

บทคัดย่อ

ธุรกิจเกษตรกรรมเป็นธุรกิจที่มีความสำคัญ เนื่องจากเป็นธุรกิจที่ผลิตผลผลิตทางการเกษตรซึ่งอาจอาหารหรือวัตถุดิบขั้นต้นสำหรับอุตสาหกรรมอื่นในการแปรรูป เกษตรกรรมจึงเป็นผู้ผลิตขั้นต้น สำหรับประเทศไทยเกษตรกรรมก็เป็นอาชีพหลักของประชากร การผลิตผลผลิตทางการเกษตรจะอาศัยการแปรรูปเชิงชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพ แล้วนำผลผลิตนั้นมาขายหากำไร ดังนั้น กิจการจะต้องนำรายได้จากการขายผลผลิตทางการเกษตรมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หากไม่สามารถขายได้หมดในรอบบัญชีนั้น กิจการต้องตีราคาผลผลิตนั้นเป็นสินค้าคงเหลือตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด สำหรับสินทรัพย์ชีวภาพซึ่งเป็นที่มาของผลผลิต กิจการจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ ส่วนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นหรือต่ำลงไม่ต้องนำมูลค่านั้นมาคำนวณกำไรสุทธิ แต่อย่างไรก็ตามก็มีบางกรณีที่เกิดการถือครองอย่างสินค้าซึ่งจะสามารถตีราคาได้ นอกจากนี้ในการขายผลผลิตทางเกษตรกิจการอาจจะต้องบวกภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าไปในราคาขายถ้าหากเข้าเงื่อนไขที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากการศึกษาภาระภาษีทางภาษีของธุรกิจเกษตรกรรม พบว่าบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่มีอยู่ก่อให้เกิดปัญหาในการรับรู้รายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งไม่ได้ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างเหมาะสม จึงไม่เป็นการส่งเสริมธุรกิจเกษตรกรรม ทั้งนี้ เมื่อกฎหมายภาษีอากรจะเป็นที่มาของรายได้รัฐ กฎหมายภาษีก็ไม่ควรที่จะก่อภาระให้แก่ผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตาม ทั้งยังควรที่จะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่กิจการที่จำเป็นต่อการดำเนินชีวิตประจำวันของประชากรในประเทศ

ในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทางบัญชี ธุรกิจเกษตรกรรมจะต้องบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลิตเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แล้วนำค่าใช้จ่ายในการดูแลรักษามารวมกับต้นทุนที่ได้มาซึ่งทรัพย์สินเพื่อเป็นฐานในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา โดยระยะเวลาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจะขึ้นอยู่กับระยะเวลาในการให้ผลผลิตของสินทรัพย์นั้น ๆ แต่ในทางภาษีจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเป็นระยะเวลาน้อยกว่า 5 ปีไม่ได้ ทำให้ธุรกิจเกษตรกรรมที่มีปศุสัตว์ที่ให้ผลผลิตต่ำกว่า 5 ปีในการดำเนินกิจการ ต้องปรับปรุงงบการเงินให้สอดคล้องกับทางภาษีก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่กิจการ ทั้งยังทำให้รับรู้รายจ่ายได้ ช้ากว่าทางบัญชี

นอกจากนี้ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57 เรื่อง “เกษตรกรรม” ได้แยกการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพออกมาจากสินทรัพย์ประเภทอื่น และให้วัดมูลค่าด้วยวิธีราคาตลาดหรือ

ราคาฟาร์ม ทั้งนี้เพื่อแสดงให้เห็นถึงผลการบริหารการแปรรูปเชิงชีวภาพในแต่ละรอบเวลา ทำให้ธุรกิจเกษตรกรรมต้องทำการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ แล้วรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการตีราคาในงบกำไรขาดทุน แต่ในทางภาษีการบันทึกรายการทรัพย์สินจะใช้วิธีราคาทุนในอดีต ทำให้ไม่อาจตีราคาทรัพย์สินได้ จึงเป็นการยากที่จะนำการเงินตามวิธีดังกล่าวมาปรับปรุงให้สอดคล้องกับบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร เนื่องจากหลักการและการรับรู้รายการในแต่ละรอบเวลาของทั้งสองวิธีมีความแตกต่าง

จากการศึกษาของผู้เขียนพบว่าปัญหาความไม่สอดคล้องกันของบัญชีการเงินและบัญชีภาษีอากรเกิดจากการนำบทบัญญัติทางภาษีอากรที่ใช้กับสินทรัพย์ทั่ว ๆ ไปมาใช้กับสินทรัพย์ชีวภาพที่มีลักษณะเฉพาะ ซึ่งหากมีการกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับธุรกิจเกษตรกรรมเป็นการเฉพาะเหมือนอย่างในต่างประเทศ ก็จะสามารถลดภาระให้แก่ผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีได้ ผู้เขียนพบว่ากฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาที่กำหนดเรื่องสินทรัพย์ชีวภาพไว้ โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถเลือกที่จะรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพอย่างทรัพย์สินแล้วหักค่าเสื่อมได้ตามระยะเวลาในการให้ผลผลิต หรือจะเลือกรับรู้อย่างสินค้าฟาร์มโดยสามารถตีราคาตาม วิธีราคาฟาร์ม หรือปศุสัตว์เป็นหน่วยได้

ดังนั้น สำหรับปัญหาระยะเวลาในการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคา ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการแก้ไข พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 ว่าด้วยการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน พ.ศ. 2527 โดยกำหนดให้หักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพได้ตามระยะเวลาให้ผลผลิต

และสำหรับการตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมผู้เขียนเสนอให้แก้ไขประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีราคาฟาร์มในฐานะสินค้าฟาร์มได้

ส่วนการขายผลผลิตทางการเกษตร กิจการอาจได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหากเป็นการขายสัตว์และพืช รวมทั้งส่วนของสัตว์และพืชที่อยู่ในสภาพสดใกล้เคียงกับสภาพธรรมชาติ โดยไม่มีการบรรจุภัณฑ์อย่างในอุตสาหกรรม ซึ่งทำให้ไม่มีการบวกภาษีมูลค่าเพิ่มไปในราคาขาย แต่จะมีปัญหาในการตีความผลิตภัณฑ์ที่เข้าเงื่อนไขและเกิดปัญหาความไม่เท่าเทียมกันของสินค้าเดียวกันแต่บรรจุภัณฑ์ต่างกันเสียภาษีไม่เหมือนกัน และการขายสัตว์เลี้ยงฟาร์มเพื่อเสียภาษีเหมือนการขายสัตว์ที่เป็นอาหาร นอกจากนี้ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้เกิดภาษีซ้อนแฝงอยู่ในวัตถุดิบ และทรัพย์สินทำให้ต้นทุนในการผลิตสูงขึ้น และแม้จะมีการยกเว้นให้วัตถุดิบที่เกี่ยวข้อง

กับกระบวนการผลิต แต่ก็มิได้ทำให้ทรัพย์สินอื่นในกิจการปลอดภาษีซื้อที่แฝงมากับการลงทุน
อย่างอื่น ซึ่งผู้ที่รับภาระจากภาษีซื้อดังกล่าวก็คือผู้บริโภคในขั้นสุดท้าย

จากการศึกษาผู้เขียนพบว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีประโยชน์แก่ผู้ประกอบการในแง่
ที่ไม่ต้องมีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมาย แต่จะมีภาระภาษีซื้อที่แฝงมากับต้นทุนใน
การผลิต การยกเว้นจึงไม่เหมาะสมกับธุรกิจที่มีระยะเวลาในการผลิตที่ยาวนานและมีต้นทุนใน
การผลิตสูงอย่างเช่นธุรกิจเกษตรกรรม นอกจากนี้ผู้เขียนพบว่าในประเทศสหราชอาณาจักร
มีการให้สิทธิประโยชน์ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ สำหรับการขายผลิตภัณฑ์ที่เป็น
อาหารโดยปกติของมนุษย์ ซึ่งนอกจากจะทำให้กิจการได้รับภาษีซื้อที่แฝงอยู่ทั้งหมดคืนแล้ว
ก็ไม่มีบวกภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในราคาขายด้วย ซึ่งจะเป็นประโยชน์ทั้งต่อผู้ประกอบการและผู้บริโภค
ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการแก้ไข มาตรา 81(ก) มาตรา 80 โดยให้การขายสัตว์และพืช รวมทั้งส่วนของ
สัตว์และพืชที่เป็นอาหารตามปกติของมนุษย์เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ เนื่องจากจะทำให้
ธุรกิจเกษตรกรรมไม่มีภาษีแฝงในต้นทุน และทำให้การบริโภคที่จำเป็นในชีวิตประจำวัน
มีราคาถูกลง