

ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์สำหรับการให้บริการที่กระทำใน ราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ

โอภาส ศรีธนาศาสตร์*

รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์**

บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษาถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศหรือการส่งออกบริการซึ่งได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ โดยเฉพาะกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของการให้บริการระหว่างประเทศ โดยศึกษาหลักการและแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ตลอดจนศึกษามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ของประเทศไทยและต่างประเทศ ซึ่งได้แก่ สาธารณรัฐสิงคโปร์ และประเทศญี่ปุ่น เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้นย่อมส่งผลกระทบต่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีรัฐจึงควรพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรอย่างรอบคอบและเหมาะสมเพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิท (Adam Smith) รวมทั้ง หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี กับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นหลักการภาษีอากรที่มีความสำคัญต่อการบริหารจัดการภาษีในยุคปัจจุบัน ทั้งนี้ สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ซึ่งเป็นการประกอบกิจการประเภทหนึ่งที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร นั้น จากการศึกษาพบว่า การประกอบกิจการลักษณะใด จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและการตีความของผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเป็นสำคัญ เนื่องจากการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีไว้อย่างกว้างๆ โดยมิได้มีการกำหนดรายละเอียดของการประกอบกิจการว่ามีขอบเขตความหมายเพียงใดและครอบคลุมถึงการทำธุรกรรมลักษณะใดบ้าง อันก่อให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนในการตีความ และบังคับใช้กฎหมายในการบริหารจัดการภาษี ซึ่งย่อมจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่

* นักศึกษาหลักสูตรมหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

** ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

เสียหาย อีกทั้งยังส่งผลกระทบต่อการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายและการตรวจสอบกิจการที่ได้รับสิทธิในการเสียหายมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ รวมทั้ง ย่อมทำให้ผู้ประกอบการเกิดแรงจูงใจในการประกอบกิจการที่เป็นการส่งออกบริการมากกว่าเพราะสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ทั้งหมด ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดการบิดเบือนในการตัดสินใจกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้ประกอบการได้ในที่สุด

จากการศึกษาวิเคราะห์ปัญหาดังกล่าวแล้ว ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาดังนี้ 1) ควรกำหนดขอบเขต ความหมาย ลักษณะกิจการหรือการกระทำที่เป็นการส่งออกบริการให้มีความชัดเจน โดยการกำหนดประเภทของธุรกรรม หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและแนวทางที่ชัดเจนในการตรวจสอบการประกอบกิจการที่จะได้รับสิทธิในการเสียหายมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ 2) ควรกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและแนวทางที่ชัดเจนในการตรวจสอบว่าการส่งออกบริการนั้นเข้าลักษณะเป็นการให้บริการในต่างประเทศทั้งหมดหรือแต่เพียงบางส่วน หรือสามารถแยกค่าบริการตามส่วนของบริการที่ได้มีการให้บริการทั้งในและต่างประเทศได้หรือไม่ 3) ควรกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขสำหรับการส่งออกบริการบางประเภทให้เป็นการประกอบกิจการที่จะไม่ได้รับสิทธิในการเสียหายมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์เพื่อให้เกิดการแข่งขันและพัฒนาธุรกิจการให้บริการภายในประเทศเพิ่มมากยิ่งขึ้น 4) ควรกำหนดความหมายของคำว่า ผู้รับบริการในต่างประเทศ ว่ามีขอบเขตความหมายครอบคลุมถึงบุคคลที่เป็นผู้รับบริการประเภทใดหรือมีเงื่อนไขของการเป็นผู้รับบริการในลักษณะใดบ้าง รวมทั้ง การกำหนดขอบเขต ความหมาย ลักษณะหรือเงื่อนไขของการให้บริการในต่างประเทศให้มีความชัดเจน ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

1. บทนำ

การจัดเก็บภาษีอากรถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐบาล ภาษีอากรจึงมีความสำคัญต่อประเทศชาติเป็นอย่างมาก เพราะนอกจากจะทำให้รัฐบาลมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นกอบเป็นกำแล้ว การหารายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ ส่งเสริมความเจริญเติบโตทางด้านธุรกิจการค้า เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ รวมทั้ง ยังเป็นกลไกที่สำคัญในการควบคุมการบริโภคของประชาชนหรือเพื่อสนองต่อนโยบายบางประการของรัฐบาลอีกด้วย¹ ดังนั้น ภาษีอากรจึงมีลักษณะที่สำคัญคือเป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี และภาษีอากรที่จัดเก็บนั้นต้องนำไปใช้จ่ายเพื่อประโยชน์แก่สังคมส่วนรวม โดยผู้เสียภาษีแต่ละคนจะไม่สามารถผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงจากภาษีที่ตนจ่ายไปนั้นแต่อย่างใด

¹ อรวรรณ พจนานุรัตน์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547), น.5.

แม้รัฐบาลจะมีความชอบธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรก็ตาม แต่ในทางปฏิบัตินั้นมักเกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลอยู่เสมอ กล่าวคือ ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการประกอบกิจการประเภทการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ หรือการส่งออกบริการตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 นั้น จะต้องเป็นกรณี “การให้บริการนั้นจะต้องกระทำขึ้นในประเทศไทยและผู้รับบริการต้องเป็นผู้รับบริการในต่างประเทศ และต้องส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้ในต่างประเทศ” เท่านั้น

ทั้งนี้ ข้อเท็จจริงในทางปฏิบัติที่มักเกิดปัญหานั้นระหว่างเจ้าพนักงานกรมสรรพากรกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเด็นการส่งออกบริการที่จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เนื่องจากตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องการส่งออกบริการนั้นมิได้กำหนดประเภทของธุรกรรม หลักเกณฑ์ หรือแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนในการตีความหรือวินิจฉัยว่าการส่งออกบริการมีขอบเขตความหมายเพียงใด ดังนั้น การพิจารณาว่าธุรกรรมใดเป็นการส่งออกบริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 จึงย่อมขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและการตีความของเจ้าพนักงานกรมสรรพากร ซึ่งกรณีเช่นนี้ย่อมเป็นการขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิท (Adam Smith) ที่กำหนดว่า ภาษีอากรที่ดีต้องมีความแน่นอนชัดเจนและวิธีการจัดเก็บภาษีต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลมิใช่เกิดจากการกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีหรือฝ่ายผู้เสียภาษี²

2. หลักการและแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิท (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์ ชาวสก็อตแลนด์ แม้จะเป็นหลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรที่เกิดขึ้นมานานมากแล้ว แต่ก็สามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาจัดเก็บภาษีอากรในยุคปัจจุบัน ซึ่งได้แก่ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy) แต่อย่างไรก็ตาม นอกเหนือจากหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีสี่ประการของอดัม สมิท (Adam Smith) ดังกล่าวแล้ว หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency) ก็ถือเป็นหลักการภาษีอากรที่มีความสำคัญต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีในยุคปัจจุบันเช่นเดียวกัน ซึ่งได้แก่ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี กับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีนั้นต้องการให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำลง ในขณะที่เดียวกันหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2547), น.62.

ก็ต้องการให้กระบวนการจัดเก็บภาษีมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจหรือบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด

ทั้งนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เก็บจากผู้บริโภคที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการ โดยหลักจะจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกชนิดและจัดเก็บในทุกขั้นตอนของการผลิต การจำหน่าย หรือการให้บริการ ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีฐานภาษีกว้าง ทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้เป็นจำนวนมากอันเป็นไปตามวัตถุประสงค์หลักในการหารายได้เพื่อนำไปใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายได้หลักที่สำคัญและถือเป็นภาษีที่สามารถระดมและกำหนดทิศทางเศรษฐกิจของประเทศได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นภาษีที่รัฐบาลหลายประเทศต่างนำมาใช้เพื่อการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีฐานการบริโภค

เนื่องจากวัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากการบริโภคในขั้นสุดท้าย และกระบวนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายทอดนั้นเป็นองค์ประกอบที่วางรากฐานแนวความคิดของหลักกฎหมาย ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศในประเด็นพื้นฐานของนโยบายทางเศรษฐกิจที่สัมพันธ์กับการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในทางระหว่างประเทศที่ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มควรจะจัดเก็บในประเทศต้นทางหรือประเทศปลายทาง ทั้งนี้ ภายใต้หลักปลายทาง (Destination Principle) ภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บในประเทศที่มีการบริโภคในขั้นสุดท้าย ในขณะที่ตามหลักต้นทาง (Origin Principle) ภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บในประเทศที่มีการเพิ่มมูลค่าของสินค้าหรือบริการ³

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักต้นทางจึงมุ่งเก็บภาษีจากสินค้าที่ผลิตในประเทศโดยไม่คำนึงว่าสินค้านั้นจะใช้บริโภคในประเทศใด ตามหลักการนี้ถือว่าสินค้าใดก็ตามผลิตในประเทศใดก็ตามต้องเสียภาษีในประเทศนั้น ซึ่งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักต้นทางนั้นจะจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นภายในประเทศทั้งหมดรวมถึงขั้นส่งออกด้วย เพราะถือว่าเป็นมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นภายในประเทศ แต่สินค้าที่นำเข้าจากต่างประเทศจะไม่ถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะถือว่าได้เสียภาษีมาจากต้นทางแล้ว⁴

ส่วนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทางเป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่มุ่งให้ภาระภาษีการบริโภคเกิดขึ้นในประเทศที่มีการบริโภคสินค้า ซึ่งตามหลักการนี้ถือว่าสินค้าใดก็ตามไม่ว่าจะผลิตในประเทศใด ถ้าสินค้านั้นถูกใช้บริโภคในประเทศใดต้องเสียภาษีในประเทศนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทางจึงไม่เก็บจากผลิตภัณฑ์ที่เป็นสินค้าส่งออก เพราะถือว่าผู้ซื้อในต่างประเทศเป็นผู้แบกรับภาระภาษี แต่สินค้าที่นำเข้าจะถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะถือว่ามีมีการบริโภคสินค้านั้นในประเทศ ดังนั้นการบังคับใช้หลักปลายทางจึงทำให้หลักความเป็นกลางของภาษีมูลค่าเพิ่มในทางระหว่างประเทศบรรลุผล

³ สุเมธ ศิริคุณโชค, ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2559) น.37-38

⁴ บุญธรรม ราชรักษ์, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย, (กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็น เพรส, 2551), น.111.

เนื่องจากการส่งออกสินค้า บริการและสินค้าไม่มีรูปร่างนั้นจะเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ และจะถูกจัดเก็บภาษีในเวลาที่น่าเข้า เพราะฉะนั้นกรณีนี้จึงไม่มีความแตกต่างระหว่างการขายสินค้าหรือให้บริการหรือขายสินค้าไม่มีรูปร่างภายในประเทศ กับการนำเข้าจากต่างประเทศ เพราะใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศ สำหรับทั้งการขายภายในประเทศและการนำเข้าจากต่างประเทศ

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ จึงหมายถึงการที่ผู้ประกอบการอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยทั้งผู้ซื้อและผู้ขายต่างไม่มีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและผู้ประกอบการมีสิทธินำภาษีซื้อที่เสียไปในการซื้อสินค้าหรือรับบริการมาขอคืนจากกรมสรรพากรได้ โดยปกติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ใช้กับกิจการส่งออกหรือกิจการที่ทำระหว่างประเทศเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามหลักปลายทาง (Destination Principle) ที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีเมื่อมีการบริโภค หรือบางครั้งการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ถือเป็นการยกเว้นภาษีที่มีการเครดิตได้ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษี ในอัตราร้อยละศูนย์ (Zero rating) หมายถึง การจัดเก็บภาษีที่ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้เต็มจำนวนเท่าที่ได้จ่ายไป หรือเป็นการประกอบกิจการที่ปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิงทั้งด้านภาษีซื้อและภาษีขาย ผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์จะต้องจดทะเบียนเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้สามารถขอรับภาษีซื้อคืนได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์จึงเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มรูปแบบหนึ่ง โดยเป็นการยกเว้นที่ให้เครดิตภาษีซื้อได้ทั้งหมด (Exemptions with credit for input tax)

3. มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยนั้นเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งบทบัญญัติในมาตรา 77/2 กำหนดให้ประเทศไทยมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือการให้บริการในราชอาณาจักร รวมถึงการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักร โดยที่การให้บริการในราชอาณาจักรให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการให้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร รวมทั้ง การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรด้วย อันเป็นการกำหนดเขตอำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามระบบอาณาเขต⁶

การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ หรือการส่งออกบริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรรูปแบบหนึ่งซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตาม

⁵ สุเมธ ศิริคุณ โขติ, *อ้าวแล้วเชิงจรรยาที่ 3*, น.40.

⁶ เพิ่งอ้าว, น. 127.

มาตรา 77/2 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร โดยจะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ การประกอบกิจการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 0 ตามข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2543 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า จะต้องเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ซึ่งในกรณีที่มีการใช้บริการบางส่วนในราชอาณาจักรด้วย ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ เฉพาะส่วนที่ได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ

ทั้งนี้ หากพิจารณาประเภทของการประกอบกิจการดังกล่าวข้างต้นนั้นจะเห็นได้ว่าเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้อย่างกว้างๆ กล่าวคือ การให้บริการใดก็ตามที่ได้กระทำในประเทศไทย อันเป็นการให้บริการแก่ผู้รับบริการที่อยู่ในต่างประเทศและได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไปใช้บริการในต่างประเทศ จะได้รับสิทธิ ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 แต่หากผลของการให้บริการนั้นได้มีการใช้บริการบางส่วน ในประเทศไทยด้วย ก็จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เฉพาะส่วนของการให้บริการที่ได้มีการใช้บริการในต่างประเทศเท่านั้น

4. วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์

ในการพิจารณาว่าการประกอบกิจการลักษณะใดจะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ลงวันที่ 13 กรกฎาคม 2543 นั้น จึงขอย่อขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและการตีความของผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเป็นสำคัญ เนื่องจากการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีไว้อย่างกว้างๆ โดยมิได้มีการกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับประเภทของธุรกรรม หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข หรือแนวทางที่ชัดเจนในการพิจารณาว่าการประกอบกิจการประเภทดังกล่าวนี้มีขอบเขตความหมายเพียงใดและครอบคลุมถึงการทำธุรกรรมลักษณะใดบ้าง รวมทั้ง การให้บริการนั้นเข้าลักษณะเป็นการใช้บริการในต่างประเทศทั้งหมดหรือแต่บางส่วน หรือสามารถแยกค่าบริการตามส่วนที่ได้มีการใช้บริการทั้งในและต่างประเทศได้หรือไม่ อย่างไร ซึ่งจะก่อให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนในการตีความและบังคับใช้กฎหมายในการบริหารการจัดเก็บภาษี และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีอีกด้วย อีกทั้ง ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นนั้นย่อมจะนำไปสู่การขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่สุดในที่สุด

นอกจากนั้น การกำหนดหลักเกณฑ์ที่ไม่ชัดเจนดังกล่าวย่อมจะส่งผลต่อการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี และในขณะเดียวกันก็ย่อมทำให้รัฐบาลจำเป็นต้องมีค่าใช้จ่ายที่เพิ่มมากขึ้นในการพิจารณาและตรวจสอบว่าการประกอบกิจการใด มีลักษณะเป็นการส่งออกบริการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 อันจะเป็นการขัดต่อหลักความมี

ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีที่ต้องการให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำที่สุด รวมทั้ง การประกอบกิจการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งมีลักษณะเป็นการส่งออกบริการตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นนั้นย่อมจะส่งผลให้ผู้ประกอบการเกิดแรงจูงใจในการประกอบกิจการที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกบริการมากกว่าการประกอบกิจการที่เป็นการให้บริการและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ (ร้อยละ 7) ทั้งนี้ เนื่องจากการส่งออกบริการนั้นเป็นกรณีที่ภาษีขายมีค่าเท่ากับศูนย์ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อได้ นอกจากนี้ ยังส่งผลให้การส่งออกบริการนั้นมีค่าบริการที่ต่ำลงเพราะเป็นการประกอบกิจการที่ปลอดจากภาระภาษีโดยสิ้นเชิง ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น จึงอาจเป็นผลให้เกิดการบิดเบือนในการตัดสินใจกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้ประกอบการได้ในที่สุด อันจะเป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือหลักความเป็นกลางของภาษี

5. ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ กรณีการประกอบกิจการการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ผู้วิจัยขอเสนอแนะ ดังนี้

1) ควรแก้ไขเพิ่มเติมประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ซึ่งออกตามความในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพื่อให้การตีความและบังคับใช้กฎหมายในการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์นั้นเกิดความชัดเจนแน่นอนและก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษี โดยการกำหนดขอบเขต ความหมาย ลักษณะกิจการหรือการกระทำที่เป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น รวมถึง การกำหนดประเภทของธุรกรรม หลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไขและแนวทางที่ชัดเจนในการพิจารณาและตรวจสอบประเภทกิจการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ว่ามีขอบเขตความหมายเพียงใดและครอบคลุมถึงการทำธุรกรรมลักษณะใดบ้าง เช่น ในการประกอบกิจการเกี่ยวกับการให้บริการรับจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณาต่างประเทศในประเทศไทยเพื่อนำไปเผยแพร่ในต่างประเทศซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของการให้บริการระหว่างประเทศนั้น ควรกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการนำภาพยนตร์ไปใช้บริการในต่างประเทศว่าจะต้องมีขอบเขตการนำไปใช้บริการในรูปแบบหรือลักษณะใดบ้าง เนื่องจากในปัจจุบันนี้การนำภาพยนตร์ไปแพร่ภาพหรือ

ออกอากาศนั้นสามารถกระทำได้หลากหลายรูปแบบ ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและหลักความแน่นอนชัดเจนในการบริหารการจัดเก็บภาษีของรัฐ ซึ่งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

2) การแก้ไขเพิ่มเติมประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ฉบับที่ 105) ซึ่งออกตามความในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และแนวทางที่ชัดเจนในการพิจารณาและตรวจสอบว่าการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการในต่างประเทศนั้นเข้าลักษณะเป็นการนำผลของการให้บริการนั้นไปใช้บริการในต่างประเทศทั้งหมดหรือแต่เพียงบางส่วน รวมทั้ง เป็นกรณีที่สามารถแยกค่าบริการตามส่วนของบริการที่ได้มีการใช้บริการทั้งในและต่างประเทศสำหรับการให้บริการนั้นๆ ได้หรือไม่ เพียงใด ทั้งนี้ เนื่องจากในกรณีที่มีการให้บริการนั้นได้มีการใช้บริการบางส่วนในประเทศไทยด้วย จะส่งผลให้ผู้ประกอบการได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เฉพาะส่วนของบริการที่ได้นำไปใช้ในต่างประเทศเท่านั้น แต่สำหรับส่วนของบริการที่ได้มีการใช้บริการในประเทศไทยด้วยนั้นจะอยู่ในบังคับให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรากปกติ (ร้อยละ 7) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทางที่มุ่งจัดเก็บภาษีในประเทศที่มีการบริโภคขั้นสุดท้ายเท่านั้น

ดังนั้น การกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาและตรวจสอบว่าการประกอบกิจการในประเภทหรือลักษณะใดเป็นกรณีที่ได้มีการใช้บริการในต่างประเทศทั้งหมดหรือไม่นั้นจึงเป็นสาระสำคัญในการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์สำหรับการให้บริการระหว่างประเทศที่มีลักษณะของธุรกรรมการให้บริการที่หลากหลายรูปแบบในยุคปัจจุบันนอกจากนั้น รัฐควรจะต้องกำหนดมาตรการและวิธีการที่เหมาะสมรัดกุมและมีประสิทธิภาพด้วยค่าใช้จ่ายในการดำเนินการที่น้อยที่สุดในการพิจารณาและตรวจสอบเกี่ยวกับการขอคืนหรือเครดิตภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการ เนื่องจากกรณีดังกล่าวจะส่งผลให้รายได้ของรัฐในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ลดน้อยลง เช่น ในการประกอบกิจการเกี่ยวกับการให้บริการรับจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณาต่างประเทศในประเทศไทยเพื่อนำไปแพร่ภาพหรือออกอากาศในต่างประเทศนั้น หากเป็นกรณีที่สามารถนำมาแพร่ภาพหรือออกอากาศในประเทศไทยได้ด้วยไม่ว่าในช่องทางการสื่อสารรูปแบบใดๆ เห็นควรให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรากปกติ เนื่องจากเป็นกรณีที่มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทยด้วยเช่นเดียวกัน หรือควรกำหนดหลักเกณฑ์และรูปแบบการให้บริการว่าลักษณะใดถือเป็นการใช้บริการในประเทศทั้งหมด หากเป็นกรณีที่ไม่สามารถแยกการให้บริการที่เกิดขึ้นทั้งในและต่างประเทศออกจากกันได้ อันจะทำให้การควบคุมและตรวจสอบการได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์นั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

3) ควรแก้ไขเพิ่มเติมประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ซึ่งออกตามความในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขสำหรับรูปแบบการประกอบกิจการการให้บริการในบางประเภท ซึ่งแม้จะเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศก็ตาม ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นการประกอบกิจการที่จะไม่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งเป็นการบังคับใช้หลักเกณฑ์ในการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการระหว่างประเทศในการประกอบกิจการบางประเภท กล่าวคือ การกำหนดให้การส่งออกบริการบางประเภทนั้นอยู่ในบังคับต้องภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรากติ (ร้อยละ 7) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากประเทศที่ได้มีการให้บริการเกิดขึ้นแล้วตั้งแต่ต้นทาง เช่น การกำหนดให้การให้บริการรับจ้างผลิตภาพยนตร์โฆษณาต่างประเทศในประเทศไทยเพื่อนำไปเผยแพร่ภาพหรือออกอากาศในต่างประเทศแก่ผู้รับบริการในต่างประเทศในบางประเทศนั้นให้เป็นการประกอบกิจการที่จะไม่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ทั้งนี้ เพื่อให้ธุรกิจการให้บริการภายในประเทศในบางประเภทนั้นเกิดการแข่งขัน การลงทุนและการพัฒนา เพิ่มมากยิ่งขึ้น อันอาจส่งผลให้ผู้ประกอบการเกิดแรงจูงใจในการประกอบกิจการที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกบริการสำหรับกิจการบางประเภทดังกล่าวลดน้อยลง เนื่องจากจะไม่ได้รับสิทธิในการขอคืนภาษีซื้อได้ทั้งหมดเหมือนดังเช่นกรณีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 กรณีดังกล่าวจึงย่อมเป็นผลให้เกิดการบิดเบือนในการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้ประกอบการลดน้อยลง อันจะทำให้สอดคล้องและเป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจของภาษี

4) ควรแก้ไขเพิ่มเติมประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ซึ่งออกตามความในมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยการกำหนดความหมายหรือคำนิยามของคำว่า “ผู้รับบริการในต่างประเทศ” ว่ามีขอบเขตความหมายครอบคลุมถึงบุคคลที่เป็นผู้รับบริการในประเภทใดหรือมีเงื่อนไขการเป็นผู้รับบริการในลักษณะใดบ้าง เช่น การกำหนดว่าผู้รับบริการเป็นพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่ประเทศไทย และการบริการนั้นก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงกับบุคคลที่เป็นพลเมืองของประเทศอื่นที่ไม่ใช่ประเทศไทย รวมทั้ง บุคคลนั้นอยู่นอกประเทศไทยในขณะที่ได้มีการให้บริการนั้น เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนแน่นอนในการตีความและบังคับใช้กฎหมายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นอันจะสอดคล้องและเป็นไปตามหลักความแน่นอนซึ่งเป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี อีกทั้ง ตามหลักเกณฑ์การส่งออกบริการที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ซึ่งกำหนดไว้ว่า “ได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ” นั้น ควรกำหนดขอบเขต ความหมาย ลักษณะหรือเงื่อนไขของการให้บริการในต่างประเทศให้มีความชัดเจน เนื่องจากการให้บริการในบางลักษณะ เช่น การให้บริการที่อยู่ในรูปดิจิทัล (Digital) สามารถนำไปใช้เผยแพร่ภาพหรือออกอากาศได้ทั่วโลกโดยไม่เฉพาะแต่ในประเทศของผู้รับบริการเท่านั้น ดังนั้น จึงเห็นควรกำหนดเงื่อนไขหรือลักษณะของการให้บริการสำหรับ

การให้บริการในแต่ละประเภทว่ากรณีใดถือว่าการให้บริการในต่างประเทศ ทั้งนี้ เพื่อให้การบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์สำหรับการให้บริการระหว่างประเทศนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

บรรณานุกรม

- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร กรมสรรพากร. (2555). **ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2555**. กรุงเทพมหานคร :
เรือนแก้วการพิมพ์.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2552). **การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย**. กรุงเทพมหานคร :
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). **ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์**. กรุงเทพมหานคร :
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- จุฑาทอง จารุมิลินท. (2547). **ความรู้พื้นฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม**. สรรพากรสาส์น. ปีที่ 51. ฉบับที่ 7.
- ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. (2552). **คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร:สำนักอบรมศึกษากฎหมาย
แห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- ชินภัทร วิสุทธิแพทย์. (2547). **การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์**. สารนิพนธ์
มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ทิพย์วิมล แสนอุบล. (2557). **การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางการศึกษา: ศึกษาเปรียบเทียบ
กฎหมายของประเทศไทยกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย**. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต
มหาวิทยาลัย ธรรมศาสตร์.
- นิอร ยุคธง. (2554). **ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ สำหรับการให้บริการระหว่าง
ประเทศ**. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- บุญธรรม ราชรักษ์. (2551). **เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย**. กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็น เพรส.
- ประเทือง กสานติกุล. (2551). **ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าอาหารศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายไทยกับ
กฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักร**. สารนิพนธ์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ปรีดา นาคเนาทิม. (2526). **เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1**. กรุงเทพมหานครมหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- ปรีดี บุญยัง. (2534). **ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ**. กรุงเทพมหานคร วิทยาลัยป้องกัน
ราชอาณาจักร.
- ป๋วย อึ๊งภากรณ์. (2498). **บันทึกคำบรรยายวิชาการคลัง**. กรุงเทพมหานคร:มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

- พฤตวรรษ รินทร์ธราศรี. (2551). การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในการจัดเก็บในประเทศไทย :
กรณีศึกษาความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจ
บัณฑิตย.
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองคำ. (2549). คำอธิบายประมวลรัษฎากร.
กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ).
- รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. (2527). คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้. สรรพากรสาส์น. เล่มที่ 31.
ปีที่ 5.
- วรางคณา อำนวยเกียรติ. (2551). การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับบริการทางการเงิน. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- วิทย์ ต้นตยกุล. (2526). กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพฯ: อักษรสัมพันธ์.
- ศรีสมัย เนตรมัย. (2525). ปัญหาการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะ
นิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ศุภรัตน์ วัฒนกุล. (2544). เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1. นนทบุรี:
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.
- ศุภลักษณ์ พิณใจกุล. (2547). คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน.
- สมชัย ฤชุพันธุ์. (2533). ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย. กรุงเทพมหานคร: พิมพ์ดี.
- สมชัย ฤชุพันธุ์. (2538). ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร: เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร
ฉบับปรับปรุง.
- สุเมธ ศิริคุณโชติ. (2537). การหนีภาษีมูลค่าเพิ่ม. สรรพากรสาส์น.
- สุเมธ ศิริคุณโชติ. (2559). ภาษีมูลค่าเพิ่ม : หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ:
วิญญูชน.
- อมรศักดิ์ พงศ์สุวัฒน์. (2553). การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มขั้นสูง. กรุงเทพมหานคร: ชวนพิมพ์.
- อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. (2552). กฎหมายการคลัง. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- อรวรรณ พจนานูรัตน์. (2547). กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- อรัญ ธรรมโน. (2548). กรุงเทพฯความรู้ทั่วไปทางการคลัง. กรุงเทพมหานคร: ไทยวิจัยและฝึกอบรม.
- GUIDE TO JAPANESE TAXES 2016 (2016). Jetro Bangkok.
- HMRC. (2013). Schedule 8 Zero-rating. <http://www.legislation.gov.uk/pga>
- Inland Revenue Authority of Singapore. (2011). Singapore Annual Report 2009 – 2010.
<http://www.iras.gov.sg>

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

Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave. (1989). Public Finance in Theory and Practice 5th edn. (New York:McGraw - Hill , Inc).