

#### บทที่ 4

### บทเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าอาหารตามประมวลรัษฎากรกับกฎหมายของ ประเทศสหราชอาณาจักร

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าอาหารตามประมวลรัษฎากรกับกฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักรพบว่ามี ความแตกต่างในสาระสำคัญของประการคือ เรื่อง การเลือกใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษี และเรื่องลักษณะสินค้าอาหารที่ได้รับการบรรเทาภาระ ภาษี โดยการเลือกใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษี ประเทศสหราชอาณาจักรเลือกให้สิทธิอัตราศูนย์ ในขณะที่ประเทศไทยเลือกให้การยกเว้นภาษีให้ และในเรื่องลักษณะสินค้าอาหารที่ได้รับการ บรรเทาภาระภาษีจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศไทยจำกัดให้ได้รับการยกเว้นเฉพาะ สินค้าที่เป็นพืชผลทางการเกษตรและสัตว์ที่ยังไม่แปรรูป และไม่บรรจุกระป๋อง หรือบรรจุในภาชนะ หีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามมาตรา 81 (1) (ก) และ (ข) ซึ่งผลิตภัณฑ์ที่ทำเป็นอุตสาหกรรม คือภาชนะหีบห่อที่ผนึกในลักษณะมั่นคง หมายถึงการติดหรือปิดให้แน่นไม่ว่าวิธีใด ๆ ซึ่งเมื่อมีการ เปิดจะต้องมีการฉีก ทำลาย แปรรูปหรือแปรสภาพของภาชนะที่ผนึกนั้น ทั้งนี้โดยมีอาจคงสภาพใน รูปรอยเดิมได้ ตามเงื่อนไขที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับที่ 3) ประกอบกับคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป.28/2535 และ ป.29/2535 ในขณะที่ประเทศสหราชอาณาจักรจะพิจารณาที่ วัตถุประสงค์ของสินค้านั้นว่าเป็นสินค้าอาหารเพื่อการบริโภคของมนุษย์หรือไม่ ทั้งนี้มี ข้อจำกัดคือต้องไม่เป็นการจัดหาอาหาร(In the course of catering) เพราะถือว่าเป็นการฟุ่มเฟือย หรือการหาความสบาย (Luxury) และสินค้าอาหารที่ไม่จำเป็น (Inessential) ซึ่งเป็นสินค้าใน รายการข้อยกเว้น เช่น ไอศกรีม ช็อกโกแลต เป็นต้น

#### 1. มาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับสินค้าอาหารตามประมวลรัษฎากรและกฎหมาย ภาษีมูลค่าเพิ่มประเทศสหราชอาณาจักร

มาตรการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้านั้นมีหลายรูปแบบที่นานา ประเทศจะเลือกใช้เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้บริโภคซึ่งเป็นประชาชนของประเทศตน เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพความเป็นอยู่ สังคม วัฒนธรรมและนโยบายของประเทศ ในการศึกษา

ของสารนิพนธ์ฉบับนี้ขอเลือกนำมาตรวการบรรเทาภาระภาษีสำหรับสินค้าอาหารมา 2 มาตรการ คือการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและการให้สิทธิเสียภาษีในอัตราศูนย์

### 1.1 การได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ความหมายของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม คือการขายสินค้าหรือการให้บริการที่จัดอยู่ในประเภทกิจการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือบริการแต่อย่างใด แต่ทั้งนี้ มิได้หมายความว่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิง<sup>1</sup> เพราะการยกเว้นภาษีคือการไม่เก็บภาษีจากการขายสินค้าและบริการชนิดนั้นๆ แต่มิได้ให้สิทธิในการการคืนภาษีหรือให้เครดิตภาษีซื้อสำหรับวัตถุดิบที่นำมาผลิตสินค้านั้นๆ เช่น การกำหนดให้ข้าว ซึ่งเป็นพืชผลทางการเกษตรเป็นสินค้าอาหารที่ได้รับการยกเว้นภาษี ผู้ประกอบการขายข้าวสารก็ไม่ต้องเรียกเก็บภาษีขาย แต่ก็ไม่ได้รับคืนค่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่แฝงมากับต้นทุนที่ตนได้เสียไปตอนซื้อเครื่องสีข้าว และค่าของต่างๆ ที่ซื้อมาเพื่อให้ได้ข้าวสาร ดังนั้น ค่าภาษีและค่าใช้จ่ายที่แฝงมากับต้นทุนดังกล่าวก็จะรวมอยู่ในต้นทุนการผลิตข้าวนั้น ตรงกันข้ามกับบุคคลหรือสินค้าที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือได้รับการกำหนดให้ใช้อัตราศูนย์ จะได้รับการคืนภาษีทั้งหมดที่บุคคลนั้นเสียไปหรือที่ฝังตัวอยู่ในสินค้านั้น

การยกเว้นภาษีให้กับกิจการใดกิจการหนึ่งจะมีผลทำให้ลดภาระของภาครัฐบาลในการจัดเก็บภาษี และในขณะเดียวกันเป็นการลดภาระของผู้ประกอบการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วย เพราะกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่นกรณีผู้ประกอบการขายข้าว ซึ่งเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะถือเป็นพืชผลทางการเกษตร รัฐบาลสามารถลดภาระในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการขายข้าว ฝ่ายผู้ประกอบการขายข้าวก็ลดภาระในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มไป เช่น ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ต้องไปยื่นแบบแสดงรายการภาษี รวมทั้งไม่ต้องยุ่งยากจัดเก็บหลักฐานในการซื้อขาย และไม่ต้องออกใบกำกับภาษี ค่าใช้จ่ายในการจัดทำเอกสารต่างๆ เป็นต้น

<sup>1</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, ภาษีมูลค่าเพิ่ม, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ, 2532)

อย่างไรก็ตามการลดความยุ่งยากในการปฏิบัติตามภาษีนี้นี้ก็ไม่ใช่เป็นเรื่องที่ดีกิจการที่ได้รับยกเว้นเสมอไป เพราะผลที่ตามมาคือ ผู้ประกอบการจะไม่มีภาษีขาย เพื่อนำไปหักออกจากภาษีซื้อที่แฝงอยู่กับต้นทุนการผลิต รวมถึงไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีได้ ซึ่งการที่ไม่สามารถออกใบกำกับภาษีได้นี้ ทำให้ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษี ไม่สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทำให้ผู้ซื้อไม่อยากจะซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และในบางกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก็ทำให้ภาระภาษีลดลงได้จริง อย่างไรก็ตาม ในหลายกรณีนั้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกลับทำให้เกิดภาษีซ้ำซ้อน ซึ่งเป็นการเพิ่มภาระภาษีด้วยซ้ำ ทั้งนี้ เพราะสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้หมายความว่าสินค้านั้นปลอดภาระภาษี (จึงต่างจากการเสียภาษีในอัตราศูนย์) กล่าวคือสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอาจมีภาระภาษีแฝงอยู่ก็ได้ เช่น เครื่องจักร อุปกรณ์ หรือวัตถุดิบที่มีการซื้อเข้ามาใช้ในกิจการที่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ภาษีที่ถูกผู้ขายเก็บไป ผู้ซื้อไม่สามารถขอคืนได้ จึงอาจถูกผลักภาระต่อไปยังผู้ซื้อทอดต่อไปในรูปของราคาสินค้าและบริการที่สูงขึ้น แต่ภาระภาษีที่ผลักไปนี้ก็ได้ได้อยู่ในรูปของภาษีมูลค่าเพิ่มอีกต่อไป จึงทำให้การผลักภาระภาษีเกิดขาดตอนลงได้ โดยเฉพาะถ้ามีการโอนสินค้าและบริการที่ยกเว้นภาษีไปใช้ในกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอีกผู้รับโอนไม่อาจเครดิตภาษีซื้อของสินค้าหรือบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีได้ เพราะซื้อหรือรับโอนจากผู้ได้รับยกเว้นภาษี ดังนั้น ถ้ามีภาระภาษีแฝงอยู่ในสินค้าหรือบริการที่ยกเว้นภาษีดังกล่าว ก็จะไม่มีการขจัดภาษีซ้ำซ้อนและจะกลายเป็นส่วนหนึ่งของฐานภาษีในทอดถัด ๆ ไปด้วย จึงอาจทำให้ภาระภาษีโดยรวมของสินค้าหรือบริการที่ไม่สามารถผลักภาระภาษีอย่างต่อเนื่องไม่ขาดตอน มีจำนวนสูงขึ้นได้ เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีที่ไม่มีการยกเว้นในทุกทอดหรือทุกขั้นตอนตลอดสาย ทำให้มีการผลักภาระภาษีต่อไปได้โดยไม่ขาดตอน

ในแง่รายได้ของรัฐ เมื่อรัฐไม่ต้องคืนภาษีซื้อให้ผู้ประกอบการรัฐก็จะมีรายได้เพิ่มขึ้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้มีผลทางภาษีอากรที่ควรจะให้ความสนใจเป็นพิเศษ เพราะการยกเว้นที่เกิดขึ้นในขั้นตอนของการผลิตต่าง ๆ กันมีผลไม่เหมือนกัน โดยมีรูปแบบผลกระทบจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งอาจแยกได้เป็น 3 แบบดังนี้<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เรื่องการยกเว้นและการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับธุรกิจน้ำมันปาล์ม, (กรุงเทพมหานคร:สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, เมษายน 2550), น. 5-6.

แบบที่หนึ่งภาวะภาษีรวมเท่าเดิม รายได้ภาษีของรัฐที่เก็บจากสินค้าดังกล่าวรวมทั้งสายเมื่อเทียบกับกรณีไม่มีการยกเว้นภาษีเลยไม่ลดลงแต่อย่างใด ได้แก่การยกเว้นภาษีในทอดแรก เช่นสมมติยกเว้นให้สินค้าแป้งสาลี

แบบที่สองภาวะภาษีรวมเพิ่มขึ้น ซึ่งเพิ่มมากขึ้นขึ้นอยู่กับระดับความซ้ำซ้อนของภาษี รายได้ของภาษีของรัฐที่เก็บจากสินค้าดังกล่าว รวมทั้งสายเมื่อเทียบกับกรณีไม่มีการยกเว้นภาษีเลยกลับเพิ่มจำนวนขึ้น ได้แก่การยกเว้นภาษีในทอดถัดไป เช่นสมมติยกเว้นให้สินค้าแป้งสาลี ถ้าสมมติว่ายกเว้นให้สินค้าพะหมี่ถึงสำเร็จรูปที่ขายส่งซึ่งเป็นทอดที่ลงลึกลงอีก ภาวะภาษีรวมยิ่งเพิ่มขึ้น

แบบที่สามภาวะภาษีรวมลดลง รายได้ภาษีของรัฐที่เก็บจากสินค้าดังกล่าวรวมทั้งสายเมื่อเทียบกับกรณีไม่มีการยกเว้นภาษีเลยมีจำนวนลดลง ได้แก่การยกเว้นภาษีในทอดสุดท้าย เช่นสมมติยกเว้นให้สินค้าพะหมี่ถึงสำเร็จรูปที่ขายปลีก

ผลกระทบทั้งสามแบบดังกล่าวข้างต้นอาจเห็นได้จากตัวอย่างข้อเท็จจริงและตารางที่ 1 ต่อไปนี้

ตัวอย่างข้อเท็จจริง โรงงานผลิตแป้งสาลีขายแป้งสาลีให้โรงงานผลิตพะหมี่ถึงสำเร็จรูปในราคา 10 ล้านบาท โรงงานผลิตพะหมี่ถึงสำเร็จรูปขายให้ผู้ค้าส่งพะหมี่ถึงสำเร็จรูปในราคา 20 ล้านบาท ผู้ค้าส่งขายพะหมี่ถึงสำเร็จรูปให้ผู้ค้าปลีกในราคา 30 ล้านบาท ผู้ค้าปลีกขายให้ผู้บริโภคในราคา 40 ล้านบาท ซึ่งราคาข้างต้นเป็นราคาที่ต้องบวกภาษีมูลค่าเพิ่มอีกต่างหาก (ถ้ามี) และผู้ขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้ออกไปกำกับกับภาษีแก่ผู้ขายทอดต่อไป

ถ้าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นร้อยละ 10 ภาวะภาษีของผู้บริโภคจะเป็นไปที่แสดงไว้ในตารางที่ 1 ดังนี้

ตารางที่ 1 แสดงภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้บริโภคในกรณีที่มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับธุรกิจการทำพะหมี่ถึงสำเร็จรูปแก่ผู้ขายในทอดต่าง ๆ กัน (หน่วย : ล้านบาท)

|              | A โรงงานผลิตแป้งสาลีขาย | B โรงงานผลิตพะหมี่ถึงสำเร็จรูปขาย | C ผู้ค้าส่งขาย | D ผู้ค้าปลีกขาย | ผู้บริโภคมีภาวะภาษี |
|--------------|-------------------------|-----------------------------------|----------------|-----------------|---------------------|
| มูลค่าผลิตผล | 10                      | 20                                | 30             | 40              |                     |

|                    |   |             |             |             |             |
|--------------------|---|-------------|-------------|-------------|-------------|
| ภาษีขาย-ภาษีซื้อ   | 1 | $2 - 1 = 1$ | $3 - 2 = 1$ | $4 - 3 = 1$ | 4           |
| ถ้ายกเว้นภาษีที่ A | 0 | 2           | 1           | 1           | 4           |
| ถ้ายกเว้นภาษีที่ B | 1 | 0           | 3           | 1           | $1+3+1 = 5$ |
| ถ้ายกเว้นภาษีที่ C | 1 | 1           | 0           | 4           | $1+1+4 = 6$ |
| ถ้ายกเว้นภาษีที่ D | 1 | 1           | 1           | 0           | $1+1+1 = 3$ |

จากตารางที่ 1 ข้างต้น จะเห็นได้ว่าถ้าไม่มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้ขายในทอดต่าง ๆ ภาระภาษีของผู้ขายทั้ง 4 ทอด ๆ ละ 1 รวมเป็น 4 จะผลักไปให้ผู้บริโภค แต่ถ้ามีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในทอดก่อนหน้าผู้ค้าปลีก ภาระภาษีของผู้บริโภคอาจเป็น 4 เท่าเดิม (แบบที่หนึ่ง) หรือสูงขึ้นจาก 4 เป็น 5 และ 6 ตามลำดับ (แบบที่สอง) แต่ถ้ายกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในทอดผู้ค้าปลีกภาระภาษีจะลดลงจาก 4 เหลือ 3 เท่านั้น (แบบที่สาม)

การได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็คือ กิจการดังกล่าวจะอยู่นอกระบบการจัดเก็บมูลค่าเพิ่ม<sup>3</sup> โดยมีข้อดี และ ข้อเสีย ดังนี้

ข้อดี

- 1.ผู้ประกอบการเมื่อขายสินค้าและบริการ จะไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ
- 2.ผู้ประกอบการไม่ต้องออกไปกำกับภาษี (Tax Invoice) ให้กับผู้ซื้อ
3. ผู้ประกอบการไม่มีภาระหน้าที่ต้องจดทะเบียนและยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากร
4. ผู้ประกอบการไม่มีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานตามที่กฎหมายกำหนด
5. รัฐลดค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบเอกสารของกิจการที่ได้รับยกเว้น

---

<sup>3</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “ได้รับยกเว้นภาษีผู้เสียอัตราศูนย์ไม่ได้”, เอกสารภาษีอากร 9, 103 (เมษายน 2533), หน้า 133-134.

### ข้อเสีย

1. ผู้ประกอบการไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตนได้จ่ายไปในขณะที่ซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบมาใช้ในกิจการของตน ต้องรับภาระภาษีซื้อไว้เอง
2. เมื่อสินค้าหรือบริการที่ได้รับมาไม่สามารถขอคืนภาษีได้ทำให้ต้นทุนการผลิตสูงขึ้น และจะถูกผลักภาระต่อไปให้ผู้บริโภค ทำให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนหรือ ภาระ ภาษีแฝงในสินค้าหรือบริการได้
3. ทำให้เกิดการขาดวงจรเครดิต ทำให้ราคาสินค้า แพงกว่าที่ควรจะเป็น
4. ผู้ประกอบการไม่สามารถออกไปกับภาษีเพื่อให้ผู้ซื้อสินค้านำไปขอหักภาษีซื้อได้ ผู้ซื้อสินค้าที่อยู่ในระบบก็จะไม่ซื้อสินค้า จะทำให้ยอดขายลดลง

การที่หลายคนเข้าใจว่าการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นดีเพราะทำให้ไม่ต้องเสียภาษี และจะทำให้สินค้าประเภทนั้นๆ ราคาลดลง ซึ่งเป็นความเข้าใจที่ผิดอย่างมากในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น บุคคลหรือสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีไม่ใช่บุคคลหรือสินค้าที่ได้รับการปฏิบัติที่ดีที่สุด(The best treatment) ในทางภาษี<sup>4</sup> เพราะส่วนบุคคลหรือสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีไม่ได้รับการคืนภาษีซึ่งได้เสียไปแล้วในขั้นตอนการผลิต ก่อนขั้นตอนที่ได้รับยกเว้นภาษี และภาษีนั่นยังฝังตัวในสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีอีกด้วย

แม้ว่าวัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่มจะให้มีการยกเว้นน้อยที่สุด ต้องการบรรเทาภาระภาษีให้กับกิจการบางประเภทที่จำเป็น และช่วยเหลือผู้ประกอบการรายย่อยลดค่าใช้จ่าย แต่ผลจากการศึกษากลับตรงกันข้าม ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าการที่กิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีนั้นรัฐจะได้ประโยชน์มากที่สุด สูญเสียรายได้น้อย ลดค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบเอกสารทั้งในการจ้างเจ้าหน้าที่และทรัพยากรอื่นๆ เมื่อเทียบกับผู้ประกอบการและผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีรับภาระมากที่สุด ซึ่งหากเป็นตามทฤษฎีที่ได้รับการยกเว้นภาษีในทอดสุดท้ายจะลดภาระไป แต่ในความเป็นจริงยากที่จะเกิดขึ้นได้เพราะการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เหมือนกับการยกเว้นภาษีชนิดอื่นๆ เพราะเป็นการจัดเก็บจากส่วนที่เพิ่มขึ้นเป็นทอดๆ จึงมีภาระภาษีในทอดต่างๆ ก่อนหน้าอันแฝงอยู่ และผู้ประกอบการจะต้องชั่งน้ำหนักระหว่างค่าใช้จ่ายในการในการปฏิบัติตามหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดเช่นการจดทะเบียน ยื่นรายการ หรือการออกไปกำกับภาษี การที่จะได้รับการขอคืนภาษีซื้อในสินค้าทุน และอุปกรณ์ต่าง สินค้าวัตถุดิบในกิจการ และการทำการค้ากับผู้ที่อยู่ในระบบหรือไม่ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าการเข้าสู่ระบบจะทำให้ผู้ประกอบการที่ได้รับประโยชน์มากกว่า

<sup>4</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น.16.

สินค้าทุนได้รับภาษีซื้อคืนทั้งหมดในเดือนที่ซื้อ เป็นต้น ทำให้วงจรเครดิตไม่ขาดตอน สินค้าที่ผลิตขายราคาก็เป็นไปตามจริง อันจะเป็นประโยชน์กับผู้บริโภคด้วย

## 1.2 การใช้อัตราศูนย์

คำว่า “อัตราศูนย์” (Zero rating)<sup>5</sup> หมายถึง ผู้ประกอบการที่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้เต็มจำนวนที่เขาได้จ่ายไป หรือกล่าวได้ว่าเป็นการปลดภาระภาษีโดยสิ้นเชิงนั่นเอง<sup>6</sup> ทั้งด้านภาษีซื้อและภาษีขายผู้ประกอบการธุรกิจที่ได้สิทธินี้ต้องจดทะเบียนเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เพื่อขอรับภาษีคืน

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราศูนย์ เป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มรูปแบบหนึ่งโดยเป็นการยกเว้นที่ให้เครดิตภาษีซื้อได้ทั้งหมด (Exemptions with credit for input tax)

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มใช้อัตราศูนย์ (Zero-rate) เป็นเครื่องมือในการขจัดภาษี ออกจากสินค้า<sup>7</sup> ในทางทฤษฎี การใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ควรใช้โดยรัฐเพื่อต้องการให้แน่ใจว่าสินค้านั้นปราศจากภาษีจริง ๆ เมื่อไปสู่ผู้บริโภค เพราะการได้รับการยกเว้น อาจมีการเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มโดยผู้ค้าในกรณีที่มีการขายต่อ (เช่น ค่าต้นทุนและแรงงาน) จึงแนะนำว่าประเทศที่ต้องการให้ผู้บริโภคได้รับสินค้าและบริการที่ปราศจากภาษีจริง ๆ ควรอนุญาตให้มีการใช้อัตราศูนย์

การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ มีการใช้น้อย แม้ว่าจะมีการหมายเหตุให้เข้าใจ ว่าเป็นการทำให้มั่นใจว่าสินค้าและบริการนั้นจะปราศจากภาษีจริง ๆ ประเทศแรกที่ใช้อัตราศูนย์ คือ เนเธอร์แลนด์ แทนการยกเว้นตามข้อตกลงของประชาคมยุโรป(EC) เนเธอร์แลนด์คิดภาษีการส่งออกอัตราศูนย์ และยอมให้ผู้ส่งออกได้รับเครดิตในภาษีทั้งหมดที่จ่ายไปจากการส่งสินค้าออก

ประเทศสหราชอาณาจักรใช้อัตราศูนย์ มากในสินค้าหลายประเภท เป็นการสะท้อนนโยบายภาษีซึ่งเป็นการยากที่จะเปลี่ยนเนื่องจากเหตุผลทางประวัติศาสตร์ การเมืองและสังคม

<sup>5</sup> Alan A. Tait, Value Added Tax International Practice and Problems, (Washington, D.C.: International Monetary fund, 1988), p.49.

<sup>6</sup> สาธิต รัชคศิริ, “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี,” เอกสารภาษีอากร, (เมษายน 2534) : น.130.

<sup>7</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น.15.

<sup>8</sup> Alan A. Tait, *supra* note 5, p.53.

โดยใช้อัตราศุนย์กับอาหาร หนังสือ ยา เสื้อผ้าและ รองเท้าเด็ก เป็นต้น ในขณะที่ประเทศส่วนใหญ่ในโลกจะใช้อัตราศุนย์กับการส่งออกเท่านั้น เพื่อให้สินค้ามีความสามารถที่จะแข่งขันกับสินค้าในตลาดโลกได้

ในแง่รายได้ของรัฐ หากเปรียบเทียบกันระหว่างการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และการให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศุนย์ การยกเว้นจะทำให้รายได้ของรัฐลดน้อยลงกว่าการใช้อัตราศุนย์ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือการยกเว้นจะทำให้รัฐมีรายได้มากกว่าการให้เสียอัตราศุนย์ทั้งนี้เป็นเพราะว่าการยกเว้นรัฐบาลไม่ต้องคืนภาษีซื้อให้แก่ผู้ขายสินค้า แต่กรณีการใช้อัตราศุนย์รัฐบาลต้องคืนหรือให้เครดิตภาษีซื้อกับผู้ขายสินค้า

ผลของการที่กฎหมายกำหนดให้กิจการเสียภาษีอัตราศุนย์ มีข้อดี ข้อเสีย ดังนี้ คือ

1. ผู้ประกอบการไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. ขอคืนเงินภาษีในสินค้า และวัตถุดิบที่ตนได้ซื้อ มา โดยประการสำคัญจะต้องนำ

ใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มมาแสดงต่อกรมสรรพากรจึงจะขอภาษีคืนได้

3. สินค้าหรือบริการจะปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิงทำให้สินค้าราคาถูกลง
4. เป็นการสนับสนุนให้เกิดการลงทุน และผลิตสินค้าส่งไปขายยังต่างประเทศ

ข้อเสีย

1. ผู้ประกอบการมีภาระต้องจดทะเบียนและยื่นแบบรายการภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากร และมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มทุกเดือนภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป
2. ทุกครั้งที่มีการขายหรือให้บริการผู้ประกอบการจะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ
3. ทุกครั้งที่มีการขายหรือให้บริการจะต้องออกใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ซื้อด้วย
4. รัฐจะมีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นในการจัดเก็บจากผู้ประกอบการที่เพิ่มมากขึ้น

ผู้เขียนมีความเห็นว่าการใช้อัตราศุนย์เป็นประโยชน์อย่างมากที่สุดกับผู้บริโภคและก็เป็นประโยชน์กับผู้ประกอบการเช่นกัน เพราะอัตราศุนย์ผู้ประกอบการจะต้องเป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียนอยู่ในระบบ มีการต่อเนื่องของวงจรเครดิต สินค้าทุน และวัตถุดิบรวมถึงภาษีซื้อในค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องกับกิจการสามารถขอคืนหรือเครดิตได้ตลอดทั้งสายก่อนมาถึงผู้บริโภค แต่ผู้ประกอบการก็มีภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎหมายอันมีค่าใช้จ่ายในการจัดทำเอกสารเพิ่มขึ้น



ด้วย แต่รัฐจะมีรายได้ลดลงเพราะต้องคืนภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการ แต่การใช้อัตราศูนย์จะใช้ในวงแคบเท่านั้นเฉพาะสินค้าที่จำเป็น โดยส่วนใหญ่จะใช้ในการส่งเสริมการส่งออกของทุกประเทศ

ประเทศสหราชอาณาจักรใช้อัตราศูนย์กับสินค้าจำเป็นพื้นฐานในหลายรายการอันเป็นตัวอย่างที่ดีของรัฐที่ควรนำมาเป็นแบบอย่าง เพราะคำนึงถึงสิทธิประโยชน์พื้นฐานที่ประชาชนควรได้รับ และความเป็นอยู่ที่ดีของประชาชนเป็นสิ่งที่รัฐทุกรัฐต้องคำนึงถึงเสมอ

จากการศึกษาทั้ง 2 มาตรการจะมีความต่างที่เป็นสาระสำคัญคือ การได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการทำให้ผู้ประกอบการอยู่นอกระบบภาษี ส่วนการเสียภาษีอัตราศูนย์ผู้ประกอบการจะอยู่ในระบบภาษี ซึ่งเป็นการทำให้มีทั้งสิทธิและหน้าที่เกิดขึ้นพร้อมกัน ผู้ประกอบการที่เสียภาษีอัตราศูนย์มีหน้าที่เพิ่มเติม 2 ประการ คือ

- (1) หน้าที่ในการจดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (2) หน้าที่ในการรายงานตามที่กฎหมายกำหนด เช่น รายงานภาษีซื้อ รายงานภาษี

ขาย

ซึ่งหน้าที่ทั้ง 2 ประการนี้จะมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งค่าเอกสารและทรัพยากรต่างๆเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตามหน้าที่นี้ทำให้ผู้ประกอบการที่เสียภาษีในอัตราศูนย์มีสิทธิในการได้รับเครดิตภาษีเนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บไปเมื่อตอนซื้อสินค้าและบริการมาใช้ในกิจการ (ภาษีซื้อ) นั้น ผู้ประกอบการนำมาเครดิตภาษีได้ สิทธิในการนำมาเครดิตภาษีนี้เป็นสิทธิเฉพาะของผู้ประกอบการที่จดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ไม่ได้จดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีสิทธินำภาษีซื้อมาเครดิต แม้ตนจะได้ถูกเรียกเก็บไป ซึ่งมีผลทำให้ผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องแบกรับภาระภาษีซื้อไว้เอง

เมื่อนำมาตรการบรรเทาภาระภาษีทั้ง 2 มาตรการมาเปรียบเทียบกัน ผู้เขียนมีความเห็นว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าอาหารโดยการใช้อัตราศูนย์เป็นมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่เหมาะสมที่สุด เพราะการใช้อัตราศูนย์จะสามารถช่วยให้ผู้ประกอบการได้รับการช่วยเหลืออย่างแท้จริง สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่รัฐกับต้องการจะลดภาระภาษีให้ประชาชน สินค้าอาหารจะขายในราคาที่ไม่มีการเสียภาษี ผู้ประกอบการก็ขอเครดิตภาษีซื้อสินค้าได้จากสินค้าทุนและวัตถุดิบของกิจการ เป็นประโยชน์กับการค้าขายกับผู้ประกอบการที่จดทะเบียนรายอื่นด้วยเพราะเขาสามารถนำไปกำกับภาษีไปขอเครดิตภาษีซื้อต่อได้อีก ไม่ได้ถูกทำให้ขาดตอนเหมือนการยกเว้น จะมีผู้เสียประโยชน์คือรัฐเท่านั้นคือรายได้ภาษีลด รายจ่ายดำเนินการตรวจสอบเพิ่ม แต่เป็นเหตุผลในเรื่องสวัสดิการสังคม ซึ่งรัฐมีหน้าที่ต้องคำนึงถึงเสมอ

## 2. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าอาหาร

เนื่องจากสินค้าอาหารมีได้มีบทบัญญัติเป็นการเฉพาะไว้ในกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร จึงจัดเป็นสินค้าทั่วไปที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ ดังนั้นเพื่ออำนวยความสะดวกให้ผู้เขียนขออธิบายว่าสินค้าอาหารจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเสมอที่มีการขายในอัตราปกติ เว้นแต่จะเป็นสินค้าอาหารที่เป็นพืชผลทางการเกษตรและสัตว์ที่ยังไม่มีการแปรรูปและบรรจุในหีบห่ออุตสาหกรรม ตามลักษณะเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด จึงจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

### 2.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าอาหารตามประมวลรัษฎากร

สามารถแบ่งกลุ่มของสินค้าอาหารได้ออกเป็น 2 กลุ่มคือ

#### 2.1.1 สินค้าอาหารที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

(1) การขายพืชผลทางการเกษตรไม่ว่าจะเป็น ลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่นๆ ของพืช และวัตถุดิบได้จากพืชที่ไม่ได้กระป๋อง ภาชนะหรือหีบห่อ ทั้งนี้เฉพาะที่ปลูกในลักษณะมันคง (มาตรา 81(1)(ก) และประกาศอธิบดีฯ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 3)ฯ ประกอบกับ(1) ของคำสั่งฯ ป.28/2535ฯ)

ตัวอย่างสินค้าตามข้อนี้ ได้แก่ ถั่วทุกชนิดที่สดหรือตากแห้ง ดอกกระเจี๊ยบสดหรือตากแห้ง ใบชาตากแห้ง ใบชาผง เมล็ดกาแฟตากแห้ง ฝักสด และผลไม้สดแช่เย็น หรือแช่เย็น หรือแช่เย็นจนแข็ง กัลยดาตัก พุทราแห้ง พริกสด พริกไทยดำ พริกไทยขาว กระเทียมสด ขมิ้นสด ขมิ้นผง เครื่องเทศแห้ง พริกไทยดำ มะขามเปียก เมล็ดข้าวโพดอบความร้อนปกติ

(2) การขายข้าวสาร หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว ทั้งนี้ ไม่ว่าจะบรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ปลูกในลักษณะมันคงหรือไม่ (ข้อ 2(2) ของคำสั่งฯ ป.28/2535ฯ)

ตัวอย่างสินค้าตามข้อนี้ ได้แก่ ข้าวสาร หมายถึง ข้าวสารที่ได้จากการสีข้าวเปลือกทุกชนิด

(3) การขายสัตว์ ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิตและในกรณีสัตว์ไม่มีชีวิต ไม่ว่าจะป็นเนื้อส่วนต่างๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านมและวัตถุดิบได้จากสัตว์ ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษา สภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการ จัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่งด้วย วิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้นหรือด้วยวิธีอื่น แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์

อาหารจากสัตว์ที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ทั้งนี้เฉพาะที่ฉีกในลักษณะมั่นคง แต่ไม่รวมถึง นมสดที่ได้มีการปรุงแต่งรส และสี (มาตรา 81(1)(ข))

คำว่า “ที่ฉีกในลักษณะมั่นคง” หมายถึง การติด หรือปิดแน่น ไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ ซึ่งเมื่อมีการเปิดจะต้องมีการฉีก ทำลาย แปรรูป หรือแปรสภาพ ของภาชนะหรือการฉีกนั้น ทั้งนี้ โดยมีอาจคงสภาพในรูปรอยเดิมได้ (ข้อ 3 ของคำสั่งฯ ป.28/2535ฯ)

สำหรับลักษณะที่คงสภาพในรูปรอยเดิมเมื่อมีการเปิดกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ มีตัวอย่างเช่น ฝาเกลียว ลวดเย็บกระดาษ หนังสือยางรัด (แนวข้อหาหรือตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802 (ก)/พ.9203 ล.ว. 28 ต.ค. 2535)

2.1.2 สินค้าอาหารที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ สามารถแบ่งออกเป็น 3 กลุ่ม ดังนี้ คือ

(1) สินค้าอาหารพืชผลทางการเกษตรและสัตว์ที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ทั้งนี้ เฉพาะที่ฉีกในลักษณะมั่นคง

(2) สินค้าอาหารพืชผลทางการเกษตรและสัตว์ที่มีการแปรรูป หรือแปรสภาพไม่ว่าที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ฉีกในลักษณะมั่นคงหรือไม่

(2.1) การใส่สารปรุงรสหรือสารกันเสีย หรือสารอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกัน เพื่อให้พืชผลทางการเกษตร และสัตว์อยู่ในสภาพสด หรืออยู่ในลักษณะที่รักษาสภาพไว้เพื่อให้มีให้เสียในระหว่างขนส่งหรืออยู่ในลักษณะที่รักษาสภาพเพื่อการขายปลีกหรือขายส่ง เช่น กลัวยตาก ผสมน้ำผึ้ง หน่อไม้ดอง กระเทียมดอง เมล็ดข้าวโพดอบใส่สารกันบูด เป็นต้น

(2.2) การนำพืชผลทางการเกษตรและสัตว์ผ่านกระบวนการต่าง ๆ เช่น การต้มและตากแห้ง การคว่ำรวมถึงการบดเป็นผง เป็นต้น ไม่ว่าพืชผลทางการเกษตรดังกล่าวจะมีลักษณะเป็นผลิตภัณฑ์พืชผลทางเกษตรชนิดเดิม หรือเป็นผลิตภัณฑ์ใหม่ก็ตาม เช่น การนำเมล็ดกาแฟมาคั่วเป็นเมล็ดกาแฟคั่ว รวมทั้งการบดเมล็ดกาแฟที่คั่วแล้วเป็นผงเพื่อขาย เป็นต้น

(2.3) การแปรรูปจากพืชผลทางการเกษตรเป็นสินค้าชนิดอื่น เช่น การนำเมล็ดถั่วเขียวมาทำเป็นวุ้นเส้น การนำมะเขือเทศมาทำเป็นซอสมะเขือเทศ การนำเมล็ดดอกทานตะวันมาสกัดเป็นน้ำมันเมล็ดดอกทานตะวัน การนำผลไม้มาคั้นเป็นน้ำผลไม้ลูกชิ้นต่างๆ กุนเชียง เป็นต้น

(3) สินค้าอาหารที่ไม่ได้เป็นพืชผลทางการเกษตร หรือสัตว์ เช่น เกลือ เป็นต้น

ผู้เขียนเห็นว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าอาหารประเภทพืชผลทางการเกษตรและสัตว์ทั้งหมดที่กล่าวมาจะถูกจำกัดด้วยเรื่องการแปรรูปและการบรรจุภัณฑ์ที่เป็นอุตสาหกรรม เพราะในขณะออกกฎหมายมาใช้นั้น มีวัตถุประสงค์ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าพืชผลทาง

การเกษตรซึ่งมีขอบข่ายวัตถุประสงค์ในการนำไปใช้เป็นวัตถุดิบในอุตสาหกรรมอื่นๆอีกหลายๆกรณีมากกว่าจะมีวัตถุประสงค์ในการเป็นสินค้าอาหารสำหรับการบริโภคอาหารซึ่งเป็นวัตถุประสงค์ของการศึกษานี้ฉบับนี้ สินค้าที่เป็นพืชผลทางการเกษตรปัจจุบันมีแนวโน้มราคาสูงขึ้นกว่าเดิมมากด้วยหลายสาเหตุและปัจจัย การเลือกใช้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นการให้สิทธิประโยชน์เพียงบางส่วนจึงเหมาะสมแล้ว แต่หากเป็นสินค้าอาหารที่เป็นพืชผลทางการเกษตรการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้ยังเป็นมาตรการที่ไม่เพียงพอ

## 2.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าอาหารของประเทศสหราชอาณาจักร

ในหมวดเรื่องอาหารของประเทศสหราชอาณาจักร (Imposing VAT on Food in UK) ปรากฏใน Value Added Tax Act 1994 (VATA 1994) Schedule 8 Zero Rating<sup>9</sup> อาหาร (Group 1) โดยได้บัญญัติไว้ว่า “การขายอาหารตามรายการทั่วไป (General items) ตามที่ระบุไว้ด้านล่างนี้เป็นการขายสินค้าที่เสียภาษีในอัตราศูนย์ เว้นแต่

(a) การขายอาหารในรูปการจัดอาหารให้ และ

(b) การขายสินค้าใดๆ ที่ประกอบด้วยสิ่งซึ่งเป็นรายการที่ได้รับยกเว้น (Excepted items) ตามที่ระบุไว้ด้านล่าง เว้นแต่สิ่งนั้นจะประกอบด้วยรายการที่เข้าช้อยกเว้นของช้อยกเว้น (Items overriding the exceptions) ตามที่ระบุไว้ด้านล่าง

รายการทั่วไป (General items)

1. อาหารสำหรับมนุษย์ใช้บริโภค
2. อาหารซึ่งใช้เลี้ยงสัตว์
3. เมล็ดพันธุ์พืชหรือที่ใช้ในการแพร่พันธุ์พืชตามที่กล่าวในข้อ 1 และ 2
4. สัตว์มีชีวิตซึ่งใช้ หรือที่ให้ผลผลิตหรือการผลิตเป็นอาหารที่มนุษย์ใช้บริโภค

รายการยกเว้น (Excepted items)

1. ไอศกรีม , หวานเย็น , โยเกิร์ตแช่แข็ง น้ำแข็งและผลิตภัณฑ์แช่แข็งซึ่งคล้ายคลึงกัน และผลิตภัณฑ์ซึ่งเตรียมไว้ผสมและผงที่ใช้กับผลิตภัณฑ์ดังกล่าวข้างต้น

2. ลูกกวาดซึ่งไม่รวมถึงขนมเค้กหรือขนมปังกรอบ เว้นแต่กรณีขนมปังกรอบไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งเคลือบช็อกโกแลตหรือผลิตภัณฑ์อื่นซึ่งมีรสหรือรูปร่างคล้ายคลึงกัน

<sup>9</sup> ดูภาคผนวก ง

3. เครื่องดื่มซึ่งต้องเสียภาษีสรรพสามิต เหล้า เบียร์ ไวน์หรือที่ใช้ในการทำไวน์
4. เครื่องดื่มอื่น ๆ (ซึ่งรวมถึงน้ำผลไม้และน้ำชาวด) และน้ำเชื่อม เครื่องดื่มชนิดเข้มข้น น้ำผลไม้สกัด ผง ผลึกหรือผลิตภัณฑ์อื่นที่ใช้สำหรับทำเครื่องดื่ม
5. สินค้าใด ๆ ซึ่งบรรจุหีบห่อสำหรับการบริโภคของมนุษย์ โดยไม่ต้องมีการเตรียม กล่าวคือ มันฝรั่งแผ่น มันฝรั่งแท่ง พายมันฝรั่ง และผลิตภัณฑ์ที่ทำจากมันฝรั่ง หรือจากแป้งมันฝรั่ง และผลิตภัณฑ์อาหารที่นำมาปรุงแต่ง โดยได้มาจากการทำัญพืชให้พองตัวหรือผลิตภัณฑ์ซีเรียล และเกลือหรือถั่วอบ เว้นแต่ถั่วที่ยังไม่ลอกเปลือกออก
6. อาหารสัตว์สำหรับสัตว์เลี้ยงที่บรรจุกระป๋อง หรือที่ใส่ในบรรจุภัณฑ์หรือที่ทำสำเร็จรูป อาหารห่อ (ที่มีใช้อาหารสำหรับสัตว์เลี้ยง) สำหรับนก เว้นแต่ นกที่เลี้ยงเป็นอาหารหรือเพื่อล่าเป็นการกีฬา และขนมปังกรอบและเนื้อสัตว์ที่ใช้สำหรับเลี้ยงแมวหรือสุนัข
7. สินค้าซึ่งกล่าวไว้ในข้อ 1, 2 และ 3 ซึ่งบรรจุกระป๋อง ขวด ห่อ หรือที่เตรียมไว้สำหรับใช้ในกรณี ดังต่อไปนี้

- (a) กลิ่นเบียร์ภายในครวเรือน
- (b) การทำไซเดอร์หรือเพอร์รี่ในครวเรือน
- (c) ผลิตภัณฑ์ไวน์หรือทำจากไวน์ซึ่งทำในครวเรือน

ข้อยกเว้นของข้อยกเว้น (Items overriding the exceptions)

1. โยเกิร์ตซึ่งไม่เหมาะแก่การบริโภคในทันทีเมื่อแช่แข็ง
2. เซอร์วิซ์แห้ง
3. เปลือกผลไม้เคลือบน้ำตาล
4. ชา , ครีมเทียม , ชาสมุนไพร และผลิตภัณฑ์ซึ่งคล้ายคลึงกับผลิตภัณฑ์ข้างต้น และสินค้าสำเร็จรูปและสารสกัดจากผลิตภัณฑ์ดังกล่าว
5. โกโก้ กาแฟและช็อคโกแลต (ช็อคโกแลตชนิดหนึ่งมีดอกสีน้ำเงิน)และผลิตภัณฑ์อื่นที่ใช้แทนกาแฟอบ และสินค้าสำเร็จรูปและสารสกัดจากผลิตภัณฑ์ดังกล่าว
6. นมและสินค้าสำเร็จรูปและสารสกัดจากผลิตภัณฑ์ดังกล่าว
7. เนื้อสัตว์ ยีสต์ หรือไข่ ที่ปรุงสำเร็จและสารสกัดจากผลิตภัณฑ์ดังกล่าว

หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอาหารจากหลักกฎหมายที่กล่าวมาข้างต้นสรุปได้ว่า สินค้าอาหารใดที่ขายโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภคของมนุษย์แล้วจะเสียภาษีอัตราศูนย์ทั้งหมด โดยมีข้อจำกัดให้เสียอัตราปกติคือ อัตราร้อยละ 17.5 อยู่ 2 กรณี คือการขายอาหารในรูปแบบการจัดอาหารให้ (In the course of catering) โดยเหตุผลของการให้เสียภาษีในอัตราปกติคือ

เป็นการหาความสบาย หรือฟุ่มเฟือย และการขายสินค้าใดๆ ที่ประกอบด้วยสิ่งซึ่งเป็นรายการที่กฎหมายยกเว้นไว้ (Excepted items) เพราะเป็นรายการอาหารที่ไม่จำเป็น (Inessential) ดังนั้น แบ่งสินค้าอาหารออกได้เป็น 2 กลุ่ม คือ

#### 2.2.1 สินค้าอาหารที่เสียอัตราศุลกากร แยกอธิบายได้เป็น 5 กลุ่ม คือ

กลุ่มที่ 1 อาหารสำหรับมนุษย์ใช้บริโภค ไม่ได้มีคำนิยามเป็นการเฉพาะเป็น ความหมายของอาหารที่โดยหลักคือหากมีวัตถุประสงค์ในการบริโภคของมนุษย์ ไม่ว่าจะเป็น อาหารยังไม่ผ่านการแปรรูป อาหารที่ผ่านกระบวนการ ผลิตภัณฑ์เบเกอรี่ อาหารแช่แข็งที่ไม่ใช่ ไอศกรีม แต่ต้องไม่ใช่อาหารที่ได้รับยกเว้นตามรายการที่ 1 ถึง 5 ตามที่กล่าวข้างต้น การบรรจุ หีบห่อไม่ทำให้สินค้าดังกล่าวเปลี่ยนสถานะจากการเป็นอาหารที่เสียภาษีอัตราศุลกากรเป็นสินค้าที่ เสียภาษีในอัตราปกติ เว้นแต่ สินค้าจำพวกมันฝรั่งแผ่น มันฝรั่งแท่ง พายมันฝรั่ง และผลิตภัณฑ์ ที่ทำจากมันฝรั่ง หรือจากแป้งมันฝรั่ง และผลิตภัณฑ์อาหารที่นำมาปรุงแต่ง โดยได้มาจากการทำ ัญพืชให้พองตัวหรือผลิตภัณฑ์ซีเรียล และเกล็ดหรือถั่วอบ เว้นแต่ถั่วที่ยังไม่ลอกเปลือกออก หาก บรรจุหีบห่อสำหรับการบริโภคของมนุษย์ โดยไม่ต้องมีการเตรียมก่อนการบริโภคถือเป็นสินค้า ที่ต้องเสียภาษีในอัตราปกติ (ดูรายการยกเว้นที่ 5 ข้างต้น)

กลุ่มที่ 2 อาหารซึ่งใช้เลี้ยงสัตว์ ที่มีวัตถุประสงค์ในการได้มาซึ่งอาหารเพื่อการบริโภค ของมนุษย์ ซึ่งสินค้าอาหารกลุ่มนี้แท้จริงแล้วเป็นอาหารสำหรับสัตว์บริโภคแต่สัตว์ที่บริโภคนั้นเป็น อาหารของมนุษย์จึงได้รับการขยายให้ใช้อัตราศุลกากรด้วยเช่นกัน เว้นแต่เป็นอาหารสัตว์สำหรับสัตว์ เลี้ยงที่บรรจุกระป๋อง หรือที่ใส่ในบรรจุภัณฑ์หรือที่ทำสำเร็จรูป อาหารห่อ (ที่มีชื่ออาหารสำหรับสัตว์ เลี้ยง) สำหรับนก เว้นแต่ นกที่เลี้ยงเป็นอาหารหรือเพื่อล่าเป็นการกีฬา และขนมปังกรอบและ เนื้อสัตว์ที่ใช้สำหรับเลี้ยงแมวหรือสุนัข (ดูรายการยกเว้นที่ 6 ข้างต้น)

กลุ่มที่ 3 เมล็ดพันธุ์พืชหรือที่ใช้ในการแพร่พันธุ์พืชที่มีวัตถุประสงค์ในการได้มาซึ่ง อาหารเพื่อการบริโภคของมนุษย์ มีเหตุผลเช่นเดียวกับกลุ่มที่ 2

กลุ่มที่ 4 สัตว์มีชีวิตซึ่งใช้ หรือที่ให้ผลผลิตหรือการผลิตเป็นอาหารที่มนุษย์ใช้บริโภค

กลุ่มที่ 5 สินค้าอาหารข้อยกเว้นของข้อยกเว้น (Items overriding the exceptions) รายการสินค้าอาหารกลุ่มนี้ เป็นรายการในข้อยกเว้นแต่เนื่องจากเป็นสินค้าที่มีการทวนเป็นกรณีทั่วไป ในชีวิตประจำวันของประชาชนในประเทศสหราชอาณาจักรกฎหมายจึงให้เสียในอัตราศุลกากรด้วย

ตัวอย่างสินค้าอาหารบางประเภทที่เสียภาษีในอัตราศุลกากร

(1) อาหารพื้นฐาน ที่เป็นขายอาหารไม่ผ่านการแปรรูป เช่น เนื้อสัตว์สด เนื้อไก่ เนื้อ วัว เนื้อหมู และปลาสด สัตว์ปีก ปลา สัตว์น้ำที่มีเปลือกแข็ง และสัตว์จำพวกหอยและปลาหมึก

และรวมถึงสัตว์ต่างประเทศไม่ว่าจะเป็น เนื้อสัตว์ เนื้อนกกระเจต ผักและผลไม้สด ธัญพืช ถั่ว และเมล็ดพืชที่กินได้และสมุนไพรที่ใช้ในการประกอบอาหาร ไม่ว่าผู้ประกอบการจะขายโดยตรงต่อสาธารณชนหรือใช้เป็นส่วนประกอบในกระบวนการแปรรูปอาหาร ถ้าสิ่งนั้นเหมาะแก่การบริโภคของมนุษย์

ข้อสังเกต อาหารพื้นฐานเหล่านี้หากมีวัตถุประสงค์อื่นที่ไม่ใช่เพื่อการบริโภคของมนุษย์ เช่น ใช้เป็นเหยื่อตกปลา ใช้ในการประดับตกแต่งเช่นผักกะหล่ำปลี เพราะมิได้มีวัตถุประสงค์เป็นการบริโภคของมนุษย์จะถูกจัดเก็บในอัตราปกติคือร้อยละ 17.5

ในส่วนของเนื้อสัตว์ ยีสต์ หรือไข่ ที่ปรุงสำเร็จและสารสกัดจากผลิตภัณฑ์ดังกล่าวเป็นรายการที่ได้รับสิทธิอัตราศูนย์ด้วย แม้จะไม่ได้เป็นเนื้อสัตว์สดแล้วก็ตามเป็นรายการที่อยู่ในข้อยกเว้นของข้อยกเว้น

#### (2) ส่วนผสมและสารปรุงแต่งที่ใช้ในการปรุงอาหารและการอบ

โดยทั่วไปสารหรือสิ่งที่ใส่เพื่อเพิ่มคุณค่าทางโภชนาการถือเป็นอาหารซึ่งอยู่ในข่ายเสียภาษีอัตราศูนย์ เช่น น้ำมันพืช น้ำมันข้าวโพด น้ำมันที่ได้จากเมล็ดองุ่น ถั่ว มะกอก อัลมอน งามะลิสดดอกทานตะวัน แป้งมัน เกลือ สารให้ความหวานต่างๆ เปปเปอร์มินต์ วนิลา เป็นต้น

แต่สารหรือสิ่งที่ใส่โดยมีวัตถุประสงค์อื่นไม่ใช่เพื่อเพิ่มคุณค่าทางโภชนาการโดยแท้จะไม่ถือว่าเป็นอาหารและต้องเสียภาษีในอัตราปกติ เช่น สีผสมอาหาร วิตามิน สารถนอมอาหาร เป็นต้น

ข้อสังเกตคือเกลือที่ไม่ได้ใช้ในการปรุงอาหาร จะจัดเก็บในอัตราปกติ ผงชูรส มิใช่อาหารจัดเก็บอัตราปกติ

(3) อาหารที่ผ่านกระบวนการ (Processed food) เช่นอาหารกระป๋องหรือแช่แข็ง อาหารแช่แข็งสำหรับความสะดวกในการเตรียมปรุงอาหาร ที่ใช้ในการเตรียมอาหารต่อ ผลิตภัณฑ์ที่ถูกขายขณะแช่แข็ง แต่ต้องมีการปรุงก่อนการรับประทานหรือต้องละลายก่อนรับประทานถูกจัดอยู่ในอัตราศูนย์

(4) ผลิตภัณฑ์เบเกอรี่ ส่วนที่อยู่ในขอบข่ายอัตราศูนย์คือ ขนมปัง ขนมปังกรอบ เค้ก โดยเหตุผลเพราะวัฒนธรรมของชาวตะวันตกจะรับประทานขนมปังและเค้กเป็นอาหารหลักซึ่งในส่วนนี้จะแตกต่างกับประเทศไทยเป็นอย่างมาก ซึ่งเป็นประเภหสินค้าที่มีรายละเอียดในการจัดเก็บมาก

(5) บรรจุภัณฑ์สินค้าอาหารที่ได้รับสิทธิเสียอัตราศูนย์ บรรจุภัณฑ์มีขึ้นเพื่อบรรจุ ป้องกัน หรือโฆษณาอาหาร ถือเป็นส่วนหนึ่งของอาหาร มากกว่าที่จะถือเป็นสินค้าแยกต่างหาก

จากอาหาร ดังนั้น บรรจุภัณฑ์จึงอยู่ในข่ายเสียภาษีเช่นเดียวกับสิ่งที่ยู่ข้างใน ถ้าสินค้าประเภทอาหารเพื่อการบริโภคที่ได้รับการเสียภาษีอัตราศูนย์ (zero-rated foodstuffs) หากเป็นการบรรจุที่ธรรมดาและจำเป็นสำหรับสินค้านั้นๆ เช่น กระป๋องสำหรับถั่วอบ กระปุกสำหรับไส้แยม ซองกันชื้น สำหรับขนมปังกรอบ ซองสุญญากาศสำหรับกาแฟ หรือโหลแก้วสำหรับกาแฟ และภาชนะกันเชื้อราสำหรับดับห่านก็จะได้รับสิทธิเสียอัตราศูนย์เช่นกัน

แต่อย่างไรก็ดีหากถูกบรรจุในบรรจุภัณฑ์ที่มีน้ำหนักมากไปกว่า การบรรจุ การป้องกัน และการโฆษณามากกว่าสิ่งที่บรรจุ บรรจุภัณฑ์นี้ถือเป็นสินค้าในตัวเอง ต้องเสียภาษีในอัตราปกติ เว้นแต่ บรรจุภัณฑ์ที่ต้องเสียภาษีอัตราปกติมีมูลค่าเพียงส่วนน้อยถูกขายร่วมกับอาหารที่อยู่ในอัตราศูนย์ ซึ่งมีมูลค่าเป็นส่วนมาก ถือว่าผู้ประกอบการได้ขายสินค้าทั้งหมดในฐานะที่เป็นสินค้าที่เสียภาษีในอัตราศูนย์ ถ้าสินค้าส่วนที่ต้องเสียภาษีอัตราปกติไม่ได้ถูกคิดราคาแยกต่างหากจากสินค้าที่เสียภาษีอัตราปกติ และมีมูลค่าต้นทุนไม่มากกว่าร้อยละ 20 ของราคาทั้งหมด และมีมูลค่าต้นทุนไม่เกิน 1 ปอนด์ (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม)

#### 2.2.2 สินค้าอาหารที่จัดเก็บในอัตราร้อยละ 17.5 แบ่งเป็น 2 กลุ่มใหญ่ คือ

กลุ่มที่ 1 รายการสินค้าตัวอย่างที่ประเทศสหราชอาณาจักรถือเป็นรายการยกเว้น (Excepted items)

(1) ไส้กรอก , หวานเย็น , โยเกิร์ตแช่แข็ง น้ำแข็งและผลิตภัณฑ์แช่แข็งซึ่งคล้ายคลึงกัน และผลิตภัณฑ์ซึ่งเตรียมไว้ผสมและผึ่งที่เข้ากับผลิตภัณฑ์ดังกล่าวข้างต้น

(2) ลูกกวาดซึ่งไม่รวมถึงขนมเค้กหรือขนมปังกรอบ เว้นแต่กรณีขนมปังกรอบไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งเคลือบช็อกโกแลตหรือผลิตภัณฑ์อื่นซึ่งมีรสหรือรูปร่างคล้ายคลึงกัน

(3) เครื่องดื่มซึ่งต้องเสียภาษีสรรพสามิต เหล้า เบียร์ ไวน์หรือที่ใช้ในการทำไวน์

(4) เครื่องดื่มอื่น ๆ (ซึ่งรวมถึงน้ำผลไม้และน้ำชาวด) และน้ำเชื่อม เครื่องดื่มชนิดเข้มข้น น้ำผลไม้สกัด ผง ผลึกหรือผลิตภัณฑ์อื่นที่ใช้สำหรับทำเครื่องดื่ม

(5) สินค้าใด ๆ ซึ่งบรรจุหีบห่อสำหรับการบริโภคของมนุษย์ โดยไม่ต้องมีการเตรียม กล่าวคือ มันฝรั่งแผ่น มันฝรั่งแท่ง พายมันฝรั่ง และผลิตภัณฑ์ที่ทำจากมันฝรั่ง หรือจากแป้งมันฝรั่ง และผลิตภัณฑ์อาหารที่นำมาปรุงแต่ง โดยได้มาจากการทำธัญพืชให้พองตัวหรือผลิตภัณฑ์ซีเรียล และเกล็ดหรือถั่วอบ เว้นแต่ถั่วที่ยังไม่ลอกเปลือกออก

ข้อสังเกตคือถึงแม้เครื่องดื่มจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราปกติ แต่เครื่องดื่มที่เป็นนม ชา กาแฟ ก็ได้รับสิทธิอัตราศูนย์เช่นกันผู้เขียนเห็นว่าเนื่องจากชา กาแฟ นม เป็นรายการสินค้าที่มีการบริโภคทุกวัน เป็นประจำ



กลุ่มที่ 2 อาหารทุกอย่างจะถูกจัดเก็บในอัตราปกติเมื่อเป็นการประกอบการขายอาหารในรูปการจัดอาหารให้ (In the course of catering) อย่างไรก็ดี และให้หมายความรวมถึง

(ก) การขายอาหารสำหรับการบริโภคในร้านอาหารที่ขาย และ

(ข) การขายอาหารซึ่งปรุงร้อนๆ โดยไม่ต้องบริโภค ณ สถานที่นั้น

เพื่อประโยชน์แห่งวรรค (ข) นี้ “อาหารซึ่งปรุงร้อน ๆ” หมายความว่า อาหารซึ่งมีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(1) อาหารซึ่งถูกทำให้ร้อนเพื่อให้สามารถบริโภคในอุณหภูมิที่สูงกว่าอุณหภูมิปกติ

และ

(2) อาหารซึ่งถูกทำให้มีอุณหภูมิสูงกว่าอุณหภูมิปกติในเวลาที่ยขาย

ในส่วนของการจัดอาหารให้ (In the course of catering) ทุกประเทศจะยอมรับเหมือนกันว่าไม่สมควรให้ได้รับการบรรเทาภาระภาษี

เมื่อนำสินค้าอาหารที่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีของทั้งไทยและสหราชอาณาจักรมาเปรียบเทียบกันจะเห็นได้ว่าสินค้าอาหารของไทยยังอยู่ในขอบเขตที่ไม่ครอบคลุมอาหารพื้นฐานที่จำเป็นเพียงพอกับการดำรงชีวิตประจำวัน ด้วยเหตุผลที่ว่ากฎหมายไทยมุ่งบรรเทาภาระภาษีของผู้ประกอบการสินค้าเกษตรที่มีได้มีวัตถุประสงค์ในเรื่องอาหารโดยตรง ผู้เขียนขอเสนอให้ประเทศไทยแยกกลุ่มสินค้าอาหารเพื่อการบริโภคของมนุษย์ขึ้นมาใหม่เป็นพิเศษ โดยเลือกใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษีเป็นการจัดเก็บในอัตราศูนย์ เพื่อที่สินค้าอาหารสำหรับการบริโภคของมนุษย์ปราศจากภาระภาษีโดยสิ้นเชิง อันจะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริโภคทุกคนอย่างเป็นธรรมและเสมอหน้า ไม่มีการเลือกปฏิบัติ ตามหลักการของภาษีอากรที่ดี

ผู้เขียนขอเสนอสินค้าอาหารที่ควรได้รับการบรรเทาภาระภาษีโดยจัดเก็บในอัตราศูนย์ โดยมีวัตถุประสงค์ฐานเช่นเดียวกับประเทศสหราชอาณาจักรคือสินค้าอาหารที่จำเป็นแก่การบริโภคของมนุษย์ ดังนี้คือ กลุ่มข้าว กลุ่มสัตว์ กลุ่มผัก กลุ่มไข่ กลุ่มนม กลุ่มส่วนประกอบและเครื่องปรุงอาหาร เป็นต้น

กลุ่มข้าว เพราะเป็นอาหารหลักของคนไทยไม่ว่าชาวนั้นจะมีการแปรรูปและยังไม่แปรรูป รวมถึงข้างกลองแช่แข็งสำเร็จรูปไม่ว่าจะแช่แข็งหรือไม่ แต่ต้องนำไปละลายน้ำแข็งหรืออุ่นเพื่อรับประทาน ที่ผู้เขียนให้ข้าวรวมถึงข้าวกลองสำเร็จรูปเพราะในการปรุงอาหารเองมีค่าใช้จ่ายสูงกว่าการซื้อรับประทานในบางกรณี ซึ่งปัจจุบันข้าวกลองสำเร็จรูปมีราคาสูง หากสินค้ากลุ่มนี้เสียในอัตราศูนย์ กลุ่มผู้ทำงานจะได้รับประโยชน์มาก เมื่อมีการผลิตเป็นจำนวนมากขึ้นอัตราต่อหน่วยสินค้าก็จะลดลงด้วย

กลุ่มสัตว์ไม่ว่าจะมีชีวิต หรือ ไม่มีชีวิต หากเป็นเพื่อการบริโภคของมนุษย์ทั้งที่แปรรูปและไม่แปรรูป รวมถึงผลิตภัณฑ์อาหารที่ได้จากสัตว์ เช่น ลูกชิ้น กุนเชียง เนื้อสัตว์ปรุงรสที่มีขายตามท้องตลาดทั่วไป

กลุ่มผักคือกลุ่มพืชผลทางการเกษตรที่มีวัตถุประสงค์ใช้เพื่อการบริโภคของมนุษย์ไม่ว่าจะเป็นผักสด ผักแช่แข็ง ผักดอง ผักที่ผ่านกระบวนการต้ม ลวก และบรรจุกระป๋อง

กลุ่มไข่ และผลิตภัณฑ์ที่ได้จากไข่

กลุ่มนม นมถั่วเหลือง นำนมข้าว ที่ไม่มีการแต่งรส เพื่อเสริมสร้างให้ร่างกายแข็งแรง รวมถึงสินค้าสำเร็จรูปที่ได้จากนม เช่น เนย

กลุ่มส่วนประกอบและเครื่องปรุงอาหาร เช่น เกลือ น้ำมันพืช ซอส กะปิ น้ำปลา ซีอิ๊ว ทั้งนี้ต้องไม่ก่อให้เกิดโทษต่อร่างกาย ดังนั้นหากเป็นผงชูรส สีสผสมอาหารหากก่อให้เกิดโทษแก่ร่างกายควรจะต้องจัดเก็บภาษีในอัตราปกติ

เหตุผลที่ผู้เขียนเสนอให้สินค้าอาหารที่มีการแปรรูปหรือบรรจุภัณฑ์ในลักษณะมันคงได้รับการเสียอัตราศุลกากรทั้งที่ทำเป็นธุรกิจอุตสาหกรรม เพราะผู้เขียนคำนึงถึงสิทธิประโยชน์ของผู้บริโภคประการหนึ่ง อีกประการหนึ่งคือ สินค้าทางการเกษตรสามารถผลิตได้เป็นจำนวนลดลง เพราะสภาวะอากาศอันแปรปรวน ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการผลิตสินค้าเกษตรกรรม จึงควรนำผลิตผลทางการเกษตรมาแปรรูปให้เก็บได้นานขึ้น โดยบรรจุภัณฑ์ก็มีส่วนในการรักษาคุณภาพของสินค้า และราคาสินค้าทางการเกษตรก็มีแนวโน้มที่สูงขึ้นเรื่อยๆ อีกทั้งยังนำไปเป็นวัตถุดิบในอุตสาหกรรมอื่นอีกด้วยเช่น ปาล์ม อ้อย ข้าวโพด เป็นสินค้าเกษตรที่ปัจจุบันนำไปสกัดเป็นน้ำมันไบโอดีเซล ซึ่งหากสินค้าอาหารที่มาจากพืชผลทางการเกษตรไม่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีสินค้ากลุ่มนี้ต่อไปผู้บริโภคคงไม่มีกำลังซื้อ ผู้ประกอบการก็จะนำไปขายให้อุตสาหกรรมอื่นซึ่งให้ราคาดีกว่าการนำมาบริโภค

สินค้าทั้ง 6 กลุ่มที่ผู้เขียนเสนอเป็นสินค้าพื้นฐานที่มีการรับประทานกันเป็นประจำและให้สารอาหารที่มีคุณค่าต่อร่างกาย ราคาไม่แพง ประชาชนทุกชนชั้นมีกำลังซื้อรับประทาน

โดยเหตุผลทั้งหมดที่กล่าวมาหากมีการให้สินค้าอาหารที่จำเป็นสำหรับการบริโภคของมนุษย์เสียภาษีในอัตราศูนย์ รัฐจะสูญเสียรายได้ส่วนหนึ่ง แต่ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อประชาชนมีความเป็นอยู่ที่ดีได้รับการบรรเทาภาระภาษีในสินค้าที่จำเป็นก็จะมีเงินไปใช้จ่ายใช้สอยในการบริโภคด้านอื่นๆเพื่อมาชดเชยรายได้ในส่วนนี้ต่อไป

หนึ่งในข้อคัดค้านที่จะเป็นการก่อภาระหน้าที่ให้แก่ผู้ประกอบการหรือไม่ เนื่องจากภาษีใช้เป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมผู้บริโภค และผู้ประกอบการได้ เพราะดังที่

ได้กล่าวมาการเสียภาษีในอัตราศูนย์ ผู้ประกอบการอาจมีหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎหมาย แต่ผู้ประกอบการก็มีสิทธิที่เกิดจากการอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นกัน คือ ภาษีซื้อที่เกิดจากการใช้จ่ายในกิจการสามารถนำมาขอเครดิตได้ ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่าผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบจะได้เปรียบผู้ประกอบการนอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้บริโภคก็เลือกที่จะซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบ ทุกฝ่ายได้ประโยชน์ทั้งผู้บริโภคและผู้ประกอบการยกเว้นรัฐที่เสียรายได้ในส่วนนี้แต่ดังที่ได้กล่าวมารัฐจะได้ภาษีในส่วนอื่นมาทดแทน เมื่อมีการกำหนดขอบเขตอาหารที่จำเป็นและเป็นประโยชน์ให้ได้รับสิทธิในอัตราศูนย์ผู้บริโภคไม่มีการะภาษีในสินค้าเหล่านี้ก็จะเลือกซื้อรับประทานมากกว่าสินค้าที่ไม่จำเป็น และยังคงเสียภาษีอีกด้วย

ผู้เขียนขอเสนอให้ประเทศไทยนำมาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยการใช้อัตราศูนย์มาใช้กับสินค้าประเภทอาหาร เพราะจะทำให้สินค้าอาหารปราศจากภาระภาษีอย่างแท้จริงโดยอาหารที่จะได้รับการจัดเก็บอัตราศูนย์จะเป็นอาหารที่จำเป็นแก่การบริโภคของมนุษย์

อนึ่ง สินค้าที่เป็นพืชผลทางการเกษตรและสัตว์ที่ยังไม่แปรรูป และไม่บรรจุกระป๋องหรือบรรจุในภาชนะหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามมาตรา 81 (1) (ก) (ข) จะเป็นส่วนหนึ่งของอาหารที่จำเป็นสำหรับการบริโภคของมนุษย์ด้วย ให้เสียภาษีในอัตราศูนย์เพราะมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภคของมนุษย์ เพื่อเป็นการลดภาระการแยกประเภทอาหาร ที่จำเป็นแก่การบริโภคของมนุษย์

ผู้เขียนจึงขอเสนอให้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรของไทยให้มีการบัญญัติเพิ่มเติมใน 2 มาตรา คือ

1. เรื่องสินค้าอาหารที่จำเป็นสำหรับการบริโภคของมนุษย์ ไว้ในเรื่องการจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์โดยเพิ่มเป็นอีกหนึ่งอนุมาตรา เป็นอนุมาตรา ที่ (7) ของมาตรา 80/1 ทั้งนี้ในรายละเอียดให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

“ มาตรา 80/1 ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) การส่งออกสินค้าที่ใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(3)

(2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศให้รวมถึงการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอากรเพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตดังกล่าวเพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย

การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศให้ รวมถึง การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร เพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย

(3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล

(4) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่น หรือ รัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตาม หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(5) การขายสินค้าหรือ การให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษ ของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ทั้งนี้ เฉพาะการ ขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(6) การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากรไม่ว่าจะอยู่ใน เขตเดียวกันหรือไม่ หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขต ปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ เงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

โดยให้เพิ่มข้อความดังต่อไปนี้

(7) การขายสินค้าอาหารที่จำเป็นสำหรับมนุษย์บริโภค ทั้งนี้ให้เป็นไปตาม หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

2. ผู้เขียนขอเสนอให้เพิ่มข้อความว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 80/1(7)” เข้าไปใน มาตรา 81 (1) (ก) ,(ข) และ (ง) เพื่อให้เป็นการสอดคล้องกันระหว่างการขายสินค้าพืชผลทางการเกษตร สัตว์ อาหารสัตว์ และการขายอาหารที่จำเป็นสำหรับมนุษย์บริโภค ตามมาตรา 80/1 (7) โดยมี ข้อความดังนี้

“ มาตรา 81 ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก หรือการให้บริการ ดังต่อไปนี้

(ก) ภายใต้บังคับมาตรา 80/1(7) การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็น ลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช และวัตถุดิบที่ได้จากพืช ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้ เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่ง ด้วยการ

แช่เย็น แช่เย็นจนแข็งหรือด้วยการจัดทำ หรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีก หรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แข็ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่น ข้าวสาร หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว แต่ไม่รวมถึงไม้ซุง ฟืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) ภายใต้บังคับมาตรา 80/1(7) การขายสัตว์ ไม่ว่าจะเป็นมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต และในกรณีสัตว์ไม่มีชีวิต ไม่ว่าจะเป็นเนื้อ ส่วนต่างๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านม และวัตถุพลอยได้จากสัตว์ ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีก หรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แข็ง บด ทำให้เป็นชิ้นหรือด้วยวิธีอื่น แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ง) ภายใต้บังคับมาตรา 80/1(7) การขายปลาปน อาหารสัตว์ “

ในส่วนของรายละเอียดที่จะมีในประกาศอธิบดีผู้เขียนเสนอให้ มีรายการดังต่อไปนี้  
ตัวอย่าง

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ \_\_)

เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขายสินค้าอาหารที่จำเป็นสำหรับมนุษย์บริโภค  
ตามมาตรา 80/1(7) แห่งประมวลรัษฎากร

-----

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 80/1(7) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ \_\_) พ.ศ.25\_\_ อธิบดีกรมสรรพากร กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขการขายสินค้าอาหารที่จำเป็นสำหรับมนุษย์บริโภค ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 การขายอาหารตามรายการทั่วไป ตามที่ระบุไว้ด้านล่างนี้เป็นการขายสินค้าที่เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 เว้นแต่

(ก) การขายอาหารในรูปการจัดอาหารให้ และ

(ข) การขายสินค้าใดๆ ที่ประกอบด้วยสิ่งซึ่งเป็นรายการที่ยกเว้น ตามที่ระบุไว้

ด้านล่าง

รายการทั่วไป (General items)

1. อาหารสำหรับมนุษย์ใช้บริโภค
2. อาหารที่ใช้เลี้ยงสัตว์
3. เมล็ดพันธุ์พืชหรือที่ใช้ในการแพร่พันธุ์พืชตามที่กล่าวในข้อ 1 และ 2
4. สัตว์มีชีวิตซึ่งใช้ หรือที่ให้ผลผลิตหรือการผลิตเป็นอาหารที่มนุษย์ใช้บริโภค

รายการที่ยกเว้น

1. ไอศกรีม , หวานเย็น , โยเกิร์ตแช่แข็ง น้ำแข็งและผลิตภัณฑ์แช่แข็งซึ่งคล้ายคลึงกัน และผลิตภัณฑ์ซึ่งเตรียมไว้ผสมและผงที่ใช้กับผลิตภัณฑ์ดังกล่าวข้างต้น

2. ลูกกวาดซึ่งไม่รวมถึงขนมเค้กหรือขนมปังกรอบ เว้นแต่กรณีขนมปังกรอบไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งเคลือบช็อกโกแลตหรือผลิตภัณฑ์อื่นซึ่งมีรสหรือรูปร่างคล้ายคลึงกัน

3. เครื่องดื่มซึ่งต้องเสียภาษีสรรพสามิต เหล้า เบียร์ ไวน์หรือที่ใช้ในการทำไวน์

4. เครื่องดื่มอื่น ๆ (ซึ่งรวมถึงน้ำผลไม้และน้ำขวด) และน้ำเชื่อม เครื่องดื่มชนิดเข้มข้น น้ำผลไม้สกัด ผง ผลึกหรือผลิตภัณฑ์อื่นที่ใช้สำหรับทำเครื่องดื่ม

5. ผลิตภัณฑ์ที่ทำจากมันฝรั่ง หรือจากแป้งมันฝรั่ง หรือข้าวสาลีหรือแป้งสาลี หรือข้าวเจ้าหรือแป้งข้าวเจ้า ถั่วอบ ซึ่งบรรจุหีบห่อสำหรับการบริโภคของมนุษย์ โดยไม่ต้องมีการตระเตรียมก่อนการบริโภค

6. อาหารสัตว์สำหรับสัตว์เลี้ยงที่บรรจุกระป๋อง หรือที่ใส่ในบรรจุภัณฑ์หรือที่ทำสำเร็จรูป และขนมปังกรอบและเนื้อสัตว์ที่ใช้สำหรับเลี้ยงแมวหรือสุนัข

ข้อ 2 รายการทั่วไปให้รวมถึง

1. ชา , ครีมเทียม , ชาสมุนไพร และผลิตภัณฑ์ซึ่งคล้ายคลึงกับผลิตภัณฑ์ข้างต้น และสินค้าสำเร็จรูปและสารสกัดจากผลิตภัณฑ์ดังกล่าว

2. . โกโก้ กาแฟและช็อคโกแลต (ซึ่งพืชชนิดหนึ่งมีดอกสีน้ำเงิน) และผลิตภัณฑ์อื่นที่ใช้แทนกาแฟอบ และสินค้าสำเร็จรูปและสารสกัดจากผลิตภัณฑ์ดังกล่าว

3. นมและสินค้าสำเร็จรูปและสารสกัดจากผลิตภัณฑ์ดังกล่าว

4. เนื้อสัตว์ ยีสต์ หรือไข่ ที่ปรุงสำเร็จและสารสกัดจากผลิตภัณฑ์ดังกล่าว

ข้อสังเกต (Notes)

(1) “อาหาร” หมายความว่ารวมถึง เครื่องดื่มด้วย

(2) “สัตว์” หมายความว่ารวมถึง สัตว์ปีก ปลา สัตว์น้ำที่มีเปลือกแข็ง และสัตว์จำพวก หอยและปลาหมึก

(3) การประกอบการขายอาหารในรูปการจัดอาหารให้ได้อย่างใด ๆ หมายความว่ารวมถึง

(ก) การขายอาหารสำหรับการบริโภคในร้านอาหารที่ขาย และ

(ข) การขายอาหารซึ่งปรุงเสร็จใหม่ ๆ โดยไม่ต้องบริโภค ณ สถานที่นั้น

เพื่อประโยชน์แห่งวรรค (ข) นี้ “อาหารซึ่งปรุงร้อน ๆ” หมายความว่า อาหารซึ่งมีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(1) อาหารซึ่งถูกทำให้ร้อนเพื่อให้สามารถบริโภคในอุณหภูมิที่สูงกว่าอุณหภูมิปกติ

และ

(2) อาหารซึ่งถูกทำให้มีอุณหภูมิสูงกว่าอุณหภูมิปกติในเวลาที่ยขาย

ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ \_\_\_\_\_ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ \_\_\_\_\_ พ.ศ. \_\_\_\_\_

ลงชื่อ.....