

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความสำคัญของปัญหา

ธุรกิจเกษตรกรรมเป็นธุรกิจที่ผลิตผลผลิตทางการเกษตร (Agricultural Product) ซึ่งอาจเป็นอาหารหรือวัตถุดิบขั้นต้นสำหรับอุตสาหกรรมอื่น เกษตรกรรมจึงเป็นผู้ผลิตขั้นต้นที่มีความสำคัญ และยังเป็นอาชีพหลักของประชากรในประเทศไทย สำหรับกระบวนการผลิตของธุรกิจเกษตรกรรมนั้นจะอาศัยการแปรรูปเชิงชีวภาพ (Biological Transformation) ของสินทรัพย์ชีวภาพ (Biological assets) ซึ่งจะทำให้มีการเพิ่มขึ้นและถดถอยในปริมาณและคุณภาพของสินทรัพย์ชีวภาพนั้น หรือมีการก่อให้เกิดสินทรัพย์ชีวภาพอันใหม่ จึงเป็นลักษณะเฉพาะตัวของธุรกิจเกษตรกรรมที่ถือครองสินทรัพย์ซึ่งแปรรูปเชิงชีวภาพตลอดเวลา ทำให้ราคาของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นหรือต่ำลง อย่างไรก็ตามแม้ว่าธุรกิจเกษตรกรรมจะมีความสำคัญและมีลักษณะพิเศษเฉพาะตัว แต่ก็ยังไม่มีมาตรการที่เป็นแนวปฏิบัติที่เหมาะสมกับลักษณะของสินทรัพย์ไม่ว่าจะเป็นมาตรฐานการบัญชีหรือประมวลรัษฎากร ทำให้เกิดปัญหาทั้งในด้านการบันทึกการทางบัญชีและการคำนวณภาษี สำหรับกฎหมายภาษีกำหนดให้เกษตรกรที่เป็นบุคคลธรรมดาได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในบางกรณี ส่วนกิจการที่เป็นห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและบริษัทจะต้องนำรายได้จากกิจการและเนื่องจากกิจการมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่เมื่อไม่มีบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรกล่าวถึงสินทรัพย์ชีวภาพเป็นพิเศษ กิจการจึงนำบทบัญญัติที่ใช้กับทรัพย์สินทั่ว ๆ ไปมาใช้ในการปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีการเงินให้เป็นการกำไรสุทธิทางภาษีอากรเพื่อนำมาเสียเงินได้นิติบุคคล ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน การตีราคาทรัพย์สินและสินค้า ส่วนการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายผลผลิตทางการเกษตรหากเป็นผลิตภัณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ปัญหาต่าง ๆ สามารถสรุปได้ ดังนี้

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการวิจัย

เพื่อให้ทราบถึงปัญหาในการประกอบธุรกิจเกษตรกรรมและเพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาแก้ไขหลักเกณฑ์ในทางกฎหมายที่เกี่ยวกับการหักค่าสีหรือและค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ การตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพและการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายผลผลิตทางการเกษตร วิทยานิพนธ์เล่มนี้จึงมาวิเคราะห์ว่าการที่มีความแตกต่างกันระหว่างหลักการในทางบัญชีกับทางภาษีอากรนั้นว่ามีประเด็นใดบ้างที่ควรปรับปรุงเพื่อลดภาระให้กับกิจการและสิทธิประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่มควรเป็นอย่างไรธุรกิจเกษตรกรรมจึงจะได้รับประโยชน์ที่แท้จริง ทั้งนี้เพื่อพิจารณาแก้ไขกฎหมายหรือหามาตรการทางกฎหมายในการแก้ปัญหา หรือแก้ไขข้อขัดข้องดังกล่าวให้เกิดความเหมาะสม เพื่อประโยชน์ต่อรัฐและเป็นการส่งเสริมธุรกิจที่เป็นรากฐานของประเทศ อันจะส่งผลดีต่อประชากรและเศรษฐกิจต่อไป

1) ในเรื่องการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ กรมสรรพากร ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสินทรัพย์ทั่วไป ที่สามารถให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ แต่เนื่องด้วย หลักเกณฑ์เรื่องระยะเวลาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามประมวลรัษฎากรไม่มีความละเอียดเท่าที่ควร ทำให้การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ชีวภาพทุกชนิด ใช้หลักเกณฑ์ในการหักในระยะเวลาที่ไม่น้อยกว่า 5 ปี จึงไม่เหมาะสมกับความหลากหลายในชนิดของสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งแต่ละชนิดจะมีระยะเวลาในการให้ผลผลิตไม่เท่ากัน ทำให้สินทรัพย์ชีวภาพที่มีระยะเวลาในการให้ผลผลิตต่ำกว่า 5 ปี เช่น ฟอ-แมฟพันธุ์ สุกร เป็ด ไก่ หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจึงไม่ตรงกับระยะเวลาให้ผลผลิตที่แท้จริง จึงต่างจากในทางบัญชีจะคำนวณระยะเวลาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามระยะเวลาที่ให้ผลผลิตจึงสอดคล้องกับความเป็นจริง ธุรกิจเกษตรกรรมจึงรับรู้รายจ่ายจากค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทางภาษีไม่เท่ากับทางบัญชี

2) ในเรื่องการตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพเพิ่มขึ้นหรือต่ำลง หากกิจการถือครองสินทรัพย์ชีวภาพอย่างทรัพย์สิน กฎหมายภาษีไม่ให้นำผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน มาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล กิจการจึงนำรายการจากการตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพมาคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีไม่ได้ แต่อย่างไรก็ตามในบางกรณีก็อาจจะเลือกถือสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อบริโภคบางชนิดอย่างสินค้าจึงสามารถตีราคาสินค้าคงเหลือในทางภาษีได้ซึ่งจะมีความสอดคล้องกับวิธีราคาทุนในอดีตที่ธุรกิจเกษตรกรรมส่วนใหญ่ใช้ แต่จะทำให้การเสียภาษีขึ้นอยู่กับนโยบายในการรับรู้สินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม วิธีการที่ใช้อยู่นี้ไม่สามารถวัดผลการแปรรูปเชิงชีวภาพได้งบการเงินตามจึงไม่อาจจะสะท้อนผลการประกอบการ จึงได้มีการพัฒนาวิธีการทางบัญชีที่จะนำมาใช้กับสินทรัพย์ชีวภาพโดยเฉพาะ อันได้แก่ “วิธีราคาฟาร์ม (Farm price Method)” และ “วิธีการปศุสัตว์เป็นหน่วย (Unit-livestock Method)” ซึ่งจะวัดมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปตามการแปรรูปเชิงชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพในแต่ละรอบเวลา ทำให้งบการเงินของกิจการสามารถสะท้อนฐานะและผลการประกอบการได้ สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทยจึงได้นำวิธีการรับรู้และวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพเป็นการเฉพาะ คือ “วิธีราคาฟาร์ม” ทำให้งบการเงินในทางบัญชีต้องตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพและรับรู้ในงบกำไรขาดทุน ซึ่งหากกรมสรรพากรยังคงใช้วิธีราคาทุนในอดีตก็จะทำให้เกิดปัญหายุ่งยากต่อธุรกิจเกษตรกรรมในการที่จะต้องปรับปรุงวิธีการทางบัญชีเพื่อเสียภาษี

3) ในเรื่องการขายผลผลิตทางการเกษตรอันเป็นรายได้หลักของกิจการ โดยทั่วไปการขายสินค้าหรือบริการในราชอาณาจักรจะอยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่สำหรับการขายผลผลิตทางการเกษตรนี้ กฎหมายภาษีถือว่าเป็นขั้นปฐมภูมิจึงควรได้สิทธิประโยชน์ (Relieve) ในรูปของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งมีการกำหนดเงื่อนไขในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้หลักเกณฑ์ที่ว่าต้องอยู่ในสภาพที่ใกล้เคียงสภาพธรรมชาติมากที่สุด และต้องไม่มีการบรรจุหีบห่ออย่างอุตสาหกรรม ทำให้มีปัญหาในการตีความว่าผลิตภัณฑ์ใดสมควรจะได้รับยกเว้นซึ่งก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันกรณีที่สินค้าประเภทเดียวกัน แต่มีการบรรจุภัณฑ์ต่างกัน เสียภาษีต่างกัน และจะทำให้สินค้าเกษตรฟุ่มเฟือยมีการปฏิบัติเหมือนสินค้าบริโภคที่จำเป็นหากบรรจุภัณฑ์เหมือนกัน ทั้งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นสิทธิประโยชน์ที่เหมาะสมให้แก่ธุรกิจเกษตรกรรมซึ่งจะมีระยะเวลาผลิตที่ยาวนานและมีค่าใช้จ่ายก่อนให้ผลผลิตเป็นจำนวนมากหรือไม่

1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา

การวิจัยนี้ จะเน้นในการวิเคราะห์เพื่อทราบถึงหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้รายจ่ายในทางบัญชีและหลักการในทางภาษีอากรของธุรกิจเกษตรกรรม ว่ามีความเหมือนหรือแตกต่างกันอย่างไร อีกทั้งจะพิจารณาว่าการที่หลักการรับรู้รายได้ในทางบัญชีซึ่งมีวิธีปฏิบัติเป็นการเฉพาะสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและหลักการในทางภาษีอากรที่ใช้กับสินทรัพย์ทั่วไปที่มีความแตกต่างกันนั้นจะก่อให้เกิดอุปสรรคหรือปัญหาในการประกอบธุรกิจเกษตรกรรมอย่างไรบ้าง นอกจากนี้จะวิเคราะห์สิทธิประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่มในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การขายผลผลิตทางการเกษตรว่าเหมาะสมกับผู้ประกอบการไม่ว่าขนาดใหญ่หรือขนาดเล็กแล้วหรือไม่ รวมถึงหลักเกณฑ์ในการได้รับสิทธิประโยชน์ว่ามีปัญหาในการปรับใช้หรือไม่ ทั้งนี้เนื่องจากแม้ว่าวัตถุประสงค์หลักของกฎหมายภาษีคือเพื่อแสวงหารายได้ให้แก่รัฐก็ตาม แต่ในอีกในแง่หนึ่งที่สำคัญของกฎหมายภาษีก็ต้องสามารถใช้เป็นเครื่องมือเพื่อแก้ปัญหาทางเศรษฐกิจ ส่งเสริมความเจริญเติบโตทางด้านเศรษฐกิจ ทั้งต้องไม่เป็นภาระให้แก่ผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตาม ดังนี้ หากการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีเงินได้นิติบุคคลและการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรก่อให้เกิดปัญหาและภาระจนเกินควรแก่ผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตาม ก็สมควรที่จะทำการศึกษหาแนวทางแก้ไขเพื่อที่จะลดภาระ แก้ไขข้อขัดข้องและกำหนดมาตรการที่เหมาะสม อันมีผลต่อการเจริญเติบโตในภาคเกษตรกรรมต่อไป

1.3 ขอบเขตของการวิจัย

ศึกษาวิจัยจากเอกสารโดยผู้เขียนทำการศึกษบทบัญญัติในประมวลกฎหมายของไทย ในกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบหลักการในมาตรฐานการบัญชีโดยเน้น ไปใน (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57 เรื่อง “เกษตรกรรม” ประกอบกับบทบัญญัติกฎหมาย ต่างประเทศของประเทศสหรัฐอเมริกาในเรื่องการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ชีวภาพเพื่อผลิต และการตีราคาสินค้าฟาร์ม (Farm Inventory) และกฎหมายภาษีของประเทศ สหราชอาณาจักรในเรื่องการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์สำหรับผลผลิตทางการเกษตร ตลอดจนคำพิพากษาของศาล ความเห็นของนักนิติศาสตร์และนักบัญชี เพื่อรวบรวมข้อมูลให้เป็น ระบบในอันที่จะนำมาประกอบการศึกษาทำความเข้าใจ เพื่อนำมาวิเคราะห์ประมวลผลเป็น ข้อเสนอแนะต่อไป

1.4 วิธีการดำเนินการวิจัย

การศึกษาวิจัยวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการวิจัยเอกสาร โดยเริ่มดำเนินการจากการ ค้นคว้ารวบรวมข้อมูลอันเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายทั้งในทางภาษีและในทางบัญชีของ ธุรกิจเกษตรกรรมเพื่อให้เข้าใจถึงหลักเกณฑ์และความแตกต่างของการรับรู้รายได้และรายจ่ายทั้ง ในทางภาษีและในทางบัญชี และในข้อมูลอันเกี่ยวข้องกับการให้สิทธิประโยชน์ทาง ภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้เข้าใจถึงสิทธิประโยชน์ที่กิจการได้รับในแต่ละรูปแบบ แล้วในลำดับต่อมาจึง วิเคราะห์และเปรียบเทียบหลักเกณฑ์กฎหมายภาษีกับบทบัญญัติในต่างประเทศ ทั้งนี้เพื่อหา ข้อเสนอแนะที่เหมาะสมและสามารถเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ โดยแยกวิเคราะห์ออกเป็นประเด็น ใหญ่ ๆ 4 ประเด็น กล่าวคือ 1) การวิเคราะห์ประเด็นปัญหาการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคา สำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ 2) วิเคราะห์ประเด็นปัญหาการตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพเพิ่มขึ้นหรือต่ำลง 3) การวิเคราะห์ประเด็นปัญหามาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่มในการขายผลผลิต ทางการเกษตร และ 4) สรุปประเด็นปัญหาต่าง ๆ และเสนอแนะแนวทางแก้ไข