประเภทนั้นมีความแตกต่างกันอย่างสิ้นเชิง กล่าวคือ การให้บริการรับจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณาให้กับผู้ว่าจ้างต่างประเทศเพื่อนำไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมดเข้าลักษณะเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ซึ่งผู้ประกอบการจะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการส่งออกบริการดังกล่าว ส่วนการให้บริการเป็นผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย ซึ่งผลของการให้บริการดังกล่าวนั้นได้มีการใช้เสร็จสิ้นสมบูรณ์ในประเทศไทยแล้ว นั้นเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ซึ่งเป็นการบังคับใช้หลักปลายทางสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นในประเทศที่มีการบริโภคในขั้นสุดท้าย

ดังนั้น จึงทำให้เห็นว่าประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าวนี้ย่อมก่อให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนในการตีความและบังคับใช้กฎหมายสำหรับกรณีการประกอบกิจการการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามบทบัญญัติในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีได้กำหนดประเภทของธุรกรรมหลักเกณฑ์หรือแนวทางที่ชัดเจนในการตีความว่าการให้บริการระหว่างประเทศหรือการส่งออกบริการในกรณีดังกล่าวนี้มีขอบเขตความหมายเพียงใดและครอบคลุมถึงธุรกรรมลักษณะใดบ้าง อีกทั้งประเด็น



ปัญหาดังกล่าวนี้ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษี อันจะส่งผลกระทบต่อ การดำเนินธุรกิจการให้บริการระหว่างประเทศของผู้ประกอบการได้ในที่สุด

#### 4.2 ปัญหาเกี่ยวกับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ กับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

ในกระบวนการจัดเก็บภาษีมียุ่กรณีที่เกี่ยวข้องอยู่สองฝ่าย คือ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ฝ่ายหนึ่ง กับ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี อีกฝ่ายหนึ่ง ในกระบวนการนี้มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจากทั้งสองฝ่าย กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของผู้จัดเก็บภาษี และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีต้องการค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำหรือน้อยที่สุด

ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของผู้จัดเก็บภาษีมักมีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ เพื่อที่จะหารายได้จากการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐบาลได้อย่างเพียงพอ ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของผู้จัดเก็บภาษีควรต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่รัฐจัดเก็บได้

ทั้งนี้ ความซับซ้อนของกฎหมายภาษีและแนววิธปฏิบัติในการบริหารจัดการเก็บภาษีเป็นสาเหตุหลักประการหนึ่งที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐเพิ่มมากขึ้นเพราะเป็นเรื่องที่ยุ่ยากสำหรับเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีในการบริหารจัดการเก็บภาษีซึ่งต้องใช้เวลาที่มากขึ้นกว่าปกติในการทำความเข้าใจและบังคับใช้กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่งว่า รัฐบาลต้องใช้กำลังเจ้าหน้าที่และบุคลากรที่ได้รับการฝึกอบรมมาอย่างดีในจำนวนที่มากขึ้น ตลอดจนต้องใช้ทรัพยากรของรัฐบาลที่เพิ่มมากขึ้นในการบังคับใช้กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน ซึ่งทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น รวมทั้ง การดำเนินมาตรการเพื่อต่อต้านและตรวจจับการหลบหลีกและหนีภาษีให้ลดน้อยลงก็เป็นอีกสาเหตุหลักอีกประการหนึ่งที่ทำให้รัฐบาลต้องมีค่าใช้จ่ายบริหารจัดการเก็บภาษีที่เพิ่มมากขึ้น

อย่างไรก็ตาม ความซับซ้อนของกฎหมายภาษีและแนววิธปฏิบัติในการบริหารจัดการเก็บภาษี ก็เป็นสาเหตุหลักที่มีอิทธิพลต่อการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเช่นเดียวกัน เนื่องจากการยากสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่จะเข้าใจและปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าว หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่ง ผู้เสียภาษีต้องใช้เวลาและใช้จ่ายเงินที่มากขึ้นในการ



ปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน ทั้งนี้ รวมถึงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยหาวิธีการหลบหลีกและหนีภาษีก็เป็นสาเหตุหลักอีกประการหนึ่งที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพิ่มมากขึ้น

วัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากการบริโภคในขั้นสุดท้ายและกระบวนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายทอดนั้นเป็นองค์ประกอบที่วางรากฐานแนวความคิดของหลักกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในบริบทของการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งประเด็นพื้นฐานของนโยบายทางเศรษฐกิจที่สัมพันธ์กับการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในทางระหว่างประเทศ คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มควรจะจัดเก็บในประเทศต้นทางหรือประเทศปลายทาง ภายใต้หลักปลายทางนั้นภาษีมูลค่าจะจัดเก็บในประเทศที่มีการบริโภคขั้นสุดท้าย ในขณะที่ภายใต้หลักต้นทาง ภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บในประเทศที่มีการเพิ่มมูลค่า

ทั้งนี้ ตามหลักปลายทาง การจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการระหว่างประเทศนั้นจะจัดเก็บในรัฐที่มีการบริโภคในขั้นสุดท้ายเกิดขึ้น กล่าวคือ การส่งออกจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่ผู้ประกอบการส่งออกสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ด้วย ซึ่งกรณีนี้เรียกว่า “Free of VAT” หรือ “Zero-rate” ในขณะที่การนำเข้าสินค้าหรือบริการจะถูกจัดเก็บภาษีบนฐานภาษีเดียวกันและอัตราภาษีเดียวกันกับการขายสินค้าหรือให้บริการภายในประเทศ จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระหรือพึงต้องชำระจะคำนวณตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศที่มีการบริโภคเกิดขึ้นและรายได้ทั้งหมดจะเพิ่มขึ้นในประเทศที่มีการบริโภคขั้นสุดท้ายเกิดขึ้น

ดังนั้น หลักปลายทางจึงเป็นหลักที่ได้รับการยอมรับในหลาย ๆ ประเทศ ทั้งในมุมมองทางทฤษฎีและมุมมองทางปฏิบัติ ทั้งยังเป็นข้อกำหนดและแนวปฏิบัติระหว่างประเทศ และได้รับการรับรองโดยกฎขององค์การการค้าโลก หลักปลายทางจึงนำมาใช้บังคับกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทางการค้าระหว่างประเทศ โดยประเทศที่มีอำนาจจัดเก็บภาษี คือ ประเทศที่มีการบริโภคขั้นสุดท้ายเกิดขึ้น (place of consumption) การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทางจึงไม่จัดเก็บจากการส่งออก เนื่องจากการส่งออกเป็นต้นทางสินค้าในทางการค้าระหว่างประเทศ โดยปลายทางของการบริโภคเกิดขึ้นนอกประเทศ ดังนั้น ผู้ส่งออกจึงไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ ถ้าผู้ส่งออกเป็นผู้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะได้คืนภาระภาษีที่แฝงอยู่ในสินค้าส่งออกคืนทั้งหมดด้วย ทั้งนี้ โดยกฎหมายบัญญัติให้กิจการส่งออกสินค้าหรือบริการต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์

สำหรับการประกอบกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ของประเทศไทย ตามหลักปลายทางนั้นได้รับการบัญญัติไว้ในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีเจตนารมณ์ที่สำคัญคือเพื่อที่จะเอื้ออำนวยประโยชน์ให้กับกิจการส่งออก ซึ่งจะทำให้การส่งออกสินค้าหรือ

บริการไม่มีภาวะภาษีแฝงอยู่ ส่งผลให้ผู้ประกอบการมีต้นทุนที่ต่ำลงและมีขีดความสามารถในการแข่งขันด้านราคาที่สูงขึ้น โดยไม่เป็นการฝืนข้อตกลงทางการค้าระหว่างประเทศ

การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ถือเป็น การให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มใน อัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 77/2 วรรคสอง และมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ เป็นการให้บริการที่ได้กระทำขึ้นในประเทศและได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นใน ต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้การประกอบกิจการที่เป็นการ ให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศที่จะได้รับสิทธิในการ เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 นั้น จะต้องเป็นกรณี “การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร แก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ แต่ในกรณีที่มีการใช้บริการ บางส่วนในราชอาณาจักรด้วย ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตาม มาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะส่วนที่ได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ”

ทั้งนี้ หากพิจารณาประเภทของกิจการที่ให้เป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ซึ่งได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 นั้น จะเห็นว่าเป็นการกำหนด หลักเกณฑ์ของการประกอบกิจการไว้อย่างกว้าง ๆ โดยมีได้กำหนดประเภทของธุรกรรมให้ชัดเจน ว่ามีรูปแบบหรือลักษณะใดบ้างที่เป็นการประกอบกิจการการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร แก่ผู้รับบริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ อีกทั้ง ตามหลักเกณฑ์ ดังกล่าวยังได้กำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับกรณีการส่งออกบริการนั้นได้มีการใช้บริการบางส่วน ทั้งต่างประเทศและในประเทศไทย ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ว่าในกรณีที่มีการใช้บริการบางส่วนใน ราชอาณาจักรด้วย ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะส่วนที่ได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ กล่าวคือหาก ผู้ประกอบการสามารถแยกได้ว่าบริการส่วนใดได้ใช้ในต่างประเทศแล้วก็จะได้รับสิทธิในการเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ได้เฉพาะส่วนของบริการที่ถูกใช้ในต่างประเทศและต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 สำหรับส่วนของบริการที่ถูกใช้ในประเทศไทยด้วย โดยมีได้มี กำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนว่าในการพิจารณาและตรวจสอบว่ากรณีการให้บริการบางส่วนทั้งใน

และต่างประเทศนั้นจะมีรูปแบบหรือลักษณะใดบ้าง ซึ่งกรณีเช่นนี้นี้ย่อมจะก่อให้เกิดปัญหาในการบริหารจัดการเก็บภาษีของทั้งผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน<sup>7</sup> กล่าวคือ ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ในการยื่นรายการประเมินตนเองตามแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มและปฏิบัติหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนด และให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้มีหน้าที่ในการประเมินความถูกต้องของจำนวนเงินภาษี และการปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีของผู้เสียภาษีว่าเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่

ดังนั้น การกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวที่ไม่ชัดเจนย่อมจะก่อให้เกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติตามในการพิจารณาตรวจสอบเกี่ยวกับการแยกค่าบริการตามส่วนที่ได้มีการใช้บริการทั้งในและต่างประเทศเพื่อใช้ในการคำนวณภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ อันจะมีผลต่อการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ทั้งในแง่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีและเจ้าพนักงานสรรพากรว่าการส่งออกบริการนั้นเข้าลักษณะเป็นการใช้บริการในต่างประเทศทั้งหมดหรือบางส่วน หรือสามารถแยกค่าบริการตามส่วนของบริการที่ได้มีการใช้บริการทั้งในและต่างประเทศสำหรับการส่งออกบริการนั้น ๆ ได้หรือไม่อย่างไร ทั้งนี้ เนื่องจากลักษณะของการให้บริการที่เกิดขึ้นในปัจจุบันนี้มีมากมายหลากหลายรูปแบบ ซึ่งกรณีเช่นนี้อาจนำไปสู่การหาวิธีเพื่อหลบหลีกและหนีภาษีของผู้ประกอบการได้ที่สุด ทั้งนี้ เนื่องจากการส่งออกบริการในกรณีที่ได้มีการใช้บริการในต่างประเทศทั้งหมดย่อมเป็นประโยชน์แก่ผู้ประกอบการมากกว่ากรณีที่ได้มีการใช้บริการบางส่วนในประเทศไทยที่จะส่งผลให้ผู้ประกอบการต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 เพราะทำให้ผู้ประกอบการไม่ต้องเสียภาษีและในขณะที่เดียวกันก็ยังสามารถขอคืนภาษีซื้อในสินค้าและวัตถุดิบที่ตนได้ซื้อเข้ามาอีกด้วย อันส่งผลให้ผู้ประกอบการไม่ต้องแบกรับภาระภาษีแต่อย่างใด ซึ่งสิ่งเหล่านี้ย่อมก่อให้เกิดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษีของผู้ประกอบการ อันจะเป็นการขัดต่อหลักความประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากทำให้ผู้ประกอบการต้องมีค่าใช้จ่ายที่เพิ่มมากขึ้นในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

อีกทั้ง ข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์นั้นจะทำให้รายได้ของรัฐบาลจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละศูนย์ในขั้นตอนสุดท้ายลดลง เนื่องจากรัฐต้องคืนหรือให้เครดิตภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการ ซึ่งแตกต่างจากกรณีการยกเว้นภาษีในขั้นตอนสุดท้ายที่ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี และรัฐไม่ต้องคืนภาษีซื้อที่เกิดจากการประกอบกิจการ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์จึงเป็นการเพิ่มขึ้นตอนและภาระในการบริหารจัดการเก็บภาษีมากขึ้น เนื่องจากรัฐบาลจำเป็นต้องมีค่าใช้จ่ายและต้นทุนในการ

<sup>7</sup> ประมวลรัษฎก มกรตรา 77

ตรวจสอบเอกสารหลักฐานของผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ว่าเข้าเงื่อนไขหรือหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ ซึ่งในกรณีเช่นนี้ย่อมเป็นการขัดต่อหลักความประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากทำให้รัฐต้องมีค่าใช้จ่ายที่เพิ่มมากขึ้นในการบริหารจัดการเก็บภาษี

#### 4.3 ปัญหาเกี่ยวกับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ กับหลักความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ

เนื่องจากการบังคับใช้กฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐนั้นเกี่ยวข้องกับ การบิดเบือนต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและที่ตนถนัด เพราะกิจกรรมทางเศรษฐกิจดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษี และผลที่ตามมาคือผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษี หรืออาจเลือกที่จะทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง สิ่งนี้ถือเป็นปรากฏการณ์ต่อต้านการเพิ่มผลผลิต อีกทั้ง สิ่งที่ดีถือว่าเป็นปรากฏการณ์คู่ขนานมากับปรากฏการณ์ต่อต้านการเพิ่มผลผลิต คือ ปรากฏการณ์ยับยั้งการสร้างรายได้ กล่าวคือ การที่ภาษีบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมของผู้เสียภาษีซึ่งทำให้เกิดผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจถือเป็นการยับยั้งการสร้างรายได้ของผู้เสียภาษี หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่ง ภาษีเป็นอุปสรรคต่อความวิริยะอุตสาหะของประชาชนที่จะทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือทำงานหรือประกอบอาชีพหรือทำธุรกิจในรูปแบบที่สร้างรายได้ ดังนั้น ปรากฏการณ์ยับยั้งรายได้นี้ย่อมจะนำไปสู่ปรากฏการณ์การลดรายได้จากการจัดเก็บภาษี เพราะรัฐบาลอาจได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่น้อยลง เนื่องจากการลดลงของฐานภาษีหรือฐานภาษีแคบลง

ดังนั้น หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภาษีจึงต้องการให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจในระดับที่ต่ำ รวมทั้ง เพื่อให้กระบวนการจัดเก็บภาษีทำงานสอดคล้องกับความต้องการของหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจและก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่น้อยที่สุด อันจะนำมาซึ่งการจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดและไม่กระทบกระเทือนต่อรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล กระบวนการจัดเก็บภาษีจึงต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ หรือการจัดเก็บภาษีต้องบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภาษีหรือหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษี (Economic Neutrality)

ทั้งนี้ โดยหลักแล้วการบังคับใช้หลักปลายทางทำให้หลักความเป็นกลางทางภาษีมูลค่าเพิ่มในทางระหว่างประเทศบรรลุผล เนื่องจากการส่งออกสินค้า บริการและสินค้าไม่มีรูปร่างนั้นจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ และถูกจัดเก็บภาษีในเวลาที่น่าเข้า เพราะฉะนั้นกรณีจึงไม่มีความแตกต่างระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างภายในประเทศกับการนำเข้าจากต่างประเทศ เพราะใช้อัตรากำหนดมูลค่าเพิ่มภายในประเทศสำหรับการขายภายในประเทศและการนำเข้าจากต่างประเทศ ธุรกิจภายในประเทศย่อมไม่ได้รับประโยชน์จากการซื้อสินค้าหรือรับบริการจากรัฐอื่นที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ต่ำกว่าหรือไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเลย

โดยปกติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ใช้กับกิจการส่งออกหรือกิจการที่ทำระหว่างประเทศเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามหลักปลายทาง (Destination Principle) ที่กำหนดให้เก็บภาษีเมื่อมีการบริโภค หรือบางครั้งการจัดเก็บภาษีในอัตรากำหนดมูลค่าเพิ่มเป็นการยกเว้นภาษีที่มีการเครดิตได้ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ (Zero Rating) หมายถึง การจัดเก็บภาษีที่ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้เต็มจำนวนเท่าที่ได้จ่ายไปหรือเป็นการประกอบกิจการที่ปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิงทั้งด้านภาษีซื้อและภาษีขาย ผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์จะต้องจดทะเบียนเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้สามารถขอรับภาษีซื้อคืนได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์จึงเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มรูปแบบหนึ่งโดยเป็นการยกเว้นที่ให้เครดิตภาษีซื้อได้ทั้งหมด (Exemptions with credit for input tax)

ดังนั้น การใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์จึงเป็นเครื่องมือในการจัดภาษีออกจากสินค้าหรือบริการที่ต้องส่งออกเป็นหลัก เนื่องจากมีการคืนภาษีให้กับผู้ส่งออก ทำให้สินค้าหรือบริการที่ส่งออกปลอดภาระภาษีและต้นทุนต่ำลงเพื่อให้สินค้าที่ผลิตในประเทศสามารถแข่งขันกับสินค้าหรือบริการจากต่างประเทศได้ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ไม่ถือเป็นการฝืนข้อตกลงในทางการค้า ดังนั้น การกำหนดให้ใช้อัตรากำหนดมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าส่งออกจึงทำให้สินค้านั้นมีภาษีขาย (Output tax) เท่ากับศูนย์ ทำให้เมื่อนำภาษีซื้อ (Input tax) ลบออกจากภาษีขายก็จะได้ค่าติดลบ ทำให้ผู้ส่งออกได้รับภาษีซื้อที่ได้เสียไปทั้งหมดคืน

ทั้งนี้ ตัวอย่างกรณีที่ภาษีมูลค่าเพิ่มมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจทางธุรกิจ เช่น ในสถานการณ์ที่การตั้งบริษัทในต่างประเทศนั้นมิชอบได้เปรียบในด้านภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าการตั้งบริษัทภายในประเทศ ผู้ประกอบการจึงตัดสินใจที่จะเลือกที่ตั้งบริษัทในต่างประเทศเพื่อให้ได้รับประโยชน์ทางภาษี หรือในกรณีที่มีการประเมินแล้วว่าการประกอบกิจการภายในประเทศสามารถขอคืนภาษีซื้อได้เต็มจำนวน ในขณะที่ธุรกิจต่างประเทศไม่อาจขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้



เช่นเดียวกับธุรกิจภายในประเทศ ธุรกิจต่างประเทศอาจตัดสินใจโดยพิจารณาจากภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอันดับแรกว่าจะไม่กระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจในต่างประเทศหรือตัดสินใจว่าจะปรับโครงสร้างการผลิตและการจัดจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการเพื่อไม่ให้ธุรกิจต่างประเทศต้องแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>8</sup>

สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้น ในต่างประเทศ ซึ่งได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ในกรณีที่เป็นการประกอบกิจการการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม พ.ศ.2543 เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีการให้บริการ ที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร นั้นก็เป็นการบังคับใช้หลักปลายทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์สำหรับการให้บริการระหว่างประเทศดังกล่าวเช่นเดียวกัน อันส่งผลดีต่อผู้ประกอบการที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากภาษีขายมีค่าเท่ากับศูนย์ และสามารถขอกคืนภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าและวัตถุดิบของตน จึงทำให้ผู้ประกอบการไม่ต้องแบกรับภาระทางภาษีแต่อย่างใด ดังนั้น จึงแสดงให้เห็นว่าในท้ายที่สุดแล้ว จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดที่ได้ชำระไปซึ่งเกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือการให้บริการดังกล่าวนั้นจะเป็นไปตามกฎหมายของรัฐที่มีการบริโภคสินค้าหรือบริการ และรายได้ทั้งหมดก็จะเพิ่มขึ้นในประเทศที่เกิดการบริโภคขั้นสุดท้าย

ทั้งนี้ หากพิจารณาในแง่ของผู้ประกอบกิจการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ สำหรับกรณีการประกอบกิจการการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศนั้น จะเห็นได้ว่าเมื่อผู้ประกอบการไม่มีภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการส่งออกบริการที่มีลักษณะดังกล่าว เนื่องจากเป็นกรณีที่ภาษีขายมีค่าเท่ากับศูนย์ซึ่งส่งผลให้ผู้ประกอบการมีสิทธิขอกคืนภาษีซื้อได้นั้นจึงยอมทำให้ผู้ประกอบการเกิดแรงจูงใจในการประกอบกิจการที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกบริการดังกล่าวมากกว่าที่จะประกอบกิจการที่เป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการในราชอาณาจักรซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ทั้งนี้ เนื่องจากการส่งออกบริการนั้นทำให้ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ซึ่งเป็นการบังคับใช้หลัก

<sup>8</sup> สุเมธ สิริคุณโชค, ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2559), น. 51-52).



ปลายทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้ง ยังส่งผลให้การส่งออกบริการดังกล่าวมีค่าบริการที่ต่ำลง เนื่องจากไม่มีภาษีแฝงอยู่ในอัตราค่าบริการที่ผู้ประกอบการภายในประเทศเรียกเก็บจากผู้รับบริการในต่างประเทศ จึงทำให้เกิดการลงทุนและพัฒนาเกี่ยวกับธุรกิจด้านการส่งออกบริการซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของการให้บริการระหว่างประเทศเพิ่มมากยิ่งขึ้น เช่น การให้บริการรับจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณาต่างประเทศในประเทศไทยเพื่อนำไปออกอากาศในต่างประเทศทั้งหมด ซึ่งจะทำให้ผู้ประกอบการสามารถขอลดภาษีซื้อได้เต็มจำนวน ในขณะที่การประกอบกิจการการให้บริการในราชอาณาจักรที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติทั่วไปนั้นอาจจะไม่ส่งผลให้เกิดแรงจูงใจหรือส่งเสริมให้ผู้ประกอบการภายในประเทศตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจภายในประเทศได้ อันจะทำให้การประกอบกิจการการให้บริการที่เพิ่มขึ้นในประเทศโดยมิได้ส่งออกไปยังต่างประเทศนั้นไม่ได้รับการลงทุนและพัฒนาในรูปแบบการให้บริการอย่างรวดเร็ว เหมือนกับการส่งออกบริการไปใช้ในต่างประเทศที่ส่งผลให้ผู้ประกอบการไม่มีภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด ดังนั้น ในกรณีเช่นว่านี้จึงเป็นผลให้เกิดการบิดเบือนในการตัดสินใจกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้ประกอบการ ซึ่งเป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิทางเศรษฐกิจของภาษีหรือหลักความเป็นกลางของภาษีในที่สุด

ดังนั้น หากวิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายในการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการของสาธารณรัฐสิงคโปร์ (Goods and Services Tax Act) จะเห็นว่าได้นำอัตราภาษีย้อยละศูนย์มาใช้กับการส่งออกสินค้าและการให้บริการระหว่างประเทศ โดยได้ระบุลักษณะ ขอบเขต ประเภทของกิจการ เงื่อนไขและหลักเกณฑ์อย่างชัดเจนสำหรับธุรกรรมที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราย้อยละศูนย์ เช่น การให้บริการแก่บุคคลที่อยู่ต่างประเทศ หรือการให้บริการด้านโฆษณา เป็นต้น สำหรับกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีการบริโภคของประเทศญี่ปุ่นนั้น การยกเว้นภาษีจากการส่งออกโดยไม่ต้องเสียภาษีการบริโภค (Consumption Tax) หรือการจัดเก็บภาษีในอัตราย้อยละศูนย์นั้น ได้มีการกำหนดประเภทและคุณสมบัติของธุรกรรมที่จะได้รับยกเว้นภาษีการส่งออก เช่น บริการที่ให้แก่ผู้ที่ไม่มียุติอำนาจในประเทศ การโอนหรือให้เช่าทรัพย์สินจากประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

การจัดเก็บภาษีอากรถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐบาล ภาษีอากรจึงมีความสำคัญต่อประเทศชาติเป็นอย่างมาก เพราะนอกจากจะทำให้รัฐบาลมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นทางการแล้ว การหารายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ ส่งเสริมความเจริญเติบโตทางด้านธุรกิจการค้า เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ รวมทั้งยังเป็นกลไกที่สำคัญในการควบคุมการบริโภคของประชาชนหรือเพื่อสนองต่อนโยบายบางประการของรัฐบาลอีกด้วย<sup>1</sup> ดังนั้น ภาษีอากรจึงมีลักษณะที่สำคัญคือเป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี และภาษีอากรที่จัดเก็บนั้นต้องนำไปใช้จ่ายเพื่อประโยชน์แก่สังคมส่วนรวม โดยผู้เสียภาษีแต่ละคนจะไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงจากภาษีที่ตนจ่ายไปนั้นแต่อย่างใด

ทั้งนี้ แม้รัฐบาลจะมีอำนาจบังคับจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาเป็นรายได้ในการบริหารและพัฒนาประเทศก็ตาม แต่การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลนั้นนอกจากจะมีผลกระทบต่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีแล้ว ยังส่งผลกระทบต่อสถานะทางเศรษฐกิจและสังคมโดยส่วนรวมเป็นอันมากด้วย ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรจึงไม่ควรมุ่งแต่เพียงเพื่อหารายได้ให้สมดุลกับรายจ่ายเท่านั้น รัฐบาลควรพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรไว้ให้รอบคอบและเหมาะสม เพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิท (Adam Smith) ซึ่งสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรในยุคปัจจุบัน อันได้แก่ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy) อย่างไรก็ตาม นอกเหนือจากหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีสี่ประการของ Adam Smith ดังกล่าวแล้ว หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency) ก็ถือเป็นหลักการภาษีอากรที่มีความสำคัญต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีในยุคปัจจุบันเช่นเดียวกัน

<sup>1</sup> อรรถธรรม พจนานุกรณ์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547),

ซึ่งประกอบด้วย 2 หลักการ ได้แก่ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี กับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีนั้นต้องการให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำลง ในขณะที่เดียวกันหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจก็ต้องการให้กระบวนการจัดเก็บภาษีมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจหรือบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าหากประเทศใดก็ตามกำหนดหลักเกณฑ์หรือวิธีการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีแล้วก็จะย่อมจะสามารถอำนวยความสะดวกในด้านการพัฒนาเศรษฐกิจให้เจริญก้าวหน้าไปได้ด้วยดีอันเป็นเป้าหมายที่สำคัญประการหนึ่งของแต่ละประเทศ

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เก็บจากผู้บริโภคที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการ โดยหลักจะจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกชนิดและจัดเก็บในทุกขั้นตอนของการผลิต การจำหน่ายหรือการให้บริการ ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีฐานภาษีกว้าง ทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้เป็นจำนวนมากอันเป็นไปตามวัตถุประสงค์หลักในการหารายได้เพื่อนำไปใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศซึ่ง ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายได้หลักที่สำคัญและถือเป็นภาษีที่สามารถกระตุ้นและกำหนดทิศทางเศรษฐกิจของประเทศได้ ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นภาษีที่รัฐบาลหลายประเทศต่างนำมาใช้เพื่อการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีฐานการบริโภค ซึ่งเหตุผลหลักสำคัญที่ประเทศต่าง ๆ นำเอา ภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับก็เพื่อจัดผลการบิดเบือนการทำงานของกลไกตลาดของภาษีการค้าหรือภาษีการขายที่เคยจัดเก็บและเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันทางการค้าระหว่างประเทศ

ประเทศไทยนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้าตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2535 เนื่องจากเศรษฐกิจของประเทศในขณะนั้นขยายตัวและเพื่อให้ระบบการเงินการคลังของประเทศมีความมั่นคงยิ่งขึ้น ประกอบกับความไม่เหมาะสมของภาษีการค้าหลายประการ เช่น ความซ้ำซ้อนของระบบภาษีการค้า ความหลากหลายของอัตราภาษี ความไม่เอื้ออำนวยต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ เป็นต้น ดังนั้น การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับจึงนับว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญของระบบภาษีอากรของไทย

ในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้านี้ประเทศไทยเลือกใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค ซึ่งทำให้การลงทุนซื้อวัตถุดิบหรือเครื่องจักรต่าง ๆ มาใช้ในการผลิตไม่ต้องเสียภาษี โดยผู้ลงทุนที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม และหากผู้ประกอบการนั้นถูกผู้ขายวัตถุดิบหรือเครื่องจักรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไปก็สามารถขอคืนหรือขอเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปได้ อันทำให้มูลค่าการลงทุนซื้อวัตถุดิบหรือเครื่องจักรต่าง ๆ ย่อมรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าราคาสินค้าที่ขายให้แก่ผู้บริโภคด้วย ดังนั้น ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการไม่ว่า

ชนิดใดหรือขั้นตอนใดในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ถ้าไม่มีกฎหมายยกเว้นไว้ก็จะต้องเสียภาษี และสามารถผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียไปให้ผู้ซื้อหรือผู้บริโภคที่เป็นผู้รับภาระภาษีในท้ายที่สุด ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงจัดว่าเป็นภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บจากการบริโภคทั่วไปรูปแบบหนึ่ง

ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยนั้นเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งบทบัญญัติตามมาตรา 77/2 กำหนดให้ประเทศไทยมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือการให้บริการในราชอาณาจักร รวมถึงการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักร โดยที่การให้บริการในราชอาณาจักร ให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการให้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร รวมทั้ง การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรด้วย อันเป็นการกำหนดเขตอำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามระบบอาณาเขต

ดังนั้น จึงสามารถแบ่งรูปแบบการให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ออกเป็น 3 รูปแบบ ได้แก่

(1) การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้ใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ปัจจุบันจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ซึ่งเป็นไปตามคำสั่งหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ที่ 65/2559 ลงวันที่ 1 พฤศจิกายน 2559

(2) การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร หรือการนำเข้าบริการ ซึ่งถือว่าเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ตามมาตรา 77/2 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกันกับการให้บริการในรูปแบบแรก

(3) การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ หรือการส่งออกบริการ ซึ่งเป็นบริการในราชอาณาจักรอีกรูปแบบหนึ่งที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร โดยจะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ สำหรับประเภทของกิจการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 นั้น เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีกิจการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) ประกอบคำสั่งกรมสรรพากรที่ 104/ 2544 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2544

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทั้งสามรูปแบบดังกล่าวข้างต้นนั้น เป็นไปตามหลักปลายทาง (Destination Principle) เนื่องจากการจัดเก็บภาษีในประเทศที่มีการบริโภคในขั้นสุดท้ายเกิดขึ้น กล่าวคือ การส่งออกบริการจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (อัตราภาษีร้อยละ 0) ในขณะที่การนำเข้าบริการจากต่างประเทศจะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มบนฐานภาษีเดียวกันและ อัตราภาษีเดียวกันกับการให้บริการภายในประเทศ (อัตราภาษีร้อยละ 7) ซึ่งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่มุ่งให้ภาระภาษีเกิดขึ้นในประเทศที่มีการบริโภคเท่านั้น ดังนั้น โดยทั่วไปการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 จึงใช้สำหรับกิจการส่งออกหรือกิจการที่ทำระหว่างประเทศ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามหลักปลายทางที่กำหนดให้เก็บภาษีเมื่อมีการบริโภครวมทั้ง ทำให้ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อ ได้เต็มจำนวนเท่าที่ได้จ่ายไป เนื่องจากภาษีขายมักมีค่าเป็น 0 เสมอ พร้อมกับมีภาษีซื้อเกิดขึ้นตลอดเวลา เมื่อภาษีซื้อ มีมากกว่าภาษีขาย จึงมีผลทำให้ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ส่งออกบริการมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อได้ หรือกล่าวได้ว่าการส่งออกบริการนั้นเป็นการประกอบกิจการที่ปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิงทั้งด้านภาษีซื้อและภาษีขาย

ทั้งนี้ สำหรับการให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ หรือการส่งออกบริการ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถือว่าเป็นรูปแบบหนึ่งของการให้บริการระหว่างประเทศนั้น ในข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 181) ลงวันที่ 29 มีนาคม 2554 ได้กำหนดให้การประกอบกิจการประเภทหนึ่งดังต่อไปนี้ เป็นการให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ซึ่งจะให้ผู้ประกอบการได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่

“การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ

กรณีการให้บริการตามวรรคหนึ่ง ซึ่งมีการใช้บริการบางส่วนในราชอาณาจักรด้วยให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะส่วนที่ได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ

การให้บริการตามวรรคหนึ่ง และวรรคสอง หมายความว่า การกระทำใดๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า แต่ไม่รวมถึงการให้บริการจัดนำเที่ยวในต่างประเทศ”

ดังนั้น ในการพิจารณาว่ากรณีใดจะเป็นการให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ หรือการส่งออกบริการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มใน



อัตราร้อยละ 0 ตามบทบัญญัติในมาตรา 77/2 มาตรา 80/1 (2) ประกอบข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) นั้น จึงสามารถสรุปหลักเกณฑ์ได้ดังนี้

ต้องเป็นการให้บริการที่ได้กระทำในประเทศไทย

ต้องเป็นการให้บริการแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ

ในกรณีที่ผลของการให้บริการนั้น ได้ถูกนำไปใช้บริการในต่างประเทศทั้งหมด โดยที่ไม่มีการใช้บริการในประเทศไทย จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0

แต่ในกรณีที่ผลของการให้บริการนั้น ได้มีการใช้บริการบางส่วนในประเทศไทยด้วย จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เฉพาะส่วนของการให้บริการที่ได้ถูกนำไปใช้บริการในต่างประเทศ

ทั้งนี้ หากพิจารณาตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นซึ่งเป็นลักษณะของการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศอีกรูปแบบหนึ่งที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 นั้น จะเห็นได้ว่าเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้อย่างกว้าง ๆ กล่าวคือ การให้บริการใดก็ตามที่ได้กระทำในประเทศไทย อันเป็นการให้บริการแก่ผู้รับบริการที่อยู่ในต่างประเทศ แล้วได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้บริการในต่างประเทศจะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 แต่หากผลของการให้บริการนั้นได้มีการใช้บริการบางส่วนในประเทศไทยด้วย ก็จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เฉพาะส่วนของการให้บริการที่ได้มีการใช้บริการในต่างประเทศเท่านั้น

ดังนั้น ในการพิจารณาว่าการประกอบกิจการลักษณะใดจะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น จึงย่อมขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและการตีความของผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเป็นสำคัญ เนื่องจากการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีไว้อย่างกว้าง ๆ โดยมีได้มีการกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับประเภทของธุรกรรม หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข หรือแนวทางที่ชัดเจนในการพิจารณาว่าการประกอบกิจการประเภทดังกล่าวนี้มีขอบเขตความหมายเพียงใดและครอบคลุมถึงการทำธุรกรรมลักษณะใดบ้าง รวมทั้ง การให้บริการนั้นเข้าลักษณะเป็นการใช้บริการในต่างประเทศทั้งหมดหรือแต่บางส่วน หรือสามารถแยกค่าบริการตามส่วนที่ได้มีการใช้บริการทั้งในและต่างประเทศได้หรือไม่ อย่างไร ซึ่งจะก่อให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนในการตีความและบังคับใช้กฎหมายในการบริหารการจัดเก็บภาษีและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีอีกด้วย ทั้งนี้ ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าวจะนำไปสู่การขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีได้ในที่สุด

นอกจากนี้ การกำหนดหลักเกณฑ์ที่ไม่ชัดเจนดังกล่าวนี้ย่อมจะส่งผลต่อการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี และในขณะเดียวกันก็ย่อมทำให้

รัฐบาลจำเป็นต้องมีค่าใช้จ่ายที่เพิ่มมากขึ้นในการพิจารณาและตรวจสอบว่าการประกอบกิจการใดมีลักษณะเป็นการส่งออกบริการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น อันจะเป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีที่ต้องการให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำที่สุด รวมทั้ง การประกอบกิจการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งมีลักษณะเป็นการส่งออกบริการตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นนั้นย่อมจะส่งผลให้ผู้ประกอบการเกิดแรงจูงใจในการประกอบกิจการที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกบริการมากกว่าการประกอบกิจการที่เป็นการให้บริการและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรากติ (ร้อยละ 7) ทั้งนี้ เนื่องจากการส่งออกบริการนั้นเป็นกรณีที่ภาษีขายมีค่าเท่ากับศูนย์ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อได้ นอกจากนี้ยังส่งผลให้การส่งออกบริการนั้นมีค่าบริการที่ต่ำลงเพราะเป็นการประกอบกิจการที่ปลอดจากภาระภาษีโดยสิ้นเชิง ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นจึงอาจเป็นผลให้เกิดการบิดเบือนในการตัดสินใจกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้ประกอบการได้ในที่สุด อันจะเป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือหลักความเป็นกลางของภาษี

ทั้งนี้ กฎหมายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรของไทยนั้น เมื่อศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายในการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการของสาธารณรัฐสิงคโปร์ (Goods and Services Tax Act) จะเห็นว่าได้มีการนำอัตราร้อยละศูนย์มาใช้กับการให้บริการระหว่างประเทศหลากหลายรูปแบบ โดยได้ระบุลักษณะ ขอบเขต ประเภทของกิจการ เงื่อนไขและหลักเกณฑ์ไว้อย่างชัดเจนสำหรับธุรกรรมที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ เช่น การให้บริการแก่บุคคลที่อยู่ต่างประเทศ หรือการให้บริการด้านโฆษณา เป็นต้น สำหรับกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีการบริโภคของประเทศญี่ปุ่นนั้นได้มีการยกเว้นภาษีจากการส่งออกโดยที่ไม่ต้องเสียภาษีการบริโภค (Consumption Tax) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละศูนย์นั่นเอง โดยมีการกำหนดประเภทและคุณสมบัติของธุรกรรมที่จะได้รับการยกเว้นภาษีการส่งออก เช่น บริการที่ให้แก่ผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ การโอนหรือให้เช่าทรัพย์สินจากประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการพิจารณาประเด็นปัญหาตามข้อ 5.1 ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ กรณีการประกอบกิจการการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ หรือการส่งออกบริการ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม พ.ศ. 2543 ดังนี้

1) ควรแก้ไขเพิ่มเติมประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ซึ่งเป็นกฎหมายภาษีลำดับรอง เนื่องจากอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการกำหนดประเภทหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพื่อให้การตีความและบังคับใช้กฎหมายในการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์นั้นเกิดความชัดเจนแน่นอนและก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษี โดยการกำหนดขอบเขต ความหมาย ลักษณะกิจการหรือการกระทำที่เป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น รวมถึง การกำหนดประเภทของธุรกรรม หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและแนวทางที่ชัดเจนในการพิจารณาและตรวจสอบประเภทกิจการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ว่ามีขอบเขตความหมายเพียงใดและครอบคลุมถึงการทำธุรกรรมลักษณะใดบ้าง เช่น ในการประกอบกิจการเกี่ยวกับการให้บริการรับจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณาต่างประเทศในประเทศไทยเพื่อนำไปเผยแพร่ในต่างประเทศซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของการให้บริการระหว่างประเทศนั้น ควรกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการนำภาพยนตร์ไปใช้บริการในต่างประเทศว่าจะต้องมีขอบเขตการนำไปใช้บริการในรูปแบบหรือลักษณะใดบ้าง เนื่องจากในปัจจุบันนี้การนำภาพยนตร์ไปแพร่ภาพหรือออกอากาศนั้นสามารถกระทำได้หลากหลายรูปแบบ ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและหลักความแน่นอนชัดเจนในการบริหารการจัดเก็บภาษีของรัฐ ซึ่งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

2) ควรแก้ไขเพิ่มเติมประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ซึ่งออกตามความในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และแนวทางที่ชัดเจนในการพิจารณาและตรวจสอบว่าการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการในต่างประเทศนั้นเข้าลักษณะเป็นการนำผลของการให้บริการ

นั้นไปใช้บริการในต่างประเทศทั้งหมดหรือแต่เพียงบางส่วน รวมทั้ง เป็นกรณีที่สามารถแยกค่าบริการตามส่วนของบริการที่ได้มีการใช้บริการทั้งในและต่างประเทศสำหรับการให้บริการนั้นๆ ได้หรือไม่ เพียงใด ทั้งนี้ เนื่องจากในกรณีที่มีการให้บริการนั้นได้มีการใช้บริการบางส่วนในประเทศไทยด้วย จะส่งผลให้ผู้ประกอบการได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เฉพาะส่วนของบริการที่ได้นำไปใช้ในต่างประเทศเท่านั้น แต่สำหรับส่วนของบริการที่ได้มีการใช้บริการในประเทศไทยด้วยนั้นจะอยู่ในบังคับให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ (ร้อยละ 7) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทางที่มุ่งจัดเก็บภาษีในประเทศที่มีการบริโภคขั้นสุดท้ายเท่านั้น

ดังนั้น การกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาและตรวจสอบว่าการประกอบกิจการในประเภทหรือลักษณะใดเป็นกรณีที่ได้มีการใช้บริการในต่างประเทศทั้งหมดหรือไม่นั้นจึงเป็นสาระสำคัญในการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์สำหรับการให้บริการระหว่างประเทศที่มีลักษณะของธุรกรรมการให้บริการที่หลากหลายรูปแบบในยุคปัจจุบัน นอกจากนี้ รัฐควรจะต้องกำหนดมาตรการและวิธีการที่เหมาะสมรัดกุมและมีประสิทธิภาพด้วยค่าใช้จ่ายในการดำเนินการที่น้อยที่สุดในการพิจารณาและตรวจสอบเกี่ยวกับการขอคืนหรือเครดิตภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการ เนื่องจากกรณีดังกล่าวจะส่งผลให้รายได้ของรัฐในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ลดน้อยลง เช่น ในการประกอบกิจการเกี่ยวกับการให้บริการรับจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณาต่างประเทศในประเทศไทยเพื่อนำไปแพร่ภาพหรือออกอากาศในต่างประเทศนั้น หากเป็นกรณีที่สามารถนำมาแพร่ภาพหรือออกอากาศในประเทศไทยได้ด้วยไม่ว่าในช่องทางการสื่อสารรูปแบบใดๆ เห็นควรให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ เนื่องจากเป็นกรณีที่มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทยด้วยเช่นเดียวกัน หรือควรกำหนดหลักเกณฑ์และรูปแบบการให้บริการว่าลักษณะใดถือเป็นการใช้บริการในประเทศทั้งหมด หากเป็นกรณีที่ไม่สามารถแยกการให้บริการที่เกิดขึ้นทั้งในและต่างประเทศออกจากกันได้ อันจะทำให้การควบคุมและตรวจสอบการได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์นั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

3) ควรแก้ไขเพิ่มเติมประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ซึ่งออกตามความในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขสำหรับรูปแบบการประกอบกิจการการให้บริการในบางประเภท ซึ่งแม้จะเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศก็ตาม ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นการประกอบกิจการที่จะไม่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งเป็นการบังคับใช้หลักต้นทางในการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับ

การให้บริการระหว่างประเทศในการประกอบกิจการบางประเภท กล่าวคือ การกำหนดให้การส่งออกบริการบางประเภทนั้นอยู่ในบังคับต้องภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ (ร้อยละ 7) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากประเทศที่ได้มีการให้บริการเกิดขึ้นแล้วตั้งแต่ต้นทาง เช่น การกำหนดให้การให้บริการรับจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณาต่างประเทศในประเทศไทยเพื่อนำไปเผยแพร่ภาพหรือออกอากาศในต่างประเทศแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศในบางประเทศนั้นให้เป็นการประกอบกิจการที่จะไม่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ทั้งนี้ เพื่อให้ธุรกิจการให้บริการภายในประเทศในบางประเภทนั้นเกิดการแข่งขัน การลงทุนและการพัฒนา เพิ่มมากยิ่งขึ้น อันอาจส่งผลให้ผู้ประกอบการเกิดแรงจูงใจในการประกอบกิจการที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกบริการ สำหรับกิจการบางประเภทดังกล่าวลดน้อยลง เนื่องจากจะไม่ได้รับสิทธิในการขอคืนภาษีซื้อได้ทั้งหมดเหมือนดังเช่นกรณีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 กรณีดังกล่าวจึงย่อมเป็นผลให้เกิดการบิดเบือนในการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้ประกอบการลดน้อยลง อันจะทำให้สอดคล้องและเป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจของภาษี

4) ควรแก้ไขเพิ่มเติมประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ซึ่งออกตามความในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยการกำหนดความหมายหรือคำนิยามของคำว่า “ผู้รับบริการในต่างประเทศ” ว่ามีขอบเขตความหมายครอบคลุมถึงบุคคลที่เป็นผู้รับบริการในประเภทใดหรือมีเงื่อนไขการเป็นผู้รับบริการในลักษณะใดบ้าง เช่น การกำหนดว่าผู้รับบริการเป็นพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่ประเทศไทย และการบริการนั้นก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงกับบุคคลที่เป็นพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่ประเทศไทย รวมทั้ง บุคคลนั้นอยู่นอกประเทศไทยในขณะที่ได้มีการให้บริการนั้น เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนแน่นอนในการตีความและบังคับใช้กฎหมายในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นอันจะสอดคล้องและเป็นไปตามหลักความแน่นอนซึ่งเป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี อีกทั้ง ตามหลักเกณฑ์การส่งออกบริการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ซึ่งกำหนดไว้ว่า “ได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ” นั้น ควรกำหนดขอบเขต ความหมาย ลักษณะหรือเงื่อนไขของการให้บริการในต่างประเทศให้มีความชัดเจน เนื่องจากการให้บริการในบางลักษณะ เช่น การให้บริการที่อยู่ในรูปดิจิทัล (Digital) สามารถนำไปใช้แพร่ภาพหรือออกอากาศได้ทั่วโลกโดยไม่เฉพาะแต่ในประเทศของผู้รับบริการเท่านั้น ดังนั้น จึงเห็นควรกำหนดเงื่อนไขหรือลักษณะของการให้บริการสำหรับการให้บริการในแต่ละประเภทว่ากรณีใดถือว่าเป็นการให้บริการในต่างประเทศ ทั้งนี้ เพื่อให้การบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์สำหรับการให้บริการระหว่างประเทศนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น



นอกจากนี้ ผู้วิจัยขอเสนอแนะให้มีการจัดฝึกอบรมเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีเพื่อให้มีความรู้ความเข้าใจในการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีประสิทธิภาพอย่างสม่ำเสมอ เนื่องจากในการประกอบกิจการบางประเภทที่จะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ (ร้อยละ 7) หรืออัตราร้อยละศูนย์ นั้น อาจมีรูปแบบการประกอบกิจการที่มีลักษณะใกล้เคียงกันจนอาจทำให้เจ้าหน้าที่เกิดความสับสนในการวินิจฉัยและบังคับใช้กฎหมายในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษี เช่น การให้บริการรับจ้างถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยเพื่อนำผลงานภาพยนตร์ไปใช้แพร่ภาพหรือออกอากาศในต่างประเทศทั้งหมดนั้นจะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ส่วนการให้บริการของผู้ประกอบการในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยซึ่งผลของการให้บริการดังกล่าวได้มีการใช้เสร็จสิ้นสมบูรณ์ในประเทศไทย ถือเป็นบริการที่ได้ใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ (ร้อยละ 7) เป็นต้น รวมทั้ง ควรอบรมให้ความรู้แก่ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีเพื่อให้สามารถปฏิบัติตามกฎหมายภาษีได้อย่างถูกต้อง ซึ่งเป็นวิธีการที่จะช่วยป้องกันแก้ไขปัญหาข้อพิพาททางภาษีที่อาจเกิดขึ้นให้ลดน้อยลงไปได้ อันจะทำให้สอดคล้องเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมและหลักความแน่นอนชัดเจนในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีรวมทั้ง เพื่อให้เป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีด้วย

จากข้อเสนอแนะดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยเห็นว่าจะสามารถทำให้การบริหารการจัดเก็บภาษีสำหรับบริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศซึ่งจะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์นั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นโดยจะส่งผลให้การจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศของรัฐบาลนั้นเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ อันจะสอดคล้องและเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีสี่ประการของอดัม สมิท (Adam Smith) อีกทั้ง ยังทำให้การจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจซึ่งเป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่สำคัญในยุคปัจจุบัน



**บรรณานุกรม**

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร กรมสรรพากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2555. กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2555.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.

จุฑาทอง จารุมิลินท. “ความรู้พื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม.” สรรพากรสาส์น. เล่มที่ 51. ตอนที่ 7. (2547).

ชินภัทร วิสุทธิแพทย์. “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.” สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2552.

ทิพย์วิมล แสนอุบล. “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางการศึกษา: ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของประเทศไทยกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.

นীর ยุคลธง. “ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ สำหรับการให้บริการระหว่างประเทศ.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554.

บุญธรรม ราชรักษ์. เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย. กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็น เพรส, 2551.

ป้วย อึ้งภากรณ์. บันทึกคำบรรยายวิชาการคลัง. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2498.

ประเทือง กสานติกุล. “ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าอาหารศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายไทยกับกฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักร.” สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

ปรีดา นาคเนาทิม. เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2526.

ปรีดี บุญยัง. ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ. กรุงเทพมหานคร:

วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, 2534.

พฤตวรรษ รินทร์ธราศรี. “การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในการจัดเก็บในประเทศไทย:

กรณีศึกษาความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย.”

วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2551.

ไพจิตร โรจนวานิช. ชุมพร เสนุ่ไสย และ สาโรช ทองคำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร.

กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์, 2549.

รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้.” สรรพากรศาสตร์.

เล่มที่ 31. ฉบับที่ 5. (2527).

วรางคณา อำนวยเกียรติ. “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับบริการทางการเงิน.”

วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

วิทย์ ต้นตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: อักษรสัมพันธ์, 2556

ศรีสมัย เนตรมัย. “ปัญหาการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย.”

วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525.

ศุภรัตน์ ควณิกกุล. เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1.

นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2544.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร:

วิญญูชน, 2547.

สมชัย ฤชุพันธุ์. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร. เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและ

ภาษีอากร ฉบับปรับปรุง, 2538.

สมชัย ฤชุพันธุ์. ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย. กรุงเทพมหานคร: พิมพ์ดี, 2533

สุเมธ ศิริคุณโชติ. ภาษีมูลค่าเพิ่ม หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ.

กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2559.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. “การหนีภาษีมูลค่าเพิ่ม.” สรรพากรศาสตร์. (2537).

อมรศักดิ์ พงศ์พศุฒน์. การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มขั้นสูง. กรุงเทพมหานคร: ชวนพิมพ์, 2553.

อรัญ ธรรมโน. กรุงเทพฯ ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. กรุงเทพมหานคร: ไทยวิจัยและฝึกอบรม, 2548.

อรพิน ผลสุวรรณณ์ สบายรูป. กฎหมายการคลัง. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

อรวรรณ พจนานูรัตน์. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร:

มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547.

## ภาษาต่างประเทศ

GUIDE TO JAPANESE TAXES 2016. Jetro Bangkok, 2016.

HMRC. “Schedule 8 Zero-rating.” <http://www.legislation.gov.uk/pa>

Inland Revenue Authority of Singapore. GST:Clarification on “Directly in Connection and Directly Benefit (Third Edition). <http://www.iras.gov.sg>

Inland Revenue Authority of Singapore. “Singapore Annual Report 2009-2010.”

<http://www.iras.gov.sg>

Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave. Public Finance in Theory and Practice 5th edn.

New York:McGraw - Hill , Inc, 1989.





ภาคผนวก

ภาคผนวก ก  
ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105)  
ลงวันที่ 12 กรกฎาคม พ.ศ. 2543

**ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105)**  
**เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร**  
**และได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ ตาม มาตรา 80/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร**

---

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 80/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ.2534 อธิบดี กรมสรรพากร กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำ ในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำ ในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1(2) แห่ง ประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ.2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดี กรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 86) เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้น ในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 12 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2542

ข้อ 2 กำหนดให้การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ เป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่าง ประเทศ ตามมาตรา 80/1(2) แห่ง ประมวลรัษฎากร

“(1) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และ ได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ

กรณีการให้บริการตามวรรคหนึ่งซึ่งมีการใช้บริการบางส่วน ในราชอาณาจักรด้วย ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะส่วนที่ได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ

การให้บริการตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า แต่ไม่รวมถึงการให้บริการจัดนำเที่ยวในต่างประเทศ”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 181) ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 29 มีนาคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป)

(2) การให้บริการต่อเรือเดินทะเล การให้บริการซ่อมแซมอากาศยานหรือเรือเดินทะเล ที่กระทำในราชอาณาจักร โดยผู้รับบริการต้องเป็นผู้ประกอบการให้บริการขนส่งระหว่าง

ประเทศโดย อากาศยานหรือเรือเดินทะเล ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้รับบริการดังกล่าวจะเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือ นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

ผู้รับบริการตามวรรคหนึ่ง ต้องประกอบกิจการให้บริการขนส่ง ระหว่างประเทศ ดังต่อไปนี้

(ก) ให้บริการรับขนคนโดยสารหรือรับขนสินค้าระหว่างประเทศ โดยไม่ผ่านประเทศไทย

(ข) ให้บริการรับขนคนโดยสารหรือรับขนสินค้าระหว่างประเทศ โดยผ่านประเทศไทยด้วย

(ค) ให้บริการรับขนคนโดยสารหรือรับขนสินค้าระหว่างประเทศ และมีการรับขนคนโดยสารหรือรับขนสินค้าภายในประเทศไทยด้วย

(3) การให้บริการรับประกันวินาศภัยตามกฎหมายว่าด้วยการประกันวินาศภัย โดยผู้ประกอบการจดทะเบียน สำหรับทรัพย์สินในต่างประเทศ หรือสำหรับสินค้า ที่ได้ส่งออกนอกราชอาณาจักร

“(4) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอากรเพื่อส่งออกและการให้บริการที่กระทำในเขตปลอดอากรเพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกโดย ผู้ประกอบการจดทะเบียน

การให้บริการตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า การให้บริการที่กระทำต่อตัวสินค้าและมีการส่งออกสินค้านั้นหรือการให้บริการ ที่ก่อให้เกิดสินค้าที่มีรูปร่างเพื่อผู้รับบริการในเขตปลอดอากรนำไปใช้ผลิต สินค้าเพื่อส่งออก เช่น การรับจ้างแกะสลักบานประตู การรับจ้างทำน้ำยาเคลือบประตู หรือการให้บริการรับจ้างทำส่วนประกอบ อุปกรณ์ เพื่อผู้รับบริการในเขตปลอดอากรนำไปใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออก”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 122) ใช้อบังคับ 1 มกราคม 2545 เป็นต้นไป)

ข้อ 3 การประกอบกิจการตามข้อ 2 ต้องมีหลักฐานแสดงการชำระราคาค่าบริการตามใบแจ้งหนี้ (Invoice) ในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน เช่น หลักฐาน การเปิด L/C (Letter of Credit) หลักฐานการจัดทำ T/T (Telex Transfer) หรือ T/P (Term of Payment) เอกสารใบเสร็จรับเงิน หลักฐานการรับชำระเงิน ตาม L/C (Letter of Credit) หรือ Bank Statement เอกสารที่ระบุว่านำเงินเข้าบัญชีธนาคาร โดยใช้สมุดคู่ฝาก เอกสารการโอนเงินเข้าบัญชีธนาคาร โดยไม่มีสมุดคู่ฝาก หลักฐานการรับชำระเงินตามบัตรเครดิต การใช้ E-money หรือ E-cash เว้นแต่กรณี

ผู้ประกอบการจดทะเบียนให้บริการ โดยไม่มีค่าตอบแทนก็ไม่จำเป็นต้องมีหลักฐานแสดงการชำระราคา  
ค่าบริการ

“ข้อ 4 การประกอบกิจการตามข้อ 2(4) กรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร  
ที่ก่อให้เกิดสินค้าที่มีรูปร่างเพื่อผู้รับบริการในเขตปลอดอากรนำไปใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออก  
ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องดำเนินการให้เป็นไปตามแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข  
ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และกรณีการให้บริการที่กระทำในเขตปลอดอากรที่ก่อให้เกิดสินค้าที่  
มีรูปร่างเพื่อผู้รับบริการในเขตปลอดอากรนำไปใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออก ผู้ประกอบการจดทะเบียน  
จะต้องดำเนินการให้เป็นไปตามแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร  
หรือตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรม แห่งประเทศไทย”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 122) ใช้บังคับ  
1 มกราคม 2545 เป็นต้นไป)

ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม พ.ศ. 2543 เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 12 กรกฎาคม พ.ศ. 2543

ร้อยเอกสุชาติ เชาว์วิศิษฐ

อธิบดีกรมสรรพากร

ภาคผนวก ข

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 181)

ลงวันที่ 29 มีนาคม พ.ศ. 2554



**ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร**  
**เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 181)**  
**เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำ**  
**ในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ**  
**ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร**

---

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2535 อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกความใน (1) ของข้อ 2 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 12 กรกฎาคม พ.ศ. 2543 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 122) เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 15 มกราคม พ.ศ. 2545 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(1) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และ  
ได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ

กรณีการให้บริการตามวรรคหนึ่งซึ่งมีการใช้ บริการบางส่วนในราชอาณาจักรด้วย ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะส่วนที่ได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ

การให้บริการตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า แต่ไม่รวมถึงการให้บริการจัดนำเที่ยวในต่างประเทศ”

ข้อ 2 ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ลงในประกาศนี้เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 29 มีนาคม พ.ศ. 2554

สาธิต รั้งศิริ

(นายสาธิต รั้งศิริ)

อธิบดีกรมสรรพากร



ภาคผนวก ค

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.104/2544 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2544

## คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 104/2544

เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้น  
ในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร และกรณี การให้บริการที่กระทำใน  
ราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการพิจารณาเกี่ยวกับการเสีย  
ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราช  
อาณาจักร ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร  
 และได้มีการใช้บริการนั้นในต่าง ประเทศตามมาตรา 80/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากร  
จึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 กรณีผู้ประกอบการซึ่งได้ให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการ  
นั้นในราชอาณาจักร ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ตามมาตรา 77/2  
วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา  
82/13 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้น  
เมื่อได้ มีการชำระราคาค่าบริการทั้งหมดหรือบางส่วนตามมาตรา 78/1(3) แห่งประมวลรัษฎากร  
โดยคำนวณจากฐานภาษีตามมาตรา 79 และอัตราภาษีตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 2 การให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร  
ตามมาตรา 77/2 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหา  
ประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร  
ที่ผู้ประกอบการในต่างประเทศได้กระทำขึ้นในต่างประเทศ และผู้รับบริการในราชอาณาจักร ได้นำ  
ผลของการกระทำนั้นมาใช้ในราชอาณาจักร

กรณีผู้ประกอบการในต่างประเทศได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้าที่ไม่มีรูปร่างให้กับ  
ผู้ประกอบการหรือบุคคลใดในราชอาณาจักร ไม่ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและ  
ได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรตาม มาตรา 77/2 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือเป็น  
การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง ตามมาตรา 77/1(8) และมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร

การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามวรรคสอง เช่น การโอนกรรมสิทธิ์สิทธิในสิทธิบัตร การ  
โอนกรรมสิทธิ์ในกัญฉวีสิทธิ์ การโอนกรรมสิทธิ์ในเครื่องหมายการค้า การโอนกรรมสิทธิ์ในลิขสิทธิ์

การโอนกรรมสิทธิ์ในสัมปทาน การโอนกรรมสิทธิ์ในค่าสิทธิ หรือการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน

กรณีผู้ประกอบการในต่างประเทศได้ให้ผู้ประกอบการหรือบุคคลใดในราชอาณาจักร ได้ใช้สิทธิในสิทธิบัตร ได้ใช้กัญฉีควิลล์ ได้ใช้เครื่องหมายการค้า ได้ใช้ลิขสิทธิ์ ได้ใช้สัมปทาน ได้ใช้ค่าสิทธิ หรือได้ใช้สินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน โดยผู้ประกอบการในต่างประเทศยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์สิทธิในสิทธิบัตร กัญฉีควิลล์ เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สัมปทาน ค่าสิทธิ หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ไม่ถือเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1(8) และมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 วรรคสาม และมาตรา 77/5 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีผู้ประกอบการในต่างประเทศรับจ้างเขียนซอฟต์แวร์ให้กับผู้ประกอบการหรือบุคคลใดซึ่งเป็นผู้ว่าจ้างในราชอาณาจักร โดยผู้ว่าจ้างในราชอาณาจักรยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในลิขสิทธิ์ซอฟต์แวร์ ดังกล่าว ไม่ถือเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1(8) และมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 วรรคสาม และมาตรา 77/5 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 3 กรณีผู้รับบริการในราชอาณาจักรจ่ายเงินค่าบริการให้กับผู้ประกอบการตามข้อ 1 ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสีย ภาษีตามมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยผู้จ่ายเงินต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36) ณ ที่ว่าการอำเภอภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินให้กับผู้ประกอบการตามมาตรา 83/6 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่าง

(1) บริษัท ก จำกัด ได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัทในต่างประเทศให้ดำเนินการให้คำปรึกษา และแนะนำด้านการบริหาร การจัดการ การวางแผน กฎหมาย การเงิน การตลาดและบุคคล ซึ่งการให้บริการทั้งหมดได้กระทำในต่างประเทศและบริษัทในต่างประเทศได้จัด ส่งข้อมูลดังกล่าวผ่านทางโทรศัพท์ โทรสาร E - MAIL (ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์) และจดหมายให้กับบริษัท ก จำกัด กรณีดังกล่าว ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ก จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36)

(2) บริษัท ข จำกัด ได้ทำสัญญาเช่าเครื่องจักรจากบริษัทในต่างประเทศเพื่อ นำมาใช้ในอุตสาหกรรมการผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูปถือเป็นการให้บริการที่กระทำใน ต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ข จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36)

(3) บริษัท ค จำกัด ได้ทำสัญญารับจ้างออกแบบคำนวณโครงสร้างทางยกระดับโครงการแห่งหนึ่ง ซึ่งบริษัท ค จำกัด ได้ทำสัญญาจ้างช่วงงานคำนวณโครงสร้างบางส่วนกับบริษัทในต่างประเทศโดยบริษัทในต่างประเทศจะดำเนินการออกแบบและคำนวณโครงสร้างในต่างประเทศ และส่งผลของงานให้กับบริษัท ค จำกัด กรณีดังกล่าว ถือเป็น การให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ค จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36)

(4) บริษัท ง จำกัด ได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัทในต่างประเทศให้ซ่อมแซมเครื่องจักร ที่ใช้ในการผลิต สินค้า โดยส่งเครื่องจักรไปซ่อมแซมในต่างประเทศ เมื่อบริษัทในต่างประเทศดำเนินการเรียบร้อยแล้วได้ส่งกลับมาให้บริษัท ง จำกัด ใช้ในประเทศไทย กรณีดังกล่าว ถือเป็น การให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ง จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36)

(5) บริษัท จ จำกัด ประกอบกิจการเกี่ยวกับสนามกอล์ฟได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัทในต่างประเทศให้ดำเนินการออกแบบสนามกอล์ฟโดยมีการจัดทำแผนผัง รายละเอียดและงานเขียนแบบสำหรับใช้ในการก่อสร้างสนามกอล์ฟ ซึ่งบริษัทในต่างประเทศยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในงานเขียนแบบและแผนผัง อื่น ๆ เงินค่าจ้างออกแบบดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนเพื่อค่าสิทธิ กรณีดังกล่าวถือเป็น การให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท จ จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36)

(6) บริษัท ช จำกัด ประกอบธุรกิจถลุงโลหะ ได้ซื้อลิขสิทธิ์กรรมวิธีการผลิตจากบริษัทในต่างประเทศโดยบริษัทในต่างประเทศยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในลิขสิทธิ์กรรมวิธีการผลิต กรณีดังกล่าวถือเป็น การให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ช จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36)

(7) ส่วนราชการแห่งหนึ่งทำสัญญาจัดซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์จากบริษัทในต่างประเทศ โดยบริษัทในต่างประเทศเสนอราคาค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ประกอบด้วยค่าลิขสิทธิ์ที่บริษัทในต่างประเทศยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในลิขสิทธิ์ ค่าติดตั้ง ค่าบำรุงรักษา ค่าฝึกอบรม ค่าให้คำปรึกษา ค่าเดินทาง และค่าที่พักของพนักงาน กรณีดังกล่าวถือเป็น การให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ส่วนราชการมีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36)

(8) บริษัท ซ จำกัด ได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัทในต่างประเทศผลิต BROCHURE เป็นรูปภาพของโรงแรมและเย็บเป็นหนังสือเล่มเล็ก ๆ โดยบางส่วนแจกให้ลูกค้าในประเทศไทย และบางส่วนแจกให้ลูกค้าในต่างประเทศ ถือเป็น การให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้



บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ช จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 36) โดยคำนวณจากค่าบริการทั้งหมด

“(9) บริษัท ฅ จำกัด ได้ทำสัญญาใช้บริการนำเสนอข้อมูลสินค้าหรือบริการผ่านอินเทอร์เน็ต หรือบริการเช่าพื้นที่บนเว็บไซต์ (Web Site) หรือบริการเช่าพื้นที่บนเซิร์ฟเวอร์ (Server) ของบริษัทในต่างประเทศ ถือเป็นกรให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ฅ จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36) โดยคำนวณจากค่าบริการทั้งหมด

(10) บริษัท ญ จำกัด ได้ทำสัญญาใช้บริการอินเทอร์เน็ต หรือบริการเชื่อมต่อเครือข่ายอินเทอร์เน็ต (Internet Service Provider) จากบริษัทในต่างประเทศ ถือเป็นกรให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ญ จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36) โดยคำนวณจากค่าบริการทั้งหมด

(11) บริษัท ฎ จำกัด ได้ทำสัญญาใช้บริการรับฝากเซิร์ฟเวอร์ (Data Management หรือ Co-Location) จากบริษัทในต่างประเทศ ถือเป็นกรให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ฎ จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบ นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36) โดยคำนวณจากค่าบริการทั้งหมด”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดย คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.116/2545)

ข้อ 4 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้คำนวณจากฐานภาษีตามมาตรา 79 และอัตราภาษีตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร

ฐานภาษี สำหรับการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการให้บริการ ซึ่งหมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

กรณีผู้รับบริการในราชอาณาจักรมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร หรือมีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับบริการในราชอาณาจักรต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายทั้งจำนวนก่อนหักภาษีเงินได้

กรณีผู้รับบริการในราชอาณาจักรตกลงเป็นผู้จ่ายเงินค่าภาษีเงินได้แทนผู้ประกอบการตามข้อ 1 ภาษีเงินได้ที่ออกแทนถือเป็นประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ผู้รับบริการในราชอาณาจักรต้องนำภาษีที่ออกแทนมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเงินได้ที่ไม่มีเงินค่าภาษีที่ต้องออกแทนให้อีก

ข้อ 5 กรณีผู้รับบริการในราชอาณาจักรตามข้อ 3 เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนผู้รับบริการในราชอาณาจักรมีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากรไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรได้ โดยมีสิทธินำไปถือเป็นภาษีซื้อในเดือนภาษีที่มีการยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36) และได้รับใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร

“ข้อ 6 กรณีผู้ประกอบการซึ่งได้ให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและมิได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ไม่ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ตามมาตรา 77/2 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการดังกล่าวไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/13 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายเงินค่าบริการจึงไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร

#### ตัวอย่าง

(1) บริษัท ก จำกัด ประกอบกิจการขายสินค้า ทำสัญญาว่าจ้างบริษัทในต่างประเทศให้เป็นนายหน้าติดต่อหาลูกค้าในต่างประเทศ ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและมิได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ก จำกัด ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36)

(2) บริษัท ข จำกัด ประกอบกิจการประเภทธุรกิจหลักทรัพย์ ได้ทำสัญญากู้ยืมเงินจากธนาคารในต่างประเทศ โดยบริษัท ข จำกัด ได้ว่าจ้างบริษัทในต่างประเทศแห่งหนึ่งเป็นตัวแทนในการจัดหาแหล่งเงินกู้ ซึ่งบริษัท ข จำกัดจะต้องจ่ายค่าธรรมเนียมให้แก่ตัวแทน ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและมิได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ข จำกัด ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36)

(3) บริษัท ค จำกัด ประกอบกิจการผลิตสินค้า ได้ทำสัญญาแต่งตั้งบริษัทในต่างประเทศเป็นตัวแทนในการชำระราคาสินค้าให้แก่ผู้ขายในต่างประเทศ โดย ตัวแทนต้องจ่ายเงินตรงแทนบริษัทฯ ไปก่อนและเรียกเก็บเงินคืนจากบริษัทฯ พร้อมกับ เรียกเก็บค่าบริการ ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและมิได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ค จำกัด ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36)

(4) บริษัท ง จำกัด ประกอบกิจการโรงแรม ได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัทในต่างประเทศให้ดำเนินการส่งเสริมการขาย การตลาด โฆษณา และรับจองห้องพัก ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและมิได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ง จำกัด ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36)

(5) สถานีโทรทัศน์ในต่างประเทศรับจ้างโฆษณาสินค้าทางโทรทัศน์ในต่างประเทศ โดยมีรายได้จากการรับจ้างโฆษณาสินค้าทางโทรทัศน์จากผู้ผลิตหรือผู้จำหน่าย สินค้าทั้งในและนอกประเทศ ซึ่งมีผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายสินค้าในประเทศไทยได้ว่าจ้างโฆษณาดังกล่าวด้วย ถือเป็น การให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและมีได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายสินค้าในประเทศไทยไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษี มูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36)

(6) บริษัท จ จำกัด ว่าจ้างบริษัทในต่างประเทศจัดทำโฆษณาลงในนิตยสารสวัสดิ์ที่มี ผู้โดยสารอ่านบน เครื่องบินซึ่งมีทั้งสายการบินในประเทศไทยและต่างประเทศ ถือเป็น การให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและมีได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท จ จำกัด ไม่มีหน้าที่ต้อง ยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36)

(7) บริษัท ฉ จำกัด ว่าจ้างบริษัทในต่างประเทศลงพิมพ์โฆษณาในนิตยสาร (Magazine) ในต่างประเทศ ซึ่งมีการขายนิตยสารดังกล่าวในประเทศไทยด้วย ถือเป็น การให้บริการที่กระทำใน ต่างประเทศและมีได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ฉ จำกัด ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบ นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36)”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดย คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.116/2545 )

ข้อ 7 กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งได้ให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มี การใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82(1) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่าง ประเทศ เป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศและได้ส่งผลของการ ให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณอัตราภาษีตาม มาตรา 80/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 8 การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามข้อ 7 หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า ตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้าที่ไม่มีรูปร่างให้กับ ผู้ประกอบการหรือบุคคลใดในต่างประเทศ ไม่ถือเป็น การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและ ได้มีการใช้บริการนั้นใน ต่างประเทศตามมาตรา 77/1(10) และมาตรา 80/1(2) แห่งประมวล รัษฎากร แต่ถือเป็น การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1(8) และมาตรา 77/1(9) แห่งประมวล รัษฎากร

การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามวรรคสอง เช่น การโอนกรรมสิทธิ์สิทธิในสิทธิบัตร การโอนกรรมสิทธิ์ในกัญฉวีลด์ การโอนกรรมสิทธิ์ในเครื่องหมายการค้า การโอนกรรมสิทธิ์ในลิขสิทธิ์ การโอนกรรมสิทธิ์ในสัมปทาน การโอนกรรมสิทธิ์ในค่าสิทธิ หรือการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ให้ผู้ประกอบการหรือบุคคลใดในต่างประเทศได้ใช้สิทธิในสิทธิบัตร ได้ใช้กัญฉวีลด์ ได้ใช้เครื่องหมายการค้า ได้ใช้ลิขสิทธิ์ ได้ใช้สัมปทาน ได้ใช้ค่าสิทธิ หรือได้ใช้สินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์สิทธิในสิทธิบัตร กัญฉวีลด์ เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สัมปทาน ค่าสิทธิ หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ไม่ถือเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1(8) และมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามมาตรา 77/1(10) มาตรา 77/5 และมาตรา 80/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนรับจ้างเขียนซอฟต์แวร์ให้กับผู้ประกอบการหรือ บุคคลใดซึ่งเป็นผู้ว่าจ้างในต่างประเทศโดยผู้ว่าจ้างในต่างประเทศยังคงเป็น เจ้าของกรรมสิทธิ์ในลิขสิทธิ์ ซอฟต์แวร์ดังกล่าว ไม่ถือเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1(8) และมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นใน ต่างประเทศตามมาตรา 77/1(10) มาตรา 77/5 และมาตรา 80/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร

ตั้ง ณ วันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2544

ศุภรัตน์ กวณนกุล  
อธิบดีกรมสรรพากร

ภาคผนวก ง

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.120/2545 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545

## คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 120/2545

เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้มีเงินได้ หรือผู้ประกอบการที่เป็นนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศ เจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย และผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย สำหรับการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 คำว่า “ภาพยนตร์” หมายความว่า ภาพ เสียง รวมทั้งข้อความที่มีการ ถ่ายอัด หรือ บันทึกไว้ในฟิล์มหรือวัสดุใด ๆ ที่สามารถถ่ายทอดออกมาให้เป็นเรื่องราวหรือเหตุการณ์ต่าง ๆ ได้ ในลักษณะต่อเนื่องกันด้วยเครื่องฉายภาพยนตร์หรือเครื่องมืออื่นใด และให้หมายความรวมถึงส่วน หนึ่งส่วนใดของภาพยนตร์ที่ใช้เพื่อการโฆษณาหรือ ประชาสัมพันธ์ด้วย

คำว่า “ถ่ายทำภาพยนตร์” หมายความว่า การถ่าย อัด บันทึก หรือทำด้วยวิธีอื่นใด ซึ่งภาพ เสียง หรือข้อความเพื่อให้เป็นภาพยนตร์

คำว่า “คณะถ่ายทำภาพยนตร์” หมายความว่า ผู้ดำเนินการถ่าย อัด บันทึก หรือทำด้วย วิธีอื่นใดซึ่งภาพ เสียง หรือข้อความเพื่อให้เป็นภาพยนตร์

คำว่า “นักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศ” หมายความว่า นักแสดง ภาพยนตร์ซึ่งมี ภูมิลำเนาอยู่ในต่างประเทศ และเข้ามาแสดงภาพยนตร์ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศใน ประเทศไทย

คำว่า “เจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย” หมายความว่า ผู้ประกอบอาชีพเกี่ยวข้องกับการถ่ายทำภาพยนตร์ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศใน ประเทศไทย เช่น ผู้กำกับการแสดง ช่างภาพ เจ้าหน้าที่ฝ่ายเทคนิค เป็นต้น

คำว่า “ผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย” หมายความว่า ผู้ดำเนินการติดต่อประสานงานและกำกับการดำเนินงานของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศ ในประเทศไทย

ข้อ 2 บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้เข้ามา ถ่ายทำภาพยนตร์ของตนเองในประเทศไทย โดยไม่มีรายได้จากการถ่ายทำภาพยนตร์ดังกล่าว กรณี ยังไม่ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการ



ในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 3 การถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย นักแสดงภาพยนตร์ ต่างประเทศ เจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย ผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย ทั้งที่มีภูมิลำเนาในประเทศไทยและมีได้มีภูมิลำเนาในประเทศไทย ถือได้ว่าเป็นผู้มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 4 การ เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศ ให้นำเงินได้ของนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้ของนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศที่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีตามวรรคหนึ่งประกอบด้วยเงินได้พึงประเมินหรือค่าตอบแทนจากการประกอบอาชีพนักแสดง ภาพยนตร์ต่างประเทศ รางวัลและประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการแสดง เช่น ค่าพาหนะในการเดินทาง ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าที่พัก หรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ไม่ว่าจะจ่ายตามจำนวนคราวที่แสดง จ่ายเป็นการเหมา หรือจ่ายในลักษณะอื่นทำนองเดียวกัน ทั้งนี้ ค่าเบี้ยเลี้ยงและค่าพาหนะซึ่งนักแสดง ภาพยนตร์ต่างประเทศได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้อง ปฏิบัติการตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น นักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศย่อมได้รับยกเว้นภาษี เงินได้สำหรับค่าเบี้ยเลี้ยงและค่าพาหนะดังกล่าวตามมาตรา 42(1) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย ให้ปฏิบัติตามข้อตกลงในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศนั้น ๆ

ตัวอย่าง

นาย A นักแสดงชาวอเมริกัน ได้เข้ามาแสดงในการถ่ายทำภาพยนตร์ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย โดยได้รับเงินได้เป็นค่าจ้างแสดงภาพยนตร์ ค่าพาหนะ ค่าเบี้ยเลี้ยงที่เป็นค่าที่พักและค่าอาหาร ดังนั้น นาย A ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาเสียภาษี เงินได้ในประเทศไทย แต่สำหรับค่าพาหนะและค่าเบี้ยเลี้ยง ซึ่งได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่จะต้องปฏิบัติการตาม หน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น นาย A ย่อมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับค่าพาหนะและค่าเบี้ยเลี้ยง อย่างไรก็ตาม หากนาย A ได้รับเงินได้จาก การแสดง ภาพยนตร์ในประเทศไทยไม่เกิน 100 ดอลลาร์สหรัฐหรือเป็นเงินไทยในจำนวนเทียบเท่าต่อ

วัน หรือเป็นจำนวนรวมกันไม่เกิน 3,000 ดอลลาร์สหรัฐหรือเป็นเงินไทยในจำนวนเทียบเท่าในปี  
ภาษี นาย A ย่อมไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย

นักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศมีหน้าที่ยื่นรายการและชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี  
ละ 2 ครั้ง ดังนี้

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี ให้นำเงินได้ของนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศที่  
ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึง เดือนมิถุนายน ไปยื่นรายการและชำระภาษีภายในเดือนกันยายนของ  
ทุกปีภาษี โดยใช้แบบ ภ.ง.ด.94

(2) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี ให้นำเงินได้ของนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศ  
ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึง เดือนธันวาคม ไปยื่นรายการและชำระภาษีภายในเดือนมีนาคมของปี  
ถัดไป โดยใช้แบบ ภ.ง.ด.90 ทั้งนี้ ให้นำภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีที่ชำระไว้ตาม (1) มาถือเป็น  
เครดิตภาษีในการเสียภาษี

ข้อ 5 ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศตามข้อ 4  
ให้คำนวณหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกา  
ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ย่อมให้หักจากเงินได้ ฟังประเมิน  
(ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ดังนี้

(1) หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร หรือ

(2) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ดังนี้

(ก) สำหรับเงินได้ส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาท ร้อยละ 60

(ข) สำหรับเงินได้ส่วนที่เกิน 300,000 บาท ร้อยละ 40

การหักค่าใช้จ่ายตาม (ก) และ (ข) รวมกันต้องไม่เกิน 600,000 บาท

กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ของนักแสดงภาพยนตร์ ต่างประเทศ ถ้าความ  
เป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่  
และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี โดยให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ในวรรค  
หนึ่ง

ตัวอย่าง

นาย ก และนาง ข เป็นนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศและเป็นสามีภริยากันในปีภาษีที่  
ล่วงมาแล้วต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ของนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศ โดยนาย ก มีเงินได้ฟังประเมิน  
2,000,000 บาท และนาง ข มีเงินได้ฟังประเมิน 500,000 บาท ดังนั้น นาย ก จึงมีหน้าที่และความ  
รับผิดชอบในการยื่นรายการและชำระภาษีในนามของนาย ก โดยนำเงินได้ของนาง ข มารวม  
คำนวณภาษีด้วย และหากเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ให้หักค่าใช้จ่ายได้ ดังนี้

- เงินได้ของนาย ก หักค่าใช้จ่ายได้จำนวน 600,000 บาท

- เงินได้ของนาง ข หักค่าใช้จ่ายได้จำนวน 260,000 บาท

รวมค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่มีสิทธิหักได้ 860,000 บาท

ข้อ 6 ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศตามข้อ 4 ให้คำนวณหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักค่าลดหย่อนกลุ่มสมรสและหรือบุตรได้ ไม่ว่าคู่สมรสและหรือบุตรจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่

กรณีนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศไม่ได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย จะคำนวณหักค่าลดหย่อนกลุ่มสมรสและหรือบุตรได้ เฉพาะคู่สมรสและหรือบุตรที่เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น

คำว่า “ผู้อยู่ในประเทศไทย” หมายถึง บุคคลผู้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะรวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

ข้อ 7 คน ต่างด้าวที่มีเงินได้พึงประเมินจากการเป็นนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยมีหน้าที่ต้องยื่นคำร้องตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด เพื่อขอรับใบผ่านภาษีอากรภายในกำหนดเวลาไม่เกินสิบห้าวันก่อนออกเดินทาง ไม่ว่ามีเงินภาษีอากรที่ต้องชำระหรือไม่ตามมาตรา 4 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 8 การ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ให้ผู้จ่ายเงินได้ให้แก่นักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศ มีหน้าที่คำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ภายในเจ็ดวัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้ ดังนี้

(1) กรณีผู้จ่ายเงินได้เป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นซึ่งจ่ายเงินได้ดังกล่าวให้แก่ผู้รับรายหนึ่ง ๆ มีจำนวนรวมทั้งสิ้นตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป แม้การจ่ายนั้นจะได้แบ่งจ่ายครั้งหนึ่ง ๆ ไม่ถึง 10,000 บาทให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 1 ของยอดเงินได้ที่จ่าย เว้นแต่การจ่ายเงินได้ให้แก่นักแสดงภาพยนตร์ ต่างประเทศที่ได้จากการประกวดหรือแข่งขันให้คำนวณหักตามอัตราภาษีเงินได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 50(4) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณีผู้จ่ายเงินได้เป็นบุคคล บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือ นิติบุคคลอื่น ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล ให้คำนวณหักตามอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เว้นแต่การจ่ายเงินได้ให้แก่นักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศเฉพาะกรณีที่มีการ ดำเนินการถ่ายทำภาพยนตร์ในประเทศไทยโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และได้รับอนุญาตให้ถ่ายทำภาพยนตร์ในประเทศไทยจาก

คณะกรรมการพิจารณาคำขออนุญาตถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย ตามระเบียบคณะกรรมการส่งเสริมอุตสาหกรรมภาพยนตร์ไทย ว่าด้วยการขออนุญาตถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย พ.ศ. 2544 ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 10.0 ทั้งนี้ ตามมาตรา 3 เศรษฐแห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 9(2)(ก) ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.111/2545 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2545

กรณีนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศได้รับเงินได้จากการแสดงภาพยนตร์และ ได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 10.0 ตามวรรคหนึ่ง เมื่อถึงกำหนดยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศจะเลือกไม่นำเงินได้จากการแสดงภาพยนตร์มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามข้อ 4 ก็ได้ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่นักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศดังกล่าวไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหัก ใวนั้นคืนหรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักใวนั้น ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

ข้อ 9 การ เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของเจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย ให้นำเงินได้ของเจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยซึ่ง เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) หรือ (2) แห่งประมวลรัษฎากร มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้ของเจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยที่ต้องนำมา รวมคำนวณเสียภาษีตามวรรคหนึ่งประกอบด้วยเงินได้พึงประเมินหรือค่าตอบแทนจากการประกอบอาชีพเกี่ยวข้องกับการถ่ายทำภาพยนตร์ รางวัลและประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการถ่ายทำภาพยนตร์ เช่น ค่าพาหนะในการเดินทาง ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าที่พัก หรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ไม่ว่า จะจ่ายตามจำนวนคราวที่มีการถ่ายทำภาพยนตร์ จ่ายเป็นการเหมา หรือจ่ายในลักษณะอื่นทำนอง เดียวกัน ทั้งนี้ ค่าเบี้ยเลี้ยงและค่าพาหนะซึ่งเจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ ต่างประเทศใน ประเทศไทยได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้อง ปฏิบัติการตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น เจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย ย่อมได้รับยกเว้นภาษี เงิน ได้สำหรับค่าเบี้ยเลี้ยงและค่าพาหนะดังกล่าวตามมาตรา 42(1) แห่งประมวลรัษฎากร

การจ่ายค่าตอบแทนให้แก่เจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยตามวรรคหนึ่ง ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่คำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่งตามมาตรา 50 (1) และมาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีเจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย ให้ปฏิบัติตามข้อตกลงในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ ทำไว้กับประเทศนั้น ๆ

#### ตัวอย่าง

นาย B ผู้กำกับการแสดงชาวอเมริกันเป็นลูกจ้างของบริษัทผลิตภาพยนตร์แห่งหนึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้เข้ามาถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย โดยได้รับเงินได้เป็นค่าจ้างกำกับการแสดง ค่าพาหนะ ค่าเบี้ยเลี้ยงที่เป็นค่าที่พักและค่าอาหาร ดังนั้น นาย B ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย แต่สำหรับค่าพาหนะและค่าเบี้ยเลี้ยง ซึ่ง ได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่จะต้องปฏิบัติตามหน้าที่ ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น นาย B ย่อมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับค่าพาหนะและค่าเบี้ยเลี้ยง อย่างไรก็ดี หากนาย B เข้ามาทำงานในประเทศไทยไม่เกิน 183 วัน เงินได้ที่ได้รับนั้นจ่ายโดยหรือในนามของนายจ้างในประเทศสหรัฐอเมริกา และเงินได้นั้น ไม่ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการที่นายจ้างมีอยู่ในประเทศไทย นาย B ย่อมไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย

ข้อ 10 การ เสียภาษีเงินได้ของผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย และการหักภาษี ณ ที่จ่ายของผู้จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย ให้ปฏิบัติ ดังนี้

(1) กรณีผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ต้องนำเงินได้ที่ได้รับเฉพาะจากการติดต่อประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ในประเทศไทย ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากรมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้ของผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยที่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีตามวรรคหนึ่งประกอบด้วยเงินได้พึงประเมินหรือ ค่าตอบแทนจากการติดต่อประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ในประเทศไทย รางวัลและประโยชน์ ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการติดต่อประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ในประเทศไทย เช่น ค่าพาหนะในการเดินทาง ค่าเบี้ยเลี้ยงค่าที่พัก หรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ไม่ว่าจะจ่ายตามจำนวนคราวที่มีการติดต่อประสานงาน จ่ายเป็นการเหมา หรือจ่ายในลักษณะอื่นทำนองเดียวกัน ทั้งนี้ ค่าเบี้ยเลี้ยงและค่าพาหนะ ซึ่งผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่จะต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น ผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย ย่อมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับค่าเบี้ยเลี้ยงและค่าพาหนะดังกล่าวตาม มาตรา 42(1) แห่งประมวลรัษฎากร



การจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศ ในประเทศไทยตามวรรคหนึ่ง ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่คำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่งตามมาตรา 50 (1) และมาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณีผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยเป็นบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ต่างประเทศ และประกอบกิจการในประเทศไทย ต้องนำรายได้ที่ได้จากการติดต่อประสานงานในการถ่ายทำ ภาพยนตร์ดังกล่าวมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่ง ประมวลรัษฎากร

การจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศ ในประเทศไทยตามวรรคหนึ่ง ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่คำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่ง ดังนี้

(ก) กรณีผู้จ่ายเงินได้เป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การ บริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่คำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1.0 ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) กรณีผู้จ่ายเงินได้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือ นิติบุคคลอื่น ผู้จ่ายเงิน ได้มีหน้าที่คำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3.0 ตามมาตรา 3 เศรศ แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 3/1 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ซึ่งแก้ไข เพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.101/2544 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่าย เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 27 มิถุนายน พ.ศ. 2544

(3) กรณีผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยเป็นบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทส ไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ที่ได้รับจากการติดต่อ ประสานงานในการถ่าย ทำภาพยนตร์ในประเทศไทย ทั้งนี้ เฉพาะเงินได้ที่เป็นค่าตอบแทนในการติดต่อประสานงานในการ ถ่ายทำภาพยนตร์ใน ประเทศไทยเท่านั้น โดยให้ผู้จ่ายเงินได้ไม่ว่าจะเป็นบุคคล บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น หักภาษี นำส่ง จากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ตามอัตรากำหนดเงิน ได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร



กรณีผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย ให้ปฏิบัติตามข้อตกลงในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับ ประเทศนั้น ๆ

ข้อ 11 การ เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศ เจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย และผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย

(1) การให้บริการของนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทยได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ฅ) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) การให้บริการของเจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย ให้แก่คณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1 (10) และมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่เป็นการให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงานตามมาตรา 81 (1) (ง) แห่งประมวลรัษฎากร

(3) การให้บริการของผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย ถือเป็นบริการในราชอาณาจักร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1 (10) และมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

การจ่ายค่าบริการตาม (2) และ (3) ให้แก่ผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ ผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมี หน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร

(ก) ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของคณะถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศ ในประเทศไทยที่ได้เข้ามาดำเนินการถ่ายทำภาพยนตร์ในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ข) ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศ ในประเทศไทยที่ได้เข้ามาดำเนินการติดต่อประสานงานในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ค) ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ประสานงานในการถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศ ในประเทศไทย โดยได้ดำเนินการติดต่อประสานงานในต่างประเทศ

ข้อ 12 บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง หนังสือตอบข้อหารือ หรือทางปฏิบัติใดที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ให้เป็นอันยกเลิก

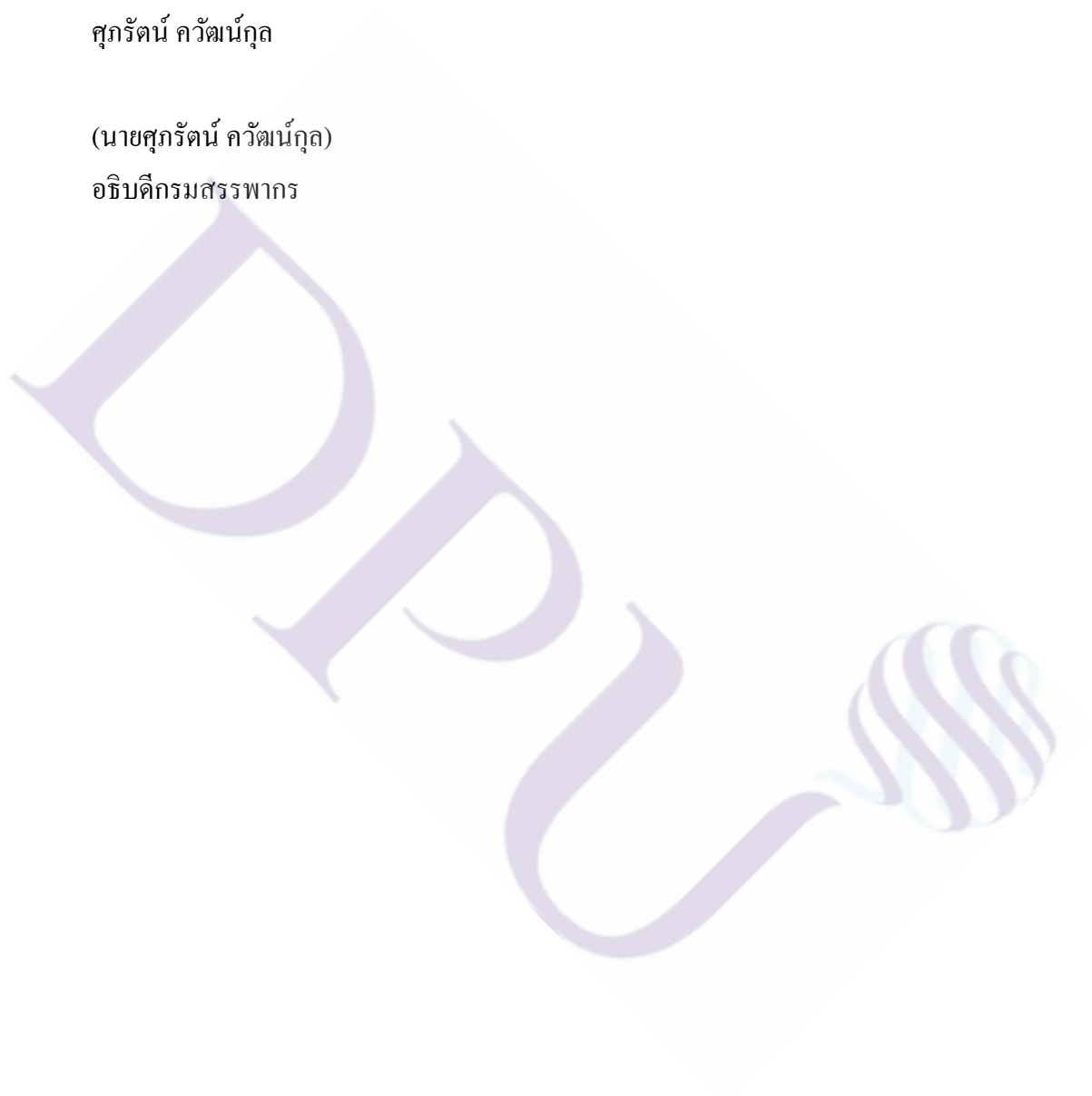
ข้อ 13 คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ที่ลงในคำสั่งนี้เป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ 19 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545

ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล

(นายศุภรัตน์ ควัฒน์กุล)

อธิบดีกรมสรรพากร



ภาคผนวก จ

Goods and Services Tax Act ค.ศ.1993 ของสาธารณรัฐสิงคโปร์

Goods and Services Tax Act

ARRANGEMENT OF SECTIONS

PART I

PRELIMINARY

Section

1. Short title
2. Interpretation
3. Meaning of “business”, etc.
- 3A. Meaning of partnership and partner

PART II

ADMINISTRATION

4. Comptroller and other officers
5. Responsibility of Comptroller and delegation of powers
6. Official secrecy

PART III

IMPOSITION AND EXTENT OF TAX

7. Goods and services tax
8. Scope of tax
9. Registration
10. Meaning of “supply”
- 10A. Making of supply: bare trustees
11. Time of supply: general provisions
- 11A. Time of supply: exceptions to section 11(2) and (3)
- 11B. Time of supply: exceptions to section 11(2)

Section

12. Time of supply: directions and regulations
- 12A. Time of supply: transitional provision
13. Place of supply
14. Reverse charge on supplies received from abroad
15. Place where supplier or recipient of services belongs

16. Rate of tax
17. Value of supply of goods or services
18. Value of imported goods

#### PART IV

##### CREDIT FOR INPUT TAX AGAINST OUTPUT TAX

19. Credit for input tax against output tax
20. Input tax allowable under section 19

#### PART V

##### RELIEFS

21. Zero-rating for exports and international services
  - 21A. Zero-rating of supply of certain tools, machinery and prototypes
  - 21B. Zero-rating of sale or letting on hire of goods to approved taxable person in shipping or marine industry
  - 21C. Zero-rating of grant or assignment of lease, tenancy or licence to occupy land
22. Exempt supply and exempt import
23. Relief on supply of certain goods under Margin Scheme
24. Relief from tax on importation and supply of goods
25. Refund or remission of tax in certain cases

##### Section

26. Application of Customs legislation
27. Importation and supply of goods by taxable persons
  - 27A. Deferment of payment of tax on importation of goods

#### PART VI

##### SPECIAL CASES

28. Application to Government
29. Input tax deemed incurred in relation to insurance cash payments
30. Persons treated as a group
31. Partnerships
32. Business carried on in divisions or by unincorporated bodies, personal representatives, etc.

33. Agents

33A. Repayment of tax to persons in business overseas

33B. Claiming of input tax on import of processed goods

34. Transfers of going concerns

34A. Transfers of going concerns: input tax deemed deducted

35. Betting, sweepstakes, lotteries and gaming

35A. Vouchers

36. Commodity, futures or securities markets and exchanges

37. Goods under customs control

37A. Process applied to or carried out on goods of a person belonging in a country other than Singapore

37B. Refining of goods into investment precious metals

38. Customers to account for tax on certain supplies

39. Supplies spanning change of rate, etc.

40. Adjustment of contracts on changes in tax

**PART VII**

**ACCOUNTING AND ASSESSMENTS**

**Section**

41. Accounting for and payment of tax, etc.

42. Electronic service

43. Production of tax invoices by computer

44. Giving of receipts

45. Power of Comptroller to assess tax due

46. Duty to keep records

47. Comptroller may disregard certain transactions and dispositions

48. Assessment of penal tax

**PART VIII**

**BOARD OF REVIEW**

49. Application for review and revision

50. Constitution of Board of Review



- 51. Right of appeal
- 52. Hearing and disposal of appeals
- 53. Hearing of appeal in absence of member of Board
- 54. Appeals to High Court
- 55. Cases stated for High Court
- 56. Proceedings before Board of Review and Supreme Court
- 57. Decision to be final and conclusive

#### PART IX

##### OFFENCES AND PENALTIES

- 58. General penalties
  - 59. Penalty for incorrect return
- Section
- 60. Penalty for failure to pay or make returns within prescribed Period
  - 61. Penalty for failure to register
  - 62. Penalty provisions relating to fraud, etc.
  - 63. Improperly obtaining refund
  - 64. Offences in relation to goods and invoices
  - 65. Penalties for offences by authorised and unauthorised persons
  - 66. Penalty for obstructing Comptroller in carrying out his duties
  - 67. Tax to be payable notwithstanding any proceedings for penalties and penalties not

part of tax

#### PART X

##### PROCEEDINGS

- 68. Comptroller, etc., may direct prosecution
- 69. Consent of Public Prosecutor
- 70. Saving for criminal proceedings
- 71. Provisions as to evidence in legal proceedings
- 72. Evidence by certificate, etc.
- 73. Service of summons
- 74. Offences by bodies of persons and by agents and employees

75. Composition of offences

76. Jurisdiction of court

77. Proceedings for offences and penalties under Customs Act

## PART XI

### COLLECTION AND ENFORCEMENT

78. Recovery of tax and penalty

#### Section

79. Power to appoint agent, etc., for recovery of tax

80. Indemnification of agent

81. Power to require security and production of evidence

82. Recovery of tax from persons leaving Singapore

83. Power to take samples

83A. Seizure of goods

83B. Goods liable to seizure liable to forfeiture

83C. Goods seized in respect of which there is no prosecution, deemed to be forfeited if not claimed within one month

83D. No costs or damages arising from seizure to be recoverable unless seizure without reasonable or probable cause

83E. Arrest of persons

84. Power of Comptroller to obtain information and furnishing of Information

85. Receipts and notices may be given by authorised officer

86. Orders and regulations

87. Service of notices

88. Free postage

89. Remission of tax or penalty

90. Return of tax or penalty overpaid or erroneously paid

90A. Advance rulings

91. Transitional provisions

First Schedule-Registration

Second Schedule-Matters to be treated as Supply of Goods or Services

Third Schedule-Valuation-Special Cases

Fourth Schedule

Fifth Schedule-Advance Rulings

Sixth Schedule-Disclosure of names and particulars of  
persons and places

## PART I

### PRELIMINARY

#### Short title

1. This Act may be cited as the Goods and Services Tax Act.

#### Interpretation

2.(1) In this Act, unless the context otherwise requires “account with the electronic service”, in relation to any person, means a computer account within the electronic service which is assigned by the Comptroller to that person for the storage and retrieval of electronic records relating to that person; “authentication code”, in relation to any person, means an identification or identifying code, a password or any other authentication method or procedure which is assigned to that person for the purposes of identifying and authenticating the access to and use of the electronic service by that person; “authorised person” means any person acting under the authority of the Comptroller; “bare trustee” means a trustee who

(a) holds any goods, intellectual property rights or licence to use any intellectual property rights, on trust for the business of

(i) persons carrying on the business in partnership; or

(ii) a person that is a club, an association, a society or an organisation;

(b) has no interest in the goods, rights or licence other than that by reason of the office and legal title as trustee; and

(c) has no duty to perform in relation to the goods, rights or licence, other than to act in accordance with instructions given by the persons or person, as the case may be, for any supply relating to the goods, rights or licence;

“Board” means the Goods and Services Tax Board of Review established under section 50;

“Comptroller” means the Comptroller of Goods and Services Tax appointed under section 4 and includes for all purposes of this Act, except the exercise of the powers conferred upon the Comptroller by section 5(2), a Deputy Comptroller or an Assistant Comptroller;

“computer” has the same meaning as in the Computer Misuse and Cybersecurity Act (Cap. 50A);

“computer output” has the same meaning as in the Computer Misuse and Cybersecurity Act (Cap. 50A);

“customs duty” means customs duty imposed on goods imported into Singapore under the Customs Act (Cap. 70);

“document” has the same meaning as in the Evidence Act (Cap. 97);

“electronic record” has the same meaning as in the Electronic Transactions Act (Cap. 88);

“electronic service” means the electronic service provided by the Comptroller under section 42(1);

“excise duty” has the same meaning as in the Customs Act;

“free trade zone” has the same meaning as in the Free Trade Zones Act (Cap. 114);

“goods” excludes money;

“import” has the same meaning as in the Customs Act;

“invoice” includes any document similar to an invoice;

“input tax” has the meaning given to it by section 19;

“land” has the same meaning as in the Land Titles Act (Cap. 157);

“limited partnership” means a limited partnership referred to in section 3 of the Limited Partnerships Act 2008;

“money” and “currency” include currencies whether of Singapore or any other country but does not include a collector’s piece, investment article or item of numismatic interest;

“open market value”, in relation to a supply of goods or services, has the meaning given to it by section 17(5);

“output tax” has the meaning given to it by section 19;

“prescribed accounting periods” means such accounting periods as may be prescribed by regulations made under section 19;

“quarter” means a period of 3 months ending at the end of March, June, September or December;

“supply” has the meaning given to it by section 10;

“tax” means goods and services tax;

“tax invoice” means such an invoice as is required under section 41;

“taxable person” has the meaning given to it by section 8(2);

“taxable supply” has the meaning given to it by section 8(2A);

“unit trust” means any trust established for the purpose, or having the effect, of providing facilities for the participation by persons as beneficiaries under a trust, in profits or income arising from the acquisition, holding, management or disposal of securities or any other property.

(2) The question whether, in relation to any supply of services, the supplier or the recipient of the supply belongs in one country or another shall be determined in accordance with section 15.

Meaning of “business”, etc.

3.(1) In this Act, “business” includes any trade, profession or vocation.

(2) Without prejudice to the generality of anything else in this Act, the following are deemed to be the carrying on of a business:

(a) the provision by any club, association, society, management corporation or organisation (for a subscription or other consideration) of the facilities or advantages available to its members or subsidiary proprietors, as the case may be; and

(b) the admission, for a consideration, of persons to any premises.

(3) Where a body has objects which are in the public domain and are of a political, religious, philanthropic or patriotic nature, it is not to be treated as carrying on a business only because its members subscribe to it, if a subscription obtains no facility or advantage for the subscriber other than the right to participate in its management or receive reports on its activities.

(4) Where a person, in the course or furtherance of a trade, profession or vocation, accepts any office, services supplied by him as the holder of that office are treated as supplied in the course or furtherance of the trade, profession or vocation.

(5) Anything done in connection with the termination or intended termination of a business is treated as being done in the course or furtherance of that business.

(6) Subject to any order made under section 10(3), the disposition of a business as a going concern, or of its assets or liabilities (whether or not in connection with its re-organisation or winding up), is a supply made in the course or furtherance of that business.

(7) In subsection (2), “management corporation” and “subsidiary proprietors” have the same meanings as in the Land Titles (Strata) Act (Cap. 158).

#### Meaning of partnership and partner

3A. For the purposes of this Act, except as otherwise provided —

(a) references to partnerships include references to limited partnerships; and

(b) references to partners of a partnership include references to partners of a limited partnership.

## PART II

### ADMINISTRATION

#### Comptroller and other officers

4. For the due administration of this Act, the Minister may, by notification in the Gazette, appoint a Comptroller of Goods and Services Tax and such Deputy Comptrollers, Assistant Comptrollers and other officers and persons as may be necessary.

#### Responsibility of Comptroller and delegation of powers

5.(1) The Comptroller shall be responsible generally for the carrying out of the provisions of this Act and for the collection of tax and shall pay all amounts collected in respect thereof into the Consolidated Fund.

(2) The Comptroller may, subject to such conditions or restrictions as he thinks fit, delegate to any public officer or person employed in the administration of this Act all or any of the powers, functions and duties vested in him by this Act.



Official secrecy

6.(1) Every person having any official duty or being employed in the administration of this Act

(a) shall regard and deal with all documents, information, returns and assessments relating to the business, the value of the supply of any goods and services, or the income of any taxable person as secret and confidential; and

(b) may be required by the Minister to make and subscribe a declaration to that effect in the form determined by the Minister before the Comptroller or a Magistrate.

(2) Subject to subsections (4) and (5), every person having possession or control over any document, information, return or assessment in relation to the business, the supply of any goods or services or the income of any taxable person, who at any time otherwise than for the purpose of this Act or with the express authority of the President

(a) communicates or attempts to communicate such information or anything contained in such documents, returns or copies to any person; or

(b) suffers or permits any person to have access to any such information or to anything contained in such documents, returns or copies, shall be guilty of an offence.

(3) No person appointed under, or who is employed in carrying out, the provisions of this Act or who is referred to in subsection (4) or (5) shall be required to produce in any court any return, document or assessment, or to divulge or communicate to any court any matter or thing coming under his notice in the performance of his duties under this Act except as may be necessary

(a) for the purpose of carrying into effect the provisions of this Act; or

(b) in order to institute a prosecution, or in the course of a prosecution, for any offence committed in relation to goods and services tax, income tax and customs and excise duties.

(4) The Comptroller shall permit the Minister, the Auditor-General or any officer duly authorised in that behalf by the Auditor-General to have such access to any record or document as may be necessary for the performance of his official duties.

(5) The Comptroller may transmit or communicate any document, information, return or assessment referred to in subsection (2) to the following persons which may be required by them in the performance of their official duties:

- (a) the Comptroller of Income Tax;
- (b) the Director-General of Customs;
- (c) the Commissioner of Estate Duties;
- (d) the Comptroller of Property Tax;
- (e) the Chief Assessor; and
- (f) the Commissioner of Stamp Duties.

(6) Notwithstanding anything in this section, the Comptroller may, for the purpose of enabling the Chief Statistician to perform his duties under the Statistics Act (Cap. 317), furnish and permit the Chief Statistician access to any prescribed information and records. (6A)

Notwithstanding anything in this section, the Comptroller may furnish to any person specified in subsection (6B) any information

(a) which may be required for the purpose of investigating or prosecuting a person for an offence under Part VI of the Corruption, Drug Trafficking and Other Serious Crimes (Confiscation of Benefits) Act (Cap. 65A), the predicate offence of which is an offence under this Act; or

(b) which the Comptroller has reasonable grounds to suspect affords evidence of the commission of an offence under Part VI of the Corruption, Drug Trafficking and Other Serious Crimes (Confiscation of Benefits) Act, the predicate offence of which is an offence under this Act, and the specified person and persons under his command shall not further disclose such information except for the purpose of any investigation or prosecution referred to in paragraph (a), and any person who makes a further disclosure in contravention of this provision shall be guilty of an offence. (6B) The persons specified for the purposes of subsection (6A) are as follows:

- (a) the Commissioner of Police;
- (b) the Director of the Commercial Affairs Department.

(7) Notwithstanding anything in this section, the Comptroller may publish the names and such other particulars of the persons and places specified in the Sixth Schedule, in such form or manner, as he thinks fit.

(8) Notwithstanding anything in this section, the Comptroller may lay a complaint of professional misconduct against any person in his professional dealings with the Comptroller to the appropriate authority empowered to take disciplinary action against the person and may in connection with the complaint furnish any relevant documents or information.

(9) Notwithstanding anything in this section, the Comptroller may furnish to the Government or any statutory board for any statistical or research purpose any information relating to any person in a manner that does not identify, and is not reasonably capable of being used to identify, that person.

### PART III

#### IMPOSITION AND EXTENT OF TAX

##### Goods and services tax

7. A tax to be known as Goods and Services Tax shall be charged in accordance with the provisions of this Act on the supply of goods and services in Singapore (including anything treated as such a supply) and on the importation of goods into Singapore.

##### Scope of tax

8.(1) Tax shall be charged on any supply of goods or services made in Singapore where it is a taxable supply made by a taxable person in the course or furtherance of any business carried on by him.

(2) A person is a taxable person for the purposes of this Act while he is or is required to be registered under this Act.

(2A) A taxable supply is a supply of goods or services made in Singapore other than an exempt supply.

(3) Tax on any supply of goods or services is a liability of the person making the supply and (subject to provisions on accounting and payment) becomes due at the time of supply.

(4) Tax shall be charged, levied and payable on any importation of goods (other than an exempt import) as if it were customs duty or excise duty and as if all goods imported into Singapore are dutiable and liable to customs duty or excise duty.

#### Registration

9.(1) The First Schedule shall have effect in relation to the registration of taxable persons.

(2) The Minister may by order amend the First Schedule.

#### Meaning of “supply”

10.(1) The Second Schedule shall apply for determining what is, or is to be treated as, a supply of goods or a supply of services.

(2) Subject to any provision made by the Second Schedule and to orders made under subsection (3)

(a) “supply” in this Act includes all forms of supply, but not anything done otherwise than for a consideration;

(b) anything which is not a supply of goods but is done for a consideration (including, if so done, the granting, assignment or surrender of any right) is a supply of services.

(3) The Minister may by order amend the Second Schedule and may also provide by order with respect to any description of transaction

(a) that it is to be treated as a supply of goods and not as a supply of services;

(b) that it is to be treated as a supply of services and not as a supply of goods; or

(c) that it is to be treated as neither a supply of goods nor a supply of services.

(4) Without prejudice to subsection (3), an order made under that subsection may provide that paragraph 5(3) of the Second Schedule is not to apply, in relation to goods of any prescribed description used or made available for use in prescribed circumstances, so as to make that a supply of services under that paragraph.

(5) For the purposes of this section, where goods are manufactured or produced from any other goods, those other goods shall be treated as incorporated in the first-mentioned goods.

Making of supply: bare trustees

10A. For the purposes of this Act, any supply made by a bare trustee relating to any goods, intellectual property rights or licence to use any intellectual property rights held by the bare trustee, is to be treated as a supply made by the persons or person for whose business the bare trustee holds the goods, rights or licence.

#### Time of supply: general provisions

11.(1) This section and sections 11A, 11B, 12 and 12A shall apply for determining the time when a supply of goods or services is to be treated as taking place for the purposes of this Act.

(2) A supply of goods or services shall be treated for the purposes of this Act as taking place at the time when

(a) the person making the supply issues an invoice or receives any consideration in respect of it; or

(b) where both events occur, the first of the 2 events occurs, to the extent that the supply is covered by the invoice or consideration.

(3) Notwithstanding subsection (2), where a supply is

(a) a supply of goods consisting of the grant, assignment or surrender of any interest in or right over land (other than the grant of a tenancy or lease where the whole or part of the consideration for that grant is payable periodically and attributed to separate periods of the term of the tenancy or lease);

(b) a supply of goods or services made by a person who applies to the Comptroller for this subsection to apply in determining when his supplies of goods or services take place, and the Comptroller allows his application; or

(c) a supply of goods made by an agent that is treated under section 33(2) as a supply by him as principal, then, unless subsection

(4) applies, the supply shall be treated for the purposes of this Act as taking place as follows:

(i) in the case of a supply of goods

(A) if the goods are to be removed, at the time of the removal; and (B) if the goods are not to be removed, at the time when they are made available to the person to whom they are supplied; and

(ii) in the case of a supply of services, at the time when the services are performed, to the extent that the supply is covered by the goods that are removed or made available, or the services that are performed, as the case may be.

(4) If, before the time under subsection

(3), the person making a supply referred to in that subsection issues an invoice or receives any consideration in respect of it, the supply shall be treated as taking place at the time when

(a) the invoice is issued or the consideration is received; or

(b) where both events occur, the first of the 2 events occurs, to the extent that the supply is covered by the invoice or consideration.

(5) For the purpose of determining the time when a supply of goods or services is to be treated as taking place for the purposes of this Act, where a person provides a document to himself which purports to be an invoice in respect of a supply of goods or services to him by another person, the Comptroller may treat that invoice as an invoice issued by the other person as the supplier.

Time of supply: exceptions to section 11(2) and (3)

11A.(1) Section 11(2) and (3) shall not apply where any subsection herein applies, except to the extent specified in that subsection.

(2) For the purposes of paragraphs 1(1) and (2) and 2 of the First Schedule, the supply shall be treated as taking place at the time when

(a) the person making the supply issues an invoice or receives any consideration in respect of it; or

(b) where both events occur, the first of the 2 events occurs, to the extent that the supply is covered by the invoice or consideration.



(3) For the purposes of regulations made under section 19(13)(b) and (c) in respect of tax on a supply of goods or services made to a taxable person that he may count as his input tax, the supply shall be treated as taking place at the time when —

(a) the person making the supply issues an invoice or receives any consideration in respect of it; or

(b) where both events occur, the first of the 2 events occurs, to the extent that the supply is covered by the invoice or consideration.

(4) Where there is a supply of goods by virtue only of a transfer or disposal of assets under paragraph 5(1) of the Second Schedule, the supply shall be treated as taking place

(a) where the goods are transferred or disposed of as specified in that paragraph for no consideration, when the goods are transferred or disposed of as specified in that paragraph; and

(b) where the goods are transferred or disposed of as specified in that paragraph for a consideration, in accordance with section 11(2) or (3), as the case may be.

(5) Where there is a supply of services by virtue only of paragraph 5(3) of the Second Schedule, the supply shall be treated as taking place

(a) where the goods are appropriated to the use mentioned in that paragraph for no consideration, on the last day of the supplier's prescribed accounting period, or of each such accounting period, in which the goods are used or made available for the use; and

(b) where the goods are appropriated to the use mentioned in that paragraph for a consideration, in accordance with section 11(2) or (3), as the case may be.

(6) If goods (being sent or taken on approval or sale or return or similar terms) are removed before it is known whether a supply will take place, a supply of the goods shall be treated as taking place 12 months after the removal; except that where the person from whom the goods are removed issues an invoice or receives any consideration in respect of those goods before the expiry of the 12-month period, a supply of the goods shall be treated as taking place at the time when

(a) the invoice is issued or the consideration is received; or

(b) where both events occur, the first of the 2 events occurs.

Time of supply: exceptions to section 11(2)

11B.(1) Section 11(2) shall not apply to the extent any subsection herein applies.

(2) Subject to subsection (7), where a person who is, or is required to be, registered under this Act makes a supply of goods or services to another person who is not entitled under sections 19 and 20 to credit for the whole or any part of the tax on the supply, and —

(a) but for this subsection, the supply would under section 11(2) be treated as taking place after the date on which he is, or is required to be, registered under this Act; and

(b) prior to that date

(i) in the case of a supply of goods

(A) if the goods are to be removed, they had been removed; or

(B) if the goods are not to be removed, they had been made available to the other person; or

(ii) in the case of a supply of services, the services had been performed, then the person making the supply shall, if the other person so requests, treat the supply as taking place when the goods were removed or made available, or the services were performed, as the case may be, and the supply shall be so treated for the purposes of this Act.

(3) Subject to subsection (7), where a person who makes a supply of goods or services is connected within the meaning of paragraph 3 of the Third Schedule with the person to whom the supply is made, and-

(a) in the case of a supply of goods-

(i) if the goods are to be removed, they are removed; or

(ii) if the goods are not to be removed, they are made available to the person to whom they are supplied; or

(b) in the case of a supply of services, the services are performed, then the supply shall be treated as taking place at the end of 12 months after the goods have been removed or made available, or the services have been performed, as the case may be, to the extent that it is not covered by any invoice already issued or consideration already received.

(4) The Minister may by regulations prescribe supplies of goods or services which shall be excluded from subsection (3).

(5) Subject to subsections (3) and (7), where

(a) a person making a supply of goods or services also makes a supply of financial services referred to in paragraph 1 of Part I of the Fourth Schedule to the recipient of the goods or services in respect of the supply of the goods or services; and (b) the financial services provide for payment by instalments, then the supply of the goods or services shall be treated as wholly taking place at the time when-

(i) the invoice in respect of the first instalment is issued or the first instalment is paid; or

(ii) where both events occur, the first of the 2 events occurs.

(6) Subject to subsection (7), where, pursuant to a supply of goods or services

(a) a taxable person

(i) in the case of a supply of goods

(A) if the goods are to be removed, allows their removal; or

(B) if the goods are not to be removed, makes them

available to the person to whom they are supplied; or

(ii) in the case of a supply of services, performs the services, as the case may be, whether on a single occasion or on different occasions;

(b) the person then ceases to be a taxable person; and

(c) no invoice or consideration covering the whole of the supply has been issued or received, as the case may be, by the taxable person prior to the date when the person ceases to be a taxable person, the supply of goods or services shall be treated as taking place on the day immediately before the day the person ceases to be a taxable person, to the extent that it is not covered by any invoice already issued or consideration already received.

(7) Subsections (2), (3), (5) and (6) shall not apply in relation to-

(a) any supply of goods referred to in section 11(3)(a) or (c); or

(b) any supply of goods or services made by a person whose application has been allowed by the Comptroller under section 11(3)(b).

#### Time of supply: directions and regulations

12.(1) Notwithstanding sections 11, 11A and 11B, the Comptroller may, at the request of a taxable person, by direction in writing alter the time at which supplies made by the

taxable person (or such supplies made by him as may be specified in the direction) are to be treated as taking place, either

(a) by directing that those supplies be treated as taking place

(i) at times or on dates determined by or by reference to the occurrence of some event described in the direction; or

(ii) at times or on dates determined by or by reference to the time when some event so described would in the ordinary course of events occur, the resulting times or dates being in every case earlier than would otherwise apply; or

(b) by directing that those supplies shall (to the extent that they are not treated as taking place at the time any invoice is issued or any consideration is received in respect thereof) be treated as taking place

(i) at the beginning of the relevant working period (as defined in his case in and for the purposes of the direction); or

(ii) at the end of the relevant working period (as so defined).

(2) Notwithstanding sections 11, 11A and 11B, the Minister may by regulations

(a) make provision with respect to the time at which (notwithstanding sections 11, 11A, 11B and 38(4)) a supply is to be treated as taking place in cases where

(i) it is a supply of goods or services for a consideration the whole or part of which is determined or payable periodically, or from time to time, or at the end of any period;

(ii) it is a supply of goods for consideration the whole or part of which is determined at the time when the goods are appropriated for any purpose; or

(iii) there is a supply to which sections 27, 37A and 38 apply; and (b) prescribe when consideration for a supply of goods or services of a specified type, or provided in a specified manner, is to be regarded as having been received.

(3) Regulations made under subsection (2)(a) may provide for goods or services to be treated as separately and successively supplied at prescribed times or intervals.

#### Time of supply: transitional provision

12A. Notwithstanding anything in section 11, 11A, 11B or 12, the repealed sections 11 and 12 in force immediately before the date of commencement of section 3 of the Goods and Services Tax (Amendment) Act 2010 shall apply to any supply that is

(a) a supply of goods pursuant to which the goods are removed or made available before 1st January 2011; or

(b) a supply of services pursuant to which the services are performed before 1st January 2011, other than any supply to which regulations made under subsection (8) of that repealed section 12 applies.

#### Place of supply

13.(1) This section shall apply for determining, for the purposes of the charge to tax, whether goods or services are supplied in Singapore.

(2) If the supply of any goods does not involve their removal from or to Singapore, they shall be treated as supplied in Singapore if they are in Singapore and otherwise shall be treated as supplied outside Singapore.

(3) If the supply of any goods involves their removal from Singapore, they shall be treated as supplied in Singapore and if it involves their removal to Singapore, they shall be treated as supplied outside Singapore.

(4) A supply of services shall be treated as made

(a) in Singapore if the supplier belongs in Singapore; and

(b) in another country (and not in Singapore), if the supplier belongs in that other country.

(5) The Minister may by regulations provide, in relation to services generally or to particular services specified in the regulations, for varying the rules for determining where a supply of services is made.

#### Reverse charge on supplies received from abroad

14.(1) Subject to subsection (2), where any supply of prescribed services, not being services within any of the descriptions specified in

Part I of the Fourth Schedule, are

(a) supplied by a person who belongs in a country other than Singapore; and

(b) received by a person (referred to in this section as the recipient) who belongs in Singapore for the purposes of any business carried on by him, then all the same consequences shall follow under this Act (and particularly so much as charges tax on a supply and entitles a taxable person to credit for input tax) as if the recipient had himself supplied the services in Singapore in the course or furtherance of his business, and that supply were a taxable supply.

(2) Supplies which are treated as made by the recipient under subsection (1) are not to be taken into account as supplies made by him when determining the allowance of input tax in his case under section 20(1).

(3) For the purposes of subsection (1)

(a) the supply of services treated as made by the recipient shall be assumed to have been made at the time when the supplies are paid for or on the last day of the prescribed accounting period in which the services are performed, whichever is the earlier; and

(b) notwithstanding section 17(2), the value of the supply of services treated as made by the recipient shall be taken to be such amount as is equal to whatever consideration the services were in fact supplied to him.

(4) The Minister may make regulations

(a) to prescribe the services for the purposes of subsection (1); and

(b) to exempt all or any class of persons from the provisions of this section.

Place where supplier or recipient of services belongs

15.(1) Subsection (3) shall apply for determining, in relation to any supply of services, whether the supplier belongs in one country or another.

(2) Subsections (4) and (5) shall apply for determining, in relation to any supply of services, whether the recipient belongs in one country or another.

(3) The supplier of services shall be treated as belonging in a country if

(a) he has in that country a business establishment or some other fixed establishment and no such establishment elsewhere;



(b) he has no such establishment in any country but his usual place of residence is in that country; or

(c) he has such establishments both in that country and elsewhere and the establishment of his which is most directly concerned with the supply is in that country.

(4) If the supply of services is made to an individual and received by him otherwise than for the purposes of any business carried on by him, he shall be treated as belonging in whatever country he has his usual place of residence.

(5) Where subsection (4) does not apply, the person to whom the supply is made shall be treated as belonging in a country if

(a) either of the conditions mentioned in subsection (3)(a) or (b) is satisfied; or

(b) he has such establishments as are mentioned in subsection (3) both in that country and elsewhere and the establishment of his at which, or for the purposes of which, the services are most directly used or to be used is in that country.

(6) For the purposes of this section (but not for any other purpose)

(a) a person carrying on a business through a branch or agency in any country shall be treated as having a business establishment there; and

(b) “usual place of residence”, in relation to a body corporate, means the place where it is incorporated or otherwise legally constituted.

#### Rate of tax

16. Tax shall be charged at the rate of

(a) 4% for the period from 1st January 2003 to 31st December 2003 (both dates inclusive);

(b) 5% for the period from 1st January 2004 to 30th June 2007 (both dates inclusive);

and

(c) 7% from and including 1st July 2007, and shall be charged on

(i) the supply of goods or services, by reference to the value of the supply as determined under this Act; and

(ii) the importation of goods, by reference to the value of the goods as determined under this Act.

#### Value of supply of goods or services

17.(1) For the purposes of this Act and subject to the Third Schedule, the value of any supply of goods or services shall be determined in accordance with this section.

(2) If the supply is for a consideration in money, its value shall be taken to be such amount as, with the addition of the tax chargeable, is equal to the consideration.

(3) If the supply is not for a consideration or is for a consideration not consisting or not wholly consisting of money, the value of the supply shall be taken to be its open market value.

(4) Where a supply of any goods or services is not the only matter to which a consideration in money relates, the supply shall be deemed to be for such part of the consideration as is properly attributable to it.

(5) For the purposes of this Act, the open market value of a supply of goods or services shall be taken to be the amount that would fall to be taken as its value under subsection (2) if the supply were for such consideration in money as would be payable by a person who has no relationship with any person which would affect that consideration.

(6) The Minister may by order amend the Third Schedule and provide for the determination of the value of a supply of goods or services otherwise than in accordance with this section.

#### Value of imported goods

18.(1) For the purposes of this Act, the value of imported goods shall be determined as follows:

(a) subject to paragraph (b), the value of the goods shall be the aggregate of the following:

(i) the value of the goods determined in accordance with such method of valuation as may be prescribed pursuant to section 22 of the Customs Act (Cap. 70); and

(ii) so far as not already included in the value referred to in sub-paragraph (i), all taxes, duties and other charges levied either outside or, by reason of importation, within Singapore (except goods and services tax); and

(b) subject to the Third Schedule, where goods from outside Singapore enter Singapore under customs control and one or more supplies of those goods involve —

(i) the goods being removed from a place under such customs control; or

(ii) the goods being made available whilst under such customs control, the value of the goods shall be the aggregate of the following:

(A) the value of the last of such supplies; and

(B) so far as not already included in the value referred to in sub-paragraph (A) -

(BA) all taxes, duties and other charges levied either outside or, by reason of importation, within Singapore (except goods and services tax); and

(BB) all costs by way of commission, packing, transport and insurance and all other costs, charges and expenses incidental to the sale and the delivery of the goods up to the port or place of importation.

(2) In the application of the Customs Act (Cap. 70), by virtue of section 26, to any goods which are not subject to either customs duty or excise duty, such goods shall be construed as being under “customs control” within the meaning of section 3(2) of the Customs Act —

(a) as if they are dutiable goods; and

(b) as if the reference to a licensed warehouse in section 3(2) of the Customs Act includes a warehouse or other place licensed under section 37(5)(b).

#### PART IV

#### CREDIT FOR INPUT TAX AGAINST OUTPUT TAX

##### Credit for input tax against output tax

19.(1) A taxable person shall, in respect of supplies made by him, account for and pay tax by reference to such accounting periods as the Minister may by regulations prescribe (referred to in this Act as a prescribed accounting period) at such time and in such manner as may be determined by the regulations and such regulations may make different provisions for different circumstances.

(2) Subject to this section, a taxable person is entitled at the end of each such period to credit for so much of his input tax as is allowable under section 20, and then to deduct that amount from any output tax that is due from him.

(3) Subject to subsection (4)

(a) “input tax”, in relation to a taxable person, means the following tax:

(i) tax on the supply to him of any goods or services; and

(ii) tax paid or payable by him on the importation of any goods, being (in either case) goods or services used or to be used for the purpose of any business carried on or to be carried on by him; and

(b) “output tax” means tax on supplies which a taxable person makes.

(3A) For the purpose of subsection (3)(a)(ii), tax payable by a taxable person on the importation of goods shall not include any tax that is accountable pursuant to regulations made under section 27A until such time as the tax has in fact been accounted for in accordance with those regulations.

(4) Where goods or services supplied to a taxable person, or goods imported by him, are used or to be used partly for the purposes of a business carried on or to be carried on by him and partly for other purposes, tax on supplies and importations shall be apportioned so that only so much as is referable to his business purposes is counted as his input tax.

(5) Subject to subsections (5A), (6) and (7), if either no output tax is due at the end of the period, or the amount of the credit exceeds that of the tax, then, the amount of the credit or, as the case may be, the amount of the excess shall be paid to the taxable person by the Comptroller.

(5A) In an accounting period

(a) where the tax accounted for by the taxable person pursuant to regulations made under section 27A is equal to or exceeds the amount of credit or excess referred to in subsection

(5), the amount of the credit or excess shall be nil; and (b) where the tax accounted for is less than the amount of credit or excess, the amount of the credit or excess shall be the amount of the credit or excess less the amount of that tax.

(6) The whole or any part of the credit may, subject to and in accordance with regulations, be held over to be credited in and for a subsequent period; and the regulations may allow for it to be so held over either on the taxable person’s own application or in accordance with general or special directions given by the Comptroller from time to time.

(7) Where at the end of any period an amount is due under subsection (5) to a taxable person who has failed to submit returns, to comply with any reasonable request by the

Comptroller for information or to pay tax or penalty for any period as required by this Act, the Comptroller may

(a) withhold payment of that amount until that person has submitted the returns, complied with the request or paid the tax or penalty, as the case may be; and

(b) deduct from the amount due any tax or penalty which the taxable person is liable to pay and which remains unpaid.

(8) No deduction shall be made under subsection (2) nor shall any payment be made under subsection (5), except on a claim made in such manner and within such time as may be prescribed by regulations.

(9) In the case of a person who has made no taxable supplies in the period concerned or any previous period, payment under subsection (5) shall be made subject to such conditions (if any) imposed by the Comptroller as he thinks fit, including conditions as to repayment in specified circumstances.

(10) Subject to subsections (8) and (9), any payment due under subsection (5) shall be paid within such time as may be prescribed by regulations.

(11) If the Comptroller fails to make payment within the prescribed time, interest on such amount as is outstanding shall, subject to such conditions as may be prescribed, be paid to the taxable person at such rate as may be prescribed and calculated in accordance with the regulations.

(12) Except as the Comptroller otherwise allows, where

(a) a taxable person fails to pay his supplier the consideration or any part thereof for the supply of any goods or services made by his supplier to him; and

(b) the taxable person has credited under subsection (2) the input tax to which the consideration or the part thereof which he failed to pay relates, the taxable person shall account of an amount equal to such input tax

(i) in the prescribed accounting period during which the initial specified period expires; and

(ii) in accordance with the method which he was required to use when he first credited the input tax, and the taxable person shall repay such amount to the Comptroller at the same time as any tax in respect of the prescribed accounting period would be payable by him.

(12A) Where a taxable person

(a) has complied with subsection (12); and

(b) during the subsequent specified period, pays his supplier the whole or part of the consideration for the supply of goods or services referred to in subsection (12)(a), the taxable person shall be entitled to treat an amount equal to the input tax relating to the payment referred to in paragraph (b) as if it were input tax for the prescribed accounting period during which the payment was made.

(13) The Minister may by regulations provide

(a) for tax on the supply of goods or services to a taxable person, or paid or payable by him on the importation of goods, to be treated as his input tax only if and to the extent that the charge to tax is evidenced and quantified by reference to such documents as may be specified in the regulations or as the Comptroller may direct either generally or in particular cases or classes of cases;

(b) for a taxable person to count as his input tax, in such circumstances, to such extent and subject to such conditions as may be prescribed, tax on the supply to him of goods or services or paid by him on the importation of goods notwithstanding that he was not a taxable person at the time of the supply or payment;

(c) for a taxable person that is a body corporate to count as its input tax, in such circumstances, to such extent and subject to such conditions as may be prescribed, tax on the supply or importation of goods acquired for it before its incorporation or on the supply of services before that time for its benefit or in connection with its incorporation;

(d) in the case of a person who has been, but is no longer, a taxable person, for him to be paid by the Comptroller the amount of any tax on a supply of services made to him for the purposes of the business carried on by him when he was a taxable person.

(14) The Minister may by regulations provide, in relation to such supplies and importations as the regulations may specify, that tax charged on them or any part thereof is to be excluded from any credit under this section; and

(a) any such provision may be framed by reference to the description of goods or services supplied or goods imported, the person by whom they are supplied or imported or to



whom they are supplied, the purposes for which they are supplied or imported, or any circumstances whatsoever; and

(b) such regulations may contain provision for consequential relief from output tax.

(14A) For the purposes of this section, where a supply of any goods or intellectual property rights is made by way of a sale, lease or licence of any interest in or right over the goods or intellectual property rights to a bare trustee (with such interest or right to be held as a bare trustee), the supply to the bare trustee is to be treated as a supply made to the persons or person for whose business the bare trustee holds the interest or right.

(15) In this section

“initial specified period” means a period of 12 months from the due date for payment of the consideration or the part thereof, as the case may be, by the taxable person to his supplier;

“subsequent specified period” means

(a) where the prescribed accounting period during which the relevant input tax was first credited under subsection (2) ends before 1st January 2007, a period

(i) commencing on the day immediately following the end of the initial specified period; and

(ii) ending on a day 6 years from the end of that prescribed accounting period; or

(b) where the prescribed accounting period during which the relevant input tax was first credited under subsection (2) ends on or after 1st January 2007, a period

(i) commencing on the day immediately following the end of the initial specified period; and

(ii) ending on a day 5 years from the end of that prescribed accounting period.

#### Input tax allowable under section 19

20.(1) The amount of input tax for which a taxable person is entitled to credit at the end of any prescribed accounting period shall be so much of the input tax for the period (that is input tax on supplies and importations in the period) as is allowable by or under regulations as being attributable to supplies within subsection (2).

(2) The supplies within this subsection are the following supplies made or to be made by the taxable person in the course or furtherance of his business:

(a) taxable supplies;

(aa) supplies permitted to be made under section 27 or regulations made under section 27 without payment of the tax chargeable on the supplies;

(ab) supplies of investment precious metals referred to in Part I of the Fourth Schedule, where any such supply

(i) is made by an approved person referred to in section 37B; and

(ii) is a supply that directly follows the refinement of goods (as defined in section 37B(2)) into such metals;

(b) supplies outside Singapore which would be taxable supplies if made in Singapore;

(c) such other supplies outside Singapore as the Minister may by regulations specify for the purposes of this subsection;

(d) supplies which section 37 or regulations made under section 37A provide are to be disregarded for the purposes of this Act and which would otherwise be taxable supplies.

(3) Regulations may provide for treating some or all supplies of goods or services by any person as taxable supplies

(a) where the tax attributable to exempt supplies would be less than such amount, or less than such part of the whole of the input tax, as may be prescribed;

(b) where such supplies are made to a taxable person for the purpose of any business carried on by him; or

(c) in other prescribed circumstances.

(4) The Minister may make regulations for securing a fair and reasonable attribution of input tax to supplies within subsection (2), and any such regulations may provide for —

(a) determining a proportion by reference to which input tax for any prescribed accounting period is to be provisionally attributed to those supplies;

(b) adjusting, in accordance with a proportion determined in like manner for any longer period comprising 2 or more prescribed accounting periods or parts thereof, the provisional attribution for any of those periods; and

(c) the making of payments in respect of input tax, by the Comptroller to a taxable person (or a person who has been a taxable person) or by a taxable person (or a person who has been a taxable person) to the Comptroller, in cases where events prove inaccurate an estimate on the basis of which an attribution was made.

(5) Without prejudice to the generality of subsection (4), regulations made under that subsection may -

(a) make different provisions for different circumstances and, in particular, for different descriptions of goods or services; and

(b) contain such incidental and supplementary provisions as appear to the Minister necessary or expedient.

## PART V

### RELIEFS

#### Zero-rating for exports and international services

21. (1) Subject to this section and sections 21A, 21B and 21C, a supply of goods is zero-rated only if the goods are exported and a supply of services is zero-rated only if the services are international services.

(2) Where a taxable person supplies goods or services and the supply is zero-rated, then, whether or not tax would be chargeable on the supply apart from this section

(a) no tax shall be charged on the supply; but

(b) it shall in all other respects be treated as a taxable supply, and accordingly the rate at which tax is treated as charged on the supply shall be nil.

(3) A supply of services shall be treated as a supply of international services where the services or the supply are for the time being of any of the following descriptions:

(a) services (not being ancillary transport activities such as loading, unloading and handling) comprising the transport of passengers or goods

(i) in the case of transport by air or land, where the transportation is

(A) from a place outside Singapore to another place outside Singapore;

(B) from a place in Singapore to a place outside Singapore; or

(C) from a place outside Singapore to a place in Singapore; and

(ii) in the case of transport by sea, where the transportation is  
 (A) from a place outside Singapore to another place outside Singapore; or  
 (B) from a place in Singapore or to a place in Singapore, and substantially outside Singapore;

(b) services (including any ancillary transport activities such as loading, unloading and handling) comprising the transport of goods from a place in Singapore to another place in Singapore to the extent that those services are supplied by the same supplier as part of the supply of services to which paragraph (a)(i) and (ii) (other than in relation to any transportation that is from a place outside Singapore to another place outside Singapore) applies;

(c) services (other than the letting on hire of any means of transport) comprising the insuring or the arranging of the insurance or the arranging of the transport of passengers or goods to which any provision of paragraphs (a) and (b) applies;

(d) the letting on hire of any means of transport for use in a place outside Singapore throughout the period of the hiring which

(i) are exported by the lessor to such a place; or

(ii) are in such a place at the time of the supply;

(e) subject to subsection (4B), services supplied directly in connection with land or any improvement thereto situated outside Singapore;

(f) subject to subsection (4B), services supplied directly in connection with goods situated outside Singapore when the services are performed;

(g) subject to subsection (4B), services supplied directly in connection with goods for export outside Singapore and supplied to a person who belongs in a country other than Singapore, at the time the services are performed;

(h) prescribed financial services supplied in connection with goods

(i) for export outside Singapore; or

(ii) the supply of which involves the removal of the goods from a place outside Singapore to another place outside Singapore;

(i) services of any of the following descriptions which are performed wholly outside Singapore:

(i) cultural, artistic, sporting, educational or entertainment services;

- (ii) exhibition or convention services; or
- (iii) services ancillary to, including that of organising the performance outside Singapore of the services referred to in sub-paragraphs (i) and (ii);
- (j) subject to subsections (4B) and (4C), services supplied
  - (i) under a contract with a person who belongs in a country outside Singapore; and
  - (ii) which directly benefit a person who belongs in a country other than Singapore and who is outside Singapore at the time the services are performed;
- (k) prescribed services supplied
  - (i) under a contract with a person wholly in his business capacity (and not in his private or personal capacity) and who in that capacity belongs in a country outside Singapore; and
  - (ii) which directly benefit a person wholly in his business capacity (and not in his private or personal capacity) and who in that capacity belongs in a country other than Singapore;
- (l) prescribed services in connection with
  - (i) the handling of ships or aircraft; or
  - (ii) the handling or storage of goods carried in any ship or aircraft;
  - (m) pilotage, salvage or towage services performed in relation to ships or aircraft;
  - (n) services comprising the surveying of any ship or aircraft or the classification of any ship or aircraft for the purposes of any register;
  - (o) the supply (including the letting on hire) of any ship or aircraft;
  - (p) prescribed services comprising the repair, maintenance, broking or management of any ship or aircraft;
  - (q) prescribed services comprising the provision of any means of telecommunication transmitted
    - (i) from a place outside Singapore to another place outside Singapore;
    - (ii) from a place in Singapore to a place outside Singapore; or
    - (iii) from a place outside Singapore to a place in Singapore;
  - (r) services supplied in relation to a trust, where the services and the person supplying the services satisfy such conditions as may be prescribed;
  - (s) services supplied

(i) under a contract with a person who belongs in a country outside Singapore; and  
 (ii) which directly benefit a person who belongs in a country other than Singapore, relating to the co-location in Singapore of computer server equipment belonging to the person referred to in sub-paragraph (i) or (ii);

(t) prescribed services in connection with the provision of an electronic system relating to the import of goods into or the export of goods out of Singapore;

(u) subject to subsection (4D), services comprising either of or both

(i) the supply of a right to promulgate an advertisement by means of any medium of communication; and

(ii) the promulgation of an advertisement by means of any medium of communication, where the Comptroller is satisfied that the advertisement is intended to be substantially promulgated outside Singapore;

(v) the supply (including the letting on hire) of any air container or sea container, which is used or to be used for the international transportation of goods and which complies with such other requirements as may be prescribed;

(w) prescribed services comprising the repair, maintenance or management of any air container or sea container, which is used or to be used for the international transportation of goods and which complies with such other requirements as may be prescribed;

(x) the supply (including the letting or hire) of qualifying aircraft parts that are certified as airworthy by

(i) in relation to an aircraft that is not a military aircraft, a person certificated by a national civil aviation authority; and

(ii) in relation to a military aircraft, the government owning that aircraft; or

(y) prescribed services supplied directly in connection with prescribed goods

(i) under a contract with a person who belongs in a country outside Singapore; and

(ii) which directly benefit a person who belongs in a country other than Singapore, if, at the time the prescribed services are performed, the prescribed goods are

(A) at an approved warehouse; or



(B) at any place from which they may not be removed except with the permission of the proper officer of customs (and by virtue of which the prescribed goods remain under customs control), if

(BA) the goods have been brought to that place from an approved warehouse for the purpose of the repair of, maintenance of or performance of any other similar service on the goods, or for the purpose of an auction, an exhibition or any other similar event involving the display of goods; and (BB) the goods will be returned to any approved warehouse after the activity or event referred to in sub-paragraph (BA).

(4) For the purposes of subsections (3), (6), (6AA), (6A) and (6B)

(a) “aircraft” means any aircraft

(i) that is wholly used or intended to be wholly used for travel

(A) from a place outside Singapore to another place outside Singapore;

(B) from a place in Singapore to a place outside Singapore; or

(C) from a place outside Singapore to a place in Singapore; or

(ii) that is a military aircraft;

“approved warehouse” means a warehouse or other premises approved by the Comptroller as an approved warehouse;

“co-location”, in relation to computer server equipment, means the provision of a physical environment for the operation of the computer server equipment;

“non-international aircraft” means any aircraft

(i) that is not wholly used or intended to be wholly used for travel

(A) from a place outside Singapore to another place outside Singapore;

(B) from a place in Singapore to a place outside Singapore; or

(C) from a place outside Singapore to a place in Singapore; and

(ii) that is not a military aircraft;

“qualifying aircraft parts” means such parts and equipment as are designed and built for exclusive use on an aircraft;

“ship” means any ship (including an oil rig) but does not include any ship

(i) that is licensed under the Maritime and Port

Authority of Singapore Act (Cap. 170A) as a passenger harbour craft or pleasure craft;

(ii) in respect of which a vessel permit has been granted by the Public Utilities Board under regulations made under the Public Utilities Act (Cap. 261); or

(iii) that is designed or adapted for use for recreation or pleasure and is so used within Singapore (unless these within Singapore is for such purpose that is incidental to its use outside Singapore as the Comptroller may allow);

(b) the services in subsection (3)(e) include

(i) services in the course of the construction, alteration, repair, maintenance or demolition of any building or any civil engineering work; and

(ii) services such as are supplied by estate agents and auctioneers, architects, surveyors, engineers and others involved in matters relating to land;

(c) the supply in subsection (3)(o) of a ship or, as the case may be, an aircraft includes the supply of services under a charter of that ship or aircraft except where the services supplied under such a charter consist of any of the following:

(i) transport of passengers;

(ii) accommodation;

(iii) entertainment;

(iv) catering of food or beverage;

(v) education, being services performed substantially in Singapore.

(4A) For the purposes of subsection (3)(j), (k), (s) and (y), the person with whom the contract is made and the person who directly benefits from the services may be the same person or different persons.

(4B) The services referred to in subsection (3)(e), (f), (g) and (j) shall not include any services comprising either of or both

(a) the supply of a right to promulgate an advertisement by means of any medium of communication; and

(b) the promulgation of an advertisement by means of any medium of communication.

(4C) The services referred to in subsection (3)(j) shall not include any services which are supplied directly in connection with

(a) land or any improvement thereto situated inside Singapore; or

(b) goods situated inside Singapore at the time the services are performed, other than goods referred to in subsection (3)(g).

(4D) The services referred to in subsection (3)(u) shall not include any services comprising only of the promulgation of an advertisement by means of the transmission, emission or reception of signs, signals, writing, images, sounds or intelligence by any nature of wire, radio, optical or other electro-magnetic systems whether or not such signs, signals, writing, images, sounds or intelligence have been subjected to rearrangement, computation or other processes by any means in the course of their transmission, emission or reception.

(5) Where a description referred to in subsection (3) or (6AA)(a) is a transaction which would not otherwise be a supply of services, the transaction shall, for the purposes of this Act, be treated as a supply of services in Singapore.

(6) A supply of goods is zero-rated where the Comptroller is satisfied that the person supplying the goods

(a) has exported them; or

(b) has shipped them

(i) for use as stores or fuel on an aircraft; or

(ii) for use as merchandise for sale by retail to persons carried on an aircraft, and in either case, if such other conditions or restrictions, if any, as may be prescribed by the Minister in regulations or as the Comptroller may impose are fulfilled.

(6AA) Subject to subsection (6AB)

(a) a supply of prescribed services is treated as a supply of international services to the extent that the supply is specifically attributable to any particular flight by a noninternational aircraft that is

(i) from a place outside Singapore to another place outside Singapore;

(ii) from a place in Singapore to a place outside Singapore; or

(iii) from a place outside Singapore to a place in Singapore; and

(b) a supply of goods is zero-rated to the extent that the supply comprises goods which, to the Comptroller's satisfaction, are shipped

(i) for use as stores or fuel on any flight by a noninternational aircraft referred to in paragraph (a); or

(ii) for use as merchandise for sale by retail to persons carried on any flight by a noninternational aircraft referred to in paragraph (a).

(6AB) Subsection (6AA) only applies if such other conditions or restrictions, if any, as may be prescribed by the Minister or as the Comptroller may impose are fulfilled.

(6A) Subject to subsection (6B), a sale or letting on hire of goods is zero-rated where the Comptroller is satisfied that the goods are

(a) for use as stores or fuel on a ship;

(b) for installation on a ship or a ship under construction;

(c) for use in the maintenance or operation of a ship; or

(d) for use as merchandise for sale by retail to persons carried on a ship, and, in any of those cases, if such other conditions or restrictions, if any, as may be prescribed by the Minister in regulations or as the Comptroller may impose are fulfilled.

(6B) Where there is a sale or letting on hire of goods referred to in subsection (6A) in relation to any ship which is designed or adapted for use for recreation or pleasure, the supply is zero-rated under that subsection only if the Comptroller is satisfied that the goods are used outside of Singapore.

(7) The Minister may by regulations provide for the zero-rating of supplies of goods, or of such goods as may be specified in the regulations, in cases where the Comptroller is satisfied that the goods have been or are to be exported and such other conditions, if any, as may be specified in the regulations or as the Comptroller may impose are fulfilled.

(7A) The Minister may by regulations provide for the following: (a) for matters relating to the grant of approval by the Comptroller for a warehouse or other premises to be an approved warehouse;

(b) where such approval is subject to any condition or requirement and the person to whom the approval is granted fails to comply with any such condition or requirement, for matters relating to the payment to the Comptroller without demand by that person of the tax that would, but for subsection (3)(y) or section 21C, be chargeable on the supplies that are referred to therein

(whether made by that person or any other person) and that take place during such period as may be prescribed, commencing on or after the date of the failure.

(8) Where the supply of any goods has been zero-rated under subsection (6), (6AA)(b) or (6A) or regulations made under subsection (7) and

(a) the goods are found in Singapore after the date on which they were alleged to have been or were to be exported or shipped; or

(b) any condition specified in the regulations made under subsection (6), (6AB), (6A) or (7) or imposed by the Comptroller is not complied with, and the presence of the goods in Singapore after that date or the failure to comply with the condition has not been authorised for the purposes of this subsection by the Comptroller, the tax that would have been chargeable on the supply but for the zero-rating shall become payable immediately by the person to whom the goods were supplied or by any person in whose possession the goods are found in Singapore and the goods shall be liable to seizure.

(9) The Comptroller may, if he thinks fit, waive payment of the whole or part of the tax payable under subsection (8).

#### Zero-rating of supply of certain tools, machinery and prototypes

21A.(1) Subject to such conditions as the Minister may prescribe, the supply by any taxable person of

(a) any prescribed tool or prescribed machinery used in the manufacture of goods;

(b) any services directly in connection with such tool or machinery; or

(c) any prototype of such tool or machinery, to a person who belongs in a country outside Singapore and who is not a registered person, shall be zero-rated where such tool or machinery is used in Singapore for the manufacture of goods for the person who belongs in a country outside Singapore.

(2) Where a supply of goods or services by a taxable person is zero-rated under subsection (1), then, whether or not tax would be chargeable on the supply apart from this section

(a) no tax shall be charged on the supply; but

(b) it shall in all other respects be treated as a taxable supply, and accordingly the rate at which tax is treated as charged on the supply shall be nil.

Zero-rating of sale or letting on hire of goods to approved taxable person in shipping or marine industry

21B.(1) The Minister may by regulations, in relation to a sale or letting on hire of goods for a prescribed purpose made by any taxable person to a taxable person in the shipping or marine industry who is approved by the Comptroller, permit the supply to be zero-rated.

(2) Where a supply by a taxable person is zero-rated under subsection (1), then, whether or not tax would be chargeable on the supply apart from this section

(a) no tax shall be charged on the supply; but

(b) it shall in all other respects be treated as a taxable supply, and accordingly the rate at which tax is treated as charged on the supply shall be nil.

(3) Regulations made under subsection (1) may

(a) require the taxable person approved by the Comptroller and to whom a supply referred to in subsection (1) has been made to account for the tax on the supply that would, but for regulations made under subsection (1), be chargeable on the supply, in such circumstances, and in such form and manner and within such time, as may be prescribed; and

(b) where any requirement of the regulations is not complied with or in such other circumstances as may be prescribed, require an amount equivalent to the tax that would, but for subsection (1), be chargeable on the supply to be accounted for.

(4) The Comptroller may, for the protection of revenue, impose conditions or restrictions in relation to any supply referred to in subsection (1)

Zero-rating of grant or assignment of lease, tenancy or licence to occupy land

21C.(1) The grant or assignment by any taxable person of a lease, tenancy or licence to occupy land where the lease, tenancy or licence

(a) is granted or assigned under a contract with a person who belongs in a country outside Singapore; and



(b) directly benefits a person who belongs in a country other than Singapore, shall be zero-rated if

(i) the taxable person has made an application to and the Comptroller has approved the application for a warehouse or other premises to be an approved warehouse;

(ii) the whole of the land which is the subject of the lease, tenancy or licence is part of the approved warehouse; and

(iii) the land which is the subject of the lease, tenancy or licence prescribed goods other than the goods of the taxable person.

(2) Where a supply by a taxable person is zero-rated under subsection (1), then, whether or not tax would be chargeable on the supply apart from this section

(a) no tax shall be charged on the supply; but

(b) it shall in all other respects be treated as a taxable supply, and accordingly the rate at which tax is treated as charged on the supply shall be nil. (3) In this section, "approved warehouse" has the same meaning as in section 21(4)(a).

**ประวัติผู้เขียน**

ชื่อ – นามสกุล

ประวัติการศึกษา

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

โอภาส ศรีธนาศาสตร์

พ.ศ. 2543 นิติศาสตรบัณฑิต

มหาวิทยาลัยรามคำแหง

นิติกร 7 การประปาส่วนภูมิภาค

