



## เรื่องจากปก 16

การจำหน่ายหนี้สูญ  
จากบัญชีลูกหนี้



**ฎีกากาซี :** การประเมินภาษีต้องออกหมายเรียกตรวจสอบ  
ก่อนหรือไม่

51



การประเมินภาษีสวัสดิการลูกจ้างหรือพนักงาน

69



**รอบรู้เรื่องบัญชีและภาษี :** การบัญชีสำนักงานใหญ่ สาขา

97



ประเทศไทยเตรียมตัวรับสนธิสัญญาพหุภาคีทางภาษีระหว่างประเทศ  
อย่างไร (ตอนที่ 3)

107



**คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร :** ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

117

มาตรการดูแลและเยียวยาผลกระทบจากไวรัส Covid 19 เพื่อบรรเทาผลกระทบและเสริมสภาพคล่องให้ผู้ประกอบการ รวมถึงแบ่งเบาภาระค่าใช้จ่ายให้ประชาชน ระยะที่ 1 ในส่วนของกระทรวงการคลัง สำคัญแบ่งเป็นมาตรการด้านการเงิน เช่น สินเชื่อ ดอกเบี้ยต่ำเพื่อช่วยเหลือผู้ประกอบการ การพักต้นเงิน ลดดอกเบี้ยและขยายระยะเวลาชำระหนี้ มาตรการสินเชื่อ เพื่อส่งเสริมการจ้างงานของสำนักงานประกันสังคม มาตรการภาษี เช่น การคืนสภาพคล่องให้แก่ผู้ประกอบการ ในประเทศ โดยลดอัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การหัก รายจ่ายได้เพิ่มมากขึ้น สำหรับรายจ่ายดอกเบี้ยของ ผู้ประกอบการ SMEs ที่เข้าร่วมมาตรการสินเชื่อ ดอกเบี้ยต่ำ และมีการจัดทำบัญชีเดียว ส่งเสริมเสถียรภาพของการ จ้างงานโดย SMEs สามารถหักรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็น ค่าจ้างให้แก่ลูกจ้างที่เป็นผู้ประกันตนตามเงื่อนไขที่กำหนด และการเร่งคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการส่งออก ที่ดี ซึ่งท่านควรศึกษาเงื่อนไขรายละเอียดที่เกี่ยวข้องเพื่อ สิทธิประโยชน์ที่ควรจะได้รับอย่างเต็มที่

สรรพากรสาส์นฉบับนี้รับฤดูร้อน รับประทานเศรษฐกิจที่ ยังคงต้องประคับประคองกิจการให้เดินหน้าต่อ ด้วยเรื่อง ของการจำหน่ายหนี้สูญเพื่อบรรเทาภาระทั้งในด้านต้นทุน และภาระภาษี โดยนำเสนอหลักเกณฑ์ที่รวบรวมครบถ้วน ทั้งระบบ แถมด้วยบทความสรุปภาพรวมและตัวอย่าง แนวปฏิบัติในเรื่องภาระภาษีของสวัสดิการลูกจ้างหรือ พนักงาน ที่นายจ้างควรรู้อย่างยิ่ง

## คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา รองอธิบดี ผู้อำนวยการกอง ผู้ตรวจราชการ สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

## ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น

สมหมาย ศิริอุดมเศรษฐ์

## คณะกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น

สาโรช ทองประคำ

ภูฏะณี วุฒิกิตติ

อาภรณ์ บวรเกียรติไกร

ชุลีวรรณ แสงสุข

วิระ ภักดินฤพท์

แนวตา สร้อยสุวรรณ

กัญญา กำเนิดหล่ม

บรรณาธิการอำนวยการ แนวตา สร้อยสุวรรณ

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วิจิจะกุล

คณะทำงานวิชาการ มงคล ขนาดนิต กัมปนาท บุญรอด

ดร.ยารึกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา สุวรรณ ศรีศรีศรี

ฝ่ายขายและโฆษณา พันทิพย์ สาสิงห์ ศศิธร เจียรน้อยกิจ

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี สุจินดา จันทนา

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมบุญงูร

ผู้สอบบัญชี บุญงาม แม้นทิม

## ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสาส์น

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ซอยพลโยธิน 7 ถนนพลโยธิน

แขวงพญาไท เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

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

www.sanpakomsam.com

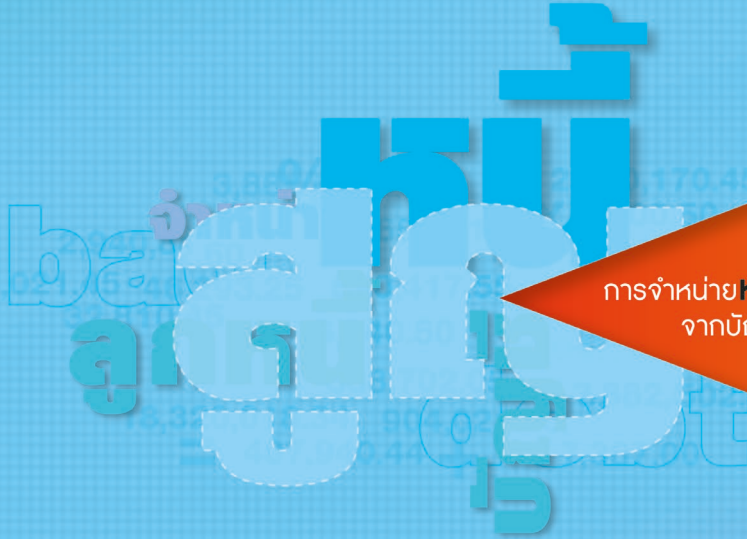
E-mail : sanpakomsam@rd.go.th

พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วินทร์การพิมพ์ จำกัด

299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สำโรงเหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสาส์น  
สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย เป็นความเห็นส่วนตัวของผู้เขียน  
และหากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใด  
ของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร  
จะถูกดำเนินคดีตามกฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด



การจำหน่ายหนี้สูญ  
จากบัญชีลูกหนี้

● กัมปนาท บุญรอด\*

● เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรายได้เกิดขึ้น ตามหลักเกณฑ์สิทธิ ต้องนำรายได้นั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ แม้รอบระยะเวลาบัญชีนั้นจะยังไม่ได้ รับชำระหนี้ แต่รายได้เหล่านี้บางครั้งอาจไม่ได้รับชำระหนี้เลยหรือไม่อาจใช้สิทธิ เพื่อรับชำระหนี้กันได้โดยแท้ ก็ต้องจำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ซึ่งจะส่งผลเท่ากับตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิด้วย

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ไม่ว่าจะ เกิดขึ้นด้วยเหตุผลใดก็อาจจะมีผลทำให้ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลลดน้อยลงไปด้วย เพื่อความถูกต้องเหมาะสมและเป็นธรรมแก่

ผู้เสียภาษีและฝ่ายจัดเก็บภาษี บทบัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากรในส่วนของภาษีเงินได้ นิติบุคคลจึงวางหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการ ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 186๗ ซึ่ง

\* "สรรพากรสารัน" ปีที่ 67 ฉบับที่ 3 มีนาคม 2563

\* บิตติกร กองกฤษเกษ กสมสรรพากร



ออกตามความในมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร เกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ นอกจากนี้ หนี้สูญยังเกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการได้นำภาษีขายไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรแล้วต่อมามีหนี้สูญเกิดขึ้นจากการขายสินค้าหรือการให้บริการนั้น ก็จะกระทบถึงภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญนั้นซึ่งจะต้องหักออกตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง บทความนี้นำเสนอสาระสำคัญเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญที่มีผลกระทบต่อภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งน่าจะเป็นประโยชน์ต่อผู้เกี่ยวข้องในการบรรเทาภาระภาษีตามสิทธิของผู้เสียภาษีหากได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์อย่างครบถ้วนถูกต้อง

## **สาระสำคัญของหนี้สูญที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลบุคคล**

### ● บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) บัญญัติว่า “การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้

จะกระทำได้อีกเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้ได้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก”

### ● หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้กระทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง<sup>1</sup>

### ● ลักษณะหนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้

หนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้ต้องเป็นหนี้ที่มีลักษณะดังต่อไปนี้<sup>2</sup>

(1) ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่รวบรวมเป็นเงินได้ในการค้ากำไรสุทธิ ทั้งนี้ไม่รวมหนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

<sup>1</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)

<sup>2</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 3



(2) ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความ และมีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้

### ข้อควรพิจารณา

1. คำว่า “หนี้จากการประกอบกิจการ” หมายถึง หนี้ที่เกิดจากการดำเนินการค้าตามปกติของกิจการ ในทางบัญชีเรียกว่า ลูกหนี้การค้า (Accounts receivable)

ส่วนคำว่า “หนี้เนื่องจากการประกอบกิจการ” หมายถึง หนี้ซึ่งไม่ได้เกิดจากการดำเนินการค้าตามปกติของกิจการแต่เกี่ยวเนื่องกับการประกอบกิจการ ในทางบัญชีเรียกว่า ลูกหนี้อื่น (Other receivable)

และคำว่า “หนี้ที่ได้อบรมเป็นเงินได้ในการค้า” หมายถึง หนี้ที่ได้เคยรับรู้เป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีแล้ว

2. หนี้ที่มีลักษณะโดยพื้นฐานเกี่ยวข้องกับกิจการ กล่าวคือ เป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่ได้อบรมเป็นเงินได้ในการค้าจะนำมาเป็นรายจ่ายได้เมื่อใดซึ่งตามแนวทางการปฏิบัติของกรมสรรพากร<sup>3</sup> การจำหน่ายหนี้สูญในทางภาษีอากรนั้น จะต้องเป็นหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับรู้เป็นรายได้และนำไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วเท่านั้น

3. อายุความที่ใช้ในการดำเนินการบังคับชำระหนี้ ต้องเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์<sup>4</sup> หนี้รายได้ขาดอายุความแล้ว หนี้รายนั้นจะจำหน่ายหนี้สูญไม่ได้หรือหนี้รายได้แม้จะไม่ขาดอายุความแต่ไม่มีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้ หนี้รายนั้น ก็จำหน่ายหนี้สูญไม่ได้เช่นเดียวกัน

ตัวอย่าง<sup>5</sup> บริษัทฯ มีลูกหนี้ชาวไร่ที่ค้างชำระตั้งแต่ ปี 2540 ถึงปี 2546 โดยบริษัทฯ ได้ติดตามทวงถามหนี้ทุกฤดูการผลิต แต่มิได้ทำการฟ้องร้องคดีและยังได้ผ่อนผันการชำระหนี้ให้แก่ลูกหนี้เกินกว่า 5 ปี ถือว่าหนี้ดังกล่าวขาดอายุความแล้ว จึงไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)<sup>4</sup> จึงไม่มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ ไม่ว่าจะรอบระยะเวลาบัญชีใด และกรณีลูกหนี้ทำหนังสือรับสภาพหนี้ตามสัญญาที่เกิดขึ้นใหม่ ถือว่าลูกหนี้จะเสียซึ่งอายุความ มีผลทำให้บริษัทฯ สามารถบังคับหนี้ได้ตามกฎหมายภายในอายุความตามมาตรา 193/35 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่บริษัทฯ ไม่สามารถอ้างสิทธิตามสัญญาใหม่โดยอาศัยมูลหนี้เดิมที่ได้ขาดอายุความไปแล้ว เนื่องจากไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและ

<sup>3</sup> หนังสือที่ กค 0706/396 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2551 และที่ กค 0702/1826 ลงวันที่ 23 เมษายน 2551  
<sup>4</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนโสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบาย ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2561 เล่ม 1 หน้า 2-161  
<sup>5</sup> หนังสือที่ กค 0702/3624 ลงวันที่ 4 มิถุนายน 2557



เงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 186<sup>๓</sup> มาจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากรได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 193/24 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ปัญหาที่ว่า หากหนี้ขาดอายุความแล้ว ลูกหนี้ได้ชำระหนี้บางส่วนให้แก่เจ้าหนี้ เจ้าหนี้จะจำหน่ายหนี้สูญสำหรับหนี้ส่วนที่เหลือได้หรือไม่ หนี้ที่ขาดอายุความแล้ว ลูกหนี้มีสิทธิที่จะปฏิเสธการชำระหนี้ได้<sup>๖</sup> แต่ถ้าลูกหนี้ได้ชำระให้เจ้าหนี้หลังจากขาดอายุความแล้วไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ลูกหนี้จะเรียกคืนไม่ได้ แม้ว่าลูกหนี้จะไม่ว่าหนี้ที่ขาดอายุความแล้วก็ตาม<sup>๗</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มิได้บัญญัติให้การชำระหนี้หลังจากหนี้ขาดอายุความแล้ว นับอายุความใหม่เหมือนกรณีการรับสภาพหนี้โดยการชำระหนี้บางส่วนก่อนที่

หนี้จะขาดอายุความ ฉะนั้น หนี้ที่ขาดอายุความแล้วก็ยังคงเป็นหนี้ที่ขาดอายุความอยู่ เมื่อเป็นหนี้ที่ขาดอายุความแล้ว จึงไม่อาจจำหน่ายหนี้สูญได้<sup>๘</sup>

4. กฎกระทรวง ฉบับที่ 186<sup>๓</sup> ใช้คำว่า “หลักฐาน” เท่านั้น ไม่จำเป็นต้องทำเป็นสัญญาหลักฐานโดยชัดแจ้งที่จะฟ้องร้องลูกหนี้ได้นั้น จะต้องทำขึ้นมาซึ่งต้องให้เจ้าพนักงานเชื่อถือได้ เป็นต้นว่า ใบส่งของ หนังสือรับสภาพหนี้ หรือเช็คที่ขึ้นเงินไม่ได้<sup>๙</sup> หลักฐานที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้นั้น มีทั้งหลักฐานที่เป็นพยานบุคคล พยานเอกสาร พยานวัตถุ ซึ่งสามารถนำมาเป็นหลักฐานในคดีได้ แต่มีหนี้บางประเภทที่กฎหมายบังคับให้ต้องมีหลักฐานเป็นหนังสือจึงจะสามารถฟ้องร้องบังคับคดีได้ เช่น การเช่าอสังหาริมทรัพย์ การให้กู้ยืมเงินเกินกว่า 2,000 บาท เป็นต้น ซึ่งหากหนี้เหล่านี้ไม่มีหลักฐานเป็นหนังสือตามที่กฎหมายกำหนดก็จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญไม่ได้<sup>๑๐</sup>

<sup>6</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/10 บัญญัติว่า “สิทธิเรียกร้องที่ขาดอายุความ ลูกหนี้มีสิทธิที่จะปฏิเสธการชำระหนี้ตามสิทธิเรียกร้องนั้นได้”

<sup>7</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/28 บัญญัติว่า “การชำระหนี้ตามสิทธิเรียกร้องซึ่งขาดอายุความแล้วนั้น ไม่ว่าจะมากน้อยเพียงใดจะเรียกคืนไม่ได้ แม้ว่าผู้ชำระหนี้จะไม่ว่าว่าสิทธิเรียกร้องขาดอายุความแล้วก็ตาม

บทบัญญัติในวรรคหนึ่ง ให้ใช้บังคับแก่การที่ลูกหนี้รับสภาพความรับผิดชอบโดยมีหลักฐานเป็นหนังสือหรือโดยการให้ประกันด้วย แต่จะอ้างความข้อนี้ขึ้นเป็นโทษแก่ผู้ค้าประกันเดิมไม่ได้

<sup>8</sup> ชัยสิทธิ์ ตราจรรยา คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) นนทบุรี : สถาบัน T. Training Center, ไม่ระบุปีที่พิมพ์ หน้า 259

<sup>9</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 368/2506 และฎีกาที่ 248/2509

<sup>10</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนโสม สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2561 เล่ม 1 หน้า 2-161



5. หนี้ดังกล่าวจะต้องเป็นหนี้ที่ถึงกำหนดเวลาชำระหนี้แล้ว หากยังไม่ถึงกำหนดเวลาชำระหนี้ก็ยังไม่ต้องนำมารวมในการคำนวณ เนื่องจากสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ยังไม่มีเกิดขึ้น

6. ต้องแยกการพิจารณาระหว่างหนี้สูญกับผลเสียหายอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ เพราะมีใช้ว่าเมื่อเจ้าหนี้ไม่ได้รับชำระหนี้ไม่ว่าด้วยเหตุผลใดก็ตาม จะนำมาตัดเป็นหนี้สูญได้ทุกกรณี มีข้อพิจารณา<sup>11</sup> ตามตัวอย่างดังต่อไปนี้

ก. พนักงานของบริษัทไปเก็บเงินจากลูกหนี้แล้วยกยอกเงินนั้นไป บริษัทได้ดำเนินการฟ้องคดีแพ่งและคดีอาญาแล้ว กรณีไม่ใช่เป็นเรื่องหนี้สูญ เพราะถือว่าลูกหนี้ชำระหนี้ให้บริษัทแล้ว ควรถือเป็นผลเสียหายอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ ซึ่งหักเป็นรายจ่ายได้ โดยมีหลักฐานประกอบ เช่น การแจ้งความหรือการดำเนินคดีในศาล

ข. กรณีเกิดไฟไหม้ร้านค้าของบริษัทเสียหายทั้งหมด กรณีไม่ใช่เป็นเรื่องหนี้สูญ แต่เป็นผลเสียหายจากการประกอบกิจการ ตัดเป็นค่าใช้จ่ายได้หมดถ้าหากไม่สามารถเรียกเงินค่าเสียหายจากการประกันอัคคีภัยได้

ค. บริษัทขายลูกหนี้ให้บริษัทอื่นใน

ราคาตามบัญชี กรณีนี้ไม่เข้าลักษณะจำหน่ายหนี้สูญ แต่อาจถือได้ว่าเป็นการจำหน่ายทรัพย์สินต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ง. บริษัทส่งสินค้าไปขายต่างจังหวัดระหว่างทางขนส่งถูกปล้น บริษัทผู้ขนส่งยอมชำระค่าเสียหายให้บางส่วน โดยบริษัทขนส่งทำหนังสือประทับตรารับรองว่าถูกปล้นจริง กรณีนี้ไม่ใช่เรื่องหนี้สูญ แต่เป็นผลเสียหายจากการประกอบกิจการ ซึ่งสามารถตัดเป็นรายจ่ายได้ ถ้าหากมีหลักฐานครบถ้วน

ตัวอย่าง<sup>12</sup> บริษัทฯ ได้ยื่นฎีกาเพื่อให้ศาลฎีกามีคำพิพากษากลับคำพิพากษาศาลอุทธรณ์และพิพากษายืนตามศาลชั้นต้น แต่หากต้องรอคำพิพากษาของศาลฎีกาจะเสียเวลา บริษัทฯ จึงจะยื่นถอนฎีกาเพื่อบังคับคดีตามคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ หากบริษัทฯ ยื่นถอนฎีกาบริษัทฯ จะมีรายจ่าย ดังนี้

1. ศาลอุทธรณ์ได้พิพากษาให้ลูกหนี้คืนรถยนต์ที่เช่าซื้อแก่บริษัทฯ หากส่งคืนรถยนต์ที่เช่าซื้อไม่ได้ให้ลูกหนี้ใช้ราคาแทน ลูกหนี้ไม่สามารถส่งคืนรถยนต์ที่เช่าซื้อให้แก่บริษัทฯ แต่ราคาเช่าใช้คืนรถยนต์ที่บริษัทฯ ได้รับมีจำนวนน้อยกว่าจำนวนรายได้ที่บริษัทฯ ได้รับรู้เป็นรายได้ไว้แล้ว

<sup>11</sup> ปรีดี บุญยัง, การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล, กรุงเทพมหานคร, ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2540, หน้า 3-51

<sup>12</sup> หนังสือที่ กค 0702/2381 ลงวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2558



2. หากลูกหนี้ส่งคืนรถยนต์ที่เช่าซื้อแก่บริษัทฯ ไม่ได้ ลูกหนี้จะใช้ราคาแทนและให้ลูกหนี้ชำระเงินค่าปรับในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี ซึ่งค่าปรับจากการผิดสัญญาเช่าซื้อ มีจำนวนน้อยกว่าจำนวนรายได้ที่บริษัทฯ ได้รับรู้เป็นรายได้ไว้แล้ว

ดังนั้น ผลต่างตามข้อ 1 และข้อ 2 ดังกล่าวถือเป็นผลเสียหายอันเนื่องจากการประกอบกิจการบริษัทฯ สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลอนุญาตให้ถอนฎีกาและได้อ่านคำสั่ง ซึ่งคำพิพากษาจะมีผลผูกพันคู่ความตามมาตรา 145 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และเป็นที่สุดนับแต่วันที่ศาลอนุญาตให้ถอนฎีกาและอ่านคำสั่งตามมาตรา 147 วรรคหนึ่ง ประกอบมาตรา 175 และมาตรา 176 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร

### ● การดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญ

หนี้ที่จะจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้นั้น นอกจากต้องมีลักษณะดังที่ได้กล่าวในกฎกระทรวง ฉบับที่ 186<sup>๓</sup> ข้อ 3 แล้ว ยังจะต้องดำเนินการตามวิธีการที่กำหนดไว้ในกฎ-

กระทรวงฯ ดังกล่าวจึงจะจำหน่ายหนี้สูญได้ มิใช่เมื่อลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้ก็จำหน่ายหนี้สูญได้ทันที เพื่อให้มองเห็นภาพรวมของวิธีการดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญในกรณีต่างๆ (บางกรณีไม่มีผลใช้บังคับแล้ว) จึงขอแบ่งออกเป็นดังนี้

1. การจำหน่ายหนี้สูญกรณีทั่วไป
2. การจำหน่ายหนี้สูญกรณีเจ้าหนี้เป็นสถาบันการเงิน
3. การจำหน่ายหนี้สูญกรณีปรับโครงสร้างหนี้หรือประណอมหนี้

#### 1. การจำหน่ายหนี้สูญกรณีทั่วไป<sup>๓</sup>

1.1 กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาท<sup>๑๔</sup> การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

- กรณีไม่ต้องมีการดำเนินการทางศาล<sup>๑๕</sup> กรณีนี้สามารถจำหน่ายหนี้สูญได้จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังนี้ ต้องมีการทวงหนี้ กล่าวคือ ได้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจนและไม่ได้รับชำระหนี้ โดยปรากฏว่า

<sup>13</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 4

<sup>14</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 4

<sup>15</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 4 (1)





ก. ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้

ข. ลูกหนี้เลิกกิจการ<sup>16</sup> และมีหนี้ของเจ้าหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

*ข้อสังเกต* การจำหน่ายหนี้สูญ ตามข้อ 4 (1) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186<sup>๗</sup> เป็นกรณีที่ไม่ต้องดำเนินการใดๆ ทางศาล เพียงแต่เกิดกรณีตาม ข้อ 4 (1) (ก) หรือ ข้อ 4 (1) (ข) กรณีใดกรณีหนึ่งก็จำหน่ายหนี้สูญได้แล้ว

• *กรณีที่มีการดำเนินการทางศาล*

ก. กรณีฟ้องคดีแพ่ง<sup>17</sup> ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อย่างอื่นฟ้องในคดีแพ่ง และในกรณีนั้นๆ ได้มีคำสั่งหรือคำสั่งของศาลแล้วแต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้

ข. กรณีฟ้องคดีล้มละลาย<sup>18</sup> ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อย่างอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้นๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบ

ด้วยการประนอมหนี้ขึ้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

*ข้อสังเกต*

1. การจำหน่ายหนี้สูญในกรณีหนึ่งของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป หลักฐานที่พิสูจน์ว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ เดิมกรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติไว้คือ สำเนารายงานการดำเนินการบังคับคดีของเจ้าพนักงานบังคับคดีที่รายงานต่อศาลมาใช้ประกอบการจำหน่ายหนี้สูญ และกรมสรรพากรไม่เคยยอมรับการใช้รายงานของเจ้าหนี้ผู้ติดตามสืบหาทรัพย์สินของลูกหนี้ ประกอบกับคำสั่งบังคับของศาลที่ให้ลูกหนี้ปฏิบัติตามคำพิพากษาหรือคำสั่งเป็นหลักฐานในการจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ได้ แต่ปัจจุบันการจำหน่ายหนี้สูญในกรณีดังกล่าว สามารถใช้สำเนารายงานการยึดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานบังคับคดีที่แสดงว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ ที่จะชำระหนี้ได้ โดยเจ้าพนักงานบังคับคดีต้องรับรองความถูกต้องของรายงานด้วย หรือเจ้าหนี้อาจใช้รายงานการติดตามสืบหาทรัพย์สินของลูกหนี้จากทนายความ โดยแจ้งรายงานดังกล่าวเป็น

<sup>16</sup> การที่จะถือว่า “ลูกหนี้เลิกกิจการ” ตามความหมายของกฎกระทรวงฉบับนี้ ไม่ได้หมายถึงการเลิกกิจการตามความหมายทางทะเบียนเท่านั้น แต่หมายถึงการเลิกกิจการตามข้อเท็จจริง คืออาจจะจดทะเบียนเลิกหรืออาจจะไม่ได้ทำกิจการแล้วแต่ยังไม่ได้จดทะเบียนเลิก

<sup>17</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ ข้อ 4 (2)

<sup>18</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ ข้อ 4 (3)



หนังสือต่อเจ้าพนักงานบังคับคดีประกอบการ  
จำหน่ายหนี้สูญ กรณีเช่นนี้ หากเจ้าหนี้จำหน่าย  
หนี้สูญ โดยใช้หลักฐานตามแนวทางที่กรม-  
สรรพากรได้วางไว้ ก็น่าจะเป็นการยอมรับของ  
เจ้าพนักงานประเมินได้<sup>19</sup>

2. เนื่องจากในปัจจุบันยังไม่มีความหมาย  
หรือข้อตกลงระหว่างประเทศที่กำหนดให้  
ศาลไทยยอมรับคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาล  
ต่างประเทศให้มีผลใช้บังคับในราชอาณาจักร  
ไทยแต่อย่างใด ดังนั้น ในการจำหน่ายหนี้สูญ  
จากบัญชีลูกหนี้ เจ้าหนี้จึงไม่อาจใช้คำพิพากษา  
คำสั่ง หรือคำสั่งของศาลต่างประเทศเป็น  
เอกสารหลักฐานในการจำหน่ายหนี้สูญจาก  
บัญชีลูกหนี้ ตามข้อ 4 (2) และ (3) ของ  
กฎกระทรวง ฉบับที่ 186<sup>๒๐</sup> ได้แต่อย่างใด<sup>20</sup>

1.2 กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวน  
ไม่เกิน 500,000 บาท<sup>21</sup> การจำหน่ายหนี้สูญ  
จากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละ  
รายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท ต้องดำเนิน  
การดังต่อไปนี้

- *กรณีไม่ต้องมีการดำเนินการทางศาล*

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

- *กรณีที่มีการดำเนินการทางศาล* โดย  
ต้องดำเนินการให้ครบหลักเกณฑ์ 2 ประการ  
ดังนี้

(1) ศาลมีคำสั่งรับคำฟ้องหรือคำขอแล้ว  
โดยไม่ต้องรอผลของคดี หรือรอการบังคับคดี  
หรือการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้แต่อย่างใด  
ได้แก่กรณีใดกรณีหนึ่ง ดังนี้

ก. เจ้าหนี้ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ใน  
คดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว<sup>22</sup>  
หรือ

ข. เจ้าหนี้ได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่  
ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่งและศาล  
ได้มีคำสั่งรับคำขอนั้นแล้ว<sup>23</sup> หรือ

ค. เจ้าหนี้ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ใน  
คดีล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้น  
แล้ว หรือ

ง. เจ้าหนี้ได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดี  
ที่ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และ  
ศาลได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้แล้ว

<sup>19</sup> หนังสือที่ กค 0702/1242 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2552

<sup>20</sup> หนังสือที่ กค 0706/4678 ลงวันที่ 14 พฤษภาคม 2547

<sup>21</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ ข้อ 5

<sup>22</sup> เงื่อนไขข้อนี้ต้องการเพียงแต่ให้ศาลมีคำสั่งรับฟ้องคดีที่เจ้าหนี้ฟ้องเรียกหนี้ เจ้าหนี้ก็จำหน่ายหนี้สูญในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นได้  
โดยไม่ต้องรอผลของคดีว่าศาลจะมีคำพิพากษาอย่างไร ซึ่งเป็นข้อผ่อนปรนที่เป็นประโยชน์แก่เจ้าหนี้

<sup>23</sup> เงื่อนไขข้อนี้ มีลักษณะเดียวกับกรณีของการจำหน่ายหนี้สูญตามข้อ 4(2) ของกฎกระทรวง เพียงแต่ผ่อนปรนให้จำหน่ายหนี้สูญ  
ได้ทันทีที่ศาลได้รับคำขอเฉลี่ยหนี้ ไม่ต้องรอผลให้มีการบังคับคดีเหมือนกับกรณีของเจ้าหนี้ในข้อ 4 ของกฎกระทรวง



(2) กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้สูญแล้ว กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าของหนี้ต้องมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้เป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

### 1.3 กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท<sup>24</sup>

สำหรับการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีใช้ธนาคารหรือบริษัทเงินทุนตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 4 หรือข้อ 5 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186ฯ ถ้าปรากฏว่าได้มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

**ข้อสังเกต<sup>25</sup>** การจำหน่ายหนี้สูญกรณีทั่วไปกำหนดวิธีการจำหน่ายหนี้สูญตามจำนวนวงเงินที่ลูกหนี้แต่ละรายเป็นหนี้โดยกำหนดจำนวน

วงเงินไว้ 3 ระดับ คือ ระดับที่ 1 ลูกหนี้ที่เป็นหนี้มีจำนวนเกิน 500,000 บาท ระดับที่ 2 ลูกหนี้ที่เป็นหนี้มีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท ระดับที่ 3 ลูกหนี้ที่เป็นหนี้มีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท ต้องพิจารณาลูกหนี้แต่ละรายเป็นหลักว่า ลูกหนี้รายนั้นมีจำนวนหนี้เท่าใด ไม่ใช่พิจารณาหนี้คราวหนึ่งๆ ว่ามีจำนวนเท่าใด ดังนั้น หากลูกหนี้มีหนี้หลายครั้งหรือหลายจำนวน ก็ต้องนำเอาหนี้ทั้งหมดมารวมเป็นจำนวนเดียวกัน<sup>26</sup> เพื่อจะได้ทราบว่าจำนวนหนี้ผู้นั้นอยู่ในระดับใด และหนี้ที่จะนำมารวมต้องเป็นหนี้ที่ถึงกำหนดชำระแล้ว หากยังไม่ถึงกำหนดชำระก็ยังไม่ต้องนำมารวม เนื่องจากสิทธิเรียกร้องยังไม่เกิดขึ้น อีกทั้งหากเป็นการยื่นฟ้องต่อศาลจะต้องถือตามมูลหนี้ในขณะที่ยื่นฟ้องเป็นเกณฑ์ หากมูลหนี้ดังกล่าวเข้าหลักเกณฑ์ของจำนวนหนี้ระดับใดก็ต้องให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์นั้น

### 2. การจำหน่ายหนี้สูญกรณีเจ้าหนี้เป็นสถาบันการเงิน<sup>27</sup>

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของธนาคาร หรือบริษัทเงินทุนตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และ

<sup>24</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ ข้อ 6 วรรคสอง

<sup>25</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนโสม สาโรช ทองประคำ คำอธิบาย ประมวลวิธีพิจารณา พ.ศ. 2561 เล่ม 1 หน้า 2-164

<sup>26</sup> หนังสือที่ กค 0811(กม.04)/1147 ลงวันที่ 14 กรกฎาคม 2543 และที่ กค 0702/4586 ลงวันที่ 1 สิงหาคม 2551

<sup>27</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6



ธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ ในกรณีนี้ของลูกค้านี้ แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 200,000 บาท ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 4 หรือข้อ 5 ถ้าปรากฏว่าไม่มีหลักฐานการติดตามทางถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

ความในวรรคหนึ่งให้ใช้บังคับสำหรับการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีใช้ธนาคารหรือบริษัทเงินทุนดังกล่าว ในกรณีนี้ของลูกค้านี้ แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาทด้วย

### 3. การจำหน่ายหนี้สูญกรณีปรับโครงสร้างหนี้หรือประนอมหนี้

3.1 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน<sup>28</sup> การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ให้

กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 4 ข้อ 5 หรือข้อ 6

3.2 การจำหน่ายหนี้สูญตามแผนฟื้นฟูกิจการ<sup>29</sup> การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในส่วนที่ได้ปลดหนี้หรือประนอมหนี้ให้ลูกหนี้ตามแผนฟื้นฟูกิจการของลูกค้าที่ศาลได้มีคำสั่งเห็นชอบตามกฎหมายว่าด้วยล้มละลาย ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 4 ข้อ 5 หรือข้อ 6 ของกฎกระทรวงฉบับที่ 186ฯ

3.3 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น<sup>30</sup> การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้โดยนำหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลมให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 4 ข้อ 5 หรือข้อ 6 ของกฎกระทรวงฉบับที่ 186ฯ

หมายเหตุ นอกจากนี้ยังมีกรณีการ

<sup>28</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 ทวิ

<sup>29</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 ตริ

<sup>30</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 จัตวา



จำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในกรณีต่างๆ โดยวิธีดำเนินการกำหนดให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 4 ข้อ 5 หรือข้อ 6 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186<sup>31</sup> ซึ่งในที่นี้ไม่ได้ลงในรายละเอียดขอให้ศึกษาได้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 186<sup>31</sup> ดังนี้

(1) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของสถาบันการเงินในส่วนของหนี้ที่เป็นลูกหนี้จัดชั้นสูญและลูกหนี้จัดชั้นสงสัยจะสูญที่ได้กักเงินสำรองครบร้อยละ 100 ตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดสำหรับหนี้ในส่วนที่ได้กักเงินสำรองไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2540 เป็นต้นไป<sup>31</sup>

(2) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้นี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบกรณีพิบัติภัยในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2548 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549 อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด<sup>32</sup>

<sup>31</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 เบญจ

<sup>32</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 ฉ

<sup>33</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 สัตต

<sup>34</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 อัฐ

(3) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้นี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบกรณีพิบัติภัยในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2548 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549 อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่นซึ่งดำเนินการโดยนำหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลม<sup>33</sup>

(4) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้นี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่เกษตรกรให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 4 ข้อ 5 หรือข้อ 6 ทั้งนี้ สำหรับการปลดหนี้ที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2549 เป็นต้นไป<sup>34</sup>

(5) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ ซึ่งเป็นผู้ขายสินค้า หรือผู้ฝากขายสินค้ากับลูกหนี้ และสินค้านั้นได้ถูกเพลิงไหม้หรือได้รับความเสียหายจากหรือเนื่องมาจากการเกิดเพลิงไหม้จนไม่สามารถนำไปขายต่อได้โดยเจ้าหนี้นี้ยังมิได้รับชำระเงินค่าสินค้า และเจ้าหนี้ได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ภายหลังจากสินค้า



ถูกเพลิงไหม้หรือได้มีการทำลายสินค้านั้น<sup>35</sup>

(6) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงินในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้นี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยอันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และได้ทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตั้งแต่วันที่ 25 กรกฎาคม พ.ศ. 2554 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2555 ทั้งนี้ เฉพาะการปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ตามสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่ดำเนินการตั้งแต่วันที่ 25 กรกฎาคม พ.ศ. 2554 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558<sup>36</sup>

(7) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่น ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้นี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัย อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่นซึ่งได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้โดยนำหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลม และได้ทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตั้งแต่

วันที่ 25 กรกฎาคม พ.ศ. 2554 ถึง วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2555 ทั้งนี้ เฉพาะการปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ตามสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่ดำเนินการระหว่างวันที่ 25 กรกฎาคม พ.ศ. 2554 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558<sup>37</sup>

(8) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ซึ่งเป็นบริษัทประกันวินาศภัยที่มีสิทธิได้รับค่าสินไหมทดแทนน้ำท่วมคินตามสัญญาประกันภัยต่อ ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้นี้ดังกล่าวได้ดำเนินการด้อยค่าสินทรัพย์จากการประกันภัยต่อครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัยประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะสินทรัพย์จากการประกันภัยต่อสำหรับความสูญเสียวินหรือเสียหายต่อทรัพย์สินหรือความเสียหายเนื่องจากอุทกภัยที่เกิดขึ้นในประเทศไทยระหว่างวันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2554 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2554<sup>38</sup>

### ● รอบระยะเวลาบัญชีที่จะจำหน่ายหนี้สูญ<sup>39</sup>

แบ่งออกตามกรณีต่างๆ ดังนี้

1. หนี้ของลูกหนี้รายใดที่ได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนด

<sup>35</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 นว

<sup>36</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 ทศ

<sup>37</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 เอกทศ

<sup>38</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 ทวาทศ

<sup>39</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 7



ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 186๓ ครบถ้วนแล้วใน รอบระยะเวลาบัญชีใด ให้จำหน่ายเป็นหนี้สูญ จากบัญชีลูกหนี้และถือเป็นรายการจ่ายในรอบ ระยะเวลาบัญชีนั้น

2. เว้นแต่กรณีตามข้อ 5 (2) และ (3) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186๓ ให้ถือเป็น รายการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่ง รับคำฟ้อง คำขอเฉลี่ยหนี้ หรือคำขอรับชำระหนี้

3. กรณีตามข้อ 6 ตริ ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186๓ ให้ถือเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งเห็นชอบแผนฟื้นฟู กิจการของลูกหนี้ และ

4. กรณีตามข้อ 6 นว ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186๓ ให้ถือเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เจ้าหนี้ซึ่งเป็นผู้ขายสินค้าหรือ ผู้ฝากขายสินค้าได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ซึ่งเป็นผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับฝากขายสินค้า แล้วแต่กรณี

**ตัวอย่าง<sup>40</sup>** หากเจ้าหนี้ได้ดำเนินการตาม หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดใน กฎกระทรวง ฉบับที่ 186๓ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 ครบถ้วนในรอบระยะเวลาบัญชี ใดแล้ว เจ้าหนี้ต้องจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชี ลูกหนี้และถือเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลา บัญชีนั้น ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวล-

รัษฎากร ประกอบกับ ข้อ 7 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186๓ เจ้าหนี้จะจำหน่ายหนี้สูญจาก บัญชีลูกหนี้และถือเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลา บัญชีอื่นไม่ได้

**ข้อสังเกต<sup>41</sup>** กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลไม่สามารถจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชี ลูกหนี้เพราะไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 186๓ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ ตัดหนี้สูญดังกล่าวเป็นรายการจ่ายทางบัญชีแล้ว ในการยื่นแบบฯ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะต้องปรับปรุงยอดกำไรสุทธิ โดยนำรายการ หนี้สูญที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ฉบับดังกล่าว ไปบวกกลับเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

• **กรณีภายหลังจำหน่ายหนี้สูญ**

1. เมื่อกิจการได้จำหน่ายหนี้ที่เข้าหลัก- เกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญและถือเป็นรายการจ่าย ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีแล้วในรอบ ระยะเวลาบัญชีใด ต่อมาเมื่อกิจการได้รับชำระ หนี้ภายหลังจำหน่ายหนี้สูญแล้ว ย่อมถือเป็น รายได้ของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับ ชำระหนี้ นั้น ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ (9) วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>40</sup> หนังสือที่ กค 0702/7565 ลงวันที่ 13 ตุลาคม 2557

<sup>41</sup> หนังสือที่ กค 0702/1247 ลงวันที่ 10 มีนาคม 2557



2. กรณีที่หนี้สูญนั้นยังไม่เข้าหลักเกณฑ์ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญ จึงยังไม่อาจถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นั้น หากได้เคยนำจำนวนหนี้ดังกล่าวไปเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิและเสียภาษีมาแล้ว ต่อมาภายหลังได้รับชำระหนี้ดังกล่าว ก็ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้อีก ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ทวิ (9) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

3. กรณีมีการจำหน่ายหนี้สูญผิดพลาด กล่าวคือ ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนด ทำให้ต้องคำนวณกลับไปเป็นรายได้ใหม่ กรณีเช่นนี้ แม้ได้รับชำระหนี้ในภายหลัง ก็ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ใหม่อีก เนื่องจากเป็นหนี้ที่ได้นำกลับมาคำนวณเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากรแล้วเช่นกัน

## สาระสำคัญของหนี้สูญที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

### ● บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/11 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนขายสินค้าหรือให้บริการและได้นำภาษีขายไปรวม

คำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แล้ว ต่อมาหากมีหนี้สูญเกิดขึ้นจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ และการจำหน่ายหนี้สูญดังกล่าวได้เป็นไปตามจำนวน หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนำภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายของตนในเดือนภาษีที่ได้มีการจำหน่ายหนี้สูญ

การคำนวณส่วนของหนี้สูญเพื่อนำมาหักออกจากภาษีขายตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

หนี้สูญรายใดที่ได้จำหน่ายไปตามวรรคหนึ่งแล้ว ถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับชำระในภายหลังให้นำภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญตามวรรคหนึ่งที่ได้รับชำระดังกล่าวมารวมเป็นภาษีขายในเดือนภาษีที่ได้รับชำระ”

### ● หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข<sup>42</sup>

ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการ และได้นำภาษีขายไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ต่อมาหากมีหนี้สูญเกิดขึ้นจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ และการจำหน่ายหนี้สูญดังกล่าวได้เป็นไปตาม

<sup>42</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจำหน่ายหนี้สูญ และหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณส่วนของหนี้สูญ เพื่อนำมาหักออกจากภาษีขายตามมาตรา 82/11 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2542





จำนวน หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนำภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายของตนในเดือนภาษีที่ได้มีการจำหน่ายหนี้สูญได้

การจำหน่ายหนี้สูญและการคำนวณส่วนของหนี้สูญเพื่อนำมาหักออกจากภาษีขายให้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังนี้

● **ลักษณะหนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้<sup>43</sup>**

หนี้จากการขายสินค้าหรือให้บริการในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนขายสินค้าหรือให้บริการ ซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 78 มาตรา 78/1 และ มาตรา 78/3 และได้นำภาษีขายไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แล้วให้มีสิทธินำภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญมาหักออกจากภาษีขายในเดือนภาษีที่ได้มีการจำหน่ายหนี้สูญ<sup>44</sup> ต้องเป็นหนี้ที่มีลักษณะดังนี้

(1) เป็นหนี้จากการประกอบกิจการที่ได้ นำไปรวมคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว

(2) เป็นหนี้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือ

ให้บริการแก่ผู้ที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

(3) เป็นหนี้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการ ซึ่งได้ออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร และใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/5 เฉพาะที่มีลักษณะเป็นใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป

(4) เป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความ และมีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้ หนี้ตามวรรคหนึ่งไม่รวมถึงหนี้จากการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

● **การดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญ**

การดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น แบ่งออกตามกรณีได้เป็น 1. การจำหน่ายหนี้สูญกรณีทั่วไป และ 2. การจำหน่ายหนี้สูญกรณีเจ้าหนี้เป็นสถาบันการเงิน

**1. การจำหน่ายหนี้สูญกรณีทั่วไป**

1.1 การจำหน่ายหนี้สูญในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป<sup>45</sup> ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

<sup>43</sup> ข้อ 2 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)ฯ

<sup>44</sup> ข้อ 1 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)ฯ

<sup>45</sup> ข้อ 3 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)ฯ



(1) ได้ติดตามทางถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทางถามอย่างชัดเจนและไม่ได้รับชำระหนี้โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

(2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่ง หรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่ง และในกรณีนั้นๆ ได้มีคำสั่งหรือคำสั่งของศาลแล้วแต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ หรือ

(3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้นๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยการประนอมหนี้นั้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

1.2 การจำหน่ายหนี้สูญในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500.000 บาท<sup>46</sup> ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) ได้ดำเนินการตามข้อ 3 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)ฯ แล้ว

(2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่ง และศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว หรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่ง และศาลได้มีคำสั่งรับคำขอนั้นแล้ว หรือ

(3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้นั้นแล้ว

ในกรณีตาม (2) หรือ (3) กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าหนี้ต้องมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วัน นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

1.3 การจำหน่ายหนี้สูญในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100.000 บาท<sup>47</sup> ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตาม

<sup>46</sup> ข้อ 4 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)ฯ

<sup>47</sup> ข้อ 5 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)ฯ



หลักเกณฑ์ในข้อ 3 หรือข้อ 4 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)<sup>๓</sup> ถ้าปรากฏว่าได้มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

## 2. การจำหน่ายหนี้สูญกรณีเจ้าหนี้เป็นสถาบันการเงินหรือเจ้าหนี้อื่น

### 2.1<sup>๔๘</sup> การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงินได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 3 ข้อ 4 หรือข้อ 5 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)<sup>๓</sup>

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน และบริษัทบริหารสินทรัพย์

ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์”

“การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ในส่วนของหนี้ที่ได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้โดยนำหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลมให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 3 ข้อ 4 หรือข้อ 5 ทั้งนี้ เฉพาะการปลดหนี้ที่ได้กระทำในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

- (1) สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้น
- (2) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน
- (3) บริษัทบริหารสินทรัพย์ไทยตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ไทย
- (4) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

“เจ้าหนี้อื่น” หมายความว่า เจ้าหนี้ที่ไม่มีใช่สถาบันการเงิน ซึ่งได้ดำเนินการเจรจาร่วมกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ให้แก่ลูกหนี้ และได้ทำความตกลงเป็นหนังสือ

<sup>๔๘</sup> ข้อ 6 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)<sup>๓</sup>



ร่วมกับเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน

“ลูกหนี้” หมายความว่า ลูกหนี้ของ เจ้าหนี้อื่น ซึ่งเป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินด้วย และให้หมายความรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ นั้นด้วย”

2.2<sup>49</sup> การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชี ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบัน การเงิน

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ที่ ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัย เฉพาะการปลดหนี้ตาม สัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่ได้กระทำใน ระหว่างวันที่ 25 กรกฎาคม พ.ศ. 2554 ถึง วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558 อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์ การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ลูกหนี้ที่ประสบ อุทกภัยที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศ กำหนดให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตาม หลักเกณฑ์ในข้อ 3 ข้อ 4 หรือข้อ 5 ของ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษี-มูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)<sup>๕๑</sup>

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

(1) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่า

ด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(2) บริษัทบริหารสินทรัพย์ ตาม กฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

(3) บริษัทที่ประกอบธุรกิจบัตรเครดิต ที่มีใช้สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจ สถาบันการเงิน

(4) บริษัทที่ประกอบธุรกิจสินเชื่อ ส่วนบุคคลภายใต้การกำกับที่มีใช้สถาบันการเงิน ตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

2.3<sup>50</sup> การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชี ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่น

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ที่ ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่น ในส่วนของหนี้ที่ ได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัย อันเนื่อง มาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้โดยนำ หลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ลูกหนี้ ที่ประสบอุทกภัยที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลม ให้กระทำได้ โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 3 ข้อ 4 หรือข้อ 5 ทั้งนี้ เฉพาะการปลดหนี้ ตามสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่ได้กระทำ ในระหว่างวันที่ 25 กรกฎาคม พ.ศ. 2555 ถึง วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558

<sup>49</sup> ข้อ 6/1 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)<sup>๕๑</sup>

<sup>50</sup> ข้อ 6/2 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)<sup>๕๑</sup>



“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

- (1) สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้น
- (2) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน
- (3) บรรษัทบริหารสินทรัพย์ไทยตามกฎหมายว่าด้วยบรรษัทบริหารสินทรัพย์ไทย
- (4) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์
- (5) บริษัทที่ประกอบธุรกิจบัตรเครดิตที่มีใช้สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน
- (6) บริษัทที่ประกอบธุรกิจสินเชื่อส่วนบุคคลภายใต้การกำกับที่มีใช้สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

“เจ้าหนี้อื่น” หมายความว่า เจ้าหนี้ที่มีใช้สถาบันการเงิน ซึ่งได้ดำเนินการเจรจาร่วมกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ให้แก่ลูกหนี้ และได้ทำความตกลงเป็นหนังสือร่วมกับเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน

“ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัย” หมายความว่า ลูกหนี้ที่ได้รับความเสียหายจากอุทกภัย ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด

“ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่น”

หมายความว่า ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งเป็นลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของสถาบันการเงินด้วย และให้หมายความรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่นด้วย”

• กรณีภายหลังจำหน่ายหนี้สูญ<sup>51</sup>

เมื่อดำเนินการครบถ้วนตาม ข้อ 3 ข้อ 4 ข้อ 5 หรือข้อ 6 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)<sup>๕๑</sup> แล้วในเดือนภาษีใด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร นำภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายของตนในเดือนภาษีที่ได้มีการจำหน่ายหนี้สูญไว้แล้วแต่กรณีตามข้อ 4 (2) (3) และข้อ 6 วรรคหนึ่ง ของประกาศฯให้นำภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายของตนในเดือนภาษีที่ศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้อง คำขอเฉลี่ยหนี้ คำขอรับชำระหนี้ หรือเห็นชอบแผนฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้

การคำนวณหาภาษีขายจากส่วนของหนี้สูญตามวรรคหนึ่งให้นำส่วนของหนี้สูญนั้นคูณด้วยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหารด้วยร้อยละยี่สิบด้วยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

<sup>51</sup> ข้อ 7 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)<sup>๕๑</sup>



### ๑ แนววินิจฉัยที่น่าสนใจ

เรื่องที่ 1<sup>52</sup> ในการเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้เกณฑ์สิทธิเป็นหลัก ลำคัญการรับรู้รายได้และรายจ่ายคือ การนำรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นมาบันทึก หากยังไม่ได้รับหรือจ่ายเงินจริงก็ต้องบันทึกเป็นรายได้ค้างรับหรือรายจ่ายค้างจ่าย โดยต้องนำไปรวมคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย ดอกเบี้ยค้างรับเกิดขึ้นตามระยะเวลาที่ผู้กู้ได้รับเงินกู้ไป โจทก์ต้องบันทึกรับรู้รายได้ แม้ยังไม่ได้ดอกเบี้ยจะอ้างบทบัญญัติ ป.พ.พ. มาตรา 193/33 ว่าเป็นดอกเบี้ยค้างรับเกินห้าปียอมขาดอายุความแล้วไม่ได้ โจทก์ต้องบันทึกรับรู้รายได้ หากโจทก์ไม่อาจได้รับชำระหนี้ อย่างแน่นอนก็ชอบที่จะจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ (9) ประกอบกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ

เรื่องที่ 2<sup>53</sup> กรณีการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัท B บริษัท B จะใช้รายงานของทนายความในการติดตามหาทรัพย์สินของ

ลูกหนี้เพื่อยึดบังคับชำระหนี้ตามคำพิพากษาเป็นหลักฐานประกอบการจำหน่ายหนี้สูญได้ จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 4 (2) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 186ฯ กล่าวคือ บริษัท B ต้องแจ้งรายงานการติดตามหาทรัพย์สินของทนายความเป็นหนังสือต่อเจ้าพนักงานบังคับคดีและมีหลักฐานการรับทราบของเจ้าพนักงานบังคับคดี หรือบริษัท B อาจใช้สำเนารายงานการยึดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานบังคับคดีที่แสดงว่า ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ ที่จะชำระหนี้ได้ โดยเจ้าพนักงานบังคับคดีต้องรับรองความถูกต้องของรายงานด้วย

เรื่องที่ 3<sup>54</sup> โจทก์ทำบันทึกข้อตกลงลดหนี้ค่าเช่ารถประจำเดือนธันวาคม 2546 ให้แก่บริษัท บ. 35 ล้านบาท แล้วนำเป็นรายจ่ายหนี้สูญในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยไม่ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) เจ้าพนักงานประเมินจึงให้โจทก์ปฏิบัติให้ถูกต้อง โดยนำยอดหนี้จำนวนดังกล่าวบวกกลับเป็นยอดลูกหนี้ค้างชำระดั้งเดิม ซึ่งเป็นเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น การกระทำของโจทก์ดังกล่าวไม่ทำให้

<sup>52</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7844/2560

<sup>53</sup> หนังสือที่ กค 0702/2304 ลงวันที่ 8 มีนาคม 2559

<sup>54</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4392/2558



บันทึกข้อตกลงลดหนี้และรับชำระหนี้ ซึ่งมีผลเป็นการปลดหนี้บางส่วนให้แก่บริษัท บ. ยกเลิกหรือสิ้นสุดลง สิทธิเรียกร้องของโจทก์ในหนี้จำนวนดังกล่าวจึงระงับลงเสมือนโจทก์ได้รับชำระหนี้ดังกล่าวครบถ้วนแล้วอันเนื่องมาจากการทำบันทึกข้อตกลงดังกล่าว โดยถือวันที่ทำบันทึกลดหนี้คือวันที่ 30 ธันวาคม 2546 เป็นวันที่ได้รับชำระหนี้ค่าบริการ ซึ่งเป็นวันที่ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 (1) นอกจากนี้การลดหนี้ของโจทก์มิใช่ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนตามมาตรา 79 วรรคสาม (1) ที่ลดให้ในขณะที่ขายสินค้าหรือให้บริการ แต่เป็นการลดหนี้ในกรณีที่ลูกหนี้ไม่สามารถชำระหนี้ได้ โจทก์จึงมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากบริษัท บ. ในวันที่มีการลดหนี้ตามมาตรา 82/4 โจทก์ทำบันทึกข้อตกลงลดหนี้ค่าเช่ารถประจำเดือนธันวาคม 2546 ให้แก่บริษัท บ. 35 ล้านบาท แล้วนำเป็นรายจ่ายหนี้สูญในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียหายเงินได้นิติบุคคลโดยไม่ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) เจ้าพนักงานประเมินจึงให้โจทก์ปฏิบัติให้ถูกต้องโดยนำยอดหนี้จำนวนดังกล่าวบวกกลับเป็นยอดลูกหนี้ค้างชำระดั้งเดิม ซึ่งเป็นเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น การกระทำของโจทก์

ดังกล่าวไม่ทำให้บันทึกข้อตกลงลดหนี้และรับชำระหนี้ ซึ่งมีผลเป็นการปลดหนี้บางส่วนให้แก่บริษัท บ. ยกเลิกหรือสิ้นสุดลง สิทธิเรียกร้องของโจทก์ในหนี้จำนวนดังกล่าวจึงระงับลงเสมือนโจทก์ได้รับชำระหนี้ดังกล่าวครบถ้วนแล้วอันเนื่องมาจากการทำบันทึกข้อตกลงดังกล่าว โดยถือวันที่ทำบันทึกลดหนี้คือวันที่ 30 ธันวาคม 2546 เป็นวันที่ได้รับชำระหนี้ค่าบริการ ซึ่งเป็นวันที่ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1 (1) นอกจากนี้การลดหนี้ของโจทก์มิใช่ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนตามมาตรา 79 วรรคสาม (1) ที่ลดให้ในขณะที่ขายสินค้าหรือให้บริการ แต่เป็นการลดหนี้ในกรณีที่ลูกหนี้ไม่สามารถชำระหนี้ได้ โจทก์จึงมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากบริษัท บ. ในวันที่มีการลดหนี้ตามมาตรา 82/4

เรื่องที่ 4<sup>55</sup> การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้สำหรับลูกหนี้ที่ถูกฟ้องเป็นคดีล้มละลายและศาลได้พิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายแล้วนั้นจึงต้องปรากฏว่า ได้มีการปฏิบัติตามขั้นตอนของการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ครบถ้วนทั้ง 3 ขั้นตอนตามที่กำหนดไว้ในข้อ 4 (3) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186<sup>๖</sup> เสียก่อน

<sup>55</sup> หนังสือที่ กค 0702/7191 ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2558



บริษัท B จึงจะจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ได้กำหนดหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญในกรณีที่หนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาท และเป็นกรณีลูกหนี้ถูกฟ้องในคดีล้มละลาย ให้ดำเนินการเป็นขั้นตอนดังนี้ (1) เจ้าหนี้ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้เป็นคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีล้มละลาย (2) ลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลาย และ (3) ได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว โดยจะต้องมีการปฏิบัติตามขั้นตอนต่างๆ ดังกล่าวอย่างครบถ้วนเสียก่อน

สำหรับขั้นตอนการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกนั้น มาตรา 124 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลายฯ มีหลักว่า “ทรัพย์สินซึ่งเหลือจากที่กันไว้สำหรับค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายนั้นเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ต้องจัดการแบ่งในระหว่างเจ้าหนี้โดยเร็ว การแบ่งทรัพย์สินต้องกระทำทุกระยะเวลาไม่เกินหกเดือนนับแต่วันที่ศาลพิพากษาให้ลูกหนี้ล้มละลาย...” เห็นได้ว่า การแบ่งทรัพย์สินในคดีล้มละลายเป็นกรณีที่มีกฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ต้องกระทำเพื่อให้คดี

ล้มละลายสำเร็จลุล่วงได้และต้องกระทำตามระยะเวลาที่กฎหมายล้มละลายกำหนดไว้สำหรับคำว่า “การแบ่งทรัพย์สิน” นั้นหมายถึงกระบวนการที่เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ดำเนินการตรวจสอบและรวบรวมทรัพย์สินของลูกหนี้เพื่อจะได้ทำการแบ่ง แต่ไม่ได้หมายความว่า เมื่อตรวจสอบและรวบรวมทรัพย์สินแล้วลูกหนี้จะต้องมีทรัพย์สินให้แบ่งเพื่อชำระหนี้ทุกครั้งไปจึงจะถือว่าเป็นการแบ่งทรัพย์สินที่สมบูรณ์ตามความหมายที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติล้มละลายฯ หรือตามข้อ 4 (3) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186๓ ดังนี้ กรณีลูกหนี้จะมีทรัพย์สินให้แบ่งหรือไม่ จึงมีใช้สิ่งที่แสดงว่าได้มี “การแบ่งทรัพย์สิน” แต่อย่างไรก็ตาม นอกจากนี้ ในกรณีที่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินจะให้แบ่งและเพื่อให้เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์สามารถยื่นคำขอปิดคดีล้มละลายต่อศาลได้ระเบียบกระทรวงยุติธรรม ว่าด้วยการบังคับคดีล้มละลายและการชำระบัญชี พ.ศ. 2520 ข้อ 77 ได้กำหนดแนวทางให้เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ดำเนินการเพื่อขอให้ศาลสั่งปิดคดีได้โดยในการเสนอปิดคดีของลูกหนี้ในกรณีที่ไม่มีทรัพย์สินจะให้แบ่ง เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์จะทำรายงานเสนอปิดคดีเป็นประเภท “ไม่มีทรัพย์สินแบ่ง”





เรื่องที่ 5<sup>56</sup> กรณีบริษัท B ได้ส่งออกสินค้าให้กับบริษัท A ในต่างประเทศ เป็นจำนวนเงิน USD 94,300 และได้มีการทำสัญญาประกันความเสี่ยงในการชำระค่าสินค้ากับ ธนาคาร B ต่อมาบริษัท A ไม่ชำระค่าสินค้า ธนาคาร B จึงได้ชำระค่าสินไหมทดแทนให้กับบริษัท B เป็นจำนวนเงิน USD 80,155 หรือ 2,439,918.20 บาท (ร้อยละ 85 ของมูลค่าสินค้า) ตามที่กำหนดไว้ในสัญญาประกันความเสี่ยงดังกล่าว และบริษัท B ได้มอบอำนาจให้ ธนาคาร B ดำเนินการติดตามทวงหนี้ค่าสินค้าที่เหลือกับบริษัท A ลูกหนี้ เมื่อธนาคาร B ได้ติดตามทวงหนี้ และเห็นว่ามีความเป็นไปได้น้อยมากที่จะติดตามทวงหนี้จากลูกหนี้รายดังกล่าวได้ จึงขออนุมัติยกเลิกการติดตามทวงหนี้จากคณะกรรมการของธนาคาร B และแจ้งให้บริษัท B ทราบ ซึ่งบริษัท B เห็นว่าไม่มีประโยชน์ที่จะดำเนินการฟ้องร้องบริษัท A ให้ชำระค่าสินค้าที่เหลือ กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นลูกหนี้จากการประกอบกิจการเป็นปกติของบริษัท B บริษัท B มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากรได้ต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ข้อ 5 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186<sup>๖</sup> แต่กรณีตาม

ข้อเท็จจริง บริษัท B ไม่ได้ดำเนินการฟ้องร้องบริษัท A ลูกหนี้เป็นคดีแพ่ง บริษัท B จึงไม่มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในส่วนมูลค่าของสินค้าที่เหลือได้

เรื่องที่ 6<sup>57</sup> กรณีบริษัทฯ ประกอบกิจการขายเคมีภัณฑ์ บริษัทฯ มีลูกค้าทั้งประเภทที่ซื้อสินค้าไปเพื่อจำหน่าย หรือนำไปใช้ในการผลิตสินค้าเพื่อจำหน่าย ต่อมาบริษัทฯ ได้ใช้สิทธิเรียกร้องเอาค่าสินค้าจากผู้ซื้อซึ่งเป็นลูกหนี้ที่สั่งซื้อสินค้ามาเพื่อกิจการของลูกหนี้เองภายในกำหนดเวลาอายุความห้าปี ตาม ป.พ.พ. มาตรา 193/33 (5) และมาตรา 193/34 (1) ดังนั้น หากบริษัทฯ ได้ใช้สิทธิเรียกร้องให้ลูกค้าชำระหนี้ค่าสินค้าตามข้อเท็จจริงแล้ว จึงเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องภายในกำหนดอายุความ ตามข้อ 3 (2) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186<sup>๖</sup>

กรณีลูกหนี้ขอผ่อนชำระหนี้ค่าสินค้าให้บริษัทฯ มาระยะหนึ่งแล้วหยุดชำระ ถือได้ว่าเป็นกรณีที่ลูกหนี้กระทำการใดๆ อันปราศจากข้อสงสัยแสดงให้เห็นเป็นปริยายว่ายอมรับสภาพหนี้ตามสิทธิเรียกร้อง หากได้กระทำการดังกล่าวภายในอายุความการใช้สิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ มีผลทำให้อายุความสะดุดหยุดลง

<sup>56</sup> หนังสือที่ กค 0702/4074 ลงวันที่ 17 เมษายน 2558

<sup>57</sup> หนังสือที่ กค 0702/1182 ลงวันที่ 29 มกราคม 2558



ตาม ป.พ.พ. มาตรา 193/14 (1) และเมื่อเหตุที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงสิ้นสุดเวลาใด ให้เริ่มนับอายุความใหม่ตั้งแต่นั้นนั้น ตาม มาตรา 193/15 วรรคสอง ในกรณีลูกหนี้ขอ ผ่อนชำระหนี้ค่าสินค้าให้บริษัทฯ โดยมีหลักฐาน เป็นหนังสือตามสิทธิเรียกร้องซึ่งขาดอายุความ แล้ว แม้ว่าลูกหนี้ไม่รู้ว่ามีสิทธิเรียกร้องนั้นขาด อายุความ ถือได้ว่าลูกหนี้ได้ละประโยชน์แห่ง อายุความ แต่ไม่มีผลกระทบต่อสิทธิ ของบุคคลภายนอก ตามมาตรา 193/24 และ มาตรา 193/28 หากต่อมาลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ นั้น บริษัทฯ ไม่สามารถอ้างสิทธิตามหลักฐานใหม่ โดยอาศัยมูลหนี้เดิมที่ได้ขาดอายุความไปแล้ว เนื่องจากเป็นหนี้ที่ขาดอายุความจึงไม่เป็นไป ตามข้อ 3 (2) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186ฯ ที่บริษัทฯ จะนำมาจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชี ลูกหนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวล- รัษฎากรได้

เรื่องที่ 7<sup>58</sup> กรณีบริษัทฯ ให้บริษัท A หรือลูกหนี้กู้ยืมเงินซึ่งเป็นบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน ต่อมาลูกหนี้ได้ยื่นคำร้องขอฟื้นฟูกิจการต่อ ศาลล้มละลายกลาง โดยศาลได้มีคำสั่งให้ฟื้นฟู กิจการเมื่อวันที่ 13 กรกฎาคม 2554 และ บริษัทฯ ได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้เงินต้นและ

ดอกเบี้ยคงค้างในการฟื้นฟูกิจการ ซึ่งศาลได้มี คำสั่งเห็นชอบด้วยแผนฟื้นฟูกิจการ เมื่อวันที่ 13 มีนาคม 2555 และลูกหนี้ต้องชำระหนี้ตาม แผนให้กับบริษัทฯ ซึ่งเป็นเจ้าหนี้กลุ่มที่ 3 ใน ฐานะเจ้าหนี้ไม่มีประกัน (เจ้าหนี้บริษัทในเครือ และบุคคลที่เกี่ยวข้องซึ่งลูกหนี้เป็นหนี้โดยตรง) โดยจัดสรรชำระหนี้ร้อยละ 4.80 ของมูลหนี้ เงินต้น ไม่มีดอกเบี้ยด้วยกระแสเงินสดของ กิจการ โดยผ่อนชำระเป็นรายปีภายในระยะเวลา 3 ปี นับจากวันที่ศาลมีคำสั่งเห็นชอบ ด้วยแผน และกำหนดเงินสดที่บริษัทฯ อาจได้ รับเพิ่มเติมจากการที่ลูกหนี้เป็นโจทก์ฟ้องคดี และลูกหนี้มีสิทธิเรียกร้องประเภทเงินให้กู้ยืม ระยะยาว เมื่อดำเนินการเป็นผลสำเร็จตามแผน ให้ลูกหนี้รายงานขอให้ศาลมีคำสั่งยกเลิกการ ฟื้นฟูกิจการโดยไม่ชักช้า และเมื่อศาลมีคำสั่ง ให้ยกเลิกการฟื้นฟูกิจการ ถือว่าเจ้าหนี้ตกลง ยินยอมปลดหนี้ตามสิทธิเรียกร้องเดิมทั้งหมด โดยสิ้นเชิงให้กับลูกหนี้ ฉะนั้น การที่บริษัทฯ เจ้าหนี้จะจำหน่ายหนี้สูญตามมาตรา 69 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากรได้ หนี้เงินกู้ยืมดังกล่าว จะต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือ เนื่องจากการประกอบกิจการหรือหนี้ที่ได้อบรม เป็นเงินได้ในการค้าอันก่อให้เกิดหนี้ซึ่งเป็นหนี้ ที่ยังไม่ขาดอายุความและมีหลักฐานชัดเจน

<sup>58</sup> หนังสือที่ กค 0702/10118 ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน 2556



ที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้ ตามข้อ 3 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186<sup>๓</sup> ต่อมาเมื่อวันที่ 13 มีนาคม 2555 ศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยแผนฟื้นฟูกิจการ บริษัทฯ จึงมีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในส่วนที่ได้รับการปลดหนี้ตามแผนฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้ที่ศาลได้มีคำสั่งเห็นชอบตามกฎหมายว่าด้วยล้มละลาย โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 4 ข้อ 5 หรือ ข้อ 6 ของกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว และให้ถือเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2555 ทั้งนี้ ตามข้อ 6 ตรี และข้อ 7 ของกฎกระทรวงฯ

กรณีเมื่อเดือนมีนาคม 2556 มีการขอแก้ไขเพิ่มเติมแผนฉบับแรก โดยแผนที่ขอแก้ไขกำหนดให้บริษัทฯ ได้รับชำระหนี้เพิ่มเติมจากร้อยละ 4.80 ของมูลหนี้เงินต้น เป็นร้อยละ 7.97 ของมูลหนี้เงินต้นและขยายเวลาผ่อนชำระจาก 3 ปี เป็น 7 ปี พร้อมทั้งกำหนดเงินสดที่บริษัทฯ อาจได้รับเพิ่มเติมจากการที่ลูกหนี้เป็นโจทก์ฟ้องคดีเพิ่มเติมอีกคดีหนึ่ง ซึ่งการดำเนินการขอแก้ไขเพิ่มเติมแผนฉบับแรกเกิดขึ้นคนละปีกับปีที่ศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยแผนฉบับแรก และขณะนี้แผนที่ขอแก้ไขอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลหากภายหลังศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยแผนที่ขอแก้ไขเพิ่มเติม

มีผลทำให้บริษัทฯ ได้รับชำระหนี้เพิ่มเติมจากลูกหนี้ตามมาตรา 90/60 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 จึงมีใช้กรณีที่บริษัทฯ ปลดหนี้ให้กับลูกหนี้ ซึ่งหากภายหลังปรากฏว่าบริษัทฯ ได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้ตามแผนฉบับแรก และหนี้ส่วนที่ได้รับเพิ่มเติมตามแผนที่ขอแก้ไข บริษัทฯ ต้องนำเงินดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระหนี้ด้วยตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 8<sup>59</sup> 1. หน่วยงาน A มีลูกหนี้การค้าค้างสองราย ซึ่งได้ติดตามทวงถามแล้ว ลูกหนี้ไม่ยอมชำระหนี้ ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2546 หน่วยงาน A ได้ฟ้องคดีแพ่งกับลูกหนี้การค้าทั้งสองราย และศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำเลยชำระหนี้ แต่หน่วยงาน A มิได้ขอออกหมายตั้งเจ้าพนักงานบังคับคดี จึงยังมิได้ดำเนินการบังคับคดี แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ ต่อมาหน่วยงาน A ได้ยื่นฟ้องลูกหนี้ทั้งสองรายต่อศาลล้มละลายกลาง โดยศาลล้มละลายกลางได้พิพากษาให้ลูกหนี้ทั้งสองเป็นบุคคลล้มละลายตามพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2543 เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ไม่สามารถรวบรวมทรัพย์สินได้ และไม่มีกิจการ

<sup>59</sup> หนังสือที่ กค 0702/พ./9520 ลงวันที่ 6 พฤศจิกายน 2556



ใดต้องปฏิบัติต่อไป จึงขอให้ศาลมีคำสั่งปิดคดี และศาลมีคำสั่งอนุญาตให้ปิดคดี รายนาง B เมื่อวันที่ 1 กันยายน 2554 และรายนาง C เมื่อวันที่ 26 มกราคม 2554 กรณีดังกล่าว หน่วยงาน A จึงมีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ รายนาง B ในเดือนกันยายน 2554 และราย นาง C ในเดือนมกราคม 2554 ซึ่งเป็นเดือนที่ศาลล้มละลายกลางมีคำสั่งปิดคดีไม่มีแบ่ง ตามข้อ 3 (3) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)ฯ

2. กรณีหน่วยงาน A ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ขายสินค้า และได้นำภาษีขายไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร หน่วยงาน A มีสิทธินำภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญมาหักออกจากภาษีขายในเดือนภาษีที่มีการจำหน่ายหนี้สูญได้ตามมาตรา 82/11 ดังนั้น หน่วยงาน A จึงต้องนำภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญไปหักจากภาษีขายในเดือนภาษีที่มีการจำหน่ายหนี้สูญตาม 1.

เรื่องที่ 9 โจทก์ถือหุ้นบริษัท ท. จำกัด ร้อยละ 99.99 บริษัท ท. เป็นหนี้โจทก์ โดยเป็นหนี้ค่าบริการและเป็นหนี้เงินกู้ยืมตามสัญญา

กู้ยืมเงิน และข้อตกลงเพิ่มเติมสัญญากู้ยืมเงิน บริษัท ท. ประสบภาวะขาดทุนมากไม่สามารถชำระหนี้คืนแก่โจทก์ ต่อมาได้เปลี่ยนชื่อเป็นบริษัท ค. และถูกศาลสั่งให้ล้มละลาย โจทก์ได้ปลดหนี้ให้บริษัท ท. ในข้อนี้เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เห็นว่าการที่โจทก์ปลดหนี้ตามสัญญากู้ยืมเงินให้แก่บริษัท ท. นั้น เป็นการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ซึ่งโจทก์จะกระทำต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 186ฯ เมื่อโจทก์ไม่ได้ปฏิบัติตามกฎกระทรวงดังกล่าว จึงถือว่าโจทก์คงเป็นเจ้าของเงินกู้ตามสัญญาดังกล่าวอยู่ เจ้าพนักงานประเมินจึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ประเมินดอกเบี้ยรับตามราคาตลาดในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีแก่โจทก์ ข้อนี้โจทก์มีนาง ป. เจ้าหน้าที่บัญชีอาวุโสบริษัทโจทก์เป็นพยานเบิกความว่า โจทก์ได้นำจำนวนเงินที่ปลดหนี้ให้แก่บริษัท ท. และตัดออกจากบัญชีไปบวกกลับรายได้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่เกี่ยวข้องแล้ว นาย ศ.เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของจำเลย และนาย ส. เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นพยานจำเลยก็ได้เบิกความตอบ



นายโจทก์ถามค้านรับรองว่าถูกต้อง ดังนั้นข้อเท็จจริงจึงฟังยุติได้ว่า เมื่อโจทก์ปลดหนี้ให้แก่บริษัท ท. และโจทก์ได้นำจำนวนเงินดังกล่าวไปบวกกลับเป็นรายได้เพื่อคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิในการเสียภาษีแล้ว แสดงว่าไม่ใช่กรณีโจทก์คำนวณกำไรขาดทุนสุทธิโดยการจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ฝ่าฝืนหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 186<sup>60</sup> โดยโจทก์มิได้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิตามเงื่อนไขของมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เจ้าพนักงานประเมินอ้างว่าเป็นกรณีจำหน่ายหนี้สูญที่ไม่เป็นไปตามกฎกระทรวงดังกล่าว การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่ถูกต้อง กรณีไม่ต้องวินิจฉัยว่า ดอกเบี้ยตามการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นเป็นดอกเบี้ยราคาตลาดหรือไม่ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้นไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังขึ้น

เรื่องที่ 10<sup>60</sup> แม้วัตถุประสงค์บริษัท อ. จำกัด จะระบุว่าประกอบกิจการให้บริการค้า-

ประกันหนี้สินชนิดต่างๆ แต่ก็เป็นวัตถุประสงค์ตามปกติของบริษัท ซึ่งต้องพิจารณาหลักเกณฑ์การทำธุรกรรมตามวัตถุประสงค์ของบริษัทด้วย การที่บริษัท อ. ทำสัญญาค้ำประกันเงินกู้ยืมบริษัทในเครือเดียวกัน โดยไม่ได้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมการค้ำประกันตอบแทนจากบริษัททั้งสอง ก็เพื่อช่วยเหลือให้บริษัททั้งสองได้รับเงินกู้ยืมจากสถาบันการเงิน อันเป็นการกระทำเฉพาะในระหว่างนิติบุคคลที่มีส่วนได้เสียผูกพันกันอยู่เท่านั้น และแม้บริษัท อ. จะต้องใช้เงินให้แก่สถาบันการเงินตามสัญญาค้ำประกันแทนบริษัททั้งสองที่ถูกศาลพิพากษาให้ล้มละลายซึ่งบริษัท อ. สามารถหักวงเงินค้ำประกันดังกล่าวเป็นหนี้สูญนำไปเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (9) แต่กรณีดังกล่าวเป็นเรื่องของภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่เกี่ยวข้องกับภาษีธุรกิจเฉพาะ

เรื่องที่ 11<sup>61</sup> ลูกหนี้การค้าของโจทก์เป็นเงินได้พึงประเมินนับตั้งแต่โจทก์คำนวณรับรู้รายได้โดยต้องใช้เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หาก

<sup>60</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 11271/2555

<sup>61</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5596/2551



โจทก์เห็นว่าไม่อาจได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้ดังกล่าวอย่างแน่นอนเพราะลูกหนี้รายนี้ต้องล้มละลาย โจทก์ต้องดำเนินการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของมาตรา 65 ทวิ (9) และกฎกระทรวง ฉบับที่ 186ฯ เมื่อโจทก์ยังมีได้ดำเนินการดังกล่าวจึงต้องถือว่าลูกหนี้รายนี้ยังคงเป็นลูกหนี้ของโจทก์ทั้งจำนวน และโดยที่เป็นหนี้เงินตราต่างประเทศ โจทก์ต้องคำนวณค่าหรือราคาของลูกหนี้เป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้ตามมาตรา 65 ทวิ (5) (ก) เมื่อคำนวณแล้วโจทก์มีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราจึงต้องปรับปรุงรายการดังกล่าวเป็นรายได้ของโจทก์

เรื่องที่ 12<sup>62</sup> หนังสือสัญญาจ้างซ่อมแซมและบำรุงรักษารถยนต์โดยสาร เป็นสัญญาที่ทำขึ้นระหว่างองค์การกับบริษัท ต. และบันทึกข้อความว่าด้วยการยกเลิกค่าซ่อมรถจากอุบัติเหตุค้างดำเนินการระหว่างปี 2520 ถึง 2534 ที่แสดงว่าโจทก์ทำสัญญารับจ้างลูกจ้างดูแลบำรุงรักษารถยนต์โดยสารให้แก่องค์การ

<sup>62</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5639/2550

<sup>63</sup> หนังสือที่ กค 0706/4678 ลงวันที่ 14 พฤษภาคม 2547 และที่ กค 0706/11436 ลงวันที่ 14 พฤศจิกายน 2550

ซึ่งในสัญญาข้อ 8 ให้สิทธิแก่บริษัท ต. ที่จะมอบให้บริษัทในเครือเป็นผู้ดำเนินการแทนได้ ข้อเท็จจริงจึงรับฟังได้ว่า โจทก์ได้เข้าร่วมเป็นคู่สัญญากับองค์การ โดยมีสิทธิและหน้าที่ตามสัญญา หนี้อันเกิดจากการรับจ้างซ่อมแซมดูแลรถยนต์โดยสารประจำทางในกรณีรถเกิดอุบัติเหตุ ย่อมเป็นหนี้ระหว่างโจทก์กับองค์การหาใช่หนี้ระหว่างโจทก์กับพนักงานขับรถยนต์ขององค์การอย่างใดไม่ การที่โจทก์ทำบันทึกข้อตกลงว่าด้วยการยกเลิกค่าซ่อมรถให้แก่องค์การขนส่ง โดยไม่ได้ฟ้ององค์การเป็นคดีแพ่งหรือคดีล้มละลาย หรือองค์การเลิกกิจการ ซึ่งเป็นการไม่ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 186ฯ ข้อ 4 การจำหน่ายหนี้สูญของโจทก์จึงไม่เป็นไปตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบแล้ว

เรื่องที่ 13<sup>63</sup> การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาท ขึ้นไป ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นหนี้ของลูกหนี้ในประเทศหรือต่างประเทศ จะต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข



ที่กำหนดในข้อ 4 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186<sup>๗</sup> สำหรับกรณีที่เจ้าหน้าที่จะดำเนินการฟ้อง ลูกหนี้ในคดีแพ่ง หรือยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีแพ่ง หรือ ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลาย หรือได้ ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้ รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลายเพื่อจำหน่ายหนี้สูญ จากบัญชีลูกหนี้ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และ เงื่อนไขที่กำหนดในข้อ 4 (2) และ (3) ของ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186<sup>๗</sup> นั้น เนื่องจากในปัจจุบันยังไม่มีความหมายหรือข้อตกลงระหว่าง ประเทศที่กำหนดให้ศาลไทยยอมรับคำพิพากษา หรือคำสั่งของศาลต่างประเทศให้มีผลใช้บังคับ ในราชอาณาจักรไทยแต่อย่างใด ดังนั้น ในการ จำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ เจ้าหนี้จึงไม่อาจ ใช้คำพิพากษาคำบังคับ หรือคำสั่งของศาล ต่างประเทศเป็นเอกสารหลักฐานในการจำหน่าย หนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ตามข้อ 4 (2) และ (3) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186<sup>๗</sup> ได้แต่อย่างใด

กรณีที่บริษัท ค. จะดำเนินการจำหน่าย หนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีที่หนี้มีจำนวน เกิน 500,000 บาท โดยได้ดำเนินการฟ้อง ลูกหนี้ต่างประเทศเป็นคดีแพ่งในศาลไทย และ ในกรณีนั้นๆ ได้มีคำบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้ว

แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ ที่อยู่ในประเทศไทย จะชำระหนี้ได้ บริษัทฯ ย่อมจำหน่ายหนี้สูญจาก บัญชีลูกหนี้และถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ กำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ ข้อ 4 (2) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186<sup>๗</sup>

เรื่องที่ 14<sup>64</sup> กรณีเจ้าหนี้ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร จากการขายสินค้า หรือการให้บริการแก่ หน่วยงาน A จะขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้เสียไปจากการลดหนี้ให้กับ หน่วยงาน A นั้น จำนวนหนี้ที่ผู้ประกอบการ จดทะเบียนได้ปลดหนี้ให้แก่หน่วยงาน A ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำภาษีขายที่ คำนวณจากส่วนของการปลดหนี้ดังกล่าวมา ถือเป็นหนี้สูญหักออกจากภาษีขายของตนใน เดือนภาษีที่มีการจำหน่ายหนี้สูญตามมาตรา 82/11 ได้ต่อเมื่อหนี้สูญดังกล่าวต้องเป็นไป ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)<sup>๗</sup>

เรื่องที่ 15<sup>65</sup> บริษัทฯ ได้ดำเนินการติดตาม ทวงถาม ลูกค้าได้ขอผ่อนชำระหนี้ค่าสินค้า

<sup>64</sup> หนังสือที่ กค 0706/7595 ลงวันที่ 8 กันยายน 2548

<sup>65</sup> หนังสือที่ กค 0706/12674 ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2546



บางส่วนให้แก่บริษัทฯ เหลือค่าสินค้าที่ค้างชำระ เป็นจำนวนเงิน 6,480,200 บาท บริษัทฯ ได้ติดตามทวงถามแต่ไม่ได้รับชำระหนี้แต่อย่างใด บริษัทฯ จึงได้ดำเนินการฟ้องร้องลูกหนี้ดังกล่าว ต่อศาลแพ่ง เมื่อวันที่ 17 สิงหาคม 2543 เพื่อให้ลูกหนี้ชำระหนี้แก่บริษัทฯ เป็นจำนวนเงิน 6,759,823.40 บาท โดยเป็นเงินต้นจำนวน 6,480,200 บาท พร้อมดอกเบี้ยจำนวน 279,623.40 บาท และเมื่อวันที่ 27 สิงหาคม 2545 บริษัทฯ ได้ทำสัญญาประนีประนอมยอมความกับลูกหนี้ในศาล โดยลูกหนี้จะผ่อนชำระให้บริษัทฯ เป็นงวดรายเดือนเดือนละ ไม่ต่ำกว่า 500,000 บาท หากลูกหนี้ชำระเงิน ตามงวดที่ 1 ถึงงวดที่ 7 ให้แก่บริษัทฯ ครบถ้วน โดยไม่ผิดนัดแม้แต่งวดเดียว บริษัทฯ ยอมปลดหนี้ส่วนที่เหลือทั้งหมดพร้อมค่าฤชาธรรมเนียมที่ศาลไม่สั่งคืนให้แก่ลูกหนี้ ดังนั้น การที่บริษัทฯ ปลดหนี้ให้กับลูกหนี้ตามสัญญา ประนีประนอมยอมความในศาลตามข้อเท็จจริง ดังกล่าว ส่วนของหนี้ที่บริษัทฯ ปลดให้จะหัก เป็นรายจ่ายประเภทหนี้สูญไม่ได้ เนื่องจากไม่เข้าหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186<sup>66</sup>

เรื่องที่ 16<sup>66</sup> เมื่อไม่ปรากฏว่าสาขาของ โลกทีในประเทศไทยมีพฤติการณ์จำหน่ายเงิน ก้ำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากก้ำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินก้ำไรที่แท้จริงออกไปจาก ประเทศไทย เพื่อผลประโยชน์ของสำนักงาน ใหญ่ในต่างประเทศ แม้เป็นกรณีมิใช่หนี้สูญ ที่แท้จริงหรือมิใช่หนี้สูญที่ได้ตัดจ่ายจากบัญชี ของโลกทีจริง หรือโลกทีจำหน่ายหนี้สูญโดยไม่ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) ประกอบด้วยกฎกระทรวง ฉบับที่ 181 (พ.ศ. 2532)ฯ ที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น เป็น เรื่องที่โลกทีไม่สามารถนำหนี้สูญจำนวนดังกล่าว มาคำนวณก้ำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิตาม ประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ แม้จะเป็นผล ให้โลกทีมีก้ำไรสุทธิเพิ่มขึ้นตามรายจ่ายต้องห้าม ดังกล่าวก็ตาม แต่จะนำมาถือว่าโลกทีจำหน่าย เงินก้ำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จาก ก้ำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินก้ำไรออกไปจาก ประเทศไทยหาได้ไม่

เรื่องที่ 17<sup>67</sup> การที่บริษัทฯ ได้ชำระภาษี-มูลค่าเพิ่ม เมื่อบริษัทฯ ได้ออกใบกำกับภาษี กรณีจึงเป็นการชำระภาษีโดยชอบตามมาตรา 78/1 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว การ

<sup>66</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6647/2545

<sup>67</sup> หนังสือที่ กค 0706 (กม.07)/451 ลงวันที่ 30 เมษายน 2546





ปลอมแปลงเอกสารดังกล่าวมิใช่เหตุแห่งการออกใบลดหนี้ ตามมาตรา 82/10 แห่งประมวลรัษฎากร และหนี้จากการให้บริการดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นหนี้สูญ ตามข้อ 2 (4) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)<sup>๖๘</sup> ดังนั้น หากบริษัทฯ ไม่สามารถเรียกเก็บเงินค่าบริการตามใบแจ้งหนี้ได้ และหากบริษัทฯ ได้มีการดำเนินการตามกฎหมายตามสมควร และมีหลักฐานที่เชื่อถือได้ว่าบริษัทฯ ถูกฉ้อโกงจริง บริษัทฯ มีสิทธิยกเลิกการออกไปกำกับภาษีดังกล่าวได้

เรื่องที่ 18<sup>๖๘</sup> หากบริษัทฯ มีหนี้สูญเกิดขึ้นจากการให้บริการ และการจำหน่ายหนี้สูญดังกล่าวได้เป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)<sup>๖๘</sup> บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญมาหักออกจากภาษีขายในเดือน

ภาษีที่ได้มีการจำหน่ายหนี้สูญได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 82/11 แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนมูลค่าของการให้บริการที่เป็นหนี้สูญที่เหลืออยู่นั้น บริษัทฯ มีสิทธิที่จะจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้ก็ต่อเมื่อได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามกฎกระทรวงฉบับที่ 186<sup>๖๙</sup>

อนึ่ง หากบริษัทฯ ไม่ได้จำหน่ายหนี้สูญตามมาตรา 82/11 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85)<sup>๖๘</sup> ภาษีขายที่คำนวณจากส่วนของหนี้สูญ รวมทั้งมูลค่าของการให้บริการที่เป็นหนี้สูญดังกล่าว บริษัทฯ มีสิทธิจำหน่ายจำนวนหนี้สูญดังกล่าวจากบัญชีลูกหนี้ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เมื่อบริษัทฯ ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามกฎกระทรวงฉบับที่ 186<sup>๖๙</sup>



<sup>68</sup> หนังสือที่ กค 0811/05394 ลงวันที่ 8 มิถุนายน 2542