

## ปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร: กรณีการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์

ภัทรภร สินเหนา<sup>1</sup> นิษฐนาถ บุลสถาพร<sup>2</sup> สมศักดิ์ คงเทพ<sup>3</sup>

วันที่รับบทความ: 21 กุมภาพันธ์ 2569

วันแก้ไขบทความ: 21 มีนาคม 2569

วันที่ตอบรับบทความ: 23 มีนาคม 2569

### บทคัดย่อ

บทความวิชาการนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ รวมทั้งวิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว โดยการนำหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและหลักการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม มาใช้เป็นกรอบในการวิเคราะห์เพื่อให้ได้แนวทางแก้ไขประมวลรัษฎากร ผลการวิเคราะห์ พบว่า แม้ว่ารัฐได้มีเจตนารมณ์ในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ เพื่ออำนวยความสะดวกและลดต้นทุนให้กับเกษตรกร แต่ผลของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ส่งผลกระทบให้การประกอบกิจการมีภาระต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายการดำเนินงานจากภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้ ผลการดำเนินงานและภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการดังกล่าวไม่สะท้อนความเป็นจริง และระบบภาษีมูลค่าเพิ่มขาดตอน ดังนั้น แนวทางการแก้ไขปัญหาคือควรยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะการยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถขอคืนภาษีซื้อที่เกิดจากการดำเนินกิจการได้ ทำให้ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของกิจการไม่มีภาระภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้แฝงอยู่หากเทียบกับกรณีได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้ผลการดำเนินงานที่ประกอบด้วยผลกำไรขาดทุนของกิจการสะท้อนความเป็นจริง และระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสมบูรณ์ อีกทั้งการขจัดปัญหาที่เกิดขึ้นยังทำให้เกิดประโยชน์และเพิ่มรายได้ให้กับรัฐในการใช้บริหารประเทศได้อีกด้วย

**คำสำคัญ:** กฎหมายภาษีอากร; ภาษีมูลค่าเพิ่ม; การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม; การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์  
**ประเภทบทความ:** บทความวิชาการ

<sup>1</sup>กรรมการผู้จัดการ, บริษัท พีเอสดี กฎหมายและบัญชี จำกัด  
ตำบลมหาสวัสดิ์ อำเภอพุทธมณฑล จังหวัดนครปฐม 73170, ประเทศไทย

ผู้รับผิดชอบบทความ อีเมล: tiger\_lee2000@hotmail.co.th

<sup>2</sup>คณะนิติศาสตร์และการปกครอง มหาวิทยาลัยรัตนบัณฑิต

<sup>3</sup>กองอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร

**Problems Regarding Value Added Tax Exemption Under Section 81 (1) (e) of the Revenue Code: In the Case of the Sale of Pharmaceutical or Chemical Products Used on Plants or Animal for Nourishing, Preventing, Destroying, or Eliminating Pesticide or Disease of Plants and Animals**

Phattharaporn Sineha<sup>1</sup> Nitthanart Boonsathaporn<sup>2</sup> Somsak Kongthep<sup>3</sup>

Received: February 21, 2026

Revised: March 21, 2026

Accepted: March 23, 2026

### Abstract

This academic article aims to analyze the problem of VAT exemption under Section 81 (1) (e) of the Revenue Code in the case of the sale of pharmaceutical or chemical products used on plants or animal for nourishing, preventing, destroying, or eliminating pesticide or disease of plants and animals, as well as to analyze the advantages and disadvantages of collecting VAT and exempting VAT as mentioned above, by using the principles of VAT collection and VAT exemption as a framework for analysis in order to find a solution to the Revenue Code. The results of the analysis found that although the government intends to exempt VAT for the sale of pharmaceutical or chemical products used on plants or animal for nourishing, preventing, destroying, or eliminating pesticide or disease of plants and animals in order to facilitate and reduce costs for farmers, the effect of such VAT exemption is that businesses have a burden of operating costs or expenses from input tax that cannot be refunded, the operating results and corporate tax of such businesses do not reflect reality, and the VAT system is broken in the chain. Therefore, the solution should be to abolish the VAT exemption under Section 81 (1) (e) of the Revenue Code because abolishing the VAT exemption will cause the sale of pharmaceutical or chemical products used on plants or animal for nourishing, preventing, destroying, or eliminating pesticide or disease of plants and animals to be affected. Destroying or eliminating pests or diseases of plants and animals registered for Value Added Tax (VAT) allows for a refund of input tax incurred from business operations. This eliminates the hidden, non-refundable input tax burden from operating costs and expenses, unlike cases where VAT is exempt. Consequently, the business's profit and loss statements reflect the true picture, and the VAT system becomes more complete. Furthermore, eliminating this problem generates additional revenue for the government for national administration.

**Keywords:** Tax Law; Value Added Tax; Value Added Tax Exemption;  
Sale of Pharmaceutical or Chemical Products Used on Plants or Animal

**Type of Article:** Academic Article

---

<sup>1</sup>Managing Director, PSD Law and Banchee Co., Ltd.  
Maha Sawat, Phutthamonthon, Nakhon Pathom 73170, Thailand  
Corresponding Author Email: tiger\_lee2000@hotmail.co.th

<sup>2</sup>Faculty of Law and Government, Rattana Bundit University

<sup>3</sup>Tax Appeals Division, Revenue Department

## บทนำ

ประเทศไทย เดิมได้มีการนำภาษีการค้ามาใช้ในการจัดเก็บตั้งแต่ปี พ.ศ. 2475 จนถึงปี พ.ศ. 2533 ทั้งนี้ ในช่วงปี พ.ศ. 2533 ได้เริ่มมีแนวคิดที่จะนำภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax--VAT) มาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้า เนื่องจากภาวะด้านเศรษฐกิจของประเทศได้เปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก เช่น การเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วของรายได้ประชาชาติ การขยายตัวของภาคอุตสาหกรรม ตลอดจนการพัฒนาอุตสาหกรรมได้เปลี่ยนแปลงจากการมุ่งผลิตเพื่อทดแทนการนำเข้ามาเป็นการผลิตเพื่อส่งออก การเปลี่ยนแปลงเหล่านี้ ทำให้ระบบภาษีอากรของไทยไม่สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจดังกล่าว โดยเฉพาะการเป็นเครื่องมือส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ ดังนั้น จึงจำเป็นต้องมีการปรับปรุงระบบภาษีอากรให้เอื้ออำนวยและสอดคล้องกับภาวะทางเศรษฐกิจ เพื่อให้การพัฒนาเศรษฐกิจเป็นไปอย่างเหมาะสมและรองรับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจที่จะเกิดขึ้นในอนาคตต่อไป ภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าในช่วงปี พ.ศ. 2533 นั้น นับว่าเป็นสิ่งใหม่สำหรับประเทศไทย แม้ว่าในประเทศอื่น ๆ ได้ริเริ่มนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บเป็นเวลานานแล้ว ทั้งนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะเฉพาะตัวที่สำคัญหลายด้าน โดยเฉพาะการมีส่วนเอื้ออำนวยต่อการพัฒนาเศรษฐกิจทั้งในด้านการลงทุน การส่งออก และการผลิต (พรณิชา อำนวยสกุล, 2561, หน้า 17-18; สำนักงานราชบัณฑิตยสภา, 2558) จนกระทั่งต่อมา รัฐบาลไทยเริ่มตระหนักถึงปัญหาดังกล่าวและเห็นความสำคัญของการนำระบบภาษีใหม่ที่มีความโปร่งใสและยืดหยุ่นกว่าเดิม ด้วยเหตุนี้ ในปี พ.ศ. 2535 จึงเป็นปีแรกที่ประเทศไทยได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า โดยมีการตราเป็นกรอบทางกฎหมาย การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเริ่มต้นด้วยอัตราภาษีร้อยละ 10 และภายหลังถูกปรับลดเหลือร้อยละ 7 เพื่อบรรเทาผลกระทบทางเศรษฐกิจ โดยเฉพาะต่อผู้ประกอบการที่มีรายได้น้อย ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะเฉพาะที่สำคัญ คือ การจัดเก็บภาษีจากมูลค่าเพิ่มในทุกขั้นตอนของการผลิต จำหน่ายสินค้าและบริการ ผู้ประกอบการต้องออกใบกำกับภาษี (tax invoice) เพื่อให้รัฐสามารถตรวจสอบได้ในทุกขั้นตอน หลักการดังกล่าวช่วยสร้างความโปร่งใสในระบบเศรษฐกิจและลดการทุจริตในกระบวนการจัดเก็บ (บุษิตา ไชยยานนท์, 2568) อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยได้มีการปรับปรุงระบบอย่างต่อเนื่องภายหลังจากการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ เพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจและสังคม โดยมีการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าและบริการบางประเภทเพื่อเป็นมาตรการสำคัญเพื่อลดภาระของประชาชนในกลุ่มรายได้น้อย ซึ่งกิจการหนึ่งที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจนกระทั่งปัจจุบัน ก็คือ กิจการประมงทะเลและเคมีภัณฑ์ทุกชนิดที่ใช้ในการเกษตร เนื่องจากในสมัยก่อนอุตสาหกรรมเกษตรประมงเป็นภาคส่วนที่สำคัญของประเทศไทย มีการทำเกษตรกรรมเชิงเดี่ยวในพื้นที่เพื่อให้เกิดความคุ้มค่าในการผลิตป้อนเข้าโรงงานอุตสาหกรรม ทำให้เกิดปัญหาศัตรู แมลงและโรคในผลผลิตทางการเกษตรซึ่งระบาดได้ง่าย การใช้สารเคมีทางการเกษตรจึงเป็นเรื่องที่ต้องส่งเสริมควบคู่กันไปกับการค้าขายสินค้าเกษตรในยุคนั้น ดังนั้น กรมสรรพากรจึงอำนวยความสะดวกและลดต้นทุนให้กับเกษตรกรด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประมงทะเลและเคมีภัณฑ์ทุกชนิดที่ใช้ในการเกษตรไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (จ) (พลิชฐ์ เจนดิษฐการ, 2562, หน้า 56) ทั้งนี้ ผลของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประมงทะเลและเคมีภัณฑ์ทุกชนิดที่ใช้ในการเกษตรดังกล่าวส่งผลกระทบต่อปัจจุบันการประกอบกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ มีภาระต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายการดำเนินงานจากภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้ ผลการดำเนินงานและภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการดังกล่าวไม่สะท้อนความเป็นจริง และระบบภาษีมูลค่าเพิ่มขาดตอน ที่ทำให้ผู้เขียนมีความสนใจที่จะศึกษาเพื่อหาแนวทางปรับปรุงประมวลรัษฎากรต่อไป

## กรอบในการวิเคราะห์

การศึกษาปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร: กรณีการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ ผู้เขียนได้นำหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และหลักการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม มาใช้ในการวิเคราะห์ปัญหาอันเกิดจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ (1) ปัญหากิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อ

บำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ มีภาระต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายการดำเนินงานจากภาษีที่ขอคืนไม่ได้ (2) ปัญหาผลการดำเนินงานและภาษีเงินได้นิติบุคคลของการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ไม่สะท้อนความเป็นจริง และ (3) ปัญหาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มขาดตอน รวมทั้งวิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อนำผลการวิเคราะห์ที่ได้มาใช้พิจารณาหาแนวทางแก้ไขกฎหมายดังกล่าวต่อไป

**หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม** ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บบนมูลค่าที่ถูกเพิ่มขึ้นในสินค้าหรือบริการโดยกระบวนการผลิตหรือการจำหน่ายโดยบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง โดยหลักการสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การหา “มูลค่าเพิ่ม” ที่เกิดขึ้นในแต่ละทอดการซื้อขายหรือให้บริการก่อนที่สินค้าหรือบริการนั้นจะถึงมือผู้บริโภคคนสุดท้าย (final consumers) ซึ่งมูลค่าเพิ่มหมายถึงมูลค่าที่ผู้ผลิต ผู้ประกอบการ บวกเพิ่มในต้นทุนของสินค้าหรือบริการเพื่อกำหนดเป็นราคาขายสินค้าหรือค่าบริการ หรืออีกนัยหนึ่ง มูลค่าเพิ่ม คือ รายได้จากการขายหรือราคาขาย หักด้วยต้นทุนจากการซื้อ ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องนำส่งกรมสรรพากร คือ ส่วนต่างที่ภาษีขายที่เก็บจากรายได้หรือราคาขายมากกว่าภาษีซื้อที่เก็บจากรายจ่าย แต่หากส่วนต่างดังกล่าวนั้นภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายผู้ประกอบการดังกล่าวสามารถนำส่วนต่างภาษีซื้อไปขอคืนหรือนำไปหักกับภาษีขายในเดือนถัดไปแต่ไม่เกิน 6 เดือนนับจากเดือนที่เกิดภาษีซื้อขึ้น (พรณิชา อำนวยสกุล, 2561, หน้า 19; สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2566; Wells & Flesher, 1999, p. 104) ทั้งนี้ ภาษีขาย (output tax) หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อมีการขายสินค้าหรือรับค่าบริการ ส่วนภาษีซื้อ (input tax) หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน โดยภาษีซื้อที่จะนำมาหักกับภาษีขายได้นั้น รวมไปถึงภาษีซื้อของสินค้าประเภททุน เช่น เครื่องจักร เครื่องมือ อุปกรณ์ที่ซื้อมาใช้ในการผลิตหรือให้บริการด้วย (กรมสรรพากร, 2555, หน้า 3)

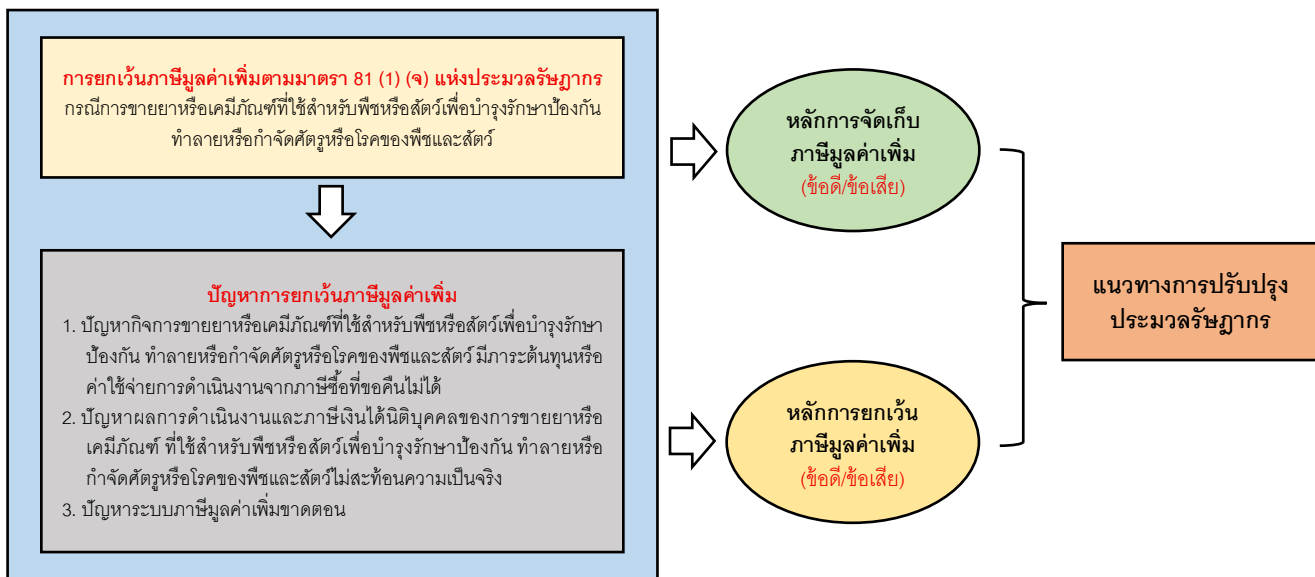
**หลักการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม** คือ การไม่เก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือบริการนั้น ๆ แต่รัฐมิได้ยอมคืนภาษีหรือให้เครดิตภาษีสำหรับวัตถุดิบที่นำมาผลิตสินค้านั้นแก่กิจการ อย่างไรก็ตาม การขายสินค้าหรือบริการของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม มิได้หมายความว่ากิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีจะปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิง เพราะยังมีภาษีซื้อซึ่งกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีถูกเรียกเก็บไปเมื่อตอนซื้อสินค้ามาใช้ในกิจการที่ตกเป็นภาระของกิจการ ในหลักการถือว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีฐานกว้างซึ่งมีจุดมุ่งหมายหลักในการจัดเก็บเพื่อหารายได้ โดยถือหลักให้ภาษีมีความเป็นกลางที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ดังนั้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นสิ่งที่ควรหลีกเลี่ยง ในทางปฏิบัติ จำเป็นที่จะต้องคำนึงถึงความรับผิดชอบและคำนึงถึงข้อจำกัดอื่น ๆ ของการปฏิบัติจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีให้กับกิจการใดกิจการหนึ่ง จะมีผลทำให้ลดภาระของภาครัฐบาลในการจัดเก็บภาษี และเป็นภาระลดภาระของผู้ประกอบกิจการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เช่น การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและจัดเก็บหลักฐานการซื้อขายด้วย เพราะกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่การลดความยุ่งยากในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีนี้นี้ก็ไม่ใช่จะเป็นเรื่องดีต่อกิจการที่ได้รับยกเว้นเสมอไป เพราะผลที่ตามมาทำให้การนำเอาภาษีซื้อจากการซื้อวัตถุดิบหรือต้นทุนการขายไปหักกับภาษีขายจากการขายสินค้าไม่ได้ และกิจการนั้นไม่สามารถออกไปกำกับภาษีได้ ทำให้ผู้ซื้อสินค้าจากกิจการที่ได้รับยกเว้นไม่สามารถนำภาษีขายของกิจการไปเครดิตภาษีของตนเองได้ ทำให้ผู้ซื้อไม่ยอมซื้อสินค้าจากกิจการที่ได้รับยกเว้น นอกจากนี้ ในแง่รายได้ของรัฐ กรณีการยกเว้นนั้นรัฐไม่ต้องคืนภาษีซื้อให้ผู้ขายสินค้า และการยกเว้นที่เกิดขึ้นในขั้นตอนการผลิตต่าง ๆ กัน มีผลไม่เหมือนกัน การยกเว้นที่เกิดขึ้นในขั้นตอนกลาง ๆ ทำให้วงจรเครดิตขาดตอน (ธัญญา ธนะไธธร, 2562, หน้า 13; พัทธสธน์ พัฒนฉัตรรุ่งรุจ, 2563, หน้า 7-8; พรณิชา อำนวยสกุล (2561, หน้า 30-32)

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการขายสินค้าที่ไม่ใช่การส่งออกสินค้าตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่เป็น “แบบที่ไม่เด็ดขาด” กล่าวคือ ผู้ประกอบการมีสิทธิเลือกขอเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้

และหากเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการต้องไปจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม อันทำให้เกิดสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายดังเช่นผู้ขายสินค้าจดทะเบียนตามกรณีทั่วไป นั้นหมายความว่า กรณีผู้ประกอบการที่ขายสินค้า “ยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์เคมีเกษตร” ซึ่งเป็นการขายสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีสิทธิจัดแจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา 81/3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ภายหลังจากที่ผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว เมื่อมีการขายสินค้าเคมีเกษตรดังกล่าว ผู้ประกอบการย่อมมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษี (tax invoice) และเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax หรือ VAT) ในอัตรา 7% จากผู้ซื้อ และปฏิบัติหน้าที่ต่าง ๆ ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้องครบถ้วน รวมทั้งการยื่นแบบ ภ.พ.30 โดยผู้ประกอบการมีสิทธิใช้ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการ เพื่อนำมาเครดิตหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ตามนัยมาตรา 77/1 (18) “ภาษีซื้อ” และมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2565)

ทั้งนี้ การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการที่ผู้ประกอบการรายหนึ่ง ๆ จะมีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคได้นั้น ผู้ประกอบการดังกล่าวต้องมีสถานะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเสียก่อน ทั้งนี้ เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการหลอกลวงผู้บริโภค ในการเรียกเก็บยอดเงินที่อ้างว่าเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มิได้นำส่งให้แก่กรมสรรพากร โดยการยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้ประกอบการสามารถยื่นคำขอได้ตั้งแต่ก่อนเริ่มประกอบกิจการ นอกจากนี้ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระให้แก่ผู้ที่ขายสินค้าหรือให้บริการรายย่อย ๆ ที่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการเป็นปกติ ประมวลรัษฎากรจึงมีได้บังคับให้ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มทันทีที่ขายสินค้าหรือให้บริการในประเทศ หากแต่มาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 ได้มีการกำหนดเกณฑ์รายได้ขั้นต่ำที่ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการจะต้องถูกบังคับให้ต้องเสียภาษีในประเทศไทย โดยผู้ประกอบการซึ่งมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี จะถูกบังคับให้ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (อรรชรยา สิทธิราช, 2562, หน้า 6-7)

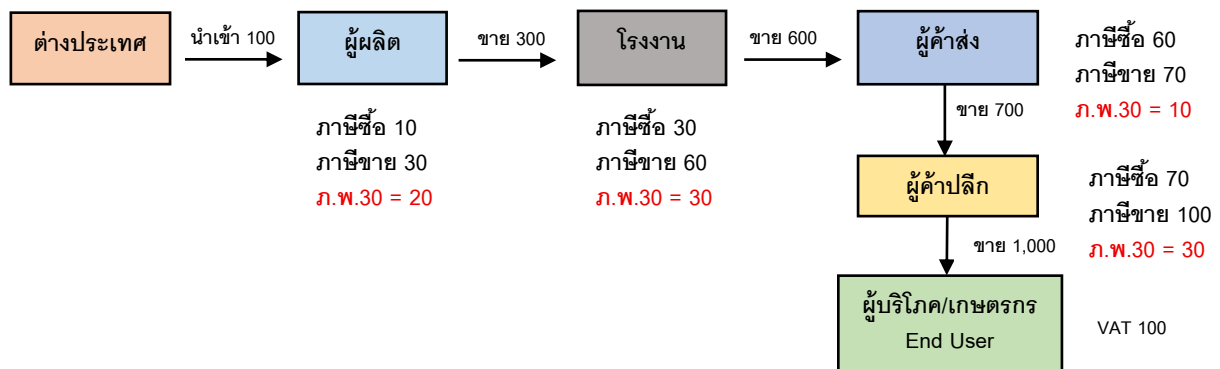
จากหลักกฎหมาย สภาพปัญหา และแนวทางการวิเคราะห์ดังกล่าว ผู้เขียนจึงนำมาสังเคราะห์เป็นกรอบในการวิเคราะห์ดังแสดงในภาพ 1



ภาพ 1 กรอบในการวิเคราะห์

### ผลการวิเคราะห์

จากการศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หลักการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาใช้บังคับจัดเก็บในประเทศไทย เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มตามฐานการบริโภคซึ่งมุ่งจัดเก็บจากการบริโภค (tax on consume) จึงทำให้ผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มโดยแท้จริง คือ ผู้บริโภคคนสุดท้าย (final consumers) ด้วยเหตุนี้ ผู้ประกอบการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้ในการเกษตรดังกล่าว เพื่อนำไปเสียให้แก่รัฐ โดยภาษีที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บจากผู้ซื้อยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้ในการเกษตรในตอนนี้จะเรียกว่า “ภาษีขาย” (output tax) และในขณะเดียวกันเมื่อผู้ประกอบการดังกล่าวได้ซื้อยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้ในการเกษตรจากผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มรายอื่น ก็จะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน ซึ่งภาษีที่ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บนี้จะเรียกว่า “ภาษีซื้อ” (input tax) ในการนำมาคำนวณนั้นจะทำด้วยวิธีการเครดิตภาษี โดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐาน ซึ่งผู้ประกอบการจะต้องจัดเก็บเอกสารอันเป็นหลักฐานสำคัญที่ต้องจัดเก็บไว้เพื่อการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่รัฐ เนื่องจากจะเป็นหลักฐานสำคัญที่แสดงว่าผู้ประกอบการได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นภาษีซื้อนี้ไปจริง ซึ่งสามารถแสดงตัวอย่างความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มของการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้ในการเกษตรผ่านกระบวนการผลิตและจำหน่ายจนถึงมือผู้บริโภค ดังแสดงในภาพ 2



ภาพ 2 ตัวอย่างความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มของการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้ในการเกษตรผ่านกระบวนการผลิตและจำหน่ายจนถึงมือผู้บริโภค (อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10)

จากภาพ 2 สามารถอธิบายได้ ดังนี้

(1) **ผู้ผลิตสารตั้งต้นหรือสารออกฤทธิ์** (active ingredient) นำเข้าวัตถุดิบ (เช่น สารออกฤทธิ์ Fenthion ที่ใช้ในการกำจัดแมลงศัตรูพืชทางการเกษตร) เสียภาษีซื้อ 10 บาท ซึ่งมีสิทธิขอคืนได้โดยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) และมีการเรียกเก็บภาษีขายจากโรงงาน 30 บาท เช่นนี้ผู้ผลิตสารตั้งต้นหรือสารออกฤทธิ์ต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 โดยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน  $30 - 10 = 20$  บาท

(2) **โรงงาน** นำสารออกฤทธิ์ Fenthion มาผสมและแบ่งบรรจุ โดยผ่านขั้นตอนการปรุงแต่ง (formulation) และขายสินค้าให้ผู้ค้าส่ง โรงงานเสียภาษีซื้อไป 30 บาท ซึ่งมีสิทธิขอคืนได้โดยการยื่นแบบ ภ.พ.30 และมีการเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ค้าส่ง 60 บาท เช่นนี้โรงงานต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 โดยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน  $60 - 30 = 30$  บาท

(3) **ผู้ค้าส่ง** ผู้ค้าส่งขายให้ผู้ค้าปลีก ผู้ค้าส่งเสียภาษีซื้อ 60 บาท ซึ่งมีสิทธิขอคืนได้โดยการยื่นแบบ ภ.พ.30 และมีการเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ค้าปลีก 70 บาท เช่นนี้ผู้ค้าส่งต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 โดยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน  $70 - 60 = 10$  บาท

(4) **ผู้ค้าปลีก** ผู้ค้าปลีกขายให้ผู้บริโภค ผู้ค้าปลีกเสียภาษีซื้อ 70 บาท ซึ่งมีสิทธิขอคืนได้โดยการยื่นแบบ ภ.พ.30 และมีการเรียกเก็บภาษีขายจากผู้บริโภค 100 บาท เช่นนี้ผู้ค้าปลีกต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 โดยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน  $100 - 70 = 30$  บาท

(5) **ผู้บริโภค (เกษตรกร)** เนื่องจากผู้บริโภคไม่ใช่ผู้ประกอบการจึงไม่มีสิทธิจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่มีสิทธิยื่นแบบ ภ.พ.30 เพื่อขอคืนภาษีซื้อที่ตนจ่ายให้แก่ผู้ค้าปลีกจำนวน 100 บาท

จะเห็นได้ว่า ในแต่ละขั้นตอนการขายหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้ในการเกษตรมีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและมีการให้เครดิตไปด้วย โดยเครดิตนี้เท่ากับภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการเสียในขั้นตอนก่อนหน้า จึงกล่าวได้ว่า ภาษีขายของผู้ขายรายหนึ่งกลายเป็นเครดิตของผู้ขายรายต่อไปในลักษณะคล้ายลูกโซ่จนกว่าสินค้าจะถึงมือผู้บริโภคซึ่งต้องรับภาระภาษีโดยไม่มีสิทธิเครดิตใด ๆ เมื่อพิจารณาภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นทั้งระบบ ตั้งแต่ผู้ผลิตสารออกฤทธิ์ถึงผู้บริโภคซึ่งเป็นเกษตรกรมีภาษีที่รัฐเรียกเก็บจากผู้ขายทุกทอดรวมกันเป็นเงิน 100 บาท และเมื่อสินค้าถึงมือผู้บริโภค ผู้บริโภคก็รับภาระภาษีจำนวน 100 บาท เช่นเดียวกัน เพราะก่อนที่สินค้าหรือบริการจะถึงมือผู้บริโภคสุดท้าย ภาระภาษีจะถูกผลักไปเรื่อย ๆ จนถึงมือผู้บริโภค ผู้ประกอบการในขั้นตอนการผลิต จำหน่าย ค้าปลีก หรือค้าส่งไม่มีภาระภาษี ผู้บริโภคเป็นผู้รับภาระทั้งหมด โดยผู้ผลิตสารออกฤทธิ์ โรงงาน ผู้ค้าส่ง รวมถึงผู้ค้าปลีกเป็นเพียงตัวกลางในกระบวนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามระบบเครดิตของทฤษฎีภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น (นภัทธมณต์ ไก่แก้ว, 2564, หน้า 83-85)

ดังนั้น หากนำการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ ตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร มาวิเคราะห์กับหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หลักการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาพตัวอย่างความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มของการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้ในการเกษตรผ่านกระบวนการผลิตและจำหน่ายจนถึงมือผู้บริโภคดังกล่าวข้างต้น จะพบว่า กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ทำให้เกิดประเด็นปัญหา 3 ประการ ดังนี้

**1. ปัญหากิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ มีภาระต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายการดำเนินงานจากภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้**

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากรนี้ มีผลกระทบโดยตรงในเรื่องของกำไรขาดทุนอันเป็นผลการดำเนินงานของกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ เนื่องจากกิจการขายประเภทนี้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น แม้ว่าจะทำให้ผู้ประกอบการไม่มีหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม เก็บรักษารายงานและหลักฐานเอกสารการ และยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ.30 รวมทั้งปฏิบัติหน้าที่ต่าง ๆ ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่การที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะส่งผลให้กิจการนั้นไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อ (input tax) ที่เกิดจากการดำเนินงานได้ กิจการต้องบันทึกบัญชีภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้เป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายการดำเนินงานของกิจการ ส่งผลให้กิจการมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายการดำเนินงานสูงเกินความเป็นจริง เนื่องจากการประกอบกิจการทุกประเภทย่อมมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายการดำเนินงานซึ่งสอดคล้องกับ ธรรมนูญ ณะโสธร (2562, หน้า 13), พกัศสรณ์ พัฒนจักรรุ่งจุ (2563, หน้า 7-8) และ พรณิชา อำนวยสกุล (2561, หน้า 30) ที่พบว่า การยกเว้นภาษีให้กับกิจการใดกิจการหนึ่ง แม้จะมีผลทำให้ลดภาระของภาครัฐบาลในการจัดเก็บภาษี และเป็นภาระลดภาระของผู้ประกอบการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เช่น การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและจัดเก็บหลักฐานการซื้อขายด้วย เพราะกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่การลดความยุ่งยากในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีนี้อาจไม่ใช่จะเป็นเรื่องดีต่อกิจการที่ได้รับยกเว้นเสมอไป เพราะผลที่ตามมา คือ การนำเอาภาษีซื้อจากการซื้อวัตถุดิบหรือต้นทุนการขายไปหักกับภาษีขายจากการขายสินค้าไม่ได้ และกิจการนั้นไม่สามารถออกใบกำกับภาษีได้ ทำให้ผู้ซื้อสินค้าจากกิจการที่ได้รับยกเว้นไม่สามารถนำภาษีขายของกิจการไปเครดิตภาษี

ของตนเองได้ ทำให้ผู้ซื้อไม่อยากซื้อสินค้าจากกิจการที่ได้รับยกเว้น นอกจากนี้ ในแง่รายได้ของรัฐ กรณีการยกเว้นนั้นรัฐบาลไม่ต้องคืนภาษีซื้อให้ผู้ขายสินค้า

ดังนั้น การที่กิจการการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์นั้น มีลักษณะการประกอบกิจการที่จัดว่าเป็นการขายประเภทหนึ่ง ทำให้กิจการการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์มีภาษีซื้ออันเกิดจากต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการขายแจกเช่นการประกอบกิจการในการให้บริการอื่น ๆ เพราะฉะนั้น การที่มาตรา 81 (1) (๑) แห่งประมวลรัษฎากรได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ที่เป็นการยกเว้น “แบบไม่เด็ดขาด” ที่ผู้ประกอบการมีสิทธิเลือกขอเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ทำให้กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ที่ไม่ได้ขอลดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่สามารถนำภาษีซื้อดังกล่าวมาขอคืนได้ เพราะกิจการไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์จึงต้องนำภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้มาบันทึกบัญชีเป็นต้นทุน ค่าบริการของกิจการแทน ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่า กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์มีต้นทุนการขายของกิจการเพิ่มขึ้นจากภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้ อันเกิดจากการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ส่งผลกระทบต่อโดยตรงในเรื่องของกำไรขาดทุนอันเป็นผลการดำเนินงานของกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์

## 2. ปัญหาผลการดำเนินงานและภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ ไม่สะท้อนความเป็นจริง

การที่กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์นั้น ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์มีภาระต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานจากภาษีซื้อ (input tax) ที่ขอคืนไม่ได้เพิ่มขึ้น ส่งผลให้ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์สูงเกินความเป็นจริง นอกจากผลการดำเนินงานในงบการเงินของกิจการจะไม่ได้สะท้อนถึงต้นทุนการขายที่แท้จริงแล้ว ยังส่งผลให้ยอดกำไรขาดทุนของกิจการ ไม่ใช่ยอดกำไรขาดทุนที่แท้จริงอีกด้วย นั่นหมายความว่า หากกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์มีผลขาดทุนก็จะเป็นผลขาดทุนที่สูงกว่าความเป็นจริง และผลขาดทุนนี้จะถือเป็นผลขาดทุนสะสมของกิจการที่สามารถนำไปใช้ลดผลกำไรเพื่อลดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบบัญชีถัดไปได้ทั้ง ๆ ที่ไม่ใช่ผลขาดทุนที่แท้จริง แต่หากกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์มีผลกำไร ก็จะเป็นผลกำไรที่ต่ำกว่าความเป็นจริง ทำให้กิจการมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต่ำกว่าความเป็นจริง รัฐจึงเสียประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีที่กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์มีผลกำไร และหากกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์มีผลขาดทุน รัฐก็ยังเสียประโยชน์ เพราะกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์นั้น สามารถนำผลขาดทุนที่มีภาษีซื้อ (input tax) ที่ขอคืนไม่ได้แฝงอยู่นี้ไปลดยอดกำไรของกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ในรอบถัดไปได้ โดยผลขาดทุนดังกล่าวจะสามารถนำไปใช้ได้ภายใน 5 ปี นับจากรอบบัญชีที่เกิดผลขาดทุนนั้นตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งสอดคล้องกับ ธนัญญา ธนะโสธร (2562, หน้า 13), พภัสสรณ์

พัฒนฉัตรรุ่งรุจ (2563, หน้า 7-8) และ พรณิชา อำนวยสกุล (2561, หน้า 30-32) ที่พบว่า ผลการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มส่งผลทำให้เกิดปัญหาการมีภาระต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายการดำเนินงานจากภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้ และผลการดำเนินงานและภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่สะท้อนความเป็นจริงอีกด้วย

### 3. ปัญหาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มขาดตอน

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ “ขาดตอน” (break in chain) คือ สถานการณ์ที่สินค้าหรือบริการไหลผ่านห่วงโซ่อุปทานแต่มีผู้ประกอบการรายหนึ่ง (มักเป็นรายย่อย) ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ทำให้ไม่สามารถเรียกเก็บภาษีขายและไม่สามารถนำภาษีซื้อมาหักออกได้ ส่งผลให้ภาษีซื้อกลายเป็นต้นทุนของสินค้าชิ้นนั้นแทนที่จะถูกผลักรายต่อไปยังผู้บริโภครายสุดท้ายอย่างสมบูรณ์ ซึ่งสาเหตุที่ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มขาดตอน เช่น

(1) ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการรายย่อย (รายได้ไม่เกิน 1.8 ล้านบาท) เช่น บริษัท A (ในระบบ VAT) ต้องการซื้อวัตถุดิบจากร้านค้า B ซึ่งเป็นร้านโชห่วยขนาดเล็กที่มีรายได้ต่อปีไม่ถึง 1.8 ล้านบาท และไม่ได้จดทะเบียน VAT ผลกระทบคือร้าน B ออกใบกำกับภาษีให้บริษัท A ไม่ได้ ทำให้บริษัท A ไม่มีภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายตอนยื่นแบบ ภ.พ.30 ส่งผลให้ต้นทุนของบริษัท A สูงขึ้นหรือกำไรลดลงเพราะต้องแบกรับภาระภาษีส่วนนี้ไว้เอง

(2) สินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (exempt goods) เช่น โรงงานผลิตอาหารสัตว์ซื้อข้าวโพดจากเกษตรกรซึ่งเป็นพืชผลทางการเกษตรที่ได้รับยกเว้น VAT ผลกระทบคือ แม้โรงงานจะนำข้าวโพดไปแปรรูปเป็นอาหารสัตว์เพื่อขายและต้องเรียกเก็บ VAT 7% จากลูกค้า แต่โรงงานไม่มีภาษีซื้อจากข้าวโพดมาหักออก ทำให้เกิดการ “สะสมภาษี” (tax cascading) ในขั้นตอนการผลิต

(3) การแจกสินค้าตัวอย่างที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไข เช่น หากบริษัทแจกสินค้าตัวอย่างในปริมาณที่มากเกินไปจนจำเป็นหรือมีมูลค่าสูงจนไม่ถือเป็นการส่งเสริมการขายตามปกติ กรมสรรพากร อาจมองว่าเป็นการ “ขาย” และต้องเสียภาษีขาย แต่ฝั่งผู้รับ (เช่น บุคคลธรรมดา) ไม่สามารถนำภาษีนี้ไปใช้ประโยชน์ต่อได้

(4) สินค้าขาดหายจากรายงาน (inventory loss) เช่น เมื่อมีการตรวจนับสต็อกแล้วพบว่าสินค้าหายไปโดยหาสาเหตุไม่ได้ กฎหมายถือว่าเป็นการ “ขายสินค้า” ทันทีตามมาตรา 77/1 (8) ผลกระทบคือ ผู้ประกอบการต้องนำส่งภาษีขายสำหรับสินค้าที่หายไปนั้น ทั้งที่ไม่มีการรับเงินจริงและไม่มีผู้ซื้อที่จะรับภาระภาษีต่อไป ทำให้ระบบภาษีสิ้นสุดลงที่ตัวผู้ประกอบการเอง

จะเห็นว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกันทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ตามมาตรา 81 (1)(จ) แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากจะก่อให้เกิดปัญหาต่อกิจการตามที่ได้กล่าวไปแล้ว ยังก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย เนื่องจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มขาดตอนตามหลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและหลักการในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ดีและสมบูรณ์จะต้องเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเลย เพราะการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้น หรือกล่าวได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากยอดภาษีขายที่เกินจากยอดภาษีซื้อ (input tax) ของกิจการ และภาษีขาย (output tax) ของกิจการหนึ่งจะกลายเป็นภาษีซื้อ (input tax) ของอีกกิจการหนึ่งเป็นทอด ๆ ดังแสดงในภาพ 2 ซึ่งสอดคล้องกับ ธรรมนูญ ณะโสธร (2562, หน้า 13), พภัสสรณ์ พัฒนฉัตรรุ่งรุจ (2563, หน้า 7-8) และ พรณิชา อำนวยสกุล (2561, หน้า 30-32) ที่พบว่า การยกเว้นภาษีให้กับกิจการใดกิจการหนึ่ง จะมีผลทำให้ลดภาระของภาครัฐบาลในการจัดเก็บภาษี และเป็นการลดภาระของผู้ประกอบการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เช่น การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและจัดเก็บหลักฐานการซื้อขายด้วย เพราะกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่การลดความยุ่งยากในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีนี้นักไม่ใช่ว่าจะเป็นเรื่องดีต่อกิจการที่ได้รับยกเว้นเสมอไป เพราะผลที่ตามมาทำให้การนำเอาภาษีซื้อจากการซื้อวัตถุดิบหรือต้นทุนการขายหักกับภาษีขายจากการขายสินค้าไม่ได้ และกิจการนั้นไม่สามารถออกใบกำกับภาษีได้ ทำให้ผู้ซื้อสินค้าจากกิจการที่ได้รับยกเว้นไม่สามารถนำภาษีขายของกิจการไปเครดิตภาษีของตนเองได้ ทำให้ผู้ซื้อไม่ยอมซื้อ

สินค้าจากกิจการที่ได้รับยกเว้น นอกจากนี้ ในแง่รายได้ของรัฐ กรณีการยกเว้นนั้นรัฐบาลไม่ต้องคืนภาษีซื้อให้ผู้ขายสินค้า และการยกเว้นที่เกิดขึ้นในขั้นตอนการผลิตต่าง ๆ กัน มีผลไม่เหมือนกัน การยกเว้นที่เกิดขึ้นในขั้นตอนกลาง ๆ ทำให้วงจรเครดิตขาดตอน

## ข้อดีและข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร

### 1. ข้อดีและข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้เขียนเห็นว่า การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ไม่ควรได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงได้ทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อดีและข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาถึงประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

#### ข้อดี

(1) ผู้ประกอบกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์สามารถนำภาระภาษีซื้อไปใช้ประโยชน์ได้ หากผู้ประกอบกิจการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าใช้จ่ายดังกล่าว ผู้ประกอบการสามารถนำไปหักกับภาษีขายของกิจการได้

(2) ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานสะท้อนความเป็นจริงเมื่อการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ถือเป็นการขายที่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ทำให้ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของกิจการไม่มีภาระภาษีซื้อที่ซื้อคืนไม่ได้แฝงอยู่หากเทียบกับกรณีได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้ผลการดำเนินงานที่ประกอบด้วยผลกำไรขาดทุนของกิจการสะท้อนความเป็นจริง

(3) กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์มีโอกาสในการนำส่วนเพิ่มของภาษีมูลค่าเพิ่มจากการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อลงทุนในทางกลับกัน ในกรณีที่การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์เป็นการขายที่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จะทำให้กิจการได้รับกระแสเงินสดเพิ่มขึ้นเมื่อเทียบกับกรณีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มส่งผลต่อกิจการมีโอกาสในการลงทุนเพื่อให้ได้ผลตอบแทนและเพิ่มหนทางสร้างรายได้ให้กิจการมากขึ้น

(4) ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสมบูรณ์ หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสมบูรณ์ คือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จะทำให้ภาษีซื้อและภาษีขายหักกันเป็นทอด ๆ ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม หากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์แล้ว จะทำให้กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ ถือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและสามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ หรืออาจกล่าวได้ว่า กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์จะเป็นกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงมีสิทธิออกใบกำกับภาษีเพื่อเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้ประกอบการรายอื่นที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการดังกล่าวก็จะมีภาษีซื้อจากค่าขายสินค้ามาหักกับภาษีขายของผู้ประกอบการเอง อันทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีความสมบูรณ์เมื่อเปรียบเทียบกับกรณียกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### ข้อเสีย

ในกรณีที่การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ถือเป็นการขายที่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว มีภาระหน้าที่ในการออก

ใบกำกับภาษีและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม เก็บรักษารายงานและหลักฐานเอกสารการ และยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ.30 รวมทั้งปฏิบัติหน้าที่ต่าง ๆ ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

## 2. ข้อดีและข้อเสียของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ถือเป็นการขายที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายนี้มีข้อดีและข้อเสียที่ควรพิจารณา ดังนี้

### ข้อดี

ในกรณีที่การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้กิจการไม่มีภาระหน้าที่ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม เก็บรักษารายงานและหลักฐานเอกสารการ และยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ.30 รวมทั้งปฏิบัติหน้าที่ต่าง ๆ ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

### ข้อเสีย

(1) กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ที่มีได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อที่เกิดจากการดำเนินกิจการได้ กิจการต้องบันทึกบัญชีภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้เป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายการดำเนินงานของกิจการ ส่งผลให้กิจการมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายการดำเนินงานสูงเกินความเป็นจริง

(2) ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการขายไม่สะท้อนความเป็นจริง เนื่องจากมีภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้แฝงอยู่

(3) กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์เสียโอกาสในการนำส่วนเพิ่มของภาษีมูลค่าเพิ่มจากการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อลงทุนเมื่อการขายได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้กิจการเสียโอกาสในการรับกระแสเงินสดเพิ่มขึ้น ส่งผลต่อสูญเสียโอกาสในการลงทุน ตัวอย่างเช่น กิจการขายสินค้าได้จำนวน 1 ล้านบาท แต่หากกิจการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการจะสามารถเรียกเก็บค่าขายได้เป็นจำนวน 1,070,000 บาท อันมีส่วนเพิ่มจากภาษีขายเป็นจำนวน 70,000 บาท โดย 70,000 บาทนี้ กิจการสามารถนำไปลงทุนเพื่อให้ได้ผลตอบแทนและเพิ่มหนทางสร้างรายได้ให้กิจการมากขึ้น

(4) ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มขาดตอน เนื่องจากประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์เป็นการขายที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้กิจการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ได้เป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรืออาจกล่าวได้ว่า กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีเพื่อเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงทำให้ผู้ประกอบการดังกล่าวไม่มีภาษีซื้อจากการขายมาหักกับภาษีขายของผู้ประกอบการเอง

## บทสรุป

การที่รัฐยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการประกอบกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ ที่มีเจตนารมณ์เพื่ออำนวยความสะดวกและลดต้นทุนให้กับเกษตรกร แต่ผลกระทบที่เกิดขึ้นทำให้การประกอบกิจการไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ ผลการดำเนินงานและภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการจึงไม่สะท้อนความเป็นจริง และการขาดตอนของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเมื่อวิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียเปรียบเทียบระหว่างการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีดังกล่าวแล้ว จึงจำเป็นต้องแก้ไขเปลี่ยนแปลงกฎหมายเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดกับรัฐ ผู้ประกอบการ และเกษตรกร

### ข้อเสนอแนะ

ตามที่ได้เขียนได้มีการวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกิดจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ รวมทั้งวิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้เขียนมีความเห็นว่า ควรยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ตามมาตรา 81 (1) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะการยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้กิจการขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถขอคืนภาษีซื้อที่เกิดจากการดำเนินกิจการได้ ทำให้ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของกิจการไม่มีภาระภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้แฝงอยู่หากเทียบกับกรณีได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้ผลการดำเนินงานที่ประกอบด้วยผลกำไรขาดทุนของกิจการสะท้อนความเป็นจริง และระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสมบูรณ์

### เอกสารอ้างอิง

กรมสรรพากร. (2555). *มารู้จักภาษีมูลค่าเพิ่มกันก่อน... คิมบี้*. ค้นจาก [https://www.rd.go.th/fileadmin/download/insight\\_pasi/Art\\_book\\_N1\\_Real.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/download/insight_pasi/Art_book_N1_Real.pdf)

ธัญญา ธนะโสธร. (2562). *ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต (กฎหมายภาษี), มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

นภัทรธมลย์ ไก่แก้ว. (2564). *ปัญหาการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมคริปโตเคอร์เรนซีภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต (กฎหมายการเงินและภาษีอากร), จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

บุษิตา ไวทยานนท์. (2568). *ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย (Value Added Tax)*. ค้นจาก <https://library.parliament.go.th/th/radioscript/rr2568-mar2>

พภััสสรณ์ พัฒนฉัตรรุ่งจุ. (2563). *ปัญหาความไม่ชัดเจนของกฎหมายกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ (E-Book)*. เอกอรรถศาสตร์นิติศาสตรมหาบัณฑิต (กฎหมายการเงินและภาษีอากร), จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

พรณิชา อำนวยสกุล. (2561). *ปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(จ) แห่งประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี*. เอกอรรถศาสตร์นิติศาสตรมหาบัณฑิต (กฎหมายเศรษฐกิจ), จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

พลิชฐ์ เจนดิษฐการ. (2562). *การใช้มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรมแบบยั่งยืน*. เอกอรรถศาสตร์นิติศาสตรมหาบัณฑิต (กฎหมายเศรษฐกิจ), จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2565). *บริษัทฯ ขายเคมีเกษตร ซึ่งเป็นการขายสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่สามารถจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้*. ค้นจาก <https://tax-ez.info/QAView/u8EXEmGo>

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2566). *หลักการภาษีมูลค่าเพิ่ม*. ค้นจาก <https://www.taxguruthai.com/topic/208/หลักการภาษีมูลค่าเพิ่ม>

สำนักงานราชบัณฑิตยสภา. (2558). *ภาษีมูลค่าเพิ่ม*. ค้นจาก <http://legacy.orst.go.th/?knowledges=ภาษีมูลค่าเพิ่ม-value-added-tax-vat>

อรวรรยา สิทธิราช. (2562). *แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ: มาตรการสนับสนุนการจัดเก็บภาษี*. เอกอรรถศาสตร์นิติศาสตรมหาบัณฑิต (กฎหมายการเงินและภาษีอากร), จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

Wells, S. C., & Flesher, T. K. (1999). Lessons for policy makers from the history of consumption taxes. *The Accounting Historians Journal*, 26(1), 103-126.