บทที่ 3

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มของธุรกิจเกษตรกรรม

ธุรกิจที่มุ่งหากำไรจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม แบ่งได้เป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ ธุรกิจขายสินค้าและธุรกิจให้บริการ สำหรับธุรกิจเกษตรกรรมเป็นธุรกิจขายสินค้าที่ผลิตสินค้าหรือผลผลิตทางการเกษตรจากการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพแล้วนำผลิตผลนั้นมาขายหากำไร ดังนั้น กิจการจะต้องนำรายได้จากการขายผลิตผลทางการเกษตรมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หากไม่สามารถขายผลิตผลในระหว่างรอบบัญชีนั้นได้หมดกิจการต้องตีราคาผลิตผลเป็นสินค้าคงเหลือตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ส่วนมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพที่ถืออย่างทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นหรือต่ำลงกิจการไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากนี้การขายผลิตผลทางเกษตรกิจการอาจจะต้องบวกภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าไปในราคาสินค้าหากการขายผลผลิตนั้นไม่เข้าเงื่อนไขที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.1 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรงที่เก็บจากฐานเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ฐานเงินได้หรือรายได้ (Income) ข้อแตกต่างอยู่ที่การปรับปรุงฐานก่อนที่จะนำไปคำนวณกับอัตราภาษี ถ้าเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องมีการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน เหลือเป็นเงินได้สุทธิ (Net Income) จึงจะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีที่กำหนดไว้ แต่ถ้าเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลคงหักค่าใช้จ่ายหรือรายจ่ายเพียงอย่างเดียว เหลือเป็นกำไรสุทธิจึงจะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีที่กำหนดไว้ และในบางกรณีไม่ต้องปรุงแต่งฐานเงินได้หรือรายได้เกิดขึ้นเท่าใดก็นำไปคำนวณกับอัตราภาษีที่กำหนดไว้ทันที[1]

---

[1]ชัยสิทธิ ตราชูธรรม,<u>คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล)</u>, (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T. Training Center), น. 23-24.

สำหรับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและบริษัทที่ประกอบธุรกิจเกษตรกรรม จะต้องนำรายได้ที่ได้รับจากการขายผลิตผลทางการเกษตรมารวมเป็นรายได้ แล้วนำมาหักกับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เพื่อคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.1.1 รายได้ตามประมวลรัษฎากร

1. หลักทั่วไปของเงินได้ (Income Concept)

หลักเงินได้ (Income Concept) เป็นหลักการที่กำหนดว่ารายการใดควรเป็นเงินได้ที่จะต้องนำมาเสียภาษี และอธิบายหลักเกณฑ์ที่ทำให้การปฏิบัติต่อเงินได้แต่ละประเภทไม่เหมือนกัน ทั้งยังกำหนดรอบปีที่จะต้องนำเงินได้มาเสียภาษี หลักการเหล่านี้ได้แก่[2]

1.1) หลักการเงินได้ทุกประเภทต้องนำมารวม (All-Inclusive Income Concept)

หลักการเงินได้ทุกประเภทต้องนำมารวมเป็นหลักกว้าง ๆ ในการกำหนดรายการที่เป็นเงินได้ หลักการนี้กำหนดให้เงินได้ทั้งหมดที่ได้รับจะต้องนำมาเสียภาษี เว้นแต่มีบทบัญญัติเฉพาะทางภาษีกำหนดให้ไม่ต้องนำเงินได้นั้นมาเสียภาษี เงินได้ที่ได้รับนี้จะรวมทั้งเงินได้ที่เป็นเงินสด ทรัพย์สิน การให้บริการ และรูปแบบอื่น ๆ โดยทั่วไปกฎหมายภาษีจึงกำหนดว่าสิ่งที่มูลค่าซึ่งได้รับมาจะต้องเสียภาษี

1.2) หลักการบรรเทาภาระโดยกฎหมาย (Legislative Grace Concept)

รายการที่ไม่ต้องนำมารวมเป็นเงินได้จะต้องอาศัยหลักเกณฑ์นี้ กล่าวคือ มาตรการบรรเทาภาระทางภาระสำหรับผู้เสียภาษีจะต้องกำหนดโดยกฎหมายเฉพาะที่บัญญัติโดยฝ่ายนิติบัญญัติ ทั้งการนำกฎหมายนี้การมาปรับใช้หรือตีความจะต้องเป็นไปโดยเคร่งครัด มาตรการในการบรรเทาภาระทางภาษีมีหลายรูปแบบ ได้แก่ การไม่ต้องนำเงินได้นั้นมาเสียภาษี หรือการเลื่อนรอบเวลาที่จะต้องนำเงินได้นั้นมาเสียภาษี

1.3) หลักการคืนทุน (Capital Recovery Concept)

เมื่อสามารถกำหนดได้ว่ารายการใดเป็นเงินได้แล้ว กระบวนการต่อมาคือการกำหนดมูลค่าของเงินได้ที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี เงินได้บางประเภทสามารถกำหนดมูลค่าโดยง่าย แต่หากเป็นการขายสินทรัพย์ที่ใช้ลงทุนหรือใช้ในทางธุรกิจจะต้องทำตามหลักการนี้

---

[2] Kelvin E . Murphy and Mark Higgins , Concept in Federal Taxation 1999 edition, (South Western College Publishing, 1999), p.57-62.

โดยจะไม่มีการเก็บภาษีจากเงินได้จนกว่าจะมีการชดเชยเงินลงทุนทั้งหมดที่ได้ลงไป กล่าวคือ ในการซื้อสินทรัพย์ใด ๆ จะต้องมีการบันทึกเงินที่ได้ลงทุนไป เพื่อที่จะนำมาคำนวณกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการโอนสินทรัพย์นั้นในภายหลัง จำนวนที่ได้ลงทุนไปจะเรียกว่า basis

1.4) หลักการรับรู้ (Realization Concept)

ปัญหาสำคัญเกี่ยวกับรายการเงินได้คือเมื่อใดจะบันทึก (recognize) เงินได้ หรือในรอบปีใดจะต้องเสียภาษี สำหรับปัญหานี้กระบวนการการบันทึกรายการทางบัญชีของผู้เสียภาษีจะสามารถแก้ปัญหาได้ส่วนหนึ่ง อย่างไรก็ตาม การที่จะบันทึกรายการได้ถูกต้องจะต้องอาศัยหลักการรับรู้เข้ามาเพิ่มเติม โดยหลักการนี้ กำหนดว่าจะไม่มีการบันทึก (Recognition) เงินได้ทางภาษีจนกว่าจะมีการรับรู้ (Realization) ของผู้เสียภาษี โดยทั่วไปการรับรู้ (Realization) จะเกิดขึ้นเมื่อมีธุรกรรมที่สอดคล้องกับ Arm's-length Transaction Concept[3] เกิดขึ้น เช่น การขายสินค้า ,การให้บริการ ลำพังแต่การเปลี่ยนแปลงมูลค่าโดยไม่มีการรับรู้จะไม่มีการบันทึกรายการเพื่อเสียภาษี

เพื่อที่จะทำให้สามารถกำหนดว่าการรับรู้จะเกิดขึ้นเมื่อใด จึงต้องมีการกำหนดหลักการที่เป็นรายละเอียดมาประกอบหลักการรับรู้ ซึ่งได้แก่

ก) ทฤษฎีการอ้างสิทธิ (Claim-of-Right Doctrine) ตามทฤษฎีนี้กำหนดว่า การรับรู้จะเกิดขึ้นเมื่อได้รับ (receive) เงินจำนวนนั้นโดยไม่มีเงื่อนไข จะเป็นการได้รับโดยไม่มีเงื่อนไขก็ต่อเมื่อผู้ที่ได้รับเงินได้ไม่มีหน้าที่โดยเฉพาะให้ต้องจ่ายคืนเงินจำนวนดังกล่าว เงินได้ภายใต้ทฤษฎีนี้จะต้องนำไปเสียภาษีในปีที่ได้รับมา อย่างไรก็ตามหากเงินได้นี้มีเหตุที่ต้องมีการจ่ายคืนเงินได้ในปีถัดมา ผู้เสียภาษีก็สามารถลงเงินได้ที่ต้องคืนในภายหลังเป็นรายจ่ายในปีที่มีการจ่ายคืนได้ ในทางกลับกันหากผู้เสียภาษีได้รับเงินที่มีข้อจำกัดที่ต้องจ่ายคืน ผู้เสียภาษีจะไม่รับรู้เงินจำนวนนั้นจนกว่าข้อกำหนดดังกล่าวจะหมดไป

ดังนั้น ทฤษฎีนี้จะนำมาใช้ตอบคำถาม เมื่อได้รับสิ่งที่มีมูลค่าผู้เสียภาษีจะต้องรับรู้เป็นเงินได้เมื่อใด คือหากผู้เสียภาษีมีภาระหน้าที่ที่ต้องจ่ายเงินคืนอย่างชัดเจน ผู้เสียภาษีก็จะยังรับรู้เป็นรายได้ไม่ได้ แต่หากไม่ปรากฏข้อกำหนดแน่นอนที่จะต้องจ่ายคืนผู้เสียภาษีจะต้องรับรู้เป็นรายได้

---

[3]Arm's-length Transaction Concept หมายถึง ธุรกรรมที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายสามารถตกลงกันโดยสุจริต และเป็นไปเพื่อประโยชน์ของคู่สัญญาแต่ละคน ไม่ใช่ประโยชน์อย่างอื่น

ข) ทฤษฎีถือว่าได้รับ (Constructive Receipt Doctrine) การเสียภาษีตามเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) ผู้เสียภาษีจะต้องรับรู้เงินได้เมื่อมีสิทธิ (earn) ในขณะที่ผู้เสียภาษีตามเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) จะรับรู้เงินได้เมื่อได้รับ (receive) การที่ผู้เสียภาษีได้รับเงินได้หรือไม่จะไม่เป็นปัญหาสำหรับผู้เสียภาษีในเกณฑ์สิทธิ แต่เป็นปัญหาสำคัญสำหรับผู้เสียภาษีในเกณฑ์เงินสด กล่าวคือจะถือว่ามีการได้รับก็ต่อเมื่อมีการได้รับเงินสดในทางกายภาพจากหลักการเงินได้ทุกประเภทต้องนำมารวมได้กำหนดว่าเงินได้มีหลายรูปแบบ จึงเป็นการจำเป็นที่จะไม่จำกัดรูปแบบการได้รับเงินได้อยู่เฉพาะเงินสด ปัญหาที่สำคัญคืออย่างไรจะถือว่าได้รับ ตามทฤษฎีนี้ผู้เสียภาษีตามเกณฑ์เงินสดจะถือว่าได้รับเงินได้เมื่อมีการโอนเงินสู่บัญชี หรือการให้ใช้สิ่งนั้นโดยไม่มีเงื่อนไข เช่น เงินได้ที่เป็นดอกเบี้ยจะเสียภาษีในวันที่มีการโอนสู่บัญชีสะสมทรัพย์โดยไม่คำนึงว่าผู้เสียภาษีจะถอนมาใช้เมื่อใด เมื่อสามารถใช้เงินได้นั้นโดยไม่มีเงื่อนไข ผู้เสียภาษีก็ไม่ต้องคืนเงินนั้นแก่ผู้ใด และต้องนำเงินนั้นมาเสียภาษีในปีนี้ การพิจารณาว่าสามารถใช้ได้โดยไม่มีเงื่อนไขหรือไม่ จะต้องพิจารณาถึงการรู้ถึงการได้รับเงินของผู้เสียภาษีด้วย

1.5) หลักจ่ายจากผลได้ (Wherewithal-to-Pay Concept)

หลักการของภาษีเงินได้คือ หลักเสียตามความสามารถ (Ability-to-Pay Concept)[4] หลักการนี้กำหนดว่าจะต้องมีการบันทึกรายการเงินได้ว่าเกิดขึ้นและเก็บภาษีที่จากฐานเงินได้เมื่อผู้เสียภาษีมีแหล่งรายได้ที่สามารถชำระภาษีได้ แม้ว่าโดยทั่วไปหลักการนี้จะกำหนดให้มีธุรกรรมที่ก่อให้เกิดเงินสดเพื่อชำระภาษี การได้รับทรัพย์สินในรูปแบบอื่น ๆ ก็ถือได้ว่าเป็นการได้รับในรูปแบบหนึ่งซึ่งสามารถที่จะถูกเก็บภาษีได้

การปรับใช้หลักการนี้ที่สำคัญอีกกรณีคือ การได้รับเงินล่วงหน้าของผู้เสียภาษีในเกณฑ์สิทธิ โดยทั่วไปผู้เสียภาษีในเกณฑ์สิทธิจะบันทึกรายการเมื่อมีสิทธิ (earn) โดยไม่ต้องพิจารณาว่ามีการได้รับในทางเป็นจริงหรือไม่ อย่างไรก็ตามเมื่อผู้เสียภาษีในเกณฑ์สิทธิได้รับเงินได้เป็นราคาซื้อขาย หรือค่าบริการล่วงหน้า จะถือว่าในเวลานี้ผู้เสียภาษีอยู่ในฐานะที่ดีที่สุดในการเสียภาษีอันเป็นรอบเวลาที่มีการรับเงินสด (receive) มิใช่รอบที่มีสิทธิ (earn)

---

[4]Ability-to-Pay Concept กำหนดว่า การเก็บภาษีจะเก็บจากจำนวนที่ผู้เสียภาษีสามารถจ่ายได้

2. <u>รายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ</u>

2.1) <u>ความหมายของเงินได้</u>[5]

ในทางเศรษฐศาสตร์ คำว่า “เงินได้ (Income)” หมายถึงจำนวนเงินที่บุคคลได้ใช้ในการบริโภคในช่วงระยะเวลาหนึ่ง และหมายความรวมถึงความมั่งคั่ง (Wealth) ที่เกิดขึ้นแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง ตลอดจนการเพิ่มขึ้นซึ่งมูลค่าของทรัพย์สินด้วย

ความหมายของคำว่า “เงินได้” ดังกล่าวน่าจะเป็นความหมายเดียวกันกับที่ Henry C. Simons ได้ให้ไว้ในหนังสือ Personal Income Taxation (Chicago: University of Chicago Press,1938,p.50) ว่า “เงินได้” หมายถึง ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงระดับทรัพย์สิน (The algebraic Sum of consumption and change in net worth)

ส่วนความหมายของเงินได้ในทางบัญชีนั้นหมายความถึงการเพิ่มขึ้นในทรัพย์สินสุทธิของกิจการอันเนื่องจากการสินค้าหรือให้บริการ หรือมูลค่าที่คิดเป็นเงินตราของสินค้าหรือบริการที่โอนจากธุรกิจไปให้แก่ลูกค้าในระหว่างงวดเวลาหนึ่ง ในแง่วิชาการบัญชีมูลค่าของการบริโภคและมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นจึงไม่ถือเป็นเงินได้ จะถือเป็นเงินได้ก็ต่อเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้นและมีสิทธิที่จะได้รับชำระเงิน ฉะนั้น ความหมายของเงินได้ในแง่บัญชีและเศรษฐศาสตร์จึงน่าจะไม่ใช่ความหมายเดียวกัน

สำหรับเงินได้ในแง่กฎหมายภาษีอากรนั้น หากใช้ความหมายเดียวกันกับความหมายทางเศรษฐศาสตร์แล้วจะก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีมาก กล่าวคือ เจ้าพนักงานประเมินจะต้องเสียเวลาตรวจสอบ เพื่อให้ทราบว่าผู้เสียภาษีแจ้งมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นไว้ถูกต้องหรือไม่ ประการสำคัญก็คือปัญหาที่ว่าทรัพย์สินควรมีมูลค่าเพิ่มขึ้นเท่าใด ย่อมเป็นปัญหาโต้แย้งระหว่างเจ้าพนักงานประเมินกับผู้เสียภาษีอยู่เสมอ กว่าจะหาข้อยุติได้ก็ต้องใช้เวลานานเป็นเหตุให้การจัดเก็บภาษีต้องล่าช้าออกไป นอกจากนี้การเก็บภาษีควรจะเก็บเมื่อผู้เสียภาษีมีเงินพร้อมที่จะชำระ (wherewithal-to-Pay) การเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นโดยไม่มีการขายผู้เสียภาษีอาจไม่มีเงินที่จะชำระภาษีได้ เป็นเหตุให้รัฐบาลเก็บภาษีไม่ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย และในประเทศอังกฤษก็เก็บภาษีเฉพาะกรณีที่มีการจำหน่ายทรัพย์สินเท่านั้น กรณีที่ทรัพย์สินมีมูลค่าเพิ่มขึ้นจะไม่เก็บภาษี เพราะคิดคำนวณยากและราคาทรัพย์สินก็ขึ้นลงตลอดเวลา

---

[5]ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, <u>คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 1</u>, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร, 2541), น. 64-68.

อย่างไรก็ดี มีนักวิชาการทางภาษีอากรบางท่านเห็นว่าคำว่า "เงินได้" ที่ต้องเสียภาษีนั้นควรจะใช้ความหมายของเงินได้เชิงเศรษฐศาสตร์ด้วย กล่าวคือ จะต้องเป็นสิ่งที่เพิ่มสถานะทางการเงินให้แก่ผู้รับ กรณีเจ้าหนี้ยกหนี้ให้แก่ลูกหนี้บางส่วนในระหว่างการประนอมหนี้ในคดีล้มละลายจึงถือว่าก่อให้เกิดเงินได้แก่ลูกหนี้ที่จะต้องเสียภาษี ทั้งนี้เนื่องจากลูกหนี้มีสถานะทางการเงินที่ดีขึ้นโดยสามารถตีราคามูลค่าหนี้สินที่ยกให้เป็นตัวเงินได้ ซึ่งความเห็นนี้ตรงกับคำพิพากษาของศาลอเมริกันในคดี U.S.A. Kirby Lumber Co., 284 U.S. 1 (1931) ที่ตัดสินว่าการที่เจ้าหนี้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ถือว่าลูกหนี้มีเงินได้เกิดขึ้น อย่างไรก็ดี สิ่งใดแม้จะเพิ่มสถานะทางการเงินให้แก่ผู้รับ แต่ผู้รับยังไม่ได้รับ (receive) หรือยังไม่มีการรับที่แท้จริง (realize) ศาลอเมริกันก็ไม่ถือว่าผู้รับมีเงินได้เกิดขึ้น ฉะนั้น กรณีที่ทรัพย์สินที่บุคคลใดเป็นเจ้าของมีมูลค่าเพิ่มขึ้นมากกว่าตอนที่ซื้อมา มูลค่าที่เพิ่มขึ้นจึงยังไม่ถือเป็นเงินได้จนกว่าจะมีการขายหรือจำหน่ายจ่ายโอนออกไป ดังนั้น ศาลอเมริกันจึงมิได้ยึดถือความหมายของเงินได้เชิงเศรษฐศาสตร์ทั้งหมด

2.2) <u>รายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65</u>[6]

เมื่อภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่เก็บจากฐานเดียวกัน คือฐานเงินได้หรือรายได้ ความหมายของเงินได้หรือรายได้สำหรับภาษีทั้งสองประเภท จึงน่าจะมีความหมายเดียวกัน กล่าวคือ เงินได้หรือรายได้ที่จะต้องเสียภาษีย่อมหมายความรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงิน ตามที่มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้บทวิเคราะห์ศัพท์ของคำว่า "เงินได้พึงประเมิน" ไว้

สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลมีการบัญญัติรูปแบบของรายได้เป็น 2 ประเภทตามมาตรา 65 คือ รายได้จากกิจการ (Operating Revenue) และรายได้เนื่องจากกิจการ (Non Operating Revenue)

(1) <u>รายได้จากกิจการ</u> หมายถึงรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติของกิจการ เป็นรายได้ตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งกรณีบริษัทให้พิจารณาจากหนังสือบริคณห์สนธิ ส่วนกรณีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้พิจารณาจากสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน

---

[6]ชัยสิทธิ ตราชูธรรม, *เพิ่งอ้าง* ,น.25-26.

(2) รายได้เนื่องจากกิจการ หมายถึงรายได้ที่ไม่ได้เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติของกิจการ เช่นรายได้จากดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารหรือพันธบัตรหรือหุ้นกู้, เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ,เงินชดเชยค่าภาษีอากร ,กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา

3.1.2 รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร[7]

1. หลักทั่วไปของรายจ่าย (Deduction Concept)

แนวทางที่เป็นที่ยอมรับสำหรับการเก็บภาษี คือ เก็บภาษีตามที่ผู้เสียภาษีมีความสามารถที่จะจ่าย ดังนั้น ภาษีจะต้องเก็บจากเงินได้สุทธิที่มีการหักต้นทุนที่ก่อให้เกิดรายได้นั้นออกแล้ว กฎหมายภาษีจึงกำหนดให้มีการหักรายจ่าย (ขาดทุน) ในการคำนวณเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษี หลักรายจ่าย (Deduction Concept) จะกำหนดว่า ค่าใช้จ่ายประเภทใดบ้างที่จะสามารถนำมาหักได้ จะหักค่าใช้จ่ายนั้นในจำนวนเท่าใด และเมื่อไหร่ที่จะนำค่าใช้จ่ายนั้นมาหัก

1.1) หลักการบรรเทาภาระโดยกฎหมาย (Legislative Grace Concept)

หลักการเบื้องต้นของหลักการหักออก คือ หลักบรรเทาภาระโดยกฎหมาย ซึ่งหลักการนี้เมื่อนำมาประกอบกับหลักการหักออกจะหมายความว่า รายการที่สามารถมาหักออกได้จะต้องเป็นผลมาจากกฎหมายที่ฝ่ายนิติบัญญัติบัญญัติขึ้นเพื่อมาบรรเทาภาระทางภาษีเป็นการเฉพาะและการนำมาปรับใช้ต้องตีความโดยเคร่งครัด รายการที่จะนำมาหักออกจึงตรงกันข้ามกับรายการที่ต้องนำมารวมเสียภาษี กล่าวคือ เงินได้ทั้งหมดจะต้องนำมาเสียภาษีเว้นแต่มีกฎหมายบัญญัติให้ยกเว้นไม่ต้องนำมารวม ส่วนรายจ่ายนั้นโดยทั่วไปจะนำมาหักไม่ได้ เว้นแต่มีกฎหมายบัญญัติให้หักได้

1.2) หลักวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ (Business Purpose Concept)

รายการที่จะนำมาหักได้จะอยู่ภายใต้หลักการวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ หลักการนี้กำหนดว่า รายการที่จะนำมาหักออกจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามวัตถุประสงค์ทางธุรกิจหรือทางเศรษฐกิจ ไม่ใช่เกิดจากมูลเหตุจูงใจในการหลีกเลี่ยงภาษี รายจ่ายนั้นจึงต้องเกี่ยวกับกิจกรรมที่แสวงหารายได้ ธุรกรรมของผู้เสียภาษีอาจทำขึ้นเพื่อหากำไร หรือเพื่อประโยชน์ในการประหยัดภาษีในรูปของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับธุรกรรมนั้น กฎหมายภาษีได้แบ่งรูปแบบของ

---

[7] Kelvin E . Murphy and Mark Higgins , *supra note 2*, p.62-67.

รายจ่ายตามหลักเกณฑ์มูลเหตุในการหากำไรได้ 2 ประเภท คือ รายจ่ายที่เกิดขึ้นในทางการค้าหรือทางธุรกิจ และรายจ่ายที่เกี่ยวกับการก่อให้เกิดเงินได้ (การลงทุน) รายจ่ายทั้ง 2 รูปแบบจะเรียกรวมกันว่า รายจ่ายในทางการค้าหรือทางธุรกิจ และการลงทุน (Trade or business expenses and investment expense)

รูปแบบที่ 3 ของรายจ่ายซึ่งกฎหมายบัญญัติเป็นกรณีพิเศษมิให้หักรายจ่าย รายจ่ายนี้เป็นรายจ่ายที่มีลักษณะส่วนตัว เรียกว่า รายจ่ายส่วนตัว (Personal expenses) สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากฎหมายอาจกำหนดรายจ่ายเป็นการส่วนตัวที่มีความจำเป็นในบางประเภทให้หักได้ เช่น ค่ารักษาพยาบาล ดอกเบี้ยสำหรับการจำนองที่อยู่อาศัย

การแบ่งแยกประเภทของรายจ่ายก็เพื่อประโยชน์ในการปรับใช้วิธีการทางภาษีที่เกี่ยวข้อง รายจ่ายแต่ละประเภทจะมีวิธีการในการหักออก เช่น รายจ่ายในทางธุรกิจโดยทั่วไปสามารถหักได้ในขอบเขตที่สมควร (เช่น ในจำนวนที่ผู้ประกอบกิจการที่มีความระมัดระวังพึงจ่ายในทางการค้า) ส่วนรายจ่ายเพื่อการลงทุนของบุคคลธรรมดาจะหักได้ขึ้นอยู่กับจำนวนเงินได้ ขาดทุน (loss) ที่เกิดจากการค้าหรือทางธุรกิจจะหักได้เต็มจำนวน แต่ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ส่วนตัวโดยทั่วไปจะหักไม่ได้

1.3) <u>หลักการคืนทุน (Capital Recovery Concept)</u>

หลังจากมีการกำหนดประเภทของค่าใช้จ่ายแล้ว ปัญหาต่อมาคือจะหักรายจ่ายได้เท่าไหร่ โดยทั่วไปการหักรายจ่ายจะหักได้ไม่เกินทุน ซึ่งเป็นไปตามหลักการคืนทุนที่ได้กล่าวมาข้างต้น ตามหลักการนี้การรับรู้เงินได้จะเกิดขึ้นเมื่อมีการหักต้นทุนที่ได้เสียไปออกแล้ว จำนวนที่ได้ลงทุนในสินทรัพย์เรียกว่า basis ดังนั้น จำนวนขั้นสูงสุดที่สามารถหักในเวลาคำนวณเงินได้พึงประเมินคือจำนวนเงินที่ได้ลงทุนไปหรือราคาของสินทรัพย์ที่ได้ซื้อมา

รอบปีที่จะมีการหักรายจ่ายจะพิจารณาจากวิธีการทางบัญชีที่ผู้เสียภาษีผู้นั้นใช้ อย่างไรก็ตาม แม้จะเป็นผู้เสียภาษีตามเกณฑ์เงินสดก็จะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เป็นการลงทุน (Capital expenditure) ได้ทั้งจำนวนเมื่อมีการซื้อมา ลักษณะของค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนคือรายจ่ายที่ก่อประโยชน์ยาวนานกว่าปีภาษีที่มีการก่อรายจ่ายนั้นขึ้น ตัวอย่างที่เห็นได้ชัดคือค่าใช้จ่ายในสินทรัพย์ระยะยาว เช่น อาคาร

นอกจากนี้หากมีค่าใช้จ่ายอื่นเพิ่มเติมก็จะต้องนำมาเป็นมูลค่าในการลงทุนด้วย ทั้งนี้เพื่อความถูกต้องในการคำนวณผลได้และขาดทุน

หากรายจ่ายนั้นไม่ได้ก่อประโยชน์เกินไปกว่าปีภาษีนั้น ค่าใช้จ่ายนี้ก็สามรถหักในปีที่เกิดขึ้นหรือปีที่มีการจ่ายเงินได้

2. <u>รายจ่ายเพื่อหากำไร และรายจ่ายเพื่อการลงทุน</u>

2.1) <u>ความหมายของรายจ่าย</u>[8]

รายจ่ายเป็นการหักออกสำหรับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล รายจ่ายจะมีความหมายเหมือนกับค่าใช้จ่าย ซึ่งหมายถึง ต้นทุนที่หมดสิ้นไปและค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ การหักรายจ่ายนี้จะมีความซับซ้อนกว่าการหักค่าใช้จ่ายของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ การหักรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจะหักได้ตามที่จ่ายจริง ในเบื้องต้นผู้เสียภาษีจึงต้องมีการบันทึกรายการตามมาตรฐานทางบัญชีและเก็บหลักฐานที่เกี่ยวข้องไว้ ต่อมาเมื่อจะคำนวณภาษีจึงนำรายการที่บันทึกไว้มาปรับปรุงให้เป็นไปตามประมวลรัษฎากร

รายจ่ายที่จะนำมาหักออกรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของการประกอบกิจการได้นั้น จะต้องเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการและต้องมีจำนวนพอสมควรแก่เหตุและมีความจำเป็นที่จะต้องมีรายจ่ายนั้น ๆ เพื่อประกอบธุรกิจ (Reasonable and Necessary Expenses) นอกจากนี้ยังต้องเป็นรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามหักเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65ตรี แห่งประมวลรัษฎากรด้วย ทั้งการคำนวณรายจ่ายบางอย่าง เช่น ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา หนี้สูญ จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและวิธีการที่กำหนดไว้ในมาตรา 65ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรด้วย ดังนั้น รายจ่ายที่หักได้ตามหลักบัญชีจึงอาจหักไม่ได้ตามกฎหมายภาษีอากร เมื่อเป็นเช่นนี้รายจ่ายใดทางบัญชีถือเป็นรายจ่ายไปแล้ว แต่ทางภาษีไม่ถือเป็นรายจ่ายก็ต้องมีการปรับปรุง (Adjustment) โดยนำรายจ่ายนั้นบวกกลับเป็นรายได้ การคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีจึงจะเป็นไปอย่างถูกต้อง แต่รายจ่ายบางกรณีก็สามารถหักได้มากกว่าทางบัญชีขึ้นอยู่กับนโยบายของรัฐ

2.2) <u>ประเภทของรายจ่าย</u>

ตามหลักบัญชีรายจ่ายของกิจการอาจแบ่งออกได้เป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร (Revenue Expenditure) ประเภทหนึ่ง และรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) อีกประเภทหนึ่ง

(1) <u>รายจ่ายเพื่อหากำไร (Revenue Expenditure)</u> รายจ่ายเพื่อหากำไรถือเป็นค่าใช้จ่าย (Expense) นำไปหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาที่เกิดรายจ่ายนั้นได้ทั้งหมด ต่างจากรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนถือ

---

[8] ชัยสิทธิ ตราชูธรรม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 5*, น.70-77.

เป็นทรัพย์สินหรือสินทรัพย์ (Asset) จะนำมาหักเป็นรายจ่ายทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายไม่ได้ ต้องทยอยหักในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา (Depreciation) ซึ่งกินเวลาหลายรอบระยะเวลาบัญชีและทรัพย์สินบางอย่าง เช่น ที่ดิน หักค่าเสื่อมราคาไม่ได้

รายจ่ายเพื่อหากำไรเป็นต้นทุนสินค้าหรือบริการที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้หรือเป็นรายจ่ายต่าง ๆ ที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อให้สินค้าหรือบริการพร้อมที่จะขาย ได้แก่ ต้นทุนขาย (Cost of Goods Sold) ค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ (Selling Expense and Administrative Expense) และดอกเบี้ยจ่าย (Interest Expense) รายจ่ายทั้งสามประเภทนี้จะปรากฏในงบกำไรขาดทุน

(2) <u>รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure)</u> รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หมายถึงรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ตอบแทนอันมีผลก่อให้เกิดรายได้เป็นการถาวรต่อธุรกิจ ไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมเป็นเวลาเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี เช่น รายจ่ายค่าก่อสร้างหรือซื้ออาคาร, รายจ่ายค่าซื้อเครื่องจักร เครื่องตกแต่งและติดตั้ง (Furniture and fixtures), เครื่องใช้สำนักงาน, ดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงินที่จ่ายไปในระหว่างซื้อทรัพย์สินหรือก่อสร้างอาคารหรืออสังหาริมทรัพย์ก่อนวันที่ทรัพย์สินหรืออาคารหรืออสังหาริมทรัพย์นั้นพร้อมที่จะใช้งานได้ ส่วนรายจ่ายใดที่จ่ายออกไปแล้วเป็นประโยชน์ต่อกิจการเฉพาะรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันเท่านั้นจะถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร เช่น รายจ่ายค่าซื้อสินค้ามาขาย, เงินเดือนที่จ่ายให้ลูกจ้างพนักงาน เป็นกรณีพิจารณาจากประโยชน์ที่กิจการได้รับจากรายจ่ายนั้น กล่าวคือ ถ้ารายจ่ายนั้นก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีก็ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน แต่ถ้าก่อให้เกิดประโยชน์เฉพาะรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันเท่านั้นก็ถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร หลักนี้เรียกว่า “หลักประโยชน์ (Benefit Principle)” อย่างไรก็ตามรายจ่ายใดแม้จะถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน แต่ถ้ามีจำนวนต่ำกว่า 500 บาท ในทางบัญชีก็นิยมถือเป็นรายจ่ายเพื่อหารายได้หรือเพื่อหากำไร ย่อมนำมาหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายได้ทั้งหมด ไม่ต้องทยอยหักในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา เรียกหลักนี้ว่า “หลักสาระสำคัญหรือหลักความมีนัยสำคัญ (Materiality Principle)” ตามหลักการนี้กรมสรรพากรจะไม่ยอมรับยังมีหลักการพิจารณารายจ่ายอันเป็นการลงทุนอีกหลักการหนึ่งซึ่งศาลฎีกาได้ยอมรับหลักการนี้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 168/2521 และ 3381/2524) ซึ่งเรียกหลักการนี้ว่า “หลักกรรมสิทธิ์ (Ownership Principle)” คือหากรายจ่ายนั้นก่อให้เกิดสินทรัพย์อันเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้เสียภาษี รายจ่ายนี้ก็เป็นรายจ่ายเพื่อการลงทุนซึ่งจะนำมาพิจารณาประกอบกับหลักประโยชน์ข้างต้น

3.2 การบัญชีภาษีอากรของธุรกิจเกษตรกรรม

การบัญชีสินทรัพย์มีความสำคัญสำหรับธุรกิจขายสินค้า เนื่องจากกิจการจะต้องมีสินทรัพย์ไม่ว่าจะเป็นสินทรัพย์ระยะยาวอย่างโรงงาน เครื่องจักรหรืออุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิตสินค้าหรือมีสินทรัพย์หมุนเวียนอย่างสินค้าหรือวัตถุดิบ ไว้อยู่ในความครอบครอง สินทรัพย์เหล่านี้มีส่วนสำคัญในการคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชี เช่นเดียวกันกับการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากร ประมวลรัษฎากรได้กำหนดบทบัญญัติเพื่อมาปรับปรุงรายการต่าง ๆ วิธีการทางบัญชีการเงินเพื่อนำมาเสียภาษี ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน, การตีราคาทรัพย์สินและการตีราคาสินค้าคงเหลือ

ดังนั้น นอกจากธุรกิจเกษตรกรรมจะต้องรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายจากการขายผลผลิตทางการเกษตร เพื่อนำมาคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิแล้ว ธุรกิจเกษตรกรรมยังต้องนำรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากสินทรัพย์มาคำนวณด้วย

3.2.1 ทรัพย์สินและสินค้าตามประมวลรัษฎากร

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 137 บัญญัติว่า “*ทรัพย์ หมายความว่า วัตถุมีรูปร่าง*” และ มาตรา 138 บัญญัติว่า “*ทรัพย์สิน หมายความรวมทั้งทรัพย์และวัตถุไม่มีรูปร่างซึ่งอาจมีราคาและถือเอาได้*” สาระสำคัญของทรัพย์สินในแง่มุมกฎหมายคือ สามารถถือเอาได้เนื่องจากเป็นวัตถุแห่งทรัพยสิทธิ เช่น กรรมสิทธิ์ สิทธิครอบครอง

แต่ในทางบัญชี ทรัพย์สินมักถูกเรียกว่าสินทรัพย์โดยต้องอยู่ภายใต้นิยามว่า สิ่งที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ และก่อประโยชน์แก่กิจการได้ โดยแบ่งออกเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน (Current Assets) ทรัพย์สินถาวร (Fixed Assets) และทรัพย์สินอื่น ๆ ทรัพย์สินหมุนเวียน ได้แก่ เงินสด ตั๋วเงิน เงินฝากธนาคาร และทรัพย์สินอื่นที่คาดหมายว่าจะเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ภายในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี เช่น สินค้าคงเหลือ ลูกหนี้ระยะสั้น 1 ปี หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด และสินทรัพย์ถาวร ทั้งที่มีรูปร่าง ได้แก่ ที่ดิน (ไม่ต้องหักค่าเสื่อม) อาคาร สิ่งปลูกสร้าง เครื่องจักร อุปกรณ์ (หักค่าเสื่อมได้) บ่อแร่ บ่อน้ำมัน (หักค่าหมดเปลืองหรือมูลค่าเสื่อมสิ้นได้) และที่ไม่มีรูปร่าง ได้แก่ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร (มีอายุจำกัด โดยปกติแล้วต้องตัดบัญชี)

ค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชี ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า ที่จะให้ประโยชน์แก่กิจการเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี จะถือเป็นสินทรัพย์อย่างหนึ่ง สินทรัพย์ในทางบัญชีจึงเป็นการมองสิ่งที่จะสามารถ

ให้ประโยชน์แก่กิจการได้ แต่ในทางกฎหมายไม่ถือว่าเป็นทรัพย์สิน เพราะไม่สามารถถือเอาได้ ดังนั้น ทางบัญชีให้ความหมายของทรัพย์สินกว้างกว่า ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

อย่างไรก็ตาม จะมีเงื่อนไขในการรับรู้สินทรัพย์ในทางบัญชี คือ มีความแน่นอนที่จะได้รับประโยชน์และสามารถแสดงมูลค่าได้ จึงต่างจากทรัพย์สินในทางกฎหมายที่ไม่มีเงื่อนไขในการรับรู้

สำหรับในทางกฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากรนั้น ไม่มีการกำหนดความหมายของทรัพย์สินไว้โดยตรง แต่ก็มีกล่าวถึงไว้โดยอ้อมบ้าง เช่น “รายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลง” “รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน” เป็นต้น ดังนั้น การพิจารณาความหมายของทรัพย์สินในทางภาษีอากรจะต้องมีการพิจารณาความหมายของทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และตามหลักบัญชีประกอบกันไปด้วย สังเกตได้จากการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราการหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527[9] ซึ่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 นี้กำหนดให้รับรู้สินทรัพย์ที่เป็นต้นทุนเหล่านี้ด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ดังนั้น จึงเหมือนกับทางบัญชี

นอกจากนี้ ในทางกฎหมายภาษีมีการแบ่งประเภทของสินทรัพย์เหมือนกับทางบัญชี ทั้งนี้เพื่อวิธีการที่เหมาะสมในการปรับปรุงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีบทบัญญัติที่กำหนดวิธีการในการปรับปรุงการรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์เพื่อเสียภาษีเงินได้ กล่าวคือ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65ทวิ(3)[10] “*ราคาทรัพย์สินนอกจาก (6)ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ...*” อันเป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับกับการปรับปรุงรายการที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ประเภทอาคาร ที่ดินและอุปกรณ์ และ การปรับปรุงรายการที่เกี่ยวข้องกับสินค้าเป็นไป

---

[9]ดู ภาคผนวก ข

[10]มาตรา 65ทวิ(3) บัญญัติว่า “ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น”

ตามมาตรา 65ทวิ(6)[11] "*ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของ รอบระยะเวลาบัญชี...*" ดังนี้ ในทางกฎหมายภาษีแบ่งสินทรัพย์เหมือนในทางบัญชี แจะเรียกสินทรัพย์ประเภทอาคาร ที่ดินและอุปกรณ์ว่าทรัพย์สิน ส่วนสินค้าจะเรียกเหมือนกัน

ดังนั้น ทรัพย์สิน ในทางภาษีอากรจะเหมือนกับสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ซึ่งจะกว้างกว่าทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่จะไม่รวมสินค้า

3.2.2 วัตถุประสงค์ของการบัญชีภาษีอากร

1. เพื่อคำนวณจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียให้ถูกต้อง ครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์หลักของการบัญชีภาษีอากร

2. เพื่อเป็นพื้นฐานสำคัญในการวางแผนภาษี

3. เพื่อเตรียมความพร้อมต่อการตรวจสอบภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ โดยเฉพาะกรมสรรพากร การเสียภาษีอากรถูกต้องครบถ้วนตั้งแต่เริ่มต้นเป็นแนวความคิดที่ดีและถูกต้องเพราะทำให้ผู้เสียภาษีคลายความกังวลต่อค่าใช้จ่ายทางภาษีอากรที่จะเกิดขึ้น เนื่องจากการเสียภาษีไม่ถูกต้องนั้น อาทิ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญา

4. ในทางราชการ การบัญชีภาษีอากรเป็นประโยชน์ในการบริหารจัดเก็บภาษีอากรโดยตรงโดยกำหนดเงื่อนไขในการคำนวณภาษีอากรไว้เป็นมาตรฐาน การจัดทำบัญชีพิเศษ การจัดทำบัญชีงบดุล บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ บัญชีแสดงรายรับหรือรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ รวมทั้งการแจ้งรายการตามที่กฎหมายกำหนดเพื่อการกำกับให้เกิดการเสียภาษีที่ถูกต้องครบถ้วน

---

[11] มาตรา 65ทวิ(6) บัญญัติว่า "ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วยการคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้"

3.2.3 ข้อสมมติขั้นมูลฐานทางการบัญชีภาษีอากร[12]

ในทางภาษีอากรโดยเฉพาะภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ได้นำหลักเกณฑ์ทางบัญชีมาประยุกต์ใช้เป็นจำนวนมาก ซึ่งในกรณีของข้อสมมติขั้นมูลฐานทางการบัญชีภาษีมีดังต่อไปนี้

1. หลักการใช้หน่วยเงินตรา (The Monetary Unit Assumption)

การคำนวณฐานภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษีอากรทุกประเภท ใช้หน่วยเงินตราไทยเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ ดังนั้น ในกรณีที่ปรากฏว่า มีรายการรายได้หรือรายจ่ายตลอดจนทรัพย์สินและหนี้สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ กฎหมายภาษีอากรจะกำหนดให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยเสมอ

2. หลักความเป็นหน่วยงานของกิจการ (The Entity Concept)

ในทางภาษีอากร กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีอากรเป็นรายหน่วยภาษีซึ่งแยกต่างหากจากเจ้าของกิจการ และกิจการอื่นโดยเด็ดขาด โดยแต่ละหน่วยภาษีต้องมีและใช้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีและมีหน้าที่ต่าง ๆ ตามที่กฎหมายกำหนดเป็นรายหน่วยภาษีนั้น ๆ นอกจากนี้ในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้มีข้อกำหนดห้ามมิให้นำรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว รายจ่ายให้โดยเสน่หามาถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65ตรี(3) แห่งประมวลรัษฎากร

3. หลักการใช้หลักฐานอันเที่ยงธรรม (The Objectivity Principle)

การพิสูจน์ความถูกต้องของการเสียภาษีอากรทุกประเภท ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่พิสูจน์จนปราศจากข้อสงสัยของเจ้าพนักงาน การใช้หลักฐานอันเที่ยงธรรมอันเป็นมาตรฐานในการปฏิบัติทางบัญชี จึงเป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องนำมาประยุกต์ใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการเสียภาษี

4. หลักรอบเวลา (The Time Period Assumption)

ในทางภาษีอากร กำหนดรอบระยะเวลาเพื่อการเสียภาษีอากร ในอันที่จะให้การเสียภาษีอากรมีความแน่นอนและสะดวกต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร เช่น กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลให้คำนวณและเสียภาษีเป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี

---

[12] สุเทพ พงษ์พิทักษ์ ,การบัญชีภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: วิชิตา ทนายความการบัญชี และธุรกิจ,2545) น. 15-19.

5. หลักความดำรงอยู่ของกิจการ (The Going Concern Assumption)

ในทางภาษีอากรก็มีข้อสมมติว่า กิจการที่ตั้งขึ้นมาย่อมมีวัตถุประสงค์ที่จะดำรงอยู่โดยไม่มีกำหนด กิจการไม่ตั้งใจหรือไม่จำเป็นที่จะเลิกกิจการ หรือลดปริมาณการดำเนินงานลงอย่างมาก หากมีเหตุอื่นใดชี้ให้เห็นว่า เหตุการณ์ในภายหน้าจะไม่เป็นไปตามข้อสมมติดังกล่าว กฎหมายภาษีอากรจะกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่แตกต่างไว้สำหรับเหตุการณ์นั้นๆ โดยเฉพาะ เช่น การตีราคาทรัพย์สิน ณ วันเลิกกิจการ ควบกิจการ หรือโอนกิจการ ตามมาตรา 74 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

6. หลักราคาทุน (The Cost Principle)

ในทางภาษีอากร โดยเฉพาะในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้นำหลักราคาทุนมาบัญญัติเป็นเกณฑ์ในการตีราคาทรัพย์สินทั่วไปที่มีใช่สินค้าคงเหลือ ตามมาตรา 65ทวิ(3) แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ใช้ราคาทุนของทรัพย์สินตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และมิต้องนำราคาที่ตีเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ และห้ามมิให้นำมูลค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาต่ำลงมาถือเป็นรายจ่าย ตามมาตรา 65ตรี(17) แห่งประมวลรัษฎากร และสำหรับสินค้าคงเหลือให้คำนวณตามราคาทุน หรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ตามมาตรา 65ทวิ(6) แห่งประมวลรัษฎากร

7. หลักการเกิดขึ้นของรายได้ (The Revenue Realization Principle)

ในทางภาษีอากร ได้บัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในอันที่จะประเมินรายได้หรือรายรับให้เป็นไปตามราคาตลาดในวันที่มีการโอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือการให้กู้ยืมเงิน หากผู้เสียภาษีอากรได้รับค่าตอบแทนจากการโอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือการให้กู้ยืมเงินต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เช่น ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65ทวิ(4) แห่งประมวลรัษฎากร

8. หลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ (The Matching Principle)

ในทางภาษีอากร ได้นำหลักการนี้มาปรับใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเด็นรายจ่ายต้องห้าม โดยมิให้นำรายจ่ายของรอบระยะเวลาอื่นมาถือเป็นรายจ่าย เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถกำหนดจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปีใด ก็ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปีที่สามารถกำหนดจำนวนที่แน่นอนได้ตาม มาตรา 65ตรี(9) แห่งประมวลรัษฎากร

9. หลักเงินค้า หรือเกณฑ์สิทธ์ หรือเกณฑ์คงค้าง (The Accrual Principle)

กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรับรู้รายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ตามเกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528

10. หลักโดยประมาณ (The Approximation Assumption)

กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 51 เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี โดยให้ประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ตามมาตรา 67ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

11. หลักความสม่ำเสมอ (The Consistency Principle)

กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ รอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร เกณฑ์การรับรู้รายได้ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 หลักเกณฑ์ วิธีการในการคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร หลักเกณฑ์ในการตีราคาสินค้าคงเหลือ ตามมาตรา 65ทวิ(6) แห่งประมวลรัษฎากร

12. หลักการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ (The Full Disclosure Principle)

การเสียภาษีอากรทุกประเภท รัฐมักกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากร

3.2.4 เงื่อนไขและหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิทางภาษีอากร[13]

โดยทั่วไป เงื่อนไขและหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรนั้นจะถูกกำหนดไว้ใน “ประมวลรัษฎากร” โดยเฉพาะอย่างยิ่ง มาตรา 65ทวิ มาตรา 65ตรี มาตรา 70ตรี และมาตรา 74 ซึ่งสามารถแยกแยะออกโดยสังเขปได้ 3 กลุ่มใหญ่ ๆ ด้วยกัน ดังนี้

1. เงื่อนไขเกี่ยวกับรายได้

ตามมาตรฐานการบัญชีจะรับรู้รายการตามเกณฑ์คงค้าง ซึ่งจะมีลักษณะเช่นเดียวกับเกณฑ์สิทธิที่จะรับรู้รายการเมื่อมีรายรับรายจ่ายเกิดขึ้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ไม่ใช่พิจารณาจากการรับหรือจ่ายเงินสด โดยยึดหลักว่า รายได้ที่เกิดขึ้นหรือเป็นของรอบระยะเวลาบัญชีใดถือเป็นรายได้ในรอบนั้นแม้จะยังไม่ได้รับ และนำรายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้นั้นถือเป็นรายจ่ายแม้จะยังมิได้จ่ายเงิน แต่การรับรู้รายการตามประมวลรัษฎากรมีการกำหนดรายละเอียดเป็นพิเศษสำหรับการรับรู้รายได้บางกรณี โดยที่ทางบัญชีรายการบางอย่างไม่ถือเป็นรายได้แต่ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลถือเป็นรายได้ ตัวอย่างเช่น การที่บริษัทให้กรรมการกู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือในทางตรงข้าม รายการบางอย่างได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่ลงรายการเป็นรายได้ทางบัญชี เช่น เงินปันผลที่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยด้วยกัน เป็นต้น กฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับรายได้ได้แก่ มาตรา 65ทวิ(4) เรื่องรายได้จากการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ และให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีแต่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร, มาตรา 65ทวิ(10) เรื่องเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรที่บริษัทตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับ มาตรา 65ทวิ(11) เรื่องดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม มาตรา 65ทวิ(12) เรื่องเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม มาตรา 70ตรี เรื่องรายได้ตามที่กฎหมายกำหนด

---

[13] สาธิต รังคสิริ, “การบัญชีภาษีอากรเกี่ยวกับทรัพย์สิน”, เอกสารภาษีอากร, เล่ม 39 , ปีที่ 5, น.69-71 (กรกฎาคม 2535).

2. <u>เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย</u>

รายการบางประการทางบัญชีถือเป็นรายจ่าย แต่ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ถือเป็นรายจ่ายหรือไม่ยอมให้หักรายจ่ายทั้งจำนวน ตัวอย่างเช่น เงินบริจาคจะถือเป็นรายจ่ายได้ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และขณะเดียวกันรายการบางประเภททางภาษีเงินได้ถือเป็นรายจ่ายได้แต่ทางบัญชีไม่ถือเป็นรายจ่าย ตัวอย่างเช่น การที่ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลยอมให้ธุรกิจสามารถนำผลขาดทุนจากรอบบัญชีก่อน 5 รอบมาหักออกจากกำไรสุทธิในปีปัจจุบันได้

กฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับรายจ่าย ได้แก่

(1) มาตรา 65ทวิ(1)[14] ซึ่งกำหนดให้รายจ่ายตาม มาตรา 65ตรี(1) ถึง (20) มิให้ถือเป็นรายจ่าย

(2) มาตรา 65ทวิ(2)[15] เรื่องหลักเกณฑ์ในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน

(3) มาตรา 65ทวิ(7) เรื่องการคำนวณราคาทุนของสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ

(4) มาตรา 65ทวิ(8) เรื่องราคาทุนของสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

(5) มาตรา 65ทวิ(9) เรื่องการจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้

(6) มาตรา 65ตรี(5)[16] เรื่องรายจ่ายเพื่อการลงทุน

3. <u>หลักเกณฑ์ในการตีราคาทรัพย์สิน</u>

กฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการตีราคาทรัพย์สินและหนี้สินไว้ค่อนข้างชัดเจน ดังนี้

(1) มาตรา 65ทวิ(6) เรื่องการตีราคาสินค้าคงเหลือ

---

[14]มาตรา 65 ทวิ บัญญัติว่า “การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย”

[15]มาตรา 65ทวิ(2) บัญญัติว่า “ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์วิธีการเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาดังกล่าว ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา”

[16]มาตรา 65ตรี บัญญัติว่า “รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(5) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนหรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลงขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม”

(2) มาตรา 65ทวิ(3) เรื่องการตีราคาทรัพย์สินอย่างอื่นที่ไม่ใช่สินค้าคงเหลือ

(3) มาตรา 65ทวิ(5) เรื่องการตีราคา เงินตรา ทรัพย์สิน หนี้สิน ที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ

(4) มาตรา 65ตรี(17)[17] เรื่องการตีราคาทรัพย์สินต่ำลง

(5) มาตรา 74 เรื่องการตีราคาทรัพย์สินในวันเลิกกิจการ

3.2.5 การรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้สำหรับธุรกิจเกษตรกรรม

ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกิจการจะต้องรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ใน มาตรา 65 , 65ทวิและ 65ตรี การรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจเกษตรกรรม มีดังนี้

1) รายได้ที่เกิดจากการได้รับสินทรัพย์ทางการเกษตรจากการขยายพันธุ์ เป็นรายได้เนื่องจากกิจการ เพราะเป็นประโยชน์อย่างอื่นที่สามารถคำนวณเป็นเงินได้ ตามมาตรา 39 และถือมูลค่าตามราคาอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้น ตามมาตรา 9ทวิ แม้ว่ากิจการจะยังไม่ขายสินทรัพย์นั้น (ข้อหารือที่ กค 0802/15905 ลงวันที่ 17 ตุลาคม 2532)

2) รายได้ที่เกิดจากการขายผลิตผลทางการเกษตรเป็นรายได้จากกิจการ เมื่อมีการตกลงทำสัญญาซื้อขายกัน กิจการจะต้องรับรู้เป็นรายได้ของกิจการแม้ว่าจะยังไม่มีการชำระเงิน ตามมาตรา 65 วรรค 2

3) รายจ่ายที่เกิดจากค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งพ่อพันธุ์-แม่พันธุ์ และพืชพรรณ รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาก่อนการให้ผลิตผลทางการเกษตร ถือเป็นรายจ่ายเพื่อการลงทุนอันเป็นรายจ่ายต้องห้ามจะหักในรอบบัญชีนั้นไม่ได้ ตามมาตรา 65ตรี(5) กิจการจะทยอยรับรู้ในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 65ทวิ(2) (ข้อหารือที่ กค 0706/3155 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2547 และข้อหารือที่ กค 0802/7137 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2530)

---

[17]มาตรา 65ตรี บัญญัติว่า “รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง ทั้งนี้ภายใต้บังคับมาตรา 65 ทวิ”

4) รายจ่ายประจำงวดภายหลังมีการเก็บเกี่ยวผลผลิตทางการเกษตร ค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาพ่อพันธุ์-แม่พันธุ์สัตว์ และพืชพรรณ ถือเป็นรายจ่ายได้ตามรอบระยะเวลาที่เกิดขึ้นตามมาตรา 65 วรรค 2 (ข้อหารือที่ กค 0706/3155 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2547)

5) ขาดทุนจากการที่ราคาตลาดของสินค้าทางการเกษตรคงเหลือต่ำกว่าราคาทุนนำมาหักในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีได้ ตามมาตรา 65ทวิ(6) รวมถึงกรณีที่ธุรกิจเกษตรกรรมถือครองสินทรัพย์เพื่อบริโภค และสินทรัพย์เพื่อผลผลิตในบางกรณีเป็นสินค้า

3.3 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ชีวภาพ

ค่าใช้จ่ายในกิจการเกษตรกรรมที่เกี่ยวข้องกับกระบวนเพื่อให้ได้มาซึ่งผลิตผลทางการเกษตรถือเป็นรายจ่ายในการลงทุน ต้องห้ามตามมาตรา 65ตรี(5) กิจการจะหักเป็นรายจ่ายในรอบเวลาที่รายจ่ายเกิดขึ้นไม่ได้ แต่จะต้องนำมารวมเป็นเงินลงทุนในสินทรัพย์ทางการเกษตรและจะรับรู้ค่าใช้จ่ายเหล่านี้เมื่อเกิดรายได้จากสินทรัพย์นั้นในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

3.3.1 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ชีวภาพในทางบัญชี

ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ หมายถึง ส่วนของสินทรัพย์ถาวรของกิจการเมื่อได้ซื้อหรือนำเข้ามาใช้ในกิจการแล้วมีการเสื่อมสภาพหรือมูลค่าลง กิจการจะต้องจัดส่วนนั้นเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อแสดงมูลค่าของสินทรัพย์ถาวรตามสภาพที่แท้จริงในแต่ละงวดบัญชี หรือเป็นการปันส่วนของมูลค่าที่เสื่อมสภาพในทรัพย์สินโดยโอนไปเป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้นตามระยะเวลาที่กิจการคาดหมายว่าจะได้ใช้ประโยชน์จากทรัพย์สิน

การคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินเป็นการตีราคามูลค่าทรัพย์สินที่เสื่อมสภาพส่วนที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตลอดอายุการใช้งานที่ได้ประมาณการไว้ ทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพจะประกอบด้วยทรัพย์สินที่

ก. คาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และ

ข. มีอายุการใช้งานจำกัด และ

ค. กิจการมีไว้เพื่อใช้ในการผลิต ในการขายสินค้าและบริการ ให้เช่าหรือใช้ในการบริหารงาน[18]

ปัจจุบันแนวปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ชีวภาพยังไม่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน เหตุผลสำคัญข้อหนึ่งคือ การอาศัยมาตรฐาน การบัญชีฉบับอื่นที่ใช้กับสินทรัพย์ทั่วไปมาประยุกต์กับสินทรัพย์ชีวภาพ บางกิจการจึงไม่มีการนำเอารายจ่ายที่เกิดขึ้นระหว่างรอบเวลาที่สินทรัพย์ชีวภาพยังไม่ให้ผลผลิตมารวมเป็นมูลค่าของสินทรัพย์ในการหักค่าเสื่อม แต่นำมาหักเป็นรายจ่ายประจำงวด บางกิจการก็นำมารวมเป็นมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ แต่ก็รับรู้ในรูปการปันส่วนเป็นต้นทุนของผลิตผลการเกษตร

ในทางบัญชี สินทรัพย์ทางเกษตรกรรมที่ให้ผลิตผล เช่น พ่อพันธุ์-แม่พันธุ์ปศุสัตว์, ต้นพรรณไม้ กิจการจะบันทึกไว้เป็นสินทรัพย์ระยะยาวของกิจการ ค่าใช้จ่ายที่ซื้อสินทรัพย์นั้นมารวมทั้งค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาจนกว่าจะให้ผลิตผลจะต้องรวมเป็นราคาของสินทรัพย์ การรับรู้ค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะรับรู้ในรูปค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา โดยกิจการส่วนใหญ่จะใช้วิธีการเส้นตรง (Straight Line Method)

ในธุรกิจเกษตรกรรมแต่ละประเภทจะมีระยะเวลาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่เท่ากัน ปัจจัยหนึ่งที่กำหนดระยะเวลาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมคือ “อายุการใช้งานของสินทรัพย์ (Useful Life)” อายุการใช้งานของสินทรัพย์อาจถูกกำหนดโดยพิจารณา 2 ปัจจัย ได้แก่ปัจจัยทางด้านกายภาพ (Physical Factor) และปัจจัยทางเศรษฐกิจ (Economic Factor) ปัจจัยด้านกายภาพ เช่น มีอุบัติเหตุเกิดขึ้นทำให้เครื่องจักรได้รับความเสียหาย หรือหมดอายุการใช้งานจึงเป็นเหตุให้ไม่สามารถใช้ทรัพย์สินต่อไปได้ ส่วนปัจจัยด้านเศรษฐกิจ เช่น ทรัพย์สินเก่าถูกทดแทนด้วยสินทรัพย์ใหม่ เพราะสินทรัพย์ใหม่ให้ประสิทธิภาพและประหยัดต้นทุนแก่กิจการมากกว่า หรือสินทรัพย์เกิดการล้าสมัย (Obsolescence)[19]

สำหรับสินทรัพย์เกษตรจะมีความหลากหลายในประเภทของสินทรัพย์ที่จะมีผลต่อระยะเวลาในการให้ผลผลิต กล่าวคือ ระยะเวลาการให้ผลผลิตของพ่อพันธุ์สุกรจะเป็น 2 ปี แม่พันธุ์สุกรเป็น 3 ปี ส่วนต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมันใช้เวลา 20 ปีในการให้ผลผลิต กิจการจึงนำอายุการให้ผลผลิตมาเป็นเงื่อนไขในการคำนวณระยะเวลาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

---

[18]สมเดช โรจน์คุรีเสถียร และคณะ, การบัญชีภาษีอากร (Tax Accounting), พิมพ์ครั้งที่ 11 (กรุงเทพมหานคร: บริษัทธรรมนิติ เพรส จำกัด ,2549) น. 400.

[19]*เพิ่งอ้าง*, น. 30.

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจึงเป็นไปตามระยะเวลาที่สินทรัพย์นั้นก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการ

3.3.2 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามประมวลรัษฎากรจะเหมือนกับทางบัญชีตามที่มาตรา 65ตรี(2) บัญญัติไว้ แต่จะมีเงื่อนไขที่อาจทำให้การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทางภาษีอากรหักได้น้อยกว่าทางบัญชี

ในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากร จะมีการแบ่งประเภทของรายจ่ายออกเป็น 2 ประเภทเพื่อประโยชน์ในการหักรายจ่าย กล่าวคือ รายจ่ายเพื่อหากำไร และรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน สำหรับรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65ตรี(5) กิจการจึงไม่สามารถนำต้นทุนในการที่ได้มาซึ่งทรัพย์สินมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากรได้ แต่กิจการสามารถทยอยรับรู้ค่าใช้จ่ายนั้น ๆ ในรูปค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ตามมาตรา 65ทวิ(2)

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65ทวิ(2) ให้การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่ได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาซึ่งได้แก่ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 โดยมีหลักเกณฑ์สำคัญ 2 ประการคือ

1) วิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถนำวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปมาหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิได้

2) ระยะในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ตามมาตรา 4 กำหนดระยะเวลาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ไว้ในรูปอัตราส่วนร้อยละของต้นทุนที่จะหักได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามประเภทของทรัพย์สิน โดยให้เริ่มหักในเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา

วันที่ถือว่าได้ทรัพย์สินนั้นมา หมายถึง วันที่ทรัพย์สินอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานหรือใช้ประโยชน์ได้ ดังนั้นทรัพย์สินใดได้ซื้อมาหรือได้มาซึ่งโดยสภาพแห่งทรัพย์สินนั้นสามารถใช้การได้ทันทีแล้ว การคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องเริ่มแต่วันดังกล่าว แต่ถ้าทรัพย์สินนั้นโดยสภาพจะต้องทำการอย่างหนึ่งอย่างใดอีกชั่วระยะหนึ่งก่อนจึงจะใช้งานหรือใช้ประโยชน์ได้

การคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องเริ่มตั้งแต่วันที่ทรัพย์สินนั้นพร้อมที่จะใช้งานหรือใช้ประโยชน์ได้[20]

สำหรับฐานในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ฐานที่ใช้ในการคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาคือราคาทุนเดิมหักด้วยมูลค่าซาก ราคาทุนของทรัพย์สินหมายถึงราคาซื้อและต้นทุนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาทรัพย์สินเพื่อให้อยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งาน มูลค่าซากหมายถึงจำนวนเงินที่ประมาณว่าจะได้รับเมื่อขายสินทรัพย์หรือเลิกใช้งาน ซึ่งมูลค่าซากนี้ก็คือส่วนหนึ่งของราคาทุนที่ไม่ได้คิดค่าเสื่อมราคานั่นเอง[21]

ดังนั้น การกฎหมายภาษียอมให้กิจการสามารถใช้วิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีการที่ใช้ในทางบัญชีได้ แต่ระยะเวลาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจะต้องเป็นไปตามที่กำหมายภาษีกำหนดไว้

3.3.3 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ชีวภาพตามประมวลรัษฎากร

ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว รายได้ของธุรกิจเกษตรกรรมจะเกิดขึ้นเมื่อได้รับผลิตผลจากเกษตรกรรม และจากการบันทึกบัญชีของธุรกิจเกษตรกรรมตามวิธีการราคาทุนในอดีต ค่าใช้จ่ายในกิจการเกษตรกรรมที่เกี่ยวข้องกับกระบวนเพื่อให้ได้มาซึ่งผลิตผลทางการเกษตรไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายจ่ายซึ่งให้ได้มาหรือบำรุงรักษาสินทรัพย์ ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการลงทุน กิจการจะไม่นำมาเป็นรายจ่ายในรอบเวลาที่รายจ่ายเกิดขึ้น แต่จะนำมารวมเป็นเงินลงทุนในสินทรัพย์ทางการเกษตร กิจการจะรับรู้ค่าใช้จ่ายเหล่านี้เมื่อเกิดรายได้จากสินทรัพย์นั้นในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเป็นไปตามเกณฑ์คงค้างที่จะต้องรับรู้รายจ่ายอันเป็นการลงทุนเมื่อกิจการเกิดประโยชน์จากค่าใช้จ่ายนั้น

ระยะเวลาการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ชีวภาพในทางบัญชี กิจการจะคำนวณตามระยะเวลาในการให้ผลผลิตที่แท้จริง แต่เมื่อจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสีย

---

[20]สมเดช โรจน์คุรีเสถียร,การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ & การคิดค่าเสื่อมราคา (Property ,Plant ,Equipment and Depreciation), พิมพ์ครั้งที่ 4 ,(กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารนิติธรรม จำกัด, 2544) น. 115.

[21]สาธิต ผ่องธัญญา, “การบัญชีเกี่ยวกับค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา” สรรพากรสาสน์, เล่ม 2, ปีที่ 51, น. 29 (กุมภาพันธ์ 2547).

ภาษีเงินได้นิติบุคคล กิจการต้องปรับปรุงรายจ่ายที่เป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคานี้ให้เป็นไปตามระยะเวลาที่ มาตรา 4 แห่ง พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 กำหนดไว้ ตามมาตราดังกล่าวมีกำหนดระยะเวลาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ไว้ 5 กรณี กล่าวคือ

(1) อาคาร

(2) ต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้

(3) ต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิการเช่า

(4) ต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธีสูตร กู๊ดวิล เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น

(5) ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้ นอกจากที่ดินและสินค้า

ตามบทบัญญัติข้างต้น ไม่มีการกำหนดระยะเวลาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับพ่อพันธ์-แม่พันธุ์ปศุสัตว์ และต้นพรรณไม้เป็นการเฉพาะ แต่กรมสรรพากรได้ยอมรับให้ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในสินทรัพย์ที่เป็นพ่อพันธุ์-แม่พันธุ์ สุกร ไก่ และเป็ดได้ ตามหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/3155 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2547

“กรณีบริษัทฯ ได้ซื้อพ่อพันธุ์และแม่พันธุ์สุกร ไก่ และเป็ดจากต่างประเทศมาใช้ในกิจการของผู้ประกอบการ พ่อพันธุ์และแม่พันธุ์สุกร ไก่ และเป็ด ดังกล่าว ถือเป็นทรัพย์สินของบริษัทฯ เนื่องจาก พ่อพันธุ์และแม่พันธุ์เป็นสิ่งที่มีชีวิตซึ่งต้องมีการเจริญเติบโต เมื่อโตเต็มที่ก็จะมีการขยายพันธุ์และ เสื่อมสภาพไป ดังนั้น รายจ่ายค่าซื้อพ่อพันธุ์และแม่พันธุ์สุกร ไก่ และเป็ด และค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการบำรุงรักษา จนกว่าพ่อและแม่พันธุ์จะให้ผลผลิต ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนต้องห้ามมิให้ถือ เป็นรายจ่ายตามมาตรา 65ตรี(5) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ในอัตราไม่เกินร้อยละ 20 ของมูลค่าต้นทุนตามมาตรา 4(5) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ซึ่งในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาดังกล่าว บริษัทฯ จะต้องหักตั้งแต่วันที่พ่อพันธุ์และแม่พันธุ์ ให้ผลผลิตพร้อมที่จะขายได้เป็นต้นไป ไม่ว่าจะมีเงินได้จากการประกอบกิจการแล้วหรือไม่ก็ตาม

สำหรับ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการบำรุงรักษาพ่อพันธุ์และแม่พันธุ์ ตั้งแต่วันที่พ่อพันธุ์และแม่พันธุ์ให้ผลผลิตพร้อมที่จะขายได้เป็นต้นไป ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้

กรณีบริษัทฯ ได้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของพ่อพันธุ์และแม่พันธุ์ตามอายุการใช้งาน โดยพ่อพันธุ์สุกรจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจำนวน 2 ปี แม่พันธุ์สุกรหัก 3 ปี พ่อพันธุ์และแม่พันธุ์ไก่ และเป็ด หัก 1 ปี ซึ่งเกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภททรัพย์สินตามมาตรา 4 แห่ง พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาดังกล่าวของบริษัทฯ มิได้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามมาตรา 65ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และอัตราที่ กำหนดตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527”

ส่วนพืชพรรณที่ให้ผลิตผลทางการเกษตร กรมสรรพากรยอมรับให้สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ ตามหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0802/7137 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2531

“รายจ่ายในการปลูกพืชไร่ (ส้มเขียวหวาน) คือ ค่าต้นพันธุ์ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการบำรุงรักษา ถือว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนให้สะสมไว้จนถึงวันที่เริ่มมีผลผลิต จึงจะทำการตัดค่าเสื่อมราคาได้ในอัตราไม่เกินร้อยละ 20 ของมูลค่าต้นทุนตามมาตรา 4(5) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

การหักค่าสึกหรอค่าเสื่อมราคาดังกล่าว บริษัทผู้ประกอบกิจการต้องหักตั้งแต่วันที่ต้นส้มให้ผลิตผลพร้อมที่จะขายเป็นต้นไป ไม่ว่าจะมีเงินได้จากการประกอบกิจการแล้วหรือไม่”

ดังนั้น จากหนังสือตอบข้อหารือข้างต้นกรมสรรพากรยอมรับว่า พ่อพันธุ์และแม่พันธุ์ปศุสัตว์ รวมทั้งต้นพรรณไม้ เป็นทรัพย์สินซึ่งสามารถสึกหรอและเสื่อมราคาได้ตามมาตรา 4(5) แห่งพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 กิจการต้องนำค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์และการบำรุงรักษาจนกว่าให้ผลิตผลมารวมเป็นต้นทุน โดยเริ่มต้นหักนับแต่วันที่ให้ผลผลิต แต่กิจการจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคากิจการจะหักต่ำกว่า 5 ปีไม่ได้

3.4 การตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร

จากแนวปฏิบัติทางบัญชีในปัจจุบัน ธุรกิจเกษตรกรรมจะบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิตสินทรัพย์ถาวร ส่วนสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการบริโภคและผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวได้จะบันทึกเป็นรายการสินค้า หากถือเป็นสินทรัพย์ถาวรจะวัดมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปในทางบัญชีด้วยวิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมสะสม และจะไม่นิยมที่จะตีมูลค่าเพราะเป็นการยากในการหาราคาตลาด ส่วนกรณีที่ถือเป็นสินค้าจะวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า

ตาม (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีการเกษตรกำหนดให้ตีมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรที่เป็นสัตว์และพืชด้วยมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ณ ทุกวันที่ในงบดุล ทั้งรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนเป็นกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีวิธีการปฏิบัติต่อทรัพย์สินและสินค้าแตกต่างกัน โดยกิจการจะไม่สามารถตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิตซึ่งเป็นทรัพย์สินให้ต่ำลงได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65ตรี(17) แต่จะสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามหลักเกณฑ์ในพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 สำหรับสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการบริโภคที่กิจการถืออย่างสินค้าจะสามารถตีราคาสินค้าคงเหลือได้อย่างผลผลิตทางการเกษตร ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ(6) ได้

3.4.1 รายการกำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตร ตาม (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57 เรื่อง “เกษตรกรรม”

(ร่าง) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57 เรื่อง “เกษตรกรรม” ได้ยอมรับลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์ชีวภาพที่สามารถแปรรูปทางชีวภาพได้ ซึ่งจะส่งผลต่อมูลค่ายุติธรรมที่เปลี่ยนแปลงไปในแต่ละรอบเวลา ดังนั้น เพื่อให้สามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับกิจการจะต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพเมื่อมีการรับรู้เริ่มแรก และทุกวันที่ในงบดุล และวัดมูลค่ายุติธรรมของผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว ทั้งต้องรับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในงบกำไรขาดทุน

1. <u>การเปลี่ยนแปลงแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ</u>

กิจการจะต้องรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงทั้งด้านกายภาพและด้านราคาในงบกำไรขาดทุน กิจการจึงต้องมีการวัดมูลค่าและตีราคาของสินทรัพย์ชีวภาพเพิ่มขึ้นหรือต่ำลงตามมูลค่ายุติธรรม การเปลี่ยนแปลงทั้ง 2 ประการ ดังนี้

1.1) <u>เกิดการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพของสินทรัพย์ชีวภาพ</u> กล่าวคือ (ก) สินทรัพย์ชีวภาพจะมีการเจริญเติบโตเพิ่มขึ้นมูลค่ายุติธรรมก็จะเปลี่ยนเพิ่มขึ้น กิจการจะได้รับกำไรจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ (ข) เมื่อกิจการมีการเก็บผลผลิตทางการเกษตรแล้วสินทรัพย์ชีวภาพจะมีการเจริญเติบโตถดถอยมูลค่ายุติธรรมก็จะเปลี่ยนแปลงลดลง หรือสินทรัพย์นั้นอาจสูญสิ้นไป กิจการก็จะได้รับขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ

เช่น ธุรกิจปาล์มน้ำมัน[22] ต้นปาล์มน้ำมันมีการเจริญเติบโตเพิ่มขึ้นและให้ผลผลิตเป็นผลปาล์มน้ำมันได้ ในช่วง 3 ปีแรกก่อนให้ผลผลิตมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันจะเพิ่มสูงขึ้นโดยมีมูลค่าต้นละ 1,334.54 บาท 1,446.13 บาท และ 1,500.71 บาท ตามลำดับ และในช่วงระยะเวลาต้นปีที่ 4 ซึ่งเป็นปีที่ต้นปาล์มน้ำมันของกิจการสามารถให้ผลิตผลแล้วจะมีมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมัน 1,552.77 บาท ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันของกิจการที่เพิ่มสูงขึ้นในช่วงระยะเวลาดังกล่าวย่อมเป็นผลมาจากการเจริญเติบโตที่เพิ่มขึ้นของต้นปาล์มน้ำมันนั่นเอง จะเห็นได้ว่าหลังจากต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้วมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวจะเริ่มลดลง

1.2) <u>เกิดจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคาของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ</u> กล่าวคือ ในแต่ละปีระดับราคาของสินทรัพย์ชีวภาพในตอนต้นรอบกับตอนสิ้นรอบระยะเวลาอาจมีการเปลี่ยนแปลง ทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนได้

เช่น[23] กิจการปศุสัตว์ ในตอนต้นปีกิจการมีสัตว์อายุ 2 ปีซึ่งมีราคาตลาด 100 บาท ต่อมาในวันสิ้นปี ราคาตลาดของสัตว์อายุ 2 ปี มีราคา 105 บาท กิจการจึงต้องรับรู้กำไรจากการเปลี่ยนแปลงด้านราคาของสัตว์อายุ 2 ปี จำนวน 5 บาทในงบกำไรขาดทุน

---

[22]กุลวดี ลิ่มอุสัมโน, “การรับรู้และวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 การบัญชีสำหรับการเกษตร:ความเหมาะสมในการนำมาใช้สำหรับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะพาณชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546), น.153.

[23]ดู ตัวอย่างที่ 2 ของ ภาคผนวก ก

การตีราคาจากการเปลี่ยนแปลงทั้ง 2 ประเภท สัมพันธ์กับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตและเป็นส่วนประกอบที่สำคัญในการก่อให้เกิดรายได้แก่กิจการ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงอันเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพจะเป็นประโยชน์ในการประเมินผลของการดำเนินงานของฝ่ายบริหารของกิจการในด้านการเพาะปลูก ,เลี้ยงดู และบำรุงรักษาสินทรัพย์ชีวภาพให้ได้ผลผลิตเป็นผลปาล์มน้ำมันตามที่ต้องการ ส่วนการเปลี่ยนแปลงด้านราคาของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพเมื่อตอนต้นรอบและสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จะแสดงให้เห็นถึงผลกำไรหรือขาดทุนอันเนื่องมาจากสภาพเศรษฐกิจที่มีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงระดับราคาของสินทรัพย์ชีวภาพ[24]

2. <u>การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของผลิตผลทางการเกษตร</u>

ผลิตผลทางการเกษตรที่ทำการเก็บเกี่ยวได้จากสินทรัพย์ชีวภาพจะต้องทำการวัดมูลค่าครั้งแรก ณ จุดเก็บเกี่ยวด้วยมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย และทำการรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในงบกำไรขาดทุนทันที และถือเป็นสินค้าคงเหลือของกิจการทันที และถือเป็นสินค้าคงเหลือของกิจการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง “สินค้าคงเหลือ” ซึ่งกำหนดให้ทำการวัดมูลค่า ณ ทุกวันที่ในงบการเงินด้วยราคาทุน (Cost) หรือมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ (Net Realizable Value; NRV) แล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า และทำการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวหากว่ามูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับต่ำกว่าราคาทุน[25]

<u>3.4.2 การตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นหรือต่ำลงตามประมวลรัษฎากร</u>

กิจการที่มีสินทรัพย์จำนวนมากในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี จะต้องแสดงสินทรัพย์คงเหลือในงบดุลของกิจการ มูลค่าหรือราคาสินทรัพย์ที่แสดงฐานะการเงินของกิจการในงบดุลแสดงค่าหรือราคาตลาดของสินทรัพย์นั้น ซึ่งเป็นมูลค่าหรือราคาที่ถูกกำหนดหรือเกิดจากการประเมินจากการประเมินราคาอิสระหรือราคาที่มีการซื้อขายกันของสินทรัพย์นั้นในท้องตลาด กิจการอาจจะต้องมีการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นหรือลดลง เพื่อให้สินทรัพย์มีราคาตาม

---

[24]กุลวดี ลิ่มอุสัมโน, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 22*, น. 153.

[25]*เพิ่งอ้าง*, น. 155.

ฐานะที่แท้จริงกิจการจะเลือกตีราคาโดยปรับปรุงบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมเป็นเกณฑ์ การตีราคาสินทรัพย์มี 2 วิธีด้วยกัน[26]

1. <u>การตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น</u>

ตามหลักบัญชี กิจการย่อมตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นได้ เช่น ที่ดินที่ซื้อมาเมื่อ 10 ปีก่อน ปัจจุบันมีราคาเพิ่มขึ้น จึงตีราคาเพิ่มขึ้นให้ถูกต้องกับราคาตลาดของที่ดินในปัจจุบัน การตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นมักจะกระทำเมื่อมีเหตุการณ์สำคัญเกิดขึ้น เช่น มีการขยายกิจการ รวมกิจการ เพิ่มทุน รับหุ้นส่วนเข้ามาใหม่ เป็นต้น แต่ราคาส่วนที่ตีเพิ่มขึ้นดังกล่าวตามหลักบัญชีไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการ ทั้งนี้ เพื่อป้องกันมิให้มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มเติมเพื่อแสดงกำไรสูงและนำไปจ่ายเป็นเงินปันผล เพราะราคาทรัพย์สินที่ตีเพิ่มขึ้นนี้ยังมิใช่กำไรที่เกิดขึ้นจริง ๆ [27]

ในทางภาษีอากรถือหลักเดียวกับบัญชีที่จะไม่รับรู้มูลค่าที่ตีเพิ่มขึ้นของทรัพย์สินเป็นรายได้ ตามมาตรา 65ทวิ(3) ซึ่งให้ถือมูลค่าทรัพย์สินตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ ซึ่งก็คือมูลค่าที่ได้มา หากมีการตีราคาเพิ่มขึ้นก็ห้ามมิให้นำราคาที่ตีเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข ของมาตรา 65ทวิ(2)

ดังนั้น แม้ในทางบัญชีจะมีการตีราคาสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้นตามราคาตลาด แต่การคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากสินทรัพย์หรือการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามประมวลรัษฎากรนั้น ต้องถือตามมูลค่าเดิมที่ได้มาซึ่งทรัพย์สินนั้น

2. <u>การตีราคาทรัพย์สินต่ำลง</u>

ตามหลักบัญชี กิจการย่อมตีราคาทรัพย์สินให้ต่ำลงได้ถ้าทรัพย์สินนั้นมีมูลค่าหรือราคาลดลง และกิจการย่อมนำราคาส่วนที่ลดลงมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิได้ เช่น บริษัทพฤหัส จำกัด มีที่ดินอยู่แปลงหนึ่ง เดิมมีราคา 1 ล้านบาท เพราะอยู่ในทำเลค้าขาย แต่ต่อมาละแวกนั้นไม่ใช่ทำเลค้าขายอีกต่อไปเพราะมีการเปลี่ยนเส้นทางจราจร ราคาที่ดินในละแวกนั้นลดลงร้อยละ 20 บริษัทจึงตีราคาที่ดินให้ต่ำลง 2 แสนบาท ดังนี้ บริษัทย่อมนำราคาที่ดินที่ลดลง 2 แสนบาท นี้มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้[28]

---

[26]สมเดช โรจน์คุรีเสถียร, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 18*, น.384.

[27]ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น. 225-226.

[28]*เพิ่งอ้าง* , น. 227.

แต่ในทางภาษีอากรรายจ่ายในการตีราคาทรัพย์สินต่ำลงเป็นรายจ่ายต้องห้าม ตามมาตรา 65ตรี(17) กิจการจึงต้องบวกรายจ่ายทางบัญชีกลับไปเพื่อคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากร

เงื่อนไขข้อนี้ เป็นข้อห้ามมิให้ตีราคาทรัพย์สินลดลงเพื่อนำมูลค่าที่ลดลงมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพราะการที่กิจการจะตีราคาทรัพย์สินลดลงโดยไม่มีการขายทรัพย์สินจริง ๆ นั้น รายการผลขาดทุนจากการตีราคาทรัพย์สินลดลงย่อมเป็นรายการขาดทุนที่มิได้เกิดขึ้นจริง (Unrealized Loss) และเป็นการตีราคาโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแต่เพียงฝ่ายเดียว ซึ่งราคาทรัพย์สินนั้นอาจจะยังไม่ได้ลดลงจริง เท่ากับเป็นการนำเอามูลค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาลดลงมาถือเป็นรายจ่ายทั้ง ๆ ที่กรณียังไม่ได้เกิดขึ้น จึงต้องห้ามตามข้อนี้ เว้นแต่จะเป็นการตีราคาตามมาตรา 65ทวิ เช่น ทรัพย์สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่ต้องตีราคาเป็นเงินตราไทย ซึ่งค่าของทรัพย์สินอาจมีราคาลดลงได้ อันเนื่องจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเปลี่ยนแปลงไปเป็นต้น

รายจ่ายต้องห้ามตามมาตรานี้จึงหมายถึงรายจ่ายที่ยังไม่มีการรับรู้ในผลขาดทุนจาก สินทรัพย์ (Capital loss) ดังนี้ผลขาดทุนจากสินทรัพย์จะสามารถนำมาหักได้ก็ต่อเมื่อเกิดการรับรู้ (Realization) จากธุรกรรมที่เกิดขึ้น อันเป็นไปตามหลักการรับรู้ (Realization Concept)

ทรัพย์สินตามข้อนี้ หมายถึง ทรัพย์สินที่มีลักษณะเป็นทุนเท่านั้นไม่รวมถึงสินค้าซึ่งสินค้าคงเหลืออาจตีราคาต่ำลงได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65ทวิ (6) คือ ตีตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า สำหรับทรัพย์สินจะต้องตีราคาทรัพย์สินตามราคาทรัพย์สินที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ คือราคาที่ซื้อมาในตอนแรก ตามมาตรา 65ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร[29]

3.4.3 การตีราคาสินค้าคงเหลือตามประมวลรัษฎากร

กิจการที่ดำเนินธุรกิจอยู่ในปัจจุบันที่มีการขายสินค้า โดยซื้อสินค้ามาขายไป ผลิตสินค้าออกมาขาย นำเข้า ส่งออกหรือกิจการต่าง ๆ ที่มีสินค้าคงเหลืออยู่ในครอบครอง ยังรวมไปถึงกิจการที่ให้บริการแต่มีสินค้าไว้บริการลูกค้า เช่น อู่ซ่อมรถยนต์ รับเหมาก่อสร้าง โดยปกติแล้วกิจการที่ซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบมาผลิตเพื่อขายนั้น ณ วันสิ้นงวดบัญชีหากมี

---

[29]ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสยและสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสามเจริญพาณิชย์ ,2549) น.2-182.

สินค้าเหลืออยู่จะต้องมีการนำสินค้าและวัตถุดิบคงเหลืออยู่นั้นมาตีราคาสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี ซึ่งสินค้าคงเหลือตามหลักการบัญชีมีความหมายดังนี้[30]

สินค้าคงเหลือ (Inventory) หมายถึง ทรัพย์สินที่มีตัวตน ที่มีไว้เพื่อขายหรืออยู่ในกระบวนการผลิตเพื่อแปรรูปเป็นสินค้าสำเร็จรูป หรือมีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าเพื่อขาย

โดยปกติแล้วราคาของสินค้าคงเหลือจะมีอยู่ 2 ราคา คือ ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (ราคาตลาด หมายถึง ราคาที่กิจการจะต้องจ่ายไปเพื่อซื้อสินค้าหรือผลิตสินค้าขึ้นมาใหม่) เมื่อสิ้นงวดบัญชีกิจการต้องมีการตีราคาสินค้าคงเหลือซึ่งจะต้องเลือกระหว่างราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (ราคาตลาด) โดยนำราคาทั้ง 2 ประเภทมาเปรียบเทียบกัน ซึ่งราคาไหนต่ำจะต้องใช้ราคานั้นเป็นราคาสินค้าคงเหลือของกิจการ ซึ่งส่วนใหญ่แล้วราคาของสินค้าคงเหลือของกิจการมักมีราคาทุนต่ำกว่าราคาตลาด ดังนั้นการตีราคาสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีกิจการส่วนใหญ่จะตีราคาสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุน

ประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์เป็นแนวทางไว้ว่าให้คำนวณตามราคาทุน หรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า และให้ถือราคาที่คำนวณได้ดังกล่าวเป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาของรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย สำหรับการคำนวณสินค้าคงเหลือตามราคาทุนโดยหลักทางบัญชีมีวิธีการการคำนวณราคาสินค้าคงเหลือได้หลายวิธี ด้วยเหตุนี้กฎหมายจึงต้องกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า เมื่อใช้หลักเกณฑ์ไว้ว่า เมื่อใช้หลักเกณฑ์ตามวิชาการทางบัญชีอย่างใดแล้วก็ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิชาการทางบัญชีนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้ มิฉะนั้นแล้วการคำนวณสินค้าคงเหลืออาจถูกใช้เป็นเครื่องมือในการปรุงแต่งกำไรสุทธิให้เพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ตามความพอใจ[31]

มาตรา 65ทวิ(6) “ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชีให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์ได้”

---

[30]สมเดช โรจน์คุรีเสถียร, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 18*, น. 457.

[31]ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 29*, น. 2-083.

หลักเกณฑ์ในการตีราคาสินค้าคงเหลือตามหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร[32]

(1) การตีราคาสินค้าคงเหลือให้เปรียบเทียบราคาทุนกับราคาตลาด ราคาใดน้อยกว่าให้ใช้ราคานั้น สำหรับราคาตลาด ได้แก่ ราคาสินค้าที่จะพึงขายได้ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

ในกรณีราคาตลาดน้อยกว่าราคาทุน ผลขาดทุนจากการคำนวณดังกล่าวจะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นไม่ได้ เพราะการตีราคาตามราคาตลาดซึ่งต่ำกว่าราคาทุนนั้นเท่ากับเป็นการหักรายจ่ายไปครั้งหนึ่งแล้ว (หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0802/11509 ลงวันที่ 5 กรกฎาคม 2537)

นอกจากวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด (Periodic Inventory) แล้ว ในทางบัญชียังมีวิธีการบันทึกรายการสินค้าอีกวิธี คือ วิธีการบันทึกการรับจ่ายสินค้า (Perpetual Inventory) ซึ่งวิธีการนี้ กิจการจะบันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าทุกครั้งที่เกิดรายการไว้ในบัญชีสินค้าคงเหลือ และจะคำนวณต้นทุนขายไว้ทุกขณะที่มีการขายสินค้า ทำให้เมื่อถึงวันสิ้นงวดบัญชีกิจการสามารถทราบถึงมูลค่าสินค้าคงเหลือและต้นทุนขายไว้โดยไม่ต้องตรวจนับสินค้าดังเช่นวิธีบันทึกสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด (Periodic Inventory) ดังนั้น ตามวิธีการบันทึกบัญชีแบบ Perpetual Inventory หรือวิธีบันทึกการรับจ่ายสินค้านี้ การตีราคาสินค้าคงเหลือลดลงจะถือเป็นรายจ่ายได้ เพราะมูลค่าส่วนที่ลดลงยังมิได้นำไปถือเป็นต้นทุนขายในงวดบัญชีนั้นแต่อย่างใด

(2) ราคาสินค้าคงเหลือที่ตีราคาไว้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในปัจจุบันให้ถือเป็นราคาสินค้าคงเหลือต้นงวดของระยะเวลาบัญชีถัดไป

(3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจะขอเลือกไม่ตีราคาสินค้าคงเหลือตามหลักเกณฑ์ของมาตรา 65ทวิ(6) แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้

ดังนั้น การตีราคาสินค้าคงเหลือจะต้องตีตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า โดยจะต้องเปรียบเทียบราคาทุนกับราคาตลาด ราคาใดน้อยกว่าให้ใช้ราคานั้นมาเป็นราคาสินค้าคงเหลือในรอบบัญชีนั้น และเป็นราคาสินค้าในวันต้นรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป ทั้งนี้ การคำนวณต้นทุนสินค้าที่ขายระหว่างงวดทำได้โดย นำผลรวมของมูลค่าสินค้าคงเหลือต้นงวดกับมูลค่าสินค้าที่ซื้อมาระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยมูลค่าสินค้าคงเหลือสิ้นรอบ

---

[32]ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 18*, น.2-083 ถึง 2-086.

ระยะเวลาบัญชี เมื่อได้ต้นทุนแล้วก็นำไปหักออกจากรายรับทั้งหมดจากการขายสินค้า ผลลัพธ์เป็นรายได้จากการขายสินค้า จึงเป็นการนำราคาสินค้าที่ต่ำลงมาหักในตอนคำนวณต้นทุน ผู้เสียภาษีจะนำมาเป็นรายจ่ายเพื่อหักกับรายได้อีกไม่ได้ เนื่องจากได้ถือเป็นผลเสียหายจากการตีราคาในการคำนวณต้นทุนไปแล้ว จึงหักเป็นรายจ่ายแยกต่างหากอีกไม่ได้

3.4.4 การตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรของธุรกิจเกษตรกรรม

จากแนวปฏิบัติตาม ร่างมาตรฐานการบัญชีการเกษตรในเรื่องการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพตามมูลค่ายุติธรรม จึงเกิดรายการที่ขัดแย้งกับบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร 2 รายการ คือ

1) รายการกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม ไม่ว่าจะเกิดจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ หรือมูลค่ายุติธรรม

2) รายจ่ายที่เกิดขึ้นในแต่รอบระยะเวลาบัญชี ไม่ว่าสินทรัพย์ชีวภาพนั้นจะให้ผลผลิตทางการเกษตรแล้วหรือไม่

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65ทวิ(3) และมาตรา 65ตรี(17) แล้ว การตีราคาตามร่างมาตรฐานนี้จะนำมาคำนวณเป็นกำไรหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรไม่ได้ ทั้งนี้ได้มีหนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค 0706/10178 ลงวันที่ 6 ธันวาคม 2548

“การบันทึกราคาของทรัพย์สินประเภทสัตว์หรือพืชที่มีชีวิต (สินทรัพย์ชีวภาพ) ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อได้ตามปกติ ในกรณีที่มีการตีราคาเพิ่มขึ้นห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ และให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น ตามมาตรา 65 ทวิ(3) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีที่ตีราคาทรัพย์สินดังกล่าวต่ำลงค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาต่ำลง ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี(17) แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากมีการขายทรัพย์สินดังกล่าวออกไปแล้วมีผลขาดทุนเกิดขึ้น จึงจะมีสิทธินำมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

การบันทึกราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับผลิตผลทางการเกษตร ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคา

นี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย ตามมาตรา 65ทวิ(6) แห่งประมวลรัษฎากร หากราคาตลาดน้อยกว่าราคาทุน ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือจะนำมาหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ เพราะการตีราคาตามราคาตลาดซึ่งต่ำกว่าทุนนั้น เท่ากับเป็นการหักรายจ่ายไปครั้งหนึ่งแล้ว”

ดังนั้น กรมสรรพากรมีความเห็นว่าสินทรัพย์ชีวภาพถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการจึงห้ามตีราคาเพิ่มขึ้น ให้ถือราคาตามที่ซื้อมาและสามารถหักค่าเสื่อมราคาได้ ตามาตรา 65ทวิ(3) ส่วนการตีราคาต่ำลงห้ามนำมาถือเป็นรายจ่าย ตามมาตรา 65ตรี(17) ผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพให้ตีราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65ทวิ(6)

สำหรับการรับรู้รายจ่ายในแต่ละรอบเวลานั้น ต้องอยู่ภายใต้มาตรา 65ตรี(5) กล่าวคือ หากเป็นค่าใช้จ่ายก่อนการให้ผลผลิตจะนำมาหักเป็นรายจ่ายในรอบนั้นไม่ได้ กิจการจะต้องรับรู้ในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65ทวิ(2) จะหักในรอบนั้นได้ต่อเมื่อสินทรัพย์ได้ให้ผลผลิตแล้ว [33]

[33]ดู หัวข้อ 3.3.3 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ชีวภาพตามประมวลรัษฎากร น.78

ตาราง 2 สรุปรายการที่ธุรกิจเกษตรกรรมต้องนำมาปรับปรุงเพื่อเสียภาษี

รายการ	การรับรู้ทางบัญชีการเงิน	การปรับปรุงรายการตามบัญชีภาษีอากร
ระยะเวลาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ชีวภาพ	คำนวณตามระยะเวลาในการให้ผลผลิตที่แท้จริงของสินทรัพย์ชีวภาพ	หักได้ไม่น้อยกว่า 5 ปี
กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ	เป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ	ห้ามตีราคาทรัพย์สินสูงขึ้น
ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ	เป็นรายจ่ายในการคำนวณขาดทุนสุทธิ	เป็นรายจ่ายต้องห้าม
รายจ่ายในรอบบัญชีที่เกิดขึ้น	หักเป็นรายจ่ายในรอบบัญชีที่เกิดขึ้น	แบ่งเป็น 2 กรณี 1. รายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนสินทรัพย์ชีวภาพให้ผลผลิตรวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์รับรู้ในรูปค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา เมื่อให้ผลผลิต 2. รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังสินทรัพย์ชีวภาพให้ผลผลิตสามารถหักได้ทันที

3.5 การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีจากฐานการบริโภคซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการในส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการจำหน่ายสินค้าและบริการต่าง ๆ ในทุก ๆ ทอด ไม่ว่าผู้ซื้อหรือผู้รับบริการนั้นจะเป็นผู้บริโภคหรือไม่ ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มคือผู้ขายและผู้ให้บริการ ซึ่งเรียกว่าผู้ประกอบการ แต่เนื่องจากความที่เป็นภาษีทางอ้อม ผู้ที่รับภาระที่แท้จริงคือผู้บริโภคขั้นสุดท้าย

คำว่ามูลค่าเพิ่ม หมายถึง มูลค่าที่ผู้ผลิต ผู้ประกอบการบวกเพิ่มในต้นทุนของสินค้าหรือบริการ เพื่อกำหนดเป็นราคาขายสินค้าหรือค่าบริการ หรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่ง มูลค่าเพิ่มคือ รายได้จากการขายสินค้าหักด้วยต้นทุนจากการซื้อ (มูลค่าเพิ่ม = ค่าแรง + กำไร = ผลได้ - ผลจ่าย) การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการแต่ละช่วงต้องเสียจะคำนวณตามวิธีเครดิตโดยนำภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อส่วนที่ได้มา คือ ภาษีขายตามส่วนที่ผู้ประกอบการนั้นทำให้เพิ่มขึ้นซึ่งต้องนำมาเสียแก่กรมสรรพากร อันเป็นมูลค่าที่ผู้ประกอบการบวกเพิ่มในต้นทุนสินค้าและให้บริการ แต่หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายผู้ประกอบการก็สามารถขอคืนภาษีที่ตนถูกเก็บมาในทอดก่อนตามส่วนได้ ดังนั้น ผู้ประกอบการจดทะเบียนอาจจะได้รับเงินภาษีคืนแทนที่จะเสียภาษีได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ประกอบการที่เสียภาษีในอัตราศูนย์ ผู้ประกอบการจะได้รับบรรดาภาษีมูลค่าเพิ่มที่รวมอยู่ในต้นทุนสินค้าคืนทั้งหมด[34]

สำหรับการเครดิตภาษีนี้เป็นการขจัดความซ้ำซ้อน โดยให้เอาภาษีในทอดก่อนหน้ามาหักออกได้ในทอดหลัง จึงเป็นการส่งเสริมการลงทุน กล่าวคือ ผู้ประกอบการจะได้ภาษีซื้อที่แฝงมาจากการลงทุนในการประกอบการคืนมา จึงไม่มีภาระภาษีบริโภคจากการลงทุน

การขายผลิตผลทางการเกษตรของธุรกิจเกษตรกรรม เป็นการขายสินค้าอย่างหนึ่งที่อาจอยู่ภายเงื่อนไขต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้

---

[34]ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสยและสาโรช ทองประคำ, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 29*, น. 4-001 ถึง 4-002.

3.5.1 การขายสินค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

การขายสินค้าในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ เป็นการกระทำหนึ่งที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2(1) โดยคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(8)[35] จะมีความหมายอย่างกว้าง โดยนอกจากจะหมายความถึงการจำหน่าย จ่าย โอนสินค้า อย่างมีค่าตอบแทนทั่ว ๆ ไปแล้ว ยังรวมถึงกรณีไม่มีค่าตอบแทนด้วย และยังรวมถึงกรณีอื่น ๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วย ซึ่งจะกว้างกว่าสัญญาซื้อขายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และคำว่า “สินค้า” ตามประมวลรัษฎากรก็นิยามความหมายไว้อย่างกว้าง โดยมาตรา 77/1(9)[36]

---

[35]มาตรา 77/1(8) บัญญัติว่า “ขาย หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้าไม่ว่าจะมีประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใดๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง

(ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากันหรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

(ช) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง”

[36] มาตรา 77/1(9) บัญญัติว่า “สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใดๆและให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า”

ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินไม่ว่าจะมีรูปร่างหรือไม่ซึ่งอาจมีราคาและถือเอาได้ และไม่ว่าจะมีเพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ ทั้งรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า

สำหรับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มคือ ผู้ประกอบการ ซึ่งหมายความถึงผู้ประกอบธุรกิจขายสินค้า ให้บริการและนำเข้า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(5)[37] แต่การที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องเป็นผู้ประกอบการในระบบด้วย กล่าวคือ จะต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนด้วย

นอกจากนี้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 78 และฐานภาษีจะคำนวณจากมูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการพึงจะได้รับจากการขายสินค้า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79

3.5.2 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือน โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3[38] ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องชำระเป็น ดังนี้

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ = ภาษีขาย – ภาษีซื้อ

---

[37]มาตรา 77/1(5) บัญญัติว่า “ผู้ประกอบการ หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่”

[38]มาตรา 82/3 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 82/7 มาตรา 82/8 และมาตรา 82/16 ให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี

หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น

หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน 8

ภาษีซื้อที่มิได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีตามวรรคหนึ่งเพราะมีเหตุจำเป็นตามที่อธิบดีกำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีหลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดแต่ต้องไม่เกินสามปีนับจากวันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษี”

ผลการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ ได้แก่ ส่วนต่างของภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ หากผลการคำนวณออกมาเป็นบวก (+) (ภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ) ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องนำเอาจำนวนส่วนต่างไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 วรรคสอง หากผลการคำนวณออกมาเป็นลบ (-) (ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย) ผู้ประกอบการก็จะไม่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น (แต่ยังคงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการตามปกติ) และจำนวนส่วนต่างถือเป็นเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ ผู้ประกอบการมีสิทธิที่จะขอคืนเป็นเงินหรือยกไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไปได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 วรรคสาม[39]

ภาษีขาย หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ จากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(17)[40]

กรณีดังกล่าว เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ขายสินค้าหรือให้บริการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/4 วรรคหนึ่ง การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะเรียกเก็บโดยคำนวณจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ ตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บอยู่ ณ วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บดังกล่าวเป็นภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือให้บริการ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/4 วรรคสาม ทั้งนี้ ภาษีขายที่เกิดขึ้นในเดือนใดก็เป็นภาษีขายของเดือนนั้น โดยไม่คำนึงว่าสินค้าที่ขายหรือให้บริการนั้นจะซื้อมาหรือเป็นผลมาจากการผลิตของเดือนใดก็ตาม

---

[39]ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสยและสาโรช ทองประคำ, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 29*, น. 4-198.

[40]มาตรา 77/1(17) บัญญัติว่า “ภาษีขาย หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามมาตรา 82/4 วรรคหนึ่ง และภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เสียในกรณีที่เป็นการขายสินค้าตาม (ง) (จ) (ฉ) หรือ (ช) ของ (8) หรือในกรณีที่เป็นการให้บริการตาม (10) แต่ไม่รวมถึงภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 82/16”

ส่วน ภาษีซื้อ หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้จดทะเบียนมูลค่าเพิ่ม เมื่อซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(18)[41]

ภาษีซื้อจึงหมายถึงภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บเนื่องจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการ เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ภาษีซื้อนั้นครอบคลุมไปถึงภาษีซื้อที่ได้รับจากการซื้อทรัพย์สินประเภททุน เช่น เครื่องจักร เครื่องมือ อุปกรณ์ต่าง ๆ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เหมือนกับภาษีอื่นตรงที่ว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอาจได้รับเงินภาษีคืนมากกว่าภาระภาษีซื้อที่ต้องเสียก็ได้ เช่น ผู้ประกอบการส่งออกจะเสียภาษีในอัตราศูนย์คือไม่ต้องเสีย ฉะนั้น บรรดาภาษีมูลค่าเพิ่มที่รวมอยู่ในต้นทุนสินค้าที่ส่งออก ผู้ประกอบการจะได้รับคืนหรือหักออกจากภาษีขายได้ทั้งจำนวน จนกล่าวได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและผู้มีหน้าที่เก็บภาษีอาจจะต้องจ่ายภาษีให้กันและกันในแต่ละเดือนภาษีสุดแล้วแต่ฝ่ายใดจะมีสิทธิได้รับเงินภาษีตามเกณฑ์คำนวณที่กฎหมายกำหนดมากกว่ากัน ไม่ใช่ว่ารัฐจะเก็บภาษีฝ่ายเดียว ผู้ประกอบการก็อาจมีสิทธิได้รับคืนภาษีไปจากรัฐควบคู่ไปด้วย [42]

การคำนวณภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละทอดของผู้ประกอบการ ทำให้ผู้ประกอบการได้รับคืนภาษีซื้อที่แฝงมากับเครื่องจักร และอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิตสินค้า เนื่องจากไม่ได้เป็นสินค้าที่มีไว้เพื่อขาย แต่เป็นทรัพย์สินในการผลิตสินค้า จึงได้รับคืนภาษีซื้อที่แฝงมา

---

[41]มาตรา 77/1(18) "ภาษีซื้อ หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา 82/4 วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า

(ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเนื่องจากได้รับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรตามมาตรา 82/15

(ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 และมาตรา 83/7"

[42]ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสยและสาโรช ทองประคำ, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 29*, น.4-002.

ทั้งหมด เพราะไม่มีภาษีขาย ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีประโยชน์ในแง่ส่งเสริมการลงทุนของผู้ประกอบกิจการ

3.6 การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายผลิตผลทางการเกษตร

การขายสินค้าและการให้บริการของผู้ประกอบการ อาจจะได้สิทธิประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่มมี 2 กรณี คือ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ สำหรับการขายผลผลิตทางการเกษตรของ ผู้ประกอบการจะได้รับสิทธิประโยชน์ในแง่ของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.6.1 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การให้สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีนั้น ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับยกเว้นไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ ในขณะเดียวกันผู้ประกอบการไม่มีสิทธินำภาษีซื้อไปหักในการคำนวณภาษี การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปการยกเว้นภาษีนี้ส่งผลทางภาษีที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับสินค้าหรือบริการนั้น ผู้ประกอบการได้ขายหรือให้บริการแก่ผู้บริโภคโดยตรงหรือให้แก่ผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกัน กล่าวคือ หากเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้บริโภคโดยตรง การยกเว้นภาษีให้แก่ผู้ประกอบการส่งผลให้ราคาสินค้าหรือค่าบริการรวมภาษี (Sale price after tax) ต่ำกว่าสินค้าหรือบริการที่เสียภาษีในอัตราปกติ จึงนับเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับยกเว้น และเป็นมาตรการที่หลายประเทศใช้แก่สินค้าหรือบริการที่จำเป็นต่อการดำรงชีวิต หรือสินค้าคุณธรรม (Merit good) ส่วนกรณีที่ผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้ประกอบการระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ หากยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่สินค้าและบริการจะส่งผลให้เกิดทับซ้อนของภาระภาษี (Tax

Cascading) หรือการเก็บภาษีจากฐานที่เสียภาษีมาแล้ว (Tax on tax) ซึ่งจะส่งผลให้ราคาขายสินค้าหลังจากรวมภาษีแล้วจะสูงกว่าในกรณีที่ไม่มีการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าและบริการนั้น [43]

ดังนั้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มคือการทำให้ผู้ประกอบการอยู่นอกระบบ เมื่ออยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการจึงไม่อาจเครดิตภาษีซื้อได้ ทำให้เกิดภาษีซ้ำซ้อน โดยเฉพาะเมื่อเป็นการยกเว้นในบางทอดบางตอนของกระบวนการผลิตสินค้าหรือบริการ หากมีการยกเว้นไปทั้งหมดก็จะไม่เกิดความซ้ำซ้อนขึ้น นอกจากนี้ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะก่อให้เกิดภาระภาษีซื้อที่แฝงอยู่กับเครื่องจักร และอุปกรณ์ รวมถึงสาธารณูปโภคอื่น ๆ ซึ่งทำให้ต้นทุนสูงการผลิตสูงขึ้น ทำให้ราคาสินค้าที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มถูกกว่าราคาสินค้าที่อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มี 3 กรณี

1. <u>การขาย หรือการให้บริการ ตามมาตรา 81(1)</u>[44]

---

[43]สำนักงานเลขาธิการสภาการศึกษา, “รายงานการวิจัย เรื่อง การลดหย่อนและยกเว้นภาษีสำหรับผู้จัดการศึกษาขั้นพื้นฐานตามมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ พ.ศ. 2542,” (กรุงเทพมหานคร 2540),น.82.

[44]มาตรา 81 บัญญัติว่า “ให้ยกเลิกภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่างๆ ดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าที่มิใช่การส่งออก หรือการให้บริการ ดังต่อไปนี้

(ก) การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็น ลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่นๆ ของพืช และวัตถุพลอยได้จากพืช ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้นหรือด้วยวิธีอื่น ข้าวสารหรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว แต่ไม่รวมถึงไม้ซุง ฟืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะหรือหีบห่อ ที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และ เงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การขายสัตว์ ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิตและในกรณีสัตว์ไม่มีชีวิต ไม่ว่าจะเป็นเนื้อ ส่วนต่างๆ ของสัตว์ ไข่ น้ำนมและวัตถุพลอยได้จากสัตว์ ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการ

เป็นการยกเว้นเนื่องจากเป็นประเภทกิจการที่รัฐต้องการส่งเสริม โดยมีการยกเว้นทั้งยกเว้นไม่เด็ดขาด คือ จะเลือกจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการได้ที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ และยกเว้นโดยเด็ดขาด ตัวอย่างประเภทกิจการที่ได้รับยกเว้น เช่น การขายพืชผลทางการเกษตร,

---

จัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่นแต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ค) การขายปุ๋ย

(ง) การขายปลาป่น อาหารสัตว์

(จ) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษา ป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์

(ฉ) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน

(ช) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

(ซ) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ฌ) การให้บริการการประกอบโรคศิลป์ การสอบบัญชี การว่าความ หรือการประกอบอาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น

(ญ) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล

(ฏ) การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ ในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ฏ) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์

(ฐ) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน

(ฑ) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น

(ฒ) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ ทั้งนี้ เฉพาะบริการในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

การขายสัตว์, การขายปุ๋ย อาหารสัตว์, การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร, การให้บริการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ

2. <u>การนำเข้าสินค้า ตามมาตรา 81 (2)</u>[45]

เป็นการยกเว้นให้แก่การนำเข้าสินค้าที่หากมีการขายในประเทศ การขายนั้นจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

3. <u>กิจการขนาดย่อม ตามมาตรา 81/1</u>[46]

เป็นการยกเว้นให้เนื่องจากการขายสินค้าหรือให้บริการมีรายรับไม่เกิน 600,000 บาทต่อปี เนื่องจากถือว่าเป็นกิจการขนาดย่อม แต่สามารถที่จะเลือกจดทะเบียนได้

จากการการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในบางกรณีในลักษณะที่ไม่เด็ดขาด ทำให้ผู้ประกอบการบางประเภทจะได้รับประโยชน์มากกว่า หากเลือกที่จะจดทะเบียนเข้ามาในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการเหล่านี้ ได้แก่

---

[45]มาตรา 81 บัญญัติว่า “ให้ยกเลิกภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่างๆ ดังต่อไปนี้

(2) การนำเข้าสินค้าดังต่อไปนี้

(ก) สินค้าตาม (1) (ก) ถึง (ฉ)

(ข) สินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปอุตสาหกรรมส่งออก ทั้งนี้ เฉพาะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

(ค) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

(ง) สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากร แล้วได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศโดยได้คืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

[46] มาตรา 81/1 บัญญัติว่า “ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

พระราชกฤษฎีกาตามวรรคหนึ่ง จะกำหนดจำนวนมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมให้แตกต่างกันในกิจการแต่ละประเภทไม่ได้ แต่จำนวนมูลค่าของฐานภาษีที่กำหนดจะต้องไม่น้อยกว่า 600,000 บาทต่อปี”

(1) กิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์แต่ยอดขายไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี กิจการจะได้รับยกเว้นเพราะขนาดกิจการ แต่การจดทะเบียนจะให้ประโยชน์แก่กิจการมากกว่า เพราะจะได้คืนภาษีซื้อทั้งหมด

(2) กิจการที่เกี่ยวเนื่องหรือมีความสัมพันธ์กับกิจการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากกิจการขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่น ผู้ประกอบการควรที่จะจดทะเบียนเพื่อที่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการจะสามารถขอคืนภาษีได้ ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ซื้อหรือผู้รับบริการมักที่จะซื้อสินค้าหรือรับบริการจากผู้ประกอบการที่จดทะเบียนด้วยกัน เพื่อที่จะไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อน

(3) กิจการที่เริ่มตั้งใหม่ กิจการจะมีภาษีซื้อในช่วงต้นมาก แต่ภาษีขายมีน้อย หากเลือกที่จะไม่เข้ามาในระบบกิจการจะรับภาระในภาษีซื้อ

3.6.2 การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราศูนย์

การให้สิทธิประโยชน์โดยการให้เสียภาษีในอัตราศูนย์ ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่เสียภาษีอัตราศูนย์ นั่นคือไม่ต้องเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ แต่ในขณะเดียวกันมีสิทธินำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการทั้งหมดไปหักในการคำนวณภาษีได้ เป็นกรณีที่ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการควรได้รับยกเว้นภาษี แต่เพื่อให้กิจการอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราศูนย์นี้ก็ส่งผลทางเศรษฐกิจต่างกันขึ้นอยู่กับขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้ใด

หากเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้บริโภคโดยตรงการเก็บภาษีอัตราศูนย์แก่ผู้ประกอบการส่งผลให้ราคาสินค้าหรือบริการรวมภาษี (Sale price after tax) ต่ำกว่าสินค้าที่เสียภาษีในอัตราปกติ และต่ำกว่าการขายสินค้าหรือบริการโดยผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษี นับเป็นการให้สิทธิประโยชน์สูงสุดในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ก่อให้เกิดการสูญเสียรายได้ทางภาษีอากรของรัฐเป็นอย่างมากเช่นกัน ส่วนกรณีที่เป็นการขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ ราคาสินค้าหรือค่าบริการรวมภาษี (Sale price after tax) ให้แก่ผู้บริโภคต่อไปอีกจะเท่ากับกรณีที่เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราปกติ จึงไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ

ดังนั้น ผู้ประกอบการได้รับประโยชน์จากเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ในรูปของการได้รับภาษีซื้อคืนทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นภาษีซื้อที่แฝงมากับเครื่องจักรในการลงทุน หรือวัตถุดิบต่าง ๆ

ทั้งยังไม่ต้องเรียกเก็บภาษีขายจากผู้บริโภค จึงเป็นประโยชน์กับทั้งผู้ประกอบการและผู้บริโภค แต่รัฐจะไม่สามารถเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการนั้นได้

3.6.3 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าเกษตร

ธุรกิจเกษตรกรรมเป็นธุรกิจที่ผลิตสินค้าในรูปของผลิตผลทางการเกษตร กิจการจะจำหน่ายผลิตผลนั้นออกไปแก่ผู้บริโภคโดยตรง หรือจำหน่ายแก่ธุรกิจอื่นเพื่อทำการแปรรูปผลิตผลนั้นต่อไป โดยบางประเภทธุรกิจอาจจะมีการแปรรูปผลิตผลการเกษตรก่อนการจำหน่าย

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1) ได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การขายผลิตผลทางการเกษตรที่เป็น “พืชผลทางการเกษตร” และ “สัตว์มีชีวิตหรือส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ไม่มีชีวิต” การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีเหล่านี้เป็นการยกเว้นประเภทไม่เด็ดขาด กล่าวคือ ผู้ประกอบการสามารถเลือกที่จะจดทะเบียนหรือไม่ก็ได้ ตามมาตรา 81/3(1) หากเลือกไม่จดทะเบียนผู้ประกอบการไม่ต้องออกใบกำกับภาษี และไม่ต้องทำบันทึกรายการภาษีซื้อ แต่ผู้ประกอบการจะไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อที่แฝงมาจากวัตถุดิบ และการลงทุนได้ อย่างไรก็ตาม ได้มีการขจัดภาระภาษีซื้อที่แฝงมานี้ในวัตถุดิบ และการลงทุนโดยยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กิจการที่เกี่ยวข้องตามมาตรา 81(1)(ค)-(จ)

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การขายผลิตผลของธุรกิจเกษตรกรรมและกิจการที่เกี่ยวข้องตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) มี ดังนี้

(ก) การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะส่วนใดของพืช เช่น ลำต้น ใบ รวมถึงวัตถุพลอยได้จากพืช เช่น น้ำมัน โดยมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1) พืชผลทางการเกษตรนั้นจะต้องอยู่ในสภาพสด มิฉะนั้นจะต้องอยู่ในสภาพที่เป็นการ ก) รักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่ง หรือ ข) รักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่ง

2) ไม่ว่าจะเป็นผลิตผลประเภทใดจะต้องไม่มีการแปรรูปเป็นผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

ในกรณีที่เป็นข้าวสารหรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าวจะได้รับการยกเว้น ไม่ว่าอยู่ในสภาพใด

แต่หากเป็นผลิตภัณฑ์จำพวกไม้ซุง ฟืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าในกรณีใด

(ข) การขายสัตว์มีชีวิตและส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ที่ไม่มีชีวิต ที่อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่ง หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่ง แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ค) การขายปุ๋ย

(ง) การขายปลาป่น อาหารสัตว์

(จ) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าเจตนารมณ์ของกฎหมายในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าที่เป็น “พืชผลทางการเกษตร” รวมไปถึง “ข้าวสารหรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว” และ “สัตว์มีชีวิตหรือส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ไม่มีชีวิต” เน้นไปที่สภาพของสดเดิม ๆ ยังไม่มีการบรรจุกระป๋อง ภาชนะหรือหีบห่อ ซึ่งเป็นการแปรรูปในลักษณะอุตสาหกรรม ผลิตภัณฑ์ที่อยู่ในสภาพสดไม่จำเป็นต้องอยู่ในรูปของอาหาร กฎหมายไม่ได้ยกเว้นภาษีให้เนื่องจากการเป็นอาหาร แต่ยกเว้นให้เพราะเป็นผลิตผลทางการเกษตรที่อยู่ในสภาพปฐมภูมิ หรือสภาพธรรมชาติ อย่างไรก็ตามหากไม่อยู่ในสภาพสดก็อาจได้รับยกเว้นหากเป็นการแปรรูปเพื่อการขนส่ง[47]

กรมสรรพากรได้มีการกำหนดลักษณะและเงื่อนไขของ “ผลิตภัณฑ์อาหาร” ที่บรรจุกระป๋องภาชนะหรือหีบห่อไว้ใน “ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 3) เรื่อง กำหนดลักษณะและเงื่อนไขของผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะหรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามมาตรา 81(1) (ก)หรือ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร[48]” โดยมีเงื่อนไขสำคัญว่าถูกผนึกไว้ในลักษณะมั่นคง ฉีกขาดไม่ได้หรือไม่ หากฉีกขาดแล้วผนึกไม่สามารถกลับคืนสภาพเดิมได้ถือว่ามีลักษณะเป็นการบรรจุกระป๋อง ภาชนะหรือหีบห่อที่เป็นอุตสาหกรรม ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

---

[47]ร.ศ.เพิ่มบุญ แก้วเขียว “การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) : การขาย “พืชผลทางการเกษตร”,เอกสารภาษีอากร, ปีที่ 19, เล่มที่ 1 ,น.99 (ตุลาคม 2541).

[48]ดู ภาคผนวก ค

แต่อย่างไรก็ตาม แม้จะมีประกาศฉบับนี้ ก็ยังมีประเด็นปัญหาในการใช้ดุลพินิจระหว่างผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับเจ้าพนักงานสรรพากรในหลาย ๆ กรณี โดยเฉพาะในคำว่า “ที่ผนึกในลักษณะมั่นคง” จะต้องทำด้วยวิธีการอย่างไร ด้วยเหตุนี้ ทางกรมสรรพากรจึงได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.28/2535 เรื่อง การขายพืชผลทางการเกษตร ตามมาตรา 81(1)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร[49] และ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.29/2535 เรื่อง การขายสัตว์ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต ตามมาตรา 81(1)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร[50]

ส่วนผู้ประกอบการที่ขายสินค้าประเภทอื่นที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ได้แก่ ปุ๋ย อาหารสัตว์ และเคมีภัณฑ์สำหรับพืชและสัตว์ ก็ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นกัน ทั้งนี้เพื่อมิให้มีภาระภาษีซื้อซ้ำซ้อนในผลิตภัณฑ์ที่จำเป็นต่อกิจการในทอดก่อนหน้า

<u>สรุป</u>

แนวปฏิบัติของกรมสรรพากรต่อธุรกิจเกษตรกรรมในปัจจุบัน ยังไม่เป็นมาตรฐานเดียวกันทั้งในเรื่องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพ ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร ดังนั้น หากการบันทึกบัญชีของธุรกิจเกษตรกรรมใช้วิธีการราคาทุนก็จะสามารถปรับใช้กับบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรได้ แต่จะต้องมีการปรับปรุงรายการทางบัญชีให้สอดคล้องกับทางภาษีโดยเฉพาะการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

อย่างไรก็ตาม หากบันทึกรายการตามวิธีราคาฟาร์มตามที่มาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม ซึ่งต้องตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพ ณ ทุกวันที่ในงบดุล และรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงในแต่ละรอบเวลาบัญชีเป็นรายการกำไรหรือขาดทุน จะเกิดปัญหาในการปรับใช้กับบทบัญญัติทางภาษีอากร กิจการจะต้องปรับปรุงรายการกำไรหรือขาดทุนจากการตีราคานี้ และยังต้องปรับปรุงการรับรู้รายจ่ายให้เป็นไปตามวิธีราคาทุนเพื่อเสียภาษี

ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มกฎหมายภาษีของประเทศไทยได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการที่ขายผลผลิตการเกษตร ที่ไม่ได้ประกอบกิจการในรูปอุตสาหกรรม โดยพิจารณาจากรูปแบบผลิตภัณฑ์ ผู้ประกอบการที่อยู่ในเงื่อนไขจึงอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ไม่ต้องรวมภาษีขายไว้ในราคาสินค้า แต่จะต้องรับภาระภาษีซื้อที่แฝงมากับทรัพย์สินของกิจการ

---

[49]ดู ภาคผนวก ง

[50]ดู ภาคผนวก จ