

ประเด็นการจำหน่ายหนังสือทางภาษีของหน่วยงานรัฐ: ศึกษากรณี การฟ้องร้องดำเนินคดี
ตามสัญญาสัมปทาน

นางสาวธัญวรัตน์ แจ่มเจริญ

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2561

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา ประเด็นการจ หน่ายหน้สูญทางภาษีของหน่วยงานรัฐ: ศึษากรณึ
การพ้อร้งด านินคตึตามสัญญาสัมปทาน

โดย นางสาวธัญวรัถม์ แจ่มเจริญ

รหัสประจ ทั่ว 608 61910 34

หลักสูตร ศึษาศาสตรมหาบัณชิต สาขาวิชากฎหมายเศรษชฎกึจ
คณะนิตึศาสตร จุฬาลงกรณัมหาวิทยาฬัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึษาหลัก ดร.ปิตึ เอี่ยมจารย์ญลาภ

อาจารย์ที่ปรึษาร่วม ดร.วุฒึพงษั ศึริจันทรานนทั

ปีการศึษา 2561

คณะนิตึศาสตร จุฬาลงกรณัมหาวิทยาฬัย อนุมัติให้เอกัตศึษาฉบับนี้เป็นส่วนหนึงของ
การศึษาตามหลักสูตรปรึญญาศึษาศาสตรมหาบัณชิต สาขาวิชากฎหมายเศรษชฎกึจ

ลงชือ.....อาจารย์ที่ปรึษาหลัก
(ดร.ปิตึ เอี่ยมจารย์ญลาภ)

ลงชือ.....อาจารย์ที่ปรึษาร่วม
(ดร.วุฒึพงษั ศึริจันทรานนทั)

บทคัดย่อ

ในกรณีของรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายเฉพาะและเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้จัดเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิ โดยคำนวณจากการนารายได้หักด้วยรายจ่ายของกิจการตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน มาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือว่ากิจการมีรายได้และรายจ่ายเกิดขึ้นเป็นไปตามเกณฑ์สิทธิ กล่าวคือ มีรายได้เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีเมื่อมีการขายหรือให้บริการ โดยไม่คำนึงว่าจะมีการชำระเงินแล้วหรือไม่ก็ตาม และถือว่ามีการจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้เกิดขึ้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย

สำหรับกิจการที่มีลูกหนี้ต้องนารายได้ที่เกิดขึ้นตามเกณฑ์สิทธิมารวมคำนวณเป็นรายได้ แม้ว่าจะยังไม่ได้รับช ำชหนี้ก็ตาม หากต่อมากิจการไม่สามารถเรียกให้ลูกหนี้ช ำชหนี้ได้ กิจการก็ต้องจำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้และถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามเกณฑ์สิทธิ และกรณีของการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ เจ้าหนี้ต้องปฏิบัติตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร คือให้กระทำตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)

ปัจจุบันพบว่ายังมีปัญหาเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของรัฐวิสาหกิจกรณีรัฐวิสาหกิจฟ้องลูกหนี้ภาคเอกชนตามสัญญาสัมปทานซึ่งเป็นสัญญาทางปกครองที่อยู่ภายใต้อำนาจการพิจารณาคดีของศาลปกครอง โดยประมวลรัษฎากรและกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ไม่มีบทบัญญัติถึงหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญของรัฐวิสาหกิจให้สามารถจำหน่ายลูกหนี้ที่มีการฟ้องร้องในคดีปกครอง เป็นหนี้สูญซึ่งเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามกฎหมายภาษีอากรได้ ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ การบันทึก และการรับรู้รายจ่ายในทางภาษี

นอกจากนี้ ผู้เขียนยังศึกษาหลักเกณฑ์ในการจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตา เพื่อเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหากับหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญกรณีรัฐวิสาหกิจฟ้องลูกหนี้ในคดีปกครองดังกล่าว โดยกำหนดให้แก้ไขเพิ่มเติมกฎกระทรวงให้เจ้าหนี้ที่ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีปกครองมีสิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญได้ เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมและสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของการจำหน่ายหนี้สูญมากยิ่งขึ้น

กิตติกรรมประกาศ

การจัดทาเอกัตศึกษาเรื่องประเด็นการจำหน่ายหนี้สูญทางภาษีของหน่วยงานรัฐ: ศึกษากรณี การฟ้องร้องดำเนินคดีตามสัญญาสัมปทาน สำเร็จลุล่วงไปได้ดีด้วยความเมตตากรุณา อย่างสูงจากผู้ที่เกี่ยวข้องหลายๆ ท่าน

ผู้เขียนขอขอบพระคุณท่านอาจารย์ ดร.ปิติ เอี่ยมจารุญญลาภ และท่านอาจารย์ ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์ ที่กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาและสละเวลาอันมีค่าในการให้คำปรึกษาถึงแนวทาง ในการจัดทาเอกัตศึกษาเล่มนี้ตั้งแต่เริ่มแรกจนกระทั่งเสร็จสมบูรณ์ ทั้งยังกรุณาตรวจสอบแก้ไข ข้อบกพร่องต่างๆ ตลอดระยะเวลาในการทา เอกัตศึกษาฉบับนี้

ผู้เขียนขอขอบพระคุณอาจารย์ทุกท่านในหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมาย เศรษฐกิจ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในการอบรม สั่งสอน ให้ความรู้ และให้มุมมองใหม่ๆ ที่ผู้เขียนไม่เคยทราบมาก่อน ตลอดจนเจ้าหน้าที่หลักสูตรฯ ที่อำนวยความสะดวกและ ให้ความช่วยเหลือแก่ผู้เขียนตลอดระยะเวลาที่ได้ศึกษาในหลักสูตรนี้

ผู้เขียนขอขอบพระคุณบิดา มารดา ครอบครัว และเพื่อนๆ ที่เป็นกำลังใจให้ผู้เขียน มีความอดทนและความพยายามในการทาเอกัตศึกษาเล่มนี้ให้สำเร็จลุล่วง

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณเพื่อนหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิตที่ได้ให้ความช่วยเหลือ ให้คำแนะนำ และให้กำลังใจตลอดระยะเวลาที่ได้ศึกษาในหลักสูตรนี้ จนกระทั่งถึงการทาเอกัตศึกษา เล่มนี้ได้สำเร็จลุล่วง

หากมีความผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขออน้อมรับไว้ด้วยความยินดี

นางสาวธัญวรัตน์ แจ่มเจริญ

สารบัญ

บทคัดย่อ	ก
กิตติกรรมประกาศ	ข
สารบัญ	ค
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	3
1.3 สมมติฐานของการศึกษา	3
1.4 ขอบเขตของการศึกษา	3
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา	4
บทที่ 2 แนวคิดและหลักการที่เกี่ยวข้อง	5
2.1 แนวคิดและหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรกับการจ าหน่ายหนี้สูญ	6
2.1.1 ความหมายของหนี้สูญ	6
2.1.2 แนวคิดและวัตถุประสงค์ของการจ าหน่ายหนี้สูญทางภาษีอากร	7
2.1.3 หลักเกณฑ์การจ าหน่ายหนี้สูญตามประมวลรัษฎากรและกฎกระทรวงฉบับที่ 186	9
2.1.3.1 ลักษณะของหนี้ที่จะจ าหน่ายเป็นหนี้สูญ	10
2.1.3.2 หลักเกณฑ์การด าเนินการเพื่จ าหน่ายหนี้สูญกรณีแบ่งตามจ านวนหนี้	13
2.1.3.3 การรับช าระหนี้ภายหลังจ าหน่ายหนี้สูญ	22
2.1.3.4 รอบระยะเวลาบัญชีในการจ าหน่ายหนี้สูญ	23
2.2 รัฐวิสาหกิจที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	25
2.2.1 ความหมายของรัฐวิสาหกิจไทย	25
2.2.2 เหตุผลในการจัดตั้งรัฐวิสาหกิจไทย	27
2.2.3 ประเภทของรัฐวิสาหกิจไทย	29
2.2.4 รัฐวิสาหกิจที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	30
2.3 สัญญาสัมปทานในประเทศไทย	32

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบันสัญญาสัมปทานในประเทศไทยเกิดขึ้นจากการที่รัฐต้องการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานขนาดใหญ่ให้ประเทศเจริญก้าวหน้า โดยต้องอาศัยความรู้ ความชำนาญพิเศษ เทคโนโลยีใหม่ และการลงทุนในระดับสูง ซึ่งรัฐอาจไม่มีความพร้อมในการประกอบกิจการบางอย่างด้วยตนเองหรืออาจขาดแคลนเงินลงทุน จึงเปิดให้เอกชนเข้ามามีบทบาทในการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานหรือให้บริการสาธารณะต่างๆ โดยการให้สัมปทาน อย่างไรก็ตามการทาสัญญาสัมปทานอาจก่อให้เกิดลูกหนี้ค่าสัมปทานขึ้น ซึ่งรัฐย่อมมีความเสี่ยงที่จะไม่ได้รับชำระหนี้ อันก่อให้เกิดความเสียหายได้ ด้วยเหตุนี้รัฐจึงต้องหาแนวทางการแก้ไขด้วยวิธีการต่างๆ เช่น เมื่อหนี้ถึงกำหนดชำระแต่ลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ อาจติดตามทวงถามหรือฟ้องร้องดำเนินคดีกับลูกหนี้ และในท้ายที่สุดหากจนวนเงินนั้นไม่สามารถเรียกเก็บได้ก็จะกลายเป็น “หนี้สูญ” ของกิจการรัฐ

ในกิจการที่ส่วนราชการหรือองค์กรรัฐบาลมีทุนรวมอยู่เกินกว่าร้อยละ 50 กิจการนั้นจะมีฐานะเป็นรัฐวิสาหกิจ สำหรับกรณีของรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือจัดตั้งตามกฎหมายว่าด้วยบริษัท มหาชน จำกัด ถือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ซึ่งต่อไปจะเรียกว่า “รัฐวิสาหกิจ”) ซึ่งจัดเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิ โดยคำนวณจากการนารายได้หักด้วยรายจ่ายของกิจการตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับรายได้และรายจ่ายนั้นเกิดขึ้นตามเกณฑ์สิทธิ กล่าวคือ ถือว่ามีรายได้เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีเมื่อมีการขายหรือให้บริการโดยไม่คำนึงว่าจะมีการชำระเงินแล้วหรือไม่ก็ตาม และถือว่ามีรายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้เกิดขึ้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย

สำหรับรัฐวิสาหกิจดังกล่าว หากมีการขายสินค้าหรือให้บริการที่ยังไม่ได้รับชำระเงิน ถือว่ามีรายได้เกิดขึ้นแล้วตามเกณฑ์สิทธิและเกิดสิทธิเรียกร้องในการเรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้ขึ้น หากเจ้าหนี้ไม่สามารถเรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้ได้ จึงควรจำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้และถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ โดยหนี้สูญตามความหมายทั่วไป คือ หนี้ที่เจ้าหนี้ไม่มีทางที่จะได้รับชำระจากลูกหนี้ได้¹ อย่างไรก็ตาม การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดว่าต้องปฏิบัติตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากรคือให้กระทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) อย่างถูกต้องและครบถ้วน โดยเจ้าหนี้จะต้องพิสูจน์ให้เห็นว่าได้ใช้ความสามารถอย่างเต็มที่แล้วในการติดตามหนี้แต่ก็ยังไม่ได้รับชำระจากลูกหนี้ หากว่าไม่เข้าหลักเกณฑ์ที่กำหนดดังกล่าวก็ไม่สามารถบันทึกและรับรู้หนี้สูญเป็นรายจ่ายในทางภาษีได้

¹ ราชบัณฑิตยสถาน, พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542, (กรุงเทพฯ: ศิริวัฒนาอินเตอร์พริ้นท์, 2546), หน้า 1215.

สำหรับรัฐวิสาหกิจที่สามารถจัดทำสัญญาสัมปทานกับภาคเอกชนได้ จะต้องเป็นรัฐวิสาหกิจที่มีอำนาจในการให้สัมปทานได้ตามกฎหมาย ซึ่งสัญญาสัมปทาน หมายถึง สัญญาที่ภาครัฐทาความตกลงกับภาคเอกชน โดยอนุญาตให้เอกชน มีสิทธิที่จะดำเนินการได้แต่เพียงผู้เดียวไม่ว่าจะเป็นเรื่องกิจการทรัพยากรธรรมชาติหรือกิจการ บริการสาธารณะ ส่วนฝ่ายเอกชนซึ่งเป็นผู้รับสัมปทาน มีพันธะที่จะต้องปฏิบัติตามสัญญารวมทั้งในเรื่องค่าธรรมเนียมหรือผลประโยชน์การตอบแทนที่จะต้องชำระให้แก่ภาครัฐ² โดยสัญญาสัมปทานมีสถานะเป็นสัญญาทางปกครองอย่างชัดเจน เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ได้ให้คำนิยามของสัญญาทางปกครองไว้ว่า “สัญญาทางปกครอง หมายความว่า ความรวมถึง สัญญาที่คู่สัญญาอย่างน้อยฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเป็นบุคคลซึ่งกระทำการแทนรัฐ และมีลักษณะเป็นสัญญาสัมปทาน สัญญาที่ให้จัดทําบริการสาธารณะ หรือจัดให้มีสิ่งสาธารณูปโภคหรือแสวงผลประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติ” ด้วยเหตุนี้ สัญญาสัมปทานจึงถือเป็นประเภทหนึ่งของสัญญาทางปกครองที่อยู่ภายใต้อำนาจการพิจารณาคดีของศาลปกครอง ดังนั้น เมื่อรัฐวิสาหกิจจัดทำสัญญาสัมปทานกับภาคเอกชน ผู้ได้รับสัมปทานจึงมีหน้าที่ต้องชำระค่าตอบแทนตามที่ได้ตกลงกัน หากผู้รับสัมปทานไม่ชำระหนี้ตามข้อตกลง รัฐวิสาหกิจสามารถฟ้องร้องดำเนินคดีกับลูกหนี้เอกชนรายนั้นให้ชำระหนี้ตามสัญญาสัมปทานได้ ซึ่งเป็นคดีพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างรัฐวิสาหกิจกับเอกชนอันเนื่องมาจากสัญญาทางปกครอง จึงถือเป็นคดีปกครองที่ต้องใช้อำนาจจากศาลปกครองในการพิจารณาคดี

เนื่องจากหลักการจำหน่ายหนี้สูญเพื่อนามาเป็นรายจ่ายทางภาษี ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) อย่างถูกต้องและครบถ้วน จึงก่อให้เกิดปัญหาการจำหน่ายหนี้สูญของรัฐวิสาหกิจกรณีฟ้องลูกหนี้ดำเนินคดีตามสัญญาสัมปทานซึ่งเป็นคดีปกครอง เกี่ยวกับการให้สิทธิแก่เจ้าหนี้ในการจำหน่ายหนี้สูญ เนื่องจากไม่มีข้อกำหนดในบัญชีหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญที่รัฐวิสาหกิจสามารถจำหน่ายลูกหนี้ที่มีการฟ้องร้องในคดีปกครองเป็นหนี้สูญ และมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามกฎหมายภาษีอากรได้ กฎหมายเพียงแต่กำหนดหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีที่ต้องดำเนินกระบวนการทางศาลไว้สำหรับคดีแพ่งและคดีล้มละลายเท่านั้น อันก่อให้เกิดปัญหาที่สำคัญคือเมื่อรัฐวิสาหกิจมีข้อพิพาทกับลูกหนี้ในคดีฟ้องร้องเกี่ยวกับสัญญาสัมปทานซึ่งเป็นคดีปกครอง ในทางปฏิบัติจึงไม่สามารถจำหน่ายหนี้สูญนั้นเพื่อนามาเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ รัฐวิสาหกิจจึงมีลูกหนี้ที่ไม่อาจเรียกร้องให้ชำระหนี้ได้ค้างอยู่ในบัญชีจำนวนมาก เพราะมีลูกหนี้ที่มีลักษณะเป็นหนี้สูญแต่ไม่สามารถตัดเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ ส่งผลให้การดำเนินกิจการเป็นไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพ อาจประสบความล้มเหลวทางด้านการเงินอันเป็นหัวใจสำคัญของประกอบกิจการ ดังนั้นเพื่อให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของการจำหน่ายหนี้สูญ จึงเห็นควรให้มีการแก้ไขหลักเกณฑ์ให้มีความชัดเจน เหมาะสม เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม และสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของการจำหน่ายหนี้สูญ

² คัมภีร์ แก้วเจริญ, “สัญญาสัมปทาน,” วารสารอัยการ 13 (สิงหาคม 2533): 201.

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาความเป็นมาและแนวคิดเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญของนิติบุคคลจากบัญชีลูกหนี้
2. เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญทางภาษีอากรของนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองของประเทศไทยและตามกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาวิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบของการไม่สามารถจำหน่ายหนี้สูญเพื่อน มาเป็นรายจ่ายทางภาษีของรัฐวิสาหกิจ ในกรณีรัฐวิสาหกิจฟ้องลูกหนี้ภาคเอกชนดาเนินคดีตามสัญญาสัมปทาน
4. เพื่อเสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เหมาะสม สำหรับการกำหนดหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญเพื่อนมาเป็นรายจ่ายทางภาษีของรัฐวิสาหกิจ ในกรณีรัฐวิสาหกิจฟ้องลูกหนี้ภาคเอกชนดาเนินคดีตามสัญญาสัมปทาน

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การจำหน่ายหนี้สูญเป็นรายจ่ายทางภาษีของรัฐวิสาหกิจ กรณีรัฐวิสาหกิจฟ้องลูกหนี้ภาคเอกชนดาเนินคดีตามสัญญาสัมปทานซึ่งเป็นสัญญาทางปกครอง ยังไม่มีข้อบัญญัติตามกฎหมายที่กำหนดให้จำหน่ายหนี้สูญเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ ทำให้เกิดปัญหาที่รัฐวิสาหกิจไม่สามารถตัดจำหน่ายลูกหนี้ที่ไม่อาจเรียกร้องให้ชำระหนี้เป็นหนี้สูญได้ จึงมีมูลค่าของลูกหนี้ค้างอยู่ในบัญชีจำนวนมาก ดังนั้น จึงควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่เหมาะสมให้รัฐวิสาหกิจสามารถตัดจำหน่ายลูกหนี้เป็นหนี้สูญซึ่งเป็นรายจ่ายทางภาษีได้

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

1. ความเป็นมาและแนวคิดเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญของนิติบุคคลจากบัญชีลูกหนี้
2. หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญทางภาษีอากรของนิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองของประเทศไทย และตามกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ
3. ปัญหาและผลกระทบของการไม่สามารถจำหน่ายหนี้สูญเพื่อนมาเป็นรายจ่ายทางภาษีของรัฐวิสาหกิจ ในกรณีรัฐวิสาหกิจฟ้องลูกหนี้ภาคเอกชนดาเนินคดีตามสัญญาสัมปทาน
4. แนวทางในการแก้ไขปรับปรุงหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายลำดับรองกรณี รัฐวิสาหกิจดาเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีปกครอง

บทที่ 2

แนวคิดและหลักการที่เกี่ยวข้อง

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งจัดเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ ถือว่ามีรายได้เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีเมื่อมีการขายหรือให้บริการโดยไม่คำนึงว่าจะมีการชำระเงินแล้วหรือไม่ก็ตาม และถือว่ามีรายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้เกิดขึ้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย เมื่อกิจการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นเงินเชื่อซึ่งยังมิได้รับชำระจากลูกหนี้ กิจการต้องรับรู้รายได้นั้นตามเกณฑ์สิทธิทันทีที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ หากต่อมากิจการไม่สามารถเรียกเก็บหนี้ได้ กิจการสามารถนำหนี้นั้นมาบันทึกเป็นหนี้สูญซึ่งเป็นรายจ่ายนามหักออกจากรายได้ของกิจการได้ เรียกว่า การจำหน่ายหนี้สูญ

การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล คำนวณจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ปรากฏในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริแห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายเพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นรายจ่ายที่นำมาหักจากรายได้ของกิจการในการคำนวณกำไรสุทธิอันส่งผลให้เสียภาษีน้อยลงนั้น กฎหมายภาษีอากรจึงเคร่งครัดในเรื่องรายจ่ายเป็นอย่างมาก เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งการจำหน่ายหนี้สูญถือเป็นรายจ่ายประเภทหนึ่ง หากเจ้าหน้าที่ประสงค์จะใช้สิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ให้ถูกต้องและครบถ้วนก่อน เพื่อให้สามารถนำมาเป็นรายจ่ายของกิจการได้

ในกรณีของรัฐวิสาหกิจไทยที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายเฉพาะและเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงต้องใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ โดยหากรัฐวิสาหกิจดังกล่าวได้ทำสัญญาสัมปทานกับภาคเอกชน โดยสัญญาสัมปทานมักเกิดขึ้นจากการที่รัฐยังไม่มีความพร้อมในการประกอบกิจการบางอย่างด้วยตนเอง จึงมอบหมายหน้าที่ซึ่งกฎหมายกำหนดให้รัฐเท่านั้นมีสิทธิกระทำไว้ให้กับเอกชนโดยการทำสัญญา ทั้งนี้สัญญาฝ่ายเอกชนอาจเป็นผู้จัดทำ แทนรัฐทั้งหมด หรือเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำกับคู่สัญญาฝ่ายรัฐก็ได้ สัญญาสัมปทานจึงมีลักษณะที่มีคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งเป็นรัฐหรือหน่วยงานของรัฐ และคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งเป็นเอกชน และถือเป็นสัญญาทางปกครอง จึงเป็นผลให้เมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นอันเกี่ยวกับสัญญาสัมปทาน ศาลปกครองย่อมมีเขตอำนาจในการพิจารณาคดี

ดังนั้น การศึกษาเรื่องการจำหน่ายหนี้สูญของรัฐวิสาหกิจไทย ในการฟ้องร้องดำเนินคดีตามสัญญาสัมปทานซึ่งเป็นสัญญาทางปกครอง จึงควรพิจารณาแนวคิดและหลักการของการจำหน่ายหนี้สูญ กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายหนี้สูญ รายละเอียดของหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญ

ตามประมวลรัษฎากรและกฎกระทรวง รวมถึงรัฐวิสาหกิจที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ลักษณะของสัญญาสัมปทาน และการระงับข้อพิพาทอันเนื่องมาจากสัญญาสัมปทาน รายละเอียดของการศึกษามีดังนี้

2.1 แนวคิดและหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรกับการจำหน่ายหนี้สูญ

แนวคิดการจำหน่ายหนี้สูญมาจากการสะท้อนสภาพสภาพความเป็นจริงทางธุรกิจที่แม้ลูกหนี้ของธุรกิจโดยส่วนใหญ่จะชำระหนี้เมื่อถึงกำหนด แต่ก็มีลูกหนี้บางส่วนที่ไม่ชำระหนี้ ซึ่งกิจการได้รับรู้และบันทึกลูกหนี้จำนวนดังกล่าวเป็นรายได้แล้วตามเกณฑ์สิทธิ ส่งผลให้กิจการมีรายได้มากกว่าเงินสดที่ได้รับตามความเป็นจริง ทั้งยังต้องเสียภาษีให้แก่รัฐล่วงหน้าจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้รัฐจึงกำหนดหลักเกณฑ์ทางภาษีเพื่อเยียวยาความเสียหาย โดยอนุญาตให้กิจการทำการจำหน่ายหนี้สูญ กล่าวคือยอมให้กิจการรับรู้มูลค่าของลูกหนี้ที่ไม่ได้รับชำระเป็นรายจ่ายเพื่อหักออกจากรายได้ของกิจการ นอกจากนี้ ยังเป็นการแสดงมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินประเภทลูกหนี้ของกิจการให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด

2.1.1 ความหมายของหนี้สูญ

คำว่า “หนี้สูญ” มีการให้คำนิยามที่แตกต่างกันออกไป ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์และบุคคลที่เกี่ยวข้อง เช่น ความหมายในมุมมองของวิชาชีพบัญชี ความหมายในมุมมองของนักเศรษฐศาสตร์ หรือของสาธารณชนทั่วไป ในที่นี้ได้รวบรวมความหมายของหนี้สูญไว้ ดังต่อไปนี้

“หนี้สูญ” ตามความหมายของพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน หมายถึง หนี้ที่เจ้าหนี้ไม่มีทางที่จะได้รับชำระจากลูกหนี้ได้³

“หนี้สูญ” ตามความหมายของมาตรฐานการบัญชี ที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ หมายถึง ลูกหนี้ที่ได้ติดตามทวงถามจนถึงที่สุดแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้และได้จัดจำหน่ายออกจากบัญชี⁴

“หนี้สูญ” ตามความหมายของพจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์ หมายถึง หนี้ที่ครบกำหนดชำระ แต่ไม่สามารถเรียกเก็บได้ หรือหนี้ที่ขาดหลักฐานการกู้ยืม ไม่สามารถฟ้องร้องต่อศาลได้⁵

³ ราชบัณฑิตยสถาน, พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542, หน้า 1215.

⁴ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 101 เรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ[ออนไลน์]. 2526. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th/upload/9414/THHJf8uzSg.pdf>.

⁵ วันรักษ์ มิ่งมณีนาคิน และคณะ, พจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์, (กรุงเทพฯ: การเงินการธนาคาร, 2543), หน้า 29.

“หนี้สูญ” ตามความหมายของพจนานุกรมศัพท์เศรษฐกิจและการเงิน หมายถึง หนี้เสีย ซึ่งเป็นหนี้สินหรือตัวเงินที่ไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้เมื่อครบกำหนดระยะเวลาที่กำหนดและมักจะต้องถูกตัดออกจากบัญชีกลายเป็นหนี้สูญในที่สุด ทั้งนี้ หนี้เสียส่วนใหญ่เกิดจากการที่ผู้กู้เงินหรือลูกค้าต้องอยู่ในสภาพล้มละลาย หรือขาดสภาพคล่องทางการเงิน จึงไม่สามารถผ่อนชำระหนี้สินได้ตามกำหนด

จากความหมายของหนี้สูญดังกล่าว พิจารณาได้ว่า “หนี้สูญ” หมายถึง หนี้ที่ถึงกำหนดชำระแล้ว แต่เจ้าหนี้ไม่สามารถเรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้ได้ แม้ว่าจะได้ติดตามทวงถามหรือใช้สิทธิทางศาลเพื่อบังคับชำระหนี้จากลูกหนี้จนถึงที่สุดแล้วก็ตาม หรือปรากฏหลักฐานว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินที่จะสามารถบังคับคดีได้ หนี้จำนวนดังกล่าวจะกลายเป็นหนี้สูญและถือเป็นรายจ่ายของกิจการ อย่างไรก็ตาม ก่อนจะเกิดหนี้สูญนั้นต้องเกิดหนี้ขึ้นก่อน กล่าวคือ กิจการต้องมีสิทธิเรียกร้องในการเรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้เกิดขึ้นแล้วอย่างสมบูรณ์ โดยหนี้นั้นต้องเป็นหนี้เงินเท่านั้น ไม่รวมถึงหนี้โอนทรัพย์สินอื่น หนี้กระทำการ หรืองดเว้นกระทำการ และต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความ มีหลักฐานโดยชัดแจ้งสามารถฟ้องลูกหนี้ได้

2.1.2 แนวคิดและวัตถุประสงค์ของการจำหน่ายหนี้สูญทางภาษีอากร

การคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อนำมาเป็นฐานในการคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องคำนวณให้สอดคล้องกับบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร เรื่องใดที่หลักการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันอยู่ทั่วไปขัดกับบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร ต้องยึดถือบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรเป็นสำคัญ กาไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิที่คำนวณได้ตามหลักการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันอยู่ทั่วไป จึงยังนำมาใช้เป็นตัวเลขในการเสียภาษีไม่ได้ จะต้องปรับปรุงให้สอดคล้องกับบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร กลายเป็นกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักบัญชีภาษีอากร (Taxable Profit and Loss) ก่อน จึงจะนำตัวเลขที่ปรับปรุงแล้วนั้นมาใช้เสียภาษีได้⁷

การคำนวณฐานกำไรสุทธิประมวลรัษฎากรกำหนดให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่าย โดยให้ รายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นก็ตาม มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และนารายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น⁸ ทำให้กิจการต้องนารายได้ทั้งหมดที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี มารวมคำนวณเป็นรายได้

⁶ สันติ วิริยะรังสฤษฎ์, พจนานุกรมศัพท์เศรษฐกิจและการเงิน, (กรุงเทพฯ: การเงินการธนาคาร, 2543), หน้า 36.

⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล), (กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ, 2537), หน้า 2-3.

⁸ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กาธร สิริชูตวิวงศ์, อุดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภิรรัตน์ เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2561, (กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2561), หน้า 173.

เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น เมื่อกิจการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ กิจการต้องรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ สิทธิทันทีที่มีการขายโดยไม่ต้องค าดูว่าจะได้รับเงินสดแล้วหรือไม่? หากต่อมาเมื่อถึงกำหนดช ษาเงิน แต่ลูกหนี้ไม่มาช าระหนี้ส่งผลให้กิจการได้รับความเสียหายเนื่องจากเงินดังกล่าวได้รับรู้เป็นรายได้และ ณาไปรวมคานวณกาไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่รัฐล่วงหน้าแล้ว ซึ่งก่อให้เกิดความ ไม่เป็นธรรมแก่กิจการที่ต้องเสียภาษี ทั้งนี้รัฐจึงกำหนดมาตรการทางภาษีเพื่อสร้างความเป็นธรรม และเยียวยาความเสียหาย โดยอนุญาตให้กิจการสามารถช ษาหนี้ที่ไม่สามารถเรียกเก็บหนี้ได้ มาบันทึก เป็นหนี้สูญซึ่งเป็นรายจ่ายน วมหักออกจากรายได้ของกิจการได้ เรียกว่า การจ านหายหนี้สูญ

แต่อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายเพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้น จึงต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับรายได้และรายจ่ายที่จะนามาคานวณกาไรสุทธิ ัว้อย่างเคร่งครัด เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance)

การจ านหายหนี้สูญเนื่องมาจากการประกอบกิจการที่เจ้าหนี้ไม่สามารถเรียกให้ลูกหนี ช าระหนี้ได้นั้น ถือเป็นความเสียหาย และถือเป็นรายจ่ายอย่างหนึ่งของกิจการ จึงมีการกำหนด หลักเกณฑ์การจ านหายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ัว้อย่างเคร่งครัด โดยลักษณะของหนี้สูญในทาง ภาษีอากรจะต้องเป็นหนี้สูญอย่างแท้จริง ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์หรือมีหลักฐานที่จะพิสูจน์ถึงภาวะ ความเป็นหนี้สูญตามที่กฎหมายภาษีอากรก หนดไว้ เพื่อให้การจ านหายหนี้สูญของผู้เสียภาษีทุกรายมี การปฏิบัติเช่นเดียวกัน ซึ่งกฎหมายภาษีอากรดังกล่าว มีจุดประสงค์เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม ความชัดเจน รััดกุม และเหมาะสม รวมทั้งป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจาก การจ านหายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ มีผลต่อรายจ่ายในการคานวณกาไรสุทธิและทำให้การเสียภาษี เงินได้นิติบุคคลน้อยลงได้ หากไม่มีการก หนดหลักเกณฑ์ ัวเป็นมาตรฐานที่ชัดเจนแล้ว การจ านหาย หนี้สูญอาจเกิดขึ้นตามอำเภอใจหรือตามความเห็นสมควรของกิจการ ไม่ว่าจะโดยผู้บริหารหรือ มติของกรรมการหรือที่ประชุมผู้ถือหุ้น¹⁰

ดังนั้น พิจารณาได้ว่าวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติเกี่ยวกับการจ านหายหนี้สูญ คือเพื่อกำหนด หลักเกณฑ์ที่เหมาะสมและเป็นธรรม ให้ผู้เสียภาษีสามารถช านหายหนี้สูญที่เกิดขึ้นจริงมาจ านหายออก จากบัญชีลูกหนี้ เพื่อถือเป็นรายจ่ายในการคานวณกาไรสุทธิ ส่งผลให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลง อันเป็นการชดเชยความเสียหาย และไม่เป็นการสร้างภาระต่อผู้เสียภาษีจากการเกิดหนี้สูญ ในการประกอบธุรกิจ

⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คาสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษา กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 292.

¹⁰ โภเมนทร์ สืบวิเศษ, คาวรรายวิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคานวณกาไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546), หน้า 112.

2.1.3 หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามประมวลรัษฎากรและกฎกระทรวงฉบับที่ 186

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณ ไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ในมาตรา 65 ว่า “เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือ กาไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทบ ในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี...”

การคำนวณ ไรสุทธิเพื่อน มาเป็นฐานในการคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่าย กล่าวคือ รายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นหรือเป็นของรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้ถือเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะได้รับเงินสดหรือจ่ายเงินสดออกไปแล้วหรือไม่¹¹ ดังนั้น รายได้บางรายการบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นอาจไม่ได้รับช ะหนี้ทั้งๆ ที่ได้นามารายได้นั้นมารู้เป็นรายได้เพื่อเสียภาษีไปแล้ว จึงต้องนำหนี้ค้างชำระดังกล่าว มาจำหน่ายเป็นหนี้สูญ ซึ่งหากได้จำหน่ายหนี้สูญไปแล้วจะส่งผลท ำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นสามารถ น าจ านหนี้ที่จำหน่ายไป มาถือเป็นรายจ่ายในการค านวณก ไรสุทธิได้¹²

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของรายจ่ายที่นิติบุคคลสามารถนำมาหักจากรายได้ต้องเป็นรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการจำหน่ายหนี้สูญจะถือเป็นรายจ่ายทางภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้นั้น ต้องเป็นหนี้สูญที่เกิดขึ้นจริง เป็นหนี้ที่มีหลักฐานเกี่ยวข้องกับกิจการ และต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ก ำหนดในมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระหนี้ในภายหลัง ก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก”

ดังนั้น การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะน ายการใดมาหักเป็นรายจ่ายต้องพิจารณาประกอบกับมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรด้วย หากเป็นรายจ่ายที่ต้องห้ามกิจการก็ไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ สำหรับการจำหน่ายหนี้สูญจะถือเป็น

¹¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ศาสนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12, หน้า 292.

¹² มงคล ขนาคณิต, “หนี้สูญจำหน่ายกันอย่างไร,” สรรพกรสาร 51,4 (เมษายน 2547): 45.

เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องปฏิบัติตามกฎกระทรวงที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากรในที่นี่คือกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจำหน่ายหนี้สูญ¹³

2.1.3.1 ลักษณะของหนี้ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญ

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้จะกระทำได้ต่อเมื่อปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ซึ่งกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีใช้สถาบันการเงินต้องมีการดำเนินการต่างๆ ก่อนจึงจะสามารถจำหน่ายหนี้สูญได้

ทั้งนี้ กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 3 บัญญัติว่า

“หนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้ต้องเป็นหนี้ที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่รวบรวมเป็นเงินได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่รวมหนี้ที่ผู้เป็น หรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

(2) ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความและมีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้”

ดังนั้น จากข้อกำหนดของกฎกระทรวงดังกล่าว จึงสามารถพิจารณาลักษณะของหนี้ที่จำหน่ายเป็นหนี้สูญได้ ดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่รวบรวมเป็นเงินได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่รวมหนี้ที่ผู้เป็น หรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

(ก) หนี้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการ หมายถึง หนี้ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการค้าตามปกติของกิจการ หรือหนี้ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยตรง หรือในทางบัญชีเรียกว่าลูกหนี้การค้า (Accounts Receivable) ซึ่งก็ขึ้นอยู่กับประเภทของการประกอบกิจการนั้นๆ

ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. มีวัตถุประสงค์ในการจำหน่ายสินค้า ขายสินค้าเป็นเงินเชื่อให้แก่ลูกค้า กำหนดชำระราคาภายใน 30 วัน นับแต่วันส่งมอบสินค้า แต่ลูกค้าผิดนัดไม่ชำระหนี้ ดังนั้น ค่าสินค้าที่ลูกหนี้ไม่ชำระ อยู่ในข่ายที่จะพิจารณาจำหน่ายเป็นหนี้สูญได้ เพราะเป็นหนี้ที่เกิดจากการประกอบกิจการของบริษัท¹⁴

¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 46.

¹⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล), หน้า 254.

(ข) หนี้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการประกอบกิจการ หมายถึง หนี้ที่ไม่ได้เกิดขึ้นจากการดำเนินการค้าตามปกติหรือจากการดำเนินงานของกิจการโดยตรง แต่เกี่ยวเนื่องกับการประกอบกิจการ หรือในทางบัญชีเรียกว่า ลูกหนี้อื่น (Other Receivable)

ตัวอย่างเช่น บริษัท ข. มีวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าจำหน่าย ได้โอนขายโรงงานและที่ดินแก่ให้บุคคลอื่น การขายนี้ผู้ซื้อชำระเป็นเงินสดร้อยละ 75 ส่วนที่เหลือร้อยละ 25 ชำระเป็นเงินเชื่อ ปรากฏว่าเงินเชื่อนั้น ผู้ซื้อผิดนัดไม่ชำระ และบริษัท ข. ได้ทำการติดตามทวงถามแล้ว หนี้เงินเชื่อจึงเป็นหนี้สูญของบริษัท ข. แม้จะไม่ใช้หนี้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการ แต่หนี้ที่เกิดขึ้นจากการขายโรงงานและที่ดิน เป็นหนี้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการประกอบกิจการ ดังนั้น จึงเป็นหนี้ที่อยู่ภายในหลักเกณฑ์ที่จะจำแนกหนี้สูญได้¹⁵

(ค) หนี้ที่รวบรวมเป็นเงินได้ในกรณีการค้ำประกันหรือการค้ำประกันหนี้ หมายถึง หนี้ที่กิจการได้รับรู้เป็นรายได้ของกิจการแล้ว และรวบรวมค้ำประกันหนี้เพื่อเสียภาษีแล้ว ดังนั้น หนี้ดังกล่าวได้รวมค้ำประกันเป็นรายได้ทำให้กิจการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลล่วงหน้าไปแล้ว เมื่อมีหนี้สูญเกิดขึ้นจึงควรให้หนี้สูญมาหักเป็นรายจ่ายของกิจการได้

(ง) ต้องไม่ใช่หนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ โดยไม่คำนึงถึงว่า หนี้จำนวนนั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการและแม้ว่ากรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการจะพ้นตำแหน่งไปแล้วก็จำแนกเป็นหนี้สูญไม่ได้

ตัวอย่างเช่น นายแดงเป็นกรรมการของบริษัทแห่งหนึ่ง ได้ซื้อสินค้าจากบริษัทของตนเป็นเงินเชื่อแต่ผิดนัดไม่ชำระหนี้ ดังนี้ หนี้ค่าสินค้าย่อมจำแนกเป็นหนี้สูญไม่ได้เพราะเป็นหนี้ที่กรรมการเป็นหนี้บริษัท¹⁶

ซึ่งกรณีนี้เป็นการพิจารณาที่ตัวลูกหนี้เป็นหลัก กล่าวคือ แม้จะเป็นหนี้ที่มีลักษณะโดยทั่วไปเกี่ยวข้องกับกิจการและรวบรวมเป็นเงินได้ในกรณีการค้ำประกันหรือการค้ำประกันแล้ว แต่หากลูกหนี้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการและไม่ชำระหนี้ หนี้ดังกล่าวจำแนกเป็นหนี้สูญไม่ได้ โดยมีเหตุผลเนื่องจากกรรมการและหุ้นส่วนผู้จัดการ มีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับการดำเนินงานของบริษัท โดยมีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาอนุมัติและตัดสินใจดำเนินการใดๆ ของกิจการ อันถือเป็นหนี้ที่เกิดขึ้นด้วยหลักผลประโยชน์ขัดกัน (Conflict of Interest) ถ้ายอมให้หักหนี้สูญในกรณีดังกล่าวได้อาจเป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร¹⁷ โดยกิจการอาจสร้างหนี้ที่ไม่มีอยู่จริงขึ้นมาและทำให้เป็นหนี้สูญ เพื่อทำให้อาณาสิทธิ์ที่จะเสียลดน้อยลงได้

¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 255.

¹⁶ เรื่องเดียวกัน.

¹⁷ ปรีดี บุญยัง, การค้ำประกันหนี้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล, (กรุงเทพฯ: ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2540), หน้า 3-52.

(2) ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความ

ลูกหนี้ของกิจการเป็นสิทธิเรียกร้องอย่างหนึ่งของเจ้าหนี้ หากว่าเจ้าหนี้มิได้บังคับตามสิทธิเรียกร้องในที่นี้ คือ เรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด สิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้ในการบังคับให้ลูกหนี้ชำระหนี้เป็นอันขาดอายุความ เพราะหนี้ที่ขาดอายุความแล้วนั้น ลูกหนี้จะมีสิทธิปฏิเสธการชำระหนี้ได้ ซึ่งทำให้เจ้าหนี้ไม่ได้รับชำระหนี้ แม้สามารถนามาจาหน้าหนี้สูญในทางบัญชีได้ก็ตาม แต่หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรนั้นจะนามาจาหน้าหนี้สูญไม่ได้

อายุความที่ใช้ในการดาเนินการบังคับชำระหนี้ ต้องเป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/9 ซึ่งบัญญัติว่า “สิทธิเรียกร้องใดๆ ถ้ามิได้ใช้บังคับภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด สิทธิเรียกร้องนั้นเป็นอันขาดอายุความ” ซึ่งอายุความสำหรับหนี้ต่างๆ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มีทั้งอายุความ 6 เดือน อายุความ 1 ปี 2 ปี 3 ปี 5 ปี และ 10 ปี ขึ้นอยู่กับประเภทของหนี้ เช่น หนี้ค่าซื้อขายสินค้ามีอายุความ 2 ปี นับแต่วันครบกำหนดชำระ¹⁸ สำหรับกรณีอายุความสะดุดหยุดลง หมายความว่า มีเหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งเกิดขึ้นแล้วทำให้อายุความนั้นหยุดลง ดังนั้น กรณีอายุความสะดุดหยุดลง ระยะเวลาที่ล่วงไปก่อนหน้านั้นไม่นับเข้าในอายุความ และเมื่อเหตุที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงสิ้นสุดเวลาใด ให้เริ่มนับอายุความใหม่ตั้งแต่นั้น การดาเนินการหน้าหนี้สูญจึงสามารถทำได้¹⁹

กรณีหนี้ขาดอายุความแล้ว ลูกหนี้มีสิทธิที่จะปฏิเสธการชำระหนี้ตามสิทธิเรียกร้องนั้นได้²⁰ โดยยกอายุความขึ้นต่อสู้ต่อศาล หากลูกหนี้ไม่ใช่สิทธิดังกล่าว ลูกหนี้จะต้องรับผิดชอบตามผลแห่งคำพิพากษาได้ หากว่าลูกหนี้ได้ชำระหนี้ที่ขาดอายุความแล้ว ไม่ว่าจะลูกหนี้ชำระเป็นจำนวนเท่าใดหรือชำระทั้งหมด แม้ว่าลูกหนี้จะไม่รู้ว่าหนี้นั้นขาดอายุความแล้ว ลูกหนี้จะเรียกเงินที่ชำระคืนไม่ได้²¹

(3) มีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้

การฟ้องร้องลูกหนี้ให้ชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ ต้องมีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้ โดยแสดงถึงการมีอยู่และสามารถบังคับได้จริงของสิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้ ซึ่งหากเป็นกรณีตามกฎหมายกำหนดแบบแห่งนิติกรรมไว้หรือกำหนดหลักฐานในการฟ้องร้อง เช่น การเช่าอสังหาริมทรัพย์ ถ้ามิได้มีหลักฐานเป็นหนังสืออย่างหนึ่งอย่างใดลงลายมือชื่อฝ่ายที่ต้องรับผิดชอบสำคัญ จะฟ้องร้องบังคับคดีไม่ได้²² ดังนั้น การไม่มีหลักฐานตามที่กฎหมายกำหนดซึ่งเป็นแบบของนิติกรรมจะฟ้องร้องบังคับคดีกันไม่ได้ ดังนั้น จึงไม่สามารถตัดดาหน้าหนี้สูญได้

¹⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/34 (1).

¹⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล), หน้า 258.

²⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/10.

²¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/29.

²² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 538.

แต่หากเป็นกรณีที่กฎหมายไม่ได้กำหนดไว้หลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องร้องลูกหนี้ได้ ไม่จำเป็นต้องเป็นหลักฐานที่หาขึ้นเป็นหนังสือลงลายมือชื่อผู้รับผิดชอบไป อาจเป็นหลักฐานที่เป็น พยานบุคคล พยานเอกสาร และพยานวัตถุ สามารถนำมาเป็นหลักฐานในคดีได้ ฉะนั้น พยานบุคคล เช่น พนักงานขาย พนักงานส่งของก็ถือว่าเป็นหลักฐานที่สามารถฟ้องร้องลูกหนี้ได้ หนี้นั้นก็เข้าข่ายที่จะสามารถจ่ายหนี้เป็นหนี้สูญได้

เมื่อพิจารณาลักษณะของหนี้ที่จะจ่ายออกจากบัญชีลูกหนี้เป็นหนี้สูญได้ตามที่กำหนดใน กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ต้องเข้าลักษณะของหนี้ทั้ง 3 ข้อดังกล่าวข้างต้นครบทุกข้อ โดยแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร การจ่ายหนี้สูญในทางภาษีอากรนั้น จะต้องเป็นหนี้ที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับรู้เป็นรายได้และนำไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วเท่านั้น²³

2.1.3.2 หลักเกณฑ์การดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญกรณีแบ่งตามจำนวนหนี้

หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญโดยพิจารณาจากจำนวนหนี้ หลักเกณฑ์นี้ให้ความสำคัญกับ จำนวนหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายเป็นสำคัญ โดยหลักเกณฑ์จะแตกต่างกันตามจำนวนหนี้ของลูกหนี้ แต่ละราย กล่าวคือพิจารณาถึงจำนวนหนี้ถึงกำหนดชำระแล้วทั้งหมดของลูกหนี้ที่เป็นหนี้เจ้าหนี้ หากหนี้ยังไม่ถึงกำหนดเวลาชำระหนี้ ก็ยังไม่ต้องนำมารวม เนื่องจากสิทธิเรียกร้องที่เรียกให้ชำระหนี้ นั้นยังไม่เกิดขึ้น ดังนั้น การพิจารณาจำนวนหนี้ในการตัดจำหน่ายหนี้สูญเจ้าหนี้จึงต้องนำหนี้ทั้งหมด ของลูกหนี้มารวมคำนวณเป็นจำนวนเดียว เพื่อที่เจ้าหนี้จะได้ดำเนินการตามที่กฎหมายบัญญัติใน การจำหน่ายหนี้สูญว่าเป็นหนี้ในระดับใด โดยจำนวนหนี้จะแบ่งออกเป็น 3 ระดับ ดังนี้

ก. กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป หรือลูกหนี้รายใหญ่

ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 4 บัญญัติว่า

“การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) ให้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตาม ทวงถามอย่างชัดแจ้งและไม่ได้รับชำระหนี้ โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้

²³ ข้อยกเว้นหรือกรมสรรพากรที่ กค 0706/396 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2551 และที่ กค 0702/1826 ลงวันที่ 23 เมษายน 2551.

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้อื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

(2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีแพ่ง และในกรณีนั้นๆ ได้มีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้วแต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ หรือ

(3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้นๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้นั้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว”

ตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 4 กำหนดกรณีที่ไม่ต้องดำเนินการทางศาล และกรณีที่ต้องดำเนินการทางศาล ดังนี้

1. กรณีที่ไม่ต้องมีการดำเนินการกระบวนการทางศาล

เจ้าหนี้สามารถจำหน่ายหนี้สูญได้โดยไม่ต้องมีการดำเนินคดีทางศาล โดยต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ ข้อ 4 (1) ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังนี้

(ก) ได้ติดตามทวงถามให้ลูกหนี้ชำระหนี้อย่างชัดเจน โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจน เช่น หลักฐานการทวงถามเป็นหนังสือ มีการส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือมีหนังสือตอบปฏิเสธจากลูกหนี้ว่าไม่มีเงินชำระหนี้ หรือการลงประกาศในหนังสือพิมพ์ ต้องติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีการติดตามทวงถามอย่างชัดเจนและไม่ได้รับชำระหนี้

(ข) มีข้อเท็จจริงปรากฏว่า

(1) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญหรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้

กรณีลูกหนี้ถึงแก่ความตายต้องมีหลักฐานที่เชื่อถือได้ว่าลูกหนี้ตายจริง โดยหากลูกหนี้ยังมีทรัพย์สินมรดกตกทอดแก่ทายาท เจ้าหนี้ก็ยังคงบังคับเอากับกองมรดกนั้นต่อไป แต่หากลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินมรดกยอมไม่มีทรัพย์สินที่จะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ได้ ข้อเท็จจริงจึงค่อนข้างแน่นอนว่าเจ้าหนี้จะไม่ได้รับชำระหนี้จึงสามารถจำหน่ายเป็นหนี้สูญได้

กรณีลูกหนี้กลายเป็นคนสาบสูญ ตามมาตรา 61 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติว่า “ถ้าบุคคลใดได้ไปจากภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ และไม่มีใครรู้แน่ชัดว่าบุคคลนั้นยังมีชีวิตอยู่

หรือไม่ตลอดระยะเวลาห้าปี เมื่อมีผู้มีส่วนได้เสียหรือพนักงานอัยการร้องขอ ศาลจะสั่งให้บุคคลนั้นเป็นคนสาปสูญก็ได้...”²⁴ เมื่อศาลได้มีคำสั่งให้เป็นคนสาปสูญ ถือว่าลูกหนี้ได้ถึงแก่ความตายเมื่อครบกำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด ถ้าไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ ก็สามารถจำหน่ายเป็นหนี้สูญได้ ผู้มีส่วนได้เสีย หมายถึงเจ้าหนี้ด้วย

สำหรับกรณี “มีหลักฐานว่าหายสาปสูญไป” มีความหมายที่กว้างกว่าคำว่าสาปสูญตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กรณีนี้แม้จะไม่มีคำสั่งศาลให้เป็นคนสาปสูญก็อาจเข้าข่ายที่จะจำหน่ายหนี้สูญได้ หากว่ามีหลักฐานว่าหายสาปสูญไป เช่น ลูกหนี้เดินทางโดยเครื่องบินต่อมาเครื่องบินตก ไม่มีผู้ใดพบลูกหนี้หรือพบศพลูกหนี้ แต่มีหลักฐานจากสายการบินในการออกตัวเครื่องบินเที่ยวบินที่ตก มีลูกหนี้อยู่ด้วย ถ้าไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ กรณีนี้กิจการสามารถจำหน่ายหนี้สูญได้²⁵

กรณีข้างต้น ใช้สำหรับกรณีที่ลูกหนี้เป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น เพราะบุคคลธรรมดาเท่านั้นที่ตายหรือหายสาปสูญได้ และกรณีที่ลูกหนี้ถึงแก่ความตายหรือสาปสูญเพียงเท่านั้นยังไม่เป็นเหตุที่จะจำหน่ายหนี้สูญได้ จะต้องปรากฏด้วยว่า ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้²⁶ กล่าวคือลูกหนี้ต้องไม่มีทรัพย์สินใดๆ ที่เป็นมรดก เพราะว่าเมื่อลูกหนี้ถึงแก่ความตายหรือสาปสูญ ถ้าลูกหนี้มีทรัพย์สินอยู่ทรัพย์สินนั้นเป็นมรดกของลูกหนี้ที่ตาย²⁷ เจ้าหนี้ยังสามารถบังคับชำระหนี้เอาจากกองมรดกได้²⁸ ทั้งนี้จึงขึ้นอยู่กับ การพิสูจน์ว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ ที่จะชำระหนี้ได้

(2) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ อยู่ในลำดับก่อนเป็นจ นวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

การเลิกกิจการของลูกหนี้ไม่ได้หมายถึงการเลิกกิจการในทางทะเบียนเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการเลิกกิจการตามความเป็นจริงด้วย คืออาจจะไม่ได้จดทะเบียนเลิกกิจการแต่ไม่ได้ดำเนินกิจการแล้ว ซึ่งการเลิกกิจการตามความเป็นจริงที่ไม่ได้มีการจดทะเบียนเลิกกิจการ การจำหน่ายหนี้สูญกรณีนี้จึงอาจต้องดำเนินการทางศาลเพื่อหาหลักฐานมาพิสูจน์ว่า ได้มีการเลิกกิจการแล้ว ซึ่งเป็นการยุ่งยากกว่าการจดทะเบียนเลิกกิจการ เพราะกรณีนี้มีหลักฐานทางทะเบียนแน่ชัด เช่น หนังสือรับรองนิติบุคคลซึ่งมีการระบุสถานะของกิจการของลูกหนี้ว่าเลิกหรือถูกขีดชื่อออกจากทะเบียน

การเลิกกิจการของลูกหนี้กรณีนี้เกิดขึ้นได้ทั้งในกรณีที่ลูกหนี้เป็นบุคคลธรรมดาหรือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล การจำหน่ายหนี้สูญในกรณีที่ลูกหนี้เลิกกิจการได้นั้น เป็นกรณีที่ลูกหนี้มีหนี้

²⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายแพ่งอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล), หน้า 263.

²⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 262.

²⁶ เรื่องเดียวกัน.

²⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1600.

²⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754 วรรค 3.

รายอื่นซึ่งมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้²⁹ กล่าวคือ ลูกหนี้มีเจ้าหนี้รายอื่นซึ่งสามารถบังคับชำระหนี้เอาแก่ทรัพย์สินของลูกหนี้ก่อนเจ้าหนี้สามัญ ซึ่งจำนวนของเจ้าหนี้บุริมสิทธินั้นมีมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้จึงไม่อาจจะเหลือทรัพย์สินใดๆ ของลูกหนี้มาชำระแก่เจ้าหนี้สามัญได้ เมื่อเข้ากรณีเช่นนี้ เจ้าหนี้สามารถจำหน่ายหนี้สูญได้

2. กรณีที่ต้องมีการดำเนินการกระบวนการทางศาล

เจ้าหนี้สามารถจำหน่ายหนี้สูญได้ต้องดำเนินการทางศาล ซึ่งแบ่งพิจารณาการดำเนินคดีในศาลแพ่งและศาลล้มละลาย โดยต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ตามข้อ 4 (2) และ ข้อ 4 (3) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังนี้

(ก) กรณีที่ต้องดำเนินคดีในศาลแพ่ง

อาจเป็นกรณีที่เจ้าหนี้นัดฟ้องคดีต่อลูกหนี้เอง หรือกรณีที่เจ้าหนี้ได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่ง โดยพิจารณาได้ดังนี้

(1) กรณีที่ได้ดำเนินการฟ้องร้องลูกหนี้ในคดีแพ่ง และได้มีค่างบับของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้

หลักเกณฑ์ข้อนี้ หมายความว่า เจ้าหนี้ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ยื่นฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งและศาลได้มีคำพิพากษาให้เจ้าหนี้ชนะคดีเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษา และศาลได้ออกค่างบับหรือคำสั่งให้ลูกหนี้ชำระหนี้ตามคำพิพากษา แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ เจ้าหนี้จึงจำหน่ายเป็นหนี้สูญได้³⁰ และหากเจ้าหนี้ได้รับชำระหนี้เพียงบางส่วน ส่วนที่ไม่ได้รับชำระหนี้สามารถจำหน่ายเป็นหนี้สูญได้เช่นเดียวกัน ส่วนกรณีฟ้องแพ่งแล้วเจ้าหนี้นยอมปลดหนี้ให้กับลูกหนี้ตามสัญญาประนีประนอมยอมความในศาล หนี้ที่ปลดให้ นั้นจะหักเป็นรายจ่ายประเภทหนี้สูญไม่ได้ เนื่องจากไม่เข้าหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญ³¹ แต่หากปรากฏว่าเมื่อศาลมีค่างบับหรือคำสั่งตามคำพิพากษายอมแล้ว ลูกหนี้อย่างคงไม่ชำระหนี้และไม่มีทรัพย์สินใดๆ ที่จะชำระหนี้ได้ เจ้าหนี้ก็มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีได้³²

(2) กรณีเจ้าหนี้นัดฟ้องคดีต่อลูกหนี้เอง หรือกรณีที่เจ้าหนี้ได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีแพ่งและมีค่างบับหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้

²⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล), หน้า 262.

³⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 269.

³¹ ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/12674 ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2546.

³² ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม.05)/808 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2545.

หลักเกณฑ์ข้อนี้ หมายความว่า เมื่อเจ้าหนี้ได้ยื่นฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งและศาลได้มีคำพิพากษาให้เจ้าหนี้ชนะคดีเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษา และศาลได้ออกคำสั่งหรือคำสั่งของศาลให้ลูกหนี้ชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ แต่ลูกหนี้ได้ถูกเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาในคดีอื่นฟ้องและศาลได้มีคำพิพากษาให้เจ้าหนี้ในคดีนั้นชนะคดี และเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาในคดีอื่นได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินของลูกหนี้นั้นไว้แล้ว ดังนั้นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาในคดีนี้ ไม่สามารถยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้นซ้ำอีก³³ เจ้าหนี้สามารถร้องขอเข้าเฉลี่ยในทรัพย์สินหรือเงินที่ขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นได้ กรณีที่เจ้าหนี้ได้รับทรัพย์สิน หรือเงินที่ขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินจากการขอเฉลี่ยทรัพย์สิน หากเฉลี่ยได้เท่าใดก็ให้นำไปหักจากยอดหนี้ตามคำพิพากษาของศาล ส่วนต่างก็คือจำนวนหนี้ที่เจ้าหนี้มีสิทธิจำหน่ายเป็นหนี้สูญในการคานวณว่าสิทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้³⁴

กรณีที่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ ต้องมีการสืบทรัพย์สินของลูกหนี้ก่อน ซึ่งการที่ลูกหนี้มีทรัพย์สินที่ติดภาระจำนองกับเจ้าหนี้รายอื่น ย่อมไม่เข้าหลักเกณฑ์ว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ เจ้าหนี้จึงไม่มีสิทธิจำหน่ายหนี้สูญได้³⁵ แต่หากเจ้าหนี้ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ถูกต้องครบถ้วนแล้ว เจ้าหนี้สามารถหักหนี้สูญทั้งจำนวนออกจากบัญชีลูกหนี้

(ข) กรณีที่ต้องดำเนินการในคดีล้มละลาย

กรณีที่เจ้าหนี้ดำเนินการฟ้องร้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายเอง หรือได้ยื่นขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย โดยพิจารณาได้ดังนี้

(1) กรณีเจ้าหนี้ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้ โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้

หลักเกณฑ์ในการฟ้องคดีล้มละลายตามพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 กำหนดว่าเจ้าหนี้ฟ้องลูกหนี้เป็นคดีล้มละลายได้เมื่อลูกหนี้มีหนี้สินล้นพ้นตัว คือลูกหนี้มีหนี้สินมากกว่าทรัพย์สิน โดยกรณีลูกหนี้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาเป็นหนี้ ผู้เป็นโจทก์คนเดียวหรือหลายคนเป็นจำนวนไม่น้อยกว่า 1 ล้านบาท หรือกรณีลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคลเป็นหนี้ เจ้าหนี้ผู้เป็นโจทก์คนเดียวหรือหลายคนเป็นจำนวนไม่น้อยกว่า 2 ล้านบาท และหนี้สินนั้นอาจถึงกำหนดชำระโดยพลันหรือในอนาคตก็ตาม

เมื่อศาลได้รับฟ้องคดีล้มละลายแล้ว หากศาลพิจารณาได้ความจริงว่าลูกหนี้เป็นบุคคลที่มีหนี้สินล้นพ้นตัว ให้ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์สินของลูกหนี้เด็ดขาด เจ้าหนี้ผู้เป็นโจทก์ฟ้องคดีหรือ

³³ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 290.

³⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล), หน้า 269.

³⁵ ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/3974 ลงวันที่ 9 พฤษภาคม 2549.

เจ้าหนี้ต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ภายในกำหนดเวลา 2 เดือน นับแต่วันโฆษณาคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด คือวันที่เผยแพร่หนังสือออกไปยังสาธารณชนโดยการโฆษณาคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดลงในราชกิจจานุเบกษาและหนังสือพิมพ์รายวัน และหากวันโฆษณาไม่ตรงกัน ต้องนับวันโฆษณาหลังสุด³⁶

หนี้รายใดที่ศาลสั่งไม่อนุญาตให้ได้รับชำระหนี้ หนี้รายนั้นเจ้าหนี้ไม่มีสิทธิได้รับชำระหนี้จากกองทรัพย์สินของลูกหนี้ในคดีล้มละลายนั้น และหนี้รายใดหากเจ้าหนี้ไม่ยื่นคำขอรับชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ภายในกำหนดเวลาและเงื่อนไขที่กฎหมายล้มละลายกำหนด ถือว่าเจ้าหนี้เป็นอันหมดสิทธิที่จะได้รับชำระหนี้จากกองทรัพย์สินของลูกหนี้ในคดีล้มละลายนั้น แม้จะเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาก็ตาม³⁷ ดังนั้น คำขอรับชำระหนี้จะต้องได้รับอนุญาตจากศาลก่อนและยื่นคำขอรับชำระหนี้ภายในกำหนดเวลา จึงจะมีสิทธิได้รับชำระหนี้จากกองทรัพย์สินของลูกหนี้ได้

ในทางภาษีอากรเพียงเจ้าหนี้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ ยังจากหน้ายหนี้สูญสำหรับลูกหนี้รายใหญ่ไม่ได้ จะต้องมีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยการประนอมหนี้ คือการที่ลูกหนี้ขอทาความตกลงกับเจ้าหนี้ในเรื่องหนี้สิน หลังจากที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดแล้ว โดยลูกหนี้ขอชำระหนี้แต่เพียงบางส่วนหรือชำระโดยวิธีอื่น หากการประนอมหนี้เป็นผลสำเร็จและศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้ ลูกหนี้จะไม่ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลาย รวมทั้งยังหลุดพ้นจากหนี้สินทั้งหมดที่เป็นหนี้ที่อาจขอรับชำระหนี้ได้ คงเหลือเพียงหนี้ตามข้อประนอมหนี้ซึ่งศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยแล้ว

ดังนั้น ในทางภาษีอากรเมื่อศาลมีคำสั่งเห็นชอบกับการประนอมหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใด เจ้าหนี้ที่ยื่นคำขอรับชำระหนี้ไว้และศาลมีคำสั่งอนุญาต ย่อมมีสิทธิจากหน้ายหนี้ส่วนที่ลดให้นั้นจากบัญชีลูกหนี้ และถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นได้ สำหรับหนี้ที่ได้ตกลงตามข้อประนอมหนี้ของลูกหนี้ หากลูกหนี้ชำระหนี้ให้แล้ว เจ้าหนี้ไม่ต้องนำมารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระหนี้นั้น เนื่องจากหนี้ดังกล่าวเจ้าหนี้ได้รวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามเกณฑ์สิทธิไปแล้ว³⁸

(2) กรณีที่ลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

ลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายเกิดขึ้นได้ ในกรณีลูกหนี้ไม่ได้ขอประนอมหนี้ และเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์รายงานต่อศาลว่า เจ้าหนี้ได้ลงมติในการประชุมเจ้าหนี้ขอให้ศาล

³⁶ ค.พิพท.ศาลฎีกาที่ 690/2509.

³⁷ ค.พิพท.ศาลฎีกาที่ 1973/2511.

³⁸ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล), หน้า 266.

พิพากษาให้ลูกหนี้ล้มละลายหรือไม่ลงมติหรือไม่มีเจ้าหนี้มาประชุม ให้ศาลทราบ ศาลจึงมีค าพิพากษาให้ลูกหนี้ล้มละลาย และกรณีที่ลูกหนี้ขอประนอมหนี้แต่ไม่สำเร็จ โดยที่ประชุมเจ้าหนี้ไม่เห็นชอบด้วยกับคาขอประนอมหนี้ เมื่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์รายงานให้ศาลทราบ ศาลจะมีค าพิพากษาให้ลูกหนี้ล้มละลาย

เมื่อลูกหนี้ตกเป็นบุคคลล้มละลายแล้ว เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์จะทาการโฆษณา ค าพิพากษาดังกล่าวในราชกิจจานุเบกษาและในหนังสือพิมพ์รายวัน และจัดการทรัพย์สินของบุคคลล้มละลายเพื่อแบ่งแก่เจ้าหนี้ทั้งหลาย การแบ่งทรัพย์สินของบุคคลล้มละลายจะต้องกระทำทุกระยะเวลาไม่เกิน 6 เดือนนับแต่วันที่ศาลพิพากษาให้ลูกหนี้ล้มละลาย เว้นแต่ศาลจะได้อนุญาตให้ขยายระยะเวลาต่อไปโดยมีเหตุสมควร³⁹

ในทางภาษีอากร การจำหน่ายหนี้สูญของลูกหนี้ในกรณีนี้ ต้องเป็นกรณีที่แบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกเท่านั้น แม้ในความจริงการแบ่งทรัพย์สินอาจมีการแบ่งกันหลายครั้ง ดังนั้นหากมีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็จำหน่ายเป็นหนี้สูญได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นได้ หากเจ้าหนี้ได้รับส่วนแบ่งจากการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกไม่ครบจำนวนหนี้ ส่วนที่ยังขาดอยู่นามาจำหน่ายหนี้สูญได้ และหากมีการแบ่งทรัพย์สินในครั้งต่อมาและเจ้าหนี้ได้รับส่วนแบ่งอีก เจ้าหนี้จะต้องนาเอาส่วนแบ่งนั้นมาถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับส่วนแบ่งนั้น⁴⁰

ข. กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท หรือลูกหนี้รายกลาง

ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 5 บัญญัติว่า

“การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

- (1) ได้ดำเนินการตามข้อ 4 (1) แล้ว
- (2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้วหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำขอนั้นแล้ว หรือ
- (3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้วหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้ นั้นแล้ว

³⁹ พระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 มาตรา 124.

⁴⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ค อธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล), หน้า 268.

ในกรณีตาม (2) หรือ (3) กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้เป็นเจ้าของหนี้ต้องมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น”

ตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 5 กำหนดกรณีที่ไม่ต้องดำเนินการทางศาล และกรณีที่ต้องดำเนินการทางศาล ดังนี้

1. กรณีที่ไม่ต้องมีการดำเนินการกระบวนการทางศาล

เจ้าหนี้สามารถจำหน่ายหนี้สูญได้โดยไม่ต้องมีการดำเนินคดีทางศาล โดยต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ ข้อ 4 (1) โดยต้องดำเนินการเช่นเดียวกับหลักเกณฑ์ในการจำหน่ายหนี้สูญที่จำนวนหนี้เกิน 500,000 บาท ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

2. กรณีที่ต้องมีการดำเนินการกระบวนการทางศาล

หลักเกณฑ์ตามข้อ 5 (2) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) กำหนดให้เจ้าหนี้ต้องดำเนินการทางศาลแพ่งและศาลล้มละลาย ซึ่งมีข้อผ่อนปรนที่เป็นประโยชน์ต่อเจ้าหนี้มากกว่ากรณีลูกหนี้รายใหญ่ โดยต้องดำเนินการให้ครบหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(ก) ศาลได้มีคำสั่งรับฟ้องหรือมีคำสั่งรับคำขอของเจ้าหนี้ ในคดีแพ่งหรือในคดีล้มละลาย เจ้าหนี้สามารถจำหน่ายหนี้สูญได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่ต้องรอว่าผลของคดีเป็นอย่างไร ซึ่งต่างจากกรณีของลูกหนี้รายใหญ่ที่เจ้าหนี้ต้องให้ศาลมีคำพิพากษาและออกคำสั่งบังคับก่อนจึงจะสามารถจำหน่ายหนี้สูญได้ ถ้าหากว่าศาลมีคำพิพากษาให้เจ้าหนี้ ชนะคดีและมีการบังคับคดี เจ้าหนี้ได้รับชำระหนี้ หนี้ที่เจ้าหนี้ได้รับชำระหนี้ต้องนำมารวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระหนี้ตามที่มาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ข้อสังเกต การจำหน่ายหนี้สูญกรณีนี้ต้องถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลรับฟ้องแล้วเท่านั้น จะนำไปเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นไม่ได้⁴¹

(1) เจ้าหนี้ได้ยื่นฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่ง และศาลได้มีคำสั่งรับฟ้องแล้ว

หลักเกณฑ์ข้อนี้หมายความว่า เจ้าหนี้ที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับฟ้องนั้นแล้ว กรณีนี้เพียงแต่ศาลได้มีคำสั่งรับฟ้องของเจ้าหนี้ในคดีแพ่ง

⁴¹ ไพจิตร โรจนวณิช และคณะ, ภาษีสรรพากร, (กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์, 2549), หน้า 2-099.

(2) เจ้าหนี้ได้ยื่นค้ำขอเฉลี่ยหนี้ ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับค้ำขอขึ้นแล้ว

หลักเกณฑ์ข้อนี้หมายความว่า เจ้าหนี้ไม่ได้ยื่นฟ้องคดีเอง แต่มีเจ้าหนี้รายอื่นได้ยื่นฟ้องคดีกับลูกหนี้ก่อนแล้ว และศาลได้มีคำพิพากษาในคดีนั้นแล้ว เจ้าหนี้มายื่นค้ำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องคดี

(3) เจ้าหนี้ได้ยื่นฟ้องลูกหนี้ในคดีศาลล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับฟ้องแล้ว

(4) เจ้าหนี้ได้ยื่นค้ำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งรับชำระหนี้แล้ว

(ข.) กรณีที่ต้องดำเนินการทางศาล กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าหนี้ต้องมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้เป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วัน นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งรับฟ้องหรือมีคำสั่งรับค้ำขอของเจ้าหนี้ ในคดีแพ่งหรือในคดีล้มละลาย

ถ้ากรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่อนุมัติหรืออนุมัติเมื่อพ้นกำหนด 30 วัน นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้นแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะจำหน่ายหนี้ดังกล่าวเป็นหนี้สูญไม่ได้

กรณีที่กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่อนุมัติหรืออนุมัติเมื่อพ้นกำหนด 30 วัน นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว หากต่อมาเจ้าหนี้ได้รับชำระหนี้จำนวนนั้นจากลูกหนี้ เมื่อเจ้าหนี้ไม่สามารถตัดจำหน่ายหนี้จำนวนนั้นเป็นหนี้สูญได้ ดังนั้น เมื่อต่อมาเจ้าหนี้ได้รับชำระหนี้ในภายหลัง เจ้าหนี้จึงไม่ต้องนำหนี้ที่ได้รับชำระมารู้เป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

ค. กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาทขึ้นไป หรือลูกหนี้รายเล็ก

ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 บัญญัติว่า

“การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของธนาคาร หรือบริษัทเงินทุนตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 200,000 บาท ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 4 หรือข้อ 5 ถ้าปรากฏว่าไม่มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

ความในวรรคหนึ่งให้ใช้บังคับสำหรับการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีใช้ธนาคารหรือบริษัทเงินทุนดังกล่าว ในกรณีนี้ของลูกหนี้แต่ละราย มีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาทด้วย”

กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายเป็นหนี้จำนวนไม่เกิน 100,000 บาท กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 6 กำหนดให้ต้องมีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระก็สามารถจำหน่ายหนี้สูญนั้นได้ สำหรับกรณีเจ้าหนี้ที่มีใช้ธนาคาร หรือบริษัทเงินทุนตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์⁴²

กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือในประเด็นเรื่องหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ ไม่น้อยกว่า 2 ครั้งยังไม่ได้รับชำระหนี้และกรรมการบริษัทมีหลักฐานเชื่อถือได้จากนายความหรือนักกฎหมายของบริษัท เห็นว่าหากฟ้องลูกหนี้จะเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระก็สามารถจำหน่ายหนี้สูญได้⁴³

การจำหน่ายหนี้สูญในกรณีลูกหนี้รายเล็ก นอกจากมีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแล้ว เจ้าหนี้ยังต้องมีหลักฐานการคำนวณค่าใช้จ่ายในการฟ้องลูกหนี้ที่เจ้าหนี้ต้องเสียไปไม่คุ้มกับหนี้ที่เจ้าหนี้จะได้รับชำระ โดยหลักฐานดังกล่าวเจ้าหนี้อาจให้นายความหรือฝ่ายกฎหมายของบริษัทเป็นผู้ทำ ความเห็นก็ได้

ดังนั้น จึงพิจารณาได้ว่าการดำเนินการจำหน่ายหนี้สูญในทุกกรณี ต้องมีการดำเนินการติดตามทวงถามให้ลูกหนี้ชำระหนี้ก่อนที่จะจำหน่ายหนี้สูญได้ สำหรับบางกรณีของลูกหนี้รายใหญ่และรายกลางอาจต้องดำเนินการทางศาลแพ่งหรือศาลล้มละลายประกอบด้วย เจ้าหนี้จึงจะจำหน่ายหนี้สูญได้

2.1.3.3 การรับชำระหนี้ภายหลังจำหน่ายหนี้สูญ

เมื่อกิจการได้จำหน่ายหนี้ที่เข้าหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญ ตามประมวลรัษฎากรและถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้แล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด หากต่อมากิจการได้รับชำระหนี้ดังกล่าวภายหลังการจำหน่ายหนี้สูญแล้ว หนี้สูญได้รับคืนดังกล่าวย่อมถือเป็นรายได้ของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระหนี้⁴⁴

⁴² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือภาษีกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล), หน้า 274.

⁴³ ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/14069 ลงวันที่ 29 กันยายน 2541.

⁴⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) วรรค 1.

ตัวอย่างเช่น บริษัทเจ้าหนี้มีรอบระยะเวลาบัญชีตามปีปฏิทินได้ยื่นฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่ง วันที่ 10 ตุลาคม 2543 จำนวนหนี้ 300,000 บาท (ลูกหนี้รายกลาง) และศาลมีคำสั่งรับฟ้องในวันเดียวกัน ดังนั้น กรรมการบริษัทจะต้องอนุมัติให้จำหน่ายหนี้สูญภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ 31 ธันวาคม 2543 บริษัทเจ้าหนี้จึงจะจำหน่ายหนี้ดังกล่าวเป็นหนี้สูญในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2543 ได้ หากกรรมการได้อนุมัติภายในกำหนด บริษัทจึงจำหน่ายหนี้เป็นหนี้สูญในปี 2543 ต่อมาลูกหนี้ได้นำเงินมาชำระหนี้ในปี 2545 ดังนั้น บริษัทเจ้าหนี้ต้องนำหนี้ที่ได้รับชำระรวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2545 อันเป็นรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระหนี้⁵

ส่วนกรณีที่หนี้สูญนั้นยังไม่เข้าหลักเกณฑ์ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญ จึงไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นั้น หากกิจการได้เคยนำจำนวนหนี้ดังกล่าวไปเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิและเสียภาษีมาแล้ว หากต่อมาภายหลังกิจการได้รับชำระหนี้ดังกล่าว กิจการไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้⁴⁶

ตามตัวอย่างเดิมที่กล่าวมา หากกรรมการไม่ได้อนุมัติภายในกำหนด บริษัทจึงจำหน่ายหนี้เป็นหนี้สูญไม่ได้ ต่อมาลูกหนี้ได้นำเงินมาชำระหนี้ในปี 2545 ดังนั้น บริษัทเจ้าหนี้ไม่ต้องนำหนี้ที่ได้รับชำระรวมเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระหนี้อีก เพราะหนี้ได้รวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิไปแล้ว⁴⁷

สำหรับกรณีที่มีการจำหน่ายหนี้สูญผิดพลาด กล่าวคือ การจำหน่ายหนี้สูญนั้นไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนด ทำให้ต้องคำนวณกลับไปเป็นรายได้ใหม่กรณีเช่นนี้ แม้กิจการจะได้รับชำระหนี้ในภายหลัง ก็ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ใหม่อีกเช่นกัน เนื่องจากเป็นหนี้ที่ได้นำกลับมาคำนวณเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากรแล้ว

2.1.3.4 รอบระยะเวลาบัญชีในการจำหน่ายหนี้สูญ

กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 7 กำหนดว่า หนี้ของลูกหนี้รายใดที่เข้าลักษณะเป็นหนี้สูญ และหนี้ดังกล่าวเจ้าหนี้ได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎกระทรวงฉบับดังกล่าวกำหนดแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้จำหน่ายเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้และถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และจะนำไปถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นไม่ได้ รายละเอียดรอบระยะเวลาบัญชีในการจำหน่ายหนี้สูญแบ่งตามจำนวนหนี้มีดังนี้

⁴⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ค อธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล), หน้า 273.

⁴⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) วรรค 2.

⁴⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ค อธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล), หน้า 273.

ก. กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป หรือลูกหนี้รายใหญ่

(1) รอบระยะเวลาบัญชีที่มีหลักฐานชัดเจนและครบถ้วนว่าเจ้าหนี้ได้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจนแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ หรือมีหลักฐานว่าลูกหนี้ถึงแก่ความตายหรือเป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไปและไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ หรือมีหลักฐานว่าลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่น มีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้ หรือ

(2) รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้มีค่างับหรือคำสั่งของศาลแล้ว และปรากฏว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้หรือ

(3) รอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลมีคำสั่งให้เฉลี่ยหนี้ หรือ

(4) รอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลมีคำสั่งเห็นด้วยกับการประนอมหนี้ขึ้น หรือ

(5) รอบระยะเวลาบัญชีที่ลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

ข. กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท หรือลูกหนี้รายกลาง

(1) รอบระยะเวลาบัญชีเช่นเดียวกับกรณีของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป หรือลูกหนี้รายใหญ่ ตาม ก) หรือ

(2) รอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งรับฟ้องคดีแพ่งหรือคดีล้มละลายที่เจ้าหนี้ได้ฟ้องลูกหนี้ และกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการได้อนุมัติให้จำหน่ายหนี้ขึ้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วัน นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ

(3) รอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งรับคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีแพ่งหรือคดีล้มละลายที่เจ้าหนี้ได้ยื่นไว้ และกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการได้อนุมัติให้จำหน่ายหนี้ขึ้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วัน นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ค. กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาทขึ้นไป หรือลูกหนี้รายเล็ก

รอบระยะเวลาบัญชีที่มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีและมีหลักฐานว่าฟ้องคดีจะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

2.2 รัฐวิสาหกิจที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

รัฐวิสาหกิจไทยจัดตั้งขึ้นเพื่อประกอบธุรกิจโดยมีวัตถุประสงค์ที่ให้เกิดความคล่องตัวในการดำเนินงาน ผ่อนคลายกฎเกณฑ์ต่างๆ ของทางราชการ และพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมให้เจริญก้าวหน้าอย่างเป็นประโยชน์ต่อส่วนรวม โดย “รัฐวิสาหกิจ” มีความหมายและเหตุผลในการจัดตั้งรัฐวิสาหกิจแตกต่างกันไปตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของกฎหมายแต่ละฉบับ จากความแตกต่างดังกล่าวจึงมีการแบ่งประเภทของรัฐวิสาหกิจออกเป็นหลายรูปแบบ ซึ่งมีทั้งรูปแบบของรัฐวิสาหกิจที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและรัฐวิสาหกิจที่ไม่มีหน้าที่เสียภาษีอากร รายละเอียดของการศึกษามีดังต่อไปนี้

2.2.1 ความหมายของรัฐวิสาหกิจไทย

รัฐวิสาหกิจ (State Enterprise) มีความหมายทั่วไปคือเป็นองค์กรของรัฐบาล หรือหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจมีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละ 50⁴⁸ สำหรับประเทศไทย คำว่า “รัฐวิสาหกิจ” ได้มีการกำหนดความหมายในกฎหมายไว้หลายฉบับ⁴⁹

⁴⁸ พิพัฒน์ ไทยอารีย์ และพิมลจรีย์ นามวัฒน์, เอกสารการสอนชุดวิชาการบริหารรัฐวิสาหกิจ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช), 2530, หน้า 20 - 21.

⁴⁹ “รัฐวิสาหกิจ” ได้มีการกำหนดความหมายไว้ในกฎหมาย 7 ฉบับ ดังนี้

1. พระราชบัญญัติพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ พ.ศ.2521

มาตรา 4 วรรค 6 บัญญัติว่า “รัฐวิสาหกิจ” หมายความว่า

(1) องค์กรของรัฐบาล ตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์กรของรัฐบาลหรือกิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น และหมายความรวมถึงหน่วยงานธุรกิจที่รัฐเป็นเจ้าของ

(2) บริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทรวง ทบวง กรมหรือส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเป็นกระทรวง ทบวง หรือกรม และหรือรัฐวิสาหกิจตาม (1) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

(3) บริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทรวง ทบวง กรมหรือส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเป็นกระทรวง ทบวงหรือกรม และหรือรัฐวิสาหกิจตาม (1) (2) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

2. พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ.2502

มาตรา 4 บัญญัติว่า “รัฐวิสาหกิจ” หมายความว่า

(ก) องค์กรของรัฐบาลหรือหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการมีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

(ค) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการและ/หรือรัฐวิสาหกิจตาม (ก) และ/หรือ (ข) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

(ง) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการและ/หรือรัฐวิสาหกิจตาม (ค) และ/หรือ (ก) และ/หรือ (ข) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

(จ) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการและ/หรือรัฐวิสาหกิจตาม (ง) และ/หรือ (ก) และ/หรือ (ข) และ/หรือ (ค) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

จากค านิยามที่กำหนดในกฎหมายหลายฉบับนั้น สามารถสรุปความหมายของ “รัฐวิสาหกิจ” ได้ว่าหมายถึงองค์การ 7 ประเภท⁵⁰ ดังต่อไปนี้

1) องค์การของรัฐบาล

2) กิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น

3. พระราชบัญญัติคุณสมบัติมาตรฐานส หัชกรรมการและพนักงานรัฐวิสาหกิจ พ.ศ.2518

มาตรา 4 วรรคแรก บัญญัติค าวา “รัฐวิสาหกิจ” หมายความว่า

(1) องค์การของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาลหรือกิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น และหมายความรวมถึงหน่วยงานธุรกิจที่รัฐเป็นเจ้าของ แต่ไม่รวมถึงองค์การหรือกิจการที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ เพื่อสงเคราะห์หรือส่งเสริมการใดๆ ที่มีใช้ธุรกิจ

(2) บริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทรวง ทบวง กรมหรือทบวง การเมืองที่มีฐานะเทียบเท่า และหรือรัฐวิสาหกิจตาม (1) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินร้อยละห้าสิบหรือ

(3) บริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทรวง ทบวง กรมหรือทบวง การเมืองที่มีฐานะเทียบเท่า และหรือรัฐวิสาหกิจตาม (1) และหรือ (2) มีทุนรวมอยู่ด้วยถึงสองในสาม

4. พระราชบัญญัติแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ พ.ศ.2543

มาตรา 6 บัญญัติค าวา “รัฐวิสาหกิจ” หมายความว่า

(1) องค์การของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาลหรือกิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น และให้หมายความรวมถึงหน่วยงานธุรกิจที่รัฐเป็นเจ้าของ

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทรวง ทบวงกรมหรือทบวงการเมืองที่มีฐานะเทียบเท่าหรือรัฐวิสาหกิจตาม (1) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินร้อยละห้าสิบ

5. พระราชบัญญัติการบริหารหนี้สาธารณะ พ.ศ.2548

มาตรา 4 บัญญัติค าวา “รัฐวิสาหกิจ” หมายความว่า

(ก) องค์การของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล กิจการของรัฐซึ่งมีกฎหมายจัดตั้งขึ้น หรือหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ

(ข) บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่หน่วยงานของรัฐหรือรัฐวิสาหกิจตาม (ก) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินร้อยละห้าสิบ

(ค) บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด ที่หน่วยงานของรัฐและรัฐวิสาหกิจตาม (ก) หรือ (ข) หรือรัฐวิสาหกิจตาม (ก) และ (ข) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินร้อยละห้าสิบ โดยให้คานวณเฉพาะทุนตามสัดส่วนที่เป็นของหน่วยงานของรัฐเท่านั้น

6. พระราชบัญญัติการร่วมลงทุนระหว่างรัฐและเอกชน พ.ศ.2562

มาตรา 4 บัญญัติค าวา “รัฐวิสาหกิจ” หมายความว่า

(1) องค์การของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล หรือกิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น หรือหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการ หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือหน่วยงานอื่นของรัฐมีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

(3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการ หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือหน่วยงานอื่นของรัฐ หรือรัฐวิสาหกิจตาม (1) หรือ (2) มี ทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

7. พระราชบัญญัติทุนรัฐวิสาหกิจ พ.ศ.2542

มาตรา 3 บัญญัติค าวา “รัฐวิสาหกิจ” หมายความว่า

รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ ที่ไม่ใช่บริษัทจ ากัดหรือบริษัทมหาชนจ ากัด

⁵⁰ นันทวัฒน์ บรมานันท์, กฎหมายปกครอง, (กรุงเทพมหานคร: ส านักพิมพ์วิญญูชน, 2560), หน้า 253.

- 3) หน่วยงานธุรกิจที่รัฐหรือรัฐบาลเป็นเจ้าของ
- 4) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการมีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ
- 5) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการ และ/หรือรัฐวิสาหกิจใน 1) และ/หรือ 2) และ/หรือ 3) และ/หรือ 4) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ
- 6) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการ และ/หรือรัฐวิสาหกิจใน 1) และ/หรือ 2) และ/หรือ 3) และ/หรือ 4) และ/หรือ 5) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ
- 7) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการ และ/หรือรัฐวิสาหกิจในประเภทที่ 1) และ/หรือ 2) และ/หรือ 3) และ/หรือ 4) และ/หรือ 5) และ/หรือ 6) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

ดังนั้น “รัฐวิสาหกิจ” ที่เป็นคานียามทั่วไปกฎหมายไทยจึงยังไม่มีและไม่เคยมีอยู่ มีแต่เพียงรัฐวิสาหกิจตามพระราชบัญญัติฉบับต่างๆ ซึ่งในการกำหนดความหมายก็เป็นไปตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของกฎหมายแต่ละฉบับ อย่างไรก็ตาม คานียามของคำว่า “รัฐวิสาหกิจ” ที่ใช้กันอยู่อย่างกว้างขวางและแพร่หลายในปัจจุบันคือ คานียามที่ปรากฏอยู่ตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการประกอบการของรัฐวิสาหกิจมากที่สุดและมีความสำคัญมากที่สุด ทรัพย์สินการคลังอันเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ดูแลตรวจสอบรัฐวิสาหกิจทั้งระบบ⁵¹ ซึ่งได้ให้ความหมายของรัฐวิสาหกิจไว้โดยเน้นถึงการลงทุนของส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลในกิจการ กล่าวคือ หากส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลมีทุนรวมอยู่ในกิจการเกินกว่าร้อยละ 50 กิจการนั้นก็มิฐานะเป็นรัฐวิสาหกิจ⁵²

2.2.2 เหตุผลในการจัดตั้งรัฐวิสาหกิจไทย

เหตุผลในการจัดตั้งรัฐวิสาหกิจมีอยู่หลายประการแตกต่างกันไป มีทั้งเหตุผลทางเศรษฐกิจ การคลัง ความมั่นคง ในบางกรณีก็เป็นเรื่องทางสังคม และวัฒนธรรม โดยการจัดตั้งรัฐวิสาหกิจใด รัฐวิสาหกิจหนึ่งอาจเนื่องด้วยเหตุผลที่กล่าวมานี้หลายประการรวมกันก็เป็นได้⁵³ เหตุผลในการจัดตั้งรัฐวิสาหกิจไทยสามารถแบ่งได้ ดังนี้

1) เพื่อหารายได้ ในบางกรณีรัฐมีความจำเป็นต้องดำเนินกิจกรรมบางประเภทเพื่อหารายได้เข้ารัฐโดยตรงแทนที่จะปล่อยให้เอกชนดำเนินการนั้นและเรียกเก็บภาษี กิจการบางประเภทที่รัฐ

⁵¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 254.

⁵² เรื่องเดียวกัน, หน้า 251.

⁵³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 244.

สามารถเรียกค่าตอบแทนในอัตราที่สูงเพื่อให้มีรายได้มากขึ้นนั้น รัฐจะกำหนดให้เป็นกิจการที่รัฐเป็นผู้ประกอบการแต่เพียงผู้เดียวหรือเป็นกิจการที่ผูกขาดโดยรัฐ เพื่อกันไม่ให้เอกชนเข้ามาแข่งขัน รัฐจะสามารถกำหนดอัตราค่าตอบแทนได้ตามต้องการ เช่น การผลิตสุรา ยาสูบ สลากกินแบ่งและไพ่ ส่วนกิจการที่รัฐเห็นว่าไม่มีความจำเป็นที่จะต้องผูกขาดนั้น รัฐก็จะเปิดโอกาสให้เอกชนเข้ามาประกอบกิจการแข่งขันได้แต่ขณะเดียวกันรัฐก็ดำเนินการเองด้วยเพื่อหารายได้⁵⁴

2) เพื่อความมั่นคงของประเทศ กิจการบางประเภทอาจมีความสำคัญต่อความมั่นคงของประเทศและของประชาชน หากปล่อยให้เอกชนดำเนินการอาจเกิดการผูกขาดในกิจการใดกิจการหนึ่งหรือหลายกิจการ และเรียกค่าตอบแทนในสินค้าหรือบริการตามอำเภอใจ สร้างความเดือดร้อนให้แก่ผู้บริโภคโดยรวม เช่น กิจการที่เป็นสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐาน ไฟฟ้า น้ำประปา หรือในบางกรณีกิจการก็มีผลโดยตรงต่อความมั่นคงของประเทศ⁵⁵

3) เพื่อจัดทำบริการสาธารณะบางประเภท การจัดทำบริการสาธารณะถือเป็นภารกิจหน้าที่สำคัญประการหนึ่งของรัฐที่จะต้องจัดให้มีเพื่อสนองตอบความต้องการของประชาชนในประเทศ เช่น การจัดให้มีระบบการศึกษา การสาธารณสุข การสังคมสงเคราะห์ต่างๆ⁵⁶

4) เพื่อจัดทำสาธารณูปโภค กิจการด้านสาธารณูปโภคเป็นปัจจัยขั้นพื้นฐานที่ประชาชนทุกคนควรมีโอกาสได้รับบริการดังกล่าวอย่างทั่วถึงและเท่าเทียมกันในการใช้บริการ กิจการเหล่านี้ต้องใช้เงินทุนในการดำเนินการสูง แต่ผลตอบแทนในการดำเนินการต่ำ จุดคุ้มทุน (break-even point) และกำไรใช้ระยะเวลานาน ต้องมีพนักงานจำนวนมากและเป็นผู้ที่มีความรู้และประสบการณ์ในเรื่องนั้นๆ เป็นอย่างดี ทำให้เอกชนเพียงน้อยรายหรือไม่มีเลยที่จะสามารถเข้ามาดำเนินการได้ ดังนั้น รัฐจึงต้องเข้ามาดำเนินการเองเพื่อให้สาธารณชนได้รับความสะดวก เช่น รถไฟ ประปา ไฟฟ้า โทรศัพท์ การขนส่ง⁵⁷ โดยจะเก็บอัตราค่าบริการในระดับที่ประชาชนทั่วไปรับได้

5) เพื่อเป็นตัวอย่างแก่เอกชนในการดำเนินธุรกิจ ในการดำเนินการบางประเภทที่มีความสำคัญทางเศรษฐกิจ เพราะเป็นบริการรากฐาน ที่ช่วยส่งเสริมให้การพัฒนาเศรษฐกิจเป็นไปได้โดยสะดวกและรวดเร็ว รัฐอาจเป็นผู้เริ่มดำเนินการก่อนด้วยเหตุผลที่ว่า เอกชนไม่มีความรู้หรือประสบการณ์เชิงอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์ในเรื่องนั้นมาก่อน จึงเกิดความไม่มั่นใจในการ “คุ้มทุน” และ “ผลกำไร” ที่จะบังเกิดขึ้นจากธุรกิจนั้น หรือไม่สนใจในการดำเนินการ เมื่อรัฐได้ดำเนินการมาระยะหนึ่ง จนประสบความสำเร็จและเป็นตัวอย่างที่ดี เอกชนก็อาจจะตัดสินใจเข้ามาดำเนินการ

⁵⁴ เรื่องเดียวกัน.

⁵⁵ เรื่องเดียวกัน.

⁵⁶ เรื่องเดียวกัน.

⁵⁷ บุญเกียรติ การะเวกพันธุ์ และคณะ, รัฐวิสาหกิจ [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://wiki.kpi.ac.th/index.php?title=รัฐวิสาหกิจ>.

บ้าง และกรณีเช่นนี้เกิดขึ้นในอีกหลายกิจการในปัจจุบัน เช่น กิจการขนส่งมวลชน การสร้างเส้นทางคมนาคม ซึ่งเอกชนเริ่มให้ความสนใจในการเข้ามาดำเนินการร่วมกับภาครัฐ⁵⁸

6) เป็นวิธีเข้าจัดการเพื่อแก้ปัญหาเฉพาะเรื่อง ในช่วงวิกฤตการณ์ทางการเงิน รัฐได้มีแผนการปฏิรูประบบสถาบันการเงินโดยเข้าแทรกแซงระบบสถาบันการเงิน เพื่อแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจของประเทศ จึงส่งผลให้สถาบันการเงินบางแห่งมีสภาพเป็นรัฐวิสาหกิจในเวลาต่อมา⁵⁹ เช่น ธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน)

7) เพื่อส่งเสริมสังคมและวัฒนธรรม กิจการบางประเภทมีประโยชน์อย่างมากต่อสาธารณะเป็นการรักษาไว้ซึ่งศิลปวัฒนธรรมของชาติ ตลอดจนถึงส่งเสริมสุขภาพพลานามัยของประชาชนแต่ไม่ค่อยเป็นที่สนใจของเอกชนมากนัก อาจเนื่องจากต้องใช้เงินทุนจำนวนมาก ผลตอบแทนไม่น่าสนใจในมุมมองของนักธุรกิจ รัฐจึงควรเข้ามาดำเนินการเพื่อคงไว้ซึ่งวัตถุประสงค์ข้างต้น โดยเป็นกิจการที่มีได้มุ่งหวังกำไรเพียงอย่างเดียว แต่เน้นประโยชน์ต่อประเทศชาติและประชาชน เช่น การท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย องค์การสวนพฤกษศาสตร์ องค์การสวนสัตว์ การกีฬาแห่งประเทศไทย เป็นต้น⁶⁰

ดังนั้น รัฐวิสาหกิจของประเทศไทยจึงมีความสำคัญหลายประการข้างต้น อาจกล่าวได้ว่าการจัดตั้งรัฐวิสาหกิจนั้น มีวัตถุประสงค์สำคัญคือ ต้องการกระจายอำนาจทางด้านบริการหรือกิจการ โดยจัดตั้งองค์การหรือหน่วยงานที่ถือว่าเป็นของรัฐแต่ไม่ใช่ส่วนราชการ ซึ่งมีความเป็นอิสระหรือมีความคล่องตัวในการเงิน การบริหารและการดำเนินงาน ในการจัดทบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนอันเป็นหน้าที่โดยตรงของรัฐ เพื่อพัฒนาเศรษฐกิจสังคมและรักษาความมั่นคงของประเทศ

2.2.3 ประเภทของรัฐวิสาหกิจไทย

ประเภทของรัฐวิสาหกิจในประเทศไทยโดยพิจารณาจากที่มาทางกฎหมาย แบ่งได้ ดังนี้⁶¹

2.2.3.1 การจัดตั้งโดยกฎหมายมหาชน

ก. รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยกฎหมายเฉพาะ (Specific law) คือ พระราชบัญญัติ หรือกฎหมายอื่นเทียบเท่า เช่น ประกาศคณะปฏิวัติ พระราชกฤษฎีกา ส่วนใหญ่จะเป็นรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นมาเพื่อดำเนินกิจการที่สำคัญ เช่น การรถไฟแห่งประเทศไทย (รฟท.) จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติการรถไฟ

⁵⁸ นันทวัฒน์ บรมานันท์, กฎหมายปกครอง, หน้า 248.

⁵⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 250.

⁶⁰ บุญเกียรติ การะเวกพันธุ์ และคณะ, รัฐวิสาหกิจ [ออนไลน์].

⁶¹ นันทวัฒน์ บรมานันท์, กฎหมายปกครอง, หน้า 258-263.

แห่งประเทศไทย พ.ศ. 2494 การท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย (ททท.) จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติ การท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 เป็นต้น

ข. รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยพระราชกฤษฎีกา เช่น องค์การอุตสาหกรรมป่าไม้ จัดตั้งโดยพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การอุตสาหกรรมป่าไม้ พ.ศ. 2499 องค์การตลาดเพื่อเกษตรกร จัดตั้งโดยพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การตลาดเพื่อเกษตรกร พ.ศ. 2517 เป็นต้น

2.2.3.2 การจัดตั้งโดยกฎหมายเอกชน

ก. รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้แก่ การจัดตั้งรัฐวิสาหกิจโดยใช้หลักเกณฑ์เดียวกับการจัดตั้งบริษัทจำกัด ดังนั้น จึงต้องดำเนินการจดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัด โดยรัฐจะเข้าไปถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 มีการนำเอาหลักเกณฑ์ การดำเนินงานของเอกชนมาใช้เพื่อให้มีความคล่องตัวและเป็นอิสระ เช่น บริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด บริษัท ขนส่ง จำกัด เป็นต้น

ข. รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวเป็นกฎหมายที่มีขึ้นเพื่อวางเงื่อนไขต่างๆ ในการดำเนินงานขนาดใหญ่ของเอกชน จึงถือได้ว่ากิจการที่จัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายดังกล่าวเป็นกิจการที่จัดตั้งขึ้น ในระบบกฎหมายเอกชน แต่ก็มีรัฐวิสาหกิจบางแห่งที่จัดตั้งขึ้นโดยใช้หลักเกณฑ์เดียวกับการจัดตั้ง บริษัทมหาชนจำกัด โดยรัฐจะเข้าไปถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 และนำเอาหลักเกณฑ์ตามกฎหมาย ดังกล่าวมาใช้เพื่อความคล่องตัวและเป็นอิสระ เช่น บริษัท ธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน) บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน) บริษัท ปตท. จำกัด(มหาชน) เป็นต้น

2.2.3.3 รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยมติคณะรัฐมนตรี เพื่อให้เป็นหน่วยงานธุรกิจของรัฐ ตั้งขึ้นในส่วนราชการโดยรัฐให้ทุนเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน มีการกำหนดระเบียบหรือข้อบังคับ ในการบริหารงานภายในของตนเอง รัฐวิสาหกิจเหล่านี้ไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคล เช่น โรงงานยาสูบ จัดตั้งโดยระเบียบบริหารโรงงานยาสูบ พ.ศ. 2516 โรงพิมพ์ตำรวจ จัดตั้งโดยข้อบังคับโรงพิมพ์ตำรวจ กรมตำรวจ พ.ศ. 2508 เป็นต้น

2.2.4 รัฐวิสาหกิจที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยประมวลรัษฎากร ได้ให้ค่านิยมของคำว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" ไว้เป็นพิเศษ ซึ่งนอกจากจะหมายถึงบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว ยังหมายความรวมถึงบุคคล

อื่นๆ ด้วย⁶² ซึ่งมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้นิยามของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลว่าหมายถึง “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากาไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กิจการร่วมค้า (Joint Venture) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศล และนิติบุคคลที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา” สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยมี 4 วิสาหกิจ คือ

1. บริษัทจำกัด
2. ห้างหุ้นส่วนจำกัด
3. ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน
4. บริษัทมหาชน จำกัด

วิสาหกิจ 3 ประเภทแรกเป็นวิสาหกิจที่อยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนวิสาหกิจประเภทที่ 4 นั้นอยู่ในพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535⁶³ โดยเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ

ในส่วนของนิติบุคคลบางประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ นิติบุคคลอื่นๆ นอกจากที่กล่าวข้างต้น เช่น กระทรวง ทบวง กรม องค์การของรัฐบาล (เช่น การไฟฟ้านครหลวง การทางพิเศษแห่งประเทศไทย) วัด พุทธการเมือง เป็นต้น และมูลนิธิหรือสมาคม ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศล จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้นิติบุคคลบางประเภทแม้เข้าลักษณะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่อาจได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรหรือบทบัญญัติของกฎหมายต่างๆ เช่น กฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน⁶⁴

ดังนั้น ในกรณีของรัฐวิสาหกิจไทย หากเป็นรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยกฎหมายมหาชน ได้แก่ รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติ ประกาศคณะปฏิวัติ พระราชกำหนด หรือพระราชกฤษฎีกา ที่มีรูปแบบนิติบุคคลคือ กระทรวง ทบวง กรม หรือองค์การของรัฐบาล เป็นนิติบุคคลที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ต่างกับรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยกฎหมายเอกชน ได้แก่ รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้ง

⁶² สุเมธ ศิริคุณโชติ, กาธร สิริชูตวิวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภริตน์ เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2561, หน้า 169.

⁶³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ศาสนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12, หน้า 425.

⁶⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กาธร สิริชูตวิวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภริตน์ เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2561, หน้า 170.

ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ที่แม้จะเป็นรัฐวิสาหกิจแต่ก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะเป็นบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชน จำกัด ซึ่งเข้าลักษณะเป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร จึงถือเป็นรัฐวิสาหกิจที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล⁶⁵ (ซึ่งต่อไปจะเรียกว่า “รัฐวิสาหกิจ”) หากมีกำไรหรือรายได้ยอมอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยรัฐวิสาหกิจดังกล่าวต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในประมวลรัษฎากร

2.3 สัญญาสัมปทานในประเทศไทย

สัญญาสัมปทานในประเทศไทยเกิดขึ้นจากการที่รัฐต้องการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานขนาดใหญ่ให้ประเทศเจริญก้าวหน้า โดยต้องอาศัยความรู้ ความชำนาญพิเศษ เทคโนโลยีใหม่ๆ และการลงทุนในระดับสูง ซึ่งรัฐยังไม่มีความพร้อมในการประกอบกิจการบางอย่างด้วยตนเองหรืออาจขาดแคลนเงินลงทุน จึงเปิดให้เอกชนเข้ามามีบทบาทในการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐาน หรือให้บริการสาธารณะต่างๆ โดยการให้สัมปทาน (Concession) สัญญาสัมปทานจึงเป็นสัญญาที่ฝ่ายปกครองมอบให้นิติบุคคลมหาชนอื่นหรือเอกชนเข้ามาทำหน้าที่ในการจัดทำโครงสร้างพื้นฐาน หรือบริการสาธารณะแทนตน โดยสัญญาสัมปทานมีลักษณะที่เฉพาะและมีสถานะเป็นสัญญาทางปกครอง เมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นอันเกี่ยวกับสัญญาสัมปทาน ศาลปกครองย่อมมีเขตอำนาจในการพิจารณาข้อพิพาท รายละเอียดของการศึกษามีดังต่อไปนี้

⁶⁵ รัฐวิสาหกิจที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบันมี 14 แห่ง ดังนี้

- 1) บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน)
- 2) บริษัท ขนส่ง จำกัด
- 3) บริษัท ไทยเดินเรือทะเล จำกัด
- 4) บริษัท อู่กรุงเทพ จำกัด
- 5) บริษัท ท่าอากาศยานไทย จำกัด (มหาชน)
- 6) บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน)
- 7) บริษัท วิทยุการบินแห่งประเทศไทย จำกัด
- 8) บริษัท ทีโอที จำกัด (มหาชน)
- 9) บริษัท กสท โทรคมนาคม จำกัด (มหาชน)
- 10) บริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด
- 11) บริษัท อสมท. จำกัด (มหาชน)
- 12) บริษัท สหโรงแรมไทยและการท่องเที่ยว จำกัด
- 13) ธนาคารธนากรกรุงไทย จำกัด (มหาชน)
- 14) บริษัท ปตท.ส าจจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน)

(นันทวัฒน์ บรมานันท์, กฎหมายปกครอง, หน้า 262.)

2.3.1 ความหมายของสัญญาสัมปทานในประเทศไทย

ความหมายของสัญญาสัมปทานไม่มีปรากฏชัดเจนตามกฎหมายไทย เพราะไม่มีกฎหมายใดที่ให้คำนิยามของสัญญาสัมปทานไว้ มีเพียงมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 บัญญัติว่า “สัญญาทางปกครอง” หมายความว่า สัญญาที่คู่สัญญาอย่างน้อยฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเป็นบุคคลซึ่งกระทำการแทนรัฐ และมีลักษณะเป็นสัญญาสัมปทาน สัญญาที่ให้จัดหาบริการสาธารณะ หรือจัดให้มีสิ่งสาธารณูปโภค หรือแสวงประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติ จึงสรุปความหมายของสัญญาสัมปทานตามกฎหมายไทยได้ว่า สัญญาสัมปทานเป็นประเภทหนึ่งของสัญญาทางปกครอง โดยที่คู่สัญญาอย่างน้อยฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเป็นบุคคลซึ่งกระทำการแทนรัฐ

การให้ความหมายของสัญญาสัมปทานตามความเห็นของนักนิติศาสตร์ไทย มีการให้ความหมายไว้ว่า สัญญาสัมปทานเป็นสัญญาที่ภาครัฐหาความตกลงกับภาคเอกชน โดยอนุญาตให้เอกชนมีสิทธิที่จะดำเนินการได้แต่เพียงผู้เดียวไม่ว่าจะเป็นเรื่องกิจการทรัพยากรธรรมชาติหรือกิจการบริการสาธารณะ ส่วนฝ่ายเอกชนซึ่งเป็นผู้รับสัมปทานมีพันธะที่จะต้องปฏิบัติตามสัญญารวมทั้งในเรื่องค่าธรรมเนียมหรือผลประโยชน์ตอบแทนที่จะต้องชำระให้แก่ภาครัฐ⁶⁶ หรือกล่าวได้ว่าเป็นการที่ฝ่ายปกครองมอบหมายให้เอกชนเข้ามาดำเนินการจัดหาบริการสาธารณะอย่างใดอย่างหนึ่งได้ภายในระยะเวลาที่กำหนดด้วยการลงทุนและความเสี่ยงภัยของเอกชนเอง โดยฝ่ายปกครองมิได้จ่ายเงินค่าจ้างให้แก่ผู้รับสัมปทาน แต่ฝ่ายปกครองให้สิทธิในการเรียกเก็บค่าบริการหรือค่าตอบแทนในการใช้บริการจากประชาชนผู้ใช้บริการแก่เอกชนผู้รับสัมปทาน⁶⁷

ดังนั้น สรุปความหมายสัญญาสัมปทานได้ว่า สัญญาสัมปทานเป็นประเภทหนึ่งของสัญญาทางปกครอง ไม่ว่าจะเรียกชื่อว่า “สัญญาสัมปทาน” หรือไม่ก็ตาม โดยเป็นความตกลงระหว่างคู่สัญญาฝ่ายรัฐกับคู่สัญญาฝ่ายเอกชน สัญญาสัมปทานในประเทศไทยสามารถแบ่งได้ 2 ประเภท⁶⁸ คือ สัญญาสัมปทานบริการสาธารณะ โดยเป็นความตกลงที่ฝ่ายรัฐอนุญาตคู่สัญญาฝ่ายเอกชนมีสิทธิในการจัดหาบริการสาธารณะ ซึ่งเป็นกิจการที่มีกฎหมายกำหนดให้รัฐเท่านั้นมีสิทธิกระทำได้ โดยคู่สัญญาฝ่ายเอกชนเป็นผู้ลงทุนและรับความเสี่ยงภัยในการดำเนินการเอง และคู่สัญญาฝ่ายรัฐยินยอมให้คู่สัญญาฝ่ายเอกชนได้รับผลประโยชน์เป็นการตอบแทนด้วยการให้มีสิทธิในอันที่จะเรียกเก็บค่าบริการหรือค่าตอบแทนจากประชาชนผู้ใช้บริการสาธารณะนั้นได้ และสัญญาการใช้ประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติ โดยเป็นความตกลงที่ฝ่ายรัฐอนุญาตคู่สัญญาฝ่ายเอกชนให้มีสิทธิแต่เพียงผู้เดียวในการสำรวจ แสวงหา และจัดหาประโยชน์เกี่ยวกับทรัพยากรธรรมชาติ หรือ

⁶⁶ คัมภีร์ แก้วเจริญ, “สัญญาสัมปทาน,” *วารสารอัยการ*, 13: 201.

⁶⁷ นันทวัฒน์ บรมานันท์, *กฎหมายปกครอง*, หน้า 398.

⁶⁸ ประยูร กาญจนกุล, *คาบทรายกฎหมายปกครอง*, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2538), หน้า 146.

ทรัพยากรของรัฐ โดยคู่สัญญาฝ่ายเอกชนตกลงจะจ่ายเงินค่าตอบแทนหรือให้ผลประโยชน์แก่คู่สัญญาฝ่ายรัฐเพื่อเป็นการตอบแทนที่ได้รับสิทธินั้น ทั้งนี้ ความตกลงดังกล่าวจะมีอยู่ภายในระยะเวลาหนึ่ง และภายใต้เงื่อนไขที่คู่สัญญาฝ่ายรัฐเป็นผู้กำหนด

2.3.2 ลักษณะ เนื้อหา และสถานะของสัญญาสัมปทานในประเทศไทย

หลักเกณฑ์ทั่วไปของสัญญาสัมปทานคือเป็นสัญญาที่มีคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งเป็นรัฐและคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งเป็นเอกชน โดยคู่สัญญาฝ่ายรัฐที่จะเข้าทำสัญญาสัมปทานกับเอกชนได้จะต้องเป็นไปในกรอบวัตถุประสงค์ของหน่วยงานของตน รวมทั้งผู้ที่ทำสัญญาจะต้องเป็นผู้มีอำนาจตามกฎหมาย โดยเฉพาะคู่สัญญาฝ่ายรัฐต้องมีอำนาจในการให้สัมปทาน ทั้งนี้การทำสัญญานั้น คู่สัญญาฝ่ายรัฐไม่อาจเลือกตัวของผู้ที่จะมาเป็นผู้สัญญาฝ่ายเอกชนได้โดยอิสระ เนื่องจากกฎหมายต่างๆ ตั้งแต่รัฐธรรมนูญลงมาถึงอนุบัญญัติต่างก็กำหนดถึงเรื่องความเสมอภาคและการเลือกปฏิบัติเอาไว้ในหลายกรณีด้วยกัน ดังนั้นการเลือกตัวของผู้ที่มาเป็นผู้สัญญาฝ่ายเอกชนจึงต้องปฏิบัติตามวิธีการที่ได้บัญญัติไว้ในกฎหมายอย่างเคร่งครัด ซึ่งโดยทั่วไปแล้วจะต้องเป็นวิธีการที่โปร่งใส เป็นกลาง มีการแข่งขันราคาอย่างเป็นธรรมและตอบสนองผลประโยชน์สาธารณะมากที่สุด⁶⁹ ทั้งนี้ สัญญาสัมปทานที่ได้ทำการศึกษาคือกรณีของสัญญาสัมปทานบริการสาธารณะ คือการที่ฝ่ายปกครองมอบบริการสาธารณะอันอยู่ในอำนาจของตนให้เอกชนเป็นผู้จัดทำ⁷⁰ โดยมีรายละเอียดของการศึกษาดังต่อไปนี้

2.3.2.1 ลักษณะสำคัญของสัญญาสัมปทานบริการสาธารณะ

สัญญาสัมปทานบริการสาธารณะประกอบด้วยลักษณะสำคัญดังต่อไปนี้ คือ⁷¹

1) สัญญาสัมปทานบริการสาธารณะเป็นสัญญาทางปกครองที่ฝ่ายปกครองตกลงอนุญาตให้เอกชนจัดทำบริการสาธารณะอย่างใดอย่างหนึ่งได้โดยทุนของเอกชนนั่นเอง ตามข้อกำหนดและเงื่อนไขที่ฝ่ายปกครองกำหนดให้ปฏิบัติเพื่อประโยชน์สาธารณะ

2) ทรัพย์สินที่ผู้รับสัมปทานนำมาใช้ในการจัดทำบริการสาธารณะนั้นถือเป็นทรัพย์สินของเอกชน จึงไม่ได้รับความคุ้มครองเป็นพิเศษจากกฎหมายเหมือนกับทรัพย์สินของทางราชการที่อนุญาตให้ผู้รับสัมปทานใช้ในการจัดทำบริการสาธารณะ เช่น ถนนหรือที่ดินสาธารณะ เป็นต้น

⁶⁹ นันทวัฒน์ บรมานันท์, สัญญาทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2556), หน้า 147.

⁷⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 136.

⁷¹ ประยูร กาญจนดุล, คาบบรรยายกฎหมายปกครอง, หน้า 149-150.

3) กิจกรรมที่ฝ่ายปกครองให้สัมปทานแก่เอกชนไปจัดทานั้นยังคงถือว่าเป็นบริการสาธารณะ เพราะฉะนั้นฝ่ายปกครองจึงมีอำนาจควบคุมอย่างเต็มที่

4) บริการสาธารณะที่ฝ่ายปกครองให้เอกชนรับสัมปทานไปจัดทานั้นจะต้องไม่เป็นกิจการที่เกี่ยวกับความมั่นคงหรือความปลอดภัยของประเทศ และโดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นบริการสาธารณะในทางเศรษฐกิจอันเป็นสาธารณูปโภค เช่น การไฟฟ้า การประปา การเดินรถประจำทาง การโทรศัพท์ เป็นต้น

2.3.2.2 สิทธิและหน้าที่ของผู้ให้สัมปทานและผู้รับสัมปทาน

ก. สิทธิและหน้าที่ของผู้ให้สัมปทาน มี 3 ประการ⁷² คือ

1) สิทธิในการกำกับดูแลและบังคับให้เป็นไปตามสัญญา

การจัดทาดำเนินการบริการสาธารณะแล้วจะเป็นกรณีที่รัฐมอบให้เอกชนจัดทำก็ตาม เอกชนผู้จัดทำบริการสาธารณะแทนรัฐก็ต้องอยู่ภายใต้หลักของการจัดทาดำเนินการบริการสาธารณะ และหลักสำคัญประการหนึ่งของบริการสาธารณะ คือ ความต่อเนื่องของบริการสาธารณะ ซึ่งเป็นหน้าที่ของฝ่ายปกครองที่จะต้องกำกับดูแลการบริการสาธารณะที่จัดทำโดยเอกชนคู่สัญญาให้เป็นไปอย่างต่อเนื่อง ดังนั้นหากเอกชนคู่สัญญาไม่ลงมือปฏิบัติงาน ปฏิบัติงานล่าช้าไม่ทันกำหนด ปฏิบัติงานบกพร่องหรือไม่เป็นไปตามสัญญา หรือโอนงานไปให้บุคคลภายนอกดำเนินการแทนโดยไม่ได้รับความยินยอมจากฝ่ายปกครอง ฝ่ายปกครองย่อมมีอำนาจในการสั่งให้มีการปรับ สั่งให้มีการชดเชยค่าเสียหาย หรือจัดทาศักดิ์คนอื่นเข้ามาดำเนินการแทนหรือแม้กระทั่งมีสิทธิในการเลิกสัญญา

2) สิทธิในการยกเลิกหรือแก้ไขข้อกำหนดแห่งสัญญาฝ่ายเดียว

เป็นเอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครองที่สามารถยกเลิก แก้ไขข้อกำหนดในสัญญาฝ่ายเดียวซึ่งจะพบได้แต่เฉพาะในสัญญาทางปกครองเท่านั้น จึงมีความแตกต่างจากสัญญาทางแพ่งที่การแก้ไขเปลี่ยนแปลงสัญญาจะต้องอาศัยความยินยอมของคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย แต่หากเป็นสัญญาทางปกครองฝ่ายปกครองย่อมมีอำนาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงโดยไม่ต้องได้รับความยินยอมของคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง ทั้งนี้ เนื่องมาจากเหตุผลที่ว่า เนื้อหาของสัญญาทางปกครองเป็นเรื่องการบริการสาธารณะอันจะต้องได้รับการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงให้สอดคล้องกับสาธารณะประโยชน์อยู่เสมอ หลักกฎหมายปกครองจึงได้ยอมรับอำนาจดังกล่าวของฝ่ายปกครอง โดยการใช้อำนาจในการแก้ไขจะต้องเป็นการแก้ไขในเรื่องของการจัดทาดำเนินการบริการสาธารณะให้สนองประโยชน์ส่วนรวมเท่านั้น จะใช้อำนาจในการแก้ไขเรื่องผลประโยชน์ตอบแทนของคู่สัญญาไม่ได้

⁷² นันทวัฒน์ บรมานันท์, กฎหมายปกครอง, หน้า 401-402.

3) หน้าที่ที่ให้ความช่วยเหลือเอกชนในการจัดทำ บริการสาธารณะ

การจัดทำบริการสาธารณะที่ฝ่ายปกครองมอบให้เอกชนทำ ฝ่ายปกครองยังคงมีหน้าที่ในการควบคุมดูแลให้ความช่วยเหลือแก่เอกชนเพื่อให้บริการสาธารณะเป็นไปด้วยความต่อเนื่อง

ข. สิทธิและหน้าที่ของผู้รับสัมปทาน มี 3 ประการ⁷³ คือ

1) สิทธิของเอกชนคู่สัญญาในการจัดทำ บริการสาธารณะ

สิทธิอันเกี่ยวเนื่องกับการจัดทำบริการสาธารณะ การจัดทำบริการสาธารณะโดยเอกชน คู่สัญญาถ้าคู่สัญญาฝ่ายรัฐจัดหาที่ดินหรือพื้นที่ให้เอกชนคู่สัญญาเพื่อประโยชน์ในการจัดทำบริการสาธารณะ เอกชนคู่สัญญาจะไม่มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินนั้น แต่จะมีสิทธิครอบครองเข้าออกและใช้ที่ดินนั้น และต้องใช้เพื่อประโยชน์ของการจัดทำ บริการสาธารณะ นอกจากนี้ สิทธิพิเศษของเอกชนคู่สัญญาที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือสิทธิในการจัดเก็บค่าบริการจากประชาชนผู้ใช้บริการ ซึ่งจะพบได้ในสัญญาสัมปทานบริการสาธารณะเพื่อที่จะใช้บังคับแก่ผู้ใช้บริการจะทำได้เมื่อได้รับความเห็นชอบจาก คู่สัญญาฝ่ายรัฐก่อน

สิทธิที่จะได้รับเงินทดแทนพิเศษจากคู่สัญญาฝ่ายรัฐ การกำหนดให้เอกชนคู่สัญญามีสิทธิที่จะเรียกร้องค่าทดแทนจากคู่สัญญาฝ่ายรัฐ เช่น กรณีความเสียหายที่เกิดจากการกระทำของฝ่ายปกครอง คู่สัญญาซึ่งเป็นกรณีที่คู่สัญญาฝ่ายรัฐจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของสัญญา ซึ่งเอกชนคู่สัญญาย่อมมีสิทธิที่จะเลิกสัญญา และคู่สัญญาฝ่ายรัฐจะต้องมีการชดเชยค่าเสียหายให้แก่เอกชนคู่สัญญา

2) หน้าที่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ก หนดในสัมปทาน

สัญญาเกี่ยวกับการบริการสาธารณะเป็นสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อจัดการบริการสาธารณะ ดังนั้น ในการปฏิบัติตามสัญญา นอกจากผู้รับสัมปทานจะต้องทำตามเงื่อนไขที่ตกลงกันไว้ในสัมปทาน ผู้รับสัมปทานยังต้องปฏิบัติตามหลักกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดทำ บริการสาธารณะด้วย เช่น หลักความต่อเนื่องของการจัดทำบริการสาธารณะ หลักที่ต้องปรับปรุงบริการสาธารณะให้ตอบสนองต่อความต้องการและทันสมัยเสมอ

3) หน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามสัญญาด้วยตนเองสิทธิในการกำกับดูแลและ บังคับให้เป็นไปตามสัญญา

เมื่อฝ่ายปกครองให้ผู้ใดไปจัดทำบริการสาธารณะแทนฝ่ายปกครอง ผู้นั้นจะต้องเป็นผู้ซึ่ง ฝ่ายปกครองพิจารณาคัดเลือกแล้วว่าสามารถจัดการบริการสาธารณะได้ ดังนั้น การปฏิบัติหน้าที่

⁷³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 403-404.

ตามสัมปทาน ผู้รับสัมปทานจะต้องดำเนินการด้วยตัวเอง จะโอนให้ใครไม่ได้เว้นแต่จะได้รับความยินยอมจากคู่สัญญาฝ่ายรัฐ

นอกจากนี้ ในบางกรณีผู้ให้สัมปทานและผู้รับสัมปทานมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติการร่วมลงทุนระหว่างรัฐและเอกชน พ.ศ. 2562 ด้วย

2.3.2.3 สถานะความเป็นสัญญาทางปกครองของสัญญาสัมปทาน

มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 บัญญัติว่า

“สัญญาทางปกครอง” หมายความว่า สัญญาที่คู่สัญญาอย่างน้อยฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเป็นบุคคลซึ่งกระทำการแทนรัฐ และมีลักษณะเป็นสัญญาสัมปทาน สัญญาที่ให้จัดทำบริการสาธารณะ หรือจัดให้มีสิ่งสาธารณูปโภคหรือแสวงประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติ

ดังนั้น สัญญาสัมปทานจึงเป็นประเภทหนึ่งของสัญญาทางปกครองอย่างชัดเจนซึ่งอยู่ภายใต้ อานาจการพิจารณาคดีของศาลปกครอง

2.3.3 ข้อพิพาทเกี่ยวกับสัญญาสัมปทาน

สัญญาสัมปทานเป็นประเภทหนึ่งของสัญญาทางปกครอง หากฝ่ายปกครองทำสัญญาสัมปทานขึ้น เมื่อมีปัญหาหรือมีข้อพิพาทก็เป็นเรื่องที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองที่จะพิจารณาข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งในการพิจารณาคดีที่เกี่ยวข้องกับสัญญาทางปกครอง ศาลปกครองจะเป็นศาลที่มีอำนาจเต็มก็สามารถวินิจฉัยให้สัญญาเป็นโมฆะทั้งหมดหรือบางส่วนได้ รวมทั้งยังสามารถกำหนดความรับผิดของคู่สัญญา เช่น เรื่องค่าทดแทนความเสียหายได้ด้วย⁷⁴

ผู้มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครองได้แก่ ผู้ซึ่งได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายหรืออาจจะเดือดร้อนหรือเสียหายโดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้อันเนื่องมาจาก มีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับ “สัญญาทางปกครอง” สำหรับการพิพากษาคดี ศาลปกครองมีอำนาจกำหนดค่าบังคับอย่างหนึ่งอย่างใดดังนี้ สิ่งให้ใช้เงินหรือให้ส่งมอบทรัพย์สินหรือให้กระทำการหรืองดเว้นกระทำการโดยจะกำหนดระยะเวลาและเงื่อนไขอื่น ๆ ไว้ด้วยก็ได้ ในกรณีที่มีการฟ้องร้องเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง ทั้งนี้กรณีศาลปกครองมีค่าบังคับให้ผู้ใดช ะเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินตามคำพิพากษา ถ้าผู้นั้นไม่ช ะเงินหรือส่งมอบทรัพย์สิน ศาลปกครองอาจมีค าสั่งให้มีกรบังคับคดีแก่ทรัพย์สินของบุคคลนั้นได้⁷⁵

⁷⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 462.

⁷⁵ ชาญชัย แสวงศักดิ์, คำอธิบายกฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 20 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2556), หน้า 360-365.

ดังนั้น ในการพิจารณาว่าสัญญาที่จัดทำขึ้นนั้นเป็นสัญญาสัมปทานหรือไม่จึงมีความสำคัญ หากเป็นสัญญาสัมปทานเมื่อเกิดข้อพิพาทขึ้นก็จะอยู่ภายใต้เขตอำนาจของศาลปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 แต่หากมิใช่สัญญาสัมปทานแล้ว ศาลปกครองก็จะไม่มีอำนาจในการพิจารณาคดีดังกล่าว

2.3.4 สัญญาสัมปทานกับภาระภาษีเงินได้

สัญญาสัมปทานเป็นสัญญาระหว่างรัฐ (ผู้ให้สัมปทาน) กับ เอกชน (ผู้รับสัมปทาน) โดยเป็นความตกลงที่ฝ่ายรัฐอนุญาตคู่สัญญาฝ่ายเอกชนมีสิทธิในการจัดท าบริการสาธารณะ ซึ่งเป็นกิจการที่มีกฎหมายกำหนดให้รัฐเท่านั้นมีสิทธิกระทำได้ โดยคู่สัญญาฝ่ายเอกชนเป็นผู้ลงทุนในทรัพย์สินและรับผิดชอบต่อความเสี่ยงในการดำเนินการเอง รวมทั้งอาจต้องโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้รัฐ ก่อนเริ่มให้บริการ ระหว่างให้บริการ และภายหลังสิ้นสุดสัญญาสัมปทาน ทั้งนี้ คู่สัญญาฝ่ายเอกชนจะได้รับผลประโยชน์เป็นการตอบแทนด้วยการมีสิทธิที่เรียกเก็บค่าใช้บริการหรือค่าตอบแทนจากประชาชน ผู้ใช้บริการสาธารณะนั้นได้ตลอดอายุสัญญา โดยฝ่ายเอกชนตกลงจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนขั้นต่ำ และผลประโยชน์ตอบแทนส่วนเพิ่มเป็นรายปีให้แก่รัฐ ตลอดอายุสัมปทาน

จากการพิจารณาพบว่า การจัดทำสัญญาสัมปทานขึ้นก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ที่สำคัญคือ สิทธิของผู้ให้สัมปทานในการก ำกับดูแลและบังคับให้เป็นไปตามสัญญา และหน้าที่ของผู้รับสัมปทานที่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดในสัมปทาน และต้องปฏิบัติตามสัญญาด้วยตนเอง โดยทั่วไปสัญญาสัมปทานจะกำหนดให้ผู้รับสัมปทานจ่ายค่าตอบแทนจากการได้รับสัมปทานนั้นให้แก่ผู้ให้สัมปทาน ตลอดอายุสัญญาสัมปทาน

สำหรับกรณีของรัฐวิสาหกิจที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ผู้ให้สัมปทาน) เมื่อจัดทำสัญญาสัมปทานกับเอกชน (ผู้รับสัมปทาน) ขึ้น รัฐวิสาหกิจดังกล่าวต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ โดยคำนวณจากการนารายได้หักด้วยรายจ่ายของกิจการที่เกิดขึ้นตามเกณฑ์สิทธิ กล่าวคือ ถือว่ามีรายได้เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีเมื่อมีการให้บริการสัมปทาน โดยไม่คำนึงว่า จะมีการชำระเงินแล้วหรือไม่ก็ตาม และถือว่ามีรายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้เกิดขึ้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย ดังนั้น หากพิจารณาภาระภาษีเงินได้ของฝ่ายผู้ให้สัมปทาน จะมีการรับรู้รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดสิทธิในการได้รับผลประโยชน์ตอบแทนจากการให้บริการสัมปทาน แม้จะยังไม่มีการชำระเงิน โดยต้องนารายได้ที่เกิดขึ้นตามเกณฑ์สิทธิ์นี้มารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว หากกรณีที่คำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้ไปแล้วแต่ยังไม่ได้รับชำระเงิน ฝ่ายผู้ให้สัมปทานจะมีการรับรู้ลูกหนี้ค่าสัมปทาน ซึ่งอาจมีความเสี่ยงที่จะไม่ได้รับชำระหนี้ การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ์ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้กรณีนี้จึงเสมือนเป็นการจ่ายภาษีล่วงหน้าให้แก่สรรพากร

บทที่ 3

หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตา

เมื่อศึกษาหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญทางภาษีของประเทศไทยแล้ว ในบทนี้จะกล่าวถึงการจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตา ซึ่งมีศาลปกครอง (Administrative Tribunal) ที่ใช้สำหรับการพิจารณาคดีปกครอง กรณีฝ่ายปกครองให้สัมปทานแก่ภาคเอกชน¹ รวมถึงสาธารณรัฐมอลตามีหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญที่ชัดเจน มีการออกข้อกำหนด (Regulations) การตีความ (Interpretation) และแนวทางปฏิบัติทางภาษี (Tax Guideline) ของหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญ ซึ่งเป็นประเด็นปัญหาสำคัญในการศึกษา จึงเป็นประโยชน์อย่างมากในการศึกษาหลักเกณฑ์ดังกล่าว เพื่อศึกษาถึงข้อดีข้อเสียของหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญของสาธารณรัฐมอลตาอันจะนำมาใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญทางภาษีของประเทศไทยให้มีความเหมาะสมมากขึ้น

3.1 หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตา

หลักเกณฑ์ในการจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตาได้บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ภายใต้ชื่อ “Income Tax Act” โดยหนี้สูญถือเป็นรายจ่ายทางภาษีรายการหนึ่งที่กฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตาอนุญาตให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนามาหักเป็นรายจ่ายได้ ทั้งนี้ การนำหนี้สูญมาเป็นรายจ่ายมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยบรรเทาความเสียหายให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่รวบรวมหนี้สูญนั้นมาค านวณเป็นเงินได้แล้วแต่ยังไม่ได้รับชำระหนี้ในความเป็นจริง

Income Tax Act บัญญัติเรื่องหนี้สูญไว้ใน CHAPTER 123 – INCOME TAX, PART 4 – DEDUCTIONS, 14 (1) (d) Bad debts ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการที่ให้หักเป็นรายจ่ายได้ และมีแนวทางปฏิบัติทางภาษีเรื่องหนี้สูญ (Tax Guideline - Bad debts) ที่อธิบายถึงการตีความกฎหมายและแนวทางการบังคับใช้กฎหมายของกรมสรรพากรในสาธารณรัฐมอลตา รายละเอียดของการศึกษามีดังต่อไปนี้

¹ Article 2 of Administrative Justice Act definid

"Administrative Act" includes the issuing by the public administration of any order, licence, permit, warrant, authorisation, concession, decision or a refusal to any demand of a member of the public, but does not include any measure intended for internal organisation or administration within the said public administration;

"Administrative Tribunal" means a tribunal listed in the First Schedule.

3.1.1 ลักษณะของหนี้ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญ

Sub - article 14 (1) (d) ของ Income Tax Act วรรคแรกได้กำหนดว่า “การจำหน่ายหนี้สูญอันเกิดขึ้นจากการค้า ธุรกิจ วิชาชีพ หรือการประกอบกิจการใดๆ ผู้เสียภาษีต้องพิสูจน์ต่อคณะกรรมการและได้รับความเห็นชอบว่า หนีดังกล่าวเป็นหนี้สูญในระหว่างปีภาษีก่อนปีที่จะมีการประเมิน โดยไม่คานึงว่าหนี้สูญดังกล่าวจะครบกำหนดและพึงชำระก่อนปีภาษีดังกล่าว”²

โดยนิยามว่าหนี้ หมายถึง จำนวนเงินที่บุคคลหนึ่งมีสิทธิเรียกร้องชำระจากอีกบุคคลหนึ่ง หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียกหนี้ได้รับเงินจำนวนหนึ่งจากอีกคนหนึ่ง ถือว่าได้มีหนี้เกิดขึ้น³

แนวทางปฏิบัติทางภาษีเรื่องหนี้สูญ ข้อ 3 ได้กำหนดว่า หนี้ที่จะเป็นหนี้สูญและนำมาหักเป็นรายจ่าย ต้องมีลักษณะหรือเงื่อนไข 6 ประการ⁴ ดังนี้

1. ต้องเป็นหนี้ที่ก่อให้เกิดสิทธิเรียกร้องในการชำระหนี้ (A debt must have been created in favour of claimant)

จากคานิยามของหนี้ หนี้ต้องก่อให้เกิดสิทธิที่เจ้าหนีมีสิทธิเรียกร้องเงินจำนวนหนึ่งจากลูกหนี้ได้ หากไม่เกิดสิทธิที่จะได้รับชำระหนี้ จะไม่ถือว่าหนี้เกิดขึ้น โดยสิทธิที่จะได้รับชำระหนี้ นั้นต้องมีอยู่ในขณะที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะจำหน่ายเป็นหนี้สูญ

2. ต้องเป็นหนี้ที่เกิดขึ้นจากการค้า ธุรกิจ วิชาชีพ หรือการประกอบกิจการใดๆ (A debt must have arisen in trade, business, profession or vocation)

หนี้ที่สามารถตัดจำหน่ายหนี้สูญที่ได้จะต้องเป็นหนี้ที่ “ก่อให้เกิดเงินได้” และ “เกิดขึ้นจากการค้า ธุรกิจ วิชาชีพ หรือการประกอบกิจการใดๆ” สำหรับหนี้ที่เกิดจากทุน ส่วนของเจ้าของ หรือลักษณะอื่นใดแบบทุน (capital, private or domestic nature) ไม่สามารถตัดจำหน่ายหนี้สูญได้

² Sub - article 14 (1) (d) of Income Tax Act define

bad debts incurred in any trade, business, profession or vocation, proved to the satisfaction of the Commissioner to have become bad during the year immediately preceding the year of assessment notwithstanding that such bad debts were due and payable prior to the commencement of the said year:

Provided that all sums recovered during the said year on account of amounts previously written off or allowed in respect of bad debts shall for the purposes of this Act be treated as receipts of the trade, business, profession or vocation for that year;

³ Article 4 of Tax Guideline - Bad debts define

A debt is sum of money due from one person to another. Where a taxpayer is entitled to receive a sum of money from another, it is accepted that a debt exists for purpose of this guideline.

⁴ Article 3 of Tax Guideline - Bad debts.

สำหรับหนี้กรณีอื่นที่ไม่สามารถตัดจำหน่ายเป็นหนี้สูญ เช่น กรณีผลเสียหายจากทุน (a loss in the value of an investment) กรณีเงินให้กู้ยืมและดอกเบี้ยค้างรับ เว้นแต่เจ้าหนี้ประกอบธุรกิจเป็นผู้ให้กู้ยืมเงินโดยปกติฐานะ (Moneylender)⁵

จึงกล่าวได้ว่า หนี้ที่สามารถตัดจำหน่ายหนี้สูญได้นั้น จะต้องเป็นหนี้ที่เกิดจากการประกอบกิจการโดยปกติเพื่อหารายได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

3. ต้องกลายเป็นหนี้สูญ (A debt must have become bad)

หนี้นั้นจะกลายเป็นหนี้สูญในทางภาษีได้หรือไม่ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการภาษี บางกรณีหนี้จะถือว่าเป็นหนี้สูญเมื่อผู้เสียภาษีดำเนินการตามขั้นตอนที่เหมาะสมกับจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องและทรัพยากรในการติดตามทวงถาม อย่างไรก็ตาม ในกรณีมีค่าชี้ขาดทางการค้า (commercial judgement) ที่บ่งชี้ว่าหนี้เป็นหนี้สูญ ผู้เสียภาษีอาจไม่จำเป็นต้องทำตามขั้นตอนข้างต้นในการเรียกชำระหนี้แต่ต้องประเมินหนี้ด้วยความสุจริต (bona fide assessment)⁶

4. ต้องเป็นหนี้สูญที่เกิดขึ้นในระหว่างปี ในส่วนที่จะนำมาหักเป็นรายจ่าย (A debt must have become bad during the year in respect of which the deduction is claimed)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องดำเนินการจำหน่ายหนี้สูญเป็นรายจ่าย ภายในปีภาษีที่มีหนี้สูญเกิดขึ้น

5. ต้องพิสูจน์โดยได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ (A debt has to be proved to satisfaction of the Commissioner)

ลักษณะของหนี้ที่จะตัดจำหน่ายเป็นหนี้สูญ ต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ ซึ่งพิจารณาจากข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดประกอบกัน

6. หนี้ต้องเคยรวมคำนวณเป็นรายได้แล้ว ในปีที่ผ่านมา (A debt must have been brought to account as assessable income in a previous year)

หนี้สูญที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนำมาหักเป็นรายจ่าย ต้องเป็นหนี้ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเคยรวมเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีแล้ว หากหนี้ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เคยรวมเป็นรายได้ แม้ว่าภายหลังหนี้ได้กลายเป็นหนี้สูญ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็ไม่สามารถนำหนี้จำนวนดังกล่าวมาจำหน่ายเป็นหนี้สูญได้

จึงกล่าวได้ว่า กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะจำหน่ายหนี้สูญที่เกิดขึ้นได้หรือไม่ พิจารณาได้จากหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี กล่าวคือ กรณีที่จะจำหน่ายหนี้สูญได้ ผู้มีหน้าที่เสีย

⁵ Article 13 of Tax Guideline - Bad debts.

⁶ Article 6 of Tax Guideline - Bad debts.

ภาษีต้องรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ (Accruals Basis) ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ทางบัญชีภาษีอากร แต่หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) จะไม่สามารถตัดจำหน่ายหนี้สูญได้ เพราะการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินสด จะรับรู้รายได้เมื่อมีการรับเงินเกิดขึ้นจริงเท่านั้น เมื่อยังไม่มี การจ่ายเงินหรือชำระหนี้ให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี จึงยังไม่ถือเป็นรายได้ของผู้เสียภาษี และไม่ถูกนา คานวณรวมอยู่ในเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษี⁷ ต่างจากการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ ซึ่งเป็น การรับรู้รายได้เมื่อมีสิทธิเรียกร้องชำระหนี้เกิดขึ้นในรอบปีภาษีนั้น แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระหนี้ใน รอบปีภาษีนั้นก็ตาม ผู้มีหน้าที่เสียภาษี จึงต้องนำหนี้มารับรู้เป็นรายได้ในการค านวณเพื่อเสียภาษีด้วย หากภายหลังหนี้จ านวนดังกล่าวได้กลายเป็นหนี้สูญ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถจ านำหนี้สูญได้

จากหลักการดังกล่าวสามารถสรุปลักษณะของหนี้ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญ ได้ว่าหนี้นั้นต้อง เป็นจำนวนเงินที่บุคคลหนึ่งมีสิทธิเรียกร้อง ชะจากอีกบุคคลหนึ่ง และต้องมีลักษณะหรือเงื่อนไขครบ 6 ประการข้างต้น หนี้นั้นจึงจะสามารถจ านหายเป็นหนี้สูญ ซึ่งเป็นรายจ่ายทางภาษีได้

3.1.2 หลักเกณฑ์การดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญ

หลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าหนี้นั้นเป็น “หนี้สูญ” ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน หรือ การพิจารณาว่าหนี้ได้กลายเป็นหนี้สูญเมื่อใดนั้น ตาม Section 14 (1) (d) ของ Income Tax Act ไม่ได้กล่าวถึงวิธีในการจำหน่ายหนี้สูญไว้ แต่ตามแนวทางปฏิบัติทางภาษีเรื่องหนี้สูญ ข้อ 5 ได้ก หนด หลักเกณฑ์ในการพิจารณาการดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญ โดยกำหนดให้ต้องพิจารณา ถึงข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดประกอบกัน (all the relevant circumstances) โดย หนี้นั้นจะกลายเป็นหนี้สูญ เมื่อ

- (a) ลูกหนี้เสียชีวิต โดยไม่มีหรือมีทรัพย์สินไม่เพียงพอกับจำนวนหนี้ หรือ
- (b) ลูกหนี้ล้มละลาย หรือ
- (c) ลูกหนี้ไม่สามารถหาทรัพย์สินมาชำระหนี้ได้ และเจ้าหนี้ไม่สามารถยืนยันการมีอยู่ของ ทรัพย์สินใดๆ
- (d) เป็นหนี้ที่กฎหมายห้าม หรือ
- (e) (ในกรณีของลูกหนี้ที่เป็นองค์กร) ลูกหนี้ได้เลิกกิจการหรือชำระบัญชี และมีเงินหรือ ทรัพย์สินไม่เพียงพอที่จะช าระหนี้ทั้งหมดหรือบางส่วน ส่วนที่ช าระหนี้ไม่ได้จะเป็นหนี้สูญ หรือ
- (f) เจ้าหนี้ได้ดำเนินการตามขั้นตอนของกฎหมายทั้งหมดอย่างเหมาะสม ในการเรียกร้อง ช าระหนี้ หรือ
- (g) ลูกหนี้ได้สูญหาย และไม่ทราบที่อยู่ของลูกหนี้

⁷ Article 12 of Tax Guideline - Bad debts.

แนวทางปฏิบัติทางภาษีเรื่องหนี้สูญ ข้อ 6 ได้กำหนดเพิ่มเติมว่าหนี้ที่กลายเป็นหนี้สูญอาจไม่จำเป็นต้องตีความหมายอย่างเคร่งครัดตาม แนวทางปฏิบัติทางภาษีเรื่องหนี้สูญ ข้อ 5 ที่ระบุข้างต้น (The debt need not be bad in the strict sense) โดยคณะกรรมการธิการกำหนดถึงเหตุการณ์อื่นที่เจ้าหนี้สามารถ ายหนี้เป็นหนี้สูญได้ในกรณีมีค าชี้ขาดทางการค้า (Commercial Judgement) ที่บ่งชี้ว่าหนี้มีลักษณะเป็นหนี้สูญตามข้อพิจารณาทางการค้า โดยต้องพิจารณาว่าผู้เสียภาษีมีความสุจริต (bona fide) ในการประเมินหนี้ดังกล่าวด้วย

แม้ว่าหนี้ที่กลายเป็นหนี้สูญไม่จำเป็นต้องตีความในความหมายอย่างเคร่งครัดตามที่ระบุไว้ข้างต้น (ข้อ 5 (a) - (g)) แต่ต้องไม่เป็นเพียงการสงสัยว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้ ซึ่งการพ้นกำหนดระยะเวลาการชำระเงินตามปกติ โดยที่ไม่มีการชำระเงินหรือการติดต่อกับลูกหนี้ จะยังไม่ถือว่าเป็นหนี้สูญ

นอกจากเหตุการณ์ที่กล่าวถึงใน แนวทางปฏิบัติทางภาษีเรื่องหนี้สูญ ข้อ 5 ข้างต้น คณะกรรมการธิการได้ก หนดข้อพิจารณาของหนี้ที่อาจเป็นหนี้สูญในเหตุการณ์ (h) โดยการพิจารณาถึงข้อเท็จจริงทั้งหมดหรือโอกาสที่หนี้ทั้งหมดหรือหนี้บางส่วนในขณะนั้นจะกลายเป็นหนี้สูญ คือมีโอกาส น้อยมากหรือไม่มีเลยที่จะได้รับชำระหนี้คืน โดยหนี้จะถือว่าเป็นหนี้สูญภายใต้เหตุการณ์ (h) เมื่อผู้เสียภาษีได้ใช้ความพยายามเรียกรับชำระหนี้ที่เหมาะสมแก่กรณี ซึ่งขึ้นอยู่กับจำนวนหนี้และทรัพยากรของผู้เสียภาษีในการติดตามทวงถามหนี้คืน โดยผู้เสียภาษีได้ดำเนินการบางส่วนหรือทั้งหมดตามล าดับดังต่อไปนี้

1. มีการพยายามแจ้งเตือนหรือบอกกล่าวเป็นหนังสือ หรือทางโทรศัพท์ หรือจดหมาย
2. มีการให้ระยะเวลาพอสมควรให้ลูกหนี้ ชำหนี้ นับแต่วันที่ครบกำหนดชำระ ชำหนี้เดิม (ซึ่งจะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับจ านวนหนี้ที่ค้างช ำและ การให้เครดิตลูกหนี้แต่ละรายของผู้เสียภาษี)
3. มีการแจ้งเตือนความประสงค์อย่างเป็นทางการ
4. มีการออกหมายเรียก และรับหมายเรียก (issue of, and service of, a summons)
5. มีคำพิพากษาบังคับกับลูกหนี้ที่ค้างชำระ (a judgment has been entered against the delinquent debtor)
6. มีการด าเนินการตามกฎหมายเพื่อบังคับให้ลูกหนี้ ชำหนี้ตามคำพิพากษาของศาล
7. การคานวณและการคิดเงินเพิ่มสิ้นสุดลง และปิดบัญชี (the calculation and charging of interest is ceased and the account is closed)
8. มีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินหลักประกัน
9. การขายทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัด

แนวทางปฏิบัติทางภาษีเรื่องหนี้สูญ ระบุถึงเหตุการณ์ที่อาจก่อให้เกิดหนี้สูญ อย่างไรก็ตาม การตัดจำหน่ายหนี้สูญขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับหนี้คืน โดยต้อง

พิจารณาหลักฐานที่เกี่ยวข้องทั้งหมด รวมถึงมูลค่าของหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้และสถานะทางการเงินของลูกค้าหนี้ โดยผู้เสียภาษีอากร (เจ้าหนี้) มีภาระและหน้าที่ในการพิสูจน์ว่าหนี้นั้นจะถือเป็นหนี้สูญได้หรือไม่

แนวทางปฏิบัติทางภาษีเรื่องหนี้สูญ ข้อ 7 ได้กำหนดหลักฐานเพื่อใช้สิทธิจำหน่ายหนี้สูญสำหรับกรณีลูกหนี้จำนวนเท่ากับหรือไม่เกิน 1,200 ยูโร แม้หนี้จะไม่ได้มีหลักฐานตามแนวทางปฏิบัติทางภาษีเรื่องหนี้สูญ ข้อ 5 และ 6 ข้างต้น หนี้นี้อาจเป็นหนี้สูญได้ เมื่อเข้าเงื่อนไขครบทุกข้อ ดังนี้

- (1) พันระยะเวลาเกิน 24 เดือน นับแต่วันที่ครบกำหนดการชำระหนี้เดิม และ
- (2) จำนวนหนี้เท่ากับหรือไม่เกิน 1,200 ยูโร และ
- (3) จำนวนหนี้สูญที่ถูกตัดจำหน่ายในปีใดๆ ของการประเมิน ต้องไม่เกิน 2% ของผลประกอบการของผู้เสียภาษีในปีที่มีการประเมิน ในส่วนหนี้ที่ถูกตัดจำหน่าย และ
- (4) มีหลักฐานเบื้องต้นว่า ผู้เสียภาษีได้ดำเนินการอย่างเพียงพอ ในการพยายามเรียกร้องชำระหนี้ทั้งหมดหรือบางส่วน (เช่น จดหมายจากนายความ)

การบันทึกการตัดจำหน่ายหนี้สูญในทางภาษี ไม่ได้มีแบบฟอร์มเฉพาะ (Particular Form) เพียงต้องมีรายละเอียดที่เป็นลายลักษณ์อักษร (Written Particulars) ในการดำเนินการตัดจำหน่ายหนี้สูญของผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตามคณะกรรมการมีสิทธิในการขอรายการสรุปยอด (Statements Form) จากผู้เสียภาษี ที่ระบุรายละเอียดเกี่ยวกับชื่อลูกหนี้ จำนวนหนี้ วันที่ และอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับหนี้ทั้งหมดหรือบางส่วนที่ถูกตัดจำหน่ายเป็นหนี้สูญ หากจำนวนหนี้สูญมากกว่า 4,700 ยูโรในปีใด ผู้เสียภาษีจะต้องนำรายการของลูกหนี้และจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับลูกหนี้แต่ละราย แนบไปกับแบบแสดงรายการภาษีในปีนั้นด้วย⁸ ทั้งนี้การตั้งสำรองหนี้สูญ (Provision for a Bad Debt) ไม่ถือเป็นรายจ่าย⁹

กรณีหนี้สูญเกิดขึ้นในปีเดียวกันกับปีที่มีหนี้รวมคานวณเป็นเงินได้พึงประเมิน หนี้สูญดังกล่าวอาจถือเป็นรายจ่าย โดยมีเงื่อนไขว่า¹⁰

- (1) จำนวนที่ตัดจำหน่าย ได้ถูกรวมคานวณเป็นเงินได้พึงประเมิน ในยอดขายหรือรายรับ (sales/receipts/takings) สำหรับปี และ
- (2) หนี้เป็นหนี้สูญ ในความหมายอย่างเคร่งครัด (เช่น เหตุการณ์ข้อใดข้อหนึ่งตามแนวทางปฏิบัติทางภาษีเรื่องหนี้สูญ ข้อ 5)

⁸ Article 10 of Tax Guideline - Bad debts.

⁹ Article 9 of Tax Guideline - Bad debts.

¹⁰ Article 11 of Tax Guideline - Bad debts.

สรุปหลักเกณฑ์การดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญของสาธารณรัฐมอลตาได้ว่าการตัดจำหน่ายหนี้สูญขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับหนี้นั้น โดยต้องพิจารณาถึงหลักฐานที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ทั้งนี้ มีหลักเกณฑ์ที่ระบุถึงข้อเท็จจริงและเหตุการณ์เฉพาะเจาะจงของการตัดจำหน่ายหนี้สูญ เพื่อใช้เป็นแนวทางปฏิบัติทางภาษี

3.1.3 การรับชำระหนี้ภายหลังจำหน่ายหนี้สูญ

Sub - article 14 (1) (d) ของ Income Tax Act วรรคสองได้กำหนดว่า “สำหรับกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้จำหน่ายหนี้สูญไปแล้ว หรือได้รับอนุมัติว่าเป็นหนี้สูญตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ หากได้รับชำระคืนจากลูกหนี้ในระหว่างปี ต้องนำเงินทั้งหมดที่ได้รับชำระคืนจากลูกหนี้มารวมคำนวณเป็นเงินได้จากการค้า ธุรกิจ วิชาชีพหรือการงานใดๆ ของกิจการสำหรับปีที่ได้รับชำระคืนนั้นคืน”

แนวทางปฏิบัติทางภาษีเรื่องหนี้สูญ ข้อ 14 ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับกรณีหนี้สูญได้รับคืนว่าเมื่อมีการตัดจำหน่ายหนี้สูญไม่ว่าเป็นหนี้ทั้งหมดหรือบางส่วน หากต่อมาได้รับชำระหนี้สูญได้รับคืนจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีในปีที่ได้รับคืน โดยหนี้สูญได้รับคืนจะต้องแจ้งและแสดงในแบบแสดงรายการภาษี และสำหรับกรณีของผู้เสียภาษีที่ได้จำหน่ายหนี้สูญ ซึ่งไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนของแนวทางปฏิบัติทางภาษีเรื่องหนี้สูญ ข้อ 5 ข้อ 6 และข้อ 7 ในการเรียกชำระหนี้ จะไม่สามารถบอกกลับรายการคำนวณหนี้สูญที่ได้รับคืนได้ ทั้งนี้ เพื่อแก้ไขข้อผิดพลาด ผู้ยื่นจะต้องยื่นแบบรายการการปรับปรุง (Adjustment Form) โดยมีเงินเพิ่มสำหรับข้อผิดพลาด 0.75% ต่อเดือน ในกรณีมีการแก้ไขก่อนที่จะเริ่มการสอบสวน

กล่าวโดยสรุปคือ เมื่อกิจการได้รับชำระหนี้ภายหลังจากที่หนี้สูญมาเป็นรายจ่ายแล้ว ให้คำนวณหนี้ที่ได้รับคืนนั้นมาคำนวณกลับเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้ในปีที่ได้รับชำระหนี้คืนนั้น โดยจำกัดเพียงเท่าที่ได้เคยหักเป็นรายจ่ายไปแล้ว โดยหนี้สูญได้รับคืนจะนำไปบันทึกในแบบแสดงรายการภาษี ส่วนกรณีของผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนเรียกชำระหนี้ จะไม่สามารถนำจำนวนหนี้สูญที่ได้รับคืนมาคำนวณกลับเป็นรายได้ หากไม่ยื่นแบบรายการการปรับปรุงก่อน

3.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญ

หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญมาเป็นรายจ่ายทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของไทย และกฎหมายภาษีอากรตาม Income Tax Act ของสาธารณรัฐมอลตานั้น มีหลักเกณฑ์ที่คล้ายคลึงกันในบางประการ แต่สำหรับประมวลรัษฎากรของไทยมีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนและเฉพาะเจาะจงมากกว่า ส่งผลให้ไม่สามารถตีความครอบคลุมไปถึงเหตุการณ์อื่น และอาจทำให้เจ้าหน้าที่ใช้สิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญได้ยากอันเนื่องมาจากความเข้มงวดและเคร่งครัดของหลักเกณฑ์ ส่วนกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตา มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนพินิจซึ่งมีความยืดหยุ่นมากกว่า

โดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดประกอบกันของแต่ละกรณี ทำให้เจ้าหน้าที่ใช้สิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญได้ง่ายกว่า ทั้งนี้หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญของไทยและสาธารณรัฐมอลตาต่างมีทั้งข้อดีและข้อเสียกล่าวคือ การมีบทบัญญัติที่แน่นอนทำให้ผู้เสียภาษีมีความชัดเจนในการดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญ แต่ก็หลักเกณฑ์ที่มีความเคร่งครัดจนทำให้ผู้เสียภาษีอาจไม่สามารถเข้าถึงสิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญ ในทางตรงกันข้ามการที่มีบทบัญญัติที่ยืดหยุ่นอาจเข้าถึงสิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญได้ง่ายกว่า แต่ก็อาจทำให้การพิจารณาในการดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญนั้นมีความแตกต่างกันตามความเห็นของแต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้อง และอาจเป็นเรื่องที่พิจารณาได้ยาก เพราะต้องมีการตีความตามข้อเท็จจริงและเหตุการณ์เป็นรายกรณีไป โดยเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ที่สาคัญได้ ดังนี้

3.2.1 เปรียบเทียบการแบ่งประเภทของหนี้

Income Tax Act ของสาธารณรัฐมอลตาได้มีการแบ่งประเภทของหนี้ไว้โดยชัดเจน อย่างไรก็ตาม แนวทางปฏิบัติทางภาษีเรื่องหนี้สูญ ข้อ 7 มีการกำหนดหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายหนี้สูญเพิ่มเติม สำหรับกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 1,200 ยูโร (หรือประมาณ 45,000 บาท) จึงอาจกล่าวได้ว่ากฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตา ได้มีการแบ่งประเภทของหนี้ตามจำนวนหนี้ คือ กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 1,200 ยูโรขึ้นไป กับกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 1,200 ยูโร ซึ่งหนี้จำนวนที่น้อยจะมีความเคร่งครัดของหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายหนี้สูญที่น้อยกว่า

ประมวลรัษฎากรประกอบกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ได้แบ่งประเภทหนี้สูญตามจำนวนหนี้ เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติที่แตกต่างต่อหนี้สูญแต่ละระดับ โดยได้แบ่งจำนวนหนี้ ออกเป็น 3 ระดับ คือ กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไปหรือลูกหนี้รายใหญ่ กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาทหรือลูกหนี้รายกลาง และกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาทหรือลูกหนี้รายเล็ก ทั้งนี้ ความเคร่งครัดของหลักเกณฑ์จะลดหลั่นกันตามจำนวนหนี้ ลูกหนี้รายใหญ่จึงมีหลักเกณฑ์ที่เคร่งครัดมากที่สุดเนื่องจากมีจำนวนหนี้สูงสุด โดยการแบ่งประเภทหนี้ตามจำนวนหนี้ดังกล่าว เป็นการลดภาระของเจ้าหน้าที่ในการพิสูจน์หนี้สูญสำหรับลูกหนี้รายกลางและลูกหนี้รายเล็ก ที่ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขการจำหน่ายหนี้สูญของลูกหนี้รายใหญ่ ซึ่งอาจมีค่าใช้จ่าย ความยุ่งยากในการดำเนินการคดีทางศาล และอาจไม่คุ้มกับจำนวนหนี้

จากการพิจารณา พบว่าการแบ่งประเภทของหนี้ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญ มีการแบ่งประเภทเช่นเดียวกันคือแบ่งตามจำนวนหนี้ สำหรับประมวลรัษฎากรของไทยได้แบ่งประเภทของหนี้ออกเป็น 3 ระดับ โดยได้กำหนดหลักเกณฑ์การตัดจำหน่ายหนี้สูญที่หนี้ในแต่ละประเภทต้องดำเนินการไว้ อย่างเคร่งครัด ส่วนกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตาได้แบ่งประเภทของหนี้ไว้อย่างชัดเจน

เพียงกำหนดทางเลือกเพิ่มเติมในการตัดจำหน่ายหนี้สูญสำหรับลูกหนี้ที่มีมูลค่าน้อย ทั้งนี้การแบ่งประเภทตามจำนวนหนี้ดังกล่าวต่างมีวัตถุประสงค์เช่นเดียวกัน คือเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติต่อหนี้สูญแต่ละประเภทให้มีความแตกต่างกัน โดยกำหนดหลักเกณฑ์การดำเนินการเพื่อจำหน่ายเป็นหนี้สูญให้มีความรัดกุมลดหลั่นกันไปตามจำนวนหนี้ เพื่อลดภาระและสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษี

3.2.2 เปรียบเทียบลักษณะของหนี้ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญ

Income Tax Act ของสาธารณรัฐมอลตาประกอบแนวทางปฏิบัติทางภาษีเรื่องหนี้สูญ ข้อ 3 กำหนดลักษณะของหนี้ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญและนำมาหักเป็นรายจ่ายว่า ต้องเป็นหนี้ที่ก่อให้เกิดสิทธิเรียกร้องในการชำระหนี้ ซึ่งเกิดขึ้นจากการค้า ธุรกิจ วิชาชีพหรือการงานใดๆ กล่าวคือเป็นหนี้ที่เกิดจากการประกอบกิจการโดยปกติเพื่อหารายได้ของกิจการ ไม่เป็นผลเสียหายจากทุน และหนี้นั้นต้องเคยรวมคานวนเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีแล้ว ลักษณะที่สำคัญอีกประการคือหนี้นั้นต้องได้รับความเห็นชอบของคณะกรรมการว่าเป็นหนี้สูญ ซึ่งพิจารณาจากข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดประกอบกันของลูกหนี้แต่ละราย โดยหนี้สูญเป็นรายจ่ายได้ในปีที่เกิดหนี้สูญขึ้น

ประมวลรัษฎากรประกอบกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 3 กำหนดลักษณะของหนี้ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญว่า ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่ได้อบรมเป็นเงินได้ในการค้ากำไรสุทธิ ซึ่งไม่รวมหนี้จากลูกหนี้ที่เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ รวมถึงต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความและมีหลักฐานชัดเจนที่สามารถฟ้องดำเนินคดีกับลูกหนี้ได้

จากการพิจารณา พบว่าหลักเกณฑ์ในส่วนของคุณลักษณะของหนี้ที่จะจำหน่ายเป็นหนี้สูญนั้น มีความคล้ายคลึงกัน กล่าวคือ การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดลักษณะของหนี้ว่า ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่ได้อบรมเป็นเงินได้ในการค้ากำไรสุทธินั้น เป็นหลักการซึ่งไม่มีความแตกต่างกับกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตา ส่วนหลักเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดว่าลูกหนี้จะต้องไม่ใช่ผู้ที่เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ และต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความ อาจพิจารณาตามกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตาได้ว่าต้องเป็นหนี้ที่ก่อให้เกิดสิทธิเรียกร้องในการชำระหนี้ ไม่ใช่หนี้ที่ไม่สิทธิหรือโอกาสในการได้รับชำระหนี้คืน สุดท้ายกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดว่าต้องมีหลักฐานชัดเจนที่สามารถฟ้องดำเนินคดีได้ อาจพิจารณาตามกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตา ได้ว่าหนี้นั้นต้องมีหลักฐานแสดงถึงข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาให้คณะกรรมการพิจารณาให้ความเห็นชอบให้ตัดจำหน่ายเป็นหนี้สูญได้

3.2.3 เปรียบเทียบหลักเกณฑ์การดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญ

กฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตา ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญ ว่าต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด รวมถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่ค้ำประกันหนี้ และสถานะทางการเงินของลูกหนี้ประกอบกันเป็นรายกรณี โดยได้กำหนดขั้นตอนการดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญไว้อย่างชัดเจน ส่วนหลักฐานการจำหน่ายหนี้สูญให้ค้ำประกันหนี้ความเหมาะสมกับจำนวนหนี้และทรัพย์สินของผู้เสียหายในการติดตามทวงถามหนี้ นั้น และสำหรับจำนวนหนี้ไม่เกิน 1,200 ยูโร สามารถเลือกใช้หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญที่แตกต่างได้ ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ในการดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญไม่จำเป็นต้องตีความอย่างเคร่งครัด (The debt need not be bad in the strict sense) ยังมีความยืดหยุ่นที่บางเหตุการณ์อาจไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดนั้นก็ได้อีก หากข้อเท็จจริงและเหตุการณ์บ่งชี้ได้ว่าหนี้นั้นเป็นหนี้สูญและไม่อาจเรียกคืนได้ ดังนั้นการจำหน่ายหนี้สูญจึงไม่จำเป็นต้องมีการดำเนินการทางศาล หากพิจารณาได้ว่ามีข้อเท็จจริงและเหตุการณ์อื่นใดที่หนี้นั้นจะกลายเป็นหนี้สูญ โดยผู้เสียหายได้ดำเนินการตามขั้นตอนอย่างเหมาะสมแก่กรณี

ประมวลรัษฎากรของไทยได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญไว้อย่างชัดเจน โดยกำหนดหลักเกณฑ์การดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญตามจำนวนของหนี้ ซึ่งหนี้แต่ละระดับจะมีความเคร่งครัดต่างกัน ได้กำหนดกรณีที่ต้องมีการดำเนินการทวงถามทางศาล คือกรณีลูกหนี้รายใหญ่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ว่าต้องดำเนินการทวงถามในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งแล้ว หรือดำเนินการทวงถามในคดีล้มละลายและได้มีการประนอมหนี้หรือศาลพิพากษาให้ลูกหนี้ล้มละลาย และกรณีลูกหนี้รายกลางได้กำหนดหลักเกณฑ์ว่า ต้องดำเนินการทวงถามในคดีแพ่งหรือคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องแล้วหรือศาลได้มีคำสั่งรับคำขอขึ้นแล้ว โดยมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการด้วย นอกจากนี้ยังมีบางกรณีที่ไม่ต้องมีการดำเนินการทวงถามทางศาล คือกรณีของลูกหนี้รายเล็ก หากมีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแล้วไม่ได้รับชำระหนี้ และการฟ้องลูกหนี้จะเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้นั้น เพียงเท่านั้นก็สามารถตัดจำหน่ายเป็นหนี้สูญได้ และกรณีลูกหนี้ถึงแก่ความตายเป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ หรือกรณีลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้อย่างอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ผู้นั้นลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้ โดยต้องมีหลักฐานติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ได้อย่างชัดเจนตามสมควรแก่กรณีและไม่ได้รับชำระหนี้ก็สามารถตัดจำหน่ายเป็นหนี้สูญได้

จากการพิจารณา พบว่าหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญ กำหนดให้เจ้าหนี้ต้องมีการติดตามทวงถามให้ลูกหนี้ชำระหนี้ก่อน หากไม่ชำระหนี้จึงจะเข้าเงื่อนไขการจำหน่ายหนี้สูญ ซึ่งบางกรณีหลักเกณฑ์มีความคล้ายคลึงกัน กล่าวคือกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์กรณีลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และ

ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ หรือกรณีลูกหนี้เลิกกิจการและทรัพย์สินของลูกหนี้ไม่เพียงพอที่ชำระหนี้ โดยมีหลักฐานติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรและไม่ได้รับชำระหนี้ชั้นก็สามารถตัดจำหน่ายเป็นหนี้สูญได้ ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ซึ่งไม่มีความแตกต่างกับกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตา

อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์ของประเทศไทยได้กำหนดให้กรณีลูกหนี้รายใหญ่และรายกลางนั้น เจ้าหนี้ต้องดาเนินการกระบวนการทางศาลเป็นคดีแพ่งหรือคดีล้มละลาย จึงสามารถดาเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญได้ ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่มีความละเอียดและชัดเจน ส่งผลดีในแง่ของความแน่นอนของผู้เสียภาษีที่จะทราบเกณฑ์ในการพิจารณาเพื่อจำหน่ายหนี้สูญ ทำให้สามารถนาผลการดาเนินคดีมาเป็นหลักฐานในการพิจารณาจำหน่ายหนี้สูญ ไม่เกิดปัญหาการโต้แย้งระหว่างเจ้าหนี้และผู้เสียภาษีว่าดาเนินการเข้าหลักเกณฑ์เป็นหนี้สูญหรือไม่ และสามารถป้องกันการเลี่ยงภาษีได้ในระดับหนึ่ง แม้หลักเกณฑ์ดังกล่าวจะมีความชัดเจนแต่มีความเคร่งครัดจนทำให้ผู้เสียภาษีอาจไม่สามารถเข้าถึงสิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญได้ ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตาที่ไม่จำเป็นต้องดาเนินการกระบวนการทางศาล โดยพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษีดาเนินตามขั้นตอนของกฎหมายเพื่อตัดจำหน่ายหนี้สูญไว้อย่างชัดเจนแต่อาจไม่ต้องดาเนินตามอย่างเคร่งครัด จึงมีบางหลักเกณฑ์ที่กำหนดให้มีการใช้ดุลยพินิจเพื่อพิจารณาถึงความเหมาะสมในการเรียกรับชำระหนี้นั้นๆ ทำให้ผู้เสียภาษีเข้าถึงสิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญได้ง่ายกว่า แต่ผู้เสียภาษีอาจเกิดปัญหาในการใช้ดุลยพินิจที่มีความแตกต่างกันตามความเห็นของแต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้อง และอาจเป็นเรื่องที่พิจารณาได้ยาก

กล่าวโดยสรุป ประมวลรัษฎากรของไทยและกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตาต่างมีการกำหนดหลักเกณฑ์การดาเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญในลักษณะที่ชัดเจนและเป็นรูปธรรม โดยกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตามีลักษณะหลักเกณฑ์ที่ยืดหยุ่นมากกว่า ส่วนประมวลรัษฎากรของไทยมีลักษณะหลักเกณฑ์ที่เฉพาะเจาะจง ทำให้ไม่สามารถตีความครอบคลุมไปถึงเหตุการณ์อื่น และบางกรณีที่มีการปฏิบัติเพื่อให้ครบถ้วนตามหลักเกณฑ์นั้นเป็นไปได้ยาก จึงควรแก้ไขปรับปรุงเพื่อพัฒนาบทบัญญัติให้ชัดเจนและเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี

3.2.4 เปรียบเทียบการรับชำระหนี้ภายหลังจำหน่ายหนี้สูญ

กฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตา เมื่อกิจการได้รับชำระหนี้ภายหลังจากที่นาหนี้สูญมาเป็นรายจ่ายแล้ว ให้นำจำนวนหนี้ที่ได้รับคืนนั้นมาคานวณกลับเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้ในปีที่ได้รับชำระหนี้นั้นคืนโดยจ กัดเพียงเท่าที่ได้เคยหักเป็นรายจ่ายไปแล้ว โดยหนี้สูญที่ได้รับคืนจะนาไปบันทึกในแบบแสดงรายการภาษี ส่วนกรณีของผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ดาเนินการตามขั้นตอนการจำหน่ายหนี้สูญ จะต้องยื่นแบบรายการการปรับปรุงก่อนนาจำนวนหนี้สูญที่ได้รับคืนมาคานวณกลับเป็นรายได้

ประมวลรัษฎากรของไทยได้กำหนดไว้ตามมาตรา 65 ทวิ (9) ว่าหนี้ที่ได้ตัดจำหน่ายเป็นหนี้สูญไปแล้วหากต่อมาได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้ ให้นำหนี้สูญที่ได้รับคืนมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับคืน

จากการพิจารณา พบว่าการรับชำระหนี้ภายหลัง หน่ยหนี้สูญหรือหนี้สูญได้รับคืนกำหนดหลักเกณฑ์เช่นเดียวกัน คือ หากเจ้าหนี้ได้ตัดจำหน่ายหนี้สูญไปแล้วต่อมากู้หนี้ได้นำเงินมาชำระหนี้ เจ้าหนี้ต้องนำจำนวนหนี้ที่ได้รับชำระไปรวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับหนี้คืนเสมือนเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แต่กฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตามีข้อพิจารณาเพิ่มเติมว่าผู้เสียภาษีต้องยื่นแบบรายการการปรับปรุงก่อนรับรู้เป็นรายได้ หากได้ตัดจำหน่ายหนี้สูญนั้นโดยไม่ได้ท าทตามขั้นตอนที่ก าทหนด

ดังนั้น อาจสรุปได้ว่าหลักเกณฑ์การจ าทน่ยหนี้สูญของประเทศไทยและสาธารณรัฐมอลตามีความเหมือนและแตกต่างกัน ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1 ตารางแสดงเปรียบเทียบความเหมือนและความต่างของหลักเกณฑ์การจ าทน่ยหนี้สูญของประเทศไทยและสาธารณรัฐมอลตา

หลักเกณฑ์	ประเทศไทย	สาธารณรัฐมอลตา
1. เกณฑ์การแบ่งประเภท	แบ่งประเภทหนี้ตามจ านนวนหนี้ ออกเป็น 3 ระดับ คือ 1.กรณีหนี้แต่ละรายมีจ านวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป 2.กรณีหนี้แต่ละรายมีจ านวนไม่เกิน 500,000 บาท 3.กรณีหนี้แต่ละรายมีจ านวนไม่เกิน 100,000 บาท	แบ่งประเภทหนี้ตามจ านนวนหนี้ ออกเป็น 2 ระดับ คือ 1.กรณีหนี้แต่ละรายมีจ านวนเกิน 1,200 ยูโรขึ้นไป 2.กรณีหนี้แต่ละรายมีจ านวนไม่เกิน 1,200 ยูโร
2. ลักษณะของหนี้ที่จ าทน่ยเป็นหนี้สูญ	กฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 3 1.หนี้จากการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่ได้รวมเป็นเงินได้ใน การคานวณ ก าสู่สิทธิ ซึ่งไม่รวมหนี้จากลูกหนี้ที่เป็น หรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ 2.หนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความ	Tax Guideline–Bad debt ข้อ 3 1.หนี้ที่ก่อให้เกิดสิทธิเรียกร้องในการชำระหนี้ 2.หนี้จากการค้า ธุรกิจ วิชาชีพหรือ การงานใดๆ 3.หนี้ต้องกลายเป็นหนี้สูญ 4.หนี้สูญที่เกิดขึ้นในปีที่หักเป็นรายจ่าย

หลักเกณฑ์	ประเทศไทย	สาธารณรัฐมอลตา
	3. มีหลักฐานชัดเจนที่สามารถฟ้องร้องลูกหนี้ได้	5. หนี้ที่ได้รับการเห็นชอบของคณะกรรมการกิจการ (Commissioner) 6. หนี้ที่รวบรวมค นวนเป็นรายได้
3. หลักเกณฑ์ดาเนินการฟ้องจ าหน่ายหนี้สูญ	กฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ข้อ 4-5 ต้องดาเนินกระบวนการทางศาลเป็นคดีแพ่งหรือคดีล้มละลายสำหรับหนี้ที่มีจำนวนเกินกว่า 100,000 บาท และกฎกระทรวงฯ ข้อ 6 ต้องมีหลักฐานติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ สำหรับหนี้ที่มีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท	Tax Guideline–Bad debt ข้อ 5–7 ไม่จำเป็นต้องดาเนินกระบวนการทางศาล หากพิจารณาจากข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องประกอบกันว่าหนี้นั้นเป็นหนี้สูญ และเจ้าหนี้ได้ติดตาม ทวงถามตามขั้นตอนที่กำหนด และ สำหรับหนี้จำนวนไม่เกิน 1,200 ยูโร มีทางเลือกใช้หลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันได้
4. การรับชำระหนี้ภายหลังจ าหน่ายหนี้สูญ	ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) นามารวมเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระหนี้คืน เสมือนเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นใหม่ในรอบนั้น	Income Tax Act Section 14 (1) (d) ประกอบ Tax Guideline–Bad debt ข้อ 14 นามารวมเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระหนี้คืน เสมือนเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นใหม่ในรอบนั้น ส่วนกรณีของผู้เสียภาษีที่จ หน่ายหนี้สูญโดยไม่ได้ดาเนินการตามขั้นตอน จะต้องยื่นแบบรายการปรับปรุงก่อนที่จะน ามารับรู้เป็นรายได้

กล่าวโดยสรุปได้ว่า เมื่อได้ศึกษาหลักเกณฑ์การจ าหน่ายหนี้สูญในทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของไทยและกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตาแล้ว พบว่ามีความคล้ายคลึงกันบางส่วน แต่โดยภาพรวมแล้วจะพบว่าหลักเกณฑ์การจ าหน่ายหนี้สูญของไทยมีความเคร่งครัดมากกว่า อย่างไรก็ตาม ในบทต่อไปจะเป็นประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากหลักเกณฑ์การจ าหน่ายหนี้สูญในทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของไทย ในส่วนของปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการจ าหน่ายหนี้สูญ กรณีการฟ้องร้องดาเนินคดีตามสัญญาสัมปทาน เพื่อทำการวิเคราะห์และหาแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวต่อไป

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางแก้ไขหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญ กรณีฟ้องลูกหนี้ในคดีปกครอง

ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดหลักการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งกำหนดให้กำไรสุทธิตามคำนวณได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ปรากฏในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร โดยประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับรายจ่ายของนิติบุคคลหลายประเภท ซึ่งรายจ่ายที่มีความสำคัญในทางธุรกิจประเภทหนึ่งคือ การจำหน่ายหนี้สูญตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร

หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนด โดยกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) ซึ่งเมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามกฎกระทรวงดังกล่าว พบว่ามีการแบ่งประเภทหนี้สูญตามจ นวนหนี้ โดยแบ่งหนี้สูญเป็น 3 ระดับ คือ กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไปหรือลูกหนี้รายใหญ่ กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาทหรือลูกหนี้รายกลาง และกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาทหรือลูกหนี้รายเล็ก ทั้งนี้การแบ่งประเภทหนี้สูญมีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติต่อหนี้สูญแต่ละประเภทให้มีความแตกต่างกัน โดยกำหนดหลักเกณฑ์การดำเนินการเพื่อจำหน่ายเป็นหนี้สูญให้มีความเข้มงวดและเคร่งครัดลดหลั่นกันไปตามจ นวนหนี้

หลักเกณฑ์การจ ำหน่ายหนี้สูญที่กำหนดในกฎกระทรวง จึงมีความส าคัญต่ออาารพิจารณาสีทธิ ในการจำหน่ายหนี้สูญเป็นรายจ่ายเพื่อคำนวณกำไรสุทธิ โดยผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดให้ครบถ้วน อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไปหรือลูกหนี้รายใหญ่ และกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาทหรือลูกหนี้รายกลาง ในส่วนที่ต้องดำเนินการทบทวนการทางศาลในคดีแพ่งหรือคดีล้มละลาย ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ อันส่งผลกระทบต่อสิทธิในการจ ำหน่ายหนี้สูญของผู้เสียภาษีเมื่อมีการฟ้องร้องดำเนินคดีตามสัญญาสัมปทานเพื่อบังคับให้ลูกหนี้ชำระหนี้ ที่ต้องต้องดำเนินการทบทวนการทางศาลในคดีปกครอง ในที่นี้ได้วิเคราะห์ปัญหาการจำหน่ายหนี้สูญในกรณีข้างต้น และวิเคราะห์หลักเกณฑ์จ ำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตาว่าสามารถน มาประยุกต์ใช้เพื่อแก้ปัญหาดังกล่าวได้อย่างไรบ้าง

4.1 ปัญหาการจำหน่ายหนี้สูญของรัฐวิสาหกิจไทย

หลักเกณฑ์จำหน่ายหนี้สูญจะต้องปฏิบัติตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) ให้ถูกต้องและครบถ้วนก่อน จึงสามารถจำหน่ายหนี้สูญมาเป็นรายจ่ายทางภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ หากมิได้ปฏิบัติตามย่อมไม่สามารถจำหน่ายหนี้สูญทางภาษีได้ ทั้งนี้ กฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) กำหนดให้การจำหน่ายหนี้สูญในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป ในส่วนที่ต้องมีการดาเนินกระบวนการทางศาล โดยจาแนกออกเป็นกรณีคดีแพ่งตาม ข้อ 4 (2) และกรณีคดีล้มละลายตามข้อ 4 (3) และกำหนดกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท ในส่วนที่ต้องมีการดาเนินกระบวนการทางศาล โดยจาแนกออกเป็นกรณีคดีแพ่งตาม ข้อ 5 (2) และกรณีคดีล้มละลายตามข้อ 5 (3)

จากการศึกษาพบว่า การดาเนินการจำหน่ายหนี้สูญในทุกกรณี ต้องมีการดาเนินการติดตามทวงถามให้ลูกหนี้ชำระหนี้ก่อนที่จะจำหน่ายหนี้สูญได้ โดยการจำหน่ายหนี้สูญกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไปหรือลูกหนี้รายใหญ่ และ กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาทหรือลูกหนี้รายกลาง ต้องดาเนินการตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ซึ่งเป็นวิธีการที่เฉพาะเจาะจงและเคร่งครัดมาก กล่าวคือการจำหน่ายหนี้สูญนั้นไม่สามารถทำโดยวิธีอื่นได้ นอกจากต้องมีการดาเนินกระบวนการทางศาลในคดีแพ่งหรือคดีล้มละลายเท่านั้น หากลูกหนี้ยังไม่ตาย ไม่สูญหาย หรือยังไม่เลิกกิจการ ซึ่งการกำหนดหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญดังกล่าวได้สร้างภาระแก่ผู้เสียภาษี เพราะไม่สามารถตีความครอบคลุมไปถึงเหตุการณ์อื่น และทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถใช้สิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญตามประมวลรัษฎากรได้

สำหรับหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญกรณีข้างต้นที่ต้องมีการดาเนินกระบวนการทางศาลพบว่าประเด็นปัญหาที่ควรพิจารณา คือ กรณีของเจ้าหนี้ที่เป็นรัฐวิสาหกิจที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายเฉพาะและเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ดาเนินการฟ้องคดีกับลูกหนี้ อันเนื่องมาจากสัญญาสัมปทาน ซึ่งอาจเป็นกรณีข้อพิพาทที่ลูกหนี้ (ผู้รับสัมปทาน) ไม่จ่ายค่าตอบแทนจากการให้บริการสัมปทานหรือผลประโยชน์ตอบแทนอื่นใดตามข้อตกลงในสัญญาสัมปทานให้แก่เจ้าหนี้ (ผู้ให้สัมปทาน) เนื่องจากสัญญาสัมปทานถือเป็นประเภทหนึ่งของสัญญาทางปกครองซึ่งอยู่ภายใต้อำนาจการพิจารณาคดีของศาลปกครอง เมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากสัญญาสัมปทานจึงต้องดาเนินกระบวนการทางศาลในคดีปกครอง ในกรณีดังกล่าวถึงแม้ว่าเจ้าหนี้จะได้ใช้ความพยายามในการเรียกร้องชำระหนี้อย่างถึงที่สุดคือได้ดเนินกระบวนการทางศาลปกครอง และไม่ได้รับชำระหนี้ทั้งหมดหรือหนี้บางส่วนจากลูกหนี้ หนี้ดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นหนี้สูญทางภาษีและไม่สามารถใช้สิทธิตัดจำหน่ายหนี้สูญตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากรได้ เนื่องมาจาก หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ได้ระบุไว้อย่างชัดเจนว่าต้องมีการดาเนินกระบวนการทางศาลในคดีแพ่งหรือ

คดีล้มละลายเท่านั้น ซึ่งกรณีที่เป็นประเด็นปัญหาคือหากมีข้อพิพาทอันเนื่องมาจากสัญญาสัมปทาน ที่ต้องมีการดาเนินกระบวนการทางศาลในคดีปกครองกับลูกหนี้ดังกล่าว จะไม่สามารถตัดจำหน่าย ลูกหนี้รายนั้นที่ไม่สามารถเรียกชำระหนี้ได้เป็นหนี้สูญซึ่งเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามกฎหมายภาษีอากรได้ เพราะกฎหมายไม่ได้บัญญัติครอบคลุมถึงเหตุการณ์ดังกล่าว

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญกรณีที่ไม่ต้องมีการดาเนินกระบวนการทางศาล คือ กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาทหรือลูกหนี้รายเล็ก หากมีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแล้วไม่ได้รับชำระหนี้ และการฟ้องลูกหนี้จะเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ เพียงเท่านี้ก็สามารถจำหน่ายเป็นหนี้สูญได้ โดยไม่จำเป็นต้องมีการดาเนินกระบวนการทางศาล อย่างไรก็ตาม โดยทั่วไปของการจัดทำสัญญาสัมปทานบริการสาธารณะ มักมีมูลค่าหนี้ตามสัญญาในระดับที่สูงและมักไม่มีลูกหนี้รายเล็ก

เมื่อพิจารณาถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นจากหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้กรณี ที่กำหนดว่าต้องมีการดาเนินกระบวนการทางศาลในคดีแพ่งหรือคดีล้มละลายเท่านั้น จึงจะจำหน่ายหนี้สูญและเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ หากเป็นกรณีของรัฐวิสาหกิจที่ฟ้องลูกหนี้เอกชนตามสัญญาสัมปทาน ซึ่งได้มีการดาเนินกระบวนการทางศาลในคดีปกครองและไม่ได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้ จะไม่สามารถจำหน่ายหนี้สูญเพื่อเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ เพราะไม่มีหลักเกณฑ์ตามกฎหมายกำหนดไว้ให้การดาเนินกระบวนการทางศาลในคดีปกครองกับลูกหนี้เป็นการจำหน่ายหนี้สูญ จึงส่งผลให้เจ้าหนี้ที่เป็นรัฐวิสาหกิจตามกรณีข้างต้นไม่สามารถปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในการจำหน่ายหนี้สูญได้เลย ถือเป็น การจำกัดการใช้สิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญของผู้เสียภาษี ซึ่งส่งผลกระทบต่อการประกอบธุรกิจของเจ้าหนี้ที่สุจริตได้รับความเสียหายจากการที่ไม่ได้รับชำระหนี้และต้องเสียภาษี กล่าวคือ ในการเสียภาษีของรัฐวิสาหกิจที่มีการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ์และได้นำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้แล้ว หากมีลูกหนี้จากการทำสัญญาสัมปทานที่มีการติดตามทวงถามหรือได้ดาเนินกระบวนการทางศาลในคดีปกครองจนมั่นใจได้ว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้ เจ้าหนี้จะไม่สามารถตัดลูกหนี้รายนั้นเป็นหนี้สูญเพื่อเป็นรายจ่ายทางภาษีตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) ได้ ส่งผลให้รัฐวิสาหกิจมี ำสุทธิในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลมากกว่าผลการดาเนินงานที่แท้จริง กล่าวคือ ต้องรับภาระภาษีที่ชำระให้แก่รัฐมากกว่าความเป็นจริง ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี เรื่องความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) ทั้งนี้ จำนวนเงินภาษีที่ชำระให้แก่สรรพากรถือเป็นต้นทุนที่ท ำให้กิจการไม่สามารถน ำเงินที่จ่ายภาษีมาใช้ประโยชน์ในการดาเนินงาน หรือไม่สามารถน ำมาลงทุนต่อทอดเพื่อให้กิจการเติบโต ท ำให้เสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

สรุปได้ว่า หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายไทยที่เคร่งครัดมากเกินไปและไม่ครอบคลุมเหตุการณ์อื่น จึงเกิดปัญหาสำคัญประการหนึ่ง คือ ส่งผลให้เจ้าหนี้ที่เป็นผู้เสียภาษีที่ดี ำเนินการทางศาลกับลูกหนี้ในคดีปกครอง ไม่สามารถใช้สิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้

ได้ตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย กล่าวคือ กรณีการจำหน่ายหนี้สูญซึ่งมีหนี้จำนวนเกิน 500,000 บาท ขึ้นไปหรือลูกหนี้รายใหญ่ และกรณีการจำหน่ายหนี้สูญซึ่งมีหนี้จำนวนไม่เกิน 500,000 บาทหรือลูกหนี้รายกลาง ที่ลูกหนี้ยังไม่ตาย ไม่สูญหาย หรือยังไม่เลิกกิจการ กำหนดว่าต้องมีการดำเนินคดีทางศาลเป็นคดีแพ่งหรือคดีล้มละลายเท่านั้น เจ้าหนี้จึงจะจำหน่ายหนี้สูญได้ โดยการดำเนินกระบวนการทางศาลในคดีปกครอง ถือว่าไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามกฎหมายกระทรวงฯ จึงไม่อาจจำหน่ายหนี้สูญเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามกฎหมายภาษีอากรได้ ซึ่งผลกระทบต่อเจ้าหนี้ในกรณีดังกล่าว คือ ไม่สามารถใช้สิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญเพื่อบรรเทาภาระภาษีได้เลย และอาจเกิดผลกระทบในการดำเนินธุรกิจ เนื่องจากเงินสดที่จะนำไปใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือลงทุนต้องนำมาเสียภาษีจากการที่ลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ ในทางตรงกันข้าม หากหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญกำหนดไว้หย่อนยานเกินไป อาจส่งผลกระทบต่อให้มีการเลี่ยงภาษีโดยการนำมาเป็นรายจ่ายได้ง่าย ซึ่งก่อให้เกิดผลกระทบต่อรายได้ของภาครัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาเทียบหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตา พบว่ากำหนดให้ต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริง หลักฐานและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด รวมถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่ค้ำประกันหนี้ และสถานะทางการเงินของลูกหนี้ประกอบกันเป็นรายการณไป โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีเรียกปรับชำระหนี้ตามขั้นตอนอย่างเหมาะสมกับจำนวนหนี้และทรัพยากรของผู้เสียภาษีในการติดตามทวงถามหนี้หนี้ ทั้งนี้ ยังมีความยืดหยุ่นที่บางกรณีอาจไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดนั้นก็ได้อีก หากข้อเท็จจริงและเหตุการณ์บ่งชี้ได้ว่าหนี้หนี้เป็นหนี้สูญและไม่อาจเรียกคืนได้ ดังนั้นการจำหน่ายหนี้สูญจึงไม่จำเป็นต้องมีการดำเนินการทางศาลก็ได้ หากพิจารณาได้ว่ามีข้อเท็จจริงและเหตุการณ์อื่นใดที่หนี้หนี้จะกลายเป็นหนี้สูญ โดยผู้เสียภาษีต้องดำเนินการตามขั้นตอนอย่างเหมาะสมแก่กรณี ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์อย่างกว้างเมื่อเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ตามกฎหมายไทยที่กำหนดหลักเกณฑ์อย่างเคร่งครัดเกินไป ไม่ยืดหยุ่น และไม่ครอบคลุมถึงทุกเหตุการณ์ของหนี้สูญ ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีสูญเสียประโยชน์ที่ควรจะได้รับจากการจำหน่ายหนี้สูญที่กฎหมายมีเจตนารมณ์กำหนดเพื่อช่วยบรรเทาและเยียวยาความเสียหายของผู้เสียภาษีที่ไม่ได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้

4.2 วิเคราะห์และกำหนดแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยนำแนวทางของต่างประเทศมาปรับใช้

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตา พบว่ามีการแบ่งประเภทหนี้สูญตามจำนวนหนี้คล้ายกับหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญของประเทศไทย โดยกำหนดเป็นทางเลือกให้ผู้เสียภาษีที่มีจำนวนหนี้มูลค่าน้อยสามารถใช้วิธีการจำหน่ายหนี้สูญที่แตกต่างได้ ทั้งนี้ วัตถุประสงค์เพื่อเป็นการลดภาระของผู้เสียภาษีในการพิสูจน์หนี้สูญโดยหลักเกณฑ์ไม่ได้มีการกำหนดไว้อย่างตายตัวว่าผู้เสียภาษีจะต้องมีการดำเนินกระบวนการทางศาลเพื่อจำหน่ายหนี้สูญ เพียงกำหนดแนวทางการพิจารณาเพื่อดำเนินการจำหน่ายหนี้สูญเป็นขั้นตอนอย่างชัดเจนว่าต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริง หลักฐานและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด เช่น ลูกหนี้

เสียชีวิต ลูกหนี้ล้มละลาย ลูกหนี้เลิกกิจการ ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ ลูกหนี้ผิดนัดชำระหนี้และผู้เสียหายได้ใช้ความพยายามในการติดตามทวงถามตามสมควรแก่กรณี ทั้งนี้ อาจมีการดาเนินกระบวนการทางศาลเพื่อบังคับให้ลูกหนี้ชำระหนี้ตามค ฎพิพาทของศาล หากพิจารณาได้ว่าการดาเนินกระบวนการทางศาลมีความเหมาะสมกับจำนวนหนี้และทรัพยากรของผู้เสียหายในการติดตามทวงถามหนี้ นั้น อย่างไรก็ดี หลักเกณฑ์ในการดาเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญไม่ได้บังคับว่าต้องเป็นไปตามเฉพาะที่กฎหมายกำหนดไว้ อาจดาเนินการวิธีอื่นได้หากข้อเท็จจริงและเหตุการณ์บ่งชี้ได้ว่าหนี้นั้นเป็นหนี้สูญและไม่อาจเรียกคืนได้

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตา ก าหนดเงื่อนไขและขั้นตอนของการจำหน่ายหนี้สูญไว้อย่างชัดเจน แต่มีความยืดหยุ่น เพื่อให้มีการตีความและใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาความเป็นหนี้สูญ ท าให้เกิดความรวดเร็วในการพิจารณาให้สิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญ แต่อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญดังกล่าว อาจเกิดความไม่แน่นอนในการพิจารณาให้สิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญแก่ผู้เสียหายได้ อันอาจส่งผลกระทบต่อผู้เสียหายจะถูกโต้แย้งการใช้สิทธิในภายหลัง

สำหรับหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามประมวลรัษฎากรประกอบกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ของประเทศไทย ได้แบ่งประเภทหนี้สูญตามจำนวนหนี้ออกเป็น 3 ระดับ เพื่อก าหนดความเคร่งครัดของหลักเกณฑ์การปฏิบัติลดหลั่นกันตามจ นวนหนี้ ท าให้ผู้เสียหาย จะต้อง มีหลักฐานเพื่อพิสูจน์การจำหน่ายหนี้สูญที่แตกต่างกัน กล่าวคือ หากเป็นกรณีลูกหนี้รายใหญ่ ผู้เสียหายต้องมีหลักฐานว่าศาลได้ออกค ฎบังคับไปยังลูกหนี้แล้วในคดีแพ่ง หรือหลักฐานว่าศาลมีคำสั่งเห็นชอบกับการประนอมหนี้ในคดีล้มละลาย หรือมีค ฎพิพาทของศาลว่าลูกหนี้เป็นบุคคลล้มละลาย จึงจะสามารถจำหน่ายหนี้สูญได้ หากเป็นกรณีลูกหนี้รายกลาง ผู้เสียหายต้องมีหลักฐานว่าศาลได้มีค ฎสั่งรับฟ้องหรือคำสั่งรับค ฎขอในคดีแพ่งหรือคดีล้มละลาย จึงจะสามารถจำหน่ายหนี้สูญได้ และหากเป็นกรณีลูกหนี้รายเล็ก ผู้เสียหายต้องมีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ จึงสามารถจำหน่ายหนี้สูญได้ นอกจากนี้ หากลูกหนี้ตาย สาบสูญ หรือเลิกกิจการ ผู้เสียหายต้องมีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้และหลักฐานที่แสดงด้วยว่าลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ มีหลักฐานว่า หายสาบสูญ หรือเลิกกิจการ

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย ก าหนดเงื่อนไขและขั้นตอนของการจำหน่ายหนี้สูญโดยแบ่งระดับความเคร่งครัดลดหลั่นกันตามจำนวนหนี้ ซึ่งมีความเหมาะสมอยู่แล้ว เพียงแต่การจำหน่ายหนี้สูญของกรณีลูกหนี้รายใหญ่และกรณีลูกหนี้รายกลาง ยังมีหลักเกณฑ์ที่เป็นข้อบกพร่องบางประการ กล่าวคือ หลักเกณฑ์ที่กำหนดว่าผู้เสียหายต้องมีการดาเนินกระบวนการทางศาลในคดีแพ่งหรือคดีล้มละลายเท่านั้น จึงสามารถจำหน่ายหนี้สูญได้ อันเนื่องมาจากหลักการที่เคร่งครัดดังกล่าว จึงเกิดประเด็นปัญหาว่าในบาง

เหตุการณ์ผู้เสียหายไม่อาจดาเนินกระบวนการทางศาลในคดีแพ่งหรือคดีล้มละลายได้ ทำให้ไม่สามารถเข้าถึงสิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญได้เลย จึงควรกำหนดหลักเกณฑ์ให้ครอบคลุมถึงเหตุการณ์อื่น เพื่อให้ผู้เสียหายสามารถเข้าถึงสิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญได้ ซึ่งเป็นการบรรเทาและเยียวยาความเสียหายของผู้เสียหายที่ไม่ได้รับชำระหนี้ตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย

หากพิจารณาเปรียบเทียบเฉพาะหลักเกณฑ์ที่เป็นประเด็นปัญหาในการจำหน่ายหนี้สูญกรณีลูกหนี้รายใหญ่และลูกหนี้รายกลางของรัฐวิสาหกิจที่ฟ้องลูกหนี้เอกชนตามสัญญาสัมปทาน ซึ่งได้ดาเนินกระบวนการทางศาลในคดีปกครอง จะพบว่าหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญของสาธารณรัฐมอลตาและประเทศไทยมีการกำหนดเงื่อนไขบางกรณีเหมือนกัน คือ ต้องมีการดาเนินการติดตามทวงถามให้ลูกหนี้ชำระหนี้ก่อนตามสมควรแก่กรณี และกรณีลูกหนี้ตายหรือลูกหนี้เลิกกิจการ หากพิสูจน์ได้ว่าไม่มีทรัพย์สินมาชำระหนี้ได้ ก็สามารถจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ได้ อย่างไรก็ตาม นอกเหนือจากกรณีข้างต้นหลักเกณฑ์การดาเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตามีลักษณะที่ยืดหยุ่นมากกว่าไม่ได้มีการกำหนดไว้อย่างตายตัวว่าผู้เสียหายจะต้องมีการดาเนินกระบวนการทางศาลเพื่อจำหน่ายหนี้สูญ ผู้เสียหายสามารถเลือกใช้วิธีที่เหมาะสมกับจำนวนหนี้และทรัพยากรในการติดตามทวงถามได้ ส่วนประมวลรัษฎากรของไทยมีลักษณะหลักเกณฑ์ที่เฉพาะเจาะจงว่าผู้เสียหายต้องมีการดาเนินกระบวนการทางศาลในคดีแพ่งหรือคดีล้มละลายเท่านั้นจึงสามารถจำหน่ายหนี้สูญได้

ดังนั้น ประเทศไทยอาจนำหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญของสาธารณรัฐมอลตาบางประการมาเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาคารจ หนี้สูญ สหรับกรณีลูกหนี้รายใหญ่และลูกหนี้รายกลาง เนื่องจากพบว่าหลักเกณฑ์ของสาธารณรัฐมอลตาได้กำหนดการจำหน่ายหนี้สูญครอบคลุมถึงทุกกรณี โดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้อง และกำหนดหลักฐานเพื่อพิสูจน์หนี้สูญตามความเหมาะสมกับจำนวนหนี้และทรัพยากรของผู้เสียหายในการติดตามทวงถามหนี้ ซึ่งบางกรณีอาจต้องใช้การตีความและใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาความเป็นหนี้สูญ ทำให้ไม่เกิดปัญหาในการเข้าถึงสิทธิในการจ หน่ายหนี้สูญของผู้เสียหายเหมือนในประเทศไทยแต่ก็อาจเกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย ส าหรับหลักเกณฑ์ของประเทศไทยได้กำหนดลักษณะที่เฉพาะเจาะจง ว่าต้องมีการดาเนินกระบวนการทางศาลในคดีแพ่งหรือคดีล้มละลายเท่านั้น ท าให้ไม่สามารถตีความครอบคลุมไปถึงเหตุการณ์อื่นที่บ่งชี้ว่าหนี้นั้นเป็นหนี้สูญและการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในบางกรณีนั้นเป็นไปได้เลย ดังนั้น ในที่นี้จึงเสนอแนะให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) เพื่อให้ครอบคลุมถึงกรณีที่ได้ดาเนินกระบวนการทางศาลในคดีปกครอง โดยค านึงถึงความเป็นธรรมและปัญหาในการหลีกเลี่ยงภาษี

ทั้งนี้ การนาแนวทางของสาธารณรัฐมอลตามาปรับใช้ดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อ ผลกระทบต่อภาครัฐ เมื่อมีการแก้ไขหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญ จะทำให้กฎหมายสามารถใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพครอบคลุมเหตุการณ์ของหนี้สูญมากขึ้น ทำให้หลักเกณฑ์มีความเหมาะสม มีความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถ ซึ่งเป็นลักษณะของภาษีอากรที่ดีและเป็นการเพิ่มความสมัครใจแก่ประชาชนในการเสียภาษี ทำให้ภาครัฐมีภาพลักษณ์ที่ดีมากขึ้นด้วย ส่วนผลกระทบต่อผู้ประกอบการ เมื่อมีการแก้ไขหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญแล้ว จะทำให้ผู้ประกอบการสามารถได้รับสิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญที่เหมาะสมยิ่งขึ้น เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีตามหลักความสามารถ และทำให้ได้รับการบรรเทาเยียวยาจากหนี้สูญที่เกิดขึ้นแก่กิจการ อีกทั้งเพิ่มสภาพคล่องของกิจการ ซึ่งเป็นผลดีต่อเศรษฐกิจระยะยาวของประเทศ

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

รัฐวิสาหกิจไทยที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายเฉพาะและเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ถูกจัดเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิ โดยคำนวณกำไรสุทธิจากรายได้จากการหรือเนื่องจากกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ปรากฏในมาตรา 65 และมาตรา 65 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร โดยถือว่ากิจการมีรายได้และรายจ่ายเกิดขึ้นตามเกณฑ์สิทธิ กล่าวคือ กิจการต้องนารายได้ที่เกิดขึ้นตามเกณฑ์สิทธิมารวมคำนวณเป็นรายได้ แม้ยังไม่ได้รับชำระหนี้ และหากต่อมากิจการไม่ได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้รายนั้น กิจการจึงควรมีสิทธิจำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้และถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้ การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ มีผลกระทบต่อรายจ่าย ประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขของการจำหน่ายหนี้สูญไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) เพื่อให้มีความชัดเจนและไม่ให้เกิดช่องทางการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ทั้งนี้ การกำหนดหลักเกณฑ์กรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไปหรือลูกหนี้รายใหญ่ และกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาทหรือลูกหนี้รายกลาง ที่ต้องมีการดำเนินการทางศาลในคดีแพ่งหรือคดีล้มละลายเท่านั้น จึงจะจำหน่ายหนี้สูญได้ ยังมีความบกพร่องและก่อให้เกิดปัญหาสำคัญในทางปฏิบัติ อันส่งผลกระทบต่อสิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญของผู้เสียภาษี

สำหรับหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายไทยมีลักษณะที่เคร่งครัดมากเกินไปทำให้ไม่ครอบคลุมถึงทุกกรณี จึงเกิดปัญหากรณีของผู้เสียภาษีที่เป็นรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายเฉพาะและเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ดำเนินการฟ้องคดีกับลูกหนี้ อันเนื่องมาจากสัญญาสัมปทาน เมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากสัญญาสัมปทานซึ่งถือเป็นประเภทหนึ่งของสัญญาทางปกครองจึงต้องดำเนินการทางศาลในคดีปกครองและอยู่ภายใต้เขตอำนาจการพิจารณาของศาลปกครอง ในกรณีดังกล่าวถึงแม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้ใช้ความพยายามในการเรียกร้องชำระหนี้จนถึงที่สุดคือได้ดำเนินการทางศาลปกครอง และไม่ได้รับชำระหนี้ทั้งหมดหรือหนี้บางส่วนจากลูกหนี้ หนี้ดังกล่าวจะไม่สามารถจำหน่ายเป็นหนี้สูญซึ่งเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามกฎหมายภาษีอากรได้ เพราะหลักเกณฑ์กำหนดว่าต้องมีการดำเนินคดีทางศาลเป็นคดีแพ่งหรือคดีล้มละลายเท่านั้น ผู้เสียภาษีจึงจะจำหน่ายหนี้สูญได้ โดยการดำเนินการทางศาลในคดีปกครอง ถือว่าไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามกฎหมายฯ จึงไม่อาจจำหน่ายหนี้สูญเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามกฎหมายภาษีอากรได้ ซึ่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีไม่สามารถเข้าถึงสิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญเพื่อเยียวยาและบรรเทาภาระภาษีได้ และอาจเกิดผลกระทบในการดำเนินการธุรกิจ

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตา พบว่ากำหนดให้ต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด รวมถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่ค้ำประกันหนี้ และสถานะทางการเงินของลูกหนี้ประกอบกันเป็นรายกรณีไป โดยกำหนดหลักฐานที่ผู้เสียภาษีต้องมีในการจำหน่ายหนี้สูญตามความเหมาะสมกับจำนวนหนี้และทรัพยากรในการติดตามทวงถามหนี้ นั้น ทั้งนี้ การจำหน่ายหนี้สูญไม่ได้กำหนดว่าต้องมีการดำเนินการทางศาลได้เพียงอย่างเดียว แต่หากต้องดำเนินการทางศาลได้มีค่าพิพาทของศาลบังคับกับลูกหนี้ ถือเป็นหลักฐานที่ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิจำหน่ายหนี้สูญได้ โดยไม่ได้กำหนดว่าต้องเป็นค่าพิพาทจากศาลใด ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์อย่างกว้างเมื่อเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ตามกฎหมายไทยที่กำหนดหลักเกณฑ์อย่างเคร่งครัดและเฉพาะเจาะจง ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีสูญเสียประโยชน์ที่ควรจะได้รับจากการจำหน่ายหนี้สูญที่กฎหมายมีเจตนารมณ์กำหนดเพื่อช่วยบรรเทาและเยียวยาความเสียหายของผู้เสียภาษีที่ไม่ได้รับชำระหนี้

หากพิจารณาเปรียบเทียบเฉพาะหลักเกณฑ์ที่เป็นประเด็นปัญหาในการจำหน่ายหนี้สูญกรณีลูกหนี้รายใหญ่และลูกหนี้รายกลาง จะพบว่าหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญของสาธารณรัฐมอลตา และประเทศไทยมีการกำหนดเงื่อนไขบางอย่างที่เหมือนกัน คือ ต้องมีการดำเนินการติดตามทวงถามให้ลูกหนี้ชำระหนี้ก่อนตามสมควรแก่กรณี และกรณีลูกหนี้ตายหรือลูกหนี้เลิกกิจการ หากพิสูจน์ได้ว่าไม่มีทรัพย์สินมาชำระหนี้ได้ ก็สามารถจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ได้ อย่างไรก็ตาม นอกเหนือจากกรณีข้างต้นหลักเกณฑ์การดำเนินการเพื่อจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายภาษีอากรของสาธารณรัฐมอลตามีลักษณะที่ยืดหยุ่นมากกว่าไม่ได้มีการกำหนดไว้อย่างตายตัวว่าผู้เสียภาษีจะต้องมีการดำเนินการกระบวนการทางศาลเพื่อจำหน่ายหนี้สูญ ผู้เสียภาษีสามารถเลือกใช้วิธีที่เหมาะสมกับจำนวนหนี้และทรัพยากรในการติดตามทวงถาม ส่วนประมวลรัษฎากรของไทยมีลักษณะหลักเกณฑ์ที่เฉพาะเจาะจงว่าผู้เสียภาษีต้องมีการดำเนินการกระบวนการทางศาลในคดีแพ่งหรือคดีล้มละลายเท่านั้นจึงสามารถจำหน่ายหนี้สูญได้

สำหรับการกำหนดหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมายกระทรวงโดยแบ่งระดับความเคร่งครัดของหลักเกณฑ์การปฏิบัติลดหลั่นกันตามจำนวนหนี้ของประเทศไทยนั้นมีความเหมาะสมอยู่แล้ว เพียงแต่การจำหน่ายหนี้สูญของกรณีลูกหนี้รายใหญ่และลูกหนี้รายกลาง ยังมีหลักเกณฑ์ที่เป็นข้อบกพร่องไม่ครอบคลุมกรณีอื่น กล่าวคือ การกำหนดให้ต้องดำเนินการกระบวนการทางศาลในคดีแพ่งหรือคดีล้มละลายเท่านั้นจึงจำหน่ายหนี้สูญได้ ทำให้ผู้เสียภาษีบางกรณีไม่สามารถเข้าถึงสิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญได้เลย จึงควรแก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) เพื่อให้ครอบคลุมถึงการดำเนินการกระบวนการทางศาลในคดีปกครอง โดยให้ผู้เสียภาษีที่ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีปกครองสามารถจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญตามประมวลรัษฎากรประกอบกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) พบปัญหาการกำหนดหลักฐานในการใช้สิทธิจำหน่ายหนี้สูญของผู้เสียภาษี ซึ่งไม่ครอบคลุมถึงกรณีการจำหน่ายหนี้สูญของเจ้าหนี้ที่ดำเนินการฟ้องลูกหนี้อันเนื่องมาจากสัญญา สัมปทาน ซึ่งอยู่ภายใต้เขตอำนาจของศาลปกครองในการพิจารณาคดี จึงมีข้อเสนอแนะว่าควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ โดยเสนอให้มีการกำหนดหลักฐานการพิสูจน์หนี้สูญเพิ่มเติม ให้เจ้าหนี้ที่ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีปกครองสามารถจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้ เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาหลักความเป็นธรรมโดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษี และทำให้ผู้เสียภาษี สามารถเข้าถึงสิทธิในการจำหน่ายหนี้สูญได้ ดังต่อไปนี้

1. การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป ผู้เสียภาษีได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีปกครอง และในกรณีนั้นๆ ได้มี ค าพิพากษาหรือคำสั่งของศาลให้ ชำระเงิน หรือให้ส่งมอบทรัพย์สิน หรือให้มีการบังคับคดีแก่ทรัพย์สิน ของลูกหนี้แล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะช าระหนี้ได้

2. การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท ผู้เสียภาษีได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีปกครอง และศาลปกครองชั้นต้นหรือ ศาลปกครองสูงสุดได้มีค าสั่งรื้อค าชั่งนั้นแล้ว

ทั้งนี้ กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าของหนี้ต้องมี คาสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลา บัญชีนั้น

กฎหมายเดิม	ข้อเสนอแนะ
<p>1. การจำหน่ายหนี้สูญ ในกรณีหนี้แต่ละรายมี จ านวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป</p> <p>1.1 ให้ติดตามทวงถามตามสมควร โดย พบว่า ลูกหนี้ตาย เป็นคนสาบสูญ มีหลักฐานว่า หายสาบสูญ หรือลูกหนี้เลิกกิจการ</p> <p>1.2 ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้หรือได้ยื่นค าขอ เฉลี่ยหนี้ในคดีแพ่ง และได้มีค าบังคับหรือค าสั่ง ของศาล หรือ</p> <p>1.3 ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้หรือได้ยื่นค ำขอรับชำระหนี้ในคดีล้มละลาย และได้มีค าสั่ง เห็นชอบกับการประนอมหนี้ของศาล หรือมีค ำ</p>	<p>1. การจำหน่ายหนี้สูญ ในกรณีหนี้แต่ละรายมี จ านวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป ได้ดำเนินการ ฟ้องลูกหนี้ในคดีปกครอง และได้มีค ำพิพากษา หรือค าสั่งของศาลให้ชำระเงิน หรือให้ส่งมอบ ทรัพย์สิน หรือให้มีการบังคับคดีแก่ทรัพย์สิน ของลูกหนี้แล้ว</p>

กฎหมายเดิม	ข้อเสนอแนะ
<p>พิพาทของศาลให้ลูกหนี้เป็นบุคคลล้มละลาย และแบ่งทรัพย์สินครั้งแรกแล้ว</p>	
<p>2. การจำหน่ายหนี้สูญ ในกรณีหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท</p> <p>2.1 ให้ติดตามทวงถามตามสมควร โดยพบว่า ลูกหนี้ตาย เป็นคนสาบสูญ มีหลักฐานว่าหายสาบสูญ หรือลูกหนี้อเลิกกิจการ</p> <p>2.2 ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้หรือได้ยื่นคำขอเจี่ยหนี้ในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องหรือค าขอนั้นแล้ว หรือ</p> <p>2.3 ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำ ฟ้องหรือรับค าขอนั้นแล้ว</p>	<p>2. การจำหน่ายหนี้สูญ ในกรณีหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีปกครอง และศาลปกครองชั้นต้นหรือศาลปกครองสูงสุดได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว</p>

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

กิตติยา อากาศอนุ, ทิพสุคนธ์ วงษ์เมือง, กนกวรรณ มนุศิลป์ และฝ่ายวิชาการภาชี,
ประมวลรัฐฎากร ฉบับสมบูรณ์ ปี2560. กรุงเทพฯ: สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ, 2560.

คัมภีร์ แก้วเจริญ. สัญญาสัมปทาน. วารสารอัยการ 13 (สิงหาคม 2533): 201.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล). กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ, 2537.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพฯ: สำนักอบรม
ศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.

ชาญชัย แสวงศักดิ์, คำอธิบายกฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 20. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน,
2556.

นันทวัฒน์ บรมานันท์. กฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2560.

นันทวัฒน์ บรมานันท์. สัญญาทางปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2556.

บุญเกียรติ การะเวกพันธุ์ และคณะ. รัฐวิสาหกิจ. [ออนไลน์], แหล่งที่มา: [http://wiki.kpi.ac.th/
index.php?title=รัฐวิสาหกิจ](http://wiki.kpi.ac.th/index.php?title=รัฐวิสาหกิจ) [24 มกราคม 2562]

ประยูร กาญจนดุล, คำบรรยายกฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์
มหาวิทยาลัย, 2538.

พิพัฒน์ ไทยอารีย์ และพิมพ์จรีย์ นามวัฒน์. เอกสารการสอนชุดวิชาการบริหารรัฐวิสาหกิจ
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัย
ธรรมมาธิราช. 2530, อ้างถึงใน สลักจิต กุลเตชะมาภรณ์. มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการ
ดำรงตำแหน่งคณะกรรมการในรัฐวิสาหกิจของข้าราชการการเมืองและข้าราชการประจำ.
วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม วิทยาเขตชลบุรี,
2555.

พิชัย นิลทองคำ, ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 1-6 ประมวลกฎหมายอาญา. กรุงเทพฯ:
อทตยา มิเลินเนี่ยม, 2559.

ไพจิตร โจรนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคา, ภาษีสรรพากร. กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์, 2549.

มงคล ขนาดนิต. หนี้สูญจ ำหน่ยกัันอย่งไร. สรรพกรสรสััน 51 (เมษยยน 2547): 45.

รชษบัณัฒิตยสถณ. พจนนุกรมฉบับรชษบัณัฒิตยสถณ พ.ศ. 2542. กรุงเทพฯ: ศิริวัฒนาอินเตอร์พริ้นท์, 2546.

รัชรวรรณ แก้วนุกุลทร. ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการจำหน่ยหนี้สูญ: ศักษำกรณัฟัองลูกหนี้นใคคตีแฝง. เอกัฒัศักษำปริญญำมหำบัณัฒิต, สขำวิขำกรหมำยการเงินและภำษีอำกรคณษนิตศำสตรั จุฬำลงกรณัมหำวิทยำลัย, 2559.

วันรักษั มิ่งมณัณำคิน และคณษ, พจนนุกรมศัพท์เศรษฐศำสตรั. กรุงเทพฯ: การเงินการธนำคār, 2543.

สันติ วิริษะรังสฤษฎุ์. พจนนุกรมศัพท์เศรษฐศำสตรัและการเงิน. กรุงเทพฯ: การเงินการธนำคār, 2543.

สภำวิขำชีพบัณัฒิ ในพระบรมรชษูปถัมภ์, มำตรฐำนการบัณัฒิ ฉบับที่ 101 เรืองหนีส่งสัยจะสูญและหนีสูญ[ออนไลน์]. 2526. แหลงที่มำ: <http://www.tfac.or.th/upload/9414/THHjF8uzSg.pdf> [15 มกรำคม 2562]

สลักจิต กุลเตษะมำกรณั. มำตรการทำงกรหมำยเกือวกับการดำรงตำหน่งคณษกรรหมการในรัฐวิสำหกิจของขำรชขำกรการเมืองและขำรชขำกรประจำ. วิทยำนิพนัธ์ปริญญำมหำบัณัฒิตคณษนิตศำสตรั มหำวิทยำลัยศรีปทุม วิทยำเขตชลบุรี, 2555.

สำนักรงำนคณษกรรหมการกฤษฎุ์กำ, พระรชษบัณัฒิตั้จตั้งศำลปกรรองและวิธีพิจำรณำคตีปกรรอง พ.ศ.2542[ออนไลน์]. 2542. แหลงที่มำ: <http://web.krisdika.go.th/data/law/law2/%A828/%A828-20-9999-update.pdf> [30 มกรำคม 2562]

สำนักรงำนคณษกรรหมการกฤษฎุ์กำ, พระรชษบัณัฒิตั้ล้ลละล่ำย พ.ศ.2483[ออนไลน์]. 2483. แหลงที่มำ: <http://web.krisdika.go.th/data/law/law2/%C501/%C501-20-9999-update.pdf> [30 มกรำคม 2562]

สุจิตรำ ศิริ. ปัญหาการจำหน่ยหนี้สูญตำมกรหมำยไทย. วิทยำนิพนัธ์ปริญญำมหำบัณัฒิตสขำวิชำนิตศำสตรั. กรุงเทพฯ: มหำวิทยำลัยธูรกิจบัณัฒิตยั, 2555.

สุเมธ ศิริคุณโชติ, กาธร สิริชูติวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภิรรัตน์ เจียรนัย. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2561. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2561.

อารยา กิตติเวช. สัญญาสัมปทาน : ศึกษาเฉพาะกรณีผู้ลงทุนต่างชาติเป็นผู้รับสัมปทานในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาคุุฎิบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

ภาษาอังกฤษ

Government of Malta, Income Tax Act[Online]. Available from: <http://www.justiceservices.gov.mt/DownloadDocument.aspx?app=lom&itemid=8658> [2019, March 1]

Government of Malta, Tax Guideline of Bad debts[Online]. Available from: https://cfr.gov.mt/en/inlandrevenue/legal-technical/Documents/bad_debts_guide.pdf [2019, March 1]

Government of Malta, Administrative Justice Act[Online]. Available from: <http://justice.services.gov.mt/DownloadDocument.aspx?app=lom&itemid=8956&l=1> [2019, March 1]

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรและกฎกระทรวงที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายหนี้สูญ

1. บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้อง

มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือ ก ไรสุทธิซึ่งค านวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี...

มาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและ เงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้นำมาคำนวณเป็น รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้ได้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณ เป็นรายได้อีก

2. กฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่าย
หนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้

กฏกระทรวง
ฉบับที่ ๑๘๖ (พ.ศ. ๒๕๓๔)
ออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๔ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๐) พ.ศ. ๒๕๑๓ และมาตรา ๖๕ ทวิ (๙) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๕) พ.ศ. ๒๕๒๕ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ออกกฏกระทรวงไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้ยกเลิกกฏกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๑ (พ.ศ. ๒๕๓๒) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้

“ข้อ ๒ การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้กระทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฏกระทรวงนี้”
(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฏกระทรวง ฉบับที่ ๒๖๑ (พ.ศ. ๒๕๔๙) ใช้บังคับ ๑๑ สิงหาคม ๒๕๔๙ เป็นต้นไป)

ข้อ ๓ หนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้ต้องเป็นหนี้ที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

(๑) ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่รวบรวมเป็นเงินได้ในการค้าขาย ไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่รวมหนี้ที่ผู้เป็น หรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

(๒) ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความและมีหลักฐานโดยชัดเจนที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้

ข้อ ๔ การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน ๕๐๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

(๑) ให้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจนและไม่ได้รับชำระหนี้โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้อยู่ที่มีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจ านวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

(๒) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อยู่ฟ้องในคดีแพ่ง และในกรณีนั้นๆ ได้มีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้วแต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้หรือ

(๓) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อยู่ฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้นๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้ นั้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

ข้อ ๕ การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน ๕๐๐,๐๐๐ บาท ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

(๑) ได้ดำเนินการตามข้อ ๔ (๑) แล้ว

(๒) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้วหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อยู่ฟ้องในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้วหรือ

(๓) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้วหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อยู่ฟ้องในคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้นั้นแล้ว

ในกรณีตาม (๒) หรือ (๓) กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าของหนี้ต้องมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน ๓๐ วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ ๖ การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของธนาคาร หรือบริษัทเงินทุนตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐ บาท ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ หรือข้อ ๕ ถ้าปรากฏว่าไม่มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

ความในวรรคหนึ่งให้ใช้บังคับสำหรับกรจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีใช้ธนาคารหรือบริษัทเงินทุนดังกล่าว ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน ๑๐๐,๐๐๐ บาทด้วย

“ข้อ ๖ ทวิ การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงินใน ส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๘ เป็นต้นไป อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

(๑) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(๒) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

(๓) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีประกาศก าหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

“ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน” ให้หมายความรวมถึงผู้ค ่าประกันของลูกหนี้ด้วย”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๓๒๑ (พ.ศ. ๒๕๕๙) ณ วันที่ ๑๒ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๙)

“ข้อ ๖ ตรี การจ าหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในส่วนที่ได้ปลดหนี้หรือประนอมหนี้ให้ลูกหนี้ตามแผนฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้ที่ศาลได้มีคำสั่งเห็นชอบตามกฎหมายว่าด้วยล้มละลาย ให้กระทำ ได้โดยไม่ต้องดาเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๑๖ (พ.ศ. ๒๕๔๑) ใช้บังคับ ๑๐ เมษายน ๒๕๔๑ เป็นต้นไป)

“ข้อ ๖ จัตวา การจ าหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ในระหว่างวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗ อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งได้ดาเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้โดยนาหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศก าหนดมาใช้โดยอนุโลม ให้กระทำ ได้โดยไม่ต้องดาเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

(๑) สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น

(๒) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(๓) บริษัทบริหารสินทรัพย์ไทยตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ไทย

(๔) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

(๕) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีประกาศก าหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

“เจ้าหนี้อื่น” หมายความว่า เจ้าหนี้ที่มีใช้สถาบันการเงินซึ่งได้ดาเนินการเจรจาร่วมกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ให้แก่ลูกหนี้ และได้ทาความตกลงเป็นหนังสือร่วมกับเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน

“ลูกหนี้” หมายความว่า ลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งเป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินด้วย และให้หมายความรวมถึงผู้ค ่าประกันของลูกหนี้ด้วย”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๓๐๖ (พ.ศ. ๒๕๕๗) ณ วันที่ ๒๙ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗)

“ข้อ ๖ เบญจ การจ าหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของสถาบันการเงินในส่วนของหนี้ที่เป็นลูกหนี้จัดชั้นสูญและลูกหนี้จัดชั้นสงสัยจะสูญที่ได้กั้นเงินส รงครบร้อยละ ๑๐๐ ตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศก าหนด สำหรับหนี้ในส่วนที่ได้กั้นเงินสำรองไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๐ เป็นต้นไป ให้กระทำ ได้โดยไม่ต้องดาเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

การจ าหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของสถาบันการเงินในส่วนของหนี้ที่เป็นลูกหนี้จัดชั้นสูญและลูกหนี้จัดชั้นสงสัยจะสูญที่ได้กั้นเงินสำรองครบร้อยละ ๑๐๐ ตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคาร

แห่งประเทศไทยประกาศกำหนด สำหรับหนี้ในส่วนที่ได้กักเงินสำรองไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๔ จนถึงรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๙ โดย

(๑) ในส่วนของหนี้ที่ได้กักเงินสำรองไว้และได้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ให้จำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

(๒) ในส่วนของหนี้ที่ได้กักเงินสำรองไว้แต่ไม่อาจถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นได้ การจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ให้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๒๑ (พ.ศ. ๒๕๔๒) ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๔๒ เป็นต้นไป)

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

(๑) ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์

(๒) บริษัทเงินทุน บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์

(๓) บริษัทบริหารสินทรัพย์ที่สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์หรือกองทุนเพื่อการฟื้นฟูและพัฒนาาระบบสถาบันการเงินถือหุ้นโดยตรงหรือโดยอ้อมเกินกว่าร้อยละ ๕๐ ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ทั้งนี้ การถือหุ้นโดยอ้อมให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด

(๔) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๒๕ (พ.ศ. ๒๕๔๒) ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๔๒ เป็นต้นไป)

“ข้อ ๖ ฉ การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินในส่วน of หนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบกรณีพิบัติภัยในระหว่างวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๘ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๙ อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศ กำหนด ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

(๑) ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์

(๒) บริษัทเงินทุน บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์

(๓) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

(๔) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

“ลูกหนี้ที่ประสบกรณีพิบัติภัย” หมายความว่า ลูกหนี้ซึ่งได้รับความเสียหายจากกรณีพิบัติภัย เมื่อวันที่ ๒๖ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๗ ในท้องที่จังหวัดกระบี่ จังหวัดตรัง จังหวัดพังงา จังหวัดภูเก็ต จังหวัดระนอง และจังหวัดสตูล ที่ได้ลงทะเบียนกับศูนย์หรือหน่วยงานช่วยเหลือ ผู้ประสบภัยของทางราชการ และให้หมายความรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้นั้นด้วย

ข้อ ๖ สัตต การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบกรณีพิบัติภัยในระหว่างวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๘ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๙ อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งดำเนินการโดยนาหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลม ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

“เจ้าหนี้อื่น” หมายความว่า เจ้าหนี้ที่มีใช้สถาบันการเงิน ซึ่งได้ดำเนินการเจรจาร่วมกับเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบกรณีพิบัติภัย และได้ทำ ความตกลงเป็นหนังสือร่วมกับเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน

“ลูกหนี้ที่ประสบกรณีพิบัติภัย” หมายความว่า ลูกหนี้ซึ่งได้รับความเสียหายจากกรณีพิบัติภัย เมื่อวันที่ ๒๖ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๗ ในท้องที่จังหวัดกระบี่ จังหวัดตรัง จังหวัดพังงา จังหวัดภูเก็ต จังหวัดระนอง และจังหวัดสตูล ที่ได้ลงทะเบียนกับศูนย์หรือหน่วยงานช่วยเหลือผู้ประสบภัยของทางราชการ และให้หมายความรวมถึงผู้ ่าประกันของลูกหนี้นั้นด้วย

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

- (๑) ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์
 - (๒) ธนาคารออมสินตามกฎหมายว่าด้วยธนาคารออมสิน
 - (๓) บริษัทบริหารสินทรัพย์ไทยตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ไทย
 - (๔) บริษัทบริหารสินทรัพย์สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์สถาบันการเงิน
 - (๕) บริษัทเงินทุน บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
 - (๖) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์
 - (๗) สถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับกู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม
 - (๘) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศ กำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”
- (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๖๑ (พ.ศ. ๒๕๔๙) ใช้บังคับ ๑๑ สิงหาคม ๒๕๔๙ เป็นต้นไป)

“ข้อ ๖ อัญฐ การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่เกษตรกร ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖ ทั้งนี้ สำหรับการปลดหนี้ที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ ๑ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๙ เป็นต้นไป

“เกษตรกร” หมายความว่า เกษตรกรตามที่กฎหมายว่าด้วยกองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกรที่เข้ากระบวนการฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกรตามระเบียบที่คณะกรรมการกองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกรกำหนด

“คณะกรรมการกองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกร” หมายความว่า คณะกรรมการกองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกรตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกร

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกร”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๖๒ (พ.ศ. ๒๕๔๙) ใช้บังคับ ๒๘ สิงหาคม ๒๕๔๙ เป็นต้นไป)

“ข้อ ๖ นว การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้ ซึ่งเป็นผู้ขายสินค้า หรือผู้ฝากขายสินค้ากับลูกหนี้ และสินค้านั้นได้ถูกเพลิงไหม้หรือได้รับความเสียหายจากหรือเนื่องมาจากการเกิดเพลิงไหม้จนไม่สามารถนำไปขายต่อได้ โดยเจ้าหนี้ยังมิได้รับชำระสินค้า และเจ้าหนี้ได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ภายหลังจากสินค้าถูกเพลิงไหม้หรือได้มีการทำลายสินค้านั้น ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖ ทั้งนี้ เจ้าหนี้ดังกล่าวจะต้องน รายได้ที่ได้จากการขายสินค้าหรือการฝากขายสินค้านั้นไปรวมค านวมเป็นรายได้ในการค านวมกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว

“ลูกหนี้” หมายความว่า ลูกหนี้ซึ่งเป็นผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับฝากขายสินค้าที่มีสถานประกอบการขายสินค้านั้นตั้งอยู่ในบริเวณที่เกิดเพลิงไหม้อันเนื่องมาจากการชุมนุมทางการเมือง ระหว่างวันที่ ๑ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๕๓ ถึงวันที่ ๓๑ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๕๓”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๘๔ (พ.ศ. ๒๕๕๔) ใช้บังคับ ๒๖ ตุลาคม ๒๕๕๔ เป็นต้นไป)

“ข้อ ๖ ทศ การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัย อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และได้ทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตั้งแต่วันที่ ๒๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๔ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕ ทั้งนี้ เฉพาะการปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ตามสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่ ได้กระทำ ในระหว่างวันที่ ๒๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๔ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕ ให้กระทำ ได้โดยไม่ต้องด าเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

(๑) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(๒) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

(๓) บริษัทที่ประกอบธุรกิจบัตรเครดิตที่มีใช้สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(๔) บริษัทที่ประกอบธุรกิจสินเชื่อส่วนบุคคลภายใต้การกำกับที่มีใช้สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(๕) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีประกาศก าหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

“ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัย” หมายความว่า ลูกหนี้ที่ได้รับความเสียหายจากอุทกภัย ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศก าหนดและให้หมายความรวมถึงผู้ค ำประกันของลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยด้วย”

“ข้อ ๖ เอกาทศ เอกาทศ การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่น ในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัย อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่นซึ่งได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้โดยนาลหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศก าหนดมาใช้โดย

อนุโลม และได้ทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตั้งแต่วันที่ ๒๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๔ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕ ทั้งนี้ เฉพาะการปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ตามสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่ได้ออกในระหว่างวันที่ ๒๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๔ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕ ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๔ ข้อ ๕ หรือข้อ ๖

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

(๑) สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น

(๒) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(๓) บริษัทบริหารสินทรัพย์ไทยตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ไทย

(๔) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

(๕) บริษัทที่ประกอบธุรกิจบัตรเครดิตที่มีใช้สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(๖) บริษัทที่ประกอบธุรกิจสินเชื่อส่วนบุคคลภายใต้การกำกับที่มีใช้สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(๗) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

“เจ้าหนี้อื่น” หมายความว่า เจ้าหนี้ที่มีใช้สถาบันการเงิน ซึ่งได้ดำเนินการเจรจาร่วมกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ให้แก่ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัย และได้ทำความตกลงเป็นหนังสือร่วมกับเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน

“ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัย” หมายความว่า ลูกหนี้ที่ได้รับความเสียหายจากอุทกภัย ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด

“ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่น” หมายความว่า ลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งเป็นลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของสถาบันการเงินด้วย และให้หมายความรวมถึงผู้ค้าประกันของลูกหนี้ที่ประสบอุทกภัยของเจ้าหนี้อื่นด้วย”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๙๘ (พ.ศ. ๒๕๕๖) ใช้บังคับ ๒๔ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖ เป็นต้นไป)

“ข้อ ๗” หนี้ของลูกหนี้รายใดที่ได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงนี้ครบถ้วนแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้จําหน่ายเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้และถือเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เว้นแต่กรณีตามข้อ ๕ (๒) และ (๓) ให้ถือเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งรับชําระหนี้ หรือคําขอรับชําระหนี้กรณีตามข้อ ๖ ตรี ให้ถือเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งเห็นชอบแผนฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้ และกรณีตามข้อ ๖ นว ให้ถือเป็นรายการจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เจ้าหนี้ซึ่งเป็นผู้ขายสินค้าหรือผู้ฝากขายสินค้าได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้ซึ่งเป็นผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับฝากขายสินค้า แล้วแต่กรณี”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๙๔ (พ.ศ. ๒๕๕๔) ใช้บังคับ วันที่ ๒๖ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๕๔ เป็นต้นไป)

ข้อ ๘ กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลงในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๔ เป็นต้นไป

ให้ไว้ ณ วันที่ ๒๙ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๓๔

วโรวาทษรรมางกูร

รัฐมนตรีช่วยว่าการฯ รักษาการแทน

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงการกำหนด หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๙) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลงในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๔ เป็นต้นไป ให้เหมาะสมยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้

(ร.จ. เล่ม ๑๐๘ ตอนที่ ๑๙๔ วันที่ ๗ พฤศจิกายน ๒๕๓๔)

ภาคผนวก ข

บทบัญญัติตาม Income Tax Act ของสาธารณรัฐมอลตาที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายหนี้สูญ

1. Income Tax Act 14 (1) (d): Bad debts¹

14. (1) For the purpose of ascertaining the total income of any person there shall be deducted all outgoings and expenses incurred by such person during the year preceding the year of assessment to the extent to which such outgoings and expenses were wholly and exclusively incurred in the production of the income, including –

...

d) bad debts incurred in any trade, business, profession or vocation, proved to the satisfaction of the Commissioner to have become bad during the year immediately preceding the year of assessment notwithstanding that such bad debts were due and payable prior to the commencement of the said year:

Provided that all sums recovered during the said year on account of amounts previously written off or allowed in respect of bad debts shall for the purposes of this Act be treated as receipts of the trade, business, profession or vocation for that year;

...

¹ Ministry for Justice, Culture and Local Government. Income Tax Act หน้า 87 [ออนไลน์]. จากเว็บไซต์: <http://www.justiceservices.gov.mt/DownloadDocument.aspx?app=lom&itemid=8658>, 6 พฤษภาคม 2562.

2. Tax Guideline: Bad debts

Tax Guideline

Note: Tax Guidelines explain the Malta Inland Revenue's interpretation of legislation and the way the Department applies the law in practice. They do not affect a taxpayer's right to argue for a different interpretation, if necessary in an appeal to the Board of Special Commissioners or the Court of Appeal.

Bad Debts

1. Purpose of this Guideline

This Guideline clarifies the circumstances in which a deduction for bad debts will be allowable. It applies to bad debts in respect of which a claim is made for the year of assessment 2003 and subsequent years of assessment.

2. Sub-article 14(1)(d) of the Income Tax Act

Sub-article 14(1) of the Income Tax Act lists "outgoings and expenses" which may be deducted for the purpose of ascertaining the total income of any person, to the extent to which they are wholly and exclusively incurred in the production of the income. These include, under paragraph (d):

"bad debts incurred in any trade, business, profession or vocation, proved to the satisfaction of the Commissioner to have become bad during the year immediately preceding the year of assessment notwithstanding that such bad debts were due and payable prior to the commencement of the said year:

Provided that all sums recovered during the said year on account of amounts previously written off or allowed in respect of bad debts shall for the purpose of this Act be treated as receipts of the trade, business, profession or vocation for that year".

3. Conditions

The conditions to be satisfied in order to qualify for a bad debt deduction are therefore six. First, a debt must have been created in favour of claimant. Second, the debt must have arisen in a trade, business, profession or vocation. Third, it must have become bad. Fourth, the debt must have become bad during the year in respect of which the deduction is claimed. Fifth, this has to be proved to the satisfaction of the Commissioner. Sixth, the debt must have been brought to account as assessable income in a previous year.

4. What constitutes a debt

A debt is a sum of money due from one person to another. Where a taxpayer is entitled to receive a sum of money from another, it is accepted that a debt exists for the purpose of this guideline.

5. When a debt becomes bad for sub-article 14(1)(d)

According to sub-article 14(1)(d) the Commissioner has to be satisfied that the debt has become bad. Whether a debt is bad depends upon an objective consideration of all the relevant circumstances of each case. According to previous Revenue practice, a debt is not considered to have become "bad" until:

- (a) the debtor has died leaving no, or insufficient, assets out of which the debt may be satisfied;
or
- (b) the debtor has become insolvent; or
- (c) the debtor cannot be traced and the creditor has been unable to ascertain the existence of, or whereabouts of, any assets against which action could be taken;

- (d) the debt has become statute-barred; or
- (e) (in the case of a corporate debtor) the debtor is liquidated or is in liquidation and there are insufficient funds to pay the whole debt, or the part claimed as bad debt; or
- (f) the creditor has taken all the legally available steps to recover the debt, where appropriate; or
- (g) the debtor has absconded and his whereabouts are not known.

6. Bad, not in the strict sense

The proviso to sub-article 14(1)(d) contemplates that a sum may subsequently be recovered in respect of a debt previously written off as bad. This in itself shows that the debt need not be bad in the strict sense as outlined in paragraph 5 above for an allowance to be due. The Commissioner is hereby setting out the circumstances where the debt need not necessarily be "bad" in the strict sense and is still allowed. As long as the commercial judgement pointing to the relevant fact indicates that a debt is bad for the time being, the debt is accepted as bad for tax purposes. It is not essential that a creditor take all legally available steps to recover the debt. What is necessary is that the creditor makes a *bona fide* assessment, based on sound commercial consideration, of the extent to which the debt is bad.

Although the debt need not be bad in the strict sense as set out above (categories (a) to (g) in number 5 above), it must nonetheless be more than merely doubtful. A debt will not be accepted as bad merely because the period of time usually set for payment has elapsed with no payment or contact having been made by the debtor.

Apart from the circumstances mentioned in paragraph 5 above, the Commissioner has ruled that a debt may be considered to have become bad also in circumstance (h), that is, *where, on an objective view of all the facts or on the probabilities existing at the time the debt, or a part of the debt, is alleged to have become bad, there is little or no likelihood of the debt, or part of the debt, being recovered.*

A debt will be accepted as bad under category (h) above where a taxpayer has taken the appropriate steps in an attempt to recover the debt and not simply written it off as bad. Such steps would include some or all of the following, *depending upon the amount involved and the resources available to the creditor to pursue the debt:*

- i. reminder notices issued and telephone/mail contact is attempted;
- ii. a reasonable period of time has elapsed since the original due date for payment of the debt (this will vary depending upon the amount of the debt outstanding and the taxpayer's credit arrangements);
- iii. a formal demand notice is served;
- iv. issue of, and service of, a summons;
- v. a judgment has been entered against the delinquent debtor;
- vi. execution proceedings have been instituted to enforce judgement;
- vii. the calculation and charging of interest is ceased and the account is closed;
- viii. a valuation has been made of any security held against the debt;
- ix. sale of any seized or repossessed assets.

The above factors are indicative of the circumstances in which a debt may be considered bad. However, ultimately the question is one of fact and will depend on all the facts and circumstances surrounding the transactions. All pertinent evidence including the value of collateral securing the debt and the financial condition of the debtor should be considered. *It must however be borne in mind that the taxpayer is responsible for establishing that a debt is bad and bears the onus of proof in this regard.*

7. Other circumstances where debt may be considered bad

Although not satisfying the conditions set out in paragraphs 5 and 6 above, a debt may still be considered to have become bad where:

- (a) the period of time which has elapsed since the original due date for payment of the debt exceeds twenty four months; and
- (b) the debt is equivalent to an amount not exceeding €1,200 and
- (c) the total bad debts figure being written off during any year of assessment does not exceed 2% of the turnover of the taxpayer in the year of assessment in which the debt is written off; and
- (d) *prima facie* proof is provided that taxpayer has taken adequate steps in an attempt to recover the debt or a portion of the debt (e.g. *ittra bl-avukat*).

This paragraph applies to debts with an original date for payment falling due on or after 1 January, 2002.

8. No additional tax imposed

If, during an enquiry, instituted under article 31 of the Income Tax Management Act, it is established that a debt, previously considered by the taxpayer to have become bad, was not actually bad or was not incurred in the year claimed by the taxpayer, and it is proved that the taxpayer had taken the appropriate steps mentioned in paragraphs 5, 6 and 7 above, in an attempt to recover the debt, then the taxpayer shall not be considered to have made an omission from his return.

It is only where a taxpayer has written off a debt as bad without following this guideline and the Commissioner has issued an assessment with respect to such debt that the additional tax for omission will be applied.

9. No deduction for bad debt provisions or reserves

It is not enough to simply make a provision for a bad debt. The Income Tax Act does not contemplate a deduction for bad debt provisions. The bad debt is to have been incurred and written off and not merely provided for.

10. Written proof

Such writing off does not necessitate any particular form of book entry. It is sufficient if there are written particulars indicating that the creditor has treated the debt as bad.

However, the Commissioner reserves the right to request statements from the taxpayer setting out details as to names of debtors, amounts, dates etc in respect of which debts or portions of debts have been written off. [Appendix 1 shows a specimen statement on the lines of which one is expected to keep in respect of debts considered to have become bad and of debts which, although previously considered bad, are recovered.]

Where the total amount of bad debts in any one year exceeds €4,700 , a taxpayer must attach to his income tax return for that year a list of the debtors and the amount involved in respect of each debtor.

11. Bad debt in same year

The Commissioner has ruled that where a debt becomes bad during the same year in which it would have been brought to account as assessable income, then such debt may still be claimed as an expense, provided that:

- (a) the amount written off is *brought to account as assessable income* amongst the sales/receipts/takings for the year; and

(b) the debt is *bad in the strict sense* (i.e. in one of the circumstances listed in paragraph 5).

12. The debt must have been brought to account as assessable income

The requirement of sub-article 14(1)(d) that the debt is to have been "due and payable prior to the commencement of the said year" presupposes an accruals basis of accounting for tax purposes. A taxpayer who operates on a cash receipts basis is not entitled to a deduction for bad debts. In such case the outstanding amount has not been included as part of the taxpayer's income and, therefore, has never been included in the assessable income of that taxpayer.

13. In the production of the income, in trade

For a bad debt to be an allowable deduction it must have been incurred "in the production of the income" and "in any trade, business, profession or vocation". The expense must not be of a capital, private or domestic nature. In other words, the debt is to have been incurred in connection with circulating capital. No deduction is allowed for capital loans or advances which are not repaid – unless of course the creditor is a money-lender, an integral part of whose business operations is the making of loans. Other instances where a deduction is not allowed include: a loss in the value of an investment; unrecoverable interest receivable (except where the creditor is a money-lender); unrecoverable rent receivable (except where the creditor's trade consists in rental income).

14. Where debt is recovered

The proviso to sub-article 14(1)(d) provides that where a debt has been written off as bad, but the whole debt or some portion of it is subsequently received, the receipt will constitute assessable income of the taxpayer in the year of receipt.

A recovery of a bad debt is to be declared and shown in the accounts accompanying the tax return. A taxpayer who, having claimed a bad debt without having taken any appropriate action under paragraphs 5 to 7, wishes to rectify such default, may not do so by reversing the figure in a return for a subsequent year, giving it the semblance of a recovery of a bad debt. To rectify such an error in his self-assessment, such person has to file an Adjustment Form (AF1); the default attracts additional tax for omission at 0.75% per month (if rectification is made before an enquiry is started).

LIST OF BAD DEBTS WRITTEN OFF

Transaction Number	Details of Transaction				Details of Debtor		
	Date when debt was written off	Year when amount was charged to tax	Relevant Invoice Number	Amount of Bad Debt written off	IT Reference/ID Number	Name	Address
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
10							
11							
12							
13							
14							
15							
16							
17							
18							
19							
20							

LIST OF PREVIOUSLY WRITTEN OFF BAD DEBTS SUBSEQUENTLY RECOVERED

Transaction Number	Details of Transaction				Details of Debtor		
	Transaction Number when Debt was written off	Amount of Debt Recovered	Date when received	Receipt Number	ID Number	Name	Address
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
10							
11							
12							
13							
14							
15							
16							
17							
18							
19							
20							