

สินค้าและบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร

โดย เอก สยาม ชัย ศรี ที่ปรึกษา กฎหมาย
บริษัท เอก สยาม แอนด์ पार्टเนอร์ส จำกัด

เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะกรณี การพิจารณาแต่ละเรื่องต้องอาศัย
ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ [https://eksiamtax.com/
articles/vat-exempt-goods-services-section-81.html](https://eksiamtax.com/articles/vat-exempt-goods-services-section-81.html)

สาระสำคัญโดยสรุป

- มาตรา 81 (1) ยกเว้นการขายสินค้าหกประเภท (ก) ถึง (ฉ) เช่น พืชผลทางการเกษตร สัตว์ ปุ๋ย ตำราเรียน และบริการอีกสิบเก้าประเภท (ข) ถึง (น) เช่น การศึกษา การรักษาพยาบาล การขนส่งในราชอาณาจักร และการเช่าสังหาริมทรัพย์
- สินค้าเกษตรและสัตว์ได้รับยกเว้นเฉพาะที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้ตามวิธีที่กฎหมายระบุ อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรมไม่ได้รับยกเว้น
- กิจการขนาดย่อมที่มีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปีได้รับยกเว้นตามมาตรา 81/1 ประกอบพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548
- กิจการที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามหมวดภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/2 แต่อธิบดีอาจกำหนดให้จัดทำรายงานได้
- ผู้ขายสินค้าตามมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ฉ) และกิจการขนาดย่อมมีสิทธิขอจดทะเบียนเข้าสู่ระบบตามมาตรา 81/3 และเมื่อจดทะเบียนแล้วจะเลิกได้ก็ต่อเมื่ออธิบดีสั่งถอนทะเบียน



- ศาลฎีกาตีความขอบเขตการยกเว้นจากลักษณะของกิจการจริง ไม่ใช่จากชื่อสัญญาหรือรูปแบบนิติบุคคลของผู้ประกอบการ

ประมวลรัษฎากร มาตรา 81 ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ให้กิจการสามกลุ่ม คือ การขายสินค้าหรือให้บริการภายในประเทศตามรายการใน (1) การนำเข้าสินค้าบางประเภทตาม (2) และการส่งออกตาม (3) ส่วนกิจการที่มีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปีได้รับยกเว้นแยกต่างหากตามมาตรา 81/1 การยกเว้นทั้งสองแบบทำให้ผู้ประกอบการไม่ต้องปฏิบัติตามหมวดภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/2 แต่มาตรา 81/3 เปิดทางให้กิจการบางกลุ่มเลือกจดทะเบียนเข้าสู่ระบบได้

โครงสร้างของมาตรา 81

มาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากรยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประเภทของกิจการ แบ่งเป็นสามกลุ่ม คือ (1) การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออกหรือการให้บริการตามรายการ (ก) ถึง (น) (2) การนำเข้าสินค้าสี่ประเภท และ (3) การส่งออกของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 82/16 กิจการที่ไม่ตรงลักษณะและเงื่อนไขที่กำหนดไม่ได้รับยกเว้น

การยกเว้นตามมาตรา 81 นี้เป็นการยกเว้นรายกิจการ ผู้ประกอบการรายเดียวกันอาจมีทั้งกิจการที่ได้รับยกเว้นและกิจการที่ต้องเสียภาษี เช่น บริษัทที่ให้เช่าอาคารและให้บริการอำนวยความสะดวกในอาคารเดียวกัน ส่วนที่เป็นการเช่าอสังหาริมทรัพย์ได้รับยกเว้น ส่วนที่เป็นบริการต้องเสียภาษี ประเด็นนี้ศาลฎีกาวินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาที่ 4970/2549 ซึ่งอธิบายไว้ในหัวข้อแนวคำพิพากษาด้านล่าง

วรรคท้ายของมาตรา 81 ให้อธิบดีเสนอคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรกำหนดลักษณะของกิจการและเงื่อนไขของการยกเว้นได้ เมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยแล้วต้องประกาศในราชกิจจานุเบกษา และกิจการที่ไม่เป็นไปตามลักษณะและเงื่อนไขนั้นจะไม่ได้รับยกเว้น¹ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการจึงเป็นแหล่งที่ต้องตรวจสอบคู่กับตัวบททุกครั้งที่มีข้อสงสัยว่ากิจการใดอยู่ในขอบเขต



สินค้าที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ง)

มาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ง) ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การขายสินค้าหกประเภท ได้แก่ พืชผลทางการเกษตร และข้าวสาร สัตว์และผลิตภัณฑ์จากสัตว์ ปุ๋ย ปลาป่นและอาหารสัตว์ ยาหรือเคมีภัณฑ์สำหรับพืชหรือสัตว์ และหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน สินค้าเกษตรและสัตว์ต้องอยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพตามวิธีที่กฎหมายระบุ

พืชผลตาม (ก) และสัตว์ตาม (ข) มีเงื่อนไขเรื่องสภาพของสินค้าเหมือนกัน คือต้องอยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้ชั่วคราวระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็นหรือแช่เย็นจนแข็ง หรือรักษาสภาพไว้เพื่อการขาย ปลีกหรือขายส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือวิธีอื่น ตัวยกเว้นผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรมออกจากการยกเว้นทั้งสองอนุมาตรา และ (ก) ยังตัดไม้ซุง ฟืน และผลิตภัณฑ์จากการเลื่อยไม้อีกด้วย¹

ข้อพิจารณาที่ตามมาคือ สินค้าชนิดเดียวกันอาจได้รับยกเว้นหรือต้องเสียภาษีต่างกันตามสภาพที่ขาย ผักสดที่ล้างและตัดแต่งยังเป็นพืชผลตาม (ก) แต่ผักที่ปรุงแล้วบรรจุกระป๋องในลักษณะอุตสาหกรรมไม่ใช่รายละเอียดของพืชผลแต่ละชนิดอธิบายไว้ในบทความผลผลิตเกษตรที่ยกเว้นและไม่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนกรณีไม้ยางพาราและไม้พินซึ่งตัวยกเว้นตัดออกโดยตรงอธิบายไว้ในบทความการซื้อขายไม้ยางพาราและไม้พิน

ปุ๋ยตาม (ค) ไม่มีนิยามในประมวลรัษฎากร ศาลฎีกาจึงอาศัยนิยามในพระราชบัญญัติปุ๋ย พ.ศ. 2518 ประกอบความหมายตามพจนานุกรม ดังที่ปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8698/2553

บริการที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 81 (1) (ข) ถึง (น)

มาตรา 81 (1) (ข) ถึง (น) ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้บริการหลายประเภท เช่น การศึกษาของสถานศึกษา ตามกฎหมาย วิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุม การรักษาพยาบาลของสถานพยาบาล บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน การขนส่งในราชอาณาจักร การเช่าอสังหาริมทรัพย์ และบริการของราชการส่วนท้องถิ่น หลายรายการใช้เฉพาะสาขาที่อธิบดีกำหนด



รายการบริการที่ได้รับยกเว้นแบ่งได้ตามลักษณะของเงื่อนไขในตัวบท

- **ยกเว้นตามประเภทของผู้ให้บริการ** การศึกษาตาม (ข) ต้องเป็นของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน การรักษาพยาบาลตาม (ญ) ต้องเป็นของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล
- **ยกเว้นเฉพาะสาขาที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี** งานศิลปะและวัฒนธรรมตาม (ซ) วิชาชีพ อิสระตาม (ฌ) การวิจัยและบริการทางวิชาการตาม (ฎ) และนักแสดงสาธารณะตาม (ฒ) สำหรับวิชาชีพอิสระ ตัวบทยังจำกัดเฉพาะวิชาชีพที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพนั้น
- **ยกเว้นตามลักษณะของบริการ** ห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์ตาม (ฏ) บริการตามสัญญาจ้างแรงงานตาม (ฐ) การจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่นตาม (ฑ) การขนส่งในราชอาณาจักรตาม (ณ) การขนส่งระหว่างประเทศที่มีใช้ทางอากาศยานหรือเรือเดินทะเลตาม (ด) และการเช่าอสังหาริมทรัพย์ตาม (ต)
- **ยกเว้นตามฐานะของหน่วยงานหรือวัตถุประสงค์** บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่ไม่ใช่การพาณิชย์ หรือการหารายได้ตาม (ถ) กิจการของกระทรวง ทบวง กรม ที่ส่งรายรับทั้งสิ้นให้รัฐโดยไม่หักรายจ่ายตาม (ท) และกิจการเพื่อการศาสนาหรือการสาธารณกุศลภายในประเทศที่ไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่นตาม (ธ)
- **ยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา** (น) ให้พระราชกฤษฎีกากำหนดการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้รับยกเว้นเพิ่มเติมได้

คำว่า "การเช่าอสังหาริมทรัพย์" ตาม (ต) ครอบคลุมเฉพาะส่วนที่เป็นการเช่าทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ค่าบริการที่เรียกเก็บแยกจากค่าเช่า เช่น ค่าบริการส่วนกลางหรือค่าอำนวยความสะดวก เป็นการให้บริการที่ต้องเสียภาษีตามปกติ

การนำเข้าและการส่งออกตามมาตรา 81 (2) และ (3)

มาตรา 81 (2) ยกเว้นการนำเข้าสินค้าประเภท คือ สินค้าตาม (1) (ก) ถึง (ฉ) สินค้าที่นำเข้าเขตปลอดอากรซึ่งได้รับยกเว้นอากรขาเข้า สินค้าในภาคของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร และสินค้าในอารักขาของศุลกากรที่ส่งกลับโดยได้คืนอากร ส่วนมาตรา 81 (3) ยกเว้นการส่งออกของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 82/16



การยกเว้นการนำเข้าผู้กับกฎหมายศุลกากรเป็นหลัก สินค้าที่นำเข้าเขตปลอดอากรได้รับยกเว้นเฉพาะที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น และสินค้าที่นำเข้าแล้วอยู่ในอากรขาของศุลกากรได้รับยกเว้นเมื่อส่งกลับออกไปต่างประเทศโดยได้คืนอากรขาเข้า ผู้นำเข้าจึงต้องพิจารณาสถานะทางศุลกากรของสินค้านั้นก่อน แล้วจึงสรุปผลทางภาษีมูลค่าเพิ่ม

การส่งออกตาม (3) เป็นการยกเว้นที่มีขอบเขตจำกัดตามถ้อยคำ คือเฉพาะการส่งออกซึ่งสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 การส่งออกโดยทั่วไปของผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นไม่ได้อยู่ในอนุมาตรานี้ การวิเคราะห์ภาระภาษีของผู้ส่งออกจึงต้องเริ่มจากตรวจว่าผู้ส่งออกอยู่ในกลุ่มตามมาตรา 82/16 หรือไม่

กิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1

มาตรา 81/1 ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งปกติต้องเสียภาษี หากมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินเกณฑ์ของกิจการขนาดย่อม พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 มาตรา 4 กำหนดเกณฑ์ไว้ไม่เกินหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปี และมาตรา 5 กำหนดวิธีนับปีต่างกันระหว่างบุคคลธรรมดา กับนิติบุคคล

การยกเว้นตามมาตรา 81/1 ต่างจากมาตรา 81 ในเชิงโครงสร้าง มาตรา 81 ยกเว้นตามประเภทของกิจการ ไม่ว่ารายได้มากหรือน้อย ส่วนมาตรา 81/1 ยกเว้นตามขนาดของกิจการที่โดยสภาพต้องเสียภาษี วรรคสองของมาตรา 81/1 ห้ามพระราชกฤษฎีกากำหนดเกณฑ์ให้แตกต่างกันตามประเภทกิจการ และกำหนดว่าเกณฑ์ต้องไม่น้อยกว่า 600,000 บาทต่อปี²

คำว่า "ปี" ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 432) มาตรา 5 หมายถึงปีปฏิทินสำหรับบุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล และรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับนิติบุคคล กรณีเริ่มประกอบกิจการระหว่างปีให้นับตั้งแต่วันเริ่มประกอบกิจการถึงวันสิ้นปีปฏิทินหรือวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี³ ขั้นตอนเมื่อรายได้เกินเกณฑ์และต้องจดทะเบียนอธิบายไว้ในคู่มือการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผลของการได้รับยกเว้นตามมาตรา 81/2

มาตรา 81/2 กำหนดว่ากิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามส่วนที่ว่าด้วยการยกเว้นหรือตามกฎหมายอื่น ผู้ประกอบการได้รับยกเว้นการปฏิบัติตามหมวดภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด แต่อธิบดีมีอำนาจกำหนดให้ผู้ประกอบการกิจการที่ได้รับยกเว้นต้องจัดทำรายงานตามส่วน 11 ของหมวดเดียวกันได้



ผลในทางปฏิบัติของการยกเว้นจึงกว้างกว่าการไม่ต้องชำระภาษี กิจกรรมที่ได้รับยกเว้นอยู่นอกระบบ
หน้าที่ของหมวดภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่หน้าที่จัดทำรายงานที่อธิบดีกำหนด⁴ ข้อพิจารณาที่ตามมาคือ
ผู้ประกอบการที่มีทั้งกิจการที่ได้รับยกเว้นและกิจการที่ต้องเสียภาษีต้องแยกรายรับของสองส่วนออกจาก
กันให้ชัดเจนตั้งแต่ขั้นสัญญาและเอกสารเรียกเก็บเงิน

สิทธิเลือกเข้าสู่ระบบตามมาตรา 81/3

มาตรา 81/3 ให้ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นสามกลุ่มมีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีเพื่อขอจดทะเบียนและเสียภาษี
มูลค่าเพิ่ม คือ ผู้ขายสินค้าตามมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ฉ) กิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1 และกิจการอื่น
ตามพระราชกฤษฎีกา เมื่อจดทะเบียนแล้วจะเลิกเสียภาษีได้ต่อเมื่อขอถอนทะเบียนตามมาตรา 85/10 (3)
และอธิบดีสั่งถอนแล้ว

สิทธิเลือกตามมาตรา 81/3 ไม่ได้เปิดให้กิจการที่ได้รับยกเว้นทุกประเภท บริการตามมาตรา 81 (1) (ข) ถึง
(น) ไม่อยู่ในรายการของ (1) และ (2) จะเลือกเข้าระบบได้ก็ต่อเมื่อมีพระราชกฤษฎีกากำหนดไว้ตาม (3) ผู้
ที่เลือกเข้าระบบต้องคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 และวรรคสองผูกผู้ประกอบการไว้กับระบบจนกว่า
อธิบดีจะสั่งถอนทะเบียน⁵

การตัดสินใจเลือกเข้าระบบจึงเป็นการตัดสินใจระยะยาว ผู้ประกอบการควรพิจารณาจากโครงสร้างลูกค้า
หากลูกค้าส่วนใหญ่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องการใบกำกับภาษี การอยู่ในระบบอาจเป็น
ประโยชน์ทางการค้า หากลูกค้าเป็นผู้บริโภคขั้นสุดท้าย ภาษีที่เพิ่มขึ้นจะตกเป็นต้นทุนของราคาขาย

แนวคำพิพากษาศาลฎีกาและคำวินิจฉัย

ศาลฎีกาตีความมาตรา 81 จากลักษณะของกิจการจริง คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4970/2549 แยกการเข้า
อาคารซึ่งได้รับยกเว้นตาม (1) (ต) ออกจากสัญญาบริการ คำพิพากษาที่ 8698/2553 ถือว่าปูนมาร์ลเป็น
ปุ๋ยตาม (1) (ค) และคำพิพากษาที่ 9687/2559 ถือว่านิติบุคคลที่ให้บริการฟอกเลือดโดยแพทย์ได้รับ
ยกเว้นตาม (1) (ฉ)



คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4970/2549 โจทก์ให้บริษัทในเครือเช่าพื้นที่อาคารโดยทำสัญญาเช่าแยกจากสัญญาให้บริการและอำนวยความสะดวก และคิดค่าตอบแทนแยกกัน สัญญาเช่ากำหนดพื้นที่เช่าไว้แน่นอน กำหนดค่าเช่าและระยะเวลาการเช่าชัดเจน และให้ผู้เช่าครอบครองพื้นที่ได้ตลอดวัน ศาลวินิจฉัยว่าสัญญาเช่าอาคารเข้าลักษณะเช่าทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 537 จึงเป็นการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 81 (1) (ค) ซึ่งได้รับยกเว้น⁶

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8698/2553 ประมวลรัษฎากรไม่ได้นิยามคำว่าปุ๋ย ศาลใช้นิยามตามพระราชบัญญัติปุ๋ย พ.ศ. 2518 มาตรา 3 ซึ่งสอดคล้องกับพจนานุกรม แล้ววินิจฉัยว่าปุ๋ยมาร์ลซึ่งเป็นสารอนินทรีย์ตามธรรมชาติที่ใช้ปรับปรุงดินเพื่อบำรุงการเติบโตของพืชเป็นปุ๋ย ผู้ขายปุ๋ยมาร์ลจึงได้รับยกเว้นตามมาตรา 81 (1) (ค)⁷

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9687/2559 ศาลวินิจฉัย

ว่ามาตรา 81 (1) (ณ) ไม่ได้จำกัดว่าผู้ได้รับยกเว้นต้องเป็นบุคคลธรรมดา การยกเว้นมุ่งที่ตัวกิจการว่าเป็นการประกอบโรคศิลปะหรือไม่ บริษัทที่รักษาผู้ป่วยไตวายเรื้อรังด้วยการฟอกเลือดโดยแพทย์ผู้ได้รับใบอนุญาตจึงได้รับยกเว้น⁸

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 23/2536 คณะกรรมการวินิจฉัยว่าการขายน้ำมันดิบของพืชที่ยังมิได้แปรรูปหรือแปรรูปเป็นอาหาร เช่น น้ำมันปาล์มดิบ ซึ่งมีได้บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ผนึกในลักษณะมั่นคง เป็นการขายพืชผลและวัตถุดิบที่ได้จากพืชที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 81 (1) (ก)⁹

แนวทั้งสี่เรื่องชี้หลักเดียวกัน คือ การพิจารณาว่ากิจการใดได้รับยกเว้นต้องดูสาระของกิจการและสภาพของสินค้าจริง ชื่อสัญญาหรือรูปแบบของผู้ประกอบการไม่ใช่ตัวชี้ขาด

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกฎหมายสหภาพยุโรป

Council Directive 2006/112/EC ของสหภาพยุโรปใช้โครงสร้างใกล้เคียงกับมาตรา 81 Article 132 และ 135 ให้รัฐสมาชิกยกเว้นกิจการตามประเภท เช่น การรักษาพยาบาลและการเช่าอสังหาริมทรัพย์ Article 137 ให้สิทธิเลือกเสียภาษีสำหรับการเช่าอสังหาริมทรัพย์ และ Article 284 ยกเว้นกิจการขนาดเล็กที่รายได้ไม่เกิน 85,000 ยูโร



ข้อแตกต่างที่ควรสังเกตมีสามข้อ ข้อแรก Article 135(2) ตัดบริการที่פקในธุรกิจโรงแรม การให้เช่าที่จอดรถ การให้เช่าเครื่องจักรที่ติดตั้งถาวร และการให้เช่าตู้จำหน่าย ออกจากการยกเว้นการเช่าอสังหาริมทรัพย์ โดยตรง ขณะที่มาตรา 81 (1) (ค) ไม่ได้ระบุข้อยกเว้นย่อยไว้ในตัวบท¹⁰

ข้อที่สอง สิทธิเลือกเสียภาษีตาม Article 137 ครอบคลุมการเช่าอสังหาริมทรัพย์และธุรกรรมทางการเงิน บางประเภท ส่วนมาตรา 81/3 ของไทยไม่รวมการเช่าอสังหาริมทรัพย์ไว้ในรายการ (1) และ (2)¹¹ ข้อที่สาม Article 284 อนุญาตให้รัฐสมาชิกกำหนดเกณฑ์กิจการขนาดเล็กแตกต่างกันตามภาคธุรกิจได้ภายใต้เพดานเดียวกัน แต่มาตรา 81/1 วรรคสองของไทยห้ามกำหนดเกณฑ์ต่างกันตามประเภทกิจการ ส่วนสิทธิของกิจการขนาดเล็กที่จะเลือกเข้าระบบมีอยู่ในทั้งสองระบบ คือ Article 290 และมาตรา 81/3 (2)¹²

สำหรับผู้ประกอบการไทย ความต่างนี้มีผลในทางปฏิบัติสองประการ ประการแรก กิจการที่ให้เช่าอาคาร พร้อมบริการในไทยต้องแยกค่าเช่าและค่าบริการเอง เพราะตัวบทไทยไม่ได้แยกไว้ให้ ประการที่สอง ผู้ให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ในไทยเลือกเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าเช่าตามมาตรา 81/3 ไม่ได้ ต่างจากรัฐสมาชิกสหภาพยุโรปที่ใช้สิทธิตาม Article 137

คำถามที่พบบ่อย

คำถามที่พบบ่อยเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 มาตรา 81/1 และมาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร รวบรวมประเด็นเรื่องสินค้าที่ได้รับยกเว้น เกณฑ์หนึ่งล้านแปดแสนบาทของกิจการขนาดย่อม การให้เช่าอาคารพร้อมบริการ และสิทธิเลือกจดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้น

สินค้าใดบ้างที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ฉ) ยกเว้นการขายพืชผลทางการเกษตรและข้าวสาร สัตว์และผลิตภัณฑ์จากสัตว์ในสภาพสดหรือรักษาสภาพตามที่กฎหมายกำหนด ปุ๋ย ปลาป่นและอาหารสัตว์ ยาหรือเคมีภัณฑ์สำหรับพืชหรือสัตว์ และหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน อาหารที่บรรจุหีบห่อแบบอุตสาหกรรมไม่ได้รับยกเว้น

รายได้ไม่ถึง 1,800,000 บาทต่อปี ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

ไม่ต้อง มาตรา 81/1 ประกอบพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 มาตรา 4 ยกเว้นกิจการที่มีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปี แต่ผู้ประกอบการมีสิทธิเลือกจดทะเบียนเข้าระบบตามมาตรา 81/3 (2) ได้



ค่าเช่าอาคารสำนักงานต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

ค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์ได้รับยกเว้นตามมาตรา 81 (1) (ต) แต่ค่าบริการที่เรียกเก็บแยกจากค่าเช่า เช่น ค่าบริการส่วนกลาง ต้องเสียภาษีตามปกติ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4970/2549 วินิจฉัยตามหลักนี้

กิจการที่ได้รับยกเว้นเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้หรือไม่

ได้เฉพาะสามกลุ่มตามมาตรา 81/3 คือ ผู้ขายสินค้าตามมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ฉ) กิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1 และกิจการที่พระราชกฤษฎีกากำหนด เมื่อจดแล้วจะเลิกได้ต่อเมื่ออธิบดีสั่งถอนทะเบียนตามคำขอตามมาตรา 85/10 (3)

เชิงอรรถ ตัวอย่างกฎหมายและคำพิพากษาที่อ้างอิง

- ประมวลรัษฎากร มาตรา 81 "ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ (1) การขายสินค้าที่ใช้การส่งออก หรือการให้บริการดังต่อไปนี้ (ก) การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็นลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ผัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช และวัตถุดิบที่ได้จากพืช ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่น ข้าวสารหรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว แต่ไม่รวมถึงไม่ซุง ฟืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรมตามลักษณะและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด (ข) การขายสัตว์ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต และในกรณีสัตว์ไม่มีชีวิตไม่ว่าจะเป็นเนื้อ ส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านม และวัตถุดิบที่ได้จากสัตว์ ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่น แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรมตามลักษณะและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด (ค) การขายปุ๋ย (ง) การขายปลาป่น อาหารสัตว์ (จ) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ (ฉ) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน (ช) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน (ซ) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี (ณ) การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ หรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น (ญ) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล (ฎ) การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ ในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี (ฏ) การให้บริการท่องเที่ยวพักผ่อน พืชพันธ์ สวนสัตว์ (ฐ) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน (ฑ) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น (ฒ) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ ทั้งนี้ เฉพาะบริการในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี (ณ) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร (ด) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศซึ่งมิใช่เป็นการขนส่งโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล (ต) การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ (ถ) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม (ท) การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายได้ให้แก่องค์กรโดยไม่หักภาษี (ธ) การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนาหรือการสาธารณกุศลภายในประเทศซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น (น) การขายสินค้าหรือการให้บริการตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (2) การนำเข้าสินค้าดังต่อไปนี้ (ก) สินค้าตาม (1) (ก) ถึง (ฉ) (ข) สินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น (ค) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร (ง) สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอากรรักษา



ของศุลกากร แล้วได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร (3) การส่งออกซึ่งสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/16 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการตามมาตรา 81 อธิบดีจะเสนอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรพิจารณากำหนดลักษณะของกิจการและเงื่อนไขในการประกอบกิจการที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 81 นี้ก็ได้ และเมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้วินิจฉัยแล้วให้ประกาศคำวินิจฉัยของคณะกรรมการดังกล่าวในราชกิจจานุเบกษา และหากกิจการนั้นมิได้เป็นไปตามลักษณะและเงื่อนไขที่กำหนด กิจการนั้นจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 นี้" ที่มา: กรมสรรพากร, rd.go.th/5206.html

2. ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1 "ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม พระราชกฤษฎีกาตามวรรคหนึ่งจะกำหนดจำนวนมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมให้แตกต่างกันในกิจการแต่ละประเภทไม่ได้ แต่จำนวนมูลค่าของฐานภาษีที่กำหนดจะต้องไม่น้อยกว่า 600,000 บาทต่อปี" ที่มา: rd.go.th/5206.html
3. พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 มาตรา 4 "มูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องไม่เกินหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปี" มาตรา 5 "คำว่า ปี ตามมาตรา 4 หมายความว่า (1) ในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นบุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคลที่มีขึ้นนิติบุคคลให้นับตามปีประติทิน เว้นแต่ในกรณีที่เริ่มประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เริ่มนับตั้งแต่วันเริ่มประกอบกิจการถึงวันสิ้นปีประติทิน (2) ในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นนิติบุคคลให้นับตามรอบระยะเวลาบัญชี เว้นแต่ในกรณีที่เริ่มประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เริ่มนับตั้งแต่วันเริ่มประกอบกิจการถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี" (ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2548) ที่มา: rd.go.th/22646.html
4. ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/2 "กิจการใดได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามส่วนนี้หรือตามกฎหมายอื่นให้ผู้ประกอบการได้รับยกเว้นการปฏิบัติตามหมวดนี้ แต่อธิบดีจะกำหนดให้ผู้ประกอบการต้องจัดทำรายงานตามส่วน 11 ก็ได้" ที่มา: rd.go.th/5206.html
5. ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/3 "ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้ มีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนดเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวดนี้ได้โดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 (1) กิจการขายสินค้าตามที่ระบุไว้ในมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ฉ) (2) กิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1 (3) กิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา เมื่อผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่งได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/1 (2) แล้วผู้ประกอบการดังกล่าวจะเลิกเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ต่อเมื่อได้ใช้สิทธิขอลดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/10 (3) และอธิบดีได้ส่งลดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว" ที่มา: rd.go.th/5206.html
6. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4970/2549 บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ข้อความตอนวินิจฉัย "ตามพฤติการณ์สัญญาเช่าอาคาร ระหว่างโจทก์กับบริษัทในเครือ เป็นสัญญาที่ตกลงให้ผู้เช่าได้ใช้หรือรับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่งชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด ต้องตามหลักเกณฑ์ในลักษณะการเช่าตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 537 จึงเป็นการที่โจทก์ให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1) (ด) ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการ" ที่มา: rd.go.th/35743.html
7. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8698/2553 บริษัทอาร์เอส อินเตอร์เนชั่นแนล (ประเทศไทย) จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ข้อความตอนวินิจฉัย "ปูนมาร์ลเป็นสารอนินทรีย์สำหรับทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงทางเคมีในดินเพื่อบำรุงความเติบโตแก่พืช โดยมีผู้ใช้ประโยชน์เป็นปุ๋ย จึงถือว่าเป็นปุ๋ย โจทก์เป็นผู้ประกอบกิจการขายสินค้าปูนมาร์ลย่อมได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร" ที่มา: rd.go.th/62514.html
8. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9687/2559 บริษัท รัชชโชติ (1999) จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย ข้อความตอนวินิจฉัย "ผู้ประกอบการที่ให้บริการการประกอบโรคศิลปะสามารถเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือนิติบุคคล เมื่อโจทก์ประกอบกิจการรักษาผู้ป่วยไตวายเรื้อรังโดยการฟอกเลือดด้วยเครื่องไตเทียม ขั้นตอนการรักษาทำโดยแพทย์ผู้เชี่ยวชาญโรคไตที่เป็นผู้ได้รับ



ใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบโรคศิลปะจากคณะกรรมการวิชาชีพ ถือได้ว่าการพอกเล็ดด้วยเครื่องไตเทียมของโจทก์เป็นการรักษาผู้ป่วยไตวายอันเป็นการประกอบโรคศิลปะ โจทก์จึงเป็นผู้ประกอบการการให้บริการการประกอบโรคศิลปะ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ณ) ที่มา: rd.go.th/62700.html

9. คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 23/2536 (ประชุมครั้งที่ 26/2536 วันที่ 12 พฤษภาคม พ.ศ. 2536) "การขายน้ำมันดิบของพืชที่ยังมิได้แปรรูปหรือแปรรูปเป็นอาหาร ไม่ว่าจะมีส่วนเกินเสีย หรือสารอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกันผสมอยู่ด้วยหรือไม่ ย่อมเข้าลักษณะเป็นการขายพืชผลและวัตถุพลอยได้จากพืชที่รักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่งได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร" ที่มา: rd.go.th/2550.html
10. Council Directive 2006/112/EC (ฉบับรวมแก้ไข 1 มกราคม 2025) Article 135(1)(l) "the leasing or letting of immovable property." Article 135(2) "The following shall be excluded from the exemption provided for in point (l) of paragraph 1: (a) the provision of accommodation, as defined in the laws of the Member States, in the hotel sector or in sectors with a similar function, including the provision of accommodation in holiday camps or on sites developed for use as camping sites; (b) the letting of premises and sites for the parking of vehicles; (c) the letting of permanently installed equipment and machinery; (d) the hire of safes. Member States may apply further exclusions to the scope of the exemption referred to in point (l) of paragraph 1." ที่มา: EUR-Lex
11. Council Directive 2006/112/EC Article 137(1) "Member States may allow taxable persons a right of option for taxation in respect of the following transactions: (a) the financial transactions referred to in points (b) to (g) of Article 135(1); (b) the supply of a building or of parts thereof, and of the land on which the building stands, other than the supply referred to in point (a) of Article 12(1); (c) the supply of land which has not been built on other than the supply of building land referred to in point (b) of Article 12(1); (d) the leasing or letting of immovable property." ที่มา: EUR-Lex
12. Council Directive 2006/112/EC Article 284(1) "Member States may exempt the supply of goods and services made within their territory by taxable persons who are established in that territory and whose Member State annual turnover, attributable to such supplies, does not exceed the threshold fixed by those Member States for the application of this exemption. That threshold shall be no higher than EUR 85 000 or the equivalent in national currency. Member States may fix varying thresholds for different business sectors based on objective criteria. However, none of those thresholds shall exceed the threshold of EUR 85 000 or the equivalent in national currency." Article 290 "Taxable persons who are entitled to exemption from VAT may opt either for the normal VAT arrangements or for the simplified procedures provided for in Article 281." ที่มา: EUR-Lex

