หอสมุดกลาง จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 3

หลักการภาษีการค้าของไทยในปัจจุบัน

จากการศึกษาถึงวิวัฒนาการของภาษีการค้าของไทยจะเห็นได้ว่า หลักการภาษีการค้าของไทยได้มีการเปลี่ยนแปลงมาโดยลำดับ เพื่อให้สอดคล้องกับสภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจ สังคม ตลอดจนนโยบายของรัฐบาล จนถึงการประกาศใช้[illegible]พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2504 ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 31 สิงหาคม พ.ศ. 2504 ได้มีการแก้ไขหลักการจัดเก็บภาษีการค้าขึ้นใหม่และยังคงใช้บังคับมาจนกระทั่งถึงปัจจุบัน ภาษีการค้าใหม่นี้ได้เกิดขึ้นจากการยกเลิกภาษีอากรที่เก็บอยู่เดิมรวม 3 ประเภท ซึ่งแต่ละประเภทมีหลักการและวิธีการจัดเก็บแตกต่างกันคือ ภาษีการค้าเดิมเก็บจากรายรับของผู้ขายทุกทอดสำหรับสินค้าทุกชนิด ภาษีการซื้อโภคภัณฑ์เก็บจากผู้ซื้อโดยให้ผู้ขายปลีกซึ่งสินค้าบางชนิดจัดเก็บให้แล้วนำส่งต่อรัฐบาล อากรแสตมป์เก็บจากใบรับในการขายของทุกชนิดทุกทอด ตามหลักการเดิมนี้ผู้ประกอบการค้าที่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติการและมีหน้าที่เสียภาษีการค้าได้แก่ผู้ประกอบการค้าทุกทอด ซึ่งจะเห็นได้ว่า ผู้ประกอบการค้าทอดสุดท้ายเป็นผู้ประกอบการค้ารายย่อย เมื่อต้องปฏิบัติการเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีหรือจัดทำหลักฐานรายรับตามพระราชบัญญัติการบัญชี หรือวิธีปฏิบัติจัดเก็บอากรแสตมป์ที่กำหนดให้ออกใบรับเงินเช่นเดียวกับผู้ประกอบการค้าทอดต้น ซึ่งเป็นผู้ประกอบการค้ารายใหญ่ ๆ ย่อมทำให้เกิดความเดือดร้อนยุ่งยากเกินสมควร และการจัดเก็บภาษีการค้าจากผู้ประกอบการค้าทุกทอดยิ่งมีการซื้อขายสินค้าหลายทอด ย่อมยากแก่การตรวจสอบควบคุม และมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการค้ากันมาก นอกจากนี้สินค้าจำพวกทองคำ ทองขาว เงิน นาก เพชร พลอย อันเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย ผู้ซื้อสินค้าเหล่านี้จะต้องเสียภาษีการซื้อโภคภัณฑ์ และขณะเดียวกันผู้ประกอบการค้าต้องนำรายรับที่ได้จากการขายสินค้าที่ผู้ซื้อเสียภาษีการซื้อโภค–

ภัณฑ์แล้วนั้น มาคำนวณเสียภาษีการค้าและเสียอากรแสตมป์อีก ทำให้เกิดความยุ่งยากและเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษี เพราะการขายสินค้าชิ้นเดียวกันต้องเสียภาษีหลายประเภท เพื่อขจัดปัญหาดังกล่าวจึงรวมภาษีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน จัดเก็บเสียในคราวเดียวกัน ภาษีการซื้อโภคภัณฑ์จึงได้ถูกยกเลิกโดยสิ้นเชิง อากรแสตมป์ในส่วนที่ผู้ประกอบการค้าต้องเสียก็ถูกยกเลิกไป หลักการของภาษีการค้าที่แก้ไขใหม่นี้จึงมีหลักการจัดเก็บเพียงทอดเดียว ส่วนใหญ่จัดเก็บจากผู้นำเข้า ผู้ผลิต หรือผู้ส่งออก แต่มีข้อยกเว้นสำหรับการประกอบการค้าบางประเภทเก็บจากผู้ขายทอดแรก หรือผู้ขายทุกทอดแต่เพียงส่วนน้อย และเพื่อเป็นการป้องกันการได้เปรียบเสียเปรียบในระหว่างกิจการค้าหรือวิธีการที่ทำให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินในรูปต่าง ๆ กัน บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรจึงได้วางบทบัญญัติให้ถือว่าการได้มา การทำให้มีขึ้น หรือการใช้ทรัพย์สินซึ่งตามปกติไม่ต้องเสียภาษีการค้าเพราะไม่มีการขาย ให้ถือว่าเป็นการขาย และให้ผู้ได้มาหรือทำให้มีขึ้น หรือผู้ใช้ดังกล่าว เป็นผู้ประกอบการค้า มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการค้าด้วย[1] ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ช่วยในการอุดช่องว่างของกฎหมายและมิให้มีกิจการซึ่งปลอดภาษี อันจะเป็นช่องทางที่ก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้ จากหลักการภาษีการค้าของไทยในปัจจุบัน ที่มุ่งจัดเก็บจากแหล่งกำเนิดของสินค้าคือ ผู้ผลิต ซึ่งตามบทวิเคราะห์ศัพท์แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติคำว่า "ผลิต" ไว้ว่า หมายถึงการเกษตร การขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ ประกอบ แปรรูป แปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ[2] จากนิยามศัพท์ของคำว่าผลิตซึ่งหมายถึงทำการเกษตร การขุดค้นทรัพยากรธรรมชาตินี้ ก็เป็นหลักการเดิมของไทย ซึ่งใช้จัดเก็บอยู่ในสมัยกรุงศรีอยุธยา และกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น เช่นการเก็บภาษีจากการที่ประชาชนเก็บของในป่า จับสัตว์น้ำ และการเพาะปลูกพืชผลต่างๆ โดยวิธีชักส่วนผลประโยชน์เอาจากผลผลิตที่ประชาชนผลิตขึ้น หลักการที่นำมา

---

[1] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 79 ทวิ

[2] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 77 นิยามศัพท์ "ผลิต"

ใช้ในปัจจุบันจึงเป็นหลักการเดิมของไทยเราเอง มิได้เป็นการลอกเลียนแบบมาจากต่างประเทศแต่อย่างใด ส่วนนิยามศัพท์ของการผลิต ที่ใช้คำว่าประกอบแปรรูป แปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างหนึ่งอย่างใดให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ ก็เป็นการบัญญัติไว้ในลักษณะที่ทำให้ความหมายของการผลิตมีลักษณะกว้างขึ้น เพื่อให้ทันกับวิวัฒนาการของวิธีการผลิตในแบบต่าง ๆ ที่เจริญก้าวหน้าขึ้นตามกาลสมัย

นอกจากหลักการของภาษีการค้าดังกล่าวแล้ว บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรยังได้กำหนดรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับภาษีการค้าไว้เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติของผู้ประกอบการค้า ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีการค้า และหลักการซึ่งเจ้าพนักงานของรัฐจะต้องปฏิบัติในการเรียกเก็บภาษีจากผู้ประกอบการค้า ตลอดจนพระราชบัญญัติ พระราชกำหนด พระราชกฤษฎีกา และระเบียบต่างๆ ที่เกี่ยวกับภาษีการค้า ซึ่งจะได้กล่าวถึงดังต่อไปนี้

3.1 <u>บทวิเคราะห์ศัพท์เกี่ยวกับภาษีการค้า</u>

ภาษีการค้าในปัจจุบันมีขอบข่ายการจัดเก็บครอบคลุมกิจการค้าทั้งหมดถึง 13 ประเภท ซึ่งมีลักษณะและวิธีดำเนินกิจการที่แตกต่างกัน นอกจากนี้ยังมีวิธีการจัดเก็บภาษีหลายวิธี จึงมีความจำเป็นในการที่จะต้องให้คำจำกัดความของถ้อยคำต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร เพื่อให้มีความหมายแตกต่างออกไปจากความหมายที่เข้าใจกันอยู่โดยทั่วไป เพื่อความแจ่มชัดในความมุ่งหมายของการจัดเก็บประการหนึ่ง ทั้งทำให้ถ้อยคำที่ใช้ในตัวบทกฎหมายมีความสั้นกระทัดรัด อีกประการหนึ่ง ประมวลรัษฎากรจึงได้บัญญัติบทวิเคราะห์ศัพท์เกี่ยวกับภาษีการค้าไว้ในมาตรา 77 ดังนี้

"การค้า" หมายความว่า การประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การอุตสาหกรรม การเกษตร การผลิต การนำเข้า การส่งออก หรือการให้บริการใด ๆ เพื่อหาประโยชน์อันมีมูลค่า ถ้ามิใช่เป็นการหาประโยชน์อันมีมูลค่าก็มิใช่การค้า เช่นการพิมพ์หนังสือเกี่ยวกับหลักธรรมแจกจ่ายให้แก่บุคคลทั่วไปโดยไม่

คิดราคา ไม่เป็นการค้าตามความหมายในประมวลรัษฎากร

"ผู้ประกอบการค้า" หมายความว่า บุคคลธรรมดา นิติบุคคล คณะบุคคล หรือรัฐวิสาหกิจใด ๆ ซึ่งเข้าลักษณะตามที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีการค้า และประกอบการค้าในราชอาณาจักร โดยการค้านั้นเป็น การค้าตามประเภทที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีการค้าและหมายความรวมถึงผู้ที่บทบัญญัติในหมวดนี้ให้ถือว่าเป็นผู้ประกอบการค้าด้วย

"ผลิต" หมายความว่า ทำการเกษตรหรือขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ ประกอบ แปรรูป แปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้น ซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ

จากคำนิยามดังกล่าว คำว่า "ผลิต" จำแนกความหมายออกเป็นกรณีใดกรณีหนึ่ง กล่าวคือ

(1) "ทำการเกษตร" ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2493 ได้ให้ความหมายคำว่า "เกษตร" เป็นคำนามหมายถึง ที่ดิน ทุ่งนา ไร่ แดน ฉะนั้นคำว่า "ทำการเกษตร" ก็ย่อมหมายถึง ผู้ที่ทำการเกี่ยวกับที่ดิน ทุ่งนา ไร่ แดน ซึ่งตามความหมายแล้วย่อมหมายถึงเกษตรกรรมนั่นเอง และคำว่าเกษตรกรรมนี้ ตามพจนานุกรมฉบับดังกล่าวได้ให้ความหมายไว้ว่า หมายถึง การเพาะปลูก การเลี้ยงสัตว์ และการผลิตจากที่ดิน เช่น การป่าไม้ และการเหมืองแร่

(2) "ขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ" คือการขุดค้นทรัพยากรที่มีอยู่ตามธรรมชาติ เช่นการขุดหาน้ำมัน การขุดหาแร่ เป็นต้น ซึ่งความหมายย่อมหมายถึง เกษตรกรรมที่กล่าวถึงข้างต้น แต่เหตุที่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติคำว่า การขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติไว้ด้วยก็คงจะเป็นเพราะไม่ต้องการจำกัดเพียง การผลิตจากที่ดินตามความหมายของคำว่าเกษตรกรรมเท่านั้น เพราะคำว่าทรัพยากรธรรมชาติเป็นคำกว้าง หมายถึงสิ่งที่มีอยู่ตามธรรมชาติอันอาจจะเป็นทรัพย์ได้ เช่น สัตว์ป่า มูลค้างคาว รังนกนางแอ่น สิ่งเหล่านี้

เป็นทรัพยากรธรรมชาติแต่ไม่ได้ผลิตจากดิน[1]

(3) "ประกอบ" คือการนำของหลายอย่างมารวมกันเป็นสิ่งเดียว ซึ่งมีสภาพแตกต่างจากของที่นำมาประกอบนั้น เช่น การซื้อส่วนประกอบของพัดลมจากภายในประเทศ และจากต่างประเทศมาประกอบเป็นพัดลมสำเร็จรูปจำหน่าย ถือว่าเป็นการผลิต[2]

(4) "แปรรูป" คือการกระทำใด ๆ ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงสิ่งหนึ่งสิ่งใดไปจากเค้าโครงแบบที่เป็นอยู่เดิม โดยมิใช่เพียงแต่เป็นการซ่อมแซมหรือทำให้เล็กลงหรือใหญ่ขึ้น เช่นเอาเหล็กแผ่นใหญ่มาตัดให้ได้ขนาดตามความต้องการเพื่อจำหน่าย โดยไม่มีการประทับตรา ยี่ห้อ หรือเครื่องหมายการค้าขึ้นใหม่ เป็นการผลิต[3]

(5) "แปรสภาพ" คือการกระทำใด ๆ ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงสิ่งใดในลักษณะในตัวเอง หรือภาวะของสิ่งนั้นโดยมิใช่วิธีธรรมชาติ และการแปรสภาพนั้นทำให้เกิดสินค้าขึ้นใหม่ เช่นการแปรสภาพสินค้าจากลวดเหล็กขนาดใหญ่มาเป็นขนาดเล็กหลายขนาด แล้วอบด้วยความร้อน ชุบสังกะสี จนแปรสภาพเป็นลวดสังกะสี[4]

(6) "ทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใดๆ" คำนี้เป็นคำที่มีความหมายกว้างมากจนไม่อาจจะหาขอบเขตที่แน่นอนได้ ในกรณีนี้มีคำพิพากษาศาลฎีกาตัดสินเป็นบรรทัดฐานไว้ คือ

---

[1] กาญจนา นิมมานเหมินท์, "การผลิตและผู้ผลิตตามประมวลรัษฎากร" เอื้องฟ้า 3 (กรกฎาคม – สิงหาคม 2522): หน้า 17 – 18

[2] หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0804/6895 ลงวันที่ 15 พฤษภาคม 2513

[3] หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0804/5540 ลงวันที่ 20 เมษายน 2513

[4] คำพิพากษาฎีกาที่ 971/2518

คำพิพากษาฎีกาที่ 1335/2518 โจทก์นำเข้าปุ๋ยและยาปราบศัตรูพืชในสภาพถังใหญ่ แล้วนำมาแบ่งย่อยขายโดยปิดสลากในรูปรอยตราของเดิม เพียงแต่มีตราเครื่องหมายการค้าของโจทก์เพิ่มเติมลงไปด้วย การกระทำเช่นนี้ไม่ถือว่าเป็นการผลิต

คำพิพากษาฎีกาที่ 1983 – 1989/2519 โจทก์สั่งใบชาจากต่างประเทศ และได้เสียภาษีการค้าในฐานะผู้นำเข้าแล้ว นำมาแบ่งบรรจุกระป๋องเล็ก กล่องและห่อมีตราและยี่ห้อของโจทก์ประทับอยู่ หรือนำใบชานั้นมาอบให้แห้งเหมือนสภาพเดิมเพื่อไม่ให้ราขึ้นและมีกลิ่นเหม็น โดยมิได้นำใบชาอื่นมาผสม ไม่เป็นการผลิต

คำพิพากษาฎีกาที่ 525/2522 โจทก์นำเข้าใบชาแล้วนำมาบรรจุเป็นห่อและกระป๋องมิได้นำมาปะปนกัน ก็เพื่อจะสะดวกแก่ผู้ซื้อรายย่อย การที่มีเครื่องหมายการค้าและตรายี่ห้อของโจทก์ประทับอยู่ด้วย ก็เพื่อให้ผู้ซื้อทราบถึงชนิดของใบชา และทราบต่อไปว่าเป็นสินค้าของโจทก์ สินค้าดังกล่าวยังคงมีสภาพเป็นสินค้าใบชาของเดิม มิได้แปรรูปหรือเปลี่ยนสภาพเป็นสินค้าชนิดใหม่ การกระทำดังกล่าวไม่ใช่การประกอบหรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า การกระทำของโจทก์ไม่ใช่การผลิต ไม่ต้องเสียภาษีการค้าในฐานะผู้ผลิต

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวข้างต้นอาจสรุปได้ว่า คำวินิจฉัยของศาลเป็นไปในแนว ที่ว่า การที่เพียงแต่นำสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งมาแบ่งบรรจุโดยมิได้นำสินค้าชนิดอื่นมาปน แม้จะได้ประทับตราหรือยี่ห้อบนภาชนะหรือหีบห่อที่ใช้บรรจุสินค้า ก็ยังคงเป็นสินค้าชนิดเดิม หาได้เป็นการทำให้มีขึ้นซึ่งสินค้าชนิดใหม่ไม่

นอกจากนี้แนวคำพิพากษาฎีกา ยังเป็นไปในทำนองที่ว่า การเป็นผู้ผลิตตามประมวลรัษฎากรนั้น นอกเหนือจากการทำเองแล้วก็ยังรวมถึงการไปจ้างผู้อื่นทำด้วย คือ คำพิพากษาฎีกาที่ 1356/2511 ทำสัญญาขายฟิ้นให้การ

รถไฟโดยอาศัยใบอนุญาตทำไม้ของการรถไฟ แล้วให้ผู้อื่นรับช่วงไปทำอีกต่อหนึ่ง เป็นการผลิต แต่ไม่ขยายไปถึงการไปซื้อสินค้ามาแล้วให้ผู้ขายปิดเครื่องหมายการค้าของตนแล้วขายไป ตามนัยคำพิพากษาฎีกาที่ 265/2521 โจทก์ทำสัญญาซื้อรองเท้าโดยกำหนดชนิด ลักษณะ แบบ และวัสดุ ต้องประทับตราเครื่องหมายการค้าของโจทก์ลงไว้บนรองเท้าและหีบห่อ และห้ามผลิตออกจำหน่ายให้ผู้อื่น ศาลฎีกาเห็นว่า นิติสัมพันธ์ระหว่างโจทก์กับผู้ทำรองเท้าส่งให้โจทก์ จะเข้าลักษณะตามสัญญาประเภทใดก็ย่อมจะต้องดูจากเจตนาและกิริยาของคู่กรณีที่ประพฤติต่อกันเป็นสำคัญ ในเรื่องนี้โจทก์นำพยานฝ่ายร้านค้าที่ทำรองเท้าส่งโจทก์มาเบิกความรับรองว่า ทั้งสองฝ่ายได้ตกลงกันเป็นเรื่องซื้อขาย และพฤติการณ์ยังปรากฏอยู่ด้วยว่า พยานเหล่านั้นได้ยื่นรายรับแสดงการชำระภาษีการค้าในฐานะผู้ผลิตต่อจำเลยที่ 1 และได้ชำระค่าภาษีไปแล้ว จึงสนับสนุนให้เห็นเจตนาของโจทก์กับร้านค้าเหล่านั้นว่า ทั้งสองฝ่ายมุ่งที่จะก่อนิติสัมพันธ์กันในทางซื้อขาย หาใช่เป็นเรื่องเจตนาที่จะจ้างทำของไม่ ส่วนการที่ได้มีข้อสัญญาว่าร้านทำรองเท้าต้องทำรองเท้าตามชนิด ขนาด ลักษณะ แบบ และวัสดุที่โจทก์กำหนดโดยเคร่งครัดก็ดี จะผลิตออกจำหน่ายให้แก่ผู้อื่นไม่ได้ก็ดี ร้านค้าผู้ทำรองเท้าจะต้องประทับตราเครื่องหมายการค้าของโจทก์ลงไว้บนรองเท้าและหีบห่อตามความประสงค์ของโจทก์ก็ดี และการที่ร้านค้าผู้ทำรองเท้าต้องยินยอมให้โจทก์เข้าไปตรวจการผลิตรองเท้าได้ก็ดี เงื่อนไขเหล่านี้คู่สัญญาซื้อขายก็อาจตกลงกำหนดเป็นข้อสัญญาบังคับกันได้ตามพาณิชโยบายของทั้งสองฝ่าย หาทำให้เจตนาของคู่สัญญาแปรเปลี่ยนสภาพไปเป็นอย่างอื่น จำเลยก็มิได้ต่อสู้หรือนำสืบให้เห็นว่า เป็นการอำพรางเจตนาที่แท้จริงอย่างอื่นแต่อย่างใด ศาลฎีกาจึงฟังว่าโจทก์ซื้อสินค้ารองเท้าซึ่งเป็นมูลกรณีพิพาทกันนี้จากร้านทำรองเท้า ไม่ใช่เป็นเรื่องจ้างทำของ

สำหรับกรณีบริษัทรองเท้าบาจานี้ ถ้าพิจารณาถึงกฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิบัตรแล้ว บริษัทรองเท้าบาจาน่าจะเป็นผู้ผลิต เพราะตามพระราชบัญญัติสิทธิบัตรได้กำหนดไว้ว่า ผู้ทรงสิทธิบัตรเท่านั้นมีสิทธิผลิตผลิตภัณฑ์

หรือใช้กรรมวิธีตามสิทธิบัตร หรือขายหรือมีไว้เพื่อขายซึ่งผลิตภัณฑ์ที่ผลิตหรือใช้กรรมวิธีดังกล่าว[1] เมื่อร้านค้าผู้ทำรองเท้ามิใช่เป็นผู้ทรงสิทธิบัตรรองเท้าบาจาจึงไม่มีสิทธิที่จะผลิตรองเท้าบาจาขึ้นมาขายได้ นิติกรรมระหว่างบริษัทรองเท้าบาจากับร้านค้าผู้ทำรองเท้าจึงเป็นเรื่องการรับจ้างทำของ มิใช่เป็นการซื้อขาย

"ผู้ผลิต" หมายความว่า ผู้ประกอบการค้าที่ทำการผลิต

"ผู้นำเข้า" หมายความว่า ผู้ประกอบการค้าที่สั่งหรือนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร

"สาขา" หมายความว่า

(1) โรงงานหรือสถานการค้าในราชอาณาจักรของผู้อยู่นอกราชอาณาจักร

(2) ตัวแทน ลูกจ้างหรือบุคคลอื่นในราชอาณาจักร ซึ่งทำสัญญาหรือมีหน้าที่รับผิดชอบในการเก็บรักษาสินค้า หาลูกค้า หรือทำการใด ๆ อันเกี่ยวกับการประกอบการค้าในราชอาณาจักรแทนผู้อยู่นอกราชอาณาจักร

"ผู้ส่งออก" หมายความว่า ผู้ประกอบการค้าที่ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร เพื่อส่งไปต่างประเทศ

"สถานการค้า" หมายความว่า สถานที่ซึ่งผู้ประกอบการค้าใช้ประกอบการค้าเป็นประจำ และให้หมายความรวมถึงสถานที่ซึ่งใช้เป็นที่ทำการผลิตหรือเก็บสินค้าเป็นประจำด้วย

ในกรณีผู้ประกอบการค้าไม่มีสถานการค้าตามวรรคก่อน ให้ถือว่าที่อยู่อาศัยของผู้ประกอบการค้านั้นเป็นสถานการค้า ถ้าผู้ประกอบการค้ามีที่อยู่อาศัยหลายแห่ง ให้ผู้ประกอบการค้าเลือกเอาที่อยู่อาศัยแห่งหนึ่งเป็นสถานการค้า

จะเห็นได้ว่าสถานการค้านั้น จะต้องเป็นสถานที่ซึ่งผู้ประกอบการค้า

---

[1] พ.ร.บ. สิทธิบัตร พ.ศ. 2522 มาตรา 36 วรรค 1

ใช้เป็นประจำในการผลิตหรือเก็บสินค้า หรือประกอบการค้า หากผู้ประกอบการค้าใช้สถานที่นั้นเป็นการชั่วคราว ก็ไม่เป็นสถานการค้าแต่อย่างใด ต้องถือเอาที่อยู่อาศัยของผู้ประกอบการค้าเป็นสถานการค้าแทน

"บริษัท" หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น และให้หมายความรวมถึงห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลด้วย

บริษัทในความหมายนี้จึงรวมเอาทั้งนิติบุคคลทุกประเภทและห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่ไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายด้วย

"มูลค่า" หมายความว่า ราคาตลาดของทรัพย์สิน ของบริการ หรือของประโยชน์ใด ๆ และในกรณีที่ไม่มีราคาตลาด หมายความว่า ราคาอันผู้ประกอบการค้าพึงได้รับจากทรัพย์สิน จากบริการ หรือจากประโยชน์นั้น เว้นแต่

(1) ในกรณีรถยนต์และรถจักรยานยนต์ มูลค่า หมายความว่า ราคาตลาดของสินค้าดังกล่าวที่ซื้อขายกันเป็นเงินสด อันผู้ขายปลีกได้ตั้งไว้โดยสุจริตและเปิดเผย

(2) ในกรณีน้ำมันแร่ น้ำมันเบนซิน น้ำมันก๊าด น้ำมันดีเซล น้ำมันเชื้อเพลิงหนัก น้ำมันหล่อลื่น น้ำมันเบรค ซีเมนต์ สุรา และสินค้าตามที่อธิบดีได้ประกาศระบุโดยอนุมัติรัฐมนตรี มูลค่า หมายความว่า ราคาตลาดขายส่งที่มีการขายให้แก่ผู้ขายปลีก

(3) ในกรณีที่มีการทำหรือดัดแปลง หรือจัดให้ผู้อื่นทำหรือดัดแปลงสิ่งใด ๆ ให้เข้าลักษณะเป็นสินค้า และโดยบทบัญญัติแห่งหมวดนี้ กำหนดให้ถือเอาการดังกล่าว เป็นการขายสินค้า มูลค่า หมายความว่าราคาตลาดที่ซื้อขายปลีกกันเป็นเงินสดของสินค้านั้น

(4) นอกจากกรณีตาม (2) กับ (3) ถ้าอธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีประกาศใช้เกณฑ์กำหนดราคาของสินค้า มูลค่าหมายความว่า ราคาตลาดของสินค้าตามเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศ

มูลค่าของทรัพย์สิน บริการหรือประโยชน์ใด ๆ ย่อมมีความสัมพันธ์

กันในการคำนวณเป็นรายรับในการเสียภาษีการค้า ในกรณีที่มิได้มีการขายทรัพย์สิน บริการหรือประโยชน์ต่าง ๆ โดยได้รับผลตอบแทนเป็นตัวเงิน ในขณะที่จะต้องเสียภาษีการค้าและราคาตลาดนั้น อาจมีแตกต่างกันในแต่ละทอดของการขาย ซึ่งในการกำหนดมูลค่าของสินค้าก็อาจจะกำหนดในทอดของการขายส่ง ในทอดของการขายปลีก หรือราคาตลาดโดยทั่ว ๆ ไป แล้วแต่กรณีๆ ไป หรือในกรณีที่เห็นว่า ราคาดังกล่าวนั้นไม่เหมาะสม อธิบดีมีอำนาจที่จะกำหนดราคาตลาดของสินค้าเป็นเกณฑ์คำนวณมูลค่าได้ ซึ่งในการคำนวณมูลค่าต่าง ๆ ต้องเป็นไปตามที่บัญญัติไว้

"ขาย" หมายความรวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก ให้เช่าซื้อ หรือจำหน่ายจ่ายโอนโดยมีประโยชน์ตอบแทนด้วย

คำว่าขายนี้ มีความหมายกว้างกว่าสัญญาซื้อขายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยมุ่งถึงการจำหน่ายจ่ายโอนไปซึ่งทรัพย์สินโดยมีประโยชน์ตอบแทน ไม่ว่าประโยชน์นั้น ๆ จะมีมูลค่าเท่าใด สามารถที่จะคำนวณเป็นเงินตราได้หรือไม่ก็ตาม ก็ถือว่าเป็นการขายทั้งสิ้น

"ภัตตาคาร" หมายความว่า กิจการขายอาหารหรือเครื่องดื่มไม่ว่าชนิดใด ๆ ในหรือจากสถานที่ซึ่งจัดไว้ให้ประชาชนเข้าไปบริโภคได้

"ไนท์คลับหรือคาบาเรต์" หมายความว่า กิจการขายอาหารหรือเครื่องดื่มไม่ว่าชนิดใด ๆ ในหรือ จากสถานที่ซึ่งจัดให้มีการแสดงดนตรี การลีลาศหรือการแสดงเพื่อความบันเทิงใด ๆ

"เดือนภาษี" หมายความว่า เดือนประดิทิน

"สมาชิก" หมายความว่า สมาชิกของตลาดหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

3.2 <u>ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า</u>

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า ได้แก่ผู้ประกอบการค้าซึ่งมีรายรับจากการประกอบการค้า และรายรับนั้นไม่ได้รับการยกเว้นภาษีการค้า ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

การค้าอาจจะเป็นบุคคลธรรมดา นิติบุคคล คณะบุคคลหรือรัฐวิสาหกิจใด ๆ ก็ได้ ถ้าบุคคลธรรมดาคนเดียว หรือนิติบุคคลประกอบการค้าก็เป็นหน่วยเสียภาษีหน่วยหนึ่ง แม้แต่คณะบุคคลซึ่งไม่มีสภาพเป็นบุคคลตามกฎหมายก็เป็นหน่วยเสียภาษีหน่วยหนึ่งเช่นกัน หรือนิติบุคคลที่ไม่มีวัตถุที่ประสงค์ในการประกอบการในทางค้าหรือหากำไร ถ้าประกอบกิจการตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้า เช่น สมาคม มูลนิธิ เป็นต้น การประกอบกิจการเพื่อหาประโยชน์อันมีมูลค่าที่จะต้องเสียภาษีการค้านั้น โดยปกติทั่วไป เป็นการประกอบกิจการอันมีลักษณะเป็นการถาวร แต่อย่างไรก็ดี การกระทำการครั้งเดียว ถ้ามีลักษณะเพื่อหาประโยชน์อันมีมูลค่า ก็เข้าลักษณะเป็นการค้าได้ เช่น การรับจ้างทำของ ซึ่งเป็นการกระทำเพื่อรับสินจ้าง แม้ทำครั้งเดียวก็เป็นการประกอบการค้า [1]

3.2.1 ผู้ประกอบการค้าตามบัญชีอัตราภาษีการค้า จะต้องเข้าองค์ประกอบ 3 ประการ คือ

1) จะต้องเป็นผู้ที่เข้าลักษณะตามที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีการค้า คือจะต้องเป็นผู้ที่ถูกระบุไว้ในช่องที่ 3 ของบัญชีอัตราภาษีการค้า ซึ่งมี ผู้นำเข้า ผู้ผลิต ผู้ส่งออก ผู้ขายทอดแรก ผู้ขายทุกทอด ผู้ประกอบกิจการผู้รับจ้าง ผู้ให้เช่า นายหน้า ตัวแทน ผู้ทอดตลาด หรือผู้ให้บริการ ผู้ขายและผู้รับประกันภัย

2) จะต้องประกอบการค้าในราชอาณาจักร ผู้ประกอบการค้ามีหน้าที่เสียภาษีเฉพาะการค้าในราชอาณาจักรเท่านั้น ฉะนั้นบริษัทที่มีสำนักงานใหญ่ ถ้าไปประกอบการค้าในต่างประเทศ เช่น ไปรับจ้างก่อสร้างหรือทำกิจการธนาคารในต่างประเทศ ไม่มีหน้าที่เสียภาษีการค้าสำหรับกิจการในต่างประเทศนั้น [2]

---

[1] วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2524) หน้า 155

[2] เรื่องเดียวกัน

3) การค้านั้นเป็นการค้าตามประเภทที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีการค้า คือ จะต้องเป็นประเภทการค้าที่ถูกระบุไว้ในช่องที่ 1 ของบัญชีอัตราภาษีการค้า ซึ่งมีประเภทการค้าอยู่ 13 ประเภทคือ การขายของโรงสีและโรงเลื่อย การขายหลักทรัพย์ การรับจ้างทำของ การให้เช่าทรัพย์สิน คลังสินค้า โรงแรมและภัตตาคาร การขนส่ง โรงรับจำนำ นายหน้าและตัวแทน การค้าอสังหาริมทรัพย์ ธนาคาร ประกันภัย

3.2.2 ผู้ที่บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ถือว่าเป็นผู้ประกอบการค้า ซึ่งแยกออกได้เป็น 2 กรณี คือ

ก. บุคคลที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ถือว่าเป็นผู้ประกอบการค้า

1) ผู้นำเข้าในราชอาณาจักรซึ่งสินค้าตามประเภทการค้า 1 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้าไม่ว่าเพื่อการใด ๆ [1] เช่น ผู้ที่ไปศึกษาต่างประเทศ ในระหว่างที่ศึกษาอยู่นั้นได้ซื้อรถยนต์ไว้ใช้ส่วนตัว 1 คัน เมื่อสำเร็จการศึกษาแล้วได้นำรถยนต์คันนั้นเข้ามาใช้ในราชอาณาจักร กฎหมายให้ถือว่ามีการขายในวันนำเข้าในราชอาณาจักร และให้ถือว่าผู้นำเข้าเป็นผู้ประกอบการค้า จะต้องเสียภาษีการค้าในวันนำเข้าในราชอาณาจักร

2) ผู้นำเข้าที่โอนกรรมสิทธิ์ หรือโอนการครอบครองซึ่งสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีการค้าตามมาตรา 79 ตรี(11) หรือนำสินค้านั้นไปใช้ในการใด ๆ ที่มิใช่การผลิตของตนเอง [2] คือการนำเข้าซึ่งเครื่องจักรส่วนประกอบและอุปกรณ์เพื่อใช้ในการผลิตของตนเอง เช่น เจ้าของโรงงานสั่งเครื่องจักรเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าของตนเอง ซึ่งในขณะนำเข้าในราชอาณาจักรได้รับยกเว้นภาษีการค้า ต่อมาได้ขายเครื่องจักรดังกล่าวไป กฎหมายให้ถือว่า เจ้าของโรงงานเป็นผู้ประกอบการค้า จะต้องเสียภาษีการค้า

---

[1] ประมวลรัษฎากร มาตรา 79 ทวิ (1)

[2] ประมวลรัษฎากร มาตรา 79 ทวิ (4)

จากการขายเครื่องจักรนั้น

3) ผู้ทำหรือดัดแปลง หรือจัดให้ผู้อื่นทำหรือดัดแปลงสิ่งใดๆ ให้เข้าลักษณะเป็นสินค้าตามประเภทการค้า 1 ชนิด 4 (รถยนต์นั่ง รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน) แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า โดยมิใช่เพื่อขาย แต่ทั้งนี้มิให้รวมถึงผลงานของผู้ประดิษฐ์คนคว้าซึ่งมิได้ผลิตขึ้นเพื่อขาย [1] เช่น การเอารถบรรทุกมาดัดแปลงเป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน แม้จะดัดแปลงรถดังกล่าวไว้ใช้เองและไม่ว่าจะดัดแปลงเองหรือให้ผู้อื่นดัดแปลงก็ตาม กฎหมายให้ถือว่าผู้เป็นเจ้าของรถยนต์เป็นผู้ประกอบการค้าจะต้องเสียภาษีการค้าด้วย

4) ผู้นำสินค้าเข้าในราชอาณาจักรที่ได้รับยกเว้นภาษีการค้าตามมาตรา 79 ตรี (10) (การนำเข้าในราชอาณาจักรซึ่งสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคที่ว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร) หรือที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีการค้าและอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรหรืออากรเพิ่มตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ถือว่าผู้ที่มีความรับผิดต้องชำระอากรหรืออากรเพิ่มตามกฎหมายดังกล่าว เป็นผู้ประกอบการค้า และได้ขายสินค้านั้นในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น และให้ถือมูลค่าตามสภาพของสินค้าในวันนั้นเป็นรายรับ

การคำนวณภาษีการค้าจากรายรับตามวรรคก่อน ให้ใช้อัตราภาษีการค้าตามลักษณะของสินค้าซึ่งให้ถือว่าได้ขายนั้น และในกรณีสินค้าที่ได้รับลดหย่อนภาษีการค้า ให้นำภาษีการค้าที่ได้ชำระไปแล้วมาหักออกจากภาษีการค้าที่คำนวณจากรายรับนั้นได้ แต่ต้องไม่เกินจำนวนภาษีการค้าที่คำนวณได้ [2] เช่น

---

[1] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 79 ทวิ (5)

[2] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 79 เบญจ

บริษัท ก. จำกัด ได้รับบัตรส่งเสริมจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรมให้ตั้งโรงแรม โดยข้อความในบัตรส่งเสริมนั้นระบุให้ได้รับยกเว้นภาษีการค้าในการนำเครื่องปรับอากาศ และเครื่องใช้ต่าง ๆ เข้ามาในราชอาณาจักร ภายหลังบริษัท ก. จำกัด ปฏิบัติผิดเงื่อนไขในบัตรส่งเสริม เช่น เอาโรงแรมไปให้เช่าเป็นที่อยู่อาศัยอย่างถาวรแก่บุคคลบางประเภท คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงเพิกถอนบัตรส่งเสริมและสั่งให้บริษัทเสียอากรขาเข้าและภาษีการค้า ในกรณีเช่นนี้ กฎหมายให้ถือว่าบริษัท ก. จำกัด เป็นผู้ประกอบการค้า จะต้องเสียภาษีการค้า ในการนำเครื่องปรับอากาศและเครื่องใช้ต่าง ๆ เข้ามาในราชอาณาจักร

5) ในกรณีผู้อยู่นอกราชอาณาจักร มีสาขาในราชอาณาจักร เมื่อส่งสินค้าเข้าในราชอาณาจักร ไม่ว่าจะผ่านสาขาหรือไม่ก็ตาม ให้แก่ผู้สั่งที่เป็นผู้ได้รับยกเว้นภาษีการค้าตามมาตรา 78 ทวิ หรือรัฐวิสาหกิจที่ได้รับยกเว้นภาษีการค้าตามกฎหมายว่าด้วยรัฐวิสาหกิจนั้น ๆ กฎหมายให้ถือว่าผู้อยู่นอกราชอาณาจักรและสาขาเป็นผู้นำเข้า [1]

การที่ต้องมีบทบัญญัติดังกล่าว เนื่องจากเหตุผลที่ว่า ถ้าไม่มีบทบัญญัติเช่นนี้ไว้ ในกรณีที่ผู้ได้รับยกเว้นภาษีการค้าตามมาตรา 78 ทวิ เช่น กระทรวง ทบวงกรม หรือรัฐวิสาหกิจบางแห่ง ที่สั่งสินค้าเข้ามาจากต่างประเทศโดยตรงจากบริษัทที่มีสาขาในประเทศไทย จะไม่ต้องแบกภาระภาษีการค้าเพราะผู้นำเข้าเองได้รับยกเว้นภาษีการค้าแล้ว ไม่ได้มีผู้ใดต้องเสียภาษีการค้าสำหรับสินค้าที่นำเข้ามานั้น ซึ่งจะได้เปรียบเมื่อเทียบกับการซื้อสินค้าชนิดเดียวกันจากผู้ผลิตในประเทศไทยหรือจากผู้นำเข้ามาขาย ซึ่งในกรณีหลังนี้ ผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าต้องเสียภาษี [2]

---

[1] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 78 จตุทศ

[2] วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร...หน้า 161–162

6) สมาชิกที่เป็นตัวแทนของผู้ขายหลักทรัพย์ (ในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศไทย) ให้ถือว่าสมาชิกเป็นผู้ประกอบการค้า ในกรณีการขายหลักทรัพย์ดังกล่าวด้วย [1]

ข. บุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดให้เป็นผู้ประกอบการค้า

ประมวลรัษฎากร มาตรา 78 กำหนดให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ประกาศกำหนดให้บุคคลใดที่เป็น ผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ผู้ขายทอดหนึ่งทอดใดหรือทุกทอดซึ่งสินค้าตามที่กำหนด แต่ไม่เป็นผู้ที่บัญชีอัตราภาษีการค้าระบุให้เสียภาษีการค้าไว้โดยเฉพาะ มีหน้าที่เสียภาษีการค้าในหมวดว่าด้วยภาษีการค้า เพียงบางส่วนหรือทั้งหมดก็ได้ ในกรณีดังกล่าวให้ถือว่าบุคคลนั้นเป็นผู้ประกอบการค้า ในปัจจุบันได้มีประกาศตามบทบัญญัติดังกล่าว กำหนดตัวผู้ประกอบการค้าไว้ ดังนี้

1) กรณีการขายสัตว์น้ำ ทั้งที่มีชีวิตและไม่มีชีวิต และส่วนต่าง ๆ ของสัตว์น้ำ ไม่ว่าจะสดหรือแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือกระทำด้วยประการใด ๆ เพื่อรักษาไว้มิให้เน่าเปื่อยในระหว่างการขนส่ง ผู้ขายทุกทอดเป็นผู้เสียภาษีการค้า ในอัตราร้อยละ 1.5 ของรายรับ[2] แต่เนื่องจากผู้ขายทอดอื่น ๆ ได้รับยกเว้นภาษี คงเหลือผู้ส่งออกทอดเดียวเสียภาษีในอัตราร้อยละ 1.5 ของรายรับ[3]

2) กรณีขายน้ำตาลดิบ ผู้ส่งออกเป็นผู้เสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 7 ของรายรับ[4] แต่ต่อมาได้ลดอัตราภาษีการค้าสำหรับน้ำตาลดิบ

---

[1]ประมวลรัษฎากร, มาตรา 78 โสฬส

[2]ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีการค้า (ฉบับที่ 18) ข้อ 2 ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2517

[3]พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2517 มาตรา 5 (5)

[4]ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีการค้า (ฉบับที่ 18) ข้อ 3 ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2517

ที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรในปี พ.ศ. 2524 ลงเหลือร้อยละ 3 ของรายรับ และยกเว้นภาษีการค้าให้แก่การส่งออกที่องค์การคลังสินค้าเป็นผู้ส่งออกจำนวน 90,376 เมตริกตันรวมทั้งน้ำตาลดิบที่ผู้ส่งออกพิสูจน์ได้ว่าผลิตก่อนวันที่ 4 พฤศจิกายน 2523 จำนวน 99,103 เมตริกตัน และต้องส่งออกไม่ช้ากว่าวันที่ 31 มีนาคม 2524 [1]

3) กรณีสินค้าตามประเภทการค้า 1 ชนิด 1 (ก) (สินค้าทั่วไป) ชนิด 2 (ตู้เย็น เครื่องปรับอากาศ) ชนิด 3 (เครื่องนวด ของใช้กับไฟฟ้า) ชนิด 4 (รถยนต์นั่ง) และชนิด 6 (สมุดเอกสาร สิ่งตีพิมพ์) แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้าที่ผู้ผลิตขายให้บริษัทการค้า (นอกจากน้ำตาลทรายขาว) บริษัทการค้าดังกล่าวเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า เมื่อขาย นำไปใช้ โอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองโดยมิใช่เพื่อขายซึ่งสินค้านั้น โดยเสียตามอัตราที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้า สำหรับสินค้าตามประเภทการค้า และชนิดนั้น ๆ

คำว่า "บริษัทการค้า" หมายความว่า บริษัทการค้าระหว่างประเทศซึ่งได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน [2]

การประกาศเปลี่ยนตัวผู้ประกอบการค้าของอธิบดีกรมสรรพากรกรณีนี้ เพื่อสนองนโยบายส่งเสริมการส่งออก กล่าวคือ เพื่อให้ผู้ผลิตสินค้าตามชนิดดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีการค้าเมื่อขายให้บริษัทการค้าโดยกำหนดให้เปลี่ยนตัวให้บริษัทการค้าเป็นผู้ประกอบการค้าและมีหน้าที่เสียภาษีการค้า แต่ถ้าบริษัทการค้าส่งสินค้าชนิดดังกล่าวออกนอกราชอาณาจักรจะได้รับยกเว้นภาษีการค้าทั้งหมด [3]

---

[1] ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีการค้า (ฉบับที่ 17) ลงวันที่ 21 มกราคม 2524

[2] ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีการค้า (ฉบับที่ 18) ข้อ 3 ทวิ ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2517

[3] ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีการค้า (ฉบับที่ 14) ลงวันที่ 20 ตุลาคม พ.ศ. 2521 ข้อ 2 (1)(ข)

3.3 ข้อยกเว้นสำหรับผู้ประกอบการค้าที่ไม่ต้องเสียภาษีการค้า

ก. ยกเว้นแก่ผู้ประกอบการค้าโดยไม่คำนึงว่าเป็นรายรับจากการค้าประเภทใด

1) กิจการของสถานศึกษาของทางราชการและโรงเรียนราษฎร์ ซึ่งได้จดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนราษฎร์ [1]

2) กิจการของกระทรวงทบวงกรมหรือรัฐวิสาหกิจซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย [2]

3) กิจการขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่น เว้นแต่กิจการนั้นเป็นการขนส่ง การขายหรือจำหน่ายด้วยวิธีต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม [3]

4) กิจการของธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์ ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์ บรรษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย [4]

5) กิจการโทรทัศน์ของรัฐบาล กิจการของการเคหะแห่งชาติ กิจการของวิทยาลัยเอกชน ที่ได้จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยวิทยาลัยเอกชน กิจการของท่าอากาศยานแห่งประเทศไทย แต่ไม่รวมถึงกรณีที่ถือว่าเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 79 ทวิ และมาตรา 79 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร [5]

ข. ยกเว้นรายรับสำหรับการค้าบางประเภท

1) ประเภทการค้า 4 การรับจ้างทำของ รายรับจากการรับจ้างทำของ ในกรณีที่ผู้รับจ้างทำของได้สงสินค้า ซึ่งเป็นผลจากการรับจ้าง

---

[1] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 78 ทวิ (3)

[2] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 78 ทวิ (5)

[3] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 78 ทวิ (6)

[4] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 78 ทวิ (7)

[5] พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2517 มาตรา 4

ทำของนั้นออกนอกราชอาณาจักรหรือส่งให้บริษัทการค้าเพื่อส่งออกนอกราชอาณาจักร [1]

2) ประเภทการค้า 8 การขนส่ง กิจการขนส่งด้วยจักรยานสามล้อ เรือพายหรือเรือแจว ซึ่งขับขี่ พาย หรือแจว ด้วยกำลังคน และผู้ประกอบการค้าขับขี่ พาย หรือแจวเองโดยเฉพาะ [2] รายรับจากการขนส่งแต่ไม่รวมถึงรายรับจากการรับขนของหรือคนโดยสารระหว่างประเทศ [3]

3) ประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทน รายรับจากการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนตามกฎหมายว่าด้วยการประกันวินาศภัย หรือกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต [4]

4) ประเภทการค้า 12 ธนาคาร รายรับจากดอกเบี้ยพันธบัตรรัฐบาล [5]

ค. ผู้ได้รับยกเว้นภาษีการค้าประเภทการขายของ

1) กิจการค้าหาบเร่ [6]

2) กิจการผลิตหรือส่งออกซึ่งสินค้าตามที่ระบุในมาตรา 78 ทวิ (2)(ญ) ถึง (ด) เช่น น้ำตาลมะพร้าว น้ำตาลโตนด กระวาน พริกไทย กล้วย มะขาม เห็ด ผัก [7]

---

[1] พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2517 มาตรา 6 (2)

[2] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 70 ทวิ (4)

[3] พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2517 มาตรา 6(3)

[4] พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2517 มาตรา 6(4)

[5] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 79 ตรี (6)

[6] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 78 ทวิ (1)

[7] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 78 ทวิ (2) (ญ) ถึง (ด) และมาตรา 78 ทวิ (12)

หอสมุดกลาง สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

3) กิจการผลิตและส่งออกซึ่งสัตว์ปีกรวมทั้งไข่ และวัตถุพลอยได้จากสัตว์ปีก แต่ไม่รวมถึงกิจการฆ่าสัตว์ปีก [1]

4) การขายสินค้าประเภทการค้า 1 ชนิด 1 (ก) ของบัญชีอัตราภาษีการค้าเฉพาะที่ผลิตในราชอาณาจักร และมิได้ระบุในบัญชีท้ายพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 54 [2] การยกเว้นภาษีในกรณีนี้เป็นผลให้สินค้าที่ไม่ได้ระบุไว้ที่ใดในบัญชีอัตราภาษีการค้าโดยเฉพาะ และไม่ได้ระบุไว้ในบัญชีที่ 1 ที่ 2 หรือที่ 3 ท้ายพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 54 เช่นอาหาร เคมีภัณฑ์ และวัตถุดิบ ส่วนใหญ่ที่ต้องใช้ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูป ได้รับยกเว้นภาษีทั้งสิ้น และมีผลผ่อนคลายการเก็บภาษีซ้ำซ้อนในกรณีที่นำวัตถุดิบไปผลิตเป็นทอด ๆ และคงเสียภาษีเฉพาะสินค้าสำเร็จรูปเท่านั้น

3.4 <u>ประเภทการค้าที่ต้องเสียภาษีการค้า</u>

ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าได้แบ่งประเภทการค้าที่ต้องเสียภาษีการค้าออกเป็น 13 ประเภทด้วยกัน คือ

1) ประเภทการค้า 1 การขายของ เป็นประเภทการค้าที่เรียกเก็บจากการขายสินค้า ส่วนใหญ่เรียกเก็บจากผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก แยกสินค้าออกเป็น 8 ชนิด การขายสินค้านอกจากจะมีความหมายตามสัญญาซื้อขายแล้ว ยังหมายความรวมถึง สัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้เช่าซื้อหรือจำหน่ายจ่ายโอนโดยมีประโยชน์ตอบแทนด้วย และยังหมายรวมถึงกรณีที่ยังไม่มีการขาย แต่บทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีการค้าให้ถือว่าเป็นการขายด้วย

2) ประเภทการค้า 2 โรงสีและโรงเลื่อย

---

[1] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 78 ทวิ (9) และประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีการค้า (ฉบับที่ 14) ข้อ 2(2)

[2] พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2517 มาตรา 5 (8)

3) ประเภทการค้า 3 การขายหลักทรัพย์ ซึ่งจำกัดเฉพาะการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

4) ประเภทการค้า 4 การรับจ้างทำของ ซึ่งรวมทั้งการขายส่วนประกอบและวัตถุพลอยได้และการให้บริการ

5) ประเภทการค้า 5 การให้เช่าทรัพย์สิน เฉพาะการให้เช่าทรัพย์สินที่มิใช่อสังหาริมทรัพย์

6) ประเภทการค้า 6 คลังสินค้า การรับฝากทรัพย์ และการให้บริการเกี่ยวกับการเก็บสิ่งของต่าง ๆ ในห้องเย็น เป็นการประกอบกิจการคลังสินค้าด้วย

7) ประเภทการค้า 7 โรงแรมและภัตตาคาร ได้แบ่งการประกอบกิจการออกเป็น 4 ประเภทด้วยกันคือ ไนท์คลับหรือคาบาเรต์ โรงแรม ภัตตาคารที่มีหญิงบำเรอสำหรับปรนนิบัติลูกค้า หรือมีที่สำหรับพักผ่อนหลับนอน หรือมีบริการนวดให้แก่ลูกค้าและภัตตาคารอื่น

8) ประเภทการค้า 8 การขนส่ง สำหรับการรับขนไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ หรือการรับจ้างด้วยยานพาหนะ แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ การรับขนคนโดยสาร และการอื่น ๆ

9) ประเภทการค้า 9 โรงรับจำนำ ตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจำนำ

10) ประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทน การเป็นผู้ทอดตลาดหรือรับจัดธุรกิจให้ผู้อื่น นอกจากที่ระบุไว้ในประเภทการค้าอื่น เป็นการทำการเป็นนายหน้าและตัวแทนด้วย

11) ประเภทการค้า 11 การค้าอสังหาริมทรัพย์ ในกรณีที่เป็นทางค้าหรือหากำไร

12) ประเภทการค้า 12 ธนาคาร สำหรับการออมสินที่มิใช่ของรัฐบาล การธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ รวมถึงกิจการของผู้ประกอบกิจการโดย ปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์

13) ประเภทการค้า 13 ประกันภัย แยกเป็น 2 ชนิด คือ

ประกันชีวิต และประกันภัยอย่างอื่น

3.5 ฐานภาษีการค้า

ฐานภาษีหรือสิ่งรองรับอัตราภาษีสำหรับภาษีการค้า ได้แก่รายรับของแต่ละเดือนภาษี ซึ่งมีความหมายในกรณีต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

ก. กรณีทั่วไป

มาตรา 79 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า "รายรับ หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทนหรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับ ไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักร เนื่องจากการประกอบการค้า"

รายรับตามความหมายนี้ได้แก่ เงินหรือค่าตอบแทนอย่างอื่นที่ผู้ประกอบการค้าเองได้รับหรือพึงได้รับเนื่องจากการประกอบการค้าของตน เช่นในกรณีรับจ้างทำของ รายรับได้แก่สินจ้างที่ผู้รับจ้างได้รับหรือพึงได้รับ ในกรณีนายหน้าและตัวแทน ได้แก่ค่านายหน้าที่ได้รับหรือพึงได้รับ รายรับตามความหมายนี้ กล่าวได้ว่าเป็นรายรับจริงที่ผู้ประกอบการค้าได้รับเอง [1]

ข. กรณีความหมายพิเศษ

สำหรับกิจการค้าบางประเภทนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 79 ได้กำหนดให้มีความพิเศษแตกต่างไปจากกรณีทั่ว ๆ ไป กล่าวคือ อาจจะมีความหมายกว้าง หรือมีความหมายจำกัด เป็นกรณี ๆ ไป ดังนี้

1) ประเภทการค้า 2 โรงสีหรือโรงเลื่อย รายรับหมายความว่า

ก) เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทนหรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายผลิตภัณฑ์และวัตถุพลอยได้จากการสีข้าวหรือเลื่อยไม้

---

[1] วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ... หน้า 156

ข) มูลค่าของผลิตภัณฑ์และวัตถุพลอยได้ในวันที่ทำการรับจ้างสีข้าวหรือเลื่อยไม้เสร็จ ซึ่งผลิตภัณฑ์และวัตถุพลอยได้นั้น มิใช่เป็นของผู้ประกอบการค้า

กรณีตามข้อ ก) นั้น รายรับได้แก่รายรับจริงจากการขายไม้แปรรูปและวัตถุพลอยได้จากการเลื่อยไม้ หรือจากการขายข้าวสารหรือวัตถุพลอยได้จากการสีข้าว ซึ่งเป็นของตนเอง ส่วนกรณีตามข้อ ข) นั้น ผู้ประกอบกิจการโรงเลื่อยรับจ้างบุคคลอื่นเลื่อยไม้เพื่อรับสินจ้างนั้น สินจ้างที่ได้รับ ตามปกติไม่ถือเป็นรายรับ แต่ให้ถือมูลค่าของข้าวที่สีแล้ว หรือมูลค่าไม้แปรรูปและวัตถุพลอยได้ทั้งสิ้นที่ผู้ว่าจ้างรับไป (คือมิใช่เป็นของผู้ประกอบการค้า) ถ้าผู้ว่าจ้างจ่ายสินค้าส่วนหนึ่งให้ผู้ประกอบกิจการโรงสีหรือโรงเลื่อยและสินจ้างนั้นเป็นข้าวที่สีเสร็จแล้ว หรือไม้แปรรูปที่เลื่อยเสร็จ ข้าวและไม้แปรรูปที่จ่ายให้นั้น ไม่เป็นรายรับในขณะนั้น แต่ถ้าขายข้าวและไม้ไปเมื่อใด ก็จะตกเป็นรายรับ [1]

2). ประเภทการค้า 9 โรงรับจำนำ รายรับหมายความว่า

ก) ดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียม และ

ข) เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทนหรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายของที่จำนำหลุดเป็นสิทธิ์

3) ประเภทการค้า 12 ธนาคาร รายรับหมายความว่า ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียมหรือค่าบริการที่เรียกเก็บ และกำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายเงินตรา การออก ซื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือการส่งเงินไปต่างประเทศ

4) ประเภทการค้า 13 การประกันภัย ในกรณีการรับประกันชีวิต รายรับหมายความว่า ดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียมหรือค่าบริการในการให้กู้ยืมเงินในกรณีการรับประกันภัยอย่างอื่น หมายความว่า เบี้ยประกันภัย

---

1. วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ... หน้า 157

หรือเงินอื่นที่ผู้รับประกันภัย เรียกเก็บ เว้นแต่เบี้ยประกันภัยส่วนที่ต้องคืนภายในเดือนที่เก็บได้ และเบี้ยประกันภัยที่ได้รับจากการรับประกันต่อ ซึ่งผู้เอาประกันภัยต่อได้เสียภาษีจากเบี้ยประกันภัยตามหมวดนี้แล้ว ฉะนั้น ค่าเบี้ยประกันชีวิตที่บริษัทประกันภัยได้รับ ไม่ถือเป็นรายรับที่ต้องเสียภาษีการค้าแต่อย่างใด

5) ในกรณีที่ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรขอให้ถือว่า สินค้าที่นำเข้าในราชอาณาจักรหรือส่งออกนอกราชอาณาจักรได้มีการขายในวันนำเข้าหรือวันส่งออก เมื่ออธิบดีได้สั่งอนุมัติ หรือในกรณีอธิบดีได้ประกาศให้ถือว่าผู้ประกอบการค้าที่เป็นผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกได้ขายสินค้าในวันนำเข้าหรือส่งออก ตามมาตรา 78 จัตวา (ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีการค้าฉบับที่ 20 ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2517) นั้น รายรับหมายความว่า มูลค่าของสินค้าในวันนำเข้าในราชอาณาจักร หรือวันส่งออกนอกราชอาณาจักร และมูลค่าของสินค้าในวันส่งออกนอกราชอาณาจักรให้ถือตามมูลค่า ณ ที่ส่งออก แต่ไม่รวมอากรขาออก

6) อธิบดีกรมสรรพากรได้สั่งอนุมัติให้ถือว่าได้มีการขายสินค้าในวันผลิต รายรับหมายความว่า มูลค่าของสินค้าในวันผลิต

7) กรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศให้บุคคลที่เป็นผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ผู้ขายทอดหนึ่งทอดใดหรือทุกทอด แต่ไม่เป็นผู้ที่บัญชีอัตราภาษีการค้าระบุให้เสียภาษีการค้าให้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า รายรับหมายความว่า มูลค่าของสินค้าตามราคาตลาด ที่ผู้ประกอบการค้าตามที่ระบุในบัญชีอัตราภาษีการค้าจะพึงได้รับในวันที่ผู้ประกอบการค้าขายสินค้าดังกล่าว

8) การขายสินค้าที่เป็นรถยนต์ รถจักรยานยนต์ น้ำมันแร่ น้ำมันเบนซิน น้ำมันก๊าด น้ำมันดีเซล น้ำมันเชื้อเพลิงหนัก น้ำมันหล่อลื่น น้ำมันเบรค ซีเมนต์ สุรา รายรับหมายความว่า มูลค่าของสินค้า

รายรับที่ใช้คำนวณภาษีการค้าจึงอาจเป็นรายรับที่ได้รับจริง หรืออาจเป็นรายรับที่สมมุติขึ้นมาเพื่อใช้สำหรับการคำนวณภาษีก็ได้ เช่น ในกรณี

การส่งออกย่อมได้มีการตกลงราคาของสินค้าที่ได้ส่งออกไปแล้วนั้น มูลค่าของสินค้าที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณนั้นย่อมเป็นรายรับที่ผู้ประกอบการค้าจะได้รับจากการส่งสินค้าออกไปขายยังต่างประเทศ ส่วนในกรณีการนำเข้าซึ่งสินค้านั้น ให้ถือว่าเป็นการขายสินค้าในวันที่นำเข้า ซึ่งในกรณีนี้ในวันที่นำสินค้าเข้านั้น ผู้ประกอบการค้ายังไม่ได้ขายสินค้านั้น และไม่แน่นอนว่าจะขายสินค้านั้นได้เมื่อใด ดังนั้น จึงต้องวางกำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณรายรับไว้ ซึ่งรายรับดังกล่าวเป็นการกำหนดขึ้นโดยถือตามราคา ซี.ไอ.เอฟ. บวกด้วยค่าอากรขาเข้าและกำไรมาตรฐานตามบัญชีอัตรากำไรมาตรฐานของสินค้านำเข้า (ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีการค้าฉบับที่ 7 ลงวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2509)

3.6 <u>หลักเกณฑ์ในการคำนวณรายรับเพื่อเสียภาษีการค้า</u>

ในการคำนวณรายรับเพื่อเสียภาษีการค้า ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติวิธีการและหลักเกณฑ์ไว้ตาม มาตรา 79 จัตวา (1) – (6) เป็นต้นว่า รายรับประเภทใดเป็นรายรับของเดือนภาษีใด เงื่อนไขในการคำนวณรายรับมีอย่างไรบ้าง ดังต่อไปนี้

1. วิธีการ หลักเกณฑ์และการปฏิบัติทางบัญชีเพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับ เมื่อได้เลือกปฏิบัติเป็นอย่างไรแล้วให้ถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้เปลี่ยนแปลงได้ การปฏิบัติทางบัญชีในการคำนวณรายรับโดยทั่วไป ถือปฏิบัติ 2 วิธีด้วยกัน คือ

(1) เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) คือถือรายรับที่ได้จริงเท่านั้นมาคำนวณภาษีการค้า

(2) เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) คือถือรายรับทั้งสิ้นมาคำนวณภาษีการค้า ไม่ว่าจะได้รับชำระแล้วหรือไม่

บทบัญญัติที่ให้ผู้ประกอบการค้ามีสิทธิเลือกใช้เกณฑ์คำนวณรายรับดังกล่าวนี้ ใช้ได้กับการค้าทุกประเภท เว้นแต่การขายของซึ่งกฎหมายให้ใช้

เกณฑ์สิทธิแต่อย่างเดียว [1]

2. มูลค่าตามมาตรา 79 (1)(ข) ซึ่งได้แก่มูลค่าของผลิตภัณฑ์และวัตถุพลอยได้ ในวันที่ทำการรับจ้างสีข้าวหรือเลื่อยไม้เสร็จ ซึ่งผลิตภัณฑ์และวัตถุพลอยได้นั้นมิใช่เป็นของผู้ประกอบการค้า ให้คำนวณเป็นรายรับของเดือนภาษีที่มีการสีข้าวหรือเลื่อยไม้ แล้วแต่กรณี (รายรับจากการสีข้าวได้รับยกเว้นภาษีการค้า โดยพระราชกฤษฎีกา ฯ ฉบับที่ 54 พ.ศ. 2517 มาตรา 6 (5)

3. การค้าประเภทการขายของให้คำนวณราคาสินค้าเป็นรายรับในเดือนภาษีที่มีการขายเสร็จเด็ดขาด ไม่ว่าจะได้รับชำระเงินหรือราคาแล้วหรือไม่ก็ตาม

กรณีสัญญาจะขายหรือให้เช่าซื้อสินค้า จำนวนเงินที่จะต้องชำระเมื่อถึงกำหนดในเดือนภาษีใด ให้ถือเป็นรายรับเดือนภาษีนั้น

กรณีสัญญาจะขายหรือให้เช่าซื้อสินค้าตามประเภทการค้า 1 ชนิด 2 ชนิด 3 หรือชนิด 4 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า ให้คำนวณราคาสินค้าหรือค่าเช่าซื้อทั้งสิ้นเป็นรายรับในเดือนภาษีที่มีสัญญาจะขายหรือให้เช่าซื้อ

4. หนี้สูญจากการค้าประเภทการขายของที่ต้องเสียภาษีตามหมวดนี้ ถ้าได้จำหน่ายไปในเดือนใด ให้หักออกจากรายรับของเดือนนั้นได้

การจำหน่ายหนี้สูญจะกระทำได้ต่อเมื่อได้ปฏิบัติการโดยสมควรเพื่อให้ได้รับชำระหนี้แล้ว

หนี้สูญรายใดที่ได้จำหน่ายตามวรรคแรกแล้ว ถ้าได้รับชำระในภายหลังให้นำมาคำนวณเป็นรายรับของเดือนภาษีที่ได้รับชำระนั้น

5. ในกรณีที่ราคาขายสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ถ้ามีการขายเงินตราต่างประเทศที่ได้รับชำระเป็นเงินไทยในเดือนที่ขายสินค้า ให้ถือเงินตราไทยจากการขายนั้นเป็นรายรับ ถ้ามิได้มีการขายเงินตราต่างประเทศ

---

[1] วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ... หน้า 156 และประมวลรัษฎากร มาตรา 79 ตรี (3)

ในเดือนที่ขายสินค้า ให้คำนวณราคาขายสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันทำการสุดท้ายของเดือนที่มีการขายสินค้านั้น

ในกรณีสินค้าที่มีการกำหนดให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีการค้าเพื่อกรมสรรพากร ให้คำนวณราคาขายสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นเงินตราไทย ตามอัตราที่กรมศุลกากรใช้คำนวณ

6. ในกรณีอธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีประกาศใช้เกณฑ์คำนวณเพื่อกำหนดมูลค่าของสินค้า ตามมาตรา 78 ฉ. ถ้าผู้ประกอบการค้ามีหลักฐานแสดงว่าราคาตลาดของสินค้าในเดือนภาษีที่มีรายรับต่ำกว่ามูลค่าของสินค้าตามเกณฑ์คำนวณที่อธิบดีประกาศ จะขอคำนวณรายรับตามราคาตลาดนั้นก็ได้ แต่เมื่อพิสูจน์แล้วปรากฏว่า ราคาตลาดของสินค้าในเดือนภาษีที่มีรายรับสูงกว่ามูลค่าของสินค้าตามเกณฑ์คำนวณที่อธิบดีประกาศให้คำนวณรายรับตามราคาตลาดนั้น

3.7 อัตราภาษีการค้า

อัตราภาษีการค้าได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงหลายครั้ง ปัจจุบันอัตราที่เรียกเก็บตามบัญชีอัตราภาษีการค้า ต่ำสุดร้อยละ 0.10 ของรายรับ จนถึงสูงที่สุด ร้อยละ 40 ของรายรับ ดังตารางที่แสดงไว้ต่อไปนี้

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประเภทการค้า	อัตราภาษีร้อยละของรายรับ
1. การขายของ	1.5 – 40
2. โรงสีและโรงเลื่อย	3.5 – 4.0
3. การขายหลักทรัพย์	0.10
4. การรับจ้างทำของ	3.0 – 10.0
5. การให้เช่าทรัพย์สิน	2.5
6. คลังสินค้า	2.5
7. โรงแรมและภัตตาคาร	2.0 – 15.0
8. การขนส่ง	0.5 – 2.0
9. โรงรับจำนำ	2.5
10. นายหน้าและตัวแทน	5.5
11. การค้าอสังหาริมทรัพย์	3.5
12. ธนาคาร	3.0 – 15.0
13. ประกันภัย	2.5 – 3.0

อัตราภาษีการค้าที่เรียกเก็บในปัจจุบัน ไม่เป็นไปในอัตราเดียวกันทุกประเภท แล้วแต่สภาพและลักษณะของสินค้าหรือบริการ ว่าเป็นสินค้าและบริการที่มีความจำเป็นต่อการบริโภคของผู้บริโภคหรือไม่ ถ้าหากเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยก็มีแนวโน้มที่จะเรียกเก็บภาษีการค้าในอัตราที่สูง นอกจากนี้ อัตราภาษีการค้าตามที่ปรากฏในบัญชีอัตราภาษีการค้าอาจลดอัตราลงโดยพระราชกฤษฎีกา ประกาศกระทรวงการคลัง หรือคำสั่งกระทรวงการคลังดังต่อไปนี้

การลดอัตราภาษีการค้าตามพระราชกฤษฎีกาโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร

(1) สำหรับสินค้าตามประเภทการค้า 1 ชนิด 1 (ก) แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า ซึ่งปกติต้องเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 7.0 ของรายรับลดลงเหลือในอัตราร้อยละ 1.5 ของรายรับ ร้อยละ 2.0 ของ

รายรับ และร้อยละ 3.0 ของรายรับ ตามประเภทของสินค้าซึ่งจำแนกไว้เป็น 3 บัญชี ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2517 มาตรา 7

ฉะนั้น ในการพิจารณาว่าสินค้าตามประเภทการค้า 1 ชนิด 1 (ก) สินค้าและวัตถุพลอยได้นอกจากที่ระบุในข้อหรือชนิดอื่น ๆ ต้อง เสียภาษีการค้าในอัตราใด ก็จะต้องตรวจดูว่าสินค้านั้นเข้าลักษณะเป็นสินค้าตามบัญชีใด ถ้าเป็นสินค้าตามบัญชีที่ 1 ต้องเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 7 ของรายรับ ถ้าเป็นสินค้าตามบัญชีที่ 2 ต้องเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 3.0 ของรายรับ ถ้าเป็นสินค้าตามบัญชีที่ 3 จะต้องเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 1.5 ของรายรับ แต่ถ้าเป็นสินค้าที่ไม่อยู่ในบัญชีที่ 1 – 2 – 3 หากผลิตขายในราชอาณาจักรได้รับยกเว้นภาษีการค้า ถ้านำเข้า เสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 1.5 ของรายรับ ทั้งนี้เว้นแต่สินค้าตามบัญชีที่ 1 และบัญชีที่ 2 ซึ่งผลิตในราชอาณาจักร และส่งออกนอกราชอาณาจักรโดยผู้ผลิตเป็นผู้ส่งออกเอง เสียภาษีร้อยละ 2.0 ของรายรับ แต่ขณะนี้ได้มีประกาศกระทรวงการคลัง (ฉบับที่ 14) ยกเว้นภาษีการค้าให้สำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร และส่งออกนอกราชอาณาจักร (เว้นแต่น้ำตาลทรายและน้ำตาลดิบและพืชไร่ ฯลฯ) [1]

นอกจากนี้ยังลดอัตราภาษีการค้าสำหรับสินค้าตามประเภท 1 ชนิด 1 (ก) บางอย่าง เช่น ซีเมนต์ ร้อยละ 1.5 ของรายรับ น้ำมันกาด น้ำมันดีเซล สินค้าอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน ร้อยละ 6.0 ของรายรับ น้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับเครื่องบิน สินค้าอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน กาซปิโตรเลียม กาซจุดไฟทุกชนิด ร้อยละ 5.0 ของรายรับ น้ำมันเบรค ไข หรือน้ำมันที่ใช้หล่อลื่น หรือสินค้าอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน ร้อยละ 5.0 ของรายรับ เป็นต้น และยังลดอัตราภาษีการค้าลงจัดเก็บในอัตราร้อย ละ 1.5 ของราย

---

[1] ไพจิตร โรจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากร (กรุงเทพ: โรงพิมพ์สามเจริญพานิช, 2524) หน้า 296

รับ เฉพาะสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ที่ผู้ผลิตได้ขายให้แก่ผู้ประกอบอุตสาหกรรม เพื่อใช้ในการผลิตของตนเองตามลักษณะและประเภทของสินค้า ตามเงื่อนไข หลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนดโดย อนุมัติรัฐมนตรี ซึ่งมีรายละเอียดในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 24) พ.ศ. 2523

(2) สำหรับสินค้าตามประเภทการค้าอื่น ก็มีการลดอัตราภาษีการค้าเช่นกัน ตัวอย่างเช่น สินค้าตามประเภทการค้า 1 ชนิด 2 ตามมาตรา 9 แห่งพระราชกฤษฎีกา ฯ (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2517 สินค้าตามประเภทการค้า 1 ชนิด 4 สินค้าตามประเภทการค้า 2 ชนิด 1 และการค้าตามประเภทการค้า 7 (ก) อนึ่ง การลดอัตราภาษีการค้า ยังมีวิธีการลดสำหรับระยะเวลาใดระยะเวลาหนึ่งโดยเฉพาะอีกด้วย ตามพระราชกฤษฎีกา ฯ (ฉบับที่ 81) พ.ศ. 2522

การลดอัตราภาษีการค้าตามประกาศกระทรวงการคลัง ออกตามความในมาตรา 78 ทศ ซึ่งกำหนดให้ลดอัตราภาษีการค้าสำหรับการขายน้ำตาลดิบตามข้อ 3 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีการค้า (ฉบับที่ 18) เรื่องกำหนดหน้าที่ผู้เสียภาษีการค้าตามมาตรา 78 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราร้อยละ 1.5 ของรายรับในฤดูการผลิตปี 2519/2520, 2520/2521, 2521/2522 ตามประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีการค้า ฉบับที่ 11, 12 และ 13 และลดอัตราลง คงเก็บในอัตราร้อยละ 3.0 ของรายรับ สำหรับน้ำตาลดิบที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรใน พ.ศ. 2524 ตามประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีการค้า (ฉบับที่ 17)

การลดอัตราภาษีการค้าโดยคำสั่งกระทรวงการคลัง สำหรับสินค้าตามประเภทการค้า 1 ชนิด 2 (ก) – (ช) ซึ่งใช้เป็นเครื่องมือเครื่องใช้ในการแพทย์ ตามความในบัญชีอัตราภาษีการค้า เช่น ให้เครื่องล้างฟิล์มเอกซเรย์สำหรับใช้ในการแพทย์โดยเฉพาะ ซึ่งเป็นสินค้าประเภทการค้า 1 ชนิด 2 (ช) แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า เสียภาษีการค้าตามอัตราในชนิด 1 (ก)

ของประเภทการค้า 1 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า ตามคำสั่งกระทรวงการคลังที่ 1594/2514 ลงวันที่ 11 มิถุนายน 2514 มีผลทำให้อัตราภาษีการค้าลดลงจากร้อยละ 15.0 ของรายรับเป็นร้อยละ 7.0 ของรายรับเป็นต้น

การลดอัตราภาษีการค้า นอกจากที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรแล้วยังมีการลดอัตราตามกฎหมายอื่นอีก เช่น กฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งกำหนดให้ลดหย่อนภาษีการค้าสำหรับการขายผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบ ไม่เกินร้อยละ 90 ของอัตราปกติเป็นเวลาไม่เกิน 5 ปี เป็นต้น [1] นอกจากอัตราภาษีการค้าที่ใช้อยู่ในปัจจุบันจะไม่เป็นอัตราเดียวกันสำหรับการค้าทุกประเภทและทุกชนิดแล้ว กิจการค้าส่วนใหญ่เรียกเก็บในอัตราตามส่วน (Proportional rate) แต่ก็ยังมีกิจการค้าบางประเภทเรียกเก็บในอัตราก้าวหน้า (Progressive rate) เช่นประเภทการค้า 7 โรงแรมและภัตตาคาร กิจการโรงแรม สำหรับรายรับในเดือนภาษีเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 30,000 บาท ร้อยละ 10.0 สำหรับรายรับในเดือนภาษีเฉพาะส่วนที่เกิน 30,000 บาท ร้อยละ 15.0 ภัตตาคารที่ไม่มีหญิงบำเรอสำหรับปรนนิบัติลูกค้า ไม่มีที่สำหรับพักผ่อนหลับนอน ไม่มีบริการนวดให้แก่ลูกค้า สำหรับรายรับส่วนที่ไม่เกิน 5,000 บาท ร้อยละ 2.0 สำหรับรายรับส่วนที่เกิน 5,000 บาท ร้อยละ 7.5 ของรายรับ

3.8 <u>หน้าที่ซึ่งผู้ประกอบการค้าจะต้องปฏิบัติเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีการค้า</u>

โดยที่การจัดเก็บภาษีการค้า เป็นการจัดเก็บจากยอดรายรับของการประกอบการค้าประเภทต่าง ๆ ซึ่งกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร และเพื่อให้ผู้ประกอบการค้าได้แสดงรายรับของตนอันจะเป็นหลักฐานให้เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบและนำไปใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีการค้าต่อไป

---

[1] เรื่องเดียวกัน, หน้า 316

ประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดหน้าที่ให้ผู้ประกอบการค้าปฏิบัติเกี่ยวกับการทำบัญชีรายรับบัญชีพิเศษ บัญชีคุมสินค้า และเก็บรักษาเอกสารเหล่านี้ไว้เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมิน ทำการตรวจสอบ ตลอดจนทำบัญชีหลักฐานแสดงรายงานหรือแจ้งข้อความใด ๆ ตามที่อธิบดีเห็นสมควรและมีคำสั่งให้ผู้ประกอบการค้าปฏิบัติดังต่อไปนี้

1. หน้าที่ทำบัญชีหลักฐานแสดงรายรับ รายงาน หรือข้อความใด ๆ

ก. ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ประกอบการค้าที่จะต้องจดทะเบียนการค้า ทำบัญชีหลักฐานแสดงรายรับที่ต้องเสียภาษีการค้าและที่ไม่ต้องเสียภาษีการค้า ภายใน 3 วัน นับแต่วันที่มีรายรับ [1]

กรณีนี้ อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ได้มีประกาศลงวันที่ 31 มกราคม 2505 กำหนดแบบบัญชีไว้ดังต่อไปนี้

(1) ให้ผู้ประกอบการค้าที่ต้องเสียภาษีการค้า หรือแม้ไม่ต้องเสียภาษีการค้า แต่ต้องเสียภาษีเงินได้ มีหน้าที่ทำบัญชีแสดงรายได้หรือรายรับประจำวัน แต่บุคคลดังต่อไปนี้ได้รับยกเว้นไม่ต้องทำบัญชีแสดงรายได้หรือรายรับประจำวัน คือ

ก) ผู้ซึ่งมีหน้าที่ต้องทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีอยู่แล้ว

ข) ผู้ประกอบการค้ายาสูบของโรงงานยาสูบ ซึ่งโรงงานยาสูบได้ชำระภาษีเงินได้แทนให้

ค) ผู้ประกอบการค้าสุรา ซึ่งผู้ผลิตหรือผู้ถูกขาดการขายส่งได้ชำระภาษีเงินได้แทนให้แล้ว (ขณะนี้ยกเลิกไปแล้ว)

(2) การทำบัญชีแสดงรายได้หรือรายรับเป็นประจำวัน ให้จัดทำเป็นรายวัน โดยมีข้อความอย่างน้อยตามแบบท้ายประกาศนี้

(3) การทำบัญชีตาม (2) ให้ทำเป็นภาษาไทย ถ้าทำเป็นภาษา

---

[1] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 83 วรรคหนึ่ง

ต่างประเทศให้มีภาษาไทยกำกับ และรายการในบัญชีดังกล่าวต้องลงให้เสร็จภายใน 3 วัน นับแต่วันที่มีรายได้หรือรายรับแล้วแต่กรณี

(4) ให้ถือบัญชีที่ต้องทำตาม (2) เป็นบัญชีคุมสินค้าที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด สำหรับผู้ประกอบการค้าเฉพาะที่เป็น

ก) ผู้ประกอบการค้าแผงลอย

ข) ผู้ประกอบการค้าที่ไม่เคยมีรายรับเดือนใดถึง 5,000 บาท

บัญชีแสดงรายได้หรือรายรับเป็นประจำวัน

ผู้ประกอบการค้าชื่อ.....สถานการค้าชื่อ.....

ตั้งบ้านเรือนอยู่เลขที่/หมู่ที่..... ถนน.....ตำบล.....

อำเภอ.....จังหวัด.....ทะเบียนการค้าเลขที่.....

(ถ้าเป็นผู้ประกอบการค้าที่ต้องเสียภาษีการค้า)

พ.ศ.		จำนวนเงินที่ได้รับในวันหนึ่ง		หมายเหตุ
เดือน	วันที่	บาท	สต.	

ในเดือนนี้มีลูกหนี้ค้างชำระ (เงินเชื่อ).....บาท

ให้กรอกจำนวนเงินก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ที่ได้รับรวมทั้งสิ้นเมื่อสิ้นวันหนึ่ง ๆ ในวันสิ้นเดือนให้กรอกจำนวนเงินเชื่อที่ลูกหนี้ค้างชำระ (ถ้ามี)

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ข. เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีการค้า เมื่ออธิบดีเห็นสมควรจะมีคำสั่งให้ผู้ประกอบการค้าทำบัญชีหลักฐาน แสดงรายงาน หรือแจ้งข้อความใด ๆ ก็ได้ บัญชีหลักฐานให้ทำตามแบบที่กำหนดในกฎกระทรวง [1]

อธิบดีกรมสรรพากรได้มีคำสั่งที่ กค. 0809/11147 ลงวันที่ 29 กันยายน 2509 เรื่องให้ผู้ประกอบการค้าแจ้งมูลค่าของสินค้ารถยนต์ และรถจักรยานยนต์ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

(1) ให้ผู้ประกอบการค้าที่เป็นผู้นำเข้าหรือผลิตสินค้ารถยนต์และรถจักรยานยนต์ แจ้งมูลค่าของรถยนต์และรถจักรยานยนต์ทุกชนิด ทุกยี่ห้อ และทุกรุ่นที่ตนนำเข้าหรือผลิตแล้วแต่กรณี

(2) มูลค่าของรถยนต์และรถจักรยานยนต์ ตาม (1) หมายความว่า ราคาตลาดของสินค้าดังกล่าวที่ซื้อขายกันเป็นเงินสด อันผู้ขายปลีกได้ตั้งไว้โดยสุจริตและเปิดเผย ในกรณีราคาตลาดของสินค้าดังกล่าว มีหลายราคา ให้ถือตามราคาตลาดอันผู้ขายปลีกซึ่งทำการขาย ณ สถานที่ซึ่งใกล้ที่สุดกับด่านศุลกากร หรือสถานที่ผลิตสินค้านั้น แล้วแต่กรณี ตั้งไว้ครั้งสุดท้ายสำหรับการขายนั้น ในเดือนที่นำเข้าหรือเดือนที่ผลิตซึ่งสินค้านั้น

(3) การแจ้งมูลค่าตาม (1) ให้ทำเป็นหนังสือ 2 ฉบับ ข้อความตรงกัน โดยระบุยี่ห้อและเลขทะเบียนการค้ายื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในวันที่ 15 ตุลาคม 2509 ในกรณีที่เริ่มประกอบการค้าเป็นผู้นำเข้าหรือผลิตหลังวันที่ 15 ตุลาคม 2509 ให้ยื่นภายใน 15 วัน นับแต่วันที่มีการนำเข้าหรือผลิต

(4) ในกรณีที่ผู้ประกอบการค้าได้แจ้งมูลค่าของสินค้าดังกล่าวไว้ ตาม (3) ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าที่ได้แจ้งไว้ก็ดี หรือมีการนำเข้าหรือผลิตรถแต่หรือจักรยานยนต์ ชนิด ยี่ห้อ หรือรุ่นใหม่ที่ไม่ตรงกับ ชนิด ยี่ห้อ

---

[1] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 83 วรรคสอง

หรือรุ่นที่แจ้งไว้ตาม (3) ก็ดี ให้ผู้ประกอบการค้าแจ้งมูลค่าเพิ่มภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าหรือที่ได้มีการนำเข้าหรือผลิต แล้วแต่กรณี

(5) ผู้ประกอบการค้าที่มีสถานการค้าอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้ยื่นหนังสือตาม (3) ต่อเจ้าพนักงานประเมิน ณ กองภาษีการค้า กรมสรรพากร ผู้ประกอบการค้าที่มีสถานการค้าอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้ยื่นหนังสือตาม (3) ต่อเจ้าพนักงานประเมิน ณ ที่ทำการสรรพากรจังหวัดที่สถานการค้าตั้งอยู่

2. การติดตั้งเครื่องจักร เครื่องกล หรือเครื่องมือ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ประกอบการค้าหรือผู้ทำการแทนยอมให้ทางราชการติดตั้งเครื่องจักร เครื่องกล และเครื่องมือดังกล่าว หรือกระทำการอื่นใดตามความจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บและการเสียภาษี ตามหลักเกณฑ์[1] และวิธีการที่กำหนดโดยกฎกระทรวง สำหรับกฎกระทรวงที่ออกตามความในมาตรานี้ได้แก่ กฎกระทรวงฉบับที่ 127 (พ.ศ. 2509) กำหนดเกี่ยวกับการติดตั้งเครื่องวัดจำนวนข้าวไว้ ณ โรงสี

3. การทำบัญชีคุมสินค้า ผู้ประกอบการค้าตามประเภทการค้า 1 ทุกชนิด และประเภทการค้า 2 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า ทำบัญชีคุมสินค้าตามแบบที่อธิบดีกำหนด แสดงรายการปริมาณสินค้าซึ่งมีอยู่ ได้มา และจำหน่ายไปเป็นรายวัน รายการในบัญชีดังกล่าวนี้ต้องลงให้เสร็จภายใน 3 วัน นับแต่วันที่ได้มาหรือจำหน่ายไปแต่ละครั้งซึ่งสินค้านั้น [2]

กำหนดเวลาลงรายการในบัญชีคุมสินค้าภายใน 3 วัน ได้มีการขยายกำหนดเวลาลงรายการในบัญชีคุมสินค้าให้เฉพาะผู้ประกอบการค้าลงราย

---

[1] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 83 วรรคสาม

[2] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 83 ทวิ วรรคหนึ่ง

การเป็นรหัสด้วยเครื่องจักรทำบัญชี โดยให้ลงให้แล้วเสร็จภายใน 15 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่มีรายการนั้นเกิดขึ้น โดยให้มีผลใช้บังคับสำหรับการลงรายการที่ได้ทำไว้แล้วและหรือจะได้ทำต่อไป [1]

ในกรณีที่มีการอนุมัติหรือประกาศตามมาตรา 79(5) หรือ (6) แล้ว คือกรณีที่ผู้ประกอบการค้าที่เป็นผู้ผลิตยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอให้ถือว่ามีการขายสินค้าในวันผลิต และอธิบดีอนุมัติแล้ว หรือกรณีอธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประกาศให้ถือว่าผู้ประกอบการค้าที่เป็นผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกซึ่งสินค้าตามที่กำหนด ได้ขายสินค้าในวันนำเข้าหรือวันส่งออก ทั้งสองกรณีดังกล่าว ให้ได้รับยกเว้นการทำบัญชีคุมสินค้า เว้นแต่อธิบดีจะสั่งเป็นอย่างอื่น [2]

การทำบัญชีคุมสินค้าดังกล่าว อธิบดีกรมสรรพากรได้มีประกาศเกี่ยวกับภาษีเงินได้และภาษีการค้า (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 1 พฤศจิกายน 2519 ซึ่งมีผลเท่ากับอธิบดีได้สั่งเป็นอย่างอื่น กำหนดให้ผู้ประกอบการค้าตามประเภทการค้า 1 ทุกชนิด แต่ไม่รวมถึงชนิด 7 (ค) ของเก่า ตามกฎหมายว่าด้วยการค้าของเก่า แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า ต้องทำบัญชีคุมสินค้า อย่างน้อยมีรายการตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ซึ่งมีลักษณะสำคัญคือ รายการรับสินค้า จ่ายสินค้า และสินค้าคงเหลือ ฯลฯ ถ้าผู้ประกอบการค้าใดทำบัญชีคุมสินค้าตามที่กำหนดแล้ว ก็ให้ถือว่าเป็นแบบบัญชีคุมสินค้าที่ถูกต้อง

---

[1] ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีการค้า (ฉบับที่ 13) เรื่อง ขยายกำหนดเวลาลงรายการในบัญคุมสินค้า ลงวันที่ 31 กรกฎาคม พ.ศ. 2521

[2] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 83 ทวิ วรรคสอง

บัญชีพิเศษและบัญชีคุมสินค้า แผ่นที่ .....

ชื่อผู้ประกอบการค้า..... เลขทะเบียนการค้า.....

สินค้า.....

ชื่อ.....ชนิด/ขนาด..... ปริมาณนับเป็น.....

วัตถุดิบ.....

รายการรับ					รายการจ่าย					คงเหลือ	
วัน, เดือน ปี	ใบสำคัญรับ	ปริมาณ	ราคาต้นทุนต่อหน่วย	ราคาต้นทุนทั้งสิ้น	วัน, เดือน ปี	ใบสำคัญจ่าย	ปริมาณ	ราคาต้นทุนต่อหน่วย	ราคาต้นทุนทั้งสิ้น	ปริมาณ	ราคาต้นทุนทั้งสิ้น

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว ยังได้กำหนดให้แบบบัญชีที่ผู้ประกอบการค้าบางประเภทที่มีหน้าที่ต้องจัดทำตามกฎหมายอื่นเป็นบัญชีคุมสินค้าตามมาตรา 83 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรด้วย คือ

(1) ในกรณีผู้ประกอบการค้าตามประเภทการค้า 1 ชนิด 7 (ค) แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้าของเก่าเฉพาะที่เป็นวัตถุโบราณหรือศิลปวัตถุ ให้ถือว่าบัญชีตามแบบบัญชีที่ต้องจัดทำตามกฎหมายว่าด้วยการค้าของเก่า เป็นบัญชีคุมสินค้า

(2) ในกรณีผู้ประกอบการค้าตามประเภทการค้า 2 ชนิด 2 แห่ง บัญชีอัตราภาษีการค้า การเลื่อยไม้ทุกชนิด ให้ถือว่าบัญชีตามแบบบัญชีที่ต้องจัดทำตามกฎหมายว่าด้วยป่าไม้ เป็นบัญชีคุมสินค้า

(3) ในกรณีผู้ประกอบการค้าแผงลอยและผู้ประกอบการค้าที่ไม่เคยมีรายรับในเดือนใดถึง 5,000 บาท มีหน้าที่ทำบัญชีแสดงรายได้หรือรายรับเป็นประจำวันตามแบบที่กำหนดนั้น เป็นบัญชีคุมสินค้าด้วย [1]

สำหรับโรงสีที่ใช้เครื่องสีข้าวที่มีขนาดกำลังผลิตตั้งแต่ห้าเมตริกตันต่อยี่สิบสี่ชั่วโมง ซึ่งต้องเสียภาษีการค้าตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม 2524 เป็นต้นไป อธิบดีกรมสรรพากรได้มีประกาศกำหนดให้ผู้ประกอบการค้าโรงสีดังกล่าว จัดทำบัญชีพิเศษตามแบบรายงานการค้าข้าวประจำวัน คือแบบ ก.ข. 21 สำหรับประเภททำการสีข้าว หรือแบบ ก.ข. 25 สำหรับประเภทรับจ้างสีข้าว ซึ่งต้องจัดทำตามกฎหมายว่าด้วยการค้าข้าว เป็นบัญชีคุมสินค้าตามประมวลรัษฎากรด้วย [2]

---

[1] ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้และภาษีการค้า ลงวันที่ 31 มกราคม 2505

[2] ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้และภาษีการค้า (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2524

สำหรับโรงสีที่มีกำลังผลิตต่ำกว่าห้าเมตริกตันต่อยี่สิบสี่ชั่วโมง ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีการค้า ต้องทำบัญชีพิเศษแสดงรายการและปริมาณข้าวเปลือก ต้นข้าว ปลายข้าวและรำ โดยต้องลงปริมาณที่มีอยู่ ได้มา และจำหน่ายไปเป็นรายวันให้เสร็จภายใน 3 วันนับแต่วันที่มีอยู่ ได้มา หรือจำหน่ายไปแต่ละครั้ง [1]

ผู้ประกอบการค้าตามประเภทการค้า 1 และประเภทการค้า 2 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า มีสินค้าเกินจากบัญชีคุมสินค้า ขาดจากบัญชีคุมสินค้า หรือมีสินค้าโดยไม่ทำหรือไม่ลงบัญชีคุมสินค้า ให้ถือว่าเป็นการขายแต่ไม่รวมถึงสินค้าที่ผู้ประกอบการค้าได้เสียภาษีการค้าแล้ว การที่ผู้ประกอบการค้าไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ครบถ้วนเกี่ยวกับบัญชีคุมสินค้านี้ ผู้ประกอบการค้าจะต้องรับผิดเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษีจากรายรับของสินค้าที่ให้ถือว่าขายนั้น

บัญชีหลักฐานตามมาตรา 83 คือบัญชีหลักฐานแสดงรายรับ ฯ และมาตรา 83 ทวิ คือบัญชีคุมสินค้า และเอกสารประกอบการลงบัญชีดังกล่าว ผู้ประกอบการค้าต้องเก็บรักษาไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปี ที่สถานการค้า หรือถ้าจะเก็บรักษาไว้ที่อื่น ให้ผู้ประกอบการค้าแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบล่วงหน้าเป็นหนังสือ [2]

การกำหนดหน้าที่ให้ผู้ประกอบการค้าปฏิบัติเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีการค้านี้ หากผู้ประกอบการค้าไม่ปฏิบัติ จะต้องได้รับโทษ คือ ถ้าผู้ประกอบการค้าไม่ปฏิบัติตามมาตรา 83 วรรคแรก หน้าที่ต้องทำบัญชีแสดงรายรับที่ต้องเสีย ภาษีการค้า มาตรา 83 ทวิ หน้าที่ทำบัญชีคุมสินค้า หรือมาตรา

---

[1] ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ เรื่องกำหนดให้ผู้มีเงินได้จากการทำกิจการโรงสีข้าวมีบัญชีพิเศษแสดงรายการและปริมาณข้าวเปลือก ต้นข้าว ปลายข้าว และรำ ลงวันที่ 19 เมษายน พ.ศ. 2517

[2] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 83 ตรี

83 ตรี ต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปี ไม่ปฏิบัติตามกฎกระทรวงซึ่งออกตามมาตรา 83 วรรคสอง อธิบดีสั่งทำบัญชีหลักฐาน หรือวรรคสาม ยอมให้ติดตั้งเครื่องจักร เครื่องกล หรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอธิบดีที่สั่งตามมาตรา 83 วรรคสอง ทำบัญชีหลักฐาน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ [1]

3.9 วิธีการชำระภาษีการค้า

วิธีการชำระภาษีการค้ามี 4 วิธี คือ

3.9.1 การหักภาษี ณ ที่จ่าย ประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีการค้ากำหนดให้หักภาษีการค้าไว้ ณ ที่จ่าย 4 กรณี คือ

ก. ในกรณีผู้อยู่นอกราชอาณาจักรมีสาขาในราชอาณาจักร เมื่อส่งสินค้าเข้าในราชอาณาจักรไม่ว่าจะผ่านสาขาหรือไม่ก็ตาม ให้แก่ผู้สั่งที่ได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 78 ทวิ (เช่น กระทรวงทบวงกรม ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นต้น) หรือรัฐวิสาหกิจที่ได้รับยกเว้นภาษีการค้าตามกฎหมายว่าด้วยรัฐวิสาหกิจนั้น ๆ ให้ถือว่าผู้อยู่นอกราชอาณาจักรและสาขาเป็นผู้นำเข้า ผู้สั่งมีหน้าที่ต้องหักภาษีการค้าจากเงินที่จ่ายชำระราคาสินค้า ตามอัตราภาษีการค้าสำหรับสินค้านั้น นำส่งพร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการการหักภาษีการค้าต่อเจ้าพนักงานภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป

ข. รัฐบาล องค์การของรัฐบาล หรือเทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น จ่ายค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับจ้างซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีการค้า ตามประเภทการค้า 4 ชนิด 1 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า มีหน้าที่หักภาษีการค้าจากเงินที่จ่ายในอัตราภาษีการค้ารวมทั้งภาษีตามกฎหมายว่าด้วยรายได้เทศบาล กฎหมายว่าด้วยรายได้สุขาภิบาล กฎหมาย

---

[1] ประมวลรัษฎากร, มาตรา 92

ว่าด้วยรายได้จังหวัดด้วย นำส่งอำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดจากเดือนที่จ่ายเงิน ไม่ว่าจะได้หักไว้แล้วหรือไม่ พร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการหักภาษีการค้าตามแบบที่อธิบดีกำหนด ซึ่งภาษีที่หักนี้ ผู้รับจ้างถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีการค้าในเดือนภาษี

ค. กรณีการขายหลักทรัพย์ตามประเภทการค้า 3 สมาชิกที่เป็นตัวแทนของผู้ขาย (นายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ซึ่งเป็นสมาชิกของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย) มีหน้าที่หักภาษีจากเงินที่ขาย ชำระแทนผู้ขายในนามตนเอง โดยผู้ขายไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการการค้าอีก และให้ถือว่าสมาชิกเป็นผู้ประกอบการค้า

ง. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลเป็นผู้จ่ายค่าทำของให้แก่ผู้รับจ้างซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีหน้าที่เสียภาษีการค้า ตามประเภทการค้า 4 ชนิด 1 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า ให้ผู้จ่ายเงินหักภาษีการค้าจากเงินที่จ่ายในอัตราตามบัญชีอัตราภาษีการค้า รวมทั้งภาษีตามกฎหมายว่าด้วยรายได้เทศบาล กฎหมายว่าด้วยรายได้สุขาภิบาลหรือกฎหมายว่าด้วยรายได้จังหวัดด้วย ทั้งนี้ให้นำความในมาตรา 78 บัญรส วรรคสองมาใช้บังคับโดยอนุโลม [1]

3.9.2 การประเมินตนเอง โดยที่ภาษีการค้าเป็นภาษีอากรประเมิน ผู้ประกอบการค้ามีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการการค้าต่อเจ้าพนักงาน และชำระภาษีตามที่คำนวณได้เป็นรายเดือนภาษีภายในกำหนดเวลา

ผู้ประกอบการค้ามีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการการค้าทุกเดือนภาษี ไม่ว่าจะมีรายรับในเดือนภาษีหรือไม่ก็ตาม ต่อเจ้าพนักงาน ณ ที่ว่าการอำเภอ

---

[1] พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2525 วันที่ 20 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2525 มาตรา 21

ท้องที่ซึ่งสถานการค้าตั้งอยู่ หรือที่กองคลัง กรมสรรพากร ถ้าผู้ประกอบการค้ามีสถานการค้าหลายแห่ง ให้แยกยื่น ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ซึ่งสถานการค้าแต่ละแห่งตั้งอยู่ แต่อาจยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร ขอยื่นแบบแสดงรายการการค้ารวมกัน

3.9.3 การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มในเมื่อปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้ประกอบการค้ามิได้ยื่นแบบแสดงรายการการค้าภายในเวลาที่กำหนด หรือยื่นแบบแสดงรายการการค้าไม่ถูกต้อง ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป หรือไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร หรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินให้ผู้ประกอบการค้าชำระภาษีเพิ่มเติม ตามแบบแจ้งการประเมิน (ภ.ค.8) เมื่อเจ้าพนักงานประเมินให้เสียภาษีการค้าแล้ว ผู้ประกอบการค้าต้องชำระภาษีนั้น ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน

นอกจากนี้เจ้าพนักงานประเมินยังมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีการค้าก่อนถึงเวลายื่นแบบแสดงรายการในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ซึ่งผู้ประกอบการค้ามีหน้าที่ต้องชำระภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันได้รับการแจ้งประเมิน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่แห่งใดแห่งหนึ่ง หรือกองคลัง กรมสรรพากรก็ได้

ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการการค้า ในกรณีผู้ประกอบการค้าเป็นบริษัท กรรมการ ผู้อำนวยการ หรือผู้จัดการ มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการการค้า ส่วนในกรณีผู้ประกอบการค้าเป็นบุคคลธรรมดา บุคคลนั้นเองมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการการค้า เว้นแต่ในกรณีผู้ประกอบการค้าตาย หรือตกเป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดก หรือผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ มีหน้าที่ยื่นแบบแสดง

รายการการค้าแล้วแต่กรณี

โดยปกติแล้วผู้ประกอบการค้าต้องยื่นแบบแสดงรายการการค้าภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป เว้นแต่ในกรณีผู้นำเข้าและผู้ส่งออก ต้องยื่นแบบแสดงรายการการค้าเป็นรายครั้งที่นำเข้าหรือส่งออก ต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ณ ที่ทำการศุลกากร ที่มีการผ่านพิธีการศุลกากรสำหรับสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกนั้น และการให้เช่าทรัพย์สินที่มิใช่อสังหาริมทรัพย์ ตามประเภทการค้า 5 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า เฉพาะที่มีสัญญาให้เช่าเครื่องเรือนและของใช้ที่ประจำอยู่กับโรงเรือนที่ให้เช่า อธิบดีกรมสรรพากรได้อนุมัติให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีปีละครั้ง ภายในวันที่ 15 มกราคม ของปีถัดไป (หนังสือกรมสรรพากร ที่ 15334/2504 ลงวันที่ 25 พฤศจิกายน 2504) และผู้ประกอบการค้ามีหน้าที่ต้องชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการการค้านั้น เว้นในกรณีที่รายรับในเดือนภาษีใดไม่ถึง 2,000 บาท หรือมีจำนวนภาษีไม่ถึง 15 บาท ซึ่งไม่ใช้บังคับในกรณีสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออก

3.9.4 การชำระภาษีการค้าเป็นการเหมา ผู้ประกอบการค้ารายย่อย ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงคือ ผู้ประกอบการค้าแผงลอยและผู้ประกอบการค้าที่ไม่เคยมีรายรับในเดือนใดถึง 30,000 บาท ซึ่งมิใช่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายแล้ว อาจเสียภาษีการค้าเหมาเป็นงวดได้ คือไม่ต้องเสียภาษีจากรายรับจริง และไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีเป็นรายเดือน ซึ่งผู้ประกอบการค้ารายย่อยรายใดประสงค์จะเสียภาษีการค้าเหมาเป็นงวด ต้องยื่นคำร้อง (แบบ ภ.ค. 14) ต่ออธิบดี ถ้ามีสถานการค้าอยู่ในกรุงเทพมหานคร หรือต่อผู้ว่าราชการจังหวัดซึ่งอธิบดีมอบหมาย ถ้ามีสถานการค้าในจังหวัดอื่น คำร้องดังกล่าวจะมีคณะกรรมการพิจารณาเสนออธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย เมื่อพิจารณาแล้วอาจสั่งให้เสียภาษีการค้าเหมาตามจำนวนที่กำหนดเป็นรายปี หรือรายงวด 3 เดือน หรือกำหนดเวลาอื่นก็ได้ ในทางปฏิบัติ อนุมัติให้เสียภาษีการค้าเหมาเป็นรายปี.