

แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในธุรกิจแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียน  
ในประเทศไทย: กรณีที่มีการส่งแอนิเมชันนั้นย้อนกลับมาใช้บริการในประเทศไทย  
(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาวเจนนิจ วิทยาศัย

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2564

หัวข้อเอกัตศึกษา      แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในธุรกิจแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทย: กรณีที่มีการส่งแอนิเมชันนั้นย้อนกลับมาให้บริการในประเทศไทย

โดย      นางสาวเจนนิจ วิทยาศัย

รหัสประจำตัว      638 00075 34

หลักสูตร      ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

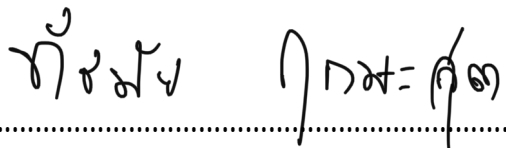
หมวดวิชา      ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา      ศาสตราจารย์ทัชมัย ฤกษ์ะสุด

ปีการศึกษา      2564

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย      อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ.....  .....อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ศาสตราจารย์ทัชมัย ฤกษ์ะสุด)

## บทคัดย่อ

เอกศศึกษาฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกไปให้บริการในต่างประเทศ แล้วมีการส่งแอนิเมชันนั้นย้อนกลับมาใช้บริการในประเทศไทย วิเคราะห์ปัญหาของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทย และศึกษาหลักกฎหมายการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าบริการของประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์ประกอบกับแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมระหว่างประเทศกรณีการให้บริการทางการค้าระหว่างผู้ประกอบการขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) เพื่อให้ทราบถึงแนวคิดที่สำคัญและข้อดีของแนวทางดังกล่าว นำไปสู่การเสนอแนวทางปรับปรุงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร

จากการศึกษาพบว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกไปให้บริการในต่างประเทศ แล้วมีการส่งแอนิเมชันนั้นย้อนกลับมาใช้บริการในประเทศไทย ไม่สอดคล้องกับหลักปลายทาง เจ้าหน้าที่สรรพากรใช้อำนาจในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการที่ได้แสดงรายการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มจากอัตราร้อยละ 0 เป็นอัตราร้อยละ 7 ทำให้ผู้ประกอบการต้องเป็นผู้แบกรับภาระภาษี การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะดังกล่าวจะนำไปสู่ปรากฏการณ์ต่อต้านการเพิ่มผลผลิต กล่าวคือ ผู้ประกอบการมีแนวโน้มที่จะเลือกทำธุรกิจที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีแทนกิจกรรมทางเศรษฐกิจเดิมที่ตนมีความสามารถหรือความถนัด

สำหรับการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการของประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์มีบทบัญญัติที่ชัดเจนในหลักกฎหมายการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการระหว่างประเทศและหลักกฎหมายการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการนำเข้าสินค้าเพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถพิจารณากำหนดผู้รับบริการที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากสินค้าหรือการให้บริการ ซึ่งเป็นสิ่งที่แสดงถึงจุดสิ้นสุดของการบริโภคสินค้าและให้บริการนั้นๆ ด้วยตนเองได้

ผู้เขียนจึงเสนอแนะว่า ให้บัญญัติหลักกฎหมายให้ชัดเจนเพื่อหลีกเลี่ยงการตีความและการใช้ดุลยพินิจส่วนบุคคลของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการประเมิน นอกจากนี้ควรมีการกำหนดความหมายของการให้บริการระหว่างประเทศอย่างละเอียด เพื่อที่จะสามารถกำหนดสถานที่ของผู้รับบริการในต่างประเทศ ซึ่งเป็นหลักในการพิจารณาการได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เนื่องจากปัจจุบันมีโอกาสอย่างยิ่งที่บริการที่เคยให้บริการไปแล้วในอดีต จะกลับมาใช้ผลใช้บริการในประเทศไทยอีก

## กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยผู้ศึกษาได้รับความเมตตาและการสนับสนุนจากบุคคลหลายฝ่าย จึงขอขอบพระคุณทุกท่านมา ณ ที่นี้ ผู้ศึกษาได้รับความอนุเคราะห์อย่างยิ่งจากศาสตราจารย์ทัชฌัย ฤกษ์สุต ซึ่งกรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา ผู้ศึกษาขอขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูงที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ายิ่ง เพื่อให้คำแนะนำอันเป็นประโยชน์และชี้แนะแนวทางในการศึกษาค้นคว้าข้อมูล ตลอดจนตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ จนกระทั่งเอกัตศึกษานับนี้เสร็จสมบูรณ์ตามความมุ่งหมายของผู้ศึกษา

ผู้ศึกษาขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์และคณาจารย์พิเศษทุกท่านของหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ทุกท่านที่ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ให้ความเข้าใจในประเด็นกฎหมายเป็นอย่างดีตลอดมา ตลอดจนเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรที่ได้ให้ความช่วยเหลืออำนวยความสะดวก และให้คำแนะนำต่างๆแก่ผู้ศึกษาด้วยความกรุณามาโดยตลอด

สุดท้ายนี้ ผู้ศึกษาขอขอบพระคุณครอบครัวและเพื่อนร่วมหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ รุ่นที่ 23 ที่ให้ความช่วยเหลือ แนะนำ และแบ่งปันความรู้ตลอดระยะเวลาการศึกษา รวมถึงบุคลากรที่ทำงานที่ได้ให้กำลังใจและให้การสนับสนุนตลอดมา ให้คำปรึกษา และให้กำลังใจแก่ผู้ศึกษาเรื่อยมา จนสามารถเขียนเอกัตศึกษานับนี้ให้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี ผู้ศึกษาหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานับนี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ทุกท่านที่สนใจศึกษา คุณประโยชน์จากการทำเอกัตศึกษาในครั้งนี้ ผู้ศึกษาขอมอบให้แก่มหาวิทยาลัยที่ให้โอกาสในการศึกษา รวมทั้งคณาจารย์ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาทุกท่าน ทั้งนี้ หากเอกัตศึกษานับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้ศึกษาขออภัยมา ณ โอกาสนี้

เจนนิจ วิทยาศัย

## สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ข
สารบัญ.....	ค
สารบัญรูปภาพ.....	จ
สารบัญตาราง.....	ฉ
บทที่ 1 บทนำ .....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา .....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย .....	5
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	5
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	6
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย .....	6
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา .....	6
บทที่ 2 วิวัฒนาการของภาษีมูลค่าเพิ่ม แนวคิดและหลักการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของ ผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วส่งแอนิเมชันนั้น ย้อนกลับมีผลของการใช้บริการในประเทศไทย .....	7
2.1 วิวัฒนาการของภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	7
2.2 แนวคิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	11
2.3 หลักการภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ.....	19
2.4 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับแอนิเมชัน (Animation) .....	211
บทที่ 3 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนใน ประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วส่งแอนิเมชันนั้นย้อนกลับมีผลของการใช้บริการ ในประเทศไทยตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ .....	26
3.1 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการใน ต่างประเทศ แล้วแอนิเมชันนั้นย้อนกลับมีผลของการใช้บริการในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร .....	26

3.2 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วแอนิเมชันนั้นย้อนกลับมีผลของการใช้บริการในประเทศไทยตามกฎหมายต่างประเทศ.....	31
3.3 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมระหว่างประเทศกรณีการให้บริการทางการค้าระหว่างผู้ประกอบการ (Business-to-Business : B2B) ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) .....	36
บทที่ 4 วิเคราะห์ประเด็นปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วมีผลของการใช้บริการย้อนมาในประเทศไทย.....	41
4.1 ประเด็นปัญหาเรื่องขาดหลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าบริการภาพยนตร์แอนิเมชันจากบริการแอนิเมชันที่เคยส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ.....	41
4.2 ประเด็นปัญหาเรื่องการขาดหลักเกณฑ์ในการกำหนดสถานที่ของผู้รับบริการในต่างประเทศ.....	43
4.3 ประเด็นปัญหาเรื่องการขาดความชัดเจนในคำนิยามการให้บริการระหว่างประเทศ.....	45
บทที่ 5 บทสรุป .....	47
บรรณานุกรม.....	49
ภาคผนวก.....	52
ภาคผนวก ก. GST: Clarification on “Directly in Connection With” and “Directly Benefit” (Fourth Edition) .....	53

## สารบัญรูปลูกภาพ

	หน้า
รูปที่ 1 ภาพแสดงความสัมพันธ์ของปัญหา.....	3
รูปที่ 2 ภาพมูลค่ารวมอุตสาหกรรมดิจิทัลคอนเทนต์ประเทศไทย.....	4
รูปที่ 3 ภาพมูลค่าอุตสาหกรรมแอนิเมชันในปี 2561-2563 และประมาณการในปี 2564-2566.....	4
รูปที่ 4 ภาพแอนิเมชันที่เก่าแก่ที่สุด.....	22
รูปที่ 5 ภาพการคำนวณภาษีสินค้าและบริการของสินค้านำเข้า.....	35
รูปที่ 6 ภาพแสดงผู้รับบริการที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรง.....	36

## สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 1 ตารางแสดงการเก็บมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศตามหลักต้นทุนทาง.....	37
ตารางที่ 2 ตารางแสดงการเก็บมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศตามหลักปลายทาง.....	38



# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาระภาษี หมายถึง ส่วนของรายได้ที่ลดลงของเอกชนจากการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ<sup>1</sup> เนื่องจากรัฐมีค่าใช้จ่ายในการบริหารประเทศ เช่น ด้านการศึกษา สาธารณสุข สิ่งแวดล้อม อุตสาหกรรม และอื่นๆ จึงทำให้รัฐกำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีเป็นหน้าที่ของพลเมืองทุกคน โดยมีบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย จึงเป็นเหตุให้ ผู้ใดอ้างความไม่รู้กฎหมายเป็นเหตุของการไม่เสียภาษีไม่ได้<sup>2</sup> ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากรายได้และทรัพย์สินต่าง ๆ ของบุคคล หรือนิติบุคคลตามกฎหมายซึ่งไม่สามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้อื่นได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีป้าย ภาษีโรงเรือน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีมรดก ภาษีทรัพย์สินต่าง ๆ และภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถผลักภาระทางภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนไปยังผู้ซื้อหรือผู้บริโภคเป็นผู้รับภาระภาษี เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีธุรกิจเฉพาะ และภาษีศุลกากรที่จะเรียกเก็บจากรายจ่ายของบุคคล โดยมีได้พิจารณาฐานะความมั่งคั่งของบุคคลหรือนิติบุคคลนั้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งที่ถูกผลักภาษีตามกฎหมาย ได้แก่ ผู้ผลิต ผู้ขาย ผลักภาระภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดไปยังลูกค้าหรือผู้บริโภคโดยรวมภาระภาษีนั้นเข้าไปในราคาสินค้าหรือบริการ ทำให้ผู้บริโภคตกเป็นผู้แบกรับภาระภาษี<sup>3</sup> ดังนั้น จึงทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายไม่ใช่ผู้เสียภาษีที่แท้จริง เพราะสามารถที่จะผลักภาระภาษีที่ตนเองต้องแบกรับไปยังบุคคลอื่นได้ ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจไม่ว่าจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนและไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ รวมทั้งผู้นำเข้าถูกกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าวจะประกอบการในรูปแบบของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท หรือนิติบุคคลในรูปแบบใด ประมวลรัษฎากรเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มว่า "ผู้ประกอบการ"<sup>4</sup>

ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการขายสินค้า การให้บริการ และการนำเข้า โดยการขายสินค้าไม่คำนึงถึงว่าจะได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ คือเป็นการเปลี่ยนมือของสินค้าจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าการเปลี่ยนมือ

<sup>1</sup> รองศาสตราจารย์อเนก เขียรถาวร, การคลังรัฐบาล, (กรุงเทพมหานคร : ภาควิชาเศรษฐศาสตร์การคลัง คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2555), หน้า 252

<sup>2</sup> ปรีดา นาคเนาวทิมา, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2526), หน้า 1

<sup>3</sup> ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณจิววตล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 ปรับปรุงใหม่ (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนสามัญ จตุลักษณ์ 79 ,2556), หน้า 60-61

<sup>4</sup> ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และผู้ช่วยศาสตราจารย์ดุษฎีลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายบัญชีภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร : บริษัทสำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2562), หน้า 50

ของสินค้าจะเป็นไปในลักษณะใดก็ตาม<sup>5</sup> รวมถึงสัญญาให้เช่าซื้อ ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทน ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร และสินค้าขาดจากรายงาน ส่วนการกระทำใด ๆ ที่ไม่ใช้การขายสินค้าที่มีมูลค่าและหาประโยชน์ได้ ถือเป็นบริการ อย่างไรก็ตาม สำหรับสินค้าหรือบริการที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีวิต สังคม เศรษฐกิจ และวัฒนธรรม เช่น กรณีสินค้าเกษตรที่ยังไม่แปรรูปหรือแปรรูปเป็นสินค้าอื่น การให้บริการด้านการศึกษา การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมบางกรณี เป็นต้น ด้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

การให้บริการในราชอาณาจักรในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ การให้บริการและการใช้บริการนั้นได้กระทำในราชอาณาจักร และการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและมีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ หรือที่เรียกว่าการส่งออกบริการ ซึ่งทั้งสองกรณีมีอัตราภาษีที่แตกต่างกัน โดยการให้บริการและการใช้บริการที่ได้กระทำในราชอาณาจักรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่อัตราร้อยละ 7 ตามหลักการต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทาง (Destination Principle)<sup>6</sup> ในกรณีส่งออกบริการ รัฐจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่อัตราร้อยละ 0 เนื่องจากรัฐบาลต้องการส่งเสริมและกระตุ้นการส่งออก รวมถึงให้สามารถแข่งขันกับตลาดการค้าโลกได้ อย่างไรก็ตาม การให้บริการนั้นจะต้องกระทำขึ้นในประเทศไทยและผู้รับบริการอยู่ในต่างประเทศ อีกทั้งผลของการให้บริการนั้นต้องนำไปใช้ในต่างประเทศ เท่านั้น

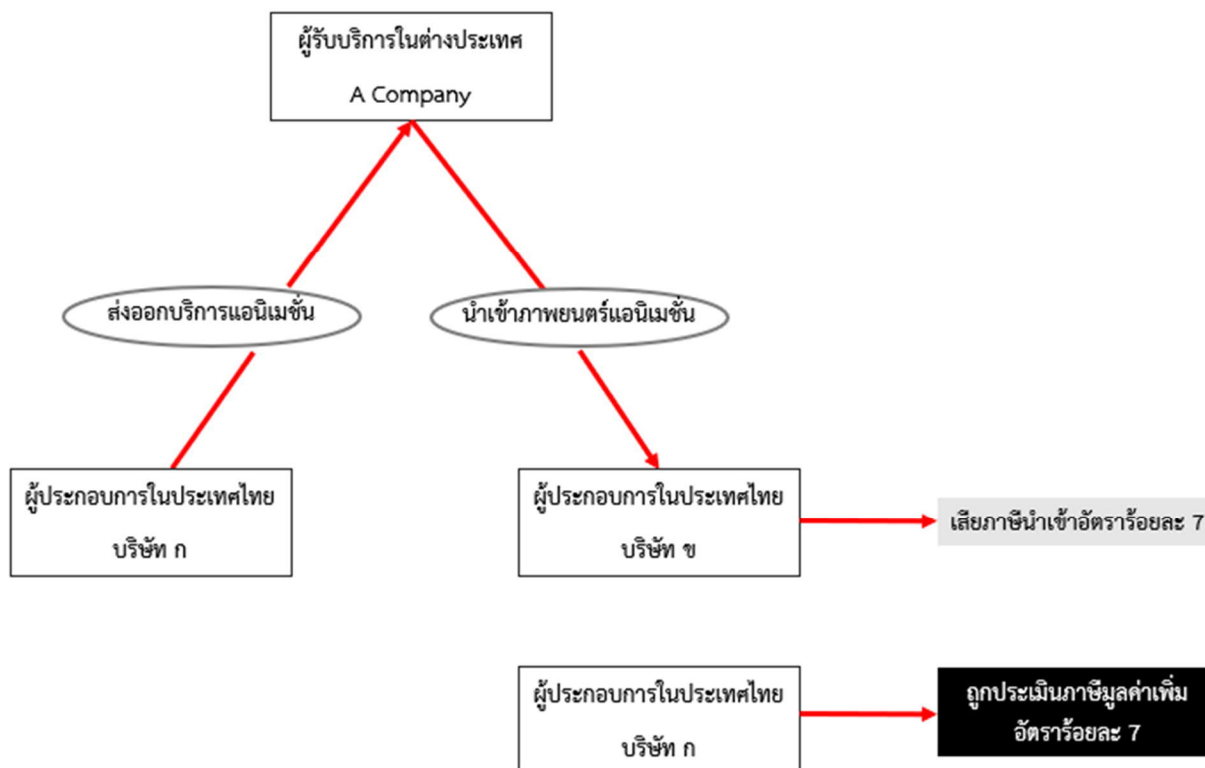
ปัจจุบันมีผู้ประกอบการในประเทศไทยหลายรายรับจ้างผลิตแอนิเมชันให้แก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ โดยมีข้อตกลงทางธุรกิจกำหนดให้ภาระ หน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้ประกอบการในประเทศไทยต่อบริการขั้นนั้นเสร็จสิ้นลงตั้งแต่ส่งมอบบริการให้แก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ ถือเป็นบริการที่กระทำในประเทศไทยและมีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ซึ่งการให้บริการในลักษณะนี้เป็นการส่งออกบริการได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0

ต่อมาภายหลังผู้รับบริการในต่างประเทศติดต่อและแก้ไขผลงาน จนกระทั่งพัฒนาเป็นภาพยนตร์แอนิเมชัน และจำหน่ายให้แก่ผู้ประกอบการในประเทศไทยอีกรายหนึ่ง ซึ่งมีได้มีความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการรายที่ให้บริการแอนิเมชันแต่อย่างใด โดยผู้ประกอบการที่นำเข้าภาพยนตร์แอนิเมชันได้มีการยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ในฐานะผู้นำเข้า

แต่ปรากฏว่า เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรตีความว่าบริการแอนิเมชันที่ส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศนั้นแท้จริงแล้วผลของการใช้บริการเกิดขึ้นในประเทศไทย โดยบริการแอนิเมชันนั้นเป็นส่วนหนึ่งของภาพยนตร์แอนิเมชัน ดังนั้น การบริการดังกล่าวถือเป็นบริการในประเทศไทยและใช้บริการในประเทศไทยด้วย จึงเป็นเหตุทำให้ผู้ประกอบการในประเทศไทยที่รับจ้างผลิตแอนิเมชันต้องนำรายได้จากการให้บริการรับจ้างผลิตแอนิเมชันจากผู้รับบริการในต่างประเทศยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ด้วยเช่นกัน

<sup>5</sup> ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทกรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด 2561), หน้า 647

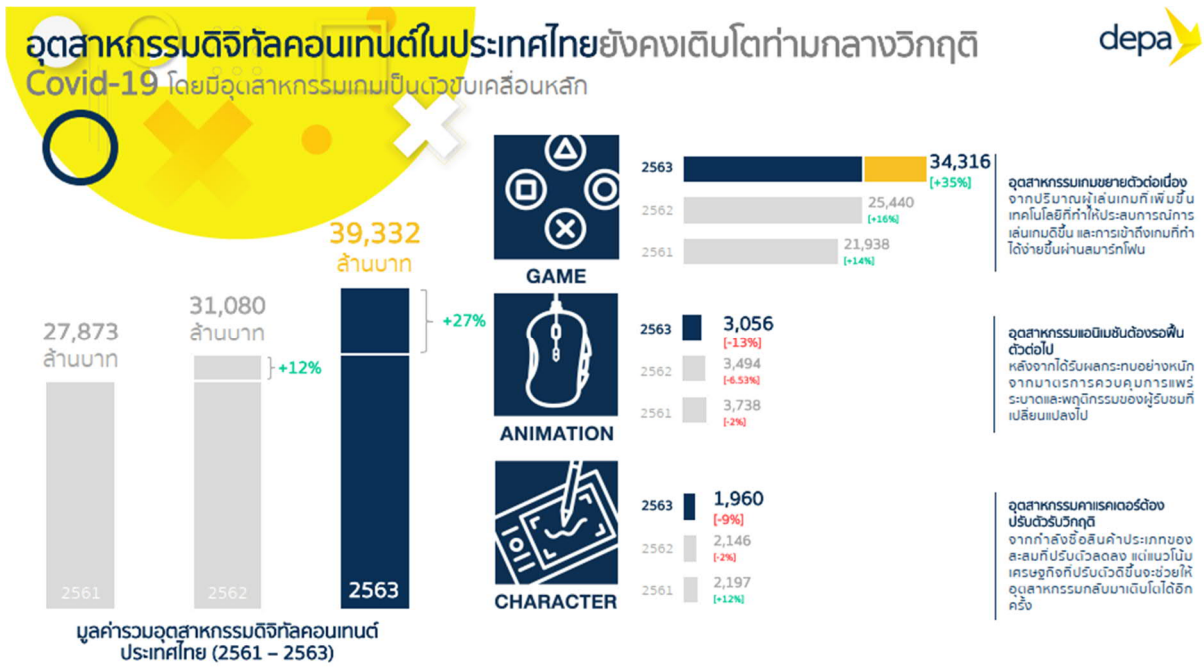
<sup>6</sup> วิวัฒน์ เจริญวิจิตรชัย, ภ.พ.36 กับการจ่ายเงินไปต่างประเทศ, กรุงเทพมหานคร: คุณสุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2561, แหล่งที่มา : <https://www.taxguruthai.com/topic/121/> [06 พฤศจิกายน 2563]



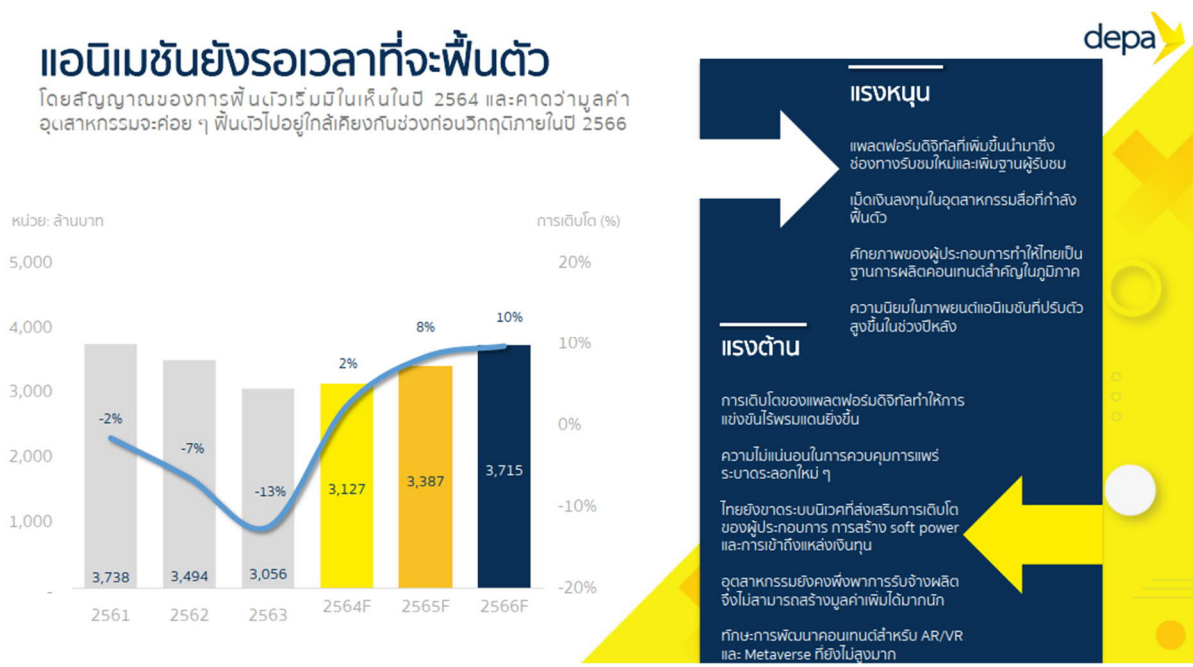
ภาพที่ 1.1 ภาพแสดงความสัมพันธ์ของปัญหา

สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัล หรือ (DEPA) ได้สำรวจมูลค่าธุรกิจ “ดิจิทัลคอนเทนต์” ในไทยครอบคลุม 3 สาขาหลัก ได้แก่ อุตสาหกรรมเกม อุตสาหกรรมแอนิเมชัน และอุตสาหกรรมคาแร็กเตอร์ ซึ่งในปี 2563 มีมูลค่ารวมกัน 39,332 ล้านบาท และมีแนวโน้มจะเติบโตขึ้น โดยประเมินจากปริมาณงานที่ผู้ประกอบการกำลังผลิต รวมทั้งปัจจัยบวกต่างๆ ของตลาดและโครงการต่างๆ ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาเฉพาะอุตสาหกรรมแอนิเมชันพบว่ามูลค่าของอุตสาหกรรมแอนิเมชันลดลงทุกปีตั้งแต่ปี 2561 จนถึงปี 2563 จากมูลค่าตลาด 3,738 ล้านบาท เป็น 3,056 ล้านบาท

ดังนั้น สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัลจึงได้จัดทำแผนแม่บทการส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัล พ.ศ.2561-2565 มีเป้าหมายให้มูลค่าตลาดของอุตสาหกรรมแอนิเมชันเติบโตเพิ่มขึ้นร้อยละ 10 ภายในปี 2566 โดยได้กำหนดวิสัยทัศน์ในการขับเคลื่อนผ่าน 4 ยุทธศาสตร์ ได้แก่ 1) พัฒนากำลังคนสู่ยุคดิจิทัล 2) ยกกระดับภาคเศรษฐกิจเข้าสู่ดิจิทัลไทยแลนด์ 3) ขับเคลื่อนชุมชนสู่สังคมดิจิทัล 4) พัฒนาโครงสร้างพื้นฐานรองรับนวัตกรรมดิจิทัล โดยมีหลายมาตรการที่ส่งเสริมยุทธศาสตร์ดังกล่าว อาทิเช่น มาตรการทางการเงินในรูปแบบของเงินช่วยเหลือหรือเงินอุดหนุน มาตรการทางภาษีและสิทธิประโยชน์เพื่อกระตุ้นการส่งออกแอนิเมชันของผู้ประกอบการในประเทศ รวมถึงการให้บริการฐานข้อมูลเพื่อการส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัล เพื่อเป็นข้อมูลสนับสนุนการวางนโยบาย การพัฒนา การติดตามและประเมินผลตามตัวชี้วัด



ภาพที่ 1.2 มูลค่ารวมอุตสาหกรรมดิจิทัลคอนเทนต์ประเทศไทย (2561-2563)<sup>7</sup>



ภาพที่ 1.3 มูลค่าอุตสาหกรรมแอนิเมชันในปี 2561-2563 และประมาณการในปี 2564-2566<sup>8</sup>

<sup>7</sup> สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัล กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม. ดัชนีอุตสาหกรรมดิจิทัลประเทศไทย [เว็บไซต์]. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัล, 2563. แหล่งที่มา: <https://www.depa.or.th/th/article-view/survey-digital-content-3-years-since-2563> [9 มกราคม 2565]

<sup>8</sup> เรื่องเดียวกัน

จากข้อเท็จจริงข้างต้นทำให้เกิดประเด็นปัญหาระหว่างเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่ส่งออกแอนิเมชันให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ และต่อมาภายหลังแอนิเมชันนั้นมีผลการใช้บริการในประเทศไทยในรูปแบบของภาพยนตร์แอนิเมชัน เนื่องจากไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์และแนวทางการปฏิบัติที่ชัดเจน ทำให้การพิจารณาหรือการวินิจฉัยนั้นขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ผู้ประกอบการที่ให้บริการแอนิเมชันในประเทศไทยต้องเป็นผู้แบกรับภาระภาษี การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะดังกล่าวจะนำไปสู่ปรากฏการณ์ต่อต้านการเพิ่มผลผลิต กล่าวคือ ผู้ประกอบการมีแนวโน้มที่จะเลือกทำธุรกิจที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีแทนกิจกรรมทางเศรษฐกิจเดิมที่ตนมีความสามารถหรือความถนัด ซึ่งขัดต่อแผนแม่บทการส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัล พ.ศ.2561-2565 ที่มีเป้าหมายให้มูลค่าตลาดของอุตสาหกรรมแอนิเมชันเติบโตเพิ่มขึ้นร้อยละ 10 ภายในปี 2566

ดังนั้นจากข้อเท็จจริงและปัญหาที่เกิดขึ้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่ส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ และต่อมาภายหลังแอนิเมชันนั้นมีผลการใช้บริการในประเทศไทยในรูปแบบของภาพยนตร์แอนิเมชัน โดยวิเคราะห์ถึงปัญหา และแนวทางแก้ไข ปัญหา ศึกษามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

- (1) เพื่อศึกษาความหมาย หลักการ แนวความคิด ข้อมูลพื้นฐาน และทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกิจแอนิเมชัน
- (2) เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วมีผลของการใช้บริการในประเทศไทย
- (3) เพื่อศึกษาหลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วมีผลของการใช้บริการในประเทศไทยตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ และสามารถปรับใช้ให้เข้ากับระบบเศรษฐกิจและสภาพสังคมในประเทศไทย
- (4) เพื่อค้นหามาตรการและแนวทางในการออกกฎหมาย รวมถึงแนววิธีแก้ไขปัญหเกี่ยวกับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วมีผลของการใช้บริการในประเทศไทย

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วมีผลของการใช้บริการในประเทศไทยเป็นการส่งเสริมการผลิตแอนิเมชันของผู้ประกอบการไทย

## 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

การศึกษาวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อนำไปสู่การเสนอวิธีการปฏิบัติและการจัดทำเอกสารหลักฐานสำหรับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วมีผลของการใช้บริการในประเทศไทย นอกจากนี้ยังศึกษามาตรการและแนวทางของต่างประเทศในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับการส่งออกแอนิเมชันย้อนกลับมาให้บริการในประเทศไทย

## 1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษาวิจัยฉบับนี้ ผู้จัดทำใช้วิธีการศึกษาแบบการดำเนินการวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษา ค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หนังสือคำอธิบาย บทความและงานวิจัย วารสาร สื่อทางอิเล็กทรอนิกส์ ตลอดจนเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งที่เป็นภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ เพื่อนำมาเรียบเรียงวิธีวิจัยเชิงเอกสารแล้วทำการวิเคราะห์หลักเกณฑ์ ประเด็นทางกฎหมาย พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ เพื่อหาข้อสรุปและเสนอแนะแนวทางแก้ไขต่อไป

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

- (1) เพื่อให้ทราบถึงความหมาย หลักการ แนวความคิด ข้อมูลพื้นฐาน และทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกิจแอนิเมชัน
- (2) เพื่อให้ทราบถึงประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วมีผลของการใช้บริการในประเทศไทย
- (3) เพื่อให้ทราบถึงหลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วมีผลของการใช้บริการในประเทศไทยตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ และสามารถปรับใช้ให้เข้ากับระบบเศรษฐกิจและสภาพสังคมในประเทศ
- (4) เพื่อให้ทราบถึงมาตรการและแนวทางในการออกกฎหมาย รวมถึงแนววิธีแก้ไขปัญหเกี่ยวกับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วมีผลของการใช้บริการในประเทศไทย

## บทที่ 2

### วิวัฒนาการของภาษีมูลค่าเพิ่ม แนวคิดและหลักการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วส่งแอนิเมชันนั้นย้อนกลับมีผลของการใช้บริการในประเทศไทย

ตามที่ผู้วิจัยกล่าวไว้ในบทที่ 1 ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่ผู้เก็บจากผู้บริโภคโดยรวมภาระภาษีนั้นเข้าไปในราคาสินค้า ทำให้ผู้บริโภคตกเป็นผู้แบกรับภาระภาษี แต่เนื่องด้วยวิวัฒนาการและการพัฒนาของเทคโนโลยีในยุคดิจิทัลที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว ส่งผลกระทบต่อลักษณะสินค้าและบริการ รูปแบบธุรกิจ ลักษณะการทำธุรกรรม และพฤติกรรมผู้บริโภค ในบทนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอวิวัฒนาการของภาษีมูลค่าเพิ่ม หลักการการจัดเก็บภาษี และทฤษฎีทางกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วส่งแอนิเมชันนั้นย้อนกลับมาใช้บริการในประเทศไทย

#### 2.1 วิวัฒนาการของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มมีวิวัฒนาการการจัดเก็บมาตั้งแต่สมัยกรุงสุโขทัยจนถึงปัจจุบัน โดยมีการปรับเปลี่ยนให้เข้ากับยุคสมัย สภาพสังคม เศรษฐกิจ และวิถีชีวิตความเป็นอยู่ที่เปลี่ยนแปลงไป โดยสามารถแบ่งวิวัฒนาการออกมาได้ 3 สมัยดังนี้

##### 2.1.1 สมัยกรุงสุโขทัย (พ.ศ. 1763 - พ.ศ. 1893)

ในสมัยกรุงสุโขทัยมีการจัดเก็บภาษีชนิดหนึ่งเรียกว่า จังกอบ จำกอบ หรือจกอบ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ให้นำสัตว์และสินค้าเข้ามาจำหน่ายในราชอาณาจักร ผ่านด่านภาษีที่มีชื่อเดิมว่า ขนอน<sup>9</sup> หรือ ภาษีผ่านด่าน อันเนื่องมาจากลักษณะที่ตั้งด่านภาษีจะตั้งอยู่ปากทางบริเวณทางเข้าเมือง หรือแม่น้ำที่ใช้สัญจร โดยเก็บในอัตราร้อยละ 10 ซีก 1<sup>10</sup> คิดเป็นอัตราร้อยละ 10 ในปัจจุบัน หากไม่ถึง 10 ให้ยกเว้นการเก็บจังกอบ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากวัตถุที่ใช้แทนเงินตรายังไม่มีการใช้อย่างแพร่หลายและสมบูรณ์ การเก็บจึงไม่ได้เก็บเป็นตัวเงินเสมอไป กล่าวคือสามารถใช้สิ่งของแทนตัวเงินก็ได้ การเก็บจังกอบยังสามารถเก็บเป็นตัวเงินได้จากขนาดของยานพาหนะที่ขนส่งสินค้า เช่น ตามความยาวหรือความกว้างของปากเรือ โดยเก็บในอัตราร้อยละ 1 บาทต่อวา ด้วยเหตุนี้ จังกอบยังมีอีกชื่อหนึ่งเรียกว่า ภาษีปากเรือ นอกจากนี้ยังมีการได้รับเครื่องบรรณาการที่เป็นทรัพย์สินและแรงงานจากประเทศผู้อยู่ภายใต้การปกครอง ถือเป็นกรณารายได้จากนอกราชอาณาจักรเข้ามาในราชอาณาจักรอีกทางหนึ่ง

<sup>9</sup> รังสรรค์ อนุพรพันธุ์, ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย คลังข้อมูลและบทสำรวจสถานะทางวิชาการ, พิมพ์ครั้งที่ 1 [กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (2527)], หน้า 3

<sup>10</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 3

### 2.1.2 สมัยกรุงศรีอยุธยา (พ.ศ. 1893 - พ.ศ. 2310)

ในสมัยกรุงศรีอยุธยาเป็นยุคที่รุ่งเรืองมากในการจัดเก็บภาษีหรือที่เรียกกันว่า ส่วยสาอากร ซึ่งแบ่งการจัดเก็บออกเป็น 4 ประเภท คือ จังกอบ อากร ส่วย และฤชา ซึ่งผู้วิจัจะขอกล่าวถึงเฉพาะจังกอบที่มีลักษณะเช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม จังกอบในช่วงสมัยต้นกรุงศรีอยุธยามีอัตราส่วนและวิธีการจัดเก็บเหมือนสมัยกรุงสุโขทัย จนกระทั่งสมัยสมเด็จพระนารายณ์มหาราชมีการเปลี่ยนแปลงหน่วยและอัตราเก็บภาษีจากขนาดของยานพาหนะ เปลี่ยนจาก วา เป็น ศอก<sup>11</sup> โดยเรือที่มีขนาดปากเรือกว้างต่ำกว่า 6 ศอก เก็บล้าละ 6 บาท และเรือที่มีขนาดปากเรือกว้างกว่า 6 ศอก เก็บล้าละ 20 บาท ภายหลังปลายสมัยอยุธยามีการกำหนดภาษีจังกอบใหม่ เป็นวาละ 12 บาท<sup>12</sup>

### 2.1.3 สมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น (รัชกาลที่ 1-รัชกาลที่ 3 ระหว่าง พ.ศ. 2325-พ.ศ. 2394)

ในสมัยรัตนโกสินทร์ยุคต้น การเก็บภาษียังคงมีลักษณะเดิมเหมือนกับในสมัยอยุธยา จนมาถึงในสมัยของรัชกาลที่ 3 ให้มีการเพิ่มจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่ 38 ประเภท<sup>13</sup> อาทิเช่น ภาษีพริกไทย ภาษีไม้แดง ที่เก็บจากผู้ซื้อลงสำเนา นอกจากนี้รัฐบาลมอบอำนาจสิทธิขาดในการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดจากราษฎรโดยตรงให้แก่เอกชน ในการประมูลผู้เสนอรายได้สูงสุดของการจัดเก็บภาษี ซึ่งเรียกว่า เจ้าภาษีนายอากร จะได้รับอนุญาตจากรัฐบาลเป็นผู้ผูกขาดการจัดเก็บภาษีประเภทนั้นๆ โดยเจ้าภาษีนายอากรต้องส่งเงินรายได้แก่รัฐบาลเป็นรายเดือน จนครบกำหนดที่ได้ประมูลไว้ เรียกระบบนี้ว่าระบบเจ้าภาษีนายอากร ซึ่งถือเป็นการจัดเก็บภาษีที่เป็นการผูกขาดโดยเอกชน ในปี 2369 ประเทศไทยได้ทำสัญญาเบอร์นี<sup>14</sup> กับประเทศอังกฤษ ในการเก็บค่าภาษีปากเรือ วาละ 1,700 บาทสำหรับเรือที่บรรทุกสินค้าเข้ามาจำหน่าย และ 1,500 บาทสำหรับเรือเปล่าที่เข้ามาบรรทุกเฉพาะสินค้าที่ซื้อจากประเทศไทย

ช่วงสมัยรัชกาลที่ 4 (พ.ศ. 2394 - พ.ศ. 2411) เซอร์จอห์น เบาริง คนอังกฤษผู้เป็นเจ้าของฮ่องกงที่ในขณะนั้นเป็นเมืองอาณานิคมของประเทศอังกฤษ เข้ามาเป็นทูตเชิญพระราชสาส์นและทำหนังสือสัญญาทางพระราชไมตรี ขอให้มีการยกเลิกภาษีปากเรือที่เก็บตามสัญญา ฉบับปี พ.ศ. 2369 โดยให้เก็บภาษีขาเข้าในอัตราร้อยละ 3 ของสินค้าแทน ผลของสัญญาฉบับนี้ทำให้รายได้ภาษีของรัฐบาลลดลงอย่างมาก เป็นเหตุให้มีการกำหนดการจัดเก็บภาษีประเภทใหม่ขึ้นมาอีก 14 ประเภท<sup>15</sup> อาทิเช่น ภาษีปลาทุ ภาษีสุกร

<sup>11</sup> 1 วา เท่ากับ 4 ศอก

<sup>12</sup> รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย คลังข้อมูลและบทสำรวจสถานะทางวิชาการ, หน้า 104

<sup>13</sup> กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง. ประวัติการจัดเก็บภาษี [เว็บไซต์]. กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพากร, 2563. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/3457.html> [16 ตุลาคม 2564]

<sup>14</sup> itax. จังกอบ [เว็บไซต์]. กรุงเทพมหานคร: itax, 2564. แหล่งที่มา: <https://www.itax.in.th/pedia/> [16 ตุลาคม 2564]

<sup>15</sup> กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง. ประวัติการจัดเก็บภาษี [เว็บไซต์]. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/3457.html> [16 ตุลาคม 2564]



ช่วงสมัยรัชกาลที่ 5 (พ.ศ. 2411 - พ.ศ. 2453) ยกเลิกการจัดเก็บภาษีจากระบบเจ้าภาษีนายอากรเป็นทางราชการเป็นผู้เก็บเอง โดยให้เป็นหน้าที่ความรับผิดชอบของเทศบาลในแต่ละมณฑล

ช่วงสมัยรัชกาลที่ 7 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน (พ.ศ. 2468 - ปัจจุบัน) ยกเลิกภาษีโรงค้า ภาษีการซื้อข้าว ภาษีการซื้อน้ำตาล ภาษีโรงแรมและภัตตาคาร ภาษีธนาคาร เครดิตฟองซิเอร์ การออมสิน และการประกันภัย ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 และมีการใช้ภาษีการค้า ตามพระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 ที่วางหลักการจัดเก็บจากรายรับจากการขายและจัดเก็บภาษีการซื้อจากสินค้าฟุ่มเฟือยบางประเภท

ภาษีการค้าจะเรียกเก็บจากผู้ประกอบการค้าซึ่งหมายรวมถึงบุคคลธรรมดา นิติบุคคล คณะบุคคลหรือรัฐวิสาหกิจใดๆ ที่มีลักษณะเป็นผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ผู้ขายทอดแรก หรือผู้ขายทุกทอดในราชอาณาจักรสำหรับสินค้าแต่ละชนิดหรือรายการในบัญชีอัตราภาษีการค้า ที่ทำการค้าตามประเภทที่กำหนดไว้ในบัญชี หากขายสินค้าที่ไม่เข้าลักษณะดังกล่าวจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการค้า<sup>16</sup> ภาษีการค้าคำนวณจากฐานภาษีซึ่งเป็นรายรับจากการขายสินค้าและอัตราภาษีการค้าที่ใช้อัตราภาษีตามส่วน ซึ่งอัตราภาษีแตกต่างกันขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ รัฐบาลสามารถใช้ภาษีการค้าเป็นเครื่องมือในการบริหารการเงินของประเทศได้ กล่าวคือในกรณีที่รัฐขาดแคลนรายได้ในการปรับปรุงและพัฒนาสาธารณูปโภค ต้องการให้ประชาชนงดหรือลดการบริโภคสินค้าบางประเภท หรือในภาวะที่ประเทศเกิดเงินเฟ้อ รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีการค้าในอัตราที่สูง เพื่อลดอำนาจการใช้จ่ายใช้สอยของประชาชน ในทางกลับกันรัฐก็ลดอัตราภาษีการค้าในกรณีที่ประเทศมีภาวะเงินฝืด เพื่อกระตุ้นการบริโภคของประชาชนให้สูงขึ้น<sup>17</sup>

ภาษีการค้ามีข้อเสียทั้งเรื่องฐานภาษีและอัตราภาษีซึ่งกระทบต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เช่น

- (1) ฐานภาษี เนื่องจากภาษีการค้าจัดเก็บภาษีจากยอดขายทั้งหมดทุกครั้งที่เกิดการขายโดยไม่คำนึงถึงมูลค่าทางเศรษฐกิจของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้น โดยไม่ให้นำต้นทุนมาหักในฐานภาษี ทำให้เกิดปัญหาการสะสมภาษีในราคาสินค้ามากขึ้น จนเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน (Cumulative Tax) ซึ่งจะกระทบต่อผู้ประกอบการที่มีขั้นตอนและความซับซ้อนในการผลิตมาก เพราะจำนวนภาษีการค้าแปรผันตามขั้นตอนการผลิต ถ้ามีขั้นตอนการผลิตที่มาก ภาษีการค้าก็จะมากตามไปด้วย
- (2) อัตราภาษี เนื่องจากเป็นอัตราตามส่วน จัดเก็บภาษีในอัตราที่แตกต่างกันสำหรับสินค้าและบริการแต่ละประเภท ทำให้มีอัตราภาษีหลายอัตราขาดความเป็นกลาง ส่งผลต่อการเลือกใช้ทรัพยากรเพื่อการผลิตของผู้ประกอบการ นอกจากนี้ยังก่อให้เกิดความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีทั้งต่อผู้ประกอบการและเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีของรัฐด้วย

<sup>16</sup> วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายเนติบัณฑิตยสภา, 2526), หน้า 17

<sup>17</sup> ปรีดา นาคเนาทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 Economics of Taxation, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2526), หน้า 134

จากผลกระทบที่เกิดขึ้น ทำให้ในปี พ.ศ. 2535 รัฐบาลจึงได้ยกเลิกภาษีการค้า และเปลี่ยนมาใช้ ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนจนถึงปัจจุบัน ซึ่งสามารถแก้ไขปัญหาต่างๆได้ ดังนี้

(1) ภาษีมูลค่าเพิ่มแก้ปัญหาความซ้ำซ้อนของภาษีการค้าได้

ภาษีมูลค่าเพิ่มอนุญาตให้หักภาษีที่ผู้ประกอบการได้เสียภาษีไปแล้วเมื่อตอนซื้อสินค้า ดังนั้นภาษีที่ผู้ประกอบการต้องเสียจะเท่ากับมูลค่าของสินค้าที่เพิ่มขึ้น คุณด้วย อัตราภาษี ความซ้ำซ้อนของภาษี จึงไม่เกิดขึ้น

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่มแก้ความไม่เป็นกลางของภาษีการค้า

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีความเป็นกลาง เพราะมีเพียงอัตราเดียวใช้กับสินค้าและบริการทุกชนิด ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่บิดเบือนการทำงานของกลไกตลาด การตัดสินใจการผลิตของผู้ประกอบการ และการตัดสินใจของผู้บริโภคเป็นไปตามการทำงานของกลไกตลาดอย่างแท้จริง อีกทั้งการใช้ภาษีอัตราเดียวทำให้สะดวกและง่ายต่อการปฏิบัติตาม

(3) ภาษีมูลค่าเพิ่มแก้อุปสรรคต่อการส่งออกของภาษีการค้า

ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 จากสินค้าส่งออก เป็นการขจัดภาษีที่แฝงอยู่ในสินค้าออกได้อย่างครบถ้วนและถูกต้อง ทำให้ความสามารถในการแข่งขันทางการค้าในตลาดโลกของสินค้าไทยสูงขึ้น

(4) ภาษีมูลค่าเพิ่มแก้ลักษณะไม่เอื้ออำนวยต่อการลงทุนของภาษีการค้า

ภาษีมูลค่าเพิ่มมีการเครดิตภาษีสำหรับสินค้าทั้งหมด นอกจากนี้ ธุรกิจทุกขนาดต่างก็ได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน เป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบการทุกราย ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะส่งเสริมการลงทุนอย่างยิ่ง

(5) ภาษีมูลค่าเพิ่มแก้ปัญหาการลำเอียงของการนำเข้าสินค้า

เป็นผลพวงมาจากที่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถขจัดความซ้ำซ้อนของภาษีการค้าและใช้อัตราเดียวกันในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ระหว่างสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ จึงทำให้ภาระภาษีของสินค้านำเข้ากับสินค้าที่ผลิตในประเทศมีภาระภาษีเท่ากัน

## 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มถูกนำมาใช้เพื่อจัดความไม่เป็นธรรมของภาษีการค้า ดังนั้นจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งในการศึกษาถึงความหมาย แนวคิด และหลักการสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม

### 2.2.1 ความหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax (VAT) หรือ ภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax) หมายถึง ภาษีที่เก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตและการจำหน่ายสินค้าและบริการ โดยฐานภาษีนี้นั้นจะคำนวณจากผลต่างของราคาสินค้าหรือบริการที่ขายกับราคาสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาใช้ในการผลิต ซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายในการขายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการ<sup>18</sup>

### 2.2.2 หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีประเภทหนึ่งที่รัฐบาลเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ ในทุกครั้งที่มีการบริโภค ถึงแม้ว่าหลักกฎหมายที่นำมาบังคับใช้ในแต่ละประเทศจะมีความแตกต่างกันแต่หลักการและลักษณะพื้นฐานที่มีการยอมรับและปฏิบัติเหมือนกันในทุกประเทศมีลักษณะที่เหมือนกันดังนี้

#### (1) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการบริโภค (Consumption Tax)

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการบริโภคจึงทำให้ฐานภาษีแตกต่างจากฐานภาษีประเภทอื่นที่นำความมั่งคั่งหรือการถือครองทรัพย์สินมาเป็นส่วนที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการบริโภคทุกขั้นตอน (Multi-stage Consumption Tax) โดยเรียกเก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ ซึ่งมีค่าเท่ากับผลต่างของราคาของสินค้าหรือบริการที่ผลิตหรือจัดจำหน่ายกับราคาของสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือในการจัดจำหน่ายสินค้าหรือการบริการนั้น<sup>19</sup> เว้นแต่ผู้ประกอบการบริโภคสินค้าหรือบริการนั้นเพื่อการส่วนตัว ดังนั้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นหนึ่งในภาษีทางอ้อม กล่าวคือ เป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้แบกรับภาระทางภาษีไว้ ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระไปยังผู้เกี่ยวข้องในทอดต่อไปได้ และไม่ถือว่าจำนวนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มนี้เป็นต้นทุนของธุรกิจ โดยที่รัฐเรียกเก็บกับผู้บริโภคคนสุดท้าย โดยผู้ประกอบการที่เป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการแต่ละรายในห่วงโซ่อุปทาน (Supply Chain) จะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยนำส่งเฉพาะส่วนที่ยังไม่ผ่านการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาก่อน ซึ่งเป็นผลต่างระหว่างภาษีขายกับภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาภาษี โดยมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มทุกรอบเดือนภาษี การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบนี้สามารถหลีกเลี่ยงการเกิดภาระภาษีซ้ำซ้อน อีกทั้งรัฐยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารเศรษฐกิจหรือค่าใช้จ่ายภายในประเทศผ่านทางการกำหนดอัตราภาษี กล่าวคือ รัฐใช้วิธีเพิ่ม

<sup>18</sup> บุญธรรม ราชรักษ์, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย, (กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็น เพรส, 2551), หน้า 103

<sup>19</sup> สมเดช โรจนคุรีเสถียร, กลยุทธ์การจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งระบบ VAT VALUE ADDED TAX, (กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติ เพรส, 2546), หน้า 12

อัตราภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคให้สูงขึ้นเมื่อรัฐต้องการให้ประชาชนลดการบริโภคสินค้า ในทางกลับกันหาก รัฐต้องการกระตุ้นเศรษฐกิจภายในประเทศ รัฐใช้วิธีลดอัตราภาษีให้น้อยลงหรือยกเว้นภาษีที่จัดเก็บจากฐานบริโภค เพื่อส่งเสริมให้ประชาชนมีการใช้จ่ายมากขึ้น

## (2) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่สามารถผลักภาระไปยังทอดต่อไปได้

การผลักภาระภาษีไม่สามารถใช้ได้กับภาษีทุกชนิด ขึ้นอยู่กับลักษณะเฉพาะตัวของภาษีบางชนิดเท่านั้น เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม ทำให้ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องรับภาระภาษีไว้เอง กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน

การผลักภาระภาษี (Tax shifting) เป็นการกระทำของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการทำให้ต้นทุนจากภาระทั้งหมดหรือบางส่วน รวมทั้งการกระทำใดๆก็ตามที่ส่งผลให้ผู้อื่นเสียภาษีแทนตน<sup>20</sup> มักจะเกิดขึ้นเมื่อผู้ที่กฎหมายระบุให้มีหน้าที่เสียภาษี ไม่ใช่ผู้เสียภาษีที่แท้จริงหรือไม่ใช่ผู้ที่แบกภาระภาษี การผลักภาระภาษีจากบุคคลหนึ่งไปสู่บุคคลหนึ่งต่อกันไป มีผลทำให้ผู้เสียภาษีคนสุดท้ายต้องรับภาระภาษีเป็นจำนวนมากกว่าเงินค่าภาษีที่รัฐเรียกเก็บตามกฎหมายในขั้นต้น เพราะผู้บริโภคคนสุดท้ายไม่ได้ก่อให้เกิดมูลค่าใด ๆ ที่เพิ่มขึ้นในวงจรของเศรษฐกิจ

การผลักภาระภาษีแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

- การผลักภาระภาษีไปข้างหน้า (Forward Shifting) คือ ผู้ผลิตที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้า ผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคสินค้านั้นโดยการรวมภาระภาษีนั้นเข้าไปในราคาสินค้า
- การผลักภาระภาษีไปข้างหลัง (Backward Shifting) เช่น ผู้ผลิตซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าผลักภาระภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดไปให้ผู้ขายปัจจัยการผลิตที่ใช้ในการผลิตสินค้านั้น โดยการลดปัจจัยบางอย่างที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้านั้นๆ เช่น ค่าจ้างแรงงาน หรือลดราคาปัจจัยการผลิต ดังนั้นผู้ที่รับภาระภาษีที่แท้จริงคือ ผู้ขายปัจจัยการผลิต หรือแรงงาน

อย่างไรก็ตาม การกำหนดความหมายดังกล่าวไม่ได้อิงเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีว่าต้องการเก็บจากผู้ใด ดร.ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์ ให้ความเห็นว่า "หากภาษีนั้นผู้ซึ่งมีส่วนแบกรับภาระภาษีโดยผู้ขายไม่ได้แบกภาระภาษีทั้งหมด การผลักภาษีไปข้างหน้าก็เกิดขึ้น ถ้าผู้ขายไม่ได้แบกภาระภาษีทั้งหมด แต่คนงานของผู้ขายต้องรับค่าแรงต่ำกว่าเดิม ก็แสดงว่าได้มีการผลักภาระภาษีไปข้างหลัง"<sup>21</sup>

<sup>20</sup> ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 ปรับปรุงใหม่, หน้า 59

<sup>21</sup> ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, หลักการวิเคราะห์ภาระภาษี, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช, 2535), หน้า 23.

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าภาวะภาษีที่แท้จริงมีโอกาสอยู่กับบุคคล 3 กลุ่ม คือ ผู้บริโภคสินค้า เจ้าของปัจจัยการผลิต และผู้ผลิตสินค้า<sup>22</sup> ผู้ใดจะรับภาระภาษีที่แท้จริงไว้มากน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับความสามารถในการผลักภาระภาษีของผู้ผลิตสินค้าและปัจจัยที่ทำให้เกิดการผลักภาระภาษี เช่น

- โครงสร้างของตลาด เช่น ตลาดที่มีการแข่งขันทางด้านผู้ผลิตน้อย หรือไม่มีผู้แข่งขันทางสินค้า จนตลาดมีลักษณะเป็นตลาดผูกขาด ผู้ผลิตย่อมมีอำนาจในการกำหนดราคาสินค้าได้มาก ผู้ผลิตสามารถผลักภาระไปให้ผู้บริโภคโดยการขึ้นราคาสินค้าได้ เพราะผู้ซื้อมีโอกาสเลือกซื้อสินค้าจากผู้ผลิตได้ไม่มากราย จึงไม่มีทางเลือกอื่นในการบริโภค ในทางกลับกันการผลักภาระภาษีไปข้างหน้าไม่เหมาะกับตลาดที่มีการค้าเสรี หรือตลาดที่มีการแข่งขันกันในระดับสูง เพราะจะทำให้สินค้านั้นมีราคาที่สูงขึ้นเมื่อเทียบกับสินค้าชนิดเดียวกันของกลุ่มแข่ง จนอาจกระทบต่อการตัดสินใจซื้อสินค้าของผู้บริโภค
- ลักษณะของสินค้า สินค้าที่มีลักษณะทางกายภาพคงทนถาวร สามารถเก็บรักษาสินค้าไว้ได้นาน ไม่เน่าเสียหรือเสื่อมสภาพในช่วงระยะเวลาอันสั้น เช่น ตู้เย็น โทรทัศน์ ฯลฯ ผู้ผลิตสามารถรอช่วงเวลาอันเหมาะสมที่จะสามารถผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภคได้มาก แต่ถ้าเป็นสินค้าที่เก็บรักษาสินค้าไว้ได้ไม่นาน เน่าเสียได้ง่าย เช่น เนื้อสัตว์ ผัก ผลไม้ ฯลฯ ผู้ขายก็จะมีโอกาสที่น้อยลงในการจะผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภค
- ความยืดหยุ่นของอุปสงค์ สินค้าใดมีความจำเป็นมาก ความยืดหยุ่นของอุปสงค์ในสินค้านั้นจะมีค่าน้อย ปริมาณการซื้อของผู้บริโภคจะเปลี่ยนแปลงน้อยกว่าราคาของสินค้าที่ผู้ผลิตหรือผู้ขายเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นหรือลดลง เนื่องจากผู้บริโภคมีความจำเป็นที่ต้องบริโภคสินค้านั้นๆ การที่ผู้ผลิตหรือผู้ขายรวมค่าภาษีเข้าไปในสินค้า ถือเป็นภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภค ในขณะที่สินค้าฟุ่มเฟือยจะมีความยืดหยุ่นของอุปสงค์มาก ผู้บริโภคสามารถชะลอความต้องการซื้อในช่วงที่ราคาสินค้าปรับตัวสูงขึ้นได้ ทำให้ผู้ขายผลักภาระไปให้ผู้ซื้อได้น้อย ดังนั้นยิ่งอุปสงค์ยืดหยุ่นมากเท่าใดผู้ขายสามารถผลักภาระไปให้ผู้ซื้อได้น้อยเท่านั้น
- ความยืดหยุ่นของอุปทาน ขึ้นอยู่กับความยากง่ายในการผลิตสินค้า สินค้าที่อุปทานมีความยืดหยุ่นมากเป็นสินค้าที่ราคาเปลี่ยนแปลงเพียงเล็กน้อย ก็จะส่งผลต่อความต้องการขายสินค้าอย่างมาก โดยส่วนใหญ่จะเป็นสินค้าอุตสาหกรรมที่สามารถผลิตได้ง่าย ผู้ขายสามารถผลักภาระไปให้ผู้ซื้อได้มาก ส่วนสินค้าที่ผลิตได้ยาก ไม่สามารถควบคุมปริมาณการผลิตตามต้องการได้และไม่สามารถทราบถึงจำนวนสินค้าที่ผลิตได้อย่างแน่นอน แสดงว่าสินค้านั้นมีความยืดหยุ่นของอุปทานน้อย ผู้ขายจะสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้ซื้อได้น้อย

<sup>22</sup> ผศ. ดร. เกสินี หมั่นไธสง, “ ภาระภาษี และความสูญเสียทางเศรษฐกิจจากการขึ้นภาษีสุราของรัฐบาล”, (คณะกรรมการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 2559), หน้า 32.

ขั้นตอนการผลักภาระภาษี สามารถทำได้ 2 วิธีคือ วิธีดำเนินไปเพียงขั้นตอนเดียว (Repercussion simple)<sup>23</sup> กล่าวคือ ผู้เสียภาษีตามกฎหมายผลักภาระภาษีทั้งหมดไปยังบุคคลหนึ่งบุคคลใดเพียงคนเดียว และวิธีดำเนินไปอย่างต่อเนื่อง (Repercussion en chaine)<sup>24</sup> คือ ผู้ผลิตสินค้าผลักภาระภาษีไปยังลูกค้า โดยวิธีการรวมภาระภาษีไว้ในราคาขายสินค้า ในกรณีลูกค้าไม่ใช่ผู้บริโภคขั้นสุดท้ายแต่เป็นผู้ผลิตหรือผู้ให้บริการ ทำให้การผลักภาระภาษีสามารถดำเนินต่อไปเรื่อย ๆ จนถึงผู้บริโภคคนสุดท้ายให้เป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง ด้วยเหตุนี้การผลักภาระภาษีจึงเป็นวิธีป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี เพราะจำนวนเงินภาษีถูกรวมอยู่เป็นส่วนหนึ่งของราคาสินค้าหรือบริการในทุกครั้งที่มีการจำหน่าย จ่าย โอนสินค้าหรือมีการให้บริการ การรวมภาษีเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าหรือบริการส่งผลดีทั้งต่อผู้ประกอบการ ผู้บริโภค และรัฐบาล ในแง่ของผู้ประกอบการจะมีหน้าที่ความรับผิดชอบแค่ในส่วนของการเรียกเก็บภาษีและนำส่งเงินภาษีให้แก่รัฐเท่านั้น ไม่ได้ต้องแบกภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ทางด้านผู้บริโภคจะช่วยลดความรู้สึกที่เสมือนถูกลงโทษทางภาษีทุกครั้งเมื่อมีการบริโภค ส่วนของรัฐช่วยลดความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากทั้งผู้ผลิต ผู้ขายสินค้าหรือบริการที่เป็นคนเรียกเก็บภาษีและนำส่งภาษี และผู้บริโภคซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีอย่างแท้จริง มีความสมัครใจที่เสียภาษี ทำให้ได้รับความร่วมมือเป็นอย่างดีในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบนี้

### (3) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน

ภาษีอากรประเมิน หมายถึง ภาษีอากรที่ผู้ต้องเสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษีมียุทธวิธีแบบแสดงรายการ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดและภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะเป็นผู้ดำเนินการประเมินตนเอง โดยมีหน้าที่เรียกเก็บเงินค่าภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือบริการของตน และเป็นผู้นำส่งเงินค่าภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นแก่รัฐ ดังนั้นผู้เสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษีจึงเป็นส่วนหนึ่งของกลไกในการจัดเก็บภาษีของรัฐ อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบภาษีอากรประเมินนั้น ผู้ประกอบกิจการจำเป็นต้องมีความรู้และความเข้าใจในหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น เนื่องจากมีภาษีซื้อบางประเภทที่ไม่สามารถใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เช่น ภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการโดยตรง ภาษีซื้อที่มาจากใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออก เป็นต้น นอกจากนี้ผู้ประกอบการควรระวังเรื่องความถูกต้องและความครบถ้วนของแบบแสดงรายการและชำระเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ ซึ่งภาษีขายและภาษีซื้อต้องคำนวณตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตรา อีกทั้งต้องปฏิบัติหน้าที่อื่นตามที่กฎหมายกำหนด มิเช่นนั้นแล้วหากเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีมีความสงสัย หรือเล็งเห็นถึงข้อผิดพลาด เจ้าหน้าที่รัฐมีอำนาจในการตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระหรือนำส่ง รวมถึงการปฏิบัติต่างๆเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการได้ ในกรณีพบว่าผู้ประกอบการนำส่งภาษีไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วน เจ้าหน้าที่รัฐมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม แล้วแจ้งการประเมิน

<sup>23</sup> ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 ปรับปรุงใหม่, หน้า 61

<sup>24</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 61

ไปผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีอากร ซึ่งผู้ต้องเสียภาษีหรือผู้ต้องนำส่งภาษีต้องชำระภายในกำหนดเวลา มิฉะนั้น ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง<sup>25</sup>

ถึงแม้ว่าผู้ต้องเสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษีในระบบภาษีอากรแบบประเมินตนเองจะใช้ความระมัดระวังอย่างมากในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด เพื่อทำให้เกิดความเชื่อมั่นในความถูกต้องและความครบถ้วนของการคำนวณ อย่างไรก็ตาม เอกสารหลักฐานที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับธุรกรรมด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ใบกำกับภาษี (Tax Invoice) ใบลดหนี้ (Credit Note) ใบเพิ่มหนี้ (Debit Note) รายงานภาษีขาย (Output VAT Report) รายงานภาษีซื้อ (Input VAT Report) รายงานสินค้าและวัตถุดิบ (Inventory & Raw Material Report) โดยเฉพาะอย่างยิ่งใบกำกับภาษี ยังคงเป็นสิ่งที่สำคัญอย่างยิ่งที่เจ้าหน้าที่รัฐใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่าต้องเสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษีปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายได้กำหนดไว้ จึงนิยมเรียกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มว่า “ระบบใบกำกับภาษี” (Tax Invoice System)<sup>26</sup> กฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขเกี่ยวกับใบกำกับภาษีซื้อที่สามารถนำมาใช้เพื่อหักออกจากภาษีขาย รวมทั้งบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดทำรายงานต่างๆ ที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามด้วยความระมัดระวังอย่างยิ่ง เพื่อหลีกเลี่ยงบทลงโทษทั้งในทางแพ่งและทางอาญา

#### (4) ภาษีมูลค่าเพิ่มใช้วิธีเครดิตภาษีในการจัดเก็บภาษี

วิธีเครดิตภาษี (Credit Method) เป็นวิธีการเมื่อซื้อขายแต่ละครั้งจะต้องมีใบกำกับภาษีที่แสดงให้เห็นว่าการซื้อขายที่เกิดขึ้นนั้นมีจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต้องชำระ ผู้ประกอบการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยนำภาษีขายหักออกจากภาษีซื้อ โดยไม่คำนึงว่าภาษีขายและภาษีซื้อนั้นจะมีความสัมพันธ์กันหรือไม่ หากในรอบภาษีใดมีจำนวนภาษีขายมากกว่าจำนวนภาษีซื้อ แสดงว่าผู้ประกอบการรายนั้นเพิ่มมูลค่าของสินค้าและบริการในขั้นตอนการผลิตของตน จะต้องมีการชำระแก่รัฐ ในทางตรงกันข้ามหากในรอบภาษีใดผู้ประกอบการมีจำนวนภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย แสดงว่าในขั้นตอนการผลิตของตนไม่มีมูลค่าที่เพิ่มขึ้น ซึ่งผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อเป็นเงินสดหรือนำภาษีซื้อดังกล่าวไปเป็นเครดิตภาษีสำหรับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในรอบภาษีเดือนถัดไป

<sup>25</sup> มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>26</sup> ชนิด ศุภชลาศัย. หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม [เว็บไซต์]. กรุงเทพมหานคร: ชนิด ศุภชลาศัย, 2556. แหล่งที่มา: [http://www.chanidservice.com/index.php?option=com\\_content&view=article&id=901%3A2013-09-29-12-29-01&catid=28%3A2013-06-26-05-19-03&Itemid=36&showall=1](http://www.chanidservice.com/index.php?option=com_content&view=article&id=901%3A2013-09-29-12-29-01&catid=28%3A2013-06-26-05-19-03&Itemid=36&showall=1) [18 ตุลาคม 2564]

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยวิธีเครดิตภาษีมีจุดเด่นในหลายประการ เช่น

- มีความถูกต้องแน่นอน เนื่องจากมูลค่าที่นำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมาจากหลักฐานใบกำกับภาษี
- มีความสอดคล้องกับหลักปลายทาง ที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าของสินค้าหรือบริการ และให้คืนภาษีที่แฝงอยู่ในสินค้าส่งออก อีกทั้งยังสอดคล้องกับหลักการภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการบริโภค สะดวกต่อผู้ประกอบการเนื่องจากไม่ต้องแยกมูลค่าต้นทุนสินค้าที่ซื้อมาจากจากวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต
- มีลักษณะทำให้เกิดการควบคุมกันเองในระหว่างผู้เสียภาษี (Self-enforcing) เนื่องจากผู้ประกอบการแต่ละรายย่อมต้องการใบกำกับภาษีในการแสดงรายการภาษีซื้อ เพื่อให้เสียภาษีน้อยลง ดังนั้นใบกำกับภาษีที่แสดงเป็นรายรับของผู้ประกอบการรายหนึ่งจะสามารถใช้เป็นหลักฐานในการขอเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบอีกรายหนึ่ง วิธีนี้จะช่วยให้รัฐบาลสามารถตรวจสอบต้นตอของภาษีได้ นับเป็นวิธีการอย่างหนึ่งที่ช่วยป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีได้ ทำให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการทุกราย

## 2.2.3 วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเสียภาษีจากจำนวนที่ได้จากการคำนวณส่วนต่างระหว่างมูลค่าสินค้าที่ซื้อ มากับราคาขาย ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีวิธีการจัดเก็บแตกต่างจากภาษีอากรประเภทอื่นๆ ดังนั้น จึงมีความจำเป็นในการทำความเข้าใจวิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

### (1) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ฐานภาษี (TAX BASE) คือ เงื่อนไขที่ทำให้เกิดบุคคลที่จะต้องเสียภาษี หรือ สิ่งที่จะใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากร โดยฐานภาษีมูลค่าเพิ่มมาจากฐานการบริโภค ซึ่งรวมทั้งการซื้อสินค้า การใช้บริการและการนำเข้าสินค้า โดยไม่ได้คำนึงถึงความมั่งคั่งในเรื่องรายได้และทรัพย์สิน ซึ่งแตกต่างจากภาษีอากรประเภทอื่นที่เรียกเก็บจากฐานเงินได้ และฐานทรัพย์สิน

### (2) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีการจัดเก็บใน 2 อัตรา คือ แบบอัตราเดียวหรือแบบหลายอัตรา โดยที่การ บังคับใช้นั้นขึ้นอยู่กับผู้บริหารในแต่ละประเทศ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตรามุ่งเน้นที่จะช่วย บรรเทาภาษีของผู้บริโภคซึ่งรายได้น้อย เช่น สินค้าที่จำเป็นในการดำรงชีวิตจะถูกเก็บจาก ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราภาษีต่ำกว่า (Reduced Rate) ส่วนอัตราภาษีมาตรฐาน (Standard Rate) จะ ถูกบังคับใช้เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าทุกชนิดที่กำหนดไว้ที่เป็นของฟุ่มเฟือย อย่างไรก็ตาม การ



ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะทำให้เกิดการบิดเบือนพฤติกรรมการผลิตและการบริโภคและสร้างความยุ่งยากและซับซ้อนในการบริหารการจัดเก็บและการปฏิบัติตามของผู้เสียภาษี

ดังนั้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มควรมีอัตราเดียว โดยไม่รวมอัตราร้อยละ 0 จากการส่งออกสินค้าและบริการไปต่างประเทศ เพื่อความสะดวกในการบริหารการจัดเก็บภาษีทั้งในส่วนของเจ้าหน้าที่ของประเทศและผู้ประกอบการ อีกทั้งให้สอดคล้องกับหลักการความเป็นกลางของภาษีต่อการบริโภค และสามารถแสวงหารายได้ให้รัฐในเวลาเดียวกัน

นอกจากประเภทของอัตราภาษีที่มีความแตกต่างแล้วนั้น อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มยังสามารถถูกแสดงออกได้ใน 2 ลักษณะ คืออัตราภาษีรวมใน (Tax Inclusive Rate) และอัตราภาษีแยกนอก (Tax Exclusive Rate) อัตราภาษีรวมใน คือภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกรวมอยู่ในราคาสินค้าหรือบริการแล้ว ในขณะที่อัตราภาษีแยกนอก คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกแยกออกจากราคาสินค้าหรือบริการ เป็นการแสดงให้เห็นถึงภาระภาษีที่ชัดเจนที่จะต้องเสียและสะดวกต่อการตรวจสอบภาษีและแสดงแบบรายการมากขึ้น

## 2.2.4 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ คือ การที่ผู้ประกอบการอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีกทั้งยังสามารถมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อที่เสียไปในการซื้อสินค้าหรือรับบริการจากกรมสรรพากรได้<sup>27</sup>

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มใช้อัตราร้อยละศูนย์เป็นไปตามหลักปลายทาง ที่วางหลักการให้เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการบริโภค ดังนั้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ใช้กับสินค้าหรือบริการที่ส่งออก การจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ถือเป็นการยกเว้นภาษีแบบหนึ่งในรูปของเครดิตภาษี (Exemptions with credit for input tax)<sup>28</sup> เพราะผู้ประกอบการส่งออกจะได้รับเงินภาษีคืนทั้งหมดที่ชำระไปเพื่อให้ได้มาซึ่งวัตถุดิบในการผลิตสินค้าที่จะส่งออก ภายหลังจากการคำนวณโดยภาษีขายของสินค้าส่งออกไปต่างประเทศที่มีจำนวนเท่ากับศูนย์หักด้วยภาษีซื้อตามหลักฐานใบกำกับภาษี

วิธีนี้เป็นวิธีหนึ่งในการขจัดภาษีออกจากสินค้า โดยทำให้สินค้าส่งออกไม่มีภาระภาษีแฝงและปลอดภัยภาษีโดยสิ้นเชิง เป็นข้อได้เปรียบของผู้ประกอบการในการแข่งขันกับต่างประเทศ โดยไม่เป็นการฝ่าฝืนข้อตกลงทางการค้าระหว่างประเทศ

<sup>27</sup> วราจคณา อำนวยเกียรติ, "การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับบริการทางการเงิน," (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 20.

<sup>28</sup> ประเทือง กสานติกุล, "ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าอาหาร: ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายไทยกับกฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักร," (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 73-74

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บภาษีตามแต่ละขั้นตอนของกระบวนการผลิตที่เพิ่มขึ้น จึงเป็นเหตุทำให้ผลการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละศูนย์มีผลที่แตกต่างกัน<sup>29</sup> ดังนี้

(1) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา 0 ในขั้นตอนแรก

รัฐจะมีรายได้เท่ากับกรณีที่ไม่มีการยกเว้นภาษีและกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราปกติ เพราะผู้ประกอบการที่มีการส่งออกในขั้นตอนแรกไม่สามารถเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการได้ และยังมีภาษีซื้อของกิจการ รัฐจึงไม่มีภาษีที่ต้องคืนให้แก่ผู้ประกอบการ

(2) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา 0 ในขั้นตอนสอง

รัฐจะมีรายได้เท่ากับรายได้ที่เก็บจากกรณีที่ไม่มีการยกเว้นภาษีและไม่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ เพราะผู้ประกอบการในขั้นตอนสองสามารถเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการได้ และยังมีภาษีซื้อที่ได้รับมาจากผู้ผลิตขั้นตอนแรก

(3) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา 0 ในขั้นตอนสุดท้าย

รัฐจะมีรายได้ลดลง เพราะ ผู้ประกอบการที่มีการส่งออกในขั้นตอนสามไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ยังมีภาษีซื้อที่สามารถขอเครดิตจากการประกอบกิจการคืนได้

ด้วยเหตุนี้ทำให้การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละศูนย์มีผลกระทบทั้งต่อรัฐ ผู้ประกอบการ และประชาชน ดังนี้

- ผลกระทบต่อรัฐ : การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์เป็นการส่งเสริมให้ผู้ประกอบการส่งออกหรือทำธุรกิจระหว่างประเทศ อันเป็นการสร้างรายได้และ ทำให้เศรษฐกิจของประเทศดีขึ้น อย่างไรก็ตาม วิธีนี้เป็น การเพิ่มขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีมากขึ้น เพราะรัฐต้องมีค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบเอกสารของผู้ประกอบการ เพื่อให้มั่นใจว่าผู้ประกอบการเข้าเงื่อนไขหรือหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนด ดังนั้นนอกจากรัฐจะต้องคืนหรือให้เครดิตภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการแล้วยังต้องมีค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นจากการบริหารอีกด้วย
- ผลกระทบต่อผู้ประกอบการ : การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์มีแต่ผลดีต่อผู้ประกอบการ เพราะผู้ประกอบการไม่ต้องแบกรับภาระทางภาษี ผู้ประกอบการไม่มีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และขณะเดียวกันก็สามารถขอคืนภาษีซื้อในสินค้าและวัตถุดิบที่ตนได้ซื้อมาโดยนำไปกำกับภาษีมาแสดงต่อกรมสรรพากรเพื่อขอคืนภาษี

<sup>29</sup> ทิพย์วิมล แสนอุบล, "การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางการศึกษา: ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของประเทศไทยกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย," (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), หน้า 45-46

- ผลกระทบต่อประชาชน : เนื่องจากสินค้าหรือบริการที่มาจากผู้ประกอบการซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์นั้นไม่ต้องรับภาระทางภาษีที่แฝงมาในราคา ส่งผลให้สินค้าหรือบริการที่ปราศจากภาษีมีราคาถูกลง เป็นผลดีต่อประชาชนในการเลือกบริโภค

## 2.3 หลักการภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ

เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของยุคสมัยและการพัฒนาที่รวดเร็วของเทคโนโลยี ทำให้ผู้ประกอบการจากเดิมที่มีการขายสินค้าหรือบริการแค่ภายในประเทศไทย สามารถขยายธุรกิจไปต่างประเทศได้ง่ายและรวดเร็วมากขึ้นผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ โดยผู้ประกอบการในต่างประเทศสามารถทำธุรกรรมต่างๆได้ โดยไม่ต้องเดินทางเข้ามาในประเทศไทย หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศมาจากการนำวัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่มและกระบวนการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่มีลักษณะเป็นการจัดเก็บจากการบริโภคในขั้นสุดท้ายและมีการจัดเก็บแบบเป็นทอดๆ ดังนั้น หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศสามารถแบ่งหลักเกณฑ์ออกได้เป็น 2 หลักดังนี้

### 2.3.1 หลักการจัดเก็บภาษีต้นทาง (Origin Principle of Taxation)

เป็นการจัดเก็บภาษีตามแหล่งกำเนิดของสินค้าหรือให้บริการ กล่าวคือเป็นสถานที่ที่สินค้าหรือบริการนั้นได้ถูกผลิตหรือสร้างขึ้น หลักการจัดเก็บภาษีต้นทางมุ่งเน้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าหรือบริการซึ่งถูกผลิตขึ้นโดยผู้ผลิตหรือผู้ขายที่อยู่ในประเทศ โดยไม่คำนึงว่าสินค้าหรือบริการดังกล่าวจะมีปลายทางการค้าหรือไม่ ประเทศใด สินค้าหรือบริการที่ส่งออกจะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยฐานภาษีและอัตรากาซีเช่นเดียวกันกับสินค้าหรือบริการภายในประเทศ ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักต้นทางจะจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการภายในประเทศทั้งหมด รวมถึงการส่งออกด้วย ในขณะที่สินค้าหรือบริการนำเข้าจากต่างประเทศไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะถือว่าได้เสียมาจากประเทศต้นทางแล้ว<sup>30</sup> การจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้จะทำให้รัฐในประเทศปลายทางขาดดุลทางการค้า เพราะรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นควรเกิดขึ้นในประเทศที่มีการบริโภคขั้นสุดท้าย ซึ่งขัดแย้งกับหลักของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากการบริโภคขั้นสุดท้าย ประเทศที่ใช้หลักการนี้ เช่น ประเทศรัสเซีย และประเทศบราซิล

การจัดเก็บภาษีตามหลักต้นทางนั้นสามารถนำมาใช้ได้กับภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม โดยไม่ต้องมีการปรับปรุงภาษีใด ๆ เพราะตามหลักต้นทางจะไม่มีกรยกเว้นหรือการคืนภาษีเมื่อมีการส่งออกสินค้าหรือบริการออกนอกประเทศ<sup>31</sup> ในขณะเดียวกันประเทศที่นำเข้าจะให้เครดิตภาษี โดยจำนวนภาษีคำนวณจากอัตรากาซีเดียวกับประเทศนำเข้า ด้วยเหตุนี้จึงเป็นเหตุทำให้เกิดการมีอิทธิพลต่อโครงสร้างทางเศรษฐกิจ และยังทำลายหลักความเป็นกลางในการขายสินค้าหรือบริการระหว่างประเทศ เพราะ แต่ละประเทศอาจจะมีอัตรากาซีมูลค่าเพิ่มที่ไม่

<sup>30</sup> บุญธรรม ราชรักษ์, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย, (กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็น เพรส, 2551), หน้า 111

<sup>31</sup> Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel & Jane G. Gravelle, The encyclopedia of Taxation & Tax Policy, (Washington : The Urban Institute Press) , page 283-284.

เหมือนกัน จะทำให้เศรษฐกิจของประเทศที่มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่สูงกว่าชะลอตัวลง ดังนั้นการใช้หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบต้นทางนั้นเหมาะสมสำหรับการจัดเก็บภาษีที่แต่ละประเทศมีอัตราภาษีที่เหมือนหรือใกล้เคียงกัน

### 2.3.2 หลักการจัดเก็บภาษีปลายทาง (Destination Principle of Taxation)

หลักการจัดเก็บภาษีปลายทางนี้จะถูกนำมาใช้กับภาษีการบริโภคทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการค้า หรือภาษีสรรพสามิต ซึ่งหลักการนี้จะตรงกันข้ามกับหลักต้นทาง กล่าวคือ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือให้บริการ ณ สถานที่ที่มีการบริโภคสินค้าหรือบริการในขั้นตอนสุดท้าย<sup>32</sup> ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่มุ่งเน้นให้ภาระภาษีเกิดขึ้นในสถานที่ที่มีการบริโภคอย่างแท้จริง เว้นแต่จะได้รับยกเว้นภาษีตามกฎหมาย ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นสินค้าประเภทอาหาร ยา วัคซีนโรค หรือสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีวิตอื่น ๆ โดยไม่คำนึงถึงสถานที่ในการผลิตสินค้าหรือบริการ จึงเป็นเหตุทำให้สินค้านำเข้าถูกจัดเก็บภาษีบนฐานภาษีและอัตราภาษีเดียวกันกับการขายสินค้าหรือให้บริการภายในประเทศ นำไปสู่ความเท่าเทียมกันในการจัดเก็บภาษีอย่างแท้จริง

ในทางตรงกันข้าม ประเทศที่มีการส่งออกสินค้าหรือบริการที่ผลิตขึ้นในประเทศไปยังต่างประเทศ จะไม่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทาง เพราะไม่ได้มีการบริโภคภายในประเทศ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นอำนาจของประเทศที่มีการบริโภคสินค้าและบริการ ดังนั้นผู้แบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริงเป็นผู้ซื้อในต่างประเทศ การไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถใช้วิธีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราภาษีร้อยละ 0 นอกจากนี้ผู้ประกอบการของประเทศที่ส่งสินค้าและบริการออกไปต่างประเทศสามารถขอคืนภาษีซื้อได้อีกด้วย

การจัดเก็บภาษีตามหลักปลายทางนั้นสามารถนำมาใช้เฉพาะกับภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้เท่านั้น เพราะผู้ประกอบการต่างประเทศที่นำเข้ามาสินค้าหรือบริการจะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเช่นเดียวกับสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการในประเทศ อันเป็นไปตามหลักปลายทางที่ให้การจัดเก็บภาษีเกิดขึ้นในประเทศที่มีการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการขึ้นจริง

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทางทำให้เกิดความเสมอภาคทางภาษีระหว่างผู้ประกอบการในประเทศกับผู้ประกอบการต่างประเทศ เนื่องจาก ไม่มีความแตกต่างในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างการนำเข้าสินค้าหรือบริการจากต่างประเทศและการขายสินค้าหรือบริการภายในประเทศ เพราะทั้งสองกรณีใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเดียวกัน<sup>33</sup> นอกจากนี้ยังเป็นการส่งเสริมการส่งออกของผู้ประกอบการในประเทศ เนื่องจากไม่เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าและบริการที่ส่งออก เป็นโอกาสให้สินค้าหรือบริการในประเทศสามารถแข่งขันกับ

<sup>32</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, [กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, (2559)], หน้า 39

<sup>33</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 40

สินค้าหรือบริการที่มาจากต่างประเทศได้สูงขึ้น และเป็นการคืนภาษีทางอ้อมให้กับผู้ส่งออกอีกด้วย เป็นเหตุให้หลักปลายทางจึงเป็นหลักที่ได้รับการยอมรับทั้งในมุมมองทางทฤษฎีและปฏิบัติ

อย่างไรก็ตาม ในการบังคับใช้หลักปลายทางในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องมีกลไกสำหรับการกำหนดปลายทางของการขายสินค้าหรือให้บริการเนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจัดเก็บในแต่ละขั้นตอนของการขายสินค้าหรือให้บริการ (**Transaction by Transaction Basis**) โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องของการให้บริการ เนื่องจากการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างนั้นไม่มีลักษณะทางกายภาพที่จับต้องได้ ไม่มีการควบคุมทางศุลกากร ทำให้มีความยุ่งยากในการบังคับใช้หลักปลายทางมาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศ มีข้อเสนอแนะที่หลากหลายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บ เช่น สถานที่อยู่ของผู้รับบริการ และสถานที่ให้บริการของผู้ให้บริการ

การจัดเก็บจากประเทศที่อยู่ของผู้รับบริการ การให้บริการจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ในประเทศของผู้ให้บริการ และจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศของผู้รับบริการ ในทางทฤษฎีนั้นผู้ให้บริการต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในประเทศของผู้รับบริการ และมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและนำส่งภาษีให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศนั้น แต่ในทางปฏิบัติในกรณีที่ผู้รับบริการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้รับบริการจะประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มจากการได้รับบริการจากต่างประเทศและนำส่งด้วยตัวเอง เป็นการย้ายความรับผิดชอบในการเสียภาษีจากผู้ให้บริการไปยังผู้รับบริการ ที่เรียกว่า กลไกความรับผิดชอบทางภาษีย้อนกลับ (**Reverse Charge**) อย่างไรก็ตาม ผู้รับบริการมีสิทธิขอเครดิตภาษีจากการรับบริการได้ทันทีโดยหักออกจากภาษีขาย

การจัดเก็บจากประเทศที่อยู่ของผู้ให้บริการ การให้บริการจะอยู่ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศที่ผู้ให้บริการมีถิ่นที่อยู่ แม้ว่าจะมีการให้บริการระหว่างประเทศก็ตาม ผู้รับบริการสามารถขอคืนภาษีซื้อที่ได้ชำระไปสำหรับการรับบริการในประเทศของผู้ให้บริการจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศของผู้ให้บริการได้

นอกจากนี้หลักปลายทางอาจมีผลกระทบต่อภาระจ่ายตัวของทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจ ในกรณีที่อัตรากำไรในสินค้าและบริการแต่ละประเภทไม่เท่ากัน ถึงแม้ว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักปลายทางจะไม่กระทบต่อดุลการค้า เพราะจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระหรือพึงต้องชำระจะคำนวณตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศที่มีการบริโภคเกิดขึ้นและรายได้ทั้งหมดจะเพิ่มขึ้นในประเทศที่มีการบริโภคขั้นสุดท้ายเกิดขึ้น แต่ในระบบเศรษฐกิจแบบเปิด (**Open Economy**) ที่ผู้บริโภคมีอำนาจในการใช้สอย ย่อมเลือกสิ่งที่มีมูลค่าที่คุ้มค่าที่สุดให้แก่ตนเอง ดังนั้นสินค้าหรือบริการที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตรากำไรที่สูงกว่าสินค้าหรือบริการประเภทอื่น ย่อมได้รับผลกระทบต่อตลาดสินค้าหรือบริการของผู้บริโภคภายในประเทศ กระทบต่อผู้ประกอบการที่ต้องส่งออกสินค้าหรือบริการประเภทนั้นไปต่างประเทศ

## 2.4 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับแอนิเมชัน (Animation)

ในปัจจุบันผู้ประกอบการธุรกิจได้นำแอนิเมชันมาเป็นส่วนหนึ่งของผลงานตามสื่อต่างๆ อย่างแพร่หลาย ทำให้แอนิเมชันเป็นที่รู้จักกันอย่างกว้างขวางในปัจจุบัน แต่แท้ที่จริงแล้วแอนิเมชันเป็นศาสตร์แห่งศิลปะแขนงหนึ่งที่มนุษย์คิดสร้างสรรค์ขึ้น ซึ่งแอนิเมชันที่เก่าแก่ที่สุดค้นพบในประเทศอิหร่าน เป็นภาพแพะกำลังกระโดดขึ้นไปกิน

ไบไม้ ซึ่งเป็นลวดลายเขียนลงบนขามและมี อายุถึง 5,200 ปี ต่อมาหลักฐานปรากฏอยู่บนวาดภาพจิตรกรรมฝาผนังโบราณที่อียิปต์ ในภายหลังมีการแสดงภาพวาดการเคลื่อนไหวของแขนและขาของมนุษย์ในผลงานของลีโอนาโด ดา วินชี จนแพร่มาประเทศฝั่งด้านตะวันออกที่ชาวญี่ปุ่นโบราณใช้ม้วนกระดาษแสดงเรื่องราวต่างๆที่ต่อเนื่องกัน



ภาพที่ 2.1 ภาพแอนิเมชันที่เก่าแก่ที่สุด<sup>34</sup>

#### 2.4.1 ความหมายของแอนิเมชัน

แอนิเมชัน (Animation) มาจากรากศัพท์ละติน "animare"<sup>35</sup> แปลว่า ทำให้มีชีวิต แอนิเมชันจึงมีความหมายว่า การสร้างภาพเคลื่อนไหวตามความคิดหรือจินตนาการด้วยการสร้างสรรค์ลายเส้นรูปทรงต่างๆหรือนำภาพนิ่งหลายๆภาพมาเรียงลำดับต่อเนื่องกัน ด้วยความเร็วที่เหมาะสม (เฟรม/วินาที) ทำให้เกิดภาพลวงตาของการเคลื่อนไหวออกมา เนื่องจากสมองของมนุษย์มีการจดจำความรู้สึกสัมผัส (Sensory Memory) ซึ่งเป็นการเก็บข้อมูลตามที่ประสาทสัมผัสรับรู้จากสิ่งเร้าและจะเลือนหายไปอย่างรวดเร็ว ดังนั้นหลักการทำงานของแอนิเมชัน คือ การนำภาพมาฉายต่อกันด้วยความเร็ว ตั้งแต่ 16 เฟรมต่อวินาทีขึ้นไป เพื่อให้แสดงผลอย่างต่อเนื่อง มีผลทำให้ดวงตาเห็นเป็นภาพที่มีการเคลื่อนไหวในลักษณะภาพติดตา (Persistence of Vision) เมื่อตามนุษย์มองเห็นภาพที่ฉายอย่างต่อเนื่องตาเราจะรักษาภาพนี้ไว้ในระยะเวลาสั้น ๆ ประมาณ 1/15 วินาที หากมีภาพอื่นแทรกเข้ามาในระยะเวลาดังกล่าวสมองมนุษย์จะเชื่อมโยงภาพทั้งสองเข้าด้วยกันทำให้เห็นเป็นภาพเคลื่อนไหวที่มีความต่อเนื่องกัน โดยปกติความเร็วของภาพเคลื่อนไหวจะฉายด้วยความเร็วที่ต่างกันขึ้นอยู่กับชนิดของการแสดงผล เช่น แสดงผลภาพในโทรทัศน์ 30 เฟรมต่อวินาที เป็นความเร็วที่ทำให้การมองเป็นภาพเคลื่อนไหว กลมกลืน แต่ถ้าเป็นการมองเห็นในภาพยนตร์ จะต้องถูกบันทึกด้วยอัตราความเร็ว 24 เฟรมต่อ วินาที แล้วฉายในโรงภาพยนตร์ด้วยอัตราความเร็ว 48 เฟรมต่อวินาที<sup>36</sup>

<sup>34</sup> ธรรมศักดิ์ เอื้อรักสกุล, การสร้าง 2D Animation, พิมพ์ครั้งที่ 1 [กรุงเทพมหานคร: มีเดีย อินเทลลิเจนซ์ เทคโนโลยี, (2555)], หน้า 13

<sup>35</sup> นายบัญชา เพ็ชรบุรี. ความหมายแอนิเมชัน [เว็บไซต์]. กรุงเทพมหานคร: นายบัญชา เพ็ชรบุรี, 2559. แหล่งที่มา: <https://sites.google.com/site/krukengflash/hnwy-kar-reiyn-ru-thi-1/khwam-hmay-khxng-animation> [20 ตุลาคม 2564]

<sup>36</sup> ระบบการเรียนการสอน มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม. รูปแบบการสร้างแอนิเมชัน [เว็บไซต์]. กรุงเทพมหานคร: ระบบการเรียนการสอน มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม, 2559. แหล่งที่มา: <http://elearning.psu.ac.th/courses/296/lesson5275.html> [30 ตุลาคม 2564]

## 2.4.2 หลักการทำงานของแอนิเมชัน

หลักการทำงานของแอนิเมชันอาศัยทฤษฎีที่ว่าด้วยการเห็นภาพติดตา (Persistence of Vision) ซึ่งถูกคิดค้นขึ้นในปี ค.ศ. 1824 โดยนักทฤษฎีและแพทย์ชาวอังกฤษ ชื่อ Dr. John Ayrton Paris ทฤษฎีดังกล่าวอธิบายถึงการมองเห็นภาพต่อเนื่องของสายตามนุษย์ไว้ว่า ธรรมชาติของสายตามนุษย์ เมื่อมองเห็นภาพใดภาพหนึ่ง หลังจากภาพนั้นหายไป สายตามนุษย์จะยังคงค้างภาพนั้นไว้ที่เรติน่าในช่วงหนึ่ง ประมาณ  $1/15$  วินาที และหากในระยะเวลาดังกล่าวมีภาพใหม่ปรากฏขึ้นมาแทนที่ สมองของมนุษย์จะเชื่อมโยงสองภาพเข้าด้วยกัน และหากมีภาพต่อไปปรากฏขึ้นในเวลาใกล้เคียงกัน ก็จะเชื่อมโยงภาพไปเรื่อย ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าชุดภาพหนึ่งที่ภาพนั้นมีความแตกต่างกันเพียงเล็กน้อยหรือเป็นภาพที่มีลักษณะขยับเคลื่อนไหวต่อเนื่องกันอยู่แล้ว เมื่อนำมาเคลื่อนที่ผ่านตาอย่างต่อเนื่องในระยะเวลาระดับขีด จะสามารถเห็นภาพนั้นเคลื่อนไหวได้ ดังนั้นภาพเคลื่อนไหว คือ การเปลี่ยนแปลงของวัตถุ โดยมีความสัมพันธ์กับเวลา ซึ่งจะมีการเคลื่อนที่อยู่ 2 ลักษณะ คือ

- (1) การเคลื่อนที่แบบย้ายสถานที่ (Motion) เช่น วัตถุเคลื่อนที่จากจุด A ไปยังจุด B
- (2) การเคลื่อนที่โดยการเปลี่ยนแปลงลักษณะ (Transform)

อย่างไรก็ตาม ก่อนที่จะเปลี่ยนภาพใหม่จะต้องมีอะไรมาบังตาสักพักหนึ่ง แล้วค่อยเปิดให้เห็นภาพใหม่มาแทนที่ตำแหน่งเดิม โดยอุปกรณ์ที่บังตา คือ ชัตเตอร์ (Shutter) และระยะเวลาที่ชัตเตอร์บังตาจะต้องน้อยกว่าเวลาที่ฉายภาพค้างไว้ให้ดู มิฉะนั้นจะมองเห็นภาพกระพริบไป ดังนั้น เมื่อเอาภาพนิ่งที่ถ่ายมาอย่างต่อเนื่องหลาย ๆ ภาพมาเรียงต่อกัน แล้วฉายภาพนั้นในเวลาสั้น ๆ ภาพนิ่งเหล่านั้นจะดูเหมือนว่าเคลื่อนไหว หลักการนี้จึงถูกนำมาใช้ในการสร้างภาพเคลื่อนไหว (Animation) และภาพยนตร์ในระยะเวลาดังกล่าว

## 2.4.3 ขั้นตอนการผลิตภาพยนตร์แอนิเมชัน

หลักของการสร้างภาพยนตร์คือ กระบวนการที่ภาพนิ่งแต่ละภาพเรียงต่อเนื่องกันอย่างเป็นระบบ ขั้นตอนการผลิตภาพยนตร์การ์ตูนแอนิเมชัน 2 มิติ หรือ 3 มิติ มีกระบวนการเช่นเดียวกันกับการถ่ายทำภาพยนตร์ที่ทำจากมนุษย์จริง ๆ<sup>37</sup> โดยมีรายละเอียดในขั้นตอนต่าง ๆ ดังนี้

- (1) ขั้นตอนเตรียมการก่อนการทำ (Preproduction) เป็นขั้นตอนแรกในการเตรียมการ ถ่ายทำภาพยนตร์ โดยขั้นตอนนี้คือ ขั้นตอนในการเตรียมบทภาพยนตร์ เพื่อถ่ายทำต่อไป สามารถแบ่งเป็น 3 ขั้นตอนย่อยด้วยกันโดยเรียงตามลำดับดังนี้ คือ
  - (1.1) เขียนเรื่องหรือบท (story) เป็นสิ่งแรกเริ่มที่สำคัญที่สุดในการผลิตชิ้นงานภาพยนตร์แอนิเมชัน บทภาพยนตร์ คือ แบบร่างของการสร้างภาพยนตร์ มีการบอกเล่าเรื่องราวว่า ใคร

<sup>37</sup> อนุชา เสรีสุชาติ. การบริหารการผลิตภาพยนตร์แอนิเมชัน[เว็บไซต์]. กรุงเทพมหานคร: อนุชา เสรีสุชาติ, 2548. แหล่งที่มา: <http://www.reallusion.com/crazytalk/ animator> [30 ตุลาคม 2564]

ทำอะไร ที่ไหน อย่างไร โดยใช้ภาพเป็นตัวสื่อความหมาย การร่างบทที่ดีจะต้องสามารถมองเห็นภาพตั้งแต่ภาพมุมกว้างจนกระทั่งลงรายละเอียดย่อย ๆ ใส่สถานการณ์ ช่วงเวลา สถานที่ ตัวละคร บทสนทนา

- (1.2) ออกแบบภาพ (visual design) คิดเกี่ยวกับลักษณะตัวละคร ฉากประกอบ ภายหลังจากได้เรื่องหรือบทมาแล้ว ในขั้นตอนนี้สามารถทำสลับหรือควบคู่ไปกับการทำภาพ
  - (1.3) ทำบทภาพ (storyboard) คือ บทภาพยนตร์ประเภทหนึ่งที่อยู่ด้วยภาพให้เห็นความต่อเนื่องทั้งกระบวนการ ใช้เป็นแนวทางสำหรับการถ่ายทำ หรือใช้เป็นวิธีการคาดคะเนภาพล่วงหน้า (pre-visualizing) ก่อนการถ่ายทำว่า เมื่อถ่ายทำสำเร็จแล้วภาพยนตร์จะมีรูปร่างหน้าตาเป็นอย่างไร ส่วนใหญ่บทภาพจะมีเลขที่ลำดับภาพกำกับไว้ คำบรรยายเหตุการณ์ มุมกล้อง และอาจมีเสียงประกอบ การสร้างสตอรี่บอร์ดจะช่วยให้การวางแผน การถ่ายทำฉากต่อฉากง่ายมากยิ่งขึ้น อีกทั้งยังสามารถนำสตอรี่บอร์ดที่ได้สร้างและวางแผนไว้ แลกเปลี่ยนกับฝ่ายผลิตหรือฝ่ายอื่นๆ โดยสามารถทำให้เกิดความเข้าใจตรงกัน
- (2) ขั้นตอนการทำ (Production) เป็นขั้นตอนที่ทำให้ภาพตัวละครต่าง ๆ มีความสมบูรณ์แบบมากยิ่งขึ้น ขั้นตอนนี้เป็นขั้นตอนสำคัญที่จะกำหนดว่าภาพยนตร์แอนิเมชันเรื่องนั้นจะสวยงามมากหรือน้อยเพียงใด ประกอบด้วย
- (2.1) วางผัง (layout) คือ การกำหนดมุมภาพและตำแหน่งของตัวละครอย่างละเอียดรวมทั้งวางแผนว่าในแต่ละช็อตภาพนั้นตัวละครจะต้องเคลื่อนไหวหรือแสดงสีหน้าอารมณ์อย่างไร
  - (2.2) ทำให้เคลื่อนไหว (animate) คือ การทำให้ตัวละครเคลื่อนไหวตามบทในแต่ละฉากนั้น ๆ ทั้งนี้ผู้ทำแอนิเมชันจะต้องวาดหรือกำหนดอิริยาบถหลักหรือคีย์ภาพ (key) ของแต่ละวินาที หลังจากนั้นผู้ทำแอนิเมชันคนอื่น ๆ ก็จะวาดลำดับการเปลี่ยนแปลงอีกจำนวนหนึ่ง
  - (2.3) ฉากหลัง (background) ฝ่ายฉากเป็นฝ่ายที่สำคัญไม่น้อยไปกว่าฝ่ายอื่น ๆ เพราะฉากช่วยสื่ออารมณ์ได้เช่นเดียวกับตัวละครเนื่องจากสีและแสงที่ต่างกันยอมให้อารมณ์ที่ไม่เหมือนกัน และฉากยังช่วยเสริมอารมณ์ของผู้ชมได้มากขึ้น
- (3) ขั้นตอนหลังการทำ (Postproduction)

- (3.1) การประกอบภาพรวม (compositing) คือ ขั้นตอนในการนำตัวละครและฉากหลังมารวมเป็นภาพเดียวกันซึ่งทั้งแอนิเมชันแบบภาพสองมิติและภาพสามมิติต่างต้องใช้กระบวนการนี้ทั้งสิ้น ในกระบวนการนี้มีการปรับแสงและสีของภาพให้มีความกลมกลืนกันไม่ให้สีแตกต่างกัน
- (3.2) ดนตรีและเสียงประกอบ (music and sound effects) หมายถึง การเลือกเสียงดนตรีประกอบให้เข้ากับการดำเนินเรื่องและฉากต่าง ๆ ของการ์ตูนรวมทั้งเสียงประกอบสังเคราะห์ด้วยซึ่งวิศวกรเสียงสามารถสร้างเสียงประกอบให้สอดคล้องกับการดำเนินเรื่องได้ โดยดูจากเค้าโครงเรื่อง ดังนั้น เค้าโครงเรื่องถือว่ามีสำคัญอย่างยิ่ง ในอดีต การสร้าง



เสียงประกอบสามารถทำได้โดยการบันทึกเสียงจากแหล่งกำเนิดเสียงจริงที่ให้เสียงได้ใกล้เคียง เช่น เสียงเคาะกะลาอาจใช้แทนเสียงฆ้อง เสียงเคาะช้อนและส้อมอาจใช้แทนเสียงการฟันดาบ ในปัจจุบันได้นำเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์เข้ามาช่วยในการสังเคราะห์เสียงให้ได้เหมือนจริงหรือเกินกว่าความเป็นจริง เช่น เสียงคลื่น เสียงพายุ เสียงระเบิด ซึ่งวิศวกรเสียงได้เข้ามามีบทบาทอย่างมาก ทั้งนี้ การ์ตูนภาพเดียวกันแต่เสียงประกอบต่างกัน เสียงประกอบที่ดีกว่าและเหมาะสมกว่าจะช่วยเพิ่มอารมณ์ความรู้สึกในการชมภาพยนตร์การ์ตูนแอนิเมชันมากขึ้น

### บทที่ 3

## หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วส่งแอนิเมชันนั้นย้อนกลับมีผลของการใช้บริการในประเทศไทยตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ

ตามที่ผู้วิจัยกล่าวไว้ในบทที่ 2 ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีวิวัฒนาการมาตั้งแต่สมัยสุโขทัยจนถึงปัจจุบัน และมีการปรับเปลี่ยนไปตามสภาพสังคมและเศรษฐกิจให้เข้ากับแต่ละยุคสมัย แต่การปรับเปลี่ยนตามสภาพสังคมและเศรษฐกิจอาจไม่เพียงพอกับยุคปัจจุบันที่มีสินค้าและบริการในรูปแบบที่หลากหลาย ดังนั้น จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่ภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องเปลี่ยนแปลงเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพสังคมและเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปตลอดเวลาได้ ในบทนี้ผู้วิจัยจึงทำการศึกษาถึงโครงสร้างของภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักกฎหมายไทยจากประมวลรัษฎากร ถึงแม้ว่าประมวลรัษฎากรจะกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และผลของการให้บริการนั้นเกิดขึ้นนอกราชอาณาจักร แต่มิได้มีกำหนดชัดเจนถึงบริการที่ส่งออกไปแล้วมีผลย้อนกลับมาให้บริการในราชอาณาจักรอีกซึ่งผู้วิจัยจะนำเสนอปัญหาและวิธีแก้ไขในบทที่ 4 ต่อไป

### 3.1 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วส่งแอนิเมชันนั้นย้อนกลับมีผลของการใช้บริการในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีความสำคัญต่อเศรษฐกิจของประเทศอย่างมาก เป็นภาษีทางอ้อมที่สร้างรายได้ให้กับรัฐบาลมากที่สุด นอกเหนือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐแล้วยังมีความเกี่ยวข้องกับชีวิตประจำวันของประชาชน เช่น การซื้อสินค้าหรือบริการมีภาษีมูลค่าเพิ่มเข้ามาเกี่ยวข้องอยู่เสมอ

#### 3.1.1 โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม มีรายละเอียดดังนี้

##### 3.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามมาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีดังนี้

(1) ผู้ประกอบการ คือ บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะกระทำการดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ ดังนั้นจึงหมายรวมถึง ผู้ผลิต ผู้ขายส่ง ผู้ขายปลีก หรือผู้ให้บริการ จากความหมายข้างต้นทำให้ต้องพิจารณาความหมายเพิ่มเติมของคำต่อไปนี้

- ขาย ตามมาตรา 77/1 (8) หมายถึงการจำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะจะมีประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ การให้คำนิยามคำว่า "ขาย" ตามประมวลรัษฎากรมีความหมายกว้างกว่าตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ สำคัญตามประมวลรัษฎากรมีแค่เพียงการเปลี่ยนมือสินค้าจากผู้หนึ่งไป

ยังอีกผู้หนึ่ง ไม่ว่าจะด้วยวิธีการใดๆ เช่น การแถม การแจก การให้ การให้ทดลองชั่วคราว ก็ล้วนแต่เป็นการขายทั้งสิ้น แตกต่างจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ให้สาระสำคัญของคำว่า “ขาย” เมื่อผู้ซื้อต้องชำระราคาแก่ผู้ขายและผู้ขายโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อเป็นการกระทำที่มีลักษณะเป็นการต่างตอบแทน

- สินค้า ตามมาตรา 77/1 (9) หมายถึง ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่จะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้ามา แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด

- บริการ ตามมาตรา 77/1 (10) หมายถึง การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า ดังนั้น สัญญาจ้างต่างๆตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ถือได้ว่าเป็นการบริการ

- บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ตามมาตรา 77/1 (10/1) หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ

(2) ผู้นำเข้า มาตรา 77/1 (12) หมายถึง นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียภาษีอากรขาเข้า หรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย

(3) ผู้ที่กฎหมายให้ถือว่ามิหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

### 3.1.1.2 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าสิ่งที่ได้รับหรือพึงได้รับการขายสินค้าหรือให้บริการ ไม่ว่าจะเป็เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใดๆ ที่คิดเป็นเงินได้ รวมภาษีสรรพสามิต (ถ้ามี) อย่างไรก็ตาม ยังมีข้อยกเว้นไม่ให้นำสิ่งที่สามารถคำนวณเป็นเงินได้มารวมเป็นมูลค่าของฐานภาษี เช่น ส่วนลดหรือคาลดหย่อนที่ได้ลดให้ขณะขายสินค้าหรือให้บริการ ค่าชดเชย เงินอุดหนุน หรือค่าตอบแทนที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และภาษีขาย<sup>38</sup> นอกจากนี้ยังมีบัญญัติเพิ่มเติมในมาตรา 79 วรรค 3 ตามประมวลรัษฎากรและประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) เรื่องกำหนดลักษณะ และเงื่อนไขค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณของฐานภาษี

### 3.1.1.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

อย่างที่กล่าวไว้ข้างต้นว่าภาษีมูลค่าเพิ่มมีการปรับเปลี่ยนให้เข้ากับสถานการณ์ของประเทศในแต่ละช่วงหนึ่งในการปรับเปลี่ยนนั้นคืออัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากรกำหนดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติที่ร้อยละ 10 อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติได้มีการใช้อำนาจออกพระราชกฤษฎีกาฉบับต่าง ๆ รวมทั้งประกาศ

<sup>38</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 79

คณะกรรมการความสงบแห่งชาติ (คสช.) ในการปรับลดอัตราภาษี ซึ่งบัญญัติทั้งอัตราภาษีและระยะเวลาการบังคับใช้ อัตราภาษี ซึ่งระยะเวลาการปรับลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ละฉบับแตกต่างกัน ปกติจะกำหนดอยู่ที่ 1-2 ปี การกำหนดระยะเวลาสั้น ๆ เพื่อให้ยืดหยุ่นและสอดคล้องตามสภาวะเศรษฐกิจในแต่ละช่วงเวลา โดยฉบับล่าสุด กำหนดให้ปรับลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากอัตราร้อยละ 10 เป็น 6.3 ร่วมกับภาษีที่ต้องจัดสรรให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่นอีกในอัตรา 1 ใน 9 ของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้จึงทำให้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนทั้งสิ้นเท่ากับ ร้อยละ 7 โดยมีผลบังคับใช้ออกไปถึง 30 กันยายน 2564<sup>39</sup> ดังนั้น อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 จึงประกอบไปด้วย 2 ส่วน คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 6.3 และภาษีท้องถิ่นร้อยละ 0.7 โดยการปรับลดนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อลดภาระค่าครองชีพของประชาชน และสร้างความเชื่อมั่นในการประกอบธุรกิจให้กับภาคเอกชน รวมทั้งสนับสนุนให้ระบบเศรษฐกิจของประเทศฟื้นตัวภายหลังการระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 ส่วนการส่งออกสินค้าและบริการได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งเป็นผลดีแก่ผู้ส่งออกเนื่องจากไม่มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายและได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อสินค้านั้นด้วย

### 3.1.1.4 ความรับผิดในการเสียภาษี

ความรับผิดในการเสียภาษีมีความแตกต่างกันตามแต่ละผู้มีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีแต่ละรายมีการประกอบธุรกิจที่ต่างกัน จึงเป็นเหตุให้ความรับผิดในการเสียภาษีนั้นแตกต่างกันออกไปด้วย เช่น

(1) **กรณีการขายสินค้าทั่วไป** ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า เว้นแต่ ว่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า ได้รับชำระราคาสินค้า หรือออกไปกำกับภาษี หากเกิดขึ้นก่อนส่งมอบสินค้าให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นแล้วตามส่วนของการกระทำนั้น<sup>40</sup> เช่น บริษัทซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ขายสินค้าให้กับลูกค้าที่เป็นสหกรณ์ บริษัทมีหน้าที่จัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการทุกครั้งในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ลูกค้า ตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>41</sup> กรณีดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าไม่ว่าลูกค้าดังกล่าวจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ก็ตาม หากได้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดข้างต้นก็ให้ถือว่ามีความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว

(2) **กรณีขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือซื้อขายผ่อนชำระ** ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวดเว้นแต่ได้รับชำระราคาสินค้าหรือออกไปกำกับภาษี หากเกิดขึ้นก่อนถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวดให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นแล้ว เช่น บริษัทขายรถจักรยานยนต์ให้แก่ผู้ซื้อโดยผู้ซื้อได้ชำระเงินล่วงหน้าเป็นค่ารถจักรยานยนต์บางส่วน และทำสัญญาเช่าซื้อกำหนดจำนวนเงินผ่อนชำระเป็นงวดๆ โดยเงินส่วนที่เหลือ บริษัทจะออกไปกำกับภาษีเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวดนั้น<sup>42</sup> อย่างไรก็ตาม หากผู้ซื้อ

<sup>39</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 715) พ.ศ. 2563 ลงวันที่ 21 กันยายน พ.ศ. 2563

<sup>40</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 78 (1)

<sup>41</sup> ข้อหารือภาษีอากร กค 0702/4353 ลงวันที่ 3 มิถุนายน 2552

<sup>42</sup> ข้อหารือภาษีอากร กค 0706/พ./9210 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2548

ขอเปลี่ยนเป็นการขายซื้อขายเสร็จเด็ดขาดโดยชำระเงินตามราคาขายเงินสดและชำระราคาการถักยานยนต์ก่อนถึงกำหนดชำระราคางวดแรก เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าตามสัญญาให้เข้าซื้อที่ได้มีการรับชำระราคาสินค้าก่อนถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่กำหนดตามมาตรา 78 (2) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มสำหรับมูลค่าสินค้าส่วนที่เหลือจึงเกิดขึ้นเมื่อได้มีการรับชำระราคาสินค้า บริษัทต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับมูลค่าส่วนที่เหลือที่ได้รับชำระทันทีตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

(3) กรณีการส่งออกหรือนำเข้า ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาออกหรือขาเข้าวันแต่ไม่ต้องเสียอากรหรือได้รับยกเว้นอากร ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้า เช่น บริษัท ส่งออกสินค้าไปต่างประเทศได้รับการชำระเงินมัดจำค่าสินค้าล่วงหน้าร้อยละ 50 ก่อนส่งมอบสินค้า และส่วนที่เหลือจะได้รับเมื่อส่งสินค้าลงเรือแล้ว ดังนั้น เมื่อชำระอากรขาออก วางหลักประกันอากรขาออก หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก บริษัทจะต้องออกใบกำกับภาษีเนื่องจากเกิดความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าโดยส่งออก ตามมาตรา 78 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว<sup>43</sup>

(4) กรณีการให้บริการ ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการวันแต่ได้ออกใบกำกับภาษีหรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น หากเกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ<sup>44</sup> เช่น บริษัทให้บริการตรวจเช็คสภาพรถยนต์ตามระยะ โดยขายคู่มือแลกรับบริการนั้น บริษัทต้องนำมูลค่าทั้งหมดที่ได้รับจากการรับชำระค่าบริการล่วงหน้ามาคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร และบริษัทมีหน้าที่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีทันทีที่ได้รับชำระเงินดังกล่าวตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการดังกล่าวเกิดขึ้นแล้วเมื่อลูกค้าได้ชำระเงินเพื่อซื้อคู่มือ ถือเป็นการชำระราคาค่าบริการล่วงหน้าที่เกิดขึ้นก่อนที่มีการให้บริการจริง ดังนั้นเมื่อบริษัทได้ให้บริการจริงตามคู่มือ บริษัทจึงไม่มีหน้าที่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีสำหรับการให้บริการดังกล่าวอีก<sup>45</sup>

### 3.1.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ

กรมสรรพากรมีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการภายในราชอาณาจักรตามระบบอาณาเขต แต่ไม่มีอำนาจจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ให้บริการนอกราชอาณาจักร ดังนั้นสถานที่ให้บริการจึงเป็นเรื่องที่สำคัญในการพิจารณาขอบเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการมีการให้บริการทั้งในราชอาณาจักรและการให้บริการนอกราชอาณาจักร แต่การให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นต้องเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร โดยคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายได้จากบริการของผู้ประกอบการ ดังนั้นจึงจำเป็นต้องพิจารณาในขั้นตอนแรกก่อนว่าการให้บริการของผู้ประกอบการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรหรือไม่ โดยพิจารณาจากคำนิยาม “การให้บริการในราชอาณาจักร” หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักรโดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือไม่

<sup>43</sup> ข้อหารือภาษีอากร กค 0811/พ.01936 ลงวันที่ 26 กุมภาพันธ์ 2542

<sup>44</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 78/1 (1)

<sup>45</sup> ข้อหารือภาษีอากร กค 0811/พ.02289 ลงวันที่ 11 มีนาคม 2542

ราชอาณาจักร การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรด้วย<sup>46</sup>

ภายหลังจากการพิจารณาการให้บริการที่อยู่ในบังคับเสียภาษีแล้ว ยังต้องพิจารณาเรื่องของอัตราภาษีว่าต้องมีอัตราร้อยละเท่าใด ทั้งนี้ต้องพิจารณาจากลักษณะของการให้บริการ ซึ่งสถานที่ให้บริการและสถานที่ให้บริการเป็นเงื่อนไขหลักในการแบ่งลักษณะของการให้บริการในราชอาณาจักรซึ่งแบ่งได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้

(1) การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้ใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ปัจจุบันจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ซึ่งเป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 715) พ.ศ. 2563 ลงวันที่ 21 กันยายน พ.ศ. 2563

(2) การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรหรือการนำเข้าบริการ ซึ่งถือว่าเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากรจึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 เช่นเดียวกับกรณีการให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้ใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร

(3) การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศหรือการส่งออกบริการ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งลักษณะและประเภทของกิจการที่จะได้รับสิทธิการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรานี้กำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) ประกอบคำสั่งกรมสรรพากรที่ 104/2544 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2544

โดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 105) ได้กำหนดคำว่า “ให้บริการ” ตามฉบับนี้ว่าเป็นการให้บริการที่กระทำต่อตัวสินค้าและมีการส่งออกสินค้านั้นหรือการให้บริการที่ก่อให้เกิดสินค้าที่มีรูปร่างเพื่อผู้รับบริการในเขตปลอดอากรนำไปใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออก

ดังนั้น ลักษณะการให้บริการที่นอกเหนือจากที่กล่าวมาข้างต้นให้ถือว่าการให้บริการดังกล่าวไม่เข้าลักษณะการให้บริการในราชอาณาจักรซึ่งไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

เมื่อพิจารณาข้อเท็จจริงของปัญหาที่ได้กล่าวในบทที่ 1 และหลักกฎหมายไทยที่ได้ศึกษาข้างต้นพบว่า การส่งออกแอนิเมชันของผู้ประกอบการในประเทศไทยนั้นถือเป็นการให้บริการเนื่องจากเป็นการกระทำที่สามารถหาประโยชน์ได้และมีมูลค่า รวมถึงส่งแอนิเมชันผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตให้แก่ผู้รับบริการในต่างประเทศอีกด้วย ในทางกลับกันภาพยนตร์แอนิเมชันที่ถูกนำกลับเข้ามาฉายในประเทศไทยโดยผู้ประกอบการไทยอีกรายหนึ่งนั้นถือ

<sup>46</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 77/2

เป็นสินค้า โดยภาพยนตร์แอนิเมชันนั้นถูกจัดส่งเข้ามาจากผู้ประกอบการในต่างประเทศในรูปแบบ DCP (Digital Cinema Package) ซึ่งเป็นฮาร์ดดิสก์คอมพิวเตอร์ที่ใช้ในการจัดเก็บและถ่ายทอดภาพและเสียงพร้อมอุปกรณ์กับคู่มือการฉาย เนื่องจากภาพยนตร์ถือเป็นผลงานที่มีลิขสิทธิ์ ผู้เป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ในต่างประเทศจึงมีการกำหนดเงื่อนไขในการเผยแพร่ต่อสาธารณชนแก่ผู้ประกอบการในประเทศไทย โดยมีการกำหนดรหัสที่มีวันหมดอายุในฮาร์ดดิสก์คอมพิวเตอร์ ทำให้ผู้ประกอบการในประเทศไทยสามารถเผยแพร่ได้ในช่วงวันที่ระบุเท่านั้น

### 3.2 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วแอนิเมชันนั้นย้อนกลับมีผลของการใช้บริการในประเทศไทยตามกฎหมายต่างประเทศ

ถึงแม้ว่าสาธารณรัฐสิงคโปร์เป็นประเทศที่เล็กที่สุดในเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ แต่สาธารณรัฐสิงคโปร์เป็นทั้งศูนย์กลางการพาณิชย์และการเงินที่สำคัญ อีกทั้งยังเป็นประเทศที่มีการพัฒนาเป็นอันดับต้น ๆ ของโลก ไม่ว่าจะเป็นในด้านของเศรษฐกิจและอุตสาหกรรม ดังนั้น ผู้วิจัยจึงศึกษาหลักกฎหมายการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐสิงคโปร์ มีรายละเอียดดังนี้

#### 3.2.1 หลักกฎหมายการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการระหว่างประเทศของสาธารณรัฐสิงคโปร์

ภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐสิงคโปร์อยู่ภายใต้รัฐบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax Act 1993) หรือ GST ผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าและให้บริการในสาธารณรัฐสิงคโปร์เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสินค้าและบริการโดยต้องมีการจดทะเบียนเพื่อเข้าสู่ระบบภาษี อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการที่ไม่ได้มีหน้าที่ในการจดทะเบียนภาษีสามารถแสดงเจตจำนงในการจดทะเบียนได้หากมีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด<sup>47</sup> โดยปกติความรับผิดในการขายสินค้าหรือบริการเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าหรือได้ให้บริการแก่ลูกค้า เว้นแต่ออกไปกำกับภาษีหรือได้รับชำระราคาก่อน ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้น ณ เวลานั้นแล้ว<sup>48</sup> อัตราภาษีที่บังคับใช้ในปัจจุบันมีอยู่ 2 อัตราคือ อัตราร้อยละ 7 ซึ่งเป็นอัตรามาตรฐานที่บังคับใช้ในการขายสินค้าหรือให้บริการในสาธารณรัฐสิงคโปร์ อีกหนึ่งอัตราภาษีใช้บังคับกับผู้ประกอบการที่มีการส่งออกสินค้าและการให้บริการระหว่างประเทศซึ่งได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0<sup>49</sup>

#### 3.2.2 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการระหว่างประเทศ

จากการศึกษาบทบัญญัติพบว่าไม่ได้มีการกำหนดความหมายของคำว่าบริการหรือบริการระหว่างประเทศไว้ว่ามีขอบเขตครอบคลุมมากเพียงใด มีเพียงการให้ความหมายว่า คือ การกระทำใดๆ ที่มีใช้การขายสินค้าแต่ได้

<sup>47</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, "GST: General Guide for Businesses 5<sup>th</sup> Edition," <http://www.iras.gov.sg>, September 2009, Article 8

<sup>48</sup> Article 11

<sup>49</sup> Article 21

กระทำไปเพื่อประโยชน์ตอบแทนถือเป็นการให้บริการ<sup>50</sup> ประกอบกับลักษณะของการให้บริการ 2 รูปแบบ ได้แก่ ผู้ให้บริการในสาธารณรัฐสิงคโปร์ให้บริการไปยังผู้รับบริการซึ่งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง (Cross Border Transaction) และผู้ให้บริการในสาธารณรัฐสิงคโปร์ให้บริการแก่ผู้รับบริการซึ่งเป็นพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ (Overseas Persons)<sup>51</sup> การบริการในลักษณะดังกล่าวถือว่าการให้บริการระหว่างประเทศ

หากผู้ประกอบการประกอบกิจการอันเป็นการบริการระหว่างประเทศเช่นที่กล่าวมาข้างต้น กฎหมายของสาธารณรัฐสิงคโปร์กำหนดให้ไม่มีการเก็บภาษีสำหรับการให้บริการนั้นๆ แต่ยังให้ถือว่ากรให้บริการนั้นเป็นการให้บริการที่ต้องเสียภาษี<sup>52</sup> กล่าวคืออัตราภาษีของการบริการนั้น ๆ คือ อัตราร้อยละศูนย์

การกำหนดลักษณะการให้บริการระหว่างประเทศเป็นการวางหลักอย่างกว้างเพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถพิจารณาลักษณะกิจการโดยง่ายด้วยตนเองได้ แต่เนื่องด้วยขอบเขตที่ไม่ชัดเจนจึงทำให้กฎหมายได้ระบุประเภทกิจการ เงื่อนไข และหลักเกณฑ์ไว้โดยละเอียดในกฎหมายระดับรัฐบัญญัติ โดยจำแนกประเภทกิจการที่จัดว่าเป็นการให้บริการระหว่างประเทศ 24 อนุมาตรา ซึ่งผู้วิจัยจะกล่าวถึงเฉพาะอนุมาตราที่เกี่ยวข้องดังนี้

มาตรา 21 (3) (j) การให้บริการที่

- (1) มีขึ้นภายใต้สัญญากับบุคคลที่เป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ และ
- (2) การบริการนั้นก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงกับบุคคลที่เป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์และบุคคลผู้นั้นอยู่นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ในขณะที่ได้มีการให้บริการนั้น

มาตรา 21 (3) (k) การให้บริการที่ได้ระบุไว้ซึ่งมีลักษณะดังต่อไปนี้

- (1) การบริการภายใต้สัญญากับบุคคลที่กระทำการทั้งหมดเพื่อวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ (และที่ไม่เป็นไปในลักษณะเป็นการส่วนบุคคล) และบุคคลผู้ที่ได้ทำสัญญาในทางธุรกิจนั้น เป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ และ
- (2) การบริการที่ก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงกับบุคคลที่กระทำการทั้งหมดเพื่อวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ (และที่ไม่เป็นไปในลักษณะเป็นการส่วนบุคคล) และบุคคลผู้ที่ได้รับประโยชน์นั้นเป็นพลเมืองหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์

มาตรา 21 (3) (s) การบริการ

- (1) ที่อยู่ภายใต้สัญญาที่มีกับพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ และ

<sup>50</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, "GST: General Guide for Businesses 9th Edition," <http://www.iras.gov.sg>, February 2021, Article 3.1.2

<sup>51</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, "GST: List of International Service," 17 February 2020, Article 21(3)

<sup>52</sup> Article 21(2)



## (2) ก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงกับบุคคลที่เป็นพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์

จากมาตราดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่าบทบัญญัติต้องการเน้นย้ำถึงขอบเขตและประเภทของกิจการที่ได้รับสิทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 เพื่อหลีกเลี่ยงการตีความ การใช้ดุลพินิจ และป้องกันไม่ให้ผู้ประกอบการอ้างสิทธิในการเสียภาษีอัตราร้อยละ 0 โดยการใช้ถ้อยคำที่ละเอียดและชัดเจน ดังนี้

### (1) ประโยชน์โดยตรง

การให้บริการจะต้องเกิดขึ้นภายใต้สัญญา เนื่องจากเจ้าหน้าที่สรรพากรใช้สัญญาในการพิจารณาผู้ที่ได้รับผลประโยชน์ที่แท้จริงจากการให้บริการ ผู้ที่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการให้บริการต้องเป็นบุคคลที่เป็นพลเมืองประเทศอื่นเท่านั้น ผู้ให้บริการในสาธารณรัฐสิงคโปร์จึงจะได้รับสิทธิการเสียภาษีในอัตรา 0

อย่างไรก็ตาม หากสัญญาการให้บริการทำขึ้นกับบุคคลที่เป็นพลเมืองของสาธารณรัฐสิงคโปร์ การให้บริการตามสัญญาดังกล่าวจะไม่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 แม้ว่าการให้บริการจะก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงแก่บุคคลที่อยู่นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ก็ตาม

### (2) สถานะของผู้รับบริการ

ในการพิจารณาสถานะของผู้รับบริการเพื่อยืนยันว่าบุคคลที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงนั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่ไม่ใช่สาธารณรัฐสิงคโปร์ จึงจะได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ในกรณีที่ผู้รับบริการเป็นผู้ประกอบธุรกิจ ในกรณีต่อไปนี้จะถือว่าผู้รับบริการเป็นผู้ประกอบการที่มีสถานที่อยู่อันเป็นปกติในสาธารณรัฐสิงคโปร์

- มีสถานประกอบการธุรกิจหรือสถานประกอบการถาวร ณ ที่แห่งใดแห่งหนึ่งในสาธารณรัฐสิงคโปร์
- กรณีที่ไม่มีธุรกิจหรือสถานประกอบการถาวรในประเทศใดประเทศหนึ่ง แต่ธุรกิจนั้นจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของสาธารณรัฐสิงคโปร์
- มีสถานประกอบธุรกิจทั้งในและนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์ แต่สถานประกอบการที่มีการใช้บริการมากที่สุดได้โดยตรงหรือจะใช้เป็นสถานประกอบการอยู่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์

ถึงแม้ว่าในบทบัญญัติภาษีสินค้าและบริการจะไม่มีคำนิยามที่ชัดเจนเกี่ยวกับการให้บริการระหว่างประเทศ แต่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ ประเภทกิจการและรูปแบบธุรกรรมของการให้บริการระหว่างประเทศที่ได้รับสิทธิเสียภาษีสินค้าและบริการในอัตราร้อยละ 0 ไว้อย่างชัดเจน

### 3.2.3 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการนำเข้าสินค้า

สาธารณรัฐสิงคโปร์จัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากสินค้านำเข้าเข้ามาเพื่อบริโภคในประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์ไม่ว่าผู้นำเข้าสินค้านั้นจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่จดทะเบียนก็ตาม ดังนั้น การบริโภคเกือบทั้งหมดของสินค้าและบริการ ตลอดจนการนำเข้าสินค้าส่วนใหญ่จะอยู่ในขอบเขตของภาษีสินค้าและบริการ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

#### (1) วิธีการนำเข้าสินค้า

ภาระการชำระภาษีสินค้าและบริการจากการนำเข้าสินค้าเป็นของผู้นำเข้าสินค้า มิใช่ผู้ส่งออกจากประเทศต้นทางหรือผู้ส่งออก โดยผู้นำเข้าจะต้องได้รับใบอนุญาตนำเข้าและชำระภาษีสินค้าและบริการเมื่อนำสินค้าเข้ามาในสาธารณรัฐสิงคโปร์ เว้นแต่สินค้านั้นได้รับการผ่อนปรนการนำเข้า เช่น สินค้าส่งออกชั่วคราวที่ได้รับใบอนุญาตส่งออกชั่วคราว และนำเข้าอีกครั้งในสิงคโปร์ภายในระยะเวลาที่กำหนด ภาษีสินค้าและบริการจากสินค้านำเข้าจะเรียกเก็บโดยกรมศุลกากรจากผู้นำเข้า ณ จุดนำเข้า

สำหรับการนำเข้าภาพยนตร์ ภาษีสินค้าและบริการจะถูกคำนวณจากทั้งมูลค่าของสินค้านำเข้าและมูลค่าของสื่อที่บรรจุการนำเข้า<sup>53</sup> โดยปกติผู้นำเข้าสินค้าจะต้องนำใบอนุญาตนำเข้ามาแสดงเพื่อเป็นหลักฐานในการเรียกร้องขอคืนภาษีสินค้าและบริการ อย่างไรก็ตาม หากสินค้านำเข้าจัดส่งทางไปรษณีย์หรือขนส่งด่วนทางอากาศผ่าน 4 บริษัท ได้แก่ TNT Express Worldwide (S) Pte Ltd., Federal Express (S) Pte Ltd, United Parcel Service Singapore Pte Ltd and DHL Express (Singapore) Pte Ltd. ผู้นำเข้าสามารถใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยทั้งบริษัท 4 แห่งนี้เป็นหลักฐานในการเรียกร้องขอคืนภาษีสินค้าและบริการจากการนำเข้าแทนใบอนุญาตนำเข้าสินค้าได้<sup>54</sup>

#### (2) การคำนวณภาษีสินค้าและบริการของสินค้านำเข้า

ภาษีสินค้าและบริการของการนำเข้าจะเรียกเก็บจากมูลค่าที่ต้องเสียภาษี ซึ่งรวมถึงต้นทุน การประกันภัย และค่าขนส่ง (CIF) ภาษีศุลกากรที่ต้องชำระ (ถ้ามี) ค่าคอมมิชชั่น และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ในอัตราร้อยละ 7 ตัวอย่างเช่น

<sup>53</sup> KPMG, "Film Financing and TV Programming: A Taxation Guide," <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2016/09/film-financing-and-tv-programming-a-tax-guide.html>, February 2019

<sup>54</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, "GST: Guide on Imports (Seventh edition)," <http://www.iras.gov.sg>, November 2021, Article 6.2

**Illustration 1:**

Price of goods	\$10,000.00
Freight and Insurance	<u>\$ 2,000.00</u>
CIF	\$12,000.00
Add Customs Duty	<u>\$ 3,600.00</u>
Taxable Value	<u>\$15,600.00</u>
GST (7%)	\$ 1,092.00

**ภาพที่ 3.1 ตัวอย่างการคำนวณภาษีสินค้าและบริการของสินค้านำเข้า<sup>55</sup>**

โดยมูลค่าสินค้านำเข้าต้องแสดงเป็นสกุลเงินดอลลาร์สิงคโปร์ ในกรณีที่สินค้านำเข้าแสดงเป็นสกุลเงินต่างประเทศจะต้องแปลงมูลค่าสินค้านำเข้าเป็นดอลลาร์สิงคโปร์โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนตามกรมศุลกากรสิงคโปร์ ณ วันที่นำเข้า

จากการศึกษากฎหมายประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์พบว่าหลักกฎหมายการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการระหว่างประเทศและหลักกฎหมายการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการนำเข้าสินค้ามีการแยกออกจากกันอย่างชัดเจน โดยหลักกฎหมายประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์ให้ความสำคัญกับการกำหนดผู้ที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากสินค้าหรือการให้บริการนั้น ซึ่งเป็นสิ่งที่แสดงถึงจุดสิ้นสุดของการบริโภคสินค้าและให้บริการ ดังนั้น บริการที่เคยส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วผู้รับบริการในต่างประเทศเป็นผู้ที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรง จึงไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าที่ผู้ประกอบการในประเทศนำกลับเข้ามาใช้บริการในประเทศอีกได้ ตัวอย่างเช่น ผู้ประกอบการ **A** ซึ่งจดทะเบียนในประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์ทำสัญญากับผู้ประกอบการ **B** ซึ่งจดทะเบียนในต่างประเทศ ในการให้บริการจัดเรียงข้อมูลเพื่อเผยแพร่ในนิตยสารและเว็บไซต์ โดยที่บุคคลในประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์สามารถที่จะอ่านนิตยสารหรือสามารถเข้าเว็บไซต์ของผู้ประกอบการ **B** ได้. ในกรณีนี้ ผู้ประกอบการ **B** เป็นผู้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการบริการของผู้ประกอบการ **A** แต่เพียงรายเดียว การให้บริการจัดเรียงข้อมูลโดยผู้ประกอบการ **B** เป็นเพียงวัตถุประสงค์สำหรับการเผยแพร่ในนิตยสารและเว็บไซต์

ถึงแม้ว่าลูกค้าในประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์จะได้รับข้อมูลที่เรียงเรียงโดยผู้ประกอบการ **A** จากการซื้อ นิตยสารหรือเข้าเว็บไซต์ แต่ลูกค้ามุ่งหวังในเนื้อหาที่ตีพิมพ์มิใช่การจัดเรียงข้อมูล ดังนั้นลูกค้าในประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์จึงไม่ใช่ผู้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการให้บริการจัดเรียงข้อมูลของผู้ประกอบการ **A** แต่เป็นผู้รับผลประโยชน์โดยตรงจากสินค้าของผู้ประกอบการ **B**

<sup>55</sup> Article 2.3

**Illustration 2 A)— Direct beneficiaries of original supply and onward supply are different**

A GST-registered business A contracts with an overseas company B to collate information for B to publish in its magazine and website. Persons in Singapore pay to read B's magazine or access its website.

There are 2 supplies in this instance:

- Supply 1 — the data collation services by A to B.
- Supply 2 — the sale of magazine and the grant of access to its website by B to its customers in Singapore

B is the only direct beneficiary of Supply 1. The data collated is used by B as inputs for publication on its magazine and website.

The Singapore customers are not direct beneficiaries of Supply 1, although they get to see the data collated by A. The customers are not paying for or enjoying "data collation services". Instead, they are paying to read the contents published in the magazine and the website. Hence, the Singapore customers are directly benefitting from Supply 2 but not Supply 1.

**ภาพที่ 3.2 ตัวอย่างการแสดงผลประโยชน์ที่ได้รับโดยตรง**

หากปราศจากเงื่อนไขผลประโยชน์โดยตรง ผู้ประกอบการในประเทศจะใช้วิธีการทำสัญญากับผู้ประกอบการต่างประเทศซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับผู้รับบริการในประเทศเพื่อให้ได้รับสิทธิเสียภาษีสินค้าและบริการ ในอัตราร้อยละ 0 เนื่องจากการส่งออกบริการ หลังจากนั้นให้ผู้ประกอบการต่างประเทศนำเข้าบริการให้แก่ผู้รับบริการในประเทศซึ่งตามความเป็นจริงแล้วเป็นผู้ที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการให้บริการ การนำเข้าบริการนี้ก็จะได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากวิธีการเรียกเก็บย้อนกลับ ดังนั้นการมีเงื่อนไขผลประโยชน์โดยตรงจะสามารถช่วยป้องกันไม่ให้ผู้ประกอบการในประเทศมีธุรกรรมย้อนกลับ หรือ Round-Tripping ได้

**3.3 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมระหว่างประเทศกรณีการให้บริการทางการค้าระหว่างผู้ประกอบการ (Business-to-Business : B2B) ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)**

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทางธุรกิจซึ่งเกี่ยวข้องกับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ ย่อมเกิดปัญหาทางภาษี เนื่องจากแต่ละประเทศมีเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีแตกต่างกัน เป็นเหตุผู้ประกอบการอาจถูกเรียกเก็บภาษีซ้อน (Double Taxation) ซึ่งจะเป็นปัญหาให้ผู้ประกอบการมีภาระทางภาษีที่ไม่ได้คาดการณ์ไว้เพิ่มขึ้น ปัญหาความไม่สอดคล้องกันของการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละประเทศนี้ ทำให้องค์กรความร่วมมือด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ร่างแนวทางว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และกฎหมายภาษีสินค้าและบริการระหว่าง

ประเทศขึ้น (International VAT/GST Guidelines) เพื่อเป็นมาตรฐานการใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มกับธุรกรรมระหว่างประเทศเพื่อลดความเสี่ยงของผู้ประกอบธุรกิจในการถูกเรียกเก็บภาษีซ้อน<sup>56</sup>

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการระหว่างประเทศจะมีอยู่ 2 แนวทางด้วยกัน

### (1) หลักต้นทาง (Origin Principle)

เป็นการให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตกอยู่กับประเทศที่ผู้ประกอบการมีถิ่นที่อยู่ ภายใต้หลักการนี้ ประเทศที่นำเข้าสินค้าจะเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกสินค้าและการให้บริการในอัตราภาษีเดียวกันกับการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศ ส่วนประเทศที่นำเข้าสินค้าและบริการจะให้เครดิตภาษีในภาษีสมมติที่พึงชำระในอัตราเดียวกันกับประเทศที่นำเข้า การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักนี้รายได้จากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นรายได้ทั้งของประเทศที่นำเข้าและส่งออกสินค้า ไม่ใช่การจัดเก็บตามหลักการบริโภคขั้นสุดท้าย

ตารางแสดงการเก็บมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศตามหลักต้นทาง<sup>57</sup>

บริษัท	ประเทศอิตาลี			ประเทศเบลเยียม	
	A	B		C	
	ขาย	ซื้อ	ขาย	ซื้อ	ขาย
ราคา	10	10	20	20	30
อัตรามูลค่าเพิ่ม 10%	1	-1	+2	-2	+3
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	1	1			
รายได้	+2			+1	

กรณีตัวอย่าง บริษัท B ของประเทศอิตาลีส่งออกบริการเพื่อขายให้แก่ผู้บริโภคในประเทศเบลเยียม หากพิจารณาตามหลักต้นทางแล้วประเทศอิตาลีจะเป็นประเทศที่ดำเนินการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะแหล่งต้นกำเนิดของบริการนั้นอยู่ที่ประเทศอิตาลี จึงทำให้บริษัท B ของประเทศอิตาลีต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับบริการที่ขายในประเทศ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีให้จากการส่งออกบริการ ในขณะที่เดียวกันการนำเข้าบริการของบริษัท C ของประเทศเบลเยียมจะไม่มีการจัดเก็บภาษีเกิดขึ้น เนื่องจากได้รับการจัดเก็บภาษีจากประเทศต้นทางแล้ว โดยบริษัท C ของประเทศเบลเยียมจะได้รับเครดิตภาษีในภาษีสมมติที่พึงชำระในอัตราเดียวกับกับประเทศที่นำเข้า

<sup>56</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, หน้า 35

<sup>57</sup> EUROPEAN PARLIAMENT, "Directorate General for Research Economic affairs series", [https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/e5en\\_en.pdf](https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/e5en_en.pdf), page15

## (2) หลักปลายทาง (Destination Principle)

เป็นการให้อำนาจตกอยู่กับประเทศที่ผู้บริโภคมิถิ่นที่อยู่ ภายใต้หลักปลายทาง การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศจะเป็นไปตามหลักการบริโภคขั้นสุดท้าย ประเทศที่มีการส่งออกสินค้าหรือบริการจะไม่เก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ประกอบการส่งออกยังสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ หรือที่เรียกว่า อัตราภาษีศูนย์ (Zero-rated) รายได้จากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นรายได้ของประเทศที่มีการบริโภคขั้นสุดท้าย

ตารางแสดงการเก็บมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศตามหลักปลายทาง<sup>58</sup>

บริษัท	ประเทศอิตาลี			ประเทศเบลเยียม	
	A	B		C	
	ขาย	ซื้อ	ขาย	ซื้อ	ขาย
ราคา	10	10	20	20	30
อัตรามูลค่าเพิ่ม 10%	1	-1	0	0	+3
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	1	-1			
รายได้	0			+3	

กรณีตัวอย่าง บริษัท C ของประเทศเบลเยียมจะดำเนินการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทางจากการนำเข้าสินค้าหรือบริการจากบริษัท B ของประเทศอิตาลี ดังนั้น ประเทศที่สามารถจัดเก็บภาษีได้ย่อมเป็นประเทศเบลเยียม เนื่องจากการซื้อขายสินค้าและให้บริการ รวมถึงการบริโภคเกิดขึ้นในประเทศเบลเยียม สินค้าและบริการเหล่านั้นควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีเช่นเดียวกับสินค้าและบริการประเภทเดียวกันในประเทศ โดยไม่คำนึงถึงต้นกำเนิดของสินค้าหรือบริการนั้น ในขณะที่เดียวกันสินค้าหรือบริการซึ่งผลิตขึ้นในประเทศเบลเยียม และส่งออกไปนอกประเทศ ประเทศเบลเยียมควรยกเว้นหรือจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เนื่องจากการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการนั้นเกิดขึ้นนอกประเทศเบลเยียม โดยการจัดเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการนั้นจะเกิดขึ้นในประเทศที่มีการบริโภคเกิดขึ้น

การกำหนดหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มส่งผลโดยตรงต่อรายได้ทางภาษีที่แต่ละประเทศจะได้รับ อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาทั้ง 2 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศ จะพบว่าผลรวมของรายได้ทางภาษีของทั้งสองหลักนั้นเท่ากัน

หลักปลายทางเป็นหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่นิยมใช้สำหรับการให้บริการ อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัตินั้นเป็นไปได้ยากที่จะสามารถระบุได้ถึงสถานที่ที่มีการบริโภคขั้นสุดท้ายเกิดขึ้น ดังนั้น OECD จึงกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการดำเนินการตามหลักปลายทางสำหรับการค้าแบบธุรกิจกับผู้บริโภค (Business-to-

<sup>58</sup> เฟิ่งอ้อ

Consumer : B2C) อันเกี่ยวข้องกับการบริโภคขั้นสุดท้ายเท่านั้น และการค้าระหว่างผู้ประกอบการ (Business-to-Business : B2B)<sup>59</sup> แม้ว่าสินค้าหรือบริการดังกล่าวจะยังไม่มีมีการบริโภคขั้นสุดท้ายก็ตาม

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหรือการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง กรณีการค้าระหว่างผู้ประกอบการจะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทุกลำดับขั้นของการประกอบการ และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในลำดับสุดท้ายจากการบริโภคที่แท้จริง แต่เนื่องด้วยธุรกรรมดังกล่าวไม่มีลักษณะทางกายภาพ และไม่อาจควบคุมได้ เช่นเดียวกันสินค้าที่มีรูปร่าง OECD จึงมีการกำหนดแนวทางในการที่จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมดังกล่าวไว้ว่าเมื่อการให้บริการเป็นการที่คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งได้กระทำให้บางสิ่งบางอย่างหรือได้ให้บางสิ่งบางอย่างที่จับต้องไม่ได้ให้แก่คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง หรือละเว้นการกระทำบางอย่างเพื่อคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งเพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินตอบแทน

สำหรับการค้าระหว่างผู้ประกอบการ การทำข้อสัญญาตกลงทางธุรกิจเป็นวิธีในการบ่งชี้ผู้ซื้อที่แท้จริงซึ่งมีเนื้อหาระบุถึงคู่สัญญาทั้งผู้ให้บริการและผู้รับบริการ สิทธิและหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับบริการดังกล่าว ซึ่งความตกลงทางธุรกิจนี้ไม่ได้เกิดขึ้นจากสัญญาเท่านั้น แต่ให้ตีความอย่างกว้างครอบคลุมถึงหนังสือไม่ว่าจะเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ รวมทั้งให้รวมถึงการสนทนาทางโทรศัพท์ที่นำไปสู่การทำสัญญาซื้อสินค้าที่ไม่มีรูปร่างหรือให้บริการที่ซึ่งอาจปรากฏในรูปแบบต่างๆ เช่นจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ หรือคำสั่งซื้อออนไลน์ เป็นต้น

นอกจากนี้การกำหนดสถานที่เป็นอีกหนึ่งวิธีในการบ่งบอกสถานที่ที่มีการใช้การบริการสำหรับการค้าระหว่างผู้ประกอบการ อย่างไรก็ตามมีความเป็นไปได้ที่ผู้รับบริการนั้นมีสถานประกอบการหลายแห่งในแต่ละประเทศและทุกสถานประกอบการได้รับประโยชน์จากการให้บริการนั้นเช่นกัน จึงเป็นปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น OECD จึงมีแนวทางแก้ไขปัญหานี้ โดยให้อำนาจการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อสินค้าที่ไม่มีรูปร่างหรือให้บริการเป็นของรัฐที่สถานประกอบการของผู้ซื้อสินค้าที่ไม่มีรูปร่างหรือรับบริการนั้นตั้งอยู่<sup>60</sup> การซื้อสินค้าที่ไม่มีรูปร่างหรือรับบริการตามความหมายของแนวทางนี้ หมายถึง การซื้อสินค้าหรือบริการโดยผู้ประกอบการธุรกิจเพื่อวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะมีการใช้สินค้าหรือบริการทันทีหรือต่อเนื่อง หรือมีความสัมพันธ์ระหว่างผู้ขายหรือผู้ให้บริการหรือไม่

วิธีซึ่งรัฐสามารถกำหนดสถานประกอบการของผู้รับบริการ อาจจำแนกได้จาก

- (1) วิธีการใช้โดยตรง (Direct use approach) ซึ่งให้รัฐที่สถานประกอบการของผู้ซื้อสินค้าหรือใช้บริการดังกล่าวตั้งอยู่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (2) วิธีการขนส่งโดยตรง (Direct delivery approach) ซึ่งให้รัฐที่สถานประกอบการของผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการขนส่งบริการดังกล่าวตั้งอยู่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (3) วิธีการสำรองจ่ายภาษี (Recharge Method) ซึ่งให้รัฐที่สถานประกอบการของผู้รับบริการหลายแห่งที่มีการใช้สินค้าหรือรับบริการนั้นตั้งอยู่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจะให้สถาน

<sup>59</sup> OECD, International VAT/ GST Guidelines, (Paris : OECD Publishing, 2015), Page 38

<sup>60</sup> Ibid., Page 39

ประกอบการดังกล่าวยื่นชำระภาษีเต็มจำนวนโดยคำนวณค่าใช้จ่ายในส่วนของภาษีที่สถานประกอบการแต่ละแห่งต้องเป็นผู้ยื่นชำระภาษีร่วมกัน จากนั้นให้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปเกินในภายหลังโดยแสดงหลักฐานการชำระภาษีของสถานประกอบการที่ตั้งอยู่ในประเทศอื่น



## บทที่ 4

### วิเคราะห์ประเด็นปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วมีผลของการใช้บริการย้อนมาในประเทศไทย

จากการศึกษาพบว่าปัจจุบันมีกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ อย่างไรก็ตามเนื่องด้วยเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไป ทำให้บริการที่เป็นสิ่งที่ไม่ลักษณะทางกายภาพนั้น มีผลย้อนกลับมาใช้บริการในราชอาณาจักร ด้วยเหตุนี้จึงทำให้เกิดความแตกต่างในการตีความและการปรับใช้ระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีและผู้จัดเก็บภาษีของรัฐ ดังนั้นในบทนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วมีผลของการใช้บริการย้อนมาในประเทศไทย ซึ่งสรุปได้ดังนี้

#### 4.1 ประเด็นปัญหาเรื่องขาดหลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าบริการภาพยนตร์แอนิเมชันจากบริการแอนิเมชันที่เคยส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ มีรายละเอียดดังนี้

##### 4.1.1 ประเด็นปัญหา: การขาดหลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าบริการภาพยนตร์แอนิเมชันจากบริการแอนิเมชันที่เคยส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ

ในปัจจุบันเทคโนโลยีมีการพัฒนาไปอย่างรวดเร็ว ทำให้การบริการไม่ได้ถูกจำกัดด้วยพรมแดนอีกต่อไป ดังนั้น จึงมีโอกาสดังกล่าวที่บริการนั้นจะถูกผู้รับบริการในต่างประเทศติดต่อและแก้ไขผลงาน จนกระทั่งพัฒนาเป็นภาพยนตร์แอนิเมชัน และจำหน่ายให้แก่ผู้ประกอบการในประเทศไทยอีกรายหนึ่ง ซึ่งมีได้มีความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการรายที่ให้บริการแอนิเมชันแต่อย่างใด เป็นเหตุให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรตีความว่าบริการแอนิเมชันที่ส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศนั้น แท้จริงแล้วผลของการใช้บริการเกิดขึ้นในประเทศไทย โดยบริการแอนิเมชันนั้นเป็นส่วนหนึ่งของภาพยนตร์แอนิเมชัน ดังนั้น การบริการดังกล่าวถือเป็นการให้บริการในประเทศไทยและใช้บริการในประเทศไทยด้วย ทำให้ผู้ประกอบการในประเทศไทยที่รับจ้างผลิตแอนิเมชันต้องนำรายได้จากการให้บริการรับจ้างผลิตแอนิเมชันจากผู้รับบริการในต่างประเทศยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ด้วยเช่นกัน

ถึงแม้ว่าผู้ประกอบการมีการโต้แย้งว่า ผู้ประกอบการเป็นเพียงผู้รับจ้างผลิตแอนิเมชันจากผู้ว่าจ้างในต่างประเทศ โดยก่อนว่าจ้างผลิตมีการสอบถามถึงลักษณะของงาน ความคาดหวังของผู้ว่าจ้างต่อผลงานและระยะเวลาการผลิต จนนำไปสู่การตกลงเรื่องค่าจ้างและทำสัญญาจ้างงาน ในสัญญาจ้างงานระบุชื่อผู้ว่าจ้าง ชื่อผู้รับจ้าง งานที่ต้องให้บริการ และเงื่อนไขสำคัญว่าผู้รับจ้างนั้นเป็นเพียงผู้ให้บริการรับจ้างในการทำงานแอนิเมชันที่ตกลงกันไว้ให้แล้วเสร็จ โดยที่ผู้รับจ้างไม่มีสิทธิใช้ผลงานชิ้นดังกล่าวกับผู้ว่าจ้างรายอื่น รวมถึงไม่มีสิทธินำไปเผยแพร่ไม่ว่าในกรณีใดๆทั้งสิ้น ถึงแม้ว่าผู้ประกอบการจะรู้ถึงรายละเอียดเชิงลึกของแอนิเมชันที่ต้องออกแบบ แต่ไม่สามารถรู้ได้ถึงแผนงานปฏิบัติในขั้นตอนต่อไปของผู้ว่าจ้าง ซึ่งเป็นปกติทั่วไปทางธุรกิจที่จะไม่ได้นำแผนธุรกิจมา

เปิดเผยให้ผู้อื่นรับทราบ มีแค่การสอบถามคร่าวๆ ถึงวัตถุประสงค์ของงานออกแอนิเมชันและผลสำเร็จของงานในขั้นตอนสุดท้าย เพื่อให้ผู้ออกแบบเข้าใจถึงภาพโดยรวมของงานมากขึ้น แต่ไม่ได้มีการระบุข้อความดังกล่าวไว้ในสัญญาเป็นเพียงการสอบถามด้วยวาจาเท่านั้น ด้วยเหตุนี้จึงทำให้เจ้าหน้าที่สรรพากรเห็นว่าการที่ผู้ประกอบการมีการพูดถึงความต้องการของผู้ว่าจ้าง กำหนดลักษณะของแอนิเมชัน รู้ถึงว่าผลงานแอนิเมชันของตนนั้นจะเป็นหนึ่งส่วนประกอบของผลงานชิ้นสมบูรณ์ชิ้นใด เช่น โฆษณา การ์ตูนแอนิเมชัน หรือภาพยนตร์แอนิเมชัน อีกทั้งในสัญญาจ้างงานไม่ได้ระบุข้อความที่ชัดเจนยืนยันว่าจะไม่มีการนำผลงานมาออกอากาศในราชอาณาจักรอีก เป็นจุดที่แสดงให้เห็นว่าผู้ประกอบการในประเทศสามารถคาดการณ์ได้ว่าบริการที่ได้กระทำไปนั้น จะมีผลย้อนกลับมาใช้บริการในประเทศไทยอีก ดังนั้น ผู้ประกอบการให้บริการแอนิเมชันจึงต้องมีภาระหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราร้อยละ 7 เสมือนผู้ประกอบการที่ให้บริการแก่ผู้รับบริการในประเทศ

การประเมินดังกล่าวส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการส่งออกบริการแอนิเมชัน เนื่องจากต้องเป็นผู้แบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะดังกล่าวนี้จะนำไปสู่ปรากฏการณ์ต่อต้านการเพิ่มผลผลิต กล่าวคือ ผู้ประกอบการมีแนวโน้มที่จะเลือกทำธุรกิจที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีแทนกิจกรรมทางเศรษฐกิจเดิมที่ตนมีความสามารถหรือความถนัด

ดังนั้น จากข้อเท็จจริงข้างต้นทำให้เห็นถึงการใช้ดุลยพินิจและตีความของเจ้าพนักงานของรัฐในการประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยที่ให้ความสำคัญในรูปแบบสัญญาลายลักษณ์อักษรมากกว่าการพิจารณาข้อเท็จจริงของรายการธุรกิจ

#### 4.1.2 แนวทางแก้ไขปัญหา

จากการศึกษากฎหมายประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์พบว่าหลักกฎหมายการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการระหว่างประเทศและหลักกฎหมายการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการนำเข้าสินค้ามีการแยกออกจากกันอย่างชัดเจน โดยให้ผู้รับบริการที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากสินค้าหรือการให้บริการเป็นสิ่งที่แสดงถึงจุดสิ้นสุดของการบริโภคสินค้าและให้บริการนั้นๆ หากผู้ประกอบการให้บริการไปยังผู้รับบริการซึ่งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง แล้วผู้รับบริการในต่างประเทศนั้นเป็นผู้ที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการให้บริการนั้น ย่อมถือว่าบริการนั้นถูกบริโภคในต่างประเทศ ผู้ประกอบการที่ให้บริการย่อมได้รับสิทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ เมื่อบริการนั้นถูกแปรรูปเป็นสินค้าหรือบริการอื่นแล้วนำกลับเข้ามาในประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์ ภาระการเสียภาษีสินค้าและบริการย่อมตกเป็นของผู้ประกอบการที่นำเข้าสินค้าหรือบริการนั้น เนื่องจากเป็นผู้ที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการนำเข้า ดังนั้น บริการที่เคยส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วผู้รับบริการในต่างประเทศเป็นผู้ที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรง จึงไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าที่ผู้ประกอบการในประเทศนำกลับเข้ามาใช้บริการในประเทศอีกได้

เมื่อนำมาประยุกต์กับปัญหาข้างต้นพบว่ากรณีที่ผู้ประกอบการ ก ซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทยทำสัญญากับผู้ประกอบการต่างประเทศในการให้บริการแอนิเมชัน ซึ่งต่อมาภายหลังแอนิเมชันนั้นถูกพัฒนาเป็นภาพยนตร์แอนิเมชันแล้วผู้ประกอบการไทยอีกรายหนึ่งนำเข้ามาเพื่อเผยแพร่ในประเทศไทย ในกรณีนี้ ผู้ประกอบการ

ต่างประเทศเป็นผู้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการบริการของผู้ประกอบการ ก แต่เพียงรายเดียว การให้บริการแอนิเมชันของผู้ประกอบการ ก เป็นเพียงวัตถุดิบสำหรับการทำงานแอนิเมชันเท่านั้น ผู้นำเข้าภาพยนตร์แอนิเมชันมุ่งหวังความสนุกจากเนื้อหาในภาพยนตร์มิใช่การบริการแอนิเมชันของผู้ประกอบการ ก ผู้นำเข้าจึงมิใช่ผู้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการให้บริการแอนิเมชันของผู้ประกอบการ ก แต่เป็นผู้รับผลประโยชน์โดยตรงจากสินค้าของผู้ให้บริการในต่างประเทศ ดังนั้น การตีความของเจ้าหน้าที่สรรพากรที่ว่าบริการของผู้ประกอบการ ก เป็นการให้บริการในประเทศไทยและใช้บริการในประเทศไทย จนเป็นเหตุให้ผู้ประกอบการ ก ถูกประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ไม่สามารถทำได้ เนื่องจากบริการที่เคยส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าที่ผู้ประกอบการในประเทศไทยนำกลับมาใช้บริการในประเทศไทยได้

### 4.1.3 ผลที่คาดว่าจะได้รับ

หากประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามแนวทางแก้ไขข้างต้น จะส่งผลให้ผู้ประกอบการลดภาระภาษีโดยสิ้นเชิงทั้งการส่งออกบริการและการนำเข้าบริการ เป็นสิ่งดึงดูดให้นักลงทุนเข้ามาเป็นผู้ประกอบการในประเทศไทย เนื่องจาก ภาษีถือเป็นหนึ่งในปัจจัยหลักที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจทางธุรกิจของผู้ประกอบการทั้งในประเทศและต่างประเทศ โดยผู้ประกอบการจะพิจารณาสถานที่ตั้งบริษัทหรือประเทศที่กระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่มีข้อได้เปรียบในด้านภาระภาษี กล่าวคือ เป็นประเทศที่ผู้ประกอบการไม่ต้องแบกรับภาระภาษีหรือได้รับประโยชน์ทางภาษี ซึ่งจะนำไปสู่การพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศอีกด้วย

## 4.2 ประเด็นปัญหาเรื่องการขาดหลักเกณฑ์ในการกำหนดสถานที่ของผู้รับบริการในต่างประเทศ

### 4.2.1 ประเด็นปัญหา: การขาดหลักเกณฑ์ในการกำหนดสถานที่ของผู้รับบริการในต่างประเทศ

เนื่องจากบริการเป็นสิ่งที่ไม่มีลักษณะทางกายภาพและจับต้องไม่ได้ ทำให้เจ้าหน้าที่สรรพากรไม่สามารถบ่งชี้ได้ว่าการให้บริการนั้นมีการบริโภคขั้นสุดท้ายอยู่ที่ใด เป็นสาเหตุที่ทำให้ผู้ประกอบการถูกประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าบริการที่ดัดแปลงจากบริการที่ส่งออกให้แก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ

ตามข้อเท็จจริงผู้ประกอบการเป็นเพียงผู้รับจ้างบริการที่มุ่งผลสำเร็จของงานเท่านั้น ภายหลังจากงานบริการแอนิเมชันแล้วเสร็จ ผู้ประกอบการจะจัดส่งมอบผลงานแอนิเมชันเป็นไฟล์วิดีโอในรูปแบบไฟล์ .MOV หรือ .MP4 (ความละเอียดสูง) ผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตให้ผู้ว่าจ้างในต่างประเทศ ภายหลังจากการส่งมอบ ผู้ประกอบการจะออกใบแจ้งหนี้ในนามของผู้ประกอบการเพื่อเรียกชำระเงิน เมื่อได้รับชำระเงินแล้วจะออกใบกำกับภาษีและใบเสร็จรับเงินเพื่อเป็นหลักฐานการชำระของผู้ว่าจ้างในต่างประเทศ โดยเอกสารทั้งหมดแสดงภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เนื่องจากผู้ประกอบการเห็นว่าผู้ประกอบการเป็นเพียงผู้รับจ้างให้บริการ ดังนั้นภาระ หน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้ประกอบการต่อบริการชิ้นนั้นเสร็จสิ้นลงตั้งแต่ส่งมอบผลงานบริการให้ผู้ว่าจ้างผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หลังจากนั้นผู้ว่าจ้างจะกระทำการใดๆ เช่น การตัดต่อ เปลี่ยนแปลง แก้ไขผลงาน ผู้ประกอบการไม่สามารถรับรู้ได้ อีกทั้งยังเป็นสิทธิของผู้ว่าจ้างในการกระทำเช่นนั้น

อย่างไรก็ตาม เจ้าหน้าที่สรรพากรเห็นว่าบริการที่นำเข้ามาใช้บริการในประเทศไทยนั้นมีส่วนประกอบมาจากบริการที่ผู้ประกอบการในประเทศไทยได้ส่งออกไปให้แก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ จึงเสมือนว่าผู้ประกอบการในประเทศไทยได้ให้บริการและผลของบริการเกิดขึ้นในประเทศไทย ส่งผลให้ผู้ประกอบการถูกประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ทำให้ผู้ประกอบการเสียเปรียบ เนื่องจากผู้ประกอบการเกิดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นจากเดิมที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้เต็มจำนวนเท่าที่ได้จ่ายไป ทั้งที่ตามความเป็นจริงแล้วการให้บริการของผู้ประกอบการในประเทศไทยได้เสร็จสิ้นตั้งแต่มีการส่งมอบบริการให้แก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ

ดังนั้น การใช้ดุลยพินิจและตีความของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผลมาจากการขาดหลักเกณฑ์ในการกำหนดสถานที่ของผู้รับบริการในต่างประเทศ ปัญหาดังกล่าวนี้ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษี อันจะส่งผลกระทบต่อการค้าเงินธุรกิจการให้บริการระหว่างประเทศของผู้ประกอบการได้ในที่สุด

#### 4.2.2 แนวทางแก้ไขปัญหา

ตามที่ได้ศึกษาในบทที่ 3 ควรนำแนวทางของ OECD มาประยุกต์ใช้เพื่อกำหนดผู้รับบริการ โดยที่ OECD ได้ให้ความหมายของการให้บริการและใช้บริการระหว่างประเทศในกรณีการค้าระหว่างผู้ประกอบการนั้นหมายถึง การใช้บริการเพื่อวัตถุประสงค์ในการดำเนินธุรกิจ ไม่สำคัญว่าผู้ใช้บริการนี้จะมีผลทันที ต่อเนื่อง เชื่อมโยง โดยตรงกับผลลัพธ์หรือสนับสนุนการดำเนินงาน การจัดเก็บภาษีระหว่างผู้ประกอบการมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่ออำนวยความสะดวกในการกำหนดภาระภาษีให้กับผู้บริโภคขั้นสุดท้ายในประเทศที่เหมาะสม โดยที่ยังคงความเป็นกลางภายในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศตามหลักปลายทาง อย่างไรก็ตาม การดำเนินการตามหลักการปลายทางกับบริการระหว่างประเทศเป็นสิ่งที่ยาก เพราะธรรมชาติของบริการเป็นสิ่งที่จับต้องไม่ได้และไม่สามารถอยู่ภายใต้การควบคุม ดังนั้น OECD จึงมีแนวทางแก้ไขปัญหานี้ โดยให้อำนาจการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการเป็นของรัฐที่สถานประกอบการของผู้รับบริการนั้นตั้งอยู่ ได้แก่ แนวทางการใช้โดยตรง (Direct Use) เป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสถานประกอบการซึ่งมีการใช้บริการโดยตรง แนวทางการส่งโดยตรง (Direct Delivery) จัดเก็บจากสถานประกอบการที่การบริการนั้นได้ส่งไปถึง และแนวทางสุดท้ายคือ กระบวนการสำรองจ่ายเงินภาษี (Recharge Method) โดยให้ผู้ทำสัญญาทางธุรกิจซึ่งเป็นตัวแทนของกลุ่มเป็นผู้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มจำนวน ภายหลังได้รับหลักฐานการชำระภาษีโดยสถานประกอบการในประเทศอื่น จึงสามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่เสียเกินไปคืนได้ โดยสถานประกอบการในประเทศอื่นนั้นจะมีหน้าที่ในการยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศของตนตามสัดส่วนบริการที่ได้รับ

ตามความคิดเห็นของผู้เขียนเห็นว่า แนวทางการใช้โดยตรงและแนวทางการส่งโดยตรงเป็นวิธีที่เหมาะสมในการกำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วมีผลของการใช้บริการย้อนมาในประเทศไทย เนื่องจากก่อนที่จะเริ่มรับจ้างผลิตแอนิเมชัน ผู้ประกอบการในประเทศไทยย่อมมีการทำข้อตกลงทางธุรกิจ ซึ่งเป็นข้อตกลงที่ระบุตัว

คู่สัญญาฝ่ายที่ซื้อบริการในต่างประเทศอย่างชัดเจน รวมถึงสิทธิและหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับบริการนั้น ทำให้สามารถ บังชี้ถึงประเทศที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมดังกล่าวได้ ในทางกลับกันวิธีกระบวนการสำรอง จ่ายเงินภาษีไม่เหมาะสมกับลักษณะรายการเช่นนี้ เพราะขั้นตอนการนำแอนิเมชันไปพัฒนาต่อเป็นภาพยนตร์แอนิเมชันหรือการ์ตูนแอนิเมชันที่ได้อธิบายไว้ในบทที่ 2 นั้นมีการเรียงลำดับก่อนหลังอย่างชัดเจน ทำให้เป็นไปได้ยากที่ บริการแอนิเมชันที่ผลิตโดยผู้ประกอบการในประเทศไทยจะส่งไปให้ผู้รับบริการในหลายประเทศพร้อมกัน

### 4.2.3 ผลที่คาดว่าจะได้รับ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศจะสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีปลายทางที่จัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ ณ สถานที่ที่มีการบริโภคบริการในขั้นตอนสุดท้าย อีกทั้งยังสอดคล้องกับหลัก พื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้กล่าวในบทที่ 2 อันได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการบริโภคและภาษีมูลค่าเพิ่มเป็น ภาษีที่สามารถผลักภาระไปยังทอดต่อไปได้ กล่าวคือ จัดเก็บจากการบริโภคทุกขั้นตอนโดยเรียกเก็บจากมูลค่าส่วน ที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ เป็นภาษีที่ ผู้ประกอบการไม่ต้องแบกรับภาระทางภาษีไว้ และยังสามารถผลักภาระไปยังผู้เกี่ยวข้องในทอดต่อไปได้

## 4.3 ประเด็นปัญหาเรื่องการขาดความชัดเจนในคำนิยามการให้บริการระหว่างประเทศ

### 4.3.1 ประเด็นปัญหา: การขาดความชัดเจนในการให้คำนิยามการให้บริการระหว่างประเทศ

คำว่า “บริการ” มีความหมายที่ค่อนข้างกว้าง โดยหมายรวมถึงการกระทำใด ๆ ที่ไม่ใช่การขายสินค้า แต่ มีมูลค่า ซึ่งได้ถูกกล่าวไว้ในมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร และเพิ่มเติมในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 181) ว่า การให้บริการ หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่า ซึ่งมีใช่เป็นการขาย สินค้า แต่ไม่รวมถึงการให้บริการจัดนำเที่ยวในต่างประเทศ

ถึงแม้ว่าจะมีบทบัญญัติทางกฎหมายหลายส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการ ให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ทั้งเรื่อง ประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข แต่เป็นแค่ขอบเขตกว้างๆ ยังไม่มีบทบัญญัติใดที่กำหนดหลักเกณฑ์โดยละเอียดไว้อย่างชัดเจน ซึ่งเป็นช่องโหว่ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศบางรายหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยดำเนินธุรกรรมแบบย้อนกลับ หรือ Round-Tripping กล่าวคือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศทำสัญญากับ ผู้ประกอบการต่างประเทศซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับผู้รับบริการในประเทศเพื่อให้ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา ร้อยละ 0 เนื่องจากเป็นการส่งออกบริการ ภายหลังให้ผู้ประกอบการต่างประเทศนำค่าบริการให้แก่ผู้รับบริการใน ประเทศซึ่งตามความเป็นจริงแล้วเป็นผู้ที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการให้บริการ

การกระทำนี้ส่งผลให้รัฐสูญเสียรายได้ที่ควรได้รับจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากการให้บริการที่ทำใน ราชอาณาจักรและได้ใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร

### 4.3.2 แนวทางแก้ไขปัญหา

จากการศึกษาหลักกฎหมายของประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์พบว่า มีการระบุประเภทกิจการ เงื่อนไข และหลักเกณฑ์สำหรับการให้บริการระหว่างประเทศไว้โดยละเอียดในกฎหมายระดับรัฐบัญญัติ โดยให้ความสำคัญถึงสถานะของผู้รับบริการที่ต้องมีถิ่นที่อยู่ในประเทศอื่นที่มีใช้สาธารณรัฐสิงคโปร์ อีกทั้งผู้รับบริการที่อยู่นอกสาธารณรัฐสิงคโปร์จะต้องเป็นผู้ที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการให้บริการนั้น การเน้นย้ำถึงสถานะของผู้รับบริการและผลประโยชน์โดยตรงนั้นจะแสดงให้เห็นว่าการให้บริการของผู้ประกอบการในประเทศเป็นการส่งออกบริการอย่างแท้จริง ซึ่งเป็นปัจจัยหลักที่ใช้พิจารณาการได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0

ดังนั้น ประเทศไทยควรมีการให้คำนิยามที่ชัดเจนเกี่ยวกับการให้บริการระหว่างประเทศ โดยระบุเพิ่มเติมถึงสถานะของผู้รับบริการในต่างประเทศและผลประโยชน์โดยตรงที่ได้รับจากการให้บริการ นอกจากนี้ผู้เชี่ยวชาญมีความเห็นเพิ่มเติมจากกฎหมายของประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์ว่า การเพิ่มถ้อยคำขึ้นมาในคำนิยามอาจจะไม่เพียงพอ เนื่องจากการยากต่อผู้ประกอบการที่จะพิสูจน์ให้เจ้าหน้าที่สรรพากรเห็นว่าผู้ประกอบการใดที่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการให้บริการนั้น เพราะผู้รับบริการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการนั้นต่างได้รับประโยชน์จากการให้บริการไม่ว่าทางใดก็ทางหนึ่ง ดังนั้นจึงควรมีการให้ความหมายที่ละเอียดและชัดเจนของคำว่า ผลประโยชน์โดยตรง ที่จะแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างผู้รับบริการที่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการให้บริการและผู้รับบริการผู้ซึ่งได้รับประโยชน์จากการให้บริการเช่นเดียวกันแต่ไม่ถือว่าอยู่ในลักษณะการเป็นผู้รับประโยชน์โดยตรง ตามความเห็นของผู้เขียน การให้บริการที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์อันเป็นการเฉพาะแก่ผู้รับบริการรายนั้นๆ เพียงผู้เดียว โดยผู้รับบริการสามารถใช้ประโยชน์จากการให้บริการนั้นได้ทันทีหรือการให้บริการลักษณะเฉพาะเจาะจงจนไม่มีผู้ใดเป็นผู้รับบริการจากการให้บริการนั้นได้อีกนอกจากผู้รับบริการรายนั้นๆ จะถือว่าผู้รับบริการนั้นเป็นผู้รับบริการที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรง

### 4.3.3 ผลที่คาดว่าจะได้รับ

หากประเทศไทยมีการบัญญัติคำนิยามของการให้บริการระหว่างประเทศไว้อย่างชัดเจนจะช่วยป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบการที่จดทะเบียนในประเทศจากการทำธุรกรรมแบบย้อนกลับ ทำให้รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามความเป็นจริง นอกจากนี้ช่วยลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่สรรพากรในเรื่องการตีความลักษณะของการให้บริการระหว่างประเทศ ทำให้เกิดความชัดเจนและเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษี

## บทที่ 5

### บทสรุป

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมที่สามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐเป็นจำนวนมาก เนื่องจากเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้า การให้บริการ และการนำเข้า โดยการขายสินค้าไม่คำนึงถึงว่าจะได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ รวมถึงสัญญาให้เช่าซื้อ ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทน ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร และสินค้าขาดจากรายงาน การบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเริ่มในปี 2535 แทนการใช้ภาษีการค้า ซึ่งสามารถช่วยแก้ปัญหาความซ้ำซ้อนและไม่เป็นกลางในการจัดเก็บภาษี ภาษีมูลค่าเพิ่มเรียกเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า และผู้ที่กฎหมายให้ถือว่า มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากฐานภาษีคุณกับอัตราภาษีที่บังคับใช้อยู่ในขณะนั้น ทั้งนี้อัตราภาษีขึ้นอยู่กับลักษณะของการประกอบธุรกรรมที่ผู้ประกอบการทำ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการบริโภคและเป็นภาษีที่สามารถผลักภาระไปยังทอดต่อไปได้ กล่าวคือ เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระไปยังผู้เกี่ยวข้องในทอดต่อไปได้ และไม่ถือว่าจำนวนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มนี้เป็นต้นทุนของธุรกิจ โดยที่รัฐจะเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคคนสุดท้าย

ถึงแม้ว่าประเทศไทยจะมีหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศหรือการส่งออกบริการให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 แต่เนื่องด้วยเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน ทำให้บริการที่ส่งออกไปนั้นมีโอกาสเข้ามาใช้บริการในประเทศ จากการวิเคราะห์พบว่า ปัญหาของหลักกฎหมายไทยในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากบริการที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วมีผลของการใช้บริการย้อนมาในประเทศไทย ได้แก่ (1) การขาดหลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าบริการภาพยนตร์แอนิเมชันจากบริการแอนิเมชันที่เคยส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ (2) การขาดหลักเกณฑ์ในการกำหนดสถานที่ของผู้รับบริการในต่างประเทศ และ (3) การขาดความชัดเจนในการให้คำนิยามการให้บริการระหว่างประเทศ จากสาเหตุดังกล่าวทำให้เจ้าหน้าที่สรรพากรใช้ดุลยพินิจส่วนบุคคลในการประเมินให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าบริการที่ดัดแปลงจากบริการที่ส่งออกให้แก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ

ในประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์ มีหลักกฎหมายการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการระหว่างประเทศและหลักกฎหมายการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการนำเข้าสินค้ามีการแยกออกจากกันอย่างชัดเจน โดยให้ผู้รับบริการที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากสินค้าหรือการให้บริการเป็นสิ่งที่แสดงถึงจุดสิ้นสุดของการบริโภคสินค้าและให้บริการนั้นๆ ดังนั้น บริการที่เคยส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วผู้รับบริการในต่างประเทศเป็นผู้ที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรง จึงไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าที่ผู้ประกอบการในประเทศนำกลับเข้ามาใช้บริการในประเทศอีกได้ เมื่อพิจารณาแล้วพบว่า การนำเข้าบริการภาพยนตร์แอนิเมชันจากบริการแอนิเมชันที่เคยส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศนั้นตรงตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ผู้เขียนจึงเสนอแนะให้นำหลักกฎหมายของประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์มาประยุกต์ใช้กับกรณีดังกล่าว

นอกจากนี้ ผู้เขียนมีความเห็นให้นำแนวทางของ OECD มาใช้ในการกำหนดสถานที่ของผู้รับบริการในต่างประเทศ ซึ่งตามความเห็นของผู้เขียนแนวทางการใช้โดยตรงและแนวทางการส่งโดยตรงเป็นวิธีที่เหมาะสมในการนำมาเป็นการกำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแอนิเมชันของผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีการส่งออกให้ผู้รับบริการในต่างประเทศ แล้วมีผลของการใช้บริการย้อนมาในประเทศไทย เนื่องจากสามารถระบุคู่สัญญาในต่างประเทศได้อย่างชัดเจน ทำให้สามารถบ่งชี้ถึงประเทศที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมดังกล่าวได้

ผลที่คาดว่าจะได้รับจากการแก้ไขปัญหาดังกล่าวตามแนวทางข้างต้น คือ ทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีปลายทางและหลักการพื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้ผู้ประกอบการส่งออกปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิงทั้งการส่งออกบริการและการนำเข้าบริการ เป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ดึงดูดให้นักลงทุนเข้ามาเป็นผู้ประกอบการในประเทศไทย จนนำไปสู่การพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศอีกด้วย อีกทั้งการบัญญัติค่านิยมของการให้บริการระหว่างประเทศไว้อย่างชัดเจนจะช่วยป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบการที่จดทะเบียนในประเทศจากการทำธุรกรรมแบบย้อนกลับ ส่งผลให้รัฐมีรายได้เพิ่มขึ้นจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามความเป็นจริง และยังช่วยลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่สรรพากรในเรื่องการตีความลักษณะของการให้บริการระหว่างประเทศ ทำให้เกิดความชัดเจนและเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษี



## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

#### หนังสือ

- ไกรยทธ ชีรตยาคีนันท์. หลักการวิเคราะห์ภาระภาษี. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช, 2535.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. กฎหมายบัญชีภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: บริษัทสำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2562.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2561.
- ธรรมศักดิ์ เอื้อรักสกุล. การสร้าง 2D Animation. กรุงเทพมหานคร: มีเดีย อินเทลลิเจนซ์ เทคโนโลยี, 2555.
- บุญธรรม ราชรักษ์. เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย. กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็น เพรส, 2551.
- ปรีดา นาคเนาทิม. เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 Economics of Taxation. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2526.
- รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย คลังข้อมูลและบทสำรวจสถานะทางวิชาการ. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2527.
- วิทย์ ต้นตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายเนติบัณฑิตยสภา, 2526.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนสามัญ จตุลักษณ์ 79, 2556.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2547.
- สมเดช โรจน์คุรีเสถียร. กลยุทธ์การจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งระบบ VAT VALUE ADDED TAX. กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติ เพรส, 2546.
- สุเมธ ศิริคุณโชติ. ภาษีมูลค่าเพิ่ม หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2559.
- อเนก เขียรถาวร. การคลังรัฐบาล. กรุงเทพมหานคร: ภาควิชาเศรษฐศาสตร์การคลัง คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2555.

## วิทยานิพนธ์

เกลสินี หมั่นไสตรง. ภาวะภาษีและความสูญเสียทางเศรษฐกิจจากการขึ้นภาษีสุราของรัฐบาล. คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 2559.

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

ประเทือง กสานติกุล. ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าอาหาร: ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายไทยกับกฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักร. สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

วรางคณา อำนวยเกียรติ. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับบริการทางการเงิน. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

## เอกสารอื่น

กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง. ประวัติการจัดเก็บภาษี [เว็บไซต์]. 2563. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/3457.html> [16 ตุลาคม 2564]

ชนิด ศุภธยาลัย. หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม [เว็บไซต์]. 2556. แหล่งที่มา: [http://www.chanidservice.com/index.php?option=com\\_content&view=article&id=901%3A2013-09-29-12-29-01&catid=28%3A2013-06-26-05-19-03&Itemid=36&showall=1](http://www.chanidservice.com/index.php?option=com_content&view=article&id=901%3A2013-09-29-12-29-01&catid=28%3A2013-06-26-05-19-03&Itemid=36&showall=1) [18 ตุลาคม 2564]

นายบัญชา เพ็ชรบุรี. ความหมายแอนิเมชัน [เว็บไซต์]. 2559. แหล่งที่มา: <https://sites.google.com/site/krukengflash/hnwy-kar-reiyn-ru-thi-1/khwam-hmay-khxng-animation> [20 ตุลาคม 2564]

มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม. รูปแบบการสร้างแอนิเมชัน [เว็บไซต์]. 2559. แหล่งที่มา: <http://elearning.psr.u.ac.th/courses/296/lesson5275.html> [30 ตุลาคม 2564]

วิวัฒน์ เจริญวิจิตรชัย. ภ.พ.36 กับการจ่ายเงินไปต่างประเทศ [เว็บไซต์]. 2561. แหล่งที่มา : <https://www.taxguruthai.com/topic/121/> [06 พฤศจิกายน 2563]

สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัล กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม. ดัชนีอุตสาหกรรมดิจิทัลประเทศไทย [เว็บไซต์]. 2563. แหล่งที่มา: <https://www.depa.or.th/th/article-view/survey-digital-content-3-years-since-2563> [9 มกราคม 2565]

อนุชา เสรีสุชาติ. การบริหารการผลิตภาพยนตร์แอนิเมชัน [เว็บไซต์]. 2548. แหล่งที่มา:  
<http://www.reallusion.com/crazytalk/animator> [30 ตุลาคม 2564]

ภาษาอังกฤษ

### Other Materials

EUROPEAN PARLIAMENT. Directorate General for Research Economic affairs series (Website).

Available from: [https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/e5en\\_en.pdf](https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/e5en_en.pdf),

Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel & Jane G. Gravelle. The encyclopedia of Taxation & Tax Policy.  
Washington :The Urban Institute Press

OECD. International VAT/ GST Guidelines (Website) Available from:

<https://www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm>

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก.

GST: Clarification on “Directly in Connection With” and “Directly Benefit” (Fourth Edition)



INLAND REVENUE  
AUTHORITY  
OF SINGAPORE

# IRAS e-Tax Guide

GST: Clarification on "Directly in Connection  
With" and "Directly Benefit"  
(Fourth Edition)

Published by  
Inland Revenue Authority of Singapore

Published on 11 Oct 2019

First edition on 31 Mar 2014

Second edition on 14 Oct 2015

Third edition on 26 Oct 2017

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

© Inland Revenue Authority of Singapore

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

<b>Table of Contents</b>		<b>Page</b>
<b>1</b>	<b>Aim .....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>At a glance.....</b>	<b>1</b>
<b>3</b>	<b>Directly in connection with .....</b>	<b>2</b>
<b>4</b>	<b>Under “a contract with” and “directly benefit” .....</b>	<b>6</b>
<b>5</b>	<b>Methods of apportionment.....</b>	<b>16</b>
<b>6</b>	<b>Input tax claims by local direct beneficiary .....</b>	<b>19</b>
<b>7</b>	<b>Application: A typical case scenario.....</b>	<b>20</b>
<b>8</b>	<b>Contact Information .....</b>	<b>21</b>
<b>9</b>	<b>Updates and amendments .....</b>	<b>22</b>
	<b>Appendix 1.....</b>	<b>24</b>
	<b>Appendix 2.....</b>	<b>28</b>



## **1 Aim**

- 1.1 This e-Tax guide provides guidance on the interpretation and application of the two expressions, “directly in connection with” and “directly benefit” used in certain provisions on the zero-rating of services. “Directly in connection with” is used for services which have direct effect on goods or land. “Directly benefit” is used in the context of person(s) who derive direct benefits from the services.
- 1.2 Examples and illustrations using common business scenarios are given to give further clarity on the application. However, these are not exhaustive. If your supplies of services do not fall into any of these scenarios, you will need to consider your business arrangement and the nature of your services in order to correctly determine whether your services are directly in connection with any goods or land and/or identify the person(s) who directly benefit from your services.

## **2 At a glance**

- 2.1 Under the GST Act, a supply of services is zero-rated if the services are international services. A supply of services is regarded as international services if it falls under any of the services described in sections 21(3)(a) to (y) of the GST Act.
- 2.2 There are 2 categories of supplies of services for which the zero-rating relief may not apply:
- (a) Where there is a direct connection between the supply of services and goods or land situated in Singapore<sup>1</sup>.
  - (b) Where there are local persons who derive direct benefits from the services<sup>2</sup> (refer to paragraph 2.3 and 2.4 for the change in this rule with effect from 1 Jan 2020).
- 2.3 Prior to 1 Jan 2020, a supply of services must directly benefit a person belonging outside Singapore (“overseas person”) for zero-rating to apply under sections 21(3)(j), (k), (s) and (y). A supply of services will be standard-rated if it directly benefit local persons.
- 2.4 With the introduction of reverse charge effective from 1 Jan 2020<sup>3</sup>, you may zero-rate your services supplied to an overseas person where the services directly benefit GST-registered persons belonging in Singapore, subject to any other conditions that may be imposed under sections 21(3)(j), (k), (s) and (y).

---

<sup>1</sup> The exceptions are supplies of services which qualify for zero-rating under section 21(3)(y) and 21A(1)(b). Such services are directly in connection with goods located in Singapore at the time the services are performed.

<sup>2</sup> This is in the context of sections 21(3)(g), (j), (k), (s) and (y) of the GST Act. The condition likewise applies to the lease of an approved warehouse under the Specialised Warehouse Scheme (SWS).

<sup>3</sup> For more information on reverse charge, please refer to the e-Tax Guide “GST: Taxing imported services by way of reverse charge”.

The GST-registered direct beneficiary will be required to apply reverse charge on services<sup>4</sup> procured from the overseas person if it is not entitled to full input tax recovery.

- 2.5 For zero-rating purposes, you should determine whether the local direct beneficiary is GST-registered at the time when you supply the services i.e. based on the time of supply rules<sup>5</sup>. This is generally at the earlier of when you issue an invoice or receive a payment for your services.

### 3 “Directly in connection with”

- 3.1 The expression “directly in connection with” is used in the following zero-rating provisions<sup>6</sup> for services:

- Section 21(3)(e)<sup>7</sup> — services supplied *directly in connection with* land or improvement thereto situated outside Singapore
- Section 21(3)(f)<sup>8</sup> — services supplied *directly in connection with* goods situated outside Singapore when the services are performed
- Section 21(3)(g)<sup>9</sup> — services supplied *directly in connection with* goods for export outside Singapore and supplied to an overseas person when the services are performed
- Section 21(3)(y) — prescribed<sup>10</sup> services supplied directly in connection with prescribed goods stored in an approved warehouse under a contract with an overseas person and which directly benefit an overseas person. With effect from 1 Jan 2020, the prescribed services may also be zero-rated if the services directly benefit GST-registered persons belonging in Singapore.

- 3.2 In addition, a supply of services which are directly in connection with goods or land situated in Singapore cannot be zero-rated under section 21(3)(j)<sup>11</sup>.

---

<sup>4</sup> Including recovery of costs by the overseas person.

<sup>5</sup> For more information on the time of supply, please refer to the e-Tax Guide “GST: Time of Supply Rules”.

<sup>6</sup> Please refer to Appendix 1 for the reproduction of the legislative provisions.

<sup>7</sup> The section is subject to subsection (4B). Please refer to Appendix 1 for subsection (4B).

<sup>8</sup> Ibid

<sup>9</sup> Ibid

<sup>10</sup> The services are prescribed under the Ninth Schedule of the GST (International Services) Order.

<sup>11</sup> This is because section 21(3)(j) is subject to subsection (4C) which provides that the services shall not include any services which are directly in connection with land or goods situated in Singapore (except for goods referred to under subsection (3)(g)).

Clear and direct nexus between supply and goods/land

3.3 For a supply of services to be regarded as “directly in connection with” goods or land, there must be a clear and direct nexus between the supply of services and the goods or land. The relationship between the supply and the goods or land must be a sufficiently close one such that the location of the goods or land is regarded as the place where consumption occurs.

3.4 Services supplied are regarded as directly in connection with goods or land<sup>12</sup> only if:

(a) *the goods or land exist at the time the services are performed.*

For example, the granting of a right to a patent (which is a supply of service) cannot be regarded as supplied directly in connection with goods manufactured using the patent as the goods do not yet exist when the patent is granted; and

(b) *the services relate to identifiable goods or land.*

Goods are identifiable by model, type or serial number whereas land is identifiable by address or legal description.

Hence, if the services relate to goods or land in general, the services will not be regarded as directly in connection with any goods or land.

3.5 Paragraphs 3.6 and 3.7 describe situations which the Comptroller regards the services to be directly in connection with goods or land. Paragraph 3.8 describes situations which the Comptroller regards the services to be not directly in connection with goods or land.

Situations in which a supply is considered to be “directly in connection with” goods or land

3.6 Section 21(4) of the GST Act<sup>13</sup> provides specifically that the following services are considered to be directly in connection with land:

(a) The construction, alteration, repair, maintenance or demolition of any building or any civil engineering work.

(b) Services supplied by estate agents and auctioneers, architects, surveyors, engineers and others involved in matters relating to land.

---

<sup>12</sup> Land includes a building under construction.

<sup>13</sup> These services are specified for the purpose of section 21(3)(e). Please refer to Appendix 1 for the relevant sections.

- 3.7 The services stated in section 21(4) are not exhaustive. The Comptroller also considers a supply of service to be directly in connection with goods or land where:
- (a) The supply *involves physical work done* on the goods or land in a way that changes or affects the goods or land. Examples are:
    - (i) Installation, alteration, repair, cleaning, restoration or modification of goods.
  - (b) The supply *involves physical contact or interaction with* the goods or land but does not change the goods or land physically. Examples are:
    - (i) Transportation of goods from one place to another;
    - (ii) Security services in relation to goods; and
    - (iii) Warehousing or storage services for goods.
  - (c) The supply *establishes the physical attributes* (such as quantity, size, or value) of the goods or land. Examples are:
    - (i) Provision of testing and certification services for water pipes to ensure safety standards of the goods. In this case, the assessor may have to test and certify that the water pipe is of a certain uniform thickness so as to withstand the expected water pressure.
    - (ii) Provision of physical stocktaking services to a warehouse trader to verify the accuracy of records of goods stored in the warehouse kept for compliance with certain regulations.
    - (iii) Provision of valuation services to a property owner to establish the value of his property. This service would require the supplier to examine the furnishing, fittings and conditions of the property to determine its value.
  - (d) The supply *affects (or its purpose is to affect) or protects the nature or value* (including indemnity against loss) of goods or land. Examples are:
    - (i) Fire insurance for a building. In the event of a fire, the policyholder is compensated for the damages to the building caused by the fire. The service provided by the insurance company protects the value of the building.
    - (ii) Interior design services for a specific property.
  - (e) The supply *affects, or proposes to affect, any interest in or right over* goods or land (including the ownership of the goods or land) *or any licence to occupy land, as well as the right to use* goods or land. Examples are:

- (i) Auctioning services for goods.
- (ii) Supply of a right or an option to buy goods (e.g. granting of an option to purchase property or assets).
- (iii) Leasing of goods.
- (iv) Conveyance services on properties.
- (v) Provision of mortgage loans specifically to enable the purchaser to own the property. As the provision of a mortgage loan affects the ownership of land, it is considered as supplied directly in connection with land.

Situations in which a supply is not considered to be "directly in connection with" goods or land

3.8 The Comptroller considers the following situations to be generally not directly in connection with goods or land:

- (a) Services that do not relate to any specific/identifiable goods or land. Examples are:
  - (i) Debt recovery services
  - (ii) Accounting and auditing services
  - (iii) Provision of credit facilities where assets may be used as collateral
  - (iv) Photography services
  - (v) Feasibility study or market research (e.g. research services on the economic viability of a shopping complex at Orchard Road)
  - (vi) Marketing services where activities relate only to the raising of awareness of a particular brand or creating goodwill for the brand (also commonly known as "brand asset management" or "partner relationship management"). Such activities include publicity campaigns, managing public relations, media releases and advertisements to promote a particular brand name. It is important that in the provision of service, no specific goods or land be identified
  - (vii) Advisory services on land prices or property markets in general (i.e. no specific land or property is identified)
  - (viii) Architectural services that do not relate to an identifiable piece of land
- (b) There are identifiable goods or land but the services do not fall within any of the situations (a) to (e) described in paragraph 3.7:
  - (i) Company A outsourced its call centre to Company B. Company B provides services such as advising Company A's customers on

maintenance or technical issues relating to certain equipment sold by Company A. Although the equipment is identifiable, the call centre services provided by the Company B to the Company A are not treated as directly in connection with goods as they do not fall within any of the situations described in paragraph 3.7.

- (ii) Mr X took up a credit line for a new venture with a bank and he pledged a factory that he owned as collateral. Although the property is identifiable in this case, the provision of the credit line does not affect the ownership, interest in or right over the property. The credit line service provided by the bank is not considered as directly in connection with land.

#### Other points to note

- 3.9 Where only part of a supply of services is supplied directly in connection with goods or land situated outside Singapore, only that part of the services may be zero-rated. A reasonable basis of apportionment should be used to apportion the consideration for the supply. Paragraph 5 describes some methods of apportionment.
- 3.10 Where a transaction comprises multiple supplies of services, each supply should be examined on its own to determine whether it falls under any of the situations described in paragraph 3.7. If it is a single supply of services consisting of a number of service elements, the entire supply would be directly in connection with goods or land if the dominant service element is regarded as directly in connection with goods or land.
- 3.11 Neither the situations nor the examples listed in paragraphs 3.7 and 3.8 are intended to be exhaustive. However, they should cover the commonly encountered services and provide sufficient guidance on the correct GST treatment.

## **4 “Under a contract with” and “directly benefit”**

- 4.1 Currently, the expressions “under a contract with” and/or “directly benefit” are used in the following zero-rating sections<sup>14</sup> for services. With the implementation of reverse charge on 1 Jan 2020, changes are made to the “directly benefit” condition.

- Section 21(3)(j)<sup>15</sup> — services supplied *under a contract with* an overseas person and which *directly benefit* an overseas person who is outside Singapore at the time the services are performed

---

<sup>14</sup> Other than the listed provisions, the expression is also found in sections 21(4A) and 21C. Please refer to Appendix 1 for a reproduction of these sections.

<sup>15</sup> Subject to subsections (4B) and 4(C). Please refer to Appendix 1 for these subsections.

- Section 21(3)(k) — prescribed<sup>16</sup> services supplied *under a contract with* an overseas person wholly in his business capacity and which *directly benefit* an overseas person wholly in his business capacity
- Section 21(3)(s) — services supplied (i) *under a contract with* an overseas person and (ii) which *directly benefit* an overseas person, relating to the co-location in Singapore of computer server equipment belonging to the person referred to in (i) or (ii)
- Section 21(3)(y) — prescribed services supplied directly in connection with prescribed goods stored at an approved warehouse *under a contract with* an overseas person and which *directly benefit an overseas person* who belongs in a country other than Singapore

4.2 Whether a contract exists or not is a question of fact. Contract can be in any form such as a service level agreement, a service requisition order, email exchanges between the service provider and the customer setting out the business arrangement.

4.3 Where the contract for services is with a local person, the supply cannot be zero-rated under sections 21(3)(j), (k), (s) and (y) even if the supply “directly benefits” person(s) belonging outside Singapore.

4.4 Only where the contract for services is with an overseas person, the local supplier would then need to proceed to identify persons who benefit from his supply of the services. Prior to 1 Jan 2020, where it is established that the services supplied “directly benefit” local persons, the supply cannot be zero-rated under these provisions. However, with effect from 1 Jan 2020, zero-rating of services is extended to services which directly benefit a GST-registered person belonging in Singapore, provided all other conditions specified in the provisions are satisfied. In other words, you can zero-rate your services under these provisions where the direct beneficiaries are overseas persons or GST-registered persons belonging in Singapore.

#### Directly benefit – Examine the contract

4.5 To identify persons who directly benefit from your services, you should start by examining your contract for the supply of services. If the contract stipulates the recipients of the services, the Comptroller will consider the supply to “directly benefit” all these recipients.

4.6 However, there can be persons other than the recipients stated in the contract who “directly benefit” from your supply. Hence, you should proceed to examine the flow of services to ensure all the persons the supply “directly benefits” are identified.

---

<sup>16</sup> The services refer to those prescribed under Second Schedule of the GST (International Services) Order.



Directly benefit – Examine the flow of services

4.7 You should in carrying out your services from the beginning to completion, identify persons who use, receive or otherwise benefit from your services. However, not all persons who benefit from your services are regarded as direct beneficiaries. Persons who enjoy “spin-off” benefits (“spin-off recipients”) will not be regarded as direct beneficiaries and will have no impact on the GST treatment of your supply of services. For a better understanding of what is a direct beneficiary versus a “spin-off recipient”, please refer to Illustration 1 at paragraph 4.11.

4.8 For services which require physical performance, it is usually obvious who your direct beneficiary is. For example, if you enter into a contract with an overseas customer for software installation and you install the software into the computer system of its subsidiary in Singapore, it is obvious that the Singapore subsidiary is the direct beneficiary of your supply of services. The nature, objective and delivery of your services will also help you to determine the direct beneficiary of your services, such as:

- *Your services relate to fulfilling the statutory obligation of a person, that person is likely to be a direct beneficiary of your services.*

For example, you are engaged by an overseas holding company to prepare and file the GST return of its subsidiary in Singapore. The Singapore subsidiary is the direct beneficiary of your services.

- *Your services relate to a specific transaction carried out or to be carried out by a person, that person is likely to be a direct beneficiary of your services*

For example, you are engaged as an advisor by an overseas holding company to advise on the acquisition of assets by its Singapore subsidiary. The Singapore subsidiary is the direct beneficiary of your services.

- *You are accountable to a person (other than the contracting party) for your service deliverables, that person is likely to be a direct beneficiary of your services.*

For example, you are engaged to develop customized software by an overseas holding company. However, you take instructions from its subsidiaries on the customization and are accountable to these subsidiaries for your deliverables. The subsidiaries are the direct beneficiaries of your services.

4.9 In performing your services, you may come into direct contact<sup>17</sup> with a person who is not a recipient stated in your contract. That person may or may not be

---

<sup>17</sup> This can be in any form such as via email, telephone or meeting.



a direct beneficiary of your services. In addition to considering the nature and objective of your services, you need to consider the context in which the contact is made. Examples 1 to 5 below aim to give insights on whether a local person that a supplier of services comes into contact with is a direct beneficiary of his services.

### **Examples where local person contacted is a direct beneficiary**

#### Example 1 — local person receives service

A local supplier contracts with an overseas person to provide technical advice to customers who have purchased products manufactured by the overseas person. The supplier gives advice on the products (via telephone calls and e-mails) to the customers in Singapore.

As the objective and nature of the services under the contract are to provide technical advice on the manufactured products, the local customers that the supplier comes into contact with will be regarded as the direct beneficiaries of his services.

#### Example 2 — local person decides on service deliverables

A local supplier contracts with an overseas person to provide services. However, the supplier takes instructions from a local company, A on work specifications and A decides on the service deliverables. That is, the supplier comes into contact with A.

As the supplier is accountable to A for the service deliverables, A is a direct beneficiary.

### **Examples where local person contacted is not a direct beneficiary**

#### Example 3 — local person provides information to enable supplier to carry out its obligations

A local supplier contracts with an overseas company to provide marketing services. The overseas company instructs its local subsidiary to pass corporate and product information to the local supplier. The local subsidiary has no other involvement in the supply.

Although the supplier comes into contact with the local subsidiary, the contact is merely for the passing of information necessary for the supplier to perform the services and fulfil his obligations to the overseas company. The local subsidiary does not receive or enjoy the marketing services in any way and hence, is not a direct beneficiary of the services.

#### Example 4 — potential insurance buyers receiving advice on policies

A local insurance agent is engaged by an overseas insurance company to arrange for the sale of insurance policies. In the course of supplying the insurance agency services, the agent provides advice to potential policyholders (i.e. persons interested in taking up insurance policies) on the suitability of various insurance policies offered. The agent does not charge any commission to the policyholders who decide to buy the insurance policies.

The objective of the agency services is to assist in the sale of policies and not to provide financial advice. Hence, the potential policyholders that the insurance agent comes into contact with while performing his services are not direct beneficiaries of the supply of agency services to the insurance company.

Example 5 — holders of shares being acquired

A local supplier enters into a contract with an overseas customer A to facilitate A’s acquisition of shares in company B. The supplier provides advice to A on structuring the terms of offer, makes the offer to B’s shareholders on A’s behalf and arranges for the transfer of shares to A. Although the supplier makes contact with B’s shareholders to give them information on the share offer and assist in transferring their shares to A when they decide to take up the offer, the objective of the services supplied is to assist A to acquire shares in B at a good price. The services are performed in the best interests of A and not B’s shareholders. Hence, B’s shareholders are not direct beneficiaries of the supply.

- 4.10 On the other hand, it is possible for persons that the supplier does not have direct contact with to be direct beneficiaries of his services. Hence, “direct contact” alone is not a conclusive indicator. More examples on identifying the direct beneficiaries of services are listed in Appendix 2.

Other points to note about “directly benefit”

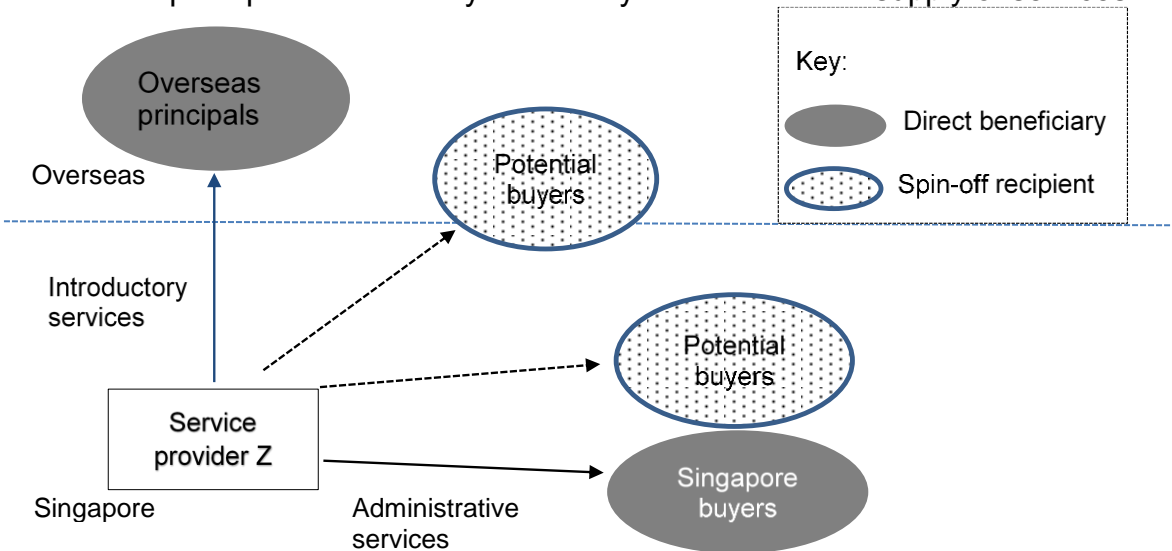
- 4.11 ***Spin-off Recipient is Not a Direct Beneficiary.*** In the course of performing or providing the services, there may be persons who benefit from the services in an indirect manner. To determine whether a person is deriving direct benefits or merely enjoying spin-off benefits, the nature and objective of the services need to be considered. Illustration 1 below serves to give a clearer distinction between a direct beneficiary and a spin-off recipient.

**Illustration 1 — Direct Beneficiary vs Spin-off recipient**

A Singapore service provider Z acts as the representative office for its overseas principals in performing the following activities.

- (a) Sources for buyers throughout the region to purchase hand tools that the overseas principals manufacture.
- (b) Handles administrative work in relation to purchases by buyers in Singapore.
- (c) Assists overseas principals in liaising with freight forwarders for the import of goods to buyers in Singapore. The importer on record is the Singapore buyer and not Z.

In sourcing for potential buyers for the overseas principals, Z would have shared product knowledge with these potential buyers. Z is concerned whether its supply of services would be regarded as directly benefitting potential buyers whom it contacted but who did not buy the hand tools eventually. Potential buyers would not be considered as direct beneficiaries as they merely obtain “spin-off” benefits (in gaining product knowledge) from the supply of introductory services from Z to the overseas principals. Z did not perform any services for this group of persons. When the potential buyers eventually decide to buy the tools, Z will handle the necessary paperwork for their purchase as part of its services to the overseas principals. Hence, both the overseas principals and the buyers directly benefit from Z’s supply of services.



- 4.12 **Direct beneficiaries of services ancillary or incidental to a supply do not determine the GST treatment.** Where there are more than 1 service elements, the direct beneficiaries of the predominant service element will determine whether the services can be zero-rated.
- 4.13 Using the example of the services provided by Z in Illustration 1 above, the main or predominant service Z provides is the supply of introductory services to its overseas principals. The administrative services to the Singapore buyers are regarded as incidental to the main supply of introductory services as the administrative services do not constitute an aim in itself and merely enhances the quality of the main supply<sup>18</sup>. Hence, the entire supply can be zero-rated as the direct beneficiaries of the main supply are the overseas principals.
- 4.14 **Direct beneficiaries of an onward supply may not be the direct beneficiaries of the original supply.** For transactions involving an onward supply, a person may appear to be benefitting from a supply X (the “original supply”) but in reality he is benefitting from another supply Y (“the “onward supply”). However, the existence of an onward supply Y alone does not necessarily mean that the service recipient of supply Y is not a direct beneficiary of supply X in all instances. It is essential to examine carefully the flow of services to determine the direct beneficiaries for the respective supplies. Illustration 2A showcases a scenario where the direct beneficiaries of an onward supply are different from the direct beneficiaries of the original supply. Illustration 2B on the other hand is a scenario where the direct beneficiaries of both the original and onward supplies are the same persons.

---

<sup>18</sup> Whether a particular service element can be considered as incidental has to be examined based on the facts of each case. The absence of a separate contract between a supplier and the beneficiary of his supply is not a conclusive indicator, on its own, that services directly benefitting the latter can be considered as incidental or ancillary to the services provided by the supplier to his overseas customer.

**Illustration 2 A)— Direct beneficiaries of original supply and onward supply are different**

A GST-registered business A contracts with an overseas company B to collate information for B to publish in its magazine and website. Persons in Singapore pay to read B’s magazine or access its website.

There are 2 supplies in this instance:

- Supply 1 — the data collation services by A to B.
- Supply 2 — the sale of magazine and the grant of access to its website by B to its customers in Singapore

B is the only direct beneficiary of Supply 1. The data collated is used by B as inputs for publication on its magazine and website.

The Singapore customers are not direct beneficiaries of Supply 1, although they get to see the data collated by A. The customers are not paying for or enjoying “data collation services”. Instead, they are paying to read the contents published in the magazine and the website. Hence, the Singapore customers are directly benefitting from Supply 2 but not Supply 1.

**Illustration 2 B)— Direct beneficiaries of original and onward supplies are the same**

A GST-registered business C contracts with an overseas company D to provide IT support and marketing services to D’s subsidiaries in Asia Pacific region. D in turn will recover the costs of the services with a mark-up from its subsidiaries. The recovery of the expenses with a mark-up is regarded as an onward supply from D to each of its subsidiaries.

The 2 supplies are:

- Supply 1 — the supply of the IT support and marketing services from C to D.
- Supply 2 — the onward supply of the same services from D to its subsidiaries.

Although C’s contract is with D, it actually provides the IT support and marketing services to the subsidiaries. Hence, the subsidiaries are the direct beneficiaries of Supply 1 and Supply 2.

(NB: Supply 2 is a supply made outside Singapore since D is an overseas person. Hence, no GST is chargeable on Supply 2. However, with the implementation of reverse charge on 1 Jan 2020, the GST-registered Singapore subsidiaries may need to account GST on the services procured from D if they are not entitled to full input tax recovery<sup>19</sup>.)

Illustration 2 B) shows that where there is no change in the nature of services rendered by a supplier through an “intermediary” to the customer of the intermediary (i.e. the end-customer), it is likely that the end-customer would be regarded as a direct beneficiary of the services of the first supplier.

- 4.15 **Contracting Customer May Not Be a Direct Beneficiary.** The person whom the local service provider contracts with and the person who directly benefits from his services may be the same or different person<sup>20</sup>.
- 4.16 For example, a regional headquarters in Hong Kong enters into a contract with a Singapore firm to service its subsidiary in Singapore, without the Hong Kong company receiving any of the services. Hence, it is possible for the supply not to “directly benefit” the Hong Kong company, even though it has contracted for the services. Instead, the direct beneficiary of the service is the Singapore subsidiary.
- 4.17 **Prior to 1 Jan 2020, all direct beneficiaries must be overseas persons for the supply to be wholly zero-rated. From 1 Jan 2020, the services may be wholly zero-rated only where all direct beneficiaries are overseas persons or local GST-registered persons.** You should determine whether the local direct beneficiary is a GST-registered person at the time when you

---

<sup>19</sup> For more information on reverse charge, please refer to the e-Tax Guide, “GST: Taxing imported services by way of reverse charge”.

<sup>20</sup> As provided for by section 21(4A).

supply the services i.e. according to the time of supply rules<sup>21</sup>. You can check whether the local direct beneficiary is GST-registered via IRAS’ website<sup>22</sup>. For zero-rating of services directly benefiting local GST-registered persons, you should maintain records of these local beneficiaries such as their names and GST registration numbers. These records should be made available to IRAS upon request.

- 4.18 Where not all direct beneficiaries are overseas persons or local GST-registered persons, the supply of services may be zero-rated to the extent that the services directly benefit overseas persons or local GST-registered persons, and the services are not directly in connection with goods or land in Singapore. Paragraph 5 describes some methods of apportionment.
- 4.19 ***No Relation to Magnitude of Consumption.*** The word “directly” in “directly benefits” does not connote magnitude. That is, a supply of services “directly benefits” a person even if the person only consumes a small proportion of the services relative to the other beneficiaries.

## 5 Methods of apportionment

- 5.1 Where a supply of services is directly in connection with goods or land located in both Singapore and overseas, or directly benefit both local and overseas persons, as an administrative concession, the Comptroller will allow the value of the supply to be apportioned. The portion of the value that is attributable to services directly in connection with goods or land in Singapore or enjoyed by local persons needs to be standard-rated. The remaining portion that is attributable to the services directly in connection with goods or land outside Singapore or directly benefitting overseas persons can be zero-rated. With the change in “directly benefit” condition effective from 1 Jan 2020, where a supply of services directly benefits both overseas and local persons, the value of supply needs to be apportioned only if there are local direct beneficiaries that are not GST-registered. GST is to be charged on the portion of services attributable to local non-GST registered direct beneficiaries whereas the portion attributable to local GST-registered direct beneficiaries can be zero-rated.
- 5.2 The Comptroller accepts reasonable proxies<sup>23</sup> in apportioning the value of the services such as:
- (a) Market prices chargeable. This refers to the respective market prices that you would have charged the local direct beneficiaries and the

---

<sup>21</sup> This is usually the earlier of when you issue an invoice or receive a payment. For more information on the time of supply, please refer to the e-Tax Guide “GST: Time of Supply Rules”.

<sup>22</sup> [www.iras.gov.sg](http://www.iras.gov.sg) > GST > Non-GST registered businesses > Other services > [Checking if a Business is GST-Registered](#)

<sup>23</sup> For the purpose of paragraph 5.2, from 1 Jan 2020, “local direct beneficiaries” or “Singapore customers” refers to local non-GST registered direct beneficiaries as from that date, zero-rating is extended to local GST-registered direct beneficiaries.



overseas direct beneficiaries if you had supplied your services to them under separate contracts. This proxy can also be used for services directly in connection with goods or land in Singapore and overseas.

- (b) Costs incurred. This can include both direct and indirect costs incurred by you in the course of performing the services. It is up to you to decide on the most appropriate cost driver(s) to be used to compute the costs incurred in performing the services for the local direct beneficiaries vis-à-vis the overseas direct beneficiaries. This proxy can also be used for services directly in connection with goods or land in Singapore and overseas.
- (c) Amount of time spent. This proxy is suitable for services that require special expertise, knowledge or skills e.g. engineering services, information technology related services and consultancy services. To use this proxy, you are required to track the time spent in servicing the local direct beneficiaries vis-à-vis overseas direct beneficiaries or in performing the services on goods in Singapore vis-à-vis goods located outside Singapore.
- (d) Sales revenue supported. This proxy is suitable for marketing support services. You may use the proportion of revenue from goods sold in Singapore and overseas to apportion your total service fees.
- (e) Number of end-customers serviced. This proxy is suitable for client support services such as answering queries and managing complaints from the customers of your client. You may use the proportion of number of Singapore customers and overseas customers serviced to apportion your total service fees. You may rely on declarations provided by your client<sup>24</sup> on the proportion of Singapore and overseas customers.

5.3 You may also adopt a “fixed” proxy determined annually to apportion your supplies of services made during each prescribed accounting period. The proxy can be determined based on your financial year, calendar year or tax year. You are not required to make adjustments to the value of standard-rated and zero-rated supplies and output tax using actual figures at the end of the year, provided that there are no material changes to your business arrangement or agreement. However, the proxy for the subsequent year has to be recomputed based on actual figures of the preceding year.

---

<sup>24</sup> As zero-rating will be extended to local GST-registered direct beneficiaries with effect from 1 Jan 2020, you may rely on declarations provided by your client on the proportion of overseas customers, Singapore GST-registered and non-registered customers serviced to apportion your total service fees. Alternatively, where you have information on the identities of the Singapore customers of your client, you can check the GST status of the local customers. As a supplier, it is your responsibility to ensure that your supplies and output tax are properly accounted for. Hence, it is in your interest to assess the reasonableness of the declaration provided by your client. In the event that the declaration is found to be unreasonable, the Comptroller may adjust the value of supplies and recover any additional output tax due from you.

**Example — Use of a “fixed” proxy for periods after 1 Jan 2020**

Co. A provides support services that directly benefit both customers in Singapore and overseas. It has decided to use yearly manhours as a fixed proxy to apportion its supply of support services.

<b>Year 1</b>	<b>Non-GST reg Customers in S’pore<sup>25</sup></b>	<b>GST-reg Customers in S’pore/ Customers Overseas</b>	<b>Total</b>
Actual hours taken to service:	200	4,800	5,000
In terms of percentage:	4%	96%	100%
<b>Year 2</b>			
Actual hours taken to service:	400	5,600	6,000
In terms of percentage	7%	93%	100%
Proxy applied to supplies of support services:			
Standard-rated	4%		
Zero-rated	96%		

Co. A need not make any adjustments to the values of its standard-rated and zero-rated supplies and output tax although the actual proportional hours spent are different from the proxy applied.

**Proxy to be applied to support services in Year 3:**

Standard-rated	7%
Zero-rated	93%

- 5.4 You need not seek prior approval from the Comptroller to use any of the above proxies. The proxy chosen should be based on a consideration of the nature and scope of the services provided and the resources expended to supply the services and not because it gives a particular result. It should also be consistently applied on all relevant transactions.
- 5.5 As part of the record-keeping requirements of a GST-registered person, you need to keep records that:
- (a) Explain the proxy you choose; and
  - (b) Detail all transactions and other acts you engage in which are relevant to the supplies you make.

<sup>25</sup> From 1 Jan 2020, you need to standard-rate only the portion attributable to services directly benefitting non-GST registered customers in Singapore. Hence, the hours taken to service GST-registered customers in Singapore should be aggregated with that to service overseas customers to derive the proxy for the zero-rated portion.

## **6 Input tax claims by local direct beneficiary**

- 6.1 Where a local GST-registered supplier contracts with an overseas customer to provide services on a global basis but has to charge GST as the supply (or part thereof) of services directly benefits a local person, we recognize that the GST burden on the overseas customer may have an adverse impact on the international competitiveness of our local service sector. As an administrative concession, the Comptroller will allow the local beneficiary to claim the GST charged by the local supplier to the overseas customer as its input tax provided the following conditions are satisfied:
- (a) The local beneficiary is registered for GST;
  - (b) The local beneficiary has paid GST on the portion of the standard-rated services received by him and maintains documentation to support this payment. Examples of supporting documents can include an invoice issued by the overseas supplier which reflects the amount of the GST charge passed on by the overseas supplier and is included in the price charged to the local beneficiary, or a tax invoice issued by the local supplier to charge the GST on the portion of the standard-rated services directly to the local beneficiary; and
  - (c) The local beneficiary satisfies the normal input tax claiming conditions under sections 19 and 20 of the GST Act, had the supply been made to him directly.
- 6.2 A local beneficiary who wishes to avail himself of this administrative concession is required to self-assess and ensure that conditions (a) to (c) listed in paragraph 6.1 above are satisfied before claiming the input tax in his GST return. The claim should be made within 5 years from the end of the prescribed accounting period in which the payment of the tax was made or the date when the invoice was issued, whichever is the later. He should also maintain records on the input tax claim such as a detailed description of the global contract arrangement (including the name and GST registration number of the local supplier).
- 6.3 This administrative concession will be removed for supplies of services made on or after 1 Jan 2020 where the services directly benefit local GST-registered persons and qualify for zero-rating<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Where the service directly benefits a local GST-registered person but is supplied directly in connection with goods in Singapore, the supply will remain standard-rated under section 21(3)(j). In this case, the local direct beneficiary may continue to claim the GST charged by the local supplier if the conditions stated in paragraph 6.1(a) to (c) are satisfied.

## **7 Application: A typical case scenario**

### Facts of the case

- 7.1 A Singapore company (Company A) enters into an agreement with an overseas company (Company B) to provide maintenance services on machinery sold by Company B to their customers in the Asia Pacific region (including Singapore).
- 7.2 Whenever a customer requires the maintenance services, he will contact Company B, which will then instruct Company A to carry out the work. Company A will dispatch their engineers to the customer's site to perform the maintenance services.
- 7.3 Company A bills Company B maintenance charges based on the number of man-hours spent by their engineers at the customers' sites plus a fixed fee of S\$500 on a monthly basis.

### Illustration of “directly in connection with”

- 7.4 The supply involves physical work done on the machinery and also protects the nature and value of the machinery owned by Company B's customers. Hence, it is considered to be directly in connection with the machinery (goods).
- 7.5 As some of the machineries serviced by Company A are situated in Singapore, part of the supply is directly in connection with goods situated in Singapore at the time the services are performed.

### Illustration of “directly benefit”

- 7.6 The nature of the supply is that of maintenance services performed on machinery owned by Company B's customers.
- 7.7 Company B's customers are the direct beneficiaries because they receive the maintenance services directly from Company A. Company B is, however, not a direct beneficiary because it does not receive any maintenance services.

### Taxability

- 7.8 Only the portion of maintenance services on machinery situated outside Singapore will qualify for zero-rating under section 21(3)(f) of the GST Act. The remaining portion that relates to machinery located in Singapore will have to be standard-rated.

### Apportionment

- 7.9 Company A can use the proportion of man-hours spent by their engineers at Singapore sites to the total number of man-hours spent for the month.

Company A can then apply this fraction to the total sum charged to Company B for that month to calculate the portion of the value of supply that should be standard-rated. A numerical worked example is shown as follows:

- 7.10 Assume that for the month of Sept, the total number of man-hours spent is 2000 hrs and the total maintenance charges to Company B is S\$100,000. Out of the 2000 hrs, the amount of time spent at Singapore sites is 500 hrs.

$$\begin{aligned}\text{Value of standard-rated supply} &= \frac{500 \text{ hrs}}{2000 \text{ hrs}} \times \text{S\$}100,000 \\ &= \text{S\$}25,000\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Value of zero-rated supply} &= \frac{2000 \text{ hrs} - 500 \text{ hrs}}{2000 \text{ hrs}} \times \text{S\$}100,000 \\ &= \text{S\$}75,000\end{aligned}$$

- 7.11 Assuming that the Singapore customers can satisfy the conditions (a) to (c) stated in paragraph 6.1, they may proceed to claim the GST charged by Company A to Company B by including the amount in Box 7 of their GST returns.

## **8 Contact Information**

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

## 9 Updates and amendments

	<b>Date of amendment</b>	<b>Amendments made</b>
1	14 Oct 2015	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Added another example in paragraph 3.3.2(b)</li> <li>• Amended paragraph 4.8.6 and inserted footnote 9 to clarify the GST treatment in Diagram 1</li> <li>• Amended paragraph 4.9.4(c) to clarify the GST treatment in Diagram 2</li> <li>• Amended paragraphs 6.2 and 7.11 to remove the requirement for the local beneficiary to seek prior approval from the Comptroller before claiming the input tax allowable under the administrative concession</li> <li>• Editorial changes</li> </ul>
2	26 Oct 2017	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Added another example in paragraph 3.7(d)</li> <li>• Amended paragraph 3.7(e) to clarify the meaning of “ownership” in the context of the indicator</li> <li>• Amended/inserted paragraphs 3.4 and 3.10 to further clarify the application of “directly in connection with”</li> <li>• Amended paragraphs 4.6 and 4.7 to remove the concept of “to the exclusion of other persons” as it is rarely used commercially</li> <li>• Amended/inserted paragraphs 4.2, 4.8 to 4.11, 4.15 and Appendix 2 to further clarify the application of “directly benefit” and include more examples on identifying direct beneficiaries</li> <li>• Amended/inserted paragraphs 5.2(e), 5.3 and 5.4 on apportionment methods</li> <li>• Amended paragraph 6.2 to clarify the time limit for making claims</li> <li>• Editorial changes</li> </ul>

	<b>Date of amendment</b>	<b>Amendments made</b>
3	11 Oct 2019	<ul style="list-style-type: none"><li>• To reflect changes in GST rules from amendment to "directly benefit" condition due to reverse charge:<ul style="list-style-type: none"><li>(a) Amended paragraphs 2.2, 3.1, 4.1, 4.4, 4.17, 4.18, 5.1 and footnote 24</li><li>(b) Inserted paragraphs 2.3, 2.4, 2.5, 6.3, footnotes 3 to 5, 19, 21 to 23, 25 and 26</li><li>(c) Updated zero-rating provisions stated in Appendix 1</li></ul></li><li>• Amended paragraph 8.1 on contact information</li><li>• Editorial changes</li></ul>

## Appendix 1

Extract of section 21(3), (4), (4A), (4B), (4C), section 21A and section 21C of the GST Act (with effect from 1 Jan 2020)

Zero-rating for exports and international services

**21. —(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:

- (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;
- (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) a person who belongs in a country other than Singapore and who is outside Singapore at the time the services are performed; or
    - (B) a registered person who belongs in Singapore;
- (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) 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; or
    - (B) a registered person who belongs in Singapore;
- (s) services supplied —
  - (i) under a contract with a person who belongs in a country outside Singapore; and



- (ii) which directly benefit —
  - (A) a person who belongs in a country other than Singapore;  
or
  - (B) a registered person who belongs in Singapore,

relating to the co-location in Singapore of computer server equipment belonging to the person referred to in sub-paragraph (i) or (ii);

- (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) a person who belongs in a country other than Singapore;  
or
    - (B) a registered person who belongs in Singapore,

if, at the time the prescribed services are performed, the prescribed goods are —

- (iii) at an approved warehouse; or
- (iv) 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 —
  - (A) 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
  - (B) the goods will be returned to any approved warehouse after the activity or event referred to in sub-paragraph (A).

**21. —(4) For the purposes of subsection (3) —**

- (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 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.

- (4A)** For the purposes of subsection (3) (j), (k) and (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).
- 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 or is a registered (Seventh Schedule — pay only) 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.
- (3) This section does not apply to Seventh Schedule supplies.

- 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 is used by the taxable person in his business of storing 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).

## Appendix 2

### Examples on identifying direct beneficiaries

#### *(a) Stock/Futures brokerage services*

A local broker, who is licensed to execute and clear trades on the Singapore Exchange (SGX), is engaged by an overseas broker to execute and clear trades for the latter's clients (end-clients). The execution and clearing services supplied by the local broker to the overseas broker would directly benefit the end-clients. This is regardless whether the local broker has any contact with the end-clients.

#### *(b) Domain name registration services*

Domain name registration services can only be provided by an appointed authority in Singapore. As such, the direct beneficiaries are the actual registrants and not the overseas registrar which contracts with the authority.

#### *(c) Insurance services*

For a life insurance policy, the policyholder is regarded as the only direct beneficiary of the provision of life insurance services. Even though the insured or a nominated beneficiary of the policy is named in the insurance contract, they are not the direct recipients of the services provided by the insurance company.

For a general insurance policy which insures the liabilities of insured persons other than the policyholder, the provision of the general insurance services will be regarded as directly benefitting both the policyholder and the insured. For example, for director's liability insurance that also covers the personal liabilities of the company's directors, both the company and the directors covered will be regarded as the direct beneficiaries of the insurance service.

#### *(d) Legal services*

An overseas company seconded employees to work for its subsidiary in Singapore for three years. The overseas company engaged a local law firm to provide advice on the local tax and employment law in relation to the seconded employees. Since the legal advice would assist the Singapore subsidiary to comply with statutory requirements in Singapore, the Singapore subsidiary would be a direct beneficiary of the legal services. This is regardless whether the local law firm has any contact with the Singapore subsidiary.

#### *(e) Legal services*

An overseas company is contemplating a merger of its subsidiaries in Singapore as part of a corporate restructuring exercise. The overseas company engaged a local law firm to provide advice on the local regulatory requirements in relation to the proposed merger. The overseas company is a direct beneficiary while its Singapore subsidiaries are not direct beneficiaries of the legal services.

#### *(f) Tax advisory, accounting or audit services*

A local consultancy firm is engaged by an overseas customer to provide tax advisory, accounting or audit services in respect of matters relating to the overseas customer and its related companies in the Asia Pacific region including Singapore. As the services provided would assist the related companies to meet their statutory

obligations in their domestic countries, these companies would be regarded as the direct beneficiaries of the services. This is regardless whether the local consultancy firm has any contact with the related companies of its overseas customer.

*(g) Financial administration services*

A local company enters into a contract with its overseas parent company to provide group financial administration services for the parent company. The parent company is responsible for the group performance of its subsidiaries in Singapore and overseas. The local supplier would perform periodic reporting and analysis of financial data of the parent company and its subsidiaries. Such reports would be provided only to the parent company. The parent company's subsidiaries have their own in-house financial reporting teams and the local supplier does not provide any services to them. This being the case, the parent company is a direct beneficiary while the subsidiaries are not direct beneficiaries of the services provided by the local supplier.