

สินค้าเกษตรและผลผลิตการเกษตรชนิดใด ยกเว้น VAT และชนิดใดต้องเสีย

โดย เอกสยาม ชัยศรี ที่ปรึกษากฎหมาย
บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด

เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะ กรณี การพิจารณาแต่ละเรื่อง ต้องอาศัย
ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ [https://eksiamtax.com/articles/
agricultural-products-vat.html](https://eksiamtax.com/articles/agricultural-products-vat.html)

สินค้าเกษตรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) คือพืชผลทางการเกษตรและสัตว์ที่อยู่ในสภาพสด หรือ
รักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสีย รวมทั้งข้าวสาร บัญ ปลาย ปลาป่น อาหารสัตว์ และยาหรือเคมีภัณฑ์สำหรับพืชหรือ
สัตว์ เมื่อขายในประเทศ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ก) ถึง (จ) ผลผลิตเกษตรที่ถูกแปรรูปเป็น
สินค้าใหม่ หรือบรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม รวมทั้งไม้ซุง ฝืน และผลิตภัณฑ์จาก
การเลื่อยไม้ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ เส้นแบ่งระหว่างสองกลุ่มนี้กำหนดละเอียดไว้ในคำสั่งกรม
สรรพากรที่ ป.28/2535

บทความนี้สรุปประเภทสินค้าและบริการทางการเกษตรที่ได้รับยกเว้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 เส้น
แบ่งของการแปรรูปตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.28/2535 พร้อมตัวอย่างที่พบ บ่อย และความแตกต่าง
ระหว่างการขายในประเทศกับการส่งออก

หลักการยกเว้น: คู่ครองเฉพาะ "สภาพสด" มิใช่การแปรรูป

ประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ก) ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การขายพืชผลทางการเกษตรที่มีใช้การส่ง
ออก เฉพาะที่อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด
หรือทำให้เป็นชิ้น รวมทั้งข้าวสาร แต่ไม่รวมไม้ซุง ฝืน ผลิตภัณฑ์จากการเลื่อยไม้ และอาหารที่บรรจุกระป๋อง
ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม



ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ก) ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การขายพืชผลทางการเกษตร เหตุผลเบื้องหลังคือกฎหมายไม่ต้องการเก็บภาษีซ้ำเติมกับสินค้าเกษตรพื้นฐานที่ประชาชนใช้บริโภคในชีวิตประจำวัน ผลผลิตจากไร่ นา ที่ยังคง "สภาพสด" หรือเพียงผ่านการเก็บรักษาให้คงสภาพไม่ให้เน่าเสีย จึงได้รับยกเว้นรายละเอียดของสินค้าอีกห้าประเภทที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 81(1) รวมถึงบริการที่ได้รับยกเว้นตาม (ข) ถึง (น) สรุปไว้ใน บทความสินค้าและบริการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81

คำว่า "สภาพสด หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสีย" หมายถึงวิธีการที่เพียงช่วยถนอมผลผลิตให้อยู่ได้นานขึ้น โดยไม่ได้เปลี่ยนแก่นแท้ของความเป็นผลผลิตเกษตรชนิดเดิม เช่น การแช่เย็น แช่แข็ง ทำให้แห้ง บด หรือตัดแบ่งเป็นชิ้น ตัวอย่างที่เห็นได้ทั่วไป เช่น ผักสดในตลาด ผลไม้แช่เย็นในห้าง เนื้อหมูแช่แข็ง พริกแห้ง หรือข้าวสารที่สีมาจากข้าวเปลือก สิ่งเหล่านี้แม้จะผ่านการแช่แข็งหรือทำให้แห้งแล้ว ก็ยังถือเป็นผลผลิตเกษตรในสภาพที่กฎหมายยกเว้น เพราะยังเป็นสินค้าชนิดเดิม เพียงแต่ถนอมไว้ให้ขายได้นานขึ้นเท่านั้น

ในทางตรงกันข้าม เมื่อผลผลิตถูก "แปรรูป" จนกลายเป็นสินค้าชนิดใหม่ หรือถูกผลิตในเชิงอุตสาหกรรม ก็จะไม่พ้นจากการยกเว้น และกลายเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ เส้นแบ่งจึงอยู่ที่คำถามว่าสินค้านั้น "ยังเป็นผลผลิตเกษตรในสภาพเดิม" อยู่ หรือ "กลายเป็นผลิตภัณฑ์ใหม่" ไปแล้ว ตัวอย่างเช่น มะม่วงสดได้รับยกเว้น แต่มะม่วงกวนหรือมะม่วงดองบรรจุกระป๋องต้องเสียภาษี สัมทั้งผลไม่ต้องเสีย แต่น้ำส้มคั้นบรรจุกล่องในเชิงอุตสาหกรรมต้องเสีย ในทำนองเดียวกัน น้ำยางที่กรีดจากต้นยางหรือยางแผ่นยังได้รับยกเว้น แต่เมื่อโค่นต้นยางมาขายเป็นไม้ซุงหรือไม้ฟืน กลับต้องเสียภาษี เพราะถือเป็นคนละสินค้ากับผลผลิตเกษตร

ด้วยเหตุนี้ กฎหมาย จึง เขียน ข้อยกเว้น ไว้ ท้าย มาตรา อย่าง ชัดเจน ว่า การยกเว้น นี้ ไม่ รวมถึง ไม้ซุง ฟืน ผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม

มาตรา 81(1)(ก): ยกเว้น VAT การขายพืชผลทางการเกษตร "...ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสีย... แต่ไม่รวมถึงไม้ซุง ฟืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม..."

เส้นแบ่งสำคัญอยู่ที่ "สภาพสด/รักษาสภาพ" (ยกเว้น) กับ "การแปรรูปเชิงอุตสาหกรรม" (ต้องเสียภาษี)



II รายการที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 81(1)

มาตรา 81 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้สินค้าภาคเกษตรหารายการเมื่อขายในประเทศ คือ (ก) พืชผลทางการเกษตร (ข) สัตว์ เนื้อสัตว์ ไข่ และน้ำมันในสภาพสดหรือรักษาสภาพ (ค) ปุ๋ย (ง) ปลาป่นและอาหารสัตว์ และ (จ) ยาหรือเคมีภัณฑ์สำหรับพืชหรือสัตว์ การขายเพื่อส่งออกไม่อยู่ในข้อยกเว้นนี้ แต่ใช้อัตราร้อยละ 0 แทน

นอกจากพืชผลทางการเกษตรแล้ว มาตรา 81(1) ยังยกเว้นการขายสินค้าและบริการที่เกี่ยวข้องกับภาคเกษตรอีกหลายประเภท (เฉพาะการขายที่ไม่ใช่การส่งออก) ที่สำคัญได้แก่

- (ก) พืชผลทางการเกษตร ในสภาพสดหรือรักษาสภาพ รวมถึงข้าวสารและผลิตภัณฑ์จากการสีข้าว
- (ข) สัตว์ ทั้งมีชีวิตและไม่มีชีวิต รวมถึงเนื้อ ส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ ไข่ และน้ำมัน ในสภาพสดหรือรักษาสภาพ (ไม่รวมอาหารบรรจุกระป๋อง/อุตสาหกรรม)
- (ค) ปุ๋ย
- (ง) ปลาป่นและอาหารสัตว์
- (จ) ยาหรือเคมีภัณฑ์ ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรค

นอกจากนี้ยังมีบริการที่เกี่ยวข้องซึ่งได้รับยกเว้น เช่น การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร (ณ) และการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ (ต) เป็นต้น

III เส้นแบ่ง "การแปรรูป" ที่ทำให้ต้องเสีย VAT

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.28/2535 ซึ่งวางแนวการใช้มาตรา 81 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ถือว่าพืชผลที่ปรุงแต่งแล้ว บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ผนึก มั่นคง น้ำผลไม้ หรือน้ำมัน จากพืชที่บรรจุ ภาชนะลักษณะเดียวกัน และพืชผลที่แปรรูปเป็นอาหารหรือสินค้าอื่น ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนกากพืช น้ำยาง และยางแผ่นยังได้รับยกเว้น



คำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป.28/2535 วางแนวปฏิบัติว่า เมื่อผลผลิตเกษตรถูกแปรรูปเกินกว่าการรักษา สภาพสด ย่อมพ้นจากการยกเว้นและกลายเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีที่ไม่ได้รับยกเว้น ตาม คำสั่งนี้ เช่น

- ผลิตภัณฑ์อาหารที่ปรุงแต่ง (ใส่สารปรุงรส/กันเสีย) และบรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ผนึกมแน่นคง
- น้ำผลไม้ น้ำจากพืช หรือน้ำมันจากพืช ที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ผนึกมแน่นคง
- พืชผลที่แปรรูปหรือแปรรูปเป็นอาหารหรือสินค้าอื่น
- ฟิน ผลิตภัณฑ์จากการเลื่อยไม้ หรือไม้ซุง

ในทางกลับกัน คำสั่งเดียวกันยืนยันว่า การขายกากของพืช น้ำยางจากพืช และยางแผ่น ยังคงได้รับยกเว้น

IV ตัวอย่างที่พบบ่อย

ตามมาตรา 81 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.28/2535 ผักและผลไม้สด ข้าวเปลือก ข้าวสาร น้ำยางสด ยางแผ่น เนื้อสัตว์สด ไข่ ปู และอาหารสัตว์ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วน ผลไม้แปรรูป น้ำผลไม้บรรจุภาชนะแบบอุตสาหกรรม ไม้ยางพารา ไม้ฟืน และอาหารบรรจุกระป๋องต้องเสีย ภาษี สินค้ากึ่งต้องดูกระบวนการผลิตเป็นรายกรณี



สินค้า	สถานะ VAT
ผักสด ผลไม้สด (รวมแช่เย็น/แช่แข็งเพื่อรักษาสภาพ)	ยกเว้น
ข้าวเปลือก ข้าวสาร	ยกเว้น
น้ำยางสด ยางแผ่น	ยกเว้น
เนื้อสัตว์สด ไข่ นำนมดิบ	ยกเว้น
ปุ๋ย อาหารสัตว์ ยา/เคมีเกษตร	ยกเว้น
ทุเรียนกวน ผลไม้แปรรูป น้ำผลไม้บรรจุภาชนะอุตสาหกรรม	ต้องเสีย
ไม้อย่างพารา ไม้พิน ไม้แปรรูป	ต้องเสีย
อาหารแปรรูปบรรจุกระป๋อง/หีบห่ออุตสาหกรรม	ต้องเสีย

หมายเหตุ: การพิจารณาสินค้าบางรายการที่อยู่ก้ำกึ่งต้องอาศัยข้อเท็จจริงของกระบวนการผลิตและลักษณะบรรจุภัณฑ์เป็นรายกรณี

V ขายในประเทศ กับ ส่งออก ต่างกันอย่างไร

การยกเว้นตามมาตรา 81 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ใช้กับการขายสินค้าที่มีใช้การส่งออกเท่านั้น การขายผลผลิตเกษตรในประเทศจึงได้รับยกเว้น ส่วนการส่งออกสินค้าของผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (1) ซึ่งทำให้ผู้ส่งออกมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อที่เกี่ยวกับสินค้าที่ส่งออก

ข้อสังเกตสำคัญคือ การยกเว้นตามมาตรา 81(1) ใช้กับ "การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก" กล่าวคือเป็นการยกเว้นสำหรับการขายภายในประเทศ ตัวอย่างเช่น เจ้าของสวนที่ขายทุเรียนสดให้แก่ห้างหรือผู้รวบรวมในประเทศ ย่อมเป็นการขายผลผลิตในสภาพสดที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม



ส่วน การส่งออก มีกลไกต่างออกไป โดยการส่งออกสินค้าของผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีใน อัตราร้อยละ 0 (zero-rate) ซึ่งเปิดโอกาสให้ผู้ส่งออกขอคืนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องได้ ทั้งนี้ การส่งออกผลไม้ เช่นทุเรียนแช่แข็งไปต่างประเทศ ยังเกี่ยวข้องกับพิธีการศุลกากรและการขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นประเด็นเฉพาะที่ควรพิจารณาแยกต่างหาก (สำนักงานจะอธิบายไว้ในบทความเรื่องภาษีการส่งออกโดยเฉพาะ)

รายได้ของเจ้าของสวนหรือผู้ประกอบการยังอยู่ในบังคับของภาษีเงินได้ ซึ่งเป็นคนละส่วนกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

VI ทางเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยสมัครใจ

มาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าตามมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ง) และกิจการขนาดย่อม ตามมาตรา 81/1 มีสิทธิ แจ้ง ต่อ อธิบดี เพื่อ ขอ จดทะเบียน และ เสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้ เมื่อ จดทะเบียนแล้วจะเลิกเสียภาษีได้ต่อเมื่อขอถอนทะเบียนตามมาตรา 85/10 (3) และ อธิบดีสั่งถอนทะเบียนแล้ว

ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/3 เปิดทางให้ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าซึ่ง "ได้รับยกเว้นอยู่แล้ว" (สินค้าตามมาตรา 81(1)(ก) ถึง (ง) ซึ่งรวมพืชผลทางการเกษตร) หรือกิจการขนาดย่อม สามารถ "เลือก" แจ้งขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเข้าสู่ระบบภาษีตามปกติได้ ทั้งที่ตามกฎหมายไม่มีหน้าที่ต้องจด

เหตุที่บางรายเลือกจดทั้งที่ได้รับยกเว้น เพราะการอยู่ในระบบ VAT มีประโยชน์ในบางสถานการณ์ เช่น ผู้ส่งออกที่ต้องการใช้สิทธิอัตราร้อยละ 0 และขอคืนภาษีซื้อที่จ่ายไปในการผลิต หรือกิจการที่ถูกค่าเป็นบริษัท ซึ่งต้องการใบกำกับภาษีไปหักภาษีซื้อ การจดทะเบียนโดยสมัครใจในกรณีนี้จึงเป็นการตัดสินใจเชิงธุรกิจ มิใช่ภาระบังคับ

ข้อควรเข้าใจที่สำคัญ: การจดทะเบียนไม่ใช่ "การล้างอดีต": มาตรา 81/3 ใช้กับสินค้าที่ ได้รับยกเว้นอยู่แล้ว ซึ่งแต่เดิมไม่มีภาระภาษีให้ต้องเสีย จึงไม่มีประเด็นการประเมินย้อนหลัง เพราะไม่เคยมีหน้าที่ต้องเสียมาตั้งแต่ต้น

กรณีนี้ ต่างอย่างสิ้นเชิง กับกรณีที่กิจการขายสินค้าที่ ต้องเสียภาษี อยู่แล้ว (เช่น ไม้พื้นหรือไม้แปรรูป) และมีรายรับเกินเกณฑ์จนมีหน้าที่ต้องจดทะเบียน แต่กลับไม่เคยจดและไม่เคยเสีย ในกรณีหลังนี้ การเพิ่งมาจดทะเบียนในภายหลัง ไม่ได้ลบล้างภาระภาษีในอดีต กรมสรรพากรยังมีอำนาจประเมินภาษีย้อนหลังสำหรับช่วงเวลาที่กิจการมีหน้าที่แต่ไม่ได้ปฏิบัติ ภายในกรอบอายุความ พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม การจดทะเบียนจึงไม่ใช่เครื่องป้องกันการประเมิน



อย่างไรก็ดี สำหรับผู้ที่รู้ตัวว่าที่ผ่านมายังปฏิบัติไม่ถูกต้อง การเข้าปรับปรุงและจดทะเบียนให้ถูกต้องด้วยตนเอง ก่อน ถูกตรวจสอบ (ที่เรียกว่า "การเปิดเผยโดยสมัครใจ") โดยทั่วไปช่วยลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้มากกว่าการรอให้ถูกประเมิน ซึ่งเป็นคนละเรื่องกับการจดทะเบียนโดยสมัครใจตามมาตรา 81/3 และควรปรึกษาที่ปรึกษากฎหมายภาษีอากรเพื่อวางแผนทางเป็นรายกรณี

คำถามที่พบบ่อย

คำถามที่พบบ่อยเรื่องสินค้าเกษตรกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ สินค้าเกษตรยกเว้น VAT หรือไม่ ผักและผลไม้สดกับผลไม้แปรรูปต่างกันอย่างไร ทุเรียนสดกับทุเรียนกวน และการส่งออกผลไม้ไปต่างประเทศ คำตอบด้านล่าง สรุป จากมาตรา 81 (1) มาตรา 80/1 (1) และมาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร และ คำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป.28/2535

สินค้าเกษตรยกเว้น VAT หรือไม่

ยกเว้น เฉพาะ การ ขาย ในประเทศ ของ พืชผล ทาง การเกษตร สัตว์ ปุ๋ย ปลา ป่น อาหารสัตว์ และ ยา หรือ เคมีภัณฑ์สำหรับพืชหรือสัตว์ ตามมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (จ) แห่งประมวลรัษฎากร โดยพืชผลและสัตว์ต้องอยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสีย ผลผลิตที่แปรรูปหรือบรรจุหีบห่ออุตสาหกรรมต้องเสีย VAT

ขายผลไม้สดหรือผักสดต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

ไม่ต้อง การขายพืชผลในสภาพสดหรือที่รักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสีย (แช่เย็น แช่แข็ง ทำให้แห้ง) ได้รับยกเว้น ตามมาตรา 81 (1) (ก)

ขายทุเรียนสดให้หลังต้องเสีย VAT หรือไม่ และทุเรียนกวนต้องเสียหรือไม่

ทุเรียนสดและทุเรียนแช่แข็งเพื่อรักษาสภาพได้รับยกเว้น แต่ทุเรียนกวนหรือผลิตภัณฑ์ที่บรรจุกระป๋องหรือหีบห่ออุตสาหกรรมต้องเสีย VAT ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.28/2535

ส่งออกผลไม้ไปต่างประเทศเสีย VAT อย่างไร

การส่งออกของผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (1) ต่างจากการขายในประเทศที่ได้รับยกเว้น และผู้ขายสินค้าเกษตรเลือกจดทะเบียนได้ตามมาตรา 81/3



อ้างอิงทางกฎหมาย

1. ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1) ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าและบริการ (ก) ถึง (น)
2. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.28/2535 เรื่อง การขายพืชผลทางการเกษตรตามมาตรา 81(1)(ก)
3. ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1 (กิจการขนาดย่อม) และมาตรา 81/3 (สิทธิเลือกจดทะเบียนโดยสมัครใจ)
4. ประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1 (1) ว่าด้วยอัตราภาษีร้อยละ 0 สำหรับการส่งออกสินค้า

