

ตัดหนี้สูญอย่างไรให้เป็นประโยชน์แก่กิจการ

อาจารย์กิตติชัย ถาวรธรรมฤทธิ์
ภาควิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยสยาม

การดำเนินธุรกิจภาวะเศรษฐกิจที่เริ่มชะลอตัว แม้ว่าลูกหนี้โดยส่วนใหญ่ยังจะชำระหนี้เมื่อถึงกำหนด หรือตามที่คาดหมายไว้ แต่ก็มีลูกหนี้บางรายที่ไม่สามารถจะชำระหนี้ได้ และในทางปฏิบัติก็ไม่อาจจะระบุได้แน่ชัดว่าลูกหนี้รายใดจะไม่ชำระหนี้จนกว่าจะถึงกำหนดชำระหรือได้มีการทวงถามจนถึงที่สุดแล้ว ทำให้มูลค่าของลูกหนี้ที่จะแสดงในงบการเงินมีจำนวนสูงกว่าความเป็นจริง ดังนั้นจึงต้องมีการประมาณจำนวนหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้ขึ้นจำนวนหนึ่งกันไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ และถ้าหากลูกหนี้ใดที่ไม่สามารถเก็บเงินได้กิจการก็ต้องมีการกำหนดนโยบายบัญชีเกี่ยวกับการตัดบัญชีลูกหนี้ให้เป็นหนี้สูญ ปัญหาที่เกิดขึ้นตามก็คือจะตัดหนี้สูญอย่างไรเพื่อให้กรมสรรพากรยอมรับ และให้กิจการได้รับผลประโยชน์ทางภาษีสูงสุด

กฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ การจำหน่ายหนี้สูญคือ มาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า “การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายใดได้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก”

เงื่อนไขข้อนี้ เป็นเงื่อนไขเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญที่จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) และที่แก้ไขเพิ่มเติมได้วางหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ไว้ดังนี้

1. หนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้ต้องเป็นหนี้ที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่รวบรวมเป็นเงินได้ในกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงหนี้ที่ผู้เป็น หรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

ตัวอย่าง

- บริษัท เอพีซี จำกัด ได้จำหน่ายสินค้าให้แก่ลูกค้าเป็นเงินเชื่อ และเมื่อถึงกำหนดเวลาชำระลูกค้าผัดนัดไม่ชำระ ดังนั้นค่าสินค้าที่ลูกค้าไม่ชำระ บริษัทสามารถตัดเป็นหนี้สูญได้เนื่องจากเป็นหนี้ที่เกิดจากการประกอบกิจการ
- นายเหลือง เป็นกรรมการบริษัท เอพีซี จำกัด ได้ซื้อสินค้าจากบริษัทของตนเป็นเงินเชื่อ

หากเป็นหนี้อย่างอื่นเช่น พนักงานเก็บเงินของบริษัทได้รับชำระค่าสินค้าจากลูกหนี้ของบริษัทแล้ว พนักงานยกยอกเอาเงินดังกล่าวไป กรณีนี้ไม่ถือว่าเป็นหนี้สูญเนื่องจากลูกหนี้ได้ชำระหนี้แล้ว บริษัทต้องถือเป็นผลเสียหายอันเนื่องมาจากกิจการ ซึ่งบริษัทสามารถถือเป็นรายจ่ายได้โดยต้องมีหลักฐานประกอบเช่น หลักฐานการดำเนินคดีและคำพิพากษาของศาล

(2) ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความและมีหลักฐานโดยชัดเจนที่สามารถฟ้องร้องลูกหนี้ได้

หนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความ หมายถึง เป็นหนี้ที่ยังไม่ล่วงเลยเวลาที่กฎหมายกำหนดทำให้ใช้สิทธิเรียกร้องฟ้องบังคับได้ อายุความที่จะใช้ในการดำเนินคดีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จะอยู่หลายกรณี เช่นอายุความ 6 เดือนใช้สำหรับกรณีผู้ให้เช่าฟ้องผู้เช่าเกี่ยวกับสัญญาเช่าอายุความ 1 ปีใช้สำหรับผู้ซื้อฟ้องผู้ขายในกรณีที่ทรัพย์สินที่ขายชำรุดบกพร่อง อายุความ 2 ปีใช้สำหรับสัญญาซื้อขาย อายุความ 3 ปี ใช้สำหรับคดีฟ้องผู้ออกตั๋วสัญญาใช้เงินและผู้รับรองตั๋วแลกเงิน อายุความ 5 ปี ใช้สำหรับฟ้องเรียกหนี้ดอกเบี้ยที่ค้างชำระ และอายุความ 10 ปีใช้สำหรับการฟ้องเรียกหนี้ที่กฎหมายมิได้กำหนดอายุความไว้เช่น การฟ้องเรียกหนี้เงินกู้

หลักฐานโดยชัดเจน ต้องเป็นสิ่งที่สามารถยืนยันได้ว่าลูกหนี้เป็นหนี้อยู่จริงและยังไม่ได้ชำระหนี้ เช่นใบรับสินค้าของลูกหนี้แต่ลูกหนี้ยังไม่ได้ชำระค่าสินค้า หรือเช็คของลูกหนี้ที่ธนาคารปฏิเสธการชำระเงิน

2. หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญ มี 3 กรณี

2.1 ลูกหนี้ที่เป็นหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาท

ในกรณีนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาท ขึ้นไป ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) ได้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจน และไม่ได้รับชำระหนี้ โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือ มีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

กฎหมายกำหนดว่า “หนี้ของลูกหนี้แต่ละราย” หมายถึงจำนวนหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายเป็นหลัก แม้ว่าลูกหนี้คนเดียวกันเป็นหนี้เจ้าหนี้หลายจำนวนหรือหลายครั้งก็ตาม เช่น บริษัท ก. เป็นหนี้

การจำหน่ายหนี้สูญตามข้อ 1 (ก) (ข) เป็นกรณีไม่จำเป็นต้องฟ้องคดีต่อศาล แต่มีปัญหาว่า จะต้องเข้าทั้ง (ก) และ (ข) หรือไม่ ซึ่งถ้าพิจารณาจากหลักกฎหมายจะพบว่า กฎหมายไม่ได้ใช้คำว่า “และ” ดังนั้นกรณีดังกล่าวเวลาพิจารณาจึงสามารถแยกออกจากกันได้ โดยกรณี (ก) ใช้สำหรับ ลูกหนี้ที่เป็นบุคคลธรรมดาเนื่องจากบุคคลธรรมดาเท่านั้นที่ตายหรือสาบสูญได้ และกรณี (ข) ใช้กับ ลูกหนี้ที่เป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลเนื่องจากบุคคลธรรมดาก็สามารถเลิกกิจการได้และนิติบุคคลจะมีเฉพาะการเลิกกิจการเท่านั้น นอกจากนี้คำว่า “เป็นคนสาบสูญ” นั้นต้องเป็นกรณีที่ศาล มีคำสั่งให้เป็นคนสาบสูญตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 61 ส่วนคำว่า “มีหลักฐาน ว่าหายสาบสูญไป” แม้จะไม่มีคำสั่งศาลให้เป็นคนสาบสูญหากแต่มีหลักฐานเช่นลูกหนี้โดยสารไปกับเรือที่อัปปางหรือเครื่องบินที่ตก และไม่มีใครพบลูกหนี้แม้แต่ซากศพลักษณะเช่นนี้ก็เข้าข่ายมี หลักฐานว่าหายสาบสูญไป

(2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเจ้ลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้ราย อื่นฟ้องในคดีแพ่ง และในกรณีนั้น ๆ ได้มีคำบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สิน ใด ๆ จะชำระหนี้ได้

หลักฐานที่จะใช้ในการจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ในคดีแพ่ง กรมสรรพากรได้ วางหลักเกณฑ์ไว้ว่าจะต้องเป็นหลักฐานที่สามารถพิสูจน์ได้ว่าได้ดำเนินการบังคับคดีถึงที่สุดแล้ว และลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้มาประกอบการตัดหนี้สูญ เช่นหนังสือยืนยันจากกรม บังคับคดี หรือสำเนาการดำเนินการบังคับคดีของเจ้าพนักงานบังคับคดี (กค 0802/1241 ลงวันที่ 21 มกราคม 2535) แต่ถ้าเป็นเพียงรายงานของเจ้าหนี้ในการติดตามทรัพย์สินของลูกหนี้และคำบังคับ ของศาลที่ให้ลูกหนี้ปฏิบัติตามคำพิพากษามาเป็นหลักฐานในการจำหน่ายหนี้สูญนั้นยังไม่เพียงพอ ในการจำหน่ายหนี้สูญตามกฎหมาย (กค 0802/18041 ลงวันที่ 15 กันยายน 2536)

การจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ไม่ว่าจะเป็นหนี้ของลูกหนี้ในประเทศหรือ ต่างประเทศจะต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ดังนั้น เจ้าหนี้ไม่สามารถใช้คำพิพากษา คำบังคับ หรือคำสั่งของศาลต่างประเทศเป็นหลักฐานในการ จำหน่ายหนี้สูญได้ (กค 0706/4678 ลงวันที่ 14 พฤษภาคม 2547) นอกจากนี้กรณีที่บริษัทมีการ ปลดหนี้ให้กับลูกหนี้ตามสัญญาประนีประนอมยอมความในศาล หนี้ที่บริษัทได้ปลดให้ลูกหนี้ไม่ สามารถตัดเป็นหนี้สูญได้(กค 0706/12674 ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2546)

(3) ได้ดำเนินการฟ้องในคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้ รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้น ๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้ โดยศาลมีคำสั่ง

การประนอมหนี้ หมายถึง การที่ลูกหนี้ขอทำความตกลงกับเจ้าหนี้ หลังจากศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดแล้ว โดยลูกหนี้จะชำระหนี้ให้กับเจ้าหนี้แต่เพียงบางส่วน

เมื่อศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับประนอมหนี้ ผู้ฟ้องคดีล้มละลายหรือโจทก์ยอมมีสิทธิจำหน่ายหนี้ที่นำมาฟ้องคดีล้มละลายออกจากบัญชีลูกหนี้ได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นได้ และกรณี que เจ้าหนี้ไม่ได้เป็นโจทก์ฟ้องคดีเองแต่มีเจ้าหนีรายอื่นเป็นผู้ฟ้องและเจ้าหนี้ได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว รวมถึงกรณีที่ลูกหนี้ประนอมหนี้ไม่สำเร็จ ศาลก็จะมีคำพิพากษาให้ลูกหนี้ล้มละลายซึ่งหากเป็นในกรณีนี้จะต้องมีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกก่อนจึงจะจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการแบ่งทรัพย์สินครั้งแรกได้ ดังนั้นเฉพาะส่วนของหนี้ที่ไม่ได้รับชำระเท่านั้นเจ้าหนี้จึงมีสิทธิจำหน่ายเป็นหนี้สูญได้

หากเป็นกรณีที่มีลูกหนี้ร่วมและผู้ค้าประกันถูกดำเนินคดีล้มละลาย การจำหน่ายหนี้สูญจะกระทำต่อเมื่อศาลพิพากษาให้ลูกหนี้ร่วมทุกคนและผู้ค้าประกันเป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินครั้งแรกของลูกหนี้ร่วมทุกคนรวมทั้งผู้ค้าประกันด้วย (กค 0802/374 ลงวันที่ 7 มกราคม 2537)

ตัวอย่าง

- บริษัทได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลาย เมื่อลูกหนี้ดังกล่าวถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลาย และได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ในครั้งแรกไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้บริษัทจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่ต้องรออายุความ 10 ปี แต่อย่างใด (กค.0802/12799 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2537)

2.2 ลูกหนี้ที่เป็นหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท

ในกรณีนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท ต้องดำเนินการ ดังต่อไปนี้

(1) ได้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจน และไม่ได้รับชำระหนี้ โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือ มีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนีรายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

การจำหน่ายหนี้สูญตามข้อ 2.2 (1) จะมีหลักเกณฑ์เดียวกับการจำหน่ายหนี้สูญตามข้อ 2.1

(1)

(2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่ง และศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้วหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำขอนั้นแล้ว

กฎหมายกำหนดเพียงแต่ให้ศาลมีคำสั่งรับฟ้องคดีที่เจ้าหนี้อื่นฟ้องหรือยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ เจ้าหนี้ก็สามารถจำหน่ายหนี้สูญได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น(รอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลรับฟ้องเท่านั้น) ได้เลยโดยไม่ต้องรอผลแห่งคดีว่าจะออกมาในรูปใด

(3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้แล้ว

กฎหมายกำหนดให้สามารถจำหน่ายเป็นหนี้สูญได้ทันทีในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องในคดีล้มละลายหรือมีคำสั่งรับชำระหนี้ โดยไม่ต้องรอให้มีการแบ่งทรัพย์สินครั้งแรกแต่อย่างไร

การจำหน่ายหนี้สูญตามกรณี 2.1 หรือ 2.2 กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าของหนี้ต้องมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้เป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วัน นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

2.3 ลูกหนี้ที่เป็นหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีธนาคารหรือบริษัทเงินทุนดังกล่าว ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาทให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 2.1 หรือ ข้อ 2.2 ถ้าปรากฏว่าได้มีหลักฐานติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

สำหรับการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของธนาคาร หรือบริษัทเงินทุนตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 200,000 บาท การจำหน่ายหนี้สูญก็สามารถทำได้เช่นเดียวกับการจำหน่ายหนี้สูญของบริษัทที่มีหนี้ไม่เกิน 100,000 บาท

ปัญหาในการจำหน่ายหนี้สูญในกรณีนี้ คือเรื่องหลักฐานการติดตามทวงถามหนี้ กับเรื่องค่าใช้จ่ายที่ไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือดังนี้ คือ ต้องมีหนังสือบอกกล่าวทวงถามลูกหนี้ของนายความและใบตอบรับของกรมไปรษณีย์โทรเลข และรายงานการติดตามและสืบทรัพย์ของลูกหนี้โดยมีผู้ใหญ่บ้านหรือเพื่อนบ้านข้างเคียงลงชื่อรับรอง ถือว่า得有หลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ (กค 0802/14905 ลงวันที่ 25 สิงหาคม

ตัวอย่าง

- บริษัทมีหนี้ของลูกหนี้ชาวต่างประเทศจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท บริษัทได้พยายามติดตามหาลูกหนี้แต่ไม่พบจึงไปแจ้งความไว้ที่สถานีตำรวจ และได้ตรวจสอบไปที่แผนกทะเบียนและสถิติกองตรวจคนเข้าเมืองปรากฏว่าลูกหนี้ได้เดินทางออกนอกประเทศแล้ว เมื่อบริษัทมีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้บริษัทสามารถจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีของบริษัทได้ โดยไม่จำเป็นต้องมีการฟ้องลูกหนี้ (กค.0802/05023 ลงวันที่ 12 มีนาคม 2535)

การจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่กิจการจะต้องดำเนินการตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ที่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญไว้ มิใช่ว่าพอลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้ก็จำหน่ายหนี้สูญได้ทันที โดยกฎหมายฉบับดังกล่าวได้แบ่งแยกลักษณะของลูกหนี้ที่จะตัดจำหน่ายออกจากบัญชีลูกหนี้อยู่ 3 กรณีด้วยกันซึ่งแต่ละกรณีก็จะมีข้อกำหนดของกฎหมายที่แตกต่างกันไป หากกิจการปฏิบัติไม่ถูกต้องหรือไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดก็จะส่งผลให้กิจการต้องมีการปรับปรุงกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรเสียใหม่นั้นหมายถึงกิจการอาจจะต้องเสียภาษีอากรหรือเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับเพิ่มขึ้น

บรรณานุกรม

1. กิตติชัย ถาวรธรรมฤทธิ์, สมบูรณ์ เอื้ออักษณาสัย การบัญชีภาษีอากร, 2545
2. ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประจำ ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร 2549

