บทที่ 6

บทสรุป

เกษตรกรรมเป็นอาชีพหลักของประชากรส่วนใหญ่ในประเทศไทย โดยเกษตรกรรมจะเป็นการผลิตพืชและสัตว์ รวมถึงทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตทางการเกษตรอื่น ๆ จากพืชและสัตว์ที่เพาะเลี้ยงไว้แล้วนำผลิตผลซึ่งเป็นอาหารหรือวัตถุดิบในอุตสาหกรรมอื่นมาขายเพื่อเป็นรายได้ของกิจการ พืชและสัตว์ในธุรกิจเกษตรกรรมจึงเป็นสินทรัพย์ชีวภาพ (Biological assets) ที่ก่อให้เกิดผลผลิตทางการเกษตร (Agricultural Product) โดยอาศัยการบริหารการแปรรูปเชิงชีวภาพ (Biological Transformation) ของสินทรัพย์ชีวภาพ ไม่ว่าจะโดยการใส่ปุ๋ย การให้อาหารเสริม การรักษาระดับอุณภูมิ เพื่อให้เกิดเป็นการเพิ่มขึ้นและถดถอยในปริมาณและคุณภาพของสินทรัพย์ หรือการก่อให้เกิดสินทรัพย์ใหม่ตามที่กิจการต้องการ การบริหารการแปรรูปเชิงชีวภาพ จึงเป็นปัจจัยหลักในการก่อให้เกิดรายได้ของกิจการ งบการเงินของธุรกิจเกษตรกรรมควรที่จะสะท้อนรายการนี้ได้

สำหรับการเสียภาษีของธุรกิจเกษตรกรรม กิจการที่เป็นห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและบริษัทจะต้องนำรายได้จากกิจการและเนื่องจากกิจการมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่เมื่อไม่มีบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรกล่าวถึงสินทรัพย์ชีวภาพเป็นพิเศษ กิจการจึงนำบทบัญญัติที่ใช้กับทรัพย์สินทั่ว ๆ ไป มาใช้กับการปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีการเงินให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษีอากรเพื่อนำมาเสียเงินได้นิติบุคคล ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน การตีราคาทรัพย์สินและสินค้า ส่วนการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการเกษตรกรรมอาจจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายผลผลิตทางการเกษตร หากเป็นผลิตภัณฑ์ที่กฎหมายกำหนด

ในปัจจุบัน ธุรกิจเกษตรกรรมส่วนใหญ่จะวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต จำพวกสวนผลไม้ ปศุสัตว์พ่อ-แม่พันธุ์ด้วยราคาทุน และจะถือเป็นสินทรัพย์ประเภท อาคาร ที่ดิน และอุปกรณ์ เนื่องจากมีระยะเวลาให้ผลผลิตเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ส่วนการวัดมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปในแต่ละรอบเวลาจะวัดด้วยวิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมสะสม ในการหักค่าเสื่อมราคาทางบัญชีนี้จะคำนวณตามระยะเวลาในการให้ผลผลิตที่แท้จริง กล่าวคือ จะสะสมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เป็นต้นทุนของปศุสัตว์ รอตัดจ่ายเมื่อปศุสัตว์นั้นให้ผลผลิตได้ และการหักค่าเสื่อมจะคำนวณตาม

ระยะเวลาที่ปศุสัตว์นั้น ๆ สามารถให้ผลผลิตได้ เช่น โคนม 5 ปี พ่อพันธุ์สุกร 3 ปี แม่พันธุ์สุกร 2 ปี การหักค่าเสื่อมราคาของพืชและสัตว์แต่ละประเภทในทางบัญชีจึงไม่เท่ากันขึ้นอยู่กับประเภทของปศุสัตว์ และวัดมูลค่าผลผลิต

แม้ว่ากฎหมายภาษีจะยอมรับวิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทางบัญชี แต่ในเรื่องระยะเวลาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาก็จะต้องเป็นไปตาม พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 ระยะเวลาในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจึงต้องบเป็นไปตามบทบัญญัติพระราชกฤษฎีกานี้ ดังนั้น เมื่อนำรายจ่ายในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคานี้ มาปรับปรุงเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธุรกิจเกษตรกรรมต้องใช้ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่เมื่อไม่มีบทบัญญัติใดกล่าวถึงสินทรัพย์ที่เป็นสิ่งมีชีวิต การปรับใช้ก็ต้องนำระยะเวลาของการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ทั่วไปมาใช้คือหักได้ไม่น้อยกว่า 5 ปี ตามมาตรา 4(5) ดังนั้น สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิตที่กิจการรับรู้เป็นทรัพย์สิน กิจการจะต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในระยะเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี ทำให้ปศุสัตว์บางชนิดที่มีระยะเวลาในการให้ผลผลิตน้อยกว่า 5 ปี เช่น ปศุสัตว์จำพวกสุกรและไก่ไม่สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามระยะเวลาการให้ผลผลิตที่แท้จริงไม่ได้ ทำให้รับรู้รายจ่ายในรอบปัจจุบันได้ช้า

ส่วนในประเทศที่มีการพัฒนาในภาคเกษตรกรรม เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา จะมีมาตรการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเกษตรกรรมเป็นการเฉพาะ ในแง่ของการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา กรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (IRS) ได้ยอมรับให้ปศุสัตว์และต้นไม้ที่ให้ผลิตผลต่าง ๆ สามารถหักค่าเสื่อมแตกต่างจากสินทรัพย์ทั่วไปได้ ทำให้การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของกิจการเกษตรกรรมในประเทศสหรัฐอเมริกาสอดคล้องกับระยะเวลาที่แท้จริง

ดังนั้น กรมสรรพากรควรที่จะนำหลักการนี้นำมาใช้กับประเทศไทย ด้วยการออกพระราชกฤษฎีกามาแก้ไขพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 โดยเพิ่มสินทรัพย์ชีวภาพเข้าไปเป็นทรัพย์สินอีกประเภทหนึ่งที่มีระยะเวลาในการหักค่าเสื่อมตามระยะเวลาให้ผลผลิตที่แท้จริง ทั้งนี้เพื่อความเหมาะสมกับสินทรัพย์ชีวภาพในแต่ละชนิด

สำหรับการวัดมูลค่าโดยวิธีราคาทุนอย่างที่กิจการต่าง ๆ ใช้อยู่ในปัจจุบันเป็นการแก้ปัญหาการนำเสนอข้อมูลในงบการเงิน โดยแยกประเภทสินทรัพย์ที่มีชีวิตตามระยะเวลาการให้ผลผลิต ซึ่งแบ่งพืชและสัตว์ออกเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่จะวัดมูลค่าโดยนำวิธีการทางบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มาปรับใช้ และสินทรัพย์หมุนเวียนที่จะอาศัยวิธีการ

ของสินค้าคงเหลือ จึงไม่ได้มีการแบ่งแยกว่าเป็นสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ที่ให้ผลผลิตที่จะต้องมีการบริหารการเปลี่ยนแปลง คือ “สินทรัพย์ชีวภาพ” หรือเป็นสินทรัพย์ที่เป็นผลผลิตคือ “ผลิตผลทางการเกษตร” ทำให้สินทรัพย์ชีวภาพบางประเภทถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์หมุนเวียน เช่น ข้าว ไก่ และสินทรัพย์ชีวภาพบางชนิดถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน เช่น โคนม สุกร นอกจากนี้วิธีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพที่เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนก็ยังไม่เหมือนกันในแต่ละกิจการ ขึ้นอยู่กับนโยบายของกิจการที่จะปรับใช้กับสินทรัพย์ประเภทต่าง ๆ ทั้งนี้เนื่องจากความหลากหลายในชนิดของพืชและสัตว์ ทำให้งบการเงินของกิจการเกษตรกรรมแต่ละประเภทจึงไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ และส่งผลต่อรายงานการเสียภาษีที่แตกต่างกันในแต่ละกิจการ

ดังที่กล่าวมาแล้วว่า การประกอบธุรกิจของธุรกิจเกษตรกรรมนั้นเป็นการผลิตสินค้าเพื่อนำมาขาย การบริหารการแปรรูปสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อให้เกิดผลผลิตทางการเกษตร ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้กิจการได้รับผลผลิตทางการเกษตรที่มีคุณภาพตามความต้องการตลาด งบการเงินตามวิธีราคาทุนในอดีตจะไม่สามารถสะท้อนข้อมูลที่เกี่ยวกับการบริหารงานของธุรกิจได้ กล่าวคือ ไม่ได้วัดมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของสินทรัพย์ชีวภาพในแต่ละรอบเวลาซึ่งเกิดขึ้นจากการแปรรูปเชิงชีวภาพ เนื่องจากมูลค่าของสินทรัพย์ตามวิธีราคาทุนจะถือตามมูลค่ายุติธรรมในวันที่ได้มา โดยมูลค่านี้จะเพิ่มได้ก็แต่เมื่อมีค่าใช้จ่ายที่จะให้ประโยชน์ต่อสินทรัพย์เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีและเกิดขึ้นก่อนจะให้ผลผลิต เช่น การจ้างคนตัดกิ่งต้นยาง การจ้างคนใส่ปุ๋ย ซึ่งการเพิ่มขึ้นอันเนื่องจากรายจ่ายที่เป็นสินทรัพย์นี้ไม่สอดคล้องกับมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงจากการแปรรูปเชิงชีวภาพ ผลจากการแปรรูปเชิงชีวภาพนี้ถือเป็นผลจากการบริหารงานของธุรกิจเกษตรกรรมงบการเงินของธุรกิจเกษตรกรรมจึงควรที่จะสะท้อนรายการนี้

นอกจากนี้ กระบวนการแปรรูปเชิงชีวภาพนี้อาจจะใช้ระยะเวลาหลายรอบระยะเวลาบัญชี ทำให้ขาดความสัมพันธ์ที่ชัดเจนระหว่างค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษา (Input) กับการแปรรูปเชิงชีวภาพที่เกิดขึ้นในแต่ละระยะเวลาบัญชี (output) ของสินทรัพย์ชีวภาพ ทำให้ไม่อาจปันส่วนค่าใช้จ่ายนั้น ๆ ให้เป็นต้นทุนของสินค้าที่เป็นผลผลิตทางการเกษตรได้อย่างถูกต้อง จึงขาดความน่าเชื่อถือ ดังนั้น สถาบันการบัญชีต่าง ๆ ได้มีการพัฒนาวิธีการทางบัญชีเพื่อนำมาใช้กับสินทรัพย์การเฉพาะคือ ให้วัดมูลค่าและรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีราคาฟาร์มและวิธีปศุสัตว์เป็นหน่วย โดยทั้งสองวิธีจะวางอยู่บนหลักเกณฑ์ที่สามารถตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ ทั้งต้องรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุน สำหรับวิธีการราคาฟาร์มเป็นวิธีการที่สถาบันนักบัญชีระหว่างประเทศ

ให้การยอมรับ และสนับสนุนให้ประเทศต่าง ๆ ใช้ดังที่ปรากฏตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 (IAS 41)

สำหรับประเทศไทย สมาคมนักบัญชีผู้ได้รับอนุญาตได้นำหลักการนี้มาใช้กับ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม ฉบับที่ 57 เรื่อง “เกษตรกรรม” โดยกำหนดให้วัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพโดย “วิธีราฟาร์มหรือราคาตลาด” ทั้งให้รับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุน ธุรกิจเกษตรกรรมจึงต้องตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพในแต่ละรอบบัญชีตามการแปรรูปเชิงชีวภาพ โดยกิจการจะได้รับรายการกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ตั้งแต่เริ่มเพาะปลูกหรือเลี้ยงดูจนกระทั่งสินทรัพย์ชีวภาพนั้นเริ่มให้ผลผลิต แม้ว่ายังไม่มีกระแสเงินสดเกิดขึ้นในกิจการ แต่หลังจากให้ผลผลิตนั้นกิจการจะได้รับรายการขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมจนกระทั่งสินทรัพย์ชีวภาพนั้นตาย ทั้งนี้ เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพจะสูงขึ้นในแต่ละปี จนกระทั่งให้ผลผลิตสินทรัพย์จะมีมูลค่ายุติธรรมสูงสุด แต่หลังจากให้ผลผลิตแล้วมูลค่าจะลดลง นอกจากนี้กิจการสามารถรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบเป็นค่าใช้จ่ายได้แม้ว่าสินทรัพย์นั้นยังไม่ให้ผลผลิต เนื่องจากเป็นรายจ่ายที่มีความสัมพันธ์กับรายได้ในแต่ละรอบ

การบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมเป็นคนละวิธีกับวิธีราคาทุนในอดีตที่ไม่อาจตีราคาทรัพย์สินได้ งบกำไรสุทธิทางบัญชีการเงินจึงมีรายการต้องห้ามนำมาคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชีภาษีอากร คือ รายการกำไรหรือขาดทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน ตามมาตรา 65ทวิ(3) และมาตรา 65ตรี(17) ทั้งยังมีการรับรู้รายจ่ายในแต่ละรอบโดยไม่ต้องนำไปสะสมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ งบการเงินทั้งสองวิธีจึงมีการแตกกันในวิธีการในการรับรู้และวัดมูลค่า ซึ่งหากจะให้กิจการปรับปรุงรายการให้เป็นไปตามประมวลรัษฎากร กิจการจะต้องปรับปรุงทั้งการตีมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพและรายการกำไรหรือขาดทุนจากการตีราคา และรายจ่ายในรอบเวลาก่อนให้ผลผลิต จึงเป็นการก่อให้เกิดภาระแก่กิจการ ทั้งที่หลักการรับรู้รายได้และรายจ่ายในทางบัญชีอันวิธีปฏิบัติเป็นการเฉพาะสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ แต่กิจการจะต้องปรับปรุงรายการให้เป็นไปตามกรณีทั่วไปเพื่อนำมาเสียภาษี

ในประเทศสหรัฐอเมริกาที่นอกจากจะวัดมูลค่าพืชและสัตว์ที่เป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิตด้วยวิธีราคาทุนแล้ว กรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาก็ยอมให้ผู้เสียภาษีเลือกที่ตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิตนี้อย่างสินค้าฟาร์มได้ โดยสามารถเลือกที่จะวัดมูลค่าด้วยวิธีราคาฟาร์มหรือปศุสัตว์เป็นหน่วยได้ จึงไม่ก่อภาระแก่ธุรกิจที่ใช้วิธีการตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพในการปรับปรุงงบการเงินเพื่อเสียภาษี

ดังนั้น แม้ว่าวัตถุประสงค์หลักของการบังคับใช้กฎหมายภาษีจะมีเพื่อแสวงหารายได้ให้แก่รัฐก็ตาม แต่ในอีกในแง่มุมหนึ่งที่สำคัญของกฎหมายภาษีก็จะต้องสามารถใช้เป็นเครื่องมือเพื่อแก้ปัญหาทางเศรษฐกิจและส่งเสริมความเจริญเติบโตทางด้านเศรษฐกิจ เพราะหากการรับรู้รายได้ รายจ่าย ก่อให้เกิดปัญหาและภาระจนเกินควรแก่ผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตาม จึงสมควรที่แก้ไขเพื่อลดภาระแก่ผู้เสียภาษีในการที่จะปฏิบัติตาม จึงควรที่จะแก้ไขบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา 65ทวิ โดยให้กำหนดวิธีการรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพซึ่งเป็นทรัพย์สินในทางภาษีอากรให้สามารถวัดมูลค่าและตีราคาอย่างสินค้าโดยวิธีการราคาฟาร์มหรือราคาตลาดซึ่งควรกำหนดเป็นการตีราคาสินค้าฟาร์มดังเช่นในประเทศสหรัฐอเมริกา

สำหรับการขายผลผลิตทางการเกษตร หากผลิตผลนั้นเป็นพืชและสัตว์หรือส่วนของพืชและสัตว์ที่อยู่ในสภาพที่ใกล้เคียงกับสภาพตามธรรมชาติ คือไม่มีการแปรรูปและไม่มีการบรรจุปิดผนึกที่มีลักษณะถาวร ผลผลิตทางการเกษตรนี้จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่ามูลเพิ่มทำให้ผู้ประกอบการอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในด้านหนึ่งของการทำให้ผู้ประกอบการทางการเกษตรอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นประโยชน์ในแง่ของการปลดเปลื้องภาระต่าง ๆ ที่จะต้องทำตามกำหมายภาษี ไม่ว่าจะเป็นการออกใบกำกับ การทำรายงานภาษีภาษีขาย ซึ่งจะทำให้ผู้ประกอบการมีไม่มีค่าใช้จ่ายในด้านนี้เมื่ออยู่นอกระบบแล้วจะไม่มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายผลผลิตทางการเกษตร ราคาขายของสินค้าจึงปลอดภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นประโยชน์กับผู้บริโภคในแง่ที่ไม่ต้องเสียภาษีจากการซื้อผลผลิตทางการเกษตรด้วย

แต่จากการที่อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ผู้ประกอบการจะไม่สามารถเครดิตภาษีซื้อที่ได้รับมาจากการซื้อวัตถุดิบหรือการรับบริการในทอดก่อน ๆ ทำให้ผู้ประกอบการมีต้นทุนสูงขึ้นอันเนื่องมาจากภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้ จึงต้องมีการผลักภาระไปยังผู้บริโภคโดยนำมารวมเป็นเป็นต้นทุนในการคำนวณราคาของสินค้าทางเกษตร อย่างไรก็ตามแม้ได้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายวัตถุดิบที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจเกษตรกรรมบางประการ เช่น การซื้อเมล็ดพืช ลูกสัตว์ อาหาร ยารักษาโรค แต่ในการดำเนินธุรกิจจะมีสิ่งของอย่างอื่นที่กิจการจำเป็นต้องมีไม่ว่าจะเป็นเครื่องจักรในการบำรุงรักษาหรือการเก็บเกี่ยว การรับบริการที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นการจ้างคนมาดูแลต้นไม้ หรือให้คำปรึกษา ซึ่งสิ่งเหล่านี้ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้กิจการมีต้นทุนที่เป็นภาษีซื้อแฝงอยู่กับการลงทุนในเครื่องจักร หรืออุปกรณ์นั้น ๆ

เมื่อพิจารณาในแง่ของภาษีซื้อที่แฝงมาแล้ว ต้นทุนที่เป็นการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอาจจะต่ำกว่า ต้นทุนที่เป็นภาษีซื้อที่แฝงมา และแม้ว่ากิจการต้องบวกภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7

ไปด้วยราคาขายก็อาจต่ำกว่าได้ ซึ่งหากต้นทุนสูงผู้ที่จะรับภาระที่แท้จริงคือผู้บริโภค การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก็ไม่เป็นประโยชน์อย่างแท้จริง โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการเกษตรกรรมมักจะมีระยะเวลาที่จะให้ผลผลิตนาน และมีรายจ่ายในก่อนให้ผลผลิตเป็นจำนวนมาก หากกิจการไม่สามารถเครดิตภาษีซื้อแฝงอยู่จะทำให้ผู้ประกอบการรับภาระมากได้ การที่จะเข้ามาอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นประโยชน์กับผู้ประกอบการที่มีการซื้อวัตถุดิบและเครื่องจักรจากกิจการอื่นเนื่องจากจะขอคืนภาษีซื้อในทรัพย์สินเหล่านี้ได้ทั้งหมด ทั้งการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ก็จะทำให้ผู้ขายไม่เก็บภาษีจากผู้บริโภคราคาขายจึงไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ เมื่อต้นทุนของผู้ประกอบการไม่มีภาษีซื้อแฝงอยู่ต้นทุนก็ต่ำลง ราคาสินค้าจึงถูกลง การให้สิทธิประโยชน์ในแง่ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์จึงเกิดประโยชน์กับผู้ประกอบการและผู้บริโภคสูงสุด

แต่เมื่อไม่มีการเก็บภาษีขายจากการขายผลิตผลทางการเกษตรแล้ว และภาษีซื้อที่กิจการได้รับก็สามารถขอคืนได้ รัฐก็จะขาดที่มาของรายได้จากการขายผลผลิตทางการเกษตรซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นที่มาสำคัญของรายได้ ดังนั้น การกำหนดเงื่อนไขในการให้สิทธิประโยชน์นี้จะต้องทำอย่างเหมาะสมและควรง่ายต่อการตีความ ซึ่งเงื่อนไขนี้จะทำให้เกิดข้อถกเถียงระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีว่าอย่างไรเป็นการแปรรูป อย่างไรเป็นการปิดผนึก ทั้งไม่มีเหตุผลที่ชัดเจนจะมาอธิบายถึงเหตุผลที่ให้สิทธิประโยชน์ และเกิดความไม่เท่าเทียมกันในกรณีที่สินค้าประเภทเดียวกัน แต่มีการบรรจุภัณฑ์ต่างกัน เสียภาษีต่างกัน และจะทำให้สินค้าเกษตรฟุ่มเฟือย เช่น เนื้อนกกระจอกเทศ มีการปฏิบัติเหมือนสินค้าบริโภคที่จำเป็น

ในประเทศสหราชอาณาจักร มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์สำหรับการขายสัตว์พืชและส่วนของสัตว์และเมล็ดพืช โดยกำหนดเงื่อนไขว่า ต้องเป็นอาหารที่กินเป็นปกติ ซึ่งเงื่อนไขนี้เป็นประโยชน์ต่อผู้บริโภคมาก กล่าวคือสำหรับผลิตภัณฑ์ที่เป็นอาหารจะเก็บอัตราศูนย์ ซึ่งทำให้ผู้บริโภคได้ซื้อสินค้าที่จำเป็นในราคาถูก แต่หากเป็นเนื้อจิงโจ้หรือเนื้อจระเข้จะเก็บอัตราปกติ ซึ่งหลักการนี้จะสะท้อนการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าฟุ่มเฟือยได้ และง่ายต่อการตีความ

ดังนั้น การส่งเสริมการเกษตรในรูปของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ควรอยู่ในรูปของการเสียภาษีในอัตราศูนย์ และกำหนดเงื่อนไขในสิ่งที่เป็นอาหารตามปกติ จึงควรที่จะแก้ประมวลรัษฎากร มาตรา 80(1) และ มาตรา 81/1 ให้การขายสินค้าเกษตรที่บริโภคเป็นอาหารตามปกติเสียภาษีในอัตราศูนย์ ดังเช่นในประเทศสหราชอาณาจักร