


ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยจากการนำเข้าและส่งออก



นางสาวอัญชลี ปิยะเมธีบุรณะ

ศูนย์วิทยพัทยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2553

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

VALUE ADDED TAX COLLECTION PROBLEMS IN THAILAND
ON IMPORT AND EXPORT

Miss Anchalee Piyamateeburana



ศูนย์วิทยุทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Laws

Faculty of Law

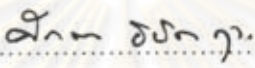
Chulalongkorn University

Academic Year 2010

Copyright of Chulalongkorn University

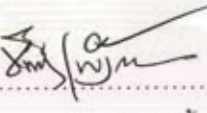
หัวข้อวิทยานิพนธ์ ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยจากการนำเข้า
และส่งออก
โดย นางสาวอัญชลี ปิยะเมธีบูรณะ
สาขาวิชา นิติศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก รองศาสตราจารย์ธิตีพันธ์ เชื้อบุญชัย

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้รับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบัณฑิต


..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(รองศาสตราจารย์ ดร. คักดา ธนิตกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์


..... ประธานกรรมการ
(ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม)


..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์
(รองศาสตราจารย์ธิตีพันธ์ เชื้อบุญชัย)


..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(ดร. พล ธีรคุปต์)


..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(อาจารย์พิภพ วีระพงษ์)

อัญชลี ปิยะเมธีบุรณะ : ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยจากการนำเข้า และส่งออก. (VALUE ADDED TAX COLLECTION PROBLEMS IN THAILAND ON IMPORT AND EXPORT) อ. ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก : รองศาสตราจารย์ ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย, 271 หน้า.

ปัจจุบันการค้าสินค้าและบริการเป็นไปในรูปแบบของการค้าระหว่างประเทศ การขายสินค้าและการให้บริการซึ่งอยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรของไทย จำเป็นต้องกำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีความชัดเจนแน่นอน

จากการศึกษาพบว่า บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของไทย กำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าในราชอาณาจักร และการให้บริการในราชอาณาจักรตามหลักอาณาเขต และจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักรตามหลักปลายทาง แต่บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว มิได้กำหนดขอบเขตในการพิจารณาจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าในราชอาณาจักร และการให้บริการในราชอาณาจักรไว้อย่างชัดเจน

กล่าวคือ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า การขายในราชอาณาจักรนั้น ต้องพิจารณาอย่างไร เพื่อให้สามารถแยกแยะธุรกรรมการขายสินค้าในราชอาณาจักรออกจากการนำเข้าส่งออกสินค้าและการขายสินค้านอกราชอาณาจักรได้อย่างชัดเจน และยังมีได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า การให้บริการในราชอาณาจักรต้องพิจารณาอย่างไร เพื่อให้สามารถแยกแยะธุรกรรมการให้บริการในราชอาณาจักร และการนำเข้าบริการ ออกจากการส่งออกบริการและการให้บริการนอกราชอาณาจักร ได้อย่างชัดเจน ทั้งนี้ เนื่องจากแต่ละธุรกรรมดังกล่าวย่อมมีความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกัน

ผู้เขียนจึงได้นำเสนอแนวทางเพื่อแก้ไขปัญหาคำหนดขอบเขตการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีความชัดเจน โดยพิจารณานำเอาหลักการสากลเกี่ยวกับการกำหนดสถานที่ขายสินค้า ในการพิจารณาการขายสินค้าในราชอาณาจักร และสถานที่ให้บริการ ในการพิจารณาการให้บริการในราชอาณาจักร มาใช้เป็นพื้นฐานในการพิจารณาขอบเขตการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น

สาขาวิชา นิติศาสตร์ ลายมือชื่อนิติศ อัญชลี ปิยะเมธีบุรณะ :
ปีการศึกษา 2553 ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย

508 60500 34 : MAJOR LAWS

KEYWORDS : VALUE ADDED TAX ON IMPORT AND EXPORT

ANCHALEE PIYAMATEEBURANA : VALUE ADDED TAX COLLECTION PROBLEMS IN THAILAND ON IMPORT AND EXPORT. THESIS ADVISOR : ASSOCIATE PROFESSOR TITHIPHAN CHUERBOONCHAI, 271 pp.

Nowadays, the trade of goods and services becomes a form of the international trade. The sale of goods and the providing of services under Thai Revenue Code need to clearly and certainly stipulate the scope of Value Added Tax (VAT).

The study found that the provision of Thai Revenue Code stipulates the tax collection on the sale of goods in Thailand and the providing of services in Thailand under the Territorial Reach of VAT and also on the import of goods into Thailand under the Destination Principle. However, such provision does not clearly specify the criteria for the consideration of VAT imposition on the sale of goods in Thailand and the providing of services in Thailand.

No criteria is for consideration how the sale of goods in Thailand is. This is in order to visibly separate the different transactions between the sale of goods in Thailand and the import/export of goods, and the sale of goods outside Thailand. Also, no criteria is for consideration how the use of services in Thailand is. This is to clearly separate the different transactions between the providing of services in Thailand and the import/export of services, and the providing of services outside Thailand. The VAT liabilities are differentiate for each transactions.

A proposed solutions to clearly specify the scope of VAT is based on the international rules relating the place of supply of goods and the place of consumption of services to apply for the VAT imposition on the sale of goods in Thailand and the providing of services in Thailand.

Field of Study : <u>Laws</u>	Student's Signature <u>อัญชลี พิชัยบุรณะ</u>
Academic Year : <u>2010</u>	Advisor's Signature <u>- Tithiphan</u>

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความสามารถของรองศาสตราจารย์นิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย ที่ได้สละเวลาอันมีค่ารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ให้คำแนะนำ และความเห็นที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ และให้ความกรุณาในการตรวจทาน และแก้ไข วิทยานิพนธ์จนสำเร็จลุล่วง

ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ที่กรุณาได้รับเป็นประธานกรรมการ อาจารย์ ดร.พล ธีรคุปต์ และอาจารย์พิภพ วีระพงษ์ ที่กรุณาได้รับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้แก่ข้าพเจ้า ทั้งยังได้ให้คำแนะนำเพื่อปรับปรุงแก้ไขวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ ข้าพเจ้าขอขอบคุณ ดร. อนุพันธ์ กิจนิจชีวะ คุณมนต์ชัย วชิรยนเสถียร และคุณธรรมรัตน์ หอบุญมาสุทธิ หุ่นส่วนกรรมการของบริษัท สำนักกฎหมายสากล ธีรคุปต์ จำกัด ที่ให้การสนับสนุนในการศึกษาในระดับปริญญาโท ให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ และทุนการศึกษาของบริษัท รวมถึง พี่ เพื่อนและน้องในบริษัทแห่งนี้ที่ให้กำลังใจในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ข้าพเจ้าขอขอบคุณ คุณฐิติมา เวโรจน์ฤดี ที่ให้ความช่วยเหลือในการตรวจทานวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ แก่ข้าพเจ้า

สุดท้ายนี้ ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณบิดามารดา ที่ให้ความรัก ความเข้าใจ และให้การศึกษที่ดีแก่ข้าพเจ้าตลอดมา และเป็นผู้ที่มีส่วนสำคัญที่สุดในทุกความสำเร็จของข้าพเจ้า รวมถึงความสำเร็จในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้ลุล่วงได้ด้วยดี ขอขอบคุณน้องชายของข้าพเจ้า และคุณวิจยะยะ กลิ่นเกษร ที่ให้กำลังใจ และให้ความช่วยเหลือในการทำวิทยานิพนธ์แก่ข้าพเจ้าตลอดมา และขอขอบคุณเพื่อนๆ ของข้าพเจ้าที่ให้กำลังใจในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ หากมีคุณความดีหรือประโยชน์ใดๆ ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ข้าพเจ้าขอมอบให้แก่ บิดามารดา รวมถึงครูอาจารย์ทุกท่านของข้าพเจ้า แต่หากมีข้อบกพร่องประการใดๆ ข้าพเจ้าขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฅ
สารบัญแผนภาพ.....	ฉ
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์การวิจัย.....	4
1.3 ขอบเขตการวิจัย.....	5
1.4 สมมติฐาน.....	6
1.5 วิธีการดำเนินการวิจัย.....	6
1.6 คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย.....	6
1.7 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย.....	7
2. หลักการ แนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการนำเข้าและส่งออก.....	8
2.1 หลักการ แนวคิด และลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	9
2.1.1 หลักการภาษีอากรที่ดี.....	9
2.1.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)	9
2.1.1.2 หลักความแน่นอน (Certainty).....	10
2.1.1.3 หลักความสะดวก (Convenience).....	10
2.1.1.4 หลักความประหยัด (Economy).....	11
2.1.2 หลักภาระภาษี.....	11
2.1.2.1 ความหมาย.....	12
2.1.2.2 ลักษณะของภาระภาษี.....	12

2.1.2.3 การผลักรถภาษี.....	12
2.1.3 ลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	13
2.1.3.1 ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากฐานการใช้จ่ายหรือการ บริโภค.....	13
2.1.3.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเป็นภาษีทางอ้อม.....	15
2.1.3.3 ภาษีมูลค่าเพิ่มมีกลไกการผลักรถภาษี.....	16
2.1.3.4 ภาษีมูลค่าเพิ่มมีระบบเครดิตภาษี.....	17
2.2 ทฤษฎีการค้าระหว่างประเทศ.....	19
2.2.1 ทฤษฎีการค้าได้เปรียบโดยเด็ดขาด (Absolute Advantage).....	19
2.2.2 ทฤษฎีการค้าได้เปรียบโดยเปรียบเทียบ (Comparative Advantage).....	20
2.2.3 ทฤษฎีต้นทุนเสียโอกาส (The Opportunity Cost Theory).....	20
2.2.4 ทฤษฎีวิวัจจักรสินค้า (Product Life Cycle Theory).....	21
2.3 หลักการ และแนวคิดในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม การค้าระหว่างประเทศ.....	23
2.3.1 หลักต้นทาง (Destination Principle) และหลักปลายทาง (Destination Principle).....	23
2.3.1.1 ความหมาย.....	23
2.3.1.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักต้นทางกับธุรกรรม การค้าระหว่างประเทศ.....	24
2.3.1.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทางกับ ธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ.....	26
2.3.1.4 ปัญหาการใช้หลักต้นทางและหลักปลายทางในการ จัดเก็บภาษีของประเทศคู่ค้า 2 ประเทศ.....	30
2.3.2 การปรับใช้หลักปลายทางกับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ.....	31
2.3.2.1 การนำเข้าและส่งออกสินค้า.....	32
2.3.2.2 การนำเข้าบริการและการส่งออกบริการ.....	33
2.3.3 หลักการกำหนดสถานที่ขายสินค้าและให้บริการ (Place of Supply of Goods and Services).....	35

2.3.3.1 การกำหนดสถานที่ขายสินค้า และสถานที่ให้บริการ....	36
2.3.3.2 หลักอาณาเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม (Territorial Reach of VAT) และหลักการจัดเก็บภาษีทั่วโลกของภาษีมูลค่าเพิ่ม (Global Reach Of VAT).....	37
2.3.3.3 การกำหนดสถานที่ขายสินค้าและสถานที่ให้บริการ ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศอุตุมคติ (Vatopia Value Added Tax Law of Fantasia).....	39
2.3.4 การกำหนดสถานที่บริโภค (Place of Consumption).....	42
2.4 วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและกลไกการจัดเก็บภาษี.....	42
2.4.1 วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	42
2.4.2 กลไกการจัดเก็บภาษี (Tax Collection).....	43
3. แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกของต่างประเทศ.....	45
3.1 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าและส่งออกขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD.....	45
3.1.1 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ.....	47
3.1.1.1 ที่มาและเหตุผลของการศึกษา.....	47
3.1.1.2 การดำเนินการและความคืบหน้าของการศึกษา.....	49
3.1.1.3 การพัฒนาหลักการและแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศ.....	51
3.1.2 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการ และการซื้อขายสินค้าไม่มีรูปร่าง ภายใต้การศึกษาและแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา.....	55
3.1.2.1 การกำหนดสถานที่บริโภค (Defining Place of Consumption).....	55
3.1.2.2 หลักสำคัญ (Main Rule).....	57

3.1.2.3 การปรับใช้หลักสำคัญกับการค้าบริการและการค้า สินค้าไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศ (Application to International Trade in Services and Intangibles).....	58
3.1.2.4 การปรับใช้หลักสำคัญกับการระบุตัวตนบุคคลที่มีที่ตั้ง ต่างหากจากกันอย่างเป็นอิสระ.....	60
3.2 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ ของสหภาพยุโรป.....	80
3.2.1 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรป.....	82
3.2.1.1 จุดเริ่มต้นของภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรป.....	82
3.2.1.2 การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในสหภาพยุโรป.....	82
3.2.1.3 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพ ยุโรป.....	84
3.2.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปสำหรับธุรกรรมการค้า ระหว่างประเทศ.....	86
3.2.2.1 ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	86
3.2.2.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมระหว่างประเทศ สมาชิกในสหภาพยุโรปกับประเทศนอกสหภาพยุโรป.....	99
3.3 แนวทางการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่าง ประเทศของประเทศนิวซีแลนด์.....	101
3.3.1 ระบบภาษีสินค้าและบริการของประเทศนิวซีแลนด์.....	101
3.3.1.1 การนำภาษีสินค้าและบริการมาใช้ในประเทศ นิวซีแลนด์.....	101
3.3.1.2 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการของ ประเทศนิวซีแลนด์.....	102
3.3.2 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่าง ประเทศ.....	103
3.3.2.1 ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	103

บทที่	หน้า
3.3.2.2 บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ 1985 ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมระหว่าง ประเทศ.....	105
4. แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกตามประมวลรัษฎากร ของไทย.....	112
4.1 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย.....	112
4.1.1 การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย.....	112
4.1.2 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย.....	113
4.1.3 ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	115
4.1.3.1 การขายสินค้าในราชอาณาจักร.....	115
4.1.3.2 การให้บริการในราชอาณาจักร.....	119
4.1.3.3 การนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักร.....	121
4.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศภายใต้ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร.....	122
4.2.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกสินค้า.....	123
4.2.1.1 การนำเข้าสินค้า.....	123
4.2.1.2 การส่งออกสินค้า.....	125
4.2.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกบริการ.....	128
4.2.2.1 การนำเข้าบริการ.....	128
4.2.2.2 การส่งออกบริการ.....	130
4.3 แนวปฏิบัติของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ.....	132
4.3.1 กรณีการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ เกี่ยวข้องกับการขายสินค้า ในราชอาณาจักร.....	132
4.3.2 กรณีการขายสินค้าพร้อมกับการให้บริการ โดยมีการนำเข้าสินค้า จากต่างประเทศ.....	134
4.3.3 กรณีการนำเข้าสินค้าที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าในประเทศ หลายทอด.....	136
4.3.4 กรณีส่งออกทางอ้อม.....	137

4.3.5 กรณีการพิจารณาสินค้าไม่มีรูปร่างกับการขายสินค้าและการให้บริการ.....	139
4.3.6 กรณีการพิจารณาธุรกรรมการนำเข้าบริการของกรมสรรพากร.....	140
4.3.7 กรณีการพิจารณาธุรกรรมการส่งออกบริการของกรมสรรพากร.....	143
4.3.8 กรณีการขายสินค้านอกราชอาณาจักร.....	146
5. ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกตามประมวลรัษฎากร.....	149
5.1 ปัญหาการกำหนดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อขายสินค้า.....	150
5.1.1 ประเด็นปัญหาและแนวทางของกรมสรรพากร.....	151
5.1.2 ความบกพร่องในการกำหนดสถานที่ที่การขายสินค้าเกิดขึ้นสำหรับธุรกรรมการขายสินค้าในราชอาณาจักร.....	158
5.1.2.1 การกำหนดสถานที่ขายสินค้าในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้หลักอาณาเขต (Territorial Reach of VAT).....	158
5.1.2.2 การกำหนดสถานที่ขายสินค้าในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้หลักการจัดเก็บภาษีทั่วโลก (Global Reach of VAT).....	162
5.1.3 ความบกพร่องในการพิจารณาสถานที่ที่มีการบริโภคตามหลักปลายทาง.....	163
5.1.4 บทวิเคราะห์.....	164
5.2 ปัญหาการกำหนดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ.....	165
5.2.1 ประเด็นปัญหาและแนวทางของกรมสรรพากร.....	166
5.2.2 ความบกพร่องในหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาสถานที่ให้บริการ.....	172
5.2.2.1 การพิจารณาสถานที่บริโภค (Place of Consumption).....	173
5.2.2.2 บทวิเคราะห์.....	174
5.2.3 ความบกพร่องในการจัดเก็บภาษีจากการส่งออกบริการ.....	175
5.2.3.1 การบริโภคโดยประมาณ (Proxies).....	176
5.2.3.2 การพิจารณาธุรกรรมการให้บริการระหว่างประเทศแยกต่างหากจากกันในแต่ละธุรกรรม.....	176

บทที่	หน้า
5.2.3.3 บทวิเคราะห์.....	182
6. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	185
6.1 บทสรุป.....	185
6.2 ข้อเสนอแนะ.....	187
6.2.1 การกำหนดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขาย สินค้าให้ชัดเจน.....	187
6.2.2 การกำหนดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการ ให้บริการให้ชัดเจน.....	189
รายการอ้างอิง.....	192
ภาคผนวก.....	195
ภาคผนวก ก International VAT/GST Guidelines, February 2006	196
ภาคผนวก ข Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles : Invitation for Comments, January 2008.....	210
ภาคผนวก ค Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles, Emerging Concepts for Defining Place of Taxation: Outcome of the First Consultation Document, June 2008.....	224
ภาคผนวก ง Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles : Invitation for Comments, Second Consultation, June 2008....	229
ภาคผนวก จ Working Party No.9 on Consumption Taxes, 1 February to 30 June 2010.....	244
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	271

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 1 การเครดิตภาษีตามหลักต้นทาง.....	26
ตารางที่ 2 การเครดิตภาษีตามหลักปลายทาง.....	29
ตารางที่ 3 การแยกราคาค่าสินค้าออกจากค่าบริการ.....	135
ตารางที่ 4 อัตราภาษีและความรับผิดทางภาษีสำหรับการขายสินค้าที่อยู่ในบังคับเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร.....	151



ศูนย์วิทยพัทธยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญแผนภาพ

		หน้า
แผนภาพที่ 1	การแสดงผลไถการเครดิตสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลัก ต้นทาง.....	25
แผนภาพที่ 2	การแสดงผลไถการเครดิตสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลัก ปลายทาง.....	28
แผนภาพที่ 3	การแสดงธุรกรรมระหว่าง 2 นิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน (โดยไม่คำนึง ว่าจะมีการถือหุ้นหรือความเป็นเจ้าของหรือไม่).....	61
แผนภาพที่ 4	การแสดงธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกันระหว่าง 3 นิติบุคคลซึ่งแยกต่างหาก จากกัน.....	62
แผนภาพที่ 5	การแสดงธุรกรรมที่เกี่ยวข้องคู่สัญญาฝ่ายที่สาม.....	63
แผนภาพที่ 6	การแสดงธุรกรรมระหว่างกลุ่มลูกค้า.....	64
แผนภาพที่ 7	การแสดงธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มผู้ให้บริการ.....	65
แผนภาพที่ 8	การแสดงรูปแบบการทำธุรกิจแบบหลายประเทศ (Multinational Transaction).....	69
แผนภาพที่ 9	การแสดงผลธุรกรรมภายใต้ Framework Agreement.....	74
แผนภาพที่ 10	การแสดงผลการส่งออกทางอ้อม.....	126
แผนภาพที่ 11	การแสดงผลการขายสินค้าให้ผู้ซื้อต่างประเทศแต่ส่งมอบสินค้าในไทย.....	126
แผนภาพที่ 12	การแสดงผลการขายสินค้าเข้าไปในเขตปลอดอากร.....	127
แผนภาพที่ 13	การแสดงผลการนำเข้าสินค้าอันเนื่องมาจากการสั่งซื้อสินค้าหลายทอดใน ประเทศ.....	136
แผนภาพที่ 14	การแสดงผลการส่งออกทางอ้อม.....	137
แผนภาพที่ 15	การแสดงผลการส่งมอบสินค้าในไทยตามคำสั่งของลูกค้าต่างประเทศ.....	138
แผนภาพที่ 16	การแสดงผลการขายสินค้านอกราชอาณาจักร.....	147
แผนภาพที่ 17	การแสดงผลการสั่งซื้อสินค้าในประเทศหลายทอดแต่ส่งมอบสินค้านอก ราชอาณาจักร.....	148
แผนภาพที่ 18	การแสดงผลกรณีผู้ซื้อและผู้ขาย และสินค้าที่ซื้อขายอยู่ในราชอาณาจักร....	152
แผนภาพที่ 19	การแสดงผลกรณีที่ผู้ขายอยู่ในต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อใน ราชอาณาจักร โดยส่งมอบสินค้าในราชอาณาจักร.....	153

สารบัญแผนภาพ

	หน้า
แผนภาพที่ 20	การแสดงกรณีและผู้ซื้ออยู่ต่างประเทศ แต่ส่งให้ผู้ขายในราชอาณาจักรส่ง มอบสินค้าในราชอาณาจักร..... 154
แผนภาพที่ 21	การแสดงกรณีที่ไม่ถือว่ามี การส่งมอบสินค้าในราชอาณาจักร..... 156
แผนภาพที่ 22	การแสดงกรณีการขายสินค้าโดยไม่มีการส่งหรือขนส่ง สถานที่ขาย สินค้า..... 159
แผนภาพที่ 23	การแสดงกรณีการขายสินค้าโดยมีการส่งมอบหรือขนส่งการกำหนด สถานที่ขายสินค้า..... 160
แผนภาพที่ 24	การแสดงธุรกรรมการขายสินค้าที่มีการติดตั้งในประเทศผู้ซื้อ..... 161
แผนภาพที่ 25	การแสดงกรณีการให้บริการนอกราชอาณาจักร..... 167
แผนภาพที่ 26	การแสดงการให้บริการในต่างประเทศแต่ใช้บริการในไทย..... 167
แผนภาพที่ 27	การแสดงกรณีที่มีได้เป็นการส่งออกบริการทั้งหมด..... 170
แผนภาพที่ 28	การแสดงกรณีส่งออกบริการทั้งหมด..... 171
แผนภาพที่ 29	การแสดงการพิจารณาธุรกรรมการให้บริการแยกต่างหากจากกัน..... 177

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ประเทศไทยได้นำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนระบบภาษีการค้า* เป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2535** เพื่อแก้ไขข้อบกพร่องที่สำคัญหลายประการของภาษีการค้า ภาษีการค้าเป็นภาษีที่มีการจัดเก็บหลายอัตราซึ่งทำให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีในทางปฏิบัติ และประการสำคัญ ภาษีการค้าก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการค้าการส่งออกของผู้ประกอบธุรกิจในประเทศไทย เนื่องจากภาวะภาษีที่ซ้ำซ้อน จะถูกนำมารวมเป็นต้นทุนของสินค้าและบริการที่ส่งออก ทำให้สินค้าและบริการนั้น มีราคาสูงขึ้น อันส่งผลให้ความสามารถของสินค้าและบริการจากประเทศไทยในการแข่งขันในตลาดต่างประเทศลดลง ข้อบกพร่องดังกล่าว เป็นหนึ่งในเหตุผลที่ประเทศไทยจำเป็นต้องนำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนระบบภาษีการค้า เพื่อให้เกิดผลดีต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยโดยรวมอย่างชัดเจน

การนำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทยนั้น เชื่อกันว่า ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เป็นระบบการจัดเก็บภาษีที่ไม่ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน และจัดเก็บภาษีโดยอยู่บนหลักความเป็นกลางทางภาษีอากร อีกทั้ง ไม่เป็นอุปสรรคต่อการส่งออกสินค้าและบริการจากประเทศไทย ไปแข่งขันในตลาดต่างประเทศ ซึ่งถือเป็นระบบภาษีที่เอื้ออำนวยต่อผู้ส่งออกไทยด้วย

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยภายใต้ประมวลรัษฎากรนั้น จัดเก็บภาษีจากการขายสินค้า และการให้บริการในประเทศ รวมถึงการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศมาในประเทศ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีโดยมุ่งหมายจากธุรกรรมที่เกิดขึ้นในประเทศเป็นสำคัญ ดังปรากฏในบทบัญญัติในมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

* ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีการค้า โดยแบ่งออกเป็น 2 ช่วง คือ เริ่มจัดเก็บภาษีการค้าเป็นครั้งแรกในปี 2475 โดยมีลักษณะเป็นภาษีขายที่เก็บทุกทอดตั้งแต่ระดับผู้ผลิต จนถึงผู้ค้าปลีก และได้เปลี่ยนมาเป็นระบบภาษีการค้าที่เก็บทอดเดียวในระดับผู้ผลิต ตั้งแต่ปี 2504 - 2534

** พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 โดยยกเลิกหมวดว่าด้วยภาษีการค้าทั้งหมด และให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแทน โดยนำมาใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นมา

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

การให้บริการในราชอาณาจักรให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่า การให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร”

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติดังกล่าว ได้กำหนดขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม ว่าธุรกรรมหรือกิจกรรมใด ที่อยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้น เห็นได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากธุรกรรมในราชอาณาจักรเป็นสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักร หรือการให้บริการในราชอาณาจักร ส่วนการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักรนั้น เป็นการนำเข้าสินค้ามาจากต่างประเทศ ซึ่งถือได้ว่า จัดเป็นธุรกรรมระหว่างประเทศประการหนึ่งด้วย

อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติดังกล่าว มิได้มีข้อพิจารณาว่า ลักษณะใด ถือเป็น การขายสินค้าในราชอาณาจักรซึ่งอยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร หรือเป็นการขายสินค้านอกราชอาณาจักร ซึ่งมีได้ อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย บทบัญญัติดังกล่าว จึงมิได้กำหนดการพิจารณาสถานที่ที่การขายสินค้าเกิดขึ้น เช่น การพิจารณาจากสถานที่ตั้งของสินค้าที่มีการขาย หรือการพิจารณาจากสถานที่ที่ผู้ขายมีถิ่นที่อยู่หรือมีสถานประกอบการตั้งอยู่ เป็นต้น

เมื่อมิได้กำหนดข้อพิจารณาไว้อย่างชัดเจน การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในบางกรณี จากการขายสินค้าในราชอาณาจักร จากการนำเข้าและส่งออกสินค้า รวมถึง จากการขายสินค้านอกราชอาณาจักร ซึ่งแต่ละกรณีต่างมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกันนั้น ไม่สามารถแยกแยะธุรกรรมดังกล่าวออกจากกันเพื่อพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างชัดเจน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ เป็นธุรกรรมที่มีลักษณะของการค้าข้ามพรมแดนเกิดขึ้น

นอกจากนี้ ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรมักพิจารณาแต่เพียง การส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในราชอาณาจักรเท่านั้น ที่ถือว่า เป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักร โดยมีได้พิจารณาหลักการบริโภคซึ่งเป็นหลักการสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ เนื่องจากพิจารณาโดยยึดติดกับ

รูปแบบของสัญญาซื้อขายภายใต้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์* เป็นสำคัญ โดยมีได้ค้ำประกันว่า การส่งมอบนั้น เป็นเพียงการกระทำที่บ่งชี้ถึงจุดความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax point) เท่านั้น

นอกจากนี้ การกำหนดขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ก็มีความบกพร่องเช่นเดียวกัน และยุ่งยากกว่ากรณีของการขายสินค้า เนื่องจากบริการนั้น ไม่สามารถจับต้องได้ในทางกายภาพ และไม่สามารถพิจารณาได้ในทางกายภาพว่า การให้บริการนั้นเกิดขึ้นที่ใด

ภายใต้บทบัญญัติดังกล่าว กำหนดให้การให้บริการใน 3 ลักษณะดังต่อไปนี้ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ

- (1) การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร
- (2) การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร (“การนำเข้าบริการ”)
- (3) การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ (“การส่งออกบริการ”)

การพิจารณาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการบริการระหว่างประเทศหรือการให้บริการระหว่างประเทศ (Cross-border trade in services) จึงถือว่าเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรตามนัยแห่งมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

แม้ว่าในกรณีของการส่งออกบริการ ประมวลรัษฎากร จะได้กำหนดให้ได้รับยกเว้นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 เพื่อให้สอดคล้องกับหลักปลายทาง (Destination Principle) แต่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

* ภายใต้มาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “อันว่าซื้อขายนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่งเรียกว่า ผู้ขายโอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง เรียกว่า ผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย”

มาตรา 461 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “ผู้ขายจำต้องส่งมอบทรัพย์สินซึ่งขายนั้นให้แก่ผู้ซื้อ”

มาตรา 462 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “การส่งมอบนั้น จะทำอย่างหนึ่งอย่างใดก็ได้ สุดแต่ว่าเป็นผลให้ทรัพย์สินนั้นไปอยู่ในเงื้อมมือของผู้ซื้อ”

(ฉบับที่ 105) ก็ได้กำหนดให้ การส่งออกบริการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ต้องเป็นการส่งออกบริการทั้งหมด โดยมีได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า ส่งออกบริการทั้งหมด เป็นอย่างไร ความบกพร่องของบทบัญญัติดังกล่าว ทำให้ไม่สามารถพิจารณาแยกแยะลักษณะของการส่งออกบริการ กับการให้บริการในราชอาณาจักรออกจากกันได้อย่างชัดเจน

ในทางปฏิบัติกรมสรรพากร จึงมักพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยถือว่าการให้บริการที่เกิดขึ้น มีลักษณะของการให้บริการในราชอาณาจักร หากไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่ามีการส่งผลของบริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด หรือ กรณีที่เป็นการให้บริการที่มีความเกี่ยวเนื่องหรือเกี่ยวข้องทำให้เกิดธุรกรรมในประเทศขึ้น มักพิจารณาว่า เป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ซึ่งอยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร โดยมีได้พิจารณาว่า ธุรกรรมทั้งหลายเป็นคนละธุรกรรมแยกต่างหากจากกันได้อย่างชัดเจน เช่น คู่สัญญาไม่ได้เกี่ยวข้องกัน เป็นต้น

ด้วยเหตุดังกล่าว ความบกพร่องในการกำหนดขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงอาจนำมาสู่ความไม่ชัดเจนของอำนาจการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าและส่งออกสินค้าและบริการ ซึ่งมีลักษณะเป็นธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ ที่เกิดขึ้นมากในปัจจุบัน และเกี่ยวข้องกับอำนาจรัฐในหลายประเทศในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ความไม่ชัดเจนของขอบเขตในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจนำมาซึ่งอุปสรรคในทางการค้าการลงทุน และอาจก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนกันขึ้น หรือ ธุรกรรมที่เกิดขึ้นอาจไม่อยู่ในบังคับเสียภาษีของประเทศใดเลยก็ได้

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- (1) เพื่อศึกษาหลักการ แนวคิดและทฤษฎีพื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อพิจารณาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกภายใต้ประมวลรัษฎากร โดยให้สามารถกำหนดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างชัดเจนและมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ต้องเป็นไปตามหลักการภาษีอากรที่ดี

- (2) เพื่อศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศของต่างประเทศ รวมถึงแนวทางใหม่ที่อยู่ในระหว่างการศึกษารองการเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา เพื่อนำมาพัฒนาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยให้มีความทันสมัยยิ่งขึ้น และเป็นไปตามหลักการที่ได้รับการยอมรับจากนานาประเทศ
- (3) เพื่อศึกษาและทราบถึงปัญหา ความบกพร่องของการกำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าและส่งออกภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของไทย ซึ่งเป็นธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการค้าระหว่างประเทศ
- (4) เพื่อนำเอาหลักการ แนวทาง และทฤษฎีของภาษีมูลค่าเพิ่ม และแนวทางของต่างประเทศที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ มาพิจารณา ศึกษา และวิเคราะห์ เพื่อแก้ไขปัญหา และแก้ไขข้อบกพร่องของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกภายใต้ประมวลรัษฎากรของไทย

1.3 ขอบเขตของการวิจัย

ขอบเขตของงานวิจัยฉบับนี้ มุ่งศึกษาหลักการ แนวทาง และทฤษฎีของภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึง แนวทาง และหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งในงานวิจัยฉบับนี้ ธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ จะหมายความถึง การนำเข้าและส่งออกสินค้าและบริการโดยทั่วไป ไม่เฉพาะเจาะจงประเภทของสินค้าหรือบริการใด เป็นกรณีพิเศษ ทั้งนี้ เพื่อให้การศึกษาหลักการและแนวทางดังกล่าว สามารถนำมาใช้กับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกสินค้าและบริการโดยรวมได้

การวิจัยฉบับนี้ จึงได้ทำการศึกษา หลักการสากลที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศโดยทั่วไป เป็นสำคัญ รวมถึงแนวทางของต่างประเทศ อันได้แก่ แนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ซึ่งปัจจุบันกำลังศึกษาหลักการ และแนวทาง เพื่อพัฒนาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ แนวทางของสหภาพยุโรป ซึ่งปัจจุบันได้มีการพัฒนาหลักการใหม่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรป โดยเฉพาะหลักการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการระหว่างประเทศ ซึ่งได้เริ่มต้นนำเอาหลักการใหม่มาใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2553 เป็นต้นไป และแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศนิวซีแลนด์ ซึ่งมีรูปแบบการ

กำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างจากของสหภาพยุโรป รวมถึงแนวคำวินิจฉัย และคำพิพากษาของศาลที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น การศึกษาดังกล่าว จะนำมาสู่การวิเคราะห์ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของไทย เพื่อชี้ให้เห็นถึงข้อบกพร่องในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการนำเข้าและส่งออกภายใต้ประมวลรัษฎากรของไทย

1.4 สมมติฐาน

การกำหนดขอบเขตการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมการนำเข้าและส่งออก ภายใต้ประมวลรัษฎากรมีความบกพร่อง ไม่มีข้อกำหนดหรือหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเพื่อกำหนดธุรกรรมที่อยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชัดเจนแน่นอน อีกทั้งไม่สอดคล้องกับหลักการสากลเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ ที่คำนึงถึงหลักการบริโภค เป็นสำคัญ

1.5 วิธีการดำเนินการวิจัย

ในการวิจัยนี้ ผู้เขียนได้ใช้วิธีการวิจัยด้านเอกสาร โดยทำการศึกษาค้นคว้าแนวคิด และหลักการ และทฤษฎีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม และแนวคิดและหลักการสากลที่ปรับใช้สำหรับ ธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศจากตำรา คำอธิบาย บทความ และเอกสารทั้งในและต่างประเทศ และศึกษาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของไทยที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งได้แก่ การนำเข้าและส่งออกสินค้าและบริการ

1.6 คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย

กรณีที่มีได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่นในงานวิจัยฉบับนี้ คำดังต่อไปนี้

“ธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ” (International Trade Transaction) หมายความว่า ธุรกรรมการนำเข้าและส่งออกสินค้าและบริการโดยรวม ซึ่งเป็นสินค้าและบริการตามความหมายทั่วไป มิได้ เฉพาะเจาะจงเฉพาะประเภทของสินค้าหรือบริการใดเป็นกรณีพิเศษ

“ระหว่างประเทศ” (International) หรือ “ข้ามพรมแดน” (Cross border) หมายความว่า ระหว่างรัฐหนึ่ง กับอีกรัฐหนึ่ง หรือ ระหว่างดินแดนทางศุลกากรหนึ่งกับอีกรัฐหนึ่งหรือดินแดนทางศุลกากรหนึ่ง

“GST” หมายความว่า ภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax) หรือภาษีมูลค่าเพิ่ม

“OECD” หมายถึง องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-Operation and Development)

“Place of Consumption” หมายถึง สถานที่ที่มีการบริโภคเกิดขึ้น

“Place of Supply” หมายถึง Place of supply of goods (สถานที่ขายสินค้า) และ Place of supply of services” (สถานที่ให้บริการ)

“Place of Taxation” หมายถึง สถานที่หรือประเทศที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.7 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย

- (1) สามารถอธิบายหลักการสากลที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ รวมถึงพัฒนาการของหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในต่างประเทศที่มีอยู่ในปัจจุบัน
- (2) สามารถอธิบายความบกพร่องของบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออก และความไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีในระดับสากล เพื่อจุดประกายให้มีการพัฒนาการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศให้มีความทันสมัย และเป็นไปตามหลักการสากล
- (3) พัฒนาหลักเกณฑ์หรือข้อกำหนดในการพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้ประมวลรัษฎากรให้มีความชัดเจนมากขึ้น และสอดคล้องกับหลักการสากลในปัจจุบัน และแนวทางของต่างประเทศ
- (4) เขียนแนวทางเพื่อพัฒนาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าและส่งออกสินค้าและบริการ ให้เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี และหลักการภาษีมูลค่าเพิ่มที่ยอมรับในระดับสากล

บทที่ 2

หลักการ แนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มกับการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออก

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax หรือ VAT) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค คือเป็นภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ เป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) คือ ผลักภาระภาษีให้แก่ผู้อื่นได้ ผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง จึงได้แก่ผู้บริโภค¹ ในบางประเทศ เรียกภาษีมูลค่าเพิ่มว่า ภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax หรือ GST)

ประเทศที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จำเป็นต้องกำหนดขอบเขตหรือเขตอำนาจทางภาษี (The jurisdictional reach of the tax) ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศของตนให้มีความชัดเจน เพื่อบ่งบอกว่าประเทศของตานั้น เป็น Place of Taxation ซึ่งมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมที่เกิดขึ้น

ธุรกรรมการขายสินค้า และการให้บริการที่เกิดขึ้นตามรูปแบบการค้าแบบดั้งเดิม เป็นเพียงการติดต่อขายสินค้าและการให้บริการที่เกิดขึ้นภายในประเทศ ธุรกรรมดังกล่าว ย่อมอยู่ในบังคับการเสียภาษีในประเทศนั้นเพียงประเทศเดียว และย่อมถือว่าประเทศนั้น เป็น Place of Taxation การกำหนดขอบเขตหรือเขตอำนาจทางภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้ จึงเป็นไปได้โดยง่ายและมีความชัดเจน เนื่องจากมีเพียงประเทศเดียวที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมที่เกิดขึ้น แต่สำหรับรูปแบบการค้าในปัจจุบัน เป็นไปในรูปแบบของการค้าระหว่างประเทศ มีการติดต่อขายสินค้าและการให้บริการข้ามพรมแดน ทำให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมระหว่างประเทศ เกิดขึ้นมากกว่า 1 ประเทศ การบังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของแต่ละประเทศ ย่อมมีความแตกต่างกัน ซึ่งอาจทำให้ธุรกรรมที่เกิดขึ้นอยู่ในบังคับการเสียภาษีในหลายประเทศ อันเป็นการจัดเก็บภาษีที่เกิดความซ้ำซ้อน (Double Taxation) หรืออาจทำให้ธุรกรรมที่เกิดขึ้นนั้น ไม่อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีของประเทศใดเลยก็ได้ (Involuntary non-taxation)²

¹ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 5 แก้ไขเพิ่มเติม) (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2551), หน้า 503.

²The Committee on Fiscal Affairs, Organization for Economic Co-Operation and Development, International VAT/GST Guidelines[Online], 2006, February. Available from: <http://www.oecd.org/dataoecd/16/36/36177871.pdf>

ด้วยเหตุนี้ จึงนำมาสู่การพิจารณาหลักการ แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อนำมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออก ซึ่งเป็นธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมดังกล่าว มีความชัดเจนและแน่นอน และเป็นไปตามหลักการภาษีอากรที่ดี

2.1 หลักการ แนวคิด และลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.1.1 หลักการภาษีอากรที่ดี

การพิจารณาจัดเก็บภาษี รัฐต้องคำนึงถึงหลักการภาษีอากร เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ หลักการภาษีอากรที่ดีที่ได้รับการยอมรับ ได้แก่ หลักการตามแนวคิดของ Adam Smith³ มีดังนี้

2.1.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี หมายถึง การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรม โดยต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี สิ่งที่เป็นเครื่องวัดความสามารถของบุคคลหรือหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถของบุคคล จะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วไป หลักเกณฑ์ที่ใช้วัดความสามารถ ความกินดีอยู่ดีทางเศรษฐกิจของบุคคล เพื่อก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมนั้น อาจวัดได้จากรายได้ ความมั่งมี หรือการใช้จ่ายใช้สอยของบุคคล เป็นต้น

หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีนี้ สามารถแยกพิจารณา ได้เป็น 2 ลักษณะ ดังนี้⁴

ก) หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) ได้แก่ การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษี

³ปิวย อึ้งภากรณ์, คำบรรยายวิชาการคลังมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปี 2498 (กรุงเทพฯ: บริษัทประมวลมิตร), หน้า 232-246. อ้างถึงใน ศุภลักษณ์ พิณีจิวอดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน), หน้า 74-75.

⁴เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), หน้า 225-233. อ้างถึงใน ศุภลักษณ์ พิณีจิวอดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร(กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน), หน้า 76-77.

เป็นเงินจำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคน เป็นจำนวนเท่ากัน

ข) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified equity principle) ได้แก่ การแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลัก คือ

(1) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมาก ก็ต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อย ก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลย ก็ไม่ควรเสียภาษีเพื่อการนั้น

(2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) คือ การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยการใช้การเสียสละความพึงพอใจ (sacrifice of unity) ของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด

2.1.1.2 หลักความแน่นอน (Certainty)

การจัดเก็บภาษีต้องเป็นไปด้วยความชัดเจนและแน่นอน รัฐมีหน้าที่ต้องกำหนดหรือบัญญัติวิธีการจัดเก็บภาษี ฐานภาษี และเทคนิคการประเมินภาษีให้มีความแน่นอน ชัดเจน และไม่คลุมเคลือ โดยอยู่บนหลักการและพื้นฐานของเหตุผล ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีสามารถชำระภาษีและสามารถคำนวณภาษีที่ตนมีหน้าที่ชำระได้อย่างแน่นอนตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด โดยหลักเกณฑ์นั้นต้องมีได้เป็นไปตามอำเภอใจของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ไม่ว่าจะเป็ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีหรือฝ่ายผู้เสียภาษี

2.1.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)

การจัดเก็บภาษีของรัฐ ต้องมีวิธีการชำระภาษีที่ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ไม่ก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีมากเกินไป ทั้งนี้ รวมถึงระยะเวลาในการจัดเก็บภาษีของรัฐ ต้องเป็นช่วงเวลาที่เหมาะสม สะดวกแก่ผู้เสียภาษีด้วย เช่น จัดเก็บภาษีในช่วงที่ผู้เสียภาษีได้รับรายได้ เป็นต้น

นอกจากนี้ รัฐจะต้องอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนในการจัดสถานที่สำหรับเสียภาษีอย่างพอเพียง ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกในการเดินทางมาติดต่อเพื่อเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ เช่น ในปัจจุบันมีการแบ่งเขตการให้บริการรับชำระภาษีแก่ผู้เสียภาษี เพื่อเพิ่มความสะดวกในการติดต่อ รวมถึงการจัดแบบฟอร์มเสียภาษี ให้สามารถดาวน์โหลดผ่านทางเว็บไซต์ และสามารถยื่นแบบเพื่อเสียภาษีทางระบบอินเทอร์เน็ตได้ เป็นต้น

2.1.1.4 หลักความประหยัด (Economy)

ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีทุกประเภทสำหรับรัฐ และผู้เสียภาษี ควรต้องมีจำนวนน้อยที่สุด เพื่อให้รายได้ภาษีเข้าสู่รัฐมากที่สุด และไม่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องแบกรับภาระอื่นๆ นอกเหนือจากค่าภาษีอากรมากเกินไป เช่น ค่าเดินทาง หรือความยุ่งยากอื่นๆ ที่เกิดจากการชำระภาษี เป็นต้น

ดังนั้น รัฐจำเป็นต้องหามาตรการที่ประสิทธิภาพในการควบคุมค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษี เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีมากที่สุด

2.1.2 หลักภาระภาษี

เนื่องจากภาษีเป็นภาระที่ตกอยู่กับประชาชน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจึงมีผลต่อรายได้หรือทรัพย์สินของประชาชน เพราะไม่ว่าภาษีที่รัฐจัดเก็บในรูปแบบใด ย่อมมีผลทำให้รายได้ของประชาชนลดลง และการที่บุคคลใดจะเป็นผู้รับภาระภาษีมากหรือน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับรูปแบบของระบบภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บด้วย ดังนั้น ในการกำหนดกฎเกณฑ์ทางกฎหมายภาษีอากร จำเป็นต้องศึกษาความหมายและลักษณะของภาระภาษีที่ตกอยู่กับประชาชน ตลอดจนวิธีการผลักภาระภาษีที่อาจเกิดขึ้นได้ เพื่อให้การกำหนดกฎเกณฑ์ทางกฎหมายเป็นไปในลักษณะที่เอื้อประโยชน์และคุ้มครองสังคมได้อย่างแท้จริง⁵

⁵ ศุภลักษณ์ พิณิจวุฒล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2542), หน้า 81.

2.1.2.1 ความหมาย

ภาวะภาษี หมายความว่า “ส่วนของรายได้ที่แท้จริง (Real Income) ที่ลดลง เนื่องจากมีการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ⁶ โดยผู้ที่แบกรับภาวะภาษีโดยแท้จริง อาจมิใช่เป็นผู้เสียภาษีตามกฎหมาย เนื่องจากมีการผลักภาวะภาษีไปให้บุคคลภายนอกรับภาวะภาษีนั่นแทน ซึ่งมักเรียกภาษีในลักษณะนี้ว่า “ภาษีทางอ้อม” ส่วนผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย ซึ่งเรียกภาษีลักษณะนี้ว่า “ภาษีทางตรง” นั้น อาจมิใช่เป็นผู้เสียภาษีที่แท้จริง ด้วยเหตุนี้ นักเศรษฐศาสตร์จึงมักให้ความสนใจกับผู้รับภาวะภาษีที่แท้จริง ยิ่งกว่าผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย

2.1.2.2 ลักษณะของภาวะภาษี⁷

ภาวะภาษีดังกล่าวข้างต้น จึงมีลักษณะที่แตกต่างกัน อยู่ 2 ลักษณะ คือ

(ก) ภาวะภาษีตามกฎหมาย หมายถึง ภาวะหรือส่วนของภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เช่น พระราชบัญญัติจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้เจ้าของกรรมสิทธิ์โรงเรือนที่ดินเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น ผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์โรงเรือนที่ดิน จึงเป็นผู้รับภาวะภาษีตามกฎหมาย

(ข) ภาวะภาษีที่แท้จริง หมายถึง ภาวะภาษีที่ตกต้องแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใด ในขั้นสุดท้ายโดยที่บุคคลนั้นไม่สามารถผลักภาวะภาษีนั้นไปให้บุคคลอื่นได้อีก

2.1.2.3 การผลักภาวะภาษี

การผลักภาวะภาษีตามความหมายทางเศรษฐศาสตร์ หมายถึง การกระทำของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการทำให้ตนพ้นจากภาวะทั้งหมดหรือบางส่วน รวมทั้งการกระทำใดๆ ก็ตามที่ยังผลให้ผู้อื่นเสียภาษีแทนตน ซึ่งทำให้มีการแบ่งประเภทภาษีออกเป็นภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม โดยพิจารณาว่า ภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถผลักภาวะไปให้ผู้อื่นได้เป็นภาษี

⁶ ALLEN (Charles M), *Theory of taxation* (Harmondsworth: peuquin Books, 1971), p. 75. อ้างโดย ร.ศ. ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, อ้างแล้ว, หน้า 81.

⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร* (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2542), หน้า 82-83.

ทางตรง แต่หากเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนเป็นภาษีทางอ้อม⁸

2.1.3 ลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.1.3.1 ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากฐานการใช้จ่ายหรือการบริโภค

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีซึ่งจัดเก็บจากการบริโภคสินค้าหรือบริการ (Transaction Basis) การบริโภคดีังกล่าว ย่อมได้แก่ การซื้อสินค้า การใช้บริการ รวมถึง การนำเข้าสินค้าเข้ามาในประเทศอีกด้วย ดังนั้น ธุรกรรมดังกล่าวย่อมจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะถือว่ามี การบริโภคสินค้าหรือบริการดังกล่าวในประเทศ

รัฐจัดเก็บภาษีเมื่อประชาชนมีการใช้จ่ายหรือมีการบริโภคสินค้า หรือใช้บริการ รวมถึงการนำเข้าสินค้าเข้ามาใช้ในประเทศ

ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภคมียุหลายประเภท⁹ ได้แก่

- (1) ภาษีการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค (Expenditure Taxes) เป็นการประเมินจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคในรอบระยะเวลาหนึ่ง
- (2) ภาษีการขาย (Sale Taxes) เป็นการเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการที่ได้ทำการซื้อขายเพื่อการบริโภค อาจเก็บจากผู้ขายหรือผู้ซื้อเป็นค่าบริการ
- (3) ภาษีสรรพสามิต (Excise Taxes) เป็นการเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการเฉพาะอย่าง เช่น สุรา เครื่องดื่ม น้ำมัน ปูนซีเมนต์ เป็นต้น
- (4) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-added Taxes) เป็นการเก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าที่ทำการผลิตออกมาในแต่ละช่วงนั่นเอง มีลักษณะเป็นภาษีขายประเภทหนึ่ง

⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2542), หน้า 83.

⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2542), หน้า 225-226.

- (5) ภาษีสินค้านำเข้า (Import Taxes) เป็นการเก็บภาษีจากสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ

การเก็บภาษีจากฐานการบริโภคดังกล่าวจึงมีความแตกต่างจากการเก็บภาษีจากฐานภาษีประเภทอื่น เช่น ฐานภาษีทรัพย์สินซึ่งให้ความสำคัญกับทรัพย์สินที่มีการโอนเปลี่ยนมือมิใช่การบริโภคสินค้าหรือใช้บริการ เป็นต้น การจำแนกการเก็บภาษีตามฐานภาษีแต่ละประเภททำให้การกำหนดฐานภาษีไม่มีความซ้ำซ้อน และการเก็บภาษีซึ่งอาศัยฐานภาษีที่แตกต่างกันดังกล่าว ย่อมทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้ครอบคลุมมากยิ่งขึ้น

เมื่อภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการเก็บจากฐานการบริโภคหรือการใช้จ่าย รัฐจึงมักใช้การบริโภคของประชาชนเป็นเครื่องมือในการพิจารณาจัดเก็บภาษีได้ กล่าวคือ หากรัฐต้องการกระตุ้นให้มีการบริโภค หรือต้องการกระตุ้นการใช้จ่ายของประชาชน รัฐอาจใช้วิธีการในการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ภาระภาษีที่แฝงในราคาสินค้าหรือบริการลดลง ซึ่งส่งผลให้ราคาของสินค้าและบริการลดลงด้วย

ในทางตรงกันข้าม หากรัฐต้องการให้ประชาชนออมเงินหรือลดการใช้จ่ายลง รัฐอาจกำหนดมาตรการโดยการเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะส่งผลให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แฝงอยู่ในราคาสินค้าหรือบริการสูงขึ้น ทำให้ราคาของสินค้าและบริการมีมูลค่าสูงขึ้นไปด้วย มาตรการในการเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวย่อมกระทบต่อการตัดสินใจของประชาชนในการใช้จ่ายและการบริโภคสินค้าหรือบริการนั้นด้วย

ในแต่ละขั้นตอนของการผลิต และการจำหน่าย สินค้าและบริการจะมีมูลค่าเพิ่มขึ้นในทุกทอด และจะถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าและบริการในทุกทอดด้วยเช่นเดียวกัน จนกระทั่งผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ให้บริการนั้น เป็นผู้บริโภคคนสุดท้าย

ตัวอย่างเช่น นาย ก ซื้อวัตถุดิบเพื่อนำไปใช้ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูป มูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้า ได้แก่ ผลต่างของราคาสินค้าสำเร็จรูป กับราคาของวัตถุดิบที่ตนซื้อมาเพื่อการผลิต ผลต่างหรือมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจะประกอบด้วย ต้นทุนการผลิต เช่น ค่าแรงงาน เครื่องจักร และอื่นๆ เป็นต้น รวมถึง กำไรของผู้ประกอบการ ด้วย

ดังนั้น คำว่า “มูลค่าเพิ่ม” หรือ “มูลค่าที่เพิ่มขึ้น” จึงมีค่าเท่ากับผลต่างระหว่างราคาของสินค้าหรือบริการที่ผลิตหรือจำหน่าย กับราคาของสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือการจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้น เมื่อมีการบริโภคด้วยการซื้อสินค้าหรือบริการต่อไปเป็นทอดๆ ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงถูกจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการนั้นด้วย

การสร้างมูลค่าให้เพิ่มขึ้น เป็นประโยชน์ต่อระบบเศรษฐกิจ กล่าวคือ ก่อให้เกิดการสร้างงาน การลงทุน การพัฒนาการผลิตและเทคโนโลยี ซึ่งเป็นสิ่งที่ทำให้ประเทศมีเศรษฐกิจที่มั่นคง และรัฐมีรายได้จากการเก็บภาษีได้มากขึ้น

2.1.3.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเป็นภาษีทางอ้อม

ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ประเภทหนึ่ง เนื่องจากเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานการใช้จ่าย ภาระทางภาษีจะแฝงอยู่กับการบริโภคสินค้าหรือบริการ เมื่อประชาชนบริโภคหรือใช้จ่ายสินค้าหรือใช้บริการ ประชาชนจะต้องรับภาระภาษีซึ่งแฝงอยู่ในราคาของสินค้าและบริการนั้น

ประเภทภาษีที่จัดเป็นภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บเมื่อมีการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการ ภาษีศุลกากรซึ่งจัดเก็บเมื่อมีการนำเข้าหรือส่งออกสินค้า และภาษีสรรพสามิตซึ่งจัดเก็บภาษีจากสินค้าเฉพาะอย่าง เป็นต้น ภาษีทางอ้อมจึงแตกต่างจากภาษีทางตรง (Direct Tax) กล่าวคือ ภาษีทางตรงเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยคำนึงถึงความมั่งคั่งของประชาชน ภาษีทางตรงจึงจัดเก็บจากฐานเงินได้ของประชาชน โดยให้ประชาชนประเมินตนเองหรือรัฐเป็นผู้ประเมินภาษี* เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีทางตรงจึงอาจสร้างความรู้สึกต่อต้านจากประชาชน เพราะประชาชนมีความรู้สึกถูกรบกวนต่อความมั่งคั่งและทรัพย์สินของตน โดยการต้องรับภาระภาษีอากรที่ต้องเสียให้แก่รัฐ และอาจนำมาสู่ความพยายามที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีให้แก่รัฐ

* สำหรับบทบัญญัติของไทย ปรากฏในมาตรา 38 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “ภาษีเงินได้นั้นอยู่ในประเภทภาษีอากรประเมิน และให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินเกี่ยวกับภาษีในหมวดนี้”

ในทางตรงกันข้าม ประชาชนมักยอมรับการจำกัดเก็บภาษีทางอ้อม และสมัครใจที่จะรับภาระภาษีดังกล่าวโดยไม่รู้ลึกต่อต้านแต่ประการใด เนื่องจากภาระภาษีได้แฝงอยู่ในราคาของสินค้าและบริการซึ่งประชาชนได้บริโภคสินค้าหรือใช้บริการนั้น ประชาชนจะถูกจำกัดเก็บภาษีทุกครั้งเมื่อมีการบริโภคสินค้าหรือใช้บริการ ทำให้การหลบหนีการเสียภาษีเป็นไปได้ยาก

นอกจากนี้ ผู้รับภาระทางภาษีที่แท้จริง ได้แก่ ผู้บริโภคคนสุดท้าย (Final Consumer) ภาระภาษีที่แฝงอยู่ในราคาของสินค้าและบริการดังกล่าวจะไม่ถูกรวมเป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการนั้น เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มมีกลไกที่เรียกว่า “การผลักภาระภาษี” (Tax Shifting) (ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป) ทำให้สามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคคนถัดไปจนถึงผู้บริโภคคนสุดท้ายซึ่งไม่สามารถผลักภาระให้แก่ผู้อื่นได้อีก เป็นผู้แบกรับภาระภาษีดังกล่าวไว้ในที่สุด

ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจึงจัดเก็บจากรูกรวมการซื้อขายสินค้าและการให้บริการโดยภาระภาษีดังกล่าวจะแฝงอยู่ในราคาของสินค้าหรือบริการ (Ad Valorem) นั้น เมื่อมีการซื้อขายหรือให้บริการ ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ใช้บริการจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมนั้น โดยภาระภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจะเป็นส่วนหนึ่งของราคาสินค้าหรือบริการดังกล่าว กล่าวคือ

ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกคำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการคูณด้วยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม และรวมกับมูลค่าของสินค้าหรือบริการนั้น เมื่อมีการขายสินค้าหรือบริการ ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการย่อมต้องชำระราคาสินค้าหรือบริการโดยรวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ด้วยแล้ว

2.1.3.3 ภาษีมูลค่าเพิ่มมีกลไกการผลักภาระภาษี

กลไกการผลักภาระภาษีสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ผู้ที่รับภาระภาษีที่แท้จริง คือ ผู้บริโภคคนสุดท้ายซึ่งไม่สามารถผลักภาระภาษีให้แก่ผู้อื่นได้อีกต่อไปเป็นผู้แบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นไว้ ผู้เสียภาษีตามกฎหมายหรือผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เช่น ผู้ผลิต หรือผู้ขาย จะทำการผลักภาระภาษีไปยังลูกค้า หรือผู้บริโภค โดยรวมภาระภาษีนั้น เข้าไปในราคาสินค้าและบริการ หากลูกค้าซึ่งซื้อสินค้าหรือรับบริการดังกล่าวมิใช่ผู้บริโภคคนสุดท้าย แต่อาจเป็นผู้ผลิต ผู้ให้บริการ ที่จะดำเนินกิจกรรมการผลิตและจำหน่ายสินค้านั้นต่อไป ย่อมสามารถทำการผลักภาระภาษีต่อไปได้เรื่อยๆ จนถึงผู้ที่เป็นผู้บริโภคคนสุดท้ายซึ่งไม่สามารถผลักภาระภาษีดังกล่าวให้แก่บุคคลอื่นได้อีกต่อไป

ผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง จึงได้แก่ ผู้บริโภคคนสุดท้าย (Final Consumer) เนื่องจากภาระภาษีที่แฝงอยู่ในราคาสินค้าหรือบริการดังกล่าวจะถูกผลักภาระไปยังผู้บริโภคคนถัดไป โดยที่ภาระภาษีดังกล่าวจะไม่ถูกรวมเป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการนั้น

ผู้บริโภคคนสุดท้าย ซึ่งเป็นผู้ที่มีได้ก่อให้เกิดมูลค่าที่เพิ่มขึ้นแก่สินค้าหรือบริการนั้น ย่อมต้องเป็นผู้แบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นไว้โดยไม่สามารถผลักภาระดังกล่าวให้แก่บุคคลอื่นได้

การผลักภาระภาษีในลักษณะดังกล่าว เป็นการผลักภาระภาษีไปข้างหน้า (Forward Tax Shifting) ซึ่งจะผลักภาระภาษีต่อไปเป็นทอดๆ ให้แก่ ผู้ผลิต ผู้จำหน่าย ผู้ประกอบการจนกระทั่งถึงผู้บริโภค การผลักภาระภาษีไปข้างหน้า มีลักษณะแตกต่างจากการผลักภาระภาษีไปข้างหลัง (Backward Tax Shifting) กล่าวคือ

การที่ผู้เสียภาษีตามกฎหมาย (ผู้ขาย ผู้จัดการ) ทำการผลักภาระภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดไปยังผู้ขายปัจจัยการผลิตหรือไปยังผู้เป็นเจ้าของปัจจัยการผลิตที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการประกอบการผลิต ดังนั้น ผู้ขายปัจจัยการผลิตจึงตกเป็นผู้แบกรับภาระภาษี¹⁰

ต้นทุนของสินค้าหรือบริการดังกล่าวที่สูงขึ้น และส่งผลให้ราคาของสินค้าและบริการสูงขึ้นตามไปด้วย

2.1.3.4 ภาษีมูลค่าเพิ่มมีระบบเครดิตภาษี

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าในแต่ละทอดของการผลิต และการจำหน่าย ระบบเครดิตภาษีจึงเป็นกลไกสำคัญในการคำนวณภาษีสุทธิ ซึ่งถือเป็นความรับผิดชอบทางภาษี (Tax Liabilities) ที่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ใช้บริการ ซึ่งเป็นผู้ประกอบการ* ควรต้องเสียให้แก่รัฐ กล่าวคือ เป็นการนำเอาภาษีขาย (Output Tax) ซึ่งเรียกเก็บ

¹⁰ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการค้าและภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2542), หน้า 74.

* ประเทศไทย กำหนดให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ใช้บริการ ซึ่งมีสิทธิในการเครดิตภาษีได้ ต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งตามมาตรา 77/1 (6) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้ “ผู้ประกอบการจดทะเบียน” หมายความว่า ผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85 หรือมาตรา 85/1 หรือที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวตามมาตรา 85/3”

จากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ หักด้วยภาษีซื้อ (Input Tax) ที่ตนถูกเรียกเก็บจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ* วิธีการดังกล่าวเรียกว่า “การเครดิตภาษี” (Credit Method)

ตัวอย่างวิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีเครดิตภาษี

ภาษีขาย	1,000 บาท
ภาษีซื้อ	500 บาท
ภาษีสุทธิ	<u>500</u> บาท (เป็นภาษีสุทธิที่ต้องเสียให้แก่วัสดุ)

ระบบการเครดิตภาษีดังกล่าว จึงเป็นการบ่งชี้ความรับผิดชอบทางภาษีสำหรับธุรกรรมที่เกิดขึ้นได้อย่างแท้จริง โดยมีกลไกที่สำคัญ คือ ใบกำกับภาษี เป็นหลักฐานที่สำคัญในการพิสูจน์ธุรกรรมการซื้อขายหรือให้บริการและเป็นหลักฐานสำหรับการคำนวณความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่มได้ นอกจากนี้ ยังสามารถทำการตรวจสอบความถูกต้องของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อีกด้วย

อย่างไรก็ตาม เฉพาะผู้ประกอบการเท่านั้นที่สามารถทำการเครดิตภาษีได้ เนื่องจากผู้ประกอบการเป็นผู้ที่จะทำให้สินค้าหรือบริการมีมูลค่าเพิ่มขึ้นในกระบวนการผลิต และจำหน่ายต่อไปยังผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ให้บริการ ผู้ประกอบการดังกล่าวมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ให้บริการ และนำส่งภาษีให้แก่วัสดุเท่านั้น ดังนั้น ผู้ประกอบการดังกล่าวจึงมิใช่เป็นผู้บริโภคขั้นสุดท้ายซึ่งต้องแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้

กลไกการเครดิตภาษี จึงทำให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียทุกทอดของการจำหน่ายนั้น ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของฐานภาษีของสินค้าหรือบริการนั้น กล่าวคือ ไม่ถือเป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการดังกล่าว ผู้ประกอบการซึ่งมิใช่ผู้บริโภคขั้นสุดท้ายสามารถนำภาษีขายที่เรียกเก็บจากลูกค้าที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการ หักด้วยภาษีซื้อซึ่งตนถูกเรียกเก็บจากผู้ขายสินค้าหรือบริการ ระบบการเครดิตภาษีดังกล่าวจึงทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เกิดความซ้ำซ้อนขึ้น

* ระบบการเครดิตภาษีภายใต้มาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี และหากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น แต่หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ บทบัญญัติดังกล่าวทำให้ภาษีที่ผู้ประกอบการจะต้องชำระให้แก่วัสดุ เป็นภาษีสุทธิซึ่งผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบ

หากไม่มีกลไกการเครดิตภาษีดังกล่าวแล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บจากทุกทอดของการบริโภคสินค้าหรือบริการต้องถูกรวมเป็นฐานภาษีเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งส่งผลทำให้สินค้าหรือบริการนั้นมีต้นทุนที่สูงขึ้น

2.2 ทฤษฎีการค้าระหว่างประเทศ

การค้าระหว่างประเทศเกิดขึ้นมาจากการต้องการแลกเปลี่ยนซื้อขายสินค้าและบริการระหว่างประเทศหนึ่งกับอีกประเทศหนึ่ง เนื่องมาแต่ละประเทศมีวัตถุดิบ ทรัพยากร ความชำนาญในการผลิต รวมถึงต้นทุนในการผลิตที่แตกต่างกัน

ดังนั้น นักเศรษฐศาสตร์ จึงมีแนวคิดที่เป็นทฤษฎีเพื่อมุ่งอธิบายว่า เหตุใดจึงมีการแลกเปลี่ยนซื้อขายสินค้าระหว่างประเทศกันมากขึ้น

2.2.1 ทฤษฎีการค้าได้เปรียบโดยเด็ดขาด (Absolute Advantage)

ทฤษฎีการค้าได้เปรียบโดยเด็ดขาด ของ Adam Smith นี้ เป็นทฤษฎีการค้าระหว่างประเทศในยุคแรกๆ ซึ่งมีแนวคิดที่ว่าประเทศหนึ่งจะได้เปรียบโดยเด็ดขาด ถ้าประเทศนั้นสามารถผลิตสินค้าชนิดหนึ่งได้มากกว่าอีกประเทศหนึ่งด้วยจำนวนปัจจัยการผลิตที่เท่ากัน ดังนั้น การค้าระหว่างประเทศ จึงเกิดขึ้นจากการที่ต่างฝ่ายต่างได้เปรียบโดยเด็ดขาดจากการผลิตสินค้าคนละชนิดแล้วมาแลกเปลี่ยนกัน¹¹ ตัวอย่างเช่น ประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกา หากทั้งสองประเทศต่างผลิตสินค้า 2 อย่างเหมือนกัน คือ ข้าวและคอมพิวเตอร์ และสมมติว่า ในการผลิตสินค้าทั้งสองชนิดนี้ได้ใช้แรงงานเป็นปัจจัยการผลิตเพียงอย่างเดียว แต่ประเทศไทยมีความเชี่ยวชาญด้านเกษตรกรรม สามารถผลิตข้าวต่อวันได้จำนวนมากกว่าสหรัฐอเมริกา ในขณะที่สหรัฐอเมริกามีความเชี่ยวชาญด้านเทคโนโลยีสูงกว่าประเทศไทย ทำให้สามารถผลิตคอมพิวเตอร์ต่อวันจำนวนมากกว่าประเทศไทย แสดงให้เห็นว่า ประเทศไทยมีความได้เปรียบโดยเด็ดขาดในการผลิตข้าว ส่วนสหรัฐอเมริกานั้น ก็มีความได้เปรียบโดยเด็ดขาดในการผลิตคอมพิวเตอร์ เช่นเดียวกัน

อย่างไรก็ตาม ทฤษฎีการค้าได้เปรียบโดยเด็ดขาดยังคงมีข้อบกพร่องบางอย่าง กล่าวคือ หากประเทศใดประเทศหนึ่งมีความได้เปรียบโดยเด็ดขาดในการผลิตสินค้าทั้งสองประเภท หรือหลายประเภทพร้อมกัน ทฤษฎีการค้าได้เปรียบโดยเด็ดขาดนี้ ก็จะไม่สามารถอธิบายได้

¹¹ ธีระพงษ์ เขมฤกษ์อำพล, การค้าและการเงินระหว่างประเทศ (กรุงเทพฯ: บริษัท ซีเอ็ดดูเคชั่น จำกัด (มหาชน)), หน้า

2.2.2 ทฤษฎีการค้าได้เปรียบโดยเปรียบเทียบ (Comparative advantage)

ด้วยเหตุที่ทฤษฎีการค้าได้เปรียบโดยเด็ดขาดมีข้อบกพร่องดังกล่าว นักเศรษฐศาสตร์ 2 ท่าน คือ เดวิด ริคาร์โด (David Ricardo) และจอห์น สจิวต์ มิลล์ (John Stuart Mill) จึงได้แก้ไขทฤษฎีให้ก้าวหน้าขึ้นมาอีกระดับหนึ่ง คือ ทฤษฎีการค้าได้เปรียบโดยเปรียบเทียบ

ทฤษฎีการค้าได้เปรียบโดยเปรียบเทียบนี้ คือ โครงสร้างของต้นทุนในการผลิตสินค้าต่างกัน ทำให้ราคาของสินค้าต่างกัน ดังนั้น การค้าระหว่างประเทศจึงเกิดขึ้นโดยที่แต่ละประเทศ จะทำการผลิตสินค้าที่ตนสามารถผลิตได้ด้วยต้นทุนที่ต่ำกว่าโดยเปรียบเทียบแล้วจึงส่งออก ในขณะที่เดียวกันก็จะนำเข้าสินค้าที่ต้นทุนการผลิตสูงกว่า ผลจากการดำเนินการดังกล่าว ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้ทรัพยากรในการผลิตจะเกิดประสิทธิภาพสูงที่สุด¹²

ตัวอย่างเช่น แม้ว่าประเทศอังกฤษจะมีประสิทธิภาพในการผลิตเสื้อผ้า และไวน์ น้อยกว่าประเทศโปรตุเกส (โดยวัดจากชั่วโมงแรงงานในการผลิต) แต่ประเทศอังกฤษก็ยังคงได้รับประโยชน์จากความชำนาญในการผลิตเสื้อผ้า และประเทศโปรตุเกสย่อมได้รับประโยชน์จากความชำนาญในการผลิตไวน์ หากประเทศอังกฤษนั้น มีการได้เปรียบโดยเปรียบเทียบในการผลิตเสื้อผ้า ได้สูงกว่าการผลิตไวน์¹³

ทฤษฎีนี้ ปัจจุบันยังคงมีอิทธิพลต่อนโยบายทางการค้าของประเทศสหรัฐอเมริกา และในประเทศอุตสาหกรรมอื่นๆ อีกทั้งยังเป็นที่ยอมรับของนักเศรษฐศาสตร์ส่วนมากอีกด้วย¹⁴

2.2.3 ทฤษฎีต้นทุนเสียโอกาส (The Opportunity Cost Theory)

เนื่องจากการผลิตนั้น มีปัจจัยการผลิตอื่นๆ นอกเหนือไปจากแรงงาน ตามข้อสมมติที่เกิดขึ้นจากสองทฤษฎีแรกข้างต้น ปัจจัยการผลิตอื่นๆ (เช่น ที่ดิน เป็นต้น) สามารถนำมาใช้ในการผลิตสินค้าต่างชนิดกันโดยใช้ไม่เท่ากัน กล่าวคือ ในประเทศสหรัฐอเมริกา ต้องใช้ต้นทุนในการผลิตไวน์ 1 หน่วย เท่ากับเนื้อวัว 2 หน่วย ดังนั้น หากต้องการเพิ่มผลผลิตไวน์ 1

¹² ธีระพงษ์ เขมฤกษ์อำพล, การค้าและการเงินระหว่างประเทศ (กรุงเทพฯ: บริษัท ซีเอ็ดดูเคชั่น จำกัด (มหาชน)), หน้า 9.

¹³ Franklin R. Boot, International Trade and Investment (Seventh Edition), (International Thompson Publishing, 1994), p. 39.

¹⁴ Franklin R. Boot, International Trade and Investment (Seventh Edition), (International Thompson Publishing, 1994), p. 38.

หน่วย ปัจจัยการผลิตที่ใช้สำหรับการผลิตไวน์ จำเป็นต้องนำมาจากปัจจัยที่ใช้ในการผลิตเนื้อวัว เท่ากับ 2 หน่วย ดังนั้น กรณีดังกล่าว จึงถือว่าต้นทุนเสียโอกาสของการผลิตไวน์ 1 หน่วยเท่ากับเนื้อวัว 2 หน่วย¹⁵

ดังนั้น ในทางเศรษฐศาสตร์ จึงเห็นว่า การเลือกผลิตสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่ง ย่อมต้องเกิดต้นทุนเสียโอกาส เนื่องจากมีการโยกย้ายปัจจัยการผลิตไปใช้ในการผลิตสินค้าอื่น ๆ ต่างชนิดกัน

ทฤษฎีนี้ โดย ก๊อตต์เฟรด ฮาเบอร์เลอร์ (Gottfried Haberler) มีสาระสำคัญหรือใจความสำคัญ อยู่ที่ ราคาสัมพัทธ์* (Relative prices) ของสินค้าต่างๆ กำหนดโดยต้นทุนที่ต่างกัน ต้นทุนสินค้าชนิดหนึ่งไม่ใช่จำนวนแรงงานที่ใช้ในการผลิตสินค้าชนิดนั้น แต่เป็นปริมาณสินค้าชนิดอื่นที่ไม่ได้ผลิตเพราะต้องเสียสละปัจจัยไปผลิตสินค้าดังกล่าวแทน ในกรณีที่มีสินค้าอื่นๆ หลายชนิดที่ต้องเสียสละปัจจัยการผลิตไป จะถือเอาสินค้าชนิดที่มีราคาสูงสุดเป็นตัวกำหนดต้นทุนค่าเสียโอกาสของสินค้าที่ผลิตขึ้น¹⁶

2.2.4 ทฤษฎีวิวัจจักรสินค้า (Product life cycle theory)

ทฤษฎีวิวัจจักรสินค้านี้ มิได้นำเอาปัจจัยในการผลิตมาพิจารณาเหมือนกับ 3 ทฤษฎีแรก แต่ใช้วิทยาการใหม่ๆ เป็นตัวกำหนดทิศทางการค้า โดยมีข้อสมมติที่แฝงอยู่ 3 ประการ¹⁷ คือ

ประการแรก ความต้องการสินค้าภายในประเทศที่นำเข้ามีมากพอที่จะกระตุ้นให้เกิดการผลิตได้

ประการที่สอง ในการผลิตสินค้าใหม่มีการถ่ายทอดเทคโนโลยี (Technology transfer) ในราคาต่ำพอที่จะทำให้ประเทศผู้ซื้อสินค้าแข่งขันในตลาดได้

¹⁵Franklin R. Boot, *International Trade and Investment (Seventh Edition)*, (International Thompson Publishing, 1994), p. 40.

* ราคาสัมพัทธ์ หมายถึง ราคาเปรียบเทียบของสินค้าชนิดหนึ่งโดยเปรียบเทียบราคาปีปัจจุบันกับราคาปีฐาน

¹⁶ธีระพงษ์ เขมฤกษ์อำพล, *การค้าและการเงินระหว่างประเทศ* (กรุงเทพฯ: บริษัท ซีเอ็ดดูเคชั่น จำกัด (มหาชน)), หน้า 11.

¹⁷ธีระพงษ์ เขมฤกษ์อำพล, *การค้าและการเงินระหว่างประเทศ* (กรุงเทพฯ: บริษัท ซีเอ็ดดูเคชั่น จำกัด (มหาชน)), หน้า 13-14.

ประการที่สาม การผลิตมีการประหยัดต่อขนาด (Economy of scale) โดยไม่ต้องพิจารณาว่าจะใช้แรงงานไร้ฝีมือหรือแรงงานมีฝีมือเพียงใด

ทฤษฎีนี้ถูกคิดค้นขึ้นโดย โจเซฟ เอ. ชุมปีเตอร์ (Joseph A. Schumpeter) ซึ่งได้แสดงให้เห็นว่า ผลกำไรและการเจริญเติบโตของระบบเศรษฐกิจขึ้นอยู่กับ การค้นคว้าและการวิจัย เมื่อใดก็ตามที่เกิดมีวิวัฒนาการสมัยใหม่ก็จะทำให้ระบบเศรษฐกิจนั้นมีความเจริญเติบโตขึ้น

ต่อมา Hirsch (1967) และ Vernon (1966) ได้พัฒนาทฤษฎีนี้ขึ้น โดย Hirsch ได้แนะนำว่า การผลิตในขั้นเริ่มต้นและการพัฒนาสำหรับสินค้าใหม่ๆ นั้น ต้องการจำนวนแรงงานที่มีทักษะความรู้เป็นจำนวนมาก ซึ่งมักพบในประเทศที่คิดค้นวิทยาการนั้นๆ และ Vernon ได้พัฒนาทฤษฎีดังกล่าวด้วยการเริ่มต้นจากสมมติฐานที่ว่าบริษัททั้งหลายในประเทศที่มีความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี สามารถเข้าถึงความรู้ทางเทคโนโลยีที่เหมือนกันได้ แต่การปรับใช้ความรู้เหล่านั้น ของแต่ละองค์กรอาจไม่เท่ากันก็ได้¹⁸ ดังนั้น แนวคิดนี้ จึงเริ่มต้นจากการผลิตสินค้าใหม่ๆ เพื่อตอบสนองความต้องการในประเทศก่อน หากเหลือจะทำการส่งออก เมื่อการผลิตสินค้าใหม่ๆ อยู่ตัวแล้ว ก็จะมีการถ่ายทอดเทคโนโลยีการผลิตไปยังประเทศที่เคยมีการนำเข้า ซึ่งทำให้ประเทศที่นำเข้านั้น เริ่มมีการผลิตด้วยตนเองเพื่อทดแทนการนำเข้า

ดังนั้น เมื่อถึงจุดที่การผลิตจากประเทศที่นำเข้าเกิดการเรียนรู้และมีประสบการณ์ในการผลิตมากขึ้น ก็จะทำให้การส่งออกสินค้านี้ลดลงบ้าง และเปลี่ยนนโยบายจากการผลิตเพื่อทดแทนการนำเข้ามาเป็นการส่งเสริมการผลิตเพื่อส่งออก (Export promotion) ทำให้ในอนาคตประเทศที่เคยส่งออกเดิมนั้น อาจกลับมาเป็นประเทศผู้นำเข้าสินค้านี้แทนได้¹⁹

อย่างไรก็ดี แม้ทฤษฎีนี้ จะเป็นทฤษฎีที่ค่อนข้างทันสมัยกว่า 3 ทฤษฎีแรก แต่เป็นเพียงการอธิบายการเคลื่อนย้ายของสินค้าเท่านั้น ซึ่งทำให้เกิดทฤษฎีอื่นๆ ที่นำมาอธิบายการค้าระหว่างประเทศอีก อย่างไรก็ตาม ก็ยังไม่สามารถอธิบายการค้าระหว่างประเทศในปัจจุบันให้ครอบคลุมธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศที่มีความก้าวหน้าและซับซ้อนมากยิ่งขึ้นได้ โดยเฉพาะในปัจจุบัน รูปแบบธุรกิจระหว่างประเทศที่เกิดขึ้น เป็นรูปแบบของ “บรรษัทข้ามชาติ” กันมากขึ้น

¹⁸Paul Brenton, Henry Scott, and Peter Sinclair, *International Trade, A European Text* (Oxford University Press, 1997), p.114.

¹⁹ธีระพงษ์ เขมฤกษ์อำพล, *การค้าและการเงินระหว่างประเทศ* (กรุงเทพฯ: บริษัท ซีเอ็ดดูเคชั่น จำกัด (มหาชน)), หน้า

2.3 หลักการ และแนวคิดในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ

2.3.1 หลักต้นทาง (Origin Principle) และหลักปลายทาง (Destination Principle)

หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ (การนำเข้าและส่งออก) ที่นำมาพิจารณานั้น มีอยู่ 2 หลักการสำคัญ ได้แก่ หลักต้นทาง (Origin Principle) และหลักปลายทาง (Destination Principle)

ประเทศทั้งหลายที่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องกำหนดเขตอำนาจทางภาษี (The jurisdictional reach of the tax) ของตนสำหรับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ เช่น พิจารณาจัดเก็บภาษีจากการผลิตในประเทศ (ภายใต้หลักต้นทาง) หรือ พิจารณาจัดเก็บภาษีจากการบริโภคภายในประเทศ (ภายใต้หลักปลายทาง) หรือ อาจจัดเก็บภาษีโดยนำเอาทั้งสองหลักการมาปรับใช้ เป็นต้น ทั้งนี้ ประเทศส่วนใหญ่ในโลกมักกำหนดขอบเขตหรือเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศ โดยอาศัยหลักปลายทาง (Destination Principle)²⁰

2.3.1.1 ความหมาย

2.3.1.1.1 หลักต้นทาง (Origin Principle) หมายความว่า การจัดเก็บภาษี ณ ประเทศที่เป็นสถานที่ผลิตสินค้า หรือประเทศผู้ขายสินค้า หรือประเทศผู้ให้บริการ จึงมักได้แก่ ประเทศที่ผู้ผลิตสินค้า หรือประเทศที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการตั้งอยู่ โดยไม่คำนึงว่าสินค้าหรือบริการนั้นจะถูกใช้หรือบริโภคที่ใด

ดังนั้น เมื่อสินค้าหรือบริการได้มีการส่งออกไปยังอีกประเทศหนึ่ง ประเทศผู้ส่งออกจะมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีจากการส่งออกสินค้าและบริการนั้น โดยผู้ส่งออกสินค้าหรือผู้ให้บริการ จะเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ เวลาที่มีการส่งออกสินค้าหรือบริการ ทั้งนี้ ประเทศที่ใช้หลักต้นทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จะไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าหรือบริการที่ได้นำเข้ามาในประเทศนั้น

²⁰ Alan Schenk and Oliver Oldman, *Value Added Tax-A Comparative Approach* (Cambridge University Press, 2007), p. 183.

2.3.1.1.2 หลักปลายทาง (Destination Principle) หมายความว่า การจัดเก็บภาษี ณ ประเทศที่เป็นสถานที่ที่มีการบริโภค (Place of Consumption) โดยจัดเก็บจากการบริโภคสินค้าหรือมีการใช้บริการที่มีขึ้นในประเทศ (Domestic Consumption) รวมถึงประเทศที่มีการนำเข้าสินค้าหรือบริการ เพื่อนำเข้ามาใช้ในประเทศด้วย โดยไม่คำนึงว่าสินค้าและบริการดังกล่าวมีแหล่งผลิตจากประเทศใด

ดังนั้น หากมีการนำเข้าสินค้า หรือบริการมาในประเทศที่อาศัยหลักปลายทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้นำเข้าสินค้าและบริการ ย่อมจะต้องรับภาระภาษี ขณะที่มีการนำเข้าสินค้า และบริการนั้น ทั้งนี้ ประเทศที่อาศัยหลักปลายทางนี้ จะไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการส่งออกสินค้าหรือบริการไปยังต่างประเทศ ซึ่งถือว่าการยกเว้นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการส่งออกสินค้าและบริการ โดยจะกำหนดให้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0

2.3.1.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักต้นทางกับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ

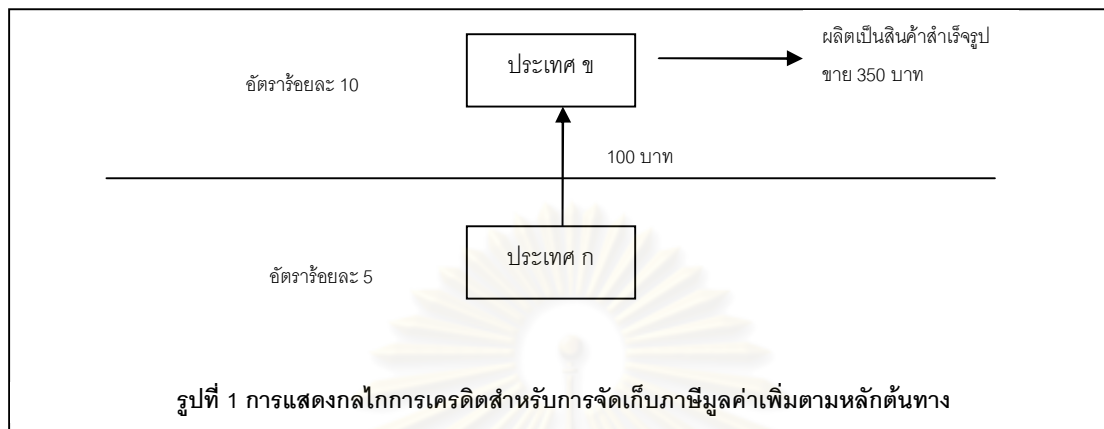
2.3.1.2.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้หลักต้นทาง

ประเทศที่ใช้หลักต้นทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จะจัดเก็บภาษีเมื่อมีการส่งสินค้าหรือบริการไปยังต่างประเทศโดยใช้อัตราภาษีภายในประเทศเป็นตัวคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จะไม่จัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าหรือบริการที่นำเข้ามาใช้บริโภคในประเทศ

สินค้าที่ส่งออกจากประเทศที่ใช้หลักต้นทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จะถูกจัดเก็บภาษี ณ ประเทศนั้น แต่จะใช้เป็นเครดิตภาษีได้ในประเทศที่นำเข้าได้²¹

²¹ Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers, *The Modern VAT* (Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001), p. 179.

ตัวอย่างกลไกการเครดิตสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักต้นทาง²²



ประเทศ ก ส่งออกสินค้าราคา 100 บาท (ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) ให้แก่ประเทศ ข เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูปในราคา 350 บาท (ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) อัตราภาษีในประเทศ ก คือ ร้อยละ 5 และในประเทศ ข คือ อัตราร้อยละ 10

ภายใต้หลักการจัดเก็บภาษีต้นทาง (Origin Principle) ประเทศ ก จะจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกเท่ากับ 5 บาท และในประเทศ ข จะจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าเท่ากับ 35 บาท และให้เครดิตภาษีเท่ากับ 10 บาทซึ่งคำนวณตามอัตราภาษีของประเทศ ข (มีใช้ภาษีซื้อ 5 บาทตามที่ได้จ่ายจริง)

ดังนั้น ภาษีที่ได้จ่ายจริงในประเทศ ก คือ 5 บาท (ร้อยละ 5 ของมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในประเทศ ก) และในประเทศ ข คือ 25 บาท (ร้อยละ 10 ของมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากส่วนต่างของ 350 กับ 100) แสดงตามตารางด้านล่างนี้

²²Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, and Victoria Summers. อ้างแล้ว, หน้า 180. "Workings of an Origin-Based VAT: an Example: Suppose that country A exports a goods valued at \$100 to country B, where it is used to produce a goods that finally sells in B for \$350 (both prices being exclusive of tax). The tax rate in A is 5 percent, in B it is 10 percent. Under the origin principle, country A levies tax of \$5; country B charges output tax of \$35 and gives credit not for the input tax of \$5 actually paid but the \$10 that would have been paid at the rate of country B itself. Total tax paid is thus \$5 in country A (5 percent of the value added there) and \$25 in country B (10 percent of the value added there of \$350-\$100)

ตารางที่ 1 การเครดิตภาษีตามหลักต้นทาง

ราคาขายสินค้าจากประเทศ ก ไปยังประเทศ ข	100.00
ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประเทศ ก จัดเก็บ (อัตราร้อยละ 5)	5.00
ราคาขายสินค้าสำเร็จรูปในประเทศ ข	350.00
ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประเทศ ข จัดเก็บ (อัตราร้อยละ 10)	35.00
เครดิตภาษีในประเทศ ข (100 x 10%) (เครดิตภาษีในประเทศ ข = ราคาสินค้าที่ส่งออกจากประเทศ ก คูณด้วย อัตราภาษีของประเทศ ข)	10.00
ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระในประเทศ ข	25.00

2.3.1.2.2 ผลจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้หลักต้นทางต่อการแข่งขันทางการค้า

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้หลักต้นทางดังกล่าว จะเห็นได้ว่า สินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั้น จะมีภาระภาษีในประเทศที่ส่งออกแฝงอยู่ ทำให้มูลค่าหรือราคาของสินค้าและบริการที่ส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศนั้น มีราคาสูง เนื่องจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประเทศดังกล่าวจัดเก็บ จะถือเป็นต้นทุนทางภาษีซึ่งเกิดขึ้นนอกเหนือจากต้นทุนการผลิตและการขนส่งตามปกติ ราคาของสินค้าและบริการที่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแฝงอยู่นี้ อาจทำให้ราคาของสินค้าหรือบริการสูงกว่าสินค้าหรือบริการภายในของประเทศที่จะนำเข้าสินค้าและบริการ ซึ่งส่งผลให้เป็นอุปสรรคต่อการส่งออกสินค้าหรือบริการไปแข่งขันในต่างประเทศได้

2.3.1.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทางกับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ

2.3.1.3.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้หลักปลายทาง

ประเทศที่ใช้หลักปลายทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำสินค้าหรือบริการจากต่างประเทศเข้ามาบริโภคภายในประเทศ และจะ

ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกสินค้าหรือบริการไปยังต่างประเทศ โดยใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม* แต่จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าและบริการ โดยอัตราภาษีที่จัดเก็บสำหรับสินค้าหรือบริการที่นำเข้านั้น จะต้องไม่สูงกว่าอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บสำหรับสินค้าหรือบริการที่เกิดขึ้นในประเทศ ซึ่งจะเป็นการขัดขวางการนำเข้าสินค้าหรือบริการจากประเทศอื่น ซึ่งถือเป็นการกีดกันทางการค้า ดังนั้น หากอัตราภาษีสำหรับการนำเข้าและสำหรับสินค้าและบริการภายในประเทศใช้อัตราเดียวกัน ย่อมจะทำให้สินค้าหรือบริการที่นำเข้านั้น มีภาระภาษีที่ไม่แตกต่างกับสินค้าหรือบริการภายในประเทศ และทำให้เกิดความเท่าเทียมในการจัดเก็บภาษีด้วย

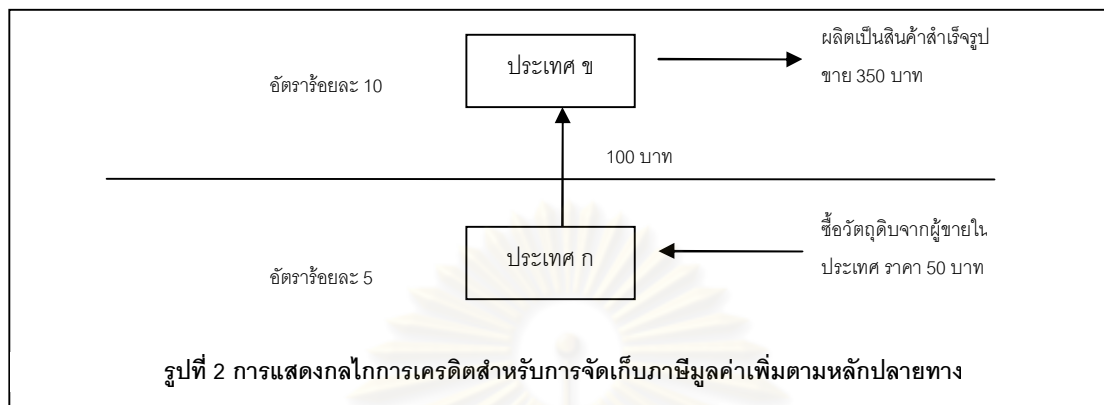
ประเทศที่ใช้หลักปลายทางนี้ ทำให้ประเทศผู้นำเข้านั้น ถือเป็นสถานที่ที่มีการใช้ประโยชน์จากสินค้าและบริการที่นำเข้ามา (Place of Consumption) ซึ่งสอดคล้องกับหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภค ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้น

สำหรับกลไกการเครดิตภาษีซื้อสำหรับหลักปลายทางนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกจัดเก็บในทุกขั้นตอนของการผลิตจะถูกใช้เป็นเครดิตภาษีเพื่อเป็นการยืนยันว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกจัดเก็บจากการบริโภคขั้นสุดท้ายเท่านั้น

ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

* การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้อัตราร้อยละ 0 แตกต่างจากกรณีของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 จะเป็นประโยชน์มากกว่าการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ช่วยทำให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) ที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือบริการมาส่งออก ทำให้สินค้าหรือบริการที่ส่งออกไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่แฝงอยู่ จึงสามารถส่งออกได้ในราคาถูก ต่างกับผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) ที่เกิดขึ้นจากการซื้อสินค้าหรือบริการมาจำหน่ายเป็นเหตุให้ต้องนำภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) นั้น มารวมเป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการที่ขาย สินค้าหรือบริการที่ขายจึงอาจมีราคาสูงกว่าสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 5 แก้ไขเพิ่มเติม) (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2551), หน้า 547.

ตัวอย่างกลไกการเครดิตสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทาง
(เพิ่มเติมจากตัวอย่างข้างต้น)



ประเทศ ก ส่งออกสินค้าราคา 100 บาท (ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) ให้แก่ประเทศ ข เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูปในราคา 350 บาท (ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) อัตราภาษีในประเทศ ก คือ ร้อยละ 5 และในประเทศ ข คือ อัตราร้อยละ 10

ภายใต้หลักการจัดเก็บภาษีปลายทาง (Destination Principle) ก่อนที่ประเทศ ก จะส่งออกสินค้าให้แก่ประเทศ ข ได้มีการซื้อวัตถุดิบจากภายในประเทศ ราคา 50 บาท วัตถุดิบที่ซื้อขายกันในราคา 50 บาทนั้น ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 5 (อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศ ก) ทำให้สินค้าก่อนการส่งออกนั้น ผู้ส่งออกมีภาษีซื้อที่ถูกเรียกเก็บขณะที่มีการซื้อวัตถุดิบจำนวน 2.5 บาท

เมื่อประเทศ ก ส่งออกสินค้าไปยังประเทศ ข ตามหลักปลายทาง ประเทศ ก จะยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้อัตราร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษี ทำให้ภาษีที่ชำระในประเทศ ก สำหรับกรณีส่งออกสินค้าไปประเทศ ข นั้น มีจำนวน 0 บาท

ในการเครดิตภาษีซื้อตามหลักปลายทางนี้ สำหรับประเทศ ก ผู้ส่งออกในประเทศ ก มีภาษีซื้อจำนวน 2.5 บาท ขณะที่มีการขายจำนวน 0 บาท ผู้ส่งออกประเทศ ก จะมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อ ทำให้ไม่มีภาษีที่ได้จ่ายจริงในประเทศ ก ซึ่งถือเป็นประเทศต้นทาง

สำหรับประเทศ ข เมื่อนำเข้าสินค้าจากประเทศ ก ประเทศ ข จะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่นำเข้าโดยคำนวณตามอัตราภาษีของประเทศ ข จำนวน 10 บาท เมื่อประเทศ ข ได้ทำการผลิตและขายสินค้าสำเร็จรูปในราคา 350 บาท ผู้ขายในประเทศ ข มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายดังกล่าวจำนวน 35 บาท

ในการเครดิตภาษีซื้อสำหรับประเทศ ข จะทำให้ภาษีที่จ่ายจริงในประเทศ ข มีจำนวน 25 บาท (ร้อยละ 10 ของมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากส่วนต่างของ 350 บาท กับ 100 บาท) แสดงตามตารางด้านล่างนี้

ตารางที่ 2 การเครดิตภาษีตามหลักปลายทาง

ราคาขายวัตถุดิบในประเทศ ก	50.00
ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประเทศ ก จัดเก็บ (อัตราร้อยละ 5)	2.50
ราคาขายสินค้าจากประเทศ ก ไปยังประเทศ ข	100.00
ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประเทศ ก จัดเก็บสำหรับสินค้าส่งออก	0.00
เครดิตภาษีในประเทศ ก.	2.50
ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประเทศ ข จัดเก็บสำหรับสินค้าที่นำเข้า (อัตราร้อยละ 10)	10.00
ราคาสินค้าสำเร็จรูปที่ขายในประเทศ ข	350.00
ภาษีขายที่ผู้ขายในประเทศ ข เรียกเก็บ	35.00
เครดิตภาษีในประเทศ ข	10.00
ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระในประเทศ ข	25.00

2.3.1.3.2 ผลจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้หลักปลายทาง กับการแข่งขันทางการค้า

ในด้านการแข่งขันทางการค้าระหว่างประเทศ หลักปลายทางนี้ จะทำให้ราคาสินค้าและบริการของผู้ผลิตสินค้าและบริการชนิดเดียวกัน ไม่ว่าจะขายในดินแดนใด จะมีราคาที่ไม่แตกต่างกันมากนัก เนื่องจากมีต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการที่เท่าเทียมกันในการกำหนดราคาสินค้าและบริการของผู้ผลิตโดยทั่วไป และยังเป็นตัวสะท้อนให้เห็นถึง “ประสิทธิภาพในการผลิต” (Production Efficiency) ของผู้ผลิต อีกด้วย กล่าวคือ ในการผลิตสินค้าหรือบริการชนิดเดียวกันนั้น ต้นทุนในการผลิตของผู้ผลิตย่อมไม่ควรแตกต่างกันอย่างมากรุนแรง²³

ดังนั้น ความเท่าเทียมกันในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้หลักปลายทาง จึงได้รับการยอมรับในหลายประเทศ และเชื่อว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทางนี้จะไม่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาการค้าระหว่างประเทศ

2.3.1.4 ปัญหาการใช้หลักต้นทางและหลักปลายทางในการจัดเก็บภาษีของประเทศคู่ค้า 2 ประเทศ

การใช้หลักต้นทางและหลักปลายทางของประเทศคู่ค้า เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศนั้น อาจทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมเดียวกันซ้ำซ้อนกัน (Double Taxation) ได้ หรืออาจทำให้เกิดการไม่จัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมเดียวกัน (Absence of Taxation) ก็ได้ หากประเทศผู้นำเข้าและประเทศผู้ส่งออกใช้หลักการแตกต่างกัน

ตัวอย่างเช่น²⁴ ประเทศ A เลือกใช้หลักต้นทาง (Origin-based VAT) ส่วนประเทศ B เลือกใช้หลักปลายทาง (Destination-based VAT) ผู้ประกอบการในประเทศ A ส่งออกสินค้าไปยังผู้ประกอบการประเทศ B กรณีจะทำให้สินค้านี้ต้องถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซ้ำซ้อนกัน 2 ครั้ง ใน 2 ประเทศดังกล่าว ในทางตรงกันข้าม กรณีผู้ประกอบการในประเทศ B ส่งออกสินค้าไปยังผู้ประกอบการในประเทศ A กรณีจะทำให้สินค้านี้ไม่ต้องเสียภาษีในธุรกรรมเดียวกันทั้ง 2 ประเทศ กรณีดังกล่าวจะส่งผลกระทบทำให้สินค้าจาก A มีต้นทุนที่สูงและมีราคาแพงในตลาด

²³Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers, *The Modern VAT* (Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001), p. 179.

²⁴อมรศักดิ์ พงศ์พิศุตม์, *การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มขั้นสูง : Advanced VAT Accounting* (บริษัท ขนพิมพ์ 50 จำกัด), หน้า 1-6 และ 1-7.

ประเทศ B ทำให้ปริมาณการส่งออกของ A ลดต่ำลง และในทางตรงกันข้ามสินค้าจาก B จะมีราคาถูกลงมาก เมื่อส่งออกไปยังประเทศ A ในขณะที่สินค้าชนิดเดียวกันของผู้ผลิตในประเทศ A เองกลับถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะทำให้ประเทศ A ต้องมีมาตรการตอบโต้ โดยอาจต้องมีการจัดเก็บค่าธรรมเนียมหรือภาษีประเภทอื่น หรืออาจใช้นโยบายอัตราแลกเปลี่ยนมาชดเชยความเสียหายเปรียบดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม ปัญหาดังกล่าวจะไม่เกิดขึ้น หากประเทศทั้งสองใช้หลักการเดียวกันในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะป็นหลักต้นทางหรือหลักปลายทางก็ตาม

2.3.2 การปรับใช้หลักปลายทางกับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ หลักปลายทาง ถือเป็นหลักการที่ได้รับการยอมรับว่าเป็น “บรรทัดฐานระหว่างประเทศ” (International Norm)^{*} ที่ในหลายประเทศได้นำหลักการนี้มาปรับใช้ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ดังที่ได้กล่าวอธิบายมาแล้วข้างต้น การจัดเก็บภาษีภายใต้หลักปลายทางนั้น จะเป็นการจัดเก็บภาษีในดินแดนที่มีการบริโภค (Place of Consumption) โดยจะจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าสินค้าและบริการที่นำเข้ามาใช้หรือบริโภคในประเทศ และจะยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าหรือบริการที่ส่งออกไปนอกประเทศ โดยใช้อัตราร้อยละ 0

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทางนี้ จึงเป็นการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งออกแบบมาเพื่อจัดเก็บภาษีจากการบริโภคในขั้นสุดท้ายและผู้บริโภคเท่านั้นที่ควรต้องแบกรับภาระภาษีนั้นไว้ ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเพียงตัวกลางของวงจรการขายสินค้าและการให้บริการ ย่อมสามารถนำภาษีที่ตนชำระเมื่อซื้อหรือนำเข้าสินค้าหรือบริการไปหักกับภาษีที่ตนเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือบริการได้อย่างเต็มจำนวน²⁵

^{*} Organization For Economic Co-Operation and Development, “International VAT/GST Guidelines,” in Centre for Tax Policy and Administration, (2006) (ปัจจุบันอยู่ในระหว่างการศึกษาและการจัดทำ International VAT/GST Guidelines ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) และเปิดโอกาสให้องค์กรระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้อง ทั้งภาครัฐ และภาคธุรกิจสามารถให้ความเห็นและคำแนะนำต่อองค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา)

²⁵ Organization for Economic Co-Operation and Development, “International VAT/GST Guidelines,” in Centre for Tax Policy and Administration, (2006), p. 1.

2.3.2.1 การนำเข้าและส่งออกสินค้า

2.3.2.1.1 การนำเข้าสินค้า

ภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกจัดเก็บสำหรับสินค้าที่เข้ามายังประเทศที่มีการบริโภค โดยไม่ว่าผู้นำเข้านั้นจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ เมื่อมีการนำเข้าสินค้า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นไปตามหลักการนำเข้าของกฎหมายศุลกากร กล่าวคือ เสียภาษี ขณะที่สินค้าผ่านแดนศุลกากร หน่วยงานศุลกากรจะเป็นผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าสินค้าโดยทันทีที่สินค้าผ่านแดนมายังประเทศที่จะมีการบริโภคสินค้านั้น รวมถึง บริการบางอย่างที่เกี่ยวข้องกับสินค้านำเข้า ก็จะต้องถูกจัดเก็บในขณะที่สินค้านั้นนำเข้ามายังประเทศที่มีการบริโภค เช่นเดียวกัน เช่น ค่าประกันภัย ค่าระวางเรือ เป็นต้น*

ในบางประเทศกำหนดให้มีการชะลอการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จนกว่าจะได้มีการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และในบางประเทศ ก็อาจกำหนดให้สิทธิพิเศษสำหรับการนำเข้า โดยการชะลอการเสียภาษี หรือยกเว้นการเสียภาษีสำหรับสินค้าบางประเภทที่นำเข้าได้

นอกจากนี้ กฎแห่งองค์การการค้าโลก (World Trade Organization หรือ WTO) ได้กำหนดห้ามมิให้เลือกปฏิบัติต่อการนำเข้าสินค้าจากประเทศสมาชิกขององค์การการค้าโลก กล่าวคือ หากสินค้าใดที่ซื้อขายภายในประเทศได้รับยกเว้นจากการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การนำเข้าสินค้านั้นย่อมต้องได้รับยกเว้นเช่นเดียวกับสินค้าภายในประเทศด้วย²⁶ เป็นต้น

นอกจากนี้ กรณีเช่นเดียวกับ การนำเข้าสินค้ามาพักไว้ยังคลังสินค้าทัณฑ์บน (Bonded Warehouse) หรือนำเข้ายังเขตปลอดอากร (Duty-Free Zone) อาจยังไม่ถือว่า มีการนำเข้าสินค้าจนกว่าจะได้นำสินค้านั้นออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือออกจากเขตปลอดอากร เพื่อนำมาบริโภคภายในประเทศ หากสินค้านำเข้ามาเพื่อผลิตขึ้นในเขตปลอดอากร ได้ส่งออกไปยังต่างประเทศ สินค้าที่นำเข้านั้น จะได้รับการยกเว้นภาษี แต่หากผลิตแล้วนำออกมาเพื่อจำหน่าย

* ภายใต้กฎหมายศุลกากร กำหนดให้ราคาศุลกากรที่ใช้ในการสำแดงเพื่อเสียภาษีศุลกากร คือ ราคาสินค้า บวกด้วยค่าระวางเรือและค่าประกันภัย หรือที่เรียกว่า ราคา CIF (Cost, Insurance and Freight)

²⁶ Alan Schenk and Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (Cambridge University Press), p. 203.

แก่ลูกค้าภายในประเทศ กรณีนี้ย่อมถือเช่นเดียวกันกับการขายในประเทศ ซึ่งสินค้านั้นต้องเสียภาษี²⁷

2.3.2.1.2 การส่งออกสินค้า

การส่งออกสินค้าภายใต้หลักการจัดเก็บภาษีปลายทางสำหรับประเทศส่วนใหญ่ จะจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 0 เพื่อให้สินค้าที่ส่งออกนั้นปลอดภาระภาษีอย่างแท้จริง กล่าวคือ การใช้อัตราร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออก จะทำให้สามารถขอคืนภาษีซื้อที่ได้ชำระไปเต็มจำนวน เมื่อผ่านกลไกการเครดิตภาษี (ดูตัวอย่างกลไกการเครดิตภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทาง ซึ่งได้แสดงไว้ข้างต้น)

2.3.2.2 การนำเข้าบริการและการส่งออกบริการ

2.3.2.2.1 การนำเข้าบริการ

สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าบริการนั้น สหภาพยุโรปได้พัฒนาหลักการกำหนดสถานที่ให้บริการซึ่งหลายประเทศรวมถึงประเทศนอกสหภาพยุโรปได้นำมาใช้ด้วย โดยสถานที่ที่มีการให้บริการนั้น ตั้งอยู่ ณ สถานที่ประกอบธุรกิจของผู้ให้บริการ หลักการนี้เป็นการสนับสนุนธุรกิจที่ให้บริการผ่านสถานประกอบธุรกิจที่ตั้งอยู่นอกประเทศ หรือประเทศที่มีการให้บริการเกิดขึ้น เพื่อที่ว่าบริการเหล่านั้น จะได้รับการยกเว้นโดยใช้อัตราร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีเมื่อส่งออกบริการจากประเทศที่ผู้ให้บริการนั้นให้บริการอยู่ และบริการนั้น จะไม่ถูกจัดเก็บภาษีในประเทศที่ลูกค้าได้ใช้บริการด้วย

บริการที่นำเข้ามาโดยผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียน จะทำให้สามารถเครดิตภาษีซื้อที่เรียกเก็บจากการนำเข้าบริการนั้นได้ และในฐานะที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนจึงสามารถเครดิตภาษีซื้อได้ ไม่ว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้น จะได้ซื้อบริการนั้นจากในประเทศหรือต่างประเทศ

ในทางตรงกันข้าม หากบริการนั้นนำเข้ามาโดยผู้บริโภคนั้น ซึ่งมีได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้บริโภคนั้น จะไม่สามารถขอคืนภาษีที่ได้ชำระไปสำหรับบริการที่นำเข้านั้นได้ ด้วย

²⁷ Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization, Apr. 15, 1994, 1867 U.N.T.S. 154, cited in Alan Schenk, and Oliver Oldman, อ้างแล้ว, หน้า 203.

เหตุนี้ ในหลายประเทศจะจัดเก็บภาษีจากบริการที่นำเข้ามาโดยผู้บริโภคร และจะถือเอาการประเมินตนเองของผู้บริโภคในการจัดเก็บภาษี

2.3.2.2.2 การส่งออกบริการ

สำหรับการส่งออกบริการนั้น บางประเทศกำหนดให้จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 0 เช่นเดียวกับสินค้า แต่บางประเทศระบุนุชรกรรมกรทำให้บริการไว้เป็นการเฉพาะสำหรับการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 0 เช่น ประเทศนิวซีแลนด์ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการส่งออกบริการนั้น ยังคงไม่สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการส่งออกสินค้า ซึ่งสามารถกระทำได้ง่ายกว่า

เช่น ในประเทศออสเตรเลีย การให้บริการบางประเภทแก่บุคคลที่มีได้ตั้งอยู่ในออสเตรเลีย ซึ่งได้ใช้บริการนั้นนอกออสเตรเลีย ได้รับยกเว้นภาษีในอัตราร้อยละ 0 ในขณะที่นิวซีแลนด์นั้น ได้กำหนดรายการของบริการที่ส่งออกไว้เป็นกรณีเฉพาะที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0²⁸ เป็นต้น

ดังนั้น แม้ว่าหลักปลายทางนี้ จะเป็นที่ยอมรับและปรับใช้ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในหลายประเทศก็ตาม แต่ประเทศทั้งหลายย่อมมีความแตกต่างในการนำหลักปลายทางดังกล่าวมาปรับใช้สำหรับประเทศตน เช่น การกำหนดข้อยกเว้น การปรับใช้ให้เป็นไปตามนโยบายรัฐภายในประเทศนั้นๆ ความแตกต่างในการกำหนดสถานที่บริโภค (Place of Consumption) และการกำหนดดินแดนที่มีอำนาจจัดเก็บภาษี (Place of Taxation) ความแตกต่างในการตีความหลักปลายทางเพื่อปรับใช้ในประเทศของตน รวมถึง ความแตกต่างในการให้คำจำกัดความของคำว่า “บริการ” และ “สินค้าไม่มีรูปร่าง” อีกด้วย เป็นต้น

ความแตกต่างดังกล่าว นำมาสู่ประเด็นของอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อขายสินค้าและการให้บริการระหว่างประเทศ เป็นผลให้คณะทำงานด้านภาษีการบริโภคที่ 9 ของคณะกรรมการการคลังแห่ง OECD ดำเนินการศึกษาเพื่อจัดทำแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการระหว่างประเทศ (International VAT/GST

²⁸ Alan Schenk and Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (Cambridge University Press), p. 206.

Guidelines) เพื่อให้ประเทศทั้งหลาย ไม่ว่าจะประเทศสมาชิกของ OECD และประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิกสามารถนำแนวทางที่จัดทำขึ้นไปปรับใช้เป็นกฎหมายภายในประเทศได้

ภายใต้การศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ OECD และประเทศต่างๆ เห็นว่า การพิจารณาจัดเก็บภาษีจากการค้าระหว่างประเทศ ภายใต้หลักปลายทางนี้ ควรจะต้องจัดเก็บภาษีภายในอาณาเขตที่มีการบริโภคเกิดขึ้น (Taxation in the jurisdiction where the consumption takes place) ตามหลักดินแดนที่มีการบริโภค (Rules of the jurisdiction of consumption)

โดยในเบื้องต้น OECD จะทำการศึกษาแนวทางและขอความเห็นและข้อเสนอแนะจากประเทศต่างๆ ทั่วโลก ในส่วนที่เกี่ยวกับการให้บริการและการซื้อขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง (Services and Intangibles) เนื่องจากการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างในระหว่างประเทศนั้น สามารถกำหนดสถานที่ขายสินค้า (Place of Supply) โดยปรับใช้หลักปลายทางได้ง่ายกว่า กรณีของการให้บริการและการซื้อขายสินค้าไม่มีรูปร่าง²⁹ เนื่องจากลักษณะของบริการและสินค้าไม่มีรูปร่าง ไม่สามารถเห็นได้ทางกายภาพเมื่อมีการส่งออกจากประเทศหนึ่งและนำเข้ามายังอีกประเทศหนึ่ง ซึ่งรายละเอียดจะได้กล่าวในบทต่อไป

2.3.3 หลักการกำหนดสถานที่ขายสินค้าและให้บริการ (Place of Supply of Goods and Services)

การกำหนดสถานที่ขายสินค้าและสถานที่ให้บริการสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศว่าเกิดขึ้น ณ สถานที่ใดเป็นสิ่งที่จำเป็นที่จะต้องกำหนดเพื่อสามารถแยกพิจารณาได้ว่า ธุรกรรมนั้นเป็นการขายสินค้าและการให้บริการนั้นในประเทศหรือในต่างประเทศ การกำหนดสถานที่ขายสินค้าและสถานที่ให้บริการว่า การขายสินค้าและการให้บริการนั้น เกิดขึ้นที่ใด ในหรือนอกประเทศ เพื่อเป็นการพิจารณาว่า มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในประเทศนั้นๆ หรือไม่

²⁹ Christophe Grandcolas, "VAT on the Cross-Border Trade in Services and Intangibles," *IBFD Asia-Pacific Tax Bulletin* 13, 1 (2007): 39.

2.3.3.1 การกำหนดสถานที่ขายสินค้า และสถานที่ให้บริการ

2.3.3.1.1 สถานที่ขายสินค้า (Place of Supply of Goods)

โดยทั่วไป สถานที่ขายสินค้า จะได้แก่สถานที่ที่สินค้านั้นตั้งอยู่โดยทางกายภาพ เมื่อสินค้านั้นขายให้แก่ลูกค้า หากสินค้านั้นตั้งอยู่นอกประเทศขณะที่มีการขาย การขายสินค้านั้น จะอยู่นอกเหนือการบังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และเมื่อสินค้าที่ตั้งอยู่นอกประเทศนั้น หากต่อมา ได้มีการนำเข้า ความรับผิดชอบทางภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้านั้นย่อมเกิดขึ้น³⁰

2.3.3.1.2 สถานที่ให้บริการ (Place of Supply of Services)

สำหรับสถานที่ให้บริการนั้น มีความยากกว่าการกำหนดสถานที่ขายสินค้า เนื่องจากลักษณะของการให้บริการนั้น ไม่สามารถกำหนดได้โดยทางกายภาพ โดยหลักจึงมีอยู่ 2 ทางเลือกในการกำหนดสถานที่ให้บริการสำหรับกรณีระหว่างประเทศ³¹ ได้แก่

ทางเลือกแรก คือ ที่ที่ได้รับการให้บริการนั้น (Where the supply is received) ผู้ที่ใช้ประโยชน์จากการให้บริการนั้น ย่อมต้องเสียภาษีตามอัตราที่ประเทศตนกำหนด โดยผู้ส่งออกบริการนั้น จะมีสิทธิหักภาษีขาย (ที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการส่งออกบริการ) กับภาษีซื้อที่ตนถูกเรียกเก็บจากการซื้อขายภายในประเทศตน

ทางเลือกที่สอง คือ ที่ที่การให้บริการนั้นเกิดขึ้น (Where the supply is performed) ในกรณีนี้ การให้บริการและการใช้ประโยชน์จากการให้บริการนั้น อาจต้องแยกพิจารณาออกจากกัน

ดังนั้น โดยปกติ การกำหนดสถานที่ให้บริการ เพื่อพิจารณาว่าการให้บริการนั้นมีขึ้นในหรือนอกประเทศ จึงได้แก่ สถานที่ที่มีการให้บริการเกิดขึ้น (Where the service is “rendered”) หรือรองลงไป ได้แก่ สถานที่ที่ผู้ให้บริการอยู่เป็นปกติเพื่อการให้บริการนั้น (The

³⁰Alan A. Tait, VALUE ADDED TAX: International Practice and Problems (International Monetary Fund), p. 371.

³¹Alan A. Tait, VALUE ADDED TAX: International Practice and Problems (International Monetary Fund), p. 391.

usual place of residence of an individual supplying the service) หรือ สถานที่ที่มีการจัดตั้งขึ้นทางกฎหมาย (Where the supplying country is legally incorporated)³²

อย่างไรก็ตาม แนวคิดของสถานที่ให้บริการนั้น ยังอาจมีความแตกต่างกันในแต่ละประเทศ เช่น ในประเทศนิวซีแลนด์ ถือว่าบริการนั้น ทำขึ้นที่ที่ผู้ให้บริการเป็นเจ้าของ ภายใต้แนวคิดที่เรียกว่า The Concept of “belonging” ตัวอย่าง การบริการให้คำปรึกษาด้านโฆษณาแก่ลูกค้าในต่างประเทศ ตามแนวคิด The Concept of “belonging” นั้น ถือเอาสถานที่ที่ผู้ให้คำปรึกษามีสำนักงานถาวรหรือที่อยู่ถาวร เป็นสถานที่ให้บริการ แต่ปัจจุบันแนวคิดดังกล่าวส่วนใหญ่นักได้ถูกแทนที่ด้วย แนวคิดที่ว่า สถานที่ให้บริการ คือ สถานที่ที่มีการให้บริการเกิดขึ้น (The place where the service is rendered or performed)³³

2.3.3.2 หลักอาณาเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม (Territorial Reach of VAT และหลักการจัดเก็บภาษีทั่วโลกของภาษีมูลค่าเพิ่ม (Global Reach of VAT)

2.3.3.2.1 หลักอาณาเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม (Territorial Reach of VAT)

หลักอาณาเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักอาณาเขต ซึ่งเป็นระบบที่ใช้กันมากในปัจจุบัน และยังคงสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีปลายทาง โดยระบบดังกล่าวจะจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าและการให้บริการในประเทศที่ได้มีการบริโภคสินค้าและบริการนั้นเท่านั้น และประเทศเหล่านั้น ล้วนจำเป็นต้องกำหนดหลักการกำหนดสถานที่ขายสินค้าและสถานที่ให้บริการไว้อย่างชัดเจนด้วย

ประเทศส่วนใหญ่ จึงมักใช้ระบบการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักอาณาเขต (Territorial Reach of VAT) เนื่องจากเป็นระบบที่มีการกำหนดรายละเอียดซึ่งต้องระบุถึงสถานที่ขายสินค้าและให้บริการไว้อย่างชัดเจน

ตัวอย่าง กรณีของสหภาพยุโรป ได้มีบทบัญญัติภายใต้ Sixth Directive กำหนดสถานที่ให้บริการ สำหรับกรณีต่างๆ ไว้อย่างชัดเจน เช่น การกำหนดให้สถานที่ขายสินค้า คือ สถานที่ที่สินค้านั้นตั้งอยู่ ณ ขณะที่มีการขายสินค้านั้น เป็นต้น

³²Alan A. Tait, VALUE ADDED TAX: International Practice and Problems (International Monetary Fund), p. 372.

³³Alan A. Tait, VALUE ADDED TAX: International Practice and Problems (International Monetary Fund), p. 372.

นอกจากนี้ ประเทศสหราชอาณาจักรยังได้นำหลักอาณาเขตมาปรับใช้ในการกำหนดสถานที่ในการขายสินค้าอีกด้วย เช่น กรณีที่สินค้าที่ขายนั้นมิได้มีการนำเข้าหรือส่งออก การขายสินค้านั้นจะถือว่าเป็นการขายสินค้าในประเทศสหราชอาณาจักรก็ต่อเมื่อสินค้านั้นได้ตั้งอยู่ในทางกายภายในสหราชอาณาจักร และ กรณีที่สินค้านั้นต้องมีการติดตั้ง การขายสินค้าจะเกิดขึ้น ณ สถานที่ที่สินค้านั้นจะต้องถูกติดตั้งหรือประกอบขึ้น³⁴ เป็นต้น

2.3.3.2.2 หลักการจัดเก็บภาษีทั่วโลกของภาษีมูลค่าเพิ่ม (Global Reach of VAT)

หลักการจัดเก็บภาษีทั่วโลกนี้ จะไม่กำหนดรายละเอียดในการระบุสถานที่ขายสินค้าหรือสถานที่ให้บริการ เพราะไม่ได้พิจารณาสถานที่ขายสินค้าและสถานที่ให้บริการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จะพิจารณาจากสถานที่ที่ผู้ประกอบการได้จดทะเบียนในประเทศ เป็นสำคัญ ดังนั้น การขายสินค้าและการให้บริการจะเกิดขึ้นที่ใดไม่สำคัญ หากผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งได้ตั้งอยู่ในประเทศผู้จัดเก็บภาษีนั้น ประเทศนั้นก็สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แม้จะเป็นธุรกรรมที่อยู่นอกประเทศ ก็ตาม

ตัวอย่างเช่น กรณีของประเทศนิวซีแลนด์ และประเทศสาธารณรัฐแอฟริกาใต้ ที่ใช้ระบบการจัดเก็บทั่วโลก การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศนิวซีแลนด์ จะพิจารณาจัดเก็บจากฐานการขายสินค้าและการให้บริการทั่วโลก โดยถือเอาสถานที่ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนตั้งอยู่ในประเทศนั้น โดยมีได้พิจารณาการสถานที่ขายสินค้าหรือให้บริการ กล่าวคือ จะไม่พิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือบริการในประเทศ แต่จะจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการโดยที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการต้องมีการประกอบกิจการอยู่ในประเทศ และจัดเก็บจากการนำเข้ามาในประเทศ

การจัดเก็บภาษีโดยอาศัยหลักการนี้ จะกำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีอย่างแคบ การขายสินค้าหรือให้บริการโดยผู้ขายต่างประเทศ ย่อมจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศ หากการขายหรือให้บริการโดยผู้ขายนั้น ดำเนินการผ่านสถานประกอบการที่อยู่นอกประเทศ ทั้งนี้ หากมีสาขา หรือสถานประกอบธุรกิจหลัก ย่อมต้องแยกพิจารณาตัวตนต่างหากจากบริษัทสำนักงานใหญ่ และการมีระบบบัญชีแยกต่างหากจากกัน ยังคงเป็นเงื่อนไขสำคัญในการ

³⁴ Alan Schenk and Oliver Oldman, *Value Added Tax-A Comparative Approach* (Cambridge University Press, 2007), p. 189.

พิจารณาตัวตนของสำนักงานสาขา หรือสถานประกอบธุรกิจที่แยกจากกันด้วย³⁵ เช่น การประกอบธุรกิจในประเทศสาธารณรัฐแอฟริกาใต้ โดยมีสำนักงานสาขาในประเทศนามิเบีย และประเทศสวิตเซอร์แลนด์ สำนักงานสาขาในประเทศนามิเบียเป็นผู้ดำเนินการขายในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ และมีการบันทึกบัญชีแยกต่างหากจากสำนักงานใหญ่ ส่วนการขายของสำนักงานสาขาในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ เป็นส่วนเล็กน้อยที่ได้มีการบันทึกทางบัญชี ในกรณีนี้ การขายที่กระทำขึ้นโดยสำนักงานสาขาในประเทศนามิเบีย จะไม่อยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศสาธารณรัฐแอฟริกาใต้

2.3.3.3 การกำหนดสถานที่ขายสินค้าและสถานที่ให้บริการภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศอุดมคติ* (Vatopia Value Added Tax Law of Fantasia)

ร่างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศอุดมคติ ได้จัดทำขึ้นโดยคณะทำงานฝ่ายกฎหมายของกองทุนการเงินระหว่างประเทศ หรือ International Monetary Fund Legal Department (IMF) เพื่อให้ประเทศต่างๆ นำมาใช้ในการพิจารณาร่างและออกกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย หรือในระบบ Civil Law โดยภายใต้ร่างกฎหมายดังกล่าว คณะทำงานฝ่ายกฎหมายได้ร่างขึ้น โดยอาศัยรูปแบบของกฎหมายที่มักใช้ในประเทศแถบยุโรปตะวันออก และประเทศในแถบเอเชีย

การกำหนดสถานที่ขายสินค้าและสถานที่ให้บริการภายใต้ร่างกฎหมายดังกล่าว เป็นไปเพื่อความจำเป็นในการกำหนดธุรกรรมที่อยู่ภายในอาณาเขตของประเทศในอุดมคติ³⁶ หรือ

³⁵ Alan Schenk and Oliver Oldman, *Value Added Tax-A Comparative Approach* (Cambridge University Press, 2007), p. 197.

* Vtopia Value Added Tax Act เป็นหนึ่งในร่างพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเกิดขึ้นจากการทำงานของกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (International Monetary Fund Legal Department หรือ IMF) ในการร่างพระราชบัญญัติดังกล่าว กองทุนการเงินระหว่างประเทศ ได้จัดทำร่างดังกล่าวขึ้น 4 ประเภท คือ ร่างพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นรูปแบบที่มักใช้ในประเทศแถบยุโรปตะวันออกและประเทศในแถบเอเชีย (Value Added Tax Law of Fantasia) ร่างพระราชบัญญัติที่เป็นรูปแบบที่มักใช้ในประเทศในเครือสหราชอาณาจักร (Value Added Tax Act of the Commonwealth of Vtopia) และในประเทศในเครือสาธารณรัฐ (Value Added Tax Act of the Commonwealth of Republica) และร่างพระราชบัญญัติใหม่ที่ได้จัดทำขึ้นเมื่อไม่นานมานี้สำหรับประเทศในเครือสหราชอาณาจักร (Value Added Tax Act of the Commonwealth of New Vtopia) แหล่งที่มา <http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2003/eng/tivat.htm>

³⁶ Chapter 3 Place of Taxable Transactions of Explanatory Memorandum to the Law on the Value-Added Tax[Online], Available from: <http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2003/eng/fen.pdf>, p. 10.

เป็นการกำหนดขอบเขตของธุรกรรมที่อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีของประเทศในอุดมคติ หากธุรกรรมนั้น เกิดขึ้นในประเทศ ย่อมอยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศ การกำหนดสถานที่ขายสินค้าและสถานที่ให้บริการตามร่างกฎหมายนี้ เป็นการปรับใช้หลักปลายทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หากการขายสินค้าหรือให้บริการที่เกิดในประเทศ ย่อมถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จะได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยอาศัยอัตราร้อยละ 0 สำหรับการส่งออก

ในกรณีของการขายสินค้า ร่างกฎหมายดังกล่าว ได้พิจารณาให้สถานที่ที่สินค้านั้นตั้งอยู่ในเวลาที่ส่งมอบสินค้านั้น หรือสถานที่ตั้งของสินค้าในขณะที่จะเริ่มขนส่ง เป็นสถานที่ขายสินค้า (Place of supply of goods)³⁷

ส่วนกรณีของการให้บริการนั้น โดยหลัก กำหนดให้สถานที่ที่ผู้ให้บริการได้ดำเนินกิจกรรมการให้บริการตั้งอยู่ ถือเป็นสถานที่ให้บริการ (Place of supply of services)³⁸ อย่างไรก็ตาม ร่างกฎหมายดังกล่าว ได้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักข้างต้นไว้ โดยพิจารณาว่า ธุรกรรมการให้บริการนั้น เกี่ยวข้องกับสิ่งใด³⁹ กล่าวคือ หากการให้บริการนั้น เกี่ยวข้องโดยตรงกับทรัพย์สินที่

³⁷ Article 10 Place of supply of goods (1) of Law on the Value Added Tax of Fantasia "If a supply involves goods being transported, the supply takes place at the location of the goods when transportation starts. In other case, the supply of goods takes place at the location where the goods are transferred" [Online], 2003, June 16. Available from: <http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2003/eng/fvat.pdf>

³⁸ Article 11 Place of rendering of services (1) of Law on the Value Added Tax of Fantasia "Except as otherwise provided by this Article, the place of rendering of services is the location of the entrepreneurial activity of the person who renders the services." [Online], 2003, June 16. Available from: <http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2003/eng/fvat.pdf>

³⁹ Article 11 Place of supply of goods (2) of Law on the Value Added Tax of Fantasia "The place of rendering of services is:

- a) the place where immovable property is located, if the services are directly connected with that property;
 - b) the place where the services are actually carried out, if they are connected with movable property;
 - c) the place where services are actually carried out, if they are rendered in the field of culture, art, education, physical fitness, or sports, or in another similar activity;
 - d) the place where transportation actually takes place, if the services are connected with that transportation.
- For purposes of Article 17, paragraph (2), letter b), a transaction connected with the rendering of such services by a taxpayer outside Fantasia, is considered as carried out in Fantasia;
- e) the location of the permanent establishment of the purchaser of the services to which the services most closely relate, in case of:

ไม่สามารถเคลื่อนที่ได้ หรือเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ (Immovable property) ให้ถือว่า สถานที่ที่ทรัพย์สินหรืออสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ แต่หากการให้บริการนั้น เกี่ยวข้องโดยตรงกับทรัพย์สินที่สามารถเคลื่อนย้ายได้ หรือเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือเอาสถานที่ที่บริการนั้นได้กระทำขึ้นอย่างแท้จริง เป็นสถานที่ให้บริการ

นอกจากนี้ ข้อยกเว้นอีกประการหนึ่งที่กำหนดไว้ในร่างกฎหมายนี้ ยังกำหนดให้ในบางกรณี ถือเอาสถานประกอบการถาวรของผู้ให้บริการซึ่งเกี่ยวข้องกับการให้บริการอย่างใกล้ชิด (The purchaser's permanent establishment that most closely related to the services) เป็นสถานที่ให้บริการด้วย กรณีที่เป็นข้อยกเว้นดังกล่าว ได้แก่ กรณีโอนความเป็นเจ้าของหรือความครอบครองในทรัพย์สิน การโอนสิทธิในสิทธิบัตร สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ โอนสิทธิในเครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ การให้คำปรึกษา การให้บริการด้านกฎหมาย บัญชี วิศวกรรม การโฆษณา การเช่าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

ภายใต้ข้อยกเว้นดังกล่าวนี้ หากการให้บริการมีมากกว่าหนึ่งกรณี ร่างกฎหมายดังกล่าว ยังกำหนดให้ถือเอา การให้บริการที่อยู่ในข้อกำหนดแรกของร่างกฎหมาย เป็นการพิจารณาสถานที่ให้บริการ ตัวอย่างเช่น⁴⁰ กรณีที่นายความได้ให้บริการที่เกี่ยวข้องกับการโอนความเป็นเจ้าของในอสังหาริมทรัพย์ จะเห็นได้ว่า บริการภายใต้ข้อยกเว้นตามมาตรา 11 (2) นี้ มีมากกว่าหนึ่งกรณี โดยการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับการโอนอสังหาริมทรัพย์กำหนดในมาตรา 11 (2)(a)^{*} ซึ่งกำหนดให้ถือเอาสถานที่ที่อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ และการให้บริการด้านกฎหมายกำหนดในมาตรา 11 (2)(e)^{*} ซึ่งกำหนดให้ถือเอาสถานที่ตั้งถาวรของผู้ให้บริการ ดังนั้น สถานที่

- the transfer of ownership or concession of patents, licenses, trademarks, copyrights, or other similar rights;

- consulting, legal, accounting, engineering, and advertising services, as well as data processing services, and other similar services;

- the leasing of movable property (except for vehicles of transportation enterprises);

- services of an agent that engages a person on behalf of the main participant in a contract to perform the services that are described in this letter." [Online], 2003, June 16.

⁴⁰Chapter 3 Place of Taxable Transactions of Explanatory Memorandum to the Law on the Value-Added Tax[Online], Available from: <http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2003/eng/fen.pdf>, p. 11.

* Article 11 (2) (a) stipulates "The place of rendering of services is: (a) the place where immovable property is located, if the services are directly connected with that property"

* Article 11 (2) (e) stipulates "The place of rendering of services is: (b) the location of the permanent establishment of the purchaser of the services to which the services most closely relate, in case of,;

ให้บริการในกรณีนี้ ได้แก่ สถานที่ที่อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ ซึ่งเป็นสถานที่ที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการซึ่งได้กำหนดไว้ในข้อกำหนดแรกของข้อยกเว้นดังกล่าว

2.3.4 การกำหนดสถานที่บริโภค (Place of Consumption)

การกำหนดสถานที่บริโภค (Place of Consumption) เป็นไปเพื่อพิจารณาสถานที่หรือเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษี (Place of Taxation) ของแต่ละประเทศ โดยหลัก มักพิจารณาจากการบริโภคทั้งหมดเป็นเครื่องทดสอบ (Pure Consumption Test)

อย่างไรก็ตาม การกำหนดสถานที่บริโภคนั้น ยังคงเป็นประเด็นปัญหาสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศเกี่ยวกับการให้บริการและการซื้อขายสินค้าไม่มีรูปร่าง (Services and Intangible Goods) เนื่องจากการใช้ประโยชน์จากการให้บริการและจากสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น อาจเกิดขึ้นได้หลายแห่ง และในทางปฏิบัติ ไม่อาจทราบได้อย่างแน่ชัดว่า บริการหรือสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น ถูกใช้ประโยชน์ทั้งหมด ณ ที่แห่งใด ทำให้การพิจารณาโดยอาศัยการบริโภคทั้งหมด (Pure Consumption Test) เป็นเครื่องทดสอบ เป็นอุปสรรคต่อการกำหนดสถานที่บริโภค (Place of Consumption) เพื่อพิจารณาสถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation)

ดังนั้น ในปัจจุบัน จึงเกิดแนวคิดว่า เมื่อไม่สามารถใช้หลักการบริโภคทั้งหมด (Pure Consumption Test) เป็นเครื่องมือในการทดสอบได้ในทางปฏิบัติได้ ก็ให้ใช้ การบริโภคโดยประมาณ (Approximation หรือ Proxies) เป็นตัวทดสอบแทน เพื่อให้สามารถกำหนดสถานที่บริโภคสำหรับธุรกรรมการให้บริการได้ และถือว่าเป็นสถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) อีกด้วย⁴¹

2.4 วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและกลไกการจัดเก็บภาษี

2.4.1 วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

-the transfer of ownership or concession of patents, licenses, trademarks, copyrights, or other similar rights;
 -consulting, legal, accounting, engineering, and advertising services, as well as data processing services, and other similar services;
 -the leasing of movable property (except for vehicles of transportation enterprises);
 -services of an agent that engages a person on behalf of the main participant in a contract to perform the services that are described in this letter.”

⁴¹Christophe Grandcolas, “VAT on the Cross-Border Trade in Services and Intangibles,” *IBFD Asia-Pacific Tax Bulletin* 13, 1 (2007): 40.

วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม มีอยู่ 3 วิธี⁴² คือ

(1) วิธีที่ 1 วิธีบวก (Addition Method) โดยคำนวณจากค่าใช้จ่ายของธุรกิจที่จ่ายให้แก่ปัจจัยการผลิต (Factor payment) อันได้แก่ ค่าจ้าง ค่าเช่า และดอกเบี้ย โดยนำมาบวกด้วยกำไร แล้วคูณด้วย อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) วิธีที่ 2 วิธีลบ (Subtraction Method) โดยคำนวณจากมูลค่าของผลผลิต (Output) หักด้วยมูลค่าของวัตถุดิบ (input) แต่ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายอื่นที่จ่ายให้แก่ปัจจัยการผลิต เช่น ค่าจ้าง ค่าเช่า และดอกเบี้ย แล้วเอามูลค่าเพิ่มดังกล่าวไปคูณด้วยอัตราภาษี

(3) วิธีที่ 3 วิธีเครดิต (Credit Method) เป็นวิธีคำนวณภาษีโดยไม่ต้องคำนวณหามูลค่าเพิ่มก่อน กล่าวคือ จะคำนวณภาษีขาย (Output Tax) หักด้วยภาษีซื้อ (Input Tax) ตามสูตร

$$\text{ภาษีขาย} - \text{ภาษีซื้อ} = \text{ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระ}$$

วิธีเครดิตภาษีนี้นับเป็นวิธีการที่ได้รับการยอมรับ และเป็นที่ยอมรับของสากล รวมถึงประเทศไทยด้วย เนื่องจากเชื่อว่า ระบบการเครดิตภาษีนี้นี้ จะเป็นตัวบ่งชี้ความรับผิดชอบทางภาษีได้อย่างแท้จริง

นอกจากนี้ การเครดิตภาษี ยังกลไกที่สำคัญในการตรวจสอบการเสียภาษี คือ ใบกำกับภาษี ซึ่งจะเป็นหลักฐานที่สำคัญในการพิสูจน์ธุรกรรมการซื้อขายหรือให้บริการและเป็นหลักฐานสำหรับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ด้วยเหตุนี้ ที่ใบกำกับภาษีเป็นกลไกที่สำคัญ นักภาษีบางท่าน จึงเรียกกลไกนี้ว่า “Invoice-Based Method” (เช่น David Williams⁴³ เป็นต้น) ดังนั้น การเครดิตภาษี จึงเป็นลักษณะสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

2.4.2 กลไกการจัดเก็บภาษี (Tax Collection)

⁴²อมรศักดิ์ พงศ์พิศุทธิ์, การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มขั้นสูง : Advanced VAT Accounting (กรุงเทพฯ: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด), หน้า 1-7.

⁴³David Williams and Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting* (International Monetary Fund), p. 169.

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ มีกลไกในการจัดเก็บภาษีอยู่ 4 ประเภท ได้แก่⁴⁴

ก. กลไกการจัดเก็บภาษีโดยระบบศุลกากร ซึ่งเป็นกลไกเดียวกันกับที่ปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าที่นำเข้า

ข. กลไกการจดทะเบียน โดยผู้ขายสินค้าหรือให้บริการต้องจดทะเบียนกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศที่มีการบริโภค และเรียกเก็บภาษีจากลูกค้าและนำส่งภาษีให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศนั้น

ค. กลไกการจัดเก็บภาษีโดยตนเอง (Reverse Charge system) คือ ลูกค้าจะต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มโดยตรงให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนในประเทศของผู้รับสินค้าหรือผู้รับบริการ

ง. กลไกการจดทะเบียนทางอิเล็กทรอนิกส์ ผู้ค้าสินค้าจะต้องใช้เลขภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อระบุประเทศของตนเองสำหรับการขายหรือให้บริการทุกครั้งที่กระทำขึ้นในอีกประเทศหนึ่ง และจะต้องสำแดงภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ช่องทางเดียวโดยข้อมูลดังกล่าวจะถูกส่งไปยังประเทศที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการโดยอัตโนมัติ ผู้ค้าจะต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มโดยตรงต่อประเทศที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น

อนึ่ง ในปัจจุบัน กลไกการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว OECD รวมถึงสหภาพยุโรป ได้มีการแยกพิจารณาธุรกรรมออกเป็น 2 ลักษณะ คือ ธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการ (Business to Business Transaction หรือ B2B) และ ธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภค (Business to Consumer หรือ B2C) ซึ่งจะอธิบายในบทต่อไป

⁴⁴ Christophe Grandcolas, "VAT on the Cross-Border Trade in Services and Intangibles," *IBFD Asia-Pacific Tax Bulletin* 13, 1 (2007): 40.

บทที่ 3

แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกของต่างประเทศ

แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกของต่างประเทศที่นำเสนอในงานวิจัยนี้ ได้นำเอาแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organization for Economic Co-Operation and Development หรือที่รู้จักกันว่า “OECD” มานำเสนอ เนื่องจากว่า OECD กำลังดำเนินการศึกษาหาแนวทางและหลักการใหม่สำหรับปรับใช้กับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งจะถือเป็นแนวทางและหลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีความทันสมัยสอดคล้องและรองรับกับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศในปัจจุบัน

จากนั้นจึงมาพิจารณาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกัน 2 ระบบ คือ ระบบที่อาศัยหลักอาณาเขตในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Territorial Reach) โดยกรณีนี้พิจารณาจากแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป ซึ่งเป็นข้อกำหนดที่ประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปต้องนำมาปรับใช้เป็นกฎหมายภายในของแต่ละประเทศสมาชิก และระบบที่อาศัยหลักจัดเก็บภาษีทั่วโลก (Global Reach) โดยกรณีนี้ พิจารณาจากแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศนิวซีแลนด์ อนึ่ง ทั้งระบบ Territorial Reach และระบบ Global Reach นั้น ได้กล่าวอธิบายมาแล้วในบทที่ 2

3.1 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าและส่งออกขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization For Economic Co-Operation and Development หรือ OECD) เป็นองค์การระหว่างประเทศที่จัดตั้งขึ้นในปี 1961 ภายใต้อนุสัญญาจัดตั้งองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Convention on the Organization for Economic Co-operation and Development) โดยเริ่มแรกมีประเทศสมาชิกซึ่งเป็นประเทศที่มีความมั่นคงทางการเมืองและเศรษฐกิจ ได้เข้าร่วมลงนามในอนุสัญญาดังกล่าวเพียง 20 ประเทศ เมื่อวันที่ 24 ธันวาคม 2503

ต่อมาในภายหลังอีก 11 ประเทศ ได้เข้าร่วมเป็นสมาชิก ซึ่งทำให้ในปัจจุบัน OECD มีประเทศสมาชิก รวมจำนวนทั้งสิ้น 31 ประเทศ โดยประเทศที่เข้าร่วมสุดท้าย ได้แก่ ประเทศชิลี ซึ่งได้เข้าร่วมเมื่อวันที่ 7 พฤษภาคม 2553 ที่ผ่านมา *

บทบาทที่สำคัญของ OECD นั้น มีความรับผิดชอบโดยแบ่งเป็น 12 ด้าน ได้แก่ ด้านเศรษฐกิจ ด้านสถิติข้อมูล ด้านสิ่งแวดล้อม ด้านการพัฒนา ด้านการปกครองสาธารณะและการจัดการ ด้านการค้า ด้านภาคเอกชน ด้านวิทยาศาสตร์เทคโนโลยีและอุตสาหกรรม ด้านนโยบายทางสังคม ด้านการเกษตร ด้านการพัฒนาการเมืองภูมิภาคและชนบท และด้านพลังงาน เป็นต้น

สำหรับบทบาทที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร ในส่วนของภาษีบริโคนั้น อยู่ในบทบาทด้านเศรษฐกิจและการค้า ซึ่ง OECD ได้เล็งเห็นว่า การจัดเก็บภาษีจากการบริโคนั้น ยังไม่มีเครื่องมือหรือแนวทางสำหรับการจัดเก็บภาษีการบริโคนที่ชัดเจนให้สามารถยึดถือได้เป็นหลักการระหว่างประเทศ มีเพียงการศึกษาเบื้องต้นภายใต้กรอบและเงื่อนไขของการประชุม ณ เมืองออตตาวา ประเทศแคนาดา ในปี 1998 (Ottawa Framework Conditions (1998)) ซึ่งได้นำเสนอต่อคณะกรรมการการคลัง (Committee on Fiscal Affairs) และนำมาสู่การศึกษาแนวทางที่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีการบริโคจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของคณะทำงานกลุ่มที่ปรึกษาด้านภาษีการบริโค (Consumption Tax Advisory Group) และ Consumption Tax Guidance Series (2003) เท่านั้น

ดังนั้น คณะกรรมการการคลัง (The OECD Committee on Fiscal Affairs หรือ CFA) จึงได้เริ่มทำงานเพื่อกำหนดกรอบ และหลักการสำหรับปรับใช้ภาษีการบริโค สำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ ในรูปแบบของแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD VAT/GST

* ประเทศสมาชิกแห่งองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนามี 30 ประเทศ ได้แก่ AUSTRALIA (7 June 1971) AUSTRIA (29 September 1961) BELGIUM (13 September 1961) CANADA (10 April 1961) CHILE (7 May 2010) CZECH REPUBLIC (21 December 1995) DENMARK (30 May 1961) FINLAND (28 January 1969) FRANCE (7 August 1961) GERMANY (27 September 1961) GREECE (27 September 1961) HUNGARY (7 May 1996) ICELAND (5 June 1961) IRELAND (17 August 1961) ITALY (29 March 1962) JAPAN (28 April 1964) KOREA (12 December 1996) LUXEMBOURG (7 December 1961) MEXICO (8 May 1994) NETHERLANDS (13 November 1961) NEW ZEALAND (29 May 1973) NORWAY (4 July 1961) POLAND (22 November 1996) PORTUGAL (4 August 1961) SLOVAK REPUBLIC (14 December 2000) SPAIN (3 August 1961) SWEDEN (28 September 1961) SWITZERLAND (28 September 1961) TURKEY (2 August 1961) UNITED KINGDOM (2 May 1961) UNITED STATES (12 April 1961)

Guidelines) เพื่อให้ประเทศสมาชิกและประเทศที่มีได้เป็นสมาชิกสามารถนำเอาหลักการดังกล่าว มาบัญญัติเป็นกฎหมายภายในโดยปรับใช้เป็นหลักการภายใต้กฎหมายของแต่ละประเทศได้

3.1.1 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ

3.1.1.1 ที่มาและเหตุผลของการศึกษา¹

การแพร่ขยายของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (หรือที่บางประเทศเรียกว่า ภาษีสินค้าและบริการ หรือ Goods and Services Tax หรือ GST) เป็นพัฒนาการทางด้านภาษีอากรที่มีความสำคัญมาก เนื่องจากเริ่มต้นประเทศที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม มีเพียงไม่ถึง 10 ประเทศ ในปลายศตวรรษที่ 1960 จนในปัจจุบัน มีประเทศกว่า 136 ประเทศทั่วโลก ที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ถือเป็นแหล่งเงินได้ของประเทศที่มีความสำคัญอย่างยิ่ง และได้รับการยอมรับกันว่า ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เป็นระบบภาษีที่มีการจัดเก็บภาษีที่มีความเป็นกลางและมีความโปร่งใส และเอื้ออำนวยต่อการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งสอดคล้องกับการสนับสนุนให้มีการเปิดเสรีทางการค้าในปัจจุบัน

ขณะที่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้แพร่ขยายไปทั่วโลกนั้น การค้าระหว่างประเทศ ทั้งการซื้อขายสินค้าและการให้บริการระหว่างประเทศ ได้มีการแพร่ขยายเพิ่มขึ้นเช่นเดียวกัน แต่กลไกการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ ยังคงอยู่ภายใต้ระบบภายในของแต่ละประเทศ ซึ่งมีความแตกต่างกัน และความแตกต่างกันของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของแต่ละประเทศนี้ อาจส่งผลหรือนำมาซึ่งการจัดเก็บภาษีที่มีความซ้ำซ้อนกันเกิดขึ้น หรืออาจไม่มีการจัดเก็บภาษีจากประเทศใดเลย โดยไม่ตั้งใจขึ้นได้

ด้วยเหตุนี้ OECD จึงสังเกตเห็นว่า ลักษณะของการค้าระหว่างประเทศโดยส่วนใหญ่ นั้นมีทั้งการค้าสินค้าและการค้าบริการ ซึ่งโดยลักษณะของการค้าสินค้านั้น สามารถอาศัยอำนาจจัดเก็บตามระบบศุลกากร เป็นตัวควบคุมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่สำหรับการค้าด้านบริการ มีวิวัฒนาการตั้งแต่การให้บริการที่เกิดขึ้นภายในประเทศ ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาปรับใช้เพื่อจัดเก็บภาษีจากการค้าบริการ จึงเป็นเพียงหลักการของภาษีบริโภคภายใต้กฎหมายภายในประเทศนั้นเท่านั้น ต่างกับในปัจจุบัน ที่การค้าบริการนั้น เป็นรูปแบบของการค้าระหว่างประเทศ มีการให้บริการข้ามประเทศข้ามพรมแดน และมีรูปแบบธุรกรรมที่มีความซับซ้อน

¹Organization for Economic Co-Operation and Development, "International VAT/GST Guidelines," in Centre for Tax Policy and Administration, p. Preface

มากยิ่งขึ้น หลักการภายในประเทศที่เคยนำมาปรับใช้ จึงไม่อาจครอบคลุมการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าบริการระหว่างประเทศได้ ทั้งนี้ ยังรวมถึง หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าสินค้าไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศ (International Trade on Intangible Goods) ด้วยเช่นเดียวกัน

OECD จึงได้สังเกตเห็นว่า การขาดหลักการอันเป็นที่ยอมรับในสากล เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศนั้น จะทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมดังกล่าว นำมาซึ่งความยุ่งยากแก่ภาครัฐและภาคเอกชนในการทำการค้าระหว่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในการทำการค้าด้านบริการและการค้าสินค้าไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศ

OECD ได้พิจารณาว่า หลักการที่น่าจะได้รับการยอมรับว่า เป็นบรรทัดฐานระหว่างประเทศ (International Norm) เพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีสำหรับการบริโภคระหว่างประเทศ คือ หลักปลายทาง (Destination Principle) ซึ่งได้กล่าวอธิบายมาแล้วในบทที่ 2 กล่าวคือ เป็นหลักการที่มุ่งจัดเก็บภาษีในประเทศที่มีการบริโภค โดยใช้อัตราร้อยละ 0 สำหรับการส่งออก และจะจัดเก็บภาษีจากการนำเข้า ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้ OECD เห็นว่า ในทางปฏิบัตินั้น มักยากที่จะกำหนดสถานที่บริโภค (Place of Consumption) เพื่อพิจารณาสถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การกำหนดสถานที่บริโภคสำหรับธุรกรรมการให้บริการและการซื้อขายสินค้าไม่มีรูปร่าง² ซึ่งไม่สามารถพิจารณาได้ในทางกายภาพ

หลักการที่จะนำมาปรับใช้กับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศเพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จึงต้องอยู่บนหลักการพื้นฐานของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยต้องคำนึงว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ต้องเป็นการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคขั้นสุดท้าย และผู้บริโภคเท่านั้นที่ควรต้องเป็นผู้แบกรับภาระภาษีนั่นไว้ ซึ่งเป็นผู้รับภาระเสียภาษีอย่างแท้จริง ส่วนผู้ประกอบการซึ่งเป็นตัวกลางของวงจรการขายสินค้าและการให้บริการนั้น ย่อมสามารถนำภาษีที่ตนถูกเรียกเก็บเมื่อซื้อสินค้าหรือบริการนั้น ไปหักกับภาษีที่ตนเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือบริการได้อย่างเต็มจำนวน

นอกจากนี้ OECD ยังเห็นว่า แม้ว่าประเทศส่วนใหญ่ จะอาศัยหลักปลายทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็ดี แต่หลักการที่แต่ละประเทศนำมาปรับใช้นั้น ยังคงมีความแตกต่างกัน เช่น การกำหนดข้อยกเว้นที่แตกต่างกัน การกำหนดให้เป็นไปตามนโยบายภายในของรัฐที่

²Organization for Economic Co-Operation and Development, "International VAT/GST Guidelines," in Centre for Tax Policy and Administration, p. 8-9.

แตกต่างกัน การกำหนดดินแดนที่มีการบริโภคที่แตกต่างกัน และการกำหนดดินแดนที่จัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน รวมถึง การตีความหลักการจัดเก็บปลายทางที่แตกต่างกันอีกด้วย ซึ่งส่งผลให้ การกำหนดสถานที่ให้บริการ การกำหนดจุดความรับผิดชอบทางภาษี หรือแม้กระทั่ง การให้คำจำกัดความของคำว่า “บริการ” และ “สินค้าไม่มีรูปร่าง” มีความแตกต่างกันด้วย เป็นต้น

ดังนั้น คณะกรรมาธิการการคลังแห่ง OECD โดยความร่วมมือกับภาคธุรกิจ ได้เปิดเผยว่า สภาพการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคในระหว่างประเทศในปัจจุบัน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การค้าบริการและการค้าสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศกำลังเป็นอุปสรรคต่อการทำกิจกรรมทางธุรกิจ กีดขวางการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ และบิดเบือนการแข่งขันทางการค้า เมื่อคณะกรรมาธิการการคลังได้รับรู้ถึงปัญหาดังกล่าว โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดเก็บภาษีที่มีความซ้ำซ้อนกันและบางกรณีเกิดการไม่จัดเก็บภาษีโดยไม่ตั้งใจเกิดขึ้น คณะกรรมาธิการการคลังแห่ง OECD จึงเห็นว่า อุปสรรคดังกล่าวเป็นสิ่งสำคัญที่ต้องเร่งหาทางแก้ไข และลำพังเพียงการปรับใช้กฎหมายภายในของแต่ละประเทศจะไม่สามารถจัดการแก้ไขกับปัญหาดังกล่าวได้ จึงจำเป็นต้องอาศัยกฎเกณฑ์หรือหลักการที่ได้รับการยอมรับจากนานาประเทศ เป็นตัวแก้ไขปัญหาดังกล่าว

ด้วยเหตุนี้ จึงนำมาสู่การศึกษาของคณะทำงานด้านภาษีการบริโภคที่ 9 ของคณะกรรมาธิการการคลังแห่ง OECD ศึกษาแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการระหว่างประเทศ (International VAT/GST Guidelines) * โดยเฉพาะในส่วนที่ปรับใช้กับธุรกรรมการค้าบริการและการค้าสินค้าไม่มีรูปร่างข้ามชาติ (The Application of VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles)

3.1.1.2 การดำเนินการและความคืบหน้าของการศึกษา

ภายใต้การดำเนินการและการศึกษาของ OECD ดังกล่าว เพื่อหาหลักการและแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งจะเป็นที่ยอมรับของแต่ละประเทศนั้น OECD โดยคณะกรรมาธิการการคลัง ได้แต่งตั้งคณะทำงานด้านภาษีการบริโภคที่ 9 จะทำการศึกษาแนวทาง และขอความเห็น รวมทั้ง ข้อเสนอแนะจากหลายๆ ประเทศต่างๆ ทั่วโลก โดยในเบื้องต้น ได้ทำการศึกษาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการและการซื้อขายสินค้า

* International VAT/GST Guidelines 2006 ปัจจุบันยังอยู่ในระหว่างการศึกษาโดยเปิดโอกาสให้องค์กรระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้อง ทั้งภาครัฐและภาคธุรกิจสามารถทำความเห็นและคำแนะนำเสนอต่อองค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาได้

ไม่มีรูปร่าง (Services and Intangibles) ก่อนการศึกษาเกี่ยวกับการขายสินค้า (มีรูปร่าง) ระหว่างประเทศ

เนื่องจากการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างในระหว่างประเทศนั้น สามารถกำหนดสถานที่ขายสินค้า (Place of Supply) ภายใต้การปรับใช้หลักปลายทางได้อย่างชัดเจนยิ่งกว่าการกำหนดสถานที่ขายและให้บริการสำหรับการขายสินค้าไม่มีรูปร่างและการให้บริการ

กล่าวคือ ลักษณะของบริการและสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น จะไม่สามารถพิจารณาหรือเห็นได้อย่างชัดเจนในทางกายภาพ ขณะที่มีการส่งบริการหรือสินค้าไม่มีรูปร่างออกจากประเทศหนึ่ง และขณะที่นำเข้ามายังอีกประเทศหนึ่งได้ แต่สำหรับสินค้าที่มีรูปร่างนั้น จะมีกลไกทางศุลกากรเป็นตัวควบคุม ว่ามีการส่งออกสินค้าจากประเทศหนึ่ง และนำเข้าสินค้ามายังอีกประเทศหนึ่ง โดยมีการจัดเก็บภาษีศุลกากรและภาษีศุลกากร ขณะที่มีการนำเข้า

ด้วยเหตุนี้ จึงเป็นจุดเริ่มต้นในการพิจารณาลักษณะการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการและการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง โดยการศึกษาที่ OECD ได้ดำเนินการโดยออกเอกสารที่เกี่ยวข้องมาตั้งแต่ปี 2006 ได้แก่

- (1) International VAT/GST Guidelines, February 2006 (ภาคผนวก ก)
- (2) Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles : Invitation for Comments, January 2008 (ภาคผนวก ข)
- (3) Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles, Emerging Concepts for Defining Place of Taxation: Outcome of the First Consultation Document, June 2008 (ภาคผนวก ค)
- (4) Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles : Invitation for Comments, Second Consultation, June 2008 (ภาคผนวก ง)
- (5) Working Party No.9 on Consumption Taxes, 1 February to 30 June 2010 (ภาคผนวก จ)

รายละเอียดการพัฒนาหลักการและแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับ
ธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศของ OECD จะได้กล่าวในหัวข้อต่อไป

3.1.1.3 การพัฒนาหลักการและแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับ ธุรกรรมระหว่างประเทศ

OECD ได้แยกพิจารณาธุรกรรมระหว่างคู่สัญญา ออกเป็นธุรกรรมระหว่าง
ผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการ (Business-to-Business หรือ B2B) และธุรกรรมระหว่าง
ผู้ประกอบการกับผู้บริโภค (Business-to-Consumer หรือ B2C) ออกจากกัน เพื่อใช้ในการศึกษา
แนวทางสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ ทั้งในส่วนที่
เกี่ยวกับการซื้อขายสินค้า (ที่มีรูปร่าง) การให้บริการ และการซื้อขายสินค้าไม่มีรูปร่าง

ในส่วนแรกของการศึกษาเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรม
การค้าระหว่างประเทศนี้ OECD ได้มุ่งเน้นและพิจารณาในส่วนของธุรกรรมการค้าบริการและการ
ขายสินค้าไม่มีรูปร่างข้ามประเทศระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการ (Business-to-
Business หรือ B2B) ด้วยกัน เป็นอันดับแรก

นอกจากนี้ ในเบื้องต้น OECD ได้กำหนดกลไกการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับ
ธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ไว้ใน International VAT/GST Guideline เป็นที่เรียบร้อยแล้ว โดยแยก
พิจารณาธุรกรรมออกเป็น 2 ลักษณะ คือ ธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภค ที่เป็น
ผู้ประกอบการ (Business-to-Business หรือ B2B) และธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภค
ที่มีได้เป็นผู้ประกอบการ (Business-to-consumer หรือ B2C)

สำหรับกลไกการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่าง
ผู้ประกอบการกับผู้บริโภค ที่เป็นผู้ประกอบการ (Business-to-Business หรือ B2B) กำหนดให้ใช้
กลไกการจัดเก็บภาษีโดยวิธีการประเมินตนเอง (Self-assessment หรือ Reverse Charge
Mechanism) โดยที่ผู้ประกอบการที่ให้บริการนั้น ไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มใน
ประเทศของผู้บริโภค กลไกดังกล่าวก่อให้เกิดประโยชน์หลายประการ ได้แก่ (1) ไม่เป็นภาระแก่
ผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่างหรือผู้ให้บริการในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ภายในประเทศของผู้บริโภค
(2) ไม่มีความเสี่ยงทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกิจที่ไม่มีสถาน
ประกอบการหรือไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศผู้บริโภค (3) การบังคับให้ผู้ประกอบการภายในประเทศ

จดทะเบียน ย่อมสามารถทำได้ง่ายกว่า และมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าการกำหนดให้ผู้ประกอบการนอกประเทศต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม³

สำหรับกลไกการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภค ที่มีได้เป็นผู้ประกอบการ (Business-to-Customer หรือ B2C) กำหนดให้ผู้ประกอบการต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยต้องออกแบบขั้นตอนการดำเนินการจดทะเบียนให้มีความง่าย และไม่ก่อให้เกิดภาระแก่ผู้ประกอบการ เช่น การกำหนดคุณสมบัติขั้นต่ำของผู้ประกอบการที่ต้องจดทะเบียน โดยต้องเป็นเพียงผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่ประกอบธุรกิจการค้าที่มีรายได้ตามที่กฎหมายกำหนด เป็นต้น และจะต้องกำหนดให้มีกลไกการขอคืนภาษีได้ด้วย

3.1.1.3.1 ลักษณะทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่มที่สำคัญที่ใช้ในการพิจารณา

ในการพัฒนาแนวทางและหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศนั้น OECD ได้พิจารณาลักษณะหลักของภาษีมูลค่าเพิ่มที่สำคัญ 4 ลักษณะ⁴ ซึ่งเป็นพื้นฐานในการพัฒนาหลักการและแนวทางสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ คือ

- (1) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค โดยมีผู้บริโภคคนสุดท้ายเป็นผู้เสียภาษี
- (2) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากฐานกว้างของการบริโภค ซึ่งตรงข้ามกับ ภาษีสรรพสามิต และภาษีสศุลกากร ซึ่งจัดเก็บจากสินค้าเฉพาะสิ่ง
- (3) โดยหลัก ผู้ประกอบธุรกิจไม่ควรต้องเป็นผู้แบกรับภาระภาษีด้วยตนเอง เนื่องจากมีกลไกที่กำหนดให้ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซึ่งตนได้ชำระสำหรับธุรกรรมที่ทำระหว่างผู้ประกอบการด้วยกัน

³Christophe Grandcolas, "VAT on the Cross-Border Trade in Services and Intangibles," *IBFD Asia-Pacific Tax Bulletin* 13, 1 (2007): p. 40.

⁴Organization for Economic Co-Operation and Development, "International VAT/GST Guidelines," in Centre for Tax Policy and Administration, p. 7.

- (4) ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บในแต่ละชั้นของการบริโภค ผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะนำภาษีซื้อที่ถูกเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือบริการไปหักกับภาษีขายซึ่งตนถูกเรียกเก็บจากผู้ขายสินค้าหรือบริการนั้นได้ ยกเว้น กรณีที่เป็นผู้บริโภคขั้นสุดท้าย

ด้วยเหตุนี้ OECD จึงเห็นว่า ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นระบบภาษีที่ได้รับการยอมรับนั้น จัดเป็นการจัดเก็บภาษีที่มีความเป็นกลางต่อการค้าระหว่างประเทศ นอกจากนี้ การกำหนดสถานที่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Place of Taxation) นั้น หลักการที่ได้รับการยอมรับว่าเป็นบรรทัดฐานทางการค้าระหว่างประเทศ (International trading norms) คือ หลักปลายทาง (Destination Principle)

3.1.1.3.2 หลักการภาษีอากรที่ใช้ในการพิจารณา

OECD ยังได้คำนึงถึงหลักการภาษีอากร โดยถือเป็นหลักการที่สำคัญของภาษีในการพิจารณาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ⁵ ดังนี้

- (1) หลักความเป็นกลางทางภาษี (Neutrality) คือ การจัดเก็บภาษีของรัฐต้องไม่ก่อให้เกิดการแทรกแซงกลไกตลาด หรือเป็นการขัดขวางต่อการแข่งขันทางการค้า
- (2) หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) คือ การจัดเก็บภาษีต้องเป็นรูปแบบที่สามารถเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ มีการตรวจสอบและเชื่อมโยงสอดคล้องกับโครงสร้างการบริหารของรัฐ
- (3) หลักความแน่นอนและความสะดวก (Certainty and Simplicity) คือ การจัดเก็บภาษีที่กำหนด ฐานภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีไว้อย่างแน่นอน ชัดเจน และไม่คลุมเครือ และการจัดเก็บภาษีต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด และต้องไม่เป็นการเพิ่มภาระแก่ผู้เสียภาษี
- (4) หลักความเป็นธรรม (Effectiveness and Fairness) คือ การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรม โดยต้องสัมพันธ์กับความสามารถของผู้เสียภาษี เพื่อให้เกิดการชำระภาษีได้อย่างเท่าเทียมกัน

⁵Organization for Economic Co-Operation and Development, "International VAT/GST Guidelines," in Centre for Tax Policy and Administration, p. 8.

(5) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) คือ การจัดเก็บภาษีต้องสามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้

หลักการดังกล่าวข้างต้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง หลักความเป็นกลาง (Neutrality) นั้น OECD ถือเป็นหลักการสำคัญสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ หรือความเป็นกลางระหว่างประเทศ (International Neutrality) ภายใต้หลักปลายทาง ซึ่งหลักปลายทางนี้ มุ่งจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้า (มีรูปร่าง) บริการและสินค้าไม่มีรูปร่าง โดยใช้อัตราร้อยละ 0 เมื่อมีการส่งออกจากประเทศหนึ่ง และจะจัดเก็บภาษีเมื่อนำเข้ามายังอีกประเทศหนึ่ง ทั้งนี้ เพื่อให้ไม่มีความแตกต่างกันระหว่าง สินค้า บริการ และสินค้าไม่มีรูปร่าง ที่ซื้อขายกันในประเทศ กับที่ซื้อมาจากต่างประเทศ ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักความเป็นกลางระหว่างประเทศ

3.1.1.3.3 ปัจจัยที่ต้องคำนึงถึงสำหรับการปรับใช้หลักการและแนวทางกับ ธุรกรรมกรให้บริการและสินค้าไม่มีรูปร่าง

คณะกรรมการการคลังแห่ง OECD ได้ตกลงว่าหลักการที่นำมาเป็นฐานในการพิจารณาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในครั้งนี้นั้น ควรอยู่บน 2 ปัจจัยสำคัญ⁶ คือ

- (1) วัตถุประสงค์ของภาษีการบริโภคสำหรับการค้าระหว่างประเทศด้านการให้บริการและสินค้าไม่มีรูปร่างควรจัดเก็บภาษีตามหลักอาณาเขตที่มีการบริโภค
- (2) ภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ควรต้องตกอยู่กับผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษี เว้นแต่กรณีที่มีกฎหมายกำหนดไว้อย่างชัดเจน เช่น ในกรณีที่กฎหมายต้องการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการเพื่อเป็นหลักประกันแก่การจัดเก็บภาษีจากการบริโภคขั้นสุดท้าย ซึ่งได้แก่ กรณีที่เป็นการทำธุรกรรมที่อยู่นอกเหนืออำนาจการจัดเก็บภาษี หรือในกรณีที่เอกสารไม่ครบถ้วนที่จะอนุญาตให้นำภาษีที่เข้ามาหักออกจากภาษีขายได้

⁶Organization for Economic Co-Operation and Development, “International VAT/GST Guidelines,” in Centre for Tax Policy and Administration, (2006)

3.1.2 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการ และการซื้อขายสินค้าไม่มีรูปร่าง ภายใต้การศึกษาและแนวทางของ OECD

ดังที่ได้กล่าวมาในเบื้องต้นว่า การศึกษาเพื่อหาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศนั้น OECD ได้เริ่มในส่วนหนึ่งของแนวทางสำหรับธุรกรรมการให้บริการและการซื้อขายสินค้าไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศเป็นส่วนแรก เนื่องจากประเด็นในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าระหว่างประเทศนั้น ยังมีไม่มากเท่ากับกรณีของการให้บริการระหว่างประเทศ และการขายสินค้าระหว่างประเทศซึ่งเป็นสินค้าที่มีรูปร่าง การขายสินค้าที่มีรูปร่างจึงสามารถปรับใช้หลักการจัดเก็บภาษีปลายทางได้ง่ายกว่า และสามารถกำหนดสถานที่ขายสินค้าได้ง่ายกว่าการให้บริการระหว่างประเทศ และการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างด้วย⁷

ดังนั้น จึงเป็นเหตุให้หลายประเทศ ต่างให้ความร่วมมือหาหลักการและแนวทางที่ทำให้เกิดความเป็นกลางมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการระหว่างประเทศและรวมถึงการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง โดยให้ภาษีที่จัดเก็บนั้น สามารถจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมเดียวกันเพียงครั้งเดียว ไม่เกิดความซ้ำซ้อน และไม่ก่อให้เกิดการไม่จัดเก็บภาษีโดยไม่ตั้งใจ รวมถึงยังสามารถกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) ได้อย่างแน่นอนได้อีกด้วย

3.1.2.1 การกำหนดสถานที่บริโภค (Defining Place of Consumption)

ตามที่ OECD ได้ถือเอาหลักปลายทาง (Destination Principle) เป็นบรรทัดฐานระหว่างประเทศ (International Norms) สำหรับพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศนั้น การกำหนดสถานที่บริโภค (Defining Place of Consumption) จะต้องมี ความชัดเจนเพื่อให้สอดคล้องกับหลักปลายทาง และสามารถกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) ได้อย่างชัดเจนเช่นเดียวกัน

ในการกำหนดสถานที่บริโภค (Place of Consumption) สำหรับการให้บริการและการซื้อขายสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น ไม่ได้เป็นเรื่องที่สามารถกำหนดได้โดยง่าย เนื่องจากไม่สามารถพิจารณาได้จากรูปร่างหรือเห็นได้จากการเคลื่อนย้ายทางกายภาพของบริการหรือของสินค้าไม่มีรูปร่าง ภายใต้หลักการเดิมที่ใช้ในการพิจารณานั้น จะพิจารณาจากกรบริโภคทั้งหมด เป็นเครื่อง

⁷Christophe Grandcolas, "VAT on the Cross-Border Trade in Services and Intangibles," *IBFD Asia-Pacific Tax Bulletin* 13, 1 (2007): 39.

ทดสอบ (Pure Consumption Test) และถือว่าสถานที่ที่มีการบริโภคทั้งหมดเกิดขึ้นนั้น ถือเป็นสถานที่บริโภค (Place of Consumption) และเป็นสถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation)

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ในการพิจารณาจากหลักการเดิมโดยถือเอาการบริโภคทั้งหมดเป็นเครื่องทดสอบ (Pure Consumption Test) สำหรับกรณีของการให้บริการและการขายสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น ไม่สามารถกำหนดสถานที่บริโภคได้อย่างชัดเจนและยังเป็นอุปสรรคต่อการกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) รวมถึงสร้างความยุ่งยากและเป็นภาระแก่ผู้ประกอบการและการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐอีกด้วย

ด้วยเหตุนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการและการขายสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น อยู่ภายใต้อาณาเขตทางภาษีที่มีการบริโภคเกิดขึ้น (Jurisdiction of Consumption)⁸ และเมื่อการบริโภคทั้งหมด ไม่สามารถปรับใช้ได้ทางปฏิบัติ ประเทศส่วนใหญ่จึงมักพิจารณาการบริโภคโดยประมาณ (Approximations for consumption – Proxies) แทน⁹ เพื่อให้เกิดความสะดวกในการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีของรัฐและการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการ อีกทั้งยังเป็นการลดปัญหาหากการตีความหรือข้อขัดแย้งระหว่างรัฐกับเอกชนที่อาจเกิดขึ้นได้

อนึ่ง การบริโภคโดยประมาณ (Proxies) นี้ Christophe Grandcolas เห็นว่า จะต้องพิจารณาประเด็นที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้¹⁰ ด้วย

(ก) การกำหนดสถานที่บริโภค (Place of Consumption) ต้องคำนึงถึง (1) ต้นทางและปลายทางของสินค้าและบริการ (Origin and Destination of the goods and services) (2) สถานที่ตั้งของผู้ขายสินค้าและผู้ให้บริการ (Establishment of the goods and services provider) (3) สถานที่ใช้และได้รับประโยชน์จากสินค้าและบริการ (Place of use and enjoyment of the goods and services) (4) การให้บริการเกิดขึ้นที่ไหน เมื่อไร และอย่างไร (How, where, when does the performance of services takes place?)

⁸ Alain Charlet, "VAT Focus Draft OECD VAT/GST Guidelines," *Tax Journal*, (March/2010): 20.

⁹ Organization for Economic Co-Operation and Development, "Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles : Emerging Concepts for Defining Place of Taxation," in *Invitation for comments* (2008), p. 1.

¹⁰ Christophe Grandcolas, "VAT on the Cross-Border Trade in Services and Intangibles," *IBFD Asia-Pacific Tax Bulletin* 13, 1 (2007): 40.

- (ข) การระบุตัวผู้ให้บริการและผู้บริโภค
- (ค) การระบุตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษี
- (ง) เวลาที่มีการให้บริการ และจุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีได้เกิดขึ้น
- (จ) ค่าบริการหรือสินค้าที่ไม่มีรูปร่างซึ่งเป็นฐานในการคำนวณภาษี
- (ฉ) ลักษณะของการให้บริการหรือสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง (เช่น กรณีขายสินค้าดิจิทัลผ่านทางออนไลน์ ไม่ควรถือว่าเป็นการขายสินค้า และควรพิจารณาว่าเป็นการให้บริการ)

3.1.2.2 หลักสำคัญ (Main Rule)

เมื่อการบริโภคโดยประมาณ (Proxies) ถูกนำมาพิจารณาเพื่อกำหนดสถานที่ให้บริการ (Place of Consumption) แทนแล้วนั้น ร่างแนวทางของ OECD ได้กำหนดให้ อาณาเขตหรือดินแดนที่ลูกค้าตั้งอยู่นั้น เป็นอาณาเขตหรือดินแดนที่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรม การค้าให้บริการและการขายสินค้าไม่มีรูปร่างในระหว่างประเทศ ดังนั้น สถานที่ที่ลูกค้าตั้งอยู่ จึงเป็นสถานที่ที่เหมาะสมที่สุดในการพิจารณาและกำหนดว่ามีการบริโภคธุรกรรมการค้าให้บริการและการขายสินค้าไม่มีรูปร่างเกิดขึ้นในอาณาเขตหรือดินแดนนั้น¹¹ ดังนั้น สถานที่ที่มีการบริโภคเกิดขึ้นจึงควรได้แก่ อาณาเขตหรือดินแดนที่ลูกค้าตั้งอยู่ และถือว่า เป็นหลักสำคัญ (Main Rule) ที่จะต้องนำมาปรับใช้

หลักสำคัญนี้ ได้กำหนดสถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) บนพื้นฐานของสถานที่ตั้งของลูกค้า (Basis of customer location) ทั้งนี้ การระบุตัวลูกค้า และสถานที่หรือดินแดนที่ตั้งของลูกค้า ซึ่งเป็นผู้รับบริการนั้น จะพิจารณาจากสัญญาทางธุรกิจ (Business Agreement) * เป็นสำคัญ¹²

¹¹ Alain Charlet, "VAT Focus Draft OECD VAT/GST Guidelines," *Tax Journal*, (March/2010): 20.

* สัญญาทางธุรกิจ (Business Agreement) ตามร่างแนวทางของ OECD นั้น จะประกอบไปด้วย การระบุถึงตัวคู่สัญญา และสิทธิและหน้าที่ของคู่สัญญาภายใต้สัญญาให้บริการและการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง โดยทั่วไปเป็นการทำตกลงทำความเข้าใจของคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย และไม่มีข้อกำหนดรูปแบบในการทำสัญญาไว้ ดังนั้น สัญญาอาจทำขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษร หรือในรูปแบบอื่นๆ ก็ได้ [Alain Charlet, "VAT Focus Draft OECD VAT/GST Guidelines," *Tax Journal*, (March/2010): 20.

¹² Organization for Economic Co-Operation and Development, "Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles : Emerging Concepts for Defining Place of Taxation," in *Invitation for comments* (2008), p. 5.

3.1.2.3 การปรับใช้หลักสำคัญกับการค้าบริการและการค้าสินค้าไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศ (Application to International Trade in Services and Intangibles)

ในการปรับใช้หลักสำคัญดังกล่าวกับการค้าบริการและการค้าสินค้าไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศ ในส่วนแรกนี้ OECD ได้พิจารณาปรับใช้กับธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการเป็นอันดับแรก (Business-to-Business Transaction)

3.1.2.3.1 ข้อสมมติฐานในการปรับใช้หลักสำคัญ

การปรับใช้หลักสำคัญสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ ในส่วนของการให้บริการและการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง สำหรับธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการด้วยกัน OECD ได้พิจารณาโดยอยู่บนสมมติฐานดังต่อไปนี้¹³

- (1) การให้บริการและการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง เป็นธุรกรรมที่สร้างขึ้นระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการด้วยกัน (Business-to-Business)
- (2) การให้บริการและการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง ต้องเป็นไปโดยถูกต้องตามกฎหมาย และมีสาระทางเศรษฐกิจ (ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงภาษี จะได้รับการพิจารณาอย่างครอบคลุมด้วย)
- (3) การให้บริการและการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง เป็นธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน และมีที่ตั้งต่างหากจากกัน (ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการและการขายสินค้าไม่มีรูปร่างระหว่างนิติบุคคลที่มีที่หลากหลายที่ตั้ง จะได้รับการพิจารณาต่อไป)

3.1.2.3.2 แนวทาง 1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการค้าบริการและการค้าสินค้าไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศ ควรต้องเป็นไปตามหลักดินแดนที่มีการบริโภค (Rules of the Jurisdiction of Consumption)

¹³Organization for Economic Co-Operation and Development, "Working Party No. 9 on Consumption Taxes : OECD International VAT/GST Guidelines, International Trade in Services and Intangibles, Public Consultation on Draft Guidelines for Customer Location, dated 1 February to 30 June 2010," in Centre for Tax Policy and Administration, p. 6.

การจัดเก็บภาษีโดยให้เป็นไปตามหลักดินแดนที่มีการบริโภคนี้ ถือเป็นแนวทางข้อแรก ที่ OECD ใช้ในพิจารณาเพื่อให้เป็นไปตามหลักปลายทาง และยังได้ยืนยันว่า การบริโภคโดยประมาณ (Proxies) นั้น ถือเป็นข้อพิจารณาในการกำหนดสถานที่ที่มีการบริโภคเกิดขึ้น (Where consumption occurs) และสถานที่นั้น ย่อมมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Place of Taxation)

3.1.2.3.3 แนวทาง 2 การบริโภคโดยประมาณนั้น เพื่อกำหนดดินแดนของการบริโภค (Proxies to Determine Jurisdiction of Consumption)

ภายใต้การพิจารณาการบริโภคโดยประมาณเพื่อกำหนดดินแดนของการบริโภคนี้ OECD ได้พิจารณาว่า ดินแดนของการบริโภค ได้แก่ ดินแดนที่ลูกค้าตั้งอยู่ ซึ่งเป็นดินแดนที่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการและการขายสินค้าไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศ (แนวทาง 2 ของ OECD)

อนึ่ง ดินแดนที่ลูกค้าตั้งอยู่ภายใต้หลักสำคัญดังที่ได้กล่าวมาแล้วในข้อ 3.1.3.2 นั้น สามารถพิจารณาได้จากดินแดนที่มีการบริโภคโดยประมาณเกิดขึ้น มักได้แก่ ดินแดนที่ลูกค้ามีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่

3.1.2.3.4 แนวทาง 3 การกำหนดสถานที่ตั้งของลูกค้า (Determining Customer Location)

สำหรับการกำหนดสถานที่ตั้งของลูกค้า นั้น OECD ได้พิจารณาถึงการบ่งชี้ตัวลูกค้าเป็นอันดับแรก โดยคำนึงว่า ธุรกรรมที่ทำขึ้นระหว่างกันนั้น มักอยู่ภายใต้ลักษณะของสัญญาทางธุรกิจ (Business Agreement)

ดังนั้น แนวทาง 3 ของ OECD จึงอาศัยสัญญาทางธุรกิจ เป็นองค์ประกอบที่สำคัญในการบ่งชี้ตัวลูกค้า นอกจากนี้ ยังสามารถกำหนดลักษณะของธุรกรรมและระบุตัวคู่สัญญาได้อย่างชัดเจนด้วย¹⁴

¹⁴Organization for Economic Co-Operation and Development, "Working Party No. 9 on Consumption Taxes : OECD International VAT/GST Guidelines, International Trade in Services and Intangibles, Public Consultation on Draft Guidelines for Customer Location, dated 1 February to 30 June 2010," in Centre for Tax Policy and Administration, p. 8.

หนึ่ง รูปแบบของสัญญาธุรกิจ ที่ถือเป็นองค์ประกอบสำคัญในการกำหนดตัวลูกค้าและที่ตั้งของลูกค้า นั้น เป็นสัญญาทางธุรกิจแบบกว้าง กล่าวคือ ไม่มีรูปแบบที่เป็นการเฉพาะเจาะจง ดังนั้น สัญญาทางธุรกิจ อาจรวมถึง เอกสารที่ใช้ในการติดต่อสื่อสาร คำสั่งซื้อ ใบแจ้งหนี้ การชำระเงิน ตราสารทางการเงิน รวมถึงใบรับเงิน ได้ นอกจากนี้ สัญญาทางธุรกิจ ไม่จำเป็นต้องมีรูปแบบเป็นลายลักษณ์อักษรเสมอไป อาจอยู่ในรูปแบบของเทปบันทึกเสียง การสนทนาที่ได้กล่าวถึงการตกลงที่จะให้บริการและขายสินค้าไม่มีรูปร่างได้ รูปแบบของจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ และอาจมีได้เกี่ยวข้องกับรูปแบบของสัญญา แต่มีบริบทของการให้บริการและการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง ภายใต้สัญญาทางธุรกิจเฉพาะได้

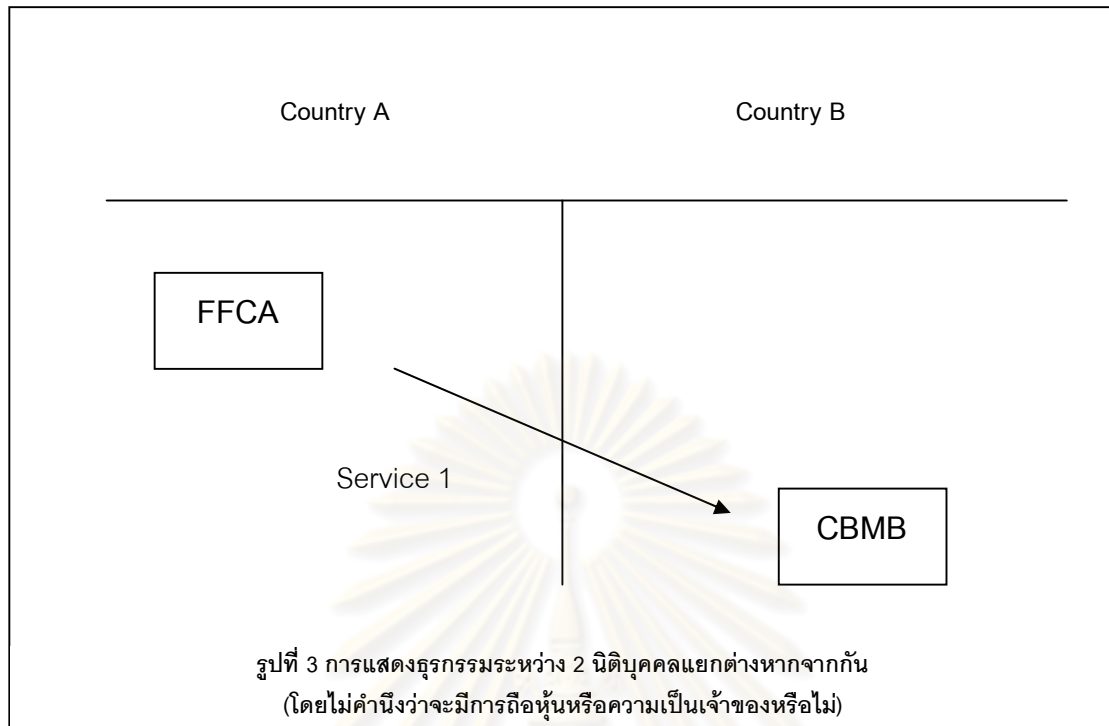
3.1.2.4 การปรับใช้หลักสำคัญ กับการระบุตัวนิติบุคคลที่มีที่ตั้งต่างหากจากกัน
 อย่างเป็นอิสระ

การปรับใช้หลักสำคัญนั้น อยู่บนสมมติฐานว่า นิติบุคคลที่ทำธุรกรรมนั้น แยกต่างหากจากกัน ไม่ว่าจะเกี่ยวข้องกันโดยการถือหุ้นหรือความเป็นเจ้าของกันหรือไม่ โดยสมมติฐานนี้ ไม่ว่าผู้ให้บริการหรือลูกค้า ย่อมเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน และมีสถานที่ตั้งเป็นของตนเอง อยู่คนละดินแดน โดยแต่ละนิติบุคคลนั้น จะต้องไม่มีสถานที่ทางธุรกิจตั้งอยู่ในที่แห่งอื่น

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ได้นำตัวอย่างทั้งหมด 5 กรณีดังต่อไปนี้ แสดงให้เห็นถึงความเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน ในการกำหนดสถานที่เสียภาษี (Place of Supply)

กรณีแรก ธุรกรรมระหว่าง 2 นิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน (โดยไม่คำนึงว่าจะมีการถือหุ้นหรือความเป็นเจ้าของหรือไม่)

ศูนย์วิทยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

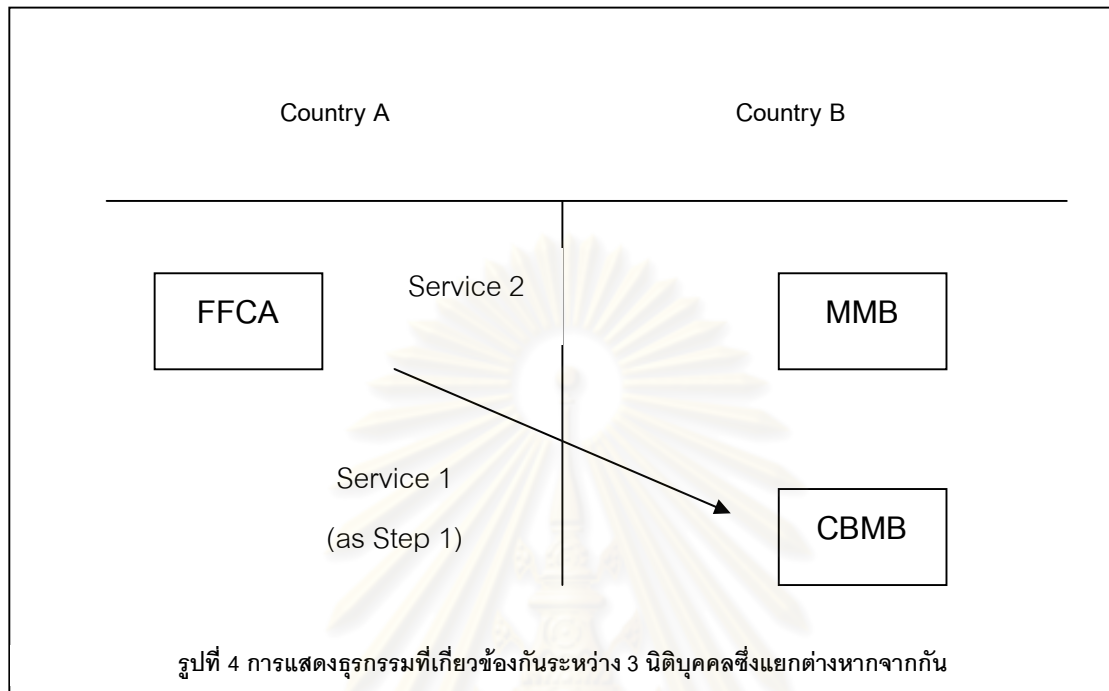


FF Consultancy (FFCA) เป็นบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศ A โดยดำเนินธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ตลาดค้าปลีกทางด้านอาหาร ส่วน CB Markets (CBMB) เป็นธุรกิจประกอบการค้าขายปลีกด้านอาหารซึ่งตั้งอยู่ในประเทศ B โดยทั้งสองมิได้ตั้งอยู่ในประเทศอื่นใดอีกสำหรับวัตถุประสงค์ทางด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม

CBMB กำลังพิจารณาขยายธุรกิจการค้าปลีกให้ขยายไปในประเทศ B โดยผ่านทาง FFCA ทั้งสองบริษัท จึงได้เข้าทำสัญญาทางธุรกิจโดยที่ FFCA ให้บริการและวิเคราะห์สภาพตลาดในประเทศ A แก่ CBMB และ CBMB จะจ่ายค่าจ้างเป็นการตอบแทนให้แก่ FFCA ตามสัญญา

ภายใต้สัญญาดังกล่าว FFCA จะเป็นผู้ให้บริการ และ CBMB เป็นลูกค้าผู้รับบริการ โดยการให้บริการนั้นมีค่าตอบแทน ภายใต้หลักการการกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษี จะให้แก่ประเทศ B ซึ่งเป็นประเทศที่ลูกค้าหรือ CBMB ตั้งอยู่ (ทั้งนี้ ไม่คำนึงว่า ทั้งสองบริษัทจะมีความเป็นเจ้าของกันหรือไม่)

กรณีที่สอง ธุรกิจที่เกี่ยวข้องกันระหว่าง 3 นิติบุคคลซึ่งแยกต่างหากจากกัน

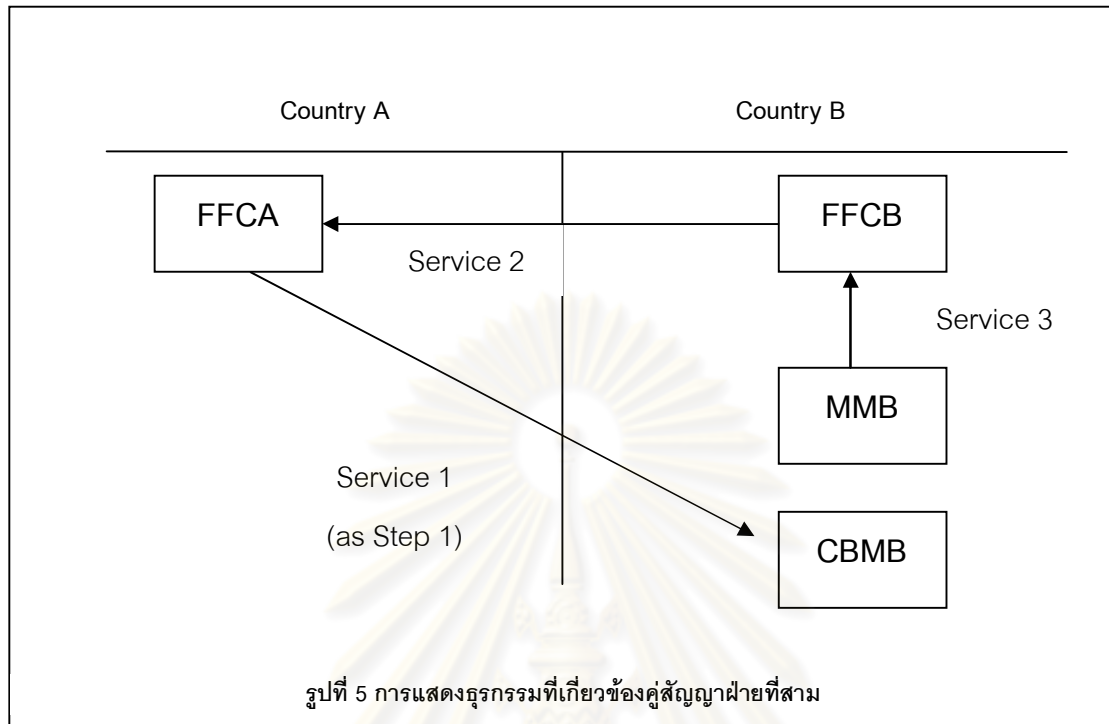


FFCA ตัดสินในการขยายธุรกิจให้คำปรึกษาในประเทศ B ดังนั้น จึงต้องการจ้างบริษัทในประเทศ B ให้บริการทางด้านการตลาด ได้แก่ MMB ซึ่งเป็นบริษัทที่ไม่ได้เกี่ยวข้องหรือถือหุ้นโดย FFCA หรือ CBMB

MMB ให้บริการในการทำการตลาดให้แก่ FFCA ภายใต้สัญญา (Service 2) การให้บริการตาม Service 1 ระหว่าง FFCA และ CBMB ตามกรณีแรก ซึ่งได้มีการวิเคราะห์สภาพการตลาดในประเทศ A ซึ่งได้กล่าวมาก่อนหน้านี้

ตามสัญญาดังกล่าว MMB เป็นผู้ให้บริการและ FFCA เป็นลูกค้า การให้บริการนั้นมีค่าตอบแทน ดังนั้น การให้บริการโดย MMB จะต้องถูกจัดเก็บภาษีในประเทศ A เนื่องจากว่าเป็นประเทศที่ลูกค้า คือ FFCA ตั้งอยู่ การให้บริการทั้งสองดังกล่าวแยกพิจารณาต่างหากออกจากกัน ผลของการให้บริการ 1 ตามที่กล่าวไว้ในกรณีแรกยังคงไม่มีผลกระทบ

กรณีที่สาม ธุรกิจที่เกี่ยวข้องของคู่สัญญาฝ่ายที่สาม

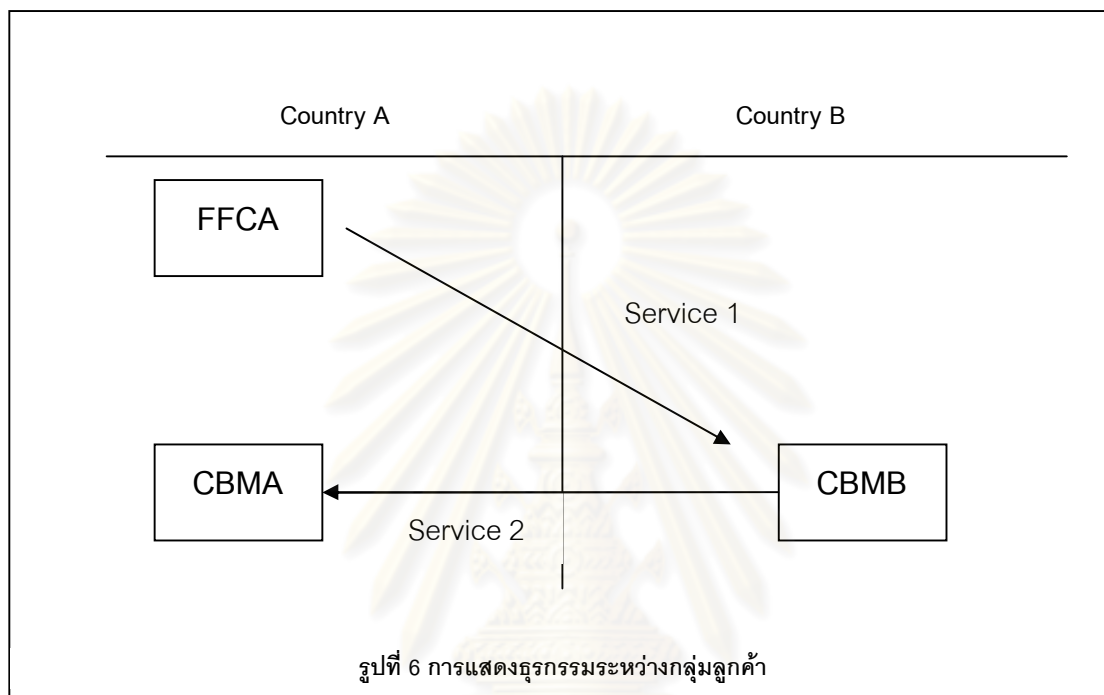


ตามที่กิจกรรมทางธุรกิจในประเทศ B ได้เติบโตขึ้น FFCA จึงตัดสินใจที่จะตั้งบริษัทลูกในประเทศ B ซึ่งตนเองเป็นเจ้าของทั้งหมดให้ดำเนินกิจกรรมทางการตลาด (FFCEB) อย่างไรก็ตาม เพื่อให้บริการแก่บริษัทแม่ในประเทศ A FFCEB จึงตัดสินใจที่จะซื้อบริการบางอย่างทางด้านการตลาดจาก MMB (ตามกรณีที่ 2) และได้มีการทำสัญญาระหว่าง FFCEB และ MMB สำหรับการให้บริการดังกล่าว และมีการทำสัญญาระหว่าง FFCA และ FFCEB ซึ่ง FFCEB เป็นผู้ให้บริการทางการตลาดทั้งหมดในประเทศ B แก่ FFCA โดยมีค่าตอบแทน การให้บริการตาม Service 1 ระหว่าง FFCA และ CBMB (ตามที่กล่าวในกรณีแรก ซึ่งเป็นการวิเคราะห์สภาพการตลาดในประเทศ A) ซึ่งได้กล่าวมาก่อนหน้านี้

กรณีดังกล่าวมีการให้บริการ 3 ธุรกิจแยกต่างหากออกจากกัน ซึ่งทั้งหมดมีค่าบริการ การให้บริการโดย MMB แก่ FFCEB (ตาม Service 3) จะเป็นการให้บริการภายในประเทศ B และจะต้องเสียภาษีในประเทศ B ด้วย ส่วนการให้บริการจาก FFCEB แก่ FFCA (ตาม Service 2) จะต้องเสียภาษีในประเทศ A

สถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) จะไม่ถูกกระทบต่อการให้บริการในภายหลัง หรือการให้บริการระหว่าง CBMB และ FFCA ผลจากการให้บริการตาม Service 1 ตามที่กล่าวในกรณีแรกจะไม่ถูกกระทบ

กรณีที่ดี ธุรกิจระหว่างกลุ่มลูกค้า



ธุรกิจของ CBMB กำลังเจริญเติบโตขึ้นและตัดสินใจที่จะตั้งบริษัทใหม่ (CB Markets A ซึ่งเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน) ในประเทศ A

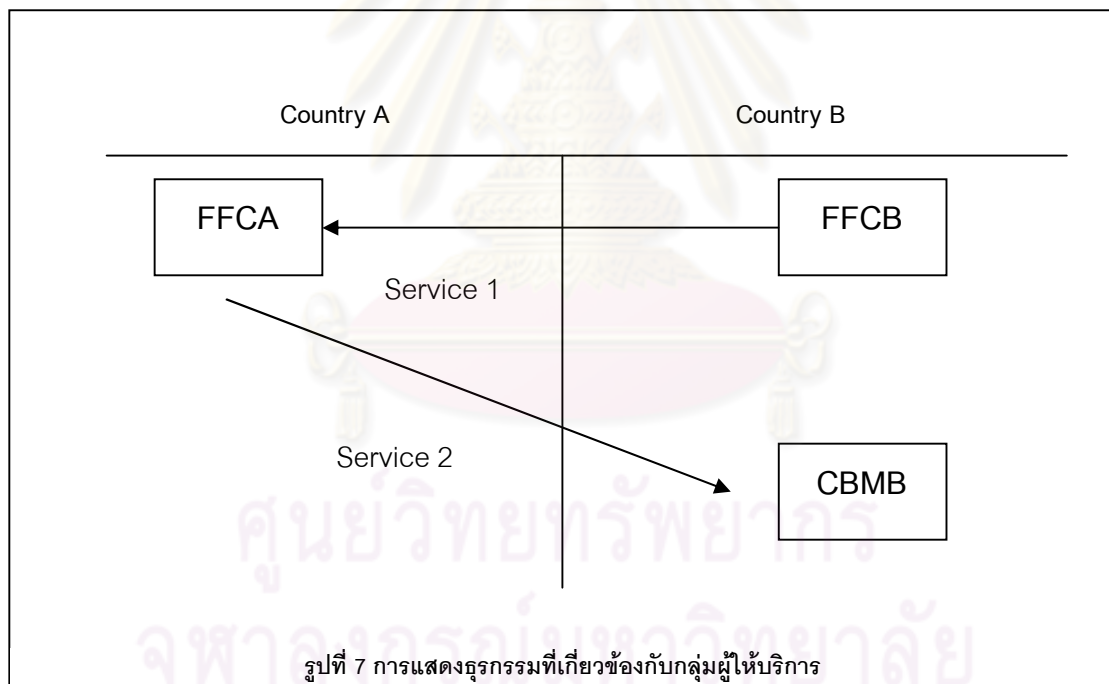
CB Markets A (CBMA) มี CB Markets ในประเทศ B (CBMB) เป็นเจ้าของทั้งหมด CBMA ต้องการข้อมูลที่เป็นการเฉพาะเจาะจงเพื่อดำเนินธุรกิจและเข้าทำสัญญาทางธุรกิจกับ CBMB ซึ่ง CBMB ตกลงที่จะให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องโดยรายงานแก่ CBMA กลุ่มบริษัท CBM มีกิจกรรมการรวบรวมข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูลศูนย์กลางที่ CBMB ซึ่งเป็นศูนย์กลางข้อมูลในประเทศ B

ภายใต้สัญญาดังกล่าว CBMA จะจ่ายค่าบริการแก่ CBMB และเพื่อให้เป็นไปตามภาระหนี้ตามสัญญาต่อ CBMA CBMB จะเข้าทำสัญญาทางธุรกิจกับ FFCA (คล้ายกับกรณีแรก) ยกเว้นแต่ว่า สัญญานี้จะกำหนดว่า CBMB ได้รับอนุญาตในการเปิดเผยรายงานหรือขายต่อได้ ในกรณีนี้ไม่มีการทำสัญญาทางธุรกิจระหว่าง FFCA และ CBMA

สำหรับกรณีนี้ มีสัญญาที่แยกต่างหากจากกัน 2 สัญญา สัญญาแรกเป็นการให้บริการโดยมีค่าตอบแทน โดย FFCA เป็นผู้ให้บริการและ CBMB เป็นลูกค้า (ตาม Service 1) และอีกสัญญา โดย CBMB เป็นผู้ให้บริการ และ CBMA เป็นลูกค้า (ตาม Service 2) สถานที่จัดเก็บภาษีจะต้องพิจารณาแต่ละการให้บริการแยกจากกัน เพื่อให้การกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษีของ Service 1 ตามวัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่มไม่กระทบกับการให้บริการต่อมาภายหลังระหว่าง CBMB และ CBMA

สถานที่จัดเก็บภาษีสำหรับ Service 1 ระหว่าง FFCA และ CBMB จะอยู่ในประเทศ B เนื่องจากประเทศ B เป็นประเทศของลูกค้า และสำหรับสถานที่จัดเก็บภาษีสำหรับ Service 2 ระหว่าง CBMB และ CBMA จะเป็นประเทศ A เนื่องจากประเทศ A เป็นประเทศที่ลูกค้าตั้งอยู่

กรณีที่ห้า ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มผู้ให้บริการ



ตามกรณีนี้ที่สี่ซึ่งมีกลุ่มลูกค้า (CBMA และ CBMB) แต่สำหรับกรณีนี้ มีกลุ่มของผู้ให้บริการ (FFCA และ FFCA)

FFCA จะขยายการดำเนินการของตนเองด้วยการทำกิจกรรมทางธุรกิจอื่นๆ นอกเหนือจากการให้บริการทางการตลาด FFCA เข้าทำสัญญาทางธุรกิจกับ FFCA โดยจะให้บริการรวบรวมข้อมูลแก่ FFCA ข้อมูลที่ได้รับจาก FFCA จะนำมาวิเคราะห์โดย FFCA ที่

สำนักงานในประเทศ A และ FFCA จะใช้ตามทางปกติในการให้บริการให้คำปรึกษาภาพรวม (วิเคราะห์สภาพการตลาดในประเทศ B) แก่ CBMB ภายใต้สัญญาธุรกิจกับ CBMB

FFCA จะได้รับค่าตอบแทนจาก CBMB สำหรับบริการให้คำปรึกษาที่ให้แก่ CBMB ภายใต้สัญญาธุรกิจที่ทำกับ CBMB และ FFCA จะได้รับค่าตอบแทนจาก FFCA สำหรับบริการที่ได้ให้รวบรวมข้อมูลภายใต้สัญญาธุรกิจระหว่าง FFCA และ FFCA

FFCA เป็นผู้ให้บริการและ FFCA เป็นลูกค้าภายใต้สัญญาตาม Service1 และ FFCA เป็นผู้ให้บริการ โดยมี CBMB เป็นลูกค้าภายใต้สัญญาตาม Service2 ดังนั้น กรณีนี้มีการให้บริการ 2 ธุรกรรมแยกต่างหากกัน โดยมีค่าตอบแทนทั้ง 2 ธุรกรรม

สถานที่ที่จัดเก็บภาษีสำหรับการให้บริการระหว่าง FFCA และ FFCA ได้แก่ ประเทศ B เนื่องจากประเทศ B เป็นประเทศที่ลูกค้าตั้งอยู่ สถานที่ที่จัดเก็บภาษีจะต้องแยกพิจารณา แต่ละธุรกรรมแยกต่างหากจากกัน ตามข้อเท็จจริงที่ว่า CBMB รู้ว่า FFCA มีข้อมูลที่ได้เก็บรวบรวมไว้ในประเทศ B และกระจายข้อมูลเพื่อให้บริการขั้นสุดท้าย ไม่กระทบต่อการกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษีแต่อย่างใด

ตัวอย่างที่ยกมาทั้ง 5 กรณีข้างต้นนั้น เป็นตัวอย่างของการค้าข้ามชาติในรูปแบบง่ายๆ สามารถปรับใช้หลักสำคัญ เพื่อกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษีได้โดยตรง แต่ธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศที่ซับซ้อนในปัจจุบัน มักเป็นรูปแบบการค้าที่มีธุรกิจที่เกี่ยวข้องกันทั่วโลก

ดังนั้น เพื่อให้การปรับใช้หลักสำคัญนั้นเป็นไปอย่างน่าพึงพอใจ แนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ได้พิจารณาการปรับใช้ตามบุคคลที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม โดยแยกออกเป็น 3 ลักษณะ¹⁵ ดังนี้

3.1.2.4.1 การปรับใช้หลักสำคัญกับผู้ให้บริการและผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่าง* (Applying the Main Rule – the Supplier)

¹⁵Organization for Economic Co-Operation and Development, “Working Party No. 9 on Consumption Taxes : OECD International VAT/GST Guidelines, International Trade in Services and Intangibles, Public Consultation on Draft Guidelines for Customer Location, dated 1 February to 30 June 2010,” in Centre for Tax Policy and Administration, p. 11-17.

* ผู้ให้บริการและผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่าง (Supplier) ในแนวทางของ OECD นี้ ได้แก่ บุคคลที่มีหน้าที่ให้บริการและผู้มีหน้าที่ขายสินค้าไม่มีรูปร่าง

ในการปรับใช้หลักสำคัญนี้ OECD เห็นว่า โดยสภาพของผู้ประกอบการกับ ผู้ประกอบการด้วยกันนั้น ผู้ให้บริการและผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่าง จะมีการพัฒนาความสัมพันธ์อันดี กับลูกค้าของตน โดยมากมักเป็นการติดต่อค้าขายกันมาอย่างต่อเนื่อง หรืออาจเป็นกรณีที่ติดต่อก การค้าเพียงครั้งเดียวแต่มีมูลค่าที่สูงเพียงพอที่จะเป็นประกันถึงพัฒนาการของสัญญาทางธุรกิจ

ภายใต้หลักสำคัญนี้ จำเป็นต้องบ่งชี้ให้เห็นถึงผู้ที่เป็ลูกค้าของผู้ให้บริการและ ผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่าง เพื่อให้สามารถทราบได้ว่า การให้บริการและการขายสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น จะปลอดจากภาวะภาษีหรือไม่ หากลูกค้านั้น ตั้งอยู่นอกประเทศของผู้ให้บริการหรือประเทศของ ผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น ดังนั้น หากลูกค้าเป็นผู้ประกอบธุรกิจและตั้งอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง ผู้ ให้บริการหรือผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น ย่อมให้บริการหรือขายสินค้าไม่มีรูปร่างได้โดยปลอดภาษี ทั้งนี้ ภายใต้หลักสำคัญนี้ ประเทศที่ลูกค้าตั้งอยู่ย่อมมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากการได้รับบริการ และจากการซื้อสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น

ด้วยเหตุนี้ ผู้ให้บริการหรือผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่าง จะไม่ต้องเป็นผู้แบกรับภาวะ ภาษี ลูกค้าซึ่งเป็นผู้รับบริการหรือผู้ซื้อสินค้าไม่มีรูปร่าง จะเป็นผู้รับภาระทางภาษีนี้ ภายใต้กลไก การหลักภาวะภาษี ซึ่งจะสอดคล้องกับระบบการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคภายในประเทศ

อย่างไรก็ตาม ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้บริการหรือผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่าง (Supplier) กับลูกค้าซึ่งเป็นผู้ประกอบการ ตามแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทาง เศรษฐกิจและการพัฒนานี้ จะต้องเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน โดยไม่คำนึงว่าจะอยู่ใน รูปแบบของความเป็นเจ้าของ หรือมีการควบคุมหรือการจัดการ หรือไม่ หากมีรูปแบบของนิติ บุคคลแยกต่างหากจากกันแล้ว หลักสำคัญนี้ย่อมนำมาปรับใช้

นอกจากนี้ หลักสำคัญสามารถปรับใช้ได้ ไม่ว่าลักษณะของการให้บริการหรือการ ขายสินค้าไม่มีรูปร่างจะมีลักษณะดังต่อไปนี้

(ก) การให้บริการหรือการขายสินค้าไม่มีรูปร่างให้แก่ลูกค้า ซึ่งจะเป็นผู้ ให้บริการหรือขายสินค้าไม่มีรูปร่างนั้นต่อไปให้แก่บุคคลที่สาม*

* “บุคคลที่สาม” ตามแนวทางของ OECD นี้ หมายถึง นิติบุคคลในทางธุรกิจ ซึ่งมีใช่เป็นผู้ให้บริการหรือผู้ขายสินค้าไม่มี รูปร่าง และมีใช้ลูกค้า หรือเป็นคู่สัญญาภายใต้สัญญาทางธุรกิจ

ในกรณีที่การให้บริการหรือการขายสินค้าไม่มีรูปร่างให้แก่ลูกค้า และลูกค้าได้ให้บริการหรือขายสินค้านั้นต่อให้แก่บุคคลที่สาม ซึ่งเป็นผู้ประกอบธุรกิจตั้งอยู่ในประเทศเดียวกันกับผู้ให้บริการหรือผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่างตามสัญญาทางธุรกิจนั้น มักเป็นรูปแบบของการทำธุรกิจแบบหลายประเทศ (Multinational Business) ทั้งนี้ เพื่อเป็นศูนย์กลางของการจัดหาสินค้าในประเทศเดียว โดยรูปแบบนี้ มักมีการเข้าทำสัญญาในรูปแบบของสัญญาที่เรียกว่า “Global Agreements” และบริษัทที่ทำหน้าที่จัดหาสินค้าจะจัดหาวัสดุต่อให้แก่ธุรกิจร่วมพันธมิตรที่อยู่ประเทศอื่นๆ ทั่วโลก

การจัดหาสินค้าหรือวัสดุต่อให้แก่ธุรกิจร่วมพันธมิตร มักจะมีการทำสัญญาแยกต่างหากจากกัน (Separate business agreement) ระหว่างบริษัทที่เป็นศูนย์กลางจัดหาสินค้ากับบริษัทร่วมพันธมิตรแต่ละบริษัท หากบริษัทใดเป็นลูกค้าที่รับบริการจัดหาสินค้าภายใต้สัญญานั้น ย่อมต้องมีหน้าที่รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามอัตราภาษีภายในประเทศตน ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักสำคัญ ซึ่งอาศัยกลไกของการผลัดภาระภาษี

ดังนั้น หากการให้บริการหรือการขายสินค้าไม่มีรูปร่างให้แก่ลูกค้า และลูกค้าได้ให้บริการหรือขายสินค้านั้นต่อให้แก่บุคคลที่สาม ซึ่งเป็นผู้ประกอบธุรกิจตั้งอยู่ในประเทศเดียวกันกับผู้ให้บริการหรือผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่างแรกตามสัญญาทางธุรกิจ เมื่อปรับใช้หลักสำคัญประเทศที่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษี (หรือสถานที่จัดเก็บภาษี หรือ Place of Taxation) จะต้องพิจารณาแต่ละธุรกรรมอย่างเป็นอิสระออกจากกัน เพื่อที่ว่ากำหนดสถานที่จัดเก็บภาษีสำหรับบริการหรือสินค้าไม่มีรูปร่าง (Determination of the place of taxation of a service or intangible) ตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะไม่ถูกรบกวนจากธุรกรรมอื่นๆ ต่อมา

ผู้ให้บริการหรือผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่าง ควรต้องกำหนดตัวผู้เป็นลูกค้าที่เกี่ยวข้องกับสัญญาทางธุรกิจให้ได้ ทั้งนี้ หากผู้เป็นลูกค้านั้น ตั้งอยู่ในประเทศอื่น ผู้ให้บริการหรือผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่าง ย่อมจะปลอดจากภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่ม

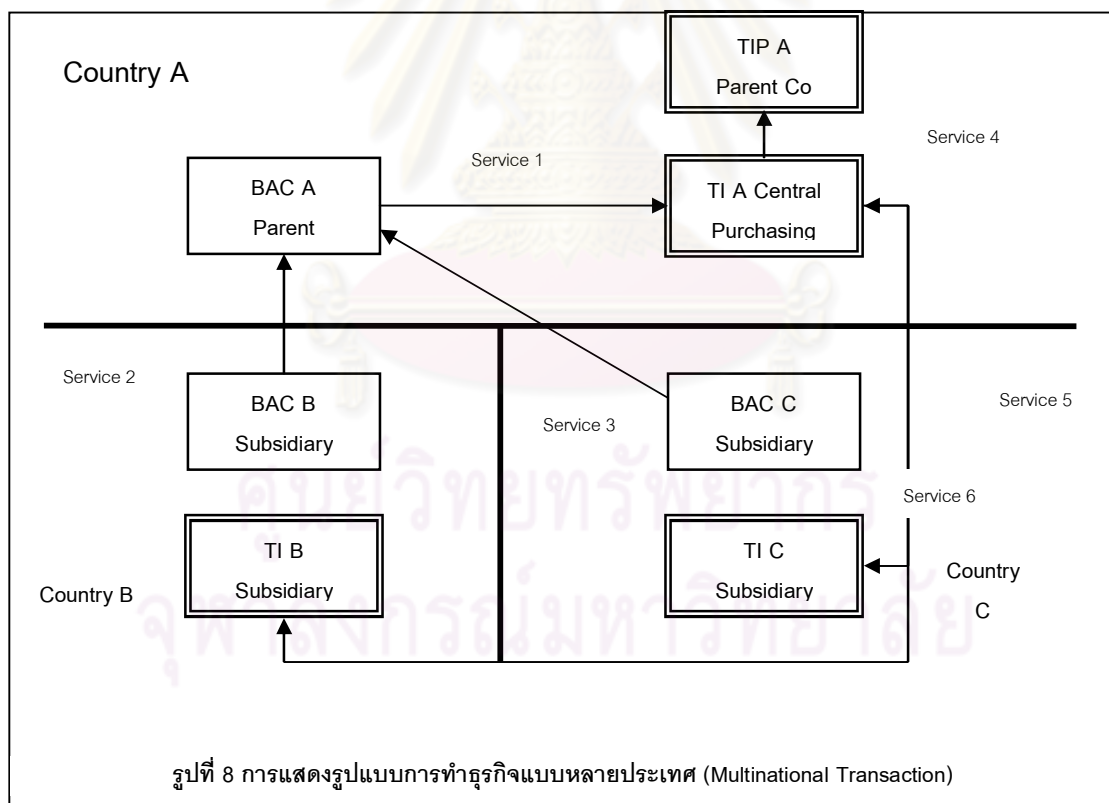
ส่วนข้อเท็จจริงที่ผู้เป็นลูกค้าได้ให้บริการหรือขายสินค้าไม่มีรูปร่างต่อไปให้แก่บุคคลที่สามนั้น จะไม่นำมาพิจารณา แม้ว่าบุคคลที่สามนั้น จะอยู่ในประเทศเดียวกันกับผู้ให้บริการหรือผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่างคนแรกก็ตาม

ตัวอย่าง 1¹⁶

ผู้ให้บริการเป็นผู้ให้บริการด้านการตรวจสอบบัญชี โดยเข้าทำสัญญาในรูปแบบของสัญญา Global Agreement ระหว่างบริษัทแม่ของกลุ่มผู้ตรวจสอบบัญชี และบริษัทที่ต้องการบริการการตรวจสอบบัญชี สำหรับบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศต่างๆ

TI A เป็นบริษัทที่เป็นศูนย์กลางในการจัดซื้อ ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศ A และเป็นหนึ่งในบริษัทในเครือของ TIP A ซึ่งเป็นบริษัทแม่ ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศ A และมีบริษัทลูกอื่นๆ อยู่ในหลายประเทศทั่วโลก เช่น บริษัทลูกที่อยู่ในประเทศ B ได้แก่ TI B และบริษัทลูกที่อยู่ในประเทศ C ได้แก่ TI C

BAC A เป็นบริษัทแม่ในประเทศ A และเป็นเจ้าของกลุ่มบริษัทผู้ตรวจสอบบัญชี ซึ่งเป็นบริษัทลูกที่อยู่ในหลายประเทศทั่วโลก เช่น บริษัทลูกในประเทศ B ได้แก่ BAC B และบริษัทลูกในประเทศ C ได้แก่ BAC C



¹⁶Organization for Economic Co-Operation and Development, "Working Party No. 9 on Consumption Taxes : OECD International VAT/GST Guidelines, International Trade in Services and Intangibles, Public Consultation on Draft Guidelines for Customer Location, dated 1 February to 30 June 2010," in Centre for Tax Policy and Administration, p. 13.

กลุ่มบริษัท TI ต้องการบริการด้านการตรวจสอบบัญชีให้แก่บริษัทลูกของตนที่อยู่ในหลายประเทศทั่วโลก ซึ่งได้แก่ บริษัทลูกในประเทศ B และประเทศ C ดังนั้น TI A จึงได้ตกลงซื้อบริการด้านการตรวจสอบบัญชี สำหรับบริษัทในกลุ่ม โดยเข้าทำสัญญากับ BAC A เพื่อให้บริการด้านการตรวจสอบบัญชีแก่กลุ่มบริษัท TI (ซึ่งรวมถึงบริษัท TIP A บริษัท TI A บริษัท TI B และบริษัท TI C) ส่วนการชำระค่าบริการนั้น จะเป็นไปตามสัญญาทางธุรกิจของแต่ละสัญญา

BAC A จะเป็นผู้ให้บริการเพียงส่วนหนึ่งด้วยตนเอง ส่วนบริการที่ให้แก่ TI A และ TIP A ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศ A บริษัท BAC A จะเป็นผู้ให้บริการเองโดยตรง อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระตามสัญญา บริษัท BAC A จึงได้เข้าทำสัญญาทางธุรกิจต่างหากอีกสองสัญญากับบริษัทลูกของตน ได้แก่ BAC B และ BAC C เพื่อให้บริษัทลูกของตนเป็นผู้ให้บริการด้านการตรวจสอบบัญชีแก่ BAC A โดยบริการนั้น BAC B และ BAC C จะทำให้แก่บริษัทลูกของ TIP A (ได้แก่ TI B และ TI C) โดยตรง

ทั้งนี้ เนื่องจากว่า บริษัทลูกของ TIP A ที่เกี่ยวข้องนั้น ตั้งอยู่ในประเทศเดียวกันกับบริษัทลูกของ BAC A ที่เกี่ยวข้อง

นอกจากนี้ TI A ยังได้เข้าทำสัญญาทางธุรกิจแยกต่างหาก กับ TIP A และบริษัทลูกอื่นๆ ซึ่งได้แก่ TI B และ TI C โดย TI A จะเป็นผู้ให้บริการด้านการตรวจสอบบัญชีแก่ TIP A และบริษัทลูก TI B และ TI C

ดังนั้น สัญญาที่ทำขึ้นทั้งหมด จึงมี 6 สัญญา ได้แก่

- (1) สัญญาหลักระหว่าง BAC A (ผู้ให้บริการ) กับ TI A (ผู้รับบริการ)
- (2) สัญญาระหว่าง BAC B (ผู้ให้บริการ) กับ BAC A (ผู้รับบริการ)
- (3) สัญญาระหว่าง BAC C (ผู้ให้บริการ) กับ BAC A (ผู้รับบริการ)
- (4) สัญญาระหว่าง TI A (ผู้ให้บริการ) กับ TIP A (ผู้รับบริการ)
- (5) สัญญาระหว่าง TI A (ผู้ให้บริการ) กับ TI B (ผู้รับบริการ)
- (6) สัญญาระหว่าง TI A (ผู้ให้บริการ) กับ TI C (ผู้รับบริการ)

การกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) จึงต้องแยกพิจารณาธุรกรรมแต่ละธุรกรรมตามสัญญาออกจากกันอย่างเป็นอิสระ

ดังนั้น ภายใต้การปรับใช้หลักสำคัญนี้ สถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) จึงยังคงได้แก่สถานที่ที่ลูกค้า หรือผู้รับบริการตั้งอยู่ ตามตัวอย่างข้างต้น สถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) จึงต้องแยกพิจารณาตามสัญญาทั้ง 6 ฉบับดังกล่าว ดังนี้

- (1) สัญญาระหว่าง BAC A (ผู้ให้บริการ) กับ TI A (ผู้รับบริการ) สถานที่จัดเก็บภาษี ได้แก่ สถานที่ที่ TI A ซึ่งเป็นผู้รับบริการตั้งอยู่
- (2) สัญญาระหว่าง BAC B (ผู้ให้บริการ) กับ BAC A (ผู้รับบริการ) สถานที่จัดเก็บภาษี ได้แก่ สถานที่ที่ BAC A ซึ่งเป็นผู้รับบริการตั้งอยู่
- (3) สัญญาระหว่าง BAC C (ผู้ให้บริการ) กับ BAC A (ผู้รับบริการ) สถานที่จัดเก็บภาษี ได้แก่ สถานที่ที่ BAC A ซึ่งเป็นผู้รับบริการตั้งอยู่
- (4) สัญญาระหว่าง TI A (ผู้ให้บริการ) กับ TIP A (ผู้รับบริการ) สถานที่จัดเก็บภาษี ได้แก่ สถานที่ที่ TIP A ซึ่งเป็นผู้รับบริการตั้งอยู่
- (5) สัญญาระหว่าง TI A (ผู้ให้บริการ) กับ TI B (ผู้รับบริการ) สถานที่จัดเก็บภาษี ได้แก่ สถานที่ที่ TI B ซึ่งเป็นผู้รับบริการตั้งอยู่
- (6) สัญญาระหว่าง TI A (ผู้ให้บริการ) กับ TI C (ผู้รับบริการ) สถานที่จัดเก็บภาษี ได้แก่ สถานที่ที่ TI C ซึ่งเป็นผู้รับบริการตั้งอยู่

จากตัวอย่างดังกล่าวนี้ การให้บริการทั้งหมด ย่อมจะอยู่ในบังคับเสียภาษีตามหลักการภาษีของประเทศที่ลูกค้าซึ่งเป็นผู้รับบริการตั้งอยู่ ซึ่งถือเป็นผู้ใช้บริการนั้น ภายใต้หลักสำคัญ

ดังนั้น เมื่อสถานที่จัดเก็บภาษีตามหลักสำคัญ ได้แก่ สถานที่ตั้งของลูกค้าหรือผู้รับบริการตามสัญญา ย่อมจะไม่ก่อให้เกิดกรณีของการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน หรือไม่จัดเก็บภาษีเลยสำหรับประเทศ A ประเทศ B และประเทศ C

(ข) การให้บริการแก่บุคคลที่สามซึ่งมิใช่ลูกค้ายาภายใต้สัญญาทางธุรกิจ

ตามธุรกรรมที่ได้กล่าวในข้อ (ก) ผู้ให้บริการหรือผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่าง อาจมีหน้าที่ตามสัญญาทางธุรกิจที่ต้องให้บริการแก่บุคคลที่สาม ซึ่งมีใช้ลูกค้ายาโดยตรงตามสัญญาทางธุรกิจ ในกรณีเช่นนี้ ผู้เป็นลูกค้ายาตามสัญญาทางธุรกิจ ยังคงถือเป็นลูกค้ายา และที่ตั้งของลูกค้ายา ย่อมถือเป็นสถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) อยู่ดี การที่ผู้ให้บริการตามสัญญา ทำการให้บริการแก่บุคคลที่สามนั้น มิได้กระทบต่อสถานที่จัดเก็บภาษีแต่ประการใด ตัวอย่างเช่นเดียวกับตัวอย่าง 1 ที่ได้อ้างถึงข้างต้น

ดังนั้น ภายใต้หลักสำคัญนี้ ผู้ให้บริการซึ่งได้กระทำการให้บริการแก่ลูกค้ายาในต่างประเทศย่อมปลอดจากภาระภาษี แม้ว่าบุคคลที่สามนั้น จะตั้งอยู่ในประเทศหรือดินแดนเดียวกันกับผู้ให้บริการตามสัญญาก็ตาม

ส่วนธุรกรรมระหว่างลูกค้ายาตามสัญญาทางธุรกิจ กับบุคคลที่สามที่ตั้งอยู่ในประเทศของผู้ให้บริการคนแรกนั้น ย่อมต้องอยู่ในบังคับการเสียภาษีตามกฎหมายภายในของประเทศนั้น

(ค) การให้บริการหรือการขายสินค้าไม่มีรูปร่างนี้ มีบุคคลที่สามเป็นผู้ชำระค่าบริการหรือชำระค่าสินค้าไม่มีรูปร่าง โดยมีใช้ผู้เป็นลูกค้ายาภายใต้สัญญาทางธุรกิจ (ซึ่งบุคคลที่สามนั้นเป็นผู้ที่ได้รับการให้บริการและได้รับสินค้าไม่มีรูปร่างอย่างแท้จริง)

สำหรับกรณีที่มีบุคคลที่สามเป็นผู้ชำระเงินสำหรับบริการหรือสินค้าไม่มีรูปร่างให้แก่ผู้ให้บริการหรือผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่าง แทนลูกค้ายาตามสัญญาทางธุรกิจนั้น ถือเป็นรูปแบบของกลุ่มธุรกิจที่อยู่ในหลายประเทศ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการลดค่าใช้จ่าย โดยการแต่งตั้งให้บริษัทภายในกลุ่มธุรกิจเป็นผู้มีหน้าที่ชำระเงิน (Paymaster) ภายใต้สัญญาที่เกี่ยวข้องกับบริการที่ได้รับ ในกรณีนี้ บริการที่ผู้ให้บริการ หรือที่บริษัทลูกในเครือของผู้ให้บริการที่อยู่ในต่างประเทศ ให้แก่ลูกค้ายา นั้น บริษัทแม่ของลูกค้ายาที่ตั้งอยู่ในประเทศของผู้ให้บริการ อาจเป็นผู้ชำระค่าบริการนั้นแทนได้ แม้ว่าบริการที่ทำขึ้นนั้น จะมีได้เป็นการให้บริการแก่บริษัทแม่ก็ตาม

เมื่อปรับใช้หลักสำคัญดังกล่าวแล้ว สถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) จะต้องแยกพิจารณาแต่ละธุรกรรมเป็นอิสระออกจากกัน ส่วนเส้นทางการชำระเงิน และผู้ที่ชำระเงิน รวมถึงสถานที่ตั้งของผู้ชำระเงินนั้น จะไม่นำมาใช้ในการพิจารณาเพื่อกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษี แต่จะนำมาพิจารณาเพียงแค่การให้บริการภายใต้สัญญาทางธุรกิจอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องเท่านั้น

โดยจะไม่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงลักษณะของธุรกรรมหลัก หรือตัวลูกค้าหรือสถานที่ตั้งของลูกค้า

ดังนั้น หากผู้ให้บริการได้ให้บริการแก่ลูกค้าที่ระบุในสัญญาทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องใดๆ สถานที่จัดเก็บภาษีย่อมได้แก่สถานที่ตั้งของลูกค้าตามสัญญานั้นๆ ผู้ให้บริการย่อมมีสิทธิได้รับการปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม หากการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการแก่ลูกค้าที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ แม้ว่าจะมีบุคคลที่สาม ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศเดียวกันกับประเทศของผู้ให้บริการเป็นผู้ชำระค่าบริการนั้นก็ตาม

ตัวอย่าง 2¹⁷

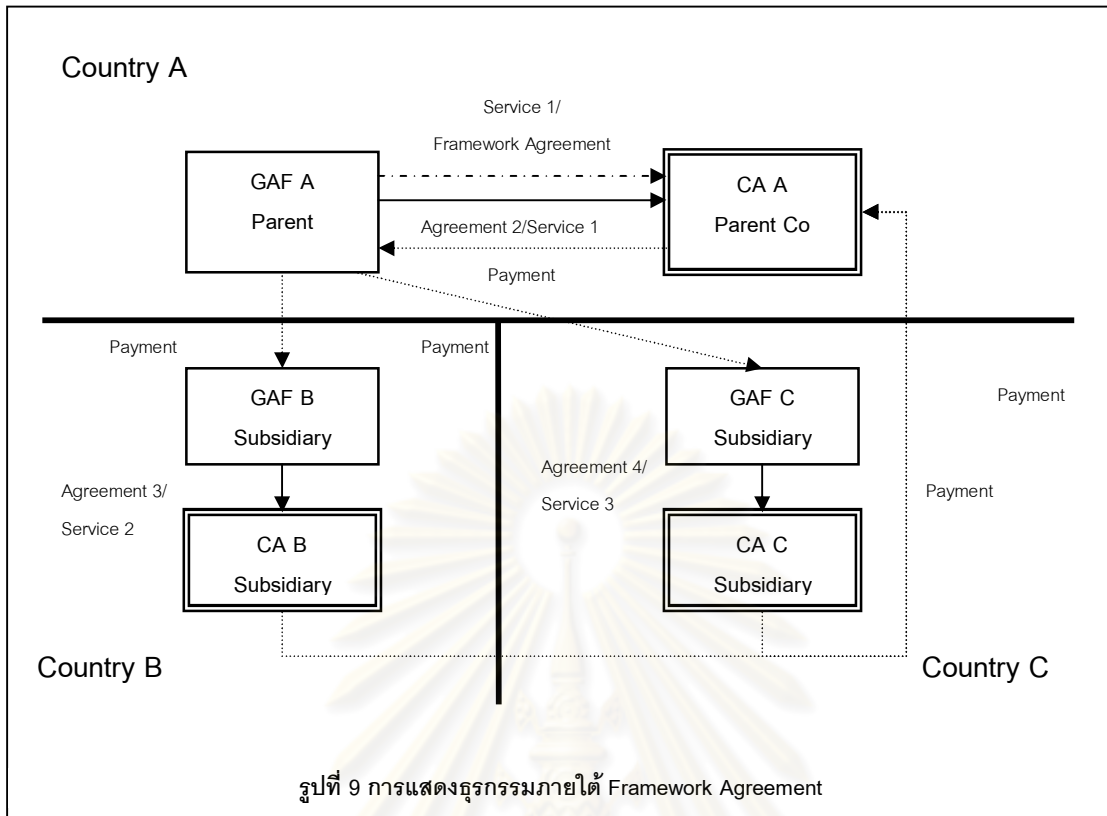
ธุรกรรมตามตัวอย่างนี้ จะเป็นธุรกรรมที่บริษัทแม่ของกลุ่มบริษัทที่ต้องการบริการด้านตรวจสอบบัญชี และเข้าทำสัญญา Global Agreement ที่เรียกว่า Framework Agreement กับบริษัทแม่ของกลุ่มบริษัทที่ให้บริการด้านตรวจสอบบัญชี ซึ่งอยู่ในประเทศเดียวกัน เพื่อกำหนดกรอบของการให้บริการด้านการตรวจสอบบัญชี รายละเอียดดังต่อไปนี้

CA A เป็นบริษัทแม่ตั้งอยู่ในประเทศ A ซึ่งเป็นเจ้าของกลุ่มบริษัทในหลายประเทศทั่วโลก เช่น ในประเทศ B ได้แก่ CA B และในประเทศ C ได้แก่ CA C

GAF A เป็นบริษัทแม่ตั้งอยู่ในประเทศ A เช่นเดียวกัน และเป็นเจ้าของกลุ่มบริษัทด้านการให้บริการตรวจสอบบัญชีซึ่งมีบริษัทลูกอยู่ในหลายประเทศทั่วโลก เช่น ในประเทศ B ได้แก่ GAF B และในประเทศ C ได้แก่ GAF C

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹⁷Organization for Economic Co-Operation and Development, “Working Party No. 9 on Consumption Taxes : OECD International VAT/GST Guidelines, International Trade in Services and Intangibles, Public Consultation on Draft Guidelines for Customer Location, dated 1 February to 30 June 2010,” in Centre for Tax Policy and Administration, p. 25.



กลุ่มบริษัท GA ต้องการบริการด้านการตรวจสอบบัญชีทั่วโลกเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายสำหรับบริษัทต่างในประเทศ A และสำหรับบริษัทลูกในประเทศ B และประเทศ C บริษัท CA A ได้ทำสัญญาเพื่อกำหนดกรอบการให้บริการที่เรียกว่า Framework Agreement กับ GAF A (Agreement 1) โดยสัญญานี้จะครอบคลุมเนื้อหา คำนิยาม หน้าที่ตามสัญญาที่เกี่ยวข้องกับความลับทางการค้า คำรับรองและรับประกัน วันถึงกำหนดชำระ และข้อจำกัดของความรับผิดชอบตามสัญญา ซึ่งจะนำมาปรับใช้หาก หรือเมื่อบริษัทลูกของ GAF A และ CA A ได้เข้าทำสัญญาแยกต่างหากภายใต้สัญญา Framework Agreement นี้

นอกจากนี้ สัญญา Framework Agreement นี้ ยังกำหนดว่า บริษัทลูกทั้งหลายซึ่งอยู่ในเครือของ CA A และบริษัทผู้ตรวจสอบบัญชีซึ่งอยู่ในเครือของ GAF A อาจเข้าทำสัญญาทางธุรกิจต่างหาก ภายใต้ข้อกำหนดและเงื่อนไขของสัญญา Framework Agreement ก็ได้ อย่างไรก็ตาม สัญญานี้ จะไม่เป็นการผูกมัดให้บริษัทลูกใดๆ ของกลุ่มบริษัท CA A หรือของกลุ่มบริษัท GAF A ต้องเข้าทำสัญญาทางธุรกิจนั้นๆ

ตามตัวอย่างนี้ ข้อเท็จจริงแบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ

กรณีแรก การชำระเงินเป็นไปตามแต่ละสัญญาทางธุรกิจที่แยกต่างหาก จากกัน

บริษัท CA A ได้เข้าทำสัญญาทางธุรกิจแยกต่างหากจาก Framework Agreement กับ GAF A สำหรับการตรวจสอบบัญชีของบริษัท CA A (Agreement 2) และ CA B ได้เข้าทำสัญญาทางธุรกิจกับ GAF B (Agreement 3) และ CA C ได้เข้าทำสัญญาทางธุรกิจกับ GAF C (Agreement 4) ในแต่ละสัญญาของทั้งสามสัญญา กำหนดว่า คู่สัญญาตกลงนำเอา ข้อตกลงและเงื่อนไขภายใต้ Framework Agreement เป็นส่วนหนึ่งของสัญญานี้ด้วย และสำหรับการชำระค่าบริการนั้น จะเป็นไปตามแต่ละสัญญาทางธุรกิจ (สำหรับกรณีทั่วไป)

ดังนั้น ภายใต้ตัวอย่างนี้ มีการเข้าทำสัญญาทั้งหมดจำนวน 4 ฉบับ คือ

- (1) สัญญา Framework Agreement ระหว่าง GAF A (ผู้ให้บริการ) และ CA A (ผู้รับบริการ)
- (2) สัญญาทางธุรกิจระหว่าง GAF A (ผู้ให้บริการ) และ CA A (ผู้รับบริการ)
- (3) สัญญาทางธุรกิจระหว่าง GAF B (ผู้ให้บริการ) และ CA B (ผู้รับบริการ)
- (4) สัญญาทางธุรกิจระหว่าง GAF C (ผู้ให้บริการ) และ CA C (ผู้รับบริการ)

อย่างไรก็ตาม สัญญาทั้ง 4 ฉบับนี้ มีเพียง 3 ฉบับเท่านั้น ที่นำมาสู่การให้บริการ โดยมีค่าตอบแทน ดังนั้น สัญญาฉบับแรก ซึ่งได้แก่ สัญญา Framework Agreement นั้น จึงมิได้ทำให้เกิดการทำธุรกรรมการให้บริการ และมีได้มีการกำหนดค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการนั้น แต่ประการใด เพียงแต่กำหนดข้อตกลงและเงื่อนไขที่จะกระตุ้นให้มีการเข้าทำสัญญาทางธุรกิจต่างหากของแต่ละคู่สัญญาเท่านั้น

ดังนั้น สัญญาทางธุรกิจตาม (2) – (3) ดังกล่าว จึงเป็นสัญญาที่สามารถนำมาพิจารณาสถานที่จัดเก็บภาษีภายใต้หลักสำคัญ ได้ โดยต้องแยกพิจารณาแต่ละธุรกรรมต่างหาก จากกันอย่างอิสระ

ด้วยเหตุนี้ สถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) สำหรับ 3 สัญญา/ธุรกรรม จึงได้แก่

- (1) สถานที่จัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมระหว่าง GAF A (ผู้ให้บริการ) และ CA A (ผู้รับบริการ) ได้แก่ ประเทศ A
- (2) สถานที่จัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมระหว่าง GAF B (ผู้ให้บริการ) และ CA B (ผู้รับบริการ) ได้แก่ ประเทศ B
- (3) สถานที่จัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมระหว่าง GAF C (ผู้ให้บริการ) และ CA C (ผู้รับบริการ) ได้แก่ ประเทศ C

การให้บริการตาม 3 สัญญาดังกล่าว อยู่ในบังคับเสียภาษีตามหลักภายในประเทศที่ผู้รับบริการ หรือลูกค้าตั้งอยู่ และได้มีการใช้บริการนั้น ตามหลักสำคัญ ส่วนสัญญา Framework ระหว่าง GAF A และ CA A นั้น ไม่ได้ทำให้เกิดธุรกรรมการให้บริการขึ้น ดังนั้น จึงไม่มีประเด็นในเรื่องการกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษีที่ต้องพิจารณา

กรณีที่สอง กรณีที่ CA A เป็นผู้ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการชำระค่าบริการ

สำหรับกรณีนี้ ได้มีการแต่งตั้งให้ CA A เป็นผู้ทำหน้าที่ชำระค่าบริการสำหรับบริการที่เกิดขึ้นตามแต่ละสัญญา ทั้งนี้ เพื่อเป็นการลดค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินสด บริษัท CA A จะเป็นผู้มีหน้าที่จัดการชำระค่าบริการที่เกิดขึ้นตามสัญญาทางธุรกิจแต่ละฉบับ โดย CA A จะเป็นผู้ชำระให้แก่ GAF A โดยตรงสำหรับค่าบริการของกลุ่มบริษัท CA ทั้งหมด

ในขั้นตอนของการออกใบแจ้งหนี้สำหรับค่าบริการในการตรวจสอบบัญชีภายใต้สัญญาทั้ง 3 ฉบับนั้น บริษัท GAF A บริษัท GAF B และ GAF C จะออกใบแจ้งหนี้ให้แก่ บริษัท CA A บริษัท CA B และบริษัท CA C ตามลำดับ

อย่างไรก็ตาม การจ่ายเงินค่าบริการนั้น GAF A จะออกเอกสารเรียกเก็บเงิน (พร้อมด้วยแนบสำเนาใบแจ้งหนี้) ให้แก่ CA A และ CA A จะจ่ายเงินตามจำนวนที่ได้รับแจ้งตามเอกสารเรียกเก็บเงินให้แก่ GAF A และภายในวันเดียวกันกับที่ชำระให้แก่ GAF A นั้น บริษัท CA A จะเรียกเก็บเงินจาก CA B และ CA C ตามลำดับเช่นเดียวกัน

กรณีเช่นเดียวกัน เมื่อ GAF A ได้รับชำระเงินจาก CA A บริษัท GAF A จะโอนเงินค่าบริการนั้นให้แก่ GAF B และ GAF C ตามจำนวนค่าบริการภายในวันเดียวกันกับที่ GAF A ได้รับเงิน

ในกรณีเช่นนี้ สถานที่จัดเก็บภาษี ยังคงเป็นเช่นเดิมกับกรณีแรก แม้ว่าการชำระเงินนั้น จะเป็นกรณีที่ GAF A เป็นผู้ชำระค่าบริการ ก็ไม่เป็นการกระทบกับสถานที่จัดเก็บภาษี ที่กำหนดให้เป็นสถานที่ที่ผู้รับบริการนั้นตั้งอยู่ ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักสำคัญ

3.1.2.4.2 การปรับใช้หลักสำคัญ กับการระบุตัวลูกค้า (Applying the Main Rule – the Customer)

ภายใต้กลไกที่เรียกว่า “Reverse Charge Mechanism” นั้น ลูกค้าควรเป็นผู้ที่รับภาระทางภาษีภายใต้กลไกนี้ ซึ่งสอดคล้องกับการออกแบบระบบภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศ โดยตามกระบวนการของกลไกนี้ ลูกค้ามีหน้าที่ต้องแสดงและเปิดเผยจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บจากบริการที่ได้รับจากผู้ให้บริการต่างประเทศ ซึ่งถือเป็นภาษีขายที่เกี่ยวข้องกันได้ โดยอัตราภาษีที่ปรับใช้จะเป็นไปตามอัตราภาษีของประเทศของลูกค้า จากนั้น ลูกค้าจะมีสิทธิหักภาษีซื้อกับจำนวนของภาษีที่กฎหมายภายในประเทศของลูกค้าอนุญาตให้หักได้

อย่างไรก็ตาม หากลูกค้ามีสิทธิหักภาษีซื้อได้เต็มจำนวนสำหรับการให้บริการที่เกี่ยวข้องนั้น กฎหมายภายในประเทศ อาจไม่กำหนดให้ลูกค้าต้องแสดงหรือเปิดเผยจำนวนภาษีขายภายใต้กลไก Reverse Charge Mechanism ก็เป็นไปได้ แล้วแต่กรณีของกฎหมายแต่ละประเทศจะกำหนด

ดังนั้น ลูกค้าควรต้องระมัดระวังในการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องภายในของประเทศ ซึ่งบางประเทศอาจมิได้กำหนดให้ปรับใช้กลไก Reverse Charge Mechanism ก็ได้ หากกลไกนั้น ไม่เหมาะสมกับระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศ ลูกค้าจึงควรเรียนรู้และทราบถึงกฎหมายภายในประเทศและแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีของประเทศด้วย

ลูกค้ามีภาระต้องชำระภาษีจากการได้รับบริการนั้น โดยพิจารณาลักษณะของการให้บริการทั้ง 3 ลักษณะ ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 3.1.3.4.1 ดังนี้

- (ก) กรณีที่ลูกค้าได้ให้บริการหรือขายสินค้าไม่มีรูปร่างต่อไปให้แก่บุคคลที่สาม

อ้างถึงตัวอย่างแรกซึ่งได้อธิบายมาแล้วข้างต้น เมื่อปรับใช้หลักสำคัญกับการระบุตัวลูกค้านั้น สถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) จะต้องพิจารณาจากลูกค้าภายใต้สัญญาทางธุรกิจเริ่มแรก แม้ว่าลูกค้านั้นจะได้มีการให้บริการหรือขายสินค้าไม่มีรูปร่างต่อไปให้แก่บุคคลที่สามก็ตาม ดังนั้น สถานที่จัดเก็บภาษีจึงเป็นไปตามกรณีเดิมตามตัวอย่างแรก

(ข) กรณีที่บริการหรือสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น มิได้กระทำให้แก่ลูกค้า

ตามตัวอย่างแรก หากลูกค้าต้องการให้บริการหรือสินค้าไม่มีรูปร่างนั้นกระทำให้แก่บุคคลที่สามซึ่งมิใช่ลูกค้าตามสัญญาทางธุรกิจก็ดี และแม้ว่าบุคคลที่สามนั้น จะอยู่ในคนละประเทศกับลูกค้าซึ่งได้ระบุไว้ตามสัญญาทางธุรกิจ ลูกค้านั้นก็ยังคงมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีสำหรับการได้รับบริการหรือได้รับสินค้าไม่มีรูปร่างนั้นอยู่ดี

(ค) กรณีที่ลูกค้ามิได้เป็นผู้ชำระค่าบริการ

ในกรณีนี้ ผู้เขียนขออ้างถึงตัวอย่างที่สอง ซึ่งได้กล่าวมาในข้างต้น สำหรับกรณีที่มีการแต่งตั้งให้บุคคลอื่นเป็นศูนย์กลางในการชำระค่าบริการ ทำให้ลูกค้าภายใต้สัญญาทางธุรกิจนั้น มิได้เป็นผู้ชำระค่าบริการให้ นั่น ช่องทางการชำระเงิน ตัวบุคคลผู้ชำระเงิน หรือสถานที่ชำระเงิน มิได้เกี่ยวข้องที่จะนำมาพิจารณาสถานที่จัดเก็บภาษี ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

ดังนั้น สถานที่จัดเก็บภาษี ยังคงได้แก่ สถานที่ที่เป็นที่ตั้งของลูกค้าตามสัญญาทางธุรกิจนั้น

3.1.2.4.3 การปรับใช้หลักสำคัญ กับการบริหารจัดการเก็บภาษี (Applying the Main Rule – the Tax Administration)

ในการปรับใช้หลักสำคัญในแง่ของการบริหารจัดการเก็บภาษีนั้น การให้บริการและการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง จะต้องถูกจัดเก็บตามกฎหมายของประเทศที่ลูกค้าตั้งอยู่ โดยผู้ให้บริการที่อยู่ในต่างประเทศนั้น จะปลอดจากภาระภาษี

การบริหารจัดการเก็บภาษีของประเทศผู้ให้บริการหรือผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่าง อาจจะถูกกำหนดให้ผู้ให้บริการหรือผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น แสดงหลักฐานเพื่อพิสูจน์ว่า ลูกค้านั้นเป็นผู้ประกอบการทางธุรกิจ และลูกค้าทางธุรกิจนั้น ได้ตั้งอยู่ในประเทศอื่น ทั้งนี้ เพื่อเป็นการลดภาระการบังคับใช้ให้แก่ผู้ให้บริการหรือผู้ขายสินค้าไม่มีรูปร่าง การบริหารจัดการเก็บภาษีย่อมต้องสนับสนุนให้มีการกำหนดหลักเกณฑ์และแนวทางที่ชัดเจนสำหรับหลักฐานที่ภาครัฐต้องการไว้ด้วย

นอกจากนี้ การใช้กลไก Reverse Charge Mechanism ที่แตกต่างกันของแต่ละประเทศ ดังที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น การบริหารจัดการเก็บภาษี ย่อมต้องจัดให้ผู้ประกอบการทั้งหลาย รับผิดชอบและระมัดระวังในการชำระภาษีสำหรับบริการและสินค้าไม่มีรูปร่างที่ได้นำเข้าจากผู้ให้บริการในประเทศอื่นๆ ด้วย รวมทั้ง ประกาศและเปิดเผยข้อกำหนดที่ชัดเจนให้ได้ทราบด้วย

สำหรับกลไก Reverse Charge Mechanism นี้ มีประโยชน์หลักๆ อยู่ 4 ประการ คือ ประการแรก การบริหารจัดการเก็บภาษีในประเทศที่มีการบริโภคนั้น สามารถตรวจสอบและมั่นใจในการบังคับใช้ เนื่องจากอำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศนั้น ประการที่สอง ภาระในการบังคับใช้นั้น จะถูกผลักจากผู้ให้บริการไปเป็นลูกค้า ซึ่งทำให้ภาระของผู้ให้บริการนั้นลดลง เนื่องจากว่าลูกค้าสามารถเข้าถึงรายละเอียดในการได้รับบริการอย่างเต็มที่ ประการที่สาม ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของภาครัฐนั้น ลดลง เพราะผู้ให้บริการไม่ถูกบังคับให้ต้องมีภาระหน้าที่ทางภาษีในประเทศของลูกค้า และประการสุดท้าย เป็นการลดความเสี่ยงของรายได้ที่ได้จากการเก็บภาษีจากผู้ให้บริการที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ไม่ว่าลูกค้าผู้รับบริการนั้น จะมีสิทธิในการหักภาษีซื้อหรือไม่ก็ตาม

สำหรับการกำหนดสถานที่เสียภาษีสำหรับธุรกรรมการให้บริการและการขายสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น ควรต้องแยกพิจารณาเป็นรายธุรกรรมต่างหากจากกัน ดังนั้น ลักษณะธุรกรรมทั้ง 3 ดังต่อไปนี้ ย่อมไม่ส่งผลให้สถานที่จัดเก็บภาษีตามหลักสำคัญนั้นเปลี่ยนแปลงไป

(ก) การให้บริการต่อไปยังบุคคลที่สาม ไม่ควรส่งผลต่อการกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษี

หากพิจารณาจากตัวอย่างแรก การบริหารจัดการเก็บภาษีในประเทศของผู้ให้บริการนั้น ย่อมอนุญาตให้ผู้ให้บริการปลอดจากภาระภาษี โดยกำหนดให้ผู้ให้บริการนั้น สามารถระบุตัวลูกค้า และแสดงสถานที่ตั้งของลูกค้าซึ่งอยู่ในต่างประเทศได้

สำหรับการบริหารจัดการเก็บภาษีในประเทศของลูกค้า นั้น ต้องมั่นใจว่า ลูกค้านั้นรับภาระภาษีจากบริการที่ได้รับจากผู้ให้บริการในต่างประเทศ ภายใต้กลไก Reverse Charge Mechanism

(ข) บริการหรือสินค้าไม่มีรูปร่างที่ได้กระทำแก่บุคคลที่สาม ซึ่งมีใช่ลูกค้าตามสัญญาทางธุรกิจ ไม่ควรส่งผลต่อการกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษี

ในการบริหารจัดการเก็บภาษีในประเทศผู้ให้บริการนั้น ต้องไม่พยายามจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการซึ่งผู้ให้บริการนั้นเพียงดำเนินการให้บริการหรือขายสินค้าไม่มีรูปร่างในประเทศเท่านั้น แต่ต้องทำให้การให้บริการที่ให้แก่ลูกค้าตามที่ระบุไว้ในสัญญาทางธุรกิจ ซึ่งอยู่ในต่างประเทศนั้น ปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ส่วนการบริหารจัดเก็บภาษีในประเทศของลูกค้านั้น ก็ต้องมั่นใจว่าลูกค้าได้รับภาระภาษีจากบริการที่ได้รับจากผู้ให้บริการในต่างประเทศ ภายใต้กลไก Reverse Charge Mechanism แม้ว่า บริการและสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น จะได้กระทำขึ้นโดยบุคคลที่สามซึ่งอยู่ในประเทศเดียวกันก็ตาม

(ค) เส้นทางในการชำระเงินหรือสถานที่ตั้งของผู้ชำระเงินค่าบริการ ไม่ควรส่งผลกระทบต่อข้อกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษี

ในการบริหารจัดการเก็บภาษีในประเทศของผู้ให้บริการ ต้องไม่พยายามจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการ เพียงเพราะว่ามีผู้ชำระเงินซึ่งเป็นบุคคลที่สามนั้น อยู่ในประเทศเดียวกัน แต่การให้บริการแก่ลูกค้าซึ่งระบุไว้ในสัญญาทางธุรกิจ ซึ่งอยู่ในต่างประเทศนั้น ต้องปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับการบริหารจัดการเก็บภาษีในประเทศของลูกค้านั้น ต้องมั่นใจว่า ลูกค้าได้รับภาระภาษีจากบริการที่ได้รับจากผู้ให้บริการในต่างประเทศ โดยใช้กลไก Reverse Charge Mechanism แม้ว่าจะมีบุคคลที่สามเป็นผู้ชำระเงินค่าบริการให้ก็ตาม

ดังที่ได้กล่าวอธิบาย OECD VAT/GST Guidelines มาข้างต้นนั้น เป็นเพียงแนวทางของกฎหมายที่ควรมีสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศเท่านั้น แม้แนวทางดังกล่าวจะมีได้มีบทบังคับในทางกฎหมาย แต่ประเทศสมาชิก OECD ควรนำเอาหลักการดังกล่าวมาปรับใช้ และปรับเปลี่ยนกฎหมายของประเทศของตนให้สอดคล้องกันกับแนวทางดังกล่าวตามความจำเป็นได้ และยังเป็นประโยชน์แก่ประเทศที่มีได้เป็นสมาชิก OECD ที่จะสามารถนำเอาแนวทางดังกล่าวมาพิจารณาเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องของกฎหมายที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศได้อีกด้วย¹⁸

3.2 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศของสหภาพยุโรป

สหภาพยุโรป (The European Union หรือ EU) จัดตั้งขึ้นเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 1993 โดยมีจุดเริ่มต้นมาจากความร่วมมือของประชาชาติยุโรปทั้งหมด 6 ประเทศ ได้แก่ ประเทศฝรั่งเศส เยอรมัน เนเธอร์แลนด์ อิตาลี ลักเซมเบิร์ก และเบลเยียม ซึ่งได้ร่วมกันจัดตั้งประชาคมแห่งแรก ได้แก่ ประชาคมถ่านหินและเหล็กกล้าแห่งยุโรป (The European Coal and Steel

¹⁸ Alain Charlet, "VAT Focus Draft OECD VAT/GST Guidelines," *Tax Journal*, (March/2010): 22.

Community-ECSC) ในปี 1951 โดยสนธิสัญญากรุงปารีส และต่อมาประชาคมแห่งที่สองและแห่งที่สามได้ก่อกำเนิดขึ้นขึ้น คือ ประชาคมเศรษฐกิจยุโรป (The European Economic Community-EEC) และประชาคมพลังงานปรมาณูแห่งยุโรป (The European Atomic Energy Community-EAEC) ตามลำดับ ซึ่งได้รับการจัดตั้งขึ้นโดยสนธิสัญญากรุงโรม 1957¹⁹

จนในที่สุดเปลี่ยนแปลงสภาพมาเป็นสหภาพยุโรป (European Union-EU) ในปี 1992 โดยมีลักษณะของตลาดเดียว (Single Market) อย่างสมบูรณ์ในปี 1993 คือ สามารถเคลื่อนย้ายสินค้า บริการ ประชากร และเงินได้อย่างอิสระภายในสหภาพยุโรป เช่นในปัจจุบัน นอกจากนี้ยังได้มีการขยายจำนวนประเทศสมาชิกจาก 6 ประเทศมาเป็น 9 ประเทศในปี 1973 (เพิ่มสหราชอาณาจักร เดนมาร์ก และไอแลนด์) 10 ประเทศในปี 1981 (เพิ่มกรีซ) 12 ประเทศในปี 1986 (เพิ่มสเปนและโปรตุเกส) 15 ประเทศในปี 1995 (เพิ่มออสเตรีย ฟินแลนด์ และสวีเดน) และเป็น 25 ประเทศในปี 2004 (เพิ่มไซปรัส สาธารณรัฐเช็ก เอสโตเนีย ฮังการี ลัตเวีย ลิทัวเนีย มอลตา โปแลนด์ สโลวาเกีย และสโลวีเนีย) ตามลำดับ และล่าสุดในปี 2007 เป็น 27 ประเทศ (เพิ่มบัลแกเรีย และโรมาเนีย)²⁰

สหภาพยุโรปเป็นองค์การระหว่างประเทศ ซึ่งมีวัตถุประสงค์หลักที่จะส่งเสริมและขยายความร่วมมือระหว่างประเทศทั้งทางด้านเศรษฐกิจ การค้า ความมั่นคง นโยบายต่างประเทศ และด้านความยุติธรรม ปัจจุบันสหภาพยุโรปมีลักษณะเป็นสหภาพทางเศรษฐกิจและการเงิน โดยการใช้เงินสกุลเดียวกันทั่วทุกประเทศสมาชิก ซึ่งได้แก่ เงินยูโร (Euro) โดยเริ่มใช้มาตั้งแต่เดือนมกราคม 2002

สภาพของสหภาพยุโรปในปัจจุบันมีลักษณะเป็นตลาดเดียว (Single European Market) คือ ไม่มีพรมแดนทางการค้าและปราศจากอุปสรรคทางการค้า ทั้งทางด้านภาษี (Tariff Barriers) และที่มีได้เกี่ยวข้องกับภาษี (Non-Tariff Barrier) ในระหว่างประเทศสมาชิกด้วยกัน ตลาดเดียวในสหภาพยุโรปจึงมีลักษณะที่ใหญ่ที่สุดในโลก โดยมีลักษณะสำคัญคือเป็น “สหภาพศุลกากร” (Customs Union)* ประเทศทั้งหลายที่เป็นสมาชิกสหภาพยุโรปจะมีการกำหนดนโยบายทางภาษีร่วมกันโดยให้มีทิศทางเดียวกัน เพื่อให้ระบบภาษีการบริโภคภายในตลาดมีความเป็นกลาง โดยไม่ให้แต่ละประเทศทำการอุดหนุนการส่งออก

¹⁹ อภิญา เสือนจวี, กฎหมายสหภาพยุโรป (สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2548)

²⁰ ศูนย์ยุโรปศึกษา แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, สหภาพยุโรปโฉมใหม่ และ 27 ประเทศสมาชิก (2550), หน้า 4.

* ลักษณะของตลาดเดียวในสหภาพยุโรป จะทำให้การค้าระหว่างประเทศสมาชิกปลอดภาษี โดยสินค้าที่นำเข้านั้น จะต้องผ่านพิธีการทางศุลกากรตามมาตรฐานเดียวกันตามความตกลงระหว่างกัน

3.2.1 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรป

3.2.1.1 จุดเริ่มต้นของภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรป

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้เริ่มต้นขึ้นในประชาคมเศรษฐกิจแห่งยุโรป (European Economic Community) เมื่อปี ค.ศ. 1970 โดยเมื่อวันที่ 11 เมษายน ค.ศ. 1967 ได้นำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้คำสั่งของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปฉบับที่ 1 และ ฉบับที่ 2 (The First and Second Council Directive) มาใช้แทนระบบภาษีการบริโภคและการผลิต (Production and consumption taxes) เนื่องจากระบบภาษีการบริโภคและการผลิตดังกล่าว จะเป็นการคำนวณภาษีโดยสะสมอยู่ในราคาสินค้าและบริการ ทำให้ไม่สามารถทราบภาระภาษีที่แท้จริงได้ อีกทั้งทำให้สินค้าและบริการดังกล่าวซึ่งแฝงด้วยภาระภาษีที่ซ้ำซ้อนนั้น มีมูลค่าที่สูงขึ้น ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการค้า เป็นอุปสรรคต่อการนำเข้าและการส่งออกในระหว่างประเทศสมาชิกด้วยกัน ตรงข้ามกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่สามารถระบุจำนวนภาษีที่ได้ชำระจริงในแต่ละขั้นของวงจรการผลิตและการจำหน่ายสินค้าและบริการได้²¹

นอกจากนี้ การนำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในปี ค.ศ. 1970 นั้น ยังเป็นการแบ่งปันส่วนของรายได้ที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งคำนวณจากฐานเดียวกันให้แก่ประเทศสมาชิกอีกด้วย กรณีดังกล่าวเป็นการนำไปสู่การทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรปเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน (Harmonization of VAT)

3.2.1.2 การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในสหภาพยุโรป

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป เป็นรูปแบบที่อาศัยกลไกการเครดิตภาษี โดยอาศัยใบกำกับภาษีเป็นหลักฐาน ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ที่เรียกว่า “Credit-Invoice VAT” ซึ่งเป็นรูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่มที่นิยมใช้อย่างมากในปัจจุบัน การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในสหภาพยุโรป ทำให้แต่ละประเทศสมาชิกไม่มีการควบคุมดินแดนทางภาษีระหว่างประเทศสมาชิกด้วยกัน กล่าวคือ สหภาพยุโรปจะถือว่าเป็นดินแดนภาษีเดียวกัน

การไม่มีดินแดนทางภาษีของสหภาพยุโรปนั้น เป็นไปตามข้อกำหนดของสนธิสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งประชาคมยุโรป (Treaty Establishing the European Community) ซึ่งได้กำหนดให้ตลาดภายในประชาคมยุโรปนั้น ต้องไม่มีขอบเขตหรืออาณาเขตภายในประชาคม

²¹ European Commission, “Tax policy in the European Union,” (2000), p. 12.

ยุโรป สำหรับการเคลื่อนย้ายสินค้า ผู้คน บริการ หรือเงินทุน²² นอกจากนี้ ยังมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีของประเทศสมาชิกด้วย เช่น การจัดเก็บภาษีต้องเป็นไปตามหลักการไม่เลือกปฏิบัติ ประเทศสมาชิกจะต้องไม่จัดเก็บภาษีสำหรับการนำเข้าจากอีกประเทศสมาชิกหนึ่งสูงกว่าสินค้าภายในประเทศ เพื่อเป็นการป้องกันสินค้าภายในประเทศตน²³ รวมถึง ประเทศสมาชิกจะต้องไม่ทำการอุดหนุนการส่งออกของประเทศ ด้วยการให้คืนภาษีเกินกว่าการจัดเก็บภาษีภายในประเทศตน²⁴ เป็นต้น

เพื่อให้สหภาพยุโรป เป็นดินแดนภาษีเดียวกัน เมื่อวันที่ 11 เมษายน 1967 จึงได้มีการบังคับใช้คำสั่งของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปสองฉบับแรกที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากทุกขั้นตอน โดยไม่มีภาระภาษีแฝงอยู่ ทั้งนี้ เพื่อแทนที่ภาษีบริโภคและการผลิต ที่เป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีที่ทำให้เกิดความซ้ำซ้อน ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในเบื้องต้น

จนกระทั่งเมื่อวันที่ 17 พฤษภาคม 1977 ได้มีการบังคับใช้คำสั่งของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป (EU Council Directives) ที่เรียกว่า Sixth Council Directive 77/388/EEC ซึ่งเป็นคำสั่งฉบับที่ 6 แทนที่คำสั่งสองฉบับแรกดังกล่าว เพื่อยืนยันว่า สหภาพยุโรปได้นำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้อย่างเป็นทางการสำหรับธุรกรรมที่เกิดขึ้นเดียวกันของประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันภายในประชาคม

ประเทศสมาชิกทั้งหลายแห่งสหภาพยุโรป ผูกพันให้ต้องนำเอาคำสั่งของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปนี้มาใช้เพื่อออกเป็นกฎหมายภายในประเทศตน ซึ่งต้องสอดคล้องกับคำสั่งของคณะมนตรีดังกล่าวด้วย นอกจากนี้ การตีความเพื่อบังคับใช้กฎหมายภายใน ต้องตีความให้ถูกต้องตรงกันกับคำสั่งของคณะมนตรีที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Council Directives) ด้วย ศาลภายในประเทศของประเทศสมาชิกทั้งหลาย สามารถอ้างคดีที่ได้รับการพิพากษาวินิจฉัยโดยศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป (European Court of Justice หรือ ECJ) เพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาคดีภายในประเทศได้

ในกรณีที่การบังคับใช้กฎหมายภายใน ไม่สอดคล้องหรือ ตีความไม่สอดคล้องกันกับคำสั่งของคณะมนตรี การบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวอาจถูกโต้แย้ง และเป็นคดีซึ่งสามารถนำ

²²“Article 14 (2) of the Consolidated Version of the Treaty Establishing the European Community”

²³“Article 90 of the Consolidated Version of the Treaty Establishing the European Community”

²⁴“Article 91 of the Consolidated Version of the Treaty Establishing the European Community”

ขึ้นสู่การวินิจฉัยของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป ได้ โดยที่การวินิจฉัยของศาลภายในประเทศของประเทศสมาชิกทั้งหลาย จะต้องผูกพันทำตามคำพิพากษาหรือคำวินิจฉัยของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปเช่นเดียวกัน

สำหรับคำสั่งของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปฉบับที่ 6 ดังกล่าวข้างต้นนั้น ได้มีการแก้ไขชำระคำสั่งหลายครั้ง จนกระทั่งเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2007 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศในสหภาพยุโรปเป็นไปตามคำสั่งของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปฉบับที่ 2006/112/EC (VAT Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006) (“คำสั่งฉบับที่ 2006”) ซึ่งเป็นการชำระบทบัญญัติภายใต้คำสั่งของคณะมนตรีฉบับที่ 6 ปี ค.ศ. 1977 ซึ่งได้มีการแก้ไขหลายครั้ง การชำระแก้ไขบทบัญญัติตามคำสั่งฉบับที่ 2006 นี้ เป็นการรวบรวมเอาข้อกำหนดทั้งหลายที่กระจัดกระจาย ให้อยู่รวมเป็นบทบัญญัติภายใต้กฎหมายฉบับเดียว ซึ่งจะทำให้การนำมาบังคับใช้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติภายใต้คำสั่งฉบับที่ 2006 นี้ ปัจจุบันได้มีการแก้ไขหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มใหม่ ซึ่งได้เริ่มต้นบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2010 เป็นต้นไป โดยการแก้ไขครั้งนี้ มีการแก้ไขหลักการที่สำคัญที่เกี่ยวกับการกำหนดสถานที่ให้บริการ (Determination of Place of Supply of Services) ซึ่งได้แก่ หลักการกำหนดสถานที่ให้บริการ (Place of Supply Rule) ด้วย ซึ่งจะได้กล่าวในรายละเอียดต่อไป

3.2.1.3 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรป ได้เริ่มต้นด้วยแนวคิดในการจัดเก็บภาษีตามหลักปลายทาง สำหรับจัดเก็บภาษีจากการค้าระหว่างประเทศสมาชิกด้วยกันและจากการค้ากับประเทศนอกสมาชิกสหภาพยุโรป แต่สุดท้ายกลับเห็นว่า ควรอาศัยหลักต้นทาง สำหรับระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการค้าภายในของประเทศสมาชิกและการค้าระหว่างประเทศสมาชิกด้วยกัน (The “definitive VAT regime” for the internal market) ซึ่งได้ปรากฏในเอกสารภายในประชาคมยุโรป แต่สำหรับการค้าระหว่างประเทศกับประเทศนอกสมาชิกนั้น ให้ใช้หลักปลายทางในการจัดเก็บภาษีเช่นแนวคิดเดิม²⁵

²⁵ Alan Schenk and Oliver Oldman, *Value Added Tax : A Comparative Approach* (Cambridge University Press), p. 361.

ด้วยเหตุนี้ ก่อนปี 1963 จึงมีการแนะนำให้ปรับใช้หลักต้นทางกับการค้าภายในประชาคมยุโรป แต่ต่อมาในปี 1989 คณะมนตรีแห่งประชาคมยุโรป ได้ประกาศยุติการควบคุมเขตแดนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประชาคม โดยมีผลบังคับใช้ในปี 1993 ส่งผลให้ในเดือนมกราคม 1993 เป็นขั้นแรกที่มีการปรับใช้หลักต้นทางกับการค้าภายในประชาคมยุโรปได้เริ่มต้นขึ้น ระบบการจัดเก็บภาษีในช่วงเวลานั้น จะอยู่บนหลักต้นทางในการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าและบุคคลอื่นๆ ที่มีได้เป็นผู้จดทะเบียน โดยไม่คำนึงว่าผู้ซื้อสินค้าและผู้รับบริการนั้นจะอยู่ภายในประเทศหรือไม่²⁶

สุดท้ายสหภาพยุโรป ก็ได้ปรับใช้หลักต้นทางแบบเด็ดขาด (Definitive VAT regime) เนื่องจากมาตรา 395 แห่งคำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปฉบับที่ 6 (แก้ไขใหม่) (มาตรา 281 แห่งคำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปฉบับที่ 6 (เดิม)) ได้กำหนดให้ใช้ระบบผสมระหว่างหลักปลายทางกับหลักต้นทางกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าและการให้บริการภายในประชาคมยุโรป

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสมาชิกสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศ (นอกสหภาพยุโรป) จึงกำหนดให้เป็นไปตามหลักปลายทาง (Destination Principle) กล่าวคือ เมื่อมีการนำเข้าสินค้าจากภายนอกประชาคมยุโรป จะถูกจัดเก็บภาษีในประเทศผู้นำเข้า และเมื่อมีการส่งออกสินค้าให้แก่ผู้รับซึ่งอยู่นอกประชาคมยุโรป ย่อมได้รับการยกเว้นภาษีโดยใช้อัตราร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปด้วยกันนั้น จะเป็นไปตามระบบภาษีที่เรียกว่า “Transitional VAT System” หรือ “Transitional Arrangement” ซึ่งเป็นระบบภาษีที่ผสมระหว่างหลักต้นทางกับหลักปลายทาง (A hybrid origin-destination system)²⁷

กล่าวคือ การขายให้แก่บุคคลธรรมดาที่อยู่ในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป จะถูกจัดเก็บภาษีในประเทศผู้ขายสินค้า โดยไม่คำนึงถึงที่อยู่หรือประเทศของผู้ซื้อ ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักต้นทาง (Origin Principle) แต่หากเป็นการขายระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการด้วยกันซึ่งอยู่ภายในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป ภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกจัดเก็บโดยประเทศผู้

²⁶Report of the Fiscal and Financial Committee (Neumark Report) cited in Alan Schenk and Oliver Oldman, *Value Added Tax : A Comparative Approach* (Cambridge University Press), p. 361.

²⁷ Alan Schenk and Oliver Oldman, *Value Added Tax : A Comparative Approach* (Cambridge University Press), p. 362.

นำเข้าสินค้านั้น ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักปลายทาง (Destination Principle) เช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศ

3.2.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ

3.2.2.1 ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักเกณฑ์ของสหภาพยุโรปนั้น เป็นระบบที่ใช้หลักอาณาเขต (Territorial Scope) โดยมีการกำหนดขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือกำหนดกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามคำสั่งของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป ฉบับที่ 2006/122/EC of 28 November 2006 (คำสั่งฉบับที่ 2006) ไร่ 4 กิจการ ดังต่อไปนี้²⁸

3.2.2.1.1 การขายสินค้า (Supply of goods)

การขายสินค้าภายในอาณาเขตของประเทศสมาชิก (Within the territory of a Member State *) โดยมีค่าตอบแทน โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Taxable person **) เป็นผู้ขายสินค้า

²⁸ มาตรา 2.1 แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 (Article 2.1 “The following transactions shall be subject to VAT:

- (a) the supply of goods for consideration within the territory of a Member State by a taxable person acting as such;
- (b) the intra-Community acquisition of goods for consideration within the territory of a Member State by:
 - (i) a taxable person acting as such, or a non-taxable person, or a non-taxable legal person, where the vendor is a taxable person acting as such who is not eligible for the exemption for small enterprises provided for in Articles 282 to 292 and who is not covered by Article 33 or 36;
 - (ii) in the case of new means of transport, a taxable person, or a non-taxable legal person, whose other acquisitions are not subject to VAT pursuant to Article 3(1), or any other non-taxable person;
 - (iii) in the case of products subject to excise duty, where the excise duty on the intra-Community acquisition is chargeable, pursuant to Directive 92/12/EEC, within the territory of the Member State, a taxable person, or a non-taxable legal person, whose other acquisitions are not subject of VAT pursuant to Article 3 (1);
- (c) the supply of services for consideration within the territory of a Member State by a taxable person acting as such;
- (d) the importation of goods.)

* คำว่า “ภายในอาณาเขตของประเทศสมาชิก” ได้นิยามไว้ในมาตรา 5 แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 โดยหมายความว่า อาณาเขตของแต่ละประเทศสมาชิกแห่งประชาคมตามที่กำหนดในสนธิสัญญาจัดตั้งประชาคมยุโรป ภายใต้มาตรา 299 แห่งสนธิสัญญานี้... (Article 5 For the purposes of applying this Directive, the following definitions shall apply: (2) “Member State” and

นั้น อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป นอกจากนี้ การขายสินค้ายังรวมถึง กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ออนสินค้าซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินทางธุรกิจ ที่มีไว้เพื่อใช้ส่วนบุคคลสำหรับตนเองหรือพนักงานด้วย

สหภาพยุโรป ได้คำนึงว่า หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้านั้น ต้องพิจารณาว่า การขายสินค้านั้น เกิดขึ้นอย่างไร ที่ไหน เพื่อให้สามารถทราบได้ว่า ธุรกรรมที่เกิดขึ้นนั้น อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีในประเทศ หรือไม่ หากเป็นธุรกรรมที่อยู่นอกขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม ธุรกรรมนั้นย่อมไม่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศนั้น

ดังนั้น เพื่อให้สามารถกำหนดขอบเขตของธุรกรรมที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำสั่งฉบับที่ 2006 ได้ สหภาพยุโรป ภายใต้คำสั่งฉบับที่ 2006 ดังกล่าว ได้กำหนดสถานที่ขายสินค้า (Place of Supply of Goods) โดยแยกพิจารณาเป็นกรณีๆ ซึ่งเป็นกรณีของการขายสินค้าโดยทั่วไป ดังต่อไปนี้

กรณีที่ 1 กรณีการขายสินค้าโดยไม่มีการส่งหรือการขนส่ง (Supply of goods without transport²⁹) สถานที่ขายสินค้า ได้แก่ สถานที่ที่สินค้านั้น ตั้งอยู่ ณ เวลาที่มีการขายสินค้าเกิดขึ้น

ตัวอย่าง³⁰ หากผู้ผลิตชาวเอสโตเนียซึ่งได้เช่าเครื่องจักรในประเทศเอสโตเนียจากชาวเยอรมัน ต้องการซื้อเครื่องจักรดังกล่าว กรณีนี้ สถานที่ที่ขาย ย่อมได้แก่ ประเทศเอสโตเนีย ซึ่งเป็นสถานที่ที่สินค้าตั้งอยู่ ในขณะที่มีการซื้อขาย และในกรณีนี้ผู้ซื้อชาวเอสโตเนีย มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศเอสโตเนีย เป็นต้น

“territory of a Member State” mean the territory of each Member State of the Community to which the Treaty establishing the European Community is applicable, in accordance with Article 299 of the Treaty,....)

** คำว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษี” ให้นิยามความหมายไว้ในมาตรา 9 แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 โดยมีความหมายว่า บุคคลซึ่งประกอบหรือดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจใดๆ ในสถานที่ใดๆ อย่างเป็นอิสระ ไม่ว่าจะด้วยวัตถุประสงค์หรือผลจากการกระทำหรือดำเนินกิจกรรมนั้นๆ (Article 9 “Taxable person” shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity.”)

²⁹ มาตรา 31 แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 (Article 31 “Where goods are not dispatched or transported, the place of supply shall be deemed to be the place where the goods are located at the time when the supply takes place”)

³⁰ Available from:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/vat_on_services/index_en.htm

กรณี 2 กรณีการขายสินค้าโดยมีการส่งมอบหรือขนส่ง (Supply of goods with transport) การกำหนดสถานที่ขายสินค้า แยกพิจารณาได้ดังนี้

หากเป็นการขายสินค้าที่ผู้ขายสินค้า ผู้เป็นลูกค้า หรือบุคคลที่สามเป็นผู้ขนส่ง สถานที่ขายสินค้า ได้แก่ สถานที่ที่สินค้านั้นตั้งอยู่ในเวลาที่ได้เริ่มส่งสินค้านั้นให้แก่ลูกค้า³¹

ตัวอย่าง³² ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศเยอรมันจะถูกจัดเก็บจากสินค้าที่ส่งมาโดยผู้ขายสินค้า หรือผู้ซื้อสินค้าในเยอรมัน หรือโดยผู้ขนส่งที่ได้รับการแต่งตั้งจากผู้ซื้อสินค้า ซึ่งสินค้านั้นได้ส่งมาจากแฮมเบอร์ก์ ให้แก่ลูกค้าในเบอร์ลิน กรณีนี้ สถานที่ขายย่อมได้แก่ แฮมเบอร์ก์ เนื่องจาก เป็นสถานที่ที่สินค้าตั้งอยู่ในเวลาที่ได้มีการเริ่มต้นส่งสินค้าให้แก่ลูกค้าในเบอร์ลิน เป็นต้น

หากเป็นกรณีที่สินค้าที่ส่งหรือขนส่งโดยผู้ขายสินค้า หรือลูกค้า หรือบุคคลที่สามนั้น ต้องมีการติดตั้ง ประกอบ ไม่ว่าจะมีการทดสอบการทำงานของสินค้านั้นหรือไม่ก็ตาม สถานที่ขายสินค้านั้น ถือเป็นสถานที่ที่สินค้านั้นได้ถูกติดตั้งหรือประกอบขึ้น³³

ตัวอย่าง³⁴ ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศโรมาเนียจะถูกจัดเก็บภาษีจากการขายเครื่องจักรที่ติดตั้งขึ้นในประเทศโรมาเนีย โดยผู้ขายชาวอิตาลีเป็นผู้ติดตั้งให้แก่ลูกค้า

กรณีที่ 3 กรณีที่ขายสินค้าบนเรือเดินทะเล อากาศยาน หรือรถไฟ (Supply of goods on board ships, aircraft, or trains) สถานที่ขายสินค้า จะถือว่า ได้แก่ จุดที่ลูกค้าได้ออกเดินทาง (Point of departure of the passenger transport operation)³⁵

³¹ มาตรา 32 วรรคแรก แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 (Article 32 paragraph 1 "Where goods are dispatched or transported by the supplier, or by the customer, or by a third person, the place of supply shall be deemed to be the place where the goods are located at the time when dispatch or transport of the goods to the customer begins.")

³² Available from:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/vat_on_services/index_en.htm

³³ มาตรา 36 วรรคแรก แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 (Article 36 paragraph 1 "Where goods dispatched or transported by the supplier, by the customer or by a third person are installed or assembled, with or without a trial run, by or on behalf of the supplier, the place of supply shall be deemed to be the place where the goods are installed or assembled.")

³⁴ Available from:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/vat_on_services/index_en.htm

สถานที่ขายสินค้าดังกล่าว จะเป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาถึงธุรกรรมที่เกิดขึ้นนั้น อยู่ในขอบเขตหรืออยู่ในบังคับของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

3.2.2.1.2 การได้มาซึ่งสินค้าจากภายในประชาคม (Intra-Community acquisition of goods)

การได้มาซึ่งสินค้านี้ระหว่างประเทศในประชาคมยุโรป (Intra-Community acquisition of goods) ต้องเป็นการได้มาซึ่งสิทธิในการเป็นเจ้าของในการใช้สินค้าที่มีรูปร่างและอาจเคลื่อนย้ายได้ (The right to dispose as owner of movable tangible property) จากผู้ขายสินค้า โดยส่งหรือขนส่งสินค้านั้นมายังผู้ซึ่งมีสิทธิได้รับสินค้านั้นซึ่งอยู่ในอีกประเทศสมาชิกหนึ่ง³⁶

อย่างไรก็ตาม การได้มาซึ่งสินค้านี้ระหว่างประเทศสมาชิกด้วยกันนั้น ภายใต้หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป หากสินค้านั้น ผู้ได้รับเป็นผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีในประเทศสมาชิกหนึ่ง และได้รับจากผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีในอีกประเทศสมาชิกหนึ่ง สินค้าที่ส่งระหว่างกันนี้ ย่อมได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีสิทธินำเอาภาษีซื้อจากสินค้านำเข้ามาจากอีกประเทศสมาชิกหนึ่งมาหักออกได้

3.2.2.1.3 การให้บริการ* (Supply of Services)

การให้บริการ ที่อยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้คำสั่งฉบับที่ 2006 นั้น ยังกำหนดให้รวมถึง ธุรกรรมที่มีลักษณะเป็นการโอนทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง ไม่ว่าจะจะมีเอกสารก่อตั้ง

³⁵ มาตรา 37.1 แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 (Article 37.1 "Where goods are supplied on board ships, aircraft or trains during the section of a passenger transport operation effected within the Community, the place of supply shall be deemed to be at the point of departure of the passenger transport operation."

³⁶ มาตรา 20 วรรคแรกแห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 (Article 20 paragraph 1 "Intra-Community acquisition of goods shall mean the acquisition of the right to dispose as owner of movable tangible property dispatched or transported to the person acquiring the goods, by or on behalf of the vendor or the person acquiring the goods, in a Member State other than that in which dispatch or transport of the goods began."

* นิยามหรือความหมายของคำว่า "การให้บริการ" ได้กำหนดไว้ในมาตรา 24 แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 โดยได้กำหนดให้ความหมายว่า ธุรกรรมใดๆ ก็ตามที่ไม่ใช่การขายสินค้า" (Article 24 paragraph 1 "Supply of services" shall mean any transaction which does not constitute a supply of goods.) นิยามดังกล่าวนี้มีจุดเริ่มต้นมาจากคำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปฉบับที่ 6 ซึ่งได้กำหนดการแบ่งแยกลักษณะของการขายสินค้ากับการขายบริการแยกออกจากกัน

กรรมสิทธิ์ด้วยหรือไม่ก็ตาม และหนี้จะเว้นการกระทำ* หรือหนี้กระทำการ การกระทำที่เกี่ยวกับการบริการตามคำสั่งหรือทำในนามหรืออาศัยอำนาจรัฐตามกฎหมาย³⁷

การให้บริการที่อยู่ในบังคับเสียภาษีตามที่สหภาพยุโรปได้กำหนดนั้น เมื่อวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2551 คณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปได้ออกคำสั่งฉบับที่ 2008/8/EC เพื่อแก้ไขหลักการกำหนดสถานที่ให้บริการ โดยมีการเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์และข้อกำหนดที่เกี่ยวกับสถานที่ให้บริการเพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกิจประเภทบริการได้ โดยให้ประเทศสมาชิกของผู้รับบริการเป็นผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีตามหลักการจัดเก็บภาษีปลายทาง ซึ่งหลักเกณฑ์ใหม่นี้จะเริ่มมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2553

ทั้งนี้ โดยหลักการของการให้บริการในทุกกรณีนั้น สถานที่ที่จัดเก็บภาษีควรเป็นสถานที่ที่มีการบริโภคเกิดขึ้น (Place of Consumption) ตามหลักปลายทาง หากกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงหลักการทั่วไปดังกล่าว ควรจะต้องมีการกำหนดข้อยกเว้นไว้อย่างแน่นอนด้วย³⁸ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ธุรกรรมการให้บริการแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี สหภาพยุโรป เห็นว่า หลักการทั่วไปสำหรับกำหนดสถานที่ให้บริการควรอยู่บนหลักการที่กำหนดให้สถานที่ที่ผู้รับบริการนั้นตั้งอยู่มากกว่าที่จะกำหนดให้เป็นสถานที่ที่ผู้ให้บริการตั้งอยู่

* การละเว้นการกระทำซึ่งได้รับคำตอบแทนจากการละเว้นการกระทำนั้น เดิม มีคำตัดสินว่า ไม่ถือเป็นการให้บริการ ซึ่งอยู่ในบังคับเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปฉบับที่ 6 ปรากฏตาม คำตัดสินของศาลในคดี Jurgen Mohr V. Finanzamt Bad Segeberg ที่ตัดสินให้การให้คำตอบแทนสำหรับการหยุดผลิตราย ไม่ถือเป็นการให้บริการ เนื่องจากการหยุดผลิตรายนั้น มิได้มีการบริโภคเกิดขึ้นในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแห่งประชาคมยุโรป อย่างไรก็ตาม รัฐบาลประเทศเยอรมันและประเทศอิตาลี ได้ให้ความเห็นไว้ในคดีนี้ว่า ผู้ผลิตไม่ได้หยุดทำการผลิตนม น่าจะถือเป็นการให้บริการตามนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรา 2 และมาตรา 6 (1) แห่งคำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปฉบับที่ 6 ได้ โดยรัฐบาลทั้งสองเห็นว่า การจ่ายเงินเพื่อชดเชยกับการหยุดผลิตราย กับการกระทำที่ผู้ผลิตหยุดผลิตรายนั้น มีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน และมีความเชื่อมโยงโดยตรงระหว่างการให้บริการกับคำตอบแทนที่ได้รับสำหรับบริการนั้น ทั้งนี้ ได้อ้างคดี Case 154/80 Staatsecretaris van Financien V Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats 1981 ECR 445 และคดี Case C-16/93 Tolsma V Inspecteur der Omzetbelasting 1994 ECR I-743, อ้างโดย Alan Schenk and Oliver Oldman, *Value Added Tax : A Comparative Approach*, Cambridge University Press, Page128-129

³⁷ มาตรา 26.1 แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 (Article 26.1 "Each of the following transactions shall be treated as a supply of services for consideration:

- (a) the use of goods forming part of the assets of a business for the private use of a taxable person or of his staff or, more generally, for purposes other than those of his business, where the VAT on such goods was wholly or partly deductible;
- (b) the supply of services carried out free of charge by a taxable person for his private use or for that of his staff or, more generally, for purposes other than those of his business."

³⁸ ข้อ 3 ของเหตุผลในคำสั่งของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป ฉบับที่ 2008/8/EC ลงวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2551

ก. การกำหนดสถานะของผู้รับบริการ

หลักการใหม่ที่จะมีผลใช้บังคับในวันที่ 1 มกราคม 2553 นี้ จะต้องพิจารณาสถานะของผู้รับบริการว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือไม่ เนื่องจากการกำหนดสถานะที่ให้บริการนั้นจะต้องพิจารณาจากธุรกรรมที่กระทำระหว่างผู้ให้บริการซึ่งเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีกับผู้รับบริการว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือไม่ โดยแบ่งพิจารณาเป็น 2 ลักษณะ คือ ธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการ (Business to Business Transaction หรือ B2B) และธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภคที่มีได้เป็นผู้ประกอบการ (Business to Consumer Transaction หรือ B2C)

ดังนั้น ในการกำหนดสถานะของผู้รับบริการ จึงได้กำหนดไว้ใน Article 43 ของคำสั่งของคณะมนตรี ฉบับที่ 2008/8/EC โดยกำหนดให้ 2 กรณีดังต่อไปนี้ ถือว่าผู้รับบริการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

กรณีแรก เป็นกรณีที่ผู้รับบริการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้บริการนั้นสำหรับกิจกรรมหรือธุรกรรมที่เป็นการขายสินค้าหรือให้บริการที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี³⁹ ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

กรณีที่สอง เป็นกรณีที่บุคคลทางกฎหมายที่ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้ที่ถูกระบุถึงสำหรับวัตถุประสงค์ทางภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴⁰ ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีด้วยเช่นกัน

อย่างไรก็ตาม สำหรับผู้รับบริการที่อยู่นอกเขตสหภาพยุโรป อาจพบปัญหาการพิสูจน์ถึงคุณลักษณะที่ถือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยากกว่ากรณีที่ผู้รับบริการที่อยู่ในเขตสหภาพยุโรป ซึ่งพิจารณาจากเลขประจำตัวผู้เสียภาษี และข้อมูลที่ได้จากระบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีมูลค่าเพิ่มภายในเขตสหภาพยุโรป⁴¹

³⁹Article 43.1 of Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 “a taxable person who also carries out activities or transactions that are not considered to be taxable supplies of goods or services in accordance with Article 2 (1) shall be regarded as a taxable person in respect of all services rendered to him;”

⁴⁰Article 43.2 of Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 “a non-taxable legal person who is identified for VAT purposes shall be regarded as a taxable person”

⁴¹Ine. Lejeune, Silvia Kotanidis and Sofie Van Doninck, “The New EU Place-of-Supply Rules from a Business Perspective,” *IBFD International VAT Monitor* 20, 2 (2009): 100-101.

ในกรณีที่ผู้ให้บริการแก่ผู้รับบริการอยู่นอกเขตสหภาพยุโรป ผู้ให้บริการยังคงมีหน้าที่พิสูจน์ว่า ผู้รับบริการนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือไม่ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น ต้องเป็นไปตามที่กำหนดใน Article 9 ของคำสั่งของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป ฉบับที่ 2006/112/EC กล่าวคือ หมายถึง บุคคลใดๆ ที่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจอย่างอิสระ ณ สถานที่ใดๆ ทั้งนี้ กิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้น หมายความรวมถึง กิจกรรมทุกประเภทของผู้ผลิต ผู้ขาย ผู้ให้บริการ และรวมถึง กิจกรรมที่เกี่ยวกับการทำเหมืองแร่ และเกษตรกรรม ตลอดจนกิจกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพ

หลักฐานที่ใช้ในการพิสูจน์ถึงคุณลักษณะของผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น จะต้องขึ้นอยู่กับสถานการณ์เป็นกรณีๆ ไป โดยไม่สามารถกำหนดหลักฐานได้ตายตัวหรือเป็นการเฉพาะเจาะจงได้ เช่น การมีที่อยู่ที่ใช้ประกอบธุรกิจ เลขจดทะเบียนทางการค้า ข้อมูลของบริษัทที่อยู่ในเว็บไซต์ เป็นต้น⁴² ดังนั้น หากสามารถพิสูจน์ได้ว่า ธุรกิจที่เกิดขึ้นนั้น ผู้รับบริการถือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ธุรกิจที่เกิดขึ้นจึงถือเป็นธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการด้วยกัน หรือที่เรียกว่า B2B

ข. การกำหนดสถานที่ให้บริการ (General Rules)

หลักการกำหนดสถานที่ให้บริการของสหภาพยุโรปแบบใหม่นั้น ประกอบด้วย 2 หลักการ ดังต่อไปนี้⁴³

หลักการแรก หลักการทั่วไปสำหรับกำหนดสถานที่ให้บริการสำหรับธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการ (General B2B Place-of-Supply Rule)

ภายใต้ Article 44 ของคำสั่งฉบับที่ 2008/8/EC สถานที่ให้บริการสำหรับบริการที่ให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งเป็นผู้ประกอบการ คือ สถานที่ที่บุคคลนั้นมีสถานประกอบการตั้งอยู่ หรือสถานที่ประจำตั้งอยู่

⁴²Ine. Lejeune, Silvia Kotanidis and Sofie Van Doninck, "The New EU Place-of-Supply Rules from a Business Perspective," *IBFD International VAT Monitor* 20, 2 (2009): 100-101.

⁴³Patrick Wille, "New EU Place-of-Supply Rules for Services," *IBFD International VAT Monitor* 20, 1 (2009): 9-10.

หลักการที่สอง หลักการทั่วไปสำหรับกำหนดสถานที่ให้บริการสำหรับธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภคที่มีได้เป็นผู้ประกอบการ (General B2C Place-of-Supply Rule)

ภายใต้ Article 45 ของคำสั่งฉบับที่ 2008/8/EC สถานที่ให้บริการสำหรับบริการที่ให้แก่ผู้ที่มีได้มีหน้าที่เสียภาษี คือ สถานที่ที่ผู้ให้บริการมีสถานประกอบการตั้งอยู่ หรือหากบริการที่ให้นั้นเกิดจากสถานที่ประจำของผู้ให้บริการ ให้ถือเอาสถานที่ประจำนั้น เป็นสถานที่ให้บริการสำหรับบริการที่ให้แก่ผู้ที่มีได้มีหน้าที่เสียภาษี

ค. ข้อยกเว้นของหลักการทั่วไป⁴⁴

อย่างไรก็ตาม หลักการทั่วไปดังกล่าวไม่อาจสามารถใช้ได้กับธุรกรรมการให้บริการในทุกกรณี ดังนั้น จึงมีการกำหนดข้อยกเว้นสำหรับธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ที่มีได้เป็นผู้ประกอบการบางธุรกรรม ซึ่งมีให้ถือเอาสถานที่ที่ผู้ให้บริการมีสถานประกอบการตั้งอยู่ เป็นสถานที่ให้บริการ เช่น การขนส่งสินค้า การให้บริการที่เกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และทรัพย์สินทางปัญญา เป็นต้น

นอกจากนี้ ข้อยกเว้นสำหรับธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการด้วยกัน หรือ B2B และธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ที่มีได้เป็นผู้ประกอบการ หรือ B2C ได้แก่ บริการที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่ไม่สามารถเคลื่อนที่ได้ การขนส่งผู้โดยสาร เป็นต้น

เดิม การกำหนดสถานที่ให้บริการตามคำสั่งฉบับที่ 2006 เป็นไปตามมาตรา 43 แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 ซึ่งกำหนดสถานที่ให้บริการนั้น ได้แก่ สถานที่ที่ผู้ให้บริการมีสถานประกอบการตั้งอยู่ หรือสถานที่ที่มีการให้บริการเกิดขึ้น หรือสถานที่ที่ผู้ให้บริการนั้นอาศัยอยู่เป็นการชั่วคราวเพื่อทำการให้บริการนั้น ซึ่งเป็นไปตามหลักต้นทาง (Origin Principle) แม้ว่าจะมีการกำหนดให้ธุรกรรมบางประเภท ที่กำหนดให้การกำหนดสถานที่ให้บริการนั้น เป็นไปตามหลักปลายทางก็ตาม

ดังนั้น เมื่อมีการแก้ไขหลักการในการกำหนดสถานที่ให้บริการให้สอดคล้องกับหลักปลายทางแล้ว สถานที่จัดเก็บภาษี จึงถูกกำหนดให้เป็นไปที่บริการนั้นได้ให้แก่ลูกค้า อย่างไรก็ตาม การกำหนดสถานที่ให้บริการนี้ จะต้องพิจารณาลักษณะของบริการที่ให้ และสถานะของ

⁴⁴Patrick Wille, "New EU Place-of-Supply Rules for Services," *IBFD International VAT Monitor* 20, 1 (2009):

ลูกค้าผู้ให้บริการนั้นด้วย กล่าวคือ ต้องแยกพิจารณาธุรกรรมการให้บริการที่สร้างขึ้นระหว่างผู้ประกอบการด้วยกัน กับธุรกรรมที่สร้างขึ้นกับลูกค้าซึ่งเป็นผู้บริโภคคนสุดท้าย ซึ่งมีใช่เป็นผู้ประกอบการ

ส่วนผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น ได้ครอบคลุมบุคคลผู้ซึ่งดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ แม้ว่าบุคคลนั้นจะมีได้เป็นบุคคลทางภาษีมูลค่าเพิ่ม และรวมถึงผู้ที่มีได้เป็นนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายในทางภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

เมื่อได้ทราบถึงลักษณะของบริการและสถานะของลูกค้าอย่างเป็นทางการเป็นที่ชัดเจนและแน่นอนแล้ว ย่อมสามารถพิจารณากำหนดสถานที่ให้บริการได้อย่างถูกต้องด้วย กล่าวคือ การให้บริการระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการด้วยกันนั้น หรือที่เรียกว่า Business to Business (B2B) สถานที่ให้บริการย่อมได้แก่สถานที่ที่เป็นที่ตั้งของลูกค้า ในขณะที่หากเป็นการให้บริการระหว่างผู้ประกอบการกับบุคคลธรรมดาซึ่ง是客户 หรือที่เรียกว่า Business to Consumer (B2C) สถานที่ให้บริการในกรณีเช่นนี้ ย่อมได้แก่ สถานที่ตั้งของผู้ให้บริการ

ตัวอย่างการให้บริการระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการด้วยกัน (Business to Business หรือ B2B) ตามมาตรา 44 แห่งคำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปฉบับที่ 2008/8/EC ลงวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2008⁴⁵

ตัวอย่างแรก กรณีที่ผู้ให้บริการชาวบัลแกเรีย ให้บริการเกี่ยวกับการทำบัญชีแก่ลูกค้าซึ่งมีสถานประกอบการอยู่ในประเทศออสเตรีย กรณีนี้ประเทศออสเตรียจะต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการนั้น หากผู้ให้บริการชาวบัลแกเรียมิได้ตั้งอยู่ในประเทศออสเตรีย ในกรณีนี้ ลูกค้าชาวออสเตรียย่อมต้องเป็นผู้รับผิดชอบในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ เป็นไปตามกลไกที่เรียกว่า “Reverse Charge Mechanism”

⁴⁵มาตรา 44 แห่งคำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป ฉบับที่ 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services “The place of supply of services to a taxable person acting as such shall be the place where the person has established his business. However, if those services are provided to a fixed establishment of the taxable person located in a place other than the place where he has established his business, the place of supply of those services shall be the place where that fixed establishment is located. In the absence of such place of establishment is located. In the absence of such place of establishment or fixed establishment, the place of supply of services shall be the place where the taxable person who receives such services has his permanent address or usually resides”

ตัวอย่างที่สอง กรณีที่ผู้ให้บริการเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศโปแลนด์ ให้บริการด้านกฎหมายแต่ลูกค้าซึ่งมีสถานที่ประกอบธุรกิจในประเทศสวีเดน แต่บริการนั้น ได้ทำให้แก่สถานประกอบการถาวรของลูกค้า ซึ่งอยู่ในประเทศฟินแลนด์ ในกรณีเช่นนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม จะถูกจัดเก็บในประเทศฟินแลนด์

ตัวอย่างที่สาม กรณีที่ผู้ให้บริการเป็นบริษัทสัญชาติอิตาลี ให้บริการด้านโฆษณาแก่หน่วยงานรัฐในประเทศสเปน ประเทศที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการดังกล่าว ได้แก่ ประเทศสเปน

ตัวอย่างการให้บริการระหว่างผู้ประกอบการกับลูกค้าซึ่งเป็นผู้บริโภค (Business to Consumer หรือ B2C) ตามมาตรา 45 แห่งคำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป ฉบับที่ 2008/8/EC ลงวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2008⁴⁶

ตัวอย่างแรก กรณีที่ผู้ให้บริการตั้งอยู่ในประเทศโปรตุเกส ให้บริการให้คำปรึกษาแก่ลูกค้าซึ่งอยู่ในประเทศเดนมาร์ก กรณีเช่นนี้ประเทศโปรตุเกส ต้องจัดเก็บภาษีจากการให้บริการแก่ลูกค้าในประเทศโปรตุเกส

ตัวอย่างที่สอง กรณีที่ผู้ให้บริการตั้งอยู่ในประเทศกรีซ ให้บริการด้านกฎหมายแก่ลูกค้าซึ่งเป็นผู้ประกอบการที่ตั้งอยู่ในประเทศโรมาเนีย แต่บริการที่ได้รับจากผู้ให้บริการนั้น ลูกค้าใช้เป็นการส่วนตัว มิได้ใช้ในทางธุรกิจ กรณีเช่นนี้ ประเทศกรีซ ต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการนั้น

อย่างไรก็ตาม เพื่อให้เป็นไปตามหลักปลายทางอย่างแท้จริง ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงควรถูกจัดเก็บในประเทศสมาชิกที่มีการบริโภค กรณีที่เป็นการให้บริการระหว่างผู้ประกอบการกับลูกค้า (Business to Consumer หรือ B2C) สำหรับบางธุรกรรม จึงควรมีข้อยกเว้นการปรับใช้หลัก

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁴⁶มาตรา 45 แห่งคำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป ฉบับที่ 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services “The place of supply of services to a non-taxable person shall be the place where the supplier has established his business. However, if those services are provided from a fixed establishment of the supplier located in a place other than the place where he has established his business, the place of supply of those services shall be the place where that fixed establishment is located. In the absence of such place of establishment or fixed establishment, the place of supply of services shall be the place where the supplier has his permanent address or usually resides”

ต้นทาง เช่น การให้บริการระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภคที่เป็นธุรกรรมโดยมีตัวกลาง ภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกจัดเก็บ ณ ที่ที่ธุรกรรมหลักที่มีตัวกลางเข้ามาแทรกแซงในธุรกรรมนั้น⁴⁷

ตัวอย่าง⁴⁸ กรณีที่ผู้เป็นเจ้าของกระท่อมในประเทศฝรั่งเศส ซึ่งต้องการย้ายเครื่อง เรือบางส่วนไปยังบ้านของตนเองในประเทศสวีเดน ดังนั้น จึงต้องการคนกลางในการหาบริษัทที่ รับผิดชอบในการย้ายสิ่งของดังกล่าว การกำหนดสถานที่ให้บริการนั้น คนกลางจะตั้งอยู่ที่ไหนไม่ สำคัญ กรณีนี้ ประเทศฝรั่งเศส มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากค่านายหน้าคนกลาง เนื่องจากเป็น สถานที่ที่เครื่องเรือถูกย้ายออกไป

นอกจากนี้ หากกรณีที่เป็นการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่ไม่สามารถ เคลื่อนย้ายได้ ไม่ว่าจะเป็นธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการด้วยกัน หรือธุรกรรม ระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภคก็ตาม ภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมจัดเก็บ ณ สถานที่ที่ทรัพย์สินที่ไม่ สามารถเคลื่อนย้ายได้ตั้งอยู่⁴⁹

ตัวอย่าง⁵⁰ สถาปนิกซึ่งอยู่ที่ประเทศฝรั่งเศส ได้รับว่าจ้างออกแบบบ้านพัก ร้อนในประเทศสเปน ประเทศสเปนย่อมมีสิทธิจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการนี้

สำหรับกรณีที่เป็นการให้บริการระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภค ซึ่งมีมูลค่าของ งานที่ทำนั้นเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินมีรูปร่างที่สามารถเคลื่อนย้ายได้นั้น สถานที่จัดเก็บภาษี ได้แก่ สถานที่ที่ได้ส่งบริการนั้นในทางกายภาพ⁵¹

⁴⁷ มาตรา 46 แห่งคำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป ฉบับที่ 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services “The place of supply of services rendered to a non-taxable person by an intermediary acting in the name and on behalf of another person shall be the place where the underlying transaction is supplied in accordance with this Directive”

⁴⁸ Available from: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/vat_on_services/index_en.htm

⁴⁹ มาตรา 47 แห่งคำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป ฉบับที่ 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services “The place of supply of services connected with immovable property, including the services of experts and estate agents, the provision of accommodation in the hotel sector or in sectors with a similar function, such as holiday camps or sites developed for use as camping sites, the granting of rights to use immovable property and services for the preparation and coordination of construction work, such as the services of architects and of firms providing on-site supervision, shall be the place where the immovable property is located”

⁵⁰ Available from: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/vat_on_services/index_en.htm

ตัวอย่าง กรณีที่ศิลปินชาวอิตาลีเขียน รั้วข้างซ่อมภาพวาดที่ถูกไฟไหม้ ให้แก่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา หากภาพวาดนั้นตั้งอยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร ศิลปิน จะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศสหราชอาณาจักร

การกำหนดสถานที่ให้บริการ และสถานที่จัดเก็บภาษีภายใต้คำสั่งฉบับนี้ ยังได้ กำหนดสถานที่ให้บริการและสถานที่จัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมการให้บริการอื่นๆ ไว้อย่างชัดเจน ดังนั้น เพื่อเป็นการป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน การไม่จัดเก็บภาษี หรือการบิดเบือนการแข่งขันทางการค้า ประเทศสมาชิกอาจจะตัดสินใจเปลี่ยนสถานที่ให้บริการ ซึ่งไม่ว่าเป็นการให้บริการจาก ภายในหรือภายนอกสหภาพยุโรป เป็นการให้บริการภายในหรือภายนอกอาณาเขต เมื่อพิจารณา ตามการใช้ประโยชน์หรือได้รับประโยชน์จากบริการนั้น ซึ่งอาจทำให้การกำหนดสถานที่ให้บริการ นั้นแตกต่างไปจากหลักการทั่วไปได้ ทั้งนี้เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรา 59 a แห่งคำสั่งคณะ มন্ত্রীแห่งสหภาพยุโรปฉบับที่ 2008/8/EC⁵²

ตัวอย่างแรก กรณีที่บริษัทในประเทศนอร์เวย์ ได้ให้บริการด้านโฆษณาแก่ บริษัทสหรัฐอเมริกา ภาษีมูลค่าเพิ่มโดยปกติจะถูกจัดเก็บ ณ ที่ที่ลูกค้าตั้งอยู่ โดยภาษีจะไม่ถูก จัดเก็บในสหภาพยุโรป แต่หากสื่อโฆษณานั้น ได้ใช้ประโยชน์หรือโฆษณาภายในประเทศสมาชิก สหภาพยุโรปด้วย ประเทศสมาชิกนั้นอาจจะตัดสินใจจัดเก็บภาษีภายในอาณาเขตของตน อัน เนื่องมาจากการใช้ประโยชน์จากการโฆษณานั้น

ตัวอย่างที่สอง บริษัทเยอรมัน ให้บริการแก่บริษัทสวีเดน ในการขนส่งสินค้าจาก ประเทศสหรัฐอเมริกาไปยังประเทศจีน แม้ว่าการขนส่งทั้งหมดนั้น จะเกิดขึ้นนอกสหภาพยุโรป แต่ การให้บริการนี้ จะต้องถูกจัดเก็บภาษีในประเทศสวีเดน เนื่องจากเป็นสถานที่ที่ลูกค้าตั้งอยู่ ประเทศสวีเดนสามารถปรับใช้หลักการให้ประโยชน์หรือได้รับประโยชน์แก่กรณีดังกล่าวเพื่อ

⁵¹มาตรา 54 แห่งคำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป ฉบับที่ 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/12/EC as regards the place of supply of services “The place of supply of the following services to non-taxable persons shall be the place where the services are physically carried out: (b) valuations of and work on movable tangible property”

⁵²มาตรา 59 a แห่งคำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป ฉบับที่ 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services “In order to prevent double taxation, non-taxation or distortion of competition, Member States may, with regard to services the place of supply of which is governed by Article 44, 45, 56 and 59: (a) consider the place of supply of any or all of those services, if situated within their territory, as being situated outside the Community if the effective use and enjoyment of the services takes place outside the Community”

ป้องกันการเลียงภาษี อันเนื่องมาจากการขนส่งนั้นเกิดขึ้นนอกอาณาเขตและภายนอกสหภาพยุโรป

หลักการกำหนดสถานที่ให้บริการตามหลักการใหม่นี้ ยังมีการจัดเก็บภาษีสำหรับบางธุรกรรมที่กำหนดขยายการใช้บังคับจากวันที่ 1 มกราคม 2010 เป็นวันที่ 1 มกราคม 2011 เช่น ธุรกรรมการให้บริการระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการด้วยกันที่เกี่ยวข้องกับศิลปะ กีฬา การศึกษาทางวิทยาศาสตร์ การบันเทิง เป็นต้น และบางธุรกรรมกำหนดให้เริ่มใช้บังคับในวันที่ 1 มกราคม 2015 เช่น ธุรกรรมการให้บริการระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภค ที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารโทรคมนาคม และการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ เป็นต้น

3.2.2.1.4 การนำเข้าสินค้า (Importation of Goods)

การนำเข้าสินค้าที่อยู่ในบังคับเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องเป็นการนำเข้าสินค้านั้นมายังภายในประชาคมยุโรป⁵³ โดยสหภาพยุโรป กำหนดให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้า ในขณะที่สินค้าได้นำเข้าภายในประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป⁵⁴ การพิจารณาว่า สินค้าใดได้มีการนำเข้าหรือไม่ จะอาศัยหลักเกณฑ์ตามกฎหมายศุลกากร เป็นตัวพิจารณา เนื่องจากสินค้าที่ผ่านแดนศุลกากรทั้งหลาย กำหนดให้ต้องดำเนินการผ่านพิธีการทางศุลกากร เพื่อสำแดงประเภท ลักษณะ และราคาของสินค้านำเข้า และเสียภาษีอากรให้ถูกต้อง

ด้วยเหตุนี้ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีดังกล่าว จึงได้อาศัยการดำเนินพิธีการทางศุลกากร เป็นกลไกในการควบคุมการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้านำเข้า โดยถือว่า ขณะที่มีการนำเข้าสินค้าโดยได้ดำเนินพิธีการเพื่อผ่านแดนทางศุลกากรนั้น สถานที่ดังกล่าวถือเป็นสถานที่ที่มีการนำเข้า (Place of importation of goods) และประเทศนั้นถือเป็นประเทศที่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้านำเข้าดังกล่าว (Place of Taxation)

ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ฐานภาษีสำหรับการคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵⁵ นั้น ได้กำหนดให้ พิจารณาจาก “ราคาศุลกากร” เป็นฐานในการคำนวณภาษี ซึ่ง

⁵³ มาตรา 30 แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 (Article 30 “Importation of goods” shall mean the entry into the Community of goods...”)

⁵⁴ มาตรา 60 แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 (Article 60 “The place of importation of goods shall be the Member State within whose territory the goods are located when they enter the Community”)

⁵⁵ มาตรา 86 แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 (Article 85 “In respect of the importation of goods, the taxable amount shall be the value for customs purposes, determined in accordance with the Community provisions in force”)

ได้แก่ ราคาสินค้าที่ได้ออกรวมเอา ค่าภาษีศุลกากร ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกิดขึ้นภายนอกประเทศที่นำเข้า เช่น ค่าหีบห่อ ค่านายหน้า ค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ที่เกิดขึ้นจริงจนถึงสถานที่ปลายทาง ซึ่งได้แก่ ภายในประเทศที่นำเข้า นั้น

3.2.2.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากรูขุมระหว่างประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปกับประเทศนอกสหภาพยุโรป

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นถึงขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม รูขุมที่ทำขึ้นระหว่างประเทศสมาชิกกับประเทศนอกสหประชาชาติ จึงอยู่ในขอบเขตในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำสั่งของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปด้วย การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสำหรับรูขุมดังกล่าวจึงแยกพิจารณาได้เป็นกรณีดังต่อไปนี้

3.2.2.2.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกสินค้า

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากสินค้าที่นำเข้านั้น กำหนดให้จัดเก็บภาษีขณะที่มีการนำเข้าสินค้านั้น เข้ามาในอาณาเขต ซึ่งอยู่ภายในประชาคมยุโรป การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้านี้ ก็เพื่อให้สินค้าที่นำเข้านั้น ถูกจัดเก็บภาษีอย่างเท่าเทียมกับสินค้าที่ผลิตในประชาคมยุโรป เพื่อให้เกิดการแข่งขันอย่างเป็นธรรม

ในการนำเข้าสินค้าซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ผู้ประกอบการซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (Taxable people registered for VAT) จะสามารถหักภาษีซื้อจากการนำเข้าสินค้านี้ กับภาษีขายที่ตนเรียกเก็บจากการขายได้⁵⁶

สำหรับการส่งออกสินค้าออกไปนอกประชาคมยุโรป จะไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากรูขุมการส่งออก⁵⁷ แต่ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ส่งออกนั้น สามารถนำมาหักกับภาษีขายได้ ซึ่งการยกเว้นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ เป็นการให้สิทธิในการเสียภาษีในอัตรา

⁵⁶ มาตรา 168 (e) แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 (Article 168 (e) "In so far as the goods and services are used for the purposes of the taxed transactions of a taxable person, the taxable person shall be entitled, in the Member State in which the he carries out these transactions, to deduct the following from the VAT which he is liable to pay (e) the VAT due or paid in respect of the importation of goods into that Member State"

⁵⁷ มาตรา 146 วรรคแรก (a) แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 (Article 146 paragraph 1 (a) Member States shall exempt the following transactions: (a) the supply of goods dispatched or transported to a destination outside the Community by or on behalf of the vendor")

ร้อยละ 0 ซึ่งเท่ากับยกเว้นภาษีจากการส่งออกสินค้า มูลค่าของสินค้าที่ส่งออก จึงไม่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแฝงอยู่

3.2.2.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกบริการ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปสำหรับการนำเข้าและส่งออกบริการ นั้น ดังที่ได้กล่าวมาในหัวข้อการให้บริการข้างต้น การพิจารณาจัดเก็บภาษีต้องพิจารณา ลักษณะของการให้บริการและสถานะของผู้รับบริการ โดยแยกธุรกรรมออกเป็นสองลักษณะ คือ ธุรกรรม การให้บริการระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการด้วยกัน กับธุรกรรมการให้บริการระหว่างผู้ให้บริการกับผู้บริโภคหรือผู้ที่มีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

การให้บริการแก่ผู้ที่มีได้เป็นผู้ประกอบการและอยู่นอกประชาคมยุโรป สถานที่ให้บริการนั้น จะได้แก่สถานที่ที่ลูกค้าตั้งอยู่⁵⁸ และเป็นสถานที่ที่ย่อมมีสิทธิจัดเก็บภาษีจากการให้บริการนั้น

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีในกรณีดังกล่าว อาจพิจารณาปรับใช้หลักการการใช้ประโยชน์หรือได้รับประโยชน์จากบริการด้วย เพื่อป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษี และป้องกันมิให้มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนหรือไม่จัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมนั้นๆ ด้วย โดยสถานที่ให้บริการนั้น จะพิจารณาจากการใช้ประโยชน์หรือได้รับประโยชน์จากบริการ ว่าเกิดขึ้นภายนอกสหภาพยุโรปหรือไม่

สำหรับการให้บริการที่เป็นธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการด้วยกันนั้น ไม่ว่าจะกรณีจะเป็นผู้รับบริการอยู่ในหรือนอกสหภาพยุโรป สถานที่ให้บริการนั้น ย่อมได้แก่ สถานที่ที่ผู้รับบริการนั้นตั้งอยู่ ซึ่งสถานที่นั้นย่อมมีสิทธิในการจัดเก็บภาษี

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศของสหภาพยุโรป ซึ่งเป็นธุรกรรมที่ทำขึ้นระหว่างประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป กับประเทศที่มีได้เป็นสมาชิกหรือประเทศที่อยู่นอกสหภาพยุโรป จึงเป็นไปตามหลักปลายทาง โดยมีบทบัญญัติที่กำหนดสถานที่จัดเก็บภาษี และการพิจารณาถึงสถานะของผู้ซื้อและผู้รับบริการไว้อย่างชัดเจน

⁵⁸มาตรา 59 แห่งคำสั่งของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป ฉบับที่ 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services (Article 59 “The place of supply of the following services to a non-taxable person who is established or has his permanent address or usually resides outside the Community, shall be the place where that person is established, has his permanent address or usually resides...”)

3.3 แนวทางการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ ของประเทศนิวซีแลนด์

3.3.1 ระบบภาษีสินค้าและบริการของประเทศนิวซีแลนด์*

3.3.1.1 การนำภาษีสินค้าและบริการมาใช้ในประเทศนิวซีแลนด์

ประเทศนิวซีแลนด์ได้นำเอาระบบภาษีสินค้าและบริการ หรือ Goods and Services Tax หรือที่เรียกว่า “GST” ซึ่งเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เมื่อวันที่ 3 ธันวาคม 1985 โดยมีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 1986 ระบบภาษีสินค้าและบริการของประเทศนิวซีแลนด์นั้น มีความแตกต่างกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปที่ทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสมาชิกทั้งหลายมีความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน ลักษณะที่แตกต่างของระบบภาษีสินค้าและบริการของประเทศนิวซีแลนด์นั้น มีลักษณะดังต่อไปนี้⁵⁹

(1) การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจัดเก็บจากฐานกว้างของการขายสินค้าและบริการ โดยประเทศนิวซีแลนด์กำหนดให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีจำกัดเพียงสินค้าและบริการบางประเภทเท่านั้น ทั้งนี้ กำหนดไว้ในมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว⁶⁰ เช่น การให้บริการที่เกี่ยวข้องกับการเงิน การเช่า การขายสินค้าหรือให้บริการเพื่อการกุศลโดยองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร และอื่นๆ เป็นต้น

(2) ประเทศนิวซีแลนด์กำหนดให้จัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการของหน่วยงานราชการหรือหน่วยงานของรัฐ เช่น การจัดเก็บค่าธรรมเนียมจากการใช้ถนน เป็นต้น

(3) ประเทศนิวซีแลนด์ กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากเบี้ยประกันภัยที่ชดเชยการบาดเจ็บอันเนื่องมาจากอุบัติเหตุ และการประกันภัยอื่นๆ โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งได้ซื้อสัญญาประกันภัย มีสิทธินำภาษีที่จ่ายสำหรับเบี้ยประกันภัยมาหักกับภาษีขายได้ นอกจากนี้ หากบริษัทที่ได้ทำประกันภัยไว้ ได้รับชำระค่าชดเชย ค่าชดเชยที่ได้รับนี้ ถือเป็นค่าตอบแทนจากการให้บริการด้วย

* ภาษีสินค้าและบริการของประเทศนิวซีแลนด์นั้น ถูกถือว่าเป็น Best Real-World Model ซึ่งได้รับการยอมรับและอ้างถึงในแบบแผนของสหภาพยุโรป

⁵⁹ Alan A. Tait, *Value Added Tax International Practice and Problem* (Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1988), p. 69-70.

⁶⁰ มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติสินค้าและบริการ 1985

(4) สถานที่จัดเก็บภาษีพิจารณาจากฐานของถิ่นที่อยู่ของผู้ให้บริการ มิใช่สถานที่ให้บริการ โดยประเทศส่วนใหญ่จะจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาจากสถานที่ให้บริการที่ต้องเกิดในประเทศ จึงจะจัดเก็บภาษีได้ หากการให้บริการเกิดนอกประเทศย่อมไม่อยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีของประเทศนั้น ซึ่งแตกต่างจากระบบของประเทศนิวซีแลนด์ที่พิจารณาจากถิ่นที่อยู่ของผู้ให้บริการ กล่าวคือ หากผู้ให้บริการมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ ภาษีสินค้าและบริการย่อมถูกจัดเก็บในประเทศนิวซีแลนด์ โดยไม่คำนึงว่าได้มีการให้บริการที่ใด

เว้นแต่ในกรณีของการให้บริการที่เกี่ยวกับโทรคมนาคม แม้ว่าจะเป็นการให้โดยผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ แต่ก็ให้ถือว่าให้บริการในประเทศนิวซีแลนด์ และแม้ว่าจะให้บริการโดยผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ แต่ได้มีการจดทะเบียนก็ตาม ก็ให้ถือว่าเป็นการให้บริการนอกประเทศนิวซีแลนด์

3.3.1.2 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการของประเทศนิวซีแลนด์

การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการในประเทศนิวซีแลนด์ เป็นการจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาขอบเขตการจัดเก็บจากธุรกรรมทั่วโลก หรือที่เรียกว่า “Global Reach” ซึ่งแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักอาณาเขต (Territorial Reach) ซึ่งได้กล่าวถึงความแตกต่างของทั้งสองหลักการในบทที่ 2 มาแล้วนั้น ประเทศนิวซีแลนด์จะพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการ โดยพิจารณาจากถิ่นที่อยู่ของผู้ให้บริการ มิใช่สถานที่ที่มีการให้บริการเกิดขึ้นอย่างเช่นหลักการที่สหภาพยุโรปนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรป

ดังนั้น ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์นั้น จะต้องถูกจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เกิดขึ้นทั่วโลก โดยการขายสินค้าหรือการให้บริการนั้น กระทำโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ จะถือว่าเป็นการขายสินค้าและการให้บริการในประเทศนิวซีแลนด์ แต่หากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการมีถิ่นอยู่นอกประเทศนิวซีแลนด์ ย่อมถือว่าเป็นการขายสินค้าและการให้บริการนอกประเทศนิวซีแลนด์ด้วย

อย่างไรก็ตาม มีการกำหนดกรณีเฉพาะที่ให้ถือว่าการขายสินค้าและการให้บริการโดยผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ เป็นการขายสินค้าและการให้บริการในประเทศนิวซีแลนด์ได้ และอาจถือว่าการขายสินค้าและการให้บริการโดยผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ แต่ขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการนอกประเทศนิวซีแลนด์ก็ได้

นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีจากการส่งออกสินค้าของประเทศนิวซีแลนด์นั้น ได้กำหนดกรณีการส่งออกสินค้าไว้อย่างแน่นอน ที่ได้รับสิทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 แม้ว่าจะเป็น การส่งออกสินค้าโดยผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์

3.3.2 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ

3.3.2.1 ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศนิวซีแลนด์ กำหนดให้จัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากกิจการดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าและบริการในประเทศนิวซีแลนด์ โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ⁶¹

การขายสินค้าและการให้บริการ* ที่อยู่ในบังคับเสียภาษีสินค้าและบริการในประเทศนิวซีแลนด์ ต้องเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการในประเทศนิวซีแลนด์โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีในทางการค้าปกติ⁶² ประเทศนิวซีแลนด์มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า การขายสินค้าและบริการนั้นเกิดขึ้นในประเทศนิวซีแลนด์หรือไม่ โดยพิจารณาว่าผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการนั้น มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์หรือไม่ ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีจากทั่วโลก (Global Reach)

อย่างไรก็ตาม ประเทศนิวซีแลนด์ ได้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการข้างต้นว่า แม้หากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการจะมีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ การขายสินค้าหรือการให้บริการนั้น อาจถือเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการในประเทศนิวซีแลนด์ได้ หากเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้⁶³

⁶¹ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติสินค้าและบริการ 1985

* ประเทศนิวซีแลนด์ได้กำหนดนิยาม คำว่า “บริการ” (Services) ตามคำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปฉบับที่ 6 โดยกำหนดให้ “บริการ” มีความหมายว่า สิ่งซึ่งมิใช่สินค้าหรือตัวเงิน (“anything which is not goods or money”)

⁶² มาตรา 8 (1) แห่งพระราชบัญญัติสินค้าและบริการ 1985 (Article 8 Imposition of goods and services tax on supply (1) Subject to this Act, a tax, to be known as goods and services tax, shall be charged in accordance with the provisions of this Act at the rate of 12.5 percent on the supply (but not including an exempt supply) in New Zealand of goods and services, on or after the 1st day of October 1986, by a registered person in the course or furtherance of a taxable activity carried on by that person, by reference to the value of that supply.”

⁶³ มาตรา 8 (3) แห่งพระราชบัญญัติสินค้าและบริการ 1985 (Article 8 Imposition of goods and services tax on supply: (3)...goods and services are treated as being supplied in New Zealand if the supplier is a non-resident and either-

(a) the goods are in New Zealand at the time of the supply;

เงื่อนไขแรก คือ ขณะที่มีการขายสินค้า สินค้านั้นยังอยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ หรือ

เงื่อนไขที่สอง คือ ขณะที่มีการให้บริการนั้น บริการได้กระทำขึ้นโดยทางกายภาพ ในประเทศนิวซีแลนด์ โดยผู้ที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์

หลักการที่กำหนดให้การขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ ถือเป็น การขายสินค้าหรือการให้บริการนอกประเทศนิวซีแลนด์ คู่สัญญาอาจกำหนดข้อยกเว้น โดยไม่นำหลักการดังกล่าวมาใช้ได้ หากเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ ได้ขายสินค้าหรือได้ให้บริการแก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เพื่อใช้สินค้าหรือบริการนั้น ในกิจการที่ต้องเสียภาษีของตน โดยหลักการทั่วไปจะถือว่า สินค้าหรือบริการนั้น เป็นการขายสินค้านอกประเทศนิวซีแลนด์ แต่สำหรับธุรกรรมนี้ คู่สัญญา ซึ่งได้แก่ ผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการ กับ ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการ อาจตกลงกันมิให้นำเอาหลักการทั่วไปใช้บังคับได้⁶⁴ ซึ่งจะเป็นผลให้การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ ซึ่งได้ขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เพื่อใช้สินค้าหรือบริการนั้นในกิจการที่ต้องเสียภาษี ถือเป็น การขายสินค้าหรือการให้บริการในประเทศนิวซีแลนด์ และอยู่ในบังคับเสียภาษีในประเทศนิวซีแลนด์ด้วย

(2) การนำเข้า⁶⁵

นอกจากการขายสินค้าและการให้บริการภายในประเทศนิวซีแลนด์ ที่ต้องอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสินค้าและบริการดังกล่าวข้างต้นแล้ว สินค้าที่ได้นำเข้ามาในประเทศนิวซีแลนด์ ก็อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสินค้าและบริการตามพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ 1985 ของประเทศนิวซีแลนด์ด้วย การนำเข้าสินค้ามาในประเทศนิวซีแลนด์นั้น ต้องเป็นการนำเข้า หรือส่งสินค้าเข้าเพื่อบริโภคภายในประเทศ โดยการนำเข้านั้น เป็นไปตามพระราชบัญญัติสรรพสามิตและ

- (b) the services are physically performed in New Zealand by a person who is in New Zealand at the time the services are performed.”

⁶⁴ มาตรา 8 (4) แห่งพระราชบัญญัติสินค้าและบริการ 1985 (Article 8 “Imposition of goods and services tax on supply: (4)..., if a supplier who is a non-resident supplied goods and services, to which subsection (3) would apply but for this subsection, to a registered person for the purposes of carrying on the registered person’s taxable activity, the goods and services are treated as being supplied outside New Zealand unless the supplier and the recipient of the supply agree that this subsection will not apply to the supply.”

⁶⁵ มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติสินค้าและบริการ 1985

ศุลกากร 1996 รวมถึงการนำเข้าไปยังเขตอุตสาหกรรมที่ได้รับอนุญาตตามมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิตและศุลกากร 1996

3.3.2.2 บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ 1985 ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมระหว่างประเทศ

ประเทศนิวซีแลนด์ จัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ โดยใช้ภาษีอัตราเดียว คือ จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 สำหรับการขายสินค้าและการให้บริการ ส่วนธุรกรรมที่ได้รับการยกเว้น จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งรวมถึงธุรกรรมการขายสินค้าและการให้บริการที่ถือว่าเป็นธุรกรรมนอกประเทศนิวซีแลนด์

3.3.2.2.1 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการนำเข้าและส่งออกสินค้า

ภายใต้บทบัญญัติมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ 1985 กำหนดให้การนำเข้าสินค้า อยู่ในบังคับเสียภาษีสินค้าและบริการ โดยจัดเก็บขณะที่มีการนำเข้าสินค้ามาในประเทศเพื่อการบริโภค โดยลักษณะของการนำเข้านั้น จะเป็นไปตามกฎหมายสรรพสามิตและศุลกากร สินค้าที่นำเข้ามาในประเทศนิวซีแลนด์ จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 โดยฐานภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษี ได้แก่ มูลค่าของสินค้า ซึ่งยังไม่รวมภาษีสินค้าและบริการตามพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการดังกล่าว รวมถึงค่าขนส่งสินค้ามายังประเทศนิวซีแลนด์ และมูลค่าประกันภัย กรณีที่ยังมิได้รวมมูลค่าดังกล่าวอยู่ในราคาของสินค้านั้น ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรา 12 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ 1985

สำหรับการส่งออกสินค้านั้น ประเทศนิวซีแลนด์กำหนดให้จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งต้องเป็นการส่งออกสินค้าตามกฎหมายศุลกากรตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ 1985

นอกจากนี้ ยังมีธุรกรรมการส่งออกสินค้าอื่นๆ ที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 อีก เช่น การนำเข้าเพื่อส่งออกตามกฎหมายศุลกากร การส่งออกสินค้าไปนอกประเทศนิวซีแลนด์โดยมีนายหน้าเป็นผู้ส่งออก รวมถึง สินค้าที่ถูกทำลาย หรือสลายไปโดยที่ผู้ขายหรือผู้ซื้อไม่อาจควบคุมได้ ขณะที่ส่งออกสินค้านั้น

3.3.2.2.2 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการนำเข้าและส่งออกบริการ

การนำเข้าบริการมาในประเทศนิวซีแลนด์ ถือว่าเป็นการให้บริการในประเทศนิวซีแลนด์ ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ โดยใช้อัตราร้อยละ 12.5 ซึ่งคำนวณจากฐานภาษี ซึ่งได้แก่ มูลค่าของสินค้าหรือบริการ ซึ่งผู้รับบริการจ่ายเป็นค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการนั้น

อย่างไรก็ตาม กรณีของการส่งออกบริการนั้น ถือเป็นธุรกรรมที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งเป็นไปตามหลักปลายทาง แต่กรณีของการส่งออกบริการที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งถือว่าได้รับยกเว้นภาษีสำหรับบริการที่ส่งออกนั้น ประเทศนิวซีแลนด์ ได้กำหนด ลักษณะของธุรกรรมการส่งออกบริการที่ได้รับสิทธิดังกล่าว ได้แก่ ธุรกรรมดังต่อไปนี้

ก. บริการขนส่งสินค้าหรือผู้โดยสาร (โดยมิได้เป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการขนส่ง เช่น การบรรทุก การจัดการ) (ก) จากนอกประเทศนิวซีแลนด์ไปยังอีกประเทศนอกประเทศนิวซีแลนด์ (ข) จากในประเทศนิวซีแลนด์ไปยังนอกประเทศนิวซีแลนด์ และ (ค) จากนอกประเทศนิวซีแลนด์มายังในประเทศนิวซีแลนด์

ข. บริการขนส่งผู้โดยสารจากสถานที่หนึ่งไปยังอีกสถานที่หนึ่งในประเทศนิวซีแลนด์โดยทางอากาศยานและการขนส่งระหว่างประเทศ

ค. บริการขนส่งผู้โดยสารจากสถานที่หนึ่งไปยังอีกสถานที่หนึ่งในประเทศนิวซีแลนด์โดยทางเรือซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเส้นทางเดินเรือทะเลระหว่างประเทศไม่ว่าจะออกจากหรือมีปลายทางอยู่นอกประเทศนิวซีแลนด์

ง. การให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับที่ดินที่ตั้งอยู่นอกประเทศนิวซีแลนด์หรือการปรับปรุงที่ดิน

จ. การให้บริการที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินส่วนบุคคลที่สามารถเคลื่อนที่ได้ ซึ่งได้ตั้งอยู่นอกประเทศนิวซีแลนด์ในขณะที่มีการให้บริการ

ฉ. การให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าที่ขายนอกประเทศนิวซีแลนด์และมีปลายทางของสินค้าอยู่นอกประเทศนิวซีแลนด์

ช. การให้บริการที่ได้ทำขึ้นทางกายภาพนอกประเทศนิวซีแลนด์หรือการจัดการในการให้บริการที่กระทำขึ้นทางกายภาพนอกประเทศนิวซีแลนด์

ข. การให้บริการแก่บุคคลที่ไม่มีถิ่นที่อยู่หรืออยู่นอกประเทศนิวซีแลนด์ ขณะที่การให้บริการได้กระทำขึ้น โดยที่การให้บริการนั้นต้องไม่เป็น (ก) การให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับที่ดินในประเทศนิวซีแลนด์หรือการปรับปรุงที่ดินในประเทศนิวซีแลนด์ หรือ ทรัพย์สินส่วนบุคคลที่สามารถเคลื่อนที่ได้ ซึ่งได้ตั้งอยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ ขณะที่การให้บริการนั้นได้กระทำขึ้น (ข) การยอมรับภาระหนี้ในการละเว้นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีที่น่าจะเกิดขึ้นในประเทศนิวซีแลนด์

3.3.2.2.3 กรณีศึกษาของประเทศนิวซีแลนด์

กรณีศึกษาระหว่าง Wilson & Horton Ltd. V. Commissioner of Inland Revenue⁶⁶

ก. ข้อเท็จจริง

บริษัท Wilson & Horton Ltd. (ผู้โต้แย้ง) เป็นผู้ให้บริการด้านการประกาศโฆษณาลงในสื่อสิ่งพิมพ์ของบริษัท ให้แก่ลูกค้าที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์และในต่างประเทศ ในกรณีที่เป็นการให้บริการแก่ลูกค้าในต่างประเทศซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ การให้บริการนี้ จะสามารถแยกได้เป็น 5 ลักษณะ คือ

ลักษณะที่ 1 บริการที่ให้แก่ลูกค้าในต่างประเทศ โดยให้บริการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์

ลักษณะที่ 2 บริการที่ให้แก่ลูกค้าในต่างประเทศ ซึ่งเกี่ยวข้องกับสินค้าที่ตั้งอยู่นอกประเทศนิวซีแลนด์ โดยผู้ให้บริการที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์

ลักษณะที่ 3 บริการที่ให้แก่ลูกค้าในต่างประเทศ ซึ่งเกี่ยวข้องกับสินค้าที่ตั้งอยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ โดยผู้ให้บริการมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์

ลักษณะที่ 4 บริการที่ให้แก่ลูกค้าในต่างประเทศ ซึ่งเกี่ยวข้องกับสินค้าที่ตั้งอยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ โดยผู้ให้บริการที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์

⁶⁶[1996] 1 NZLR 26 (Ct. App. Wellington). [Edited by the authors.] cited in Alan Schenk and Oliver Oldman, *Value Added Tax : A Comparative Approach* (Cambridge University Press), p.198-202.

ลักษณะที่ 5 การโฆษณาภาพลักษณ์ให้แก่ลูกค้าในต่างประเทศ เพื่อเป็นการส่งเสริมยี่ห้อสินค้า แก่สินค้าหรือบริการซึ่งโฆษณาที่ขายในประเทศนิวซีแลนด์

คณะกรรมการ เห็นว่าผู้โต้แย้งเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการให้บริการแก่ลูกค้าในต่างประเทศโดยไม่ถูกต้อง

ข. ข้อพิจารณาของผู้พิพากษา

ผู้พิพากษา Richardson J ได้ให้ความเห็นแก่คดีนี้ว่า การที่ บริษัท Wilson & Horton ได้ทำการโฆษณาให้แก่ลูกค้าต่างประเทศในสื่อสิ่งพิมพ์ของ New Zealand Herald การให้บริการด้านโฆษณานี้ น่าจะเกี่ยวข้องกับอัตราภาษีร้อยละ 0 ดังนั้น ประเด็นปัญหาในการอุทธรณ์ในครั้งนี้ มีว่า การให้บริการใน 5 ลักษณะข้างต้น จะต้องจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 หรือในอัตราร้อยละ 0 ภายใต้มาตรา 11 (2) (e) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ 1985

มาตรา 11 (2) (e) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ 1985 กำหนดว่า

“(2) การให้บริการมักจะจัดเก็บภาษี แต่ในมาตรานี้ การให้บริการบางกรณีจะจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 0 ในกรณีที่

(e) การให้บริการแก่ผู้ที่มีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ และผู้ที่อยู่นอกประเทศนิวซีแลนด์ ขณะที่บริการนั้นได้กระทำขึ้น โดยที่บริการนั้น ต้องมิใช่บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับ

(i) ที่ดินหรือทรัพย์สินที่ไม่สามารถเคลื่อนที่ได้ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศนิวซีแลนด์

(ii) ทรัพย์สินส่วนบุคคลที่สามารถเคลื่อนย้ายได้ ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ ขณะที่บริการนั้นได้กระทำขึ้น

และต้องมีให้บริการที่ยอมรับภาระหนี้ละเว้นจากการกระทำที่อยู่ในบังคับเสียภาษี เพื่อให้ธุรกรรมนั้นเกิดขึ้นภายในประเทศนิวซีแลนด์

หลักฐานและข้อโต้แย้งส่วนมากในศาลสูงมักเป็นประเด็นโดยตรงที่ว่า ใครเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากการโฆษณา โดยเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ให้แก่ลูกค้าต่างประเทศ กรณีดังกล่าว มีข้อเปรียบเทียบที่นำมาใช้ในการประเมินประโยชน์ที่ได้รับอยู่ 4 ลักษณะ คือ

ลักษณะแรก คู่สัญญาหลายฝ่าย อาจได้รับประโยชน์จากการโฆษณา ที่ให้แก่ลูกค้าต่างประเทศ ตัวอย่างเช่น

(ก) ลูกค้าต่างประเทศ ที่ได้รับการบริการด้านโฆษณาเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากยอดขายที่เพิ่มขึ้นจากผู้ค้าปลีกสินค้าที่โฆษณานั้น

(ข) ผู้ค้าปลีกในประเทศนิวซีแลนด์ซึ่งได้ขายสินค้าหรือให้บริการ ได้รับประโยชน์จากยอดขายของสินค้าหรือบริการที่โฆษณาที่เพิ่มขึ้นนั้นด้วย

(ค) บริษัท Wilson & Horton ได้รับประโยชน์จากรายได้จากการโฆษณา

(ง) ตัวแทนโฆษณาใดๆ ที่ได้ประกาศโฆษณาในนามลูกค้าที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ ได้รับค่าธรรมเนียมจากการประกาศโฆษณา

(จ) ผู้ซื้อหรือผู้ที่อ่านโฆษณาที่ได้มีการตีพิมพ์เผยแพร่สู่สาธารณชน ได้รับประโยชน์จากการที่ใช้ความระมัดระวังในการเลือกซื้อสินค้าและบริการในตลาด

(ฉ) ผู้ค้าปลีก และผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการสินค้าหรือบริการที่เกี่ยวข้องกับโฆษณา ย่อมได้รับประโยชน์จากยอดขายที่เพิ่มขึ้นจากการที่ได้โฆษณาสินค้าหรือบริการนั้น

(ช) ผู้ลงทุนในธุรกิจนั้น ย่อมได้รับประโยชน์จากยอดขายที่เพิ่มขึ้นจากการที่มีการโฆษณาสินค้าหรือบริการนั้น

ลักษณะที่สอง มีความยากที่เห็นได้อย่างชัดเจนในการวัดระดับของประโยชน์ที่ได้รับจากการโฆษณานั้น แก่คู่สัญญาที่หลากหลาย

ลักษณะที่สาม สำนักงานหรือบริษัทหนังสือพิมพ์จะไม่รู้ และไม่คาดหวังที่จะรู้ว่ามีจัดการอะไรของลูกค้าต่างประเทศเกี่ยวกับการให้แฟรนไชส์ในประเทศนิวซีแลนด์ หรือบริษัทลูก หรือไม่ ไม่ว่าสำหรับการโฆษณาสินค้าและบริการที่ได้ขายในประเทศนิวซีแลนด์ หรือสำหรับการโฆษณาภาพลักษณ์ของยี่ห้อ และผลิตภัณฑ์ หรือบริษัท และสำหรับการเรียกเก็บค่าบริการแก่แฟรนไชส์ หรือบริษัทลูก สำหรับกิจกรรมที่ให้การสนับสนุนหรือส่งเสริมสินค้าและบริการ

ลักษณะที่สี่ หากผู้ประกอบการธุรกิจในประเทศนิวซีแลนด์ได้รับประโยชน์จากการโฆษณาโดยการขายสินค้าและบริการที่ได้รับการโฆษณา การขายสินค้าและบริการนั้นต้องอยู่ในบังคับเสียภาษีสินค้าและบริการ

ทั้งสี่ลักษณะข้างต้นนี้ เป็นข้อพิจารณาที่สามารถเข้าใจได้ว่า ทำไมข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการได้รับประโยชน์ ซึ่งถูกคณะกรรมการยกมาพิจารณาในศาล เป็นหลักพิจารณาพื้นฐานว่า มาตรา 11 (2) (e) จะไม่นำมาใช้ หากลูกค้าต่างประเทศไม่ได้เป็นผู้รับประโยชน์แต่เพียงผู้เดียว จากการโฆษณาในสื่อสิ่งพิมพ์ Herald

ค. การตีความและการปรับใช้มาตรา 11 (2) (e)

เพื่อให้ได้สิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 11 (2) (e) นั้น การให้บริการโดยบริษัท Wilson & Horton ในการตีพิมพ์โฆษณาลงในสื่อสิ่งพิมพ์ Herald จะต้องเข้าเงื่อนไข 2 ข้อ ดังนี้

ข้อแรก การบริการจะต้องให้เพื่อ และแก่บุคคลใดที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ (“For and to any person”) และต้องมีได้อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ ขณะที่บริการนั้นได้กระทำขึ้น กล่าวคือ จะต้องมิได้เข้ามาอยู่อาศัยในประเทศนิวซีแลนด์ ขณะที่ได้ตีพิมพ์โฆษณานั้นในสื่อสิ่งพิมพ์ Herald

ข้อสอง บริการนั้น จะต้องไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับที่ดิน หรือทรัพย์สินที่สามารถเคลื่อนย้ายได้ซึ่งได้ตั้งอยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ ความเกี่ยวข้องนี้ได้แก่ กรณีที่เป็นการโฆษณาสินค้าซึ่งอยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ ซึ่งจะไม่เข้าเงื่อนไขดังกล่าว เป็นต้น

การตีความคำว่า “เพื่อและแก่บุคคลใด” (For and to any person) ตามมาตรา 11 (2) (e) ซึ่งต้องเป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์นั้น สามารถตีความได้หลายนัย กล่าวคือ อาจหมายถึงบุคคลที่ได้รับบริการในความหมายแบบง่าย ๆ หรืออาจหมายถึงผู้ที่เป็นตัวแทน กระทำการแทนลูกค้าในต่างประเทศ หรืออาจมีความหมายว่า ประโยชน์ที่ให้แก่ลูกค้าต่างประเทศ หรือเป็นประโยชน์แก่ลูกค้าต่างประเทศ

ท่านผู้พิพากษา Richardson J เห็นว่า การตีความในกรณีข้างต้นนั้น ควรต้องนำเอาสัญญาที่เกิดขึ้นระหว่างคู่สัญญา ถือเป็นเจตนาที่แท้จริงว่า บริการที่ให้ภายใต้สัญญานั้นให้แก่ และเพื่อคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง นอกจากนี้ หากพิจารณาถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการโฆษณาก็ย่อมต้องพิจารณาจากคู่สัญญา และประโยชน์ที่ได้รับตามสัญญา โดยไม่สนใจว่า บริการนั้น จะส่งผลให้บุคคลอื่นใด ได้รับประโยชน์ด้วย

ง. บทสรุป

ศาลพิจารณาโดยมีคำวินิจฉัยเป็นเอกฉันท์ รับคำอุทธรณ์ในคดีนี้ และยกคำสั่งในศาลสูง โดยวินิจฉัยว่า การกระทำของคณะกรรมการที่ไม่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 นั้น ไม่ถูกต้อง เนื่องจากการโฆษณาที่กระทำขึ้นโดยบริษัท Wilson & Horton นั้น ทำขึ้นเพื่อบุคคลซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ ขณะที่ได้มีการให้บริการ

จากกรณีศึกษาของประเทศนิวซีแลนด์นี้ เห็นได้ว่า การพิจารณาตัวผู้รับประโยชน์จากการให้บริการ พิจารณาจากตัวคู่สัญญาเป็นสำคัญ ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 4

แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออก ตามประมวลรัษฎากรของไทย

4.1 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

4.1.1 การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย

ประเทศไทยเริ่มนำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เป็นครั้งแรกเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2535 เพื่อนำมาใช้แทนระบบภาษีการค้า ซึ่งมีข้อบกพร่องในการจัดเก็บภาษีที่ทำให้เกิดความซ้ำซ้อน และทำให้ภาระภาษีแฝงอยู่ในราคาสินค้าและบริการอันเป็นอุปสรรคต่อการค้าขายและการส่งออกสินค้าไปแข่งขันในตลาดต่างประเทศ แต่ระบบของภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถแก้ไขข้อบกพร่องและอุปสรรคดังกล่าวได้ อีกทั้ง ยังสามารถอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐ จนถึงเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดอย่างหนึ่งของประเทศอีกด้วย

การตัดสินใจนำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย ส่งผลดีต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวมอย่างเด่นชัด เนื่องจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม มีข้อดีหลายประการ ดังต่อไปนี้

(1) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของประเทศ

การนำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย ทำให้รายได้ของรัฐเพิ่มขึ้น เพราะ ภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งจัดเก็บจากฐานการบริโภคภายในประเทศและการนำเข้านั้น มีการขยายตัวอย่างต่อเนื่อง เห็นได้จากผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลในปีงบประมาณ 2553 ระหว่างเดือนตุลาคม 2552 ถึงเดือนเมษายน 2553 (7 เดือน) จัดเก็บได้ 289,511 ล้านบาท สูงกว่าปีงบประมาณ 2552 ทั้งปี ซึ่งจัดเก็บได้เพียง 250,339 ล้านบาท¹

เมื่อนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาเปรียบเทียบกับรายได้อื่นๆ ของรัฐบาล เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร รวมถึงรายได้จากหน่วยงานอื่นๆ ของรัฐ เป็นต้น แล้ว คิดเป็นร้อยละ 25 - 28 ของรายได้ทั้งหมดของรัฐบาล โดยประมาณ และเมื่อเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ซึ่งเป็นประเภทรายได้เดียวกัน เช่น รายได้จากกรมสรรพากร รายได้จากกรมสรรพสามิต และรายได้จากกรมศุลกากร

¹ สำนักนโยบายการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลเดือนเมษายน 2553 และในช่วง 7 เดือนแรกของปีงบประมาณ 2553[ออนไลน์], 12 พฤษภาคม 2553. แหล่งที่มา <http://www.mof.go.th/News2010/064.pdf>

เป็นต้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้คิดเป็นร้อยละ 35 ของรายได้ภาษีทั้งหมดโดยประมาณ ทั้งนี้ เป็นผลมาจากการบริโภคและการนำเข้าที่เพิ่มมากขึ้นในปัจจุบัน

(2) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของสินค้าและบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการขายสินค้าและการให้บริการ โดยมีกลไกการเครดิตภาษีที่ทำให้ภาษีที่จัดเก็บนั้นไม่เกิดความซ้ำซ้อน และทำให้ผู้บริโภคเท่านั้น ที่เป็นผู้แบกรับภาระภาษีที่แท้จริง ซึ่งไม่มีสิทธิในการเครดิตภาษีซื้อต่อไปได้

(3) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เป็นอุปสรรคต่อการส่งออก

ด้วยกลไกการเครดิตภาษีซึ่งทำให้ไม่มีการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนกันแล้ว การให้สิทธิในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการส่งออกสินค้าและบริการ ยังทำให้ไม่มีภาระภาษีแฝงในราคาสินค้าและบริการที่ส่งออกซึ่งจะเป็นผลให้ราคาของสินค้าและบริการสูงเกินควรอีกด้วย เมื่อสินค้าและบริการที่ส่งออก มีราคาที่เหมาะสม ย่อมจะทำให้สามารถแข่งขันกับสินค้าและบริการของต่างประเทศได้

(4) ภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้การจัดเก็บภาษีมีความเป็นกลาง

ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากฐานการบริโภคสินค้าและการใช้บริการ และการนำเข้า และได้ยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าและบริการที่ส่งออก โดยใช้อัตราภาษีสองร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งทำให้ไม่มีภาระภาษีแฝงในราคาของสินค้าและบริการนั้น ย่อมไม่เป็นการขัดขวางต่อกลไกการแข่งขันทางการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงถือเป็นระบบการจัดเก็บภาษีที่มีความเป็นกลางต่อการค้าระหว่างประเทศ

4.1.2 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

ประเทศไทยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้า การให้บริการในราชอาณาจักร และการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักร เป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้หลัก

อาณาเขต (Territory Principle) ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ประธานศาลอุทธรณ์ภาค 1 ได้อธิบายว่า²

“ภาษีมูลค่าเพิ่ม ใช้หลักอาณาเขต (Territory Principle) ในการจัดเก็บภาษี คือ จะเก็บภาษีเฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการในประเทศไทยเท่านั้น กรณีจึงต่างกับภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อดูประมวลรัษฎากร มาตรา 41 แล้วจะเห็นได้ว่าใช้ทั้งหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) และหลักอาณาเขต หรือหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หลักอาณาเขตกับหลักแหล่งเงินได้เป็นหลักเดียวกัน (แต่หลักอาณาเขตที่ใช้กับภาษีเงินได้มีข้อแตกต่างกับภาษีมูลค่าเพิ่ม)

หลักถิ่นที่อยู่ตามมาตรา 41 วรรคสองและวรรคสาม คือหลักที่ว่า เมื่อบุคคลใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมกันในปีภาษีใด ถึง 180 วันแล้ว ถือว่าบุคคลนั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยและต่างประเทศในปีภาษีนั้น (หากเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศมีการนำเข้ามาในปีภาษีเดียวกันนั้น)

ส่วนหลักแหล่งเงินได้หรือหลักอาณาเขตตามมาตรา 41 วรรคหนึ่งนั้นก็คือหลักที่ว่า เมื่อบุคคลมีเงินได้จากแหล่งในประเทศไทย บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติไทยหรือไม่ และไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่”

ฉะนั้น กรณีใดแม้จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็อาจจะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ และกรณีใดแม้จะไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็อาจจะต้องเสียภาษีเงินได้³

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยอาศัยหลักอาณาเขตนี้ จึงเป็นการกำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เฉพาะกรณีที่มีการบริโภคสินค้าและบริการในราชอาณาจักรเท่านั้น สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าและส่งออก ซึ่งถือเป็นธุรกรรมระหว่างประเทศ

²ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา: พิมพ์ครั้งที่ 6 (แก้ไขเพิ่มเติม)), หน้า 538.

³ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา: พิมพ์ครั้งที่ 6 (แก้ไขเพิ่มเติม)), หน้า 542.

นั้น ประเทศไทยอาศัยหลักปลายทางในการพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าและส่งออกสินค้าและบริการ

ประเทศไทย กำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้า โดยใช้อัตราภาษีเดียวกันกับอัตราภาษีที่เรียกเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการในประเทศ คือ อัตราร้อยละ 10* ซึ่งปัจจุบันได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาลดอัตราภาษีลงเหลือร้อยละ 6.3 และเมื่อรวมกับภาษีท้องถิ่นอีกร้อยละ 0.7 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บสำหรับการนำเข้าและการซื้อสินค้าและบริการในประเทศ จึงเท่ากับอัตราร้อยละ 7

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าโดยใช้อัตราภาษีเดียวกันกับการขายสินค้าและการให้บริการในประเทศนี้ เป็นการทำให้เกิดความเท่าเทียมกันระหว่างสินค้าและบริการที่นำเข้ากับสินค้าและบริการที่ผลิตในประเทศ โดยไม่ถือเป็นการกีดกันทางการค้าแต่ประการใด

สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการส่งออกนั้น ประเทศไทยกำหนดให้ การส่งออกสินค้าไปนอกราชอาณาจักร ได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 เพื่อเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่ส่งออกซึ่งมิได้มีการใช้หรือบริโภคในประเทศ ทำให้มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่ส่งออกนั้น เป็นผลให้ราคาหรือมูลค่าของสินค้าที่ส่งออกปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะส่งผลให้สินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั้น สามารถแข่งขันในตลาดโลกได้

4.1.3 ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศไทยกำหนดให้กิจการดังต่อไปนี้ อยู่ในขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

4.1.3.1 การขายสินค้าในราชอาณาจักร

การขายสินค้าภายใต้ประมวลรัษฎากร ได้กำหนดนิยามคำว่า “ขาย” และคำว่า “สินค้า” ไว้ ในบทวิเคราะห้ศัพท์ โดยกำหนดให้คำว่า “ขาย” มีความหมายว่า จำหน่าย จ่าย โอน สินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และยังหมายความรวมถึงการส่งสินค้าออกนอก

* ประเทศไทยกำหนดให้ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันมี 2 อัตรา คือ อัตราร้อยละ 10 และอัตราร้อยละ 0

ราชอาณาจักร⁴ อีกด้วย ซึ่งคำว่า “ขาย” สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ มีความหมายแตกต่างจากการซื้อขายตามความหมายในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁵ ซึ่งกำหนดให้การซื้อขายนั้น ต้องเป็นกรณีที่ผู้ขายได้โอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงที่จะชำระราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขายเป็นค่าตอบแทน เข้าลักษณะของสัญญาต่างตอบแทนชนิดหนึ่ง

แต่ การจำหน่าย จ่าย โอนสินค้า โดยไม่มีค่าตอบแทน ซึ่งอยู่ในความหมายของคำว่า “ให้” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น อาจรวมถึง การโอนทรัพย์สินโดยมิได้โอนกรรมสิทธิ์ในตัวสินค้า ซึ่งตรงกันข้ามกับการซื้อขายที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่เป็นเพียงการส่งมอบสินค้า หรือส่งมอบการครอบครองในตัวสินค้า ก็ยังคงอยู่ในความหมายของคำว่า “ขาย” ในทางภาษีมูลค่าเพิ่มได้ด้วย

นอกจากนี้ คำว่า “สินค้า” ตามบทวิเคราะห์ศัพท์ภายใต้ประมวลรัษฎากร หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและอาจถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใดๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า⁶ สินค้าในความหมายทางภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงมีความหมายอย่างกว้าง และคล้ายคลึงกับคำว่า “ทรัพย์สิน” ในทางกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งกำหนดให้มีความหมายรวมทั้ง ทรัพย์สินและวัตถุที่ไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้⁷

การขายสินค้าที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ⁸ กล่าวคือ ต้องเป็นกรณีที่มีการขายสินค้าโดยมีการส่งมอบสินค้าในราชอาณาจักรเท่านั้น หากเป็นการขายสินค้าออกราชอาณาจักร ย่อมไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร และไม่ต้องนำรายรับจากการขายสินค้าในกรณีดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁹ แต่ประการใด

⁴ มาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

⁵ มาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “อันว่าซื้อขายนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่ง เรียกว่า ผู้ขาย โอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง เรียกว่า ผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย”

⁶ มาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร

⁷ มาตรา 138 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “ทรัพย์สิน หมายความว่า ทรัพย์สินทั้ง ทรัพย์สินและวัตถุไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้”

⁸ มาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ประกอบการ” หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้า หรือให้บริการในทางธุรกิจ หรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่”

⁹ ข้อ 1 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 89/2542 เรื่อง การขายสินค้าออกราชอาณาจักร โดยผู้ประกอบการจดทะเบียน

(โปรดดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 89/2542 เรื่อง การขายสินค้านอกราชอาณาจักร โดยผู้ประกอบการจดทะเบียน)

ความรับผิดในการเสียภาษี (Tax Point) กรณีของการขายสินค้านั้น มาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า เว้นแต่ในกรณีที่มีการกระทำดังต่อไปนี้ เกิดขึ้นก่อนการส่งมอบสินค้า ก็ให้ถือว่า ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น เมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ ด้วย

- (ก) โอนกรรมสิทธิ์สินค้า
- (ข) ได้รับชำระราคาสินค้า หรือ
- (ค) ได้ออกใบกำกับภาษี

ประเด็นที่เกิดขึ้นสำหรับกรณีดังกล่าวนี้ คือ การกระทำใด ที่จะถือว่าเป็นการส่งมอบ ซึ่งเป็นเหตุให้ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น

คำว่า “ส่งมอบ” ภายใต้ประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดคำนิยามไว้เป็นการเฉพาะ แต่เมื่อพิจารณาโดยเทียบเคียงกับ “ส่งมอบ” ตามมาตรา 462 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “การส่งมอบนั้น จะทำอย่างหนึ่งอย่างใดก็ได้สุดแต่ว่าเป็นผลให้ทรัพย์สินนั้นไปอยู่ในเงื้อมมือของผู้ซื้อ” ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยโดยวางหลักไว้ว่า กรณีที่สินค้านั้น ได้อยู่ในความรับผิดชอบ หรือในความครอบครองของผู้ซื้อ ย่อมถือว่าสินค้านั้น ได้อยู่ในเงื้อมมือของผู้ซื้อแล้ว

สำหรับแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร จะพิจารณาจากด้านผู้ขายเป็นเกณฑ์ โดยไม่คำนึงว่าผู้ซื้อจะได้ลงนามรับมอบสินค้าหรือไม่ก็ตาม¹⁰ เช่น บริษัททำสัญญาขายเสาเข็มพร้อมขนส่งและให้บริการตอกเสาเข็ม กรมสรรพากรพิจารณาว่า ความรับผิดในการเสียภาษีกรณีดังกล่าวเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบเสาเข็มไปยังบริเวณหน้างานให้แก่ผู้ซื้อ¹¹

¹⁰ อรรถศักดิ์ พงศ์พิศุทธิ์, การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มขั้นสูง : Advanced VAT Accounting (บริษัท ขวณพิมพ์ 50 จำกัด), หน้า 1-34.

¹¹ ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0706/7525 ลงวันที่ 6 กันยายน 2549

นอกจากนี้ ในกรณีที่มิได้มีการส่งมอบสินค้าเพียงครั้งเดียว แต่ต้องทยอยส่งมอบสินค้า ความรับผิดชอบในการเสียภาษี ย่อมต้องเกิดขึ้นตามส่วนของสินค้าที่ส่งมอบ โดยที่ผู้ขายจะต้องทยอยออกไปกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อเช่นกัน

อย่างไรก็ตาม หากกรณีที่มีการกระทำอย่างอื่นเกิดขึ้นก่อนการส่งมอบสินค้าตามมาตรา 78 (1) (ก) (ข) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนหรือทั้งหมดของการกระทำนั้นๆ ตัวอย่างเช่น

กรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิในสินค้าก่อนการส่งมอบ เช่น มีข้อตกลงระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายให้ผู้ขายโอนกรรมสิทธิให้แก่ผู้ซื้อก่อนส่งมอบสินค้านั้น ผู้ขายมีหน้าที่ต้องออกไปกำกับภาษีทันที

กรณีที่ได้รับชำระราคาค่าสินค้า เช่น ได้รับเงินมัดจำ กรณีนี้ผู้ขายย่อมต้องออกไปกำกับภาษี หรือใบเสร็จรับเงิน โดยถือว่าความรับผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นโดยทันที

กรณีสุดท้าย กรณีที่ผู้ขายได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อโดยทันทีก่อนที่มีการส่งมอบสินค้า ผู้ขายย่อมต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อโดยทันที แม้ว่าจะยังมิได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้า

สุดท้าย ประเด็นเกี่ยวกับความรับผิดทางภาษี ที่มักพบในกรณีของการขายสินค้า คือ การขายสินค้าพร้อมกับการให้บริการ¹²

กรณีแรก ได้แก่ กรณีที่ขายสินค้าพร้อมให้บริการโดยไม่มีการแยกราคาสินค้าและราคาค่าบริการออกจากกัน กรณีนี้ ถือว่า เป็นการขายสินค้าทั้งสัญญา โดยความรับผิดในกรณีนี้เกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า ดังที่ได้กล่าวมาในข้างต้น

กรณีที่สอง ได้แก่ กรณีที่ขายสินค้าพร้อมให้บริการโดยแยกราคาสินค้าและค่าบริการออกจากกัน กรณีนี้ ให้ถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แยกต่างหากจากกัน ระหว่างการขายสินค้า ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า และการให้บริการ เกิดขึ้นเมื่อมีการชำระค่าบริการ ในกรณีนี้ หลักฐานที่จะแสดงถึงการแยกราคาสินค้ากับค่าบริการออกจากกันนั้น เช่น

¹²อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์, ภาษีอากรขั้นสูง (Advanced VAT Accounting) (บริษัท ชวนพิมพ์ จำกัด), หน้า 1-

สัญญาระหว่างคู่สัญญา ใบกำกับภาษี และใบแจ้งหนี้ ซึ่งแยกราคาออกจากกัน รวมถึง การพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นกรณีๆ เป็นต้น

4.1.3.2 การให้บริการในราชอาณาจักร

สำหรับการให้บริการภายใต้ประมวลรัษฎากรนั้น ได้กำหนดนิยามคำว่า “บริการ” ในบทวิเคราะห์ศัพท์ว่า “การกระทำใดๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่การขายสินค้าและให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าจะประการใดๆ¹³ เป็นการกำหนดคำนิยามอย่างกว้าง โดยที่การกระทำใดๆ ก็ตามที่ไม่เข้าลักษณะของการขายสินค้า ย่อมพิจารณาว่าเป็นการให้บริการ

การกำหนดคำนิยามของคำว่า “บริการ” ตามประมวลรัษฎากรนี้ จึงมีความหมายกว้างกว่า “การจ้างทำของ” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์¹⁴ และอาจรวมถึง กรณีการให้เช่าทรัพย์สิน การเป็นตัวแทนนายหน้า ก็อาจถือเป็นการให้บริการตามความหมายในทางภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย โดยในแง่ของ “การให้บริการ” นั้น นักภาษีบางท่าน ได้อาศัยรายรับที่เกิดขึ้นในการพิจารณาว่า เป็นการให้บริการหรือไม่ กล่าวคือ การให้บริการนั้น รายรับที่เกิดขึ้นจะเกิดจากสัญญาต่างตอบแทน เช่น สัญญาจ้างทำของ สัญญาจ้างแรงงาน สัญญาเช่าทรัพย์สิน สัญญาฝากทรัพย์สิน สัญญาฝากของในคลังสินค้า สัญญาขนส่ง สัญญานายหน้าตัวแทน เป็นต้น ดังนั้น กรณีของรายรับซึ่งมิได้เกิดจากสัญญาต่างตอบแทน จึงไม่ถือเป็นการให้บริการตามนัยมาตรา 77/1 (10) ดังกล่าว เช่น รายได้ค่าปรับจากการที่ผู้รับจ้างส่งมอบงานล่าช้า รายรับจากการได้เปล่า (เช่น เงินบริจาค) รายรับจากการรับคืนเงินชดเชยที่ออกแทนบริษัทในเครือ กำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน เป็นต้น¹⁵

การกำหนดนิยามคำว่า “บริการ” ให้มีความหมายอย่างกว้าง ซึ่งเป็นกรณีที่มิใช่การขายสินค้านั้น เป็นการกำหนดลักษณะแตกต่างระหว่าง การขายสินค้าและการให้บริการออกจากกัน กล่าวคือ กรณีใดที่มีได้เป็นการขายสินค้า ย่อมถือเป็นการให้บริการได้

¹³มาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁴มาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “อันว่าจ้างทำของนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลหนึ่ง เรียกว่า ผู้รับจ้าง ตกลงรับจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่า ผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำนั้น”

¹⁵อมรศักดิ์ พงศ์พิศุทธิ์, การบัญชีภาษีอากรขั้นสูง (Advanced VAT Accounting) (บริษัท ชวนพิมพ์ จำกัด), หน้า 1-

อย่างไรก็ตาม กรณีของสินค้าไม่มีรูปร่าง (Intangible Goods) แม้จะอยู่ในนิยาม คำว่า “สินค้า” แต่บางกรณีอาจมีลักษณะของการให้บริการได้ เช่น การอนุญาตให้ใช้สิทธิในเครื่องหมายการค้า หรือในสิทธิบัตร เป็นต้น

การให้บริการที่อยู่ในบังคับเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1) ประมวล ฎษฎากรนั้น จะต้องเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรเช่นเดียวกับการขายสินค้าในราชอาณาจักร เช่นเดียวกันด้วย ดังนั้น หากเป็นการให้บริการนอกราชอาณาจักร ย่อมไม่อยู่บังคับเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1) ประมวล ฎษฎากร

ภายใต้ประมวล ฎษฎากร กำหนดให้ “การให้บริการในราชอาณาจักร” หมายความว่า บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในประเทศหรือใน ต่างประเทศ¹⁶ และรวมถึงกรณีการนำเข้าบริการด้วย ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการ ให้บริการจึงกำหนดขอบเขตการให้บริการในราชอาณาจักรไว้เป็น 3 ลักษณะ ดังนี้

- (1) การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นใน ราชอาณาจักร
- (2) การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นใน ราชอาณาจักร (“การนำเข้าบริการ”)
- (3) การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นใน ต่างประเทศ (“การส่งออกบริการ”)

การพิจารณาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการค้าบริการระหว่างประเทศหรือ การให้บริการระหว่างประเทศ (Cross-border trade in services) จึงเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มทั้ง 3 ลักษณะข้างต้น ดังนั้น การนำเข้าบริการ จึงถือว่าเป็นการให้บริการใน ราชอาณาจักรซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ตามมาตรา 80 (2) แห่ง ประมวล ฎษฎากรด้วย ส่วนกรณีการส่งออกบริการนั้น อาจได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มใน อัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวล ฎษฎากรได้ หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมาย กำหนดไว้

¹⁶มาตรา 77/2 วรรค 2 แห่งประมวล ฎษฎากร “.....การให้บริการในราชอาณาจักรให้หมายถึง บริการที่ทำใน ราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร”

สำหรับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการ เกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้ เกิดขึ้นก่อนได้รับค่าบริการ ให้ถือว่า ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ ด้วยตามมาตรา 78/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ประเด็นที่มักเกิดขึ้นกับกรณีของการให้บริการ คือ กรณีที่การให้บริการโดยมีสินค้าเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย ในกรณีนี้ ถือว่าเป็นการให้บริการทั้งสัญญา โดยไม่คำนึงว่าจะมีการแยกราคาสินค้าออกจากค่าบริการหรือไม่ ความรับผิดในการเสียภาษีในกรณีนี้ ยังคงเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระค่าบริการ¹⁷ เช่น การรับจ้างซ่อมรถ โดยมีการจัดหาอะไหล่รถยนต์สำหรับการซ่อมรถยนต์ ไม่ว่าจะกรณีจะมีการเหมาค่าบริการ หรือแยกระหว่างระหว่างค่าแรงกับค่าอะไหล่ กรณีนี้ ย่อมต้องถือเป็นการให้บริการซ่อมแซมรถยนต์ทั้งสัญญา เป็นต้น¹⁸

4.1.3.3 การนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักร

การนำเข้าสินค้าภายใต้ประมวลรัษฎากร ได้กำหนดค่านิยามคำว่า “นำเข้า” ไว้ในบทวิเคราะห์ศัพท์ หมายความว่า นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย¹⁹

การนำเข้าสินค้านี้จึงเป็นการเคลื่อนย้ายสินค้าข้ามพรมแดนจากประเทศหนึ่งมายังภายในราชอาณาจักร ไม่ว่าจะสินค้านี้จะถูกนำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยผู้ใด ประมวลรัษฎากร ถือว่า ผู้นั้นเป็นผู้นำเข้า และมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 82 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร กำหนดนิยามคำว่า “ผู้นำเข้า” ว่าหมายถึง ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำเข้า ผู้นำเข้าตามความหมายดังกล่าว จึงสามารถแยกออกได้เป็น 2 กรณี คือ กรณีผู้ประกอบการทั่วไปเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 82 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีบุคคลอื่นเป็นผู้นำเข้า ซึ่งมีมิใช่เป็นผู้ประกอบการ แต่เป็นผู้บริโภคที่นำสินค้าเข้ามาบริโภคในประเทศ ย่อมอยู่ในบังคับต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน

¹⁷อมรศักดิ์ พงศ์พศุตม์, การบัญชีภาษีอากรขั้นสูง (Advanced VAT Accounting) (บริษัท ขวณพิมพ์ จำกัด), หน้า 1-44.

¹⁸ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0706/พ./795 ลว.4 กุมภาพันธ์ 2552 อ้างโดย อมรศักดิ์ พงศ์พศุตม์, การบัญชีภาษีอากรขั้นสูง (Advanced VAT Accounting) (บริษัท ขวณพิมพ์ จำกัด), หน้า 1-44.

¹⁹มาตรา 77/1 (12) แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ การนำเข้า ประมวลรัษฎากรยังกำหนดให้หมายความรวมถึง การนำของออกจากเขตปลอดอากรเพื่อนำเข้ามาในราชอาณาจักรด้วย เขตปลอดอากรตามประมวลรัษฎากรนั้น หมายถึง เขตปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตอุตสาหกรรมส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และเขตที่มีกฎหมายกำหนดให้ยกเว้นอากรขาเข้าตามมาตรา 77/1 (21) แห่งประมวลรัษฎากร โดยกฎหมายดังกล่าว กำหนดให้เขตปลอดอากรนั้น ถือเป็นดินแดนต่างประเทศ โดยเมื่อนำสินค้าจากต่างประเทศเข้าไปในเขตปลอดอากรแล้ว จะได้รับการยกเว้นอากรขาเข้า แต่เมื่อนำสินค้าออกจากเขตปลอดอากรเพื่อใช้บริโภคภายในประเทศ จึงถือว่า มีการนำเข้าสินค้ามาในประเทศ ด้วยเหตุนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับกฎหมายดังกล่าว ประมวลรัษฎากร จึงถือกำหนดให้ กรณีนำเข้าสินค้าออกจากเขตปลอดอากรโดยมิได้มีการส่งออกสินค้าไปนอกราชอาณาจักร แต่นำเข้าในราชอาณาจักร ถือเป็น การนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักรเช่นเดียวกันด้วย อย่างไรก็ตาม การกำหนดให้กรณีดังกล่าวถือเป็นการนำเข้านั้น มิได้เป็นการยอมรับว่า เขตปลอดอากร เป็นดินแดนต่างประเทศ แต่ประการใด

สำหรับการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักรนั้น ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ให้ถือว่าความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายศุลกากร ทั้งนี้ ตามมาตรา 78/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

4.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศภายใต้ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่า หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าและส่งออก ซึ่งเกี่ยวข้องกับธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ ประเทศไทยอาศัยหลักอาณาเขต (Territory Scope) ในการกำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และอาศัยหลักปลายทาง (Destination Principle) ในการจัดเก็บภาษีสำหรับการขายสินค้าและการให้บริการภายในประเทศ และให้การยกเว้นภาษีสำหรับการส่งออก เนื่องจากมิได้มีการบริโภคในประเทศ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการค้าระหว่างประเทศ ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของไทย จึงมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.2.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกสินค้า

ประเทศไทยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกสินค้า โดยอาศัย กลไกการดำเนินพิธีการทางด้านศุลกากรในการจัดเก็บภาษี รายละเอียดดังต่อไปนี้

4.2.1.1 การนำเข้าสินค้า

ภายใต้ประมวลรัษฎากร กำหนดให้ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้า เกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่า ความรับผิดชอบเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร²⁰

ประมวลรัษฎากร กำหนดให้ กรมศุลกากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร โดยจัดเก็บพร้อมกับการชำระค่าอากรขาเข้า กรณีที่ผู้นำเข้าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ย่อมมีสิทธินำใบเสร็จรับเงินกรมศุลกากร ถือเป็น “ใบกำกับภาษี” ตามมาตรา 77/1 (22) แห่งประมวลรัษฎากร²¹ เพื่อขอคืนภาษีซื้อที่ถูกเรียกเก็บจากการนำเข้าได้ ทั้งนี้ ตามข้อ 20 แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป 86/2542²²

²⁰มาตรา 78/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

²¹มาตรา 77/1 (22) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ใบกำกับภาษี” หมายความว่า ใบกำกับภาษีอย่างย่อ ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่นตามมาตรา 83/5 แห่งประมวลรัษฎากร และใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร ของกรมศุลกากร หรือของกรมสรรพสามิต ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม

²²ข้อ 20 แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป 86/2542 กำหนดว่า “ข้อ 20 กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นผู้นำเข้า ตามมาตรา 77/1 (11) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ยื่นกระทำการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ทั้งนี้ ตามมาตรา 83/8 แห่งประมวลรัษฎากร ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร ถือเป็นใบกำกับภาษีตามมาตรา 77/1 (22) แห่งประมวลรัษฎากร ถ้ารายการในใบเสร็จรับเงินดังกล่าวผิดพลาดเคลื่อน และกรมศุลกากรได้แก้ไขให้ถูกต้องแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงมีสิทธินำไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบเสร็จรับเงินตามวรรคหนึ่ง มีจำนวนมากกว่าหรือมีจำนวนน้อยกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าคูณด้วยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหารด้วยหนึ่งร้อย ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเนื่องมาจากการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมีเศษเป็นจุดทศนิยมหรือไม่ก็ตาม ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร ไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

กรณีใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากรระบุชื่อของผู้ประกอบการจดทะเบียน และชื่อของผู้ประกอบการรับขนส่งพัสดุภัณฑ์ทางอากาศด้วย ถ้ามีหลักฐานแสดงว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ว่าจ้างผู้ประกอบการรับขนส่งพัสดุภัณฑ์ทางอากาศให้จัดส่งสินค้าไปต่างประเทศ ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำใบเสร็จรับเงินไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม”

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักรนั้น ประมวลรัษฎากร กำหนดให้จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10 ซึ่งปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกาลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจาก ร้อยละ 10 เหลือ ร้อยละ 6.3 (ยังไม่รวมภาษีท้องถิ่น) ดังนั้น สินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร จึงถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันในอัตราร้อยละ 7 (รวมภาษีท้องถิ่นแล้ว)

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราภาษีดังกล่าว เพื่อเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักรนั้น ประมวลรัษฎากร กำหนดให้ ฐานภาษีการนำเข้าสินค้า²³ เพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีดังกล่าว ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้า โดยให้ใช้ราคาซี.ไอ.เอฟ* ของสินค้า บวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) แห่งประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา 79/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

การนำเข้าสินค้าที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือกฎหมายอื่น** ให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนดังกล่าวมารวมเป็นมูลค่าของฐานภาษีด้วย แต่หากกรณีที่กฎหมายที่ยกเว้นอากรขาเข้า คือ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งกำหนดให้ได้รับยกเว้นอากรตามภาค 4 แห่งพระราชกำหนดดังกล่าว กรณีย่อมได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร²⁴ ด้วย

อย่างไรก็ตาม หากภายหลังของที่ได้รับยกเว้นอากรตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรดังกล่าว ขณะนำเข้านั้น ต้องเสียภาษีอากร ซึ่งจะทำให้ผู้ที่มีความรับผิดชอบชำระอากร หรือผู้ที่รับโอนสินค้า มีหน้าที่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ทั้งนี้ ตามมาตรา 82/1 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และในกรณีเช่นนี้ ฐานภาษีสำหรับสินค้านั้น ย่อมได้แก่ มูลค่าตามสภาพ หรือ

²³มาตรา 79/2 แห่งประมวลรัษฎากร

* ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ตามมาตรา 79/2 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ ราคาสินค้าบวกด้วยค่าประกัน และค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้าในราชอาณาจักร...

** คำว่า “กฎหมายอื่น” หมายความว่า กฎหมายอื่น ๆ ที่มีพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ตามข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ.9375 ลงวันที่ 15 ตุลาคม 2547

²⁴มาตรา 81 (2) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่างๆ ดังต่อไปนี้ (2) การนำเข้าสินค้าดังต่อไปนี้ (ค) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร”

ปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น ซึ่งคือ วันที่ความรับผิดเกิดขึ้นตามกฎหมายว่าศุลกากร นั้นเอง

4.2.1.2 การส่งออกสินค้า

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกสินค้าภายใต้ประมวลรัษฎากร ได้อาศัยกลไกของศุลกากรในขณะผ่านพิธีการทางศุลกากร เป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกสินค้า โดยกำหนดนิยามคำว่า “ส่งออก”²⁵ หมายถึง การที่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ส่งออก²⁶ ได้ส่งสินค้าไปต่างประเทศโดยผ่านพิธีการศุลกากร และเสียอากรขาออก รวมถึง กรณีที่ได้นำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร และกรณีการขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรให้แก่ผู้ที่เดินทางออกนอกราชอาณาจักรตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

ภายใต้ประมวลรัษฎากร กำหนดให้ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการส่งออกสินค้านั้น ให้ได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 เพื่อเป็นการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออก ซึ่งสอดคล้องกับหลักปลายทาง (Destination Principle) ทั้งนี้ การได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 นั้น จะต้องเป็นการส่งออกสินค้าที่กระทำผ่านพิธีการทางศุลกากร คือ ยื่นใบขนสินค้าขาออกต่อกรมศุลกากร หากมิได้ดำเนินการดังกล่าว ย่อมไม่ได้รับสิทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 และกรณีดังกล่าว ย่อมไม่ถือเป็นการส่งออกสินค้าตามนัยแห่งประมวลรัษฎากร ด้วย

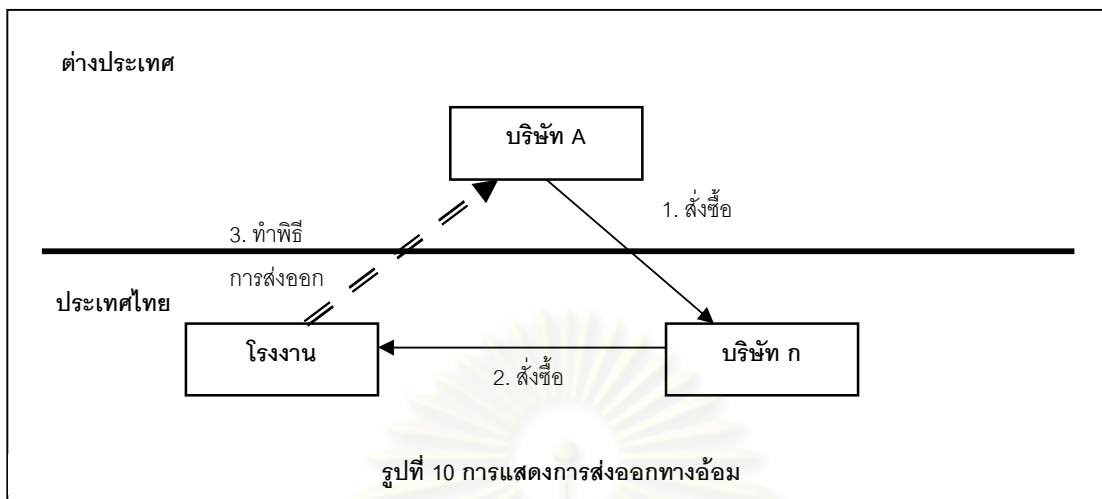
อย่างไรก็ตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 97/2543 ได้วางแนวปฏิบัติอนุโลมให้ “การส่งออกทางอ้อม ได้รับสิทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 แม้ว่าผู้ส่งออกจะมีได้เป็นผู้กระทำพิธีการศุลกากรเอง ดังนี้²⁷

กรณีที่ 1 บริษัท A (ต่างประเทศ) ส่งซื้อสินค้าจากบริษัท ก (ประเทศไทย) โดย ก มิได้ผลิตเอง แต่สั่งซื้อต่อจากโรงงาน (ผู้ผลิตในไทย) โดยโรงงานฯ ดังกล่าว เป็นผู้ยื่นใบขนขาออกในนามของโรงงานฯ

²⁵ มาตรา 77/1 (14) แห่งประมวลรัษฎากร

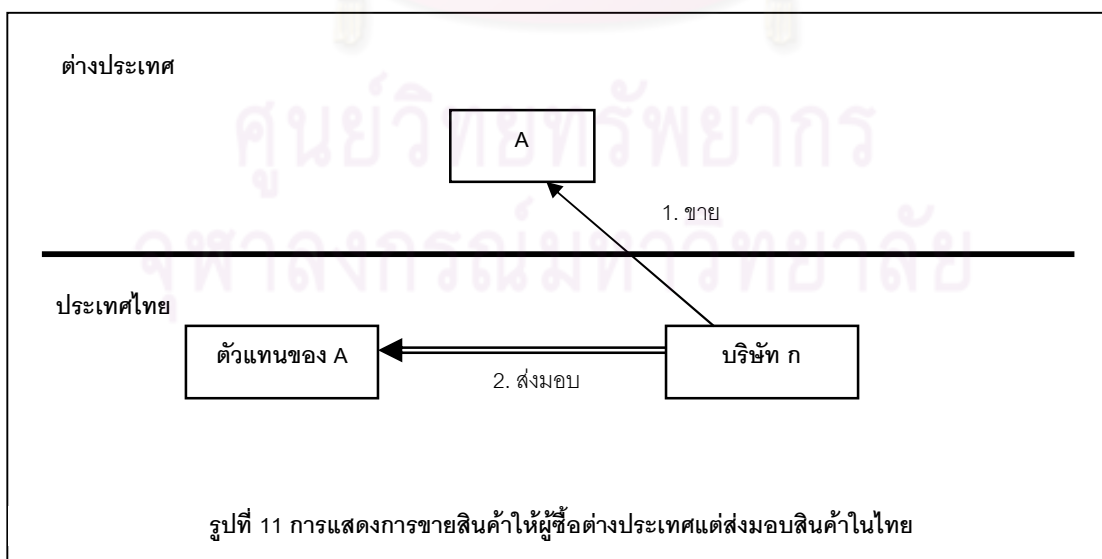
²⁶ มาตรา 77/1 (13) แห่งประมวลรัษฎากร

²⁷ อมรศักดิ์ พงศ์พิศุทธิ์, การบัญชีมูลค่าเพิ่มขั้นสูง : Advanced VAT Accounting (บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด),



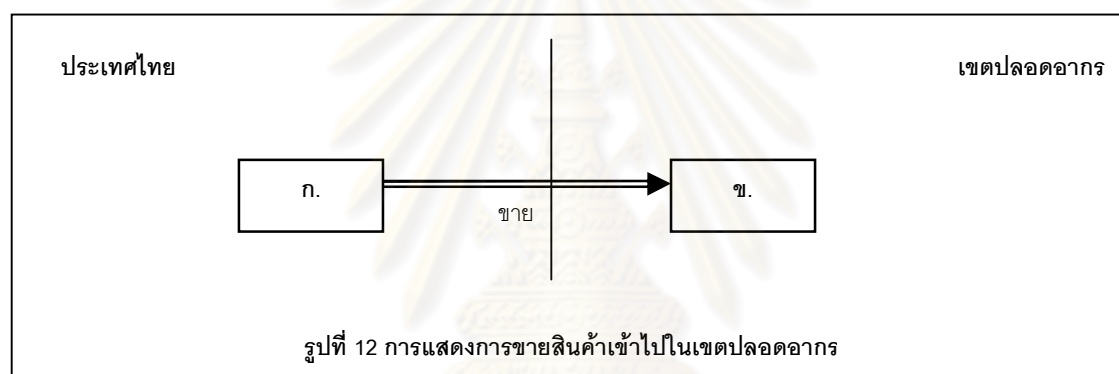
ก จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 โดยมีเงื่อนไขว่า จะต้องมีส่วนหลักฐานต่างๆ พร้อมให้เจ้าพนักงานตรวจสอบได้ คือ (1) Proforma Invoice หรือ Purchase Order จาก บริษัท A (2) ใบกำกับภาษีขาย (VAT 7%) จากโรงงานออกให้แก่ บริษัท ก (3) หลักฐานการชำระเงินจากบริษัท A ให้แก่บริษัท ก เช่น L/C หรือ T/T (Telex Transfer) เป็นต้น (4) สำเนาใบขนสินค้าขาออกที่มีการสลักหลังตรวจปล่อยโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากร เป็นต้น

กรณีที่ 2 กรณีผู้ขายสินค้าในไทย (ก) ขายสินค้าแก่ A (ต่างประเทศ) โดยส่งมอบสินค้าแก่ตัวแทนของ A ซึ่งอยู่ในไทย



กรณีดังกล่าว โดยหลักการแล้ว ก. จะต้องเสียภาษีขาย VAT % (เพราะมิได้มีการส่งออกทันที เพราะ A ไม่พร้อมรับมอบ) แต่คำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว กำหนดให้ ก. ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ได้ หากเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้ คือ (1) มีหลักฐานว่า A สั่งซื้อสินค้าจาก ก. จริง เช่น P/O หรือ Proforma Invoice (2) หลักฐานแสดงว่า A ไม่พร้อมรับสินค้าและแต่งตั้งตัวแทนจัดหาสถานฝากเก็บสินค้าชั่วคราว (3) หลักฐานแสดงว่า ก. เป็นผู้ยื่นใบขนสินค้าขาออก (4) ระยะเวลาฝากเก็บไม่เกิน 180 วัน (5) หลักฐานการชำระค่าสินค้าให้แก่ ก. เป็นต้น

กรณีที่ 3 กรณีผู้ขาย (ก) ขายสินค้าเข้าไปในเขตปลอดอากร ซึ่งถือเสมือนเป็นการส่งออกตามนัยมาตรา 77/1 (14) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร



ก. จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 หากมีหลักฐานต่างๆ คือ (1) ข. สั่งซื้อสินค้าจาก ก. จริง (2) มีการชำระราคาค่าสินค้าแก่ ก. (3) สำเนาคำร้องหรือสำเนาใบขนสินค้าขาออกในนาม ก. ซึ่งมีการสลักหลังตรวจปล่อยโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากร (4) ก. ออกใบกำกับภาษีแก่ ข. ในอัตราร้อยละ 0 เป็นต้น

นอกจากนี้ ยังรวมถึง กรณีต่างๆ อันได้แก่ กรณีส่งออกสินค้าโดยมีการโอนส่วนจัดสรร หรือแลกเปลี่ยนส่วนจัดสรรตามหลักเกณฑ์ที่กรมการค้าต่างประเทศกำหนด กรณีส่งสินค้าที่มีส่วนจัดสรร โดยเจ้าของสินค้าใช้ชื่อส่วนจัดสรรของบุคคลอื่น (ซึ่งมีโควตาจัดสรรเหลืออยู่) กรณีส่งออกสินค้าในนามบริษัทการค้าระหว่างประเทศ (Trading Company) ซึ่งได้รับการส่งเสริมการลงทุน กรณีส่งออกของโรงงานน้ำตาลทรายโดยผ่านตัวแทน (บริษัทอ้อยและน้ำตาลทรายจำกัด หรือบริษัทส่งออกอื่น) โดยได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการอ้อยและน้ำตาลทราย กรณีขายน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมัน แก่ผู้ประกอบการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล

กรณีขายสินค้าแก่ผู้ซื้อในต่างประเทศ โดยว่าจ้าง DHL เป็นผู้จัดส่งสินค้า กรณีขายสินค้าแก่ผู้ซื้อในต่างประเทศ โดยว่าจ้าง Freight Forwarder เป็นผู้ทำการขนส่งโดยเรือเดินทะเล กรณีส่งออกสินค้าทางไปรษณีย์ แก่ผู้ซื้อในต่างประเทศ โดยมีหลักฐานสำเนาใบขนขาออกที่ผ่านพิธีการศุลกากรในนามผู้ส่งออก และกรณีการขายสินค้าแก่ผู้ซื้อที่เดินทางออกนอกราชอาณาจักร โดยร้านค้าอยู่ในห้องผู้โดยสารขาออก ณ ท่าอากาศยานนานาชาติ เป็นต้น

ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยอาศัยอัตราภาษีดังกล่าว นั้น ฐานภาษีสำหรับการส่งออกสินค้า ได้แก่ ราคา F.O.B ของสินค้าบวกด้วยภาษีสรรพสามิต และภาษีหรือค่าธรรมเนียมอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่รวมอากรขาเข้า ทั้งนี้ ตามบทบัญญัติในมาตรา 79/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

4.2.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกบริการ

สำหรับการบริการนั้น มีความแตกต่างจากกรณีของการนำเข้าและส่งออกสินค้า เนื่องจากบริการเป็นสิ่งที่ไม่มีตัวตนทางกายภาพ ทำให้ไม่สามารถอาศัยกลไกการดำเนินพิธีการศุลกากร เป็นตัวควบคุมการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่นเดียวกับกรณีของการนำเข้าและส่งออกสินค้าได้

อย่างไรก็ตาม ภายใต้ประมวลรัษฎากร กำหนดให้ การนำเข้าและส่งออกบริการนั้น อยู่ในนิยามคำว่า “การให้บริการในราชอาณาจักร” ตามมาตรา 77/2 วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ การให้บริการในราชอาณาจักร หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้น จะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร นอกจากนี้ กรณีที่เป็นการให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ยังกำหนดให้ถือว่า การให้บริการนั้น เป็นการให้บริการในราชอาณาจักร อีกด้วย

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าและส่งออกบริการภายใต้ประมวลรัษฎากร รายละเอียด มีดังต่อไปนี้

4.2.2.1 การนำเข้าบริการ

ภายใต้บทบัญญัติมาตรา 77/2 วรรคสาม บัญญัติให้ กรณีการให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการในไทย หรือที่เรียกว่า “การนำเข้าบริการ” นั้น ถือเป็น การให้บริการในราชอาณาจักร ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้วย ทั้งนี้ สอดคล้องกับหลักการ

Place of Consumption และหลักปลายทาง (Destination Principle) ที่นำบริการนั้น เข้ามาใช้ในประเทศ จะต้องถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้นว่า กรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการบริการนั้น ไม่สามารถอาศัยกลไกทางศุลกากร ในการควบคุมการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้ ดังนั้น ประมวลรัษฎากร จึงกำหนดให้ การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรนั้น ความรับผิดทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นเมื่อได้มีการชำระราคาค่าบริการทั้งหมดหรือบางส่วนแล้วแต่กรณีตามมาตรา 78/1 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และกำหนดให้ผู้นำเข้าบริการหรือผู้รับบริการในไทย (ผู้จ่ายเงิน) มีหน้าที่นำส่งภาษีซื้อดังกล่าวด้วยตนเองตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องชำระผ่านผู้ให้บริการ เนื่องจากกรณีนี้ ผู้ให้บริการอยู่ในต่างประเทศ และมีได้เข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทย อีกทั้ง มีผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้วย ส่วนผู้รับบริการย่อมมีสิทธินำไปถือเป็นภาษีซื้อในเดือนภาษีที่มีการยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 36) และได้รับใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากรได้ตามข้อ 5 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 104/2544 ได้

นอกจากนี้ เนื่องจากการนำเข้าบริการภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ ถือเป็นกรให้บริการในราชอาณาจักร ทำให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ตามมาตรา 80 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 104/2544 เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการในต่างประเทศตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2544 (แก้ไขเพิ่มเติมโดย คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 116/2545) กำหนดแนวปฏิบัติของเจ้าพนักงานสรรพากรในการพิจารณาเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งในกรณีของการนำเข้าและส่งออกบริการไว้ และกำหนดความหมายของ “การนำเข้าบริการ” ว่า การกระทำใดๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ผู้ประกอบการในต่างประเทศได้กระทำขึ้นในต่างประเทศและผู้รับบริการในราชอาณาจักรได้นำผลของการกระทำนั้นมาใช้ในราชอาณาจักร

อย่างไรก็ดี การกำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการนี้ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ 104/2544 มิได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสถานที่ให้บริการ (Place of Supply of Service) ไว้อย่างชัดเจนว่า ควรพิจารณาสิ่งใดว่าบริการนั้นได้การกระทำขึ้น ในต่างประเทศ เช่น สถานที่ที่ผู้ให้บริการมีถิ่นที่อยู่ หรือสถานที่ที่บริการนั้นเกิดขึ้น เป็นต้น ทำให้ในการพิจารณาเพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากรมีแนวทางที่แตกต่างกัน ดังจะได้กล่าวใน หัวข้อถัดไป

4.2.2.2 การส่งออกบริการ

สำหรับการส่งออกบริการ ภายใต้ประมวลรัษฎากร กำหนดให้ ถือว่าเป็นการ ให้บริการในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ด้วย ซึ่งจะต้องอยู่ใน บังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7

อย่างไรก็ตาม การส่งออกบริการ หากเข้าเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนด ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (2) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่ อธิบดีกำหนดไว้ในข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543

เดิมก่อนมีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) นี้ ประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการ ใช้บริการในต่างประเทศซึ่งได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 นั้น เป็นไปตาม ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นใน ต่างประเทศตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2534 โดยกำหนดให้ เฉพาะการรับจ้างทำของเท่านั้นเป็นบริการที่ส่งออกแล้วได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อย ละ 0 โดยไม่ครอบคลุมถึงบริการประเภทอื่นๆ ด้วย

แต่ในปัจจุบัน ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ซึ่งยกเลิกประกาศอธิบดีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 15) ดังกล่าว ได้กำหนดประเภทกิจการนอกเหนือจากการรับจ้างทำของ ให้เป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ กล่าวคือ การส่งออกบริการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 จะต้องเป็นกรณี การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมดตามข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 105) เท่านั้น

การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศและได้มีการส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด ตามประกาศฉบับนี้ ได้ให้ความหมายว่าการกระทำใดๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า แต่ไม่รวมถึง การให้บริการจัดนำเที่ยวในต่างประเทศ ดังนั้น การให้บริการจัดนำเที่ยวในต่างประเทศจึงไม่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0

อย่างไรก็ดี การส่งออกบริการทั้งหมดซึ่งจะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 มิได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาที่ชัดเจนแน่นอนว่า การส่งออกบริการทั้งหมดนั้นมีขอบเขตเพียงใด และการใช้บริการในต่างประเทศต้องพิจารณาจากหลักเกณฑ์ใด เช่น สถานที่ให้บริการ หรือสถานที่ตั้งของผู้รับบริการ เป็นต้น

นอกจากนี้ ความไม่ชัดเจนของการส่งออกบริการทั้งหมด ในกรณีที่ไม่สามารถกำหนดได้ชัดเจนว่า ใครเป็นผู้ใช้ผลของบริการนั้น กล่าวคือ ถ้าผู้ให้บริการนั้นมีบุคคลอื่นซึ่งอาจเป็นลูกค้าของผู้รับบริการหรือบุคคลอื่นที่อยู่ในประเทศไทยได้ใช้ผลของบริการนั้นด้วย²⁸ กรมสรรพากรมักพิจารณาว่าการให้บริการดังกล่าวถูกนำมาใช้ในไทย และไม่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ด้วย ซึ่งจะได้กล่าวในหัวข้อถัดไป

²⁸ กัมปนาท บุญรอด นิติกร 6ว สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร, สรรพากรสาสน์ ปีที่ 55 ฉบับที่ 9 กันยายน 2551 (กรุงเทพมหานคร), หน้า 29.

4.3 แนวปฏิบัติของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับ ธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ

4.3.1 กรณีการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าใน ราชอาณาจักร

การที่ผู้ประกอบการในประเทศนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักร เพื่อขายสินค้าให้กับลูกค้าของตนในราชอาณาจักร โดยปกติความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ย่อมเกิดขึ้น 2 ขั้นตอนแยกต่างหากจากกัน กล่าวคือ เมื่อผู้ประกอบการนำเข้าสินค้านี้เข้ามาในราชอาณาจักร ในฐานะผู้นำเข้า ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82 (2) แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อขายสินค้าต่อไปให้ลูกค้าในประเทศ ผู้ประกอบการย่อมต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากลูกค้า ผู้ซื้อสินค้าในประเทศย่อมมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกทอดหนึ่ง

อย่างไรก็ตาม หากกรณีที่ผู้ประกอบการซึ่งได้ขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในราชอาณาจักร ได้มอบหมายให้ผู้ซื้อสินค้าเป็นผู้นำเข้าสินค้านี้ดังกล่าวโดยตรงจากต่างประเทศ ทำให้ผู้ซื้อสินค้ากลายเป็นผู้รับภาระเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในขณะนำเข้าด้วย และต้องรับภาระอีกทอดหนึ่งจากการซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการในราชอาณาจักร ซึ่งถือเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักร ทำให้ลูกค้าหรือผู้ซื้อสินค้านั้น ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มถึงสองครั้ง

อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากร ภายใต้ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 40 เรื่อง กำหนดลักษณะ และเงื่อนไข ค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษี ตามมาตรา 79 (4) แห่งประมวลรัษฎากร (มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2535) ข้อ 2 (9) ได้กำหนดว่า

“ข้อ 2 ค่าตอบแทนที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี

(9) มูลค่าของสินค้าที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีใช้ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/16 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ขายให้แก่ผู้ซื้อ โดยสินค้านี้ดังกล่าวผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายได้นำเข้าจากต่างประเทศ และได้โอนสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในใบขนสินค้าขาเข้าต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ณ ด่านศุลกากร เพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ตามมาตรา 83/8 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ทั้งนี้ ผู้ประกอบการที่ขาย

สินค้าจะต้องมีสำเนาใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากรที่ออกให้แก่ผู้ซื้อพร้อมที่จะให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบได้”

ด้วยเหตุนี้ ถือว่าการขายสินค้าระหว่างผู้ขายกับผู้ซื้อในราชอาณาจักร ได้รับยกเว้นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่มีฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าในราชอาณาจักรในการคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีนี้ ผู้ขายไม่ต้องออกใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้า

นอกจากนี้ เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากร ถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้ประกอบการจดทะเบียนในกรณีดังกล่าว กรมสรรพากรจึงได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.101/2543 เรื่อง ค่าตอบแทนที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 79 (4) แห่งประมวลรัษฎากร สั่ง ณ วันที่ 29 พฤศจิกายน 2543 ได้กำหนดเงื่อนไข สำหรับการขายสินค้าที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องนำมูลค่าของสินค้าที่ขายมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

(1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ขายต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากการขายหักด้วยภาษีซื้อ ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ขายสินค้าที่ต้องนำเข้าจากต่างประเทศให้แก่ผู้ซื้อในประเทศ และได้โอนสินค้าให้ผู้ซื้อเป็นผู้ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าต่อเจ้าพนักงานศุลกากรเพื่อกระทำการนำเข้าสินค้า

(3) ผู้ซื้อซึ่งนำเข้าสินค้าได้มีการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากรตามมาตรา 83/8 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร แล้ว

(4) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้า จะต้องมีหลักฐานสำเนาใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากรที่ออกให้แก่ผู้ซื้อเก็บรักษาไว้พร้อมที่จะให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบ

เงื่อนไขดังกล่าว ถือว่า กรณีที่จะไม่นำเอามูลค่าของสินค้าที่ขายมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีนั้น กรมสรรพากร ได้พิจารณาว่า สินค้าที่นำเข้านั้น ผู้ขายสินค้าต้องโอนให้แก่ผู้ซื้อสินค้า เป็นผู้นำเข้า และผู้ซื้อสินค้า ซึ่งนำเข้าสินค้านั้น ต้องมีการชำระค่าภาษีอากร ขณะทำพิธีการนำเข้า มิฉะนั้น หากผู้ซื้อซึ่งนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ได้วางเงินประกัน หลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันเพื่อเป็นการประกันภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการชำระภาษี หรือเป็นกรณีที่ผู้ซื้อสินค้าได้นำเข้าสินค้าซึ่งจำแนกประเภทไว้ในภาค 4 ว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรซึ่งทำให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย กรณีดังกล่าวย่อมจะส่งผลให้ไม่เข้าเงื่อนไขที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมูลค่าของสินค้านั้นมารวมเป็นฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ ตามข้อ 2 ของคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว เนื่องจาก ถือว่าผู้ซื้อซึ่งเป็นผู้นำเข้านั้น ยังมิได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ตามมาตรา 83/8 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นผลให้ผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งได้ขายสินค้า ไม่มีสำเนาใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากรไว้เป็นหลักฐานเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบได้ด้วย และในกรณีดังกล่าว กรมสรรพากร จึงกำหนดให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ขายสินค้า ต้องออกไปกำกับภาษีเพื่อเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้า โดยถือเอามูลค่าของสินค้าที่ขายมารวมเป็นฐานภาษีเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

4.3.2 กรณีการขายสินค้าพร้อมกับการให้บริการ โดยมีการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ

ภายใต้ข้อ 6 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.101/2543 ดังกล่าว ยังได้กำหนดแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการขายสินค้าพร้อมกับการให้บริการ โดยที่ผู้ขายสินค้าต้องนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ และให้ผู้ซื้อสินค้าเป็นผู้นำเข้าสินค้านั้นเอง เช่น การขายสินค้าตามสัญญาซื้อขายแบบเบ็ดเสร็จ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้จัดหาสินค้า ตลอดจนทำการขนส่ง ติดตั้ง อบรมพนักงาน เป็นต้น หากการขายสินค้าในลักษณะดังกล่าว ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้นำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ และได้โอนสินค้าให้แก่ผู้ซื้อเป็นผู้นำเข้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ผู้ประกอบการจดทะเบียน ไม่ต้องนำมูลค่าของสินค้านั้นมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

กรมสรรพากร ได้กำหนดลักษณะการขายสินค้าพร้อมการให้บริการ โดยแยกพิจารณาออกเป็น 2 กรณี คือ

กรณีแรก เป็นการทำสัญญาโดยแยกราคาสินค้าและค่าบริการออกต่างหากจากกัน กรณีนี้ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องนำมูลค่าของสินค้าส่วนที่นำเข้ามาจากต่างประเทศที่โอนให้แก่ผู้ซื้อเป็นผู้นำเข้า มารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตัวอย่าง ผู้ประกอบการจดทะเบียนทำสัญญาขายเครื่องจักรพร้อมติดตั้ง โดยแยกเป็นราคาเครื่องจักร อุปกรณ์ และค่าติดตั้ง ดังนี้

ตารางที่ 3 การแยกราคาสินค้าออกจากค่าบริการ

ค่าเครื่องจักร (นำเข้าจากต่างประเทศ)	200,000 บาท
ค่าอุปกรณ์ (นำเข้าจากต่างประเทศ)	20,000 บาท
ค่าอุปกรณ์ (ภายในประเทศ)	30,000 บาท
ค่าติดตั้ง	50,000 บาท

ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ขายต้องไม่นำมูลค่าตามสัญญาของเครื่องจักรและอุปกรณ์ส่วนที่นำเข้ามาจากต่างประเทศที่โอนให้ผู้ซื้อเป็นผู้นำเข้า จำนวน 220,000 บาท มารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

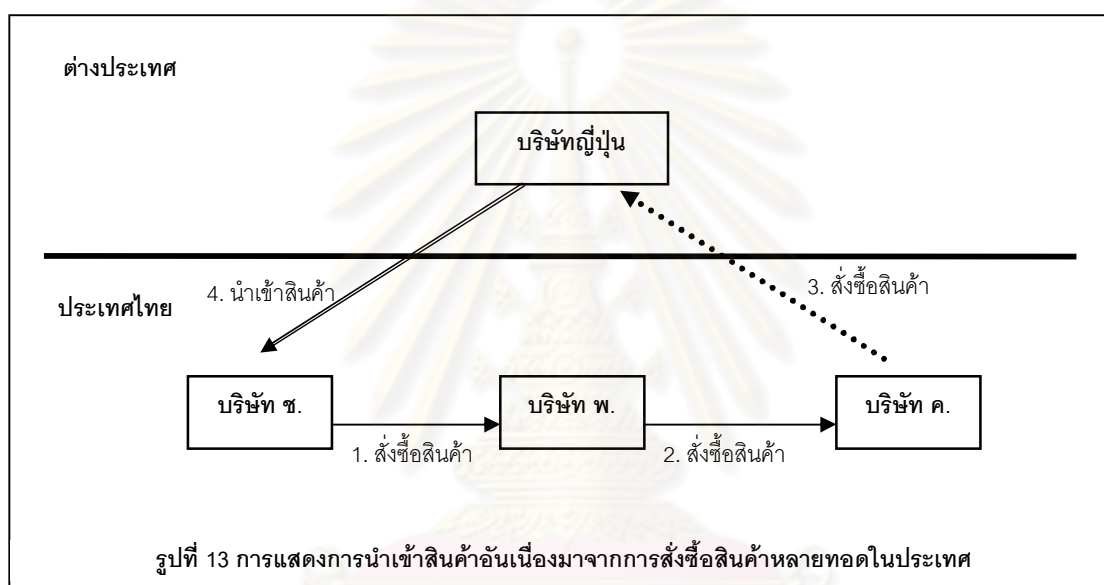
กรณีที่สอง เป็นการทำสัญญาโดยไม่แยกราคาสินค้าและค่าบริการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องนำมูลค่าของสินค้าส่วนที่นำเข้ามาจากต่างประเทศที่โอนให้ผู้ซื้อเป็นผู้นำเข้ามารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตัวอย่าง ผู้ประกอบการจดทะเบียนทำสัญญาขายเครื่องจักรพร้อมติดตั้ง ราคา 200,000 บาท โดยโอนให้ผู้ซื้อเป็นผู้นำเข้าเครื่องจักร ฐานภาษีในการนำเข้าเครื่องจักร ได้แก่ ราคา ซี.ไอ.เอฟ บวกด้วยอากรขาเข้า บวกด้วยค่าธรรมเนียมอื่นๆ จำนวน 150,000 บาท ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ขายไม่ต้องนำมูลค่าของเครื่องจักรที่นำเข้ามาจากต่างประเทศจำนวน 150,000 บาท ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.3.3 กรณีการนำเข้าสินค้า ที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าในประเทศหลายทอด

การที่ผู้ประกอบการในประเทศ ซึ่งนำสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาเพื่อขายให้แก่ลูกค้าที่ได้สั่งซื้อกันมาหลายทอด โดยให้ผู้ซื้อคนสุดท้ายเป็นผู้นำเข้า กรมสรรพากรพิจารณาในกรณีดังกล่าวว่า ไม่เข้าลักษณะที่ได้รับการยกเว้นให้ไม่นำเอามูลค่าของสินค้านำมารวมเป็นฐานภาษีเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตัวอย่าง²⁹



“บริษัท ข. ส่งซื้อสินค้าจำนวน 6,500 กิโลกรัม จากบริษัท พ. บริษัท พ. ส่งซื้อสินค้านี้ดังกล่าวจากบริษัท ค. และบริษัท ค. ส่งซื้อสินค้านี้ดังกล่าวจากบริษัทในประเทศญี่ปุ่น ซึ่งบริษัท ค. จะโอนสินค้าที่สั่งซื้อจากประเทศญี่ปุ่นให้บริษัท ข. เป็นผู้นำเข้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากรโดยบริษัท ข. ได้ใช้สิทธิประโยชน์ตามบัตรส่งเสริมการลงทุนไม่ชำระอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้าจำนวน 6,000 กิโลกรัม ส่วนอีก 500 กิโลกรัม ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้า กรณีดังกล่าว บริษัท พ. เป็นผู้ขายสินค้าให้แก่บริษัท ข. มีสิทธิออกไปกำกับภาษีขายเพื่อเรียกเก็บภาษีขายจากบริษัท พ. ตามจำนวนสินค้า 6,500 กิโลกรัมได้ และบริษัท ค. มีสิทธิออกไปกำกับภาษีเพื่อเรียกเก็บภาษีขายจากบริษัท พ. ตามจำนวน 6,500 ได้เช่นกันตามมาตรา 86 ส่วนภาษีซื้อที่บริษัท ข. ชำระให้แก่กรมศุลกากร บริษัท ข. สามารถขอคืนได้

²⁹หนังสือตอบข้อหารือที่ กค. 0706/พ./5748 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2546

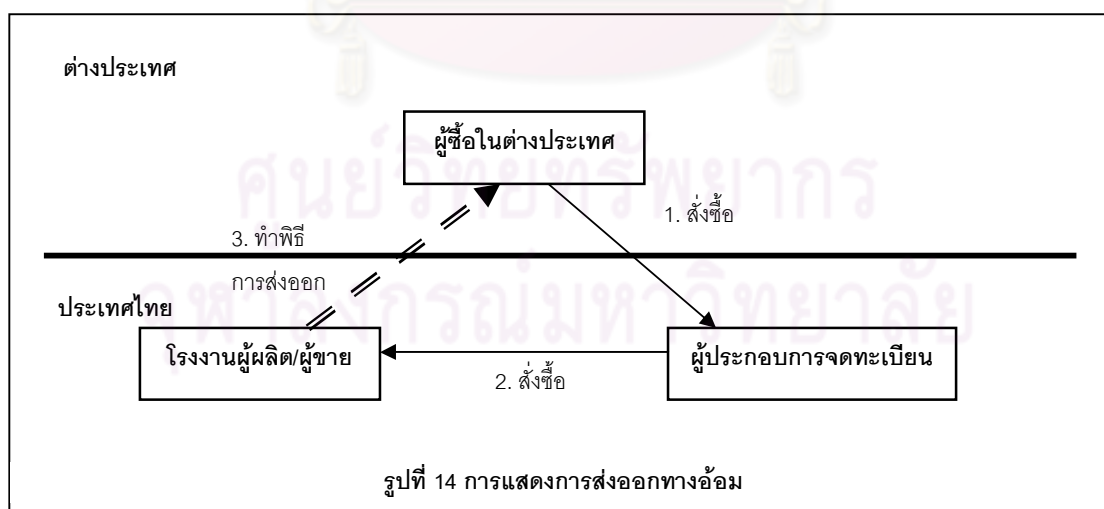
นอกจากนี้ ภาษีซื้อของบริษัท ข. ที่ถูกบริษัท พ. เรียกเก็บ บริษัท ข. สามารถนำไปเครดิตภาษีซื้อได้”

จากข้อเท็จจริงดังกล่าว แม้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัท ข. ชำระขณะนำเข้าสินค้า จะสามารถถือเป็นภาษีซื้อของบริษัท ข. และขอคืนได้ก็ดี แต่กรณีดังกล่าว ก็ทำให้บริษัท ข. ต้องแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มทั้ง 2 ชั้นตอน คือ ขณะนำเข้าสินค้ามาในประเทศ และเมื่อบริษัท พ. เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อขายสินค้าในประเทศ

4.3.4 กรณีส่งออกทางอ้อม

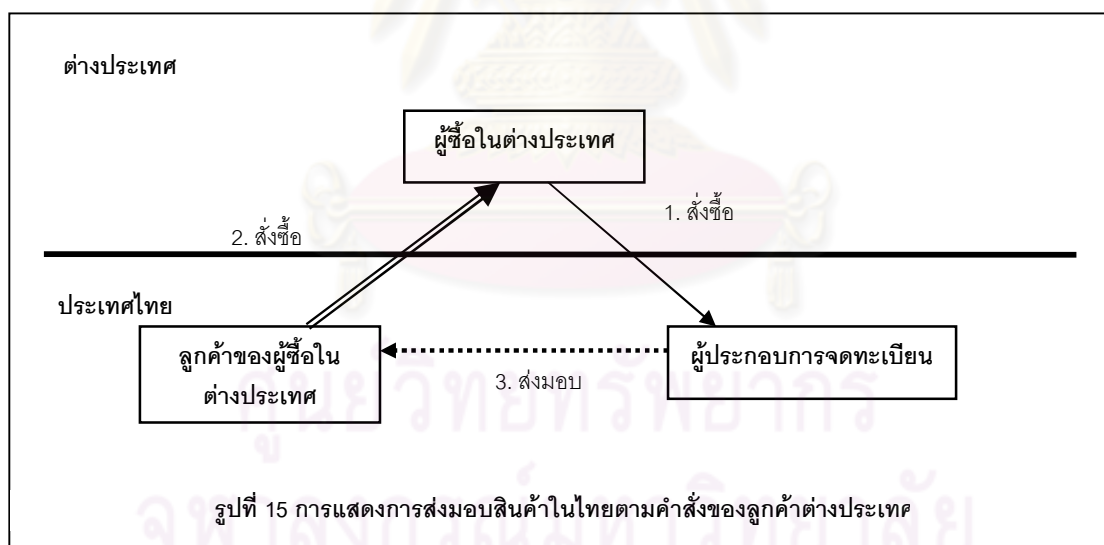
ภายใต้มาตรา 80/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้การส่งออกสินค้า ให้ได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 โดยผู้ที่ได้รับสิทธิดังกล่าว ต้องเป็นผู้ประกอบการส่งออก ซึ่งต้องกระทำผ่านพิธีการศุลกากร เพื่อชำระอากรขาออก (ถ้ามี) ให้แก่กรมศุลกากร อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากร ยังได้ขยายสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้อัตราร้อยละ 0 แก่กรณีของการส่งออกทางอ้อมอีกด้วย ทั้งนี้ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 97/2543 เรื่อง การส่งออกสินค้า ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียน ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร สั่งเมื่อวันที่ 15 มิถุนายน 2543

กล่าวคือ



กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับคำสั่งซื้อจากผู้ซื้อในต่างประเทศและผู้ประกอบการจดทะเบียนซื้อสินค้าดังกล่าวจากโรงงานผู้ผลิตหรือผู้ขายในประเทศ โดยให้โรงงานผู้ผลิตหรือผู้ขายในประเทศเป็นผู้ดำเนินพิธีการศุลกากร ยื่นใบขนสินค้าขาออกในนามของโรงงานผู้ผลิตหรือผู้ขายในประเทศ เพื่อส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศ ตามมาตรา 77/1 (14) แห่งประมวลรัษฎากร การที่โรงงานผู้ผลิตหรือผู้ขายในประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ถือเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โรงงานผู้ผลิตหรือผู้ขายในประเทศมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณภาษีตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งต้องจัดทำใบกำกับภาษีเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 82/4 และมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีดังกล่าว ถือว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งได้รับคำสั่งซื้อจากต่างประเทศเป็นผู้ส่งออกตามมาตรา 77/1 (13) แห่งประมวลรัษฎากร และได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีดังกล่าว จะแตกต่างจากตัวอย่าง³⁰ ดังต่อไปนี้



หากผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับคำสั่งซื้อจากผู้ซื้อในต่างประเทศ แต่ได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศตามคำสั่งของผู้ซื้อในต่างประเทศ โดยที่สินค้านี้จะไม่ได้ถูกส่งออกไปยังต่างประเทศ กรณีดังกล่าว กรมสรรพากร ถือว่า ไม่เข้าลักษณะเป็นการส่งออก ตาม

³⁰ข้อ 3 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 97/2543

มาตรา 77/1 (14) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักร ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีนี้ ผู้ประกอบการจดทะเบียน มีหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดย ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อในต่างประเทศตามมาตรา 82/4 และมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร และถือว่าผู้ซื้อในต่างประเทศได้ขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศด้วย ดังนั้น เมื่อลูกค้าในประเทศ จ่ายเงินค่าสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในต่างประเทศ ลูกค้าในประเทศ ย่อมมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ ผู้ซื้อในต่างประเทศมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 83/6 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

4.3.5 กรณีการพิจารณาสินค้าไม่มีรูปร่างกับการขายสินค้าและการให้บริการ

เมื่อพิจารณาจากคำนิยามในบทเฉพาะศัพท์ของคำว่า “สินค้า” ตามมาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น สินค้า หมายความว่ารวมถึง ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้วย ซึ่งอาจได้แก่ สิทธิ เรียกร้อย ต่างๆ เป็นต้น ทำให้สินค้าไม่มีรูปร่างนั้น สามารถเกี่ยวข้องกับการขายสินค้า หรือการ ให้บริการก็ได้

ด้วยเหตุนี้ ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากร กรมสรรพากร จะพิจารณาจาก กรรมสิทธิ์ที่มีอยู่ในสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น เป็นสำคัญ หากเป็นเพียงการให้สิทธิในการใช้ ซึ่งมี ลักษณะของสิทธิเรียกร้อย มิใช่กรรมสิทธิ์ หรือมิใช่มีการโอนความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง แล้ว ย่อมเข้าลักษณะของการให้บริการ ดังปรากฏในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 104/2544 เรื่อง การ เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการให้บริการนั้นใน ราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีการให้บริการที่กระทำใน ราชอาณาจักร และได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ตามคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว ได้กำหนดลักษณะของการให้บริการที่ กระทำในต่างประเทศ และได้มีการให้บริการในราชอาณาจักรที่เกี่ยวข้องกับสินค้าไม่มีรูปร่าง เพื่อ พิจารณาว่ากรณีใด ถือเป็นการให้บริการ และกรณีใดที่ถือว่าเป็นการซื้อขายสินค้าไม่มีรูปร่าง ดังนี้

(1) กรณีผู้ประกอบการในต่างประเทศได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้าที่ไม่มีรูปร่าง ให้กับผู้ประกอบการหรือบุคคลใดในราชอาณาจักร ไม่ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 วรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือ เป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง ตามมาตรา 77/1 (8) และมาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร

เช่น การโอนกรรมสิทธิ์สิทธิในสิทธิบัตร การโอนกรรมสิทธิ์ในกวีตวิลด์ การโอนกรรมสิทธิ์ในเครื่องหมายการค้า การโอนกรรมสิทธิ์ในลิขสิทธิ์ การโอนกรรมสิทธิ์ในสัมปทาน การโอนกรรมสิทธิ์ในค่าสิทธิ หรือการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน

(2) กรณีผู้ประกอบการในต่างประเทศได้ให้ผู้ประกอบการหรือบุคคลใดในราชอาณาจักรได้ใช้สิทธิในสิทธิบัตร ได้ใช้กวีตวิลด์ ได้ใช้เครื่องหมายการค้า ได้ใช้ลิขสิทธิ์ ได้ใช้สัมปทาน ได้ใช้ค่าสิทธิ หรือได้ใช้สินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน โดยผู้ประกอบการในต่างประเทศยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์สิทธิในสิทธิบัตร กวีตวิลด์ เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สัมปทาน ค่าสิทธิ หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ไม่ถือเป็นการขายสินค้าไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1 (8) และมาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 วรรคสาม และมาตรา 77/5 แห่งประมวลรัษฎากร

(3) กรณีผู้ประกอบการในต่างประเทศรับจ้างเขียนซอฟต์แวร์ให้กับผู้ประกอบการหรือบุคคลใดซึ่งเป็นผู้ว่าจ้างในราชอาณาจักร โดยผู้ว่าจ้างในราชอาณาจักรยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในลิขสิทธิ์ซอฟต์แวร์ดังกล่าว ไม่ถือเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1 (8) และมาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 วรรคสาม และมาตรา 77/5 แห่งประมวลรัษฎากร

4.3.6 กรณีการพิจารณาธุรกรรมการนำเข้าบริการของกรมสรรพากร

ภายใต้บทบัญญัติมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร หรือ การนำเข้าบริการ นั้น ถือเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ซึ่งอยู่ในบังคับเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้ประมวลรัษฎากร การพิจารณาธุรกรรมการนำเข้าบริการของกรมสรรพากร เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าบริการดังกล่าว กรมสรรพากรพิจารณาว่า ธุรกรรมที่เป็นการนำเข้าบริการนั้น ต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

- (1) ต้องเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ
- (2) ผู้รับบริการเป็นผู้รับบริการในประเทศ
- (3) ผลของบริการทำเสร็จในต่างประเทศ หรือกรรมสิทธิ์เป็นของผู้ให้บริการต่างประเทศ (โปรดดูตัวอย่างที่ 5 6 และ 7)

(4) ส่งผลของบริการที่ทำเสร็จในต่างประเทศมาใช้ในประเทศ โดยไม่คำนึงว่าผู้ใช้ผลของบริการดังกล่าวจะเป็นคนในไทยหรือต่างประเทศ (โปรดดูตัวอย่างที่ 8)

แนวทางของกรมสรรพากรดังกล่าว ได้ปรากฏอยู่ในข้อ 3 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 104/2544 โดยได้ยกตัวอย่างธุรกรรมที่ถือเป็นการนำเข้าบริการ ดังต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท ก จำกัด ได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัทในต่างประเทศให้ดำเนินการ ให้คำปรึกษาและแนะนำด้านการบริหาร การจัดการ การวางแผน กฎหมาย การเงิน การตลาด และบุคคลซึ่งให้บริการทั้งหมดได้กระทำในต่างประเทศและบริษัทในต่างประเทศได้จัดส่งข้อมูลดังกล่าวผ่านทางโทรศัพท์ โทรสาร E-MAIL (ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์) และจดหมายให้กับบริษัท ก จำกัด กรณีดังกล่าว ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ก จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 36)

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท ข จำกัด ได้ทำสัญญาเช่าเครื่องจักรจากบริษัทในต่างประเทศเพื่อนำมาใช้ในอุตสาหกรรมการผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูป ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ข จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 36)

ตัวอย่างที่ 3 บริษัท ค จำกัด ได้ทำสัญญารับจ้างออกแบบคำนวณโครงสร้างทางยกระดับโครงการแห่งหนึ่ง ซึ่งบริษัท ค จำกัด ได้ทำสัญญาจ้างช่วงงานคำนวณโครงสร้างบางส่วนกับบริษัทในต่างประเทศโดยบริษัทในต่างประเทศจะดำเนินการออกแบบและคำนวณโครงสร้างในต่างประเทศ และส่งผลของงานให้กับบริษัท ค จำกัด กรณีดังกล่าว ถือเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ค จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 36)

ตัวอย่างที่ 4 บริษัท ง จำกัด ได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัทในต่างประเทศให้ซ่อมแซมเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตสินค้าโดยส่งเครื่องจักรไปซ่อมแซมในต่างประเทศ เมื่อบริษัทในต่างประเทศดำเนินการเรียบร้อยแล้วได้ส่งกลับมาให้บริษัท ง จำกัด ใช้ในประเทศไทย กรณีดังกล่าวถือเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ง จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 36)

ตัวอย่างที่ 5 บริษัท จ จำกัด ประกอบกิจการเกี่ยวกับสนามกอล์ฟได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัทในต่างประเทศให้ดำเนินการออกแบบสนามกอล์ฟโดยมีการจัดทำแผนผังรายละเอียดและงานเขียนแบบสำหรับใช้ในการก่อสร้างสนามกอล์ฟ ซึ่งบริษัทในต่างประเทศยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในงานเขียนแบบและแผนผังอื่นๆ เงินค่าจ้างออกแบบดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนเพื่อค่าสิทธิ กรณีดังกล่าว ถือเป็นกรให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท จ จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 36)

ตัวอย่างที่ 6 บริษัท ข จำกัด ประกอบธุรกิจถลุงโลหะ ได้ซื้อลิขสิทธิ์กรรมวิธีการผลิตจากบริษัทในต่างประเทศโดยบริษัทในต่างประเทศยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในลิขสิทธิ์กรรมวิธีการผลิต กรณีดังกล่าว ถือเป็นกรให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ข จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 36)

ตัวอย่างที่ 7 ส่วนราชการแห่งหนึ่งทำสัญญาจัดซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์จากบริษัทในต่างประเทศ โดยบริษัทในต่างประเทศเสนอราคาค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ประกอบด้วยค่าลิขสิทธิ์ที่บริษัทในต่างประเทศยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในลิขสิทธิ์ ค่าติดตั้ง ค่าบำรุงรักษา ค่าฝึกอบรมค่าให้คำปรึกษา ค่าเดินทาง และค่าที่พักของพนักงาน กรณีดังกล่าว ถือเป็นกรให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ส่วนราชการมีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 36)

ตัวอย่างที่ 8 บริษัท ช จำกัด ได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัทในต่างประเทศผลิต BROCHURE เป็นรูปภาพของโรงแรมและเย็บเป็นหนังสือเล่มเล็กๆ โดยบางส่วนแจกให้ลูกค้าในประเทศและบางส่วนแจกให้ลูกค้าในต่างประเทศ ถือเป็นกรให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ช จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 36) โดยคำนวณจากค่าบริการทั้งหมด

ตัวอย่างที่ 9 บริษัท ฉ จำกัด ได้ทำสัญญาให้บริการนำเสนอข้อมูลสินค้าหรือบริการผ่านอินเทอร์เน็ต หรือบริการเช่าพื้นที่บนเว็บไซต์ (Web Site) หรือบริการเช่าพื้นที่บนเซิร์ฟเวอร์ (Server) ของบริษัทต่างประเทศ ถือเป็นกรให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ฉ จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 36) โดยคำนวณจากค่าบริการทั้งหมด

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

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

ธุรกรรมดังกล่าวข้างต้นเป็นตัวอย่างที่กรมสรรพากรรวบรวมจากการตอบข้อหารือที่ผู้เสียภาษีได้สอบถามกรมสรรพากร และกรมสรรพากรได้ให้คำแนะนำแก่ผู้เสียภาษี กรณีธุรกรรมดังกล่าว มีทั้งกรณีที่เป็นธุรกรรมกรให้บริการระหว่างประเทศทั่วไปและธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วย

4.3.7 กรณีการพิจารณาธุรกรรมกรส่งออกบริการของกรมสรรพากร

ภายใต้ประมวลรัษฎากรตามมาตรา 77/2 วรรคสอง กำหนดให้ การให้บริการในราชอาณาจักร หมายความรวมถึง บริการที่กระทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่ากรใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร ซึ่งรวมถึงกรณีของการส่งออกบริการ ซึ่งเป็นกรให้บริการในต่างประเทศด้วย

อย่างไรก็ตาม การส่งออกบริการในบางกรณี ประมวลรัษฎากร กำหนดให้จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งจะส่งผลให้บริการที่ใช้ในต่างประเทศนั้น ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากร หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาว่า กรณีใดจะเป็นการส่งออกบริการที่จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 มีดังนี้³¹

³¹ กัมปนาท บุญรอด นิติกร 6ว สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร, สรรพากรสาสน์ ปีที่ 55 ฉบับที่ 9 กันยายน 2551 (กรุงเทพมหานคร), หน้า 29.

- (1) เป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร
- (2) ผู้รับบริการเป็นผู้รับบริการในต่างประเทศ
- (3) ผลของบริการทำเสร็จในประเทศ
- (4) ส่งผลของบริการที่ทำเสร็จในประเทศไทยไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด
- (5) มีหลักฐานแสดงการชำระราคาค่าบริการตามใบแจ้งหนี้ (Invoice) ในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน (มีข้อยกเว้นกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทน ก็ไม่จำเป็นต้องมีหลักฐานแสดงการชำระราคาค่าบริการ)

แนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกบริการของกรมสรรพากรนั้น ปรากฏในตัวอย่างแนวตอบข้อหารือดังต่อไปนี้³²

ตัวอย่างที่ 1 บริษัทไทยรับจ้างทำวิจัยข้อมูลกับผู้ว่าจ้างในสิงคโปร์ หากบริษัทในประเทศไทยได้ส่งผลการวิจัยข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในต่างประเทศสิงคโปร์ โดยมีได้ใช้ผลการวิจัยทั้งหมดหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใดในราชอาณาจักรและบริษัทไทยได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ย่อมได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือตอบข้อหารือที่ กค. 0811/พ./7440 ลงวันที่ 27 กรกฎาคม 2544)

ตัวอย่างที่ 2 บริษัทให้บริการเป็นที่ปรึกษาทางธุรกิจแก่ลูกค้าในต่างประเทศ หากบริษัทได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด บริษัทย่อมได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (2) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) (หนังสือตอบข้อหารือที่ กค. 0811/พ./4014 ลงวันที่ 27 เมษายน 2544)

ตัวอย่างที่ 3 บริษัทประกอบกิจการให้บริการด้านอิเล็กทรอนิกส์ผ่านทางเว็บไซต์ โดยบริษัทหาข้อมูลเกี่ยวกับการส่งออก และจัดส่งข้อมูลให้ผู้ซื้อในรูปแบบของ CD-ROM หรือ E-mail กรณีดังกล่าวเป็นการให้บริการข้อมูลผ่านอิเล็กทรอนิกส์ หากบริษัทส่งข้อมูลดังกล่าวไปให้

³² กัมปนาท บุญรอด นิติกร 6ว สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร, สรรพากรสาสน์ ปีที่ 55 ฉบับที่ 9 กันยายน 2551 (กรุงเทพมหานคร), หน้า 23-25.

ลูกค้าผู้รับบริการซึ่งอยู่ในต่างประเทศใช้ในต่างประเทศทั้งหมด เข้าลักษณะเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ย่อมได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (2) และข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่า (ฉบับที่ 105) (หนังสือตอบข้อหารือที่ กค. 0706/พ./3368 ลงวันที่ 26 เมษายน 2548)

ตัวอย่างที่ 4 บริษัทญี่ปุ่นได้ว่าจ้างบริษัท ก. ผลิตถุงพลาสติกส่งออกไปยังบริษัทญี่ปุ่นได้ว่าจ้างให้บริษัท ค. ดำเนินการตรวจสอบคุณภาพสินค้าตามมาตรฐานที่ผู้ว่าจ้างกำหนด และจัดทำรายงานผลการตรวจสอบคุณภาพสินค้าส่งไปให้ผู้ว่าจ้างในประเทศญี่ปุ่น กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรและใช้ผลของการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร มิใช่กรณีที่ได้มีการส่งผลการให้บริการไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมดตามข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) จึงไม่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (2) (หนังสือตอบข้อหารือที่ กค. 0701/พ./1875 ลงวันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2547 กค. 0706/พ.5782 ลงวันที่ 19 มิถุนายน 2546 กค. 0811/พ./6176 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2545 และ กค. 0811/พ./9850 ลงวันที่ 12 ตุลาคม 2544)

ตัวอย่างที่ 5 บริษัทไทยเปิดเว็บไซต์ชื่อ www.v.com ซึ่งจะมีการให้บริการโฆษณาแนะนำเว็บไซต์อื่นซึ่งเป็นเว็บไซต์ต่างประเทศ หากผู้เข้าเว็บไซต์ต้องการข้อมูลจากเว็บไซต์ของต่างประเทศ บริษัทต่างประเทศเจ้าของเว็บไซต์ดังกล่าวจะชำระค่าตอบแทนให้บริษัทไทย ตามจำนวนผู้ใช้บริการที่บริษัทไทยแนะนำ การให้บริการดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการในต่างประเทศตามมาตรา 80/2 (2) และข้อ 2 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) เนื่องจากแม้ว่าจะเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ แต่มิได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด เพราะลูกค้าในประเทศไทยอาจใช้บริการเปิดข้อมูลเว็บไซต์ของต่างประเทศเนื่องจากการโฆษณานั้นได้ บริษัทไทยจึงมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ตามมาตรา 80 (หนังสือตอบข้อหารือที่ กค. 0706/พ./6172 ลงวันที่ 8 กรกฎาคม 2548)

ตัวอย่างที่ 6 บริษัททำการโฆษณาประชาสัมพันธ์ให้กับบริษัท สินค้าและบริการของสมาชิกไปยังตลาดทั่วโลก โดยการสร้าง Company Profile, Online e-catalog และ Post trade lead โดยมีระยะเวลาให้บริการเป็นราย 3 เดือน 6 เดือน และให้บริการโฆษณา Banner บนเว็บไซต์ของบริษัท กรณีดังกล่าวผู้รับบริการอาจเป็นลูกค้าทั้งในประเทศและต่างประเทศ การให้บริการจึงไม่เข้าลักษณะเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มี

การใช้บริการนั้นในต่างประเทศซึ่งจะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (2) และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) (หนังสือตอบข้อหารือที่ กค. 0706/พ./3368 ลงวันที่ 26 เมษายน 2548)

ธุรกรรมดังกล่าวข้างต้นเป็นตัวอย่างที่กรมสรรพากรรวบรวมจากการตอบข้อหารือที่ผู้เสียภาษีได้สอบถามกรมสรรพากร และกรมสรรพากรได้ให้คำแนะนำแก่ผู้เสียภาษี กรณีธุรกรรมดังกล่าว มีทั้งกรณีที่เป็นธุรกรรมทำให้บริการระหว่างประเทศทั่วไปและธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วย

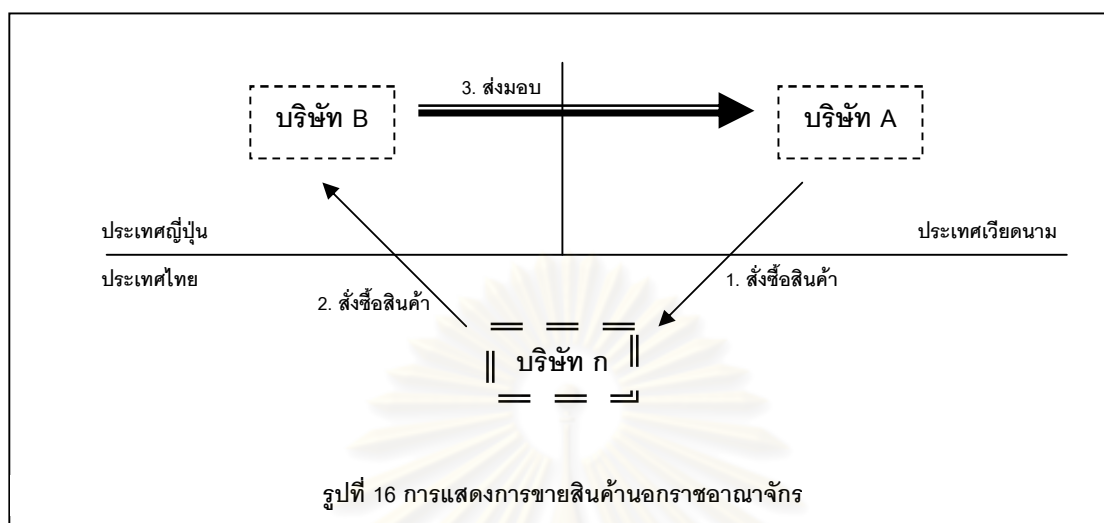
4.3.8 กรณีการขายสินค้านอกราชอาณาจักร

ภายใต้ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 กำหนดแต่เพียงการขายสินค้าในราชอาณาจักรเท่านั้นที่อยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการขายสินค้านอกราชอาณาจักรจึงไม่อยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรมสรรพากรมีแนวทางในการวินิจฉัยที่ให้ถือว่า กรณีดังปรากฏในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 89/2542 เรื่อง การขายสินค้านอกราชอาณาจักร โดยผู้ประกอบการจดทะเบียน เป็นการขายสินค้านอกราชอาณาจักร ดังนี้

กรณีที่ 1 กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อที่อยู่นอกราชอาณาจักร โดยได้ส่งซื้อสินค้าที่ขายจากผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าที่อยู่นอกราชอาณาจักร และให้ผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าที่อยู่นอกราชอาณาจักรส่งมอบสินค้าที่ขายนั้นให้แก่ผู้ซื้อที่อยู่นอกราชอาณาจักร โดยตรง โดยไม่ได้นำสินค้านี้เข้ามาในราชอาณาจักร และไม่ได้ส่งสินค้านั้นออกนอกราชอาณาจักรแต่อย่างใด การขายสินค้านี้ดังกล่าวถือเป็นการกระทำนอกราชอาณาจักร ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่าง

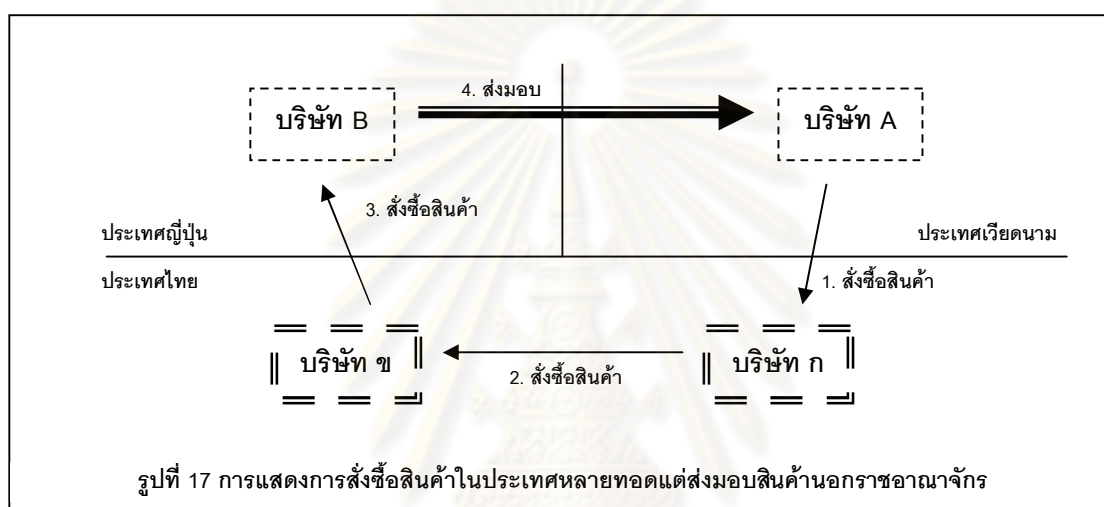


บริษัท A. ตั้งอยู่ในประเทศเวียดนาม ได้สั่งซื้อสินค้าจาก บริษัท ก. ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทย เนื่องจากบริษัท ก. ไม่มีสินค้าบริษัท ก. จึงสั่งซื้อสินค้าจากบริษัท B. ซึ่งเป็นผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าในประเทศญี่ปุ่น โดยสั่งให้บริษัท B. ส่งมอบสินค้าดังกล่าวให้แก่บริษัท A. โดยตรง บริษัท ก. ไม่ได้กระทำพิธีการศุลกากรนำเข้าสินค้าและส่งออกสินค้าไปให้บริษัท A. ดังนั้น บริษัท ก. จึงไม่ต้องนำมูลค่าของการขายสินค้านอกราชอาณาจักรให้แก่บริษัท A. มารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีที่ 2 กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อที่อยู่นอกราชอาณาจักร โดยได้สั่งซื้อสินค้าที่ขายจากผู้ขายซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนในราชอาณาจักร ด้วยกัน และผู้ขายในราชอาณาจักรได้สั่งซื้อสินค้านี้จากผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าที่อยู่นอกราชอาณาจักรอีกทอดหนึ่ง และให้ผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าที่อยู่นอกราชอาณาจักรส่งมอบสินค้าที่ขายนั้นให้แก่ผู้ซื้อที่อยู่นอกราชอาณาจักรโดยตรง โดยไม่ได้นำเข้าสินค้านี้เข้ามาในราชอาณาจักร และไม่ได้ส่งสินค้านั้นออกนอกราชอาณาจักรแต่อย่างใด การขายสินค้า ระหว่างผู้ประกอบการจดทะเบียนกับผู้ซื้อที่อยู่นอกราชอาณาจักร ถือเป็นกรกระทำนอกราชอาณาจักร ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีผู้ขายซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนในราชอาณาจักรขายสินค้าให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อที่อยู่นอกราชอาณาจักรอีกทอดหนึ่ง โดยไม่มีการนำสินค้าที่ขายเข้ามาในราชอาณาจักร และไม่ได้ส่งมอบสินค้าในราชอาณาจักร ตามวรรคหนึ่ง ถือเป็นกรณีกะทำนอกราชอาณาจักร ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่าง



บริษัท A. ตั้งอยู่ในประเทศเวียดนาม ได้สั่งซื้อสินค้าจากบริษัท ก. ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทย และบริษัท ก. ได้สั่งซื้อสินค้าจากบริษัท ข. ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยเช่นกัน เนื่องจากบริษัท ข. ไม่มีสินค้านำเข้า จึงได้สั่งซื้อสินค้าจากบริษัท B. ซึ่งเป็นผู้ขายหรือผู้ผลิตสินค้าในประเทศญี่ปุ่นอีกทอดหนึ่ง โดยส่งให้บริษัท B. ส่งมอบสินค้านำเข้าให้แก่บริษัท A. โดยตรง บริษัท ข. ไม่ได้กระทำพิธีการศุลกากรนำเข้าสินค้าเพื่อส่งมอบให้แก่บริษัท ก. และบริษัท ก. ไม่ได้กระทำพิธีการศุลกากรส่งออกสินค้าไปให้บริษัท A. ดังนั้น บริษัท ก. จึงไม่ต้องนำ มูลค่าของการขายสินค้านอกราชอาณาจักรให้แก่บริษัท A. มารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และบริษัท ข. ก็ไม่ต้องนำมูลค่าของการขายสินค้านอกราชอาณาจักรให้แก่บริษัท ก. มารวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

บทที่ 5

ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออก ตามประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาหลักการ แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกซึ่งเป็นธุรกรรมระหว่างประเทศ และแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ พบว่า บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดข้อพิจารณาว่า ลักษณะใดถือเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักรซึ่งอยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร หรือเป็นการขายสินค้านอกราชอาณาจักร ซึ่งมีได้อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย รวมถึงข้อพิจารณาลักษณะของการให้บริการในราชอาณาจักร ซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรของไทย ทั้งนี้ เนื่องมาจากไม่มีการกำหนดข้อพิจารณาสถานที่ขายสินค้า สถานที่ให้บริการ สถานที่บริโภคสินค้าและบริการอย่างชัดเจนในประมวลรัษฎากร

เมื่อขอบเขตในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีความบกพร่องไม่มีความชัดเจน จึงทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้ประมวลรัษฎากรในบางกรณีไม่เป็นไปตามหลักการบริโภคและหลักปลายทาง (Destination Principle) โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าและส่งออก ซึ่งเป็นธุรกรรมการค้าระหว่างประเทศ

ความบกพร่องของการกำหนดขอบเขตการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ปรากฏในมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า

“การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

การให้บริการในราชอาณาจักรให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร”

จากบทบัญญัติข้างต้น ความบกพร่องในการกำหนดขอบเขตทางภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว เกิดขึ้นเนื่องจากปัญหากฎหมาย 2 ประการสำคัญ คือ

- (1) ปัญหาการกำหนดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้า
- (2) ปัญหาการกำหนดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ

5.1 ปัญหาการกำหนดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้า

การขายสินค้าที่อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ต้องเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ ซึ่งมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดนิยามคำว่า “ขาย” ให้หมายความรวมถึง การส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรด้วย แต่การส่งออกสินค้าไปนอกราชอาณาจักรนั้น จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม หากกรณีเป็นการขายสินค้าที่เกิดขึ้นนอกราชอาณาจักร ย่อมไม่อยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร (Out of Scope of VAT)

เมื่อพิจารณากิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับบทวิเคราะห์ศัพท์คำว่า “ขาย” ซึ่งให้หมายความรวมถึง การส่งออกสินค้าไปนอกราชอาณาจักรแล้ว การขายสินค้าที่อยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถแบ่งได้เป็น 3 กรณี คือ

- (1) การขายสินค้าในราชอาณาจักร (มาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร)
- (2) การส่งออกสินค้าไปขายต่างประเทศ (มาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร)
- (3) การขายสินค้าโดยมีการนำเข้า (มาตรา 77/2 (2) แห่งประมวลรัษฎากร)

กิจกรรมทั้ง 3 กรณีข้างต้น แม้จะอยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร แต่อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม และความรับผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่ม มีความแตกต่างกัน ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4 อัตราภาษีและความรับผิดทางภาษีสำหรับการขายสินค้าที่อยู่ในบังคับเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

กิจกรรม	อัตราภาษี	ความรับผิดทางภาษี
การขายสินค้าทั่วไปในราชอาณาจักร	ร้อยละ 7	เมื่อส่งมอบสินค้า เว้นแต่ในกรณีที่มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนการส่งมอบ ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ ด้วย (1) โอนกรรมสิทธิ์สินค้า (2) ได้รับชำระราคาสินค้า หรือ (3) ได้ออกใบกำกับภาษี
การส่งออกสินค้าไปขายต่างประเทศ	ร้อยละ 0	เมื่อได้มีการชำระอากรขาออก เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาออก หรือได้รับยกเว้นอากรขาออก ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกไปขนสินค้าขาออก
การซื้อขายสินค้าโดยมีการนำเข้า	ร้อยละ 7	เมื่อชำระอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกไปขนสินค้า

เนื่องด้วยความแตกต่างดังกล่าว การพิจารณากิจกรรมหรือธุรกรรมใด ว่าอยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ จึงจำเป็นต้องกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาให้มีความชัดเจน เพื่อให้การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปอย่างถูกต้อง และสอดคล้องตามหลักการบริโภคและหลักปลายทาง (Destination Principle)

5.1.1 ประเด็นปัญหาและแนวทางของกรมสรรพากร

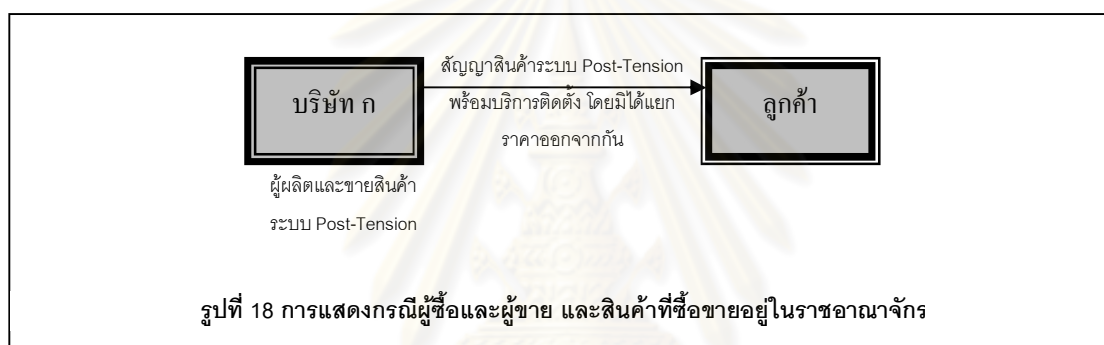
ประเด็นปัญหา คือ ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดว่า ต้องอาศัยหลักเกณฑ์ใดหรือข้อพิจารณาใด ในการพิจารณาว่า การขายสินค้านั้นเกิดขึ้นในราชอาณาจักร และอยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร เช่น การพิจารณาจากสถานที่ตั้งของสินค้าที่อยู่ในประเทศ หรือการพิจารณาจากถิ่นที่อยู่หรือสถานประกอบการของผู้ขายที่อยู่ประเทศ เป็นต้น เป็นผลให้การพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการนำเข้าและส่งออกสินค้า หรือการขายสินค้านอกราชอาณาจักรนั้น ไม่สามารถแยกแยะออกจาก

การขายสินค้าในราชอาณาจักรได้ ซึ่งกรณีต่างมีภาระทางภาษี อัตราภาษี และความรับผิดชอบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่แตกต่างกันได้

ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากร มักถือเอาการกระทำที่มีการส่งมอบสินค้าใน ราชอาณาจักร ถือว่า กรณีที่มีการขายสินค้าในราชอาณาจักรเกิดขึ้น กรณีที่กรมสรรพากร ถือว่าเป็น การขายสินค้าในราชอาณาจักร ซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 พิจารณาแบ่งได้เป็น 3 กรณี ดังต่อไปนี้

กรณีที่ 1 กรณีผู้ซื้อและผู้ขาย และสินค้าที่ซื้อขายอยู่ในราชอาณาจักร

ตัวอย่าง



ข้อเท็จจริงจากข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/19955 ลงวันที่ 16 ธันวาคม 2540

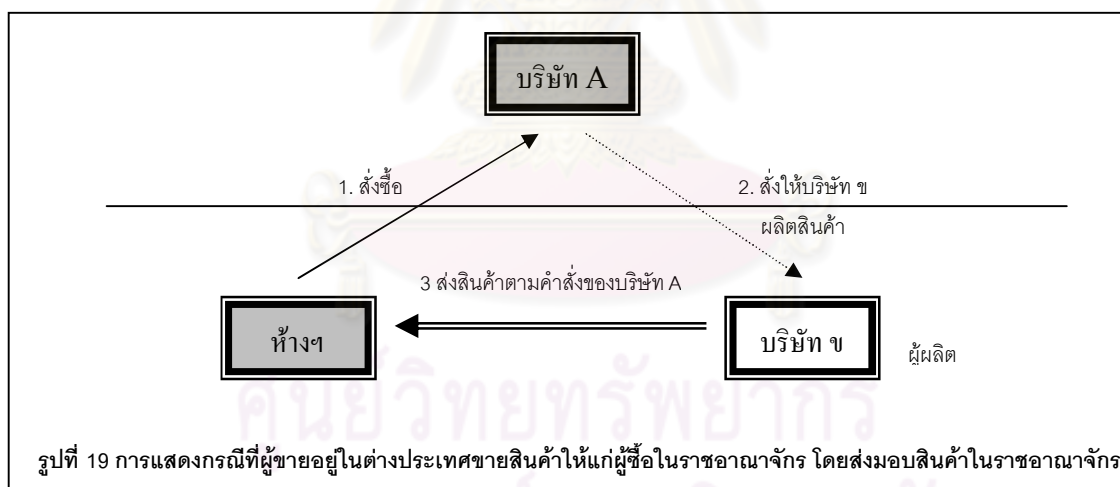
บริษัท ก ได้ทำสัญญาขายสินค้าระบบ POST-TENSION พร้อมติดตั้งให้แก่ลูกค้า ในประเทศโดยมิได้มีการแยกราคาค่าสินค้าและค่าบริการติดตั้งออกจากกัน ตามข้อเท็จจริง ดังกล่าว กรมสรรพากรพิจารณาว่า เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักรซึ่งความรับผิด ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้าตามมาตรา 78(1) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่ วันที่มีการติดตั้งเสร็จสิ้น

กรณีตามข้อเท็จจริงดังกล่าว ผู้ซื้อ ผู้ขาย และสินค้าที่ซื้อขายกันนั้น ต่างอยู่ใน ราชอาณาจักร จึงสามารถพิจารณาว่า เป็นการขายสินค้าที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักรได้โดยง่าย เนื่องจากกรณีดังกล่าวไม่มีธุรกรรมข้ามพรมแดนซึ่งเกี่ยวข้องกับดินแดนทางภาษีอื่น นอกจาก ประเทศไทย

อย่างไรก็ตาม แนวทางในการพิจารณาของกรมสรรพากร มักพิจารณาว่า จุดเริ่มต้นของสัญญาซื้อขาย คือ คู่สัญญามุ่งถึงการโอนกรรมสิทธิ์ และรับโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ตกลงซื้อขายกัน¹ ซึ่งสอดคล้องกับจุดความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีของการขายสินค้าที่กำหนดให้ โดยหลัก ความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีของการขายสินค้าเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า ในทางพิจารณาของกรมสรรพากร จึงพิจารณาการส่งมอบสินค้าในราชอาณาจักร ถือเป็น การขายสินค้าในราชอาณาจักร เป็นสำคัญ แม้ว่าการส่งมอบสินค้า จะเป็นเพียงจุดที่ทำให้ ความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าเกิดขึ้นเท่านั้น ซึ่งการส่งมอบนั้น เป็นการพิจารณาเพื่อให้สอดคล้องตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์โดยมิได้พิจารณาว่า การขายสินค้าเกิดขึ้นที่ใดในประเทศหรือในต่างประเทศ ซึ่งกรณีอาจนำมาซึ่งความสับสนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมระหว่างประเทศได้

กรณีที่ 2 กรณีที่ผู้ขายอยู่ในต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในราชอาณาจักร โดยส่งมอบสินค้าในราชอาณาจักร

ตัวอย่าง



ข้อเท็จจริงจากข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค.0702/พ/2693 ลงวันที่ 2 เมษายน

2552

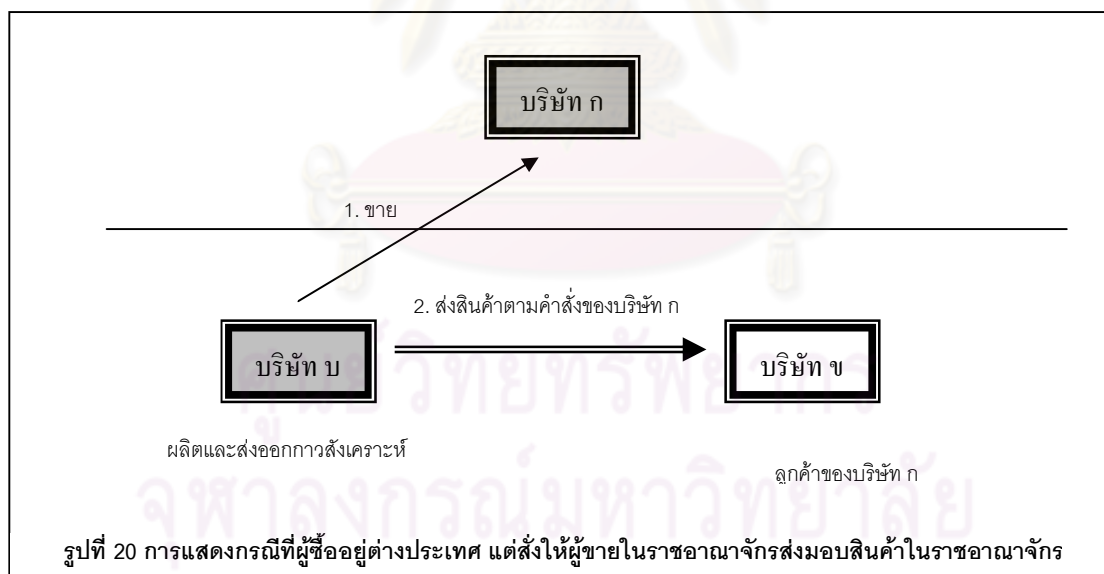
¹ไพจิตร โรจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2, (กรุงเทพฯ: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2533), หน้า 4-009.

ห้างฯ ในประเทศไทยสั่งซื้อสินค้าจากผู้ขายบริษัท A ในต่างประเทศ บริษัท A สั่งให้บริษัท ข ในประเทศไทยซึ่งเป็นผู้ผลิตสินค้า ผลิตสินค้า และส่งสินค้าให้แก่ห้างฯ ในประเทศไทยโดยตรง

กรณีตามข้อเท็จจริงดังกล่าว แม้ผู้ขายจะอยู่ในต่างประเทศ แต่สินค้าที่ซื้อขายนั้นทำขึ้นในราชอาณาจักร และส่งมอบให้แก่ห้างฯ ในราชอาณาจักรเช่นเดียวกัน โดยไม่มีการนำเข้าสินค้าแต่ประการใด กรณีดังกล่าว กรมสรรพากรพิจารณาว่า เป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักรซึ่งอยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากผู้ขายสินค้าได้มีการส่งมอบสินค้าในราชอาณาจักร เมื่อห้างฯ จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าให้บริษัท A ห้างฯ จึงมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัท A มีหน้าที่เสียในอัตราร้อยละ 7 ตามแบบ ภ.พ. 36 ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน

กรณีที่ 3 กรณีที่ผู้ซื้ออยู่ต่างประเทศ แต่สั่งให้ผู้ขายในราชอาณาจักรส่งมอบสินค้าในราชอาณาจักร

ตัวอย่าง



ข้อเท็จจริงจากข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม)/2043 ลงวันที่ 26 พฤศจิกายน 2541

บริษัท บ. ประกอบกิจการผลิตและส่งออกผลิตภัณฑ์ภาวสังเคราะห์ บริษัท บ. ขายสินค้าให้แก่บริษัท ก. ซึ่งอยู่ในต่างประเทศ แต่ส่งสินค้าให้แก่ผู้รับในไทย (บริษัท ข) ตามคำสั่งของบริษัท ก ในต่างประเทศ โดยมีได้มีการส่งออกสินค้าให้แก่บริษัท ก.

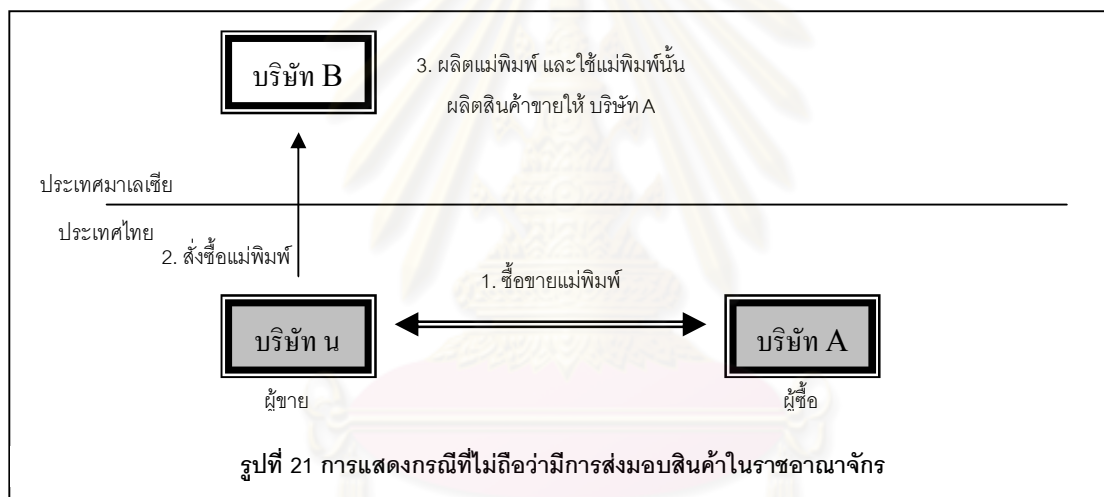
กรมสรรพากรถือว่า กรณีดังกล่าว เป็นกรณีที่บริษัท ก. ได้ขายสินค้าดังกล่าว ให้แก่บริษัท ข. ในประเทศไทย ถือเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากตามข้อเท็จจริง มิได้มีการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศ ตามความหมายในมาตรา 77/1(14) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นการส่งสินค้าให้แก่บริษัท ข. ในประเทศไทย เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

บริษัท บ. มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีพร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นให้แก่บริษัท ก. ตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากรโดยไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีให้แก่บริษัท ข. หากบริษัท ข. จ่ายเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัท ก. บริษัท ข. มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10.0 ตามมาตรา 83/6(1) แห่งประมวลรัษฎากรและมีสิทธินำใบเสร็จรับเงินที่กรมสรรพากรออกให้สำหรับการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มมาเป็นหลักฐานขอคืนภาษีซื้อได้เนื่องจากกรณีตามข้อเท็จจริง สินค้าที่บริษัท ก. ในต่างประเทศ ซื้อจากบริษัท บ. มิได้มีการส่งออกนอกราชอาณาจักร แต่บริษัท ก. ในต่างประเทศมีคำสั่งให้ส่งสินค้าดังกล่าวไปยังบริษัท ข. ในประเทศไทย กรณีถือว่าบริษัท ก. ในต่างประเทศได้ขายสินค้าดังกล่าวให้แก่บริษัท ข. ในประเทศไทย อันเป็นการกระทำ “ขายสินค้า” ในราชอาณาจักร ตามมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และบริษัท ก. เป็นผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราวให้บริษัท ข. และเมื่อบริษัท ข. จ่ายเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการให้แก่บริษัท ก. บริษัท ข. มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10.0 ตามมาตรา 83/6 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และมีสิทธินำใบเสร็จรับเงินที่กรมสรรพากรออกให้มาเป็นหลักฐานเพื่อขอคืนภาษีซื้อได้ ตามมาตรา 77/1 (18) มาตรา 86/14 และมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีดังกล่าวมิใช่การนำเข้าสินค้าที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการนำเข้าแต่อย่างใด

สรุป เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากร เห็นได้ว่า เมื่อบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดหลักเกณฑ์ให้ชัดเจนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าว่า การขายสินค้าที่อยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นอย่างไร รุจรกรรมการขายสินค้านั้นเกิดขึ้นที่ใด ในประเทศหรือในต่างประเทศ และอยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร หรือไม่ หรืออยู่นอกขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร หรือไม่อย่างไร ทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย ยึดติดกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากรุจรกรรมการขายสินค้าใน

ราชอาณาจักร โดยพิจารณา “การส่งมอบ” เป็นสำคัญ ทั้งนี้ เพื่อป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

อย่างไรก็ตาม ในการจัดเก็บภาษีสำหรับประเทศที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อประเทศไทยอาศัยหลักอาณาเขตในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงจำเป็นต้องกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาขอบเขตการเสียภาษีให้มีความชัดเจน และเป็นไปตามหลักปลายทาง โดยคำนึงถึงหลักการบริโภคเป็นสำคัญด้วย ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมและความแน่นอนภายใต้หลักการภาษีอากรที่ดี มิเช่นนั้น ความบกพร่องที่มีได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาธุรกรรมการซื้อขายสินค้าว่าเกิดขึ้นที่ใด ย่อมนำมาสู่ปัญหาความไม่แน่นอนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ว่าจะต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างไร ดังปรากฏในตัวอย่างต่อไปนี้



ข้อเท็จจริงจากข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./10678 ลงวันที่ 22 ธันวาคม 2548

ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว บริษัท น. จำกัด ได้สั่งซื้อแม่พิมพ์จากบริษัท B ในประเทศมาเลเซีย เพื่อขายให้กับบริษัท A ในประเทศไทย โดยมีได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร บริษัท B ในประเทศมาเลเซีย จะใช้แม่พิมพ์นั้นผลิตสินค้าขายให้แก่บริษัท A ในประเทศไทย

กรณีตามข้อเท็จจริงนี้ คู่สัญญาที่เกี่ยวข้อง คือ

- (1) บริษัท น และบริษัท A ภายใต้สัญญาซื้อขายแม่พิมพ์
- (2) บริษัท น และบริษัท B ภายใต้สัญญาจ้างผลิตแม่พิมพ์

การเข้าทำสัญญาในลักษณะดังกล่าว แม่พิมพ์ ซึ่งเป็นสินค้าที่ซื้อขายกันนั้น อยู่ในต่างประเทศ และจะไม่มี การนำเข้ามาในประเทศไทย

ประเด็นปัญหา คือ จะถือว่าการซื้อขายแม่พิมพ์ซึ่งอยู่ในต่างประเทศ ระหว่าง บริษัท น และบริษัท A ซึ่งคู่สัญญาทั้งคู่อยู่ในประเทศไทย เป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักรหรือไม่

จากข้อหารือของกรมสรรพากรดังกล่าว กรมสรรพากรพิจารณาว่า กรณีบริษัท น สั่งซื้อแม่พิมพ์จากบริษัท B ในประเทศมาเลเซีย เพื่อขายให้กับบริษัท A ในประเทศไทย โดยส่งมอบแม่พิมพ์ให้กับบริษัท A ในประเทศมาเลเซีย ไม่ถือว่าบริษัท B ในประเทศมาเลเซียขายสินค้าในราชอาณาจักร จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างไรก็ตาม การขายแม่พิมพ์ให้แก่บริษัท A ในประเทศไทย โดยส่งมอบแม่พิมพ์ ในประเทศมาเลเซีย ถือเป็นการขายสินค้านอกราชอาณาจักร

กรณีดังกล่าวเป็นไปตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 89/2542 ซึ่งเดิมก่อนออกประกาศฉบับดังกล่าว ได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 70/2540 โดยวางแนวปฏิบัติว่า การขายสินค้า โดยส่งมอบสินค้าที่ต่างประเทศ ถือเป็นการส่งออก และได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 แต่ต่อมาคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 70/2540 ได้ถูกยกเลิกโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 88/2542 และกรมสรรพากรออกคำสั่งใหม่ที่ ป 89/2542 กลับคำวินิจฉัยเดิม ถือเป็นแนวปฏิบัติสำหรับการขายสินค้านอกราชอาณาจักร²

คำสั่งกรมสรรพากรทั้งสองฉบับดังกล่าว เป็นตัวอย่างที่แสดงให้เห็นถึงความไม่ชัดเจนแน่นอนในการพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากมิได้มีการพิจารณาว่าการขายสินค้านั้นเกิดขึ้นในราชอาณาจักร ซึ่งอยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทยหรือไม่ เป็นผลให้การพิจารณาจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมในลักษณะเดียวกันในอดีตกับปัจจุบันนั้น พิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแตกต่างกัน

²ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนุไสย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร: คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 (กรุงเทพฯ: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพฯ) จำกัด, 2553), หน้า 4-029.

5.1.2 ความบกพร่องในการกำหนดสถานที่ที่การขายสินค้าเกิดขึ้น สำหรับธุรกรรมการขายสินค้าในราชอาณาจักร

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับหลักการและแนวทางของต่างประเทศ พบว่า หลักการกำหนดสถานที่ขายสินค้า (Place of Supply of Goods) เป็นหลักการสำคัญที่ทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดความแน่นอนในการพิจารณาว่า ธุรกรรมการขายสินค้านั้น ได้เกิดขึ้นที่ใด ในประเทศหรือนอกประเทศ ซึ่งจะแสดงให้เห็นว่า ประเทศไทยมีอำนาจจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมที่เกิดขึ้นหรือไม่

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาถึงสถานที่ที่การขายสินค้าเกิดขึ้น ซึ่งแตกต่างจากหลักการและแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ กล่าวคือ โดยหลักการของประเทศที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จำเป็นต้องกำหนดขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศตนให้มีความชัดเจนเพื่อบ่งบอกว่าประเทศของตนนั้น เป็น Place of Taxation ซึ่งมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมที่เกิดขึ้น

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ พบว่า การกำหนดสถานที่ที่การขายสินค้าเกิดขึ้น (Place of Supply of Goods) มีข้อพิจารณาที่แตกต่างกันภายใต้ 2 ระบบ ดังต่อไปนี้

5.1.2.1 การกำหนดสถานที่ขายสินค้าในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้หลักอาณาเขต (Territorial Reach of VAT)

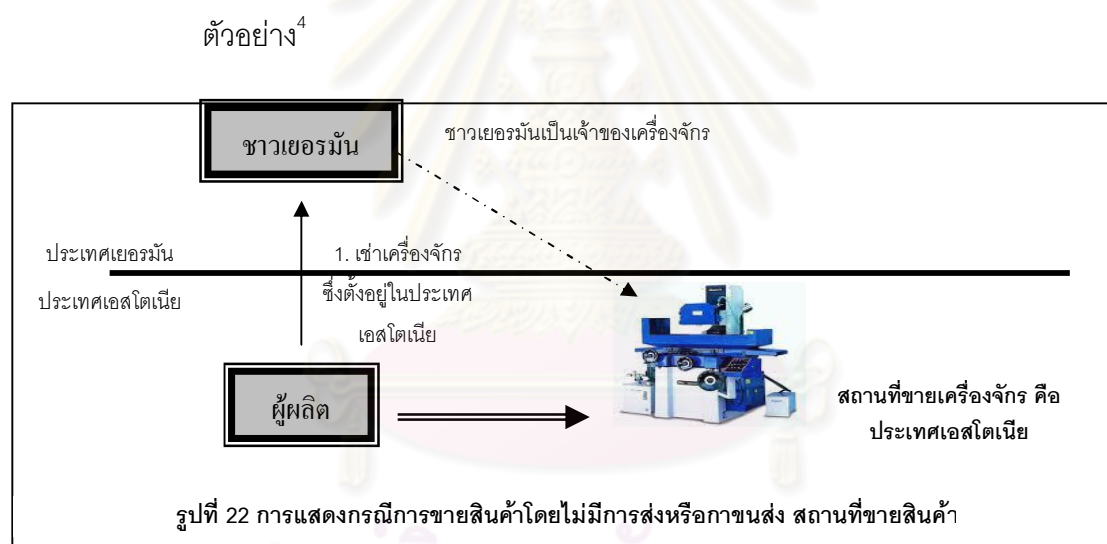
การกำหนดสถานที่ขายสินค้า (Place of Supply of Goods) ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้หลักอาณาเขต (Territorial Reach of VAT) จะพิจารณาว่า การขายสินค้าเกิดขึ้นที่ใด เพื่อให้มีความชัดเจนในการพิจารณาว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นอยู่ในประเทศหรือต่างประเทศ และอยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศใด ซึ่งจะทำให้ประเทศนั้น เป็นสถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) ตามที่ได้กล่าวอธิบายมาในบทที่ 2 แล้วนั้น

การกำหนดสถานที่ขายสินค้าตามหลักอาณาเขต โดยหลักจึงพิจารณาจากสถานที่ตั้งทางกายภาพของสินค้า เป็นสำคัญ หากสินค้านั้นอยู่นอกประเทศ และมีได้มีการนำสินค้านั้นมาในประเทศ การซื้อขายนั้น ย่อมไม่อยู่ในขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศนั้น แต่หากต่อมาได้มีการนำเข้ามาในประเทศ ความรับผิดชอบทางภาษีสำหรับการนำเข้ามาสินค้านั้นย่อมเกิดขึ้น และจะต้องถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทาง โดยถือว่าประเทศที่ได้มีการนำเข้า

สินค้า เป็นสถานที่ที่มีการบริโภค หลักการดังกล่าว ได้ปรากฏในร่างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศออสเตรียที่จัดทำขึ้นโดยคณะทำงานฝ่ายกฎหมายของกองทุนการเงินระหว่างประเทศ หรือ International Monetary Fund Legal Department (IMF) และคำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป ฉบับที่ 2006/122/EC of 28 November 2006 หรือคำสั่งฉบับที่ 2006 ด้วย (โปรดดูในบทที่ 3)

ภายใต้ คำสั่งคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป ฉบับที่ 2006/122/EC of 28 November 2006 หรือคำสั่งฉบับที่ 2006 ด้วยเช่นกัน โดยการกำหนดสถานที่ขายสินค้าตามคำสั่งฉบับที่ 2006 นี้ ได้แยกพิจารณาลักษณะของธุรกรรมที่เกิดขึ้น เป็น 3 กรณี คือ

กรณีที่ 1 กรณีการขายสินค้าโดยไม่มีการส่งหรือการขนส่ง (Supply of goods without transport³) สถานที่ขายสินค้า ได้แก่ สถานที่ที่สินค้านั้น ตั้งอยู่ ณ เวลาที่มีการขายสินค้าเกิดขึ้น



หากผู้ผลิตชาวออสเตรียซึ่งได้เข้าเครื่องจักรในประเทศออสเตรียจากชาวเยอรมัน ต้องการซื้อเครื่องจักรดังกล่าว

สถานที่ที่ขาย (Place of Supply of Goods) ได้แก่ ประเทศออสเตรีย ซึ่งเป็นสถานที่ที่สินค้านั้นตั้งอยู่ ในขณะที่มีการซื้อขาย และในกรณีนี้ผู้ซื้อชาวออสเตรีย มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศออสเตรีย เป็นต้น

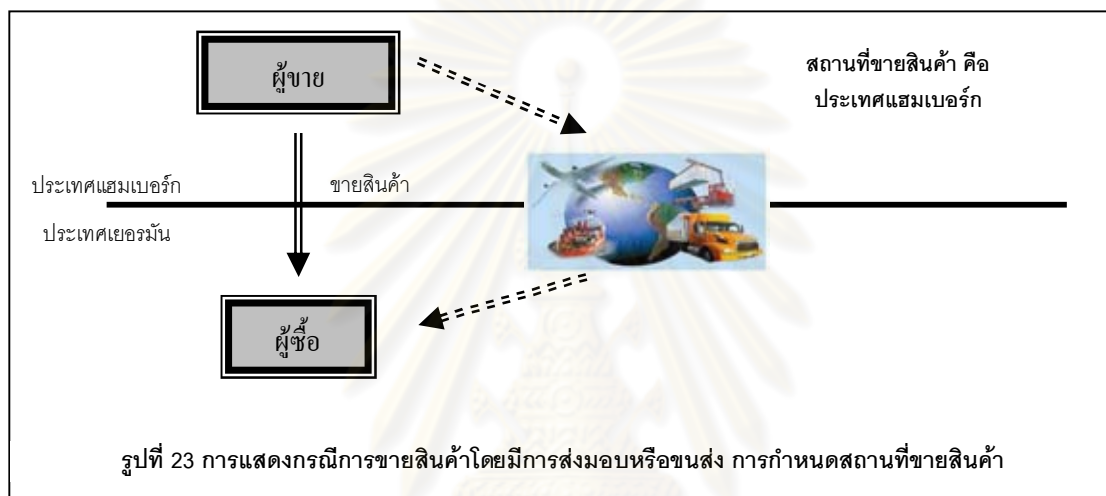
³ มาตรา 31 แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 (Article 31 "Where goods are not dispatched or transported, the place of supply shall be deemed to be the place where the goods are located at the time when the supply takes place")

⁴ Available from: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/vat_on_services/index_en.htm

กรณีที่ 2 กรณีการขายสินค้าโดยมีการส่งมอบหรือขนส่ง (Supply of goods with transport) การกำหนดสถานที่ขายสินค้า แยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) หากเป็นการขายสินค้าที่มีการขนส่ง ไม่ว่าจะเป็นผู้ขาย หรือผู้ซื้อ หรือผู้ที่ได้รับการแต่งตั้งจากผู้ซื้อให้เป็นผู้ขนส่งสินค้า สถานที่ขายสินค้า ได้แก่ สถานที่ที่สินค้านั้นตั้งอยู่ในเวลาที่ได้เริ่มส่งสินค้านั้นให้แก่ลูกค้า⁵

ตัวอย่าง⁶



ในกรณีที่ผู้ขายได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศเยอรมัน โดยกรณีที่สินค้าอยู่ในประเทศแอมเบอร์ก ซึ่งเป็นประเทศฝั่งผู้ขายสินค้า สินค้าดังกล่าวต้องขนส่งให้แก่ผู้ซื้อยังประเทศเยอรมัน กรณีดังกล่าว ถือว่า สถานที่ขายสินค้า คือประเทศแอมเบอร์ก ซึ่งเป็นสถานที่ที่สินค้าตั้งอยู่ในเวลาที่ได้มีการเริ่มต้นส่งสินค้าให้แก่ลูกค้าในเบอร์ลิน ประเทศเยอรมัน

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁵ มาตรา 32 แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006 (Article 32 “Where goods are dispatched or transported by the supplier, or by the customer, or by a third person, the place of supply shall be deemed to be the place where the goods are located at the time when dispatch or transport of the goods to the customer begins.

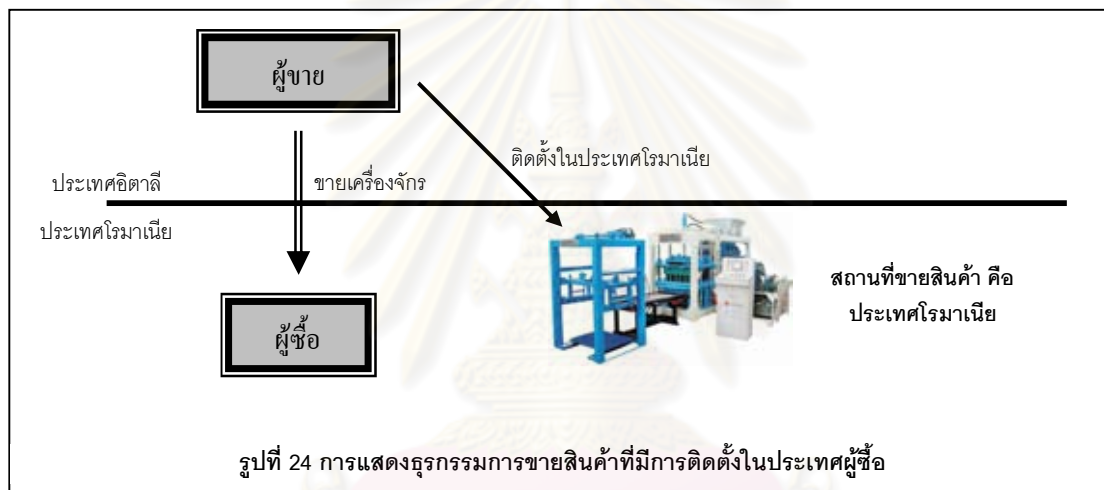
However, if dispatch or transport of the goods begins in a third territory or third country, both the place of supply by the importer designated or recognized under Article 201 as liable for payment of VAT and the place of any subsequent supply shall be deemed to be within the Member State of importation of the goods.”

⁶ Available from: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/vat_on_services/index_en.htm

แต่ในกรณีดังกล่าว สินค้าซึ่งอยู่ในประเทศแฮมเบอร์กันนั้น ได้ถูกนำเข้า โดยขนส่งเข้ามาในประเทศเยอรมัน ทำให้ความรับผิดชอบทางภาษีสำหรับการนำเข้าเกิดขึ้น และสินค้านำเข้านั้น จะต้องถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทาง ซึ่งทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้านั้น ถูกจัดเก็บในประเทศเยอรมัน

(2) หากเป็นกรณีที่สินค้าที่ขนส่งไม่ว่าโดยผู้ขายสินค้า หรือลูกค้า หรือบุคคลที่สามนั้น ต้องมีการติดตั้ง ประกอบ ไม่ว่าจะมีการทดสอบการทำงานของสินค้านั้นหรือไม่ก็ตาม สถานที่ขายสินค้านั้น ถือว่าเป็นสถานที่ที่สินค้านั้นได้ถูกติดตั้งหรือประกอบขึ้น⁷

ตัวอย่าง⁸



ในกรณีที่ผู้ขายได้ขายเครื่องจักรพร้อมเข้ามาดำเนินการติดตั้งเครื่องจักรในประเทศโรมาเนียให้แก่ผู้ซื้อ ในกรณีดังกล่าว ถือว่าสถานที่ขายสินค้า คือ ประเทศโรมาเนีย

กรณีที่ 3 กรณีที่ขายสินค้าบนเรือเดินทะเล อากาศยาน หรือรถไฟ (Supply of goods on board ships, aircraft, or trains) สถานที่ขายสินค้า จะถือว่า ได้แก่ ปลายทางของลูกค้าภายในประชาคมยุโรปนั้น (Point of departure of the passenger transport operation)⁹

⁷ มาตรา 36 แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006

⁸ Available from:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/vat_on_services/index_en.htm

⁹ มาตรา 37 แห่งคำสั่งฉบับที่ 2006

การกำหนดรายละเอียดของสถานที่ขายสินค้าตามที่ปรากฏในคำสั่งฉบับที่ 2006 ชำงต้น เป็นไปตามระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้หลักอาณาเขต (Territorial Reach of VAT) ดังที่ได้กล่าวอธิบายมาในบทที่ 2

การกำหนดสถานที่ขายสินค้า (Place of Supply of Goods) ตามระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้หลักอาณาเขตดังกล่าว จึงเป็นการพิจารณาจากสถานที่ตั้งของสินค้าที่ซื้อขายกัน เป็นสำคัญ เพื่อให้ทราบว่าการซื้อขายสินค้าเกิดขึ้นในประเทศหรือในต่างประเทศ

หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดสถานที่ขายสินค้าภายใต้ระบบที่ใช้หลักอาณาเขตดังกล่าว จะมีความแตกต่างจากหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดสถานที่ขายสินค้าภายใต้ระบบหลักการจัดเก็บภาษีทั่วโลก (Global Reach Of VAT) ดังจะได้กล่าวในหัวข้อต่อไป

5.1.2.2 การกำหนดสถานที่ขายสินค้าในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้หลักการ จัดเก็บภาษีทั่วโลก (Global Reach of VAT)

การกำหนดสถานที่ขายสินค้า (Place of Supply of Goods) ภายใต้ระบบที่ใช้ หลักการจัดเก็บภาษีทั่วโลก พิจารณาสถานที่ขายสินค้าจากสถานที่ตั้งของผู้ประกอบการเป็น สำคัญ ยิ่งกว่าสถานที่ที่สินค้าตั้งอยู่ หากผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ตั้งอยู่ในประเทศนั้น กฎกรรม ที่ทำขึ้นโดยผู้ประกอบการดังกล่าว ย่อมอยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศนั้นด้วย

การพิจารณาว่า สถานที่ใด ถือเป็นสถานที่ตั้งของผู้ประกอบการ มักพิจารณาจาก สถานประกอบการ สาขา สถานประกอบการธุรกิจ ที่ได้ดำเนินธุรกิจนั้นๆ โดยแยกพิจารณาตัวตน ของสาขาและสำนักงานใหญ่ออกจากกัน โดยถือเป็นคนละบุคคลต่างหากจากกัน

ประเทศที่ใช้หลักการนี้ ได้แก่ ประเทศนิวซีแลนด์ และประเทศสาธารณรัฐ แอฟริกาใต้ เป็นต้น และหลักการดังกล่าว ได้ปรากฏอยู่ในบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษี สินค้าและบริการ 1985 ของประเทศนิวซีแลนด์

ประเทศนิวซีแลนด์ พิจารณาจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าที่เกิดขึ้นในประเทศ นิวซีแลนด์ โดยพิจารณาจากถิ่นที่อยู่ของผู้ขายสินค้าว่า อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์หรือไม่ หากผู้ขาย ที่มีถิ่นที่อยู่นอกประเทศนิวซีแลนด์แล้ว โดยหลักธุรกิจนั้นย่อมไม่ถือว่า เป็นการขายสินค้าใน ประเทศนิวซีแลนด์ตามพระราชบัญญัติดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม หลักการดังกล่าว มีข้อยกเว้น แม้ว่าผู้ขายสินค้าจะมีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ กรณีก็อาจถือว่าการขายในประเทศนิวซีแลนด์ได้ หากว่าในขณะที่มีการขายสินค้านั้น สินค้าได้ตั้งอยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ กรณีถือว่า เป็นการขายสินค้าในประเทศนิวซีแลนด์ ซึ่งอยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการของประเทศนิวซีแลนด์ด้วยเช่นกัน ปรากฏในมาตรา 8 (3) แห่งพระราชบัญญัติสินค้าและบริการ 1985

5.1.3 ความบกพร่องในการพิจารณาสถานที่ที่มีการบริโภคตามหลักปลายทาง

ดังที่ได้กล่าวมาในบทที่ 4 ว่า แนวคิดในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยนั้น จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยอาศัยหลักปลายทาง (Destination Principle) ซึ่งจะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้ามาบริโภคในราชอาณาจักร และยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ อัตราร้อยละ 0 สำหรับสินค้าที่ส่งออกไปนอกประเทศ เนื่องจากสินค้านั้น มิได้มีการบริโภคในราชอาณาจักร ในกรณีนี้ ประเทศไทยย่อมถือเป็นสถานที่ที่มีการบริโภค (Place of Consumption)

อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของไทย และแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากร ซึ่งยึดถือการขายสินค้าในราชอาณาจักรเป็นสำคัญ ทำให้เกิดความบกพร่องในการพิจารณาการบริโภคตามหลักปลายทาง

เมื่อพิจารณาหลักการกำหนดสถานที่ที่มีการบริโภคของต่างประเทศ โดยหลักการกำหนดสถานที่บริโภค (Place of Consumption) นั้น เป็นไปเพื่อการพิจารณาเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศ ประเทศใดที่มีการบริโภคเกิดขึ้น ประเทศนั้น ย่อมมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการบริโภคสินค้านั้น

สำหรับการซื้อขายสินค้า ซึ่งสินค้าเป็นสิ่งของที่จับต้องได้ทางกายภาพ การพิจารณาว่าสถานที่ใด มีการบริโภค มักจะพิจารณาจาก สถานที่ที่มีการบริโภคสินค้าทั้งหมด เป็นตัวทดสอบ (Pure Consumption Test) ซึ่งมักเป็นสถานที่ที่มีการใช้ประโยชน์จากสินค้านั้น หรือเป็นสถานที่ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้านั้น

อย่างไรก็ดี การปรับใช้การบริโภคทั้งหมดเป็นเครื่องทดสอบ (Pure Consumption Test) นั้น ไม่สามารถนำมาใช้ได้กับกรณีของการให้บริการ ซึ่งไม่สามารถจับต้องได้ในทางกายภาพ เช่นสินค้า ซึ่งจะได้อธิบายต่อไปในหัวข้อปัญหาการกำหนดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ

5.1.4 บทวิเคราะห์

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร เห็นได้ว่า บทบัญญัติได้กำหนดให้ การขายสินค้าในราชอาณาจักร อยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยยึดถือการขายสินค้าในราชอาณาจักร ซึ่งเป็นไปตามหลักอาณาเขต (Territorial Reach of VAT) แต่ไม่ได้มีการกำหนดว่า การขายสินค้าในราชอาณาจักรนั้น ต้องพิจารณาอย่างไร ตามหลักอาณาเขต ซึ่งต้องกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาไว้อย่างชัดเจน เช่น พิจารณาจากการส่งมอบสินค้า ตามแนวทางของกรมสรรพากร หรือพิจารณาจากการเกิดขึ้นของสัญญาตามหลักของสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือ พิจารณาจากสถานที่ตั้งของสินค้าตามแนวทางของต่างประเทศ เป็นต้น

ดังตัวอย่างตามข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./10678 ลงวันที่ 22 ธันวาคม 2548 ดังที่ได้กล่าวแล้ว โปรดพิจารณาในรูปที่ 21

กรณีดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงความไม่แน่นอนในการพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว ดังนั้น หากพิจารณาปรับเข้ากับหลักการกำหนดสถานที่ขายสินค้า (Place of Supply) ตามหลักอาณาเขต (Territorial Reach of VAT) สำหรับกรณีดังกล่าวข้างต้น ผลคือ สถานที่ขายสินค้าตามหลักอาณาเขตในกรณีตามข้อเท็จจริงข้างต้น ย่อมได้แก่ ประเทศมาเลเซีย เนื่องจากเป็นสถานที่ที่สินค้าตั้งอยู่ในขณะที่มีการซื้อขายกันระหว่างบริษัท น และบริษัท A การขายสินค้านี้ดังกล่าว ย่อมถือเป็นการขายสินค้านอกราชอาณาจักร โดยไม่อยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

เมื่อปรับใช้ตามหลักอาณาเขตดังกล่าว จะเห็นได้ว่า การพิจารณาจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้ สอดคล้องตรงกับแนวตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และสอดคล้องกับคำสั่งกรมสรรพากร ฉบับปัจจุบัน ที่พิจารณาว่า เป็นการขายสินค้านอกราชอาณาจักร ไม่อยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

การพิจารณาจากสถานที่ตั้งของสินค้าเป็นสำคัญในการพิจารณาว่า การขายสินค้าเกิดขึ้นในราชอาณาจักร หรือไม่ นั้น จะทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐ มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น และสามารถแยกพิจารณาธุรกรรมที่อยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างชัดเจนขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ ผู้ขายสินค้าและผู้ซื้อสินค้าอยู่ในราชอาณาจักร แต่สินค้านั้นตั้งอยู่นอกราชอาณาจักร โดยมีได้มีการนำสินค้าเข้ามา ย่อมถือว่า กรณีดังกล่าวมิได้มีการขายสินค้าในราชอาณาจักร ซึ่งสอดคล้องกับหลักปลายทางของสินค้า เนื่องจากมิได้มีการบริโภค

สินค้านั้นในประเทศ แต่หากกรณีที่มีการนำเข้ามาในราชอาณาจักร ย่อมถือได้ว่า กรณีเป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อการบริโภค ซึ่งอยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย และสอดคล้องตามหลักปลายทาง ทั้งนี้ ไม่ต้องมุ่งพิจารณาแต่เพียงการส่งมอบสินค้าในราชอาณาจักร ที่จะถือว่าเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักรตามแนวทางของกรมสรรพากร เพียงอย่างเดียวเท่านั้น

5.2 ปัญหาการกำหนดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ

การให้บริการที่อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ต้องเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ

ภายใต้บทบัญญัติดังกล่าว กำหนดให้ “การให้บริการในราชอาณาจักร” หมายความว่า บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในประเทศหรือในต่างประเทศ และรวมถึงกรณีการนำเข้าบริการด้วย ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการจึงกำหนดขอบเขตการให้บริการในราชอาณาจักรไว้เป็น 3 ลักษณะ ดังนี้

- (1) การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร
- (2) การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร (“การนำเข้าบริการ”)
- (3) การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ (“การส่งออกบริการ”)

การพิจารณาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการค้าบริการระหว่างประเทศหรือการให้บริการระหว่างประเทศ (Cross-border trade in services) จึงเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทั้ง 3 ลักษณะข้างต้น และเมื่อพิจารณาจากบทบัญญัตินี้ข้างต้น การพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ ไม่ว่าจะเป็นการนำเข้าบริการหรือการส่งออกบริการ อาจอยู่ในความหมายของคำว่า “การให้บริการในราชอาณาจักร” ได้ และจะต้องอยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร แต่หากกรณีที่เป็นการส่งออกบริการ อาจได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ได้ หากเข้าหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนด มิฉะนั้น กรณีอาจถือว่าเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 (ปัจจุบัน คือ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงเหลือร้อยละ 7) ตามมาตรา 80 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

5.2.1 ประเด็นปัญหาและแนวทางของกรมสรรพากร

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรข้างต้น มีประเด็นปัญหาที่ต้องนำมาพิจารณา ดังต่อไปนี้

(1) การให้บริการในราชอาณาจักร ต้องพิจารณาจากหลักเกณฑ์ใด

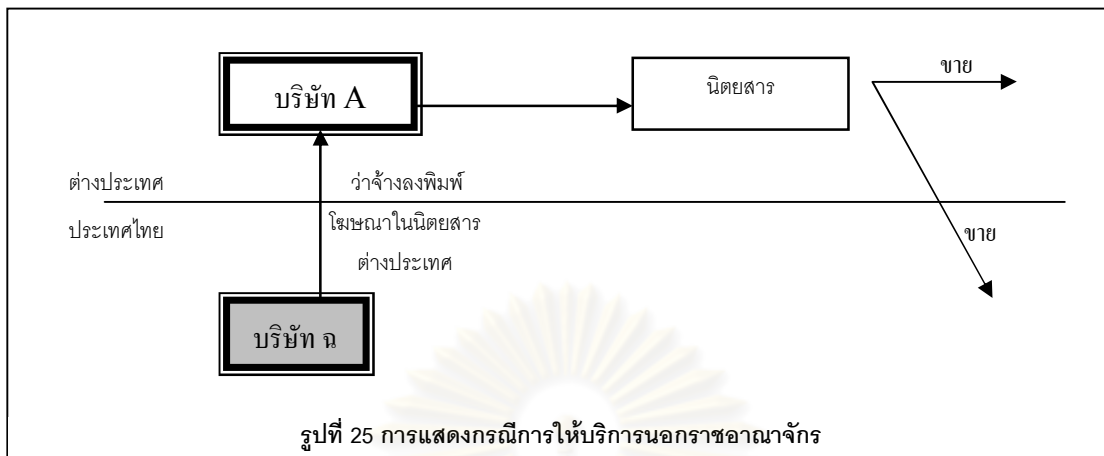
การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการตามประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสถานที่ให้บริการให้เกิดความชัดเจนว่า การให้บริการนั้น เกิดขึ้นที่ใด ในทางปฏิบัติมีเพียงแนวทางของกรมสรรพากรที่พิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าเท่านั้น

แนวทางของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าบริการปรากฏในคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป.104/2544 เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและได้มีการให้บริการในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการในต่างประเทศตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยพิจารณาว่า การนำเข้าบริการต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

- (ก) ต้องเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ
- (ข) ผู้รับบริการเป็นผู้รับบริการในต่างประเทศ
- (ค) ผลของบริการทำเสร็จในต่างประเทศ หรือกรรมสิทธิ์เป็นของผู้ให้บริการ
- (ง) ส่งผลของบริการทำเสร็จในต่างประเทศมาใช้ในประเทศ โดยไม่คำนึงว่า ผู้ใช้ผลของบริการดังกล่าวจะเป็นคนในไทยหรือต่างประเทศ

การให้บริการซึ่งได้ทำเสร็จในต่างประเทศ และได้ส่งผลบริการที่ทำเสร็จในต่างประเทศมาใช้ในประเทศไทย ซึ่งถือเป็นการนำเข้าบริการ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนั้น การส่งผลบริการที่ทำเสร็จในต่างประเทศมาใช้ในประเทศไทย ต้องพิจารณาอย่างไร ตัวอย่างดังต่อไปนี้ ซึ่งชี้ให้เห็นว่า เมื่อไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า การให้บริการในราชอาณาจักร เป็นอย่างไร ทำให้บางกรณีถูกพิจารณาว่า มิได้เป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ทำให้ธุรกรรมนั้น ไม่อยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

ตัวอย่าง

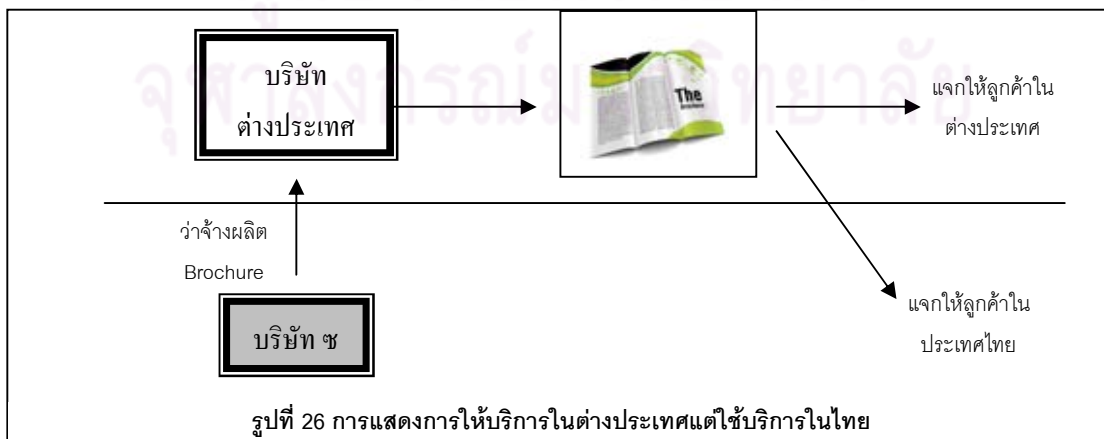


ข้อเท็จจริงปรากฏในข้อ 6 (7) ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 104/2544 เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

บริษัท ข จำกัด ว่าจ้างบริษัทในต่างประเทศลงพิมพ์โฆษณาในนิตยสาร (Magazine) ในต่างประเทศ ซึ่งมีการขายนิตยสารดังกล่าวในประเทศไทยด้วย ถือเป็น การให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และมีได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ข จำกัด ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 36)

กรณีดังกล่าวข้างต้น กรมสรรพากรพิจารณาแตกต่างจากตัวอย่างดังต่อไปนี้

ตัวอย่าง



ข้อเท็จจริงปรากฏในข้อ 3 (8) ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 104/2544 เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

บริษัท ข จำกัด ได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัทในต่างประเทศ ผลิต Brochure เป็นรูปภาพของโรงแรมและเย็บเป็นหนังสือเล่มเล็กๆ โดยบางส่วนแจกให้ลูกค้าในประเทศไทย และบางส่วนแจกให้ลูกค้าในต่างประเทศ ถือเป็นกรให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัท ข จำกัด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 36) โดยคำนวณค่าบริการทั้งหมด

กรมสรรพากรพิจารณา กรณีดังกล่าวว่า เป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการในราชอาณาจักร ตามมาตรา 77/2 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร

ทั้งสองตัวอย่างข้างต้น เห็นได้ว่า ผู้ว่าจ้างต่างประเทศ และผู้รับจ้างอยู่ในต่างประเทศ และบริการที่สร้างขึ้นในต่างประเทศนั้น ในกรณีแรก เป็นการตีพิมพ์โฆษณาโดยสาร ซึ่งขายให้แก่ลูกค้าทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ ส่วนในกรณีที่สอง เป็นการตีพิมพ์ลงใน Brochure ซึ่งแจกให้ลูกค้าทั้งในไทยและต่างประเทศเช่นกัน แต่กรมสรรพากร กลับพิจารณาสถานที่ที่มีการใช้บริการแตกต่างกัน อันเป็นผลให้การพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสองกรณีแตกต่างกันด้วย

(2) การส่งออกบริการที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งต้องเป็นการส่งออกบริการทั้งหมดนั้น ต้องพิจารณาอย่างไรว่า เป็นการส่งออกบริการทั้งหมด

หลักเกณฑ์และเงื่อนไขประการหนึ่งที่ว่า เป็นการส่งออกบริการที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 คือ ต้องเป็นการส่งออกบริการทั้งหมด หลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าวปรากฏอยู่ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) แต่ประกาศฉบับดังกล่าว ก็ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า ส่งออกบริการทั้งหมด เป็นอย่างไร

ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากร พิจารณาการส่งออกบริการที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ว่าต้องมีลักษณะ¹⁰ ดังต่อไปนี้

- (ก) เป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร
- (ข) ผู้รับบริการเป็นผู้รับบริการในต่างประเทศ
- (ค) ผลของบริการทำเสร็จในประเทศ
- (ง) ส่งผลของบริการที่ทำเสร็จในประเทศไทยไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด
- (จ) มีหลักฐานแสดงการชำระราคาค่าบริการตามใบแจ้งหนี้ (Invoice) ในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน (มีข้อยกเว้นกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทน ก็ไม่จำเป็นต้องมีหลักฐานแสดงการชำระราคาค่าบริการ)

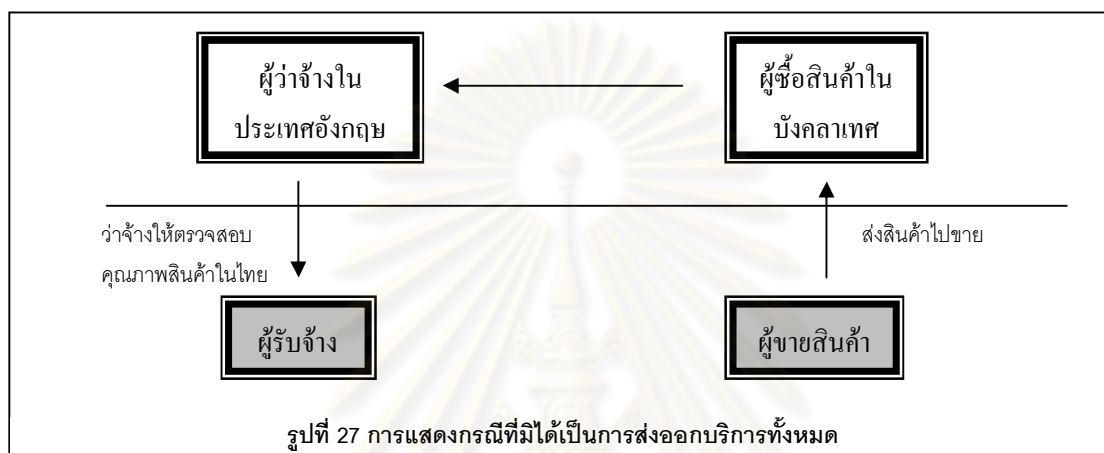
แต่ลักษณะของการส่งผลของบริการที่ทำไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด ต้องพิจารณาอย่างไร ลักษณะของบริการนั้น ไม่สามารถเห็นได้ในทางกายภาพเช่นกรณีของสินค้า การให้บริการในปัจจุบัน สามารถนำบริการนั้นไปใช้ประโยชน์ได้หลายแห่ง ดังนั้น การส่งออกบริการทั้งหมด จะต้องพิจารณาอย่างไร

ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรมักยึดติดกับคำว่า “การใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร” โดยได้อธิบายว่า มิได้หมายความว่าเฉพาะ แต่ผู้ว่าจ้างตามสัญญาเท่านั้น ที่จะต้องเป็นผู้ให้บริการที่ได้รับตามสัญญาในราชอาณาจักร หากแต่จะมุ่งพิจารณาว่าผู้ใดในราชอาณาจักรหรือไม่ ที่จะสามารถใช้ผลของการให้บริการในประเทศไทย (ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0706/6506 ลงวันที่ 3 กรกฎาคม 2550 และข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0706/พ./9322 ลงวันที่ 10 พฤศจิกายน 2549)

¹⁰ กัมปนาท บุญรอด, “ส่งออกบริการกับปัญหาทางภาษีอากร” สรรพากรสารสิน: วารสารความรู้เกี่ยวกับภาษีอากร ปีที่ 55 ฉบับที่ 2 ประจำเดือนกุมภาพันธ์ 2551, หน้า 79-87.

ด้วยเหตุดังกล่าว จึงทำให้กรมสรรพากรมักพิจารณา “การส่งออกบริการ” ที่กำหนดให้ต้องมีการใช้บริการทั้งหมดในต่างประเทศ จะต้องไม่เกี่ยวข้องหรือส่งผลกระทบต่อธุรกรรมในประเทศไทย แม้ว่าธุรกรรมในประเทศไทยนั้น คู่สัญญาจะแตกต่างกัน หรือไม่มีความเกี่ยวข้องกันก็ตาม

ตัวอย่าง



ข้อเท็จจริงจากข้อหาหรือกรมสรรพากรที่ กค. 0811/พ/6176 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2545

ผู้รับจ้างในไทยได้รับการว่าจ้างจากผู้ว่าจ้างในประเทศอังกฤษ ให้ทำการตรวจสอบคุณภาพสินค้าของผู้ขายสินค้าในประเทศไทย ซึ่งสินค้าดังกล่าวส่งให้แก่ผู้ว่าจ้างในต่างประเทศเพื่อพิจารณาโดยที่ผู้รับจ้างมิได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการซื้อขายสินค้านี้ระหว่างผู้ขายสินค้าในไทยกับผู้ซื้อในต่างประเทศ

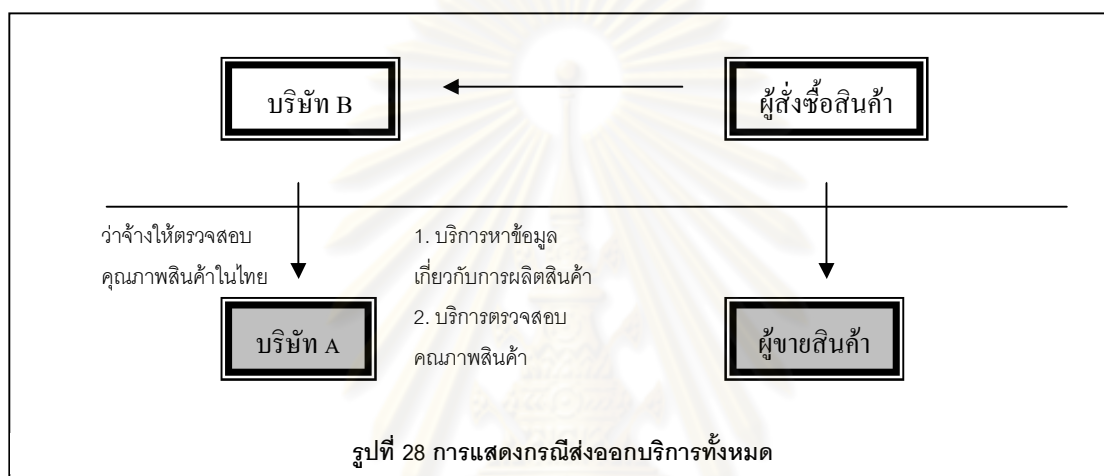
กรมสรรพากรพิจารณาว่า เป็นการให้บริการในราชอาณาจักรและใช้ผลของการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร มิได้เป็นการส่งออกผลของการให้บริการในราชอาณาจักรไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด

เมื่อพิจารณาจากธุรกรรมตามข้อเท็จจริงดังกล่าว พบว่า นิติสัมพันธ์เกิดขึ้นระหว่างผู้ว่าจ้างตามสัญญาจ้างเท่านั้น มิได้เกี่ยวข้องกับการซื้อขายสินค้าแต่ประการใด แต่เนื่องจากธุรกรรมการให้บริการดังกล่าว ทำให้เกิดการซื้อขายสินค้านี้ระหว่างผู้ขายในประเทศ ทำให้กรมสรรพากรพิจารณาว่า กรณีมิได้เป็นการส่งออกบริการไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด

กรณีตามการพิจารณาตามข้อหาหรือดังกล่าว เป็นแนวทางของกรมสรรพากรที่พิจารณาแต่เดิมว่า หากกรณีเกี่ยวข้องหรือมีส่วนทำให้เกิดธุรกรรมในประเทศ ไม่ถือว่าเป็นการส่งออกบริการทั้งหมด

กรณีแตกต่างจากการพิจารณาของกรมสรรพากรตามตัวอย่างการพิจารณาในปัจจุบันดังต่อไปนี้

ตัวอย่าง



ข้อเท็จจริงจากข้อหาหรือกรมสรรพากรที่ กค. 0702/พ/3323 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2552

บริษัท A จัดทะเบียนในประเทศไทย ประกอบกิจการให้บริการหาแหล่งจัดซื้อสินค้ารวมทั้งตรวจสอบคุณภาพสินค้าในประเทศไทยและประเทศในภูมิภาคเอเชีย ให้แก่บริษัท B (บริษัทในเครือ) ในต่างประเทศ โดยบริษัท A มีขอบข่าย การดำเนินงาน ดังนี้

1) บริการหาข้อมูลเกี่ยวกับผู้ผลิตและแหล่งจัดซื้อสินค้า ที่สามารถผลิตสินค้าตามที่บริษัทในเครือในต่างประเทศต้องการ โดยบริษัท A จะส่งมอบข้อมูลที่ได้มาให้แก่บริษัทในเครือเป็นผู้ตัดสินใจเลือกผู้ผลิตสินค้าและปริมาณที่ต้องการ

2) บริการตรวจสอบคุณภาพ ปริมาณของสินค้า และการบรรจุหีบห่อก่อนการส่งออกให้เป็นไปตามความต้องการของ บริษัทผู้สั่งซื้อ แล้วรายงานผลการตรวจสอบไปให้บริษัทผู้สั่งซื้อในต่างประเทศ

3) ในการให้บริการดังกล่าว บริษัท A จะคิดค่าบริการจากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมดบวกด้วยค่าบริการเป็นอัตราร้อยละ ซึ่งอัตราค่าบริการดังกล่าว มีการทำสัญญาเป็นลายลักษณ์อักษรกับบริษัทในเครือเป็นรายปี และบริษัท A จะส่งใบแจ้งหนี้ไปเรียก เก็บเงินจากบริษัทในเครือ หลังจากนั้น บริษัทในเครือจะโอนเงินค่าบริการมาให้บริษัท A

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า กรณีบริษัท A ให้บริการหาข้อมูลเกี่ยวกับผู้ผลิตและแหล่งจัดซื้อสินค้าตามที่บริษัทในเครือต้องการ โดยจะส่งมอบข้อมูล ที่ได้มาให้แก่บริษัทในเครือเป็นผู้ตัดสินใจเลือกผู้ผลิตสินค้าและปริมาณที่ต้องการ และให้บริการตรวจสอบคุณภาพ ปริมาณของ สินค้า และการบรรจุหีบห่อ ก่อนการส่งออก แล้วรายงานผลการตรวจสอบไปให้บริษัทผู้สั่งซื้อในต่างประเทศนั้นหากการให้ บริการดังกล่าว กระทำในประเทศไทย และได้ส่งผลการบริการให้แก่ผู้รับบริการในต่างประเทศเพื่อการใช้บริการในต่างประเทศ โดยบริษัท A มีหลักฐานแสดงการชำระราคาค่าบริการในนามของบริษัทฯ ย่อมได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตาม มาตรา 80/1(2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม พ.ศ. 2543

ทั้งสองตัวอย่างดังกล่าว แสดงให้เห็นถึง การไม่มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าการส่งออกบริการทั้งหมด เป็นอย่างไร

เมื่อพิจารณาประเด็นปัญหาดังกล่าวมาในข้างต้น ประกอบกับหลักการของต่างประเทศ ทำให้เห็นว่า บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของไทยที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ มีความบกพร่องในการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณา สถานที่ให้บริการ และความบกพร่องในการพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกบริการ ดังจะได้กล่าวอธิบายในหัวข้อต่อไป

5.2.2 ความบกพร่องในหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาสถานที่ให้บริการ

เมื่อบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ มิได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า การใช้บริการเกิดขึ้นที่ใด ในประเทศหรือในต่างประเทศ จึงทำให้การพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถแยกแยะธุรกรรมการนำเข้าบริการซึ่งถือเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร เนื่องจากมีการใช้บริการในประเทศ กับ การให้บริการนอกราชอาณาจักร ซึ่งมีได้มีการนำเอาบริการนั้นมาใช้ในประเทศได้อย่างชัดเจน

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาหลักการกำหนดสถานที่ให้บริการ และแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ อธิบายได้ดังต่อไปนี้

5.2.2.1 การกำหนดสถานที่บริโภค (Place of Consumption)

การกำหนดสถานที่ให้บริการ โดยหลักพิจารณาตามหลักการกำหนดสถานที่บริโภค (Place of Consumption) เพื่อพิจารณาสถานที่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Place of Taxation) ตามหลักปลายทาง

ภายใต้หลักการเดิมในการกำหนดสถานที่บริโภคนั้น จะคำนึงว่าการบริโภคทั้งหมดเกิดขึ้นที่ใด ให้ถือว่าสถานที่นั้นเป็นสถานที่ที่มีการบริโภคเกิดขึ้น ซึ่งเรียกว่า Pure Consumption Test

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติหลักการดังกล่าวไม่สามารถปรับใช้กับกรณีของการให้บริการได้ เนื่องจากลักษณะของการบริการนั้น ไม่สามารถจับต้องได้ในทางกายภาพ และการใช้บริการนั้น สามารถเกิดขึ้นได้ในหลายแห่ง ทำให้ไม่สามารถกำหนดได้อย่างชัดเจนและแน่นอนว่าที่ใดถือว่า มีการบริโภคบริการทั้งหมดเกิดขึ้น

ดังนั้น จึงมีแนวคิดว่า ควรพิจารณาว่า สถานที่ใดที่มีการบริโภคโดยประมาณ น่าจะเป็นการเพียงพอ จึงเกิดเป็นแนวคิดใหม่ขึ้นเพื่อปรับใช้กับธุรกรรมการให้บริการ โดยเฉพาะกับการให้บริการระหว่างประเทศ หลักการดังกล่าวนี้ เรียกว่า Proxies หรือ Approximations for consumption ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความสะดวกในการปฏิบัติจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการบริการ

การบริโภคโดยประมาณที่ใช้ในการพิจารณาสถานที่บริโภคนั้น องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD ได้พิจารณาสถานที่บริโภคตามหลักการบริโภคโดยประมาณ จากสถานที่หรือดินแดนที่ลูกค้าตั้งอยู่ เป็นสำคัญ โดยพิจารณาสถานที่ตั้งของลูกค้า จากสัญญาทางธุรกิจที่คู่สัญญาได้ทำขึ้น

แนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD ดังกล่าว ยังคงยึดถือหลักดินแดนที่มีการบริโภคเกิดขึ้น เป็นดินแดนที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และดินแดนหรือสถานที่ลูกค้าตั้งอยู่ที่ใช้ในการพิจารณาการบริโภคโดยประมาณนั้น จะพิจารณาจากดินแดนที่ลูกค้ามีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่เป็นสำคัญ

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ได้เล็งเห็นว่า การเข้าทำธุรกรรมระหว่างคู่สัญญานั้น สัญญาทางธุรกิจทั้งหลายมักกำหนดหรือระบุสถานที่ตั้งของผู้ให้บริการและผู้รับบริการไว้อย่างชัดเจน ดังนั้น สถานที่ตั้งของลูกค้า ซึ่งเป็นผู้รับบริการจึงควรจะพิจารณาตามสัญญาทางธุรกิจเป็นสำคัญ และถือว่า สัญญาทางธุรกิจนั้น เป็นองค์ประกอบที่สำคัญประการหนึ่งในการกำหนดสถานที่ตั้งของลูกค้า

อย่างไรก็ตาม หลักการดังกล่าว องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ปรับใช้กับธุรกรรมการให้บริการโดยมีข้อจำกัดหรือมีเงื่อนไขประการสำคัญคือ ต้องเป็นธุรกรรมที่ทำขึ้นระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการ (Business to Business) เท่านั้น

5.2.2.2 บทวิเคราะห์

เมื่อพิจารณาจากหลักการกำหนดสถานที่บริโภค โดยพิจารณาจากที่ตั้งของลูกค้าตามสัญญาทางธุรกิจ ประกอบกับหลักการได้รับประโยชน์ของสหภาพยุโรปดังกล่าวข้างต้น จะทำให้สามารถพิจารณาได้ว่า การใช้บริการนั้น เกิดขึ้นที่ใด

เมื่อนำหลักการดังกล่าวมาปรับใช้กับกรณีข้อเท็จจริงตามตัวอย่างที่แสดงไว้ในข้อ 5.2.1 (1) จะทำให้การพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสองกรณีไม่แตกต่างกัน (โปรดพิจารณารูปที่ 25 และรูปที่ 26 กล่าวคือ

กรณีแรก กรณีที่ว่าจ้างพิมพ์โฆษณาในนิตยสารต่างประเทศ ซึ่งขายให้แก่ลูกค้าทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ (รูปที่ 25)

เมื่อปรับเข้ากับหลักการกำหนดสถานที่บริโภค โดยพิจารณาสถานที่ตั้งของลูกค้าตามสัญญาทางธุรกิจ กรณีดังกล่าว จะทำให้ประเทศไทย ซึ่งเป็นสถานที่ตั้งของผู้ว่าจ้าง (ซึ่งเป็นผู้รับบริการ) เป็นสถานที่ที่มีการบริโภค

กรณีที่สอง กรณีที่ว่าจ้างให้ผลิต Brochure ซึ่งแจกให้แก่ลูกค้าทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ (รูปที่ 26)

เมื่อปรับเข้ากับหลักการกำหนดสถานที่บริโภค โดยพิจารณาสถานที่ตั้งของลูกค้าตามสัญญาทางธุรกิจ กรณีดังกล่าวจะทำให้ประเทศไทย ซึ่งเป็นสถานที่ตั้งของผู้ว่าจ้าง (ซึ่งเป็นผู้รับบริการ) เป็นสถานที่ที่มีการบริโภค เช่นเดียวกันกับกรณีแรก

แม้ว่า การพิจารณาสถานที่บริโภคจากสถานที่ตั้งของผู้รับบริการ ซึ่งเป็นลูกค้า ตามสัญญาทางธุรกิจจะทำให้สามารถ พิจารณาแยกแยะธุรกรรมการนำเข้าบริการ ซึ่งอยู่ในบังคับ การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกจากธุรกรรมการให้บริการนอกราชอาณาจักรได้อย่างชัดเจน แต่ หลักการดังกล่าว จะส่งผลเสียต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่ผู้รับบริการอยู่ในต่างประเทศ แต่การใช้บริการในทางกายภาพได้เกิดขึ้นในราชอาณาจักร ซึ่งหากปรับใช้หลักการดังกล่าว จะทำ ให้กรณีไม่อยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

จึงทำให้นามาสู่คำถามที่ว่า การพิจารณาใช้หลัก Proxies เพียงอย่างเดียว นั้น อาจไม่เป็นการเพียงพอ แม้ว่าการพิจารณาหลักการใช้ประโยชน์ประกอบกับหลัก Proxies เช่นใน กรณีของสหภาพยุโรป ซึ่งพิจารณาว่า ผู้รับบริการ ซึ่งเป็นลูกค้าตามสัญญาทางธุรกิจ ต้องเป็นผู้รับ ประโยชน์จากการให้บริการตามสัญญาโดยแท้จริงก็ตาม แต่การมีได้คำนึงถึงการให้บริการในทาง กายภาพประกอบด้วย อาจส่งผลให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สอดคล้องกับหลักปลายทาง ที่ กำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการบริโภคสินค้าและบริการได้

ดังนั้น หลัก Proxies จึงอาจเป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างหลวมๆ ไม่รัดกุมเพียงพอที่จะป้องกันการทำธุรกรรมที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษีได้ เช่น การทำ สัญญาหรือนิติกรรมอำพราง เป็นต้น

5.2.3 ความบกพร่องในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกบริการ

ในการพิจารณาการส่งออกบริการตามประมวลรัษฎากร ที่จะได้รับสิทธิในการเสีย ภาษีในอัตราร้อยละ 0 นั้น เงื่อนไขประการสำคัญได้แก่ การส่งผลของการให้บริการไปใช้ใน ต่างประเทศทั้งหมด การกำหนดเงื่อนไขดังกล่าว มิได้กำหนดหลักเกณฑ์ว่าอย่างไร ถือว่ามีการใช้ บริการทั้งหมดในต่างประเทศ ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากร จึงมักพิจารณาว่า ธุรกรรมการ ให้บริการที่ใช้ในต่างประเทศนั้น มีส่วนเกี่ยวข้องกับธุรกรรมใดในประเทศไทย หรือไม่ หากมีส่วน เกี่ยวข้อง แม้ว่าคู่สัญญาจะมีได้มีความเกี่ยวพัน หรือแม้ว่าจะอยู่ภายใต้สัญญาแยกต่างหากจาก กัน กรมสรรพากรมักถือว่า กรณีไม่ได้เป็นการส่งออกบริการทั้งหมด หรือมิได้มีการให้บริการทั้งหมด ในต่างประเทศ

เมื่อพิจารณาตามหลักการกำหนดสถานที่ที่มีการบริโภคดังที่ได้กล่าวอธิบายมา ข้างต้นแล้วนั้น การพิจารณาการบริโภคทั้งหมด (Pure Consumption) เพื่อกำหนดสถานที่ที่มีการ บริโภค ไม่สามารถปรับใช้กับการให้บริการได้ในทางปฏิบัติ และทำให้เกิดปัญหาในการพิจารณา จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังปรากฏในตัวอย่างที่ได้แสดงไว้ในข้อ 5.1.2 (2) ข้างต้น

เมื่อพิจารณาหลักการของต่างประเทศ พบว่า บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในการพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกบริการ มิได้คำนึงถึงหลักการดังต่อไปนี้

5.2.3.1 การบริโภคโดยประมาณ (Proxies)

การกำหนดเงื่อนไขในการพิจารณาการส่งออกบริการที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ว่าต้องมีการใช้บริการทั้งหมดในต่างประเทศ ไม่สอดคล้องกับหลักการบริโภคโดยประมาณ ที่ใช้ในการกำหนดสถานที่ที่มีการบริโภค

ดังที่ได้กล่าวมาในข้างต้น หลักการบริโภคทั้งหมด (Pure Consumption Test) เป็นหลักการที่ไม่สามารถนำมาใช้เป็นเครื่องทดสอบในการกำหนดสถานที่ที่มีการบริโภคบริการได้ เนื่องจากไม่สามารถพิจารณาการให้บริการในทางกายภาพได้ อย่างกรณีของสินค้า

ดังนั้น การบริโภคโดยประมาณ (Proxies หรือ Approximations for consumption) จึงนำมาใช้ในการพิจารณาสถานที่ที่มีการบริโภคแทนหลักการข้างต้น เพื่อให้สามารถพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ง่ายขึ้นในทางปฏิบัติ และไม่ต้องคำนึงการให้บริการที่เกิดขึ้นในทางกายภาพ แต่จะพิจารณาจากสถานที่ตั้งของลูกค้าเป็นสำคัญ

กล่าวคือ หากลูกค้าตั้งอยู่ที่ดินแดนใด หรือมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ที่ดินแดนใด ดินแดนนั้น ย่อมถือได้ว่าการบริโภคหรือการให้บริการนั้นเกิดขึ้น เป็นการพิจารณาจากผู้ที่ได้รับประโยชน์ตามสัญญาว่าจ้างการบริการนั้น ซึ่งได้แก่ คู่สัญญาทางธุรกิจ หรือผู้รับบริการตามสัญญา หรือลูกค้าตามสัญญานั้นเอง

การพิจารณาสถานที่ตั้งของลูกค้า โดยถือว่าเป็นดินแดนที่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษี ยังปรากฏอยู่ในบทบัญญัติของสหภาพยุโรปตามคำสั่งฉบับที่ 2006 อีกด้วย นอกจากนี้ ภายใต้คำสั่งฉบับที่ 2006 ดังกล่าวยังได้พิจารณาหลักการใช้ประโยชน์หรือได้รับประโยชน์จากบริการนั้นประกอบด้วย ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษี และยังเป็น การสอดคล้องกับหลักการกำหนดสถานที่บริโภคตามหลักปลายทางอีกด้วย

5.2.3.2 การพิจารณาธุรกรรมกรให้บริการระหว่างประเทศ แยกต่างหากจากกันในแต่ละธุรกรรม

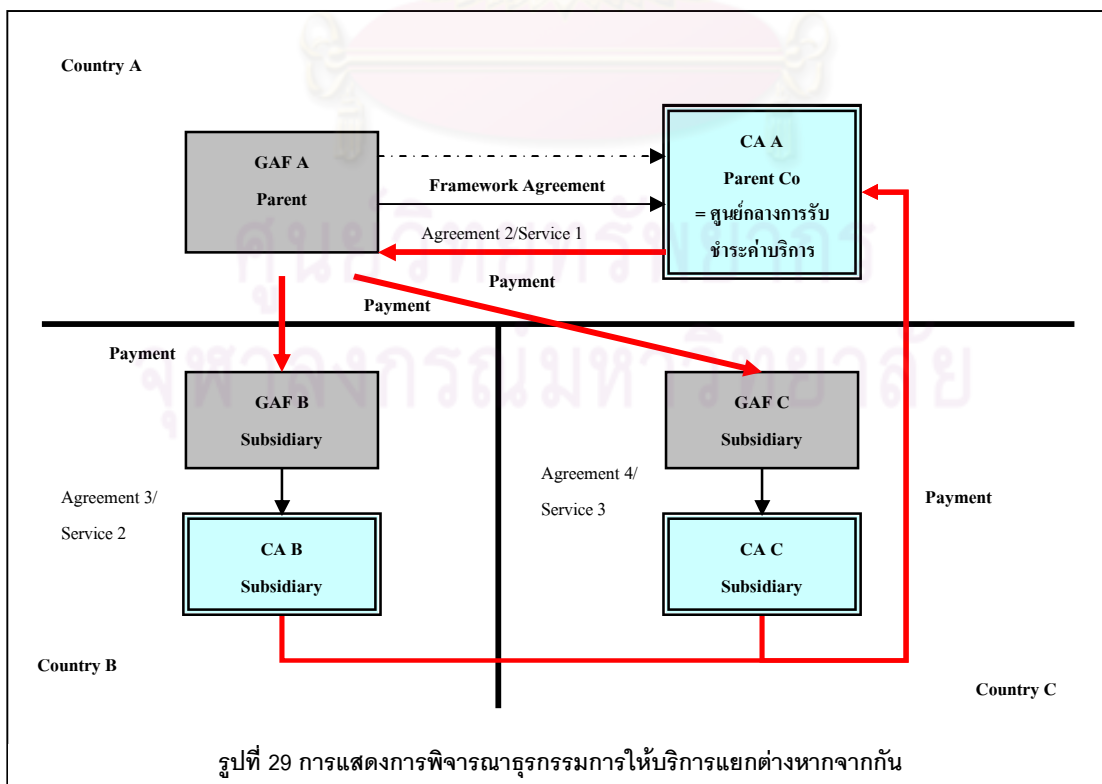
จากตัวอย่างตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏในข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0811/พ/6176 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2545 ตามที่กล่าวไว้ในข้อ 5.1.2 (2) โปรดดูรูปที่ 27

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า กรณีเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร เนื่องจากมีการใช้ผลของการให้บริการนั้นในราชอาณาจักรด้วย อันเนื่องมาจากผลการตรวจสอบคุณภาพสินค้าของผู้รับจ้างในประเทศไทย ที่ได้ส่งให้แก่ผู้ว่าจ้างในประเทศอังกฤษนั้น ทำให้ผู้ซื้อในต่างประเทศตัดสินใจซื้อสินค้าจากประเทศไทย

ข้อสังเกต คือ กรณีดังกล่าวคู่สัญญาว่าจ้าง คือ ผู้รับจ้างในประเทศไทย กับผู้ว่าจ้างในประเทศอังกฤษ การว่าจ้างตามสัญญามีได้เกี่ยวข้องกับ การขายสินค้า ระหว่างผู้ขายสินค้าในประเทศกับผู้ซื้อสินค้าในต่างประเทศแต่ประการใด ธุรกิจทั้งสองสามารถแยกต่างหากจากกันได้อย่างชัดเจน แต่กรมสรรพากรกลับพิจารณาว่า ผลของการให้บริการนั้น เกี่ยวพันกับการซื้อขายสินค้านี้ระหว่างผู้ขายสินค้าในประเทศกับผู้ซื้อสินค้าในต่างประเทศ

เมื่อพิจารณาหลักการบริโภคโดยประมาณ ในการกำหนดสถานที่ที่มีการบริโภค นั้น เห็นได้ว่า องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ได้แยกพิจารณาธุรกิจและนิติบุคคลต่างหากจากกัน โดยการพิจารณาจัดเก็บภาษีตามหลักการดังกล่าว ธุรกิจกรณีดังต่อไปนี้ ไม่ควรส่งผลกระทบต่อ การกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษี เนื่องจากต้องแยกพิจารณาแต่ละธุรกิจและแต่ละนิติบุคคลต่างหากออกจากกัน

ตัวอย่าง (อธิบายไว้ในบทที่ 3)



บริษัท CA A เป็นบริษัทแม่ ตั้งอยู่ในประเทศ A ซึ่งเป็นเจ้าของกลุ่มบริษัทในหลายประเทศทั่วโลก เช่น ในประเทศ B ได้แก่ CA B และในประเทศ C ได้แก่ CA C

บริษัท GAF A เป็นบริษัทแม่ตั้งอยู่ในประเทศ A เช่นเดียวกัน และเป็นเจ้าของกลุ่มบริษัทด้านการให้บริการตรวจสอบบัญชีซึ่งมีบริษัทลูกอยู่ในหลายประเทศทั่วโลก เช่น ในประเทศ B ได้แก่ GAF B และในประเทศ C ได้แก่ GAF C

กลุ่มบริษัท GA ต้องการบริการด้านการตรวจสอบบัญชีทั่วโลกเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายสำหรับบริษัทต่างในประเทศ A และสำหรับบริษัทลูกในประเทศ B และประเทศ C บริษัท CA A ได้ทำสัญญาเพื่อกำหนดกรอบการให้บริการที่เรียกว่า Framework Agreement กับ GAF A (Agreement 1) โดยสัญญานี้จะครอบคลุมเนื้อหา คำนิยาม หน้าที่ตามสัญญาที่เกี่ยวข้องกับความลับทางการค้า ค่ารับรองและรับประกัน วันถึงกำหนดชำระ และข้อจำกัดของความรับผิดตามสัญญา ซึ่งจะนำมาปรับใช้หาก หรือเมื่อบริษัทลูกของ GAF A และ CA A ได้เข้าทำสัญญาแยกต่างหากภายใต้สัญญา Framework Agreement นี้

นอกจากนี้ สัญญา Framework Agreement นี้ ยังกำหนดว่า บริษัทลูกทั้งหลายซึ่งอยู่ในเครือของ CA A และบริษัทผู้ตรวจสอบบัญชีซึ่งอยู่ในเครือของ GAF A อาจเข้าทำสัญญาทางธุรกิจต่างหาก ภายใต้ข้อกำหนดและเงื่อนไขของสัญญา Framework Agreement ก็ได้ อย่างไรก็ตาม สัญญานี้ จะไม่เป็นการผูกมัดให้บริษัทลูกใดๆ ของกลุ่มบริษัท CA A หรือของกลุ่มบริษัท GAF A ต้องเข้าทำสัญญาทางธุรกิจนั้นๆ

ตามตัวอย่างนี้ ข้อเท็จจริงแบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ

กรณีแรก การชำระเงินเป็นไปตามแต่ละสัญญาทางธุรกิจที่แยกต่างหากจากกัน

บริษัท CA A ได้เข้าทำสัญญาทางธุรกิจแยกต่างหากจาก Framework Agreement กับ GAF A สำหรับการตรวจสอบบัญชีของบริษัท CA A (Agreement 2) และ CA B ได้เข้าทำสัญญาทางธุรกิจกับ GAF B (Agreement 3) และ CA C ได้เข้าทำสัญญาทางธุรกิจกับ GAF C (Agreement 4) ในแต่ละสัญญาของทั้งสามสัญญา กำหนดว่า คู่สัญญาตกลงนำเอาข้อตกลงและเงื่อนไขภายใต้ Framework Agreement เป็นส่วนหนึ่งของสัญญานี้ด้วย และสำหรับการชำระค่าบริการนั้น จะเป็นไปตามแต่ละสัญญาทางธุรกิจ (สำหรับกรณีทั่วไป)

ดังนั้น ภายใต้ตัวอย่างนี้ มีการเข้าทำสัญญาทั้งหมดจำนวน 4 ฉบับ คือ

- (1) สัญญา Framework Agreement ระหว่าง GAF A (ผู้ให้บริการ) และ CA A (ผู้รับบริการ)
- (2) สัญญาทางธุรกิจระหว่าง GAF A (ผู้ให้บริการ) และ CA A (ผู้รับบริการ)
- (3) สัญญาทางธุรกิจระหว่าง GAF B (ผู้ให้บริการ) และ CA B (ผู้รับบริการ)
- (4) สัญญาทางธุรกิจระหว่าง GAF C (ผู้ให้บริการ) และ CA C (ผู้รับบริการ)

อย่างไรก็ตาม สัญญาทั้ง 4 ฉบับนี้ มีเพียง 3 ฉบับเท่านั้น ที่นำมาสู่การให้บริการ โดยมีค่าตอบแทน ดังนั้น สัญญาฉบับแรก ซึ่งได้แก่ สัญญา Framework Agreement นั้น จึงมิได้ทำให้เกิดการทำธุรกรรมการให้บริการ และมีได้มีการกำหนดค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการนั้น แต่ประการใด เพียงแต่กำหนดข้อตกลงและเงื่อนไขที่จะกระตุ้นให้มีการเข้าทำสัญญาทางธุรกิจต่างหากของแต่ละคู่สัญญาเท่านั้น

ดังนั้น สัญญาทางธุรกิจตาม (2) – (3) ดังกล่าว จึงเป็นสัญญาที่สามารถนำมาพิจารณาสถานที่จัดเก็บภาษีภายใต้หลักสำคัญ ได้ โดยต้องแยกพิจารณาแต่ละธุรกรรมต่างหากจากกันอย่างอิสระ

ด้วยเหตุนี้ สถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) สำหรับ 3 สัญญา/ธุรกรรม จึงได้แก่

- (1) สถานที่จัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมระหว่าง GAF A (ผู้ให้บริการ) และ CA A (ผู้รับบริการ) ได้แก่ ประเทศ A
- (2) สถานที่จัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมระหว่าง GAF B (ผู้ให้บริการ) และ CA B (ผู้รับบริการ) ได้แก่ ประเทศ B
- (3) สถานที่จัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมระหว่าง GAF C (ผู้ให้บริการ) และ CA C (ผู้รับบริการ) ได้แก่ ประเทศ C

การให้บริการตาม 3 สัญญาดังกล่าว อยู่ในบังคับเสียภาษีตามหลัก ภายในประเทศที่ผู้รับบริการ หรือลูกค้าตั้งอยู่ และได้มีการใช้บริการนั้น ตามหลักสำคัญ ส่วน สัญญา Framework ระหว่าง GAF A และ CA A นั้น ไม่ได้ทำให้เกิดธุรกรรมการให้บริการขึ้น ดังนั้น จึงไม่มีประเด็นในเรื่องการกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษีที่ต้องพิจารณา

กรณีที่สอง กรณีที่ CA A เป็นผู้ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการชำระ ค่าบริการ

สำหรับกรณีนี้ ได้มีการแต่งตั้งให้ CA A เป็นผู้ทำหน้าที่ชำระค่าบริการสำหรับ บริการที่เกิดขึ้นตามแต่ละสัญญา ทั้งนี้ เพื่อเป็นการลดค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินสด บริษัท CA A จะเป็นผู้หน้าที่จัดการชำระค่าบริการที่เกิดขึ้นตามสัญญาทางธุรกิจแต่ละฉบับ โดย CA A จะเป็นผู้ชำระให้แก่ GAF A โดยตรงสำหรับค่าบริการของกลุ่มบริษัท CA ทั้งหมด

ในขั้นตอนของการออกใบแจ้งหนี้สำหรับค่าบริการในการตรวจสอบบัญชีภายใต้ สัญญาทั้ง 3 ฉบับนั้น บริษัท GAF A บริษัท GAF B และ GAF C จะออกใบแจ้งหนี้ให้แก่ บริษัท CA A บริษัท CA B และบริษัท CA C ตามลำดับ

อย่างไรก็ตาม การจ่ายเงินค่าบริการนั้น GAF A จะออกเอกสารเรียกเก็บเงิน (พร้อมด้วยแนบสำเนาใบแจ้งหนี้) ให้แก่ CA A และ CA A จะจ่ายเงินตามจำนวนที่ได้รับแจ้งตาม เอกสารเรียกเก็บเงินให้แก่ GAF A และภายในวันเดียวกันกับที่ชำระให้แก่ GAF A นั้น บริษัท CA A จะเรียกเก็บเงินจาก CA B และ CA C ตามลำดับเช่นเดียวกัน

กรณีเช่นเดียวกัน เมื่อ GAF A ได้รับชำระเงินจาก CA A บริษัท GAF A จะโอน เงินค่าบริการนั้นให้แก่ GAF B และ GAF C ตามจำนวนค่าบริการภายในวันเดียวกันกับที่ GAF A ได้รับเงิน

ในกรณีเช่นนี้ สถานที่จัดเก็บภาษี ยังคงเป็นเช่นเดิมกับกรณีแรก แม้ว่าการชำระ เงินนั้น จะเป็นกรณีที่ GAF A เป็นผู้ชำระค่าบริการ ก็ไม่เป็นการกระทบกับสถานที่จัดเก็บภาษี ที่ กำหนดให้เป็นสถานที่ที่ผู้รับบริการนั้นตั้งอยู่ ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักสำคัญ

จากตัวอย่างการทำธุรกรรมดังกล่าวข้างต้น ทำให้เห็นว่า ธุรกรรมที่เกิดขึ้น ดังต่อไปนี้ มิได้กระทบต่อการกำหนดสถานที่ที่มีการบริโภค เนื่องจากต้องแยกพิจารณาแต่ละ ธุรกรรมต่างหากออกจากกันอย่างชัดเจน

- (1) มีการถือหุ้นหรือมีส่วนในความเป็นเจ้าของ หรือเป็นกลุ่มบริษัทข้ามชาติ
- (2) การให้บริการต่อไปยังบุคคลที่สาม
- (3) บริการนั้นได้กระทำแก่บุคคลที่สาม ซึ่งมีใช้ลูกค้ำซึ่งเป็นคู่สัญญาตามสัญญาทางธุรกิจ
- (4) เส้นทางในการชำระเงินหรือสถานที่ตั้งของผู้ชำระเงินค่าบริการ

นอกจากการพิจารณาธุรกรรมแยกต่างหากจากกันตามแนวทางของ OECD ดังกล่าวข้างต้นแล้วนั้น ในบางประเทศ ได้พิจารณาการได้รับประโยชน์ของผู้รับบริการ หรือลูกค้ำตามสัญญาทางธุรกิจประกอบด้วย

กรณีดังกล่าวปรากฏในคดี Wilson & Horton Ltd V. Commissioner of Inland Revenue ในประเทศนิวซีแลนด์¹¹ ซึ่งได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 กล่าวคือ

บริษัท Wilson & Horton Ltd. (ผู้โต้แย้ง) เป็นผู้ให้บริการด้านการประกาศโฆษณาลงในสื่อสิ่งพิมพ์ของบริษัท ให้แก่ลูกค้ำที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์และในต่างประเทศ ในกรณีที่เป็นการให้บริการแก่ลูกค้ำในต่างประเทศซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ การให้บริการนี้ จะสามารถแยกได้เป็น 5 ลักษณะ คือ

ลักษณะที่ 1 บริการที่ให้แก่ลูกค้ำในต่างประเทศ โดยให้บริการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์

ลักษณะที่ 2 บริการที่ให้แก่ลูกค้ำในต่างประเทศ ซึ่งเกี่ยวข้องกับสินค้าที่ตั้งอยู่นอกประเทศนิวซีแลนด์ โดยผู้ให้บริการที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์

ลักษณะที่ 3 บริการที่ให้แก่ลูกค้ำในต่างประเทศ ซึ่งเกี่ยวข้องกับสินค้าที่ตั้งอยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ โดยผู้ให้บริการมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์

ลักษณะที่ 4 บริการที่ให้แก่ลูกค้ำในต่างประเทศ ซึ่งเกี่ยวข้องกับสินค้าที่ตั้งอยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ โดยผู้ให้บริการที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์

¹¹[1996] 1 NZLR 26 (Ct. App. Wellington). [Edited by the authors.] cited in Alan Schenk and Oliver Oldman, *Value Added Tax : A Comparative Approach* (Cambridge University Press), p.198-202.

ลักษณะที่ 5 การโฆษณาภาพลักษณ์ให้แก่ลูกค้าในต่างประเทศ เพื่อเป็นการส่งเสริมยี่ห้อสินค้า แก่สินค้าหรือบริการซึ่งโฆษณาที่ขายในประเทศนิวซีแลนด์

คณะกรรมการ เห็นว่าผู้ได้แย่งเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการให้บริการแก่ลูกค้าในต่างประเทศโดยไม่ถูกต้อง

อย่างไรก็ตาม ผู้พิพากษา Richardson J ได้ให้ความเห็นแก่คดีนี้ว่า การที่ บริษัท Wilson & Horton ได้ทำการโฆษณาให้แก่ลูกค้าต่างประเทศในสื่อสิ่งพิมพ์ของ New Zealand Herald การให้บริการด้านโฆษณานี้ น่าจะเกี่ยวข้องกับอัตราภาษีร้อยละ 0 ได้ โดยท่านผู้พิพากษาดังกล่าวได้นำเอาหลักการได้รับประโยชน์มาปรับใช้ในการพิจารณา โดยตีความคำว่า “เพื่อและแก่บุคคลใด” (For and to any person) ตามมาตรา 11 (2) (e) ว่า ควรต้องนำเอาสัญญาที่เกิดขึ้นระหว่างคู่สัญญา ถือเป็นเจตนาที่แท้จริงว่า บริการที่ให้ภายใต้สัญญานั้น ให้แก่ และเพื่อคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง นอกจากนี้ หากพิจารณาถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการโฆษณา ก็ย่อมต้องพิจารณาจากคู่สัญญา และประโยชน์ที่ได้รับตามสัญญา โดยไม่สนใจว่า บริการนั้น จะส่งผลให้บุคคลอื่นใดได้รับประโยชน์ด้วย

ในคดีนี้ ศาลพิจารณาโดยมีคำวินิจฉัยเป็นเอกฉันท์ รับคำอุทธรณ์ในคดีนี้ และยกคำสั่งในศาลสูง โดยวินิจฉัยว่า การกระทำของคณะกรรมการที่ไม่ให้ได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 นั้น ไม่ถูกต้อง เนื่องจากการโฆษณาที่กระทำขึ้นโดยบริษัท Wilson & Horton นั้น ทำขึ้นเพื่อบุคคลซึ่งมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ ขณะที่ได้มีการให้บริการ จึงถือได้ว่าเป็นการส่งออกบริการที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ได้

5.2.3.3 บทวิเคราะห์

เมื่อพิจารณาจากหลักการบริโภคโดยประมาณ ประกอบกับการพิจารณาแต่ละธุรกรรมต่างหากออกจากกันแล้ว กรณีปรับใช้กับตัวอย่างที่ได้กล่าวไว้ในข้อ 5.1.2 (2) (โปรดพิจารณารูปที่ 27 และรูปที่ 28) จะเห็นว่า การพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเป็นไปในแนวทางเดียวกัน กล่าวคือ

กรณีตามตัวอย่างตามข้อหรือของกรมสรรพากรที่ กค. 0811/พ/6176 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2545 และตัวอย่างตามข้อหรือของกรมสรรพากรที่ กค. 0702/พ/3323 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2552

ทั้งสองตัวอย่างตามข้อ 5.1.2 (2) ข้างต้น เป็นกรณีที่คู่สัญญา ได้แก่ ผู้ว่าจ้างในต่างประเทศ ว่าจ้างให้ผู้รับจ้างในประเทศไทย โดยตามตัวอย่างแรก เป็นการว่าจ้างให้ดำเนินการตรวจสอบคุณภาพของสินค้าในประเทศไทย ส่วนตัวอย่างที่สอง ว่าจ้างให้หาข้อมูลการผลิตสินค้าและตรวจสอบคุณภาพสินค้าในประเทศไทย โดยทั้งสองกรณีต่างต้องส่งผลของการตรวจสอบให้แก่ผู้ว่าจ้างยังต่างประเทศ

คู่สัญญาตามสัญญาว่าจ้างดังกล่าว ได้แก่ ผู้ว่าจ้างในต่างประเทศและผู้รับจ้างในประเทศ มิได้มีนิติสัมพันธ์ หรือธุรกรรมใดที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายสินค้า ระหว่างผู้ซื้อในต่างประเทศและผู้ขายในประเทศ

เมื่อพิจารณาตามหลักการบริโภคโดยประมาณ สถานที่ที่มีการบริโภค ซึ่งได้แก่ สถานที่ตั้งของลูกค้าทั้งสองกรณี เห็นได้ว่า อยู่ในต่างประเทศ และผู้ว่าจ้าง ซึ่งเป็นลูกค้าตามสัญญาว่าจ้างนี้ ได้รับประโยชน์จากรายงานที่ผู้รับจ้างในประเทศ ได้ดำเนินการตรวจสอบคุณภาพสินค้า และหาข้อมูลให้

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาธุรกรรมการให้บริการตามสัญญาว่าจ้างทั้งสองกรณี กับการซื้อขายสินค้า แยกต่างหากจากกันแล้ว การขายสินคาระหว่างผู้ขายสินค้าในประเทศ กับผู้ซื้อสินค้าในต่างประเทศ มิได้มีความสัมพันธ์หรือเกี่ยวข้องกันกับการให้บริการดังกล่าวแต่ประการใด

ดังนั้น แม้ว่าผลของการให้บริการดังกล่าว ผู้ว่าจ้างจะนำเอารายงานดังกล่าวมาใช้ เพื่อตัดสินใจในการซื้อสินค้าจากประเทศไทย กรณีก็ได้ถือว่า ผลของบริการที่ทำขึ้นนั้น ได้นำมาใช้ในประเทศไทยแต่ประการใด เมื่อผู้รับจ้างได้จัดส่งรายงานการตรวจสอบคุณภาพสินค้าให้แก่ผู้ว่าจ้างตามสัญญาแล้ว ย่อมถือว่าเป็นการส่งบริการที่ได้ทำขึ้นไปใช้ในต่างประเทศ และพิจารณาว่า เป็นการส่งออกบริการที่มีสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 แล้ว

แม้ว่าการพิจารณาสถานที่บริโภคจากสถานที่ตั้งของผู้รับบริการ ซึ่งเป็นลูกค้าตามสัญญาทางธุรกิจจะทำให้ไม่ต้องพิสูจน์ถึงการให้บริการทั้งหมดว่าเกิดขึ้นในต่างประเทศ ซึ่งสามารถทำได้ยากในทางกายภาพสำหรับลักษณะของบริการ และทำให้ไม่ต้องพิจารณาว่า มีการให้บริการทั้งหมดในต่างประเทศเป็นอย่างไร แต่การพิจารณาจากสถานที่ตั้งของผู้รับบริการ ตามสัญญาทางธุรกิจตามหลัก Proxies อาจไม่เป็นการเพียงพอ เนื่องจากอาจก่อให้เกิดการทำธุรกรรมซึ่งเป็นนิติกรรมอำพรางเพื่อให้ได้รับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ทั้งที่เป็นกรณีที่ผู้ใช้บริการทางกายภาพที่แท้จริงอยู่ในประเทศไทย

ดังนั้น หลัก Proxies จึงอาจเป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
อย่างหลวมๆ ไม่รัดกุมเพียงพอที่จะป้องกันการทำธุรกรรมที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษีได้ เช่น การทำ
สัญญาหรือนิติกรรมอำพราง เป็นต้น



ศูนย์วิทยพัชการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษา และวิเคราะห์ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกตามประมวลรัษฎากร ประกอบกับหลักการและแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ พบว่าบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของไทยที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าและการให้บริการนั้น มีความบกพร่องในการกำหนดขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้า ซึ่งทำให้ไม่สามารถแยกแยะธุรกรรมระหว่างการขายสินค้าในราชอาณาจักร การนำเข้าและส่งออกสินค้า และการขายสินค้านอกราชอาณาจักร ซึ่งมีภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกัน ออกจากกันได้อย่างชัดเจน

นอกจากความบกพร่องในการกำหนดขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้านี้แล้ว บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการ ยังมีความบกพร่องในการกำหนดสถานที่บริโภค เพื่อแยกแยะการให้บริการในราชอาณาจักร การนำเข้าและส่งออกบริการ ออกจากกัน ประกอบกับการพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกบริการนั้น ไม่สอดคล้องกับหลักการในปัจจุบัน ที่ให้พิจารณาการบริโภคโดยประมาณกับกรณีของบริการ แทนการปรับใช้หลักการบริโภคทั้งหมด (Pure Consumption Test) ที่สามารถปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าได้เท่านั้น แต่ไม่เหมาะสมที่จะนำมาพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ เนื่องจากลักษณะของการให้บริการนั้น ไม่สามารถเห็นได้ในทางกายภาพ อย่างกรณีของสินค้า

6.1 บทสรุป

ความบกพร่องในการกำหนดขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้า และการกำหนดสถานที่บริโภคสำหรับการบริโภคดังกล่าว นำมาสู่ความแตกต่างในการพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของภาครัฐ ทำให้เกิดความไม่แน่นอน และความไม่ชัดเจนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างธุรกรรมการนำเข้าและส่งออกทั้งสินค้าและบริการ กับธุรกรรมการขายสินค้าและให้บริการในราชอาณาจักร และธุรกรรมนอกราชอาณาจักร

ดังตัวอย่างที่ปรากฏในกรณีการพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าในราชอาณาจักรกับการขายสินค้านอกราชอาณาจักร ซึ่งเดิมกรมสรรพากรวางแนวปฏิบัติว่าการขายสินค้า โดยส่งมอบสินค้าที่ต่างประเทศ ถือเป็น การส่งออกสินค้า และได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 70/2540 แต่ต่อมาได้กลับแนวทางในการวินิจฉัยโดยออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 88/2542 และกรมสรรพากรออกคำสั่งใหม่ที่ ป. 89/2542 และให้ถือว่า กรณีการขายสินค้า โดยส่งมอบสินค้าในต่างประเทสนั้น ถือเป็น การขายสินค้านอกราชอาณาจักร ไม่อยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกตประการหนึ่ง คำสั่งกรมสรรพากร มิได้มีสถานะเป็นกฎหมาย แต่เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร ที่ให้เจ้าพนักงานของกรมสรรพากร ได้พิจารณาแนวทางและปฏิบัติตามเท่านั้น มิได้มีผลผูกพันผู้เสียภาษีแต่ประการใด ดังนั้น การออกคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อกลับแนวทางในการวินิจฉัยเพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีดังกล่าว นั้น ย่อมทำให้เกิดความไม่แน่นอนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม อรรถกรรณลักษณะเดียวกัน จะทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกัน ระหว่างการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอดีต กับในปัจจุบัน ซึ่งส่งผลให้เกิดความไม่แน่นอนในการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมดังกล่าวในอนาคตอีกด้วย

นอกจากนี้ ความบกพร่องและความไม่สอดคล้องกับหลักการกำหนดสถานที่บริโภค ยังเป็นการเพิ่มภาระให้แก่ผู้เสียภาษีในกรณีของการส่งออกบริการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 อีกด้วย กล่าวคือ การยึดถือว่าการส่งออกบริการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 นั้น ต้องเป็นกรณีของการส่งออกบริการทั้งหมด คือ ต้องมีการใช้ผลของบริการนั้นในต่างประเทศทั้งหมด เป็นการเพิ่มภาระให้แก่ผู้เสียภาษีในการพิสูจน์ถึงการให้บริการในต่างประเทศทั้งหมด เนื่องจากโดยลักษณะของบริการนั้น ไม่สามารถเห็นการให้บริการได้ในทางกายภาพอย่างกรณีของสินค้า ที่มีแต่เพียงรูปแบบการค้ำที่สินค้าส่งไปยังลูกค้าเท่านั้น

เมื่อพิจารณาจากความบกพร่องดังกล่าว ทำให้เกิดอุปสรรคทางการค้า โดยเฉพาะอย่างยิ่งในทางการค้าระหว่างประเทศ กล่าวคือ ผู้ประกอบการจะต้องแบกรับภาระภาษีที่ไม่แน่นอนและความไม่ชัดเจนอันเนื่องมาจากการบริหารจัดการเก็บภาษีของภาครัฐ และความเสี่ยงอันเกิดจากเบี้ยปรับเงินเพิ่มกรณีที่ไม่ถูกต้อง

ดังนั้น ภาระทางภาษีอากรที่ไม่มีความแน่นอนในการจัดเก็บภาษี ประกอบกับความเสี่ยงในการเสียค่าปรับเงินเพิ่มกรณีที่เสียภาษีไม่ถูกต้อง อาจกระทบต่อต้นทุนของสินค้าและบริการ และทำให้ราคาของสินค้าและบริการนั้นสูงขึ้น ซึ่งส่งผลกระทบต่อความสามารถและประสิทธิภาพในการแข่งขันของไทยได้

การแก้ไขข้อบกพร่องในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออก ให้มีความชัดเจนแน่นอนในการกำหนดขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามหลักการสากลในการกำหนดสถานที่บริโภค จึงเป็นแนวทางหนึ่งที่ส่งเสริมให้ผู้ประกอบการของไทยไม่ต้องแบกรับภาระทางภาษีที่ไม่มีความชัดเจนและไม่แน่นอน รวมถึงความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตได้

ดังนั้น จึงนำมาสู่ข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

6.2 ข้อเสนอแนะ

6.2.1 การกำหนดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าให้มีความชัดเจน

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ควรกำหนดขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าให้มีความชัดเจนแน่นอนว่า การขายสินค้าในราชอาณาจักร ต้องพิจารณาจากหลักเกณฑ์ใด เพื่อแยกธุรกรรมการขายสินค้าในราชอาณาจักร ออกจากการนำเข้าและส่งออก ออกจากการขายสินค้านอกราชอาณาจักรได้อย่างชัดเจน และคำนึงถึงหลักการพิจารณาสถานที่ที่มีการบริโภคเกิดขึ้นตามหลักปลายทาง

กล่าวคือ เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการพิจารณาสถานที่ที่การขายสินค้าเกิดขึ้น ควรพิจารณาจากสถานที่ตั้งของสินค้าประกอบกับหลักปลายทาง หากสินค้าที่ตกลงซื้อขายกันนั้น ตั้งอยู่นอกประเทศ ขณะที่มีการซื้อขาย โดยมีได้มีการนำสินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร กรณีย่อมถือว่า เป็นการขายสินค้านอกราชอาณาจักร แม้ว่าผู้ซื้อและผู้ขายนั้น จะอยู่ในประเทศก็ตาม

อย่างไรก็ตาม หากสินค้าที่ซื้อขาย ซึ่งตั้งอยู่นอกราชอาณาจักรนั้น ต่อมาได้นำเข้า มาในประเทศไทย กรณีย่อมถือเป็นการนำเข้าสินค้าซึ่งอยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย กรณีดังกล่าว ย่อมสอดคล้องกับหลักปลายทาง ซึ่งถือว่า ประเทศไทย เป็นประเทศที่มีการบริโภคสินค้านั้น

ในทางตรงกันข้าม หากสินค้าตั้งอยู่ในราชอาณาจักร ขณะที่มีการซื้อขาย เมื่อพิจารณาหลักการกำหนดสถานที่ขายสินค้าจากสถานที่ตั้งของสินค้าแล้ว จะทำให้พิจารณาได้เป็นกรณีดังต่อไปนี้

- (1) กรณีที่สินค้า ผู้ซื้อและผู้ขาย ต่างอยู่ในราชอาณาจักร ย่อมชัดเจนว่า กรณีถือเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักร
- (2) กรณีที่สินค้า และผู้ซื้ออยู่ในราชอาณาจักร แต่ผู้ขายอยู่นอกราชอาณาจักร กรณีย่อมถือเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักร เว้นแต่กรณีที่สินค้านั้น ได้ถูกส่งออกไปนอกราชอาณาจักร กรณีย่อมถือเป็นการส่งออกสินค้า ซึ่งสอดคล้องตามหลักปลายทาง
- (3) กรณีที่สินค้า และผู้ขายอยู่ในราชอาณาจักร แต่ผู้ซื้ออยู่นอกราชอาณาจักร หากสินค้าถูกส่งออกไปให้แก่ผู้ซื้อนอกราชอาณาจักร กรณีย่อมถือเป็นการส่งออกสินค้า ซึ่งสอดคล้องกับหลักปลายทาง

การพิจารณาสถานที่ขายสินค้า จากสถานที่ตั้งของสินค้า ดังกล่าว จะทำให้เกิดความชัดเจนในการแยกธุรกรรมการขายสินค้าในราชอาณาจักรออกจากการขายสินค้านอกราชอาณาจักร และการนำเข้าและส่งออกสินค้าได้อย่างชัดเจนมากยิ่งขึ้น อีกทั้งการพิจารณาสถานที่ตั้งของสินค้า ยังทำให้สามารถกำหนดสถานที่ที่มีการบริโภคได้อย่างชัดเจนมากขึ้นด้วย เนื่องจากสถานที่ที่มีการบริโภค ย่อมต้องเป็นสถานที่ที่มีการใช้สินค้านั้น หากสินค้าที่ซื้อขาย แม้จะอยู่ในประเทศไทย แต่หากสินค้าถูกเคลื่อนย้ายไปใช้ในต่างประเทศ สถานที่บริโภคสินค้า ย่อมอยู่ที่ต่างประเทศ ซึ่งเป็นปลายทางของสินค้า ประเทศไทยย่อมมิใช่สถานที่จัดเก็บภาษี (Place of Taxation) ตามหลักปลายทาง

การกำหนดสถานที่ขายสินค้าโดยพิจารณาจากสถานที่ตั้งของสินค้า จะทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีของรัฐ ไม่ต้องมุ่งพิจารณาแต่การกระทำที่มีการส่งมอบสินค้าว่าเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักร ซึ่งเป็นเพียงจุดความรับผิดชอบภาษีเท่านั้น และจะช่วยให้สามารถแยกพิจารณาธุรกรรมที่อยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างชัดเจนขึ้น ว่ากรณีใดถือเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักร หรือการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งอยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 (ตามอัตราภาษีในปัจจุบัน) แต่หากเป็นการขายสินค้าโดยส่งออกสินค้าไปนอกราชอาณาจักร ย่อมถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามหลักปลายทาง และจะไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หากเป็นกรณีของการขายสินค้านอกราชอาณาจักร

6.2.2 การกำหนดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการให้มีความชัดเจน

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ควรพิจารณากำหนดขอบเขตการให้บริการที่อยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น และสอดคล้องกับหลักการสากล หลักการที่จะต้องนำมาพิจารณา คือ หลักการบริโภคโดยประมาณ (Proxies หรือ Approximations for consumption) ประกอบกับการแยกพิจารณาแต่ละธุรกรรมและคู่สัญญาตามสัญญาทางธุรกิจออกจากกัน

ทั้งนี้ เพื่อให้การพิจารณาว่า สถานที่ให้บริการเกิดขึ้นที่ใด ย่อมจะทำให้สามารถแยกพิจารณาได้ว่า การให้บริการนั้น ถือเป็น การให้บริการในราชอาณาจักร หรือไม่ และมีภาระทางภาษีเป็นประการใด เนื่องจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของไทย ไม่ว่าจะเป็นการนำเข้าบริการ หรือการส่งออกบริการ ถือเป็น การให้บริการในราชอาณาจักรได้ทุกกรณี เว้นแต่ กรณีที่การส่งออกบริการที่พิสูจน์ได้ว่าการส่งออกบริการทั้งหมดไปต่างประเทศเท่านั้น ที่ถือว่า เป็นการส่งออกบริการที่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 มิฉะนั้น หากพิสูจน์มิได้ ย่อมต้องถือว่าเป็น การให้บริการในราชอาณาจักร และอยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 (อัตราภาษีในปัจจุบัน)

เมื่อพิจารณาหลักการบริโภคโดยประมาณ โดยคำนึงถึงสถานที่ที่ลูกค้าตั้งอยู่เป็นสำคัญ ย่อมจะทำให้การกำหนดสถานที่ให้บริการเกิดความชัดเจนมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ

- (1) หากลูกค้าหรือผู้รับบริการอยู่ในราชอาณาจักร ไม่ว่าจะผู้ให้บริการจะอยู่ในหรืออยู่นอกราชอาณาจักร ย่อมถือว่า สถานที่ให้บริการนั้น อยู่ในราชอาณาจักร เนื่องจากว่า ลูกค้าหรือผู้รับบริการนั้น ตั้งอยู่ในราชอาณาจักร
- (2) หากลูกค้าหรือผู้รับบริการอยู่นอกราชอาณาจักร ไม่ว่าจะผู้ให้บริการนั้นจะอยู่ในหรืออยู่นอกราชอาณาจักร เมื่อบริการนั้นถูกใช้โดยผู้รับบริการที่อยู่นอกราชอาณาจักร กรณีแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณี คือ

กรณีแรก หากผู้ให้บริการอยู่นอกราชอาณาจักรเช่นกัน บริการนั้นทำขึ้นนอกราชอาณาจักร กรณีนี้อาจถือได้ว่าเป็นการให้บริการนอกราชอาณาจักร ซึ่งไม่อยู่ในบังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

กรณีที่สอง หากผู้ให้บริการอยู่ในราชอาณาจักร บริการนั้นทำขึ้นในราชอาณาจักร แก่ผู้รับบริการที่อยู่นอกราชอาณาจักร กรณีย่อมถือได้ว่า มีการส่งออกบริการ ย่อมได้รับ สิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0

การพิจารณาหลักการบริโภคโดยประมาณ โดยถือเอาสถานที่ตั้งของลูกค้า หรือ ผู้รับบริการตามสัญญาทางธุรกิจ ทำให้ไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงการให้บริการในทางกายภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีของการส่งออกบริการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ว่ามีการให้บริการทั้งหมดในต่างประเทศ หรือไม่

หลักการบริโภคโดยประมาณนี้ พิจารณาแต่เพียงผู้รับบริการตามสัญญาทาง ธุรกิจนั้น ตั้งอยู่ในต่างประเทศ หรือไม่ หากอยู่ในต่างประเทศ ย่อมถือได้ว่า บริการนั้น ถูกใช้ใน ต่างประเทศ และภายใต้หลักปลายทาง ย่อมถือได้ว่าเป็นการส่งออกบริการ ที่ได้รับสิทธิในการเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ได้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงธุรกรรมอื่นๆ ที่เกิดขึ้นอันเป็นตามมาจาก การส่งออกบริการ เนื่องจากการแยกพิจารณาแต่ละธุรกรรมและคู่สัญญาตามสัญญาทางธุรกิจ อื่นๆ ออกจากกัน

อย่างไรก็ตาม การพิจารณาแต่เพียงหลักการบริโภคโดยประมาณ โดยคำนึงถึง สถานที่ที่ผู้รับบริการหรือลูกค้าตามสัญญาทางธุรกิจตั้งอยู่นั้น อาจส่งผลกระทบต่อเม็ดเงินที่รัฐ จัดเก็บจากภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงได้ เนื่องจากธุรกรรมที่จะถือได้ว่าเป็นการส่งออกบริการนั้น สามารถ เกิดขึ้นได้มากขึ้น โดยไม่จำเป็นต้องพิสูจน์ถึงการให้บริการในทางกายภาพ ซึ่งจะส่งผลให้ ผู้ประกอบการด้านบริการ ที่ส่งออกบริการนั้น ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกบริการไป ต่างประเทศ โดยได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0

การค้าบริการในเศรษฐกิจระดับโลกจะมีการติดต่อพึ่งพากันมากขึ้น ระหว่าง ประเทศกำลังพัฒนา และประเทศพัฒนาแล้ว ในสาขาที่ประเทศกำลังพัฒนามักประสบ ความสำเร็จ เช่น บริการไอที บริการขนส่งทางเรือ บริการการก่อสร้างอาคาร และบริการด้าน สุขภาพ ซึ่งเป็นสาขาบริการที่ประเทศกำลังพัฒนามีความได้เปรียบเชิงเปรียบเทียบ เพราะมีความรู้ ความชำนาญ และแรงงานขั้นต่ำ ซึ่งประเทศพัฒนาแล้วแสวงหาแหล่งทรัพยากรจากภายนอก ประเทศจากประเทศกำลังพัฒนา¹ แต่ทั้งนี้ ประเทศกำลังพัฒนาจำเป็นต้องเข้าถึงตลาดของ ประเทศพัฒนา ด้วยการเปิดโอกาสให้มีการบริการข้ามพรมแดนกันมากขึ้น ดังนั้น ประเทศไทย ซึ่ง ถือเป็นประเทศกำลังพัฒนาในกลุ่มอาเซียน จำเป็นต้องพัฒนาตนเองให้พร้อมด้วยเช่นกัน

¹ สำนักเจรจาการค้าบริการ, การเปิดเสรีการค้าบริการ: ช่องทางโอกาสและผลประโยชน์ที่ได้รับ, 11 มกราคม 2548

เมื่อพิจารณาแนวโน้มการส่งออกด้านบริการของไทย ในระดับอาเซียน ประเทศไทยยังคงเผชิญกับการแข่งขันในตลาดธุรกิจบริการอย่างสูง โดยเฉพาะความสามารถอย่างสูงของสิงคโปร์ และมาเลเซีย ในธุรกิจบริการ โดยเฉพาะในธุรกิจบริการออกแบบและพัฒนาโปรแกรม² อย่างไรก็ตาม แนวโน้มของประเทศไทยในการส่งออกบริการ ยังคงขยายตัวเพิ่มขึ้นในอัตราสูงถึงร้อยละ 11.9 ต่อปี ในปี 2553 การนำเอาหลักการบริโภคโดยประมาณ โดยพิจารณาสถานที่ตั้งของลูกค้า จะส่งผลให้การบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกบริการ มีเม็ดเงินน้อยลง ในขณะที่การส่งออกบริการจากประเทศไทยไปยังตลาดต่างประเทศจะเพิ่มมากขึ้น

ในทางตรงกันข้าม การพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการตามหลักการกำหนดสถานที่บริโภคภายใต้หลักการบริโภคโดยประมาณ จะเป็นการส่งเสริมและสนับสนุนให้ผู้ประกอบการด้านบริการ ให้มีการพัฒนาบริการของตนให้สามารถแข่งขันกับตลาดในต่างประเทศได้มากขึ้น เนื่องจากบริการที่ส่งออกนั้น ไม่มีต้นทุนทางด้านภาษี อันเนื่องมาจากได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งถือเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบริการที่ส่งออกไปนอกประเทศ

อย่างไรก็ตาม การพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ โดยพิจารณาแต่เพียงสถานที่ที่ผู้รับบริการหรือลูกค้าตามสัญญาทางธุรกิจเพียงประการเดียว เห็นว่า อาจไม่เป็นที่เพียงพอที่จะนำมาปรับใช้กับกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าและส่งออกบริการตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทยได้ เนื่องจากการพิจารณาแต่เพียงสถานที่ตั้งของผู้รับบริการตามสัญญาทางธุรกิจนั้น อาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้โดยง่าย เช่น การทำนิติกรรมอำพราง เพื่อหลบหลีกภาษี เป็นต้น

ดังนั้น การนำเอาหลักการบริโภคโดยประมาณมาปรับใช้ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ จึงควรกำหนดเงื่อนไข หรือข้อกำหนดในการพิสูจน์ถึงความเป็นคู่สัญญากันอย่างแท้จริงด้วย และมีควรละทิ้งข้อพิจารณาถึงการให้บริการที่เกิดขึ้นในทางกายภาพสำหรับผู้ให้บริการที่แท้จริงด้วย

²ที่มา: รายงานการศึกษาศักยภาพของไทยไปสู่การเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ระยะที่ 1 (กรมเจรจาการค้าระหว่างประเทศ 2553), รายงานการศึกษาการดำเนินนโยบายส่งเสริมการผลิตและใช้สินค้าไทย (สำนักงานปลัดกระทรวงพาณิชย์ 2548), สรุปและรวบรวมโดย กลุ่มวิจัยเศรษฐกิจการค้า สำนักงานยุทธศาสตร์การพาณิชย์ (กุมภาพันธ์ 2553)

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กัมปนาท บุญรอด. ส่งออกบริการกับปัญหาทางภาษีอากร. สรรพากรสาส์น 55, 9 (กันยายน 2551): 29.

กลุ่มวิจัยเศรษฐกิจการค้า สำนักงานยุทธศาสตร์การพาณิชย์. รายงานการศึกษาศักยภาพของไทยไปสู่การเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ระยะที่ 1 ใน รายงานการศึกษาการดำเนินนโยบายส่งเสริมการผลิตและใช้สินค้าไทย กรุงเทพฯ: สำนักงานปลัดกระทรวงพาณิชย์, 2548.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. อ้างถึงใน ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2551.

ปวญ อิงภากรณ์. คำบรรยายวิชาการคลังมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปี 2498. อ้างถึงใน ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน.

ไพจิตร โรจนวานิช. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2. กรุงเทพฯ : สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2533.

ธีระพงษ์ เขมฤกษ์อำพล. การค้าและการเงินระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ : ซีเอ็ดยูเคชั่น จำกัด (มหาชน), 2521.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544.

ศูนย์ยุโรปศึกษา แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. สหภาพยุโรปใหม่ และ 27 ประเทศสมาชิก. 2550.

สำนักเจรจาการค้าบริการ. การเปิดเสรีการค้าบริการ: ช่องทางโอกาสและผลประโยชน์ที่ได้รับ, 2548. (เอกสารไม่ตีพิมพ์)

สำนักงานยุทธศาสตร์การพาณิชย์. ความสามารถในการแข่งขันของไทย ปี 2552, 2552. (เอกสารไม่ตีพิมพ์)

สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. แนวโน้มเศรษฐกิจไทย 2553 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

www.otp.moc.go.th/index-gen.php?page=news_detail&news_id-566&page_num=1&news_type_special [2553, สิงหาคม]

สำนักนโยบายการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลเดือนเมษายน 2553 และในช่วง 7 เดือนแรกของปีงบประมาณ 2553 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<http://www.mof.go.th/News2010/064.pdf> [2553, สิงหาคม]

อภิญา เลื่อนฉวี. กฎหมายสหภาพยุโรป. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2548.

อมรศักดิ์ พงศ์พิศุตม์. การบัญชีมูลค่าเพิ่มขึ้นสูง : Advanced VAT Accounting. กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์ 50.

ภาษาอังกฤษ

Alan A. Tait. VALUE ADDED TAX: International Practice and Problems. Washington, D.C. : International Monetary Fund, 1988.

Alain Charlet. VAT Focus Draft OECD VAT/GST Guidelines. Tax Journal (2010) : 20.

Alan Schenk and Oliver Oldman. Value Added Tax-A Comparative Approach. Cambridge University Press, 2007.

ALLEN (Charles M). Theory of taxation. Harmondsworth : peuquin Books, 1971. อ้างถึงใน ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล. คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน.

Christophe Grandcolas. VAT on the Cross-Border Trade in Services and Intangibles. IBFD Asia-Pacific Tax Bulletin. (2007) : 39.

David Williams and Victor Thuronyi. Tax Law Design and Drafting. International Monetary Fund.

European Commission. Tax policy in the European Union, 2000.

Franklin R. Boot. International Trade and Investment (Seventh Edition). International Thompson Publishing, 1994.

Ine. Lejeune, Silvia Kotanidis and Sofie Van Doninck. The New EU Place-of-Supply Rules from a Business Perspective. IBFD International VAT Monitor.(2009) : 100-101.

Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers. The Modern VAT Washington, D.C. : International Monetary Fund, 2001.

- Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization. Apr.15,1994, 1867 U.N.T.S. 154. cited in Alan Schenk, and Oliver Oldman. Value Added Tax-A Comparative Approach. Cambridge University Press, 2007.
- Organization for Economic Co-Operation and Development. Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles : Emerging Concepts for Defining Place of Taxation,” in Invitation for comments [online].2008. Available from: <http://www.oecd.org/dataoecd/10/13/40931469.pdf> [2010, January]
- Organization For Economic Co-Operation and Development. Internatioal VAT/GST Guidelines [online].2006. Available from: <http://www.oecd.org/dataoecd/16/36/36177871.pdf> [2010, January]
- Organization for Economic Co-Operation and Development. Working Party No. 9 on Consumption Taxes : OECD International VAT/GST Guidelines, International Trade in Services and Intangibles, Pubic Consultation on Draft Guidelines for Customer Location, dated 1 February to 30 June 2010[online].2010. Available from: <http://www.oecd.org/dataoecd/19/63/44559751.pdf> [2010, May]
- Patrick Wille. New EU Place-of-Supply Rules for Services. IBFD International VAT Monitor. (2009) : 9-10.
- Paul Brenton, Henry Scott, and Peter Sinclair. International Trade, A European Text. Oxford University Press, 1997.
- Report of the Fiscal and Financial Committee (Neumark Report) cited in Alan Schenk and Oliver Oldman. Value Added Tax : A Comparative Approach. Cambridge University Press.



ภาคผนวก

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาคผนวก ก

International VAT/GST Guidelines, February 2006

ศูนย์วิทยพัทพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT



INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES

February 2006

ศูนย์วิทยพัทพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION

INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES

PREFACE

1. The spread of Value Added Tax (also called Goods and Services Tax – GST) has been the most important development in taxation over the last half-century. Limited to less than ten countries in the late 1960s it has now been implemented by about 136 countries; and in these countries (including OECD member countries) it typically accounts for one-fifth of total tax revenue. The recognised capacity of VAT to raise revenue in a neutral and transparent manner drew all OECD member countries (except the United States) to adopt this broad based consumption tax. Its neutrality of principle towards international trade also made it the preferred alternative to customs duties in the context of trade liberalisation.
2. At the same time as VAT was spreading across the world, international trade in goods and services was expanding rapidly as part of globalisation developments, spurred on by deregulation, privatisation and the communications technology revolution. As a result, the interaction between value added tax systems operated by individual countries has come under greater scrutiny as potential for double taxation and unintentional non-taxation has increased.
3. When international trade was characterised largely by trade in goods, collection of taxes was generally undertaken by customs authorities, and when services were primarily traded within domestic markets, there was little need for global attention to be paid to the interaction between national consumption tax rules. That situation has changed dramatically in recent years and the absence of internationally agreed approaches, which can be traced back to that lack of need, is now leading to significant difficulties for both business and governments, particularly for the international trade in services and intangibles, and increasingly for the trade in goods.
4. Even though the question remains difficult –and sometimes controversial- for interstate trade within federations or within economically integrated areas, the destination principle (i.e. taxation in the jurisdiction of consumption by zero rating of exports and taxation of imports) is the international norm. The issues therefore arise primarily from the practical difficulty of determining, for each transaction (i.e. the sale of a good, a right or a service), the jurisdiction where consumption is deemed to take place and therefore where it should be taxed. In addition, it should be borne in mind that value added tax systems are designed to tax final consumption and as such, in most cases it is only consumers who should actually bear the tax burden. Indeed, the tax is levied, ultimately, on consumption and not on intermediate transactions between firms as tax charged on these purchases is, in principle, fully deductible. This feature gives the tax its main characteristic of neutrality in the value chain and towards international trade.
5. Nevertheless, although most countries have adopted similar principles for the operation of their value added tax system, there remain many differences in the way it is implemented, including between OECD member countries. These differences result not only from the continued existence of exemptions and special arrangements to meet specific policy objectives, but also from differences of approaches in the definition of the jurisdiction of consumption and therefore of taxation. In addition, there are a number of variations in the application of value added taxes, and other consumption taxes, including different interpretation of the same or similar concepts; different approaches to time of supply and its interaction

with place of supply; different definitions of services and intangibles and inconsistent treatment of mixed supplies.

6. Since the late 1990s, work led by the OECD's Committee on Fiscal Affairs (CFA) in cooperation with business, revealed that the current international consumption taxes environment, especially with respect to trade in services and intangibles, is creating obstacles to business activity, hindering economic growth and distorting competition. The CFA recognised that these problems, particularly those of double taxation and unintentional non-taxation, were sufficiently significant to require remedies. This situation creates increasing issues for both businesses and tax administrations themselves since local rules cannot be viewed in isolation but must be addressed internationally.

7. Businesses are increasingly confronted by distortions of competition that sometimes favour imports over local production or prevent them outsourcing activities as a means of improving their competitiveness. Multi-national businesses are confronted with laws and administrative requirements that may be contradictory from country to country. This generates undue burdens and uncertainties, in particular when they specialise or group certain functions in one particular jurisdiction, such as shared service centres, centralised sales and procurement functions, call centres, data processing and information technology support. Businesses can incur double taxation when two different jurisdictions both tax the same supply, the first one because it is the jurisdiction where the supplier is established and the second one because it is the jurisdiction where the recipient is established. In the case of leasing of goods, for example, a third jurisdiction, i.e. the jurisdiction where the goods are located, may also claim the tax. Uncertainties also arise in situations where, for example, the headquarters of a company established in one country provides supplies to customers in another country where it has a branch (force of attraction). Even if some countries implemented refund schemes of tax incurred by foreign business or registration procedures to achieve the same effect, which are intended in part to address some of the consequences of these different approaches, such schemes are, when they exist, often burdensome, especially for SMEs.

8. Tax administrations are often confronted with unintentional non-taxation that mirror the double taxation situations referred to above. Consumption taxes are normally predicated on the basis that businesses are responsible for the proper collection and remittance of the revenue. Complex, unclear or inconsistent rules across jurisdictions are difficult to manage for tax administrations and create uncertainties and high administrative burdens for business, which can lead to reduced compliance levels. In addition, such an environment may also favour tax fraud and evasion.

9. The OECD has long held a lead position in dealing with the international aspects of direct taxes. The Organisation has developed internationally recognised instruments such as the *Model Tax Convention on Income and on Capital* and the *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Until now, no such instrument was available in the field of consumption taxes. Only the *Ottawa Framework Conditions* (1998), the *Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property in the Context of E-commerce* (2001) and *Consumption Tax Guidance Series* (2003) have been published. The Committee on Fiscal Affairs therefore began work on a set of framework principles on the application of consumption taxes to the trade in international services and intangibles. These principles form the first part of the OECD VAT/GST Guidelines. These principles will be developed in order that countries (both OECD and non-OECD) can implement them in legislation. The table of contents will evolve in the light of experience and will be amended and completed over time.

TABLE OF CONTENTS

PREFACE

GLOSSARY

CHAPTER I BASIC PRINCIPLES

I.A. Introduction

I.B. Application to International transactions

I.B.1. Services and intangibles

(i) Place of Consumption Principles

I.B.2. Goods

I.C. Interaction of VAT/GST with Sales, Excise and other Transactional Taxes

CHAPTER II APPLICATION OF PLACE OF CONSUMPTION PRINCIPLES

II.A. Introduction

II.B. Application of Principles to Services and Intangibles to Achieve Greater Compatibility

II.B.1 Defining Place of Consumption

(i) Use of Proxies

- Performance
- Customer Location
- Other

II.B.2 Specific treatment for Business to Consumer Transactions

II.B.3 Customer Location Issues

Annex: Framework (Decision Chart) for Determining Place of Taxation

II.C. Tax Collection Methods

II.D. Services Characterisation Issues

II.D.1.Characterisation/Definition of Services

II.D.2. Mixed and Bundled Supplies

II. E. Application to Goods

CHAPTER III TAXATION OF SERVICES IN SPECIFIC SECTORS

III. A. Introduction

III.B. Telecommunications

III.C. Electronic Commerce

III.D. Financial Services

III.E. International Transport

III.F. Gambling

CHAPTER IV TIME OF SUPPLY AND ATTRIBUTION RULES

IV.A. Introduction

IV.B. Issues

CHAPTER V VALUE OF SUPPLY

V.A. Introduction

V.B. Issues

CHAPTER VI COMPLIANCE ISSUES

VI.A. Introduction

VI.B. Automated Tax Collection

VI.B.1. Criteria

VI.B.2. Application

VI.C. Simplified Administrative Procedures

VI.C.1. Cross-border invoicing

VI.C.2 Simplified Registration

VI.D. International Tax Cooperation

VI.D.1. Exchange of Information

VI.D.2. Mutual Administrative Assistance

VI.D.3. Legal Issues

VI.D.4 Practical Methodologies for Exchange

CHAPTER VII AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION

VII.A. Introduction

VII.B. Refund Mechanisms

VII.C. Dispute Resolution

VII.D. Exchange of Information [Mutual Cooperation]

VII.E. Possible Instruments

VII.E.1. Separate VAT Treaty

VII.E.2. New Article in MTC

VII.E.3. OECD – Council of Europe Model Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters

*

* *

ศูนย์วิทยพัทพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

CHAPTER I

BASIC PRINCIPLES¹

I.A. INTRODUCTION

1. There are many differences in the way value added taxes are implemented around the world and across OECD countries. Nevertheless, there are some common core features that can be described as follows:

- Value added taxes are taxes on consumption, paid, ultimately, by final consumers.
- The tax is levied on a broad base (as opposed to e.g., excise duties that cover specific products);
- In principle, business should not bear the burden of the tax itself since there are mechanisms in place that allow for a refund of the tax levied on intermediate transactions between firms.
- The system is based on tax collection in a staged process, with successive taxpayers entitled to deduct input tax on purchases and account for output tax on sales. Each business in the supply chain takes part in the process of controlling and collecting the tax, remitting the proportion of tax corresponding to its margin i.e. on the difference between the VAT paid out to suppliers and the VAT charged to customers. In general, OECD countries with value-added taxes impose the tax at all stages and normally allow immediate deduction of taxes on purchases by all but the final consumer.

2. These features give value added taxes their main economic characteristic, that of neutrality. The full right to deduction of input tax through the supply chain, with the exception of the final consumer, ensures the neutrality of the tax, whatever the nature of the product, the structure of the distribution chain and the technical means used for its delivery (stores, physical delivery, Internet).

3. Value added taxes are also neutral towards international trade according to international norms since they are destination based (even if the rule might be different for transactions made within federations or economically integrated areas). This means that exports are zero rated and imports are taxed on the same basis and with the same rate as local production. Most of the rules currently in place aim therefore at taxing consumption of goods and services within the jurisdiction where consumption takes place. Practical means implemented to this end are nevertheless diverse across countries, which can, in some instances, lead to double or involuntary non-taxation, and uncertainties for both business and tax administrations.

¹ Germany expressed its reservation on these principles. Luxembourg expressed its reservation on the first principle referred in paragraph 14 (“*For consumption tax purposes internationally traded services and intangibles should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption*”).

4. Sales tax systems, although they work differently in practice, also set out to tax consumption of goods, and to some extent services, within the jurisdiction of consumption. To this end, their implementation also aims at keeping it neutral towards international trade. However, in most sales tax systems, businesses do incur irrecoverable sales tax and, if they subsequently export goods, there will be an element of sales tax embedded in the price.

I.B. APPLICATION TO INTERNATIONAL TRANSACTIONS

5. For the international trade in goods there is a commonly held principle that exports should be exempted and imports should be taxed. This is relatively simple to apply, although even here, complexities of globalisation mean that problems can arise. However, for the international trade in services and intangibles there are no such commonly held principles. Thus, the variations by governments in the application of consumption taxes to this increasing trade have led to obstacles to business activity and distortions of competition significant enough to justify the design of common principles. There is also a shared view, both by governments and business, that the neutrality principle described above should be kept as an objective in the design and implementation of VAT/GST Guidelines. The following principles aim mainly at ensuring that transactions are taxed only once and in a single, clearly defined jurisdiction in order to avoid uncertainties, double taxation or involuntary non-taxation.

6. The development of e-commerce in the late 1990s led governments to adopt several principles in the field of consumption taxes². Although they were designed in the context of e-commerce taxation, they remain valid for the more global interaction of consumption tax systems and broadly reflect the philosophy of the existing tax rules in most countries. In addition, the Ottawa Framework Conditions specify that the taxation principles that guide governments in relation to conventional commerce should not be different than those applicable to electronic commerce. These principles can be summarized as follows:

- **Neutrality:** Taxation should seek to be neutral and equitable between forms of commerce. Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Taxpayers in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation.
- **Efficiency:** Compliance costs for taxpayers and administrative costs for the tax authorities should be minimized as far as possible;
- **Certainty and simplicity:** The tax rules should be clear and simple to understand so that taxpayers can anticipate the tax consequences of a transaction, including knowing when, where and how the tax is to be accounted;
- **Effectiveness and fairness:** Taxation should produce the right amount of tax at the right time. The potential for tax evasion and avoidance should be minimized while keeping counter-acting measures proportionate to risks involved;
- **Flexibility:** The systems for taxation should be flexible and dynamic to ensure that they keep pace with technological and commercial developments;

² The Ottawa Framework Conditions were endorsed by Ministers in October 1998

7. Rules for the consumption taxation of cross-border trade should result in taxation in the jurisdiction where consumption takes place and international consensus should be sought on circumstances under which supplies are held to be consumed in a jurisdiction.

8. As regards value added taxes, an additional principle can be established from the general functioning of those taxes: except where explicitly designed, i.e. when several operations are explicitly exempted (input taxed) like financial services, or excluded from the application of the value added taxes, like operations not effected for consideration, the tax burden should not lie on taxable business but on the final consumer.

I.B.1. SERVICES AND INTANGIBLES

9. The above mentioned general principles can be adapted to the cross-border trade in services and intangibles as follows, for both business to business and business to consumer transactions:

- **For consumption tax purposes internationally traded services and intangibles should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption;**
- **The burden of value added taxes themselves should not lie on taxable businesses except where explicitly provided for in legislation.**

10. In this context, the words “except where explicitly provided” mean that countries may legitimately place a value added tax burden on business. Indeed, this is frequently the case as the following examples illustrate:

- Where transactions made by the taxpayer are exempt because the tax base of the outputs is difficult to assess (i.e., many financial services) or for policy reasons (health care, education, culture).
- Tax legislation may also impose value added tax on businesses to secure effective taxation of final consumption. This will be the case when the taxpayer makes transactions that fall outside the scope of the tax (e.g., transactions without consideration) or the input tax relates to purchases that are not wholly used for furtherance of taxable business activity.
- Countries also provide legislation that disallows input tax recovery where explicit administrative obligations are not met (e.g., insufficient evidence to support input tax deduction).

11. For the purposes of these principles however, any such imposition of value added tax on business should be clear and explicit within the legislative framework for the tax.

12. As with many other taxes, value added taxes impose compliance costs on business. It is not the intention of these principles to suggest that compliance costs should not be borne by business, but rather that, business should not incur irrecoverable value added tax (other than within the sort of exceptions exemplified in paragraph 10).

CHAPTER III TAXATION OF SERVICES IN SPECIFIC SECTORS

III.C. Electronic Commerce

A. Guidelines on the Definition of the Place of Consumption

Introduction

1. In 1998, OECD Ministers welcomed a number of Taxation Framework Conditions relating to the consumption taxation of electronic commerce in a cross-border trade environment, including:
 - i. In order to prevent double taxation, or unintentional non-taxation, rules for the consumption taxation of cross-border trade should result in taxation in the jurisdiction where consumption takes place.
 - ii. For the purpose of consumption taxes, the supply of digitised products should not be treated as a supply of goods.
 - iii. Where businesses acquire services and intangible property from a non-resident vendor, consideration should be given to the use of reverse charge, self-assessment or other equivalent mechanism.

2. The Guidelines below are intended to achieve the practical application of the Taxation Framework Conditions in order to prevent double taxation or unintentional non-taxation, particularly in the context of international cross-border electronic commerce. Member countries are encouraged to review existing national legislation to determine its compatibility with these Guidelines and to consider any legislative changes necessary to align such legislation with the objectives of the Guidelines. At the same time, Member countries should consider any control and enforcement measures necessary for their implementation.

Business-to-business transactions

3. The place of consumption for cross-border supplies of services and intangible property that are capable of delivery from a remote location made to a non-resident business recipient³ should be the jurisdiction in which the recipient has located its business presence⁴.

³ This will normally include a “taxable person” or an entity who is registered or is obliged to register and account for tax. This may also include another entity that is identified for tax purposes.

⁴ The “business presence” is, in principle, the establishment (for example, headquarters, registered office, or a branch of the business) of the recipient to which the supply is made.

4. In certain circumstances, countries may, however, use a different criterion to determine the actual place of consumption, where the application of the approach in paragraph 3 would lead to a distortion of competition or avoidance of tax⁵.

Business-to-private consumer transactions

5. The place of consumption for cross-border supplies of services and intangible property that are capable of delivery from a remote location made to a non-resident private recipient⁶ should be the jurisdiction in which the recipient has their usual residence⁷.

Application⁸

6. In the context of value-added or other general consumption tax systems, these Guidelines are intended to define the place of consumption (and so the place of taxation) for the international cross-border supply of services and intangible property by non-resident vendors/suppliers that are not otherwise registered and are not required to register in the destination jurisdiction under existing mechanisms^{9,10}.

7. These Guidelines apply to the cross-border supply of services and intangible property, particularly in the context of international cross-border electronic commerce, that are capable of delivery from a remote location.

8. The Guidelines do *not*, therefore, apply to services which are not capable of direct delivery from a remote location (for example, hotel accommodation, transportation or vehicle rental). Nor are they applicable in circumstances where the place of consumption may be readily ascertained, as is the case where a service is performed in the physical presence of both the service provider and the customer (for example, hairdressing), or when the place of consumption can more appropriately be determined by reference to a particular criterion (for example, services related to particular immovable property or goods). Finally, it is recognised that specific types of services, for example, some telecommunications services, may require more specific approaches to determine their place of consumption¹¹.

⁵ Such an approach should normally be applied only in the context of a reverse charge or self-assessment mechanism.

⁶ In other words, a “non-taxable person” or an entity not registered and *not* obliged to register and account for tax.

⁷ It is recognised that implementing this Guideline will not always result in taxation in the actual place of consumption. Under a “pure” place of consumption test, intangible services are consumed in the place where the customer actually uses the services. However, the mobility of communications is such that to apply a pure place of consumption test would lead to a significant compliance burden for vendors.

⁸ In accordance with the Ottawa Taxation Framework Conditions, specific measures adopted in relation to the place of taxation by a group of countries that is bound by a common legal framework for their consumption tax systems may, of course, apply to transactions between those countries.

⁹ While these Guidelines are not intended to apply to sub-national value-added and general consumption taxes, attention should be given to the issues presented, in the international context, relating to these taxes.

¹⁰ The objective is to ensure certainty and simplicity for businesses and tax administrations, as well as neutrality via equivalent tax implications for the same products in the same market (i.e. avoiding competitive distortions through unintentional non-taxation).

¹¹ When such specific approaches are used, the Working Party recognises the need for further work and for international co-ordination of such arrangements to avoid double or unintentional non-taxation.

B. Recommended Approaches to the Practical Application of the Guidelines on the Definition of the Place of Consumption

Introduction

9. Three tax collection mechanisms are typically used in consumption tax systems: registration, reverse charge/self-assessment, and collection of tax by customs authorities on importation of tangible goods. Under a registration system, the vendor of goods and services registers with the tax authority and, depending on the design of the tax, either is liable to pay the tax due on the transaction to the tax authority, or collects the tax payable by the customer and remits it to the tax authority. Under the reverse charge/self-assessment system, the customer pays the tax directly to the tax authority. The third approach, collection of the tax on the importation of tangible goods by customs authorities, is common to virtually all national consumption tax systems where national borders exist for customs purposes.

10. Since registration and self-assessment/reverse charge mechanisms are currently in use in the majority of consumption tax systems, they represent a logical starting point in determining which approaches are most appropriate to apply in the context of electronic commerce transactions involving cross-border supplies of services and intangible property.

11. While emerging technology promises to assist in developing innovative approaches to tax collection, and the global nature of electronic commerce suggests that collaborative approaches between revenue authorities will become increasingly important, Member countries agree that in the short term, the two traditional approaches to tax collection remain the most promising. However, Member countries agree that their application varies depending on the type of transaction.

Recommended approaches

Business-to-business transactions

12. In the context of cross-border business-to-business (B2B) transactions (of the type referred to in the Guidelines), it is recommended that in cases where the supplying business is not registered and is not required to be registered for consumption tax in the country of the recipient business, a self-assessment or reverse charge mechanism should be applied where this type of mechanism is consistent with the overall design of the national consumption tax system.

13. In the context of B2B cross-border transactions in services and intangible property the self-assessment/reverse charge mechanism has a number of key advantages. Firstly, it can be made effective since the tax authority in the country of consumption can verify and enforce compliance. Secondly, given that it applies to the customer, the compliance burden on the vendor or provider of the service or intangible product is minimal. Finally, it reduces the revenue risks associated with the collection of tax by non-resident vendors whether or not that vendor's customers are entitled to deduct the tax or recover it through input tax credits.

14. Member countries may also wish to consider dispensing with the requirement to self-assess or reverse charge the tax in circumstances where the customer would be entitled to fully recover it through deduction or input tax credit.

Business-to-consumer transactions

15. Effective tax collection in respect of business-to-consumer (B2C) cross-border transactions of services and intangible property presents particular challenges. Member countries recognise that no single option, of those examined as part of the international debate, is without significant difficulties. In the medium term, technology-based options offer much potential to support new methods of tax collection. Member countries are expressly committed to further detailed examination of this potential to agree on how it can best be supported and developed.

16. In the interim, where countries consider it necessary, for example because of the potential for distortion of competition or significant present or future revenue loss, a registration system (where consistent with the overall design of the national consumption tax system) should be considered to ensure the collection of tax on B2C transactions.

17. Where countries feel it appropriate to put into effect a registration system in respect of non-resident vendors of services and intangible property not currently registered and not required to be registered for that country's tax, it is recommended that a number of considerations be taken into account. Firstly, consistent with the effective and efficient collection of tax, countries should ensure that the potential compliance burden is minimised. For example, countries may wish to consider registration regimes that include simplified registration requirements for non-resident suppliers (including electronic registration and declaration procedures), possibly combined with limitations on the recovery of input tax in order to reduce risks to the tax authority. Secondly, countries should seek to apply registration thresholds in a non-discriminatory manner. Finally, Member countries should consider appropriate control and enforcement measures to ensure compliance, and recognise, in this context, the need for enhanced international administrative co-operation.



ภาคผนวก ข

Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles :
Invitation for Comments, January 2008

ศูนย์วิจัยทรัพย์สิน
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT



APPLYING VAT/GST TO CROSS-BORDER TRADE IN SERVICES AND INTANGIBLES

EMERGING CONCEPTS FOR DEFINING PLACE OF TAXATION

Invitation for comments

JANUARY 2008

Committee on Fiscal Affairs
Working Party N°9 on Consumption Taxes



CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION

IMPORTANT NOTICE

This document has been developed as part of the work of the Working Party N°9 of the Committee on Fiscal Affairs on International VAT/GST Guidelines and relates specifically to the application of VAT/GST to cross-border trade in services and intangibles.

It follows work done by a Technical Advisory Group comprising government and business representatives and sets out some of the basic fundamental approaches to applying value added taxes to cross-border supplies of services and intangibles in a business-to-business context.

Before continuing its work the Committee considered it necessary to obtain input from the wider business community and from other interested parties. As a first step we are therefore issuing an open invitation to you to contribute to this OECD project by providing us with your experience or comments on a number of basic issues that were identified by the Working Party as essential to the development of its work.

Drawing on your comments the Working Party will continue its work, notably as regards the application of the guidelines to more complex situations. An invitation to comment on more complex situations will be issued later this year.

The attention of participants is drawn to the fact that this document reflects work in progress and that solutions or conclusions that are presented should not be considered, at this stage, as part of the guidelines. Draft guidelines will be presented for consultation at a later stage as a result of the work of the Committee.

This document does not necessarily reflect the views of either the OECD nor of its member countries.

We ask you to identify yourself in the questionnaire attached to this document as we may need to follow-up on your responses. Subject to prior authorisation by the commentators, we may publish some of the contributions received on our internet site.

Input can be provided by individuals or on a more collective basis by industry bodies or by professional advisory firms. Should you need further information please do not hesitate to contact David Holmes, Head of Consumption Taxes Unit (David.Holmes@oecd.org) or Stéphane Buydens, Administrator (Stephane.Buydens@oecd.org).

Please send your reply either by mail, fax or e-mail to the following address by 30 April 2008:

*David Holmes
Head of Consumption Taxes Unit
CTP/TAE
OECD Center for Tax Policy and Administration
2, rue André Pascal 75775 Paris Cedex 16
France*

Fax: +33(0)1.44.30.61.36

E-mail: David.Holmes@oecd.org with copy to Stephane.Buydens@oecd.org

EMERGING CONCEPTS FOR DEFINING PLACE OF TAXATION FOR CROSS-BORDER SUPPLIES OF SERVICES AND INTANGIBLES

1. Introduction and Background

1. Value added tax and goods and service tax (hereinafter referred to as VAT/GST) have evolved in a fragmented manner which has resulted in models emerging under which tax is based on different principles in different countries. In itself this does not create taxing tensions and even where goods are traded cross border, principles have emerged which seek to tax only once. The ability to trade services across borders is a more recent development and one which is not always easily assimilated into current models. Historically different principles of taxation - notably origin and destination - can create situations where double taxation or double non-taxation arise.

2. The scope of this paper is limited to VAT/GST taxation of international trade in services and intangibles. As such it does not seek to modify rules for trade within a country or tax system. It does not cover other forms of consumption taxes such as sales taxes or specific service taxes.

3. This paper builds on the following principles, as agreed by the Committee on Fiscal Affairs (CFA) in January 2006¹:

- For consumption tax purposes internationally traded services and intangibles should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption;
- The burden of value added taxes themselves should not lie on taxable businesses except where explicitly provided for in legislation.

4. Further, there is agreement that defining place of taxation under a “pure consumption” test would, in most cases, be impractical and approximations (“proxies”) should be used as practical means for determining the place of consumption. In most situations, the place of consumption should be deemed to be the jurisdiction where the customer is located (“Main Rule”).

5. The aim is to establish how the main rule for the taxation of internationally traded services and intangibles, which ensures that they are not subject to VAT/GST in more than one jurisdiction, should be applied. This application should result in the jurisdiction that has the right to tax the supply deciding whether or not any tax is due. It is recognised that there will be situations where the main rule will not work or where it would not achieve a logical result. In those cases, specific rules will be needed, but these should be limited as far as possible. Such situations may result in the business customer incurring VAT/GST charges in a country other than where it has a taxable presence and as such, provisions will need to be made for refunding VAT/GST where applicable, and for resolving disputes as to which tax regime has the right to receive the VAT/GST.

Aim of this paper

6. This paper sets out to explore how the Main Rule might work through a number of relatively simple business scenarios. In doing so, it aims to confirm the way in which the rule works for supplies between separate legal entities (whether related or unrelated according to ownership). At this stage the examples are relatively simple in order to allow a thorough understanding of the way the main rule works. Later papers will consider cases that are more complex and where application of the main rule may be more difficult. The paper takes a step by step approach, building from very simple scenarios and then progressively adding elements of complexity. It recognises that in order to ensure common understanding

¹ Luxembourg has a reservation on the first principle.

and agreement there are limitations on complexity that need to be observed at this stage. Therefore a number of conditions are applied:

- In each of the scenarios paragraph 2 and the principles in paragraphs 3 and 4 are applied;
- Only business to business supplies are considered²;
- Operations in all scenarios are based on and supported by legitimate and bona fide economic substance;
- The scenarios focus on an ideal regulatory environment; existing legislation and practices are ignored; and
- All scenarios are between separate legal entities whether related by common ownership or not.

7. A number of issues have not been dealt with at this stage. These include, for example, fraud and avoidance, distortion of competition, and situations involving businesses with establishments in different countries. These issues will be considered later once the fundamental concepts that emerge from the simple models and examples have been understood and agreed. It may well be that some of the findings of this paper will not be applicable in all situations, for example, fraud, double taxation or unintentional double non-taxation.

2. Underlying concepts

8. VAT/GST is generally charged at all stages of the economic process, but with the provision of a mechanism enabling firms to offset the tax they pay on their own purchases of goods and services (input tax) against the tax they charge on their sales of goods and services (output tax). Accordingly, most businesses can recover all, or most, of the input tax they pay as an offset against the output tax they charge. However, customers who are not identified for VAT/GST, or are not required to be so identified and report (e.g., businesses below the turnover thresholds that apply in some countries or private consumers), cannot recover the tax. Moreover, under most VAT/GST systems even businesses identified for VAT/GST or suppliers that make supplies of goods or services that are exempt from VAT/GST can recover input tax only to the extent that they also make taxable supplies. Similarly, as a matter of tax policy, some systems deny or restrict recovery of input tax incurred on particular expenditures e.g. cars or business entertainment, to reflect non-business or private use. This unrecoverable tax is an intentional part of the VAT/GST system. Customers to which recovery of input tax is denied in such circumstances are treated as if they are final consumers.

9. The main rule defines the place of taxation on the basis of customer location and in normal circumstances should be applied to determine the place of taxation. The identity and the jurisdiction where the customer to which the supply is made is located will then be normally supported by the relevant business agreement³, as it is expected that business agreements generally reflect the underlying transactions and financial flows. Only in specified or exceptional circumstances should the place of taxation vary from the main rule.

² Cross-border supplies to businesses and organisations not required to identify and report for VAT/GST purposes (in countries that have a VAT or GST system that requires identification) will be considered later as these raise specific issues.

³ For the purposes of this paper and the simple examples considered, “business agreement” is taken to mean any agreement, regardless of form, between persons acting in a business capacity that underlies the provision of a supply. (In most cases, documentation will reflect the existence of the business agreement.)

10. For VAT/GST, a number of factors must exist before the tax can be charged in a particular place. There has to be, for example, a supplier, a customer, a supply and a place of taxation rule to determine the jurisdiction in which any tax should accrue. To ensure that the basic principles of neutrality, efficiency, flexibility, certainty and simplicity are achieved these, and some other, terms will need to be defined at a later stage, drawing on the lessons learned from the development of these business models and examples.

11. As a first step, it was agreed that the development of guidance on how to implement the main rule in practice should start by the examination of a selection of basic concepts as listed above (i.e. supplier, customer, supply) on the basis of simple practical examples, involving simple supplies.

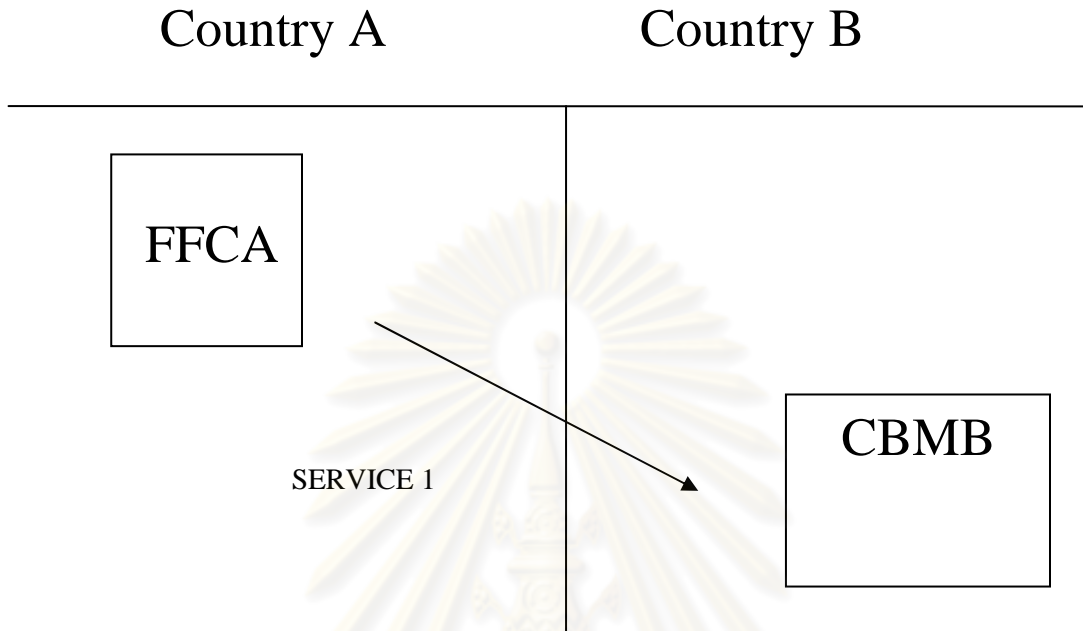
3. Tax Collection Mechanisms

12. It is recommended that the business customer should account for VAT/GST, where applicable, on cross-border business-to-business (B2B) transactions using the reverse charge, self-assessment or tax shift mechanism (hereinafter reverse charge mechanism), as far as this type of mechanism is consistent with the overall design of the national consumption tax system. Once the place of taxation is determined, the country that has the right to tax the supply decides whether any tax is actually due. For example, countries may wish to consider dispensing with the requirement to reverse charge the tax in circumstances where the customer would be entitled to fully recover it through deduction or input tax credit. However, the examples that follow assume use of this mechanism as the means of accounting for the tax. There may well be issues connected to reverse charge that will need addressing at a later stage, but for the moment the working assumption is that this mechanism is appropriate.

13. In these circumstances the reverse charge mechanism has a number of key advantages. Firstly, the tax authority in the country of consumption can verify and enforce compliance since that authority has jurisdiction over the customer. Secondly, the compliance burden is shifted from the supplier to the customer and is minimised since the customer has full access to the details of the supply. Thirdly, the compliance costs for the tax authority are also low because the supplier is not required to meet tax obligations in the customer's country (e.g. VAT/GST identification, audits, which would otherwise have to be administered). Finally, it reduces the revenue risks associated with the collection of tax by non-resident suppliers, whether or not that supplier's customers are entitled to deduct the tax or recover it through input tax credits.

4. Applying the Concepts to a practical case

Step 1: Transaction between 2 separate legal entities (whether related by common ownership or not):

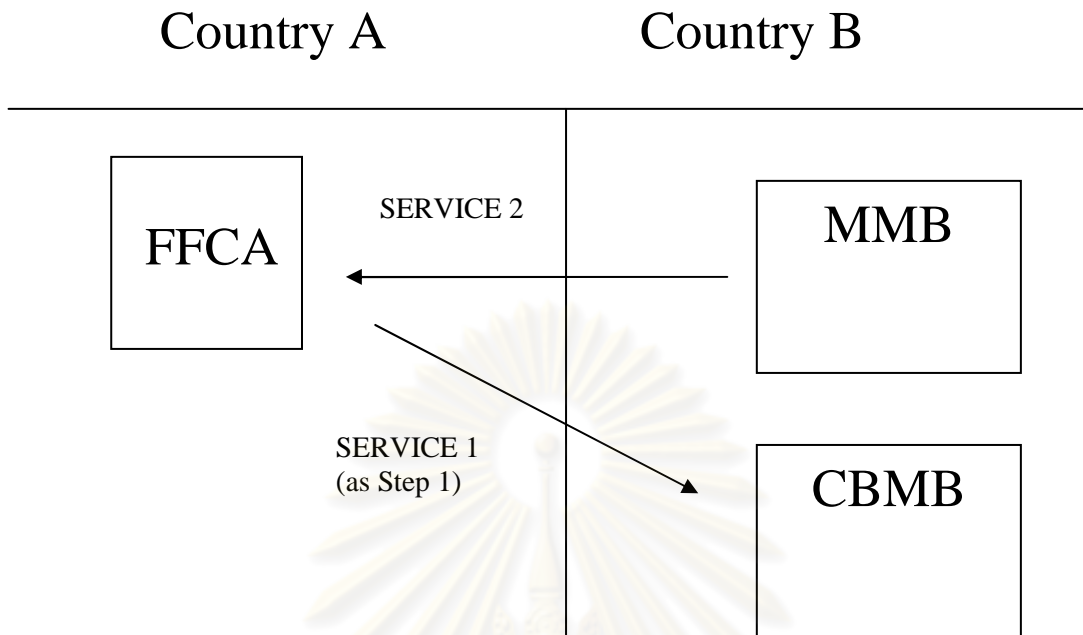


14. FF Consultancy (FFCA) is a business located in country A specialising in analysing retail food markets, CB Markets (CBMB) is a food retail business located in country B. Neither FFCA nor CBMB have other establishments for VAT/GST purposes. CBMB is considering expanding its retailing activities beyond Country B and approaches FFCA. The two companies enter into a business agreement under which FFCA will provide an analysis of market conditions in Country A to CBMB. CBMB will pay FFCA a sum of money in return for FFCA performing its obligations under this business agreement.

15. According to the business agreement, FFCA will be the supplier and CBMB will be the customer. There will be a supply of a service provided by the supplier to the customer for consideration. In accordance with the main rule, the place of taxation will be country B, which is the country where the customer is located.

16. Subject to any issues arising from further work, the result remains the same even where the supplier and customer are two separate legal entities related by ownership, .

Step 2: Two separate Transactions involving three separate legal entities.

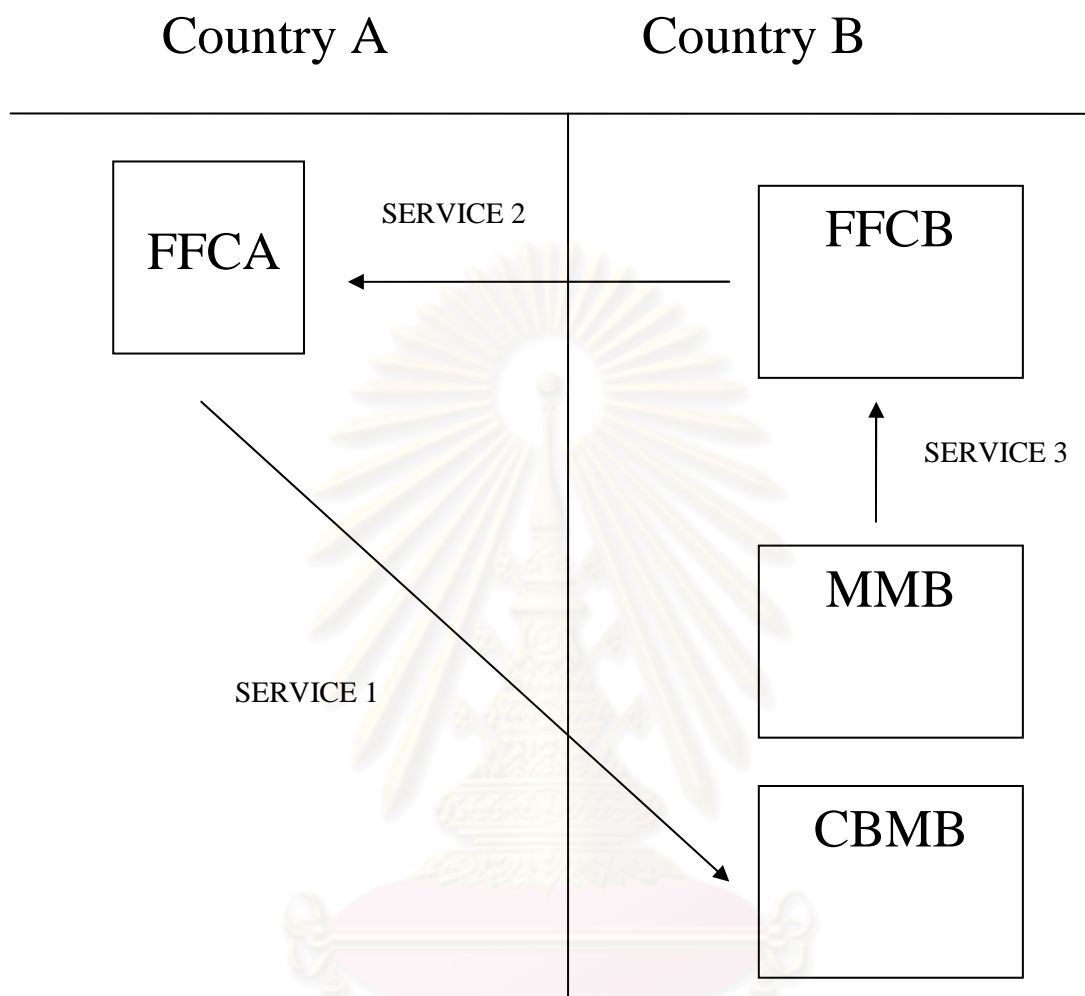


17. FFCA decides to expand its consultancy activities in Country B. In order to do so it engages the services of a marketing company in Country B – MMB, a company that has no ownership connection with FFCA or CBMB. MMB supplies its services of marketing to FFCA under a business agreement (service 2). The supply of service 1 between FFCA and CBMB (as outlined in step 1 – analysis of the market conditions in country A) continues as before.

18. According to the business agreement MMB is the supplier and FFCA the customer. There is a supply of services for consideration. Therefore, in accordance with the main rule, the supply by MMB will be subject to taxation in Country A because that is the country where the customer is located. These are two independent supplies and are treated accordingly. The outcome of service 1 as outlined in step 1 remains unaffected.

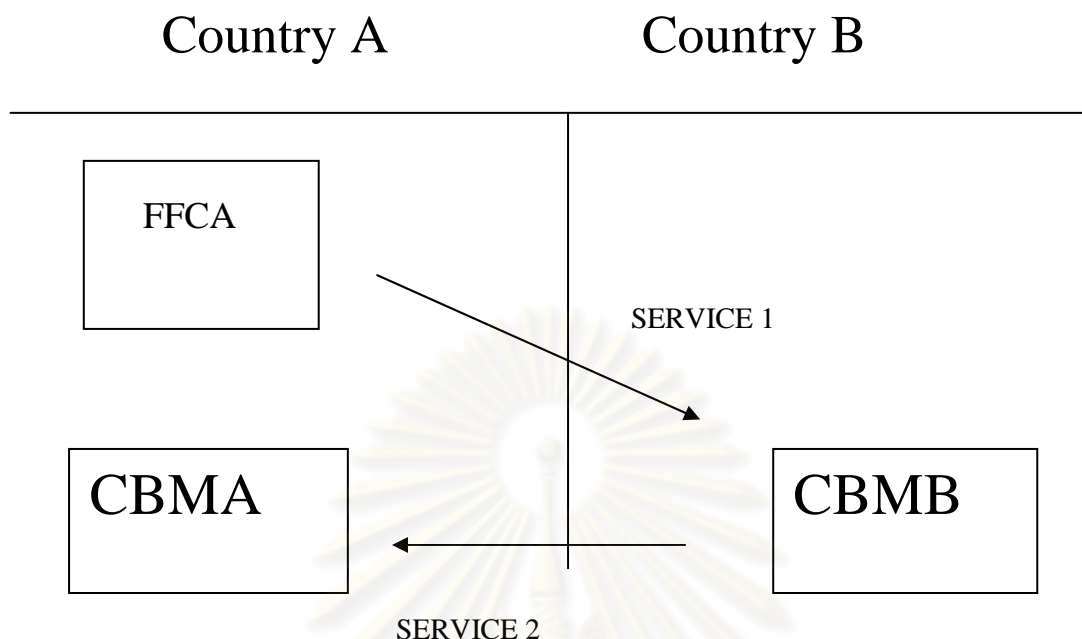
ศูนย์วิจัยทรัพย์สินทางปัญญา
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Step 3: Transactions involving a third party



19. As FFCA's activities in Country B grow it decides to create a wholly-owned subsidiary in Country B to carry out the marketing activities (FFCB). However, from time to time and in order to provide its marketing services to its parent company in Country A, FFCB decides to buy in some marketing services from MMB (see Step 2). There is a business agreement between FFCB and MMB for these services. There is also a business agreement between FFCA and FFCB under which FFCB provides all marketing services in Country B to FFCA for consideration. The supply of service 1 between FFCA and CBMB (as outlined in step 1 – analysis of the market conditions in country A) continues as before.

20. There are now three individual supplies of services, all for consideration. The service provided by MMB to FFCB (service 3) will be a domestic supply in Country B and would be subject to tax in Country B. Applying the main rule, the onward supply of these services from FFCB to FFCA (service 2) will be subject to tax in Country A. The place of taxation will not be influenced by any subsequent supply or lack of such supply between CBMB and FFCA. The outcome of service 1 as outlined in step 1 remains unaffected.

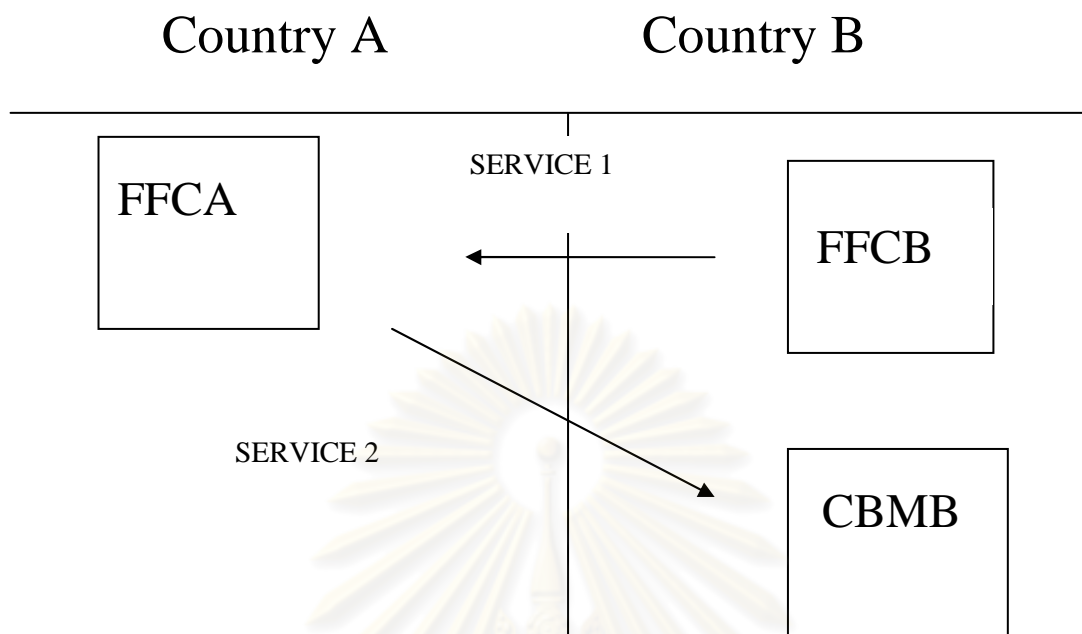
Step 4: Transactions involving a customer group

21. CBMB's business is growing and it decides to create a new company (CB Markets A, a separate legal entity) in country A. CB Markets A (CBMA) is wholly owned by CB Markets in country B (CBMB). CBMA needs specific information to conduct its business and enters into a business agreement with CBMB in which CBMB agrees to provide the relevant information in a report to CBMA. CBM Group has centralised analytical and data-gathering activities in one central site (at CBMB) in Country B. Under this agreement, CBMA will pay CBMB for this service. In order to fulfil its obligations towards CBMA, CBMB enters into a business agreement with FFCA similar to that in Step 1, except that this agreement now specifies that CBMB is permitted to disclose or re-sell the report. There are no business agreements between FFCA and CBMA⁴.

22. There are two separate business agreements in this example, each leading to a supply of a service for consideration. FFCA is the supplier and CBMB is the customer under one of the agreements (service 1) and CBMB is the supplier and CBMA is the customer under the other agreement (service 2). The place of taxation will be decided for each supply individually so that the determination of the place of taxation of service 1 for VAT/GST purposes will not be influenced by any subsequent supply or lack of such supply between CBMB and CBMA. In accordance with the main rule, the place of taxation for the supply of service 1 between FFCA and CBMB will be country B because country B is the country of the customer. In accordance with the main rule the place of taxation for the supply of service 2 between CBMB and CBMA will be country A because country A is the country where the customer is located.

⁴

Situations in which an intentional or unintentional relationship is created between FFCA and CBMA (such as delivery of report or other activities) will be dealt with later as part of more complex models.

Step 5: Transactions involving a supplier group

23. Step 4 had a customer group (CBMA and CBMB) but in this example there is a supplier group (FFCA and FFCB). FFCA expands its operations and asks FFCB to undertake other activities in addition to marketing services. FFCB enters into a business agreement with FFCA under which it will provide data gathering services to FFCA. The data received from FFCB will be analysed by FFCA in its offices in country A and will be used by FFCA in the course of its supply of overall consultancy services (analysis of market conditions in country B) to CBMB under its business agreement with CBMB. FFCA will receive payment from CBMB for the consultancy services supplied to CBMB under the business agreement with CBMB. FFCB will receive payment from FFCA for the data gathering services supplied under the business agreement between FFCA and FFCB⁵.

24. FFCB is the supplier and FFCA is the customer under one of the agreements (service 1) and FFCA is the supplier and CBMB is the customer under the other agreement (service 2). There are therefore two separate supplies of services, both for consideration. In accordance with the main rule, the place of taxation for the supply between FFCB and FFCA will be country A because country A is the country where the customer is located. In accordance with the main rule, the place of taxation for the supply between FFCA and CBMB will be country B because country B is the country where the customer is located. The place of taxation will be decided for each supply individually. The fact that CBMB knows that FFCB has collected data from country B and has contributed to the supply of the final service does not impact the determination of the place of taxation: the business agreement should be followed.

⁵ Situations in which an intentional or unintentional relationship is created between FFCB and CBMB (such as delivery of report or other activities) will be dealt with later as part of more complex models.

Summary of work to date

25. The examples illustrate that, in practical terms, the result of the main rule is that the jurisdiction where the customer is located, as normally supported by the business agreement, has the taxing rights over a service or intangible supplied across international borders. This principle should be applicable in the following way:

- The place of taxation should be decided for each supply individually so that the determination of the place of taxation of a service or intangible for VAT/GST purposes will not be influenced by any subsequent supply or lack of such supply;
- This normally remains the case whether or not the two parties to a transaction are related in terms of ownership and control;
- A business in the customer's jurisdiction which is related through common ownership to the supplier does not affect these conclusions as long as there is no supply from that business to this customer;
- Similarly, a business in the supplier's jurisdiction which is related through common ownership to the customer does not affect these conclusions as long as there is no supply from the supplier to that business.



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ANNEX 1
INVITATION TO COMMENT ON PLACE OF TAXATION
CONTACT INFORMATION

Contact for follow-up:

Name:

Organisation:

Country:

E-mail address:

Telephone:

Fax:

Please indicate whether you are responding to this questionnaire :


- As an academic or student
- As a corporate taxpayer
- On behalf of other taxpayer(s) (e.g. advisory firm, law firm, business association, etc.)
- Other (please specify)

Where you are replying on behalf of others please construe the term “you” to mean “your organisation” or “your clients” as appropriate.

Do you authorize the OECD to publish your contribution on our internet site?

- Yes
- No

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ค

Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles,
Emerging Concepts for Defining Place of Taxation: Outcome of the
First Consultation Document, June 2008

ศูนย์วิจัยทรัพย์สิน
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT



APPLYING VAT/GST TO CROSS-BORDER TRADE IN SERVICES AND INTANGIBLES

EMERGING CONCEPTS FOR DEFINING PLACE OF TAXATION – OUTCOME OF THE FIRST CONSULTATION DOCUMENT

JUNE 2008

Committee on Fiscal Affairs
Working Party N°9 on Consumption Taxes



CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION

WORK ON INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES

EMERGING CONCEPTS ON PLACE OF TAXATION – OUTCOME OF PUBLIC CONSULTATION

Background

1. In February 2006 the Committee on Fiscal Affairs (CFA) launched a project aimed at providing guidance for governments on applying Value Added Taxes or Goods and Services Tax to cross-border trade. This would be done by developing the International OECD VAT/GST Guidelines. The immediate focus of the guidelines will be on services and intangibles, with trade in goods being dealt with later. In this context, the CFA has agreed on two fundamental principles for charging VAT/GST on internationally traded services and intangibles:

- For consumption tax purposes internationally traded services and intangibles should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption¹ ;
- The burden of value added taxes themselves should not lie on taxable businesses except where explicitly provided for in legislation.

2. The transcription of these fundamental principles into guidelines requires a clearer definition of the meaning of “jurisdiction of consumption”. There is agreement that defining place of taxation under a “pure consumption” test would, in most cases, be impractical and approximations (“proxies”) should be used as practical means for determining the place of consumption. In most situations, the place of consumption should be deemed to be the jurisdiction where the customer is located (“main rule”).

3. Work on developing such a definition is being undertaken by a Technical Advisory Group (TAG), consisting of representatives of governments and businesses, and academics. This work gave rise to a first paper on fundamental concepts, published on the OECD website for public comments in January 2008. The period for comments ended on 30 April 2008.

Outcome of public consultation

4. The OECD has received comments on that paper from seven businesses and business associations, namely:

- The Chartered Institute of Taxation – UK
- Confédération Fiscale Européenne
- Fédération Bancaire Française
- AstraZeneca

¹ Luxembourg has a reservation on this principle.

- Kesaia Daunibau (Fiji)
- Comité Européen des Assurances
- The Canadian Institute of Chartered Accountants

General comments

5. All the comments received welcomed the OECD work in this area and supported the consultation process. They also agreed on the “destination principle” adopted by the CFA (taxation should occur in the jurisdiction of consumption) and on the proxy adopted as a main rule for cross-border Business-to-Business transactions (i.e. the place where the customer is established). There is also an agreement on the principle that each transaction should be treated independently.

6. However, the comments raised several issues:

- a) There is a need for clarification of the definition of some of the concepts used in the document. These concepts include:
 - i. “Intangibles”. The document does not provide the reason for using the expression “services and intangibles”. It may be worth an explanation in future documents for public consultation;
 - ii. “Legal entity”. In certain countries (e.g. UK) two or more persons may be treated as a taxable person even though there is not a separate legal entity. In the EU, several separate legal entities may be treated as a single taxable person (“VAT Grouping”). Some suggested using the term “taxable entity” rather than “legal entity”;
 - iii. Goods/services. Difference in categorisation for some supplies (e.g. lease of goods) may result in double or unintended non taxation.
- b) Since the reverse charge mechanism is recommended as an appropriate tax collection mechanism for cross-border transactions, it should be made clear that it is not recommended for domestic transactions and B2C transactions. Some pointed out the cash flow advantage that the reverse charge may provide compared to the tax/deduction mechanism.
- c) Further work is required on some issues such as:
 - i. Branch to Branch transactions and treatment of VAT groupings;
 - ii. Valuation of cross-border supplies e.g. in relation to Customs concepts for some bundled supplies and for transactions between related parties;
- d) There is a need for a dispute resolution mechanism in cases where differences of interpretation of the rules remain between jurisdictions.

7. Some European commentators pointed out possible differences of treatment that may emerge between the new EU VAT Directive on place of taxation for B2B services (to enter into force in January 2010) and the OECD draft Guidelines for specific situations which may derogate from the Main Rule.

Specific comments on cases

8. All the comments approved the solutions for Steps 1 and 2. For Step 3, some suggested clarifying that the reverse charge mechanism is recommended for cross-border supplies only and not for domestic supplies.

9. Regarding Steps 4 and 5 some comments raised the question of the solution for these cases if FFCA/FFCB or CBMA/CBMB would be branches/head offices or part of a VAT grouping. Some raised the question of artificial cash flow advantage provided by the use of the reverse charge in cases where the services are purportedly “routed” through a foreign country (but such a situation is excluded in paragraph 6 of the document since all scenarios are, for the purpose of this work, supposed to be supported by legitimate and bona fide economic substance).

10. The TAG recognises that the cross-border supplies of services and intangibles between parts of the same legal entity (e.g. branch-to-branch) raises specific issues. These will be dealt with at a later date.





ภาคผนวก ง

Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles :
Invitation for Comments, Second Consultation, June 2008

ศูนย์วิทยพัทพยกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT



APPLYING VAT/GST TO CROSS-BORDER TRADE IN SERVICES AND INTANGIBLES

EMERGING CONCEPTS FOR DEFINING PLACE OF TAXATION – SECOND CONSULTATION DOCUMENT

Invitation for comments

JUNE 2008

Committee on Fiscal Affairs
Working Party N°9 on Consumption Taxes



CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION

IMPORTANT NOTICE

This second document for public consultation follows on from the first public consultation document placed on the OECD website in January 2008 (available at <http://www.oecd.org/dataoecd/42/11/39874228.pdf>). Comments received from this first consultation were supportive of the approaches taken by the OECD (Summary available at XXX). No substantive changes to these approaches were identified.

This second consultation document contains examples of cross-border supplies of services and intangibles that are more complex than in the first document in that they involve supplies between multi-national companies under global agreements. As with the first report these examples are subject to the conditions set out in paragraphs 1 and 2 of the present document.

The attention of participants is drawn to the fact that this document reflects work in progress and that solutions or conclusions that are presented should not be considered, at this stage, as part of the guidelines. Draft guidelines will be presented for consultation at a later stage as a result of the work of the Committee.

This document does not necessarily reflect the views of either the OECD nor of its member countries.

When commenting, we ask you to identify yourself in the questionnaire attached to this document as we may need to follow-up on your responses. Subject to prior authorisation by commentators, we may publish some of the contributions received on our internet site.

Input can be provided by individuals or on a more collective basis by industry bodies or by professional advisory firms. Should you need further information please do not hesitate to contact David Holmes, Head of Consumption Taxes Unit (David.Holmes@oecd.org) or Stéphane Buydens, Administrator (Stephane.Buydens@oecd.org).

Please send your reply either by mail, fax or e-mail to the following address by 17 October 2008:

*David Holmes
Head of Consumption Taxes Unit
CTP/TAE
OECD Center for Tax Policy and Administration
2, rue André Pascal 75775 Paris Cedex 16
France*

Fax: +33(0)1.44.30.61.36

E-mail: David.Holmes@oecd.org with copy to Stephane.Buydens@oecd.org

EMERGING CONCEPTS FOR DEFINING PLACE OF TAXATION FOR CROSS-BORDER SUPPLIES OF SERVICES AND INTANGIBLES

SECOND CONSULTATION DOCUMENT

1. The following conditions are applied in the examples.

- In each of the scenarios the main rule, customer location, is applied;
- Only business to business supplies are considered;
- Operations in all scenarios are based on and supported by legitimate and bona fide economic substance;
- The scenarios focus on an ideal regulatory environment; existing legislation and practices are ignored; and
- All scenarios are between separate legal entities whether related by common ownership or not.

2. A number of issues have not been dealt with at this stage. These include, for example, potential fraud and avoidance, distortion of competition, and situations involving businesses with establishments in different countries. These issues will be considered later once the fundamental concepts that emerge from the models and examples have been understood and agreed. It may well be that some of the findings of this paper will not be applicable in all situations, for example, fraud, double taxation or unintentional non-taxation.

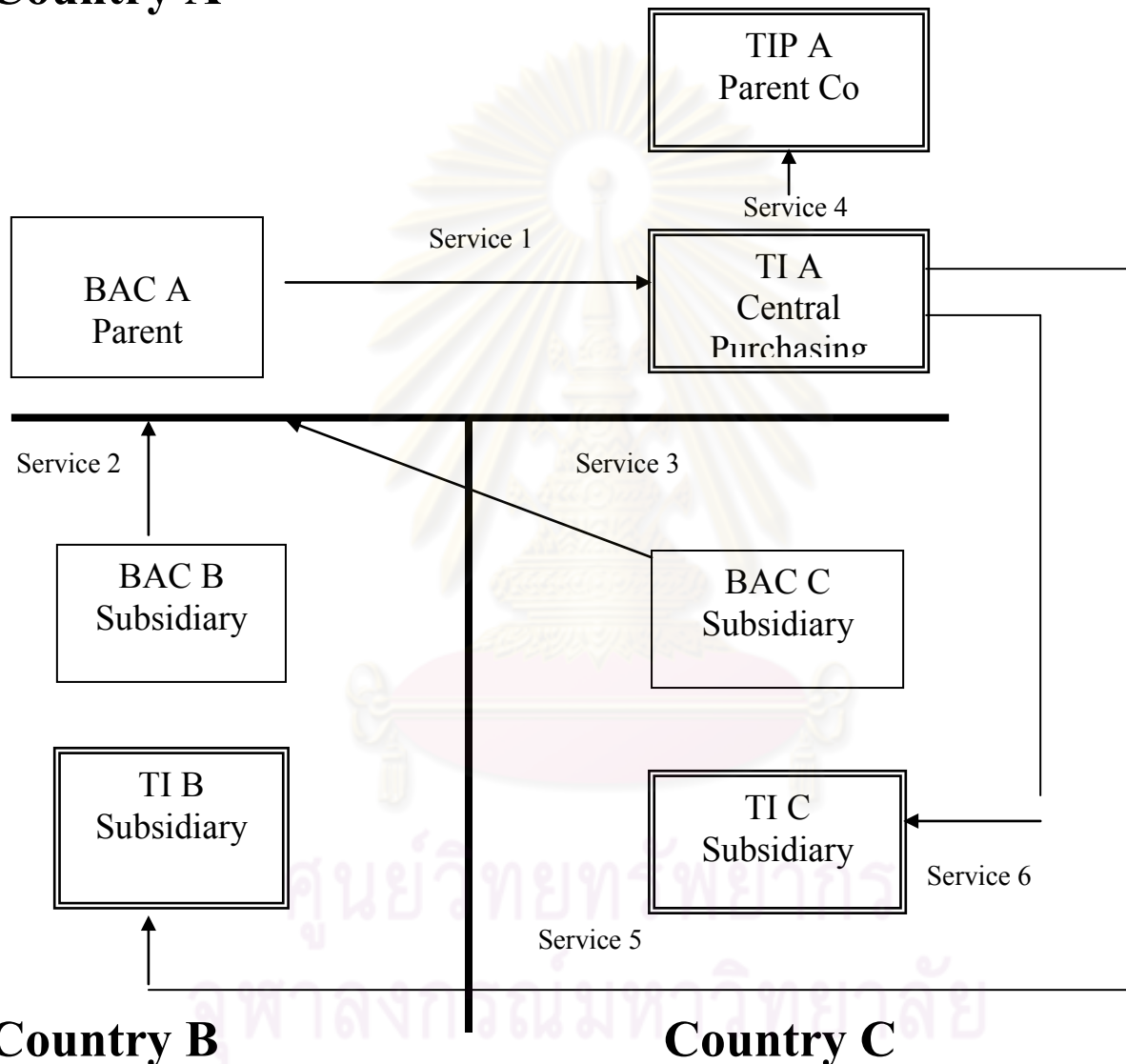
3. With increasing globalisation, international business models have developed to assist in organising supplies in the most cost efficient manner and to ensure a consistent global standard of service and delivery to a business group located in several different countries. These models are realised by different kinds of global agreements, including framework agreements (sometimes called “umbrella” agreements) and centralised procurement agreements. The examples which follow are illustrations of some of the types of global agreements that occur. The place of taxation of services provided under such agreements is determined according to the facts of each individual supply. It is recognised that other types of international agreements (e.g. regional) exist but these are not used as examples in this paper.

4. It is recognised that this paper is concerned with cross-border supplies. In order to determine whether a cross-border supply exists, it is necessary, according to the Main Rule, to determine customer location. In some cases, application of the Main Rule will result in a determination that the customer is located in the same jurisdiction as the supplier. Taxation is, therefore, subject to the laws of that jurisdiction.

Example 1: A global agreement

This example illustrates the supplies that occur when a global agreement for a supply of auditing services is entered into between the parent company of the audit group and a centralised purchasing company of the group requiring audit services for other group members in various countries.

Country A



5. TI A is a centralised purchasing company in country A. It belongs to a multinational company group with subsidiaries around the world, for example in country B, TI B and in country C, TI C. TIP A is the parent company, also located in country A. BAC A is a parent company in

country A belonging to a multinational auditing company group with subsidiaries around the world, for example in country B, BAC B; and in country C, BAC C.¹

6. TI Group requires a global auditing service to meet legal requirements for the companies in country A and the subsidiaries in countries B and C. The global auditing service is purchased by TI A (for the whole group) which therefore concludes a centralised purchasing agreement with BAC A to supply auditing services to the whole TI Group (including TIP A, TI A, TI B and TI C). Payment will follow each business agreement.

7. The global auditing service is supplied by BAC A to TI A in return for consideration. This service includes the supply of all components of the global agreement. BAC A is able to actually perform only part of the services itself. The services to TI A and TIP A, which are located in country A, are performed directly by BAC A. However, to be able to fulfil the rest of the agreement, BAC A enters into business agreements with its two subsidiaries, BAC B and BAC C under which BAC B and BAC C supplies auditing services to BAC A. However, BAC B and BAC C physically perform the services directly to the subsidiaries of TIP A (TI B and TI C). The subsidiaries of TIP A involved, TI B and TI C, are in the same countries as the subsidiaries of BAC A involved in the transactions. TI A enters into separate business agreements with TIP A and the subsidiaries TI B and TI C under which TI A supplies auditing services to TIP A and the subsidiaries TI B and TI C.

8. There are six separate business agreements in this example, each leading to a supply of a service for consideration. BAC A is the supplier and TI A is the customer under the centralised purchase agreement (service 1). BAC B and BAC C are the suppliers and BAC A is the customer under two different business agreements (service 2 and service 3). TI A is the supplier and TIP A is the customer under a different agreement (service 4). TI A is the supplier and TI B and TI C are the customers under two different business agreements (service 5 and service 6). The place of taxation will be decided for each supply individually.

9. In accordance with the main rule, the place of taxation for the supply of service 1 between BAC A and TI A will be country A as TI A is in country A. In accordance with the main rule the place of taxation for the supply of services 2 and 3 between BAC B and BAC C as suppliers and BAC A as a customer is country A for both supplies. In accordance with the main rule the place of taxation for the supply of service 4 between TI A and TIP A will be country A as TIP A is in country A. In accordance with the main rule, the place of taxation for the supply of service 5 between TI A and TI B will be country B because country B is the country where the customer is located. In accordance with the main rule, the place of taxation for the supply of service 6 between TI A and TI C will be country C because country C is the country where the customer is located.

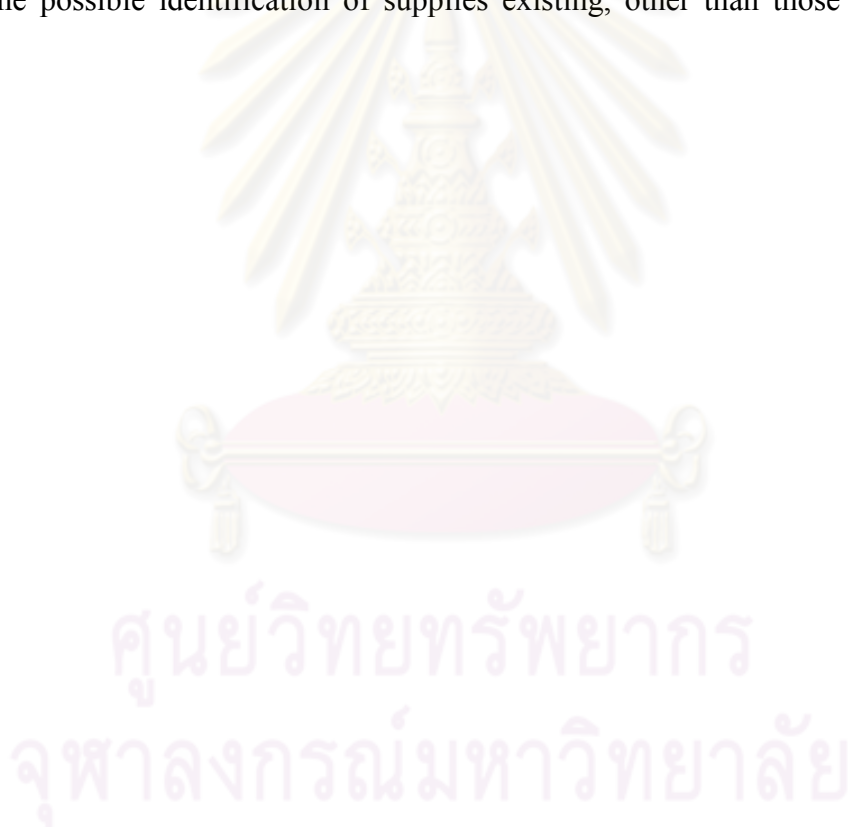
10. It should be noted however that, as mentioned above, the performance of these auditing services (which are supplied by BAC B and BAC C to BAC A) is rendered physically to TI B and TI C. The fact that the services are supplied to someone (BAC A and then on to TI A) different from those (TI B and TI C) to which the services are physically rendered is not relevant in this example to determine the place of taxation, as the place of taxation will still be determined by the

¹ For the purposes of these examples and especially for simplicity and clarity, it is assumed that the auditing group is structured on a parent/subsidiary basis, although it is recognised that this is not normally the case in this sector.

customer location, as supported by the business agreement, and not where or to whom the services are rendered.

11. The reason for this is that, at each stage of this example, all supplies will be subject to the taxation rules in the jurisdiction where the customer is located and the services consumed according to the main rule. There is neither double taxation nor unintentional non-taxation in countries A, B and C. In particular, the tax that accrues to countries B and C reflects the consumption of the services in those countries. There is no reason to depart from the business agreements e.g. by following the interaction between BAC B and TI B or between BAC C and TI C.

12. In developing this example, care has been taken to avoid any stewardship issues that may exist with respect to TIP A. In other words TIP A, as the parent, may also be seen as deriving an element of benefit from the audit activities in countries A, B and C, for example because such audit included an additional review of financial statements under the parent company's country accounting standards, rather than only per local subsidiary country accounting standards. Stewardship issues² do not arise in example 1 due to the inclusion of service 4, where TI A supplies auditing services to TIP A. Further, any questions concerning valuation for VAT/GST purposes and the possible identification of supplies existing, other than those shown, are also ignored.

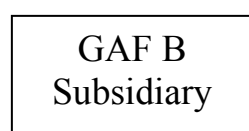
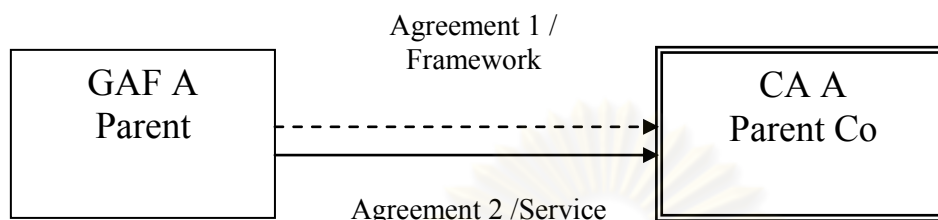


² Stewardship expenses are broadly the costs incurred by the parent company of the group for administrative and other services provided to subsidiaries and other affiliates for the benefit of the parent, as a shareholder, rather than for the individual benefit of the subsidiary or affiliate. These costs can be incurred directly by the parent or by the subsidiary and passed on to be absorbed by the parent. Typically, these are treated as expenses which ought to be absorbed by the parent company because they must be regarded as stewardship or shareholder's expenses benefiting the shareholder or the group as whole and not a subsidiary or affiliate individually.

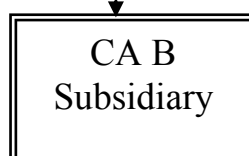
Example 2: Alternative global agreement

In this example the parent company of the group requiring audit services enters into a global agreement described as a “framework agreement” with the parent company of the audit group (both in the same country) in order to provide audit services in a number of countries.³

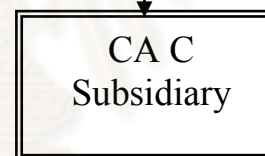
Country A



Agreement 3 / Service 2



Agreement 4 / Service 3



Country B

Country C

13. CA A is a parent company in country A. It belongs to a multinational company group with subsidiaries around the world, for example in country B, CA B and in country C, CA C. GAF A is a parent company in country A belonging to a multinational auditing company group with subsidiaries around the world for example, in country B, GAF B; and in country C, GAF C.

14. CA Group requires a global auditing service to meet legal requirements for the companies in country A and its subsidiaries in countries B and C. CA A concludes an agreement (i.e. a framework agreement) with GAF A (Agreement 1). The framework agreement covers definitions, obligations relating to confidentiality, warranties, due dates for payment and limitations of liability, that would only apply if and when members of GAF A and CA A enter into separate agreement referring to this framework agreement. The agreement also provides that

³ The expression “framework agreement” is used solely to distinguish it from the separate business agreement for audit services to the parent trading company. This report does not attempt to define in any way what a “framework agreement” might be.

companies that are affiliated with CA A and the auditing companies that are affiliated with GAF A may enter into business agreements which will incorporate the terms of the framework agreement by reference. The agreement however does not oblige any member of CA A group or GAF A group to enter into such business agreements.

15. CA A enters into a separate business agreement with GAF A for the audit of CA A (Agreement 2); CA B enters into a business agreement with GAF B (Agreement 3); and CA C enters into a business agreement with GAF C (Agreement 4). In each of these three separate agreements (i.e. Agreements 2-4), an article is included where the parties agree to incorporate the terms included in the framework agreement (Agreement 1). Payment will follow each business agreement.

16. There are four separate business agreements in this example, only three of which lead to a supply of a service for consideration. The first agreement (Agreement 1) is not transactional, has no consideration and does not create a supply. Agreement 1 stipulates terms and conditions which only become activated when parties agree to separate business agreements as specified in the framework agreement. Under the second agreement (Agreement 2), GAF A is the supplier and CA A is the customer (Service 1). Under the third agreement (Agreement 3), GAF B is the supplier and CA B is the customer (Service 2). Under the fourth agreement (Agreement 4), GAF C is the supplier and CA C is the customer (Service 3). The place of taxation will be decided for each supply individually.

17. In accordance with the main rule, the place of taxation for the supply of service 1 between GAF A and CA A will be country A as CA A is in country A. In accordance with the main rule, the place of taxation for the supply of service 2 between GAF B and CA B will be country B as CA B is in country B. Further, and again in accordance with the main rule, the place of taxation for the supply of service 3 between GAF C and CA C will be country C as CA C is in country C.

18. All three supplies are subject to the taxation rules in the jurisdiction where the customer is located and the services consumed according to the main rule. There is neither double taxation nor unintentional non-taxation in countries A, B or C. There is no reason to depart from the business agreements. In particular, no transactions take place under the framework agreement (Agreement 1) itself in this example. Consequently, no supplies are made under that agreement and no place of taxation issue arises.

ศูนย์วิทยพัชกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

statement CA A will pay the requested amount to GAF A and will on the same day collect the respective amounts from CA B and CA C. Similarly, GAF A will transfer the respective amounts over to GAF B and GAF C on the same day it receives the payment from CA A.

21. The movements of payment are simply cash or account entries. The payment CA A makes to GAF A represents consideration for the services supplied from GAF A to CA A, from GAF B to CA B and from GAF C to CA C.

22. The conclusions reached in example 2 about the place of taxation of the supplies made under the business agreements (agreements 2, 3 and 4) remain valid. The fact that payments are transferred via CA A and GAF A has no impact on those conclusions.

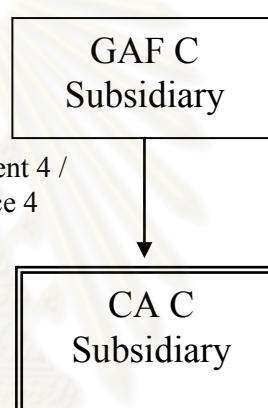
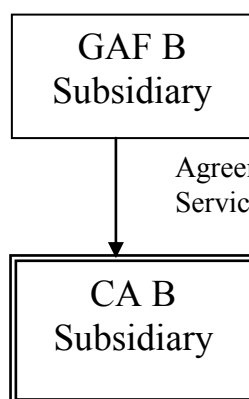
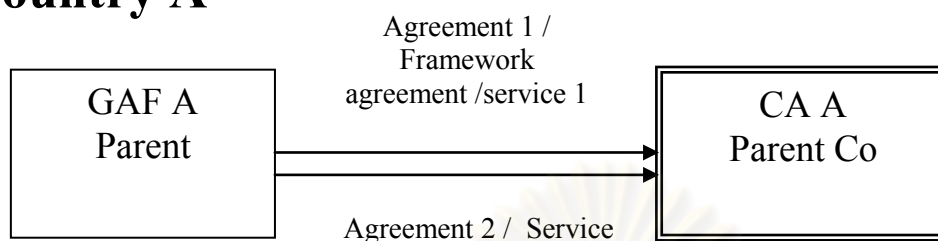
23. All supplies under the business agreements are subject to the taxation rules in the jurisdiction where the customer is located according to the main rule. There is neither double nor unintentional non-taxation in countries A, B or C. There is no reason to depart from the business agreements e.g. by following the cash flows. The cash flows between the CA subsidiaries and CA A, between CA A and GAF A, and between GAF A and the GAF subsidiaries are consideration for services supplied under the business agreements but do not in themselves create additional supplies, nor alter the supplies, nor identify the customer or customer location.



Example 4: Alternative global agreement – supply under a framework agreement

This example expands upon example 2 by introducing a supply under the framework agreement.

Country A



Country B

Country C

24. This example is similar to example 2 except that in addition it demonstrates what happens when the parent companies conclude under the framework agreement for supplies to be made based on the terms set out in that agreement. In addition to the local supplies already considered in example 2, CA A pays a coordination fee to GAF A. The framework agreement therefore specifies that GAF A has a coordination function and coordinates with its subsidiaries, GAF B and GAF C, such that the quality, pricing and process set out in the framework agreement is correctly followed in the business agreements. This is done for the sole benefit of CA A and CA A pays a fee for this to GAF A.

25. Under the framework agreement (agreement 1), GAF A supplies a service to CA A for a consideration. In accordance with the main rule, the place of taxation for this supply (service 1) will be a local supply in country A as both companies are in country A.

26. The conclusions reached in example 2 about the place of taxation of the supplies made under the business agreements (agreements 2, 3 and 4) remain valid.

Summary

27. Paragraph 25 of the report *Emerging Concepts for Defining Place of Taxation* set out some summary observations regarding examples of some relatively simple cross border transactions:

“The examples illustrate that, in practical terms, the result of the main rule is that the jurisdiction where the customer is located, as normally supported by the business agreement, has the taxing rights over a service or intangible supplied across international borders. This principle should be applicable in the following way:

- The place of taxation should be decided for each supply individually so that the determination of the place of taxation of a service or intangible for VAT/GST purposes will not be influenced by any subsequent supply or lack of such supply;
- This normally remains the case whether or not the two parties to a transaction are related in terms of ownership and control;
- A business in the customer’s jurisdiction which is related through common ownership to the supplier does not affect these conclusions as long as there is no supply from that business to this customer;
- Similarly, a business in the supplier’s jurisdiction which is related through common ownership to the customer does not affect these conclusions as long as there is no supply from the supplier to that business.”

28. The more complex examples of services supplied under global agreements in this paper both support and add to these observations:

- (1) Examples 1-4 involve more complex supply chains, different business structures and different global agreements. Services may be bought in by a business and re-supplied across borders for reasons unrelated to VAT/GST considerations. Nevertheless, the customer location, as supported by the business agreement, continues to give a satisfactory outcome for determining the place of taxation. In particular, the examples provide further evidence of the application of the main principle in the *Emerging Concepts* paper in that the place of taxation should be decided for each supply individually so that determination of the place of taxation of a service for VAT/GST purposes will not be influenced by any subsequent supply or lack of such supply.
- (2) Under the main rule the supplier’s physical rendering of a service to a business other than the customer under the business agreement does not in itself affect the observations above so that it is the customer location supported by the business agreement that determines the place of taxation.
- (3) The customer location, as supported by the business agreement, achieves a logical result when applied to the facts of each example. Thus, any supplies are subject to tax in the jurisdiction in which the services are consumed according to the main rule and there is neither double taxation nor unintentional non-taxation in any of the countries involved. This outcome is unaffected by the business structure, the complexity of the supply chain, the type of agreement, the country where the service is physically rendered or the direction

of the cash flows. This reinforces the use of customer location as an appropriate proxy for consumption.

29. As noted in paragraph 2 there are situations, such as potential fraud and avoidance and transactions between parts of a single legal entity, where these findings may not be appropriate. Further work will be undertaken to test these findings in such situations.



ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ANNEX 1
INVITATION TO COMMENT ON PLACE OF TAXATION
CONTACT INFORMATION

Contact for follow-up:

Name:

Organisation:

Country:

E-mail address:

Telephone:

Fax:

Please indicate whether you are responding to this questionnaire :

- As an academic or student
- As a corporate taxpayer
- On behalf of other taxpayer(s) (e.g. advisory firm, law firm, business association, etc.)
- Other (please specify)

Where you are replying on behalf of others please construe the term “you” to mean “your organisation” or “your clients” as appropriate.

Do you authorize the OECD to publish your contribution on our internet site?

- Yes
- No

ศูนย์วิทยพัชกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก จ

Working Party No.9 on Consumption Taxes,

1 February to 30 June 2010

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT



Working Party N°9 on Consumption Taxes

“OECD International VAT/GST Guidelines”

“International Trade in Services and Intangibles”

“Public Consultation on Draft Guidelines for Customer Location”

Date: 1 February to 30 June 2010



CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION

Chapter II

APPLICATION OF PLACE OF CONSUMPTION PRINCIPLES

1. INTRODUCTION

1. Value added taxes (VAT)¹ are designed in such a way that they primarily tax household consumption.² Businesses are required to collect these taxes. For domestic supplies, suppliers generally charge the tax, at the appropriate rate, to their customers, irrespective of the tax status of those customers. An essential requirement within the system is that obtaining goods, services and intangibles^{3 4} originating domestically should not provide an advantage, or a disadvantage, over obtaining the same goods, services or intangibles originating in another jurisdiction. Thus, there is a need for neutrality.

2. VAT neutrality in international trade (referred to as “international neutrality”) is achieved by use of the “*destination principle*” (“destination” and “origin” are used in a legal, rather than an economic, sense). Under this principle, goods, services and intangibles are zero-rated when leaving one jurisdiction and are taxed at importation in another jurisdiction. In this way, it makes no difference whether goods, services or intangibles are obtained domestically or from abroad; the domestic VAT rate will always apply. On the other hand, if tax were to accrue to the jurisdiction in which the supplier is located according to the “*origin principle*”, then there would be very real risks of competitive distortion and increased compliance costs. The origin principle, being the opposite of the destination principle, provides that tax accrues to the jurisdiction from which a supply is made. Thus exports would be taxed at the rate applicable in the jurisdiction of exportation and imports would not be taxed. Goods, services and intangibles purchased from a jurisdiction without a VAT or with a low VAT rate would therefore be at a significant advantage to goods, services and intangibles purchased from jurisdictions that have higher rates. As VAT is a tax on domestic consumption, there would be serious competitive distortions. Under such an origin principle, the only way to neutralise these distortions would be to put in place major

¹ Some jurisdictions cite their form of value added tax as a “*Goods and Services Tax*” (GST). For ease of reading, all value added taxes will be referred to as “VAT”.

² There are examples, such as exemptions and input tax blocks on specific items, which lead to the burden of the tax falling on businesses rather than on household consumption.

³ It is recognised that some jurisdictions have a residual definition of services that includes “*intangibles*” whereas some jurisdictions regard “*intangibles*” as a separate category. For the purpose of this guidance, “*intangibles*” may be described as encompassing identifiable non-monetary assets that cannot be seen, touched or physically measured.

⁴ There may not always be consistency between countries when categorising goods, services or intangibles. For example, some countries regard hire of goods as a supply of a service whereas others regard it as a supply of goods. If necessary, this issue will be considered later.

systems that would allow the customers to reclaim the VAT incurred by claiming it from the tax administration in the supplier's jurisdiction. This would be extremely onerous for businesses and tax administrations, could open up opportunities for fraud and create greater complexity in dealing with businesses that do not have full rights to input tax deduction. Thus, applying the tax regulations of the jurisdiction of consumption of services and intangibles provides a more "*neutral*" solution and ensures it is domestic consumption that is taxed.

3. It is important that there be international consistency in the application of the destination principle. A supply from a jurisdiction that operates an origin principle to a jurisdiction that operates a destination principle would result in double taxation. A reverse of this scenario would result in double non-taxation.

4. For goods, this international neutrality is achieved in a relatively simple way. Exports are relieved from VAT and the VAT incurred on their production and distribution prior to export is credited through the usual system of input tax deduction within the supply chain. The final exporter receives a credit for the input tax incurred on their purchase but the sale of those goods to the customer in the second jurisdiction is free of VAT.⁵ When the goods enter the importing jurisdiction they are subject to the VAT regulations in that jurisdiction and any tax is imposed at the appropriate rate under that jurisdiction's VAT regime. This ensures that imported goods are subject to the same tax regime as domestically produced goods.

5. Applying this international neutrality to supplies of services and intangible products, however, is more difficult. The nature of services and intangibles is such that they cannot physically be seen as "*exported*" from one jurisdiction and "*imported*" into another jurisdiction. This lack of tangibility means that there are no customs controls that can confirm their exportation and no customs controls to impose the VAT at importation. Thus, special rules have to be developed for determining the jurisdiction of taxation for international supplies of services and intangibles that ensure that:

- international neutrality is maintained;
- compliance by businesses involved in these supplies is kept as simple as possible;
- clarity and certainty are provided for both business and tax administrations;
- the costs involved in compliance and administering the tax are minimal; and
- barriers to fraud and other abuses are sufficiently robust.

6. In applying the principles that ensure neutrality (the destination principle), it may be necessary in certain circumstances to apply different approaches to international supplies from business to

⁵ "[*Free of VAT*]" may be termed zero-rated, exempt with credit, outside the scope of VAT or some other local terminology. Whatever the description used, the effect should be the same – no VAT is added by the supplier but the supplier is entitled to input tax credits, to the extent that the jurisdiction allows, in respect of such supplies.

business⁶ than to international supplies from business to consumers. This may be particularly relevant for international supplies of services and intangibles. These Guidelines therefore provide separate consideration of business-to-business and business-to-consumer supplies of goods and then likewise provide separate consideration of business-to-business and business-to-consumer supplies of services and intangibles.

7. These Guidelines attempt to provide governments and business with a set of approaches to taxing international supplies that address the matters outlined in paragraph 5. However, it is recognised that there will always be difficult areas and other Sections of this Chapter identify certain types of supplies and certain sectors that require separate consideration. Although the result should always ensure the principle of neutrality, these sectors and types of supply may need specific approaches to ensure this outcome.



⁶ For the purposes of this guidance, “*business-to-business supplies*” should be understood as supplies where both supplier and customer are entities (either legal or natural persons) that are recognised as “*businesses*” for VAT purposes in national law. Business-to-consumer supplies will be considered later.

2. APPLICATION TO INTERNATIONAL TRADE IN GOODS

2.1. Business-to-Business Supplies

2.2. Business-to-Consumer Supplies

This section to be written later.



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

3. APPLICATION TO INTERNATIONAL TRADE IN SERVICES AND INTANGIBLES

3.1. Business-to-Business Supplies

In this draft a number of important assumptions are made:

- All supplies are business-to-business (business-to-consumer supplies will be considered later).
- All supplies are legitimate and with economic substance. Issues connected with tax avoidance or artificial tax minimisation will be covered later.
- All supplies are between separate legal entities with single locations only. Issues concerning supplies involving entities with multiple locations will be dealt with later.

Nothing in this section pre-empts any future approaches to the guidance on supplies involving those multiple location entities.

Readers are therefore requested to bear these significant caveats in mind.

3.1.1. Introduction

Guideline 1

The OECD has adopted the following Guideline:

For consumption tax purposes internationally traded services and intangibles should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption.

1. The OECD's Committee on Fiscal Affairs has approved the principle that, for services and intangibles traded internationally,⁷ taxation should be subject to the rules of the jurisdiction of consumption.⁸ This is primarily to maintain neutrality within the VAT system as it applies to international trade. Where a supplier supplies an international service or intangible, it will be free of VAT within the

⁷ For the purposes of this section, "*internationally traded services and intangibles*" normally results from the supplier and the customer being located in different jurisdictions. There may be other situations involving "*internationally traded services and intangibles*" where both the supplier and the customer are located in the same jurisdiction. These will be considered later.

⁸ Although VAT primarily taxes household consumption, the multi-stage nature of the tax requires that each supply has to be subject to the rules of the relevant jurisdiction. Thus, for the purpose of this guidance, "*consumption*" refers to the use of the supply of services or intangibles at each stage rather than "*consumption*" in the economic sense.

supplier's own jurisdiction and the jurisdiction where the consumption is deemed to occur will replicate, insofar as this is possible, the system for goods by requiring that any VAT due is charged at "*importation*". This ensures that services and intangibles supplied across borders are taxed according to the rules of the customer's jurisdiction irrespective of where they are obtained, thus creating a level playing field. Businesses acquiring such services are therefore driven by economic, rather than tax, considerations.

2. Determining a pure "*place of consumption*" is often difficult, particularly with regard to services and intangibles. To take an example, a person in Jurisdiction X may contact a company for the development of software in Jurisdiction A, download the newly developed software to a laptop computer in Jurisdiction B and use it at, for example, a business conference in Jurisdiction C. In these circumstances, a case could be made for determining that consumption takes place in whatever jurisdiction the software is accessed and used. However, this would be impossible to administer. In most cases it would be difficult for a business to track usage of services in this way and difficult for a tax administration to know where the service was used. Even if the usage could be tracked, it would again, be difficult to place a monetary value on it in order to determine an amount of tax due and the compliance burdens on business and tax administrations would be unreasonable. In order to overcome the difficulties inherent in applying "*pure consumption*" tests, VATs use proxies to determine where consumption occurs and thus which jurisdiction has the right to tax.



ศูนย์วิทยพัชกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

3.1.2. Proxies to Determine Jurisdiction of Consumption

Guideline 2:

For the application of Guideline 1, the OECD has adopted the following Guideline:

For business-to-business supplies, the jurisdiction in which the customer is located has the taxing rights over internationally traded services or intangibles.

3. By and large, when a business buys in a service or an intangible from another jurisdiction, it does so for the purposes of its business operations. As such, the jurisdiction of the customer's location can stand as the appropriate proxy for the jurisdiction of consumption as it achieves the objective of neutrality. This is the jurisdiction where the customer has located its permanent business presence⁹.

4. This proxy is referred to in these Guidelines as the "*Main Rule*". According to this Main Rule, the jurisdiction where the customer is located has the taxing rights over a service or intangible supplied across international borders. At the same time, the supplier makes the supply free of VAT in its jurisdiction but retains the right to full input tax credit (subject to clearly legislated exceptions in that jurisdiction) on inputs related to making such international supplies. Only in specified or exceptional circumstances, as set out elsewhere in these Guidelines,¹⁰ should the place of taxation vary from the Main Rule. Determining the jurisdiction of a customer's location may not always be straightforward and this section sets out how such determinations should be made.

Determining Customer Location

Guideline 3:

For the application of Guideline 2, the OECD has adopted the following Guideline:

The identity of the customer is normally determined by reference to the business agreement.

5. Under Guideline 3, the identity of the customer is "*normally determined by reference to the business agreement*" as it is expected that business agreements reflect the underlying supply.¹¹ Since this Guideline draft is made under the assumption that all supplies are between separate legal entities with single locations only, the location of the customer will be known once the identity of the customer is determined. The business agreement is thus an important element of that Guideline in that it will assist the supplier, the customer and tax administrations in identifying the nature of the supply and the identity

⁹ "*Permanent business presence*" will be considered later.

¹⁰ Work on these exceptions is currently under way.

¹¹ For the purposes of this guidance, a supply of services or intangibles for VAT purposes (hereafter a "*supply*") takes place where one party to a business agreement does something, gives something or refrains from doing something to or for another party, normally in exchange for consideration.

of the parties to the supply. For these reasons, it is appropriate to first describe “*business agreement*” for the purposes of these Guidelines and explain how tax administrations and businesses may approach this.

Box 1

Business Agreement

Business agreements consist of the elements that identify the parties to a supply and the rights and obligations with respect to that supply.¹² They are generally based on mutual understanding.¹³

6. The term “*business agreement*” has been adopted because it is a general concept, rather than a term with a technical meaning, and it is not specific to any particular jurisdiction. In particular, it is not restricted to a contract (whether written or in some other format) and is therefore wide in its application, as explained below.

7. In order to determine the place of taxation under the Main Rule, it is necessary to demonstrate the nature of the supply as well as the identity of the supplier and the customer.

8. Relevant elements of the business agreement come in many forms and include, for example, general correspondence, service level agreements, purchase orders, invoices, payment instruments and receipts. Legislation and business practices in OECD member jurisdictions and beyond invariably differ and generally not for tax reasons. They may differ in respect of national laws concerning contract issues and other commercial requirements. They may also differ between different industry sectors. It is, therefore, neither possible nor desirable to draw up a prescriptive or exhaustive list of items that must be present. Rather, these Guidelines simply suggest sources of information that would help both tax administrations and business.

9. In many cases, particularly those in which significant sums of money are involved or where there are complex matters beyond a straightforward supply, it is likely that the parties to a business agreement will draw up legally enforceable contracts. These contracts will normally specify the parties to the business agreement and set out their respective rights and obligations. However, contracts in themselves should not be seen as the only relevant elements.

10. A business agreement need not be confined to written material. In certain sectors, relevant elements may be found in the form of audio recordings of telephone conversations leading to conclusions of agreements to supply or receive services and/or rights. They may also be found in electronic form such

¹² Agreements that do not lead to supplies for tax purposes are not regarded on their own as “*business agreements*” for the purposes of these Guidelines.

¹³ It is recognised, however, that on occasion supplies may occur without a mutual understanding, e.g., a court order that imposes obligations on one or more parties. In such cases the “*imposed*” agreement should nevertheless be considered as a “*business agreement*”.

as e-mails and on-line ordering records, payment and similar material and formats that are likely to emerge as new technologies develop.

11. It is recognised that business agreements are often not concluded in isolation. Consequently other agreements, including those not regarded as business agreements (e.g. agreements that do not involve a supply),¹⁴ may provide the context of the supplies made under a particular business agreement. These other agreements may therefore form a part of the relevant elements of that business agreement.

12. In the light of the previous paragraphs, the business agreement in force at the time the supply is made is the agreement that governs the implementation of the Main Rule.

13. To ease burdens in practice for both tax administrations and business, it is recommended that member jurisdictions take into account the application of Guidelines 2 and 3 in a way consistent with paragraphs 3-12 above. Wherever possible, tax administrations should communicate these approaches and relevant national laws as clearly and as widely as possible.



¹⁴ An illustration of this is the Centralised Purchasing Agreement in Example 3 and Agreement 1 in Examples 4 and 5 in the Annex.

3.1.3. Applying the Main Rule – Legal Entities¹⁵ with Single Locations

14. In the following sub-sections, the businesses to which the Main Rule applies are assumed to be separate legal entities, whether related by common ownership or not.

15. For the purposes of this section it is assumed that the supplier and customer (legal entities with single locations) are located solely in their respective jurisdictions and have no business presence elsewhere.

16. As noted in paragraph 3 above, the place of the customer's location acts as a proxy for the jurisdiction of consumption and is referred to as the Main Rule. The result of applying the Main Rule is that the jurisdiction where the customer is located has the taxing rights over a service or intangible supplied across international borders.

17. In order to apply the Main Rule satisfactorily, this guidance considers its application from the perspectives of the supplier, customer and tax administrations. Although the result remains the same – taxation at the place of the customer – the actions of all three need to be consistent with the Guideline. Examples 1 and 2 in the Annex provide relatively straightforward illustrations of how the Main Rule operates. Paragraphs 23, 26 and 31 expand on Examples 3, 4 and 5 illustrating how the Main Rule is applied in more complex situations.

Applying the Main Rule – the Supplier¹⁶

18. In a business-to-business environment, it is reasonable to assume that suppliers will normally have developed a relationship with their customers. This will be particularly so in cases where supplies of services or intangibles are made on an on-going basis or in cases where one supply is made and the value of that supply is significant enough to warrant development of business agreements such as contracts. However, it is recognised that situations can arise where there is little, if any, relationship. For example, businesses may make supplies to other businesses for low value amounts, particularly if such supplies are made electronically.

19. The principal effect of the Main Rule on suppliers is that they need to identify and be able to demonstrate who their customer is in order to make the supply free of VAT because the customer is located outside the supplier's jurisdiction. Once satisfied that the customer is a business and is located in another jurisdiction, the supplier makes that supply free of VAT as, under the Main Rule, the taxing rights for that supply are in the jurisdiction of the customer's location.

20. In many cases this will be straightforward and can be determined by reference to the business agreement including the elements considered in paragraph 8 et seq. The nature of the service or

¹⁵ Legal entities can include natural persons and non-commercial institutions such as governments, non-profit organisations and other institutions. The key point is that such entities, or certain of their activities, are recognised as "*businesses*" for VAT purposes in national law.

¹⁶ For the purposes of this guidance, the supplier is the person that has the obligation to provide a supply.

intangible being supplied and the language used in any supporting documentation may also contribute to verifying the international and business nature of the supply.

21. To avoid unnecessary burdens on suppliers, it is recommended that the customer be liable to account for any tax due. This can be achieved through the reverse-charge mechanism (sometimes referred to as “*tax shift*” or “*self-assessment*”) where that is consistent with the overall design of the national consumption tax system¹⁷. Accordingly, the supplier should not be required to be identified for VAT or account for tax in the customer’s jurisdiction.

22. There will be occasions when the supplier and customer are related through some form of common ownership, management or control. As noted above, provided the supplier and customer are separate legal entities the Main Rule still applies and does not affect the approaches set out above. Provided that the supplies are bona fide and not arranged in such a way that avoids or artificially minimises VAT, the Main Rule applies.

23. Applying the Main Rule will not therefore be influenced by the circumstance that the supplier (a) supplies a customer who supplies onwards the services to a third party,¹⁸ (b) renders¹⁹ the services to a third party that is not the customer under the business agreement or (c) is paid by a third party that is not the customer under the business agreement:²⁰

(a) The customer supplies onwards the services or intangibles to a third party business located in the jurisdiction of the supplier:

It is common for multinational businesses to centralise certain procurement activities in one jurisdiction in order to obtain the economic benefits of single large contracts as opposed to multiple lower value agreements. These are generally referred to as “*global*” agreements. The central procurement company then supplies onwards the supplies or parts of the supplies to the various associated businesses around the world.

¹⁷ For the purposes of this guidance, the “*reverse-charge mechanism*” is a tax mechanism that switches the liability to pay the tax from the supplier to the customer. Some jurisdictions do not require the customer to account for the tax under the reverse-charge mechanism when entitled to full input tax credit. This should be read as a qualification in the discussion of reverse charge in later paragraphs. The application of the reverse-charge will be considered elsewhere in these Guidelines.

¹⁸ For the purposes of this guidance, the third party is an entity recognised as a “*business*”. “*Third party*” refers to a party other than the supplier or the customer and has no correlation to its understood meaning for direct taxes.

¹⁹ In this context, the word “*renders*” is used to describe a supply under a business agreement between the supplier and the customer but where the supply is actually received by a third party. This might best be illustrated by the example of a person (C) ordering flowers to be sent to another person (R). C enters into a business agreement with the florist (F) and F delivers (renders) the flowers to R. But the supply is made between F and C. (It is recognised that this situation concerns what is typically a business-to-consumer supply of goods but is included here to emphasise the point in a way that is easily recognised and understood.)

²⁰ Situations involving avoidance will be dealt with later on.

The onward supply of those services to associated businesses will be covered by separate business agreements entered into between the central procurement company and each of the associated businesses. If the associated businesses are the customers under those business agreements, they will account for any VAT due under the Main Rule using the reverse-charge at the rate applicable in their jurisdictions.

The procurement company may well supply a business located in the same jurisdiction as the original supplier (see Annex – Example 3). When applying the Main Rule, the place of taxation should be decided for each supply individually so that the determination of the place of taxation of a service or intangible for VAT purposes will not be influenced by any subsequent supply or lack of such supply. The supplier should accordingly determine the identity of the customer by reference to the relevant business agreement. Where the customer is located in another jurisdiction, the supplier is entitled to make the supply free of VAT. The fact that the customer subsequently supplies the services or intangibles onwards is not, in itself, relevant, even where the third party is located in the jurisdiction of the supplier.

(b) The supplier renders the services or intangibles to a third party business different from the customer:

Further to the circumstances explained at (a), the supplier may also be required under the terms of the business agreement to render the service or intangible to a third party (see Annex – Example 3). As long as this is done as part of a bona fide supply, the customer remains the customer identified in the business agreement and it is this customer's location that determines the place of taxation. The mere rendering of the supply to a third party does not, in itself, affect that outcome. Accordingly, the Main Rule should be applied in such a way that the supplier makes a supply free of VAT to an overseas customer even if the third party is located in the same jurisdiction as the supplier. This does not, of course, prevent the VAT on the onward supply from the customer to the third party located in the supplier's country being subject to the tax rules of that country.

(c) The supplier is paid by a third party business that is not the customer under the business agreement:

Particular care may be required where payment flows differ from the flows of services. Typically, a customer pays a supplier for a service or intangible supplied under a business agreement. However, there may be other circumstances where another party may pay for that supply. For instance, it is common for multinational groups of businesses to reduce costs by appointing a company within a group to be the "*paymaster*"²¹ responsible for payments under the relevant agreement to pay for services received. In such cases, services supplied by the supplier or the supplier's overseas subsidiaries to overseas customers may be paid for by the customer's parent business located in the supplier's jurisdiction. Supplies may not be made to the parent business (See Annex – Example 5). When applying the Main Rule, the place of taxation should be decided for each supply individually. The direction of the payment flows and the identity and location of

²¹ This company may be referred to as a "*paymaster*", "*cash clearing agent*", "*billing agent*" or some other such term. This guidance uses the term "*paymaster*".

the payer are not, in themselves, relevant. The payment flows are consideration for the supplies under the relevant business agreements but do not, in themselves, create additional supplies, nor alter the supplies, nor identify the customer or customer location. Accordingly, the supplier makes the supply to the customer identified in the relevant business agreement and the place of taxation is that customer's location. The supplier is therefore entitled to make a supply free of VAT to an overseas customer even if that supply is paid by a third party located in the same jurisdiction as the supplier.

Applying the Main Rule – the Customer²²

24. As stated in paragraph 21, the customer should be liable to account for any tax due under the reverse-charge mechanism where that is consistent with the overall design of the national VAT tax system. Under this procedure, the customer is typically required to declare the VAT due on the supply received from the overseas supplier as output tax on the relevant VAT return. The rate to be applied is the rate applicable in the customer's jurisdiction. The customer is then entitled to input tax deduction to the extent allowed under the rules of its jurisdiction.

25. If the customer is entitled to full input tax deduction on the relevant supply, it may be that local VAT legislation does not require declaration of the output tax under the reverse-charge mechanism. This is an option provided in some jurisdictions and businesses in this position should ensure that they are aware of their jurisdiction's requirements in this respect. Similarly, some jurisdictions may employ a type of VAT that does not require application of a reverse-charge as it would not suit the nature of the tax as applied. Businesses importing services and intangibles from an overseas supplier should ensure that they are familiar with their domestic legislation and administrative practices.

26. The customer is obliged to pay any tax due on the supply under the reverse-charge mechanism where that is consistent with the overall design of the national VAT tax system. The customer should be liable to pay even where (a) the customer supplies onwards the services or intangibles to a third party (b) the service or intangible is not rendered to the customer or (c) the customer does not pay for the supply:

(a) The customer supplies onwards the services or intangibles to a third party business:

As stated in paragraph 23(a), it may be that the customer supplies onwards the services and intangibles from the overseas supplier as separate supplies (e.g. within a "global" agreement). Provided such onward supplies are bona fide and are not made as part of any arrangements designed to artificially minimise or eliminate VAT, the place of taxation should be decided for each supply individually and the original international supply is not affected (see Annex – Example 3). The Main Rule continues to be applied. It is likely that the customer when supplying onwards the supplies or parts of the supplies to associated businesses will have entered into business agreements with those businesses. Each of those associated businesses that are identified as the customers of the original customer under the business agreements will have to account for any VAT due under the reverse-charge at the rate applicable in their jurisdictions.

²² For the purposes of this guidance, the customer is the person that has the right to the supply from the supplier, notwithstanding whether the supply is actually rendered to that customer or another party or the payment is made by that customer or another party.

(b) The service or intangible is not rendered to the customer:

As described in paragraph 23(b) above, the customer may, under the terms of the relevant business agreement, require that the service or intangible be rendered to a third party. Even if that third party is located in a different jurisdiction from that of the customer identified in the business agreement, the customer retains the liability to account for any tax on that supply (see Annex – Example 3).

(c) The customer does not pay for the supply:

As described in paragraph 23(c) above, multinational business groups may appoint a group member to act as paymaster for services or intangibles supplied to the group (i.e. a “paymaster” agreement). Consequently, the customer is not the party who pays for the supply under the business agreement. In such situations the direction of the payment flows and the identity and location of the payer are not, in themselves, relevant. The supply is to the customer identified in the relevant business agreement and the place of taxation is that customer’s location (see Annex – Example 5).

Applying the Main Rule – Tax Administrations

27. The growth in international supplies of services and intangibles has led to increased complexity for tax administrations as well as businesses. The intangible nature of many services is such that the comparative simplicity for goods (exports relieved, imports taxed) cannot be replicated with respect to services and intangibles. It is, therefore, important that tax administrations make it clear to both businesses and to staff responsible for carrying out compliance checks and audits what the rules are in their own jurisdiction and that they should be applied according to the facts of each individual supply.

28. Under the Main Rule supplies of services and intangibles are subject to tax according to the rules of the jurisdiction where the customer is located. This means that a supplier of international business-to-business services and intangibles makes such supplies free of VAT. As stated in paragraph 19, the tax administration of the supplier may therefore require the supplier to produce evidence that the customer is a business and that this business is located in another jurisdiction. To minimise compliance burdens on the supplier, tax administrations are encouraged to provide businesses with clear guidance on the evidence they require.

29. Equally, as stated in paragraphs 21 and 26, the customer accounts for any VAT due to its local tax administration under the reverse-charge mechanism where that is consistent with the overall design of the national VAT system. Tax administrations are encouraged to make businesses aware of the need to account for any tax on “imported” services and intangibles from their suppliers in other jurisdictions. The normal domestic rate applicable to the nature of the service or intangible involved should be applied. If the customer is entitled to full input tax credit in respect of this supply, it may be that local VAT legislation does not require the reverse-charge to be declared on the local VAT return. In such cases tax

administrations are encouraged to publicise this to business. Jurisdictions that require this declaration should likewise make it clear that tax is required to be accounted for in this way.²³

30. The reverse-charge mechanism has a number of key advantages. Firstly, the tax authority in the jurisdiction of consumption can verify and ensure compliance since that authority has jurisdiction over the customer. Secondly, the compliance burden is largely shifted from the supplier to the customer and is minimised since the customer has full access to the details of the supply. Thirdly, the administration costs for the tax authority are also low because the supplier is not required to meet tax obligations in the customer's jurisdiction (e.g. VAT identification, audits, which would otherwise have to be administered, translation and language barriers, etc.). Finally, it reduces the revenue risks associated with the collection of tax by non-resident suppliers, whether or not that supplier's customers are entitled to deduct the input tax.

31. The determination of the place of taxation of a service or intangible for VAT purposes should be decided for each supply individually. It will, therefore, not be influenced by (a) any subsequent onward supply or lack of such supply, (b) the mere rendering of the service or intangible to a third party business other than the customer or (c) by the direction of the payment flows and the identity and location of the payer:

(a) The determination of place of taxation should not be influenced by any onward supply:

As stated in paragraphs 23(a) and 26(a), businesses with associated separate legal entities in other jurisdictions may supply onwards the services or intangibles they have bought in within a "global" agreement from overseas to other related companies. These supplies should be subject to the normal VAT rules, including the Main Rule in respect of international services and intangibles (see Annex – Example 3). Accordingly, it is recommended that:

- **the tax administration in the supplier's jurisdiction** allows the supplier to make a supply free of VAT, providing the supplier can identify the customer and demonstrate that the customer is located overseas.
- **the tax administration in the customer's jurisdiction** ensures that the customer accounts for any tax due on the supply from the overseas supplier, using the reverse-charge mechanism.

(b) The determination of the place of taxation should not be influenced by the rendering of the service or intangible to a third party business other than the customer:

As stated in paragraph 23(b) and 26(b), even if the service or much of the service (or intangible) is not rendered in the jurisdiction of the customer but into another jurisdiction such as, for instance, the jurisdiction of the supplier or in a third party's jurisdiction, the Main Rule is not overridden (see Annex – Example 3). The customer's jurisdiction remains the jurisdiction with the taxing rights as long as such on-supplies are bona fide and are not made as part of any

²³

In cases where a customer omits to account properly for such reverse-charge, but is still, nevertheless, entitled to full input tax deduction in respect of that supply, it is recommended that any penalties that might be applied should be proportionate and linked to the gravity of the failure made, where the gravity of the failure is a consideration, bearing in mind there is no net tax loss to the revenue.

arrangements designed to artificially minimise or eliminate VAT. For example, an accountancy firm may have entered into a business agreement with a customer located in another jurisdiction but may perform much of the work in its own jurisdiction and also supply its services to a third party. This does not, in itself, prevent the place of taxation from being the customer's location. Accordingly it is recommended that:

- **the tax administration in the supplier's jurisdiction** does not seek tax from the supplier where that supplier is merely rendering the service or intangible there, but allows it to make a supply free of VAT to the overseas customer identified in the business agreement.
- **the tax administration in the customer's jurisdiction** ensures that the customer accounts for any tax due on the supply from the overseas supplier, using the reverse-charge mechanism, even if the service or intangible was originally rendered by a local third party.

(c) The determination of the place of taxation should not be influenced by the direction of the payment flows and the identity and location of the payer:

Paragraph 23(c) and 26(c) above recognise that there may be situations where another party pays for the supply to the customer in the business agreement (see Annex – Example 5). That third party is usually referred to in multinational groups as the group “*paymaster*” and may not be supplied with any service or intangible itself. Irrespective of where that third party is located, the service or intangible is supplied to the customer identified in the relevant business agreement and the taxing rights belong to the jurisdiction in which that customer is located. Accordingly it is recommended that:

- **the tax administration in the supplier's jurisdiction** does not seek tax from the supplier merely because the paymaster third party is located there, but allows it to make the supply free of VAT to the overseas customer identified in the business agreement.
- **the tax administration in the customer's jurisdiction** ensures that the customer accounts for any tax due on the supply from the overseas supplier, using the reverse-charge mechanism, even if the supply is paid for by a third party.

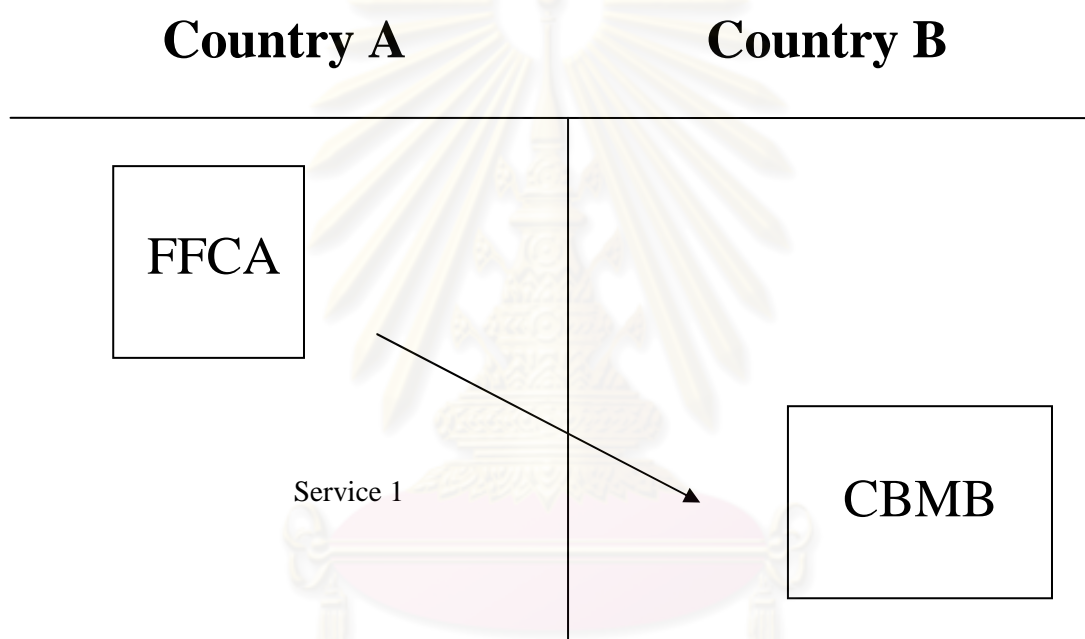
32. The above approach ensures a logical result since supplies are subject to tax in the jurisdiction in which the services or intangibles are consumed according to the Main Rule and there is neither double taxation nor unintentional non-taxation in any of the jurisdictions involved. Where this is not the case, tax administrations will need to ensure that supplies are not arranged in such a way as to artificially minimise or eliminate VAT liability for any of the parties concerned. Further guidance on dealing with tax avoidance and abuses are to be found in section [XX].

33. The Annexes provide some examples of how the Main Rule would be applied in simple cross border situations. The examples have served as basis to develop this guideline and might be helpful as explanatory back up to the paragraphs outlined in this guideline.

ANNEX

The examples in this Annex are provided to better illustrate the operation of the Main Rule. They are illustrative of the principles set out in the Guidelines and consequently are not intended to be exhaustive. Accordingly, the place of taxation of an international service will be determined according to the facts of each individual supply.

Example 1: Supply between 2 separate legal entities (whether related by common ownership or not):

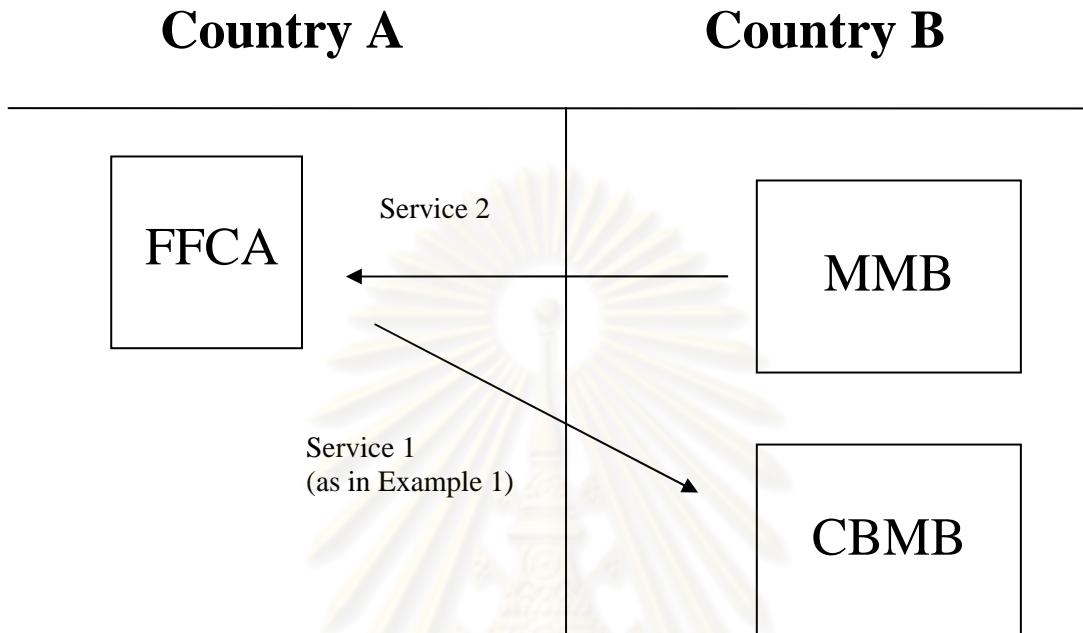


FF Consultancy (FFCA) is a business located in country A specialising in analysing retail food markets, CB Markets (CBMB) is a food retail business located in country B. Neither FFCA nor CBMB have other establishments for VAT purposes. CBMB is considering expanding its retailing activities beyond Country B and approaches FFCA. The two companies enter into a business agreement under which FFCA will provide an analysis of market conditions in Country A to CBMB. CBMB will pay FFCA a sum of money in return for FFCA performing its obligations under this business agreement.

According to the business agreement, FFCA will be the supplier and CBMB will be the customer. There will be a supply of a service provided by the supplier to the customer for consideration. In accordance with the Main Rule, the place of taxation will be country B, which is the country where the customer is located.

Subject to any issues arising from further work, the result remains the same even where the supplier and customer are two separate legal entities related by ownership.

Example 2: Two separate supplies involving three separate legal entities.



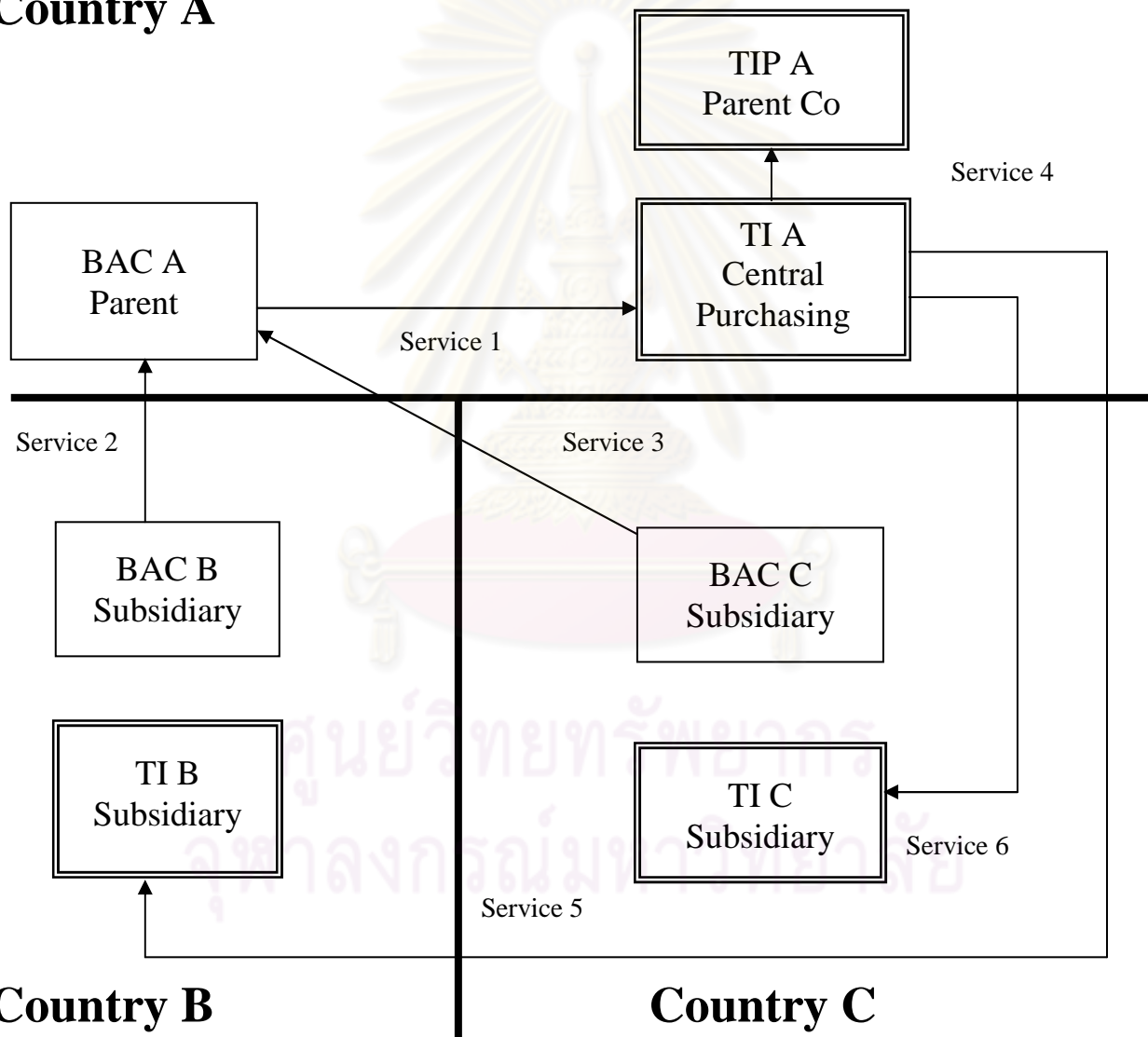
FFCA decides to expand its consultancy activities in Country B. In order to do so it engages the services of a marketing company in Country B – MMB, a company that has no ownership connection with FFCA or CBMB. MMB supplies its services of marketing to FFCA under a business agreement (service 2). The supply of service 1 between FFCA and CBMB (as outlined in Example 1 – analysis of the market conditions in country A) continues as before.

According to the business agreement MMB is the supplier and FFCA the customer. There is a supply of services for consideration. Therefore, in accordance with the Main Rule, the supply by MMB will be subject to taxation in Country A because that is the country where the customer is located. These are two independent supplies and are treated accordingly. The outcome of service 1 as outlined in Example 1 remains unaffected.

Example 3: A global agreement

This example illustrates the supplies that occur when a global agreement for a supply of auditing services is entered into between the parent company of the audit group and a centralised purchasing company of the group requiring audit services for other group members in various countries.

Country A



TI A is a centralised purchasing company in country A. It belongs to a multinational company group with subsidiaries around the world, for example in country B, TI B and in country C, TI C. TIP A is the parent company, also located in country A. BAC A is a parent company in country A belonging to a multinational

auditing company group with subsidiaries around the world, for example in country B, BAC B; and in country C, BAC C.²⁴

TI Group requires a global auditing service to meet legal requirements for the companies in country A and the subsidiaries in countries B and C. The global auditing service is purchased by TI A (for the whole group) which therefore concludes a centralised purchasing agreement with BAC A to supply auditing services to the whole TI Group (including TIP A, TI A, TI B and TI C). Payment will follow each business agreement.

The global auditing service is supplied by BAC A to TI A in return for consideration. This service includes the supply of all components of the global agreement. BAC A is able to actually perform only part of the services itself. The services to TI A and TIP A, which are located in country A, are performed directly by BAC A. However, to be able to fulfil the rest of the agreement, BAC A enters into business agreements with its two subsidiaries, BAC B and BAC C under which BAC B and BAC C supplies auditing services to BAC A. However, BAC B and BAC C render the services directly to the subsidiaries of TIP A (TI B and TI C). The subsidiaries of TIP A involved, TI B and TI C, are in the same countries as the subsidiaries of BAC A involved in the supplies. TI A enters into separate business agreements with TIP A and the subsidiaries TI B and TI C under which TI A supplies auditing services to TIP A and the subsidiaries TI B and TI C.

There are six separate business agreements in this example, each leading to a supply of a service for consideration. BAC A is the supplier and TI A is the customer under the centralised purchase agreement (service 1). BAC B and BAC C are the suppliers and BAC A is the customer under two different business agreements (service 2 and service 3). TI A is the supplier and TIP A is the customer under a different agreement (service 4). TI A is the supplier and TI B and TI C are the customers under two different business agreements (service 5 and service 6). The place of taxation will be decided for each supply individually.

In accordance with the Main Rule, the place of taxation for the supply of service 1 between BAC A and TI A will be country A as TI A is in country A. In accordance with the Main Rule, the place of taxation for the supply of services 2 and 3 between BAC B and BAC C as suppliers and BAC A as a customer is country A for both supplies. In accordance with the Main Rule the place of taxation for the supply of service 4 between TI A and TIP A will be country A as TIP A is in country A. In accordance with the Main Rule, the place of taxation for the supply of service 5 between TI A and TI B will be country B because country B is the country where the customer is located. In accordance with the Main Rule, the place of taxation for the supply of service 6 between TI A and TI C will be country C because country C is the country where the customer is located.

It should be noted however that, as mentioned above, the performance of these auditing services (which are supplied by BAC B and BAC C to BAC A) is rendered to TI B and TI C. The fact that the services are supplied to someone (BAC A and then on to TI A) different from those (TI B and TI C) to which the services are rendered is not relevant in this example to determine the place of taxation, as the place of taxation will still be the customer location and not where or to whom the services are rendered.

The reason for this is that, at each stage of this example, all supplies will be subject to the taxation rules in the jurisdiction where the customer is located and the services consumed according to the Main Rule.

²⁴ For the purposes of these examples and especially for simplicity and clarity, it is assumed that the auditing group is structured on a parent/subsidiary basis, although it is recognised that this is not normally the case in this sector.

There is neither double taxation nor unintentional non-taxation in countries A, B and C. In particular, the tax that accrues to countries B and C reflects the consumption of the services in those countries. There is no reason to depart from the business agreements e.g. by following the interaction between BAC B and TI B or between BAC C and TI C.

In developing this example, care has been taken to avoid any stewardship issues that may exist with respect to TIP A. In other words TIP A, as the parent, may also be seen as deriving an element of benefit from the audit activities in countries A, B and C, for example because such audit included an additional review of financial statements under the parent company's country accounting standards, rather than only per local subsidiary country accounting standards. Stewardship issues²⁵ do not arise in example 3 due to the inclusion of service 4, where TI A supplies auditing services to TIP A. Further, any questions concerning valuation for VAT/GST purposes and the possible identification of supplies existing, other than those shown, are also ignored.

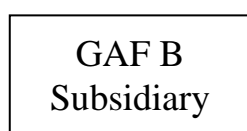
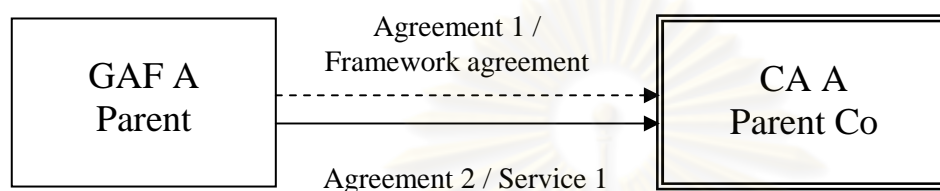


²⁵ Stewardship expenses are broadly the costs incurred by the parent company of the group for administrative and other services provided to subsidiaries and other affiliates for the benefit of the parent, as a shareholder, rather than for the individual benefit of the subsidiary or affiliate. These costs can be incurred directly by the parent or by the subsidiary and passed on to be absorbed by the parent. Typically, these are treated as expenses which ought to be absorbed by the parent company because they must be regarded as stewardship or shareholder's expenses benefiting the shareholder or the group as whole and not a subsidiary or affiliate individually.

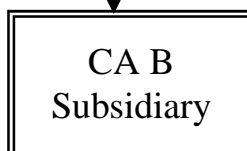
Example 4: Alternative global agreement

In this example the parent company of the group requiring audit services enters into a global agreement described as a “framework agreement” with the parent company of the audit group (both in the same country) in order to provide audit services in a number of countries.²⁶

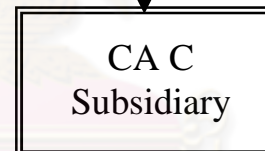
Country A



Agreement 3 / Service 2



Agreement 4 / Service 3



Country B

Country C

CA A is a parent company in country A. It belongs to a multinational company group with subsidiaries around the world, for example in country B, CA B and in country C, CA C. GAF A is a parent company in country A belonging to a multinational auditing company group with subsidiaries around the world for example, in country B, GAF B; and in country C, GAF C.

CA Group requires a global auditing service to meet legal requirements for the companies in country A and its subsidiaries in countries B and C. CA A concludes an agreement (i.e. a framework agreement) with GAF A (Agreement 1). The framework agreement covers definitions, obligations relating to confidentiality, warranties, due dates for payment and limitations of liability, that would only apply if and

²⁶ The expression “*framework agreement*” is used solely to distinguish it from the separate business agreement for audit services to the parent trading company. This report does not attempt to define in any way what a “*framework agreement*” might be.

when members of GAF A and CA A enter into separate agreement referring to this framework agreement. The agreement also provides that companies that are affiliated with CA A and the auditing companies that are affiliated with GAF A may enter into business agreements which will incorporate the terms of the framework agreement by reference. The agreement however does not oblige any member of CA A group or GAF A group to enter into such business agreements.

CA A enters into a separate business agreement with GAF A for the audit of CA A (Agreement 2); CA B enters into a business agreement with GAF B (Agreement 3); and CA C enters into a business agreement with GAF C (Agreement 4). In each of these three separate agreements (i.e. Agreements 2-4), an article is included where the parties agree to incorporate the terms included in the framework agreement (Agreement 1). Payment will follow each business agreement.

There are four separate business agreements in this example, only three of which lead to a supply of a service for consideration. The first agreement (Agreement 1) is not transactional, has no consideration and does not create a supply. Agreement 1 stipulates terms and conditions which only become activated when parties agree to separate business agreements as specified in the framework agreement. Under the second agreement (Agreement 2), GAF A is the supplier and CA A is the customer (Service 1). Under the third agreement (Agreement 3), GAF B is the supplier and CA B is the customer (Service 2). Under the fourth agreement (Agreement 4), GAF C is the supplier and CA C is the customer (Service 3). The place of taxation will be decided for each supply individually.

In accordance with the Main Rule, the place of taxation for the supply of service 1 between GAF A and CA A will be country A as CA A is in country A. In accordance with the Main Rule, the place of taxation for the supply of service 2 between GAF B and CA B will be country B as CA B is in country B. Further, and again in accordance with the Main Rule, the place of taxation for the supply of service 3 between GAF C and CA C will be country C as CA C is in country C.

All three supplies are subject to the taxation rules in the jurisdiction where the customer is located and the services consumed according to the Main Rule. There is neither double taxation nor unintentional non-taxation in countries A, B or C. There is no reason to depart from the business agreements. In particular, no supplies take place under the framework agreement (Agreement 1) itself in this example. Consequently, no supplies are made under that agreement and no place of taxation issue arises.

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

For the audit services supplied under the three business agreements GAF A, GAF B and GAF C will follow the general invoicing process and issue invoices respectively to CA A, CA B and CA C. For payment purposes, however, GAF A will issue a collective statement (with copies attached of the invoices issued for the services supplied) to CA A. Based on the collective statement CA A will pay the requested amount to GAF A and will on the same day collect the respective amounts from CA B and CA C. Similarly, GAF A will transfer the respective amounts over to GAF B and GAF C on the same day it receives the payment from CA A.

The movements of payment are simply cash or account entries. The payment CA A makes to GAF A represents consideration for the services supplied from GAF A to CA A, from GAF B to CA B and from GAF C to CA C.

The conclusions reached in example 4 about the place of taxation of the supplies made under the business agreements (agreements 2, 3 and 4) remain valid. The fact that payments are transferred via CA A and GAF A has no impact on those conclusions.

All supplies under the business agreements are subject to the taxation rules in the jurisdiction where the customer is located according to the Main Rule. There is neither double nor unintentional non-taxation in countries A, B or C. There is no reason to depart from the business agreements e.g. by following the cash flows. The cash flows between the CA subsidiaries and CA A, between CA A and GAF A, and between GAF A and the GAF subsidiaries are consideration for services supplied under the business agreements but do not in themselves create additional supplies, nor alter the supplies, nor identify the customer or customer location.



ศูนย์วิทยุทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาวอัญชลี ปิยะเมธีบุรณะ เกิดเมื่อวันที่ 13 เมษายน 2525 ที่ กรุงเทพมหานคร จบการศึกษาในระดับมัธยมศึกษาตอนปลายในปีการศึกษา 2541 จากโรงเรียนสตรีมหาพฤฒาราม และสำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาตรี นิติศาสตร์บัณฑิต (เกียรตินิยม อันดับ 2) จากจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปีการศึกษา 2545 ได้รับประกาศนียบัตรหลักสูตรวิชา ว่าความจากสำนักฝึกอบรมวิชาว่าความแห่งสหภาพนายความ ในปี พ.ศ. 2546

รางวัลสำคัญที่ได้รับ ได้แก่ รางวัลรองชนะเลิศ ระดับมหาวิทยาลัย ในการแข่งขันตอบปัญหาทางกฎหมายในวันรพี ปี 2545 และรางวัลรองชนะเลิศอันดับสอง ระดับมหาวิทยาลัย ในวันครบรอบ 110 ปี แห่งการก่อตั้งกระทรวงยุติธรรม ในปี 2545

ทุนการศึกษาสำคัญที่ได้รับ ได้แก่ ทุนการศึกษาจากบริษัท เบเคอร์ แอนด์ แม็คเค็นซี จำกัด ในระดับปริญญาตรี ปี พ.ศ. 2543 ทุนการศึกษาจากคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในระดับปริญญาตรี ปีการศึกษา 2544 และ 2545 และทุนการศึกษาในระดับปริญญาโท จากบริษัท สำนักกฎหมายสากล ธีรคุปต์ จำกัด ในปี 2550-2552

ประสบการณ์ทำงานที่สำคัญ ได้แก่ การเข้าร่วมฝึกงานภาคฤดูร้อนกับ บริษัท เบเคอร์ แอนด์ แม็คเค็นซี จำกัด ในปี 2545 การเข้าร่วมงานกับธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) ในปี 2546 โดยรับผิดชอบงานในส่วนการยื่นฟ้องคดี การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ การบังคับคดี ทั้งในส่วนของคดีแพ่ง และคดีล้มละลายในฝ่ายประนอมหนี้ และเข้าร่วมงานกับบริษัท สำนักกฎหมายสากล ธีรคุปต์ จำกัด ตั้งแต่ปี 2548 เป็นต้นมา ปัจจุบัน เข้าพเจ้าดำรงตำแหน่งผู้จัดการ (Manager) โดยรับผิดชอบงานด้านที่ปรึกษากฎหมายและภาษี

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย