

ผลกระทบทางภาษีอากรจากการทำลายสินค้าและขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาด

Tax Effect from Destruction of Product and Selling Product Below Market Price

ศิริรัตน์ เจนศิริศักดิ์¹

Sirirut Jaensirisak¹

Received: 11 October 2022

Revised: 30 November 2023

Accepted: 12 December 2023

บทคัดย่อ

ในการประกอบธุรกิจ เมื่อผู้ประกอบการมีสินค้าที่ล้าสมัย มีตำหนิ เสื่อมสภาพ หรือชำรุดเสียหาย กิจการอาจจำเป็นต้องเลือกปฏิบัติกับสินค้าเหล่านั้นโดยวิธีการทำลายสินค้า หรือการขายสินค้าในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ซึ่งส่งผลกระทบต่อการรับรู้รายได้ในการคำนวณภาษีอากรของธุรกิจ บทความนี้ได้รวบรวมและนำเสนอข้อหาหรือของกรมสรรพากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติดังกล่าวเพื่อให้ข้อแนะนำผู้ประกอบการได้ทราบถึงแนวปฏิบัติที่ถูกต้องและสอดคล้องกับข้อกำหนดของกรมสรรพากรจากการศึกษาพบว่า ในภาวะปกติผู้ประกอบการต้องขายสินค้าในราคาที่ไม่ต่ำกว่าราคาตลาดที่สามารถพิสูจน์ให้เจ้าหน้าที่สรรพากรเชื่อถือได้อย่างชัดเจน แต่ในบางกรณีผู้ประกอบการอาจจำเป็นต้องขายสินค้าในราคาต่ำกว่าราคาตลาด นั่นคือ การขายสินค้าที่เสื่อมสภาพ ล้าสมัย ชำรุด หรือใกล้หมดอายุ เพื่อให้มีเหตุผลอันสมควรที่กรมสรรพากรยอมรับตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.79/2541 ผู้ประกอบการจะต้อง (1) มีหลักฐานเพื่อพิสูจน์ว่าสินค้านั้นได้ผ่านการตรวจสอบแล้วว่าเป็นสินค้าที่เสื่อมสภาพ ล้าสมัย ชำรุด หรือใกล้หมดอายุจริงตามแนวทางที่กิจการกำหนดไว้ และ (2) กำหนดให้มีเจ้าหน้าที่ฝ่ายคลังสินค้าและฝ่ายบัญชีลงลายมือชื่อเป็นพยานในการขาย และเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี และสำหรับผู้ประกอบการที่ต้องการจะทำลายสินค้าของกิจการ ไม่จำเป็นต้องขออนุมัติการทำลายสินค้าจากกรมสรรพากร เพียงแต่แจ้งให้กรมสรรพากรทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 30 วันก่อนวันทำลาย โดยกำหนดให้มีเจ้าหน้าที่ฝ่ายคลังสินค้าและฝ่ายบัญชีร่วมเป็นพยานในการทำลายสินค้า ส่วนการเข้าสังเกตการณ์ของผู้สอบบัญชีนั้นอาจจำเป็นหรือไม่ก็ได้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์และหลักฐานที่เกิดขึ้น

คำสำคัญ: ภาษีอากร, การทำลายสินค้า, การขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาด

¹ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ สาขาการบัญชี คณะบริหารศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี
โทร: 086-8689297, E-mail: sirijaen@gmail.com

¹ Assistant professor, Department of accounting, Faculty of Management Science, Ubon Ratchathani University.
Tel: 086-8689297, E-mail: sirijaen@gmail.com

Abstract

In business operations when entrepreneurs have obsolete, defective, deteriorated or damaged products they may need to discriminate against those products by means of destruction of product, or selling the product below market price, and this affects the recognition of income in the tax calculation for the business. This paper reports collection and presentation of information from discussed tax ruling of the Revenue Department and relevant laws which relate to those issues in order to give correct practices to entrepreneurs to know and comply with the requirements of the Revenue Department. It was found that under normal circumstances, entrepreneurs must sell products at a price not lower than the market price that can be clearly proven to be reliable by the Revenue Officer. However, in some cases, they may need to sell the product at a price lower than the market price for products that are obsolete, damaged or near expiration. In order to have a sufficient reason that the Revenue Department accepts under the Revenue Department's order No. Por.79/2541, they must: 1) have evidence to prove that the product has been inspected as obsolete, damaged, or near the end of its life according to the guidelines set by the business, and 2) require warehouse and accounting staff to sign as witnesses for the sale that can be used as evidence in accounting records. However, if they want to destroy the product, they do not need to request approval for destruction of products from the Revenue Department and they just notify the Revenue Department not less than 30 days before the destruction date by requiring warehouse and accounting staff to witness the destruction of products. An auditor's observation may or may not be necessary as it depends on the situation and the evidence that arises.

Keywords: Taxation, destruction of product, selling product below market price

บทนำ

ในการประกอบธุรกิจนั้น ผู้ประกอบการต้องการสร้างผลกำไรเพื่อให้กิจการเติบโตขึ้นไปเรื่อยๆ การขายสินค้าจะเกิดกำไรได้ ผู้ประกอบการต้องขายในราคาที่สูงกว่าต้นทุนในการผลิตหรือขายในราคาตลาดซึ่งกิจการกำหนดขึ้นมาเพื่อแจ้งให้ลูกค้าทราบเป็นการทั่วไปผ่านการโฆษณา กรมสรรพากรได้ให้นิยามตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ว่าราคาตลาดคือ ราคาที่คู่สัญญาได้ตกลงซื้อขายกันโดยสุจริตเปิดเผย และมีความเป็นอิสระต่อกัน ปราศจากความสัมพันธ์กันในด้านเงินทุน หรือการควบคุม หรือการบริหารจัดการ

(กรมสรรพากร, 2545) แต่ในความเป็นจริงแล้ว บ่อยครั้งที่สินค้าของกิจการกลายเป็นสินค้าที่ล้าสมัย ตกรุ่น มีตำหนิ เสียหาย เสื่อมสภาพ หรือถูกทำลายจากภัยธรรมชาติ กิจการอาจจำเป็นต้องตัดจำหน่ายหรือขายสินค้าดังกล่าวในราคาที่ต่ำกว่าราคาต้นทุนของสินค้า ในกรณีดังกล่าว ผู้ประกอบการมักจะกังวลว่าจะสามารถทำได้หรือไม่ และหากทำได้ จะต้องมีหลักฐานที่น่าเชื่อถืออะไรบ้างเพื่อรองรับการตรวจสอบของเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรในการตรวจสอบภาษีย้อนหลัง หรืออาจกล่าวได้ว่าผู้ประกอบการต้องมีแนวทางในการปฏิบัติอย่างไร กรมสรรพากร

จึงจะยอมรับได้ คำถามมากมายเหล่านี้ล้วนเป็นประเด็นสำคัญที่ผู้ประกอบการอาจจะต้องพบเจอในการประกอบธุรกิจ

การคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ โดยคำนวณจากรายได้ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากการกระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรี กล่าวคือ รายได้และรายจ่ายที่จะนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น รายได้จำนวนใดที่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ รายได้ใดที่ได้รับการยกเว้น หรือรายจ่ายใดที่จะหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ และรายจ่ายใดที่จะหักเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ ด้วยเงื่อนไขดังกล่าวนี้ รายได้และรายจ่ายตามเงื่อนไขทางภาษีอาจแตกต่างจากรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงและได้ลงรายการทางบัญชีไว้ จึงทำให้กำไรสุทธิทางบัญชีแตกต่างจากกำไรสุทธิทางภาษีนั่นเอง

การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิโดยใช้เงื่อนไขในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรี เนื่องด้วยความมุ่งหมาย 3 ประการ คือ

ประการที่ 1 เพื่อป้องกันการเสียภาษีที่ต่ำกว่าภาษีที่ต้องเสียด้วยวิธีการต่างๆ เช่น การทำให้มีค่าใช้จ่ายที่สูงเกินไป

ประการที่ 2 เพื่อให้เกิดความแน่นอนและชัดเจนในการคำนวณกำไรสุทธิ

ประการที่ 3 เพื่อกำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการหรือรายได้บางชนิดเป็นพิเศษ (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2565)

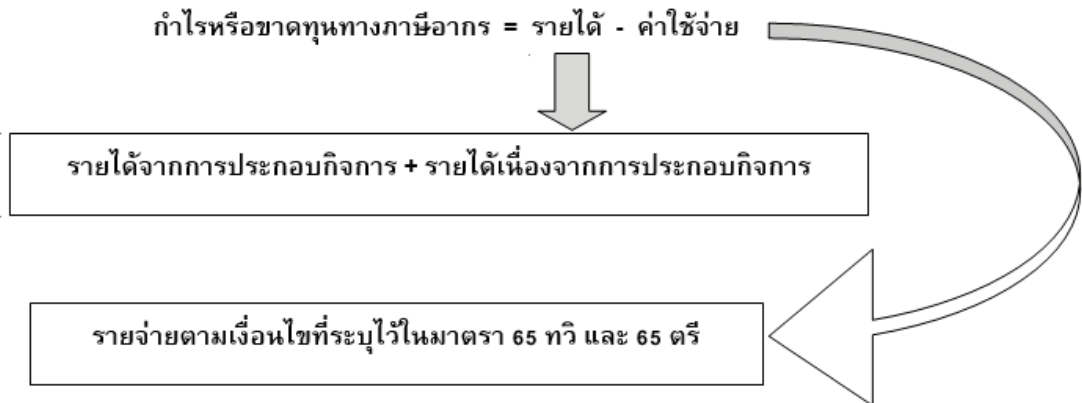
ในการขายสินค้าหรือให้บริการของผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้ประกอบการจะต้องนำรายได้และค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงานมารวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งรายได้และค่าใช้จ่ายที่นำมารวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นต้องใช้เกณฑ์สิทธิ์ (Accrual Basis) กล่าวคือ

1. **รายได้ (Revenue)** ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล คือรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นก็ตาม แต่ก็ต้องถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย โดยแบ่งออกเป็น

2. **รายได้จากการประกอบกิจการ** คือรายได้จากการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ที่กิจการได้จดทะเบียนไว้ต่อกระทรวงพาณิชย์

3. **รายได้เนื่องจากการประกอบกิจการ** คือ รายได้ที่มีได้เกิดจากการประกอบธุรกิจตามปกติ แต่เกิดขึ้นเนื่องจากการดำเนินงานของกิจการ เช่น รายได้จากการขายเศษวัสดุเหลือใช้ รายได้จากการให้พนักงานกู้ยืมเงิน เงินที่ได้รับจากการช่วยเหลือของบริษัทแม่ หรือ กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา เป็นต้น

4. **ค่าใช้จ่าย (Expenses)** ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้รายจ่ายที่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล คือรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แม้ว่าจะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วยเช่นกัน ซึ่งต้องเป็นไปตามเงื่อนไขรายจ่ายที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตรี ดังแสดงไว้ในภาพที่ 1



ภาพที่ 1 การคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากร
ที่มา: ศิริรัตน์ เจนศิริศักดิ์ (2563)

สินค้าคงเหลือ

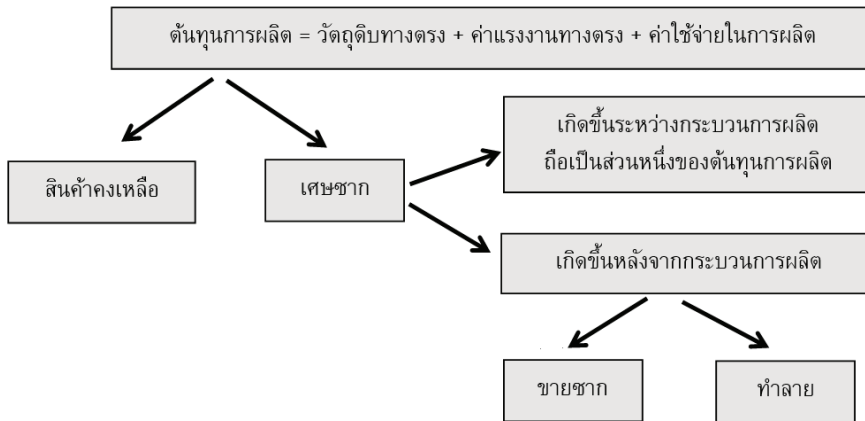
ในทางบัญชี สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์หมุนเวียนที่มีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

1. ทรัพย์สินที่กิจการมีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจโดยปกติของกิจการ ซึ่งเรียกว่า “สินค้าสำเร็จรูป (Finished Goods)”
2. ส่วนของสินค้าที่ยังผลิตไม่เสร็จสมบูรณ์ ณ วันสิ้นงวดบัญชี และอยู่ระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อจะเปลี่ยนเป็นสินค้าสำเร็จรูปที่มีไว้ขาย ซึ่งเรียกว่า “งานระหว่างทำ (Work in Process)”
3. สิ่งที่มีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือมีไว้เพื่อให้บริการ ซึ่งเรียกว่า “วัตถุดิบ (Raw Material)” (สมชาย เลิศภิรมย์สุข, 2563)

แต่ในนิยามของภาษีมูลค่าเพิ่ม สินค้าคงเหลือมีความหมายกว้างกว่านั้น กล่าวคือ ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ในการกิจการด้วย เช่น ยานพาหนะ เครื่องใช้สำนักงาน และอุปกรณ์ต่างๆ เป็นต้น (กลุ่มนักวิชาการภาษี

อากร, 2565) และเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบของเจ้าพนักงานของกรมสรรพากร กิจการควรจัดทำทะเบียนคุมสินค้าคงเหลือโดยแยกทะเบียนคุมออกเป็น

1. สินค้าคงเหลือที่มีสภาพตามปกติพร้อมขาย หรือสามารถนำไปใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการ
2. สินค้าคงเหลือ และ/หรือทรัพย์สินที่อยู่ในสภาพชำรุด เสื่อมสภาพ หรือล้าสมัย ซึ่งกิจการอาจ (1) จะนำไปขายเป็นเศษซาก ซึ่งกิจการต้องรับรู้เป็นรายได้เนื่องจากการประกอบกิจการ และ (2) กิจการอาจต้องทำลาย หากสินค้าคงเหลือหรือทรัพย์สินของกิจการนั้นอยู่ในสภาพที่ชำรุดมากจนไม่สามารถนำไปขายต่อได้ ดังแสดงไว้ในภาพที่ 2 ซึ่งทั้ง 2 กรณีนี้ กิจการควรให้นิยามของสินค้าคงเหลือหรือสินทรัพย์ที่อยู่ในสภาพที่ต้องขายเป็นเศษซาก หรือต้องทำลายให้ชัดเจน เพื่อถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของกิจการเอง



ภาพที่ 2 ความสัมพันธ์ของเศษซากกับกระบวนการผลิต
ที่มา : มนวิภา ผดุงสิทธิ์ (2562)

การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า

ธุรกิจขายสินค้า มักกำหนดราคาขายสินค้า เรียกว่า “ราคาตลาด” และแสดงไว้ในใบราคา (Price List) ซึ่งในใบราคาดังกล่าว สามารถแยกราคาออกเป็นราคาขายปลีก ขายส่ง หรือขายผ่านตัวแทน ทำให้ราคาขายในแต่ละกลุ่มไม่เท่ากันได้

มาตรา 65 (4) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไว้ว่า ในกรณีที่กิจการมีการโอนทรัพย์สินให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีแต่คิดต่ำกว่าราคาตลาด เจ้าพนักงานมีอำนาจในการประเมินค่าตอบแทนค่าบริการหรือดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้เป็นราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินนั้นได้ ดังนั้น สิ่งที่เป็นประเด็นให้เกิดการตรวจสอบจากเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรอยู่บ่อยครั้งในการขายสินค้า คือ การขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ซึ่งถือเป็นการกระทำที่ขัดต่อมาตรา 65 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ กรณีที่กิจการต้องการขายสินค้าที่ล้าสมัย โดยขายในราคาต้นทุนที่ซื้อมานั้น และกิจการไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ว่าราคา

ต้นทุนที่ซื้อมานั้นเป็นราคาตลาดหรือไม่ หากราคาดังกล่าวต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่มีการขายสินค้าได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร (กรมสรรพากร, 2558)

ดังนั้น การมีเหตุผลอันสมควรที่ทำให้ขายสินค้าในราคาทุนหรือต่ำกว่าราคาตลาดเป็นเพราะสินทรัพย์ล้าสมัย เสื่อมคุณภาพ หรือชำรุดเสียหาย ซึ่งสามารถพิสูจน์ได้จากกรณีมีหลักฐานให้ตรวจสอบได้ว่าสินค้านั้นอยู่ในสภาพดังกล่าวจริง และหากกิจการพิสูจน์ได้ว่า การขายสินค้าไปในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดตามสภาพของทรัพย์สินนั้น สามารถสรุปองค์ประกอบของ “เหตุอันสมควร” ไว้ดังนี้

1. ต้องมีเหตุผลทางธุรกิจการค้าสนับสนุนอย่างเพียงพอ
2. ต้องไม่เลือกปฏิบัติกับลูกค้ารายใดรายหนึ่งโดยเฉพาะ (บริษัท พัฒนกิจ บัญชี ภาษี และฝึกอบรม จำกัด, 2550)

ประเด็นปัญหาทางภาษีอากรเกี่ยวกับการขายสินค้าล้ำสมัย ชำรุด หรือเสื่อมสภาพ

การขายสินค้าใกล้หมดอายุ สินค้าหมดอายุ สินค้าที่เหลือจากการส่งออก สินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน วัตถุติดและบรรจุภัณฑ์ที่มีตำหนิซึ่งไม่สามารถนำไปใช้ในการผลิต โดยกิจการไม่เลือกที่จะทำลายสินค้า แต่ต้องการขายไปในราคาต่ำกว่าต้นทุน กรณีดังกล่าว สรรพากรมีข้อหารือที่ กค 0811(กม)/134 ลงวันที่ 29 มกราคม 2542 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการขายสินค้าในราคาต่ำกว่าต้นทุน ซึ่งกำหนดว่ากิจการสามารถขายสินค้าดังกล่าวในราคาที่ต่ำกว่าต้นทุนได้ และถือว่ากิจการได้ขายทรัพย์สินโดยได้รับค่าตอบแทนในราคาต่ำกว่าราคาตลาด โดยมีเหตุอันสมควร และไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ กิจการต้องได้ดำเนินการดังต่อไปนี้

1. ได้มีตรวจสอบสภาพสินค้าตามเงื่อนไขที่กิจการกำหนดไว้
2. ได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจในการพิจารณาให้เป็นสินค้าใกล้หมดอายุ หมดอายุ ไม่ได้มาตรฐาน หรือเป็นเศษซาก
3. มีบุคคลร่วมสังเกตการณ์ ซึ่งประกอบด้วยฝ่ายคลังสินค้าและฝ่ายบัญชี โดยลงลายมือชื่อเป็นพยานในการขาย เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี ทั้งนี้ กิจการไม่จำเป็นต้องให้บุคคลอื่น เช่น ผู้สอบบัญชี เป็นผู้รับรองอีกก็ได้ (กรมสรรพากร, 2542)

นอกจากนี้ กรมสรรพากรมีข้อหารือที่ กค 0706/12468 ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2550 ซึ่งระบุว่ากรณีกิจการได้ขายสินค้าที่ตกฐน กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายให้เป็นไปตามราคาตลาด โดยได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจในการพิจารณาให้เป็นสินค้าตกฐน ทั้งนี้ หากการขายสินค้าดังกล่าวต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุสมควร เจ้าพนักงาน

ประเมินมีอำนาจประเมินราคาสินค้าตามราคาตลาด ในวันที่มีการขายสินค้าได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร (กรมสรรพากร, 2550 ก)

ยกเว้นในกรณีที่เกิดอุทกภัย ซึ่งอาจส่งผลให้สินค้าของกิจการสูญหาย หรือเสียหายจนไม่สามารถนำไปขายได้ในราคาตลาดได้ หรือหมดสภาพที่จะนำไปใช้ประโยชน์ในการดำเนินกิจการต่อไปได้ ให้กิจการดำเนินการดังต่อไปนี้

1. หากกิจการประสงค์จะขายสินค้าดังกล่าวไปในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด ถือเป็นการขายเศษซาก และกิจการสามารถทำได้ตามข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0702/พ./2938 ลงวันที่ 11 เมษายน 2555 กล่าวไว้ว่า หากกิจการได้มีการตรวจสอบสินค้าตามเงื่อนไขที่กิจการได้กำหนดไว้ และได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจในการพิจารณาว่าสินค้าดังกล่าวใกล้หมดอายุ หมดอายุ เสื่อมสภาพ หรือล้ำสมัย พร้อมทั้งมีบุคคลร่วมสังเกตการณ์ ได้แก่ ฝ่ายคลังสินค้า และฝ่ายบัญชี โดยลงลายมือชื่อเป็นพยานในการขายเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี กรณีดังกล่าวถือว่าไม่มีเหตุผลอันสมควรไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (4) นอกจากนี้ กรณีบริษัทมีรายได้จากการขายสินทรัพย์ สินค้า หรือ วัตถุติดเป็นเศษซาก กิจการต้องนำรายได้จากการขายเศษซากดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และบริษัทย่อมมีสิทธินำมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินที่เหลืออยู่หรือต้นทุนสินค้านั้นมาเป็นต้นทุนขายเมื่อมีการขายทรัพย์สินหรือสินค้านั้นไปได้เช่นกัน

2. การที่ทรัพย์สิน สินค้า หรือวัตถุติดสูญหายจากการถูกอุทกภัย แสดงว่าผู้ประกอบการไม่ได้จำหน่าย จ่าย หรือโอน ทรัพย์สิน สินค้า หรือวัตถุติดนั้นไปให้ใคร เพราะสิ่งของเหล่านั้นสูญหายไปกับภัยธรรมชาติ ตามข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0702/พ./2938 ลงวันที่ 11 เมษายน 2555 กรมสรรพากรไม่ถือว่าทรัพย์สิน

สินค้า หรือวัตถุดิบที่สูญหายไปนั้นเป็นการขายสินค้า แต่เป็นการสูญหายที่เป็นเหตุสุดวิสัย และผู้ประกอบการไม่ได้ตั้งใจให้สินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด (ชุมพร เสนุไชย, 2560)

ประเด็นปัญหาทางภาษีอากรเกี่ยวกับการทำลายสินค้าที่ล้ำสมัย ชำรุด หรือเสื่อมสภาพ

กรมสรรพากรได้มีข้อหารือเกี่ยวกับประเด็นการทำลายสินค้าโดยแยกออกเป็น 2 กรณี คือ (1) สินค้าที่โดยสภาพไม่สามารถเก็บรักษาไว้ได้ เช่น ผลิตภัณฑ์อาหาร เวชภัณฑ์ เคมีภัณฑ์ เป็นต้น และ (2) โดยสภาพสามารถเก็บรักษาและรอการทำลายพร้อมกันได้เมื่อมีปริมาณที่เหมาะสม ซึ่งจะมีวิธีปฏิบัติที่แตกต่างกันเล็กน้อยตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.79/2541 ลงวันที่ 3 พฤศจิกายน พ.ศ.2541 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.84/2542) และคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.58/2538 ดังแสดงในภาพที่ 3 ซึ่งอธิบายเรื่อง แนวทางปฏิบัติ กรณีการทำลายของเสีย สินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิ สินค้าที่หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซาก (กรมสรรพากร, 2541) และสามารถสรุปเป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องของการบัญชีภาษีอากรได้ดังนี้

1. ของเสียและเศษซาก

1.1 ของเสียตามปกติ หมายถึง ของเสียที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพภายใต้กรรมวิธีการผลิต ซึ่งได้มีการกำหนดอัตราของเสียที่ถือว่าเป็นปกติของกรรมวิธีการผลิตให้กิจการบันทึกมูลค่าของเสียตามปกติไว้เป็นส่วนหนึ่งของบัญชี “ต้นทุนการผลิต”

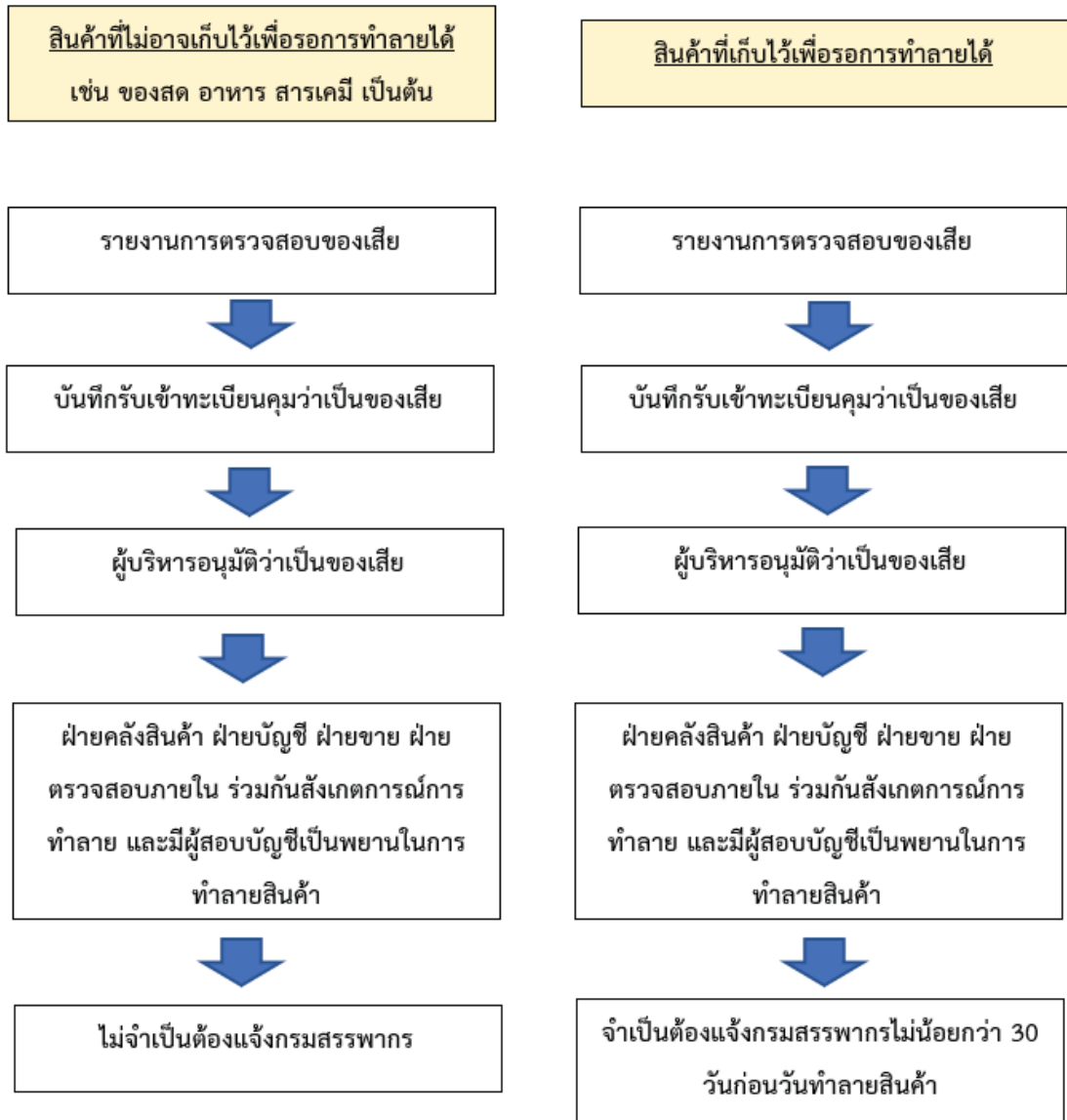
1.2 ของเสียเกินปกติ หมายถึง ของเสียที่เกิดขึ้นมากกว่าอัตราปกติที่ได้กำหนดไว้ในกระบวนการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพ หรือของเสียที่เกิดจากระบวนการผลิตที่เสื่อมคุณภาพ ทำให้เกิดสินค้าที่มีตำหนิ หากบริษัทประสงค์จะทำลายสินค้าดังกล่าว โดยสามารถตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีที่ทำลายนั้นได้ บริษัท ต้องปฏิบัติตามข้อ 3 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.79/2541 (ดังแสดงไว้ในภาพที่ 3) ซึ่งให้หมายความรวมถึงการทำลายสินค้าที่เสื่อมสภาพ สินค้าที่หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซากด้วย โดยบันทึกไว้ในบัญชี “ค่าใช้จ่ายในการบริหาร”

1.3 เศษซาก หมายถึง เศษวัตถุที่เกิดจากกระบวนการผลิตบางประเภทซึ่งมีมูลค่ากลับคืนที่อาจวัดได้ แต่มีจำนวนน้อย หากบริษัทประสงค์จะทำลายสินค้าดังกล่าว สามารถตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีที่ทำลายนั้นได้ โดยบันทึกไว้ในบัญชี “ค่าใช้จ่ายในการบริหาร” (กรมสรรพากร, 2542)

นอกจากนี้ กวินทิพย์ บุญสร้าง (2565) ได้ให้นิยามของ “การทำลาย” ว่าการทำลายคือ การทำให้สินค้า “ไม่มี” หรือไม่อยู่ในสภาพที่เป็นสินค้า เช่น

1. การเผา
2. การทุบ
3. การบด
4. การตัดเป็นชิ้นๆ
5. การเท ผัง หรือกลบ (ที่เป็นของเหลว)

เป็นต้น



ภาพที่ 3 ขั้นตอนการทำลายสินค้า ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.79/2541 และ ป.84/2542
ที่มา : กวินทิพย์ บุญสร้าง (2565)

สินค้าชำรุด เสียหาย และเสื่อมสภาพ

หากกิจการได้ทำลายหรือขายไปซึ่งสินค้าที่ชำรุดบกพร่องนั้น กิจการมีสิทธิตัดต้นทุนที่เหลือเป็นรายจ่ายได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี

แห่งประมวลรัษฎากร หากกิจการใช้วิธีการทำลายสินค้า กิจการต้องตรวจสอบสภาพสินค้าตามเงื่อนไขที่กิจการกำหนดไว้ และได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจในการพิจารณาให้เป็นสินค้าชำรุดบกพร่องตามเงื่อนไขที่กำหนด และแจ้งการทำลายให้สรรพากรพื้นที่ในท้องที่ที่รับผิดชอบ

ทราบล่วงหน้า 30 วันก่อนทำลายซึ่งสรรพากร
พื้นที่อาจส่งเจ้าหน้าที่ไปดูการทำลายด้วยก็ได้ตาม
ความเหมาะสมแล้วแต่กรณี เว้นแต่การทำลายของ
เสียหรือเศษซากของกิจการที่ต้องอยู่ภายใต้การ
ควบคุมของหน่วยงานราชการซึ่งมีเจ้าหน้าที่ของ
หน่วยราชการนั้นควบคุมเกี่ยวกับการทำลายตาม
ระเบียบข้อบังคับที่กำหนด กิจการไม่จำเป็นต้อง
แจ้งให้เจ้าหน้าที่สรรพากรร่วมเป็นพยานในการ
ทำลายก็ได้ (กรมสรรพากร, 2550 ก)

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ทรัพย์สินชำรุด
เสียหาย หรือเสื่อมสภาพ จนไม่สามารถใช้งานได้
กิจการไม่สามารถนำมูลค่าคงเหลือของทรัพย์สิน
นั้น มาตัดเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน แต่กิจการต้อง
รับรู้ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินดังกล่าวไปเรื่อยๆ
จนกว่าจะมีการขายหรือทำลายทรัพย์สินนั้น
ตามคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป.158/2538
(กวินทิพย์ บุญสร้าง, 2565)

นอกจากนี้ ในกรณีสินค้าเน่าเสีย ชำรุด
เสื่อมคุณภาพ หรือล้าสมัย ที่โดยสภาพไม่สามารถ
เก็บรักษาไว้ได้ หากกิจการได้ทำลายสินค้าชำรุด
บกพร่องนั้นตามหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนด
แล้ว ไม่ถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8)
แห่งประมวลรัษฎากร กิจการจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสีย
ภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าสินค้าที่ได้ทำลาย และมี
สิทธิตัดต้นทุนที่เหลือเป็นรายจ่ายได้ ไม่ต้องห้าม
ตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อ
กิจการได้รับอนุมัติให้ทำลายของเสียหรือสินค้า
หรือเศษซากจากผู้มีอำนาจอนุมัติให้ทำลายสินค้า
แล้วให้มีบุคคลอย่างน้อยประกอบด้วย ฝ่ายคลัง
สินค้า ฝ่ายบัญชี ฝ่ายขาย หรือฝ่ายตรวจสอบ
(ถ้ามี) ร่วมสังเกตการณ์ และลงลายมือชื่อเป็น
พยานในการทำลายเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการ
บันทึกบัญชี พร้อมทั้งเชิญผู้สอบบัญชีมาเป็นพยาน
ในการทำลาย ทั้งนี้ กิจการไม่จำเป็นต้องแจ้งให้
เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรร่วมเป็นพยานในการทำลาย
ก็ได้ (กรมสรรพากร, 2551)

อย่างไรก็ตาม แม้ว่ากิจการไม่ได้ปฏิบัติ
ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.79/2541 อย่าง
ครบถ้วน กล่าวคือ อาจไม่มีผู้สอบบัญชีมาเป็นพยาน
ในการทำลายสินค้า กิจการก็ยังคงสามารถทำลาย
สินค้าได้อย่างถูกต้องตามกฎหมายภาษีอากรหาก
กิจการมีหลักฐานมาพิสูจน์ได้ว่าได้ทำลายสินค้า
ไปจริง ดังข้อหารือที่ กค 0706/5525 ลงวันที่ 4
มิถุนายน 2550 กล่าวคือ กิจการประกอบธุรกิจ
ขายส่งเวชภัณฑ์ยาได้รับคืนสินค้าเวชภัณฑ์ยา
จากลูกค้า และไม่สามารถนำสินค้าที่รับคืนนั้นไป
ขายต่อไป กิจการได้มีหนังสือแจ้งให้เจ้าหน้าที่ของ
สำนักงานสรรพากรพื้นที่ เข้าร่วมเป็นพยานในการ
ทำลายสินค้า แต่ไม่มีผู้สอบบัญชีหรือผู้แทนมาเป็น
พยานรับรองการทำลายสินค้าเนื่องจากอยู่ระหว่าง
การเปลี่ยนผู้สอบบัญชีคนใหม่ ณ วันที่ทำลายสินค้า
และกิจการไม่ได้แจ้งมูลค่าของสินค้าที่ทำลาย
และไม่ได้แจ้งว่าเศษซากนั้นสามารถนำไปใช้หรือ
จำหน่ายได้หรือไม่ เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่
ป.79/2541 ลงวันที่ 3 พฤศจิกายน พ.ศ.2541 เป็น
เพียงคำสั่งที่กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือ
เป็นแนวปฏิบัติในการตรวจสอบ และแนะนำการ
เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการทำลายของเสีย
เท่านั้น ดังนั้น หากกิจการมีเอกสารและหลักฐาน
ที่ชัดเจนสามารถพิสูจน์ได้ว่ามีการทำลายสินค้า
ดังกล่าวจริง กิจการก็มีสิทธินำต้นทุนของสินค้า
ที่ทำลายมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไร
สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้าม
ตามมาตรา 65 ตรี (13) และ (14) แห่งประมวล
รัษฎากร (กรมสรรพากร, 2550 ข)

นอกจากนี้ ยังมีข้อหารือที่มีลักษณะใกล้เคียงกันมาสนับสนุนว่ากิจการไม่จำเป็นต้องมีผู้สอบ
บัญชีเข้าร่วมสังเกตการณ์ก็ได้อีก ได้แก่ ข้อหารือ
ที่ กค 0811(กม)/134 ลงวันที่ 29 มกราคม 2542
กล่าวคือ หากกิจการประสงค์จะขายสินค้าใกล้หมด
อายุ สินค้าหมดอายุ สินค้าที่เหลือจากการส่งออก
สินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน วัตถุดิบและบรรจุภัณฑ์ที่

มีตำหนิไม่สามารถนำไปใช้ในการผลิต โดยขายในราคาต่ำกว่าต้นทุน ซึ่งมีใช่เป็นการทำลายสินค้า แต่เป็นการโอนทรัพย์สิน โดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด หากได้มีการตรวจสอบสภาพสินค้าตามเงื่อนไขที่กิจการกำหนดไว้ และได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจในการพิจารณาให้เป็นสินค้าใกล้หมดอายุ หมดอายุ ไม่ได้มาตรฐาน หรือเศษซากดังกล่าว พร้อมทั้งจะต้องมีบุคคลร่วมสังเกตการณ์ประกอบด้วยฝ่ายคลังสินค้าและฝ่ายบัญชี โดยลงลายมือชื่อเป็นพยานในการขาย เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี และได้ขายสินค้าไปในราคาต่ำกว่าต้นทุน ถือได้ว่าการโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยมีเหตุอันสมควรไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น กิจการไม่จำเป็นต้องให้บุคคลอื่นเป็นผู้รับรองอีกแต่ประการใด (กรมสรรพากร, 2542)

บทสรุป

แนวทางปฏิบัติในการทำลายของเสีย สินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิ สินค้าที่หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซาก ได้กำหนดไว้แล้วตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.79/2541 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งที่ ป.84/2542) และคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.58/2538 ซึ่งแม้ว่าจะไม่ได้กำหนดแนวทางการทำลายทรัพย์สินที่ชำรุดเสียหาย แต่ได้กำหนดวิธีการตัดต้นทุนของทรัพย์สินที่เหลืออยู่ให้มาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ โดยสรุปคือ การขายสินค้าที่ชำรุด เสียหาย เสื่อมสภาพ หรือล้าสมัยในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด หรือการทำลายสินค้า และทรัพย์สินดังกล่าว จะต้องมีความปฏิบัติตามดังต่อไปนี้

1. มีเอกสารประกอบเพื่อพิสูจน์ได้ว่าสินค้าหรือทรัพย์สินนั้นมีสภาพที่ไม่เหมาะสมต่อการขายหรือถ้าจะขาย ก็จะสามารถขายได้ในราคาที่ต่ำกว่าราคา

ตลาด กล่าวคือ มีหลักฐานที่ทำให้กรมสรรพากรเชื่อได้ว่าสินค้าดังกล่าวชำรุด เสื่อมสภาพ ล้าสมัย หรือใกล้หมดอายุจริง และมีแนวปฏิบัติของกิจการในการตรวจสอบสภาพของสินค้าหรือทรัพย์สินดังกล่าว

2. ต้องได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจของกิจการในการพิจารณาว่าเป็นสินค้าหรือทรัพย์สินเสื่อมสภาพ ล้าสมัย หรือใกล้หมดอายุจริง และมีการพิจารณาราคาขายที่เหมาะสม

3. กำหนดให้มีผู้สังเกตการณ์สินค้าหรือทรัพย์สินชำรุด เสื่อมสภาพ ล้าสมัย หรือใกล้หมดอายุ ซึ่งประกอบด้วยฝ่ายคลังสินค้าและฝ่ายบัญชี และลงลายมือชื่อเป็นพยานในการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาด เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี โดยให้ผู้สอบบัญชีเข้าร่วมสังเกตการณ์ ทั้งนี้หากมีเหตุจำเป็น เช่นอยู่ระหว่างการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี กิจการอาจไม่จำเป็นต้องมีผู้สอบบัญชีร่วมเป็นพยานก็ได้

4. กิจการต้องรับรู้การขายเป็นรายได้ เนื่องจากการประกอบกิจการ และมีสิทธิตัดต้นทุนที่เหลือเป็นรายจ่ายได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

5. เพื่อประโยชน์ในการควบคุมภายในของกิจการเอง และเพื่อการตรวจสอบในอนาคต กิจการควรจัดทำ “ใบขออนุมัติยกเลิกการใช้งานทรัพย์สิน” หรือบันทึกแจ้งการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมสภาพของสินค้า และให้หัวหน้างานที่เกี่ยวข้องได้ตรวจสอบสภาพสินค้าหรือทรัพย์สินนั้นก่อนลงนามอนุมัติการสูญหาย เสียหาย หรือเสื่อมสภาพดังกล่าว ทั้งนี้ ฝ่ายคลังสินค้าหรือฝ่ายพัสดุ สามารถนำหลักฐานดังกล่าวไปตัดจำหน่ายออกจากทะเบียนคุมสินค้าหรือทรัพย์สิน รวมทั้งฝ่ายบัญชีสามารถนำหลักฐานดังกล่าวไปประกอบการบันทึกบัญชีได้

6. หากต้องการทำลายสินค้า ต้องทำหนังสือแจ้งไปยังสรรพากรพื้นที่ในท้องที่ที่รับผิดชอบทราบล่วงหน้า 30 วันก่อนทำลาย ซึ่งสรรพากรพื้นที่อาจส่งเจ้าหน้าที่ไปดูการทำลายด้วยหรือไม่ก็ได้ เว้นแต่การทำลายของเสียหรือเศษซากของกิจการที่ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของหน่วยงานราชการซึ่งมีเจ้าหน้าที่ของหน่วยราชการนั้นควบคุมเกี่ยวกับการทำลายตามระเบียบข้อบังคับที่กำหนด กิจการก็ไม่จำเป็นต้องแจ้งให้เจ้าหน้าที่สรรพากรร่วมเป็นพยานในการทำลายก็ได้

7. ผู้เขียนมีความเห็นเพิ่มเติมว่าหากกิจการมีหลักฐานเป็นรูปภาพประกอบขณะมีการทำลายสินค้า โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่สรรพากรไม่ได้มาร่วมสังเกตการณ์การทำลายสินค้าด้วยตนเอง จะทำให้เพิ่มความน่าเชื่อถือในการทำลายสินค้ามากยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ตาม การขายสินค้าที่ชำรุด เสียหาย หรือเสื่อมสภาพเนื่องจากอุทกภัย กิจการสามารถขายสินค้าดังกล่าวในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดได้ตามสภาพของสินค้านั้น โดยถือว่ามิเหตุผลอันสมควร

นอกจากนี้ ในการทำลายสินค้า กิจการสามารถนำต้นทุนของสินค้านั้นมาถือเป็นค่าใช้จ่ายได้ แต่การนำสินค้าที่ชำรุด เสียหาย หรือเสื่อมสภาพไปบริจาค จะถือเป็นค่าใช้จ่ายได้สูงสุดไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ ซึ่งหากกิจการมีผลประกอบการขาดทุน ก็จะไม่สามารถใช้สิทธิ์หักค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ได้ ดังนั้น กิจการควรเลือกที่จะนำสินค้าที่ชำรุด เสียหาย หรือเสื่อมสภาพไปทำลายตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.79/2541 และ ป.84/2542 เพราะจะทำให้กิจการได้ประโยชน์ทางภาษีอากรสูงสุด

บรรณานุกรม

- กรมสรรพากร. (2541). คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.79/2541. ค้นเมื่อ 2 กันยายน 2565 จาก <https://www.rd.go.th/3575.html>.
- กรมสรรพากร. (2542). ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการขายสินค้าต่ำกว่าราคาต้นทุน. ค้นเมื่อ 12 กันยายน 2565 จาก <https://www.rd.go.th/23386.html>.
- กรมสรรพากร. (2545). คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด. ค้นเมื่อ 14 กันยายน 2565 จาก <https://www.rd.go.th/3539.html>.
- กรมสรรพากร. (2550 ก). ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาด. ค้นเมื่อ 10 กันยายน 2565 จาก <https://www.rd.go.th/37238.html>.
- กรมสรรพากร. (2550 ข). ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการทำลายของเสีย. ค้นเมื่อ 8 กันยายน 2565 จาก http://interweb1.rd.go.th/cgi-bin/intra_search?q=%B7%D3%C5%D2%C2%CA%D4%B9%A4%E9%D2;t=5;field=1;page=3;long=1.
- กรมสรรพากร. (2551). ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการทำลายสินค้า. ค้นเมื่อ 8 กันยายน 2565 จาก http://interweb1.rd.go.th/cgi-bin/intra_search?q=%B7%D3%C5%D2%C2%CA%D4%B9%A4%E9%D2;t=5;field=1;page=4;long=1.
- กรมสรรพากร. (2558). ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการขออนุมัติขายสินค้าล้าสมัย. ค้นเมื่อ 5 กันยายน 2565 จาก http://interweb1.rd.go.th/cgi-bin/intra_search?q=%CA%D4%B9%A4%E9%D2%C5%E9%D2%CA%C1%D1%C2;t=5;field=1;page=1;long=1.

- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2565). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2565*. กรุงเทพฯ : เรือนแก้วการพิมพ์.
กวิณทิพย์ บุญสร้าง. (2565). *บัญชีภาษีอากร Tax Accounting การกระทบรายได้และรายจ่ายทางบัญชี และทางภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: บริษัท ฝักอบรมและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด.
- ชุมพร เสนไสย. (2560). *เคาะปัญหาภัยสาร VAT (พิมพ์ครั้งที่ 2)*. กรุงเทพฯ : บริษัท ธรรมนิติเพรส จำกัด.
บริษัท พัฒนกิจ บัญชี ภาษี และฝักอบรม จำกัด. (2550). *Tax Knowledge : ขายสินค้าต่ำกว่าทุน*.
ค้นเมื่อ 20 กันยายน 2565 จาก<https://www.pattanakit.net/index.php?lay=show&ac=article &id=538617814&Ntype=129>.
- มนวิภา ผดุงสิทธิ์. (2652). *การบัญชีต้นทุน Cost Accounting*. กรุงเทพฯ : ศูนย์หนังสือ มหาวิทยาลัย
ธรรมศาสตร์.
- สมชาย เลิศภิรมย์สุข. (2563). *SMEs บัญชีเดี่ยว*. กรุงเทพฯ : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด.
ศิริรัตน์ เจนศิริศักดิ์. (2563). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2563*. อุบลราชธานี: ห้างหุ้นส่วนจำกัด
มงคลเจริญเลเซอร์ปรีน.