



คดีเกี่ยวกับบัญชีภาษีอากร*

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม**
ผู้พิพากษาอาวุโสในศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษ

คดี ภาษีอากรที่มีข้อพิพาทมากที่สุด คือ คดีเกี่ยวกับบัญชีภาษีอากรตามมาตรา ๖๕, มาตรา ๖๕ ทวิ และ ๖๕ ตริ แห่งประมวลรัษฎากร คดีเกี่ยวกับบัญชีภาษีอากรจึงเป็นเรื่องสำคัญสำหรับผู้พิพากษา ซึ่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องในเรื่องนี้ คือ ประมวลรัษฎากร และพ.ร.บ.การบัญชี พ.ศ.๒๕๔๓ ที่กำหนดความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ใครเป็นผู้ทำบัญชี และทำบัญชีอะไร ซึ่งบัญชีที่ต้องทำ คือ บัญชีรายวัน บัญชีแยกประเภทและงบการเงิน การจัดทำบัญชีรายวันเพื่อลงข้อมูลทางการเงินที่เกิดขึ้นประจำวัน หากมีการแบ่งประเภทแล้วจะนำไปลงในบัญชีแยกประเภท เมื่อครบรอบระยะเวลาบัญชีจะมีการรวบรวมตัวเลขนำมาจัดทำงบทดลอง และงบการเงิน

งบการเงิน เช่น งบดุลเป็นงบการเงินที่แสดงว่ากิจการมีทรัพย์สิน มีหนี้สิน มีส่วนความเป็นเจ้าของหรือทุนเท่าไรเป็นงบแสดงฐานะของบริษัท งบดุลในปัจจุบันจึงเปลี่ยนชื่อเป็น “งบแสดงฐานะของกิจการ”

งบกำไรขาดทุนเป็นงบที่แสดงว่าในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมากิจการมีกำไรหรือขาดทุนเป็นการแสดงผลการดำเนินงานของกิจการว่าการประกอบกิจการดีหรือไม่ มีกำไรหรือขาดทุน

บัญชีภาษีอากร (Tax Accounting) มี ๒ ความหมาย ได้แก่

๑. บัญชีที่ประมวลรัษฎากรหรือกรมสรรพากรกำหนดให้ทำเพิ่มเติมจาก พ.ร.บ. การบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ เช่น ผู้ประกอบการกิจการโรงสีต้องทำบัญชีพิเศษแสดงรายการและปริมาณข้าวเปลือก ต้นข้าว ปลายข้าวและรำ ผู้ประกอบกิจการโรงพยาบาลต้องมีบัญชีพิเศษแสดงรายการจ่ายเงินให้แก่ผู้ประกอบการโรคศิลปะ ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๕), (๖), (๗) และ (๘) ต้องมีบัญชีแสดงรายได้และรายจ่ายประจำวัน ผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องทำรายงานภาษีซื้อ รายงานภาษีขาย รายงานสินค้า และวัตถุดิบ

* บทความนี้สรุปจากการประชุมเชิงปฏิบัติการโครงการเสริมสร้างมาตรฐานการอำนวยความสะดวกของศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษแผนกคดีภาษีอากร เรื่อง คดีเกี่ยวกับบัญชีภาษีอากร จัดขึ้นระหว่างวันที่ ๒-๔ มีนาคม ๒๕๖๑ ณ โรงแรมวินทรี ซิตี้ รีสอร์ท จังหวัดเชียงใหม่

** ผู้พิพากษาอาวุโสในศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษ, อดีตประธานศาลอุทธรณ์, ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, ผู้พิพากษาอาวุโสในศาลฎีกา ฯลฯ น.บ. (เกียรตินิยมดี) , น.บ.ท., LL.D (Honorary), ประกาศนียบัตรกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ จากมหาวิทยาลัย New South Wales, Duke, London

๒. การปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิจากบัญชีการเงิน (Financial Accounting) ให้เป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางภาษีโดยการปรับปรุงจากรายได้และรายจ่ายในงบกำไรขาดทุนโดยอาศัยมาตรา ๖๕, มาตรา ๖๕ ทวิ และ ๖๕ ตริ แห่งประมวลรัษฎากรเป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางภาษีความแตกต่างระหว่างการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชีกับภาษีอากร คือ การคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชีมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ทราบผลการดำเนินงานของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆ ว่ากิจการมีกำไรหรือขาดทุน แต่การคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้การเสียภาษีอากรในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆ เป็นไปโดยถูกต้อง กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชีและภาษีจึงไม่อาจตรงกัน

หลักบัญชีการเงิน (Financial Accounting) วัตถุประสงค์ คือ เพื่อให้ทราบฐานะและผลการประกอบการที่แท้จริง จึงมีหลักการ คือ

๑. ไม่ให้แสดงรายได้สูงเกินไป และไม่มีรายได้ที่กฎหมายและเจ้าพนักงานประเมินกำหนดเหมือนประมวลรัษฎากร

๒. ไม่ให้แสดงรายจ่ายต่ำเกินไป และไม่มีรายจ่ายต้องห้ามเหมือนประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ตริ แต่รายจ่ายต้องห้ามโดยแท้บางรายการตามมาตรา ๖๕ ตริ เช่น (๓) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวก็ถือเป็นรายจ่ายทางบัญชีไม่ได้หรือภาษีซื้อที่เครดิตหรือขอคืนได้หรือรายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริงซึ่งเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตริ (๖ ทวิ) และ (๙) ก็ถือเป็นรายจ่ายทางบัญชีไม่ได้เช่นเดียวกัน

หลักบัญชีภาษีอากร (Tax Accounting) วัตถุประสงค์ คือ ต้องการหารายได้มาใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศและเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการแก้ปัญหาเศรษฐกิจ สังคม การเมือง การปกครอง วัฒนธรรม ศีลธรรม ศาสนา ฯลฯ จึงมีหลักการ คือ

๑. ให้แสดงรายได้ตามจำนวนที่เกิดขึ้นและมีรายได้ที่กฎหมายและเจ้าพนักงานประเมินกำหนด

๒. ให้แสดงรายจ่ายตามที่เกิดขึ้นและมีรายจ่ายต้องห้ามตาม มาตรา ๖๕ ตริ (๑) - (๒๐)

มูลเหตุที่ทำให้กำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชี และภาษีแตกต่างกัน

เมื่อพิจารณาตาม มาตรา ๖๕ มาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตริ จะเห็นได้ว่ากำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชีและกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางภาษีจะไม่เท่ากันโดยมีมูลเหตุ ๗ ประการ ดังนี้

๑. รายได้บางรายการ หลักบัญชีไม่ถือเป็นรายได้ แต่กฎหมายภาษีถือเป็นรายได้ ผลที่เกิดขึ้นเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้รายได้ทางภาษีสูงกว่ารายได้ทางบัญชี ทำให้กำไรสุทธิทางภาษีสูงกว่ากำไรสุทธิทางบัญชี หรือขาดทุนสุทธิทางภาษีต่ำกว่าขาดทุนสุทธิทางบัญชี และเป็นผลแตกต่างถาวร (Permanent Difference) เพราะจะไม่นำรายได้ดังกล่าวมาหักออกในการคำนวณภาษี ไม่ว่าในรอบระยะเวลาบัญชีใด เช่น หลักบัญชีจะไม่ถือว่าประโยชน์ที่คิดคำนวณได้เป็นเงินเป็นรายได้ แต่ในทางภาษีถือเป็นรายได้ตามคำนิยามของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๓๙ แห่งประมวลรัษฎากรที่ว่า “เงินได้พึงประเมิน

หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน...”

คำพิพากษาฎีกาที่ ๑๗๐๘/๒๕๓๖ การที่บริษัท อ.ได้ให้โจทก์ใช้รถยนต์โดยไม่เสียค่าตอบแทนนั้น ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนหรือค่าบริการที่บริษัท อ. ให้แก่โจทก์นอกเหนือไปจากค่าตอบแทนที่กำหนดไว้เป็นตัวเงินตายตัวตามสัญญา ถือได้ว่าเป็นประโยชน์ที่โจทก์ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๙ และเป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องมาจากกิจการที่โจทก์กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งจะต้องนำมาคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาฎีกาที่ ๗๑๓๑/๒๕๕๓ กรณีขายอสังหาริมทรัพย์ติดจำนองโดยให้ผู้ซื้อตกลงรับภาระจำนองไปด้วย ถือว่าผู้ขายได้รับประโยชน์ที่คิดคำนวณได้เป็นเงิน เพราะไม่ต้องชำระหนี้ตามภาระจำนอง จึงถือว่าผู้ขายมีเงินได้เท่ากับภาระจำนองนั้น

๒. รายได้บางรายการหลักบัญชีถือเป็นรายได้ แต่กฎหมายภาษีไม่ถือเป็นรายได้ ผลที่เกิดขึ้นเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้รายได้ทางภาษีน้อยกว่ารายได้ทางบัญชีทำให้กำไรสุทธิทางภาษิต่ำกว่ากำไรสุทธิทางบัญชีหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีสูงกว่าขาดทุนสุทธิทางบัญชีและเป็นผลแตกต่างถาวร (Permanent Difference) เพราะจะไม่นำรายได้ดังกล่าวมาบวกในการคำนวณภาษีไม่ว่าในรอบระยะเวลาบัญชีใด เช่น เงินปันผลตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร หลักบัญชีถือเป็นรายได้แต่กฎหมายภาษียกเว้นภาษีให้หากเข้าเงื่อนไขตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๑๐) คือ บริษัทผู้รับเงินปันผลต้องเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือมิได้เป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แต่ถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ ๒๕ ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลเพียงฝ่ายเดียว แต่ไม่ว่าจะเป็นบริษัทประเภทใดต้องถือหุ้นก่อนวันมีเงินได้จากเงินปันผลไม่น้อยกว่า ๓ เดือน และหลังวันมีเงินได้จากเงินปันผลก็ถือหุ้นต่อไปอีกไม่น้อยกว่า ๓ เดือน จึงจะได้รับยกเว้นภาษีเงินปันผลซึ่งมีผลเท่ากับไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ทางภาษี

๓. รายจ่ายบางรายการหลักบัญชีถือเป็นรายจ่าย แต่กฎหมายภาษีไม่ถือเป็นรายจ่าย ผลที่เกิดขึ้นเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้รายจ่ายทางภาษีน้อยกว่ารายจ่ายทางบัญชี ทำให้กำไรสุทธิทางภาษีสูงกว่ากำไรสุทธิทางบัญชี หรือขาดทุนสุทธิทางภาษิต่ำกว่าขาดทุนสุทธิทางบัญชี และเป็นผลแตกต่างถาวร (Permanent Difference) เพราะจะไม่นำรายจ่ายดังกล่าวมาหักในการคำนวณภาษี ไม่ว่าในรอบระยะเวลาบัญชีใด เช่น ตามมาตรา ๖๕ ตี (๕) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็น การลงทุนไม่ให้ถือว่าเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่หักเป็นค่าเสื่อมราคาได้

ตัวอย่าง บริษัทซื้อรถประจำตำแหน่งของผู้บริหารเป็นทรัพย์สินของบริษัทในราคา ๑๐ ล้านบาท บริษัทจะหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทั้งหมดทันทีไม่ได้ เพราะเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนหรือรายจ่ายฝ่ายทุน (Capital Expenditure) ต้องทยอยหักในลักษณะของค่าเสื่อมราคา

ปีละร้อยละ ๒๐ เป็นเวลา ๕ ปี ปีละ ๒ ล้านบาท แต่ตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ ๑๔๕ มาตรา ๕ ทยอยต้นนั่งหรือรดยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน ๑๐ คน ให้หักค่าเสื่อมราคาจากต้นทุนไม่เกิน ๑ ล้านบาท ฉะนั้นการซื้อรถประจำตำแหน่งในราคา ๑๐ ล้าน หลักบัญชีหักค่าเสื่อมราคาได้ปีละ ๒ ล้านบาท แต่ในทางภาษีหักค่าเสื่อมราคาได้จากต้นทุนไม่เกิน ๑ ล้าน จึงหักค่าเสื่อมราคาได้ปีละ ๒๐๐,๐๐๐ บาท กำไรสุทธิทางบัญชีจึงสูงกว่ากำไรสุทธิทางภาษีปีละ ๑,๘๐๐,๐๐๐ บาท

๔. รายจ่ายบางรายการหลักบัญชีถือเป็นรายจ่ายทั้งหมด แต่กฎหมายภาษีถือเป็นรายจ่ายเพียงบางส่วน ผลที่เกิดขึ้นเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้รายจ่ายทางภาษีน้อยกว่ารายจ่ายทางบัญชี ทำให้กำไรสุทธิทางภาษีสูงกว่ากำไรสุทธิทางบัญชี หรือขาดทุนสุทธิทางภาษิต่ำกว่าขาดทุนสุทธิทางบัญชี และเป็นผลแตกต่างถาวร (Permanent Difference) เพราะจะไม่นำรายจ่ายดังกล่าวมาหักในการคำนวณภาษี ไม่ว่าจะในรอบระยะเวลาบัญชีใด เช่น กฎกระทรวงฉบับที่ ๑๔๓ ข้อ ๔ จำนวนเงินค่ารับรองและค่าบริการให้นำมาหักเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนที่ต้องจ่าย แต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละ ๐.๓ ของจำนวนเงินยอดรายได้หรือยอดขายที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายใดในรอบระยะเวลาบัญชีหรือของจำนวนเงินทุนที่ได้รับชำระแล้วถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่า ทั้งนี้รายจ่ายที่จะนำมาหักได้จะมีจำนวนสูงสุดไม่เกิน ๑๐ ล้านบาท ในขณะที่หลักบัญชีให้หักได้ทั้งหมด

๕. รายจ่ายบางรายการหลักบัญชีหักได้เท่าที่จ่ายแต่กฎหมายภาษีให้หักเพิ่มขึ้น ผลที่เกิดขึ้นเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้รายจ่ายทางภาษีสูงกว่ารายจ่ายทางบัญชี ทำให้กำไรสุทธิทางภาษิต่ำกว่ากำไรสุทธิทางบัญชี หรือขาดทุนสุทธิทางภาษีสูงกว่าขาดทุนสุทธิทางบัญชี และเป็นผลแตกต่างถาวร (Permanent Difference) เพราะจะไม่นำรายจ่ายดังกล่าวมาบวกกลับเป็นรายได้ไม่ว่าในรอบระยะเวลาบัญชีใด เช่น การจ้างงานคนพิการ หรือการจ่ายค่าใช้จ่ายในการส่งพนักงานไปอบรมสัมมนา ศึกษาต่อ สามารถหักรายจ่ายทางภาษีได้อีกหนึ่งเท่า

๖. การรับรู้รายได้และรายจ่ายบางกรณี หลักบัญชีและกฎหมายภาษีถือปฏิบัติแตกต่างกัน ผลที่เกิดขึ้นเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้รายได้หรือรายจ่ายทางภาษีกับบัญชีแตกต่างกัน รายได้ทางภาษีอาจสูงหรือต่ำกว่ารายได้ทางบัญชี รายจ่ายทางภาษีอาจสูงหรือต่ำกว่ารายจ่ายทางบัญชี และทำให้กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชีและภาษีสูงหรือต่ำกว่ากัน และเป็นผลแตกต่างถาวร (Permanent Difference) หรือผลแตกต่างชั่วคราว (Temporary Difference) ก็ได้ แล้วแต่กรณี

ตัวอย่าง

วันที่ ๑ ธันวาคม ๒๕๕๔ ก. ซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อจาก ข. ๑๐๐,๐๐๐ บาท ได้รับมอบสินค้าในวันดังกล่าว

วันที่ ๑๕ ธันวาคม ๒๕๕๔ ก. ขายสินค้าให้ ค. เป็นเงินเชื่อในราคา ๑๒๐,๐๐๐ บาท และส่งมอบสินค้าให้ในวันนั้น

วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๕ ก. ชำระค่าสินค้า ๑๐๐,๐๐๐ บาทให้ ข.

วันที่ ๑๕ มกราคม ๒๕๕๕ ก.ได้รับชำระค่าสินค้า ๑๒๐,๐๐๐ บาท จาก ค.

คำถาม

๑. ก.มีรายได้ ๑๒๐,๐๐๐ บาท จากการขายสินค้าให้ ค. เมื่อใด ?

๒. ก.มีรายจ่ายต้นทุนสินค้า ๑๐๐,๐๐๐ บาท เมื่อใด ?

คำตอบ กรณีผู้ขายเป็นบุคคลธรรมดาต้องใช้เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ในการรับรู้รายได้และรายจ่าย ฉะนั้น

๑. ก.มีรายได้ ๑๒๐,๐๐๐ บาท จากการขายสินค้าให้ ค. เกิดขึ้นในวันที่ ๑๕ มกราคม ๒๕๕๕ ซึ่งเป็นวันได้รับชำระค่าสินค้าที่ขาย

๒. ก.มีรายจ่ายต้นทุนสินค้า ๑๐๐,๐๐๐ บาท เกิดขึ้นในวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๕ ซึ่งเป็นวันชำระค่าสินค้าที่ซื้อ

แต่ถ้าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องใช้เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๖๕ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร จะใช้เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา ๖๕ วรรคสาม ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.๑/๒๕๒๘ แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.๑๕๕/๒๕๔๙ อนุมัติให้กิจการบางประเภทใช้เกณฑ์เงินสดได้ เช่น อนุมัติให้ใช้เกณฑ์เงินสดสำหรับดอกเบี้ยยที่มีการผิคนัดตั้งแต่เดือนที่สี่เป็นต้นไป หากผู้มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยเป็นผู้ประกอบกิจการธนาคารพาณิชย์ หรือธุรกิจเงินทุนหรือธุรกิจหลักทรัพย์ หรือธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรืออนุมัติให้กิจการประกันชีวิตหรือธุรกิจบัตรเครดิตหรือกิจการอื่นทำนองเดียวกันใช้เกณฑ์เงินสดสำหรับรายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยหลังจากผิคนัดเกินหกเดือน และยังมีกรอนุมัติให้กิจการอย่างอื่นใช้เกณฑ์อื่นนอกจากเกณฑ์สิทธิได้

ตามตัวอย่าง หาก ก. เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องถือว่า ก. มีรายได้จากการขายสินค้า ๑๒๐,๐๐๐ บาท ในวันที่ ๑๕ ธันวาคม ๒๕๕๔ และมีรายจ่ายต้นทุนสินค้า ๑๐๐,๐๐๐ บาท ในวันที่ ๑๕ ธันวาคม ๒๕๕๔ เช่นเดียวกัน โดยไม่คำนึงว่ามีการชำระเงินค่าสินค้าเมื่อใด

๗. ทรัพย์สินและหนี้สินบางรายการ หลักบัญชีและกฎหมายภาษีมีหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการในการคำนวณแตกต่างกัน ผลที่เกิดขึ้นเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้รายได้หรือรายจ่ายทางภาษีกับบัญชีแตกต่างกัน รายได้ทางภาษีอาจสูงหรือต่ำกว่ารายได้ทางบัญชี รายจ่ายทางภาษีอาจสูงหรือต่ำกว่ารายจ่ายทางบัญชี ทำให้กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชีและภาษีสูงหรือต่ำกว่ากัน และเป็นผลแตกต่างถาวร (Permanent Difference) หรือผลแตกต่างชั่วคราว (Temporary Difference) ก็ได้แล้วแต่กรณี เช่น การหักหนี้สูญหลักบัญชีไม่ต้องมีหนี้สูญเกิดขึ้นจริงเพียงแต่สงสัยว่าหนี้จะสูญก็ตัดหนี้สูญได้และถือเป็นรายจ่ายได้ แต่ตามกฎหมายภาษีมีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๙) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้จะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่

กำหนดโดยกฎกระทรวง ได้แก่ กฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๘๖ (พ.ศ.๒๕๓๔) ออกตามความในประมวล
รัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ซึ่งจะต้องมีหนี้สูญเกิดขึ้นจริงจึงจะจำหน่ายหนี้สูญได้
หนี้สงสัยจะสูญจึงยังจำหน่ายเป็นหนี้สูญไม่ได้ และแม้จะมีหนี้สูญเกิดขึ้นจริงแต่ไม่เข้าหลักเกณฑ์วิธีการ
และเงื่อนไขที่กฎกระทรวงฉบับดังกล่าวกำหนดไว้ก็ยังไม่สามารถจำหน่ายหนี้สูญไม่ได้

มูลเหตุทั้ง ๗ ประการทำให้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทุกครั้งต้องมีการปรับปรุง
(Adjustment) กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีจึง
จะใช้เป็นตัวเลขในการเสียภาษีได้ แต่มูลเหตุทั้ง ๗ ประการในทางปฏิบัติมีการใช้และการตีความที่
แตกต่างกัน และผู้เสียภาษีบางรายไม่ปรับปรุงกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิหรือ
ขาดทุนสุทธิทางภาษี หรือปรับปรุงแต่ไม่ถูกต้อง เป็นเหตุให้มีข้อพิพาทเกี่ยวกับบัญชีภาษีอากรมาสู่ศาล
เป็นจำนวนมาก คำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับบัญชีภาษีอากรจึงมีเป็นจำนวนมาก การมีความรู้ความ
เข้าใจเกี่ยวกับบัญชีภาษีอากรจึงเป็นเรื่องจำเป็นสำหรับผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีภาษี
อากรซึ่งการมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมูลเหตุทั้ง ๗ ประการย่อมทำให้การพิจารณาพิพากษาคดีภาษี
อากรเป็นไปโดยถูกต้องและเป็นธรรม

