

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

การประกอบกิจการ โลจิสติกส์ในประเทศไทย เป็นธุรกิจที่มีความสำคัญกับการค้าการลงทุนเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากการเพิ่มประสิทธิภาพในทางการค้า เพื่อให้เกิดความรวดเร็ว ความคล่องตัว และเป็นการประหยัดต้นทุนในการผลิตสินค้า อันถือได้ว่าเป็นการบริการแบบครบวงจร ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทยได้ให้ความสำคัญกับธุรกิจ โลจิสติกส์เป็นอย่างมาก การประกอบธุรกิจ โลจิสติกส์ถือได้ว่าเป็นการให้บริการอย่างหนึ่ง จึงตกอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บจากผู้ซื้อหรือรับบริการสินค้า ซึ่งภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นตกอยู่กับผู้บริโภคคนสุดท้ายที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการสินค้านั้น โดยกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพไม่ว่าจะเป็นผู้ผลิต ผู้ให้บริการ ผู้ขายส่ง ผู้ขายปลีก ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก เป็นต้น และไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคล โดยไม่จำกัดเฉพาะนิติบุคคลที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น หากผู้ประกอบการที่มีรายรับหรือมูลค่าของฐานภาษีเกินหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปี ผู้ประกอบการดังกล่าวต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีหน้าที่เก็บภาษีมูลค่าจากฐานการขายหรือให้บริการจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ และมีหน้าที่นำภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวส่งแก่กรมสรรพากร

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น นอกจากจะจัดเก็บผู้ประกอบการขายหรือให้บริการในราชอาณาจักรแล้ว ยังมีการจัดเก็บจากตัวแทนของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรด้วย ซึ่งตัวแทนในที่นี้หมายถึงบุคคลซึ่งทำสัญญา หรือมีหน้าที่ในการเก็บรักษาสินค้า หาลูกค้า หรือทำการใด ๆ อันเกี่ยวกับการประกอบกิจการในราชอาณาจักร แทนผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ซึ่งจากคำนิยามคำว่าตัวแทนในหมวด

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากรนั้น มีบัญญัติใช้บังคับมาตั้งแต่ พ.ศ. 2535 เพื่อให้มีการบังคับใช้ได้ครอบคลุมกับธุรกิจต่าง ๆ ที่มีอยู่ แต่เนื่องจากธุรกิจ โลจิสติกส์ เป็นธุรกิจที่เกิดขึ้นภายหลังจากการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้ธุรกิจ โลจิสติกส์ที่ประกอบด้วยกิจกรรมต่าง ๆ หลากหลายขั้นตอน หากแต่ละขั้นตอนนั้นมีผู้ทำการแทนผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรแยกต่างหากจากกัน ส่งผลให้ผู้ประกอบการ โลจิสติกส์ที่อยู่นอกราชอาณาจักร กลับมีตัวแทนในการประกอบกิจการ โลจิสติกส์ในประเทศไทยหลายคน ซึ่งแต่ละคนต่างต้องมีการต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มทุกคน อันส่งผลให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตกอยู่กับผู้บริโภคคนสุดท้าย เป็นเหตุให้ผู้บริโภคที่ซื้อสินค้าหรือใช้บริการต้องชำระค่าสินค้าหรือบริการที่สูงขึ้นตามไปด้วย

จากการให้คำนิยามที่ครอบคลุมทุกขั้นตอนของกิจกรรมในธุรกิจ โลจิสติกส์ ดังกล่าวมานั้น ก่อให้เกิดปัญหาตามมา คือ ปัญหาความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในธุรกิจ โลจิสติกส์ จากคำนิยามคำว่าตัวแทน ในหมวดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ให้หมายถึงบุคคลซึ่งทำสัญญา หรือมีหน้าที่ในการเก็บรักษาสินค้า haulage หรือทำการใด ๆ อันเกี่ยวกับการประกอบกิจการในราชอาณาจักรแทนผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ซึ่งบุคคลผู้ประกอบการ โลจิสติกส์ในราชอาณาจักรต้องถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ในฐานะผู้ให้บริการ โดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร แล้ว ยังถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ในฐานะตัวแทน ในกิจการที่ทำสัญญา หรือมีหน้าที่ในการเก็บรักษาสินค้า haulage หรือทำการใด ๆ อันเกี่ยวกับการประกอบกิจการในราชอาณาจักรแทนผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรด้วย กลายเป็นเหตุให้ผู้ประกอบการ โลจิสติกส์รายเดียว กลับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มถึงสองฐานะ ฐานะแรกคือฐานะผู้ให้บริการ ในฐานะที่สองคือในฐานะตัวแทนผู้ประกอบการนอกราชอาณาจักร อันเป็นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการรายเดียว แต่รับภาระเสียภาษีมูลค่าเพิ่มถึงสองกิจการ เป็นการจัดเก็บภาษีอากรที่ซ้ำซ้อน ก่อให้เกิดภาระทางภาษีกับผู้ประกอบการ โลจิสติกส์เพิ่มขึ้น

แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าหรือบริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ อาจจะได้รับยกเว้นภาษีภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือรับสิทธิประโยชน์เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา

ร้อยละศูนย์ ซึ่งในส่วนที่เกี่ยวกับการประกอบธุรกิจ โลจิสติกส์ที่เห็นได้ชัดเจนคือ การขนส่ง หากเป็นการขนส่งในทางธุรกิจหรือวิชาชีพในราชอาณาจักรที่มีไซในทางธุรกิจ โลจิสติกส์ย่อมได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากในทางธุรกิจ โลจิสติกส์ไม่มีการยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเป็นการให้บริการขนส่งที่มีบริการอย่างอื่นรวมอยู่ด้วย ย่อม ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

นอกจากการขนส่งภายในราชอาณาจักรแล้ว การขนส่งทางทะเลระหว่างประเทศ ก็เป็นกิจกรรมที่เป็นส่วนหนึ่งในธุรกิจ โลจิสติกส์ที่มีความสำคัญ โดยการขนส่งทางทะเล ระหว่างประเทศนั้นประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะเป็นผู้ให้บริการ แต่หาก ผู้ประกอบการมีการขนส่งทางทะเลระหว่างประเทศที่มีกิจการเรือเดินทะเลเป็นของ ตนเอง ย่อมได้รับสิทธิพิเศษเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ แต่หากผู้ประกอบการ- โลจิสติกส์ที่ประกอบการขนส่งทางทะเลระหว่างประเทศไม่มีกิจการเรือเดินทะเล เป็นของตนเอง ย่อมไม่ได้รับสิทธิประโยชน์เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ แต่อย่างไร แต่ในประเทศสิงคโปร์นั้นไม่ว่าจะเป็นการขนส่งทางทะเลที่ผู้ประกอบการ- โลจิสติกส์มีกิจการเรือเดินทะเลเป็นของตนเองหรือไม่ก็ตาม ย่อมได้รับสิทธิประโยชน์ เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ทั้งสิ้น อันเป็นการสร้างแรงจูงใจให้ผู้ลงทุน ในการประกอบกิจการการลงทุนเป็นอย่างยิ่ง

2. ข้อเสนอแนะ

2.1 ปัญหาเกี่ยวกับความหมายของคำว่าตัวแทนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) ควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (7) ให้มีการบัญญัติให้ ยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกระบวนการต่าง ๆ ในธุรกิจ โลจิสติกส์ โดยให้มีการ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะผู้ประกอบการ โลจิสติกส์เท่านั้น เนื่องจากผู้ประกอบการ ในธุรกิจ โลจิสติกส์นั้นอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะผู้ให้บริการ โลจิสติกส์ ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร และหากผู้ประกอบการ โลจิสติกส์ดำเนิน กระบวนการต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นผู้ทำสัญญา หรือผู้มีหน้าที่ในการเก็บรักษาสินค้า หรือ ผู้หาลูกค้า หรือผู้ประกอบการเป็นตัวแทน ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร

ผู้ประกอบการ โลจิสติกส์ดังกล่าวยังต้องรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะดังกล่าวอีก
 ฐานะหนึ่ง ส่งผลให้ธุรกิจเดียวกัน กลับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหลายรอบ เป็นการทำให้
 ต้นทุนของผู้ประกอบการสูงขึ้น ส่งผลถึงราคาสินค้าและบริการที่ผู้ประกอบการยอมต้อง
 บวกเพิ่มเอาจากผู้บริโภค อันเป็นการเพิ่มภาระในเรื่องราคาสินค้าและบริการที่ผู้บริโภค
 ต้องรับภาระมากขึ้น

2) ควรเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (7) ให้มีการบัญญัติเพิ่ม
 วรรคท้ายในมาตรา 77/1 (7) ของคำนิยามว่า การประกอบกิจการใดที่อธิบดีเห็นสมควร
 จะกำหนดความเป็นตัวแทนให้แตกต่างจากวรรคหนึ่ง ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์
 วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

ทั้งนี้ หากมองในแง่ของการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับความหมายของคำว่าตัวแทน
 ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว การเพิ่มเติมบทบัญญัติวรรคท้ายของมาตรา 77/1 (7)
 ให้อำนาจอธิบดีในการกำหนดความเป็นตัวแทนให้แตกต่างจากบทบัญญัติในวรรคหนึ่ง
 ของมาตรา 77/1 (7) ย่อมก่อให้เกิดความยืดหยุ่นในการบังคับใช้กฎหมาย และก่อให้เกิด
 ความสะดวกรวดเร็ว ทันต่อเหตุการณ์ในการปรับใช้กฎหมายนั้น ๆ เพื่อปรับใช้กับธุรกิจ
 ใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้นตามกระแสโลกที่เปลี่ยนแปลงไป

2.2 ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในการให้บริการคลังสินค้า

1) ควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (7) ให้มีการบัญญัติให้
 ยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะตัวแทนหากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะ
 ผู้ประกอบการให้บริการในกิจการเดียวกันในราชอาณาจักร เนื่องจากผู้ประกอบการ
 ในธุรกิจ โลจิสติกส์นั้นอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะผู้ให้บริการ โลจิสติกส์
 ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร และหากผู้ประกอบการ โลจิสติกส์ประกอบ
 กิจการเป็นตัวแทนผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ผู้ประกอบการ โลจิสติกส์
 ยังต้องรับผิดชอบในฐานะตัวแทน มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะตัวแทน อีกฐานะ
 หนึ่ง จะเห็นได้ว่าธุรกิจเดียวกัน กลับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มถึงสองรอบ เป็นการทำให้
 ต้นทุนของผู้ประกอบการสูงขึ้น ส่งผลถึงราคาสินค้าและบริการที่ผู้ประกอบการยอมต้อง

บวกเพิ่มเอาจากผู้บริโภค อันเป็นการเพิ่มภาระในเรื่องราคาสินค้าและบริการที่ผู้บริโภคต้องรับภาระมากขึ้น

2) ควรบัญญัติกฎหมาย โดยออกเป็นพระราชกฤษฎีกา โดยอธิบดี อาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร ออกเป็นพระราชกฤษฎีกา ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในการให้บริการคลังสินค้าของผู้ประกอบการ โลจิสติกส์ที่มีฐานะเป็นตัวแทนของผู้ประกอบการต่างประเทศด้วยอีกฐานะหนึ่ง

ในแง่มุมของการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในการให้บริการคลังสินค้าของผู้ประกอบการ โลจิสติกส์นั้น การบัญญัติกฎหมายโดยอธิบดีอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร ตราพระราชกฤษฎีกา ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น มีความคล่องตัว และรวดเร็วกว่าการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ที่ต้องออกเป็นพระราชบัญญัติ ซึ่งต้องใช้เวลาอันนานในการพิจารณาบังคับใช้ อาจส่งผลให้เกิดความเสียหายมากขึ้นแก่ผู้ประกอบการ โลจิสติกส์ แต่หากออกเป็นพระราชกฤษฎีกา ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในการให้บริการคลังสินค้าของผู้ประกอบการ โลจิสติกส์ที่มีฐานะเป็นตัวแทนของผู้ประกอบการต่างประเทศด้วยอีกฐานะหนึ่ง ซึ่งเป็นอำนาจอธิบดีอาศัยมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร สามารถแก้ไขเพิ่มเติมและบังคับใช้ได้อย่างรวดเร็วทันต่อเหตุการณ์

2.3 ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของค่าขนส่งในธุรกิจ โลจิสติกส์

1) ควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (ณ) โดยให้มีการบัญญัติให้มีวรรคสองของมาตรา 81 (1) (ณ) ในกรณีของธุรกิจ โลจิสติกส์รายรับเฉพาะในส่วนของการขนส่งภายในประเทศ ไม่รวมบริการอย่างอื่นให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ธุรกิจ โลจิสติกส์ตามวรรคสอง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด

2) ควรให้กรมสรรพากรออกแนวปฏิบัติ โดยการกำหนดให้ค่าตอบแทนในธุรกิจ โลจิสติกส์ โดยให้แยกค่าใช้จ่ายในสัญญา โลจิสติกส์ ให้แยกค่าตอบแทนเป็นส่วน ๆ ทั้งนี้การออกแนวปฏิบัติดังกล่าวไม่เป็นการผิดกฎหมายแต่อย่างใด เนื่องจาก

การทำนิติกรรมนั้นสามารถแยกเป็นส่วน ๆ ได้ ขึ้นอยู่กับการตกลงกันระหว่างคู่สัญญาสองฝ่าย

3) ควรบัญญัติกฎหมาย โดยออกเป็นพระราชกฤษฎีกา โดยอธิบดีอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร ออกเป็นพระราชกฤษฎีกา ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่เป็นค่าตอบแทน เฉพาะภาคการขนส่งในธุรกิจ โลจิสติกส์ ไม่เอามารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของค่าขนส่งในธุรกิจ โลจิสติกส์นั้น เห็นว่าแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าว การที่กรมสรรพากรออกแนวปฏิบัติให้ผู้ประกอบการธุรกิจ โลจิสติกส์นั้น สามารถแยกค่าตอบแทนในส่วนของค่าขนส่งในภาคการขนส่งออกจากค่าบริการอย่างอื่นได้นั้น เป็นการแก้ไขปัญหาที่ทันท่วงที และรวดเร็วทันต่อสถานการณ์ โดยให้ผู้ประกอบการ โลจิสติกส์ต้องแนบสัญญาเฉพาะในส่วนของภาคการขนส่งทุกครั้ง เพื่อความโปร่งใสและตรวจสอบได้ง่าย แต่หากแก้ไขปัญหากับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของค่าขนส่งในธุรกิจ โลจิสติกส์ โดยออกเป็นพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ณ) และการออกเป็นพระราชกฤษฎีกา โดยอธิบดี อาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร แล้ว อาจเกิดความล่าช้า และกระทบต่อการดำเนินธุรกิจ โลจิสติกส์ ในวงกว้างได้

2.4 ปัญหาเกี่ยวกับการให้บริการขนส่งทางทะเลระหว่างประเทศ

ควรให้กรมสรรพากรออกแนวปฏิบัติ โดยให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ จากการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล ตามมาตรา 80/1 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าผู้ประกอบการจะมีกิจการเรือเดินทะเลเป็นของตนเองหรือไม่ เนื่องจากปัญหาดังกล่าว เป็นปัญหาที่เกิดจากการตีความประมวลรัษฎากรตามมาตรา 80/1 (3) มิได้เกิดจากปัญหาการบัญญัติกฎหมายแต่อย่างใด ดังนั้นการที่ให้กรมสรรพากรออกแนวปฏิบัติจึงเป็นการสะดวกรวดเร็วทันกับสภาวะการเปลี่ยนแปลงของสังคมโลกที่มีการแข่งขันทางการค้ากันอย่างกว้างขวางในปัจจุบัน