

สารบัญ

สารบัญ

CONTENTS

สารบัญ

สารบัญ

CONTENTS

ปีที่ 56 ฉบับที่ 5 พฤษภาคม พ.ศ. 2552



- 60 ฎีกาภาษี
- 68 Solar Energy พลังงานแสงอาทิตย์
ทรัพยากรไร้ค่า...หรือ (เรา) ยังมองไม่เห็นค่า? (ตอนที่ 1)
- 72 ท่องโลกภาษี
- 80 ท่องเว็บ
- 83 กฎหมาย
- 155 คำวินิจฉัยฎีกาหมายภาษีสรรพากร

UNBARRIERS

บรรณาธิการ

EDITOR

สรรพากรสาร

สรรพากรสารฉบับเดือนพฤษภาคมมาพร้อมสายฝนที่กระหน่ำรับฤดูตั้งแต่ช่วงต้นเดือน และข่าวดีที่ปลอบใจคลายกังวลหลายเรื่อง ทั้งโครงการเมกะสาธารณูปโภคพื้นฐานอย่างรถไฟฟ้าส่วนต่อขยายที่สำเร็จไปแล้วส่วนหนึ่งช่วยบรรเทาความไม่สะดวกในชีวิตประจำวันของคนเมืองหลวงไปได้แม้ไม่ใช่ทั้งหมด ทั้งยังได้เห็นความหวังกับการลงทุนขนาดใหญ่ๆ เพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจภายในอีกในระยะอันใกล้ แต่นโยบายเหล่านั้นจะบรรลุเป้าประสงค์ก็อยู่ที่เราทุกคนต้องช่วยกันกระตุ้นการบริโภคที่พอดีและขออย่าตื่นตระหนกกับความพยายามที่จะขัดขวางการลื่นไหลของภาคการเงินด้วยข่าวลือหรือการปลุกระดมเพราะผลสะท้อนกลับก็หลบเลี่ยงไม่พ้นมาถึงเราอยู่ดี

เรื่องจากปก ว่าด้วยเรื่องของ**การจำหน่ายหนี้สูญอย่างถูกต้องตามหลักเกณฑ์** พร้อมทั้งได้ยกกรณีเทียบเคียงครบครันซึ่งน่าจะเข้ากับสถานการณ์ที่ผู้ประกอบการบางท่านต้องประสบปัญหาดังกล่าว การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างเต็มที่อาจช่วยให้ธุรกิจได้ก้าวพ้นความยากลำบากไปได้บ้าง ส่วนปัญหาภาวะโลกร้อนและการใช้ทรัพยากรแบบไม่คิดเผื่ออนาคต อาจเป็นปัญหาให้ไม่ต้องรอถึงรุ่นลูกหลานก็เริ่มได้รับผลกระทบบ้างแล้ว ก็มีเรื่องของ**พลังงานแสงอาทิตย์**จากคอลัมน์นิสต์อารมณ์สบายมาฝากให้ได้ขบคิดกันต่อ และถึงแม้ว่าจะเข้าหน้าฝน แต่เรื่องเที่ยวเป็นเรื่องใหญ่ และบ้านเราก็เที่ยวได้ทุกฤดูอยู่แล้ว ติดตามข้อมูลการท่องเที่ยวหลากหลายได้จากท่องเที่ยวเลยค่ะ



บทความ ข้อความ ความคิดเห็น หรือข้อเขียนใด ที่ปรากฏในหนังสือเล่มนี้ เป็นความเห็นส่วนตัวไม่ผูกพันทางราชการใดประการใด

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษาฯ ทุกท่าน

รองอธิบดี ผู้เชี่ยวชาญพิเศษฯ ทุกท่าน

ผู้อำนวยการสำนักและกอง ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสาร สาคิต รั้งคสิริ

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสาร ธวัช นิ่มนวลศิริ

วัชรภรณ์ มาตยานันท์

อรรณพ บัวครั้น

วิระวุฒิ วิทยกุล

สุมาลี ทองนาค

ชนาทิพย์ วีระสืบพงศ์

บรรณาธิการอำนวยการ ชนาทิพย์ วีระสืบพงศ์

บรรณาธิการ ฉันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ มงคล ขนาดนิต ดร.สาธิต ผ่องธัญญา

เสาวคนธ์ มีแสง ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ เรืองเนตร

ดร.บัณฑิต อุษชิน กัมปนาท บุญรอด

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา เครือวัลย์ ชยุติมันต์

ฝ่ายขายและโฆษณา วันทนา สายพัฒนะ สุธิมล พงษ์ลิ้ม

สุภาพร สีลาผาดิกุล นฤทธิ สมนึก ศุภัตตา ป้องเศร้า

วันทนีญ์ เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุรวงศ์

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี เนติมา ซิมโรจน์ประเสริฐ

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมญาญู

ผู้สอบบัญชี สุชาดา กรวิทยาศิลป์

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสาร

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559

www.sanpakornsarn.com

E-mail : sanpakornsarn@rd.go.th

พิมพ์ที่ : บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด

513/124 ซอยจรัญสนิทวงศ์ 37 (วัดเพลง) ถนนจรัญสนิทวงศ์

แขวงบางขุนศรี เขตบางกอกน้อย กรุงเทพมหานคร 10700

โทร. 02-412-9460 โทรสาร 02-864-6997 มือถือ 08-9675-3922

นายจิโรจน์ ศรสงคราม ผู้พิมพ์ผู้โฆษณา พ.ศ. 2552



กับบทกวี นุสรณ์*

ใดยเหตุที่มาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่าย กรณีเช่นนี้ เมื่อรายได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์สิทธิ กิจการก็ต้องนำรายได้นั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ แม้รอบระยะเวลาบัญชีนั้นจะยังไม่ได้รับชำระหนี้ รายได้เหล่านี้ บางครั้งไม่ได้รับชำระหนี้เลยหรือไม่อาจใช้สิทธิเพื่อรับ

๒๒
จำหน่ายหนี้สูญ
 ให้ถูกต้อง
 ตามหลักเกณฑ์¹

ชำระหนี้นั้นได้โดยแท้ กิจการก็ต้องจำหน่ายหนี้ นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ซึ่งจะมีผลเท่ากับตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิด้วย การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ไม่ว่าจะเกิดขึ้นด้วยเหตุผลใดก็อาจจะมีผลทำให้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลลดน้อยลงไปด้วย เพื่อความถูกต้องเหมาะสมและเป็นธรรมแก่กิจการและฝ่ายจัดเก็บภาษี บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร จึงวางหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการ ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 186ฯ ซึ่งออกตามความในมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้การจำหน่ายหนี้สูญของผู้เสียภาษีอากรทุกราย มีการปฏิบัติเช่นเดียวกัน โดยมีสาระสำคัญตามที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ ได้แก่

¹ “สสพากรสารัส” ปีที่ 56 ฉบับที่ 5 พฤษภาคม 2552

* บัณฑิตชำนาญการ กลุ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม สำนักกฎหมาย นสพ.สสพากร

¹ บทความนี้ ผู้เขียนได้รวบรวมและย่อรวมแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร แนวคำพิพากษาของศาล ข้อเขียน ความเห็นทางวิชาการจากนักวิชาการผู้ทรงคุณวุฒิหลายท่านมาเรียบเรียงขึ้น ไม่เกี่ยวกับกรมสรรพากรแต่ประการใด

1. การจำหน่ายหนี้สูญทางภาษีนั้นจะกระทำได้อีกต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 ซึ่งออกตามความในมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร

2. หากมีหนี้สูญที่กลับมาชำระคืนในรอบระยะเวลาบัญชีที่จำหน่ายเป็นสูญให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

3. การจำหน่ายหนี้สูญในรายที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 ซึ่งออกตามความในมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร และได้นำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิแล้ว ให้ปรับปรุงกลับคืนมาเป็นรายได้ หากเกิดการชำระหนี้สูญจำนวนนั้นกลับคืนในภายหลังอีกก็ไม่ต้องนำกลับมาคำนวณเป็นรายได้อีกครั้ง

บทความนี้จึงขอเสนอเนื้อหาเฉพาะส่วนที่เป็นสาระสำคัญกรณีการจำหน่ายหนี้สูญทางภาษีตามประมวลรัษฎากร และประเด็นปัญหาน่าสนใจที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติเพื่อยกเป็นกรณีตัวอย่างเท่านั้น ไม่ได้ลงในรายละเอียดปลีกย่อยมากนัก ทั้งนี้ ได้รวบรวมความเห็นของผู้ทรง

คุณวุฒิหลายท่านมาประกอบกันโดยมีกรอบการนำเสนอดังนี้

1. ลักษณะของหนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้
2. หลักเกณฑ์การดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญ
3. รอบระยะเวลาบัญชีที่จะจำหน่ายหนี้สูญ
4. การได้รับชำระหนี้ภายหลังจำหน่ายหนี้สูญ
5. ตารางสรุปการจำหน่ายหนี้สูญ
6. ประเด็นปัญหาที่น่าสนใจ

1. ลักษณะของหนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้²

1.1 หนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้ได้ จะต้องเป็นหนี้ที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

- (1) ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการ³หรือเนื่องจากการประกอบกิจการ⁴ หรือหนี้ที่ได้รวมเป็นเงินได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ⁵ ทั้งนี้ ไม่รวมหนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าจะหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นนั้นเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

² กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 3

³ หนี้จากการประกอบกิจการ หมายถึง หนี้ที่เกิดจากการดำเนินการค้าตามปกติของกิจการ ในทางบัญชีเรียกว่า ลูกหนี้การค้า (Accounts receivable)

⁴ หนี้เนื่องจากการประกอบกิจการ หมายถึง หนี้ซึ่งไม่ได้เกิดจากการดำเนินการค้าตามปกติของกิจการ แต่เกี่ยวเนื่องกับการประกอบกิจการ ในทางบัญชีเรียกว่า ลูกหนี้อื่น (Other receivable)

⁵ หนี้ที่ได้รวมเป็นเงินได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ หมายถึง หนี้ที่ได้เคยรับรู้เป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีแล้ว

(2) ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความ และมีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้

1.2 ข้อพิจารณาและประเด็นปัญหาที่น่าสนใจ

(1) ประเด็นปัญหา : หนี้ที่มีลักษณะโดยพื้นฐานเกี่ยวข้องกับกิจการ กล่าวคือ เป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่ได้อบรมเป็นเงินได้ใน การคำนวณกำไรสุทธิจะนำมาเป็นรายจ่ายได้เมื่อใด ประเด็นปัญหานี้ มีความเห็นเป็น 2 แนวทาง คือ

- แนวทางที่หนึ่ง⁶ : จะเข้าลักษณะใดลักษณะหนึ่งก็ได้ ไม่จำเป็นต้องเข้าหลักเกณฑ์ทั้ง 3 หลักเกณฑ์ เช่น หลักเกณฑ์ที่ว่าต้องเป็นหนี้ที่ได้อบรมคำนวณกำไรสุทธินั้น หนี้บางอย่างอาจจะไม่ได้อบรมเป็นเงินได้แต่เข้าหลักเกณฑ์ข้ออื่น เช่น บริษัทให้พนักงานกู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ย ต่อมาได้เกิดหนี้สูญ ต้องดูว่าเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือไม่ ถ้าเป็นก็เอามาตัดเป็นหนี้สูญได้ แต่ถ้าเป็นหนี้ส่วนตัวไม่เกี่ยวกับกิจการ ก็เอามาตัดหนี้สูญไม่ได้

- แนวทางที่สอง⁷ : หนี้จากการประกอบกิจการและหนี้เนื่องจากการประกอบ

กิจการ ถ้าไม่ได้รวมเป็นเงินได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ หนี้นั้นย่อมจำหน่ายหนี้สูญไม่ได้

- แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร⁸

การจำหน่ายหนี้สูญในทางภาษีอากรนั้น จะต้องเป็นหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับรู้เป็นรายได้และนำไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วเท่านั้น

(2) ข้อควรระวัง : ต้องแยกการพิจารณาระหว่างหนี้สูญกับผลเสียหายอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ เพราะมีใช้ว่าเมื่อเจ้าหนี้ไม่ได้รับชำระหนี้ไม่ว่าด้วยเหตุผลใดก็ตาม จะนำมาตัดเป็นหนี้สูญได้ทุกกรณี จึงมีข้อพิจารณา⁹ ตามตัวอย่างดังต่อไปนี้

ก. พนักงานของบริษัทไปเก็บเงินจากลูกหนี้แล้วยกยอกเงินนั้นไป บริษัทได้ดำเนินการฟ้องคดีแพ่งและคดีอาญาแล้ว กรณีไม่ใช่เป็นเรื่องหนี้สูญ เพราะถือว่าลูกหนี้ชำระหนี้ให้บริษัทแล้ว ควรถือเป็นผลเสียหายอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ ซึ่งหักเป็นรายจ่ายได้โดยมีหลักฐานประกอบ เช่น การแจ้งความหรือการดำเนินคดีในศาล

ข. กรณีเกิดไฟไหม้ร้านค้าของบริษัทเสียหายทั้งหมด กรณีไม่ใช่เป็นเรื่องหนี้สูญ

⁶ ปรีดี บุญยัง, การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล, กรุงเทพมหานคร, ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2540, หน้า 3-51

⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) นนทบุรี: สถาบัน T. Training Center, ไม่ระบุปีที่พิมพ์ หน้า 255

⁸ หนังสือที่ กค 0706/396 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2551

หนังสือที่ กค 0702/1826 ลงวันที่ 23 เมษายน 2551

⁹ ปรีดี บุญยัง, การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล, กรุงเทพมหานคร, ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2540, หน้า 3-51

แต่เป็นผลเสียหายจากการประกอบกิจการ
ตัดเป็นค่าใช้จ่ายได้หมด ถ้าหากไม่สามารถเรียก
เงินค่าเสียหายจากการประกันอัคคีภัยได้

ค. บริษัทขายลูกหนี้ให้บริษัทอื่น
ในราคาตามบัญชี กรณีนี้ไม่เข้าลักษณะจำหน่าย
หนี้สูญ แต่อาจถือได้ว่าเป็นการจำหน่ายทรัพย์สิน
ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ง. บริษัทส่งสินค้าไปขายต่าง
จังหวัดระหว่างทางขนส่งถูกปล้น บริษัทผู้ขนส่ง
ยอมชำระค่าเสียหายให้บางส่วน โดยบริษัท
ขนส่งทำหนังสือประทับตรารับรองว่าถูกปล้นจริง
กรณีนี้ไม่ใช่เรื่องหนี้สูญ แต่เป็นผลเสียหายจาก
การประกอบกิจการ ซึ่งสามารถตัดเป็นรายจ่าย
ได้ ถ้าหากมีหลักฐานครบถ้วน

(3) อายุความที่ใช้ในการดำเนินการ
บังคับชำระหนี้ ต้องเป็นไปตามที่กำหนดไว้ใน
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์¹⁰ หนี้รายได้
ขาดอายุความแล้ว หนี้รายนั้นจะจำหน่ายหนี้สูญ
ไม่ได้ หรือหนี้รายได้แม้จะไม่ขาดอายุความแต่
ไม่มีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้
หนี้รายนั้น ก็จำหน่ายหนี้สูญไม่ได้เช่นเดียวกัน

¹⁰ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนโสโย ลาโรช ทองประคำ คำอธิบาย ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2549 หน้า 2-091

¹¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/10 บัญญัติว่า “สิทธิเรียกร้องที่ขาดอายุความ ลูกหนี้มีสิทธิที่จะปฏิเสธการชำระหนี้
ตามสิทธิเรียกร้องนั้นได้”

¹² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/28 บัญญัติว่า “การชำระหนี้ตามสิทธิเรียกร้องซึ่งขาดอายุความแล้วนั้น ไม่ว่าจะมาก
น้อยเพียงใดจะเรียกคืนไม่ได้ แม้ว่าผู้ชำระหนี้จะไม่รู้ว่าสิทธิเรียกร้องขาดอายุความแล้วก็ตาม

บทบัญญัติในวรรคหนึ่ง ให้ใช้บังคับแก่การที่ลูกหนี้รับสภาพความรับผิดชอบโดยมีหลักฐานเป็นหนังสือหรือโดยการให้ประกันด้วย แต่จะ
อ้างความข้อนี้ขึ้นเป็นโทษ”แก่ผู้ค้าประกันเดิมไม่ได้

¹³ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) นนทบุรี: สถาบัน T. Training Center, ไม่ระบุปี
ที่พิมพ์ หน้า 259

**ปัญหามีว่า หากหนี้ขาดอายุความแล้ว
ลูกหนี้ได้ชำระหนี้บางส่วนให้แก่เจ้าหนี้ เจ้าหนี้
จะจำหน่ายหนี้สูญสำหรับหนี้ส่วนที่เหลือได้
หรือไม่**

หนี้ที่ขาดอายุความแล้ว ลูกหนี้มีสิทธิที่จะ
ปฏิเสธการชำระหนี้ได้¹¹ แต่ถ้าลูกหนี้ได้ชำระให้
เจ้าหนี้ให้เจ้าหนี้หลังจากขาดอายุความแล้วไม่ว่า
ทั้งหมดหรือบางส่วน ลูกหนี้จะเรียกคืนไม่ได้
แม้ว่าลูกหนี้จะไม่รู้ว่าหนี้นั้นขาดอายุความแล้ว
ก็ตาม¹² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้
บัญญัติให้การชำระหนี้หลังจากหนี้ขาดอายุความ
แล้ว นับอายุความใหม่เหมือนกรณีการรับสภาพ
หนี้โดยการชำระหนี้บางส่วนก่อนที่หนี้จะขาดอายุ
ความ ฉะนั้น หนี้ที่ขาดอายุความแล้วก็ยังคงเป็น
หนี้ที่ขาดอายุความอยู่ เมื่อเป็นหนี้ที่ขาดอายุ
ความแล้ว จึงไม่อาจจำหน่ายหนี้สูญได้¹³

(4) กฎกระทรวงฯ ดังกล่าวใช้คำว่า
“หลักฐาน” เท่านั้น ไม่จำเป็นต้องทำเป็นสัญญา
หลักฐานโดยชัดแจ้งที่จะฟ้องร้องลูกหนี้ได้นั้นจะ
ต้องทำขึ้นมาซึ่งต้องให้เจ้าพนักงานเชื่อถือได้
เป็นต้นว่า ใบส่งของ หนังสือรับสภาพหนี้ หรือ

เช็คที่ขึ้นเงินไม่ได้¹⁴ หลักฐานที่สามารถฟ้อง ลูกหนี้ได้นั้น มีทั้งหลักฐานที่เป็นพยานบุคคล พยานเอกสาร พยานวัตถุ ซึ่งสามารถนำมาเป็น หลักฐานในคดีได้ แต่มีหนี้บางประเภทที่กฎหมาย บังคับให้ต้องมีหลักฐานเป็นหนังสือจึงจะสามารถ ฟ้องร้องบังคับคดีได้ เช่นการเช่าอสังหาริมทรัพย์ การให้กู้ยืมเงินเกินกว่า 2,000 บาท เป็นต้น ซึ่งหากหนี้เหล่านี้ไม่มีหลักฐานเป็นหนังสือตามที่ กฎหมายกำหนดก็จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญไม่ได้¹⁵

(5) หนี้ดังกล่าวจะต้องเป็นหนี้ที่ถึง กำหนดเวลาชำระหนี้แล้ว หากยังไม่ถึงกำหนด เวลาชำระหนี้ก็ยังไม่ต้องนำมารวมในการคำนวณ เนื่องจากสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ยังไม่เกิดขึ้น

2. หลักเกณฑ์การดำเนิน การเพื่อจำหน่ายหนี้สูญ

หนี้ที่จะจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้ นั้น นอกจากต้องมีลักษณะดังที่ได้กล่าวในข้อ 1. แล้ว ยังจะต้องดำเนินการตามวิธีการที่กำหนดไว้

¹⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 368/2506

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 248/2509

¹⁵ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2549 หน้า 2-091

¹⁶ การจำหน่ายหนี้สูญกรณีทั่วไป กำหนดวิธีการจำหน่ายหนี้สูญตามจำนวนวงเงินที่ลูกหนี้แต่ละรายเป็นหนี้โดยกำหนดจำนวนวงเงินไว้ 3 ระดับ คือ ระดับที่ 1 ลูกหนี้ที่เป็นหนี้มีจำนวนเกิน 500,000 บาท ระดับที่ 2 ลูกหนี้ที่เป็นหนี้มีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท ระดับที่ 3 ลูกหนี้ที่เป็นหนี้มีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท ต้องพิจารณาลูกหนี้แต่ละรายเป็นหลักว่าลูกหนี้รายนั้นมีจำนวนหนี้เท่าใด ไม่ใช่พิจารณา หนี้คราวหนึ่งๆ ว่ามีจำนวนเท่าใด ดังนั้น หากลูกหนี้มีหนี้หลายครั้งหรือหลายจำนวน ก็ต้องนำเอาหนี้ทั้งหมดมารวมเป็นจำนวน เดียวกันเพื่อจะได้ทราบว่า จำนวนหนี้มีอยู่ในระดับใด และหนี้ที่จะนำมารวมต้องเป็นหนี้ที่ถึงกำหนดชำระแล้ว หากยังไม่ถึงกำหนด ชำระก็ยังไม่ต้องนำมารวม เนื่องจากสิทธิเรียกร้องยังไม่เกิดขึ้น อีกทั้งหากเป็นการยื่นฟ้องต่อศาลจะต้องถือตามมูลหนี้ในขณะที่ยื่น ฟ้องเป็นเกณฑ์ หากมูลหนี้ดังกล่าวเข้าหลักเกณฑ์ของจำนวนหนี้ระดับใดก็ต้องให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์นั้น

¹⁷ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 4

¹⁸ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 4(1)

ในกฎกระทรวงฯ จึงจะจำหน่ายหนี้สูญได้ มิใช่ เมื่อลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้ก็จำหน่ายหนี้สูญ ได้ทันที โดยมีวิธีการดำเนินการในกรณีต่างๆ ดังต่อไปนี้

2.1 การจำหน่ายหนี้สูญกรณีทั่วไป

2.2 การจำหน่ายหนี้สูญกรณีเจ้าหนี้เป็น สถาบันการเงิน

2.3 การจำหน่ายหนี้สูญกรณีปรับโครงสร้าง หนี้หรือประนอมหนี้

2.1 การจำหน่ายหนี้สูญกรณีทั่วไป¹⁶

2.1.1 กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมี จำนวนเกิน 500,000 บาท¹⁷

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

- **กรณีไม่ต้องมีการดำเนินการทาง ศาล¹⁸** กรณีนี้สามารถจำหน่ายหนี้สูญได้จะต้อง เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังนี้ ต้องมีการทวงหนี้ กล่าวคือ ได้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตาม

สมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตาม ทวงถามอย่างชัดเจนและไม่ได้รับชำระหนี้ โดย ปรากฏว่า

ก. ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคน สาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และ ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้

ข. ลูกหนี้เลิกกิจการ¹⁹ และมีหนี้ ของเจ้าหนี้รายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สิน ทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวน มากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

● กรณีที่มีการดำเนินการทางศาล

ก. กรณีฟ้องคดีแพ่ง²⁰ ได้ดำเนินการ ฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่ง และในกรณีนั้นๆ ได้มีคำสั่งหรือคำสั่งของศาล แล้วแต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้

ข. กรณีฟ้องคดีล้มละลาย²¹ ได้ ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่น คำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่น ฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้นๆ ได้มีการ ประenomหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบ ด้วยกับการประenomหนี้นั้นๆ หรือลูกหนี้ถูกศาล พิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการ

แบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

► ข้อพิจารณาและประเด็นปัญหาที่น่า สนใจ

(1) การจำหน่ายหนี้สูญ ตามข้อ 4(1) ของ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) เป็นกรณี ที่ไม่ต้องดำเนินการใดๆ ทางศาล เพียงแต่เกิด กรณีตาม ข้อ 4(1)(ก)(ข) ก็จำหน่ายหนี้สูญได้ ปัญหาว่ามีว่า จะต้องเกิดทั้งกรณีตาม ข้อ 4(1)(ก) (ข) จึงจะจำหน่ายหนี้สูญได้ หรือเกิดเฉพาะกรณี ตามข้อ 4(1)(ก) หรือ (ข) อย่างใดอย่างหนึ่ง ก็ จะจำหน่ายหนี้สูญได้ หากพิจารณาตามกฎหมาย ไม่ได้มีคำเชื่อมโยงว่าเป็นกรณี “และ” “หรือ” ไว้ กรณีดังกล่าวจึงแยกออกจากกันได้ และข้อเท็จจริงถ้าเกิดกรณีตามข้อ 4(1)(ก) แล้ว หากจะให้ เกิดกรณีตามข้อ 4(1)(ข) ด้วย จึงจะจำหน่ายหนี้ สูญได้ กรณีตามข้อ 4(1)(ก) เกือบจะไม่มีทางเกิด ขึ้นได้เลย เพราะหากลูกหนี้ตายแล้วไม่มีการเลิก กิจการก็จำหน่ายหนี้สูญไม่ได้ การตายของลูกหนี้ ก็จะไม่มีความหมายที่จะจำหน่ายหนี้สูญตามข้อ 4(1)(ก) เลย ดังนั้น การจำหน่ายหนี้สูญกรณี ดังกล่าว หากเกิดเพียงกรณีตามข้อ 4(1)(ก) หรือ ข้อ 4(1)(ข) กรณีใดกรณีหนึ่งก็จำหน่าย หนี้สูญได้แล้ว²²

¹⁹ การที่จะถือว่า “ลูกหนี้เลิกกิจการ” ตามความหมายของกฎกระทรวงฉบับนี้ ไม่ได้หมายถึงการเลิกกิจการตามความหมายทาง ทะเบียนเท่านั้น แต่หมายถึงการเลิกกิจการตามข้อเท็จจริง คืออาจจะจดทะเบียนเลิกหรืออาจจะไม่ได้ทำกิจการแล้ว แต่ยังไม่ ได้จดทะเบียนเลิก

²⁰ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 4(2)

²¹ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 4(3)

²² ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนอไชย สาโรช ทองประคำ คำอธิบาย ประมวลรัฐฎากร พ.ศ. 2549 หน้า 2-093

(2) ปัญหากรณีลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ เนื่องจากตามข้อ 4(2) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ไม่ได้กำหนดขอบเขตไว้ชัดเจน จึงทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติตามมาว่า ต้องใช้หลักฐานใดมาแสดงต่อกรมสรรพากร เพื่อพิสูจน์ให้เห็นและเชื่อได้ว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ ที่จะชำระหนี้ได้จริง

การจำหน่ายหนี้สูญในกรณีนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป หลักฐานที่พิสูจน์ว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ เดิม กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ คือ สำเนารายงานการดำเนินการบังคับคดีของเจ้าพนักงานบังคับคดีที่รายงานต่อศาลมาใช้ประกอบการจำหน่ายหนี้สูญ และกรมสรรพากรไม่เคยยอมรับการใช้รายงานของเจ้าหนี้ผู้ติดตามสืบหาทรัพย์สินของลูกหนี้ ประกอบกับคำบังคับของศาลที่ให้ลูกหนี้ปฏิบัติตามคำพิพากษาหรือคำสั่งเป็นหลักฐานในการจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ได้ แต่ปัจจุบันการจำหน่ายหนี้สูญในกรณีดังกล่าว สามารถใช้สำเนารายงานการยึดทรัพย์ของเจ้าพนักงานบังคับคดีที่แสดงว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ ที่จะชำระหนี้ได้ โดยเจ้าพนักงานบังคับคดีต้องรับรองความถูกต้องของรายงานด้วย หรือเจ้าหนี้อาจใช้รายงานการติดตามสืบหาทรัพย์สินของลูกหนี้จากทนายความ

โดยแจ้งรายงานดังกล่าวเป็นหนังสือต่อเจ้าพนักงานบังคับคดีประกอบการจำหน่ายหนี้สูญ กรณีเช่นนี้ หากเจ้าหนี้จำหน่ายหนี้สูญ โดยใช้หลักฐานตามแนวทางที่กรมสรรพากรได้วางไว้ ก็น่าจะเป็นการยอมรับของเจ้าพนักงานประเมินได้²³

(3) ปัญหากรณีจำนวนหนี้ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญกรณีประណอมหนี้ เนื่องจากตามข้อ 4(3) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ไม่ได้มีการกำหนดในเรื่องของจำนวนหนี้ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญไว้ว่า เป็นจำนวนเท่าใด ระหว่างหนี้ทั้งจำนวนหรือเฉพาะส่วนที่ปลดหนี้ให้ ซึ่งในกรณีนี้กฎกระทรวงไม่ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าจำนวนหนี้ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญได้นั้นพิจารณาได้อย่างไร กรณีนี้มีความเห็นเป็น 2 แนวทาง คือ

- **แนวทางที่หนึ่ง**²⁴ จำนวนหนี้ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญในกรณีประណอมหนี้ คือจำนวนหนี้เดิมทั้งจำนวน กล่าวคือ เมื่อศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประណอมหนี้แล้ว เจ้าหนี้ทั้งหลายซึ่งได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้และศาลมีคำสั่งอนุญาตแล้วย่อมมีสิทธิจำหน่ายหนี้เดิม (หนี้ที่นำมาฟ้องคดีล้มละลาย) ออกจากบัญชีลูกหนี้โดยถือเป็นรายการจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นได้ และภายหลังเมื่อได้รับชำระหนี้ตามข้อตกลงประណอมหนี้แล้วจะต้องนำ

²³ หนังสือที่ กค 0702/1242 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2552

²⁴ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2549 หน้า 2-096

มารวมคำนวณรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระหนี้

● แนวทางที่สอง²⁵ จำนวนหนี้ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญในกรณีประนอมหนี้ คือจำนวนหนี้ที่ลดให้จากการประนอมหนี้ กล่าวคือเมื่อศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยการประนอมหนี้ เจ้าหนี้อย่อมมีสิทธิจำหน่ายหนี้ส่วนที่ลดให้หนี้จากบัญชีลูกหนี้และถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลมีคำสั่งฯ และภายหลังเมื่อได้รับชำระหนี้ตามข้อตกลงประนอมหนี้ เจ้าหนี้ก็ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการชำระหนี้ขึ้นเนื่องจากหนี้ดังกล่าวเจ้าหนี้ได้นำมาเป็นรายได้ในในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามเกณฑ์สิทธิไปแล้ว ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร

ความเห็นที่แตกต่างกันข้างต้น ส่งผลให้การได้รับชำระหนี้ในภายหลังตามที่ได้ประนอมหนี้ไว้แล้ว นำมาเป็นรายได้ในในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการชำระหนี้แตกต่างกันไปด้วย กล่าวคือ

หากปฏิบัติตามความเห็นที่หนึ่ง ซึ่งเห็นว่า เมื่อศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยการประนอมหนี้แล้วเท่านั้น จึงมีสิทธิจำหน่ายหนี้เดิมคือจำนวนหนี้ที่นำมาฟ้องคดีล้มละลายเป็นหนี้

สูญทั้งจำนวน โดยถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยการประนอมหนี้

หากปฏิบัติตามความเห็นที่สอง ซึ่งเห็นว่า เมื่อศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยการประนอมหนี้ เจ้าหนี้อย่อมมีสิทธิจำหน่ายหนี้ส่วนที่ลดให้หนี้จากบัญชีลูกหนี้ และถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลมีคำสั่ง

ปัญหาเช่นนี้ทำให้ผู้เสียภาษีมีแนวทางปฏิบัติแตกต่างกันและมีผลต่อผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรที่แตกต่างกันด้วย ซึ่งกรมสรรพากรยังไม่เคยมีแนววินิจฉัยหรือมีหนังสือตอบข้อหารือในประเด็นนี้มาก่อน จึงเป็นปัญหาที่ควรได้รับการพิจารณาว่า จำนวนหนี้ที่จะนำมาจำหน่ายกรณีมีการประนอมหนี้ขึ้นควรเป็นเช่นใด เพื่อให้เกิดความชัดเจนและปฏิบัติไปในแนวทางเดียวกัน

ผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวความเห็นที่หนึ่ง เพราะทั้งผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรต่างได้รับผลดีทั้งสองฝ่ายโดยจะได้รับความเป็นธรรมมากขึ้น หากเกิดกรณีที่ลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ตามข้อตกลงประนอมหนี้

(4) กรณีฟ้องคดีแพ่งแล้ว เจ้าหนี้อยอมปลดให้กับลูกหนี้ตามสัญญาประนีประนอมยอมความในศาล หนี้ที่ปลดให้หนี้จะหักเป็นรายจ่าย

²⁵ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) นนทบุรี: สถาบัน T. Training Center, ไม่ระบุปีที่พิมพ์ หน้า 266

ประเภทหนี้สูญไม่ได้ เนื่องจากไม่เข้าหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญ²⁶ หากปรากฏว่า เมื่อศาลมีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งตามคำพิพากษาตามยอมแล้ว ลูกหนี้ยังคงไม่ชำระหนี้และไม่มีทรัพย์สินใดๆที่จะชำระหนี้ได้ เจ้าหนี้ก็มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีได้²⁷ นอกจากนี้ เมื่อมูลหนี้ใดเข้าหลักเกณฑ์ในกรณีนี้ คือได้ฟ้องคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งแล้ว และลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าหนี้ของลูกหนี้ดังกล่าวในมูลหนี้หลายมูลหนี้ต่างกัน ก็มีสิทธินำผลการบังคับคดีในมูลหนี้ที่เข้าหลักเกณฑ์ดังกล่าวไปทำการจำหน่ายหนี้สูญในมูลหนี้อื่นที่ยังไม่ได้มีการฟ้องคดีลูกหนี้รายเดียวกันนั้นได้²⁸ และเมื่อหลักเกณฑ์กรณีนี้ จะต้องมียกเว้นหรือคำสั่งจากศาล จึงต้องเป็นกรณีเจ้าหนี้ชนะคดีเท่านั้น ดังนั้น หากเป็นกรณีนายความดำเนินกระบวนการพิจารณาผิดพลาดทำให้แพคดีก็จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญไม่ได้ เพราะไม่เข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้²⁹

(5) กรณีลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องเป็นคดีแพ่ง และเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินของลูกหนี้ไว้แล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเจ้าหนี้ซึ่งได้ยื่นฟ้องลูกหนี้และศาลได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ชนะคดีเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาแล้ว จะยึดหรืออายัดทรัพย์สินเข้าไม่ได้ จึงต้องยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่อศาลที่ออกหมายบังคับคดีให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้นภายใน 14 วัน นับแต่วันที่มีการขายทอดตลาดหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้น เพื่อให้ศาลมีคำสั่งให้ตนเข้าเฉลี่ยหนี้ในทรัพย์สินหรือเงินที่เกิดจากการขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้น³⁰ ซึ่งการที่ศาลจะอนุญาตให้เฉลี่ยหนี้ก็แสดงว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินอื่นใดที่จะชำระหนี้ได้อีกแล้ว ดังนั้นเมื่อศาลมีคำสั่งอนุญาตให้เฉลี่ยหนี้ได้ ส่วนที่เฉลี่ยได้ก็จะนำไปหักออกจากยอดหนี้ตามคำพิพากษาของศาล ส่วนที่ยังขาดอยู่จากยอดหนี้ตามคำพิพากษาจึงเป็นจำนวนหนี้ที่เจ้าหนี้มีสิทธิจำหน่ายเป็นหนี้สูญได้³¹

²⁶ หนังสือที่ กค 0706/12674 ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2546

²⁷ หนังสือที่ กค 0811(กม.05)/808 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2545

²⁸ หนังสือที่ กค 0802/24139 ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2538

²⁹ โครงการงานการพัฒนาระบบงานกฎหมาย ภาษีเงินได้นิติบุคคล ศึกษากรณีการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ที่เกินห้าแสนบาท หลักสูตรการพัฒนานักกฎหมายภาครัฐระดับกลางของกรมสรรพากร เรียนภายใต้ระบบ e-learning โดยใช้มาตรฐานหลักสูตรของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2550 หน้า 26-27

³⁰ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 290

³¹ โครงการงานการพัฒนาระบบงานกฎหมาย ภาษีเงินได้นิติบุคคล ศึกษากรณีการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ที่เกินห้าแสนบาท หลักสูตรการพัฒนานักกฎหมายภาครัฐระดับกลางของกรมสรรพากร เรียนภายใต้ระบบ e-learning โดยใช้มาตรฐานหลักสูตรของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2550 หน้า 27

(6) ปัญหาที่ว่า ในกรณีที่ลูกหนี้เป็นหนี้เจ้าหนี้รายเดียวในมูลหนี้หลายมูลหนี้ต่างกัน เจ้าหนี้จะนำผลการบังคับคดีในมูลหนี้เดียวที่ฟ้องไปจำหน่ายหนี้สูญในมูลหนี้อื่นที่ยังไม่ได้ฟ้องได้หรือไม่

ปัญหานี้กฎกระทรวงมิได้กำหนดไว้ แต่ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรยอมให้นำผลการบังคับคดีในมูลหนี้ที่ฟ้องไปจำหน่ายหนี้สูญในมูลหนี้อื่นที่ไม่ได้ฟ้องได้ แต่มูลหนี้ที่ฟ้องนั้นจะต้องมีค่าบังคับของศาลแล้ว และปรากฏว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้³² เพราะหากข้อเท็จจริงปรากฏว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ การให้เจ้าหนี้รายเดียวกันต้องฟ้องคดีสำหรับมูลหนี้อื่นนั้น ย่อมทำให้เจ้าหนี้รายนั้นต้องเสียหายใช้จ่ายโดยใช่เหตุ เจ้าหนี้ต้องประสบความเสียหายที่ไม่ได้รับชำระหนี้แล้ว หากให้ฟ้องคดีอีกก็เท่ากับเพิ่มความเสียหายให้แก่เจ้าหนี้อีกและเป็นเหตุให้คดีรกรังศาล³³

2.1.2 กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท³⁴

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

³² หนังสือที่ กค 0802/16400 ลงวันที่ 16 ธันวาคม 2530

³³ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) นนทบุรี : สถาบัน T.Training Center, ไม่ระบุปีที่พิมพ์ หน้า 269-270

³⁴ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 5

³⁵ เจื่อนไขข้อนี้ต้องการเพียงแต่ให้ศาลมีคำสั่งรับฟ้องคดีที่เจ้าหนี้ฟ้องเรียกหนี้ เจ้าหนี้ก็จำหน่ายหนี้สูญในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นได้โดยไม่ต้องรอผลของคดีว่าศาลจะมีคำพิพากษาอย่างไร ซึ่งเป็นข้อผ่อนปรนที่เป็นประโยชน์แก่เจ้าหนี้

³⁶ เจื่อนไขข้อนี้ มีลักษณะเดียวกับการจำหน่ายหนี้สูญตามข้อ 4(2) ของกฎกระทรวง เพียงแต่ผ่อนปรนให้จำหน่ายหนี้สูญได้ทันทีที่ศาลได้รับคำขอเฉลี่ยหนี้ ไม่ต้องรอผลให้มีการบังคับคดีเหมือนกับกรณีของเจ้าหนี้ในข้อ 4 ของกฎกระทรวง

● **กรณีไม่ต้องมีการดำเนินการทางศาล** ได้ดำเนินการตามข้อ 4(1) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)

● **กรณีที่มีการดำเนินการทางศาล** โดยต้องดำเนินการให้ครบหลักเกณฑ์ 2 ประการ ดังนี้

(1) ศาลมีคำสั่งรับคำฟ้องหรือคำขอแล้ว โดยไม่ต้องรอผลของคดี หรือรอการบังคับคดีหรือการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้แต่อย่างใด ได้แก่กรณีใดกรณีหนึ่ง ดังนี้

ก. เจ้าหนี้ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว³⁵ หรือ

ข. เจ้าหนี้ได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำขอนั้นแล้ว³⁶ หรือ

ค. เจ้าหนี้ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว หรือ

ง. เจ้าหนี้ได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้แล้ว

(2) กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้สูญแล้ว กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าของหนี้ต้องมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

2.1.2 กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท³⁷

สำหรับการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีใช้ธนาคารหรือบริษัทเงินทุนตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 4 หรือข้อ 5 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ถ้าปรากฏว่าได้มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

► ข้อพิจารณาและประเด็นปัญหาที่น่าสนใจ เจื่อนไขดังกล่าวเป็นกรณีของลูกหนี้ซึ่ง

³⁷ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 วรรคสอง

³⁸ ปรีดี บุญยัง, การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล, กรุงเทพมหานคร, ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2540, หน้า 3-56

³⁹ หนังสือที่ กค 0802/14905 ลงวันที่ 25 สิงหาคม 2537

หนังสือที่ กค 0802/14906 ลงวันที่ 25 สิงหาคม 2537

หนังสือที่ กค 0802/14069 ลงวันที่ 23 กันยายน 2541

หนังสือที่ กค 0811/(กม.05)/684 ลงวันที่ 25 เมษายน 2543

⁴⁰ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 วรรคหนึ่ง

มีลักษณะดังนี้³⁸

1. เป็นหนี้ของลูกหนี้คนใดคนหนึ่ง
2. เป็นหนี้ครั้งเดียวหรือหลายครั้ง
3. หนี้เหล่านั้นถึงกำหนดชำระรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน

4. หนี้เหล่านี้รวมกันไม่ถึง 100,000 บาท กรณีทั่วไป (หรือ 200,000 บาท กรณีของสถาบันการเงินฯ)

ปัญหาที่ต้องพิจารณาในการจำหน่ายหนี้สูญในกรณีนี้ คือ เรื่องหลักฐานการติดตามทวงถามหนี้และเรื่องค่าใช้จ่ายที่จะไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ ตามแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรมีดังนี้ หลักฐานการออกหนังสือทวงถามลูกหนี้ของทนายความและใบตอบรับของไปรษณีย์ โดยได้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรไม่น้อยกว่า 2 ครั้ง แล้วยังไม่ได้รับชำระหนี้ และต้องมีหลักฐานการคำนวณค่าใช้จ่ายในการฟ้องซึ่งไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ โดยอาจให้ฝ่ายกฎหมายของบริษัทหรือทนายความทำความเข้าใจในเรื่องดังกล่าวเพื่อจำหน่ายหนี้สูญต่อไป³⁹

2.2 การจำหน่ายหนี้สูญกรณีเจ้าหนี้เป็นสถาบันการเงิน⁴⁰

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของธนาคาร หรือบริษัทเงินทุนตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ในกรณีนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 200,000 บาท ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 4 หรือข้อ 5 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ถ้าปรากฏว่าได้มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

การจำหน่ายหนี้สูญกรณีนี้ สามารถกระทำได้ตามหลักเกณฑ์เช่นเดียวกับกรณีนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท อย่างไรก็ตาม หากหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 200,000 บาท ขึ้นไป จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2536) เช่นเดียวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในกรณีทั่วไป

2.3 การจำหน่ายหนี้สูญกรณีปรับโครงสร้างหนี้หรือประนอมหนี้

2.3.1 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน⁴¹

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน ในส่วนของหนี้

ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2548 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549 อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 4 ข้อ 5 หรือข้อ 6 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)

2.3.2 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น⁴²

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2548 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549 อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้โดยนำหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลม ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 4 ข้อ 5 หรือข้อ 6 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)

2.3.3 การจำหน่ายหนี้สูญตามแผนฟื้นฟูกิจการ⁴³

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ใน

⁴¹ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 ทวิ

⁴² กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 จัตวา

⁴³ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 ตริ

ส่วนที่ได้ปลดหนี้หรือประนอมหนี้ให้ลูกหนี้ตามแผนฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้ที่ศาลได้มีคำสั่งเห็นชอบตามกฎหมายว่าด้วยล้มละลาย ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 4 ข้อ 5 หรือข้อ 6 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร⁴⁴

บริษัทได้ซื้อหุ้นจากบริษัท ก. โดยบริษัท ก. จะไถ่ถอนหุ้นในวันที่ 11 ตุลาคม 2548 บริษัท ได้รับดอกเบี๋ยครั้งสุดท้ายเมื่อวันที่ 11 เมษายน 2543 หลังจากวันที่ 11 เมษายน 2543 ไม่ได้รับดอกเบี๋ยอีก แต่ในทางบัญชียังคงบันทึกดอกเบี๋ยค้างรับจนถึงวันที่ 26 มิถุนายน 2545 บริษัท ก. มีหนี้สินมากกว่าทรัพย์สิน ได้ยื่นคำร้องฟื้นฟูกิจการต่อศาลล้มละลายกลาง และในการฟื้นฟูกิจการตามแผนการฟื้นฟูได้มีการแปลงหนี้เป็นทุน บริษัทต้องหยุดบันทึกดอกเบี๋ยค้างรับ ณ วันที่บริษัทได้แจ้งการเลือกขอรับชำระหนี้โดยแปลงหนี้หุ้นกู้เป็นหุ้นสามัญ (แปลงหนี้เป็นทุน) ตามแผนฟื้นฟูกิจการซึ่งศาลล้มละลายกลางมีความเห็นชอบแล้ว ทั้งนี้ ตามมาตรา 90/60 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 สำหรับดอกเบี๋ยค้างรับหลังวันที่ 11 เมษายน 2543 ถึงวันหยุดของบันทึก บริษัทมีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญ

⁴⁴ หนังสือที่ กค 0706/4978 ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2547

⁴⁵ โครงการงานการพัฒนากระบวนการกฎหมาย ภาษีเงินได้นิติบุคคล ศึกษากรณีการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ที่เกินห้าแสนบาท หลักสูตรการพัฒนาพนักงานกฎหมายภาครัฐระดับกลางของกรมสรรพากร เรียนภายใต้ระบบ e-learning โดยใช้มาตรฐานหลักสูตรของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2550 หน้า 36-38

จากบัญชีลูกหนี้ในส่วนที่ได้ปลดหนี้หรือประนอมหนี้ให้ลูกหนี้ตามแผนฟื้นฟูกิจการฯ ตามมาตรา 65 ทวิ (9) ประกอบกับข้อ 6 ทรี ของกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)

3. รอบระยะเวลาบัญชีที่ จะจำหน่ายหนี้สูญ⁴⁵

หนี้ของลูกหนี้รายใดได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ครบถ้วนแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้จำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ และถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นได้ ทั้งนี้ จะนำไปถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นไม่ได้ (กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 7) เว้นแต่กรณีตามข้อ 5(2) และ (3) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้อง คำขอเฉลี่ยหนี้หรือคำขอรับชำระหนี้ และกรณีตามข้อ 6 ทรี ของกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งเห็นชอบด้วยแผนฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้ แล้วแต่กรณี

3.1 กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมี จำนวนเกิน 500,000 บาท ได้แก่

3.1.1 รอบระยะเวลาบัญชีที่มีหลักฐาน อย่างชัดเจนและครบถ้วนว่า ได้ติดตามทวงถาม ให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐาน การติดตามทวงถามอย่างชัดเจนและไม่ได้รับ ชำระหนี้ และมีหลักฐานว่าลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ หรือมี หลักฐานว่า ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของ เจ้าหนี้รายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมด ของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่า ทรัพย์สินของลูกหนี้ **หรือ**

3.1.2 รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้มีคำ บังคับหรือคำสั่งของศาลให้ลูกหนี้ชำระหนี้แล้ว และปรากฏว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระ หนี้ได้ ซึ่งแนวทางปฏิบัติการสรรพยากรต้องเป็น รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้ดำเนินการบังคับคดีถึงที่ สิ้นสุด และมีรายงานของเจ้าพนักงานบังคับคดีว่า ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินอื่นใดจะบังคับชำระหนี้ได้แล้ว หรือรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้แจ้งรายงานการ ติดตามหาทรัพย์สินของนายความเป็นหนังสือ ต่อเจ้าพนักงานบังคับคดี และมีหลักฐานการรับ ทราบของเจ้าพนักงานบังคับคดีแล้ว **หรือ**

3.1.3 รอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลมี คำสั่งอนุญาตให้เฉลี่ยหนี้ **หรือ**

3.1.4 รอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลมี

คำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้ **หรือ**

3.1.5 รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้มีการ แบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ล้มละลายครั้งแรก

3.2 กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมี จำนวนไม่เกิน 500,000 บาท

3.2.1 รอบระยะเวลาบัญชีเช่นเดียว กับกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาท ตาม 3.1(1) **หรือ**

3.2.2 รอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มี คำสั่งรับคำฟ้องคดีแพ่งหรือคดีล้มละลายที่ เจ้าหนี้ได้ฟ้องลูกหนี้ และกรรมการหรือหรือ หุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลผู้เป็นเจ้าของหนี้มีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่าย หนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วัน นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น **หรือ**

3.2.3 รอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มี คำสั่งรับคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีแพ่งหรือคำขอรับ เฉลี่ยหนี้ในคดีล้มละลายที่เจ้าหนี้ได้ยื่นไว้ และ กรรมการหรือหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าของหนี้มีคำสั่ง อนุมัติให้จำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูก หนี้ภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลา บัญชีนั้น

3.3 กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมี จำนวนไม่เกิน 100,000 บาท⁴⁶ ได้แก่ รอบ

⁴⁶ กรณีธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน หลักทรัพย์ เครดิตฟองซิเอร์ จำนวนหนี้แต่ละรายไม่เกิน 2 แสนบาท การจำหน่ายหนี้สูญ ใช้รอบระยะเวลาบัญชีเช่นเดียวกับการจำหน่ายหนี้สูญของจำนวนที่มีหนี้ไม่เกิน 1 แสนบาท

ระยะเวลาบัญชีที่มีหลักฐานครบถ้วนทั้งหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้ว และหลักฐานว่าการจะฟ้องคดีจะต้องเสีย ค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

3.4 รอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยแผนฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้ หรือ

3.5 รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้ปลดหนี้จากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดให้แก่ลูกหนี้ หรือลูกหนี้ที่ประสบกรณีพิบัติภัย แล้วแต่กรณี

เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าของหนี้มีหนี้สูญที่เข้าหลักเกณฑ์ที่จะจำหน่ายหนี้สูญได้ในรอบระยะเวลาบัญชีข้างต้น ให้จำหน่ายหนี้สูญและนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลานั้น จะนำไปเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตริ (9) แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากไม่ได้ลงเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เข้าหลักเกณฑ์ที่จะจำหน่ายหนี้สูญแล้ว อาจใช้วิธีขอปรับปรุงแบบแสดงรายการที่ได้ยื่นไปแล้ว ซึ่งอาจทำให้ภาษีที่ชำระไว้แล้วเกินไปก็ขอคืนได้⁴⁷ แต่การยื่นคำร้องขอคืน

ภาษีที่ชำระเกินไปจะต้องกระทำภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการตามที่กฎหมายกำหนด⁴⁸

4. การได้รับชำระหนี้ภายหลังจำหน่ายหนี้สูญแล้ว⁴⁹

เมื่อกิจการได้จำหน่ายหนี้ที่เข้าหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญและถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ต่อมาเมื่อกิจการได้รับชำระหนี้ภายหลังจำหน่ายหนี้สูญแล้ว ย่อมถือเป็นรายได้ของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระหนี้ นั้นตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ (9) วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

ส่วนกรณีที่หนี้สูญนั้นยังไม่เข้าหลักเกณฑ์ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญ จึงยังไม่อาจถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นั้น หากได้เคยนำจำนวนหนี้ดังกล่าวไปเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิและเสียภาษีมาแล้ว ต่อมาภายหลังได้รับชำระหนี้ดังกล่าวก็ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้อีกตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ทวิ (9) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁷ ปรีดี บุญยัง, การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล, กรุงเทพมหานคร, ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2540, หน้า 3-57

⁴⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตริ

⁴⁹ โครงการงานการพัฒนาระบบงานกฎหมาย ภาษีเงินได้นิติบุคคล ศึกษากรณีการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ที่เกินห้าแสนบาท หลักสูตรการพัฒนานักกฎหมายภาครัฐระดับกลางของกรมสรรพากร เรียนภายใต้ระบบ e-learning โดยใช้มาตรฐานหลักสูตรของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2550 หน้า 38

สำหรับกรณีมีการจำหน่ายหนี้สูญผิดพลาด กล่าวคือ ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากร กำหนด ทำให้ต้องคำนวณกลับไปเป็นรายได้ใหม่ กรณีเช่นนี้ แม้ได้รับชำระหนี้ในภายหลัง ก็ไม่ต้อง

นำมาคำนวณเป็นรายได้ใหม่อีก เนื่องจากเป็นหนี้ ที่ได้นำกลับมาคำนวณเป็นรายได้ในการคำนวณ กำไรสุทธิทางภาษีอากรแล้วเช่นกัน

5. ตารางสรุปการจำหน่ายหนี้สูญ⁵⁰

วิธีการติดตาม ทวงถาม	ลูกหนี้มีจำนวนไม่เกิน หนึ่งแสนบาท ⁵¹	ลูกหนี้มีจำนวนไม่เกิน ห้าแสนบาท	ลูกหนี้มีจำนวนเกิน ห้าแสนบาท
1. ทวงถามด้วย ตนเอง	ต้องดำเนินการจนถึงที่สุด โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจน และ ไม่ได้รับชำระหนี้ โดยปรากฏว่า (1) ลูกหนี้ตาย/สาบสูญและไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระได้ (2) ลูกหนี้เลิกกิจการ และเจ้าหนี้อื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินของลูกหนี้		
2. ฟ้องร้องใน คดีแพ่ง	ไม่ต้องดำเนินคดีหากมี หลักฐานการทวงถาม ตามสมควรแก่กรณีแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และ หากจะฟ้องต้องเสีย ค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ ที่จะได้รับชำระหนี้	เมื่อศาลมีคำสั่งรับคำ ฟ้องแล้ว ให้กรรมการ หรือหุ้นส่วนผู้จัดการมี คำสั่งอนุมัติให้จำหน่าย หนี้สูญภายใน 30 วัน นับแต่วันสุดท้ายของ รอบระยะเวลาบัญชี	ต้องดำเนินการคดีจนถึงที่สุด โดยศาลมีคำสั่ง/คำบังคับ แล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สิน ใดๆ ชำระหนี้ได้
3. ฟ้องร้องในคดี ล้มละลายหรือ ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้	ไม่ต้องดำเนินคดีหากมี หลักฐานการทวงถาม ตามสมควรแก่กรณีแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และ หากจะฟ้องต้องเสีย ค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่ จะได้รับชำระหนี้	เมื่อศาลมีคำสั่งรับคำ ฟ้องแล้ว ให้กรรมการ หรือหุ้นส่วนผู้จัดการมี คำสั่งอนุมัติให้จำหน่าย หนี้สูญภายใน 30 วัน นับแต่วันสุดท้ายของ รอบระยะเวลาบัญชี	ต้องดำเนินการคดีถึงที่สุด (1) มีการประนอมหนี้โดย ศาลมีคำสั่งเห็นชอบ (2) ศาลพิพากษาให้ลูกหนี้ เป็นบุคคลล้มละลายต้อง มีการแบ่งเฉลี่ยทรัพย์สิน ของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว
4. กรณีปฏิบัติ ตามแผนฟื้นฟู กิจการ	หนี้ในส่วนที่ได้ปลดหรือประนอมหนี้ให้ลูกหนี้ ให้จำหน่ายหนี้โดยไม่ต้องดำเนินการ วิธีที่ 1 ถึงวิธีที่ 3 ข้างต้น		

⁵⁰ สุเทพ พงษ์พิทักษ์ ลิขธิประโยชน์ทางภาษีอากร หน้า 227

⁵¹ กรณีธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน หลักทรัพย์ เครดิตฟองซิเอร์ จำนวนหนี้แต่ละรายเพิ่มจำนวนเป็นไม่เกิน 2 แสนบาท การจำหน่ายหนี้สูญก็สามารถทำได้เช่นเดียวกับการจำหน่ายหนี้สูญของจำนวนที่มีหนี้ไม่เกิน 1 แสนบาท

6. ประเด็นปัญหาที่น่าสนใจ

6.1 กรณีที่ศาลมีคำสั่งยกเลิกคำสั่งให้ฟ้องผู้กิจการหรือยกเลิกการฟ้องผู้กิจการของเจ้าหนี้ จะกระทบถึงหมายบังคับคดีที่ออกในการทวงหนี้ในคดีฟ้องผู้กิจการและเจ้าหนี้จะจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้หรือไม่

กรณีที่เจ้าหนี้อยู่ในแผนฟื้นฟูกิจการตามกฎหมายล้มละลาย ศาลล้มละลายกลางมีคำสั่งให้เจ้าหนี้มีสิทธิบังคับชำระหนี้จากลูกหนี้โดยออกคำสั่งบังคับและหมายบังคับคดีในชั้นบังคับคดีตามกระบวนการตามกฎหมายล้มละลาย เจ้าหนี้ได้นำเจ้าพนักงานบังคับคดีดำเนินการยึดทรัพย์สินของลูกหนี้ แต่ปัจจุบัน ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ ที่จะชำระหนี้ได้ ต่อมาศาลได้มีคำสั่งยกเลิกการฟ้องผู้กิจการและคืนกิจการให้เจ้าหนี้ ปัญหาที่ว่า กรณีที่ศาลมีคำสั่งยกเลิกคำสั่งให้ฟ้องผู้กิจการหรือยกเลิกการฟ้องผู้กิจการของเจ้าหนี้จะกระทบถึงหมายบังคับคดีที่ออกในการทวงหนี้ในคดีฟ้องผู้กิจการและเจ้าหนี้จะจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้หรือไม่ประเด็นนี้มีความเห็นเป็น 2 แนวทาง คือ⁵²

● **แนวทางที่หนึ่ง** เห็นว่าคดีฟ้องผู้กิจการเลิกไปก็ว่าจะทำให้หมายบังคับคดีซึ่งออกในคดีฟ้องผู้กิจการนั้นยกเลิกไปด้วย เพราะคดี

ฟ้องผู้กิจการไม่มีอีกต่อไปแล้ว เนื่องจากศาลมีคำสั่งยกเลิกการฟ้องผู้กิจการหรือยกเลิกการฟ้องผู้กิจการ

● **แนวทางที่สอง** เห็นว่าคำสั่งยกเลิกการฟ้องผู้กิจการหรือยกเลิกคำสั่งให้ฟ้องผู้กิจการไม่มีผลกระทบต่อหมายบังคับคดีเพราะการออกหมายบังคับคดีเนื่องจากการทวงหนี้หรือขอให้บุคคลที่มีทรัพย์สินของลูกหนี้ส่งมอบทรัพย์สินตามหลักเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ที่มีต่อบุคคลภายนอก ซึ่งมีการตรวจสอบหรือมีการสอบสวนเรียบร้อยแล้วตามกระบวนการที่กฎหมายรับรองไว้ในคดีฟ้องผู้กิจการโดยเหตุดังกล่าวถึงแม้คดีฟ้องผู้กิจการจะสิ้นสุดลงหมายบังคับคดีก็ไม่น่าจะสิ้นสุดผลไปด้วยเพราะคดีเหล่านั้นที่จริงแล้วถือว่าเป็นคดีแพ่งที่เกี่ยวข้องกับคดีฟ้องผู้กิจการไม่ใช่เป็นคดีฟ้องผู้กิจการโดยตรง เหตุนี้เมื่อมีการออกหมายบังคับคดีแล้วก็แสดงให้เห็นว่าเป็นหนี้เด็ดขาด ดังนั้น จึงน่าจะดำเนินการบังคับคดีต่อไป

ผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวทางที่สอง เนื่องจากมูลเหตุแห่งการทวงหนี้ สืบเนื่องมาจากลูกหนี้มีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลภายนอก และกระบวนการในการตรวจสอบหนี้้นั้นดำเนินการมาโดยสมบูรณ์ แม้ว่ากระบวนการในการฟ้องผู้กิจการได้สิ้นสุดลง การบังคับคดีในส่วน

⁵² ศาสตราจารย์วิชา มหาคณ คออธิบาย กฎหมายว่าด้วยล้มละลาย เรื่อง กระบวนการฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้ พิมพ์ครั้งที่ 1 2550 หน้า 136 จัดพิมพ์โดยสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา

ทวงหนี้ หากว่าถึงขั้นเป็นหนี้เด็ดขาดแล้วก็น่าจะ
จะสามารถดำเนินการบังคับคดีต่อไปได้ อีก
ทั้งตามมาตรา 90/76 แห่งพระราชบัญญัติ
ล้มละลาย พุทธศักราช 2483 วางหลักว่า คำสั่ง
ศาลที่ให้ยกคำร้องขอยกเลิกคำสั่งให้ฟื้นฟูกิจการ
และยกเลิกการฟื้นฟูกิจการ ไม่กระทบถึงการใด
ที่เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ ผู้บริหารชั่วคราว
ผู้ทำแผน ผู้บริหารแผนชั่วคราวได้กระทำไปแล้ว
ก่อนศาลมีคำสั่งเช่นว่านั้น ดังนั้น จึงเป็นกรณี
ที่เจ้าหนี้ได้ดำเนินการทวงถามให้ชำระหนี้แล้ว
และหากปรากฏว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะ
ชำระหนี้ได้ และได้ปฏิบัติตามขั้นตอนและเข้า
หลักเกณฑ์ของการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชี
ลูกหนี้ตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 186
(พ.ศ. 2534) ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2534 แล้ว
เจ้าหนี้จึงจะมีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้
ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร

6.2 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะนำไปหักจากภาษีขายได้หรือไม่⁵³

ภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของลูกหนี้
สูญมาหักออกจากภาษีขายในเดือนภาษีที่ได้มี
การจำหน่ายหนี้สูญจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์
ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษี
มูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์

วิธีการ และเงื่อนไขในการจำหน่ายหนี้สูญและ
การคำนวณส่วนของหนี้สูญ เพื่อนำมาหักออก
จากภาษีขาย ตามมาตรา 82/11 แห่งประมวล
รัษฎากร ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2542 ดัง
นั้น หากหนี้สูญที่จะจำหน่ายนั้น ไม่เป็นไปตาม
หลักเกณฑ์ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับ
ดังกล่าว ย่อมไม่มีสิทธินำส่วนของภาษีขายที่
คำนวณจากส่วนของหนี้สูญมาหักออกจากภาษี
ขายในเดือนภาษีที่ได้มีการจำหน่ายหนี้สูญ⁵⁴

● ตัวอย่างแนวทางปฏิบัติของกรม- สรรพากร⁵⁵

1. กรณีบริษัทฯ ได้ดำเนินการจำหน่ายหนี้
สูญจากบัญชีลูกหนี้ก่อนวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.
2542 โดยใช้หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตาม
กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตาม
ความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่าย
หนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ.
2534 บริษัทฯ มีสิทธินำจำนวนหนี้สูญจากบัญชี
ลูกหนี้ที่เป็นค่าบริการและภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือเป็น
รายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้จำหน่าย
หนี้สูญนั้น ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่ง
ประมวลรัษฎากร
2. ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2542 เป็นต้นไป
หากบริษัทฯ มีหนี้สูญเกิดขึ้นจากการให้บริการ

⁵³ โปรดศึกษารายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์
วิธีการ และเงื่อนไขในการจำหน่ายหนี้สูญและการคำนวณส่วนของหนี้สูญ เพื่อนำมาหักออกจากภาษีขาย ตามมาตรา 82/11 แห่ง
ประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2542

⁵⁴ หนังสือที่ กค 0706/พ./2357 ลงวันที่ 20 มีนาคม 2549

⁵⁵ หนังสือที่ กค 0811/5394 ลงวันที่ 5 มิถุนายน 2542

และการจำหน่ายหนี้สูญดังกล่าวได้เป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขในการจำหน่ายหนี้สูญ และหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการคำนวณ ส่วนของหนี้สูญ เพื่อนำมาหักออกจากภาษีขาย ตามมาตรา 82/11 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2542 บริษัทฯ มีสิทธิ นำภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญมาหักออกจากภาษีขายในเดือนภาษีที่ได้มีการจำหน่ายหนี้สูญได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 82/11 แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนมูลค่าของการให้บริการที่เป็นหนี้สูญที่เหลืออยู่นั้น บริษัทฯ มีสิทธิที่จะจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้ก็ต่อเมื่อได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534

อนึ่ง หากบริษัทฯ ไม่ได้จำหน่ายหนี้สูญตาม มาตรา 82/11 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)ฯ ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2542 ภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญรวมทั้งมูลค่าของการให้บริการที่เป็นหนี้สูญดังกล่าว บริษัทฯมีสิทธิจำหน่ายจำนวนหนี้สูญดังกล่าวจากบัญชีลูกหนี้ได้ตามมาตรา 65 ทวิ

(9) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เมื่อบริษัทฯ ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534

6.3 กรณีการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในกรณีที่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ ที่อยู่ในประเทศไทย จะมีสิทธิใช้คำพิพากษา คำบังคับ หรือคำสั่งของศาลต่างประเทศเป็นเอกสารหลักฐานในการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ตามข้อ 4 (2) และ (3) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ ได้หรือไม่

เนื่องจากในปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายหรือข้อตกลงระหว่างประเทศที่กำหนดให้ศาลไทยยอมรับคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลต่างประเทศให้มีผลใช้บังคับในราชอาณาจักรไทยแต่อย่างใด ดังนั้น ในการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ เจ้าหนี้จึงไม่อาจใช้คำพิพากษา คำบังคับ หรือคำสั่งของศาลต่างประเทศเป็นเอกสารหลักฐานในการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ตามข้อ 4 (2) และ (3) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ ได้แต่อย่างใด

● **แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร⁵⁶**

ประเด็นทारीอ : บริษัท ค. ประกอบกิจการเป็นผู้นำเข้าและส่งออกสินค้า บริษัทฯ มีข้อหาหรือเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการ

⁵⁶ หนังสือ ที่ กค 0706/4678 ลงวันที่ 14 พฤษภาคม 2547

จำหน่ายหนี้สูญของลูกหนี้ต่างประเทศ เนื่องจาก บริษัทฯ มีลูกค้าต่างประเทศ ซึ่งไม่มีภูมิลำเนาในประเทศไทย บางรายที่บริษัทฯ ส่งมอบสินค้าไปแล้วไม่ชำระค่าสินค้าให้บริษัทฯ โดยยอดขายสินค้าของลูกค้าต่างประเทศแต่ละรายดังกล่าว มีมูลค่าเกินกว่า 500,000 บาท ซึ่งบริษัทฯ ได้ทวงถามอย่างเต็มที่แล้ว หากบริษัทฯ พ้องคดีจะเสียค่าใช้จ่ายสูงมากจนไม่คุ้มกับหนี้ที่ได้ชำระ ประกอบกับกฎหมายเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญของกรมสรรพากรไม่ได้กล่าวถึงวิธีปฏิบัติต่อลูกหนี้ต่างประเทศไว้โดยเฉพาะ ทั้งนี้ บริษัทฯ จำเป็นต้องจำหน่ายหนี้สูญดังกล่าวจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทฯ โดยหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงขอหารือ ดังนี้

1. หากบริษัทฯ ดำเนินการตัดหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ข้อ 4 กล่าวคือ พ้องลูกหนี้ต่างประเทศซึ่งไม่มีภูมิลำเนาในประเทศไทยเป็นคดีแพ่งในศาลไทย ซึ่งศาลไทยได้พิพากษาให้บริษัทฯ ชนะคดี ไม่ว่าจะมูลคดีเกิดขึ้นในประเทศไทยหรือในต่างประเทศก็ตาม ซึ่งกรณีนี้อยู่ในเขตอำนาจของศาลไทยที่จะพิจารณาคดี ตามมาตรา 4(1) หรือมาตรา 4 ตรี

แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และต่อมาศาลได้มีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งให้ลูกหนี้ชำระหนี้ แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ ที่อยู่ในประเทศไทยที่จะชำระให้บริษัทฯ ได้ บริษัทฯ เข้าใจว่า บริษัทฯ จำหน่ายหนี้สูญดังกล่าวออกจากบัญชีลูกหนี้ เพื่อเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ทันที เพราะเป็นกรณีที่บริษัทฯ พ้องลูกหนี้ เป็นคดีแพ่งต่อศาลและดำเนินการบังคับคดีจนถึงที่สุดแล้ว พบว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดในเขตอำนาจของศาลไทย ซึ่งเป็นศาลที่บริษัทฯ ดำเนินการฟ้องคดี ซึ่งศาลไทยไม่มีอำนาจไปบังคับคดีในต่างประเทศได้ เพราะเป็นเขตอำนาจของศาลประเทศนั้นๆ

2. หากกรมสรรพากรมีความเห็นว่า บริษัทฯ ยังจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้ โดยบริษัทฯ ต้องดำเนินการฟ้องลูกหนี้เป็นคดีแพ่งในศาลต่างประเทศและต้องบังคับคดีจนถึงที่สุด และปรากฏว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดในต่างประเทศแล้วนั้น บริษัทฯ มีความเห็นว่าการดำเนินการดังกล่าวในต่างประเทศมีค่าใช้จ่ายสูงมาก และต้องมีภาระในการดำเนินคดีจนไม่คุ้มกับจำนวนหนี้ที่บริษัทฯ ไม่ได้รับชำระ กรณีดังกล่าวมีทางเป็นไปได้หรือไม่ที่กรมสรรพากรจะพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์

จำหน่ายหนี้สูญสำหรับลูกค้านำเข้าต่างประเทศซึ่งไม่มี
ภูมิฐานะในในประเทศไทย หรือกำหนดจำนวนหนี้
ขั้นต่ำที่จำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของต่าง
ประเทศได้โดยไม่ต้องฟ้องคดี โดยพิจารณาจาก
ค่าของสกุลเงินประกอบด้วย

แนวคำวินิจฉัย :

1. การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้
ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน
500,000 บาท ขึ้นไป ทั้งนี้ ไม่ว่าจะหนี้ของ
ลูกหนี้ในประเทศหรือต่างประเทศ จะต้องดำเนินการ
ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนด
ในข้อ 4 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ.
2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่า
ด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้สำหรับ
กรณีที่เจ้าหนี้จะดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่ง
หรือยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้ราย
อื่นฟ้องในคดีแพ่ง หรือดำเนินการฟ้องลูกหนี้
ในคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ใน
คดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย
เพื่อจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ตามหลัก
เกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในข้อ 4 (2)
และ (3) ของ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ.
2534) นั้น เนื่องจากในปัจจุบันยังไม่มีกฎหมาย
หรือข้อตกลงระหว่างประเทศที่กำหนดให้ศาล

ไทยยอมรับคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลต่าง
ประเทศให้มีผลใช้บังคับในราชอาณาจักรไทยแต่
อย่างไรก็ดี ดังนั้น ในการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชี
ลูกหนี้ เจ้าหนี้จึงไม่อาจใช้คำพิพากษา คำบังคับ
หรือคำสั่งของศาลต่างประเทศเป็นเอกสารหลัก
ฐานในการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ตาม
ข้อ 4 (2) และ (3) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186
(พ.ศ. 2534)ฯ ได้แต่อย่างไร

2. กรณีที่บริษัท ค. จะดำเนินการจำหน่าย
หนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีที่หนี้มีจำนวนเกิน
500,000 บาท โดยได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ต่าง
ประเทศเป็นคดีแพ่งในศาลไทย และในกรณีนั้นๆ
ได้มีคำบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้
ไม่มีทรัพย์สินใดๆ ที่อยู่ในประเทศไทยจะชำระหนี้
ได้ บริษัทฯ ย่อมจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้
และถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและ
ขาดทุนสุทธิได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่ง
ประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 4(2) ของ
กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ

● **แนวคำพิพากษาศาลฎีกา⁵⁷**

📄 **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5639/2550**

หนังสือสัญญาจ้างซ่อมแซมและบำรุง
รักษารถยนต์โดยสาร เป็นสัญญาที่ทำขึ้นระหว่าง
องค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพกับบริษัท ต. และ

⁵⁷ ผู้เขียนได้รวบรวมแนวคำพิพากษาศาลฎีกาในส่วนที่เกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญตาม มาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร
ไว้หลายเรื่อง แต่ไม่ได้นำมาเสนอไว้ในบทความนี้ได้ทั้งหมด จึงได้ยกตัวอย่างไว้เป็นบางเรื่องเท่านั้น หากผู้อ่านสนใจรายละเอียด
มากกว่านี้ สามารถค้นหาเพิ่มเติมได้จากเว็บไซต์ศาลฎีกา ได้แก่ <http://www.supremecourt.or.th/>

บันทึกข้อความว่าด้วยการยกเลิกค่าซ่อมรถจากอุบัติเหตุค้างดำเนินการระหว่างปี 2520 ถึง 2534 ที่แสดงว่าโจทก์ทำสัญญารับจ้างลูกจ้างดูแลบำรุงรักษารถยนต์โดยสารให้แก่องค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพ ซึ่งในสัญญาข้อ 8 ให้สิทธิแก่บริษัท ต. ที่จะมอบให้บริษัทในเครือเป็นผู้ดำเนินการแทนได้ ข้อเท็จจริงจึงรับฟังได้ว่าโจทก์ได้เข้าร่วมเป็นคู่สัญญากับองค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพ โดยมีสิทธิและหน้าที่ตามสัญญาที่อันเกิดจากการรับจ้างซ่อมแซมดูแลรถยนต์โดยสารประจำทางในกรณีรถเกิดอุบัติเหตุ ย่อมเป็นหนี้ระหว่างโจทก์กับองค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพ หากใช้หนี้ระหว่างโจทก์กับพนักงานขับรถยนต์ขององค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพแต่อย่างใดไม่ การที่โจทก์ทำบันทึกข้อตกลงว่าด้วยการยกเลิกค่าซ่อมรถให้แก่องค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพ โดยไม่ได้ฟ้ององค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพเป็นคดีแพ่งหรือคดีล้มละลาย หรือองค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพเลิกกิจการซึ่งเป็นการไม่ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) ข้อ 4 การจำหน่ายหนี้สูญของโจทก์จึงไม่เป็นไปตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ชอบแล้ว

☞ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8479/2540

การจำหน่ายหนี้สูญตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) มิได้กำหนดกฎเกณฑ์ไว้ว่าเจ้าหนี้ต้องทำอะไรบ้างเกี่ยวกับหนี้ที่จะถือว่าได้ปฏิบัติการโดยสมควรเพื่อให้ได้รับชำระหนี้แล้ว จึงต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไป

☞ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1020/2540

ตามข้อ 1 (3) (ค) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 159 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ มิได้กำหนดกฎเกณฑ์ไว้เป็นการตายตัวว่าก่อนโจทก์จำหน่ายหนี้สูญโจทก์จะต้องขอให้ศาลออกหมายตั้งเจ้าพนักงานบังคับคดีหรือทำการตรวจสอบงบดุลของลูกหนี้เสียก่อน การที่โจทก์ให้ทนายความติดตามหาทรัพย์สินของลูกหนี้เพื่อยึดบังคับชำระหนี้ตามคำพิพากษาแล้วไม่ปรากฏว่าลูกหนี้มีทรัพย์สินให้ยึดบังคับชำระหนี้ได้ ถือได้ว่าโจทก์ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 159 (พ.ศ. 2526) ก่อนจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้แล้ว ดังนั้น การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีพิพาทจึงชอบด้วยบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร

☞ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9909/2540

การจำหน่ายหนี้สูญของโจทก์นั้นเกิดขึ้นใน

รอบระยะเวลาบัญชีระหว่างวันที่ 1 พฤศจิกายน 2524 ถึง 31 ตุลาคม 2525 และระหว่างวันที่ 1 พฤศจิกายน 2525 ถึง 31 ตุลาคม 2526 ซึ่งกฎกระทรวงฉบับที่ 159 (พ.ศ. 2526) ยังไม่มีผลบังคับในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวของโจทก์ ทั้งนี้เพราะข้อ 3 ของกฎกระทรวงฉบับดังกล่าวกำหนดว่า กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2526 ดังนั้น การจำหน่ายหนี้สูญของโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวจึงไม่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับนั้น เพียงแต่โจทก์ปฏิบัติตามที่มาตรา 65 ทวิ (9) บัญญัติไว้ก็ถือว่าชอบแล้ว กล่าวคือได้มีการติดตามทวงถามหนี้แล้ว ปรากฏว่าลูกหนี้ปิดกิจการหลบหนีไปไม่อาจทราบเบาะแสที่อยู่ใหม่ตลอดจนไม่ทราบว่าลูกหนี้มีทรัพย์สินอยู่ที่ใดทั้งๆ ที่ได้ส่งเจ้าหน้าที่ออกไปสืบหาหลายครั้งการติดตามทวงถามและสืบหาต่อไปย่อมจะต้องเสียค่าใช้จ่ายและยุ่งยาก ไม่คุ้มกับจำนวนหนี้ที่ค้างชำระ กรณีจึงถือได้ว่าลูกหนี้ไม่สามารถชำระหนี้ให้แก่โจทก์ได้ และโจทก์ได้ปฏิบัติการโดยสมควรเพื่อให้ได้รับชำระหนี้แล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้ การที่โจทก์จำหน่ายหนี้สูญในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว จึงเป็นการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้โดยชอบตาม

มาตรา 65 ทวิ (9) แก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.บ.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น

สำหรับการจำหน่ายหนี้สูญของโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีที่อยู่ในบังคับของมาตรา 65 ทวิ (9) ที่แก้ไขใหม่และกฎกระทรวง ฉบับที่ 159 (พ.ศ. 2526) คือระหว่างวันที่ 1 พฤศจิกายน 2526 ถึง 31 ตุลาคม 2527 เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 504,826.75 บาท โจทก์มิได้นำสืบให้เห็นว่าได้มีการดำเนินการตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงดังกล่าวโดยครบถ้วนถูกต้อง ทั้งข้อเท็จจริงที่ปรากฏในคำอุทธรณ์การประเมินของโจทก์ก็ไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้ดำเนินการฟ้องคดีแพ่งเพื่อบังคับชำระหนี้หรือบางรายที่มีการฟ้องคดีแพ่งแล้วคือ ลูกหนี้รายบริษัท ส. เมื่อลูกหนี้ไม่ยอมชำระหนี้ ไม่ปรากฏว่าศาลได้ออกคำบังคับให้ลูกหนี้ชำระหนี้แล้วแต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 159 (พ.ศ. 2526) ข้อ 3 (ค) ฉะนั้นการจำหน่ายหนี้สูญของโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีข้างต้นจึงไม่อาจกระทำได้

✎ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10146/2539

การจำหน่ายหนี้สูญต้องปฏิบัติตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 159 (พ.ศ. 2526) เมื่อโจทก์

ไม่ปฏิบัติ โจทก์ไม่มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ แต่หากหนี้สูญรายใดโจทก์ได้ ปฏิบัติตามกฎกระทรวงฯ ฉบับดังกล่าวแล้ว โจทก์มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้สำหรับหนี้รายนั้นได้

☒ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5656/2536

การที่โจทก์โอนลูกหนี้การค้าและลูกหนี้ตามตั๋วแลกเงินตามฟ้องสืบเนื่องมาจากโจทก์จัดรูปแบบการดำเนินกิจการใหม่เป็นบริษัทการค้าระหว่างประเทศจึงได้โอนกิจการขายสินค้าภายในประเทศทั้งหมดให้แก่ บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท โจทก์ การโอนลูกหนี้ทั้งสองประเภทของโจทก์ จึงมิได้เกี่ยวข้องกับหนี้สูญ ไม่ใช่กรณีมีการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ตามความหมายในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9)

☒ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4011/2536

โจทก์โอนขายกิจการโดยมีข้อสัญญาว่า โจทก์ต้องชดใช้หนี้ของลูกหนี้การค้าทั่วไปที่โอนไปแล้วเรียกเก็บเงินไม่ได้ให้ผู้รับโอน การที่โจทก์ออกใบลดหนี้ของลูกหนี้การค้าทั่วไปที่สงสัยว่าจะ

สูญให้ผู้รับโอน จึงเป็นการปฏิบัติตามข้อผูกพันในสัญญา มิใช่การจำหน่ายหนี้สูญ จึงเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อการคำนวณกำไรสุทธิได้

☒ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4127/2530

การที่ใบหุ้นสูญหายทำให้สิทธิในการเป็นผู้ถือหุ้นระงับหรือหมดไปไม่ สิทธิในหุ้นของโจทก์มีอย่างใดก็คงมีอยู่อย่างนั้น ดังนี้โจทก์จะตีราคาหุ้นสำหรับใบหุ้นที่หายแล้วลงจำหน่ายเป็นหนี้สูญเพื่อคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) หาได้ไม่

☒ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3137/2523

โจทก์ตัดหนี้สูญโดยมิได้ฟ้องร้องหรือตั้งอนุญาโตตุลาการตามข้อเสนอของลูกหนี้ ทั้งสองแสดงว่าเป็นการสมยอมกันลดกำไรสุทธิของโจทก์เพื่อให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลง ถือว่าโจทก์ยังมีได้ปฏิบัติการโดยสมควร เพื่อให้ได้รับชำระหนี้ก่อนการตัดหนี้สูญดังกล่าวจึงไม่เป็นไปตามเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิตาม มาตรา 65 ทวิ (9) โจทก์จึงนำหนี้สูญนั้นมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิมิได้



แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

เลขที่หนังสือ : กค 0702/1242 วันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2552

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้

ข้อหารือ : บริษัท A ได้ยื่นฟ้องบริษัท B (ลูกหนี้) ต่อศาลแพ่งในมูลคดี ผิดสัญญาซื้อขาย สัญญาว่าจ้าง สัญญาประนีประนอมยอมความ บังคับจำหน่ายเช็ค เรียกเก็บเงินตามเช็คฯ ต่อมาเมื่อวันที่ 5 พฤศจิกายน 2542 ศาลได้มีคำพิพากษาเสร็จเด็ดขาดตามสัญญาประนีประนอมยอมความ โดยลูกหนี้ยอมรับว่าหลังจากได้คิดบัญชีและหักกลบลบหนี้แล้วเป็นหนี้บริษัท A คิดเป็นต้นเงินจำนวน 120,000,000 บาท พร้อมดอกเบี้ยร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันผิดนัดตามสัญญาประนีประนอมยอมความและหรือเมื่อครบกำหนด 3 ปี นับแต่วันที่ทำสัญญาประนีประนอมยอมความและลูกหนี้ยอมชำระหนี้บริษัท A ดังนี้

1. โอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินจำนวน 2 แปลง คิดเป็นเงิน 600,000 บาท ให้แก่บริษัท A
2. ส่งมอบสิ่งของมูลค่า 9,000,000 บาท ให้แก่บริษัท A
3. หนี้ตามคำพิพากษาส่วนที่เหลือ จำนวน 105,000,000 บาท ลูกหนี้ตกลงผ่อนชำระให้แก่บริษัท A เดือนละไม่ต่ำกว่า 200,000 บาท เริ่มผ่อนชำระงวดแรกวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2543 และชำระงวดต่อไปทุกวันที่ 5 ของทุกเดือน โดยจะผ่อนชำระให้แล้วเสร็จภายใน 3 ปี

ปรากฏว่า ลูกหนี้ได้ปฏิบัติตามคำพิพากษาเฉพาะข้อ 1 และข้อ 2 เท่านั้น เมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2543 ศาลแพ่งได้ออกหมายแต่งตั้งเจ้าพนักงานบังคับคดีเพื่อดำเนินการยึดอายัดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษา บริษัท A แจ้งว่าได้ทำการสืบหาทรัพย์สินของลูกหนี้มาโดยตลอด แต่ไม่สามารถยึดทรัพย์สินใดๆ ของลูกหนี้มาชำระหนี้ได้ และเมื่อวันที่ 29 ตุลาคม 2551 บริษัท A ได้นำเจ้าพนักงานบังคับคดีไปยังสำนักงานของลูกหนี้เพื่อทำการยึดทรัพย์สิน แต่ไม่สามารถยึดทรัพย์สินได้ เนื่องจากลูกหนี้ได้ปิดกิจการไปแล้ว บริษัท A จึงขอยุติการยึดทรัพย์สินต่อเจ้าพนักงานบังคับคดี

บริษัท A จึงขอทราบว่าเป็นสิทธิจำหน่ายหนี้ดังกล่าวเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 ได้หรือไม่อย่างไร

แนววินิจฉัย : การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัท A ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 4(2) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 ต้องปรากฏว่า บริษัท A ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่ง และได้มีคำบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้โดยต้องมีหลักฐานพิสูจน์ว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ ซึ่งบริษัท A มีสิทธิใช้หลักฐานอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

1. แจ้งรายงานการติดตามหาทรัพย์สินลูกหนี้ของนายความเป็นหนังสือต่อเจ้าพนักงานบังคับคดีและมีหลักฐานการรับทราบของเจ้าพนักงานบังคับคดี

2. บริษัท A อาจใช้สำเนารายงานการยึดทรัพย์ของเจ้าพนักงานบังคับคดี ที่แสดงว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ โดยเจ้าพนักงานบังคับคดีต้องรับรองความถูกต้องของรายงานด้วย

ดังนั้น หากบริษัท A ได้ดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดข้างต้น บริษัท A มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 4(2) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534

เลขที่หนังสือ : กค 0702/8301 วันที่ 2 ธันวาคม 2551

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการจำหน่ายหนี้สูญ

ข้อหารือ : บริษัท A เป็นเจ้าหนี้เงินกู้บริษัท B เมื่อวันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2546 เป็นจำนวนเงิน 5,000,000 บาท คิดอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 8 ต่อปี โดยปรากฏข้อเท็จจริงดังนี้

1. บริษัท A ได้ยื่นฟ้องบริษัท B ต่อศาลแพ่ง หมายเลขคดีดำที่ หมายเลขคดีแดงที่ และศาลแพ่งได้มีคำพิพากษาตามสัญญาประนีประนอมยอมความให้บริษัท B ใช้หนี้ตามคำพิพากษาจำนวน 6,466,666 บาท พร้อมดอกเบี้ย และให้ชำระหนี้แก่บริษัท A เป็นรายเดือน เดือนละไม่ต่ำกว่า 150,000 บาท ทุกสิ้นเดือน เริ่มชำระงวดแรกในวันที่ 30 เมษายน 2550 หากบริษัท B ไม่ปฏิบัติตามสัญญาประนีประนอมยอมความ ให้บริษัท A บังคับคดีได้ทันที ต่อมาปรากฏว่า บริษัท B ไม่ชำระหนี้ตามคำพิพากษาดังกล่าวและศาลได้ออกคำสั่งบังคับให้จำเลยปฏิบัติตามคำพิพากษาแล้ว บริษัท A ขอรื้อว่า บริษัท A มีสิทธิจะนำหนี้จำนวนดังกล่าวมาจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้หรือไม่

2. หากบริษัท A ได้ถือหุ้นในบริษัท B อยู่ด้วยเป็นจำนวน 1,000,000 บาท จะมีผลทำให้คำตอบตาม 1. เปลี่ยนแปลงไปหรือไม่

แนววินิจฉัย : การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในกรณีที่หนี้มีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นหนี้ของลูกหนี้ในประเทศหรือต่างประเทศ จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในข้อ 4 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 ดังนี้

1. ได้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจน และไม่ได้รับชำระหนี้ โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญหรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการและมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ที่อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

2. ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่ง และในกรณีนั้นๆ ได้มีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ หรือ

3. ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลายและในกรณีนั้นๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้นั้นๆ หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

กรณีบริษัท A ได้ดำเนินการฟ้องร้องบริษัท B ลูกหนี้ ในคดีแพ่ง และศาลได้มีคำพิพากษาตามสัญญาประนีประนอมยอมความตามข้อเท็จจริง บริษัท A ไม่มีสิทธินำหนี้ตามคำพิพากษามาจำหน่ายเป็นหนี้สูญตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ได้มีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งของศาลตามสัญญาประนีประนอมยอมความแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ บริษัท A จึงมีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 4(2) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534

เลขที่หนังสือ : กค 0702/4586 วันที่ 1 สิงหาคม 2551

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการจำหน่ายหนี้สูญ

ข้อหารือ : บริษัท A ได้ดำเนินการฟ้องคดีแพ่งต่อศาล ขอให้บังคับชำระหนี้กับลูกหนี้จำนวน 5 คดี โดยทั้ง 5 คดี มีจำเลยที่ 1 เป็นลูกหนี้รายเดียวกัน มูลหนี้รวม 371,223.99 บาท ศาลได้มีคำพิพากษาเมื่อวันที่ 18 พฤษภาคม 2549 โดยสรุปได้ดังนี้

1. คดีที่ 1 ศาลพิพากษาให้ลูกหนี้จำเลยที่ 1 ชำระหนี้จำนวน 45,060.16 บาท พร้อมดอกเบี้ย ส่วนจำเลยที่ 2 ให้ยกฟ้อง
2. คดีที่ 2 ศาลพิพากษาให้ลูกหนี้จำเลยที่ 1 และ 2 ชำระหนี้จำนวน 51,194.16 บาท พร้อมดอกเบี้ย
3. คดีที่ 3 ศาลพิพากษาให้ลูกหนี้จำเลยที่ 1 ชำระหนี้จำนวน 72,404.76 บาท พร้อมดอกเบี้ย ส่วนจำเลยที่ 2 ให้ยกฟ้อง

บริษัท A ได้ดำเนินการติดตามลูกหนี้ตามคำพิพากษาจนถึงที่สุดแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดที่จะชำระหนี้ได้ ประกอบกับลูกหนี้มีหนี้ค้างชำระกับบุคคลอื่นจำนวนมาก กรรมการของบริษัท A จึงอนุมัติให้จำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ บริษัท A จึงขอทราบว่าคุณบริษัท มีสิทธินำหนี้สูญดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายของบริษัทฯ ได้หรือไม่

แนววินิจฉัย : กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 100,000 บาท แต่ไม่เกิน 500,000 บาท บริษัทฯ จะจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้ เมื่อได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในข้อ 5 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวใช้คำว่า “หนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท” แสดงให้เห็นว่า ถ้าเป็นลูกหนี้คนเดียวกัน แต่เป็นหนี้เจ้าหนี้หลายจำนวนหรือหลายครั้ง หากรวมกันแล้วเป็นจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท และเป็นหนี้ที่ถึงกำหนดชำระแล้ว ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ก็เข้าหลักเกณฑ์ที่จะจำหน่ายหนี้สูญตามบทบัญญัติดังกล่าวได้

ดังนั้น กรณีตามข้อเท็จจริง เมื่อบริษัท A เป็นเจ้าหนี้ของลูกหนี้รายเดียวกัน ในมูลหนี้หลายมูลหนี้ต่างกัน เป็นจำนวนรวมกันไม่เกิน 500,000 บาท โดยบริษัท A ได้ฟ้องคดีลูกหนี้รายดังกล่าวเป็นคดีแพ่ง และศาลได้มีคำสั่งรับฟ้องแล้ว หากกรรมการของบริษัท A ได้มีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี บริษัท A มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้นได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 5 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534)ฯ

เลขที่หนังสือ : กค 0702/2236 วันที่ 12 พฤษภาคม 2551

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการจำหน่ายหนี้สูญ

ข้อหารือ : กรณีห้างหุ้นส่วนจำกัด ก. ใช้สิทธิเรียกร้องของบริษัท ข. ผู้เป็นลูกหนี้ของห้างฯ อันมีต่อบริษัท ค. ในการยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีฟื้นฟูกิจการของบริษัท ค. นั้น เนื่องจากบริษัท ค. เป็นลูกหนี้ของบริษัท ข. ซึ่งเป็นลูกหนี้ของห้างฯ มิได้เป็นลูกหนี้ของห้างฯ โดยตรง ห้างฯ ไม่สามารถจำหน่ายหนี้สูญได้เนื่องจากไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามข้อ 4 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 ห้างฯ จึงขอทราบว่

1. ลูกหนี้ซึ่งห้างฯ มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญได้ตามข้อ 4 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 จะต้องเป็นลูกหนี้ประเภทใด
2. กรณีที่ห้างฯ ไม่สามารถจำหน่ายหนี้สูญได้ ห้างฯ จะต้องปฏิบัติอย่างไร
3. กรณีลูกหนี้ของห้างฯ ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องล้มละลาย และห้างฯ มิได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ ห้างฯ จะจำหน่ายหนี้ได้หรือไม่

แนววินิจฉัย : 1. กรณีตาม 1 และ 2 ลูกหนี้ซึ่งห้างฯ จะจำหน่ายหนี้สูญได้ จะต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่ได้รวมเป็นเงินได้ในการค้าคำนวณกำไรสุทธิของห้างฯ เท่านั้น ไม่ใช่หนี้ของลูกหนี้ของห้างฯ และห้างฯ ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ ข้อ 4 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 แล้ว ห้างฯ จึงจะมีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญตามกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว

2. กรณีลูกหนี้ของห้างฯ ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องล้มละลาย และห้างฯ มิได้ยื่นขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลายนั้น ไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามข้อ 4(3) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 ห้างฯ ไม่มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญได้

เลขที่หนังสือ : กค 0702/1826 วันที่ 23 เมษายน 2551

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการจำหน่ายหนี้สูญ

ข้อหารือ : บริษัทฯ เป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประกอบกิจการให้บริการเช่ารถ มีรายได้จากการให้เช่ารถยนต์ กรณีบริษัทฯ มีลูกหนี้การค้าจากการประกอบกิจการบริษัทฯ ได้บันทึกบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ โดยกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญในอัตราร้อยละ 20 และ 50 ตามระยะเวลาของมูลหนี้ค้างชำระ และหากเป็นหนี้ที่ได้ดำเนินการฟ้องร้องจะตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญในอัตราร้อยละ 100 ของมูลหนี้ค้างชำระในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2546 และปี 2548 บริษัทฯ ได้บันทึกบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญจำนวน 1,016,488.48 บาท และจำนวน 4,286,753.20 บาท ตามลำดับรวมค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญจำนวน 5,303,241.68 บาท ในการบันทึกบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญทั้ง 2 รอบระยะเวลาบัญชี บริษัทฯ มิได้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่ประการใด ต่อมาในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2550 บริษัทฯ ได้จำหน่ายหนี้สูญจำนวน 5,303,241.68 บาท ออกจากบัญชีลูกหนี้ เนื่องจากบริษัทฯ ได้ปฏิบัติตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 ครบถ้วนแล้ว บริษัทฯ จึงขอทราบว่าจะหนี้สูญจำนวนดังกล่าว บริษัทฯ มีสิทธินำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 2550 ได้หรือไม่

แนววินิจฉัย : กรณีการจำหน่ายหนี้สูญในทางภาษีอากรนั้น จะต้องเป็นหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับรู้เป็นรายได้และนำไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วเท่านั้น และเมื่อได้มีการจำหน่ายหนี้สูญตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 แล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นสามารถจำหน่ายเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ และถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ(9) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 7 แห่งกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว

เลขที่หนังสือ : กค 0706/1204 วันที่ 1 เมษายน 2551

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการจำหน่ายหนี้สูญ

ข้อหารือ : 1. เมื่อวันที่ 31 มกราคม 2549 โรงพยาบาล ก. ได้ทำการรักษานาย A นักท่องเที่ยวจากสาธารณรัฐประชาชนจีน ซึ่งประสบอุบัติเหตุถูกรถยนต์เฉี่ยวชนที่จังหวัดภูเก็ต ในการรักษาพยาบาลดังกล่าว โรงพยาบาลฯ ได้บันทึกบัญชีรายได้เป็นจำนวน 2,740,270.68 บาท รับรู้รายจ่ายจำนวน 1,504,408.60 บาท และบันทึกบัญชีลูกหนี้นาย A แล้วปรากฏว่าโรงพยาบาลฯ สามารถเรียกเก็บค่ารักษาพยาบาลจากบริษัทประกันภัยและญาติของนาย A ได้เพียงบางส่วน คงค้างค่ารักษาพยาบาลอีกเป็นจำนวน 2,461,370.68 บาท ต่อมานาย A ได้เดินทางกลับไปรักษาตัวที่สาธารณรัฐประชาชนจีนเมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2549 และเสียชีวิตในวันที่ 10 มีนาคม 2549 กรณีดังกล่าว สถานกงสุลใหญ่สาธารณรัฐประชาชนจีนประจำสงขลา และผู้ว่าราชการจังหวัดภูเก็ต ได้มีหนังสือแสดงความขอบคุณถึงโรงพยาบาลฯ

2. โรงพยาบาลฯ ชี้แจงข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่า เมื่อวันที่ 24 พฤษภาคม 2549 ได้มีหนังสือถึงบุตรสาวของนาย A ในสาธารณรัฐประชาชนจีน เพื่อติดตามค่ารักษาพยาบาลที่ค้างชำระและได้รับคำตอบว่า ไม่สมควรต้องรับผิดชอบค่ารักษาดังกล่าวแต่อย่างใด ในส่วนของคดีแพ่ง โรงพยาบาลฯ ยังไม่ได้มีการดำเนินการฟ้องคดีแพ่งเพื่อติดตามหนี้ค่างกับญาตินาย A เนื่องจากเกรงว่าจะมีผลกระทบต่อภาพลักษณ์ของจังหวัดภูเก็ต สำหรับคดีอาญาเจ้าพนักงานได้มีการดำเนินคดีกับผู้ขับขี่รถยนต์ที่ก่อเหตุแล้ว

โรงพยาบาลฯ จึงขอทราบว่

1. ตามหนังสือที่ ลงวันที่ ซึ่งผู้ว่าราชการจังหวัดภูเก็ตแสดงความขอบคุณโรงพยาบาลฯ ที่ให้การรักษายนาย A เป็นหลักฐานการบริจาดเงินที่สามารถถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร ได้หรือไม่

2. กรณีไม่สามารถบันทึกเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ โรงพยาบาลฯ มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญได้หรือไม่

แนววินิจฉัย : 1. กรณีตาม 1 รายจ่ายที่โรงพยาบาล ก. จ่ายไปในการรักษานาย A ไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณะประโยชน์ ตามที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี ตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 44) เรื่อง กำหนดรายจ่ายเพื่อการสาธารณะประโยชน์ รายจ่ายเพื่อการศึกษาและรายจ่ายเพื่อการกีฬา ตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กันยายน พ.ศ. 2535 เนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาลผู้ป่วย ซึ่งเป็นการดำเนินธุรกิจของโรงพยาบาล A ค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณะประโยชน์แต่อย่างใด โรงพยาบาลฯ จึงไม่สามารถนำรายจ่ายดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

2. กรณีตาม 2 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในกรณีหนึ่งของลูกหนี้แต่ละราย มีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป โดยปรากฏว่า ลูกหนี้ถึงแก่ความตายและไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ โรงพยาบาลฯ จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในข้อ 4(1) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ คือ ได้มีการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจนและไม่ได้รับชำระหนี้ ในกรณีที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังกล่าว โรงพยาบาล ก. จะต้องดำเนินการฟ้องลูกหนี้เป็นคดีแพ่งหรือยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่ง หรือดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลายเพื่อจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในข้อ 4(2) และ (3) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ เมื่อโรงพยาบาล ก. เพียงแต่มีหนังสือแจ้งให้ญาติของนาย A ในสาธารณรัฐประชาชนจีน ให้ชำระหนี้ค่ารักษาพยาบาล และญาติของนาย A ยืนยันว่าไม่สมควรรับผิดชอบใดๆ ทั้งสิ้น ยังถือไม่ได้ว่าเป็นกรณีที่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ จึงไม่เข้าหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในข้อ 4 แห่งกฎกระทรวง ฉบับดังกล่าว โรงพยาบาลฯ จึงยังไม่มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญได้

เลขที่หนังสือ : กค 0702/396 วันที่ 5 มีนาคม 2551

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการจำหน่ายหนี้สูญ และการรับรู้อย่างได้ค่าปรับตามสัญญา

ข้อหารือ : ผู้ประกอบการซึ่งเป็นสมาชิกสมาคมธุรกิจเช่าซื้อไทย ได้รับแจ้งจากผู้ตรวจสอบบัญชี ให้ปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดระดับมูลหนี้เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการจำหน่ายหนี้สูญว่า จะต้องถือมูลหนี้ในขณะยื่นฟ้องศาล (ทุนทรัพย์ฟ้อง) เป็นเกณฑ์ในการจำหน่ายหนี้สูญ และกรณีค่าปรับตามสัญญา ผู้ประกอบการจะต้องนำไปคำนวณเป็นรายได้โดยใช้เกณฑ์สิทธิซึ่งสมาชิกสมาคมฯ เห็นว่า

1. กรณีการใช้มูลหนี้ในขณะยื่นฟ้องศาล (ทุนทรัพย์ฟ้อง) เป็นเกณฑ์ในการจำหน่ายหนี้สูญ จะก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้ประกอบการธุรกิจเช่าซื้อ กล่าวคือ

1.1 ในการบันทึกบัญชี ผู้ประกอบการต้องบันทึกรายได้ค้างรับในส่วนของค่าขาดประโยชน์มารับรู้เป็นลูกหนี้ก่อน ซึ่งโดยปกติ ค่าขาดประโยชน์เป็นรายได้ที่ไม่แน่นอนว่าจะได้รับ และศาลอาจไม่ได้พิพากษาให้ตามคำฟ้อง ดังนั้น หลักประกันความระมัดระวังในแม่บททางบัญชีจึงไม่ทำให้บันทึกรับรู้จนกว่าจะได้รับเงินดังกล่าว ประกอบกับค่าขาดประโยชน์เป็นการคิดค่าเสียหายจากการผิดนัดของลูกค้า ซึ่งไม่ใช่จากสัญญาปกติทางการค้า แต่เป็นเงินชดเชยค่าใช้จ่ายของกิจการในการติดตามทวงหนี้ ดังนั้น การใช้เกณฑ์ดังกล่าวในการจำหน่ายหนี้สูญ จะทำให้ยอดเงินที่ปรากฏในงบการเงินของกิจการจะสูงเกินความเป็นจริง

1.2 การกำหนดค่าเสียหายซึ่งเป็นค่าขาดประโยชน์จากการใช้ทรัพย์สินที่เช่าซื้อและการกำหนดราคาทรัพย์สินที่เรียกคืนเพื่อกำหนดเป็นทุนทรัพย์ฟ้อง ผู้ประกอบการแต่ละรายจะกำหนดแตกต่างกัน ทำให้มียอดหนี้คงค้างชำระตามบัญชีเท่ากัน แต่ยอดหนี้ในขณะยื่นฟ้องคดีไม่เท่ากัน ทำให้ไม่มีเกณฑ์มาตรฐานที่จะยึดถือให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันได้ ตัวอย่างเช่น

(ก) กรณีลูกหนี้รายที่ 1 มียอดหนี้คงค้างตามบัญชี 400,000 บาท ในการฟ้อง

คดีมีการกำหนดค่าขาดประโยชน์จากการใช้ทรัพย์สินถึงวันฟ้องเป็นเงิน 60,000 บาท และกำหนดราคาทรัพย์สินที่เรียกคืน 450,000 บาท รวมเป็นทุนทรัพย์ฟ้อง 510,000 บาท ซึ่งมีมูลหนี้เกินกว่า 500,000 บาท ดังนั้น จะต้องฟ้องคดีจนศาลมีคำสั่งบังคับและลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินที่จะบังคับคดีแล้ว จึงจะจำหน่ายหนี้สูญได้

(ข) กรณีลูกหนี้รายที่ 2 มียอดหนี้คงค้างตามบัญชี 400,000 บาท ในการฟ้องคดีมีการกำหนดค่าขาดประโยชน์จากการใช้ทรัพย์สินถึงวันฟ้องเป็นเงิน 50,000 บาท และกำหนดราคาทรัพย์สินที่เรียกคืน 440,000 บาท รวมเป็นทุนทรัพย์ฟ้อง 490,000 บาท ซึ่งมีมูลหนี้ไม่เกิน 500,000 บาท จึงจำหน่ายหนี้สูญได้ทันทีเมื่อศาลประทับฟ้อง

1.3 กรณีหนี้ที่มีมูลหนี้ไม่เกิน 100,000 บาท สำหรับนิติบุคคลทั่วไป และหนี้ที่มีมูลหนี้ไม่เกิน 200,000 บาท สำหรับนิติบุคคลที่เป็นสถาบันการเงิน ในการจำหน่ายหนี้สูญอาจไม่จำเป็นต้องฟ้องคดี หากติดตามแล้วลูกหนี้ไม่ชำระหนี้เนื่องจาก ตาย หายสาบสูญ หรืออื่นๆ ตามเงื่อนไขในกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 ซึ่งหากไม่มีการฟ้องคดี จะใช้มูลหนี้คงค้างตามบัญชีเป็นเกณฑ์ในการจำหน่ายหนี้สูญ แต่หากมีการฟ้องคดีต่อศาล จะต้องใช้ทุนทรัพย์ที่ฟ้องคดีเป็นเกณฑ์ในการจำหน่ายหนี้สูญ เห็นได้ว่า หนี้รายเดียวกันจะมีเกณฑ์ในการจำหน่ายหนี้สูญต่างกัน ขึ้นอยู่กับว่ามีการฟ้องคดีหรือไม่ ซึ่งเป็นการปฏิบัติที่มีสองมาตรฐาน

ดังนั้น สมาชิกสมาคมฯ จึงมีความเห็นว่า ควรใช้ยอดหนี้สุทธิคงค้างตามบัญชีเป็นเกณฑ์ในการจำหน่ายหนี้สูญ โดยหากฟ้องคดีก็ใช้หนี้คงค้างสุทธิตามบัญชี ณ วันที่ศาลประทับฟ้อง แต่หากไม่ฟ้องคดีก็ใช้ยอดหนี้ ณ วันจำหน่ายหนี้สูญ จัดเจนและถูกต้องตามหลักการบัญชีและยุติธรรมกับทุกฝ่าย

2. กรณีค่าปรับตามสัญญา ควรจะรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินสด เนื่องจาก

2.1 ค่าปรับเป็นรายได้ที่ไม่แน่นอนว่าจะได้รับ แม้ตามสัญญาจะกำหนดให้เรียกเก็บได้

แต่หลักความระมัดระวังในแม่บททางบัญชีก็ไม่ให้บันทึกรับรู้จนกว่าจะได้รับเงินดังกล่าว

2.2 ยอดเงินรายรับค่าปรับที่ปรากฏในงบการเงินของกิจการจะสูงเกินความเป็นจริง และสุดท้ายก็ต้องจำหน่ายหนี้สูญตามยอดค่าปรับดังกล่าวอีกเช่นกัน

2.3 โดยปกติค่าปรับเป็นการคิดค่าเสียหายจากการผิดนัดของลูกค้า ซึ่งไม่ใช่จากสัญญาปกติทางการค้า แต่เป็นเงินชดเชยค่าใช้จ่ายในการติดตามทวงหนี้ และเมื่อลูกหนี้ยินยอมชำระหนี้ตามปกติ ส่วนใหญ่กิจการจะลดหรือลดยให้ เนื่องจากต้องการให้ลูกค้าชำระหนี้ตามสัญญา

2.4 การกำหนดให้รับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ จะต้องเป็นรายได้ที่กิจการมีสิทธิได้รับแน่นอนตามสัญญา หากลูกค้าไม่ชำระก็สามารถใช้สิทธิฟ้องร้องให้ศาลบังคับได้ แต่ค่าปรับตามสัญญา เป็นค่าเสียหายจากการไม่ปฏิบัติตามสัญญา ซึ่งไม่แน่นอนว่าจะได้รับการฟ้องร้องคดีต่อศาลเพื่อเรียกค่าปรับตามสัญญา ศาลถือว่าเป็นค่าเสียหายที่คู่สัญญากำหนดกันไว้ล่วงหน้า ศาลอาจพิพากษาให้ตามฟ้องหรือลดเบี้ยปรับลงเพียงใดก็ได้ ค่าปรับตามสัญญายังไม่ถือว่าเป็นรายได้ที่มีสิทธิจะได้รับตามสัญญาที่ชัดเจนและแน่นอน ดังนั้น จึงไม่ควรกำหนดให้ต้องรับรู้รายได้ค่าปรับตามเกณฑ์สิทธิ

2.5 หากรับรู้รายได้ค่าปรับตามเกณฑ์สิทธิ และไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้จริง จะเป็นการผลักราคาหนี้ดังกล่าวไปให้ลูกค้าที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บหนี้ได้ เนื่องจากผู้ประกอบการจะไม่ลดหนี้ค่าปรับให้กับลูกค้าติดตามได้ เพื่อเป็นการชดเชยความเสียหายจากการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิของลูกค้ารายที่ไม่สามารถติดตามหนี้ได้

แนววินิจฉัย :

1. การจำหน่ายหนี้สูญ

ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ว่า “การจำหน่ายหนี้สูญจะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลา

บัญชีนั้น” ซึ่งเมื่พิเคราะห์จากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวแล้วเห็นได้ว่า การจำหน่ายหนี้สูญในทางภาษีอากรนั้น จะต้องเป็นหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับรู้เป็นรายได้และนำไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วเท่านั้น และเมื่อได้มีการจำหน่ายหนี้สูญตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 แล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นสามารถจำหน่ายเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ และถือเป็นรายจ่ายใน รอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ตามข้อ 7 แห่งกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว หากหนี้ได้ยังมิได้รับรู้เป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็ไม่อาจนำมาจำหน่ายหนี้สูญได้

ดังนั้น ประเด็นปัญหาการจำหน่ายหนี้สูญตามที่สมาคมฯ ทาหรือนั้น อาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

1.1 หนี้ตามสัญญาเช่าซื้อ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการเช่าซื้อ จะต้องรับรู้เป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยใช้เกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528 ดังนั้น จำนวนหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อ จึงเป็นหนี้ที่รับรู้เป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาแล้ว ในการจำหน่ายหนี้สูญจึงต้องพิจารณาจากมูลหนี้ตามสัญญาว่ามีจำนวนเท่าใด หากเป็นหนี้จำนวนไม่เกิน 500,000 บาท บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถจำหน่ายหนี้สูญนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในข้อ 5 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534

1.2 กรณีผู้ให้เช่าซื้อฟ้องคดีต่อศาล และศาลได้กำหนดค่าขาดประโยชน์ที่เกิดจากการใช้ทรัพย์สินเมื่อผิดสัญญาเช่าซื้อ หรือกำหนดค่าใช้คืนราคาทรัพย์สินที่เช่าซื้อ ค่าขาดประโยชน์หรือค่าใช้คืนราคาทรัพย์สินดังกล่าวถือเป็นหนี้ตามคำพิพากษา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน

นิติบุคคลผู้ให้เช่าซื้อ จะต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระหนี้ดังกล่าว ดังนั้น เมื่อลูกหนี้ผิดสัญญาเช่าซื้อแล้ว แม้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ให้เช่าซื้อ จะเรียกร้องให้ลูกหนี้ชดใช้ค่าขาดประโยชน์ หรือค่าใช้คืนราคาทรัพย์สินที่ให้เช่าซื้อก็ตาม แต่ยังไม่ได้รับรู้เป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ ดังนั้น หนี้ค่าขาดประโยชน์ หรือค่าใช้คืนราคาทรัพย์สินที่ให้เช่าซื้อ จึงไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะจำหน่ายหนี้สูญตามประมวลรัษฎากรได้แต่อย่างใด

2. ค่าปรับตามสัญญา

หากตามสัญญาเช่าซื้อได้กำหนดค่าปรับไว้ในกรณีมีการผิดสัญญาเช่าซื้อ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ให้เช่าซื้อจะมีสิทธิจะได้รับเงินค่าปรับตามสัญญาจากผู้เช่าซื้อ เงินค่าปรับดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นค่าปรับจากการผิดสัญญาเช่าซื้อ ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ให้เช่าซื้อต้องนำเงินค่าปรับที่มีสิทธิได้รับตามสัญญามารับรู้เป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผิดสัญญาเช่าซื้อ

เลขที่หนังสือ : กค 0706/469 วันที่ 21 มกราคม 2551

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการจำหน่ายหนี้สูญ

ข้อหารือ : บริษัท A มีลูกหนี้คือ บริษัท B ซึ่งเป็นหนี้ค่าจ้างบริษัทฯ เป็นจำนวนเงิน 24,075,000 บาท บริษัทฯ ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ให้ชำระหนี้จำนวนดังกล่าวภายในอายุความ และศาลได้พิพากษาให้ลูกหนี้ชำระเงินตามฟ้องพร้อมดอกเบี้ยร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่ผิดนัด จนกว่าจะชำระเสร็จ ทั้งยังได้ออกคำสั่งและมีคำสั่งตั้งเจ้าพนักงานบังคับคดีแล้ว ในการติดตามหาทรัพย์สินของลูกหนี้ตามรายงานการยึดทรัพย์ของเจ้าพนักงานบังคับคดี ณ สำนักงานแห่งใหญ่ของบริษัทฯ ลูกหนี้ระบุว่า ไม่มีทรัพย์สินใดๆ ที่จะยึดเพื่อชำระหนี้ บริษัทฯ และตามรายงานการติดตามหาทรัพย์สินของนายความระบุว่า พบเงินฝากธนาคารจำนวน 855.44 บาท ซึ่งธนาคารได้ส่งเงินให้แก่สำนักงานบังคับคดีแล้ว นอกจากนี้ยังพบว่าผู้ถือหุ้นของลูกหนี้ชำระค่าหุ้นไม่ครบถ้วนเป็นจำนวนเงิน 5,000,000 บาท แต่การเรียกร้องเงินค่าหุ้นที่ค้างชำระจากผู้ถือหุ้นของลูกหนี้ดังกล่าว เป็นสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลภายนอกคดี นายความจึงได้แถลงให้เจ้าพนักงานบังคับคดีทราบ เพื่อพิจารณาว่าจะดำเนินการอย่างไรต่อไป นอกจากทรัพย์สินที่พบดังกล่าวแล้ว ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินอื่นใดที่จะบังคับเพื่อชำระหนี้ให้แก่บริษัทฯ ได้อีก บริษัทฯ จึงขอหารือว่า บริษัทฯ สามารถจำหน่ายหนี้สูญจำนวนเงิน 24,075,000 บาท จากบัญชีลูกหนี้ได้หรือไม่ หรือจำหน่ายหนี้สูญได้แต่เฉพาะบางส่วนและคงเหลือไว้ในบัญชีลูกหนี้เป็นจำนวนเงิน 5,000,000 บาท ซึ่งเท่ากับจำนวนเงินค่าหุ้นที่ผู้ถือหุ้นของลูกหนี้ยังชำระเงินค่าหุ้นไม่ครบ

แนววินิจฉัย : กรณีบริษัท A ได้ยื่นฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่ง โดยมีมูลหนี้เกิน 500,000 บาท และได้มีคำสั่งของศาลแล้ว ซึ่งจากการติดตามหาทรัพย์สินของลูกหนี้พบว่า ผู้ถือหุ้นของลูกหนี้ยังชำระเงินค่าหุ้นไม่ครบเป็นจำนวนเงิน 5,000,000 บาท กรณีดังกล่าวถือว่า ลูกหนี้ยังมีทรัพย์สินคือ สิทธิเรียกร้องในมูลค่าหุ้นที่ผู้ถือหุ้นของลูกหนี้ยังชำระไม่ครบถ้วน จึงไม่เข้าหลักเกณฑ์ว่า ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ ที่จะชำระหนี้ได้ ตามข้อ 4(2) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญ จากบัญชีลูกหนี้ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 บริษัทฯ จึงไม่มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้รายนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขที่หนังสือ : กค 0706/138 วันที่ 9 มกราคม 2551

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการจำหน่ายหนี้สูญ

ข้อหารือ : 1. ห้าง ก. ประกอบกิจการขายปลีก ขายส่งเหล็กรูปพรรณ และได้ขายสินค้าให้กับ บริษัท ข. ระหว่างปี 2537 ถึงปี 2539 เป็นจำนวนเงิน 34,192,725.30 บาท แต่บริษัท ข. ยังไม่ชำระค่าสินค้า ต่อมาบริษัท ข. ได้ทำหนังสือรับสภาพหนี้กับห้างฯ เป็นค่าสินค้า พร้อมดอกเบี้ยเป็นเงิน 38,065,534.81 บาท

2. เมื่อวันที่ 2 มีนาคม 2541 ห้างฯ ได้ยื่นฟ้องบริษัท ข. ต่อศาลให้บริษัท ข. ชำระค่าสินค้าและใช้สิทธิเรียกร้องของบริษัท ข. อันมีต่อบริษัท ค. ซึ่งเป็นลูกหนี้ของบริษัท ข. แต่ในระหว่างการพิจารณาคดีของศาล บริษัท ค. ได้ยื่นคำร้องขอฟื้นฟูกิจการต่อศาลล้มละลายกลาง และศาลล้มละลายกลางมีคำสั่งให้ฟื้นฟูกิจการของบริษัท ค. เมื่อวันที่ 25 เมษายน 2543 ศาลจึงได้มีคำสั่งให้จำหน่ายคดีเฉพาะบริษัท ค. ชั่วคราว และในวันที่ 4 สิงหาคม 2543 ศาลมีคำพิพากษาให้บริษัท ข. ชำระเงินจำนวน 38,065,534.81 บาท พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 18 ต่อปีของต้นเงิน 34,192,725.30 บาท นับแต่วันฟ้อง

3. ต่อมาบริษัท ง. (ผู้ทำแผน) ได้จัดทำแผนฟื้นฟูกิจการของบริษัท ค. และศาลล้มละลายกลาง ได้มีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับแผนฟื้นฟูดังกล่าว โดยตั้งบริษัทที่ปรึกษาธุรกิจ ค. เป็นผู้บริหารแผน

4. ห้างฯ ได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในการฟื้นฟูกิจการ โดยใช้สิทธิเรียกร้องของบริษัท ข. อันมีต่อบริษัท ค.

5. บริษัท ง. (ผู้ทำแผน) ได้โต้แย้งคำขอรับชำระหนี้ของห้างฯ ต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ และเจ้าพนักงานฯ ได้มีคำสั่งยกคำขอรับชำระหนี้ ห้างฯ จึงได้ยื่นคำคัดค้านคำสั่งของเจ้าพนักงานฯ ต่อศาลล้มละลายกลาง ซึ่งศาลล้มละลายกลางมีคำสั่งให้ห้างฯ ได้รับชำระหนี้ตามมูลหนี้ พร้อมดอกเบี้ย

6. ห้างฯ และบริษัท ค. ยื่นอุทธรณ์คำสั่งของศาลล้มละลายกลางต่อศาลฎีกาและศาลฎีกามีคำพิพากษายืน

7. ห้างฯ ได้บันทึกบัญชีเฉพาะต้นเงินจำนวน 34,192,725.30 บาท โดยนำคำสั่งของศาลล้มละลายกลางเป็นเกณฑ์ในการปรับปรุงหนี้ จึงขอทราบว่า ห้างฯ มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญได้หรือไม่

แนววินิจฉัย : ห้าง ก. ได้ฟ้องบริษัท ข. (ลูกหนี้) เป็นคดีแพ่งต่อศาล และศาลมีคำพิพากษาให้ลูกหนี้ชำระเงินแก่ห้างฯ ตามมูลหนี้ จำนวนเงิน 38,065,534.81 บาท พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 18 ต่อปี นับแต่วันฟ้อง โดยคดีได้ถึงที่สุดแล้วแต่ยังไม่มีการบังคับคดี ประกอบกับการยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีฟื้นฟูกิจการของบริษัท ค. นั้น บริษัท ค. เป็นลูกหนี้ของลูกหนี้ มิได้เป็นลูกหนี้ของห้างฯ โดยตรง กรณีจึงไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามข้อ 4 ของกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว ดังนั้น ห้างฯ จึงไม่มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญรายดังกล่าวออกจากบัญชีได้

เลขที่หนังสือ : กค 0706/8164 วันที่ 17 สิงหาคม 2550

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการจำหน่ายหนี้สูญ

ข้อหารือ : บริษัท ก. ได้ให้นาย ข. (ปัจจุบันเสียชีวิตแล้ว) ในฐานะกรรมการบริษัทฯ กู้ยืมเงินจำนวน 924,577,925 บาท (ยังไม่รวมดอกเบี้ย) โดยนาย ข. ได้ออกตั๋วแลกเงินเพื่อชำระหนี้จำนวน 10 ฉบับ กำหนดการใช้เงินเมื่อทวงถาม ทั้งนี้ บริษัทฯ ได้บันทึกรับรู้รายได้ดอกเบี้ยรับตลอดมา ต่อมา ศาลล้มละลายกลางได้มีคำสั่งให้บริษัท ก. ฟิ้นฟูกิจการโดยตั้งบริษัท ค. (ผู้ทำแผน) เป็นผู้ทำแผน เมื่อวันที่ 6 สิงหาคม 2546 ผู้ทำแผนได้ทำสัญญาขายตั๋วแลกเงินทั้ง 10 ฉบับให้แก่บริษัท ง. (ผู้รับโอน) โดยผู้รับโอนตกลงชำระเงินเป็นค่าตั๋วแลกเงินพร้อมดอกเบี้ยจำนวน 1,105,113,660.44 บาท ให้แก่บริษัทฯ โดยแบ่งชำระเป็นงวดๆ ตามจำนวนเงินและกำหนดเวลาตามสัญญาขายตั๋วแลกเงิน ลงวันที่ 31 ตุลาคม 2546 ผู้ทำแผนได้รับชำระหนี้จากผู้รับโอนตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม - เดือนธันวาคม 2546 จำนวน 3 งวด รวมเป็นเงินจำนวน 552,556.83 บาท คงค้างชำระเป็นเงินจำนวน 1,104,561,103.61 บาท (ณ วันที่ 15 ธันวาคม 2546) ภายหลังจากผู้รับโอนถูกบริษัท จ. ฟ้องในคดีล้มละลาย และศาลล้มละลายกลางได้มีคำพิพากษาให้ผู้รับโอนล้มละลาย ตามคดีหมายเลขแดงที่ บริษัทฯ โดยผู้ทำแผน จึงจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้จำนวน 1,104,561,103.61 บาท โดยอาศัยมูลเหตุตามคำพิพากษาดังกล่าว

แนววินิจฉัย : ตามข้อ 3(1) ของกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว กำหนดว่า “หนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้จะต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่ไดรรวมเป็นเงินได้ในการค้าหรือกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงหนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ” กรณีจำเป็นต้องวินิจฉัยว่า เมื่อบริษัทฯ โดยผู้ทำแผนได้ทำสัญญาขายตั๋วแลกเงินให้ผู้รับโอนซึ่งต่อมาได้ถูกศาลพิพากษาให้ล้มละลาย มูลหนี้เดิมซึ่งเกิดจากการที่กรรมการบริษัทฯ กู้ยืมเงินจากบริษัทฯ โดยออกตั๋วแลกเงินไว้เป็น

หลักฐานในการกู้ยืมเงินนั้น หนี้ดังกล่าวจะรับแล้วหรือไม่ เห็นว่า ตามมาตรา 309 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “การโอนหนี้อันพึงต้องชำระตามเขาสั่งนั้น ท่านว่าจะยกเป็นข้อต่อสู้ลูกหนี้หรือบุคคลภายนอกคนอื่นได้แต่เฉพาะเมื่อการโอนนั้นได้สลักหลังไว้ในตราสาร และตัวตราสารนั้นได้ส่งมอบให้แก่ผู้รับโอนไปด้วย” ประกอบกับข้อ 4 ของสัญญาขายตัวแลกเงิน ระบุว่า “ผู้มอบตัวและผู้รับตัวไม่ได้มีเจตนาที่จะทำสัญญาแปลงหนี้ใหม่ โดยตกลงที่จะผูกพันกันตามสิทธิเรียกร้องของตัวแลกเงินและข้อกำหนดตามสัญญาฉบับนี้เท่านั้น และไม่มีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงความรับผิดชอบของผู้ส่งจ่ายและผู้จ่ายตามตัวแลกเงินแต่อย่างใด” จึงเป็นกรณีที่ผู้โอน (ผู้มอบตัว) และผู้รับโอน (ผู้รับตัว) มีเจตนาโอนหนี้อันพึงต้องชำระตามเขาสั่ง เข้าลักษณะเป็นการโอนสิทธิเรียกร้องตามมาตรา 309 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และโดยที่สิทธิเรียกร้องดังกล่าวเป็นเรื่องการโอนตัวเงิน ซึ่งตามมาตรา 321 วรรคสาม แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “ถ้าชำระหนี้ด้วยออก-ด้วยโอน-หรือด้วยสลักหลังตัวเงิน...ท่านว่าหนี้ นั้นจะระงับสิ้นไปต่อเมื่อตัวเงิน...นั้นได้ใช้เงินแล้ว” ดังนั้น หากผู้ส่งจ่ายและผู้จ่ายเงินตามตัวยังไม่มีการใช้เงินตามตัวเงิน หนี้เดิมจึงไม่ระงับ อีกทั้ง หนี้ดังกล่าวเป็นหนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ จึงต้องห้ามจำหน่าย ตามข้อ 3 (1) ของกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว

เลขที่หนังสือ : กค 0706/4452 วันที่ 1 พฤษภาคม 2550

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการจำหน่ายหนี้สูญ

ข้อหารือ : บริษัท ล.ประกอบกิจการให้บริการสนามกอล์ฟ บริษัทฯ เรียกเก็บค่าบำรุงสนามกอล์ฟ จากลูกค้าเป็นรายปี ปีละ 12,000 บาท ถึง 18,000 บาท โดยจะออกใบแจ้งหนี้ให้กับ ลูกค้าชำระค่าบำรุงสนามกอล์ฟภายในเดือนมีนาคมของทุกปี ในปี 2543 ถึงปี 2547 บริษัทฯ มีลูกหนี้ค้างชำระค่าบำรุงสนามกอล์ฟ จำนวนทั้งสิ้น 2,130,000 บาท ซึ่งบริษัทฯ ได้ตั้งเป็นหนี้สงสัยจะสูญไว้ทั้งจำนวน บริษัทฯ ได้ติดตามทวงถามด้วยวาจา แต่ลูกค้า มิได้ชำระ ต่อมาปี 2549 บริษัทฯ ได้ทวงถามให้ลูกค้าชำระค่าบำรุงสนามกอล์ฟทาง ไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ แต่ไปรษณีย์บางส่วนถูกส่งกลับคืน บริษัทฯ เห็นว่า ค่าบำรุง สนามกอล์ฟที่ยังมิได้รับชำระ เป็นหนี้ที่มีลักษณะตามที่ระบุไว้ตามข้อ 3 และ ข้อ 6 ของ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการ จำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 กล่าวคือ เป็นหนี้ที่เกิด จากการประกอบกิจการ และยังไม่ขาดอายุความ อีกทั้งมีหลักฐานชัดเจนสามารถฟ้อง ลูกค้าให้ชำระหนี้ได้ ซึ่งหนี้ของลูกค้าแต่ละรายมีมูลค่าไม่เกิน 100,000 บาท ตลอดจนได้ มีการติดตามทวงถามให้ลูกค้าชำระหนี้แล้ว แต่ไม่ได้รับชำระ หากจะฟ้องให้ลูกค้าชำระก็ ต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับเงินที่จะได้รับ บริษัทฯ จึงขอทราบว่

1. กรณีบริษัทฯ ทวงถามให้ลูกค้าชำระค่าบำรุงสนามกอล์ฟตามสมควรแล้ว บริษัทฯ สามารถจำหน่ายหนี้สูญ ที่ค้างชำระในปี 2543 - 2547 ได้หรือไม่
2. กรณีบริษัทฯ ทวงถามให้ลูกค้าชำระค่าบำรุงสนามกอล์ฟทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ แต่ปรากฏว่า ไปรษณีย์ถูกส่งกลับ บริษัทฯ จะใช้เป็นหลักฐานในการจำหน่ายหนี้สูญได้หรือไม่ หากไม่สามารถใช้เป็นหลักฐานได้ บริษัทฯ จะต้องปฏิบัติอย่างไร
3. หนี้ค่าบำรุงสนามกอล์ฟ มีอายุความการดำเนินคดีแพ่ง เป็นระยะเวลาเท่าใด เนื่องจากตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มิได้กำหนดอายุความไว้ชัดเจน และ

ตามข้อ 3(2) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 กำหนดให้หนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้ได้ ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความ

แนววินิจฉัย : 1. หนี้ไม่เกิน 100,000 บาท หากได้มีหลักฐานการติดตามทวงถามเป็นหนังสือจาก บริษัทฯ ให้ชำระหนี้ตามสมควร ไม่น้อยกว่า 2 ครั้ง และไม่ได้รับชำระหนี้ และกรรมการ บริษัทฯ เห็นว่า หากฟ้องลูกหนี้จะเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มหนี้ที่จะได้รับชำระก็สามารถจำหน่าย หนี้สูญได้ ทั้งนี้ ตามนัยข้อ 6 วรรคสอง และ ข้อ 7 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534

2. ค่าบำรุงสนามกอล์ฟ เข้าลักษณะเป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่ง ประมวลรัษฎากร ผู้รับบริการมีหน้าที่ชำระค่าบำรุงสนามกอล์ฟตามสัญญา แต่หากผู้รับ บริการมิได้ชำระภายในกำหนดเวลา ผู้ให้บริการมีสิทธิเรียกให้ชำระหนี้ได้ ซึ่งหนี้ค่าบำรุงฯ หากมิได้มีบทบัญญัติเรื่องอายุความไว้โดยเฉพาะ ให้มีกำหนดสิบปี ทั้งนี้ ตามมาตรา 193/ 30 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

เลขที่หนังสือ : กค 0706/3974 วันที่ 9 พฤษภาคม 2549

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการจำหน่ายหนี้สูญ

ข้อหารือ : บริษัท บ. เป็นผู้ประกอบกิจการประเภทธุรกิจหลักทรัพย์ ทำหน้าที่เป็นตัวแทนนายหน้าเพื่อการซื้อขายหลักทรัพย์ให้กับลูกค้าที่เป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลของบริษัทฯ ในการทำธุรกิจดังกล่าว ลูกค้าที่สั่งซื้อหลักทรัพย์จะต้องชำระค่าซื้อหลักทรัพย์ให้กับผู้ขาย โดยผ่านทางบริษัทฯ พร้อมค่าธรรมเนียมในการเป็นนายหน้าให้กับบริษัทฯ ภายในเวลาที่กำหนด หากพ้นกำหนดเวลาแล้วลูกค้าไม่ยอมชำระเงินภาระหน้าที่ในการชำระเงินค่าซื้อหลักทรัพย์จะตกอยู่กับบริษัทฯ โดยบริษัทฯ จะต้องสำรองจ่ายเงินแทนลูกค้าก่อน แล้วดำเนินการติดตามทวงถามจากลูกค้า หากไม่ได้รับการชำระหนี้ บริษัทฯ จะถือเป็นหนี้ค้างชำระและเป็นหนี้อันเกิดจากการประกอบธุรกิจหรือเนื่องจากการประกอบธุรกิจ กรณีบริษัทฯ มีลูกหนี้ค้างชำระเป็นจำนวนเงิน 1,600,000 บาท ตั้งแต่ปี 2545 บริษัทฯ ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่ง และศาลมีคำบังคับ แต่ลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ตามคำบังคับ และผลจากการสืบทรัพย์สินของลูกหนี้ปรากฏว่า ลูกหนี้มีทรัพย์สินประเภทบ้านพร้อมที่ดิน แต่ติดภาระจำนองกับธนาคารไทยพาณิชย์ในมูลหนี้เงินกู้จำนวน 1,525,000 บาท (ยังไม่รวมดอกเบี้ย) ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2542 หากบริษัทฯ จะดำเนินการบังคับคดีโดยการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้ บริษัทฯ ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด แต่เงินจากการขายทอดตลาดดังกล่าว ธนาคารฯ ซึ่งเป็นเจ้าหนี้บุริมสิทธิย่อมได้รับชำระหนี้ก่อน บริษัทฯ อาจไม่ได้รับชำระหนี้จากการดำเนินการ

บริษัทฯ จึงขอทราบว่ กรณีดังกล่าว บริษัทฯ จะจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้รายนี้ ตามข้อ 4 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 ได้หรือไม่

แนววินิจฉัย : กรณีตามข้อเท็จจริง บริษัทฯ มีลูกหนี้ค้างชำระเป็นเงิน 1,600,000 บาท ได้ติดตามทวงถามและดำเนินการฟ้องร้องในคดีแพ่งแล้ว ลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ตามคำบังคับ แต่ลูกหนี้มีทรัพย์สินที่ติดภาระจำนองกับเจ้าหนี้รายอื่น จึงไม่เข้าหลักเกณฑ์ว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ ดังนั้น บริษัทฯ จึงไม่มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้รายนี้ ตามข้อ 4 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ฯ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534