

ปัญหาการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มของธุรกิจเกษตรกรรม
และข้อเสนอแนะ

5.1 ปัญหาการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

เนื่องจากในปัจจุบันยังไม่มีมาตรฐานทางบัญชีเกี่ยวกับการบันทึกการขายของธุรกิจเกษตรกรรม กิจกรรมส่วนใหญ่นำมามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ซึ่งเป็นการรับรู้และวัดมูลค่าตามวิธีการราคาทุนในอดีตประยุกต์ใช้ แต่เนื่องจากสินทรัพย์ชีวภาพ (Biological Asset) มีลักษณะเฉพาะตัวที่มีการแปรรูปเชิงชีวภาพ (Biological Transformation) ซึ่งเมื่อเจริญเติบโตจนถึงระยะเวลาให้ผลผลิต ก็จะก่อเกิดผลผลิตทางการเกษตรแล้วจะถดถอยไปตามรอบเวลา การแปรรูปเชิงชีวภาพจึงมีผลต่อมูลค่าของสินทรัพย์ในแต่ละรอบเวลา ทำให้การบันทึกการขายโดยวิธีการราคาทุนในอดีตไม่เหมาะสม นอกจากนี้การขาดมาตรฐานเป็นการเฉพาะทำให้นโยบายทางบัญชีของแต่ละกิจการไม่สอดคล้องกัน ดังนั้น จึงมีการกำหนดมาตรฐานการบัญชีที่จะนำมาใช้ในกิจการเกษตรกรรม เพื่อวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพในแต่ละช่วงเวลาและรับรู้ผลของการแปรรูปเชิงชีวภาพเป็นการเฉพาะ คือวิธีราคาฟาร์มหรือราคาตลาด ทำให้สามารถสะท้อนผลการบริหารการแปรรูปเชิงชีวภาพของกิจการได้

สำหรับในทางภาษีอากร ปัจจุบันก็มีเพียงแต่หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่เป็นแนวทางให้ผู้ประกอบธุรกิจเกษตรกรรมนำไปปรับปรุงงบการเงินเป็นรายการทางบัญชีภาษีอากร ทำให้เกิดปัญหาต่าง ๆ ดังนี้

5.1.1 ปัญหาการหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาของปศุสัตว์

ในทางบัญชี กิจกรรมที่รับรู้สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต จำพวกพ่อ-แม่พันธุ์ปศุสัตว์ไม่ยืนต้น ไว้ในรายการที่ดิน อาคารหรืออุปกรณ์ กิจกรรมจะรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปในแต่ละรอบเวลาด้วยการหักค่าเสื่อมราคา โดยจะหักตามระยะเวลาในการใช้งาน ซึ่งหมายถึงระยะเวลาการให้ผลผลิตที่จะประเมินอายุการให้ผลผลิตโดยสัตวแพทย์ ทำให้การหักค่าเสื่อมราคาในทางบัญชีมีความสอดคล้องกับการให้ผลผลิตของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละประเภท ส่วนระยะเวลาในการหักค่าเสื่อมราคาทางภาษีอากรนั้นมาตรา 65 ทวิ(2) กำหนดให้เป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายภาษีอากร คือ พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินฉบับที่ 145 แต่ตามพระราชกฤษฎีกานี้ไม่มีการกล่าวถึงระยะเวลาในการหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ชีวภาพไว้ กรมสรรพากรจึงอาศัยมาตรา 4(5) แห่ง พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้มาเป็นเงื่อนไขของระยะเวลาในการหักค่าเสื่อมราคาของปศุสัตว์ โดยกิจการสามารถหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาได้ในแต่ละปีเป็นอัตราร้อยละ 20 ซึ่งเท่ากับ 5 ปี ทั้งนี้ต้องนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการได้มาและค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการบำรุงรักษาจนกว่าสินทรัพย์จะสามารถให้ผลผลิตมารวมเป็นต้นทุนในการหักค่าเสื่อมราคา การหักค่าเสื่อมราคาจะเริ่มหักเมื่อให้ผลผลิต¹

ดังนั้น จากการตีความของกรมสรรพากรที่ถือว่าสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิตเป็นทรัพย์สินอื่นที่ไม่ใช่สินค้า จึงสามารถหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาได้ แต่การหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิตในทางภาษีจะหักได้ในระยะเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี ทำให้การหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาของกิจการที่เลี้ยงปศุสัตว์บางประเภทที่ให้ผลผลิตต่ำกว่า 5 ปี ไม่สามารถหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาได้ตามระยะเวลาการให้ผลผลิตที่แท้จริง เช่น พ่อพันธุ์สุกรจะใช้เวลา 2 ปี, แม่พันธุ์สุกร 3 ปี, เป็ดและไก่ 1 ปี ซึ่งจะเป็นการทำให้การหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาทางบัญชีภาษีอากรแตกต่างกับบัญชีการเงิน กิจการเหล่านี้จึงต้องทำการปรับปรุงรายการรายจ่ายทำให้กิจการหักรายจ่ายได้น้อยลง ไม่สอดคล้องกับมูลค่าทางบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพ เช่น สุกรแม่พันธุ์มีมูลค่าทางบัญชีในการหักค่าเสื่อมราคา 120 บาท ในทางบัญชีจะหักค่าเสื่อมราคาเมื่อสุกรแม่พันธุ์ให้ผลผลิตคือลูกพันธุ์สุกร โดยจะหักค่าเสื่อมเป็นเวลา 3 ปี ปีละ 40 บาท แต่ในทางภาษีอากรการหักค่าเสื่อมราคาจะต้องหักในระยะเวลา 5 ปี

¹หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/3155 ลงวันที่ 27 มีนาคม 2547

จึงสามารถหักได้เพียงปีละ 24 บาท จึงต้องบวกกลับรายการที่เป็นรายจ่าย ทำให้รอบระยะเวลาบัญชีนั้นหักรายจ่ายทางภาษีได้น้อยลง

ข้อเสนอแนะ

แม้ว่าการปรับใช้มาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วย การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ฉบับที่ 145 จะเกิดปัญหาในการหักค่าเสื่อมราคาเฉพาะกับปลุสต์ว์ที่อายุการให้ผลผลิตต่ำกว่า 5 ปี แต่กรมสรรพากรควรจะวางเงื่อนไขเกี่ยวกับการหักค่าเสื่อมราคาของปลุสต์ว์เป็นการเฉพาะ โดยยินยอมให้สามารถหักค่าสึกหรอได้เหมือนกับทางบัญชี ด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

1. การรับรู้รายจ่ายที่เป็นค่าเสื่อมราคาตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร ทำให้กิจการเกษตรกรรมได้รับการคืนต้นทุนที่ได้ลงไปในปีปลุสต์ว์บางชนิดช้ากว่าในทางบัญชี จึงไม่ส่งเสริมการประกอบกิจการเกษตรกรรมซึ่งเป็นการประกอบกิจการที่สำคัญและมีความจำเป็นต่อประเทศ

2. สอดคล้องกับการหักค่าเสื่อมราคาทางบัญชี โดยทั่วไปการหักค่าเสื่อมราคาของปลุสต์ว์ในทางบัญชีจะมีการประเมินโดยอาศัยหลักฐานที่ตรวจสอบได้และเที่ยงตรง จึงทำให้ระยะเวลาที่ใช้ในการหักค่าเสื่อมราคาของปลุสต์ว์ทางชีวภาพสะท้อนถึงระยะเวลาการให้ผลผลิตตามความเป็นจริง ระยะเวลาหักค่าเสื่อมราคาในทางบัญชีจึงมีความน่าเชื่อถือ

3. การที่กรมสรรพากรกำหนดให้ใช้เวลา 5 ปีในการหักค่าเสื่อมราคาของปลุสต์ว์ทุกประเภท เป็นเพราะการกำหนดระยะเวลาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 ไม่ได้มีการวางเงื่อนไขเกี่ยวกับการหักค่าเสื่อมราคาของปลุสต์ว์เป็นการเฉพาะ การนำมาตรา 4(5) แห่งพระราชกฤษฎีกานี้มาใช้จึงเป็นการนำบทบัญญัติที่เป็นการอุดช่องว่างในกรณีของสินทรัพย์อื่น ๆ นอกเหนือจากที่กฎหมายภาษีกำหนดไว้ ทั้งไม่ได้คำนึงถึงความหลากหลายของปลุสต์ว์ที่บางชนิดจะให้ผลผลิตได้ในระยะยาว บางชนิดให้ผลผลิตในระยะสั้น

ดังนั้น กรมสรรพากรควรจะแก้ไขปัญหาในการหักค่าเสื่อมราคาของปลุสต์ว์ให้เป็นแนวทางเดียวกับการหักค่าเสื่อมราคาทางบัญชี โดยออกเป็นพระราชกฤษฎีกาเพื่อแก้ไขพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิตแต่ละประเภทสามารถหักค่าเสื่อมราคาได้ตามอายุการให้ผลผลิตเหมือนอย่างในทางบัญชีการเงิน ดังเช่นการหักค่าเสื่อมราคาในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งมีการกำหนดระยะเวลาในการหักค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละประเภทเป็นการเฉพาะ

5.1.2 ปัญหาการกำไรและขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมตาม (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57 เรื่อง “เกษตรกรรม”

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าปัจจุบันประเทศไทยไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่นำมาปรับใช้กับการรับรู้และบันทึกรายการที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพ และการแปรรูปเชิงชีวภาพเป็นการเฉพาะ การบันทึกรายการต่าง ๆ ในทางบัญชีการเงินของธุรกิจเกษตรกรรมจึงใช้วิธีราคาทุนเดิม (Historical Cost Method) ซึ่งจะวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพชีวภาพทุกชนิดตามราคาทุน ส่วนมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปจะวัดโดยการหักค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคา หากเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลิต เช่น พืชพันธุ์-แม่พันธุ์สุสุสัตว์ และไม้ยืนต้น ซึ่งกิจการถือเป็นสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และจะตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อบริโภคตามราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าเนื่องจากถือเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนประเภทสินค้า วิธีการดังกล่าวจะเป็นวิธีการเดียวกับวิธีการของบัญชีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร² แต่จะมีการกำหนดหลักเกณฑ์บางประการที่เป็นรายการต้องห้ามนำมาคำนวณ ซึ่งเป็นรายการที่กรมสรรพากรไม่ยอมรับ

แต่อย่างไรก็ตาม การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของแต่ละกิจการก็มักจะไม่เป็นในรูปแบบเดียวกัน ทั้งนี้เนื่องจากนโยบายของแต่ละกิจการที่จะปรับใช้มาตรฐานที่มีอยู่ กล่าวคือ ในบางกิจการจะไม่มี การรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงก่อนที่สินทรัพย์ชีวภาพจะให้ผลผลิตแต่จะสะสมเป็นต้นทุนเพื่อหักค่าเสื่อมราคา กิจการนั้นก็สามารถรับรู้รายจ่ายในรูปของการหักค่าเสื่อมราคาเมื่อสินทรัพย์ชีวภาพให้ผลผลิตทางการเกษตร ส่วนในบางกิจการแม้จะเป็นสินทรัพย์ชีวภาพประเภทเดียวกัน แต่ก็จะมีบันทึกการโดยจะตัดเป็นรายจ่ายในแต่ละรอบระยะบัญชีที่รายจ่ายนั้นเกิดขึ้น กิจการก็จะรับรู้เป็นรายจ่ายได้ในทันที จึงเป็นปัญหาต่อการตรวจสอบและจัดเก็บภาษี ทั้งงบการเงินตามวิธีราคาทุนไม่ได้แสดงถึงมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปตามการแปรรูปเชิงชีวภาพ จึงไม่ได้สะท้อนผลสำคัญของการดำเนินงาน ซึ่งก็คือการบริหารการแปรรูปเชิงชีวภาพ

สภาวิชาชีพบัญชีจึงได้กำหนดมาตรฐานบัญชีการเกษตรที่จะสามารถวัดผลของการแปรรูปเชิงชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพในแต่ละรอบเวลาได้ และเพื่อให้งบการเงินของธุรกิจเกษตรกรรมเป็นไปในแนวทางเดียวกัน วิธีการทางบัญชีที่นำมาใช้คือ “วิธีราคาฟาร์ม (Farm Price Method) หรือราคาตลาด(ราคาทุนในปัจจุบัน)” ซึ่งทำให้ธุรกิจเกษตรกรรมจะต้องรับรู้

²ประมวลรัษฎากร มาตรา 65ทวิ(2) ,(3) และ(6) และมาตรา 65ตรี(17)

การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพที่เกิดจากการแปรรูปเชิงชีวภาพในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุน

งบการเงินตามวิธีราคาฟาร์มจึงมีความแตกต่างจากวิธีการตามประมวลรัษฎากรที่จะต้องมีการตีราคาสินทรัพย์และรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุน ซึ่งได้แก่ 1) รายการกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพ และ 2) รายการกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงด้านราคา ทั้ง 2 รายการเป็นรายการต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ(3) และ 65 ตี(17) เมื่อวิธีการในการบันทึกบัญชีเป็นคนละวิธีกับประมวลรัษฎากรจึงก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ธุรกิจเกษตรกรรมในการที่จะต้องนำมาปรับปรุงให้เป็นไปตามวิธีการราคาทุนในอดีต ซึ่งเป็นวิธีการที่ไม่เหมาะสมกับธุรกิจประเภทนี้ และจะก่อให้เกิดความไม่สอดคล้องกันในรายงานเพื่อเสียภาษี

1. การตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีราคาฟาร์ม

จากวิธีการบันทึกบัญชีที่แตกต่างดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาในแง่การบันทึกรายการเพื่อภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นอย่างมาก เนื่องจากรายการกำไร(ขาดทุน)สุทธิทางบัญชีการเงินจะมีการคำนวณรายการกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพอันเป็นรายการต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรเข้าไป และมีการรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบนอกจากนี้บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรก็ไม่ได้การกล่าวถึงวิธีการบัญชีนี้ จึงได้มีหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร³ เกี่ยวกับการตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ว่าสินทรัพย์ชีวภาพเป็นทรัพย์สินของกิจการไม่อาจตีราคาเพิ่มขึ้นหรือต่ำลงได้ ต้องถือมูลค่าตามราคาที่ได้ซื้อมา ส่วนรายการต่าง ๆ ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีกิจการจะต้องนำมารวมเป็นต้นทุนเพื่อนำมาหักเป็นค่าเสื่อมราคาจะรับรู้ในทันทีไม่ได้

ดังนั้น กรมสรรพากรจึงไม่ยอมรับการตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพเพิ่มขึ้นหรือต่ำลง หลักกฎหมายภาษีทั่วไปยอมรับว่าสินทรัพย์ระยะยาวเป็นทรัพย์สินกิจการจะตีราคาไม่ได้ แต่หากถือไว้ในลักษณะที่มีการหมุนเวียนในลักษณะที่เป็นสินค้ากิจการก็สามารถตีราคาค่าคงเหลือได้

เหตุที่กรมสรรพากรไม่ยอมรับการตีราคาสินทรัพย์ก็เป็นไปตามหลักการทั่วไปของการรับรู้รายการ (Realization) โดยมีเหตุผล ดังนี้

ก) ตามหลักการรับรู้ (Realization Concept) การรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนสำหรับสินทรัพย์จะไม่เกิดขึ้น หากไม่มีการขายหรือโอนโดยประการอื่น การตีราคาสูงขึ้นหรือต่ำลงเป็น

³ หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค 0706/10178 ลงวันที่ 6 ธันวาคม 2548

การเปลี่ยนแปลงของมูลค่าที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น โดยที่กิจการไม่ได้ทำธุรกรรมใด ๆ จึงขัดกับ ตามหลักอิสระชน (Arm's length Transaction Concept) ที่จะต้องมีธุรกรรมเกิดขึ้นจากคู่สัญญาสองฝ่ายที่เป็นอิสระต่อกัน และเมื่อไม่เกิดเงินสดขึ้นในกิจการก็อาจไม่มีเงินสดที่จะนำมาเสียภาษีได้ จึงขัดกับหลักจ่ายจากผลได้ (Wherewithal-to-pay Concept) ที่จะต้องเก็บภาษีจากเงินสดที่กิจการได้รับ

ข) การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์ภายหลังจากการตีราคา เมื่อการตีราคาเป็นการกระทำของกิจการฝ่ายเดียว จึงมีปัญหาว่ามูลค่าที่จะนำมากำหนดควรเป็นเท่าใด ราคาตลาดที่ใช้เชื่อถือได้หรือไม่ หน่วยงานใดเป็นผู้กำหนด กฎหมายภาษีจึงตัดปัญหานี้ออกไปโดยการไม่ยอมรับให้มีการตีราคา

ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว การวัดมูลค่าและการตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพนั้นเกิดจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพและการเปลี่ยนแปลงด้านราคา โดยที่การเปลี่ยนแปลงทางกายภาพเป็นผลมาจากการแปรรูปเชิงชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพที่จะต้องเกิดขึ้นในแต่รอบเวลา จึงทำให้สินทรัพย์ชีวภาพมีราคาตลาดเพิ่มขึ้นและลดลง แม้ในต่างประเทศจะยอมรับเป็นหลักการเดียวกับประเทศไทยว่าหากมีการรับรู้เป็นทรัพย์สินแล้วผู้เสียภาษีจะตีราคาไม่ได้ แต่บางประเทศก็ยอมรับให้ตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพในรูปของสินค้าโดยใช้วิธีปศุสัตว์เป็นหน่วย (Unit-livestock Method) และวิธีการราคาฟาร์ม (Farm Price Method) ได้⁴ กล่าวคือ ในประเทศสหรัฐอเมริกายอมรับให้ตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพได้ โดยผู้เสียภาษีสามารถเลือกบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพโดยวิธีการปศุสัตว์เป็นหน่วยหรือวิธีการราคาฟาร์มได้ หากมีการบันทึกไว้ในรายการสินค้าฟาร์ม (Farm Inventory) ทำให้ธุรกิจเกษตรกรรมที่บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 41 (IAS 41) ซึ่งใช้วิธีการราคาฟาร์ม สามารถนำงบการเงินนั้นปรับปรุงเพื่อเสียภาษีได้

2. ผลในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

หากธุรกิจเกษตรกรรมสามารถเสียภาษีตามวิธีการราคาฟาร์มได้ กิจการจะต้องเสียภาษีจากผลต่างจากมูลค่ายุติธรรมแล้วรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเพื่อทำการจับคู่กับค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาสินทรัพย์ชีวภาพที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวต่อไป ดังนั้น กิจการจะต้องเสียภาษีตั้งแต่เริ่มต้นทำการเพาะปลูกหรือเลี้ยงดู

⁴ ข้อกำหนดกระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐอเมริกา (Treasury Regulation) ข้อ 1.471-6 เรื่อง “สินค้าของเกษตรกรปศุสัตว์และเกษตรกรอื่น ๆ” (Inventories of livestock raisers and other farmers)

แม้ว่าสินทรัพย์นั้นยังไม่สามารถให้ผลผลิตได้ ซึ่งจะไม่มีการเกิดแก่กิจการ แต่กิจการสามารถหักรายจ่ายที่เกี่ยวข้องในแต่ละรอบสามารถหักได้ในทันที จึงเป็นการเสียภาษีตามการแปรรูปเชิงชีวภาพซึ่งเป็นประโยชน์ตอบแทนของกิจการที่สามารถคำนวณเป็นเงินได้ ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร วิธีการเสียภาษีทั้งสองวิธีสามารถสามารถเปรียบเทียบกันได้ ดังนี้

2.1) การเสียภาษีตามวิธีราคาทุนจะเริ่มเสียเมื่อมีการขายผลิตผลทางการเกษตร ส่วนการเสียภาษีตามวิธีการราคาฟาร์มนั้น นอกจากจะเสียภาษีจากรายได้จากการขายผลิตผลทางการเกษตรแล้วกิจการยังจะต้องนำรายได้จากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพและมูลค่ายุติธรรมมาคำนวณด้วย ซึ่งรายได้ในส่วนนี้จะมีอยู่จนกระทั่งสินทรัพย์ชีวภาพเจริญเติบโตเต็มที่ หลังจากให้ผลผลิตแล้วการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพและมูลค่ายุติธรรมจะลดลงไปด้วย ในขณะที่ต้นทุนผลิตผลทางการเกษตรที่ออกจำหน่ายจะมีมูลค่าที่ค่อนข้างจะใกล้เคียงมูลค่ายุติธรรมซึ่งเป็นราคาที่จำหน่ายในขณะนั้น ส่งผลให้ภาระภาษีที่เกิดขึ้นเมื่อเริ่มทำการจำหน่ายผลิตผลทางการเกษตรมีไม่มากนัก ทั้งนี้เนื่องจากการได้มีการกระจายภาระภาษีที่เกิดขึ้นในอนาคตเมื่อเริ่มทำการจำหน่ายผลิตผลทางการเกษตรให้กับช่วงระยะเวลาในปีที่สินทรัพย์ชีวภาพมีการเจริญเติบโต นั่นคือปีที่เริ่มต้นเลี้ยงหรือปลูก ซึ่งเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับวิธีการราคาทุน จะไม่มีการรับรู้รายได้จากการเจริญเติบโต ดังนั้นในปีที่เริ่มจำหน่ายภาระภาษีจะเกิดขึ้นเป็นจำนวนมาก ทั้งนี้เนื่องมาจากรายได้จากการจำหน่ายผลิตผลทางการเกษตรมีสูงมากเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนขาย⁵

2.2) ในเรื่องรายจ่าย วิธีการราคาทุนจะไม่มีการรับรู้รายจ่ายจนกว่าจะมีการให้ผลผลิตทางการเกษตร โดยรับรู้ในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเมื่อกิจการได้รับผลิตผลทางการเกษตรจากสินทรัพย์ชีวภาพ และเมื่อมีการรับรู้ผลผลิตเป็นรายได้แล้ว กิจการสามารถรับรู้ค่าใช้จ่ายในรอบเวลานั้น ๆ ได้ ส่วนตามวิธีราคาฟาร์มหรือมูลค่ายุติธรรมนั้นกิจการสามารถหักรายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาที่เกิดได้โดยไม่มีการนำไปสะสมเป็นต้นทุน เนื่องจากมีการรับรู้รายได้ตั้งแต่รอบระยะเวลาแรกแล้ว

⁵ กุลวดี ลิ้มอุสุมโน, “การรับรู้และวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 การบัญชีสำหรับการเกษตร: ความเหมาะสมในการนำมาใช้สำหรับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546), น.158-159.

และภายหลังจากการให้ผลผลิตทางการเกษตร มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ จะลดลงตามรอบระยะเวลาจนกว่าสินทรัพย์จะหมดสภาพไป กิจกรรมจึงสามารถนำรายจ่าย จากการขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพนี้ มาหักออกจากรายได้ที่ได้รับจากผลผลิตทาง การเกษตร ทำให้กิจกรรมเสียภาษีในแต่ละปีที่ได้รับผลผลิตทางการเกษตรเป็นจำนวนต่ำกว่า วิธีราคาทุน

ตามวิธีราคาฟาร์มนี้กิจกรรมต้องเริ่มต้นเสียภาษีตั้งแต่ปีแรกที่ทำกรเพาะปลูกหรือ เลี้ยงดูสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งเท่ากับเป็นการปันส่วนมูลค่าของผลผลิตทางการเกษตรในอนาคตมา เสียภาษีในรอบปัจจุบัน และเมื่อมีการขายผลผลิตทางการเกษตรได้แล้ว กิจกรรมก็สามารถนำ ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมตามส่วนการถดถอยของสินทรัพย์ในแต่ละปีมาหัก กับรายได้ในส่วนนี้ได้ การเสียภาษีจึงเป็นการปันส่วนผลผลิตทางการเกษตรมาทยอยเสียภาษี ตั้งแต่ ปีแรก และการเสียในแต่ละปีก็เป็นการเสียตามส่วนการเจริญเติบโต แต่หากรวมภาษีที่ต้อง เสียทั้งหมดตลอดเวลาการให้ผลผลิต จำนวนเงินที่ได้เสียไปของทั้งสองวิธีจะเท่า ๆ กัน

ตาราง 4 เปรียบเทียบการรับรู้รายได้และรายจ่ายในการเสียภาษีตามวิธีราคาทุนกับวิธี
ราคาฟาร์มหรือราคาตลาด

	การเสียภาษีตามวิธีราคาทุน	การเสียภาษีตามวิธีราคาฟาร์ม
ปีที่เริ่มเสียภาษี	รอบระยะเวลาที่สินทรัพย์เริ่มให้ผลผลิต ไม่ว่าจะได้ขายไปหรือไม่ เพราะกิจการได้รับผลผลิตอันเป็นประโยชน์อื่นใดที่สามารถคำนวณเป็นเงินได้ จึงเป็นรายได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39	รอบระยะเวลาแรกที่สินทรัพย์เจริญเติบโต เนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ
ฐานภาษี	1. การเพิ่มจำนวนของสินทรัพย์ หรือผลผลิตทางการเกษตร 2. รายได้การขายผลิตผลทางการเกษตร 3. รายได้อื่น ๆ	1. กำไรจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ (ก่อนให้ผลผลิต) 2. กำไรจากการเปลี่ยนแปลงทางมูลค่ายุติธรรม 3. การเพิ่มจำนวนของสินทรัพย์ หรือผลผลิตทางการเกษตร 4. รายได้การขายผลิตผลทางการเกษตร 5. รายได้อื่น ๆ
การรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนให้ผลผลิต	สะสมค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูบำรุงรักษา รวมเป็นต้นทุนสินทรัพย์ชีวภาพ แล้วรับรู้ในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา	รับรู้เป็นรายจ่ายต่างตามรอบเวลาที่เกิดขึ้นได้

	การเสียภาษีตามวิธีราคาทุน	การเสียภาษีตามวิธีราคาฟาร์ม
รายจ่ายที่หักได้	1. ค่าสืกรอและค่าเสื่อมราคา 2. ผลขาดทุนจากการขายผลผลิตทางการเกษตร 3. ผลขาดทุนจากการตีราคาผลผลิตทางการเกษตรคงเหลือ 4. ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นภายหลังให้ผลผลิต	1. ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ (ภายหลังให้ผลผลิต) 2. ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงทางมูลค่ายุติธรรม 3. ค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบ 4. ผลขาดทุนจากการขายผลผลิตทางการเกษตร 5. ผลขาดทุนจากการตีราคาผลผลิตทางการเกษตรคงเหลือ

ข้อเสนอแนะ

แม้การตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพโดยวิธีการราคาฟาร์มทำให้กิจการต้องเสียภาษีทั้งที่ไม่มีเงินสดเกิดขึ้นแก่กิจการ ซึ่งอาจจะเกิดปัญหากับกิจการที่ไม่มีเงินสดมาเสียภาษี เพราะขาดแหล่งเงินได้ที่จะนำมาเสียภาษี แต่ก็เป็นการทยอยเสียตามอัตราการเจริญเติบโตของสินทรัพย์ชีวภาพ ตามวิธีนี้สามารถนำรายจ่ายในการเลี้ยงดูบำรุงรักษาสินทรัพย์ชีวภาพในรอบเวลา ก่อนให้ผลผลิตทางการเกษตรมักจะมีจำนวนสูงมาก มาหักได้ในรอบเวลานั้น

และแม้ในขณะนี้อาจมีปัญหาในการกำหนดราคาตลาดว่าควรเป็นเท่าใด เนื่องจากประเทศไทยยังไม่มีตลาดการเกษตรที่ทำการซื้อขายสินทรัพย์ชีวภาพในทุกชนิด อย่างไรก็ตาม ก่อนที่จะมีการใช้มาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมแล้ว จะต้องมีการกำหนดราคาตลาดที่เป็นที่ยอมรับและน่าเชื่อถือได้ ดังนี้ เมื่อมีการนำมาตรฐานการบัญชีนี้นมาเป็นมาตรฐานทางบัญชีที่เป็นที่ยอมรับสำหรับประเทศไทย

กรมสรรพากรควรออกแก้ไขประมวลรัษฎากรโดยให้กิจการสามารถตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพทุกชนิดได้ได้อย่างสินค้า ด้วยเหตุผล ดังนี้

1) สอดคล้องกับแนวปฏิบัติทางบัญชีการเงิน ไม่เป็นภาระแก่กิจการที่ต้องทำการบันทึกการขายตามวิธีราคาทุนในอดีตเพื่อเสียภาษี เนื่องจากเป็นการรับรู้และวัดมูลค่าของรายการคนละวิธีกัน ไม่ว่าจะเป็นการรับรู้ผลการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมจากการแปรรูปเชิงชีวภาพหรือการหักค่าใช้จ่ายที่จะต้องรับรู้ในรอบระยะเวลาที่รายการนั้นเกิดขึ้น ไม่ต้องนำมารวมเป็นต้นทุนเพื่อหักค่าเสื่อมราคา ทั้งเป็นการยอมรับให้กิจการผู้เสียภาษีสามารถใช้วิธีการทางบัญชีที่เหมาะสมสำหรับธุรกิจเกษตรกรรม

2) กิจการสามารถรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีได้ตรงกับความเป็นจริง ซึ่งเร็วกว่าวิธีราคาทุนที่จะรับรู้การลดมูลค่านี้นี้ได้ในรูปของค่าเสื่อมราคา และสามารถรับรู้ได้เต็มจำนวน เป็นประโยชน์แก่กิจการเกษตรกรรมที่ไม่ต้องนำมาสะสมไว้แล้วค่อยทยอยรับรู้ในรูปของค่าเสื่อมราคาเมื่อมีเริ่มมีการให้ผลผลิตทางการเกษตร

3) กิจการสามารถหักมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพที่ลดลงตามการให้ผลผลิตทางการเกษตร ทำให้ธุรกิจเกษตรกรรมสามารถรับรู้มูลค่าของสินทรัพย์ได้ถูกต้องสอดคล้องกับมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์ที่เหลืออยู่ ซึ่งวิธีการเดิมจะรับรู้เมื่อขายหรือเมื่อจำหน่ายออกจากงบดุล

ดังนั้น กรมสรรพากรควรออกมาตรการมารองรับมาตรฐานการบัญชีการเกษตร โดยเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ ขึ้นมาอีกอนุหนึ่ง ซึ่งควรกำหนดให้สามารถตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพไม่ว่าจะเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต หรือสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการบริโภคได้อย่างสินค้า โดยให้รับรู้และวัดมูลค่าโดยวิธีราคาฟาร์ม ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับการคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชีที่ต้องรวมรายการกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพและทางราคา ซึ่งอาจจะเรียกว่าการตีราคาสินค้าฟาร์ม (Farm Inventory) ดังเช่นในประเทศสหรัฐอเมริกาที่แก้ปัญหาการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี โดยให้ทางเลือกในการตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพในรูปของสินค้าฟาร์มซึ่งใช้วิธีการโดยเฉพาะสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ

5.2 ปัญหาการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการกิจการเกษตรกรรมจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในการขายพืชผลทางการเกษตรและการขายสัตว์ที่มีชีวิตหรือส่วนของสัตว์ที่ไม่มีชีวิต ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 80(1)(ก) และ (ข) ตามลำดับ โดยประมวลรัษฎากรกำหนดเงื่อนไขในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายใต้หลักการที่ว่า “ต้องเป็นผลิตผลที่อยู่ในขั้นปฐมภูมิ หรืออยู่ในสภาพธรรมชาติ” และเพื่อที่จะไม่ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้ประกอบการที่ประกอบธุรกิจในลักษณะเป็นอุตสาหกรรม กรมสรรพากรจึงวางเงื่อนไขเพิ่มเติมว่า “ต้องไม่ปิดผนึกในลักษณะถาวร” ทำให้เกิดปัญหาในการตีความ 2 ประการ คือ

1) การตีความผลิตผลที่อยู่ในขั้นปฐมภูมิ หรือสภาพธรรมชาติ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้มีได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากเป็นผลิตภัณฑ์อาหาร แต่ยกเว้นให้เพราะอยู่ในขั้นปฐมภูมิการยกเว้นจึงไม่มีการะภาษีซื้อ จึงต้องมีการวางเงื่อนไขไว้ในประมวลรัษฎากรว่าจะต้องไม่มีการแปรรูป ทำให้เมื่อมีการแปรรูปหรือแปรรูปกลายเป็นผลิตภัณฑ์อาหาร ก็จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

2) การตีความผลิตภัณฑ์ที่มีการปิดผนึก ปิดผนึกแค่ไหนเพียงไร ผู้ประกอบการจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ในบางกรณีที่มีได้เป็นการประกอบกิจการในลักษณะอุตสาหกรรมผู้ประกอบการก็ไม่ได้รับยกเว้น จึงเกิดความแตกต่างในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกัน หากผู้ประกอบการปิดผนึกในลักษณะถาวรกับไม่มีการปิดผนึก

จากตัวอย่างของการตอบข้อหารือข้างต้นจะพบว่าปัญหาในการตีความเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์เกิดขึ้นเนื่องจากหลักการที่เป็นเหตุผลของการยกเว้นไม่มีความชัดเจน และแม้ว่าจะเป็นกรณีที่จะได้รับสิทธิในการได้รับยกเว้น แต่การบรรเทาภาระภาษีโดยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ทำให้ผู้ประกอบการอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะมีประโยชน์ต่อผู้ประกอบการในแง่ที่ไม่ต้องเก็บรวบรวมรายการภาษีซื้อและภาษีขาย ผู้ประกอบการจึงไม่มีการค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมาย เหมาะสมกับกิจการเล็ก ๆ แต่จากการที่ได้รับยกเว้นนี้เป็นการทำให้การขายสินค้าอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจึงไม่อาจเครดิตภาษีซื้อที่แฝงมากับวัตถุดิบและทรัพย์สินที่ได้ลงทุนไปได้ต้นทุนในการผลิตจึงสูงขึ้น ทั้งนี้แม้จะมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่สินค้าที่จำเป็นในการดูแลรักษาและเลี้ยงดูพืชและสัตว์ ได้แก่ ปุ๋ย อาหารสัตว์ และเคมีภัณฑ์สำหรับพืชและสัตว์ ตามมาตรา 80(1) (ค) (ง) และ (จ) ตามลำดับ ซึ่งเป็นการยกเว้นเพื่อให้ผลิตผลทางการเกษตรและวัตถุดิบที่เกี่ยวข้องบางประเภทอยู่นอกระบบ

ตลอดสาย แต่หากกิจการมีการลงทุนซื้อเครื่องจักรและอุปกรณ์อย่างอื่น เช่น เครื่องรีดนมวัว รถสำหรับบรรทุกผลผลิต ซึ่งมีความจำเป็นต่อกิจการ ผู้ประกอบการก็ไม่อาจจะขอคืนภาษีซื้อที่แถมมาได้ ทำให้ผู้ประกอบการจะต้องรับภาระในต้นทุนที่แถมอยู่ จึงไม่เป็นการจูงใจให้กิจการมีการลงทุนในการประกอบกิจการ ทั้งเมื่อไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อที่แถมมาได้ ผู้ประกอบการจึงนำต้นทุนนั้นมาเป็นต้นทุนของผลผลิตทางการเกษตร ซึ่งจะกลายเป็นส่วนหนึ่งของราคาขาย ทำให้ผู้บริโภคต้องซื้อสินค้าที่มีราคาสูงขึ้น ซึ่งอาจจะสูงกว่ากรณีที่ผู้ประกอบการเลือกที่จะจดทะเบียนเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 เนื่องจากผู้ประกอบการจะไม่มีต้นทุนในการลงทุนแถมมากับภาษีซื้อ

ข้อเสนอแนะ

แม้ว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร จะปลดปล่อยภาระค่าใช้จ่ายของผู้ประกอบการในการเก็บรักษารายการต่าง ๆ และการปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งจะเป็นการลดต้นทุนให้แก่กิจการ และทำให้สินค้าปลอดภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ตาม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก็ยังสามารถทำให้เกิดภาษีซื้ออยู่ในการลงทุนของธุรกิจเกษตรกรรม กรมสรรพากรก็ควรที่จะแก้ไขมาตรการในการบรรเทาภาษีของผลิตผลทางการเกษตรให้เป็นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

1) ความพิเศษของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มต่างจากการยกเว้นภาษีชนิดอื่น สำหรับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้ผู้ประกอบการต้องรับภาระซื้อที่แถมมากับการซื้อขายสินค้าและให้บริการต่าง ๆ เพราะเป็นผู้ที่อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งข้อดีหนึ่งในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้คือ เป็นการส่งเสริมการลงทุน ผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราใด จะได้รับการคืนภาษีซื้อที่แถมมากับการซื้อเครื่องจักรเข้ามาในกิจการ นอกจากนี้ผู้ประกอบการเกษตรกรรมมักจะมีรายจ่ายในการลงทุนในช่วงแรกเริ่มกิจการ ทำให้หากใช้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการจะมีต้นทุนสูง เนื่องจากต้องรับภาระภาษีซื้อในต้นทุนต่าง ๆ จึงเป็นการบรรเทาภาระให้แก่ผู้ประกอบการในการที่ไม่ต้องมีต้นทุนในการผลิตสูงเกินไป

2.) การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ก็ไม่ทำให้ราคาขายผลิตผลทางการเกษตรสูงกว่ากรณีได้รับยกเว้น เพราะต่างก็ไม่มีสิทธิรวมภาษีขายเข้าไปในราคาขาย ซึ่งราคาก็ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม และจากการที่ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมที่สามารถผลักภาระไปให้ผู้บริโภคได้ ดังนั้น การที่จะให้ผู้ประกอบการที่ขายผลิตผลทางการเกษตรได้รับสิทธิในการเสีย

ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ไม่ได้ทำให้ผู้ประกอบการลดต้นทุนในการลงทุนได้เท่านั้น แต่ยังทำให้ผู้บริโภคจะได้รับประโยชน์ในแง่ราคาของผลิตผลทางการเกษตรไม่สูง

3) การขาดหลักการที่ชัดเจนในการกำหนดเงื่อนไขของประเภทกิจการ โดยทั่วไป บรรเทาภาระภาษีในประเทศต่าง ๆ ที่มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี เนื่องจากเป็นพืชและสัตว์ที่กินเป็นอาหารของมนุษย์ตามปกติ (normally producing food for human consumption)⁶ หากไม่เป็นอาหารของมนุษย์ตามปกติก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราทั่วไป และการที่ประมวลรัษฎากรยึดว่าจะต้องอยู่ในชั้นปฐมภูมิที่ไม่มีการแปรรูป ก็มีปัญหว่าการกระทำใดเป็นการแปรรูปผลิตภัณฑ์ และจะทำให้ผลิตภัณฑ์อาหารที่ไม่ได้บริโภคตามปกติ เช่น เนื้อกระชัง เนื้อนกกระจะออกเทศ ซึ่งถือว่าเป็นการบริโภคที่ฟุ่มเฟือย ได้รับสิทธิประโยชน์อย่างเดียวกับอาหารตามปกติที่เป็นการบริโภคที่จำเป็น เช่น เนื้อโค เนื้อสุกร ซึ่งหากเป็นการบริโภคที่ฟุ่มเฟือยรัฐก็ควรที่จะเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการบริโภคนั้น ส่วนการบริโภคที่จำเป็น รัฐก็ไม่ควรที่จะเก็บภาษีเพื่อทำให้ราคาต่ำลง ดังนั้นหากมีการวางหลัก เช่นเดียวกับในประเทศอังกฤษที่พิจารณาว่าเป็นผลิตภัณฑ์ที่ใช้เป็นอาหารตามปกติหรือไม่ ซึ่งจะทำให้เงื่อนไขไม่มีความซับซ้อนง่ายต่อการปฏิบัติตาม ทั้งเป็นการลดข้อถกเถียงระหว่างผู้ประกอบการกับกรมสรรพากร และสอดคล้องกับหลักการเก็บภาษีจากการบริโภค

อย่างไรก็ตาม การให้สิทธิประโยชน์โดยการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์นี้ นอกจากจะทำให้ภาษีไม่ซ้ำซ้อน ยังเป็นการทำให้รัฐไม่อาจเก็บภาษีจากการบริโภคนั้นได้เลย ทั้งยังต้องคืนภาษีให้แก่ผู้ประกอบการอีก การวางเงื่อนไขในการให้สิทธิประโยชน์จึงต้องเป็นไปอย่างเหมาะสม ดังนั้น หากมีการวางเงื่อนไขเกี่ยวกับผลิตที่เป็นอาหารตามปกติ ก็จะทำให้เป็นการให้ประโยชน์แก่ผู้บริโภค และเป็นการทำให้รัฐสามารถควบคุมประเภทของผลิตภัณฑ์

⁶HM Customs and Excise, "Notice 701/15 Animals and animal food." <http://www.customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=VAT_ShowContent&id=HMCE_000124&propertyType=document> 13 December 2007. และ HM Customs and Excise, "Notice 701/38 Seeds and Plants." <http://www.customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=VAT_ShowContent&id=HMCE_000133&propertyType=document> 13 December 2007.

อาหารได้ กล่าวคือ หากเป็นผลิตภัณฑ์อย่างอื่นที่ไม่ได้กินเป็นปกติจำพวกสัตว์ป่า หรืออาหาร
ฟุ่มเฟือย เช่น เนื้อนกกระจอกเทศ เนื้อจระเข้ ก็จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ ทำให้การ
เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรจะเก็บจากอาหารฟุ่มเฟือย

ดังนั้น จากปัญหาที่เกิดขึ้นจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายพืชผล
และสัตว์ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ธุรกิจเกษตรกรรมควรเป็นเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
ในอัตราศูนย์ ซึ่งแม้จะทำให้เกิดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี แต่ก็จะทำให้ไม่มีภาษี
ซ้อนแฝงอยู่ในต้นทุนของสินค้า และไม่มีภาษีขาย ทำให้ทั้งผู้ประกอบการและผู้บริโภคได้รับ
ประโยชน์มากที่สุด กรมสรรพากรจึงควรแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา 80/1 และ 80 แห่ง
ประมวลรัษฎากร ทั้งควรกำหนดเงื่อนไขในการที่ผู้ประกอบการจะได้รับการบรรเทาในลักษณะ
เดียวกับประเทศอังกฤษ โดยวางเงื่อนไขว่าเป็นอาหารที่ปกติใช้บริโภคตามปกติหรือไม่ หากไม่ใช่
อาหารที่ใช้บริโภคเป็นการปกติ เช่น สัตว์กิ้งจอก ปลาสวยงาม ม้าแข่ง ผู้ประกอบการจะต้อง
เสียภาษีในอัตราปกติ